

**PERILAKU OPORTUNISTIK PEJABAT EKSEKUTIF  
DALAM PENYUSUNAN APBD  
(Bukti Empiris atas Penggunaan Penerimaan Sumber Daya Alam)**

**Ikhsan Budi Riharjo  
Isnadi**  
Ikhsanbudi@stiesiaedu.com

**Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya**

**ABSTRACT**

*Budgeting bring important issues that affect the behavior that had an impact on the effectiveness of government organizations. Government financial management that are not in accordance with the rules is the opportunistic behavior of executive officers so that the push to make mistakes in determining budget allocations in the preparation of Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Purpose of this research is focused on opportunistic behavior of executives who push the influence of direct personnel expenditure, goods and services expenditure and capital expenditure against budget slack prosperity for the people that come from natural resource revenue in accordance with article 33 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945. This research is quantitative research using multiple linear regression analysis as well as moderating variables to obtain empirical evidence of research, the data used in the form of secondary data of Region Expense and Revenue Budget all government region in Indonesia in 2009, whereas samples in accordance with the requirements of the sampling method amounted to 31 government province/regency/municipal. Results showed that the opportunistic behavior of the executive officials encourage an increase in personnel expenditure budget directly, goods-services-capital expenditure, which resulted in budget slack for the prosperity of the people that come from natural resource revenues.*

*Keywords: Opportunistic Behavior; Budget Slack; Prosperity of The People.*

**PENDAHULUAN**

Anggaran merupakan alat akuntabilitas, perencanaan dan pengendalian manajemen, serta sebagai alat kebijakan ekonomi. Sebagai instrumen kebijakan ekonomi anggaran berfungsi untuk mewujudkan pertumbuhan dan stabilitas perekonomian. Dalam upaya mencapai tujuan penganggaran, perlu dilakukan pengaturan secara jelas peran eksekutif

dan legislatif dalam proses penyusunan dan penetapan anggaran, sebagai penjabaran aturan pokok yang telah ditetapkan dalam Undang-Undang Dasar (UUD) 1945.

UUD 1945 bab XIV pasal 33 ayat 3, menjelaskan bahwa bumi dan air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat. Dengan demikian berarti pendapatan negara dari sumber daya alam dan pajak migas merupakan pendapatan sumber daya alam yang seharusnya digunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Realisasi penggunaan penerimaan sumber daya alam untuk kemakmuran rakyat tersebut dilakukan melalui pos belanja subsidi, hibah dan bantuan sosial pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) maupun Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Apabila eksekutif daerah melakukan alokasi anggaran yang berasal dari sumberdaya alam tidak seluruhnya untuk belanja subsidi, hibah, dan bantuan sosial, maka alokasi anggaran tersebut menyimpang dari UUD tahun 1945 atau melakukan *slack* anggaran.

Pencermatan terhadap alokasi belanja dalam APBD merupakan hal yang menarik, selain faktor ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan, alokasi anggaran harus didasarkan kepada prioritas masyarakat, kecendrungan yang ada saat ini adalah struktur belanja tertinggi dalam APBD digunakan untuk belanja tidak langsung. Belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal merupakan pos yang mendapat sorotan masyarakat atas terjadinya penyimpangan sebagaimana dikemukakan beberapa pihak. Supeno (2009) menyatakan hanya dengan mendahulukan belanja modal, memperbanyak belanja barang dan jasa, pejabat eksekutif daerah akan memperoleh banyak bagian dari praktik pencurian dalam pemerintahan, dari pos-pos APBD itulah lubang-lubang kebocoran sengaja diciptakan. Juoro (2009) menyatakan bahwa dugaan terjadinya kebocoran atas APBN sebesar 30 sampai dengan 40 persen, hal ini menunjukkan bahwa efektivitas dan akuntabilitas penggunaan anggaran negara masih lemah. Hardjowijono (2006) menyampaikan hasil survey Bank Dunia yang tertuang dalam *Country Procurement Assesment Report* bahwa kebocoran dana pada proyek pengadaan barang dan jasa di lingkungan pemerintah mencapai 10 sampai dengan 50 persen.

Dalam proses penyusunan anggaran, sesuai dengan Permendagri No 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, pejabat eksekutif lebih dominan dan memiliki wewenang serta tanggung jawab yang lebih besar dalam menyusun APBD. Selain lebih dominan dalam proses penyusunan anggaran, pejabat eksekutif juga bertindak sebagai pelaksana anggaran, sehingga memiliki asimetri informasi keuangan pemerintah daerah dibanding pejabat legislatif, hal inilah yang memberi peluang kepada pejabat eksekutif untuk berperilaku oportunistik.

Untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara, laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah perlu disampaikan tepat waktu.

Laporan keuangan disajikan sebagai wujud pertanggungjawaban setiap entitas pelaporan dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi keuangan pemerintahan, yang terdiri atas Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, dan Laporan Arus Kas disertai dengan catatan atas laporan keuangan.

Kebiasaan pejabat eksekutif dalam mengelola keuangan maupun dalam menyusun laporan keuangan pemerintah daerah yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan maupun standar akuntansi pemerintahan, berdampak pada hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah yang mendapat opini selain Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Dengan demikian diasumsikan bahwa pemerintah daerah yang mendapat opini selain wajar tanpa pengecualian berperilaku oportunistik. Pengelolaan keuangan yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan dapat mendorong pejabat eksekutif untuk meningkatkan alokasi anggaran pos belanja yang seolah-olah memiliki kinerja untuk meningkatkan kemakmuran rakyat, tetapi sebenarnya alokasi belanja tersebut mengandung konflik kepentingan, pos-pos tersebut adalah belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal.

Bertozzi (1998) dalam Abdullah dan Andra (2006) menyatakan bahwa untuk menjelaskan *self-interest* dalam penganggaran publik tersebut dapat digunakan teori keagenan sebagai landasan. Abdullah dan Andra (2006) melakukan penelitian tentang perilaku oportunistik pejabat legislatif dalam penganggaran daerah dengan menggunakan pendekatan teori keagenan. Hamzah (2007) menunjukkan bahwa proses penyusunan anggaran di Kabupaten Mojokerto dan Sidoarjo belum berjalan dengan baik dan aspiratif. Djajasinga (2005) menunjukkan bahwa penyusunan anggaran di kota Bandar Lampung belum mensejahterakan rakyat. Diharapkan APBD dapat mensejahterakan rakyat dalam arti dapat menjadi sarana pemerataan pembangunan ekonomi seperti tuntutan yang dinyatakan Raharjo (1987) bahwa program pemerataan merupakan keharusan ekonomi dan bukan hanya timbul atas dasar pertimbangan sosial ekonomi.

Berdasarkan uraian diatas, dapat dirumuskan masalah sebagai berikut:

1. Apakah belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal berpengaruh positif terhadap *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam?
2. Apakah perilaku oportunistik pejabat eksekutif memoderasi hubungan antara belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam?
3. Apakah perilaku oportunistik pejabat eksekutif memoderasi hubungan antara belanja barang, jasa dan modal dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam?

