

Pengaruh: PAD, DAK, DBH, ,SiLPA dan flypaper effect terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran

Yolinda Lisa Febrianti 1, Yohana Kus Suparwati 1,*

¹ STIE Bank BPD Jatengiliasi/Institusi penulis 1, Alamat institusi

*) Korespondensi (e-mail: yohana.kussuparwati@gmail.com)

Abstract

The implementation of the regional autonomy policy has brought changes to the regional government system, which has implications for the increasing role of the executive in making public policies, especially those related to regional budgeting. The regional autonomy policy is a gap for budget makers to act opportunistically. Opportunistic behavior is an act of seeking self-interest by using deception. This study aims to determine the effect of regional original revenue, special allocation funds, revenue sharing funds, SiLPA, and flypaper effects on opportunistic behavior in budgeting. The sample was taken from the provincial government in Indonesia by purposive sampling method. The test tool uses multiple linear regression. The study results found that the special allocation fund, SiLPA, and flypaper effect affected opportunistic behavior in budgeting. In contrast, regional original revenue and revenue sharing funds did not affect opportunistic behavior in budgeting.

Keywords: Opportunistic behavior, Flypaper effect, Regional autonomy

Abstrak

Pemberlakuan kebijakan otonomi daerah tersebut telah membawa perubahan terhadap sistem pemerintahan daerah yang berimplikasi pada semakin besarnya pihak eksekutif berperan dalam pembuatan kebijakan publik, terutama yang berkaitan dengan penganggaran daerah. Kebijakan otonomi daerah tersebut menjadi celah bagi penyusun anggaran untuk bertindak oportunistik. Perilaku oportunistik adalah suatu tindakan mencari kepentingan pribadi dengan menggunakan tipu daya. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh pendapatan asli daerah, dana alokasi khusus, dana bagi hasil, SiLPA dan flypaper effect terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran. Sampel diambil pada pemerintah provinsi di Indonesia dengan metode *purposive sampling*. Alat uji menggunakan regresi linier berganda. Hasil penelitian menemukan bahwa dana alokasi khusus, SiLPA dan *flypaper effect* berpengaruh terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran, sedangkan pendapatan asli daerah dan dana bagi hasil tidak berpengaruh terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran.

Kata kunci: Perilaku oportunistik, *flypaper effect*, otonomi daerah

How to cite: Febrianti, Y. L., & Suparwati, Y. K. (2021). Pengaruh: PAD, DAK, DBH, ,SiLPA dan flypaper effect terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran. *Journal of Accounting and Digital Finance*, 1(3), 249-264. <https://doi.org/10.53088/jadfi.v1i3.327>

1. Pendahuluan

Di era otonomi daerah saat ini, daerah diberikan kewenangan dan tanggung jawab lebih besar untuk mengatur dan mengelola daerahnya sendiri dalam memenuhi kebutuhan masyarakat dan kepentingan pemerintah daerahnya. Pemerintah daerah diberikan wewenang saat proses penyusunan anggaran dan sebagai pelaksana anggaran, hal ini dilakukan dengan tujuan membantu daerah lebih mudah berkembang

dan membuat masyarakat asli daerah tersebut lebih terlibat dalam pengambilan keputusan dan diharapkan dapat meningkatkan kesejahteraan masyarakat, pelayanan umum dan daya saing daerah.

Atas pemberlakuan kebijakan otonomi daerah tersebut telah membawa perubahan terhadap sistem Pemerintahan Daerah yang berimplikasi pada semakin besarnya pihak eksekutif berperan dalam pembuatan kebijakan publik terutama yang berkaitan dengan penganggaran daerah (Siswati, 2019). Karena pemerintah daerah memiliki kekuatan penuh berkaitan dengan informasi keuangan dibandingkan masyarakat dan DPRD. Sehingga kebijakan otonomi daerah menjadi celah bagi penyusun anggaran untuk bertindak oportunistik.

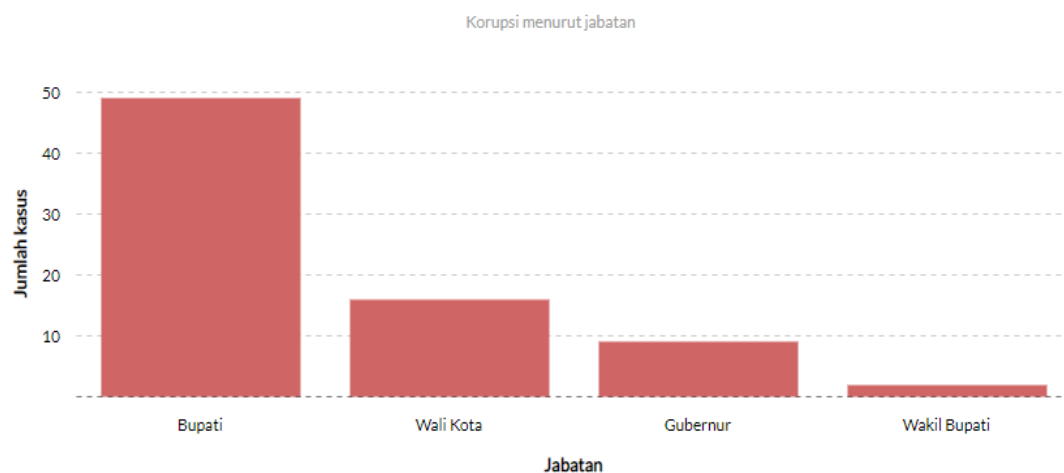
Perilaku oportunistik adalah suatu tindakan mencari kepentingan pribadi dengan menggunakan tipu daya (Keefer & Khemani, 2003) Faktor yang mendorong terjadinya perilaku oportunistik disebabkan karena seseorang yang berbuat mempunyai kekuatan (*power*) serta kemampuan (*ability*) didalam organisasi tersebut, sehingga situasi tersebut dimanfaatkan untuk melakukan kecurangan tersebut (Maryono, 2013). Yang mana dengan penetapan kebijakan otonomi daerah dijadikan peluang untuk berperilaku oportunistik dalam penyusunan anggaran sebab suatu daerah diberikan hak dalam mengatur keuangannya sendiri, dan wewenang yang diberikan tersebut sering kali dijadikan peluang oleh oknum-oknum tidak bertanggung jawab untuk melakukan kecurangan dengan cara berperilaku oportunistik.

