

# PERILAKU DISFUNGSIONAL PADA SIKLUS PENGANGGARAN PEMERINTAH: TAHAP PERENCANAAN ANGGARAN

**Indrawati Yuhertiana**

e-mail: yuhertiana@upnjatim.ac.id  
Universitas Pembangunan Jawa Timur

**Soeparlan Pranoto**

e-mail: pranoto@upnjatim.ac.id  
Universitas Pembangunan Jawa Timur

**Hero Priono**

e-mail: heropriono@gmail.com

## *Abstract*

*The purpose of this study is mapping out the dysfunctional behavior that occurs in government budgeting cycle particularly at the stage of budget planning. The study was conducted on 18 proceedings of the Indonesia National Accounting Symposium (SNA), exploring 1,569 articles and focused in 30 selected public sector accounting articles. Content analysis used to identify psychological, sociological and political aspects related dysfunctional behaviors at the planning stage and ratification. It is found that all of aspects explored coincide in the budget planning stage. Pseudo participation found as a formality involvement in budgeting process. It causes the tendency of moral hazard.*

**Keywords:** *dysfunctional behaviour, government budget, content analysis*  
<http://dx.doi.org/10.20885/jaai.vol19.iss1.art3>

## **Abstrak**

Penelitian ini bertujuan untuk memetakan perilaku disfungsi yang terjadi pada siklus penganggaran pemerintah, khususnya pada tahap perencanaan anggaran. Penelitian dilakukan pada artikel yang dipublikasikan pada 18 prosiding Simposium Nasional Akuntansi (SNA). Penelitian dilakukan dengan studi literatur pada 1.569 artikel dengan 30 artikel terpilih. Dilakukan analisis konten untuk memetakan dan mengidentifikasi aspek psikologis, sosiologis dan politik terkait perilaku disfungsi pada tahap perencanaan dan ratifikasi. Aspek psikologi, sosiologi, politik dan perilaku disfungsi berhimpitan dalam tahap perencanaan anggaran. Partisipasi anggaran yang melibatkan masyarakat banyak ditemukan sebagai formalitas semu menyebabkan adanya kecenderungan moral hazard.

**Kata kunci:** perilaku disfungsi, pemerintah, analisis konten

## **PENDAHULUAN**

Perencanaan anggaran adalah tahap awal dan paling penting dalam siklus anggaran pemerintah yang terdiri dari tahap perencanaan, ratifikasi, implementasi dan pengawasan. Perencanaan bahkan sudah menjadi kajian menarik di ranah administrasi publik (Dwiputrianti 2012; Helmuth 2011; Sriwigati dan Fitrianto 2012) maupun di ranah akuntansi sektor publik (Arniati dan Kartikaningdyah

2010; Yuhertiana 2005). Perencanaan anggaran pemerintah memerlukan waktu yang cukup lama, melibatkan banyak pihak atau stakeholder. Penelitian pada tahap ini biasanya menginvestigasi proses penganggaran, partisipatif atau sentralistik.

Belakangan karena perubahan sistem penganggaran era *new public management*. (Bissessar 2010) arah penelitian menuju evaluasi atas jenis penganggaran kinerja (McGill 2001). Hal ini untuk memastikan bahwa

proses penganggaran tidak lagi dilakukan secara inkremental saja tetapi juga sudah memprediksi *outcome* atas input yang direncanakan.

Anggaran juga tidak lepas dari akuntabilitas (Goddard 2004; Rashid dan Goddard 2015). Pada tataran praktik terdapat fenomena yang memprihatinkan karena pada empat siklus penganggaran pemerintah bermunculan perilaku disfungsional misalnya berbagai kasus penyelewengan anggaran (Fakhry dan Said 2014; Sualang dan Utomo 2012) dan keuangan negara. Oportunis dalam proses formulasi anggaran sering juga dijumpai (Abdullah 2012; Abdullah dan Asmara 2006; Sujaie dan Wibawa 2013). Perilaku disfungsional bahkan muncul pada tiap tahap dari empat tahap penganggaran pemerintah. Sejalan dengan itu, Abdullah (2012) memandang bahwa pada setiap tahapan penyusunan anggaran terdapat ruang terjadinya praktik korupsi. Tahap perencanaan terdapat penyimpangan etika karena adanya kecenderungan *mark-up* anggaran/*budgetary slack* agar kinerjanya dianggap baik Yuhertiana (2005). Tahap ratifikasi muncul adanya kolusi antara eksekutif dan legislatif atas program program tertentu untuk kepentingan tertentu, bahkan mafia anggaran akan muncul pada proses ini (Amri dan Priatmojo 2012).

Tahap implementasi anggaran adalah tahap anggaran dilaksanakan. Perilaku disfungsional terjadi juga saat reses (Hendriyanto dan Setiyono 2014). Penyelewengan anggaran pada tahap ini terjadi dengan adanya kolusi antara eksekutif dan pihak swasta khususnya kasus-kasus yang terjadi pada proses pengadaan barang dan jasa (Aprilia 2013; Kenawas 2013; Rosadi 2013; Situngkir dan Maulana 2013). Tahap pemeriksaan, muncul perilaku disfungsional yang melibatkan pemeriksa internal (Puspasari dan Dewi 2015) dan pemeriksa eksternal (Sudjana dan Sawarjuwono 2006).

Sangat penting untuk memahami penyebab kerugian negara ini dari aspek disfungsional behavior supaya dapat diperoleh penjelasan humanisme untuk menekan kerugian negara. Memahami faktor psikis, alasan

pribadi, and budaya turut mempengaruhi keputusan seseorang dalam keterlibatannya dalam proses penganggaran. Oleh karena itu penelitian ini memiliki target khusus untuk mengembangkan model antisipasi perilaku disfungsional dalam siklus penganggaran pemerintah dalam konteks ilmu akuntansi keperilakuan di sektor publik. Dengan demikian diharapkan bermanfaat untuk mengeksplorasi benih-benih timbulnya perilaku disfungsional yang terjadi pada tahap perencanaan karena adanya indikasi bahwa penyelewengan anggaran (korupsi) bahkan dimulai pada saat perencanaan. Selama ini penelitian untuk menggali perilaku disfungsional khusus pada tahap perencanaan, sebagai tahap persiapan anggaran, khususnya di sektor pemerintahan belum banyak dilakukan.

Penelitian ini mengeksplorasi 18 prosiding Simposium Nasional Akuntansi (SNA) mulai tahun 1997 sampai dengan 2015. SNA, kegiatan tahunan yang diselenggarakan Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Pendidik (IAI-KAPD) adalah ajang simposium *prestise*, dengan seleksi ketat, dilakukan *blind review* atas seluruh hasil penelitian Perguruan Tinggi di Indonesia. Ketatnya proses review SNA menghasilkan penelitian yang berkualitas sehingga menjadikan SNA sebagai barometer kemajuan penelitian akuntansi di Indonesia. Total artikel adalah 1.587 buah, setelah melalui tiga kali saringan, maka dilakukan eksplorasi mendetil pada 30 artikel terpilih.