Tujuan penelitian dalam studi ini adalah:

1. Menguji secara empiris pengaruh belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal terhadap *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.
2. Menguji secara empiris apakah perilaku oportunistik pejabat eksekutif merupakan faktor pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.
3. Menguji secara empiris apakah perilaku oportunistik pejabat eksekutif merupakan faktor pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara belanja barang, jasa dan modal dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

Dengan tercapainya tujuan penelitian tersebut, manfaat yang diharapkan dalam studi ini adalah sebagai berikut:

1. Memberikan informasi yang bermanfaat bagi manajemen Pemerintah Daerah, dalam mengalokasikan belanja yang berasal dari sumber daya alam untuk kemakmuran rakyat dalam penyusunan APBD.
2. Menunjukkan bukti empiris mengenai ada tidaknya pengaruh perilaku oportunistik pejabat eksekutif terhadap hubungan antara belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.
3. Menunjukkan bukti empiris mengenai ada tidaknya pengaruh perilaku oportunistik pejabat eksekutif terhadap hubungan antara belanja barang, jasa dan modal dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

## RERANGKA TEORETIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### **Teori Keagenan yang Mendasari Perilaku Oportunistik**

Teori keagenan atau teori prinsipel-agen adalah teori yang menjelaskan hubungan antara pihak pemberi dengan pihak penerima hak dan kewajiban, yang diikat dengan perjanjian atau kontrak. Pihak pemberi hak dan kewajiban disebut prinsipal, sedang pihak penerima hak dan kewajiban disebut agen. Pada perjalanannya, agen memiliki keleluasaan dengan adanya asimetri informasi, sehingga dapat melakukan kegiatan yang mengakibatkan dirinya mendapatkan hak lebih besar dari yang sewajarnya, hal inilah yang mendasari perilaku oportunistik atau perilaku yang bertujuan untuk memenuhi kepentingan salah satu pihak tertentu. Apabila agen berkehendak untuk mendapatkan bonus maka informasi laba seolah-olah mencapai target. Tetapi sebaliknya juga dapat terjadi bahwa agen diindikasikan melakukan pengelolaan laba dengan menurunkan harga pasar saham untuk

sementara waktu sebelum tanggal hibah dalam rangka mengurangi harga pengambilan opsi saham mereka dari perusahaan (Chauvin dan Shenoy, 2000, Balsam et al., 2003, Asyik, 2006 dalam Asyik 2007).

Teori keagenan juga dapat menjelaskan hubungan para pihak dalam sektor pemerintahan, legislatif sebagai prinsipal dan eksekutif sebagai agen. Hubungan ini dapat menyebabkan perilaku oportunistik bagi eksekutif mengingat eksekutif sebagai perancang anggaran sekaligus sebagai pelaksana anggaran. Menurut Carr dan Brower (2000), model keagenan yang sederhana mengasumsikan dua pilihan dalam kontrak: (1) *behavior-based*, yakni prinsipal harus memonitor perilaku agen dan (2) *outcome-based*, yakni adanya insentif untuk memotivasi agen dalam mencapai kepentingan prinsipal. Oportunisme bermakna bahwa ketika terjalin kerjasama antara prinsipal dan agen, kerugian prinsipal karena agen mengutamakan kepentingannya (*agent self-interest*) kemungkinan besar akan terjadi. Praktik agen yang mengutamakan kepentingannya akan berdampak pada pengelolaan keuangan dan laporan keuangan yang menyimpang dari peraturan perundangan-undangan maupun standar akuntansi yang berlaku, sehingga hasil pemeriksaan laporan keuangan akan mendapat opini selain Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

#### **Keagenan dalam Penganggaran Sektor Publik**

Menurut Lane (2003), negara demokratis modern didasarkan pada suatu susunan hubungan prinsipal-agen dalam sektor publik. Menurut Bergman (1990), kerangka prinsipal-agen merupakan pendekatan yang menjanjikan untuk menganalisis komitmen kebijakan publik karena pembuatan dan pengimplementasiannya melibatkan persoalan kontraktual yang berkaitan dengan asimetri informasi, bahaya moral, tidak rasional, dan *adverse selection*.

Adanya asimetri informasi di antara eksekutif-legislatif menyebabkan terbukanya ruang bagi terjadinya perilaku oportunistik dalam proses penyusunan anggaran, yang justru lebih besar daripada dunia bisnis yang memiliki *automatic checks* berupa persaingan (Kasper dan Streit, 2001). Menurut Moe (1984) dan Strom (2000), menyatakan bahwa hubungan keagenan dalam penganggaran publik dapat terjadi antara (1) pemilih-legislatif, (2) legislatif-pemerintah, (3) menteri keuangan-pengguna anggaran, (4) perdana menteri-birokrat, dan (5) pejabat-pemberi pelayanan.

#### **Keagenan Antara Legislatif dan Publik (Voters)**

Groehendijk (1997) menyatakan tidak diragukan bahwa hubungan antara pemilih dan politisi dalam perwujudan demokrasi dapat dipandang sebagai hubungan prinsipal-agen. Legislatif (politisi) adalah agen dan publik (pemilih) adalah prinsipal (Fozzard et al, 2003; Moe, 1984). Lupia dan McCubbins (2000) dan Andvig et al (2001) menyatakan bahwa *citizens* atau *voters* adalah prinsipal bagi perlemen. Hagen (2002) menyatakan bahwa hubungan keagenan antara *voters*-legislatif menunjukkan bagaimana *voters* memilih politisi untuk membuat kebijakan publik bagi mereka dan mereka memberi dana

dengan membayar pajak. Dengan demikian, politisi diharapkan mewakili kepentingan prinsipal ketika legislatif terlibat dalam pengalokasian anggaran.

### **Keagenan Antara Eksekutif dan Legislatif**

Johnson (1994) menyebut hubungan eksekutif dengan legislatif dengan nama *self-interest model*. *Legislators* ingin dipilih kembali, birokrat ingin memaksimumkan anggarannya, dan konstituen ingin memaksimumkan utilitasnya. Legislatif sebagai wakil rakyat memiliki fungsi legislasi, pengawasan, dan penganggaran bertindak sebagai prinsipal dan eksekutif sebagai penyelenggara pemerintahan bertindak sebagai agen dalam teori keagenan.

### **Slack Anggaran Kemakmuran Rakyat dari Pendapatan Sumber Daya Alam dalam Penyusunan APBD**

*Slack*/senjangan anggaran adalah kekendoran dalam mengalokasikan anggaran dengan tujuan agar mendapat penilaian kinerja yang baik. *Slack* anggaran dapat pula diartikan sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi, yaitu ketika membuat anggaran penerimaan (*revenue*) lebih rendah dan menganggarkan pengeluaran (*expenditure*) lebih tinggi daripada estimasi sesungguhnya (Anthony dan Govindarajan, 1998). Definisi dari Siegel dan Boulian (1989), *slack* adalah selisih sumber daya yang diperlukan dengan sumber daya yang disediakan untuk suatu pekerjaan.

Dengan demikian pendapatan yang berasal dari sumberdaya alam yang seharusnya untuk belanja yang dapat meningkatkan kemakmuran rakyat secara langsung, melalui belanja subsidi, belanja hibah, dan bantuan sosial dalam APBD yang seluruhnya tidak dialokasikan, berarti terjadi *slack* anggaran untuk kemakmuran rakyat.

### **Proses Penyusunan Anggaran Pemerintah**

Bab VIII UUD tahun 1945 mengamanatkan kepada Presiden/lembaga eksekutif untuk menyusun rancangan UU APBN. Sedangkan Proses penyusunan APBN/APBD telah diatur dalam UU No 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dan secara teknis proses penyusunan APBD telah diatur dalam Permendagri No 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Permendagri No 13 Tahun 2006 memberikan tugas dan wewenang kepada Kepala Daerah/lembaga eksekutif menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang APBD. Tahapan terpenting pada proses penyusunan APBN maupun APBD adalah penyusunan rancangan APBN/APBD oleh eksekutif, penetapan oleh eksekutif dan legislatif, dan pelaksanaan oleh eksekutif. Hagen et al. (1996) menyatakan bahwa penganggaran di sektor publik merupakan suatu *bargaining process* antara eksekutif dan legislatif. Menurut Hagen (2002) penganggaran terbagi ke dalam empat tahapan, yaitu *executive planning*, *legislative approval*, *executive implementation*, dan *ex post accountability*.

