

## ANALISIS KEBIJAKAN DISKRESI AKRUAL TERHADAP SISA LEBIH (KURANG) PERHITUNGAN ANGGARAN

**Abdul Rohman**

Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Sriwijaya  
abdulrohman2013@gmail.com

### **ABSTRACT**

*The aim of this research would like to see the implementation of accrual accounting basis on Local Government and wanted to investigate whether there is influence of discretionary accruals due to the local government revenue. In theory, accrual basis of accounting is based on the process of recording the transaction on the aspect of the occurrence of an event, although there is no an element of receipts or cash disbursements. The government has issued regulations governing the Minister of Home Affairs on the implementation of the implementation of the accrual accounting system of local government. Also from the government has issued Government Regulation No. 71 of 2010 concerning the Government Accounting Standard (PSAP) based on accruals. This study uses a model approach Jones. Reports we examined, among others, the budget realization reports, operations statement (LO), balance sheets and statements of cash flows. Our results indicate that local governments have attempted to apply the accrual in accordance with existing regulations. The impact of the implementation of accrual showed abnormal discretion are worth negative. This indicates that there Decrease income.*

*Keywords: Accrual, Discretion, Revenues, Total accrual, Assets*

### **PENDAHULUAN**

#### **Latar Belakang Penelitian**

Paradigma baru “*New Public Management*” atau (NPM) telah merambah dan digunakan di negeri kita. Salah satu cirinya adalah memasukkan apa yang dianggap sebagai “*the best practice*” di sektor privat ke sektor publik. 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. 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 bertanggung jawab 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. 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 system 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.

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.

Tenggatwaktu 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 system 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 trilliunan 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.

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*. 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 motive 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.

### **Gambaran Umum Lokasi Penelitian**

Pemerintah daerah yang menjadi obyek penelitian kami berjumlah 18. Pemerintah Daerah terdiri dari Pemerintah Provinsi, Pemerintah Kabupaten, dan Pemerintah Kota yang berada di wilayah Sumatera Selatan. Komposisi pemerintah daerah yang ada di wilayah Sumatera Selatan berjumlah (18 Pemerintah Daerah) terdiri dari 1 (satu) Pemerintah Provinsi, 4 (empat) Pemerintah Kota dan 13 (tiga belas) Pemerintah Kabupaten. Terdapat 5 pemerintah daerah yang merupakan daerah pemekaran baru.

Seluruh pemerintah daerah tersebut telah melaksanakan sistem akuntansi berbasis akrual. Hal ini ditunjukkan dari laporan keuangan yang telah disusun berupa Laporan Operasional (LO) dan Neraca yang menjadi ciri khas penerapan akuntansi berbasis akrual. Laporan operasional belum disusun jika

pemerintah daerah belum menerapkan sistem akuntansi akrual sesuai dengan regulasi yang ada pada periode 2014 dan 2015.

### **Kerangka Teori**

Penelitian yang kami lakukan bermaksud untuk meneliti apakah kewenangan diskresi akrual yang dilakukan atau yang diambil oleh manajemen pemerintah daerah memiliki implikasi terhadap pendapatan SILPA (SIKPA)? Selain itu kami ingin melihat atau meneliti apakah pengaruh diskresi akrual akan memberikan dampak positif atau negative terhadap SILPA (SIKPA) ?

Untuk dapat menjawab tujuan penelitian yang akan kami lakukan maka kami menyusun landasan teori yang terkait atau relevan dengan tujuan penelitian kami. 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 system 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.

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 sumberdaya sebagai asset, 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.

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 modifikasi serta basis akrual modifikasi. 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.

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 relative berbeda maka akan ada kemungkinan keragaman dalam tingkatan akrual yang dilaksanakan. Tingkatan akrual dalam literature 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.

Diskresi akrual 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 terpolat 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 motive. Hal ini terjadi karena berbagai motive sebagaimana dijelaskan pada teori agensi.

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, manajemen (birokrat) pemerintah daerah memiliki berbagai motive dalam melaksanakan diskresi akrual.

Teori pilihan publik mengasumsikan bahwa politisi dan manajemen (birokrat) pemerintah mengejar tujuan mereka sendiri dan bertindak sesuai dengan preferensi mereka, yaitu, mereka memiliki perilaku (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.

