

## ANALISIS PENGARUH LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN, DISKRESI AKRUAL DAN TINGKATAN AKRUAL TERHADAP KINERJA KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

**Abdul Rohman<sup>1)</sup>, Rochmawaty Daud<sup>2)</sup>, Ubaidillah<sup>3)</sup>**  
*abdulrohman2013@gmail.com<sup>1)</sup>, waty\_rochma@ymail.com<sup>2)</sup>,  
ubaidillah1801@gmail.com<sup>3)</sup>*

<sup>1) 2) 3)</sup> **Universitas Sriwijaya**

### ABSTRACT

*Our study wants to test whether opinions, accrual levels and accruals are influential or not on the financial performance of local governments. the use of accrual accretion using the five Healy model, Angelo, Hribar, Jones and modification is expected to capture more thoroughly each local government management policy related to financial management accrual discretion and the preparation of local government financial reports. The results of processing data show that the first model (Healy, Angelo, Jones and Modification) shows results that reject alternative hypotesis. The third research model, Hribar, showed positive results, namely accepting alternative hypotheses. We use the SPSS statistical tool to carry out multiple regression testing. The first hypothesis shows a negative result so that it is rejected ie opinion does not affect financial performance. The second hypothesis, the level of accruals influences financial performance is rejected. While accruals (H3) are accepted. And together these three variables have a weak influence on the financial performance of local governments. The hribar model accruals discretion shows the existence of factors that influence financial performance derived from several factors. Hribar accrual formulation is influenced by two factors, namely cash flow and budget realization (deficit). Thus the authors conclude that the accrual policy in the financial statements of local governments is influenced by surplus (deficit budget realization) and local government cash flows. Opinion and accrual levels do not affect the government's financial performance.*

**Keywords : Reports on Audit Results, Opinion, Total Accruals, Accrual Discretion and Financial Performance**

### ABSTRAK

*Penelitian kami ingin menguji apakah opini, tingkatan akrual dan diksresi akrual berpengaruh atau tidak terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. penggunaan diksresi akrual dengan menggunakan model lima model Healy, Angelo, Hribar, Jones dan modifikasi diharapkan dapat menangkap lebih teliti setiap kebijakan manajemen pemerintah daerah terkait diskresi akrual pengelolaan keuangan dan penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa model pertama (Healy, Angelo, Jones dan Modifikasi) menunjukkan hasil yang menolak hipotesis alternatif. Model penelitian yang ketiga yaitu Hribar menunjukkan hasil yang positif yaitu menerima hipotesis alternatif. Kami menggunakan alat statistik SPSS untuk melaksanakan pengujian regresi berganda. Hipotesis pertama menunjukkan hasil negatif sehingga ditolak yaitu opini tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan. Hipotesis kedua, tingkatan*

*akrual berpengaruh terhadap kinerja keuangan ditolak. Sementara diksresi akrual (H3) diterima. Dan secara bersama-sama ketiga variabel memiliki pengaruh yang lemah terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Diskresi akrual model hribar menunjukkan adanya faktor yang mempengaruhi kinerja keuangan yang berasal dari beberap faktor. Rumusan akrual Hribar dipengaruhi oleh dua faktor yaitu arus kas dan surplus (defisit) realisasi anggaran. Dengan demikian penulis menyimpulkan bahwa kebijakan akrual dalam laporan keuangan pemerintah daerah dipengaruhi oleh surplus (defisit realisasi anggaran) dan arus kas pemerintah daerah. Opini dan tingkatan akrual tidak berpengaruh pada kinerja keuangan pemerintah.*

**Kata Kunci : Laporan Hasil Pemeriksaan, Opini, Total Akrual, Diskresi akrual dan Kinerja Keuangan**

## PENDAHULUAN

Pengelolaan keuangan pemerintah telah banyak mengalami perubahan dari berbagai perspektif dan ruang lingkupnya. Siklus pengelolaan keuangan mulai dari perencanaan, penganggaran, pelaksanaan dan pelaporan serta pertanggungjawaban telah mengalami berbagai perubahan dalam tataran regulasi maupun dalam tataran teknis pengelolaan di lapangan (Kemendagri, 2006). Perubahan ini merupakan sesuatu yang bersifat keniscayaan. Hal ini karena Pemerintah sejak kemerdekaan hingga periode tahun 2000-an belum melakukan perubahan regulasi.

Kebutuhan melakukan reformasi pengelolaan keuangan menjadi semakin mengemuka sejak bergulir reformasi. Kebutuhan untuk melakukan transparansi pengelolaan keuangan semakin mengemuka dan menjadi kebutuhan yang mendesak. Akhir pemerintah merespon dengan menerbitkan berbagai peraturan perundangan mengenai pengelolaan keuangan. Paket perundangan pengelolaan keuangan dilahirkan untuk mengatur aspek perencanaan, penganggaran, perbendaharaan, pelaporan dan pertanggungjawaban. Reformasi pengelolaan keuangan mengusung berbagai konsep dan paradigma. Hal ini karena pertimbangan keterujian konsep atau paradigma serta pertimbangan *best practise* yang sudah digunakan dari berbagai belahan dunia.

Indonesia telah menggunakan atau menganut paradigma baru “*New Public Management*” atau (NPM). Salah satu cirinya adalah memasukkan apa yang dianggap sebagai “*the best practice*” di sektor privat ke sektor publik (Mardiasmo, 2002). Kalau dilakukan penelusuran lebih mendalam maka aspek manajemen keuangan yang dilakukan oleh pemerintah telah memiliki ciri-ciri NPM pada berbagai tahapan manajemen keuangan. Tahapan pengelolaan keuangan yang menggunakan NPM mulai dari perencanaan, penganggaran, pelaksanaan dan pelaporan serta pertanggungjawaban. Maka tidak heran bila di kebangkitan NPM di Indonesia, semangat *me-reinventing* sektor publik secara umum, juga merambah di sektor pengelolaan keuangan. Pengelolaan keuangan pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah salah satu ciri yang saat ini menonjol dan juga menjadi ciri NPM adalah penggunaan akuntansi pada proses pelaporan pengelolaan keuangan.

Pengelolaan keuangan pemerintah telah berubah dari model administrasi menjadi manajemen saintifik. Hal ini dicirikan bahwa pemerintah Indonesia telah

menggunakan akuntansi dalam proses pelaporan keuangan sebagai wujud akuntabilitasnya. Akuntansi yang digunakan telah mengalami perubahan dalam penggunaan model basis akuntansi untuk tujuan pelaporan keuangan. Pemerintah telah memulai dari basis kas, kas menuju akrual hingga saat ini basis akrual. Regulasi yang mendasari penggunaan basis kas yaitu UU 18 tahun 1965 dan Undang-undang nomor 5 tahun 1974, sementara itu regulasi yang mendasari penggunaan basis akrual antara lain: UU nomor 32 tahun 2004, UU nomor 33 tahun 2004, UU nomor 17 tahun 2003, UU nomor 1 tahun 2004, UU nomor 25 tahun 2004, dan UU nomor 15 tahun 2004. Basis kas mendasarkan pengakuan dan pencatatan transaksi pada penerimaan dan pengeluaran kas untuk pelaporan keuangan. (Tanjung, 2008). Sementara kas menuju akrual mendasarkan pengakuan dan pencatatan transaksi pada kas dan pada akhir tahun dilakukan penyesuaian pada kelompok akun riel atau akun neraca. Akrual mendasarkan pengakuan dan pencatatan transaksi pada saat terjadinya transaksi tanpa memperhatikan kas sudah diterima atau sudah dibayarkan atau belum. Perpindahan basis akuntansi ditujukan dalam rangka meningkatkan transparansi, akuntabilitas dan nilai informasi atas pelaporan keuangan yang disusun oleh pemerintah. Selain itu juga berguna membantu pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan pemerintah lebih transparan dan akuntabel secara khusus pada akun-akun akrual seperti misalnya, beban depresiasi/amortisasi, beban hutang, kerugian piutang dan lain sebagainya.

Penggunaan basis akuntansi akrual adalah untuk meningkatkan pengambilan keputusan dipemerintahan dengan berbasis informasi dari pelaporan keuangan yang mendasarkan dirinya pada keterjadian suatu peristiwa ekonomi pemerintah. Hal ini perlu dilihat dalam konteks yang lebih luas. Negara-negara yang telah mengadopsi akrual umumnya berada di garis depan reformasi manajemen publik. Reformasi ini bertujuan untuk mendukung manajemen Pemerintah bertanggung jawab atas hasil dan/atau output sementara terhadap upaya kontrol pada input. Dalam konteks ini, diharapkan bahwa manajemen harus bertanggungjawab untuk semua beban yang terkait dengan hasil dan/atau output yang dihasilkan, bukan hanya pengeluaran uang tunai. Hanya akrual yang memungkinkan untuk menangkap beban penuh, sehingga mendukung efektifitas dan efisiensi pengambilan keputusan oleh manajemen Pemerintah. Singkatnya, ketika para manajemen pemerintah diberikan fleksibilitas untuk mengelola sumber daya mereka sendiri (*input*), mereka harus memiliki informasi yang diperlukan untuk melakukan hal ini. Oleh karena itu penerapan akrual merupakan bagian inheren dari reformasi yang lebih luas.

Implementasi akuntansi sebagai model pencatatan dan pelaporan dengan basis akuntansi tertentu menunjukkan adanya perbedaan antara sektor publik dengan sektor swasta. Pemerintah dan pemerintah daerah serta pemerintah pada tingkat desa jika dibandingkan dengan organisasi privat atau swasta memiliki perbedaan dalam penerapan akuntansi pada awalnya. Penerapan akuntansi di swasta sudah memiliki waktu dan pengalaman yang sudah panjang sementara di sektor publik khususnya pemerintah belum memiliki pengalaman yang panjang dengan basis akrual. Pemerintah menerapkan akuntansi menggunakan teknik akuntansi yang berbeda dengan swasta antara lain akuntansi pemerintah menggunakan dasar transaksi yang telah dianggarkan (*Budget Accounting*), adanya jurnal anggaran yang digunakan pada pemerintah juga menunjukkan adanya perbedaan dengan

swasta (Cavanagh, Flynn, & Moretti, 2016). Selain itu perbedaan yang ada antara lain dari sisi laporan keuangan pemerintah juga memiliki variasi yang lebih banyak dibandingkan dengan swasta. Struktur akun juga menjadi lebih banyak di pihak pemerintah daripada di swasta.