## **TINJAUAN PUSTAKA DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

Banyaknya permasalahan terkait *white collar criminal* (kejahatan kerah putih) diduga terkait dengan angka, uang, transaksi. Disinilah kemudian ada akuntansi dan perilaku (Balsmeier dan Kelly 1996). Dengan demikian perkembangan akuntansi saat ini tidak lagi berfokus hanya sebagai bahasa bisnis yang hanya berbicara tentang angka melainkan terkait juga dengan faktor kepribadian seseorang, kondisi psikologis, faktor budaya, sampai dengan faktor sosiologi–kemasyarakatan.

Namun demikian sampai saat ini akuntansi keperilakuan masih sering diperdebatkan, benarkah merupakan bagian dalam ilmu akuntansi? Hal ini dapat dimaklumi karena akuntansi masih sering dianggap sebagai ilmu ekonomi yang berada pada ranah sosial positif, bukan ilmu sosial normatif seperti psikologi atau sosiologi. Sehingga masih banyak yang memperdebatkan keberadaan akuntansi keperilakuan sebagai ilmu. Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa akuntansi keperilakuan merupakan cabang ilmu akuntansi ketiga setelah akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Di sisi lain, terdapat anggapan bahwa akuntansi keperilakuan sebagai ilmu namun akuntansi keperilakuan adalah suatu pendekatan yang mengaplikasikan aspek keperilakuan dalam akuntansi baik akuntansi keuangan, akuntansi manajemen maupun bidang akuntansi lainnya.

Terlepas dari perdebatan tersebut, minat melakukan penelitian bidang ini makin meningkat dari hari ke hari. Hal ini membuktikan bahwa permasalahan di realitas menunjukkan dominannya aspek keperilakuan dalam implementasi akuntansi. Hal ini dapat dipahami karena kemajuan perekonomian meningkatkan permintaan berbagai fungsi akuntansi di dalamnya. Siegel dan Marconi (1989) juga mengatakan bahwa *behavioral accounting goes beyond the traditional accounting role of collecting, recording, reporting financial information*.

Dimensi akuntansi keperilakuan terkait dengan aspek perilaku manusia dan hubungannya dengan desain, konstruksi dan penggunaan sistem informasi akuntansi yang efisien. Oleh karena akuntansi keperilakuan merefleksikan dimensi sosial akibat penerapan teknik, sistem akuntansi dimana pada hakekatnya informasi akuntansi dibutuhkan manajemen untuk melakukan pengendalian baik pengendalian manajemen, administratif maupun pengendalian akuntansi. Dengan demikian jelas bahwa wilayah akuntansi keperilakuan meliputi: *1. The effect of human behav.on the design, construction and use of the acc.system, 2. The effect of the acc.system on human behavior, 3. Methods to predict and*

*strategies to change human behavior*. Dengan demikian, di dalam akuntansi keperilakuan peran ilmu psikologi, sosiologi dan sosial psikologi sangatlah kuat.

### **Teori Keperilakuan**

Teori dasar dalam perilaku, yang terdiri dari bidang sosiologi, sosial-psikologi dan psikologi, sangat mempengaruhi juga dalam perkembangan penelitian dalam membangun akuntansi keperilakuan (Lubis 2010). Perilaku terkait dengan manusia, sehingga ilmu yang terkait dengan manusia ini dibagi dalam mempelajari manusia itu sendiri (psikologi), hubungan manusia dengan manusia lainnya (sosial-psikologi) dan hubungan manusia dengan masalah kemasyarakatan (sosiologi).

Penelitian akuntansi keperilakuan didominasi pada dua landasan konseptual yaitu teori keperilakuan khususnya perilaku organisasi serta teori agensi (*agency theory*) yang mendasarkan pada ilmu ekonomi (Shields dan Young 1993).

### **Akuntansi Keperilakuan di Sektor Publik**

Akuntansi sektor publik dulu dikenal sebagai akuntansi pemerintahan berkembang pesat pada tahun 2000 sejalan dengan Bergeraknya roda reformasi sektor publik di Indonesia. Tuntutan rakyat akan terlaksananya *good government governance* dan penegakan demokrasi turut memaksa birokrasi untuk mere-inventing kembali organisasinya agar menjadi organisasi yang efisien, efektif dalam memampukan terciptanya kesejahteraan masyarakat.

Di Indonesia, penelitian akuntansi keperilakuan pada organisasi publik masih sangat jarang dilakukan namun beberapa mulai bermunculan. Kebanyakan penelitian masih terinspirasi oleh penelitian serupa di organisasi bisnis, misalnya penelitian tentang sistem pengendalian akuntansi yang dihubungkan dengan kinerja dan fenomena *budgetary slack*.

Organisasi sektor publik terdiri dari instansi pemerintahan dan organisasi nirlaba. Pada organisasi pemerintahan aspek akuntansi keperilakuan terjadi pada setiap siklus

anggaran. Siklus anggaran pemerintahan terdiri dari tahap perencanaan, tahap ratifikasi, tahap implementasi dan tahap pelaporan/per-tanggungjawaban (Mardiasmo 2000).

### **Keperilakuan di Siklus Perencanaan Anggaran**

Fase ini merupakan tahap awal bagian dari persiapan anggaran dari keseluruhan siklus anggaran. Perencanaan merupakan tugas utama dari eksekutif sebagai bagian dari tanggungjawab utamanya dalam mengelola negara. Di Indonesia, perencanaan negara diatur dalam Undang-Undang No. 25 tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional, yang mengatur tahapan perencanaan. Dalam perencanaan dikenal perencanaan jangka panjang, menengah, dan tahunan. Perencanaan jangka panjang berjangka waktu 20 tahun dan perencanaan jangka menengah berjangka waktu lima tahun. Pada institusi pemerintahan, badan perencana baik pusat maupun daerah memiliki fungsi strategis karena bertanggungjawab penuh sebagai pemilik tugas pokok dan fungsi. Adapun perencanaan tahunan yang sifatnya jangka pendek memiliki arti lebih strategi lagi karena pada perencanaan tahunan inilah tindakan riil akan direalisasikan atau dieksekusi.

Saat ini terjadi reformasi penganggaran yang mengakibatkan perubahan perilaku di sektor publik. Pada paradigma lama pengelolaan keuangan negara didasarkan *fundamental distrust*, kontrol terhadap input relatif sangat ketat. Hal ini tercermin dari anggaran berdasarkan *line item*, kontrol terhadap komitmen, verifikasi yang ketat terhadap dokumen pembayaran, dan kontrol akuntansi.