Terjadinya perilaku oportunistik di sektor publik, diindikasikan dengan meningkatnya kasus korupsi (Keefer & Khemani, 2003) Pernyataan tersebut didukung dengan penelitian (Jumaidi, 2014) yang menyatakan bahwa dari kasus-kasus korupsi yang terjadi akibat tindakan oportunistik dilakukan dengan cara melakukan pengelompokan anggaran yang sudah dibuat dan direayasa dengan tujuan untuk mewujudkan keinginan pribadi dan tujuan politik seseorang. Contohnya yaitu dengan mengajukan usulan kegiatan atau proyek tertentu yang nantinya apabila usulan tersebut telah terealisasi dapat memberikan keuntungan bagi pihak yang merencanakan anggaran tersebut.

Perilaku oportunistik ini sering terjadi pada sektor pemerintahan, hal tersebut dapat dilihat dari beberapa kasus *fraud* terbesar di Indonesia terjadi di sektor pemerintahan yang terjadi akibat dari adanya perilaku oportunistik.

Sektor Pemerintah menduduki posisi pertama sebagai organisasi yang paling dirugikan karena *fraud* sebab sektor pemerintah memiliki kasus *fraud* tertinggi di Indonesia karena sebagian besar kasus *fraud* yang diungkap di Indonesia adalah kasus-kasus *fraud* di sektor pemerintahan (ACFE Indonesia, 2020). *Fraud* yang terjadi di sektor pemerintahan dan di indikasikan terjadi karena adanya perilaku oportunistik tidak hanya terjadi pada satu atau dua wilayah di Indonesia namun terjadi diseluruh wilayah di Indonesia, dan kasus *fraud* yang paling banyak terjadi adalah kasus korupsi (ACFE Indonesia, 2020)

Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) menyatakan ada sebanyak 300 kepala daerah terjerat kasus korupsi sejak pilkada secara langsung tahun 2005 hingga tahun 2020 (Kompas.com, n.d.) Dari beberapa contoh kasus korupsi diatas dapat kita lihat bahwa pelakunya dilakukan oleh pemimpin-pemimpin dalam suatu instansi, hal ini mengindikasikan bahwa memang benar bahwa perilaku oportunistik dijadikan peluang untuk melakukan *fraud* oleh beberapa oknum seperti dalam contoh adalah kepala/pemimpin suatu instansi dimana ia memang memiliki kekuatan (*power*) dan kemampuan (*ability*) karena diberikan wewenang dalam menyusun dan mengatur anggaran dari pemerintah sehingga pendapat (Jumaidi, 2014) tentang tindakan oportunistik benar adanya. Berikut ini adalah grafik Korupsi Kepala Daerah yang terjadi pada tahun 2014-2019



Sumber data: Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK)
Gambar 1 Korupsi Kepala Daerah 2014-2019

Semakin besar nilai nominal anggaran dalam APBD yang diharapkan dapat berkontribusi dalam pembangunan daerah dan kesejahteraan masyarakat, semakin besar pula peluang untuk melakukan perilaku oportunistik dalam penyusunan anggaran. Berdasarkan fenomena yang dipaparkan diatas, didukung pula dengan hasil penelitian terdahulu, (Siswati, 2019) menemukan bahwa variabel PAD, DAK, DBH, dan SiLPA memiliki pengaruh positif signifikan terhadap Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa semakin besar nominal anggaran dalam APBD maka semakin besar pula peluang untuk melakukan perilaku oportunistik saat penyusunan anggaran. Namun, hasil penelitian terdahulu diatas, memiliki hasil yang berbeda dengan hasil penelitian dari Rahmawati dan Verawaty (2020) yang menemukan bahwa variabel DAU & DAK memiliki pengaruh positif signifikan terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran sedangkan variabel DBH, SiLPA dan PAD tidak berpengaruh terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran.

Dalam konteks teori keagenan apabila perilaku oportunistik penyusun anggaran ini tidak segera dicegah akan mengindikasikan terjadinya penyimpangan-penyimpangan yang berdampak terhadap lambatnya laju pertumbuhan ekonomi suatu daerah (Yulianasari & Riswandi, 2020), karena dana yang bersumber dari APBD semestinya

dimanfaatkan untuk pembiayaan daerah sehingga dapat bermanfaat bagi daerah tersebut, tetapi dalam penerapannya digunakan untuk kepentingan pribadi para penyusun anggaran (Rahmawati & Verawaty, 2020)

Berdasarkan fenomena gap dari latar belakang permasalahan yang telah dipaparkan dengan didukung kesenjangan hasil penelitian terdahulu (research gap). Oleh karena itu, fenomena perilaku oportunistik dalam penyusunan anggaran disektor pemerintahan sangat menarik untuk diteliti. Karena meskipun pemerintah sudah mengeluarkan aturan formal dalam Undang-Undang tentang mekanisme penyusunan APBD, namun dalam pelaksanaannya hingga saat ini masih terjadi beberapa penyimpangan yang ditandai dengan meningkatnya kasus korupsi, yang di indikasikan terjadi karena adanya perilaku oportunistik yang dilakukan saat penyusunan anggaran (Mauro, 1998). Beberapa kasus *fraud* yang ditemukan, dilakukan dengan cara memodifikasi alokasi anggaran untuk kepentingan politis, yaitu dengan memasukkan usulan proyek besar yang bertujuan agar penyusun anggaran bisa mendapatkan kompensasi atau *fee project* dari proyek yang diusulkan (Jumaidi, 2014). Akibatnya tujuan pemerintah menerapkan otonomi daerah untuk membantu daerah lebih mudah berkembang dan membuat masyarakat asli daerah tersebut lebih terlibat dalam pengambilan keputusan dan diharapkan dapat meningkatkan kesejahteraan masyarakat, pelayanan umum dan daya saing daerah, tidak dapat tercapai karena adanya perilaku oportunistik dalam penyusunan anggaran.

Dengan demikian diperlukannya solusi agar permasalahan tersebut tidak terus terjadi sehingga kasus korupsi tidak semakin tinggi. Hal tersebut yang menjadi alasan peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan tema perilaku oportunistik penyusun anggaran.