Penerapan basis akrual memiliki manfaat baik bagi pemerintah maupun pemerintah daerah. Keuntungan dari sebuah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual atau *accrual accounting system* adalah adanya manfaat dalam segi peningkatan efektivitas dan efisiensi alokasi sumber daya, kualitas pembuatan kebijakan yang lebih baik, kontrol yang lebih baik terhadap aset, identifikasi *liabilities* yang lebih baik, peluang untuk komparasi sektor *private-public*, *financial management* akan menjadi *central concern*, kualitas *management of cash flow* dan *current assets/liabilities* yang lebih baik (Abdul Halim, 2012).

Implementasi sistem akuntansi berbasis akrual di Indonesia didahului dengan adanya kelahiran berbagai regulasi keuangan pemerintah dan pemerintah daerah. Hal ini ditandai dengan keluarnya paket UU Keuangan: UU No 17/2003, UU No 1/2004 dan UU No 15/2004. Salah satu amanat UU No 17/2003 adalah implementasi *accrual accounting* di Indonesia, dengan batasan maksimal dilaksanakan tahun 2008. Tenggat waktu yang telah dimanahkan undang-undang tersebut ternyata telah dilewati oleh pemerintah. Hal ini bukan berarti sebuah kegagalan, karena masih ada harapan dan pada saat ini telah berjalan.

Disamping adanya paket peraturan keuangan diatas pemerintah juga telah melahirkan peraturan khusus mengenai penerapan akuntansi berbasis akrual. Peraturan tersebut tertuang dalam peraturan menteri dalam negeri nomor 64 tahun 2013 tentang penerapan standar akuntansi berbasis akrual dan peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintah (berbasis akrual). Lahirnya peraturan mengenai implementasi sistem akuntansi berbasis akrual pada pemerintah dan pemerintah daerah tersebut memiliki berbagai macam implikasi bagi pemerintah dan pemerintah daerah. Pemerintah dan pemerintah daerah harus benar-benar mempersiapkan diri dengan baik agar tidak gagal dalam implementasinya. Disamping secara internal pemerintah telah mengeluarkan berbagai regulasi sebagai dorongan terhadap upaya implementasi akuntansi berbasis akrual, terdapat juga dorongan dari luar negeri mengenai implementasi sistem akuntansi berbasis akrual ini.

Implementasi akuntansi pada pemerintah dan pemerintah daerah di dunia internasional mengarah pada akuntansi berbasis akrual. Hal ini ditunjukkan adanya kecenderungan dunia internasional terhadap pemakaian basis akuntansi akrual pada lingkungan pemerintah dan pemerintah daerah (Chan J. L., 2010). Saat ini, implementasi *accrual accounting* diyakini secara mendunia sebagai cara membawa pemerintahan lebih akuntabel dan transparan, sebagaimana ramai dikemukakan oleh jurnal-jurnal ilmiah dan sejenisnya tentang "*urgency*" *accrual accounting*. Akuntabel dan transparan dalam penggunaan *resource* dan kebijakan oleh pemerintah guna menjalankan dan melaksanakan tugas-tugas negara. Lembaga-lembaga internasional seperti World Bank, OECD, ADB dan IMF dewasa ini merekomendasikan *accrual accounting* di negara-negara anggotanya (Bontas &

Petre, October 2009). Kepentingan komparasi laporan keuangan antar negara juga menjadi salah satu alasan rekomendasi tersebut. Hal ini juga didukung oleh adanya pandangan bahwa informasi akrual merupakan alat manajemen keuangan yang sangat efektif yang dapat meningkatkan kualitas pengelolaan keuangan dan akuntabilitas pada sektor publik serta meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan pengendalian administrasi dalam proses pengelolaan sumberdaya pemerintah (PWC, 2014).

Kebutuhan transparansi dan akuntabilitas yang meningkat bagi pengguna dan pemangku kepentingan pemerintah dan pemerintah daerah. Masyarakat semakin memahami peran pemerintah yang semakin besar saat ini. Pemerintah menjadi roda pertumbuhan pembangunan di negara kita. Pemerintah mengelola triliunan rupiah sumberdaya dengan berbagai macam bentuk. Pemerintah harus transparan kepada setiap masyarakat baik pembayar pajak atau masyarakat lainnya. Masyarakat harus menerima informasi yang benar, valid, dan terpercaya serta tepat waktu. Untuk itu pemerintah perlu punya kewenangan dalam pengelolaan keuangan. Kewenangan (diskresi) terkait dengan pelaporan memberikan pemerintah diskresi dalam penyusunan laporan keuangan antara lain dengan mengatur berbagai kebijakan akuntansi termasuk didalamnya kebijakan mengenai basis akuntansi yaitu akrual atau diskresi akrual.

Pada ujung pengelolaan keuangan adalah pertanggungjawaban pengelolaan keuangan. Pertanggungjawaban pengelolaan keuangan diwujudkan dalam bentuk mekanisme audit atau pemeriksaan laporan keuangan. Pemeriksaan laporan keuangan dilakukan oleh auditor independen dalam hal ini Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). BPK bertindak sebagai eksternal auditor dan inspektorat bertindak sebagai auditor internal. Proses audit memosisikan laporan keuangan sebagai *input* dan audit sebagai proses serta laporan pemeriksaan sebagai *output*.

Berbagai latar belakang diatas membuat kami menjadi tertarik untuk meneliti kewenangan pemerintah dalam pelaporan keuangan dengan adanya kewenangan diskresi akrual pada manajemen pemerintah daerah. Diskresi akrual merupakan kewenangan pemerintah daerah (manajemen pemerintah daerah) untuk menentukan seberapa besar penerapan tingkatan akrual pada pelaporan pemerintah dan pemerintah daerah. Tingkatan akrual dikelompokkan menjadi lima tingkatan yaitu *mild accrual*, *moderate accrual*, *strong accrual*, *super accrual*, dan *radical accrual* (Chan J. L., 2008). Pemerintah dan pemerintah daerah harus mengelola keuangannya dengan kewenangan yang dimiliki baik dalam pengelolaan keuangan maupun dalam proses penyusunan laporan atau pelaporan keuangannya. Diskresi atau kewenangan yang dimiliki salah satunya adalah diskresi akrual. Diskresi akrual merupakan kewenangan manajemen pemerintah daerah untuk menerapkan akrual dalam proses pelaporan keuangan. Pemerintah daerah menerapkan diskresi akrual didorong selain karena aspek regulasi tapi juga didorong berbagai motif lainnya. Tentunya pemerintah daerah tidak diperkenankan menerapkan diskresi akrual yang merugikan pemerintah dan pemerintah daerah itu sendiri. Manajemen dalam hal ini birokrat ataupun politikus memiliki berbagai motive untuk melakukan tindakan atau pengambilan keputusan untuk kepentingan manajemen pemerintah atau pemerintah

daerah. Dengan asumsi tersebut maka kita harus dapat menganalisis apakah manajemen pemerintah daerah telah melakukan diskresi akrual yang menguntungkan dirinya atau menguntungkan kita semua (publik) dengan menaikkan atau menurunkan pendapatan yang berdampak pada naik atau turunnya surplus atau defisit tahun berjalan. Selain itu apakah terdapat pengaruh hasil laporan pemeriksaan laporan keuangan terhadap kinerja keuangan. Hal ini penting diteliti karena manajemen pemerintah berkepentingan terhadap hasil atas laporan hasil pemeriksaan. Dalam berbagai penelitian manajemen pemerintah memiliki motivasi untuk menunjukkan kinerja pengelolaan keuangan yang baik.

## TINJAUAN PUSTAKA

Penelitian ini bermaksud untuk meneliti apakah laporan hasil pemeriksaan, diskresi akrual dan tingkatan akrual yang dilakukan atau terjadi dan dilaksanakan oleh manajemen pemerintah daerah memiliki implikasi terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah? Kami ingin melakukan pengujian hubungan dan pengaruh variabel independen kepada variabel dependen. Kami ingin menguji hubungan individual dan hubungan secara bersama-sama antar variabel secara simultan.

Untuk dapat menjawab tujuan penelitian yang akan dilakukan maka kami menyusun landasan teori yang terkait atau relevan dengan tujuan penelitian kami. Teori yang akan kami bahas disini antara lain terkait dengan laporan hasil pemeriksaan, diskresi akrual dan tingkatan akrual serta kinerja keuangan. Kami membatasi penjelasan dari ketiga variabel tersebut di lingkungan sektor publik dalam hal ini kami membatasi pada lingkungan pemerintah.

### *Accrual Discretion*

Pemerintah telah melaksanakan perubahan yang sangat mendasar pada bidang perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, pelaporan dan pertanggungjawaban. Pada penelitian ini yang kami bahas adalah aspek pelaporan. Pelaporan merupakan sistem yang dilakukan pemerintah daerah untuk mencatat transaksi, melakukan posting dan penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. Proses pencatatan dilakukan dengan menggunakan pendekatan akuntansi. Akuntansi merupakan proses yang sistematis untuk mencatat dan menyusun laporan. Dalam pencatatan atau jurnal akuntansi menggunakan pendekatan *duality*, dan menggunakan basis akuntansi. Teknis pencatatan *duality* adalah pencatatan dengan dua sisi yaitu debit dan kredit. Basis akuntansi merupakan dasar pengakuan transaksi. Pemerintah telah melaksanakan berbagai basis akuntansi mulai dari kas, modifikasi dan akrual. Manajemen pemerintah diberikan keleluasaan (diskresi) akuntansi berupa penerapan akrual untuk memudahkan manajemen menyusun laporan keuangan (Watts & Zimmerman, 1978).