### **Pertanyaan Penelitian**

Penelitian yang kami lakukan menggunakan kerangka penelitian berupa pengujian pengaruh atas variabel  $x$  (independen) terhadap variabel  $Y$  (dependen). Variabel independen yang dimaksud adalah variabel diskresi akrual. Sementara variabel dependen berupa pendapatan khususnya berupa surplus (deficit) atas laporan operasional. Dengan penjelasan yang telah kami samapaikan diatas maka kami menyusun hipotesis sebagai berikut:

#### **Hipotesis 0**

Diskresi akrual yang dilakukan manajemen pemerintah daerah tidak mempengaruhi Sisa Lebih (kurang) perhitungan anggaran 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 sisa lebih (kurang) perhitungan anggaran pemerintah daerah. Sisa lebih (kurang) perhitungan anggaran tidak bertambah dan juga tidak berkurang seiring penggunaan kewenangan manajemen pemerintah daerah dalam proses pengelolaan dan penyusunan laporan keuangan Pemerintah Daerah. Manejemen pemerintah daerah melaksanakan tugas sesuai dengan tugas pokok dan fungsi tanpa adanya motive keuntungan keuangan pribadi. Pemerintah daerah menyajikan laporan keuangan sesuai dengan realisasi pendapatan dan belanja serta pembiayaan yang dilakukan oleh pemerintah daerah dalam melayani atau memberikan layanan kepada masyarakat umum.

#### **Hipotesis 1**

Diskresi akrual yang dilakukan manajemen pemerintah daerah mempengaruhi Sisa Lebih (kurang) perhitungan anggaran pemerintah daerah.

Pemerintah daerah dalam hal ini manajemen pemerintah daerah menggunakan kewenangan yang terkait dengan pelaksanaan pengelolaan dan pelaporan keuangan berbasis akrual berharap mampu meningkatkan sisa lebih (kurang) perhitungan anggaran. Kewenangan dalam hal pengelolaan dan pelaporan keuangan digunakan oleh manajemen untuk menyajikan laporan keuangan yang menampilkan nilai sisa lebih (kurang) perhitungan anggaran yang meningkat dibandingkan dengan tahun-tahun sebelumnya. Dengan demikian kinerja pengelolaan keuangan secara keseluruhan juga akan tampak meningkat. Kinerja pengelolaan keuangan meningkat maka akan meningkatkan kinerja satuan kerja perangkat daerah. Jika kinerja satuan kerja perangkat daerah meningkat maka kinerja pemerintah daerah juga akan meningkat. Motive penggunaan kewenangan atau diskresi akrual yang bertujuan untuk menyajikan sisa lebih (kurang) perhitungan anggaran yang lebih meningkat antara lain diduga karena menyamakan 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 sesuai yang diproyeksikan dalam rencana keuangannya.

### **Penelitian Sebelumnya**

Kami telah melakukan penelitian pada berbagai artikel di beberapa negara yang terkait dengan tema penelitian kami. Hal ini kami lakukan karena penerelitian di dalam negeri relative masinh 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 Babes Bolyai, Cluj Napoca , Romania 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 dan tanggapan terhadap pertanyaan:

1. Apakah perpindahan dari akuntansi berbasis kas menuju akuntansi berbasis akrual akan membawa perubahan yang lebih baik?
2. Apakah Rumania akan memilih system tersebut atau menolak?

Hasilnya penelitian ini menunjukkan Rumania mengadopsi system akuntansi berbasis akrual bagi sektor publik sejak 2006. Bagi Rumania disimpulkan bahwa Akuntansi sektor publik di Rumania lebih baik menganut akuntansi akrual.

Penelitian lainnya 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 Japan pada lima decade 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 vertical maupun horizontal : pemerintah daerah dan 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 legitimitasi. Hasil penelitian menunjukkan kesesuaian dengan jenis negara asutralis yaitu negara kesejahteraan , selama masa krisis ekonomi tidak dapat dielakkan 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 system akuntansi Slovenia dan Kroasia agar supaya dapat menilai kondisi di negara tersebut untuk transparansi dan oientasi 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 IPSAS akuntansi basis akrual akan meningkatkan akuntabilitas pada laporan keuangan sector public Nigeria, Meneliti apakah adopsi dan implementasi IPSAS akuntansi basis akrual akan meningkatkan transparansi pada laporan keuangan sector public Nigeria, Meneliti apakah adopsi dan implementasi IPSAS akuntansi basis akrual akan meningkatkan kualitas informasi akuntansi pada laporan keuangan sector public Nigeria, Studi ini membantu menghilangkan kekhawatiran praktisi , akuntan sector public, 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 sector public yang lemah dapat dikoreksi melalui system yang dibangun dengan system 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 system akuntansi berbasis akrual dan kas, kemungkinan model antara akuntansi dan anggaran, kebutuhan dan proses reformasi dalam system anggaran dan akuntansi pada sector public. Juga menganalisa 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 terakhir 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 bahasa Inggris, termasuk motivasi untuk penggunaannya 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 tahunan berjalan" mendekati nol.