2. Tinjauan Pustaka

Teori Keagenan

Teori keagenan dikembangkan oleh Michael dan William (1976), teori ini digunakan untuk memahami hubungan antara manajemen sebagai agen dengan pemilik perusahaan sebagai prinsipal, dimana salah satu pihak (*principal*) membuat suatu kontrak antara prinsipal dengan agen, dan prinsipal memberikan hak dan tanggung jawab kepada agen, sehingga agen bisa mengambil keputusan atas nama prinsipal dengan harapan bahwa agen akan bertindak atau melakukan pekerjaan sesuai dengan yang diinginkan *principal*.

Teori keagenan secara umum digunakan sebagai basis teori yang mendasari praktik bisnis perusahaan yang dipakai selama ini. Dan saat ini, teori keagenan juga telah dipakai dalam sektor publik. Karena teori ini digunakan untuk menganalisa hubungan antara prinsipal dan agen berkaitan dengan penganggaran sektor publik (Latifah, 2010). Jika dilihat dari perspektif hubungan keagenan disektor publik, maka pihak eksekutif adalah agen dan rakyat sebagai *principal*, dan pihak eksekutif bertugas untuk membela kepentingan rakyat dan mengambil keputusan atas nama *principal*.

Perilaku Oportunistik

Perilaku oportunistik adalah tindakan menyimpang dari peraturan-peraturan yang ada yang dilakukan oleh seseorang dengan tujuan untuk memenuhi segala keinginannya (Riordan & Williamson, 1985). Perilaku oportunistik adalah upaya yang dilakukan seseorang guna mencapai tujuannya yang dilakukan dengan segala cara bahkan dengan cara yang ilegal dan melanggar peraturan yang ada sehingga dapat mengakibatkan terjadinya saling menyembunyikan informasi dan penyalahgunaan kekuasaan dan wewenang yang diberikan prinsipal kepada agen. (Maryono, 2013)

Perilaku oportunistik yang dilakukan eksekutif dalam penyusunan anggaran terjadi karena didorong dua faktor yaitu: 1). Eksekutif merasa mempunyai kekuasaan sebagai pelaksana semua fungsi pemerintah daerah. 2). Eksekutif mempunyai power yang besar terkait akses informasi saat penyusunan anggaran. Sedangkan faktor perilaku oportunistik yang dilakukan legislatif didorong oleh adanya keunggulan kekuasaan dalam keputusan anggaran, faktor itulah yang dapat mempengaruhi eksekutif agar bisa memaksimalkan anggaran pada program tertentu, sehingga dapat memuluskan jalan legislator agar terpilih kembali pada pemilu selanjutnya. Dan timbal balik yang diberikan legislatif, ia akan mempermudah eksekutif dalam pengajuan anggaran dengan proses yang lebih mudah dan tidak sesuai prosedur yang telah dibuat (SUJAE, Ach. Faidy, n.d.)

Pendapatan Asli Daerah (PAD)

PAD adalah penambah nilai kekayaan suatu daerah yang sumber perolehannya berasal dari sumber-sumber pendapatan dalam wilayahnya sendiri yang diperoleh dengan cara dipungut sesuai dengan peraturan yang berlaku (Siswati, 2019) Bagian dari PAD antara lain ada pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah

PAD merupakan tulang punggung pembiayaan daerah, oleh karena itu kemampuan melaksanakan ekonomi suatu daerah diukur dari besarnya kontribusi yang diberikan PAD terhadap APBD, semakin besar penerimaan daerah yang berasal dari PAD menunjukkan semakin kecil ketergantungan pemerintah daerah terhadap bantuan pemerintah pusat karena daerah tersebut bisa memperoleh sumber penerimaan sendiri tanpa bergantung pada transfer pemerintah pusat. Apabila tingkat kemandirian suatu daerah tersebut baik maka akan mudah dalam mencapai tujuan otonomi daerah seperti dalam hal peningkatan pelayanan sehingga kesejahteraan masyarakat di daerah tersebut semakin baik, dan pengembangan kehidupan demokrasi keadilan dan pemerataan.

Dana Alokasi Khusus (DAK)

Definisi DAK (Dana Alokasi Khusus) berdasarkan Undang-undang No. 33 Tahun 2004 adalah dana yang berasal dari pendapatan APBN yang ditransfer kepada daerah tertentu dengan tujuan untuk membantu mendanai kegiatan daerah yang bersifat khusus. Kegiatan khusus tersebut harus sesuai dengan urusan daerah dan sesuai dengan prioritas nasional yang telah ditetapkan APBN. Dana yang bersumber dari

DAK hanya bisa dipakai untuk membiayai pengeluaran daerah berupa kegiatan fisik pelayanan masyarakat dengan umur ekonomis yang panjang dan bersifat khusus.

Dana Bagi Hasil (DBH)

Dana Bagi Hasil merupakan dana yang bersumber dari pendapatan APBN untuk ditransfer kepada daerah dengan presentase tertentu dengan tujuan untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi (Kemenkeu, 2017). Fungsi utama penggunaan DBH adalah untuk meningkatkan pembangunan infrastruktur pada suatu daerah, karena prinsip dari DBH yaitu apa yang sudah diambil dari daerah akan dikembalikan lagi ke daerah tersebut guna mendukung proses pembangunan daerah.

Flypaper Effect (FE)

Flypaper Effect merupakan kejadian ekonomi yang terjadi saat pemerintah daerah menggunakan dana yang diberikan pemerintah pusat berupa Dana Alokasi Umum (DAU) lebih besar digunakan dibandingkan menggunakan sumber potensi kekayaan daerahnya sendiri yaitu Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang berdampak pada pemborosan pengeluaran pemerintah dengan menggunakan DAU yang harusnya digunakan untuk mengatasi ketimpangan pendapatan daerah karena memiliki PAD yang rendah tetapi pemerintah daerah cenderung memberikan respon besar kepada transfer atas pengeluaran atau belanja daerah daripada mengoptimalkan pendapatan asli daerahnya untuk pengeluaran daerah sehingga pemerintah daerah akan sangat bergantung pada transfer pemerintah pusat (Megasari, 2015)

Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA)

SiLPA merupakan dana yang berasal dari selisih lebih antara surplus anggaran dengan pembiayaan netto dalam satu periode anggaran (Kemenkeu, 2017). Sedangkan definisi SiLPA menurut (Siswati, 2019) adalah dana tambahan yang diterima suatu daerah yang berasal dari sisa penerimaan periode anggaran sebelumnya yang dipakai untuk menutupi defisit anggaran apabila pendapatan yang diterima suatu daerah lebih kecil daripada pengeluaran belanja.

Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu tentang Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran dilakukan oleh Siswati (2019) dengan objek yang dipakai dalam penelitian tersebut yaitu APBD Kabupaten/Kota di seluruh Indonesia dengan tahun periode 2006-2014. Hasil dari penelitian tersebut kesimpulan menunjukkan bahwa variabel PAD, SiLPA, DAU dan DAK memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran. Penelitian yang dilakukan Yulianasari dan Riswandi, (2020), menunjukkan bahwa perubahan dana pada PAD dan SiLPA berpengaruh positif signifikan terhadap Perilaku oportunistik penyusunan anggaran di Provinsi Bengkulu. Peneliti lainnya menunjukkan bahwa semakin tinggi jumlah kenaikan pada PAD dan semakin tinggi terjadinya *Flypaper Effect* pada pemerintah daerah maka semakin tinggi pula perilaku oportunistik penyusun anggaran yang dapat terjadi (DeGrave et al., 2021). Rahmawati dan Verawaty (2020) menunjukkan bahwa semakin besar kenaikan Dana Alokasi Khusus dan Dana Alokasi Umum memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap

perilaku oportunistik penyusun anggaran sedangkan perubahan penerimaan pada komponen pembiayaan SiLPA, dana perimbangan DBH dan penerimaan PAD terbukti tidak memiliki pengaruh terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran.

Pengembangan hipotesis

Perubahan penerimaan pada APBD akan berdampak pada perubahan belanja daerah atau pengeluaran daerah, namun dalam pelaksanaannya tidak selalu tambahan penerimaan tersebut pengalokasiannya masuk pada belanja pemerintah yang tepat, karena kenaikan penerimaan daerah dimanfaatkan oleh penyusun anggaran baik pihak legislatif maupun pihak eksekutif untuk mengalokasikan dana tersebut untuk bidang-bidang tertentu sesuai dengan kepentingannya yang mengakibatkan terjadinya *misallocation* anggaran, hal ini disebut dengan perilaku oportunistik yang mengakibatkan adanya kesalahan dalam penganggaran belanja daerah. (Megasari, 2015) dalam penelitiannya menyatakan jika PAD memiliki proporsi rata-rata 10% dari total penerimaan daerah sehingga memiliki kecenderungan meningkat ketika terjadi perubahan anggaran. Hal ini akan menjadi celah bagi penyusun anggaran untuk mengusulkan penambahan anggaran untuk program dan kegiatan yang mendukung kepentingannya.

Sehingga nilai *spread* PAD atau perubahan nilai anggaran pada PAD dapat dijadikan celah bagi penyusun anggaran untuk berperilaku oportunistik. (Siswati, 2019), (Yulianasari & Riswandi, 2020) dan (DeGrave et al., 2021) menyatakan bahwa semakin tinggi pendapatan yang diterima maka akan semakin tinggi pula kecurangan dalam pengelolaannya sehingga semakin tinggi nilai perubahan penerimaan PAD maka akan semakin tinggi pula peluang untuk berperilaku oportunistik dalam penyusunan anggaran, dari uraian tersebut menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif signifikan perubahan penerimaan Pendapatan Asli Daerah (PAD) terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran.

H1: Perubahan dana PAD berpengaruh positif terhadap perilaku Oportunistik penyusun anggaran.

Tujuan pemerintah pusat mentransfer dana alokasi khusus adalah untuk membantu pemerintah daerah mengurangi beban biaya yang harus ditanggung untuk program yang bersifat khusus. Namun pada implementasinya, semakin besar penerimaan DAK menjadi peluang perilaku oportunistik, karena jika APBN mengalami perubahan berupa kenaikan pada dana perimbangan yang diterima oleh pemerintah daerah, maka pemerintah daerah dapat membuat alokasi dana bagi program kegiatan untuk wilayah yang mendukung kepentingannya dan dari situlah penyusun anggaran bisa mendapatkan keuntungan dari program khusus yang telah diajukan tersebut, hal tersebut dikatakan sebagai perilaku oportunistik, sehingga semakin besar perubahan nilai anggaran DAK maka akan semakin besar pula peluang bagi pemerintah daerah untuk berperilaku oportunistik dalam penyusunan anggaran.

Siswati, (2019) dan Rahmawati dan Verawaty (2020) dalam penelitiannya menemukan bahwa semakin besar kenaikan penerimaan DAK maka akan semakin tinggi pula perilaku oportunistik yang dapat terjadi, karena penerimaan DAK yang

diterima pemerintah daerah memiliki nominal relatif tinggi dan selalu meningkat setiap tahunnya. Meskipun sudah terdapat aturan penggunaan DAK untuk kegiatan yang bersifat khusus, namun pada implementasinya dalam penyusunan anggaran yang bersumber dari DAK masih menjadi peluang bagi penyusun anggaran untuk berperilaku oportunistik, salah satunya dengan cara menggunakan dana untuk pelayanan atau pembangunan yang bersifat khusus namun juga menguntungkan bagi penyusun anggaran sehingga penyusun anggaran mendapat *fee project* dari penggunaan dana tersebut.

H2: Perubahan DAK berpengaruh positif terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran

Dana Bagi Hasil (DBH) ditransfer kepada pemerintah daerah berdasarkan angka presentase, sehingga daerah yang memiliki sumber daya alam melimpah akan mendapatkan presentase yang lebih besar bila dibandingkan dengan daerah yang memiliki sedikit SDA. Dan DBH diberikan kepada pemerintah daerah dalam bentuk *block grant* artinya dana tersebut dapat dipakai secara mandiri oleh penerima tanpa ada kriteria penggunaan. Kondisi tersebut dapat dimanfaatkan oleh penyusun anggaran untuk berperilaku oportunistik dengan mengusulkan kegiatan atau program yang bermanfaat bagi dirinya, sehingga penyusun anggaran bisa mendapatkan keuntungan dari program yang diajukan. Sehingga nilai *spread* DBH atau perubahan nilai anggaran pada DBH dapat dijadikan celah bagi penyusun anggaran untuk berperilaku oportunistik karena transfer DBH yang meningkat cukup tinggi dari tahun ke tahun akan menjadikan penyusun anggaran memiliki keleluasaan alokasi tinggi dan dapat menjadi peluang untuk berperilaku oportunistik, hal tersebut terjadi karena pengeluaran suatu daerah sama dari tahun sebelumnya dan dana yang diterima lebih tinggi dari tahun sebelumnya sehingga berpotensi untuk dikorupsi melalui perilaku oportunistik.