Selain itu beberapa alasan seperti peristiwa ekonomi dan politik mendorong pemerintah untuk beralih pada akrual antara lain Pemerintah membuat keputusan dan melakukan tindakan dengan konsekuensi melampaui periode berjalan, pemerintah menerima kredit dan melanjutkan kredit, Pemerintah memiliki sumberdaya *non cash*, tidak ada hubungan antara pajak dan layanan pemerintah dalam jangka pendek pada tingkat individual, Para politisi memiliki insentif untuk

menunda atau tidak terhadap suatu biaya (Chan J. L., 2008). Bagaimana reaksi akuntansi apakah akan menerapkan akrual? Jawabannya antara lain tidak meniadakan realitas yang ada, memahami sumber daya sebagai aset, memahami obligasi sebagai kewajiban, mengusahakan ukuran kinerja atas sumberdaya yang dimiliki atau digunakan, memberi tekanan lebih terhadap pengungkapannya. Untuk memudahkan pengelolaan berbagai sumberdaya yang dikelola manajemen pemerintah daerah maka manajemen menerapkan berbagai kebijakan termasuk didalamnya kebijakan mengenai proses dan metode pencatatan (akuntansi).

Untuk memudahkan pengelolaan keuangan akuntansi menggunakan basis catatan dan metode pencatatan transaksi ekonomi yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Basis akuntansi merupakan metode yang digunakan disiplin akuntansi untuk mencatat transaksi atau peristiwa ekonomi dengan pendekatan disiplin akuntansi. Pendekatan yang kami maksud adalah cara atau teknik untuk melakukan pencatatan transaksi. Pencatatan transaksi menggunakan metode *double entry bookkeeping* dengan prinsip *duality* atau pembukuan dua sisi yaitu debit dan kredit. Basis akuntansi terdapat beberapa diantaranya yaitu basis kas, basis akrual dan basis kas modifikasian serta basis akrual modifikasian. Basis kas mendasarkan pengakuan dan pencatatan pada dasar kas. Transaksi dicatat berdasarkan penerimaan kas dan pengeluaran kas. Basis akrual mendasarkan pada terjadinya transaksi meski belum menerima kas atau mengeluarkan kas.

Akrual merupakan salah satu metode atau pendekatan yang digunakan oleh pemerintah daerah pada saat ini. Pencatatan akuntansi berbasis akrual adalah pencatatan yang mendasarkan dirinya pada terjadinya peristiwa ekonomi meskipun pemerintah daerah belum menerima kas atau mengeluarkan kas. Dengan metode ini menimbulkan potensi atau hak untuk menerima manfaat pada masa yang akan datang dengan mencatat pendapatan pada saat terjadinya peristiwa ekonomi. Selain itu dengan metode akrual pemerintah memiliki kewajiban pada masa yang akan datang karena pemerintah telah menerima manfaat saat ini. Dengan kata lain akan timbul kewajiban pada masa yang akan datang dengan beban yang timbul saat ini. Dengan menerapkan akrual pada berbagai aspek baik pendapatan, beban, asset, kewajiban dan lainnya maka kita dapat memahami tingkatan akrual yang diterapkan oleh manajemen pemerintah daerah dalam pengelolaan dan pelaporan keuangan.

### ***Accrual Degree***

Tingkatan akrual merupakan jenjang penerapan akrual yang dilakukan manajemen pemerintah daerah atas pelaksanaan diskresi akrual. Dengan menerapkan diskresi akrual maka tingkatan akrual akan menjadi berbeda-beda bagi berbagai pemerintah daerah. Pemerintah daerah menyusun sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah. Selain itu pemerintah daerah juga menyusun kebijakan akuntansi bagi pelaksanaan sistem akuntansi berbasis akrual. Setiap pemerintah daerah menyusun sendiri-sendiri dengan pedoman peraturan menteri dalam negeri nomor 64 tahun 2013 tentang penerapan standar akuntansi berbasis akrual. Dengan penyusunan kebijakan akuntansi yang relatif berbeda maka akan ada kemungkinan keragaman dalam tingkatan akrual yang dilaksanakan. Tingkatan akrual dalam literatur yang ada dibedakan menjadi lima tingkatan yaitu *mild accrual*, *moderate accrual*, *strong accrual*, *super accrual*, dan *radical accrual* (Chan P. J., 2010). Semakin tinggi

akrual maka akan semakin meragukan, pengakuan aset dan kewajiban semakin bersifat estimasi dan bersifat *judgemental*, kurang dapat diandalkan, dan memiliki kemungkinan yg kurang relevan terhadap ukuran moneter serta kurang bermakna dalam hal pengungkapan (Chan J. L., 2008). Tingkatan akrual menjadi bervariasi antara satu pemerintah daerah dengan pemerintah daerah lainnya karena adanya diskresi akrual yang dimiliki oleh manajemen pemerintah daerah.

*Discretionary accrual* merupakan kebijakan akuntansi yang memberikan keleluasaan kepada manajemen untuk menentukan jumlah transaksi akrual secara fleksibel, atau dengan kata lain, metode *discretionary accrual* memberikan peluang kepada manajemen untuk memperbaiki surplus (defisit) sesuai dengan keinginan manajemen pemerintah daerah. Diskresi akrual merupakan kewenangan manajemen pemerintah daerah untuk menerapkan basis akrual pada pengelolaan dan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Makna diskresi akrual secara konseptual, adalah akrual yang nilainya ditentukan oleh kebijakan/diskresi manajemen. Diskresi akrual dianggap memiliki hubungan yang terpola dengan aspek-aspek lain organisasi (pemerintah daerah) seperti total akrual, pendapatan, piutang, *plant property and equipment (PPE)*. Namun demikian terkadang terdapat sejumlah nilai diskresi akrual yang tidak cocok dengan pola hubungannya dengan aspek-aspek tersebut. Nilai ini disebut diskresi akrual abnormal, yang sering digunakan sebagai proksi bahwa diskresi akrual telah “dimanipulasi.” Tujuan akhir manipulasi akrual diskresioner tersebut, tentu saja, adalah manipulasi angka laba atau, dengan kata lain, manipulasi laba. Pendapatan pemerintah daerah dibedakan menjadi dua yaitu pendapatan LRA dan pendapatan LO. Pendapatan LRA adalah semua penerimaan rekening kas umum negara/Daerah yang menambah saldo anggaran lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah. Pendapatan ini berbasis kas. Pendapatan diakui ketika kas diterima. Sementara untuk belanja diakui manakala kas dibayarkan atau keluar. Pendapatan LRA dikelompokkan menjadi beberapa diantaranya pendapatan asli daerah, pendapatan transfer, dan lain-lain pendapatan yang syah. Secara teknis pendapatan LRA dilaporkan pada laporan LRA dan memiliki akun 4 (empat) Pendapatan LO adalah hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Pendapatan LO diakui berdasarkan akrual basis. Pendapatan ini terdiri dari pendapatan Asli daerah – LO, pendapatan transfer-LO, dan lain-lain pendapatan yang syah – LO. Pendapatan LO secara teknis dilaporkan pada laporan Operasional (LO) dan memiliki akun 8 (delapan) serta menghasilkan surplus atau defisit LO. Manajemen Pemerintah Daerah melakukan “manipulasi” laba (surplus/deficit) laba tahun berjalan karena berbagai motif. Hal ini terjadi karena berbagai motif sebagaimana dijelaskan pada teori agensi.

### ***Principal and Agent***

Teori agensi menggambarkan hubungan antara pemerintah pusat dan daerah pemerintah. Keduanya, pemerintah pusat (*principal*) dan pemerintah daerah (*agent*) berasumsi bahwa agen mempertimbangkan kepentingannya dan memaksimalkannya pendapatan dan membagikan biaya atau menggunakan biaya

agar tercapai laba yang menguntungkan pihak manajemen atau agen (Jensen & H.Meckling, 1976). Konsep teori agensi adalah hubungan atau kontrak antara principal dan agent. *Principal* mempekerjakan *agent* untuk melakukan tugas untuk kepentingan *principal*, termasuk pendelegasian otorisasi pengambilan keputusan dari *principal* kepada *agent*. Kontribusi teori *principal-agent* dalam pemerintah daerah mengasumsikan bahwa: (a) monopoli perilaku dibatasi oleh upaya masyarakat untuk memantau hasil kebijakan pemerintah daerah; (b) kebijakan pemerintah daerah mempengaruhi nilai aset pemerintah daerah (Bravo, 2002). Selain itu politisi, birokrat pemerintah daerah memiliki berbagai motif dalam melaksanakan diskresi akrual.

Teori pilihan publik mengasumsikan bahwa politisi dan birokrat pemerintah mengejar tujuan mereka sendiri dan bertindak sesuai dengan preferensi mereka, dengan demikian mereka memiliki perilaku tertentu (Mueller, 2003). Alasan untuk manajemen laba dapat dinyatakan dalam hal biaya baik kontraktual maupun berupa politik (Zimmerman, 1990). Seperti dalam penelitian lainnya, pada entitas sektor publik, manajemen pemerintah daerah dapat memiliki insentif berupa penggunaan pilihan akuntansi untuk berbagai kepentingan seperti menyamarkan kinerja keuangan yang buruk, manajemen kekurangan atau *insufficiencies* dana dalam pemberian pelayanan publik, dan menghindari kenaikan biaya layanan atau defisit, serta mencapai target kinerja yang diperkirakan keuangan. Hal ini yang memberikan gambaran bahwa dalam penyusunan laporan keuangan manajemen pemerintah daerah memiliki motivasi terhadap penyusunan laporan keuangan. Pemerintah menyusun laporan akhir tahun atau laporan keuangan selain untuk memenuhi regulasi juga untuk mencapai berbagai motif manajemen pemerintah daerah. Hal ini juga akan mempengaruhi kinerja keuangan pemerintah daerah.

### **Laporan Hasil Pemeriksaan**

Pemerintah daerah memiliki kewajiban untuk menyusun laporan keuangan. Laporan keuangan pemerintah dan pemerintah daerah akan diaudit atau diperiksa oleh auditor dalam hal ini BPK. Auditor akan menyusun laporan hasil pemeriksaan dalam bentuk laporan hasil pemeriksaan (BPK, 2017). Laporan keuangan pemerintah dan pemerintah daerah disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan kinerja pemerintah dan pemerintah daerah selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan Pemerintah Daerah terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan dan belanja dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, menilai efektivitas dan efisiensi Pemerintah Daerah, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan. Pemerintah Daerah mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antar generasi.