### **Oportunistik Eksekutif dalam Penganggaran**

Teori prinsipal-agen menjelaskan bahwa, para pihak memaksimalkan utilitasnya melalui pengalokasian sumber daya dalam anggaran yang ditetapkan (Magner dan Johnson, 1995). Isu-isu penting dalam pengalokasian sumber daya ke dalam belanja publik adalah *rent-seeking behavior* (Krueger, 1974) dan pemilihan program yang sulit untuk dimonitor orang lain (Mauro, 1998). Politisi cenderung mendukung proyek tertentu bukan karena prioritas, tetapi karena suap yang akan diperoleh atau keuntungan untuk dirinya sendiri (Abdullah dan Andra, 2006). Penyimpangan pengelolaan keuangan dapat dimulai dari penyusunan anggaran belanja daerah. Halim dan Abdullah (2006) menyatakan bahwa perilaku penyimpangan eksekutif dalam pengusulan belanja ini di antaranya adalah: mengusulkan kegiatan yang sesungguhnya tidak menjadi prioritas, mengusulkan kegiatan yang memiliki peluang untuk mendapatkan keuntungan pribadi, mengalokasikan komponen belanja yang tidak penting dalam kegiatan, mengusulkan jumlah belanja yang terlalu besar komponen setiap kegiatan, memperbesar anggaran kegiatan yang sulit diukur hasilnya. Pengelolaan keuangan yang tidak baik tersebut menyebabkan didapatnya opini selain wajar tanpa pengecualian atas pemeriksaan laporan keuangan daerah oleh BPK.

### **Pendapatan Sumber Daya Alam dan Penggunaannya**

Negara menerima pendapatan sebagai sumber dana yang digunakan sebagai biaya penyelenggaraan organisasi, mengurus fakir miskin dan anak terlantar, membiayai pendidikan dasar, serta menyediakan fasilitas kesehatan dan fasilitas umum yang layak (UUD tahun 1945). UUD tahun 1945 BAB XIV memiliki makna bahwa aktivitas negara mengelola bumi, air, dan kekayaan alam dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat secara langsung harus dilakukan secara transparan dan akuntabel. Dalam APBN pada sisi pendapatan antara lain terdapat pendapatan pajak dan non pajak, pada pos pajak terdapat pos pendapatan pajak migas dan pada pos nonpajak terdapat pos pendapatan sumber daya alam. Pos pajak migas dan pos pendapatan sumber daya alam merupakan pendapatan yang berasal dari sumber daya alam. Pada sisi pengeluaran APBN antara lain terdapat pos subsidi, hibah, dan bantuan sosial bencana alam, ketiga pos tersebut (subsidi, hibah, dan bantuan bencana alam) memiliki ciri yang kuat untuk meningkatkan kemakmuran rakyat, sedang pos-pos pengeluaran APBN yang lain memiliki ciri untuk kelangsungan penyelenggaraan organisasi negara dan pembangunan untuk kehidupan penghuni negara yang dapat menikmati fasilitas yang disediakan negara. Penerimaan yang berasal dari sumber daya alam tidak seluruhnya digunakan untuk belanja yang dapat meningkatkan kemakmuran rakyat secara langsung oleh pemerintah pusat sesuai yang terkandung dalam APBN, tetapi sebagian ditransfer oleh pemerintah pusat kepada pemerintah daerah yang masuk dalam dana transfer kepada pemerintah daerah. Pengeluaran pemerintah daerah untuk kemakmuran rakyat secara langsung terdiri atas belanja subsidi, belanja hibah dan belanja bantuan sosial. Apabila pemerintah daerah tidak mengalokasikan penerimaan dari sumber daya alam untuk alokasi belanja kemakmuran rakyat, tetapi untuk alokasi anggaran lainnya, maka berarti menyimpang dari

UUD tahun 1945, penyimpangan tersebut merupakan *slack* anggaran untuk kemakmuran rakyat atau misalokasi anggaran.

### **Pengembangan hipotesis**

1. Pengaruh belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal yang ditetapkan dalam APBD terhadap *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

Belanja pegawai langsung merupakan belanja di luar gaji rutin pegawai, belanja pegawai langsung antara lain berupa belanja transportasi, honor kegiatan sosialisasi, dan sebagainya. Hasniati (2010) menyatakan bahwa belanja langsung akhirnya sekitar 40 % kembali dinikmati oleh aparatur sebagai penunjang kegiatan, sehingga pejabat eksekutif berkeinginan meningkatkan pos belanja pegawai langsung agar dapat menikmati pos ini untuk kepentingan pribadi. Peningkatan belanja pegawai langsung ini diduga akibat *slack* anggaran untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam. Berdasar uraian tersebut dirumuskan hipotesis alternatif sebagai berikut:

Ha1: Belanja pegawai langsung yang ditetapkan dalam APBD berpengaruh positif terhadap *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

Belanja barang dan jasa merupakan alokasi anggaran untuk meningkatkan pelayanan publik, yang proses pelaksanaannya dilakukan dengan transaksi yang rumit, sehingga memungkinkan para pejabat eksekutif mendapatkan keuntungan secara pribadi. Faktor adanya keuntungan pribadi atau golongan mengakibatkan keinginan eksekutif untuk meningkatkan pos belanja ini, yang diduga berasal dari pendapatan sumber daya alam yang mengalami *slack* anggaran untuk peningkatan kemakmuran rakyat. Hardjowijono (2006) menyampaikan hasil survey Bank Dunia yang tertuang dalam *Country Procurement Assesment Report* bahwa kebocoran dana pada proyek pengadaan barang dan jasa dilingkungan pemerintah mencapai 10%-50%. Berdasar uraian tersebut, dirumuskan hipotesis alternatif sebagai berikut:

Ha2: Belanja barang dan jasa yang ditetapkan dalam APBD berpengaruh positif terhadap *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

Belanja modal merupakan alokasi anggaran untuk meningkatkan pelayanan publik, sebagian dana untuk meningkatkan pos belanja ini berasal dari sumber daya alam yang tidak dihabiskan untuk meningkatkan sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Tujuan pejabat eksekutif meningkatkan belanja barang dan jasa diduga memiliki kecenderungan memenuhi kepentingan pribadi atau kelompoknya dalam jangka pendek. Supeno (2009) menunjukkan hanya dengan mendahulukan belanja modal, memperbanyak belanja barang dan jasa termasuk di dalamnya barang dan jasa modal, pejabat eksekutif daerah akan memperoleh banyak bagian dari praktik pencurian

dalam pemerintahan, dari pos-pos APBD itulah lubang-lubang kebocoran sengaja diciptakan. Berdasar uraian tersebut, hipotesis alternatif yang akan diuji dinyatakan sebagai berikut:

Ha3: Belanja modal yang ditetapkan dalam APBD berpengaruh positif terhadap *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

2. Perilaku oportunistik pejabat eksekutif memoderasi hubungan antara belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

Perilaku oportunistik yang diasumsikan sebagai indikasi adanya opini selain wajar tanpa pengecualian atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah oleh BPK. Pengelolaan keuangan yang tidak sesuai dengan peraturan perundangan-undangan dan standar akuntansi yang berlaku, akan menyebabkan pejabat menggunakan keuangan negara secara sewenang-wenang, hal ini dapat mendorong pejabat berperilaku untuk mendapatkan keuntungan pribadi dalam mengelola keuangan negara, termasuk mendorong secara moderasi besaran variabel belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal yang ditetapkan dalam APBD berasal dari pendapatan sumber daya alam. Berdasar uraian tersebut, hipotesis alternatif yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

Ha4: Perilaku oportunistik pejabat eksekutif memoderasi hubungan antara belanja pegawai langsung yang ditetapkan dalam APBD dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