H3: Perubahan DBH berpengaruh positif terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran

Fenomena *Flypaper Effect* ini dapat mendorong terjadinya perilaku oportunistik pada dana perimbangan berupa dana transfer yaitu DAU. Sebab jika *Flypaper Effect* terjadi maka akan terjadi kenaikan pada jumlah DAU yang akan berpotensi terjadinya perilaku oportunistik karena DAU disalurkan dalam bentuk *block grant* yaitu penerimaan dana yang penggunaannya cukup mudah karena tidak ada aturan tertentu dalam penggunaannya dan tidak terikat dengan program pengeluaran tertentu, sehingga dapat dialokasikan untuk pengeluaran daerah apapun (Maryono, 2013). Dengan demikian jika terjadi kenaikan pada jumlah DAU dapat dijadikan celah bagi penyusun anggaran untuk memberikan usulan alokasi belanja yang baru yang nantinya akan menjadi keuntungan bagi penyusun anggaran atas program yang diajukan. Sehingga nilai *spread* DAU atau perubahan anggaran pada DAU dapat dijadikan celah bagi penyusun anggaran untuk berperilaku oportunistik karena DAU memiliki nominal relatif tinggi dalam penerimaan daerah, sehingga dapat digunakan secara leluasa oleh pemerintah daerah dalam melakukan pelayanan dan

pembangunan daerah, namun kebebasan dalam penggunaan DAU memiliki potensi dan dijadikan peluang oleh penyusun anggaran untuk berperilaku oportunistik, sehingga fenomena *Flypaper Effect* yang terjadi akibat semakin besarnya perubahan nilai anggaran DAU dari tahun sebelumnya ke tahun berjalan yang dapat menyebabkan ketergantungan pada pemerintah daerah sehingga tingkat kemandirian daerah tersebut rendah dapat menjadi faktor terjadinya perilaku oportunistik dalam penyusunan anggaran. (DeGrave et al., 2021) dan menyatakan bahwa semakin tinggi terjadinya *flypaper effect* pada pemerintah daerah maka semakin tinggi pula perilaku oportunistik yang dapat terjadi.

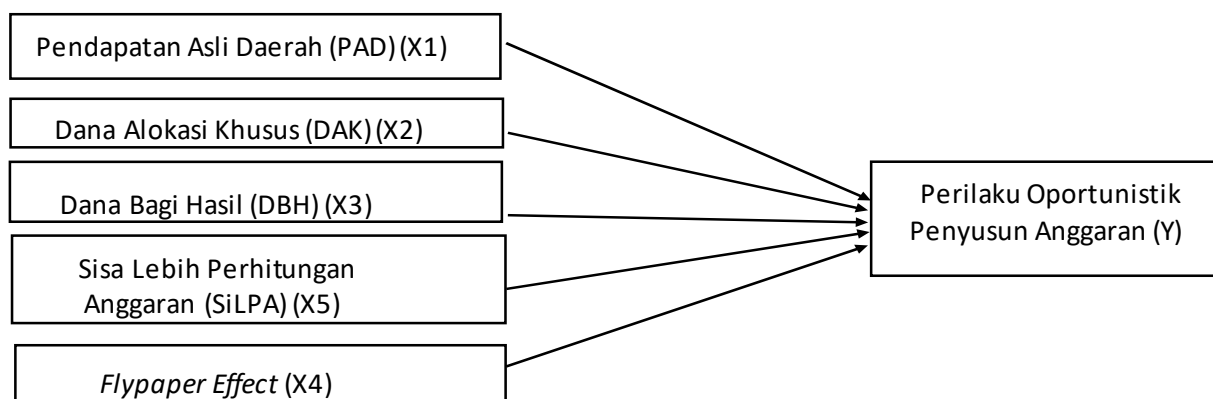
H4: Terjadinya FE berpengaruh positif terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran

Peluang terjadinya perilaku oportunistik dalam penyusunan anggaran juga dapat terjadi pada komponen pembiayaan, yaitu SiLPA. Karena dengan adanya SiLPA berarti bahwa terdapat penerimaan tambahan yang berasal dari sisa anggaran tahun sebelumnya, Hal tersebut dapat dimanfaatkan oleh pihak legislatif maupun eksekutif untuk mengalokasikan kembali (*rebudgetting*) dana tersebut melalui mekanisme perubahan APBD yang dapat memberikan peluang bagi penyusun anggaran untuk berperilaku oportunistik dalam mengalokasikan SiLPA.

Nilai *spread* SiLPA atau perubahan nilai anggaran pada SiLPA dapat mempengaruhi alokasi belanja yang dianggarkan ditahun berikutnya karena semakin besar nilai anggaran SiLPA dapat dijadikan celah bagi penyusun anggaran untuk berperilaku oportunistik karena pihak eksekutif dan legislatif dapat dengan leluasa untuk mengalokasikan dana yang berlebih dan terjadilah perilaku menyimpang dalam penyusunan anggaran. Pernyataan tersebut didukung dengan hasil penelitian (Siswati, 2019), (Yulianasari & Riswandi, 2020) dan (Sitompul, 2021) yang menunjukkan hasil bahwa terdapat hubungan positif signifikan perubahan penerimaan SiLPA terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran.

H5: Perubahan dana SiLPA berpengaruh positif terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran

Berdasarkan pengembangan hipotesis yang telah dipaparkan, maka model penelitian yang digambarkan dalam penelitian ini sebagai berikut:



Gambar 2. Kerangka Penelitian

3. Metode Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah Pemerintah Provinsi di seluruh Indonesia. Dengan metode pemilihan sampel yang digunakan adalah metode *purposive sampling* yaitu penentuan sampel dengan didasari kriteria-kriteria tertentu (Sugiyono, 2013). Adapun kriteria dalam pengambilan sampel adalah sebagai berikut:

- a. Pemerintah provinsi di seluruh Indonesia tahun 2018-2020
- b. Pemerintah provinsi di seluruh Indonesia yang menyajikan data berkaitan dengan variabel penelitian, yang dipublikasikan pada APBD masing-masing Provinsi di tahun anggaran 2018-2020.