Akuntabilitas dimasukkan sebagai usaha pemerintah untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada Pemerintah Daerah dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik. Manajemen dimaksudkan sebagai usaha untuk membantu para pengguna

laporan keuangan untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan Pemerintah Daerah dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset dan ekuitas dana Pemerintah Daerah untuk kepentingan masyarakat. Transparansi, dimaksudkan sebagai usaha untuk memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban Pemerintah Daerah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan. Keseimbangan antargenerasi (*Intergenerational equity*) dimaksudkan sebagai usaha untuk membantu para pengguna laporan untuk mengetahui apakah penerimaan Pemerintah Daerah pada periode laporan cukup untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

Pelaporan keuangan Pemerintah Daerah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna laporan dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial maupun politik dengan:

- a. menyediakan informasi mengenai apakah penerimaan periode berjalan cukup untuk membiayai seluruh pengeluaran.
- b. menyediakan informasi mengenai apakah cara memperoleh sumber daya ekonomi dan alokasinya telah sesuai dengan anggaran yang ditetapkan dan peraturan perundang-undangan.
- c. menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan Pemerintah Daerah serta hasil-hasil yang telah dicapai.
- d. menyediakan informasi mengenai bagaimana Pemerintah Daerah mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya.
- e. menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi Pemerintah Daerah berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman.
- f. menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan Pemerintah Daerah, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan

### **Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah**

Pemerintah daerah yang telah diamanahkan oleh pemerintah pusat untuk dapat mengatur dan mengurus urusannya sendiri harus memiliki kemampuan keuangan dalam menyelenggarakan pemerintahan daerah. Daerah yang telah mandiri ditandai dengan berkurangnya ketergantungan keuangan daerah terhadap pusat. Peningkatan Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan salah satu cara untuk meningkatkan kemampuan keuangan daerah dan mengurangi ketergantungan terhadap keuangan dari pemerintah pusat.

Kemampuan keuangan daerah merupakan kemampuan pemerintah daerah dalam mengelola keuangan daerah untuk membiayai urusan-urusan rumah tangganya

sendiri, khususnya yang berasal dari Pendapatan asli daerah. Pendapatan Daerah sesuai UU No.32 Tahun 2004 Pasal 1 adalah hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih dalam periode tahun bersangkutan.

Semakin tinggi Pendapatan Asli Daerah yang dimiliki oleh suatu daerah maka akan semakin besar juga kemampuan pemerintah daerah dalam mengelola keuangan. Seberapa besarnya kemampuan pemerintah daerah dalam mengelola keuangan daerah tersebut dapat menjadi salah satu faktor untuk melihat dan mengukur kinerja dari penyelenggaraan pemerintahan daerah. Dengan kata lain kemampuan keuangan daerah memiliki peran untuk menentukan peringkat dan status kinerja dari penyelenggaraan pemerintahan daerah.

### **Penelitian Terdahulu**

Kami telah melakukan penelitian pada berbagai artikel di beberapa negara yang terkait dengan tema penelitian kami. Hal ini kami lakukan karena penelitian di dalam negeri relatif masih jarang yang terkait dengan tema yang kami angkat. Penelitian pertama yang menjadi rujukan penelitian kami adalah penelitian yang berjudul “*Cash Versus accrual accounting in public sector*” yang dilakukan oleh Andriana Tiron Tudor, Alexandra Mutiu dari University Babeş Bolyai, Cluj Napoca, Rumania pada tahun 2006 (Tudor & Mutiu, 2006). Tujuan penelitian adalah menganalisis evolusi perpindahan dari akuntansi berbasis kas menuju akrual di sektor publik, faktor-faktor yang mempengaruhi dalam kasus akuntansi sektor publik di Rumania. Hasil penelitian ini menunjukkan Rumania mengadopsi sistem akuntansi berbasis akrual bagi sektor publik sejak 2006. Bagi Rumania disimpulkan bahwa Akuntansi sektor publik di Rumania lebih baik menganut akuntansi akrual.

Penelitian lainnya berasal dari Jepang yang berjudul “*Theoretical Framework for Analysing Accounting Developments: in Case of Local Government Accounting in Japan*”, oleh Kiyoshi Yamamoto dari University of Tokyo pada tahun 2012. Tujuan penelitian menguji perkembangan akuntansi di Pemerintah daerah Jepang pada lima dekade yang lalu (Yamamoto, 2012). Menguji pada tingkatan istilah ruang lingkup dan waktu; perspektif mikro dan makro dan proses serta dampak yang ada. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perkembangan akuntansi pemerintah daerah di Jepang merupakan interaksi berbagai pelaku yang terkait baik vertikal maupun horizontal baik pemerintah daerah maupun pemerintah pusat dan berbagai kementerian di pemerintah pusat.

Penelitian berikutnya berjudul “*Accrual Accounting and Australian Public Sector – A Legitimation Explanation*” yang dilakukan oleh Nicholas Davis yang ditulis pada Australian Accounting Business and Finance Journal Vol 4 issue 2 tahun 2010 (Davis, 2010). Tujuan penelitian ini adalah mengidentifikasi peristiwa kunci pada masa transisi dan menganalisis hal tersebut dengan teori Habermas (1976) yaitu teori legitimasi. Hasil penelitian menunjukkan kesesuaian dengan jenis negara Australia yaitu negara kesejahteraan, selama masa krisis ekonomi tidak dapat dihindari terjadinya manifestasi dalam istilah rasionalitas krisis ke dalam sistem administrasi berupa defisit fiskal dan peningkatan tingkat hutang.

Penelitian lainnya di Kroasia berjudul “*Public sector Accounting in Slovenia and Croatia*” oleh Tatjana Jovanovic, pada *public finance and accounting* tahun 2015 (Jovanovic, 2015). Tujuan penelitian ini menganalisis dan membandingkan sistem akuntansi Slovenia dan Kroasia agar supaya dapat menilai kondisi di negara tersebut untuk transparansi dan orientasi informasi manajemen keuangan dan perkembangan implementasi prinsip akrual dalam penganggaran. Hasil penelitian menunjukkan tahap implementasi akrual dalam legislasi nasional, terhadap perencanaan dan pelaksanaan penganggaran (akuntansi anggaran) masih berbasis prinsip kas.

Selanjutnya terdapat penelitian di Nigeria yang berjudul “*New Public Management and Accrual Accounting Basis for Transparency and Accountability in The Nigerian Public Sector*” oleh Dr. Ofoegbu, Grace N. (Ofoegbu & N, 2014). Tujuan penelitian ini adalah meneliti apakah adopsi dan implementasi *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)* dengan basis akrual akan meningkatkan akuntabilitas pada laporan keuangan sektor publik Nigeria, selain itu juga meneliti apakah adopsi dan implementasi IPSAS akuntansi basis akrual akan meningkatkan kualitas informasi akuntansi pada laporan keuangan sektor publik Nigeria, Studi ini membantu menghilangkan kekhawatiran praktisi, akuntan sektor publik, auditor dan akuntan pendidik dengan menunjukkan bahwa IPSAS basis akrual akan membantu menjamin akuntabilitas, transparansi dan meningkatkan dalam pelaporan keuangan namun beberapa tantangan yang tidak berbeda dari negara lain yg mengimplementasi IPSAS akuntansi akrual juga ditemukan. Diharapkan pelaporan keuangan sektor publik yang lemah dapat dikoreksi melalui sistem yang dibangun dengan sistem akrual.

Penelitian di India berjudul “*The Effectiveness of replacing accrual instead of cash base in the public sector accounting and budgeting*” oleh Amir Azadi Marand, Mehdi Shabani, Mahmoud Hnema, pada *Indian Journal Of Fundamental and Applied Life Science*: 2231-6345 2014 vol 4 april-june pp 1198-1211 (Marand, Shabani, & Hnema, 2014). Penelitian ini meneliti keuntungan dan kelemahan sistem akuntansi berbasis akrual dan kas, kemungkinan model antara akuntansi dan anggaran, kebutuhan dan proses reformasi dalam sistem anggaran dan akuntansi pada sektor publik. Juga menganalisis 3 model akuntansi dan anggaran yang berbeda yang diterapkan di Slovenia dan Kroasia-Serbia). Hasilnya menunjukkan bahwa tidak ada keraguan terhadap penilaian model akuntansi dan anggaran dapat digunakan secara penuh bagi pemerintah.

Selain itu masih terdapat penelitian di Eropa yang berjudul “*Accrual accounting in EU Local Governments: One Methode, Several Approaches*” oleh Vicente Pina, Lourdes Torres, and Ana Yetano *European Accounting Review* Vol. 18 , Iss. 4 tahun 2009. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengukur tingkatan akrual pada sistem akuntansi yang diimplementasikan pada pemerintah daerah di Eropa dan juga mencoba menjawab pertanyaan mengapa akuntansi akrual mendapat resistensi. Hasil penelitian menunjukkan perbedaan tingkatan implementasi akuntansi akrual dan ketaatan pada peraturan.

Penelitian berikutnya yang kami jadikan rujukan berjudul “*Earnings Management*

*In English Local Governments: Determining Factors And Instruments*” oleh María José Arcas , Ron Hodges Caridad Marti, yang ditulis pada Research Project Spanish project R & D Palna Project ECON2010-17463, pada tahun 2012 (Arcas & Marti, 2012). Makalah ini menyelidiki manajemen laba di Pemerintah Daerah di Inggris, termasuk meneliti motivasi penggunaan manajemen laba dan instrumen yang digunakan untuk mencapainya. Kami menemukan bukti manajemen angka akuntansi di pemerintah daerah. Tidak ada kecenderungan jelas yang antara peningkatan dan penurunan pendapatan. Pemerintah daerah menggunakan praktik akuntansi untuk mencapai "(surplus) defisit tahun berjalan" agar mengarah atau mendekati nol.