## **METODE PENELITIAN**

Berikut kami sampaikan beberapa hal terkait dengan metodologi yang kami dalam melakukan penelitian yang telah kami laksanakan di lapangan:

### **Teknik Pengumpulan data**

Data yang kami gunakan adalah data sekunder. Data yang kami kumpulkan berasal dari data laporan keuangan. 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.

### **Populasi dan sampel**

Pemerintah Daerah 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. Data penelitian ini berupa laporan keuangan berupa Pemerintah Daerah. Data yang diuji meliputi laporan keuangan tahun 2014 dan tahun 2015. Laporan keuangan yang diuji antara lain neraca, laporan arus kas dan laporan operasional 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. Sehingga Seluruh data terdapat pada pemerintah Provinsi pada SKPD Sekretariat Daerah bagian Daerah Bawahan.

### **Operasional Variabel**

Operasional variabel yang kami gunakan berasal dari beberapa persamaan penelitian

terdahulu yaitu menggunakan lima model antara lain model Healy, De Angelo, Hribar, Jones, dan modified jones. Kami menggunakan variabel yang ada pada model tersebut. Diantara variabel operasional yang kami gunakan dalam penelitian ini antara lain 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). Sisa Lebih (kurang) (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.

#### **Teknik Analisis Data**

Analisis data yang kami gunakan menggunakan regresi berganda. Regresi berganda karena kami menggunakan beberapa variabel independen dan satu variabel dependen. Selain itu kami juga menggunakan lima model untuk keperluan penelitian ini.

#### **Model Penelitian**

Pada sektor privat istilah manajemen laba digunakan untuk menjelaskan penggunaan diskresi manajemen terhadap upaya untuk mengelola laba. Istilah manajemen laba pada sektor publik lebih dikenal sebagai manajemen atas angka-angka akuntansi. Manajemen angka akuntansi melalui penggunaan praktik akuntansi akrual merupakan cara atau mekanisme atau hal yang sangat menarik, hal ini karena didalam praktiknya mekanisme seperti ini memperhitungkan pendapatan dan beban dari tahun yang berjalan tidak melibatkan arus kas, meskipun tidak semua akrual berasal dari praktik manajemen angka akuntansi.

Pengertian akrual adalah perbedaan antara pendapatan dan arus kas operasi (Ronen and Yaari, 2008). Sedangkan menurut ahli lainnya

pengertian akrual adalah total akrual adalah perbedaan antara pendapatan dan arus kas operasi (Jones, 1991). Pengertian yang lain mengenai akrual dimaknai sebagai total akrual yang diperoleh dari pendapatan sebelum penutupan usaha dan item extraordinary dikurangi arus kas operasi. Akrual terjadi ketika pendapatan dan beban diakui karena peristiwanya terjadi. Manajemen pemerintah daerah dapat melakukan manipulasi akrual pada akhir tahun. Manipulasi dalam akrual yang dimungkinkan berasal dari pengelolaan pendapatan, karena hal tersebut tidak secara langsung mempengaruhi kas (Roychowdhury, 2004).

Total akrual didefinisikan merupakan bagian yang terdiri dari diskresi akrual (DA) dan non diskresi akrual (NDA). Non diskresi akrual adalah akrual yang tidak dapat dimanipulasi oleh manajemen. Sedangkan diskresi akrual adalah total akrual yang diyakini menunjukkan tingkat pengelolaan pendapatan. Dibutuhkan model untuk memisahkan bagian diskresi dari total akrual. Diskresi akrual dapat dikontrol dan dikelola oleh manajer. Hal ini dapat diformulasikan dalam persamaan berikut;

Total Accrual (TA) = Non discretionary Accruals (NDA) + Discretionary Accruals (DA)