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang diperoleh melalui situs web resmi <http://www.djpk.depkeu.go.id/> berupa data APBD dengan tahun anggaran 2018-2020

Definisi Operasional Variabel

Pada penelitian ini variabel dependen yang digunakan adalah Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran, Perilaku oportunistik adalah perilaku yang bertujuan untuk mencapai keinginan pribadi dengan berbagai cara, bahkan cara yang ilegal yang berakibat terhadap penyalahgunaan wewenang dan tidak transparasinya informasi dalam suatu organisasi. Tahap pengukuran Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran (OPA) dikembangkan dari penelitian (Siswati, 2019). Terdapat dua tahap pengukuran Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran, yaitu:

1. Menghitung alokasi anggaran belanja dari APBD tahun berjalan ke tahun sebelumnya dengan rumus perhitungan sebagai berikut:

$$\text{Spread } (\Delta) = \text{APBD tahun berjalan } (t) - \text{APBD tahun sebelumnya } (t-1).$$

Sektor-sektor yang dipakai dalam menghitung alokasi anggaran belanja dari APBD sebagai proksi perilaku oportunistik penyusun anggaran adalah Δ sektor pendidikan, Δ sektor kesehatan, Δ sektor pelayanan umum, Δ sektor hibah dan Δ sektor bantuan sosial.

2. Jika sudah memperoleh hasil perhitungan *spread* pada tiap sektor anggaran belanja lalu menjumlahkan *spread* anggaran pendidikan (ΔPdk), *spread* anggaran kesehatan (ΔKes), *spread* anggaran pelayanan umum (ΔPu), *spread* anggaran hibah ($\Delta Hibah$) dan *spread* anggaran Bansos ($\Delta Bansos$). Dengan rumus perhitungan sebagai berikut:

$$\text{Perhitungan OPA} = \Delta Pdk + \Delta Kes + \Delta PU + \Delta Hibah + \Delta Bansos.$$

Pengukuran perilaku oportunistik penyusun anggaran dengan menggunakan anggaran-anggaran di bidang tersebut karena perilaku oportunistik dapat mempengaruhi kebijakan pemerintah dalam penyusunan anggaran daerah yaitu belanja di bidang kesehatan, pendidikan, pelayanan umum, hibah dan bantuan sosial. Dan anggaran belanja tersebut pada umumnya adalah anggaran belanja yang penganggarnya berjumlah besar sehingga dapat dimanfaatkan oleh pihak-pihak terkait untuk berperilaku oportunistik saat penyusunan anggaran. (SUJAIE, Ach. Faidy, n.d.) dalam penelitiannya juga menegaskan bahwa meningkatnya belanja hibah dan bantuan sosial menunjukkan telah terjadinya perilaku oportunistik.

Pendapatan Asli Daerah (PAD)

PAD adalah penerimaan daerah yang merupakan penambah nilai kekayaan suatu daerah yang sumber perolehannya berasal dari sumber-sumber pendapatan dalam wilayahnya sendiri yang diperoleh dengan cara dipungut sesuai dengan peraturan yang berlaku. Dalam penelitian ini PAD diukur dengan menggunakan *spread* PAD (Δ PAD) yaitu perubahan penerimaan PAD dari APBD tahun berjalan dengan APBD tahun sebelumnya. Pengukuran PAD tersebut diadopsi dari beberapa penelitian terdahulu dari Siswati (2018) dan Yulianasari & Riswandi (2020).

Dana Alokasi Khusus (DAK)

Pengukuran DAK dengan menggunakan *spread* DAK (Δ DAK) yang berasal dari perubahan penerimaan DAK dari APBD tahun berjalan dengan DAK APBD tahun sebelumnya. Pengukuran ini diadopsi dari beberapa penelitian yang dilakukan oleh Rahmawati dan Verawaty (2020); Septiani (2016); dan Siswati (2018). Dengan rumus perhitungan sebagai berikut:

$$DAK = \Delta DAK$$

$$= DAK \text{ APBD tahun berjalan (t)} - DAK \text{ APBD tahun sebelumnya (t-1)}$$

Dana Bagi Hasil (DBH)

Pengukuran DBH dengan menggunakan *spread* DBH (Δ DBH) yang berasal dari perubahan penerimaan DBH pada APBD tahun berjalan dengan DBH APBD tahun sebelumnya. Pengukuran DBH ini diadopsi dari penelitian yang dilakukan oleh Rahmawati dan Verawaty (2020)

Flypaper Effect

Pengukuran *Flypaper Effect* (FE) adalah dengan menggunakan *spread* DAU (Δ DAU) yang berasal dari perubahan naik turunnya DAU APBD tahun berjalan dengan DAU APBD tahun sebelumnya. Seperti penelitian yang dilakukan (Megasari, 2015) dan (DeGrave et al., 2021)

Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA)

Pengukuran SiLPA adalah dengan menggunakan *spread* SiLPA yaitu (Δ SiLPA) yang berasal dari SiLPA APBD tahun berjalan dengan SiLPA APBD tahun sebelumnya seperti penelitian yang dilakukan oleh Yulianasari & Riswandi (2020), Siswati (2018) dan Sitompul (2020).

Model Regresi Linier Berganda

Penelitian ini dianalisis dengan menggunakan model regresi linier berganda dengan bantuan program komputer yaitu Software SPSS 26 dan Microsoft Office Excel. Model analisis ini digunakan untuk melihat seberapa besar pengaruh variabel independen Pendapatan Asli Daerah (X1), Dana Alokasi Khusus (X2), Dana Bagi Hasil (X3), *Flypaper Effect* (X4) dan Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (X5) terhadap variabel dependen Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran dengan model dasar sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + e$$

4. Hasil dan Pembahasan

4.1. Hasil penelitian

Total provinsi di Indonesia adalah 34 provinsi dengan data yang diambil ialah 3 tahun sehingga jumlah data yang diambil adalah 102 data dan dari 102 data terdapat 15 pemerintahan yang tidak memiliki data berkaitan dengan variabel penelitian sehingga total data menjadi 87 data, dari 87 data tersebut setelah dilakukan perhitungan *spread* dengan rumus perhitungan *Spread* (Δ) = APBD tahun berjalan (t) – APBD tahun sebelumnya (t-1) maka diperoleh 2 periode perhitungan yaitu *spread* anggaran (2019-2018) dan *spread* anggaran (2020-2019) sehingga total sampel akhir adalah 53 sampel.