Banyak faktor yang mempengaruhi *budgetary slack* termasuk salah satunya adalah faktor budaya. Budaya paternal cukup kuat berpengaruh dalam meningkatkan *budgetary slack*. Berbagai permasalahan di lapangan membuktikan hal itu. Contoh timbulnya polemik atas surat edaran KPK untuk tidak menganggarkan THR dari APBN maupun APBD (Times Indonesia 2015). Dapat dipahami upaya KPK untuk memberantas korupsi melalui himbauan ini. Namun kali ini

tampaknya KPK akan berhadapan dengan budaya yang sudah sangat mengakar. Dalam masyarakat Indonesia momentum hari raya tidak saja sekedar semangat merayakan dengan berbagai hidangan istimewa tetapi ada semangat berbagi di dalamnya. THR yang diperoleh juga digunakan untuk men-THR-i lagi, THR bagi pembantu rumah tangga, loper koran atau juga berbagi angpao saat mudik ke desa. Bahkan bagi seorang pegawai rendah sekalipun turut menyisihkan sejumlah seribuan atau limaribuan bagi sanak saudara. Lebih baik tidak mudik kalau tidak memiliki sesuatu untuk “ninggali”.

Di sisi lain himbauan KPK agar pemberian THR tidak menggunakan dana APBD sebetulnya sama artinya bahwa PNS tidak diperbolehkan menerima THR. Dan kalau ini terjadi maka terdapat perlakuan diskriminasi terhadap tenaga kerja karena pemberian THR juga berlaku di sektor swasta sesuai dengan ketentuan yang dikeluarkan oleh Menteri Tenaga Kerja. Walaupun dalam suratnya dinyatakan bahwa hadiah lebaran dapat diberikan dengan dana yang berasal dari iuran pejabatnya. Hal ini sangat sulit untuk direalisasikan karena gaji maupun tunjangan pejabat PNS masih rendah. Apakah tidak sebaliknya, himbauan ini justru akan mendorong pejabat untuk menerima pemberian dari pihak lain?

Menyikapi perkembangan yang terjadi di Indonesia saat ini terutama pengungkapan kasus korupsi, terdapat indikasi yang kuat bahwa korupsi telah mulai ada bahkan sejak pada proses penyusunan anggaran. Wakil Ketua DPD RI, La Ode Ida menyatakan bahwa terdapat tiga pihak yang terlibat, seperti pernyataannya sebagai berikut: “*Saat ini, menurutnya praktik mafia anggaran antara eksekutif dan oknum-oknum anggota DPR RI yang di-`backing` para pengusaha (dengan imbalan `fee`) sudah sangat memuakkan*”.

Ia berpendapat bahwa praktik mafia anggaran di DPR RI harus segera dihentikan agar tidak semakin merusak tatanan pemerintahan yang baik (*good governance*) serta proses demokratisasi yang sehat, bermartabat dan beradab.

Isu perilaku dalam aspek ratifikasi anggaran sangat kental dengan nuansa politis. Tarik ulur kepentingan eksekutif dan legislatif sering terjadi, tahapan yang alot sehingga menyebabkan mundurnya jadwal pengesahan APBD. Banyak APBD pemerintah daerah di Indonesia yang mengalami keterlambatan pengesahan. Bahkan menurut Menteri Dalam Negeri, pada tahun 2008, dari 33 propinsi hanya 22 propinsi yang menyelesaikan APBD tepat pada waktunya. Tentu saja keterlambatan pengesahan ini menyebabkan terganggunya proses penganggaran berikutnya yang lebih krusial, yaitu realisasi mewujudkan berbagai program pembangunan untuk kepentingan rakyat.

Kutipan Waspada online, 14 Januari 2006 memperkuat dugaan terjadinya aspek politis terjadi pada tahap ratifikasi: “Ada beberapa sebab yang membuat RAPBD 2006 menjadi problem politik. Pertama ialah rentetan kepergian Gubsu Tengku Rizal Nurdin karena tragedi Mandala di Padang Bulan. Pengajuan RAPBD 2006 akan mengungkit batang terendam ijazahgate Wagubsu yang sudah hampir tiga tahun berjalan.

Kutipan di atas mengindikasikan keberadaan akuntansi keperiakuan yang menginspirasi beberapa penelitian untuk mengeksplorasinya antara lain yang dilakukan oleh Abdulah dan Asmara (2006) dalam penelitiannya tentang perilaku oportunistik Legislatif dalam Penganggaran Daerah. Temuan penting dalam penelitiannya menunjukkan bahwa (1) legislatif berperilaku oportunistik dalam penyusunan APBD, (2) besaran PAD berpengaruh terhadap perilaku oportunistik legislatif, dan (3) APBD merupakan media bagi terjadinya *political corruption*.

### Perilaku Disfungsional

Perilaku disfungsional didefinisikan sebagai perilaku menyimpang. Dalam konteks psikologi perilaku disfungsional disebut sebagai abnormalitas. Abnormalitas (atau perilaku disfungsional) adalah sesuatu yang menyimpang dari normal atau berbeda dari yang khas, adalah perilaku karakteristik yang ditentukan secara subyektif, diberikan untuk mereka yang

memiliki kondisi langka atau disfungsional (Whitbourne dan Halgin 2014). Beberapa kriteria konvensional abnormalitas: Distress, seseorang yang menampilkan banyak depresi, kecemasan, ketidakbahagiaan akan dianggap sebagai menunjukkan perilaku abnormal karena perilaku mereka muncul karena kesusahannya mereka sendiri. Moralitas, melanggar etika dan melanggar standar masyarakat.

Dalam penelitian akuntansi perilaku disfungsional banyak diteliti pada auditor khususnya akuntan public (Fatimah 2012; Sudjana dan Sawarjuwono 2006; Wilopo 2006). Eksternal auditor adalah salah satu aktor yang terlibat pada tahap keempat siklus penganggaran pemerintah yaitu siklus pemeriksaan keuangan. Banyak aktor terlibat dalam proses penganggaran pemerintah, yaitu eksekutif dalam hal ini pejabat pemerintah, legislatif yaitu anggota parlemen dan pemeriksa. Fokus penelitian ini adalah untuk menemukan perilaku disfungsional pada tahap perencanaan anggaran. Tidak banyak peneliti yang mengeksplor hal ini. Arah riset terkait perilaku disfungsional pada tahap perencanaan lebih mengarah pada fenomena *budgetary slack* dan *oportunistic behaviour*.

### METODA PENELITIAN

Penelitian ini bertujuan untuk memetakan aspek keperiakuan sektor publik khususnya di siklus penganggaran pemerintah sehingga digunakan metode kualitatif meta analysis. Penelitian berbasis teks ini menggunakan analisis konten dengan bantuan software kualitatif Nvivo dan Mind Mapping-Mindjet untuk lebih memudahkan pemetaan komprehensif dengan mudah. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif karena bertujuan secara eksploratif memetakan berbagai aspek psikologi, sosiologi, perilaku disfungsional dan aspek politik dalam siklus penganggaran pemerintah.