Perhitungan TA dengan menggunakan metode pertama adalah sebagai berikut:

$$TA = \Delta CA_t - \Delta Cash_t - \Delta CL - \Delta DCL - DEP_t$$

Dimana:

- $\Delta CA_t$  = Perubahan Aset Lancar dalam tahun t
- $\Delta Cash_t$  = Perubahan dalam kas dan setara kas dalam tahun t
- $\Delta CL$  = Perubahan Kewajiban Lancar dalam tahun t
- $\Delta DCL$  = perubahan dalam kewajiban termasuk kewajiban lancara dalam tahun t
- $DEP_t$  = Beban Depresiasi dan amortisasi dalam tahun t

Perhitungan TA metode kedua:

$$TA = NI - CFO$$

Dimana

NI = Pendapatan bersih (Net Income)

CFO = arus kas Operasi

Pemahaman terhadap komposisi akrual juga dapat dijelaskan dengan membedakan komposisi akrual menjadi beberapa bagian. 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:

$$ABNACCR_{jt} = ACCR_{jt} - EXPACCR_{jt} \text{ atau}$$

$$EXPACCR_{jt} = ACCR_{jt} - ABNACCR_{jt} \text{ atau}$$

$$ACCR_{jt} = EXPACCR_{jt} + ABNACCR_{jt}$$

Dimana:

ABNACCR = Abnormal akrual

ACCR = total akrual (ACCR),

(EXPACCR) = akrual yg diharapkan

j = menunjukkan entitas pengamatan j

t = tahun t

Dari susunan formula diatas maka dalam perhitungan diskresi akrual perlu menggunakan model perhitungan. Untuk mengetahui adanya diskresi akrual dalam pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Model penetian yang kami gunakan adalah beberapa model yang telah digunakan oleh para peneliti sebelumnya. Hasil penelitian yang dilakukan oleh David Radoslaw Wroblewski tahun 2016 menunjukkan bahwa model yang paling umum digunakan untuk mengetahui adanya *earning management* dari diskresi akrual antara lain:

No	Accrual Model	Jumlah Studi
1	Modified Jones Model from Dechow, Sloan and Sweeney (1995)	61
2	Jones (1991)	40
3	Healy (1985) and De Angelo (1986)	14
4	Teoh, Welch and Wong (1998)	11
5	Kotahri, Leone and Wasley (2005)	9
6	Kasznik (1999)	7
7	Dechow, Tuna and Richardson (2003)	4
8	Kang and Sivaramakrishnan (1995)	4
9	Larcker and Richardson (2004)	4
10	Others	61
Jumlah		215

Untuk itu agar tidak terlalu luas dan lebih terarah maka pembahasan pada penelitian ini, kami membatasi pembahasan penelitian ini dengan menggunakan pendekatan tiga model untuk mengetahui pengelolaan pendapatan pada pemerintah daerah dari. Model yang kami gunakan menggunakan model yang merupakan peringkat tiga teratas dari tabel

didasar sebagai model yang paling banyak digunakan dalam penelitian mengenai diskresi akrual maupun *earning management*. Selain itu kami juga menggunakan model Hribar dengan maksud untuk pendalaman dari model Angelo.

**Model pertama**, menggunakan Model Healy. Healy melakukan pengujian *earning*

*management* dengan membandingkan rata-rata total akrual (skala dengan *lag total aset*) terhadap variabel *earning managemen*. Rata-rata total akrual berasal dari periode estimasi yang menunjukkan ukuran *non discretionary*

$$NDA = \sum_t TA_{it}$$

Kemudian diskala dengan Total Aset:

$$NDA = 1/n \sum_t \frac{TA_{it}}{A_{it-1}}$$

atau

$$DA = TA_t - NDA_t \dots\dots\dots \text{Persamaan (1)}$$

Dimana:

- NDA : Estimasi non diskresi akrual
- DA : Diskreasi akrual
- TA<sub>it</sub> : Total akrual
- A<sub>it</sub> : total aset untuk periode t dan t-1,
- T : adalah tahun estimasi ,
- n : jumlah tahun dalam periode estimasi

**Model Kedua**, menggunakan model De Angelo (1986). Model Angelo menggunakan pendekatan total akrual yang diukur dengan menggunakan item-item pada neraca atau item-item pada laporan arus kas.