Koefisien Determinasi (Adjusted R²)

Berdasarkan nilai adjusted R square sebesar 0,400, berarti bahwa faktor penyebab perilaku oportunistik saat penyusunan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel PAD, DAK, DBH, FE dan SILPA sebesar 40%, sedangkan sisanya 60% dijelaskan oleh variabel lain di luar penelitian ini.

Tabel 1. Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,676 ^a	,457	,400	,93855

Uji Signifikansi Simultan (Uji-F)

Berdasarkan hasil uji F, menunjukkan nilai F hitung yang diperoleh dalam penelitian ini sebesar 7,921 dengan nilai probability 0,000 (signifikan). Dengan nilai signifikansi < 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel independen Pendapatan Asli Daerah, Dana Alokasi Khusus, Dana Bagi Hasil, *Flypaper effect* dan SILPA berpengaruh secara bersamaan terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran.

Uji Validitas pengaruh (Uji-t)

1. Pendapatan Asli Daerah (PAD) memiliki nilai beta sebesar 0,286 dengan nilai tingkat signifikansi sebesar 0,169, dimana nilai signifikansi yang tersaji lebih besar dari 0,05. Artinya adalah pengujian tidak mampu menolak H₀, sehingga penerimaan PAD tidak berpengaruh terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran
2. Dana Alokasi Khusus (DAK) memiliki nilai beta sebesar 0,367 dan nilai signifikansi sebesar 0,004 (kurang dari 0,05 yang berarti bahwa DAK berpengaruh positif terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran.
3. Dana Bagi Hasil (DBH) memiliki nilai beta 0,218 dan tingkat signifikansi 0,113 yang berarti bahwa hasil pengujian tidak mampu menolak H₀ yang berarti tidak ada pengaruh antara DBH dengan perilaku oportunistik penyusunan anggaran
4. Flypaper Effect memiliki nilai beta sebesar -0,305 dan tingkat signifikansi sebesar 0,020 artinya bahwa Flypaper Effect berpengaruh negatif terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran.

5. SiLPA memiliki nilai beta sebesar 0,509 dan tingkat signifikansi sebesar 0,027 yang berarti bahwa SiLPA berpengaruh positif terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran.

4.2. Pembahasan

Pengaruh PAD terhadap Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran

Hasil penelitian menunjukkan penerimaan PAD tidak berpengaruh terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa perubahan penerimaan dana PAD dari tahun ke tahun tidak menjadi faktor pendorong terjadinya perilaku oportunistik yang dilakukan oleh penyusun anggaran. Hasil tersebut sejalan dengan penelitian Muslimah & Verawaty (2020) yang menyimpulkan bahwa *spread* PAD tidak berpengaruh terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran.

Pengaruh DAK terhadap Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran

Hasil penelitian menunjukkan bahwa DAK berpengaruh positif terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran. Hasil tersebut mendukung penelitian yang dilakukan Rahmawati dan Verawaty (2020) yang menemukan bahwa DAK yang diukur dengan *spread* DAK berpengaruh positif terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran.

Penelitian ini menemukan bahwa DAK memiliki proporsi yang besar dalam penerimaan daerah dalam APBD, sebab nilainya cenderung meningkat setiap tahun. Dari sampel yang telah diteliti sejak tahun pengamatan 2018-2020 83% pemerintah provinsi mengalami kenaikan DAK setiap tahun. Kenaikan penerimaan Dana Alokasi Khusus akan dimanfaatkan oleh penyusun anggaran untuk berperilaku oportunistik yang dilakukan dengan cara mengalokasikan dana untuk membiayai belanja sesuai preferensi yang dapat menguntungkan pihak tertentu.

Pengaruh DBH terhadap Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran

Hasil pengujian menunjukkan tidak ada pengaruh antara DBH dengan perilaku oportunistik penyusunan anggaran. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa perubahan penerimaan DBH Pemerintah Provinsi tahun 2018-2020 dianggap tidak memiliki pengaruh terhadap perilaku oportunistik yang dilakukan oleh penyusun anggaran. Hasil tersebut sejalan dengan penelitian Rahmawati dan Verawaty (2020) yang menemukan bahwa *spread* DBH tidak berpengaruh terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran.

Tidak berpengaruhnya DBH terhadap perilaku oportunistik penyusun anggaran disebabkan oleh nilai DBH yang relatif tidak stabil setiap tahunnya bila dibandingkan dengan sumber penerimaan lainnya, sehingga membuat besaran *spread* DBH tidak selalu mengalami peningkatan. Berdasarkan dari sampel yang diteliti, dari tahun 2018-2020 hanya 56% pemerintah provinsi yang mengalami kenaikan DBH sedangkan sisanya mengalami penurunan penerimaan DBH sehingga pengaruh DBH terhadap perilaku oportunistik menjadi tidak signifikan.

Pengaruh Flypaper Effect terhadap Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran

Hasil pengujian menunjukkan bahwa Flypaper Effect berpengaruh negative terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran. Hasil tersebut sejalan dengan penelitian (Megasari, 2015) yang menyimpulkan bahwa terjadinya *Flypaper Effect* berpengaruh negatif terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran.

Berdasarkan sampel yang telah diteliti menemukan bahwa DAU memiliki proporsi terbesar penerimaan daerah dalam APBD dikarenakan nilainya cenderung meningkat setiap tahun. Pada tahun 2018-2019 penerimaan DAU meningkat 100% karena seluruh provinsi mengalami peningkatan jumlah DAU dari tahun 2018 ke tahun 2019. Peningkatan jumlah DAU berpotensi terjadinya *Flypaper Effect* karena pemerintah daerah akan menggunakan dana transfer berupa DAU jauh lebih besar dibandingkan dengan memaksimalkan penggunaan PAD, dari kejadian tersebut dapat menimbulkan ketergantungan pemerintah daerah kepada pemerintah pusat.