Sampel penelitian adalah seluruh artikel penelitian yang terbit tahun 1998–2015 di Prosiding Simposium Nasional Akuntansi yang bertopik Akuntansi Sektor Publik. Proses pemilihan sampel disarikan pada tabel 2.

**Tabel 1:** Jumlah Artikel SNA 1997 – 2015

SNA ke	Tahun	Lokai SNA	Jumlah artikel
1	1997	Yogyakarta	30
2	1999	Malang	34
3	2000	Jakarta	41
4	2001	Bandung	52
5	2002	Semarang	60
6	2003	Surabaya	91
7	2004	Bali	76
8	2005	Surakarta	69
9	2006	Padang	91
10	2007	Makasar	80
11	2008	Pontianak	78
12	2009	Palembang	64
13	2010	Purwokerto	108
14	2011	Banda Aceh	83
15	2012	Banjarmasin	122
16	2013	Manado	225
17	2014	Mataram	172
18	2015	Medan	188

**Tabel 2:** Proses Pemilihan Sampel

	Jumlah	%	Keterangan
Total artikel dalam SNA I – XVIII	1.589	100%	Artikel
Artikel dengan topik ASP	222	14%	Semua topik ASP
Artikel di wilayah perencanaan	16	1%	Fenomena yang terjadi di perencanaan anggaran, dengan adanya bahasan keperilakuan
Artikel di wilayah ratifikasi	14	0,8%	Fenomena yang terjadi di ratifikasi anggaran, dengan adanya bahasan keperilakuan
Sampel final	30	1,8%	Artikel

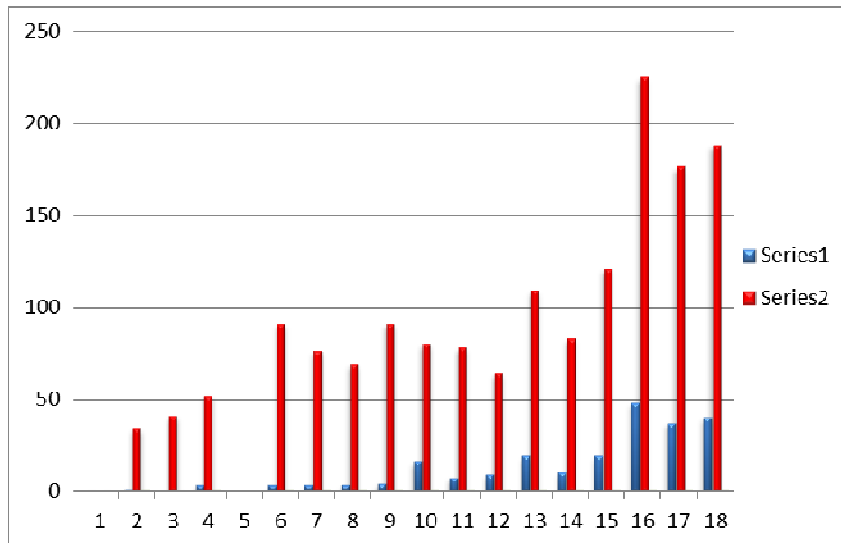
## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Perkembangan Artikel Akuntansi Sektor Publik kurun waktu 1997–2015

SNA terlahir pada era awal perkembangan penelitian dan pendidikan akuntansi di Indonesia. Pada era 1990an, beberapa dosen dikirim ke luar negeri dalam rangka peningkatan pendidikan akuntansi di Indonesia baik pada jenjang S2 maupun S3 Lulusan dari program belajar inilah yang memotori terselenggaranya kegiatan Simposium Nasional Akuntansi. Pendidikan Akuntansi pada awalnya hanya berfokus pada kegiatan pembelajaran tentang praktik akuntansi dan sedikit sekali penelitian di bidang akuntansi. Hasil studi beberapa dosen di luar negeri, memberikan pembelajaran tentang pentingnya penelitian di bidang akuntansi untuk mendukung per-

kembangan praktik dan pendidikan akuntansi. Timbullah ide dan keinginan untuk menggalakkan penelitian akuntansi di Indonesia. Kegiatan *conference*/simposium merupakan salah satu sarana untuk meningkatkan penelitian akuntansi, karena dalam kegiatan tersebut akan dipresentasikan penelitian-penelitian dibidang akuntansi.

Dipelopori oleh Ketua IAI KAPd Bapak Zaki Baridwan dan beberapa dosen akuntansi diselenggarakanlah SNA I di Universitas Gajah Mada, Yogyakarta pada tahun 1997. Sejak tahun tersebut secara rutin SNA diselenggarakan tiap tahun tanpa henti sampai sekarang. Tuan rumah SNA selalu berganti, sehingga kegiatan SNA juga ikut mengenalkan keragaman budaya dan keindahan alam di seluruh tanah air.



Gambar 1: Komposisi Penelitian Akuntansi Sektor Publik pada Prosiding SNA



Gambar 2: Hasil Word Query

Pada awal penyelenggaraan SNA topik sektor publik kurang mendapat perhatian peneliti akuntansi bahkan pada tahun pertama SNA hanya satu artikel tentang potensi pajak daerah. Setelah sepuluh tahun SNA diadakan, penelitian akuntansi sektor publik belum mendapat perhatian. Sejak SNA ke 12 di Palembang dengan tema “peran akuntansi sektor publik dalam meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan daerah” penelitian dibidang sektor publik semakin meningkat dari tahun ke tahun. Terlihat dari grafik 1.

Jika dibandingkan dengan jenis artikel maka kisaran penelitian topik akuntansi sektor

publik di SNA hanya sebesar 21% di tiga tahun terakhir, namun kondisi itu lebih baik daripada tahun-tahun sebelumnya yang rendah bahkan di tahun-tahun pertama tidak menunjukkan keberadaannya.

Analisis Konten dengan menggunakan Word Query Nvivo diperoleh hasil pada gambar 2. Analisis *word query* Nvivo menghasilkan kata “partisipasi” sebagai kata yang paling sering muncul. Dilanjutkan dengan pencarian text ditemukan 26 artikel dari 30 jurnal sampel yang ada kata partisipasinya. Partisipasi didefinisikan sebagai keterlibatan individu atau masyarakat dalam penyusunan anggaran (Sopannah dan Mardiasmo 2003;

Sopannah 2015). Konsep *bottom up budget* memang mengharuskan partisipasi dari masyarakat ketika anggaran pemerintah disusun. Dalam konteks demokrasi, anggaran adalah dari rakyat dan untuk rakyat. Dalam penganggaran pemerintah di Indonesia keterlibatan masyarakat diatur dalam Undang-Undang Perencanaan Nasional. Pendapat dan keinginan masyarakat Indonesia diwadahi secara formal dalam kegiatan Musyawarah Pembangunan baik ditingkat nasional, provinsi maupun kabupaten.