Penelitian terakhir terkait dengan pengaruh laporan hasil pemeriksaan terhadap kinerja keuangan yang dilakukan oleh Hubert Sijabat yang mengatakan bahwa opini audit (laporan hasil Pemeriksaan) dan ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah, sementara temuan audit berpengaruh negatif terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah (Sijabat, 2016). Hal inilah yang mendorong kami untuk melakukan penelitian ini dengan memasukkan unsur atau variabel laporan hasil pemeriksaan. Selain itu Amanda Nilna Putri dalam penelitian yang berjudul “Pengaruh Temuan Audit dan Opini Audit Oleh BPK Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Jawa Timur” mengatakan semakin tinggi tingkat pencapaian efektivitas kinerja keuangan Pemerintah Daerah, maka opini yang di dapat semakin baik dan apabila tingkat pencapaian semakin rendah, maka opini yang di dapat akan menurun (Putri, 2017). Maka dari itu, dapat disimpulkan bahwa opini audit oleh BPK berpengaruh negatif terhadap efektivitas kinerja keuangan Pemerintah Daerah.

## **METODE**

### **Teknik Pengumpulan data**

Berikut kami sampaikan metodologi kami dalam melakukan penelitian yang telah kami laksanakan di lapangan. Data yang kami gunakan adalah data sekunder. Data yang kami kumpulkan berasal dari data laporan keuangan yang diterbitkan Pemerintah Daerah. Selain itu kami juga menggunakan laporan hasil pemeriksaan yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).

Pemerintah Daerah meliputi Pemerintah Provinsi, Pemerintah Kabupaten, dan Pemerintah Kota. Laporan Keuangan yang kami gunakan antara lain neraca, laporan realisasi anggaran, laporan operasional dan laporan arus kas. Data diambil dari laporan keuangan dan ditabulasi dengan excel dan dikonversi menggunakan SPSS 20. Data diolah dengan menggunakan metode regresi berganda.

Pengumpulan data dilakukan dengan beberapa cara antara lain dengan mendatangi dan mengajukan permohonan data laporan keuangan yang kami perlukan dalam penelitian ini. Kami menelusuri data laporan keuangan melalui media elektronik dalam hal ini kami menggunakan *official web* masing-masing Pemerintah Daerah. Selain itu cara yang kami gunakan adalah dengan korespondensi dengan Pemerintah Daerah melalui beberapa Organisasi Perangkat Daerah yang terkait seperti Dinas atau Badan pengelola keuangan dan Aset Daerah. Bilamana tidak efektif maka kami mengajukan permohonan data dan langsung melakukan

kunjungan ke Pemerintah Daerah. Pengumpulan data juga kami lakukan dengan bekerjasama dengan Badan Pemeriksa Keuangan RI Perwakilan Sumatera Selatan dan Kementerian Dalam Negeri melalui official web dan pihak humas masing-masing instansi.

## Populasi dan Sampel

**Tabel 1. Data Penelitian**

Pemerintah Daerah	Data 2014,2015,2016				
	LO	LRA	LAK	LPE	Neraca
1. Kabupaten Musibanyuasin	√	√	√	√	√
2. Kota Palembang	√	√	√	√	√
3. Kabupaten Ogan Komering Ilir	√	√	√	√	√
4. Kabupaten Ogan Ilir	√	√	√	√	√
5. Kabupaten Banyuasin	√	√	√	√	√
6. Kabupaten Musi Rawas	√	√	√	√	√
7. Kabupaten Musi Rawas Utara	√	√	√	√	√
8. Kota Lubuklinggau	√	√	√	√	√
9. Kabupaten Lahat	√	√	√	√	√
10. Kabupaten Empat Lawang	√	√	√	√	√
11. Kota Pagar Alam	√	√	√	√	√
12. Kabupaten Oku Selatan	√	√	√	√	√
13. Kabupaten Oku Timur	√	√	√	√	√
14. Kabupaten Pali	√	√	√	√	√
15. Kabupaten Oku	√	√	√	√	√
16. Kabupaten Muaraenim	√	√	√	√	√
17. Kota Prabumulih	√	√	√	√	√
18. Provinsi Sumatera Selatan	√	√	√	√	√

*Sumber: Data Penelitian Diolah, 2018*

Pemerintah Daerah baik provinsi, kabupaten maupun kota yang menjadi obyek penelitian kami adalah pemerintah daerah di wilayah Sumatera Selatan. Pemerintah daerah yang ada di wilayah Sumatera Selatan berjumlah 18 Pemerintah Daerah. Pemerintah daerah tersebut terdiri dari 1 (satu) Pemerintah Provinsi, 4 (empat) Pemerintah Kota dan 13 (tiga belas) Pemerintah Kabupaten. Kami menggunakan seluruh pemerintah daerah sebagai obyek penelitian.

Pemerintah Daerah yang menjadi area penelitian kami, antara lain: Kabupaten Musibanyuasin, Kota Palembang, Kabupaten Ogan Komering Ilir, Kabupaten Ogan Ilir, Kabupaten Banyuasin, Kabupaten Musi Rawas, Kabupaten Musi Rawas Utara, Kota Lubuklinggau, Kabupaten Lahat, Kabupaten Empat Lawang, Kota Pagar Alam, Kabupaten Oku Selatan, Kabupaten Oku Timur, Kabupaten Pali, Kabupaten Oku, Kabupaten Muaraenim, Kota Prabumulih dan Provinsi Sumatera Selatan.

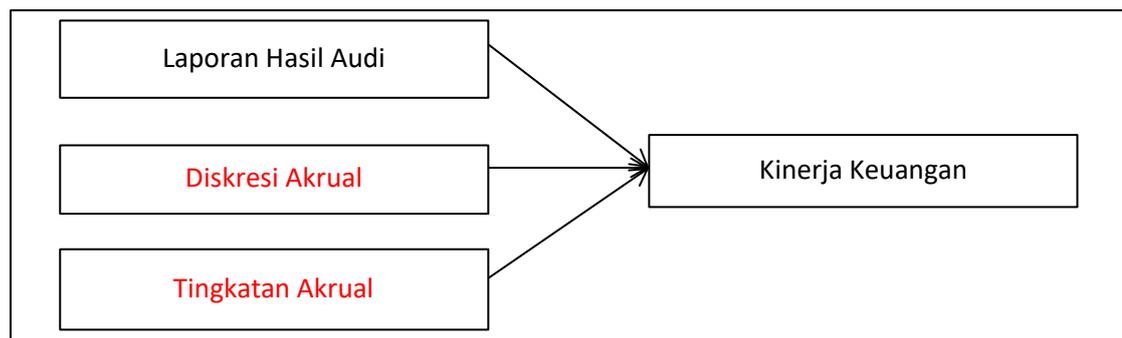
Data penelitian tersebut berupa laporan keuangan berupa Pemerintah Daerah. Data

yang diuji meliputi laporan keuangan tahun 2014 dan tahun 2015, dan 2016 (Laporan keuangan 2017 tidak dapat digunakan karena belum selesai). Laporan keuangan yang diuji antara lain Laporan Realisasi Anggaran (LRA) neraca, laporan arus kas (LAK) dan laporan operasional (LO) serta laporan arus kas dari Pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Wilayah Sumatera Selatan. Setiap Pemerintah Daerah menyerahkan laporan keuangan pemerintah daerah kepada Pemerintah Provinsi. Secara terperinci data yang sudah kami peroleh hingga tanggal 1 Oktober 2018 dapat dilihat pada tabel 1.

### Model Penelitian

Penelitian yang kami lakukan menggunakan kerangka penelitian berupa pengujian pengaruh atas variabel X (independen) terhadap variabel Y (dependen). Variabel independen yang dimaksud adalah Laporan Hasil Pemeriksaan, Diskresi akrual dan Tingkatan Akrua. Sementara variabel dependen berupa Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. Berikut gambar atas desain penelitian yang kami susun. Masing-masing variabel memiliki proksi atau indikator sebagai alat ukur yang akan diteliti pada penelitian yang akan kami laksanakan. Untuk memudahkan memahami penelitian kami maka kami coba menyusun desain atau model penelitian. Dari uraian pada bab-bab sebelumnya kami menyusun model penelitian yang akan kami laksanakan adalah sebagai berikut:

**Gambar 1. Model Penelitian**



*Sumber: Data Penelitian Diolah, 2018*

### Hipotesis

Dengan kerangka penelitian seperti tersebut diatas maka kami menyusun hipotesis sebagai berikut:

**Hipotesis 0, “Laporan hasil pemeriksaan, Diskresi Akrua dan Tingkatan Akrua yang dilakukan dalam pengelolaan keuangan Pemerintah Daerah tidak mempengaruhi Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah”.**

Pemerintah Daerah dalam hal ini manajemen Pemerintah Daerah menggunakan kewenangan secara normative sesuai dengan regulasi menerapkan diskresi akrual. Diskresi yang diterapkan tidak mempengaruhi pendapatan. Pendapatan tidak bertambah dan juga tidak berkurang seiring penggunaan kewenangan birokrat Pemerintah Daerah dalam proses pengelolaan dan penyusunan laporan keuangan Pemerintah Daerah. Birokrat Pemerintah Daerah melaksanakan tugas sesuai dengan tugas pokok dan fungsi tanpa adanya motive keuntungan keuangan pribadi.

Pemerintah daerah menyajikan laporan keuangan sesuai dengan realisasinya pendapatan dan belanja serta pembiayaan yang dilakukan oleh pemerintah daerah dalam melayani atau memberikan layanan kepada masyarakat umum.

**Hipotesis 1, “Laporan hasil pemeriksaan keuangan pemerintah daerah mempengaruhi kinerja keuangan pemerintah daerah”.**

Pemerintah melakukan pengelolaan keuangan daerah menggunakan berbagai macam metode dan peraturan yang serta kebijakan. Laporan keuangan dihasilkan dari serangkaian proses pengelolaan keuangan mulai dari perencanaan, penganggaran, penatausahaan dan akuntansi. Ujuang dari proses adalah pertanggungjawaban. Bentuk pertanggungjawaban adalah pemeriksaan laporan keuangan yang dihasilkan proses pengelolaan keuangan. Laporan hasil pemeriksaan terdiri dari 4 jenis yaitu wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, tidak wajar dan tidak memberi pendapatan. Manajemen pemerintah daerah menyusun laporan keuangan memiliki motivasi yang kuat untuk memperoleh opini wajar tanpa pengecualian. Kinerja keuangan ditunjukkan dengan berbagai variabel dan indikator dari hasil pengelolaan keuangan. Sehingga kami menduga terdapat hubungan erat antara laporan hasil pemeriksaan dengan kinerja keuangan pemerintah daerah.