Ha5: Perilaku oportunistik pejabat eksekutif memoderasi hubungan antara belanja barang dan jasa yang ditetapkan dalam APBD dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

Ha6: Perilaku oportunistik pejabat eksekutif memoderasi hubungan antara belanja modal yang ditetapkan dalam APBD dengan *slack* anggaran dalam penetapan belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

Ha7: Perilaku oportunistik pejabat eksekutif saling memoderasi hubungan antara belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal yang ditetapkan dalam APBD dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

3. Menguji dan menganalisis perilaku oportunistik pejabat eksekutif memoderasi hubungan antara belanja barang, jasa dan modal yang ditetapkan dalam APBD dengan

*slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

Kebocoran anggaran yang mencapai berpuluh-puluh persen dari APBN/APBD terjadi pada pengadaan barang dan jasa, sedang definisi pengadaan barang dan jasa adalah kegiatan pengadaan barang/jasa yang dibiayai dengan APBN/APBD, baik yang dilaksanakan secara swakelola maupun oleh penyedia barang/jasa (Kepres Nomor 80 tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah). Dalam struktur APBD, belanja barang dan jasa dibedakan dengan belanja modal, untuk mensinkronkan pemahaman kedua pos anggaran tersebut digunakan pengertian sesuai dengan definisi yang ada dalam Kepres No 80 tahun 2003, sehingga belanja barang dan jasa dijadikan satu dengan belanja modal menjadi belanja barang, jasa dan modal. Berdasar uraian di atas dikembangkan hipotesis alternatif sebagai berikut:

Ha8: Perilaku oportunistik pejabat eksekutif memoderasi hubungan antara belanja barang, jasa dan modal yang ditetapkan dalam APBD dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

## METODE PENELITIAN

### Populasi dan Pemilihan Sampel

Populasi penelitian sebanyak 510 data Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah pemerintah provinsi dan Kabupaten/kota di Indonesia. Teknik penyampelan yang digunakan adalah gabungan antara sampel wilayah, sampel acak sederhana, dan *purposive sampling*.

Sampel wilayah digunakan agar wilayah provinsi ada yang mewakili. Sampel acak sederhana digunakan dengan melakukan acak kelipatan lima untuk provinsi yang memiliki di antara 5 sampai 10 kabupaten/kota dan kelipatan sepuluh untuk provinsi yang memiliki lebih dari 10 kabupaten/kota. *Purposive sampling* digunakan untuk menetapkan pemerintah provinsi/kabupaten/kota yang harus terwakili, yaitu yang mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas hasil pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerahnya. Dengan menggunakan teknik *sampling* tersebut di atas mendapat jumlah sampel 31 pemerintah provinsi/kabupaten/kota

### Tenik Pengumpulan Data

Data populasi belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal diambil dari data APBD pemerintah daerah tahun 2009. Data *slack* anggaran dihitung berdasar pada data APBN serta APBD tahun 2009. Data APBN dan APBD tahun 2009 diambil dari situs resmi Kementerian Keuangan RI tahun 2009. Sedangkan data perilaku oportunistik pejabat eksekutif digunakan sumber situs resmi Badan Pemeriksaan

Keuangan (BPK) RI yang tercantum dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2009.

### Definisi operasional variabel dan pengukurannya

#### 1. *Slack Anggaran (SA)* dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam sebagai variabel dependen.

Pendapatan sumber daya alam dan pajaknya dalam APBN dikurangi dengan belanja subsidi, belanja hibah, dan bantuan sosial bencana alam merupakan pendapatan sumber daya alam yang menjadi bagian dari dana pemerintah pusat yang ditransfer ke daerah. Dana yang diterima pemerintah daerah provinsi, kabupaten/kota dari transfer pemerintah pusat yang berasal dari pendapatan sumberdaya alam seharusnya juga dialokasikan untuk belanja subsidi, hibah dan bantuan sosial oleh pemerintah daerah yang tertuang dalam APBD. Dengan demikian apabila dana transfer yang berasal dari pendapatan sumber daya alam tidak semua untuk belanja subsidi, hibah dan bantuan sosial pemerintah daerah, maka disebut melakukan penyimpangan anggaran atau *slack* anggaran berdasar UUD tahun 1945.

Pengukuran variabel *slack* anggaran (SA) ditentukan dengan tahapan sebagai berikut:

- a. Mengambil data pendapatan APBN dari pos pendapatan sumber daya alam dan pajak (PPh) yang berasal dari Sumber Daya Alam (SDA).
- b. Mengambil data Belanja Kemakmuran Rakyat Langsung Pemerintah Pusat (BKRLPP), yaitu belanja subsidi, hibah, bantuan bencana alam. (data APBN)
- c. Menghitung jumlah sumber daya alam yang ditransfer Pemerintah Pusat (SDATfPP) ke pemerintah daerah (SDAfPP=SDA-BKRLPP). (data APBN)
- d. Mengambil data transfer ke daerah oleh pemerintah pusat (TfPP). (data APBN)
- e. Membuat rasio antara dana sumber daya alam yang ditranfer kedaerah dengan jumlah transfer pemerintah pusat ke daerah ( $R = \frac{SDATfPP}{TfPP}$ ). (hasil perhitungan)
- f. Menghitung jumlah penerimaan masing-masing pemerintah daerah provinsi, kabupaten/kota seluruh Indonesia dari transfer pemerintah pusat yang meliputi pos dana bagi hasil pajak/bagi hasil bukan pajak, dana alokasi umum, dana alokasi khusus, dana penyesuaian dan otonomi khusus (TfPD). (data APBB)
- g. Menghitung pendapatan daerah yang berasal dari sumberdaya alam (SDAD), dengan jalan mengalikan R dengan TfDD. (hasil perhitungan)
- h. Menghitung jumlah belanja kemakmuran rakyat langsung pemerintah daerah (BKRLPD) yang tercantum dalam APBD, yang terdiri dari pos belanja subsidi, hibah, dan bantuan sosial.
- i. Menghitung *Slack Anggaran (SA)* dengan jalan mengurangi SDAD dengan BKRLPD pada setiap pemerintah provinsi/kabupaten/kota.

- j. Mengambil sampel, dan membagi masing masing data dengan Rp 100.000 untuk memudahkan analisis.

**2. Belanja Barang dan Jasa (BBJ), Belanja Pegawai Langsung (BP), Belanja Modal (BM) dan Belanja barang, jasa dan modal (BBJM) pemerintah daerah yang ditetapkan dalam APBD sebagai variabel dependen.**

- a. Belanja barang dan jasa (BBJ) adalah belanja barang dan jasa yang terdapat pada APBD provinsi, kabupaten/kota yang dijadikan sampel. Alokasi anggaran untuk belanja barang dan jasa menjadi menarik untuk disalahgunakan karena pelaksanaan anggaran ini dapat memberikan fee atau keuntungan lain bagi pejabat eksekutif, meskipun jumlah anggaran ini lebih kecil jika dibandingkan belanja modal.
- b. Belanja Pegawai Langsung (BP) adalah kelompok biaya langsung pada pos belanja pegawai yang tercantum pada APBD provinsi, kabupaten/kota yang dijadikan sampel. Belanja pegawai langsung ini terdiri atas honor-honor pegawai pada kegiatan tertentu. Semakin banyak kegiatan semakin besar honor yang diterima, oleh sebab itu kecenderungan untuk mengalokasikan kegiatan pada APBD yang dapat memberikan honor menjadi keinginan agar mendapat pendapatan pegawai lebih tinggi.
- c. Belanja Modal (BM) adalah belanja modal yang tercantum pada APBD provinsi, kabupaten/kota yang dijadikan sampel. Alokasi anggaran untuk belanja modal menjadi menarik untuk disalahgunakan karena pelaksanaan anggaran ini dapat memberikan fee atau keuntungan lain bagi pejabat eksekutif.
- d. Belanja Barang, Jasa dan Modal (BBJM) merupakan penjumlahan dari variabel belanja barang dan jasa dengan variabel belanja modal.