Keikutsertaan masyarakat menjadi perhatian peneliti dikarenakan dua hal. Pertama, adalah isu utama pada konteks penyelenggaraan negara dalam ilmu administrasi negara. Kedua, partisipasi menjadi isu yang dibawa dalam fenomena penelitian keperilakuan anggaran di perusahaan (sektor swasta). Argyris (1974) pertama kali menyatakan bahwa anggaran tidak lagi terkait dengan angka tetapi anggaran juga dapat berdampak terhadap perilaku karyawan. Anggaran yang dibuat pimpinan secara sentralistik membuat karyawan menjadi demotivasi tetapi ketika karyawan dilibatkan maka kinerja perusahaan menjadi semakin baik karena karyawan bersemangat dan termotivasi untuk bekerja dengan baik. Pengaruh *trend* riset keperilakuan di sektor swasta inilah yang banyak dicoba dibuktikan di organisasi pemerintahan oleh para peneliti (Yuhertiana 2005).

Partisipasi adalah bagian dari psikologi. Dikuatkan oleh partisipasi bisa diartikan sebagai keterlibatan seseorang secara sadar ke dalam interaksi sosial dalam situasi tertentu. Dengan pengertian itu, seseorang bisa berpartisipasi bila ia menemukan dirinya dengan atau dalam kelompok, melalui berbagai proses berbagi dengan orang lain dalam hal nilai, tradisi, perasaan, kesetiaan, kepatuhan dan tanggungjawab bersama (Sopannah, 2015).

### **Faktor Psikologi dalam Perencanaan Anggaran**

Psikologi adalah sebuah ilmu yang mempelajari bagaimana manusia itu sendiri, apa yang dirasakan dan apa yang dipikirkan. Psikologi juga mempelajari bagaimana manu-

sia berinteraksi antar individu atau dalam kelompok-kelompok. Perilaku terkait masalah keuangan dapat dijelaskan melalui teori psikologi. Teori psikologi digunakan untuk menjelaskan perilaku dalam penelitian akuntansi dan keuangan (Koonce dan Mercer 2005). Psikologi tidak hanya muncul pada perilaku keuangan pada perusahaan swasta, namun psikologi muncul di semua jenis organisasi. di ranah keuangan publik atau keuangan negara, psikologi juga mampu menjelaskan perilaku pembayar pajak, penyelenggara negara maupun legislatif. (McCaffery dan Slemrod 2006).

Penggunaan psikologi dalam ranah penelitian akuntansi dikaitkan oleh motif penggunaannya, kebanyakan terkait dengan penilaian (*judgement*) dan pengambilan keputusan dari pemakai akuntansi. Menurut (Koonce dan Mercer 2005) dalam ranah akuntansi teori psikologi yang digunakan biasanya terkait dengan *cognitive psychology* dikarenakan *judgement* dan *decision making* sangat terkait dengan bagaimana seseorang harus mengambil keputusan pada kondisi ketidakpastian dan bagaimana seseorang bersikap atas keputusan yang diambilnya. Pada perkembangannya *cognitive psychology* digantikan oleh *social psychology* karena mampu menjelaskan mengapa dan bagaimana manusia berperilaku dalam penilaian atau pengambilan keputusan ketika ada pengaruh dari orang lain. *Social psychology* menggunakan teori-teori antara lain *correspondent inference theory*, *covariance theory*, *persuasion theory* dan *biased information theory* (Koonce dan Mercer 2005).

Terkait dengan perencanaan anggaran pemerintahan, keterlibatan masyarakat dalam partisipasi dalam bentuk menyampaikan ide dan keinginan merupakan penjabaran dari proses *bottom-up budgeting*. Sebagai stakeholder utama negara, maka pemerintah wajib mengakomodir apa yang diinginkan masyarakat. Dalam konteks penganggaran di Indonesia dikenal proses musyawarah perencanaan pembangunan (musrenbang) pada tingkat pemerintah kabupaten, provinsi maupun pusat. Partisipasi semu ditemukan oleh peneliti parti-



sipasi anggaran (Sopannah 2012; Yuhertiana 2005). Partisipasi semu terjadi karena pemerintah hanya melakukan musrenbang secara seremonial (Sopannah 2015), hanya sebagai pelaksanaan tupoksi tanpa sungguh-sungguh menjadi proses demokrasi yang baik. Secara psikologis, penyebab partisipasi semu disebabkan rasa pesimis akibat seringnya ajuan anggaran tidak diakomodir oleh eksekutif. Masyarakat yang apatis cenderung pesimis dan pasrah menyerahkan proses pembangunan kepada pihak eksekutif. Perilaku-perilaku destruktif ini kalau tidak diantisipasi akan menyebabkan kerugian yang lebih besar lagi.

### **Perilaku Disfungsional di Siklus Perencanaan Anggaran**

Menurut Garamfalvi (1997), korupsi dapat terjadi pada semua level dalam penganggaran, sejak perencanaan sampai pada pembayaran dana-dana publik. Korupsi secara politis (*political corruption*) terjadi pada fase penyusunan anggaran di saat mana keputusan politik sangat dominan, dengan cara mengalihkan alokasi sumberdaya publik. Sementara korupsi yang terjadi dalam pelaksanaan anggaran disebut korupsi administratif (*administrative corruption*) karena keputusan administrasi lebih dominan. Pada akhirnya korupsi politik akan menyebabkan korupsi administratif. Oportunistik menjadi fokus penelitian terkait perilaku disfungsional pada saat proses perencanaan anggaran (Abdullah 2012).

Oportunis didefinisikan sebagai sebuah aktivitas dengan tujuan untuk mengambil keuntungan demi kepentingan pribadi. Proses penganggaran memberikan peluang terjadinya perilaku oportunistik kepada legislatif karena di dalam proses tersebut, ada interaksi antara legislatif dan eksekutif untuk membahas dan meratifikasi usulan anggaran dari eksekutif. Pada tahap inilah, legislatif memiliki kesempatan untuk memasukkan kepentingannya dalam anggaran, termasuk *political interest*-nya. Hal inilah yang disebut perilaku oportunistik legislatif (Pariury dan Adi 2015).

Oportunisme dalam hubungan keagenan pada proses penganggaran pemerintah

dijelaskan juga dengan *self-interest* model. Proses penganggaran memberikan peluang terjadinya perilaku oportunistik kepada legislatif karena di dalam proses tersebut, ada interaksi antara legislatif dan eksekutif untuk membahas dan meratifikasi usulan anggaran dari eksekutif. Pada tahap inilah, legislatif memiliki kesempatan untuk memasukkan kepentingannya dalam anggaran, termasuk *political interest*-nya. Hal inilah yang disebut perilaku oportunistik legislatif

Oportunistik dikaitkan dengan *discretionary power*. Penelitian mengenai perilaku oportunistik legislatif ini sudah pernah dilakukan oleh Abdullah (2006). Dari penelitiannya, diperoleh hasil bahwa legislatif melakukan *political corruption* melalui *discretionary power* yang dimilikinya dalam penganggaran (Pariury dan Adi 2015).