**Hipotesis 2, “Diskresi akrual yang dilakukan dalam pengelolaan keuangan Pemerintah Daerah mempengaruhi sisa lebih (kurang) perhitungan anggaran Pemerintah Daerah”.**

Pemerintah Daerah dalam hal ini manajemen Pemerintah menggunakan kewenangan yang terkait dengan pelaksanaan pengelolaan dan pelaporan keuangan berbasis akrual berharap mampu meningkatkan Pendapatan Daerah. Kewenangan dalam hal pengelolaan dan pelaporan keuangan digunakan oleh birokrat untuk menyajikan laporan keuangan yang menampilkan nilai Pendapatan Daerah yang meningkat dibandingkan dengan tahun-tahun sebelumnya. Dengan demikian kinerja pengelolaan keuangan secara keseluruhan juga akan tampak meningkat. Kinerja pengelolaan keuangan meningkat maka akan meningkat kinerja satuan kerja perangkat daerah. Jika kinerja satuan kerja perangkat daerah meningkat maka kinerja pemerintah daerah juga akan meningkat. Motif penggunaan kewenangan atau diskresi akrual yang bertujuan untuk menyajikan pendapatan yang lebih meningkat antara lain diduga karena menyamarkan kinerja keuangan yang buruk, manajemen kekurangan atau *insufficiencies* dana dalam pemberian pelayanan publik, dan menghindari kenaikan biaya layanan atau defisit, serta mencapai target kinerja yang diperkirakan keuangan.

**Hipotesis 3, “Kandungan Tingkatan akrual yang terkandung dalam pengelolaan keuangan Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap kinerja keuangan Pemerintah Daerah”.**

Pemerintah dalam mengawal administrasi pengelolaan keuangan pemerintah daerah menggunakan sistem prosedur dan berbagai metode serta kebijakan. Akuntansi salah satu metode atau pendekatan yang digunakan oleh pemerintah dalam mengawal pengelolaan administrasi pengelolaan pemerintah daerah. Akuntansi disusun dengan prinsip-prinsip dan metode serta kebijakan. Salah satu hal yang mendasar dalam penerapan akuntansi adalah basis pencatatan transaksi.

Basis pencatatan ini antara lain basis akrual dan basis kas disamping basis modifikasian. Pemerintah saat ini menggunakan basis akrual. Di dalam menggunakan basis akrual pada praktiknya pemerintah daerah memiliki kebijakan akuntansi yang berbeda-beda. Hal ini mengakibatkan kandungan akrual yang berbeda. Kebijakan akuntansi yang berbeda patut diduga mempengaruhi realisasi berbagai macam anggaran. Kinerja keuangan yang dihasilkan dari realisasi anggaran akan terpengaruhi. Hal ini yang mendorong kami untuk melakukan penelitian ini.

**Hipotesis 4, “Laporan hasil pemeriksaan, diskresi akrual dan tingkatan akrual secara bersama-sama mempengaruhi kinerja keuangan pemerintah daerah”.**

Dari uraian hipotesis 1, hipotesis 2, hipotesis 3 kami menduga terdapat hubungan antara Laporan hasil pemeriksaan, diskresi akrual dan tingkatan akrual secara bersama-sama terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Hal ini penting kami lakukan agar kami dapat memperoleh atau memberikan gambaran apakah ketiga variabel tersebut (independen) berpengaruh secara individual ataukah secara bersama-sama terhadap variabel dependen.

**Operasional Variabel**

Operasional variabel yang kami gunakan berasal dari beberapa persamaan penelitian terdahulu yaitu menggunakan *model Jones* dan *modified Jones*. Berikut beberapa variabel operasional yang kami gunakan dalam penelitian ini total akrual (ACCR), total akrual merupakan nilai selisih antara arus kas bersih dari aktivitas operasional pemerintah daerah pada periode tahun tertentu dengan *surplus* atau *deficit* (Jones, 1991). *Net Cash Flow Operation* (COFO) merupakan nilai kas bersih dari arus kas dari aktivitas operasional pemerintah daerah tertentu dan pada tahun tertentu (Subramanyam & Wild, 2010). *Surplus/Deficit* (Dy) merupakan selisih antara pendapatan dan beban pada pemerintah daerah (Perrin & Whiteoak, 1993). Tingkat akrual, merupakan jenjang penerapan akrual pada suatu laporan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian kami mengukur manajemen angka akuntansi (*Earning Management*) dengan beberapa variabel yang terdapat pada beberapa persamaan yang telah ditemukan oleh para peneliti sebelumnya. Agar kita dapat mengukur manajemen angka akuntansi, maka perlu membedakan variabel penyusunnya. Pertama, akrual dari aktivitas normal dari suatu entitas (disebut akrual yang diharapkan). Akrual ini dihasilkan dari aktivitas manajemen Pemerintah Daerah yang tidak terdistorsi oleh praktik manajemen angka akuntansi. Kedua, akrual dari praktik manajemen angka akuntansi (disebut akrual abnormal). Akrual abnormal (ABNACCR) merupakan nilai akrual yang didalamnya terdapat praktik diskresi akrual manajemen Pemerintah Daerah. Karena akrual abnormal merupakan variabel *unobserve*, kami menghitungnya dengan menggunakan formula akrual abnormal yang merupakan perbedaan antara total akrual (ACCR) dan akrual yang diharapkan (EXPACCR) yang dinotasikan sebagai berikut:

$$\text{ABNACCR}_{jt} = \text{ACCR}_{jt} - \text{EXPACCR}_{jt}$$

atau

$$\text{EXPACCR}_{jt} = \text{ACCR}_{jt} - \text{ABNACCR}_{jt} \quad \text{Persamaan ..... (1)}$$

Dimana:

- ABNACCR = Abnormal akrual
- ACCR = Total akrual (ACCR),
- (EXPACCR) = Akrual yg diharapkan
- j = menunjukkan entitas pengamatan j
- t = tahun t

Total akrual dapat diukur dengan menggunakan item-item pada neraca atau item-item pada laporan arus kas. Persamaan diatas dengan menggunakan data neraca. Hal ini memiliki kelemahan seperti yang dsampaikan oleh peneliti sebelumnya yaitu Hribar dan Collins. Hribar dan Collins menemukan bahwa frekuensi dan besarnya kesalahan yang disebabkan penggunaan data neraca berbasis akrual untuk menghitung nilai akrual, sehingga menyarankan penggunaan akrual diambil atau menggunakan data pada laporan keuangan lain yaitu laporan arus kas (Hribar & Collins, 2002).

Karena itu, kita mengukur total akrual dari pernyataan arus kas sebagai berikut:

$$\text{ACCR}_{jt} = -\text{DY}_{jt} + \text{COFO}_{jt}$$

atau

$$\text{ACCR}_{jt} = \text{COFO}_{jt} - \text{DY}_{jt} \quad \text{Persamaan ..... (2)}$$

Dimana;

- DY<sub>jt</sub> = Surplus (Defisit) untuk pemerintah daerah j pada tahun t  
 Sisa lebih (kurang) diperoleh dari selisih antara surplus (defisit) ditambah dengan netto pembiayaan

- COFO<sub>jt</sub> = arus kas keluar bersih dari aktivitas operasi pemerintah daerah j pada tahun t.

Akrual yang diharapkan (EXPACCR) adalah perkiraan akrual yang menggunakan varian *cross-sectional* dari model Jones dan model Jones yang dimodifikasi (Dechow & Sweeney, 1995). Model ini telah banyak digunakan dan diuji untuk sektor swasta (DeFond, 1994). Dari sektor swasta, mereka juga telah digunakan oleh Leone dan Van Horn untuk mendeteksi manajemen angka akuntansi di rumah sakit nirlaba US (Leone & Van Horn, 2005) dengan menggunakan persamaan sebagai berikut:

$$\frac{\text{ACCR}_{jt}}{\text{TA}_{jt} - 1} = \alpha \frac{1}{\text{TA}_{jt} - 1} + \beta_1 \left( \frac{\delta \text{REV}_{jt}}{\text{TA}_{jt} - 1} \right) + \beta_2 \left( \frac{\text{PPE}_{jt}}{\text{TA}_{jt} - 1} \right) + \text{B}_{jt}$$

$$\text{B}_{jt} = \frac{\text{ACCR}_{jt}}{\text{TA}_{jt} - 1} - \left[ \alpha \frac{1}{\text{TA}_{jt} - 1} + \beta_1 \left( \frac{\delta \text{REV}_{jt}}{\text{TA}_{jt} - 1} \right) + \beta_2 \left( \frac{\text{PPE}_{jt}}{\text{TA}_{jt} - 1} \right) \right] \quad \text{Pers.. (3)}$$

Dimana,

- B<sub>jt</sub> = Level Diskresi akrual pada instansi j tahun t
- ACCR<sub>jt</sub> = Total akrual untuk pemerintah daerah j pada tahun t
- δREV<sub>jt</sub> = Perubahan pendapatan dari jasa pemerintah daerah j pada tahun t,
- PPE<sub>jt</sub> = Gross aktiva tetap berwujud untuk pemerintah daerah j pada

TA<sub>j,t-1</sub> = Total aset untuk pemerintah daerah j pada tahun t

Dengan asumsi  $\delta REV_{jt}$  digunakan sebagai kontrol untuk tingkat normal modal kerja akrual terkait dengan pendapatan dari layanan, dan PPE adalah variabel kontrol untuk tingkat normal amortisasi dan beban penyusutan akrual. Hal ini sejalan atau konsisten dengan literatur sebelumnya, dan untuk mengurangi masalah estimasi, semua variabel diskalakan oleh *lag aset*.