**3. Perilaku Oportunistik (PO) pejabat eksekutif sebagai variabel moderating.**

Perilaku oportunistik pejabat eksekutif ditunjukkan dengan penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tidak handal, didasarkan atas hasil pemeriksaan LKPD oleh Badan Pemeriksa Keuangan, yang mendapatkan opini selain wajar tanpa pengecualian. Bagi sampel yang mendapat opini wajar tanpa pengecualian diberi nilai 0, sedang yang mendapat opini selain wajar tanpa pengecualian diberi nilai 1. Variabel pemoderasi PO merupakan variabel pemoderasi murni, yaitu variabel yang hanya mempengaruhi variabel independen yakni belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, belanja modal, serta belanja barang, jasa dan modal. Variabel PO tidak mempengaruhi variabel dependen *slack* anggaran, sehingga pada model regresi variabel PO tidak merupakan variabel yang memiliki koefien.

**Teknik Analisis Data**

1. Untuk menguji pengaruh belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal yang ditetapkan dalam APBD terhadap *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam, digunakan analisis regresi berganda.

Persamaan statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis Ha1, Ha2, dan Ha3:

$$SA = a + b1. BP + b2. BBJ + b3. BM + \mathcal{E}$$

2. Untuk menguji pengaruh perilaku oportunistik pejabat eksekutif terhadap hubungan antara belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam, digunakan analisis regresi berganda ditambah variabel pemoderasi secara murni.

Persamaan statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis Ha4, Ha5, Ha6, dan Ha7:

$$SA = a + b1.BP + b2.BBJ + b3. BM + b4.PO + b5.BP*PO + b6.BBJ*PO + b7.BM*PO + b8.BBJ*BP*BM*PO + \mathcal{E}$$

3. Untuk menguji pengaruh perilaku oportunistik pejabat eksekutif terhadap hubungan antara belanja barang, jasa dan modal yang ditetapkan dalam APBD dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam, digunakan analisis regresi berganda.

Persamaan statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis Ha8:

$$SA = a + b1.BBJM + b2.BBJM*PO + \mathcal{E}$$

#### Uji Asumsi Klasik (BLUE)

Persamaan regresi linear berganda harus bersifat BLUE (*Best Linier Unblased Estimator*), artinya pengambilan keputusan melalui uji F dan Uji t tidak boleh bias. Untuk menghasilkan keputusan yang BLUE, harus dipenuhi tiga asumsi dasar. Tiga asumsi dasar yang tidak boleh dilanggar oleh regresi linier berganda:

1. Tidak ada Autokorelasi.
2. Tidak ada Multikolinieritas
3. Tidak ada Heteroskedastisitas.

Pengujian terhadap tiga asumsi dasar tersebut di atas telah dilakukan oleh peneliti sebagaimana yang terdapat pada hasil analisis.

## ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### **Pengaruh belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal yang ditetapkan dalam APBD terhadap *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat.**

Ha1, Ha2 dan Ha3 menguji pengaruh belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal dalam APBD terhadap *slack* anggaran untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumberdaya alam. Hasil regresi untuk menguji hipotesis tersebut di atas dapat dilihat dalam tabel berikut ini:

**Tabel 1**  
**Hasil Analisis Regresi**  
**Pengaruh BP, BBJ, BM Terhadap SA**

Model	Adjusted R Square	Unstandardized Coefficients B	t	Sig.	Keterangan Hasil Uji
1	0,658				Model Summary
Regression				0,00	ANOVA
(Constant)		,263	4,498	,00	Coefficients
BP		,363	2,017	,05	Coefficients
BBJ		,069	,897	,38	Coefficients
BM		,115	1,850	,08	Coefficients

Model persamaan regresi yang diperoleh dari hasil pengujian tersebut adalah:

$$SA = 0,263 + 0,363 BP + 0,069 BBJ + 0,115 BM \dots\dots\dots(1)$$

Dari hasil analisis regresi di atas terlihat bahwa nilai *R Square* ( $R^2$ ) sebesar 0,658. Hal ini berarti bahwa 65,8 % variasi dependen *slack* anggaran dapat dijelaskan oleh variabel independen yang terdiri atas belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal. 34,2 %, sisanya dijelaskan oleh variabel lain di luar model.

Berdasarkan ringkasan hasil penelitian dalam tabel 1 tersebut di atas, Uji F menghasilkan signifikansi *p value* pada model 1 sebesar 0,00. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen (*slack* anggaran) dengan prediktornya variabel independen yang terdiri atas belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, belanja modal.

Untuk menguji  $H_{a1}$ ,  $H_{a2}$  dan  $H_{a3}$  secara statistik digunakan uji t, pengujian terhadap hipotesis alternatif 1 ( $H_{a1}$ ) menunjukkan signifikansi *p value* untuk Belanja Pegawai Langsung pada model 1 sebesar 0,05 berarti signifikan pada derajat kepercayaan 10%, dengan angka koefisien 0,363. Dengan demikian hasil pengujian ini berhasil mendukung  $H_{a1}$ . Berdasarkan model persamaan regresi dapat dijelaskan bahwa setiap kenaikan satu milyar belanja pegawai langsung akan menyebabkan kenaikan *slack* anggaran sebesar 0,363 milyar. Alokasi anggaran yang berasal dari pendapatan sumber daya alam yang seharusnya untuk meningkatkan kemakmuran rakyat secara langsung mengalami *slack*, dan *slack* anggaran tersebut diakibatkan oleh naiknya alokasi belanja pegawai langsung. Hal ini bermakna bahwa program peningkatan kemakmuran rakyat berkurang dan alokasi belanja pegawai langsung meningkat, peningkatan alokasi belanja pegawai langsung tersebut tidak terlepas dari keinginan eksekutif untuk mendapatkan keuntungan pribadi atau golongan. Hasil penelitian mendukung hasil penelitian Hasniati (2010) yang menunjukkan bahwa, program-program yang ditujukan untuk masyarakat ini hampir seluruhnya juga berisi biaya penunjang untuk pelaksanaan kegiatan seperti tunjangan

pelaksana kegiatan, honorarium saat pelaksanaan kegiatan, biaya transportasi, *fee*, biaya sewa kegiatan, kesemuanya biaya pegawai langsung, yang akhirnya sekitar 40% kembali dinikmati oleh aparatur sebagai penunjang kegiatan.

Pengujian terhadap hipotesis alternatif 2 (Ha2) menunjukkan signifikansi *p value* untuk Belanja Barang dan Jasa pada model 1 sebesar 0,38. Dengan demikian hasil pengujian ini tidak berhasil mendukung Ha2. Tidak didukungnya Ha2 kemungkinan disebabkan sebagian besar pemerintah daerah membebankan lebih besar ke dalam belanja modal dibanding alokasi belanja barang dan jasa, yang ditunjukkan oleh besarnya rata-rata belanja barang dan jasa lebih kecil dari belanja modal dalam sampel maupun dari populasi selama 3 tahun terakhir. Kecenderungan pejabat eksekutif mengalokasikan belanja modal lebih besar dari belanja barang dan jasa, disebabkan pelaksanaan belanja modal dapat berdampak pada kenaikan belanja honor pegawai maupun belanja administrasi pengadaan aset yang dapat dinikmati oleh diri pejabat atau kelompoknya.