$$NDA = TA_{t-1}$$

$$DA = \frac{CA_{i,t}}{(A_{i,t} + A_{i,t-1})/2} - \frac{CA_{i,t-1}}{(A_{i,t-1} + A_{i,t-2})/2} \dots\dots\dots \text{Persamaan (2)}$$

Persamaan diatas dengan menggunakan data neraca. Hal ini memiliki kelemahan seperti yang disampaikan oleh peneliti sebelumnya yaitu Hribar dan Collins. Hribar dan Collins menemukan bahwa frekuensi dan besarnya kesalahan yang disebabkan penggunaan data neraca berbasis akrual

*accrual*. Dari persamaan yang menjadi model dapat diperoleh rumusan untuk menguji adanya diskresi akrual, total akrual dan estimasi non diskresi akrual. Model yang digunakan adalah sebagai berikut:

Dengan asumsi NDA konstan dan NDA merupakan variabel yang bersifat *unobsevrb*, sehingga TA = DA atau DA = TA sehingga persamaan tersebut dengan skala dengan rata-rata total aset menjadi seperti berikut:

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

$$\text{ACCR}_{jt} = \text{COFO}_{jt} - \text{Dy}_{jt} \dots\dots\dots \text{Persamaan (3)}$$

Dimana;

- DY<sub>jt</sub> = Surplus (Defisit) untuk pemerintah daerah j pada tahun t
- COFO<sub>jt</sub> = arus kas keluar bersih dari aktivitas operasi pemerintah daerah j pada tahun t.

**Model Ketiga**, Akrua yang diharapkan (EXPACCR) adalah perkiraan akrua 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

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

atau

$$B_{jt} = \frac{ACCR_{jt}}{TA_{jt-1}} - \left[\alpha\frac{1}{TA_{jt-1}} + \beta_1\left(\frac{REV_{jt}}{TA_{jt-1}}\right) + \beta_2\left(\frac{PPE_{jt}}{TA_{jt-1}}\right)\right] \dots\dots\dots \text{Persamaan (4)}$$

Dimana,

- B<sub>jt</sub> = Level Diskresi akrua pada instansi j tahun t
- ACCR<sub>jt</sub> = Total akrua untuk pemerintah daerah j pada tahun t
- REV<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 tahun t, dan
- TA<sub>jt-1</sub> = Total aset untuk pemerintah daerah j pada tahun t

REV<sub>jt</sub> digunakan sebagai kontrol untuk tingkat normal modal kerja akrua terkait dengan pendapat dari layanan, dan PPE adalah variabel kontrol untuk tingkat normal amortisasi dan beban penyusutan akrua. Hal ini sejalan atau konsisten dengan literatur sebelumnya, dan untuk mengurangi masalah estimasi, semua variabel diskalakan oleh *lag aset*.

**Model Keempat**, kami juga memperkirakan akrua yang diharapkan

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

atau

$$B_{jt} = \frac{ACCR_{jt}}{TA_{jt-1}} - \left[\alpha\left(\frac{1}{TA_{jt-1}}\right) + \beta_1\left(\frac{REV_{jt}}{TA_{jt-1}} - \frac{AR_{jt}}{TA_{jt-1}}\right) + \beta_2\left(\frac{PPE_{jt}}{TA_{jt-1}}\right)\right] \dots\dots\dots \text{Persamaan (5)}$$

Dimana;

AR<sub>jt</sub> = Perubahan piutang (debitur) untuk pemerintah daerah j pada tahun t.

Diharapkan akrua masing-masing entitas Pemerintah Daerah diperoleh dari model estimasi (persamaan [4] dan [5]). Akhirnya, akrua abnormal (ABACCR<sub>jt</sub>) dihitung seperti pada rumusan diatas:

1. Akrua yang abnormal positif

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:

dengan menggunakan model Jones yang dimodifikasi (Dechow & Sweeney, 1995). Model ini merupakan model kontrol untuk manajemen laba karena peningkatan abnormal pada pendapatan, 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:

- (menyiratkan manajemen pemerintah daerah penggunaan strategi diskresi akrua) yang menyebabkan pendapatan meningkat, sedangkan
2. Akrua tidak normal negative (menyiratkan manajemen pemerintah

daerah menggunakan strategi diskresi akrual) yang menyebabkan pendapatan menurun.