Kami juga memperkirakan akrual yang diharapkan dengan menggunakan model Jones yang dimodifikasi (Dechow & Sweeney, 1995). Model ini merupakan model kontrol untuk manajemen laba karena peningkatan abnormal pada Surplus (*defisit*) Perhitungan Anggaran, dengan asumsi bahwa semua perubahan layanan pemerintah daerah yang bersifat kredit atau terutang (sehingga menimbulkan piutang bagi pemerintah daerah) adalah karena manajemen laba (angka akuntansi) ini. Persamaan yang digunakan sebagai bentuk modifikasi persamaan Jones adalah sebagai berikut:

$$\frac{ACCR_{jt}}{TA_{jt} - 1} = \alpha \left( \frac{1}{TA_{jt} - 1} \right) + \beta_1 \left( \frac{\delta REV_{jt}}{TA_{jt} - 1} - \frac{\delta AR_{jt}}{TA_{jt} - 1} \right) + \beta_2 \left( \frac{PPE_{jt}}{TA_{jt} - 1} \right) + B_{jt}$$

Atau

$$B_{jt} = \frac{ACCR_{jt}}{TA_{jt} - 1} - \left[ \alpha \left( \frac{1}{TA_{jt} - 1} \right) + \beta_1 \left( \frac{\delta REV_{jt}}{TA_{jt} - 1} - \frac{\delta AR_{jt}}{TA_{jt} - 1} \right) + \beta_2 \left( \frac{PPE_{jt}}{TA_{jt} - 1} \right) \right]$$

Persamaan ..... (4)

Dimana  $\delta AR_{jt}$  = Perubahan piutang (*debitur*) untuk pemerintah daerah j pada masa tahun t.

Diharapkan akrual masing-masing entitas lokal (Pemerintah Daerah) diperoleh dari model estimasi (persamaan [3] dan [4]). Akhirnya, akrual abnormal (ABACCR<sub>jt</sub>) dihitung seperti pada persamaan [1].

1. Akrual yang abnormal positif (menyiratkan manajemen pemerintah daerah penggunaan strategi diskresi akrual) yang menyebabkan surplus (*defisit*) meningkat, sedangkan
2. Akrual tidak normal negative (menyiratkan manajemen pemerintah daerah menggunakan strategi diskresi akrual) yang menyebabkan surplus (*defisit*) menurun.

Untuk menguji manajemen laba, terlepas apakah entitas lokal mengikuti strategi surplus (*defisit*) perhitungan anggaran (pendapatan) meningkat atau pendapatan menurun, kita menggunakan akrual abnormal mutlak (Warfield & Wild, 1995).

Dengan menggunakan rumusan atau persamaan dari Jones dan *modified Jones* diatas, maka kami dapat kami akan menguji relasi atau hubungan dan kekuatan pengaruh antara diskresi akrual terhadap surplus (*defisit*) perhitungan anggaran Pemerintah Daerah.

Laporan hasil pemeriksaan merupakan opini yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan atas audit laporan keuangan pemerintah daerah. Opini terdiri dari 4 jenis yaitu wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, tidak wajar dan tidak memberikan pendapat. Kami menggunakan pembobotan dari masing-masing jenis opini.

Kinerja keuangan adalah Kinerja keuangan pemerintah daerah adalah kemampuan suatu daerah untuk menggali dan mengelola sumber-sumber keuangan asli daerah dalam memenuhi kebutuhan guna mendukung berjalannya sistem pemerintahan, pelayanan kepada masyarakat dan pembangunan daerahnya. Tujuan pengukuran kinerja keuangan menurut Bastian (2006), yaitu sebagai laporan operasi kegiatan pemerintah yang bertujuan untuk menilai kinerja keuangan organisasi dalam hal efisiensi dan efektifitas serta memonitor biaya aktual dengan biaya yang dianggarkan. Rasio efisiensi adalah rasio yang menggambarkan perbandingan antara output dan input atau realisasi pengeluaran dengan realisasi penerimaan daerah (Hamzah, 2008). Penggunaan rasio efisiensi yang digunakan dalam mengukur kinerja keuangan pemerintah daerah dalam penelitian ini didasarkan pada penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh (Sumarjo, 2010). Kinerja keuangan dikatakan efisien apabila rasio yang dihasilkan semakin kecil, sedangkan kinerja dikatakan tidak efisien apabila rasio yang dihasilkan semakin besar. Variabel kinerja keuangan dapat menggunakan rasio efisiensi, efektivitas dan ekonomi dan berbagai variabel lainnya.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Analisis Data

Analisis deskriptif atas data yang masuk dalam tabulasi data yang kami teliti dapat kami sampaikan pada tabel 2. Descriptive Statistic, menyajikan data Mean (rata-rata), nilai minimum dan nilai maksimum, standar deviasi dan jumlah sampel yang diolah dari setiap variabel yang digunakan. Nilai mean merupakan nilai rata-rata dari masing-masing variabel. Nilai standar deviasi berkisar dari 0,9809 hingga 4,7778. Nilai minimum menggambarkan nilai kecil dari tabulasi variabel masing-masing variabel. Jumlah variabel sebanyak 18 unit dari tiap-tiap variabel yang diteliti.

**Tabel 2. Hasil Analisis Dekriptif  
Descriptive Statistics**

	Mean	Std. Deviation	N
Kinerja	.9809	.10771	54
Opini	1.4630	1.0040	54
TA	4.7778	.63444	54
DA_Healy	2.7244	36.92006	54
DA_Angelo	2.1674	8.00894	54
DA_Hribar	.05574	.09176	54
DA_Jones	1.1712	1.03614	54
DA_Modifikasi	1.1588	1.03036	54

*Sumber: Data Penelitian Diolah, 2018*

### Pengujian Hipotesa

Hipotesa yang diajukan dalam penelitian ini adalah opini berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah (H1), tingkatan akrual berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah (H2), dan diskresi akrual berpengaruh terhadap kinerja keuangan (H3) serta opini, tingkatan akrual dan diskresi akrual berpengaruh bersama-sama terhadap kinerja keuangan (H4). Berikut rekapitulasi dari tabel *anova* yang dihasilkan dari pengujian dengan SPSS:

**Tabel 3. Hasil Uji Anova**

Mode	Variabel	t	Sig.	Mode	Variabel	t	Sig.
1. Healy	(Constant)	7.683	.000	4. Jones	(Constant)	7.134	.000
	Opini	-.494	.623		Opini	-.535	.595
	TA	.332	.741		TA	.512	.611
	DA_Healy	.652	.517		DA_Jones	.128	.899
2. Angelo	(Constant)	7.655	.000	5. Modifikasi	(Constant)	7.174	.000
	Opini	-.465	.644		Opini	-.534	.595
	TA	.506	.615		TA	.518	.607
	DA_Angelo	-.877	.385		DA_Modifikasi	.156	.876
3. Hribar	(Constant)	8.238	.000				
	Opini	-.171	.865				
	TA	.372	.712				
	DA_Hribar	-2.434	.019				

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2018

Hasil pengujian diatas tampak bahwa model Healy, Angelo, Jones dan modifikasi Jones secara keseluruhan, nilai signifikan  $>0,05$ . Dengan demikian maka model tersebut menunjukkan hasil yang menolak hipotesa alternatif baik hipotesis 1, hipotesis 2, dan hipotesis 3 serta hipotesis 4. Namun demikian menarik melihat hasil pengujian pada model 3 yaitu model Hribar terdapat salah variabel yaitu Diskresi akrual model Hribar bernilai 0,019 yang berarti DA-Hribar  $< 0,05$ . Hal ini menunjukkan bahwa diskresi akrual berpengaruh pada kinerja keuangan. Dengan demikian dapat disimpulkan dari tabel diatas dengan menggunakan berbagai model dapat kami sampaikan sebagai berikut:

**Tabel 4. Hasil Uji Healy, Angelo, Jones dan Modifikasi Secara Keseluruhan**

Mode	Opini (H1)	Tingkatan akrual (H2)	Diksresi Akrual (H3)	Bersama-sama (H4)
1. Healy	Ditolak	Ditolak	Ditolak	Ditolak
2. Angelo	Ditolak	Ditolak	Ditolak	Ditolak
3. Hribar	Ditolak	Ditolak	Diterima	Ditolak
4. Jones	Ditolak	Ditolak	Ditolak	Ditolak
5. Modifikasi	Ditolak	Ditolak	Ditolak	Ditolak

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2018

Selain pengujian secara keseluruhan dapat kita lakukan dengan pengujian F. Hasil pengujian dengan SPSS tampak pada tabel berikut:

**Tabel 5. Hasil Uji F**

Model	R	R Square	Adjusted R Square
1. Healy	.130 <sup>a</sup>	.017	-.042
2. Angelo	.153 <sup>a</sup>	.023	-.035
3. Hribar	.337 <sup>a</sup>	.114	.060
4. Jones	.094 <sup>a</sup>	.009	-.051
5. Modifikasi	.095 <sup>a</sup>	.009	-.050

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2018

Tampak pada tabel diatas model ketiga (Hribar) memiliki nilai *Adjusted R Square* 0,060 berarti nilai pengaruh variabel bebas (opini, tingkatan akrual dan diskresi akrual) berpengaruh pada variabel terikat yaitu kinerja keuangan pemerintah daerah. Nilai pengaruh sebesar  $0,06 \times 100\% = 6\%$ . Ini berarti pengaruh masih kategori lemah. Dengan demikian pengaruh secara bersama-sama variabel opini, tingkatan akrual dan diskresi akrual masih relatif kecil terhadap kinerja keuangan. Dengan demikian sisanya sebesar 94% dipengaruhi variabel atau faktor lainnya yang tidak diteliti oleh peneliti.

**Tabel 6. Hasil Uji Regresi**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.991	.120		8.238	.000
Opini	-.003	.017	-.024	-.171	.865
TA	.009	.023	.051	.372	.712
DA_Hribar	-.487	.200	-.328	-2.434	.019

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2018

Dari hasil pengujian diatas maka rumusan persamaan regresi dapat dilihat dari hasil *model summary* dari hasil SPSS. Persamaan regresi dari model ketiga dengan menggunakan Hribar dapat kita lihat dari hasil pengolahan data seperti tampak pada tabel 5.