Modus perilaku oportunistik antara lain: berbagai modus perilaku oportunis sering terjadi seperti menetapkan alokasi anggaran yang dimodifikasi kembali, sehingga mengarah pada tercapainya anggaran. Titik kepentingan politik masing-masing untuk memenuhi kepentingan diri mereka, memasukkan usulan proyek-proyek besar yang sangat menguntungkan salah satu pihak ke dalam perencanaan anggaran, serta sikap cenderung lebih memperjuangkan realisasi penetapan anggaran atas proyek-proyek yang mudah dikorupsi dengan harapan mendapatkan kompensasi *fee project* yang cukup besar. Banyak lagi perilaku oportunis yang dilakukan oleh anggota eksekutif serta anggota dewan dalam bentuk yang terselubung seperti melalui proses kompromi yang telah disetujui oleh pihak-pihak yang berkepentingan (Jumaidi 2014).

Perilaku oportunistik merupakan perilaku yang berusaha mencapai keinginan dengan segala cara bahkan cara ilegal sekalipun. Faktor yang mempengaruhi perilaku oportunistik adalah kekuatan (*power*) dan kemampuan (*ability*). Perilaku oportunistik mengarah pada terjadinya *adverse selection* (menyembunyikan informasi) dan *moral hazard* (penyalahgunaan wewenang).

Perilaku oportunistik legislatif dan eksekutif saat perubahan APBD dapat meng-

akibatkan terjadinya misalokasi anggaran belanja pemerintah. Proporsi PAD yang rata-rata hanya 10% dari total penerimaan daerah memiliki kecenderungan bertambah saat perubahan anggaran. Hal ini membuka peluang bagi legislatif untuk merekomendasikan penambahan anggaran bagi program dan kegiatan yang menjadi preferensinya (Fathony dan Rohman 2011). Berbagai modus perilaku oportunistik sering terjadi seperti menetapkan alokasi anggaran yang dimodifikasi kembali, sehingga mengarah pada tercapainya titik kepentingan politik masing-masing untuk memenuhi kepentingan diri mereka, memasukkan usulan proyek-proyek besar yang sangat menguntungkan salah satu pihak ke dalam perencanaan anggaran, serta sikap cenderung lebih memperjuangkan realisasi penetapan anggaran atas proyek-proyek yang mudah dikorupsi dengan harapan mendapatkan kompensasi *fee project* yang cukup besar. Banyak lagi perilaku oportunistik yang dilakukan oleh anggota eksekutif serta anggota dewan dalam bentuk yang terselubung seperti melalui proses kompromi yang telah disetujui oleh pihak-pihak yang berkepentingan.

Perilaku oportunistik penyusunan anggaran dapat dikurangi dengan memperbaiki sistem perencanaan, yakni dengan melaksanakan perencanaan partisipatif yang melibatkan masyarakat sehingga perencanaan anggaran lebih transparan dan aspiratif. 2) perilaku oportunistik penyusunan anggaran terjadi karena adanya peluang atau sebagai reaksi terhadap regulasi yang lemah, oleh karena itu perlu disusun regulasi yang lebih tegas dan jelas, misalnya dengan mempublikasikan RAPBD dan APBD secara aspek sosiologi.

### **Budgetary slack ketika dianggap sebagai sebuah faktor yang tidak beretika**

Penelitian untuk mengembangkan model antisipasi perilaku disfungsional pada siklus penganggaran pemerintah ini diawali oleh Yuhertiana (2005) yang menggali fenomena *budgetary slack* pada proses perencanaan anggaran pemerintah. Penelitian ini dilakukan pada organisasi sektor publik, kentalnya birokrasi, tingginya ketidakpastian, faktor politik

yang dominan mendorong pejabat publik untuk melakukan *budgetary slack*. Penelitian tentang *budgetary slack* di organisasi sektor publik semakin banyak dilakukan akhir-akhir ini. Moore *et al.* (2000) dalam penelitian eksploratorinya menjelaskan bahwa tingkat kesulitan anggaran mempengaruhi kecenderungan untuk menciptakan *slack* (senjangan). Alasan responden menciptakan senjangan berdasarkan wawancara adalah untuk mengantisipasi adanya ketidakpastian akibat karakteristik penganggaran publik, misalnya karena *tightness of budget*, anggaran disusun berdasarkan undang-undang, revisi hanya dimungkinkan setelah adanya proses legalisasi Peraturan Daerah (Perda) yang melibatkan peran legislatif. Proses ini memakan waktu dan sangat birokratis sehingga untuk bisa mengatasi kegiatan yang tidak diprogramkan atau tidak dapat diprogramkan misalnya dana untuk karyawan yang sakit, tunjangan hari raya, bencana alam, responden akan mengajukan anggaran lebih.

Dalam penelitian *budgetary slack*, agency theory banyak digunakan untuk menjelaskan hubungan yang terjadi. Dalam konteks perilaku disfungsional yang melibatkan antara agent dan principal, ada hubungan kedekatan antara keduanya. "Hasil penelitian ini mendukung anggaran bahwa terdapat masalah keagenan dalam penganggaran daerah, yang terlihat ketika pengusul anggaran dan pemberi persetujuan atas usulan anggaran tersebut memiliki kepentingan sendiri-sendiri yang kemudian diakomodir dalam anggaran (moral hazard)" (Abdullah dan Junita 2015). Pseudo Budgeting disebut juga *ceremonial budgeting* atau *formalitas budgeting* ditemukan dalam beberapa penelitian. Dalam realitas ini, Wildavsky dan Caiden (2004) mengemukakan bahwa sepiantas tampak bahwa anggaran berpihak pada rakyat, padahal sesungguhnya anggaran tersebut adalah sebuah realitas semu.

### **Aspek Sosiologi dalam Perencanaan Anggaran**

Sosiologi adalah penelitian secara ilmiah terhadap interaksi sosial dan menghasilkan orga-

nisasi sosial. Dalam penelitian akuntansi sosiologi terkait dengan akuntansi manajemen (Macintosh dan Quattrone 2010). Jumaidi (2014) mengatakan bahwa perilaku politik merupakan cerminan dari budaya politik suatu masyarakat, sehingga peningkatan kinerja pengawasan terhadap APBD akan dicapai oleh setiap anggota DPRD jika di dalam dirinya terbentuk suatu nilai budaya, yaitu budaya kesadaran memperjuangkan kepentingan masyarakat, karena dengan kesadaran tersebut, anggota DPRD akan bekerja lebih optimal yang selanjutnya akan meningkatkan kinerjanya. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa budaya politik dapat mempengaruhi kinerja anggota dewan. (Jumaidi 2014)

### Aspek Politik

Text Query Nvivo terhadap 30 jurnal sampel menemukan kata politik pada 12 artikel. Terbanyak terdapat pada artikel Nuritomo pada SNA 17, Lombok tentang politik dinasti dengan pendekatan kuantitatif. Politik dinasti dapat diartikan secara sederhana sebagai sejumlah kecil keluarga yang mendominasi kekuasaan atas jabatan publik yang sama dari anggota keluarga mereka yang memegangnya sebelum mereka (Nuritomo dan Rossietta 2014). Data dari Kementerian Dalam Negeri mengidentifikasi ada 57 kepala daerah yang membangun dinasti politik di beberapa daerah di Indonesia. Dari 57 kepala daerah yang mencalonkan para anggota keluarga yang memiliki pertalian darah, hanya 17 di antaranya yang kalah di arena pilkada. Selebihnya, mereka menjadi pemenang menggantikan kekuasaan keluarganya.