Pengujian terhadap hipotesis alternatif 3 (Ha3) menunjukkan signifikansi *p value* untuk Belanja Modal pada model 1 sebesar 0,08, yang berarti signifikan pada derajat kepercayaan 10%, dengan angka koefisien 0,115. Dengan demikian hasil pengujian ini berhasil mendukung Ha3. Berdasarkan model persamaan regresi dapat dijelaskan bahwa setiap kenaikan satu milyar belanja modal akan menyebabkan kenaikan *slack* anggaran sebesar 0,115 milyar. Alokasi anggaran yang berasal dari pendapatan sumberdaya alam yang seharusnya untuk meningkatkan kemakmuran rakyat secara langsung mengalami *slack*, dan bukti empiris menunjukkan bahwa *slack* tersebut disebabkan adanya alokasi untuk belanja modal mengalami kenaikan, penyimpangan ini tidak terlepas dari keinginan eksekutif untuk mendapatkan keuntungan pribadi dan golongan, atau pencitraan diri dan organisasinya. Hal ini dapat menjadi bukti empiris yang mendukung penelitian Supeno (2009) yang menunjukkan bahwa hanya dengan mendahulukan belanja modal, memperbanyak belanja barang dan jasa, pejabat eksekutif daerah akan memperoleh banyak bagian dari praktik pencurian dalam pemerintahan, dari pos-pos APBD itulah lubang-lubang kebocoran sengaja diciptakan.

**Pengaruh perilaku oportunistik pejabat eksekutif terhadap hubungan antara belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam**

Ha4, Ha5 dan Ha6 menguji pengaruh perilaku oportunistik pejabat eksekutif terhadap hubungan antara belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal dalam APBD dengan *slack* anggaran untuk meningkatkan kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumberdaya alam. Hasil regresi untuk menguji hipotesis tersebut di atas dapat dilihat dalam tabel berikut ini:

**Tabel 2**  
**Hasil Analisis Regresi**  
**Pengaruh PO Terhadap Hubungan antara BP, BBJ, BM Dengan SA**

Model	Adjusted R Square	Unstandar dized Coefficients B	t	Sig.	Keterangan Hasil Uji
1	,845				Model Summary
Regression				,000	ANOVA
(Constant)		,067	,882	,387	Coefficients
BP		-1,278	-1,451	,160	Coefficients
BBJ		2,998	3,132	,005	Coefficients
BM		-1,189	-3,182	,004	Coefficients
BPxPO		1,819	1,999	,058	Coefficients
BBJxPO		-2,847	-3,000	,006	Coefficients
BMxPO		1,419	3,712	,001	Coefficients
BPxBBJxBMxPO		-,079	-3,652	,001	Coefficients

Model persamaan regresi yang diperoleh dari hasil pengujian tersebut adalah:

$$SA = 0,067 - 1,278 BP + 2,998 BBJ - 1,189 BM + 1,819 BP*PO - 2,847 BBJ *PO + 1,419 BM*PO - 0,079 BP*BBJ* BM*PO \dots\dots\dots (2)$$

Dari hasil analisis regresi di atas terlihat bahwa nilai *R Square* ( $R^2$ ) sebesar 0,845. Hal ini berarti bahwa tingkat variasi *Slack Anggaran* (SA) dijelaskan 84,5% oleh variabel independen yang terdiri atas Belanja Pegawai Langsung (BP), Belanja Barang Dan Jasa (BBJ), Belanja Modal (BM) serta variabel Perilaku Oportunistik (PO) yang memoderasi variabel independen. 15,5% dijelaskan oleh variabel relevan lainnya di luar model. Berdasarkan ringkasan hasil penelitian dalam tabel 2 tersebut di atas, Uji F menghasilkan signifikansi *p value* pada model 2 sebesar 0,00. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen (*slack anggaran*) dengan prediktornya variabel independen Belanja Pegawai Langsung (BP), Belanja Barang dan Jasa (BBJ), Belanja Modal (BM) serta variabel Perilaku Oportunistik (PO) yang memoderasi secara murni serta variabel moderasi antar variabel independen dan PO.

Untuk menguji Ha4, Ha5 dan Ha6 secara statistis digunakan uji t, pengujian terhadap hipotesis alternatif 4 (Ha4) menunjukkan angka koefisien variabel Belanja Pegawai Langsung yang berinteraksi dengan variabel moderasi BP\*PO sebesar 1,819 dan signifikansinya 0,058 berarti signifikan pada derajat kepercayaan 10 %. Dengan demikian hasil pengujian ini berhasil mendukung Ha4. Berdasarkan model persamaan regresi dapat dijelaskan bahwa, setiap perubahan variabel belanja pegawai langsung yang dimoderasi oleh perilaku oportunistik sebesar satu milyar akan meningkatkan *slack anggaran* sebesar

1,819 milyar. Hal ini membuktikan secara empiris bahwa perilaku oportunistik pejabat eksekutif mendorong peningkatan belanja pegawai langsung untuk meningkatkan *slack* anggaran yang berasal dari pendapatan sumber daya alam untuk kemakmuran rakyat secara langsung.

Pengujian terhadap hipotesis alternatif 5 (Ha5) menunjukkan bahwa angka koefisien variabel Belanja Barang dan Jasa yang berinteraksi dengan variabel moderasi (BBJ\*PO) sebesar -0,847, dan signifikansi *p value* untuk Belanja Modal pada model 2 sebesar 0,006 berarti signifikan pada derajat kepercayaan 10%. Dengan demikian hasil pengujian ini berhasil mendukung Ha5, namun demikian moderasinya bersifat memperlemah atau negatif. Walaupun secara matematis hal tersebut dapat diartikan bahwa perilaku oportunistik pejabat eksekutif mendorong belanja barang dan jasa terhadap peningkatan *slack* anggaran secara negatif, tetapi secara praktis tidak dapat berarti demikian karena pada hipotesis Ha2 telah dibuktikan bahwa belanja barang dan jasa tidak berpengaruh terhadap *slack* anggaran.

Pengujian terhadap hipotesis alternatif 6 (Ha6) menunjukkan bahwa angka koefisien variabel Belanja Modal yang berinteraksi dengan variabel moderasi (BM\*PO) sebesar 1,419, dan signifikansi *p value* untuk Belanja Modal pada model 2 sebesar 0,001, berarti signifikan pada derajat kepercayaan 10%. Dengan demikian hasil pengujian ini berhasil mendukung Ha6. Setiap perubahan 1 milyar belanja modal yang dimoderasi dengan perilaku oportunistik akan menyebabkan perubahan *slack* anggaran sebesar 1,419 milyar. Hasil uji *t* pada variabel BM\*PO membuktikan secara empiris bahwa perilaku oportunistik pejabat eksekutif mendorong belanja modal untuk meningkatkan *slack* anggaran yang berasal dari pendapatan sumber daya alam untuk kemakmuran rakyat secara langsung.

Pengujian terhadap hipotesis alternatif 7 (Ha7) menunjukkan bahwa angka koefisien variabel Belanja Pegawai Langsung, yang dimoderasi oleh variabel Belanja Barang dan Jasa, Belanja modal dan Perilaku oportunistik Eksekutif (BP\*BBJ\*BM\*PO) sebesar -0,079, dan signifikansi *p value* sebesar 0,001. Dengan demikian hasil pengujian ini berhasil mendukung Ha7. Walaupun secara matematis perilaku oportunistik pejabat eksekutif mendorong terjadinya belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa dan belanja modal secara bersamaan (simultan) terhadap *slack* anggaran secara negatif, tetapi secara praktis tidak dapat berarti demikian karena variabel tersebut mengandung variabel BBJ, sedangkan variabel BBJ pada hipotesis Ha2 telah dibuktikan tidak berpengaruh terhadap *slack* anggaran.

**Pengaruh perilaku oportunistik pejabat eksekutif yang memoderasi hubungan antara belanja barang, jasa dan modal yang ditetapkan dalam APBD dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.**

Ha8 menguji pengaruh perilaku oportunistik pejabat eksekutif terhadap hubungan antara belanja barang, jasa dan modal yang ditetapkan dalam APBD dengan *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang besar dari pendapatan sumber daya alam.