Pengaruh SiLPA terhadap Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran

Hasil pengujian menunjukkan bahwa SiLPA berpengaruh positif terhadap perilaku oportunistik penyusunan anggaran. Hasil tersebut menunjukkan bahwa SiLPA berbanding lurus terhadap perilaku oportunistik, sebab semakin besar SiLPA maka akan semakin besar pula peluang untuk berperilaku oportunistik dalam penyusunan anggaran. Pernyataan tersebut juga didukung dalam teori keagenan bahwa jika dana SiLPA semakin tinggi maka akan semakin besar dana yang digunakan untuk belanja, sehingga dapat menjadi peluang bagi penyusun anggaran untuk berperilaku oportunistik karena pihak eksekutif dan legislatif dapat dengan leluasa untuk mengalokasikan dana yang berlebih tersebut dan terjadilah perilaku menyimpang dalam penyusunan anggaran.

5. Kesimpulan

Berdasarkan hasil pengujian data yang sudah dilakukan dengan didukung pembahasan yang telah diuraikan, maka dapat disimpulkan bahwa; 1) Perubahan dana Pendapatan Asli Daerah (PAD) pada Pemerintah Provinsi di Indonesia terbukti tidak berpengaruh terhadap Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran. 2) Perubahan Dana Alokasi Khusus (DAK) pada Pemerintah Provinsi di Indonesia terbukti memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran. 3) Perubahan Dana Bagi Hasil (DBH) pada Pemerintah Provinsi di Indonesia terbukti tidak dapat mempengaruhi Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran. 4) Terjadinya *Flypaper Effect* (FE) pada Pemerintah Provinsi di Indonesia terbukti memiliki pengaruh secara negatif dan signifikan terhadap Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran. 5) Perubahan dana Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA) Pemerintah Provinsi di Indonesia terbukti memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran.

Pada penelitian ini peneliti memiliki keterbatasan berkaitan dengan model penelitian yang ditandai dengan hasil uji $\text{adjst } R$ sebesar 40%. Artinya bahwa kemampuan menjelaskan hubungan antar variabel adalah 40%, sementara masih ada 60% variabel lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini. Berdasarkan keterbatasan yang ada,

maka saran untuk penelitian selanjutnya adalah dapat menambahkan variable lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini untuk menambah kebaikan model penelitian

Ucapan Terimakasih

Peneliti mengucapkan banyak terimakasih kepada semua pihak yang telah membantu dalam penyelesaian penelitian ini.

Referensi

- ACFE Indonesia. (2020). Survei Fraud Indonesia 2019. *Indonesia Chapter #111*, 53(9), 1–76. <https://acfe-indonesia.or.id/survei-fraud-indonesia/>
- DeGrave, A., Boang Manalu, R. V., & Wekan, R. J. (2021). Pengaruh Pendapatan Asli Daerah dan Flypaper Effect Terhadap Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran. *Akuntabilitas*, 14(1), 13–26. <https://doi.org/10.15408/akt.v14i1.17891>
- Jumaidi, L. (2014). Perilaku Legislatif dalam Praktik Penganggaran dengan Pendekatan Nilai-Nilai Kearifan Lokal. *Simposium Nasional Akuntansi*.
- Keefer, P., & Khemani, S. (2003). The Political Economy of Public Expenditures (Background Paper for WDR 2004: Making Services Work for Poor People). *The American Review of Public Administration*, 42.
- Kemenkeu. (2017). *Dana Bagi Hasil (DBH): Tujuan, Prinsip, dan Jenis*. <https://djpk.kemenkeu.go.id/?p=5726>
- Latifah, N. (2010). Adakah Perilaku Oportunistik Dalam Aplikasi Agency Theory Di Sektor Publik? *Fokus Ekonomi*, 5(2), 85
- Latifah, N. (2010). Adakah Perilaku Oportunistik.
- Maryono, R. (2013). Pengaruh Perubahan Dana Alokasi Umum Terhadap Perilaku Oportunistik Legislatif Dalam Penganggaran Daerah. *Jurnal Akuntansi*, 1(2).
- Mauro, P. (1998). Corruption and the composition of government expenditure. *Journal of Public Economics*, 69(2), 263–279. [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(98\)00025-5](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(98)00025-5)
- Megasari, I. A. G. S. (2015). Pengaruh Pendapatan Asli Daerah, Selisih Lebih Perhitungan Anggaran Dan Flypaper Effect Pada Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran. *Jurnal Buletin Studi Ekonomi*, 20(2), 130–137.
- Michael, J., & William, M. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305–360.
- Rahmawati, G. M., & Verawaty, V. (2020). *PENGARUH PAD, DAU, DAK, DBH DAN SILPA PADA PERILAKU OPORTUNISTIK PENYUSUN ANGGARAN DI KABUPATEN/KOTA SE-SUMATERA SELATAN* (Doctoral dissertation, Universitas Bina Darma).
- Riordan, M. H., & Williamson, O. E. (1985). Asset specificity and economic organization. *International Journal of Industrial Organization*, 3(4), 365–378. [https://doi.org/10.1016/0167-7187\(85\)90030-X](https://doi.org/10.1016/0167-7187(85)90030-X)
- Septiani, F. (2016). Pengaruh Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran, Pendapatan Asli Daerah, Dana Alokasi Umum dan Dana Alokasi Khusus Terhadap Perilaku

- Opportunistik Penyusun Anggaran (Studi Kasus Kab/Kota Provinsi Jawa Tengah Periode 2012-2013). *Naskah Publikasi*, 1–18.
- Siswati, S. (2019). Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran Dan Dampaknya Terhadap Pertumbuhan Ekonomi Di Indonesia. *Jurnal Riset Manajemen Dan Bisnis*, 13(2), 129. <https://doi.org/10.21460/jrmb.2018.132.311>
- Sitompul, N. P. (2021). Pengaruh PAD, DAU, dan SILPA terhadap Perilaku Oportunistik Penyusunan Anggaran pada Pemerintahan Daerah Kabupaten dan Kota di Provinsi Sumatera Utara. *Juripol (Jurnal Institusi Politeknik Ganesha Medan)*, 4(1), 153–159. <https://doi.org/10.33395/juripol.v4i1.11015>
- Sugiyono, P. (2010). *Metode penelitian kuantitatif dan kualitatif*. CV Alvabeta.
- SUJAIE, Ach. Faidy, S. W. (n.d.). *No Title Oportunisme Perumus Kebijakan Anggaran Dalam Penyusunan APBD Provinsi Jawa Timur Tahun 2013 : Fenomena Dalam Pelaksanaan Belanja Hibah*.
- Yulianasari, N., & Riswandi, P. (2020). *Oportunistik Penyusunan Anggaran Di Provinsi Bengkulu Tahun 2013-2017*. 3.