Riharjo, Sudarma, Irianto, dan Rosidi (2015) Menjelaskan peran aspek politik secara lebih mendalam dalam hubungan eksekutif dan legislatif dalam proses perencanaan dan ratifikasi anggaran berdasarkan teori Bourdieu. Ditemukannya bahwa anggaran yang telah ditetapkan melalui proses politik, dihasilkan melalui sistem yang telah didominasi oleh struktur kekuasaan. Dominasi eksekutif didukung oleh keunggulan yang dimiliki, terutama dalam hal pengalaman, pengetahuan, dan penguasaan terhadap seluruh fungsi peme-

rintahan. Dengan habitus dan modal yang dimiliki, eksekutif memiliki kemampuan untuk mendominasi ranah pembahasan, penetapan dan pelaksanaan anggaran. Sedangkan peran legislatif dalam politik anggaran, diwujudkan melalui konsensus bersama eksekutif, yang ditentukan oleh kekuatan politik yang mendominasi (Manginte, Sukoharsono, dan Saraswati 2015) mempersandingkan budaya dan politik dalam sebuah pengertian, budaya politik adalah nilai-nilai dari keyakinan yang dimiliki oleh anggota DPRD dalam bentuk-norma-norma perilaku yang dimanifestasikan dalam kehidupan berpolitik. (Winarna dan Murni 2007) Latar belakang politik turut menjadi perhatian dan dihubungkan dengan peran anggota dewan dalam fungsi pengawasannya. Ternyata tidak ditemukan pengaruh.

### SIMPULAN

Penelitian akuntansi keperilakuan di sektor publik tidak terlepas dari partisipasi. Partisipasi anggaran tetap menjadi perhatian peneliti dalam delapan belas tahun keberadaan SNA, namun terjadi pergeseran paradigma penelitian. Pendekatan kualitatif dengan berbagai metode digunakan untuk mengupas lebih mendalam bagaimana sebenarnya partisipasi masyarakat dalam budaya yang berbeda. Penyebab partisipasi semu tidak disebabkan dominasi eksekutif sendiri dalam hal pengalaman dan pengetahuan tentang “sense berkeperintahan” namun pada beberapa daerah budaya “patuh, manut” menjadi relevan. Partisipasi anggaran menjadi sangat penting karena keterlibatan masyarakat menjadi embrio, mencerminkan sebuah perhatian terhadap “masalah” kemana negara akan dibawa. Lemahnya partisipasi baik dalam partisipasi semu, monolog, formalitas akan memberi peluang timbulnya moral hazard memanfaatkan “kesempatan”. Perilaku oportunistik dalam nuansa budaya politik yang “salah” menyebabkan para aktor dalam penyusunan anggaran, eksekutif dan legislatif menggunakan “*discretionary power*” nya untuk memanfaatkan demi kepentingan pribadi dan kelompoknya sendiri. Perilaku ini dapat mendorong terjadinya fraud atau korupsi.

## DAFTAR REFERENSI

- Abdullah, S. (2012). Perilaku Oportunistik Legislatif Dan Faktor-Faktor Yang Mempengaruhinya: Bukti Empiris dari Penganggaran Pemerintah Daerah di Indonesia. Universitas Gadjah Mada.
- Abdullah, S., dan J. A. Asmara. 2006. *Perilaku oportunistik legislatif dalam penganggaran daerah bukti empiris atas aplikasi agency theory di sektor publik*. Simposium Nasional Akuntansi 9 Padang.
- Amri, A.B., D. Priatmojo. 2012. *Pengusaha was-was garap proyek pemerintah*. <http://bisnis.news.viva.co.id/news/read/336748-pengusaha-waswas-garap-proyek-pemerintah> (diakses 14 Maret 2014).
- Aprilia, F. 2013. Pencitraan partai demokrat di harian kompas dan jawa pos dalam pemberitaan pemeriksaan Anas Urbaningrum oleh komisi pemberantas korupsi (KPK). *Jurnal e-komunikasi* 1 (3): 198-209.
- Argyris, C. 1974. *Behind the front page: Organizational self-renewal in a metropolitan newspaper*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Arniati, I., dan E. Kartikaningdyah. 2010. Pengaruh kapasitas sumber daya manusia, politik penganggaran, perencanaan dan informasi pendukung terhadap sinkronisasi dokumen APBD dengan dokumen kua-ppas di lingkungan pemerintah kota Tanjungpinang. *Simposium Nasional Akuntansi 13*.
- Balsmeier P., dan J. Kelly. 1996. The Ethic of sentencing white-collar criminals. *Journal of Business Ethics* 15 (2): 143-152.
- Bissessar, A. M. 2010. An institutional review of planning budgeting and monitoring in the Caribbean: Challenges of transformation. *International Journal of Public Sector Management* 23 (1), 22-37.
- Dwiputrianti, S. 2012. *Forging Indonesian public administration through reforming policy in performance auditing for good governance*. Paper presented at the Asia- America-Africa- Australia Public Finance Management Conference "Public Reform For Good Government Governance", Post Graduate Building, UPN "Veteran " Jawa Timur, Surabaya, Indonesia.
- Fakhry, S., dan D. Said. 2014. Budget process pemerintahan daerah: Menelisik nilai kemandaran atas perilaku aktor anggaran. *Jurnal Analisis* 3 (2): 189-194.
- Fatimah, A. 2012. Karakteristik personal auditor sebagai anteseden perilaku disfungsional auditor dan pengaruhnya terhadap kualitas hasil audit. *Jurnal Manajemen dan Akuntansi* 1 (1): 1-12.
- Garamfalvi, L. 1997. Corruption in the public expenditures management process. Paper presented at 8th International Anti-Corruption Conference, Lima, Peru, 7-11 September. [http://www.transparency.org/iacc/8th\\_iacc/papers/garamfalvi/garamfalvi.html](http://www.transparency.org/iacc/8th_iacc/papers/garamfalvi/garamfalvi.html)
- Goddard, A. 2004. Budgetary practices and accountability habitus: A grounded theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17 (4): 543-577.
- Helmuth, U. 2011. *The impact of performance budgeting on public management*. Doctor Oeconomiae, University of St. Gallen.
- Hendriyanto, R., dan B. Setiyono. 2014. Analisis akuntabilitas politik reses, Studi tentang kegiatan reses anggota DPRD Provinsi Jawa Tengah. *Journal of Politic and Government Studies* 3 (3): 266-275.
- Jumaidi, L. T. 2014. Perilaku legislatif dalam praktik penganggaran dengan pendekatan nilai-nilai kearifan lokal (nilai budaya sasak). *Simposium Nasioanal Akuntansi 17 Mataram*.
- Kenawas, Y. C. 2013. *Reconnecting the missing link: SBY and the democratic*