Untuk menguji manajemen laba, terlepas apakah entitas pemerintah daerah mengikuti strategi pendapatan meningkat atau pendapatan menurun, kita menggunakan akrual abnormal mutlak (Warfield & Wild, 1995).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Dengan menggunakan rumusan atau persamaan dari lima model yang telah kami jelaskan pada bagian metode penelitian diatas maka berikut kami sajikan hasil penelitian kami sebagai berikut:

### Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk memperoleh gambaran statistikal dari obyek penelitian yang digunakan selama penelitian berlangsung. Hasil *descriptive statistics* dapat kami sampaikan sebagai berikut:

**Tabel 1**  
**Descriptive Statistics**

No	Model	Variabel	Mean	Std. Deviation	Numbers
1	Healy	DA	,47368421	2,064741605	18
		TA	,52631579	2,294157339	18
		NDA	27,02210526	34,854419866	18
2	Angelo	DA	,0698	,16572	18
		NDA1	,1027	,15101	18
		NDA2	,1725	,13307	18
3	Hribar	ACCRjt	2,47703036109,200	4,53556493842,6328	18
		COFO	3,06009648394,289	4,20892775087,0401	18
		DY (Silpa)	5,8306612285,094	11,3059374839,4397	18
4	Jones	Accr	1.1111	1.60473	18
		Taj	.0000	.00000	18
		Drev	1.6111	1.33456	18
		PPE	8.2222	5.69371	18
		B	-1.0000	.34300	18
		Vac1	.11	.160	18
		Vas2	.00	.000	18
5	Modifikasi	Vre3	.00	.000	18
		Var 4	-.11	.471	18
		Var 5	1.17	.383	18
		Vbj	-1.00	.343	18

Sumber : Hasil olah data - 2017

Dari Tabel diatas tampak ada lima model yang digunakan yaitu Healy, De Angelo, Hribar, Jones dan Modifikasi. Masing-masing menggunakan jumlah variabel yang berbeda-beda sesuai dengan formula yang digunakan pada masing-masing model. Model Healy, De Angelo dan Hribar menggunakan 3 variabel. Model ini yang merupakan kelompok pertama. Kelompok kedua yaitu model jones menggunakan 5 variabel. Dan kelompok ketiga menggunakan modifikasi dari jones dengan jumlah variabel sebanyak 6 variabel.

Harapannya dengan menggunakan tiga kelompok dari mulai yang sederhana hingga kompleks penelitian ini akan semakain teliti dan menghasilkan kesimpulan penelitian yang lebih baik.

Hasil mean dan standar deviasi bervariasi. Hal ini dapat dimaklumi karena penggunaan masing-masing unit ukur yang berbeda pada berbagai model yang digunakan diatas. Dari tabel deskriptif diatas juga diperoleh gambaran bahwa seluruh model menggunakan 18 obyek penelitian yaitu

Pemerintah Daerah di lingkungan Sumatera Selatan. Meliputi Pemerintah Provinsi, Pemerintah Kabupaten dan Pemerintah Kota.

**Keterandalan Model**

Keterandalan model merupakan pengujian untuk melihat kemampuan model dalam menjelaskan hubungan antara variabel independen dan dependen. Dengan menggunakan tabel anova maka kita dapat membandingkan antara nilai f hitung dan f

tabel sert nilai signifikansi. Hal ini menggunakan pedoman jika  $F_{hitung} > F_{tabel}$  maka model dimaknai memiliki kemampuan menjelaskan hubungan antar avariabel independen dan dependen.

Hasil penelitian kami terkait dengan pengujian keterandalan model (tabel anova) dapat kami sampaikan pada tabel anova berikut:

**Tabel 2**  
**ANOVA**

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.	Dep	Pred
1. Healy	Regression	76,737	2	38,368	278872883 6873577,50 0	,000 <sup>b</sup>	DA	NDA
	Residual	,000	16	,000				
	Total	76,737	18					
2. Angelo	Regression	,467	2	,233	832177,126	,000 <sup>b</sup>	DA	NDA1, NDA 2
	Residual	,000	15	,000				
	Total	,467	17					
3. Hribar	Regression	34971293828 15977000000	2	174856469140 798850000000		,000 <sup>b</sup>	ACCRjt	DY (Silpa), COFO
	Residual	,000	15	,000				
	Total	34971293828 15977000000	17					
4. Jones	Regression	28,403	3	9,468	8,621	,002 <sup>b</sup>	Accr	B, PPE, Drev
	Residual	15,375	14	1,098				
	Total	43,778	17					
5. Modifikasi	Regression	,304	3	,101	10,644	,001 <sup>b</sup>	Vac1	Vbj, Var 4, Var 5
	Residual	,133	14	,010				
	Total	,438	17					