**Tabel 3**  
**Hasil Analisis Regresi**  
**Pengaruh PO Terhadap Hubungan antara BBJM dengan SA**

Model	Adjusted R Square	Unstandardized Coefficients B	t	Sig.	Keterangan Hasil Uji
1	,69				Model Summary
Regression				0,00	ANOVA
(Constant)		,324	5,55	,00	Coefficients
BBJM		,008	,16	,87	Coefficients
BBJMxPO		,120	2,61	,01	Coefficients

Model persamaan regresi yang diperoleh dari hasil pengujian tersebut adalah:

$$SA = 0,324 + 0,008 \text{ BBJM} + 0,120 \text{ BBJM} * \text{PO} \dots \dots \dots (3)$$

Dari hasil analisis regresi di atas terlihat bahwa nilai *R Square* ( $R^2$ ) sebesar 0,69. Hal ini berarti bahwa variasi *Slack Anggaran* (SA) dijelaskan 69% oleh variabel independen, Belanja Barang, Jasa dan Modal (BBJM) serta Variabel Perilaku Oportunistik (PO) yang memoderasi secara murni terhadap variabel independen tersebut, sisanya 31% dijelaskan oleh variabel relevan lainnya. Berdasarkan ringkasan hasil penelitian dalam tabel 3 tersebut di atas, Uji F menghasilkan signifikansi *p value* pada model 3 sebesar 0,00. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen *slack* anggaran dengan prediktornya variabel independen Belanja Barang, Jasa dan Modal (BBJM), dan variabel Perilaku Oportunistik yang memoderasi Belanja Barang, Jasa dan Modal (BBJM\*PO).

Dari hasil pengujian yang terdapat pada tabel 3 tersebut di atas, menunjukkan angka koefisien variabel Belanja Barang, Jasa dan Modal (BBJM) 0,008, dan signifikansi *p value* sebesar 0,87. Dengan demikian dapat dijelaskan bahwa tidak ada pengaruh antara belanja barang, jasa dan modal dengan *slack* anggaran. Namun demikian pada saat variabel perilaku oportunistik memoderasi variabel independen (BBJM\*PO), signifikansi *p value* sebesar 0,01. Dengan demikian hasil pengujian ini berhasil mendukung Ha8. Angka koefisien 0,12 berarti setiap peningkatan belanja barang, jasa dan modal satu milyar akan meningkatkan anggaran sebesar 0,12 milyar. Hasil uji t pada variabel BBJM\*PO membuktikan secara empiris bahwa, perilaku oportunistik pejabat eksekutif mendorong belanja barang, jasa dan modal untuk meningkatkan *slack* anggaran untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam. Hal tersebut

menunjukkan dugaan apriori bahwa belanja barang, jasa dan modal akan menaikkan *slack* ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh Hardjowijono (2006) yang menunjukkan hasil *survey* Bank Dunia yang tertuang dalam *Country Procurement Assesment Report* bahwa kebocoran dana pada proyek pengadaan barang dan jasa dilingkungan pemerintah mencapai 10%-50%. Didukungnya sebagian besar hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa terdapat perilaku oportunistik pejabat eksekutif dalam penyusunan APBD, termasuk dalam mengalokasikan pendapatan yang berasal dari pendapatan sumber daya alam untuk kemakmuran rakyat. Secara umum hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Halim dan Abdullah (2006), yang menunjukkan bahwa penyimpangan pengelolaan keuangan dapat dimulai dari penyusunan anggaran belanja daerah, sedangkan realisasi perilaku penyimpangan eksekutif dalam pengusulan belanja ini di antaranya adalah mengusulkan kegiatan yang sesungguhnya tidak menjadi prioritas.

Hasil penelitian Abdullah dan Andra (2006) menunjukkan bahwa legislatif berperilaku oportunistik, sehingga efektifitas anggaran terhadap kesejahteraan rakyat tidak memadai, sedangkan penelitian Hamzah (2007) menunjukkan bahwa proses penyusunan anggaran di Kabupaten Mojokerto dan Sidoarjo belum berjalan dengan baik dan aspiratif, dan penelitian Djajasinga (2005) menunjukkan bahwa penyusunan anggaran di kota Bandar Lampung belum mensejahterakan rakyat. Hasil penelitian ini juga membuktikan secara empiris atas dugaan apriori Supeno (2009) yang menunjukkan bahwa hanya dengan mendahulukan belanja modal, memperbanyak belanja barang dan jasa, pejabat eksekutif daerah akan memperoleh banyak bagian dari praktik pencurian dalam pemerintahan, dari pos-pos APBD itulah lubang-lubang kebocoran sengaja diciptakan. Bukti empiris tersebut juga dapat menerangkan teori keagenan bahwa eksekutif sebagai agen berperilaku oportunistik dalam penganggaran, sebagaimana yang dikemukakan Garamfalvi (1997) yang menyatakan bahwa, politisi menggunakan pengaruh dan kekuasaan untuk menentukan alokasi sumber daya, yang akan memberi keuntungan pribadi kepada politisi. Apabila *slack* anggaran untuk alokasi peningkatan kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam dilakukan untuk menambah belanja pegawai langsung, belanja barang dan jasa, dan belanja modal, maka proses pemerataan ekonomi akan terganggu, sehingga tuntutan pemerataan pembangunan ekonomi menjadi relevan sesuai dengan yang dikemukakan Raharjo (1987) bahwa program pemerataan merupakan keharusan ekonomi dan bukan hanya timbul atas dasar pertimbangan sosial ekonomi.

## SIMPULAN DAN KETERBATASAN

### Simpulan

1. Belanja pegawai langsung dan belanja modal yang ditetapkan dalam APBD berpengaruh terhadap *slack* anggaran untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.

2. Belanja barang dan jasa yang ditetapkan dalam APBD, tidak berpengaruh terhadap *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam, hal ini disebabkan pemerintah daerah membebaskan lebih besar ke dalam pos belanja modal, yang ditunjukkan dengan data belanja modal pada 3 tahun terakhir, sebesar sekitar satu setengah kali belanja barang dan jasa. Pilihan pejabat eksekutif mengalokasikan belanja modal lebih besar karena proses realisasi pos ini, lebih banyak memberi kesempatan bagi pejabat eksekutif untuk berperilaku oportunistik. Hal ini tidak menyebabkan gagalnya pembuktian pernyataan bahwa banyak penyimpangan penggunaan keuangan pada pengadaan barang dan jasa, karena yang dimaksud belanja barang dan jasa menurut Kepres No 80 tahun 2003 adalah belanja barang, jasa dan modal yang pengadaannya menggunakan dana APBN ataupun APBD.
3. Perilaku oportunistik pejabat eksekutif mendorong pengaruh belanja pegawai langsung dan belanja modal yang ditetapkan dalam APBD terhadap meningkatnya *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumber daya alam.
4. Perilaku oportunistik pejabat eksekutif mendorong pengaruh belanja barang, jasa, modal yang ditetapkan dalam APBD terhadap meningkatnya *slack* anggaran dalam penetapan alokasi belanja untuk meningkatkan kemakmuran rakyat yang berasal dari pendapatan sumberdaya alam.