- party. Nanyang Technological University, Singapore.
- Koonce, L., dan M. Mercer. 2005. Using psychology theories in archival financial accounting research. *McVomb Research Paper Series No ACC-01-05*.
- Lubis, A. I. 2010. *Akuntansi keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Macintosh, N. B., dan P. Quattrone. 2010. *Management accounting and control systems: An organizational and sociological approach*. New York: John Wiley & Sons.
- Manginte, S. Y., E. G. Sukoharsono, dan E. Saraswati. 2015. Pengetahuan anggaran serta peran partisipasi masyarakat, transparansi kebijakan publik dan budaya politik terhadap pengawasan keuangan anggota DPRD (studi kasus di jayapura). *Simposium Nasional Akuntansi 18 Medan*.
- Mardiasmo. 2000. *Akuntansi sektor publik*. Yogyakarta: Andi.
- McCaffery, E. J., dan J. Slemrod. 2006. *Behavioral public finance*. Russell Sage Foundation.
- McGill, R. 2001. Performance budgeting. *International Journal of Public Sector Management* 14 (5): 376-390.
- Moore, W. B., P. J. Poznanski, R. Kelsey. 2000. A path analytic model of municipal budgetary slack behavior. *Proceedings of The American Business and Behavioral Sciences* 7 (1): 29-43.
- Pariury, G. I. O., dan P. H. Adi. 2015. *Political interest legislatif dalam pengalokasian anggaran daerah pada sektor pekerjaan umum (studi pada pemerintah provinsi Maluku)* Paper presented at the International Public Sector Conference, Surabaya.
- Puspasari, N., dan M. K. Dewi. 2015. Pengaruh penalaran moral aparat pengawas internal pemerintah (apip) dan tekanan situasional terhadap kecenderungan melakukan fraud saat mengaudit: Sebuah studi eksperimen. *Simposium Nasional Akuntansi 18 Medan*.
- Rashid, F., dan A. Goddard. 2015. The development of balanced scorecards in the public sector of Brunei Darussalam: A Grounded theory. *Paper presented at the Comparative International Government Accounting Research, University of Malta, Valeta*.
- Riharjo, I. B., M. Sudarma, G. Irianto, dan Rosidi. 2015. Penganggaran daerah: Konsensus, kekuasaan dan politik anggaran. *Simposium Nasional Akuntansi 18 Medan*.
- Rosadi, D. 2013. Representasi karier politik Anas Urbaningrum di Partai Demokrat pada sampul detik online dan gatra online. Universitas Padjadjaran.
- Shields, M. D., dan S. M. Young. 1993. Antecedents and consequences of participative budgeting: Evidence on the effects of asymmetrical information. *Journal of Management Accounting Research* 5: 265 – 280.
- Siegel, G., dan H. R. Marconi. 1989. *Behaviour accounting*. Chicago: South-Westem Publishing Co.
- Situngkir, H., dan A. Maulana. 2013. Dynamics of the corruption eradication in Indonesia. *Munich Personal RePEc Archive*.
- Sopannah. 2012. Ceremonial budgeting dalam perencanaan penganggaran daerah: Sebuah keindahan yang menipu. *Simposium Nasional Akuntansi 15 Banjarmasin*.
- Sopannah, dan Mardiasmo. 2003. Pengaruh partisipasi masyarakat dan transparansi kebijakan publik terhadap hubungan antara pengetahuan dewan tentang anggaran dengan pengawasan keuangan daerah. *Simposium Nasional Akuntansi VI Surabaya*.
- Sopannah, A. 2015. Dibalik ceremonial budgeting: "Rembug Desa Tengger" partisipasi nyata dalam pembangunan. *Simposium Nasional Akuntansi 18 Medan*.

- Sriwigati, dan A. R. Fitrianto. 2012. *Could new order administration policies in women development and empowerment programs be used as role model for recent programs in Indonesia? (A good practices of women empowerment in Indonesia new order era)*. Paper presented at the Asia- America- Africa- Australia Public Finance Management Conference "Public Reform For Good Government Governance", Post Graduate Building, UPN "Veteran" Jawa Timur, Surabaya, Indonesia.
- Sualang, A. N. R., dan W. Utomo. 2012. Inkonsistensi perencanaan dan anggaran (Studi kasus perencanaan dan anggaran di Kabupaten Minahasa Tenggara). Universitas Gadjah Mada.
- Sudjana, E., dan T. Sawarjuwono. 2006. Perilaku disfungsional auditor: Perilaku yang tidak mungkin dihentikan. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 8 (3): 247-259.
- Sujaie, A. F., dan S. Wibawa. 2013. *Oportunisme perumus kebijakan anggaran dalam penyusunan APBD Provinsi Jawa Timur tahun 2013: Fenomena dalam pelaksanaan belanja hibah*. Universitas Gadjah Mada.
- Times Indonesia. 2015. *KPK: PNS dilarang minta jatah THR*. <http://www.timesindonesia.co.id/baca/101993/20150707/163559/kpk-pns-dilarang-minta-jatah-thr/> (diakses 14 Juli 2015).
- Whitbourne, S. K., dan R. P. Halgin. 2014. *Abnormal psychology: Clinical perspectives psychological disorders*. 7<sup>th</sup> Edition. New York: McGraw Hill.
- Wilopo. 2006. Faktor- faktor yang berpengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor: Studi pada kantor akuntan publik di Jawa Timur. *Akuntansi dan Teknologi Informasi* 5 (2).
- Wildavsky, A. B. dan N. Caiden 2004. *The new politics of the budgetary process*. New York: Pearson.
- Winarna, J., dan S. Murni. 2007. Pengaruh personal background, political background dan pengetahuan dewan tentang anggaran terhadap peran DPRD dalam pengawasan keuangan daerah (Studi kasus di Karesidenan Surakarta dan Daerah Istimewa Yogyakarta tahun 2006). *Simposium Nasional Akuntansi X Makassar*.
- Yuhertiana, I. 2005. Kapasitas individu dalam dimensi budaya, keberadaan tekanan sosial dan keterkaitannya dengan budgetary slack (Kajian perilaku eksekutif dalam proses perencanaan anggaran di Jawa Timur). *Paper presented at the Simposium Nasional Akuntansi, Denpasar*.