Dengan demikian maka persamaan regresi yang dihasilkan dari tabel pengolahan data diatas adalah sebagai berikut:

$$Y = 0,991 - 0,003X_1 + 0,009X_2 - 0,487X_3 + e$$

Hasil diatas menunjukkan bahwa konstanta sebesar 0,991 menunjukkan nilai tetap yang akan terjadi bilamana terdapat perubahan dari variabel lain baik variabel bebas maupun terikat. Variabel opini memiliki nilai 0,003, berarti setiap perubahan satu satuan maka akan menyebabkan perubahan opini sebesar 0,003 satuan dan arahnya berlawanan karena koefisiennya negatif. Variabel tingkatan akrual bernilai 0,009 yang berarti setiap perubahan satu satuan akan menaikkan tingkatan akrual 0,009 dan

arahnya searah atau ikut naik. Sedangkan variabel diskresi akrual akan turun sebesar 0,487 jika terjadi perubahan sebesar satu satuan dan arahnya berlawanan arah.

## **PENUTUP**

### **Simpulan**

Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa model pertama (Healy, Angelo, Jones dan Modifikasi) menunjukkan hasil yang menolak hipotesis alternatif. Model penelitian yang ketiga yaitu Hribar menunjukkan hasil yang positif yaitu menerima hipotesis alternatif.

Hipotesis pertama menunjukkan hasil negatif sehingga ditolak yaitu opini tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan. Hipotesis kedua yaitu tingkatan akrual berpengaruh terhadap kinerja keuangan juga ditolak. Sementara itu diskresi akrual (model Hribar) diterima.

Dengan hasil tersebut berarti diskresi akrual memiliki pengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Ini menunjukkan adanya faktor yang mempengaruhi kinerja keuangan yang berasal dari variabel diskresi akrual. Dari rumusan Hribar akrual dipengaruhi oleh dua faktor yaitu arus kas dan surplus (defisit) realisasi anggaran. Dengan demikian penulis menyimpulkan bahwa kebijakan akrual dalam laporan keuangan pemerintah daerah dipengaruhi oleh nilai untuk mewujudkan surplus (defisit realisasi anggaran) dan arus kas pemerintah daerah. Sementara itu opini dan tingkatan akrual tidak berpengaruh pada kinerja keuangan pemerintah.

### **Keterbatasan dan saran**

Penelitian kami memiliki keterbatasan pada cakupan populasi. Populasi yang kami teliti adalah pemerintah daerah di lingkungan provinsi Sumatera Selatan. Hal ini tidak dapat memberikan kami untuk melakukan generalisasi kepada hasil penelitian untuk kesimpulan yang luas atau nasional.

Selain itu kami menyadari penggunaan variabel yang masih terbatas yaitu hanya tiga variabel bebas. Variabel tersebut antara lain opini, tingkatan akrual dan diskresi akrual. Proses penelitian yang kami laksanakan dan hasil penelitian yang kami peroleh memberikan kami pengalaman yang berharga untuk itu kami ingin memberikan saran agar penelitian berikut agar menambah populasi dan variabel bebas penelitiannya.

## **DAFTAR PUSTAKA**

Abdul Halim, S. K. (2012). *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.

Adi, H. P. (2013). *Implementasi Pengelolaan dan penatausahaan keuangan desa berdasarkan perda nomor 16 tahun 2007 tentang keuangan desa mulawarman kecamatan tanggarong seberang kabupaten kutai kartanegara*. Kutai kartanegara: Jurnal Fisip Ilmu Pemerintahan 20013, 1 (4) 1375-1385.

- Arcas, M. J., & Marti, R. H. (2012). Earning Management in ENGLISH Local Governments: Determining Factors and Instruments. *Research Project Sapanish R & D ECON2010-17463*.
- Ayu Komang Dewi Lestari, A. T. (2014). *Membedah Praktik Pengelolaan Keuangan Desa Pakraman*. Bali: Universitas Pendidikan Ganesha.
- Bontas, C. B., & Petre, M. C. (October 2009). Arguments for Intriducing Accrual based Accounting in The Public Sector. *MPRA Paper No 1813*.
- BPK. (2017). *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta: BPK.
- Bravo, A. B. (2002). Local Government Behavior and Principal\_agent Theory. *Academia Militar CIEF (Technical University of Lisbon)*, 1-13.
- Cavanagh, J., Flyn, S., & Moretti, D. (2016). *Implementing Accrual Accounting in Public Sector*. -: International Monetary Fund.
- Chan, J. L. (2008). *Accrual Accounting: Concepts, Standard and Implementation*. Roma: National School for Public Administration Republic of Italy.
- Chan, J. L. (2008). *Accrual Accounting: Concepts, Standars, and Implementation*. Chicago: University Of Illinois.
- Chan, J. L. (2010). IPSAS: COnseptual and Institutional Issues. *Chan GA Seminar* (hal. 13). US: -.
- Chan, P. J. (2010). *Government FInancial Accounting Principles*. Beijing: Chan Lecture 3.
- Davis, N. (2010). Accrual Accounting and Australian Public Sector – A Legitimation Explanation. *Australian Accounting Business anda Finance Journal . Vol 4. Issue 2*.
- Dechow, P. S., & Sweeney. (1995). Detecting earnings management. *The Accounting Review*, 193-25.
- DeFond, M. a. (1994). Debt covenant violation and manipulation of Accrual . *Journal of accounting and economics*, 145–76.
- Dr. Rahmah Yabbar, M. A.-B. (2015). *Tata Kelola Pemerintahan Desa*. Surabaya: Pustaka.
- Dun, W. (2000). *Pengantar Anaisis Kebijakan Publik, Edisi Kedua*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Edi, S. (2008). *Kebijakan Sosial Sebagai Kebijakan Publik*. Bandung: Alfabeta.
- Harsoyo. (1977). *Manajemen Kinerja*. Jakarta: Persada.
- Hribar, P., & Collins, D. W. (2002). Errors in Estimating Accruals: Implications for Empirical Research . *Journal Of Accounting Research*, (pages 105–134).

- Jensen, M. C., & H.Meckling, W. (1976). Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal Of Financial Economics*, 305-360.
- Jones, J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal Accounting Research*, 193–228.
- Jovanovic, T. (2015). Public sector Accounting in Slovenia and Croatia. *Public Finance and Accounting*.
- Karis Widyatmoko, Y. C. (2014). *Pengaruh Karakteristik Individu, Sikap dan Pelatihan terhadap Penggunaan Teknologi Informasi Pegawai Kelurahan Di Kota Semarang*. Semarang: Techno.Com Vol 13 No 3 agustus 2014.
- Kemendagri. (2006). *Modul Sistem Akuntansi*. Jakarta: Kemendagri.
- Kemendagri. (2014). *Peraturan Menteri Dalam negeri nomor 113 tahun 2014*. Jakarta: Lembaran Berita Negara.
- Kemendes. (2015). *Permendes no 3 tahun 2015 tentang Pendamping Desa*. Jakarta: Lembaran Negara.
- Kemenkeu, D. (2016). *Rincian Dana Desa Tahun 2016*. Jakarta: DJPK Kemenkeu.
- Leone, A., & Van Horn, R. (2005). How do nonprofit hospitals manage earnings?. *Journal of Health Economics*, 24:4, pp815–37.
- M.Shobaruddin, Y. M. (2013). *Kajian Pelayanan Administrasi Desa Berbasis Aplikasi IT Dalam Menunjang Kinerja Pemerintah Desa*. Surabaya: www.ymayowan.lecture.ub.ac.id.
- Marand, A. A., Shabani, M., & Hnema, M. (2014). The Effectiveness of replacing accrual instead of cash base in the public sector accounting and budgeting. *Indian Journal Of Fundamental and Applied Life Science*, 2231-6345.
- Mardiasmo. (2002). *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Penerbit Andi Yogyakarta.
- Marshall B. Romney, P. J. (2015). *Accounting Information System*. Jakarta: Salemba.
- Menkumham. (2014). *Peraturan Pemerintah nomo 43 tahun 2014 tentang Desa*. Jakarta: Lembaran negara.
- Menkumham. (2014). *Undang-undang nomor 6 tahun 2014*. Jakarta: Lembaran Negara.

- Mueller, D. C. (2003). *Public Choice III*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Ofoegbu, D., & N, G. (2014). New Public Management and Accrual Accounting Basis for Transparency and Accountability in The Nigerian Public Sector. *IOSR Journal of Business and Management Vol 16 Issue 7 ver III*, 104-113.
- Perrin, D. H., & Whiteoak, M. E. (1993). *Public sector Accounting and Financial Control*. London: Chapman and Hall.
- Putri, A. N. (2017). *Pengaruh Temuan Audit dan Opini Audit Oleh BPK Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Jawa Timur*. Malang: Universitas Negeri Malang.
- PWC. (2014). *Collection of Information Related to The Potential Impact, Including Cost, of Implementing accrual Accounting in the public sector and technical analysis of the Suitability of individual IPSAS Standar*. -: PWC.
- Sadjiarto, A. (2000). *akuntabilitas dan Pengukuran Kinerja Pemerintahan*. Surabaya: Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol 2 no 2 November 2000: 138-150.
- Setneg. (2014). *Undang-undang nomor 23 tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah*. Jakarta: Kementerian Sekretariat Negara RI.
- Sijabat, H. (2016). *Pengaruh Opini, Temuan Audit, Kemandirian dan Ukuran Pemerintah Daerah Terhadap Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Provinsi Di Indonesia Tahun 2010-2014*. Lampung: Universitas Lampung.
- Subramanyam, K., & Wild, J. (2010). *Analisis Laporan Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sumsel, B. (2015). *Sumatera Selatan Dalam Angka*. Palembang: Badan Pusat Statistik.
- Tanjung, A. H. (2008). *Penatausahaan dan Akuntansi Keuangan Daerah*. Bandung: Alfabeta.
- Tudor, A. T., & Mutiu, A. (2006). Cash Versus accrual accounting in public sector. *Universitas Babeş Bolyai, Cluj Napoca*.
- Wardoyo. (1980). *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Jakarta: Balai Jakarta.
- Warfield, T. W., & Wild, K. (1995). Managerial ownership, accounting choices, and informativeness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 61-91.
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1978). Towards a positive theory of determination of accounting standards. *The Accounting Review* 53 (1), 112-34.

- Yamamoto, K. (2012). Theoretical Framework for Analysing Accounting Developments: in Case of Local Government Accounting in Japan. *University of Tokyo*.
- Zimmerman, R. L. (1990). Positive Accounting Theory: A ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 131-156.