#### **Keterbatasan**

Hasil penelitian ini dapat digunakan bagi penelitian pada masa yang akan datang dengan mempertimbangkan keterbatasan-keterbatasan berikut:

1. Data periode pengamatan hanya satu tahun, sehingga generalisasinya hanya pada tahun yang sama. Untuk penelitian yang akan datang perlu menambah periode pengamatan dan *sampling* yang lebih luas.
2. Makna kalimat "sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat" dari pendapatan sumber daya alam, masih belum semua elemen pejabat setuju bahwa pendapatan sumber daya alam digunakan untuk meningkatkan kemakmuran rakyat secara langsung.
3. Asumsi yang digunakan adalah "opini selain wajar tanpa pengecualian atas hasil pemeriksaan Laporan Keuangan Daerah sebagai indikator terdapatnya perilaku oportunistik pejabat eksekutif", namun masih menimbulkan penafsiran yang berbeda karena terdapat opini wajar dengan pengecualian yang diakibatkan adanya temuan yang kesalahannya tidak signifikan terhadap perbuatan penyimpangan pengelolaan keuangan daerah. Untuk penelitian pada masa yang akan datang agar dapat dikuatkan atau dipilih variabel yang lebih relevan.
4. Belum banyaknya referensi atau jurnal yang ditemukan tentang penelitian akuntansi yang bertema penerapan prinsip ekonomi yang terkandung dalam UUD tahun 1945, padahal prinsip ekonomi tersebut diyakini bangsa Indonesia dapat menjadi alternatif yang menyembuhkan keterpurukan ekonomi bangsa.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, Sukriy dan Asmara Jhon Andra. 2006. *Perilaku Oportunistik Legislatif Dalam Penggaran Daerah: Bukti Empiris atas Aplikasi Agency Theory di sektor Publik*, Makalah disajikan pada Simposium Nasional Akuntansi 9 Padang 23-26 Agustus 2006
- Anthony, Robert N. and Vijay Govindarajan. (1998). *Management Control System*. Edisi 9, Mc-Graw-Hill.
- Andvig, Jens Chr., Odd-Helge Fjeldstad, Inge Amundsen, Tone Sissener dan Tina Soreide. 2001. Corruption: A review of contemporary research. *Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights Report R 2001: 7*. Web: <http://www.cmi.no>.
- Asyik, Nur Fadrijh. 2007. *Pola-Pola Perilaku Eksekutif Berkaitan Dengan Tahapan Penawaran Opsi Saham: Uji Komprehensif di Sekitar tanggal Hibah*. Makalah disajikan pada Simposium Nasional Akuntansi X , di Unhas Makasar 26-28 Juli 2007
- Bergman, Lane. 1990. Management and public organization: The principal-agent framework. University of Geneva and National University of Singapore.
- Carr, Jered B. dan Ralph S. Brower. 2000. Principled opportunism: Evidence from the organizational middle. *Public Administration Quarterly* (Spring): 109-138.
- Djajasinga, Marselina. 2007. Riset Anggaran Untuk Rakyat Studi Kasus: APBD Kota Bandar Lampung Jurnal Akuntansi dan Keuangan , Volume XII No. 1.
- Fozzard, Adr Freeman, Robert J. dan Craig D. Shoulders. 2003. *Governmental and Nonprofit Accounting-Theory and Practice*. Seventh edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Garamfalvi, L. 1997. Corruption in the public expenditures management process. Paperpresented at 8<sup>th</sup> International Anti-Corruption Conference, Lima, Peru, 7-11September. [http://www.transparencv.org/iacc/8th\\_iacc/papers/garamfalvi/garamfalvi.html](http://www.transparencv.org/iacc/8th_iacc/papers/garamfalvi/garamfalvi.html).
- Groehendijk, Nico. 1997. A principal-agent model of corruption. *Crime, Law dan Social Change* 27: 207-229.

- Hamzah, Ardi. 2007. *Analisis Good Governance dan Value For Money Dalam Perencanaan dan Penganggaran Daerah : Sebuah Studi Interpretif ( Studi Pada Organisasi Masyarakat Sipil di Kota Majokerto dan Kabupaten Sidoarjo)*
- Hagen, Terje P., Rune J. Sorensen, dan Oyvind Norly. 1996. Bargaining strength in budgetary process: The impact of institutional procedures. *Journal of Theoretical Politics* 8(1): 41-63.
- Hagen Von, Jurgen. 2002. Fiscal rules, fiscal institutions, and fiscal performance. *The Economic and Social review* 33(3): 263-284.
- Halim, Abdul dan Syukriy Abdullah. 2006. Hubungan dan masalah keagenan di pemerintahan daerah: sebuah peluang penelitian anggaran dan akuntansi. *Jurnal Akuntansi Pemerintah* 2(1): 53-64.
- Hardjowijono, Budihardjo. 2006. Kebocoran Proyek Pengadaan Mencapai 50 % <http://els.bappenas.go.id>.
- Hasniati Cut. 2010. Ketika Kemiskinan Menjadi Tontonan dan Proyek <http://www.acehinstitute.org>
- Johnson, Cathy Marie. 1994. *The Dynamics of Conflict between Bureaucrats and Legislators*. Armonk, New York: M.E. Sharpe.
- Juoro, Umar. 2009. *Respon Opini Disclaimer Pada Laporan BPK Terhadap Audit LKPP*. Jakarta. SUARA KARYA ONLINE.
- Kasper, Wolfgang dan Manfred E. Streit. 2001. *Institutional Economics: Social Order and Public Policy*. Cheltham, UK: Edward Elgar.
- Krueger, A. 1974. The Political Economy of the rent-seeking Society, *American Economic Review* 64 (3). 291-303
- Lane, Jan-Erik. 2003. Management and public organization: The principal-agent framework. University of Geneva and National University of Singapore. *Working paper*.
- Lupia, Arthur dan Mathew McCubbins. 2000. Representation or abdication? How citizens use institutions to help delegation succeed. *European Journal of Political Research* 37: 291-307.

- Magner, Nace dan Gary G. Johnson. 1995. Municipal officials' reactions to justice in budgetary resource allocation. *Public Administration Quarterly* (Winter): 439-456.
- Mauro, Paolo. 1998. Corruption and the composition of government expenditure. *Journal of Public Economics* 69: 263-279.
- Moe, T. M. 1984. The new economics of organization. *American Journal of Political Science* 28(5): 739-777.
- Raharjo, M Dawam . 1987. *Perekonomian Indonesia*, Jakarta: Erlangga
- Republik Indonesia. 2009. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II tahun 2009. Situs Resmi BPK RI
- Republik Indonesia. 1999. Undang Undang Dasar Republik Indonesia 1945 dan Amandemennya
- Republik Indonesia. 2006. Permendagri No 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah
- Republik Indonesia. 2003. Keputusan Presiden Republik Indonesia No 80 tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah
- Republik Indonesia. 2009. data APBN 2009 dan APBD 2009 Situs Kementerian Keuangan, Jakarta
- Republik Indonesia. 2003. Undang-Undang No 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara
- Siegel.G. dan H.R. Marconi Boulian. 1989. *Behavioural Accauntung*. Cincinnati Ohio. South-Western. Publishing.Co
- Strom, K. 2000. Delegation and accountability in parlemetary democracies *Europion Journal of Political Research* 37: 261-289.
- Supeno, Hadi. 2009. Korupsi Kepala Daerah, APBD Sasaran Penyelewengan, Jakarta, [http://www.berita baru.com](http://www.beritabaru.com)

## INDEKS Iksan Budi R

Perilaku Oportunistik	1, 2, 3, 4, 9, 10, 12, 15, 16, 17, 18, 20
Slack Anggaran	2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20
Alokasi Belanja	3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15
Sumber Daya Alam	2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 15, 17, 18, 19, 20
Belanja Untuk Kemakmuran Rakyat	3, 4, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 15, 17, 19, 20
Belanja Pegawai Langsung	3, 4, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 19, 20
Belanja Barang dan Jasa	3, 4, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 15, 16, 17, 19, 20
Belanja Modal	3, 4, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 15, 16, 17, 19, 20

Ikhsan Budi  
R.