Sumber: Hasil olah data - 2017

Dari tabel diatas dapat kami samapaikan interpretasi hasil yang diperoleh dari kelima model:

Model Healy memiliki nilai F sebesar 2788728836873577,500 dengan nilai signifikansi sebesar 0,00. Jika nilai  $K;N-K$

atau  $18;18-2 = 16$ . Kemudian kita cari nilai Nilai F tabel, maka nilai F sebesar : 3,63. Dengan demikian nilai F hitung  $>$  nilaiF tabel. Maka dapat disimpulkan model dapat menunjukkan hubungan antara variabel independen dan dependen. Nilai probabilitas

F hitung dari model Healy juga dapat terlihat dari nilai signifikansinya dari tabel diatas. Nilai Sig sebesar 0,000 lebih kecil dari nilai signifikansi 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi linier yang diestimasi layak digunakan untuk menjelaskan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

Model De Angelo memiliki nilai F sebesar 832177,126 dengan nilai signifikansi sebesar 0,00. Jika nilai  $K;N-K$  atau  $18;18-2 = 16$ . Kemudian kita cari nilai Nilai F tabel, maka nilai F sebesar : 3,63. Dengan demikian nilai F hitung  $>$  nilai F tabel. Maka dapat disimpulkan model dapat menunjukkan hubungan antara variabel independen dan dependen. Nilai probabilitas F hitung dari model De Angelo juga dapat terlihat dari nilai signifikansinya dari tabel diatas. Nilai Sig sebesar 0,000 lebih kecil dari nilai signifikansi 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi linier yang diestimasi layak digunakan untuk menjelaskan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

Model Hribar memiliki nilai F sebesar 0 dengan nilai signifikansi sebesar 0,00. Jika nilai  $K;N-K$  atau  $18;18-2 = 16$ . Kemudian kita cari nilai Nilai F tabel, maka nilai F sebesar : 3,63. Dengan demikian nilai F hitung  $<$  nilai F tabel. Maka dapat disimpulkan model tidak dapat menunjukkan hubungan antara variabel independen dan dependen. Nilai probabilitas F hitung dari model Hribar juga dapat terlihat dari nilai signifikansinya dari tabel diatas. Nilai Sig sebesar 0,000 lebih kecil dari nilai signifikansi 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi linier yang diestimasi layak digunakan untuk menjelaskan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

Model Jones memiliki nilai F sebesar 8,621 dengan nilai signifikansi sebesar

0,02. Jika nilai  $K;N-K$  atau  $18;18-4=14$ . Kemudian kita cari nilai Nilai F tabel, maka nilai F sebesar : 3,11. Dengan demikian nilai F hitung  $>$  nilai F tabel. Maka dapat disimpulkan model dapat menunjukkan hubungan antara variabel independen dan dependen. Nilai probabilitas F hitung dari model Jones juga dapat terlihat dari nilai signifikansinya dari tabel diatas. Nilai Sig sebesar 0,02 lebih kecil dari nilai signifikansi 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi linier yang diestimasi layak digunakan untuk menjelaskan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

Model Modifikasi memiliki nilai F sebesar 10,644 dengan nilai signifikansi sebesar 0,01. Jika nilai  $K;N-K$  atau  $18;18-5 = 13$ . Kemudian kita cari nilai Nilai F tabel, maka nilai F sebesar : 3,03. Dengan demikian nilai F hitung  $>$  nilai F tabel. Maka dapat disimpulkan model dapat menunjukkan hubungan antara variabel independen dan dependen. Nilai probabilitas F hitung dari model Modifikasi juga dapat terlihat dari nilai signifikansinya dari tabel diatas. Nilai Sig sebesar 0,02 lebih kecil dari nilai signifikansi 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi linier yang diestimasi layak digunakan untuk menjelaskan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

### **Determinasi Variabel Penelitian**

Pengujian berikutnya menggunakan output model summary yang berisi nilai penjelas dari Adjusted R Square atau determinasi variabel independen terhadap variabel dependen. Kami gunakan nilai adjusted r squares karena jumlah variabel independen lebih dari satu. Nilai Adjusted R Square menunjukkan kemampuan variabel independen menjelaskan hubungannya dengan variabel dependen. Hasil secara keseluruhan tampak pada tabel berikut:

**Tabel 3**  
**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics	
					R Square Change	F Change
1. Healy	1,000 <sup>a</sup>	1,000	1,000	1,18E-7	1,000	2771445924535682,000
2. Angelo	1,000 <sup>a</sup>	1,000	1,000	,00053	1,000	832177,126
3. Hribar	1,000 <sup>a</sup>	1,000	1,000	7194,9923	1,000	33776997205278712,000
4. Jones	,805 <sup>a</sup>	,649	,574	1.04796	,649	8,621
5. Modifikasi	,834 <sup>a</sup>	,695	,630	.098	,695	10,644

Sumber: Hasil Olah Data - 2017

Dari tabel diatas tampak hasil pengujian terhadap koefisien determinasi untuk menunjukkan kemampuan variabel independen menjelaskan hubungannya terhadap variabel dependen:

Model Healy, Hasil pengujian menunjukkan nilai adjusted R squarenya sebesar 1,000 yang artinya variabel independen ( NDA, DA) mampu menjelaskan hubungan terhadap dependen (TA) dengan proporsi 100 %. Hubungan dengan nilai proporsi 100 bisa dikatakan sebagai hubungan yang memiliki kekuatan hubungan yang sempurna.

Model De Angelo, Hasil pengujian menunjukkan nilai adjusted R squarenya sebesar 1,000 yang artinya variabel independen(NDA1, NDA2) mampu menjelaskan hubungan terhadap dependen (DA) dengan proporsi 100 %. Hubungan dengan nilai proporsi 100 bisa dikatakan sebagai hubungan yang memiliki kekuatan hubungan yang sempurna.

Model Hribar, Hasil pengujian menunjukkan nilai adjusted R squarenya sebesar 1,000 yang artinya variabel independen (COFO, DY-Silpa) mampu menjelaskan hubungan terhadap dependen(Accrjt) dengan proporsi 100 %. Hubungan dengan nilai proporsi 100 bisa dikatakan sebagai hubungan yang memiliki kekuatan hubungan yang sempurna.

Model Jones, Hasil pengujian menunjukkan nilai adjusted R squarenya sebesar 0,574 yang artinya variabel independen (Taj, Drev, PPE, B) mampu menjelaskan hubungan terhadap dependen (Accr) dengan proporsi 57,4 %. Sementara itu 42,6% dijelaskan oleh variabel lainnya. Hubungan dengan nilai proporsi persentase berkisar 50 an disebut memiliki kekuatan hubungan yang sedang.

Model Modifikasi, Hasil pengujian menunjukkan nilai adjusted R squarenya sebesar 0,630 yang artinya variabel independen (Vas2,Vre3,Var4, Var5, Vbj) mampu menjelaskan hubungan terhadap dependen (Vac) dengan proporsi 63 %. Sementara itu 37% dijelaskan oleh variabel lainnya. Hubungan dengan nilai proporsi persentase berkisar 60 an masih disebut memiliki kekuatan hubungan yang sedang.

**Inteprestasi Model**

Model yang diteliti dapat diintepretasikan melalui nilai koefisien dan arah slope (tanda) yang dihasilkan dari perhitungan regresi dengan SPSS 20. Nilai besaran koefisien variabel dari masing-masing model merupakan nilai pengaruh atas variabel dependen. Sementara arah pengaruh positif (+) berarti arah variabel independen sama dengan arah variabel dependen dan sebaliknya jika negatif (-). Berikut tabel Koefisin hasil perhitungan dengan SPSS:

**Tabel 4**  
**Coficient**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1. Healy	(Constant)	1,177E-016	,000		,000	1,000
	NDA	,900	,000	1,000	74218214,135	,000
	DA	-1,297E-018	,000	,000	,000	1,000
2. Angelo	(Constant)	,000	,000		-,498	,625
	NDA1	-,999	,001	-,910	-1110,876	,000
	NDA2	,999	,001	,803	979,818	,000
3. Hribar	(Constant)	,005	,000		.	.
	COFO	1,000	,000	,928	.	.
	DY (Silpa)	-1,000	,000	-,249	.	.
4. Jones	(Constant)	-1,063	,937		-1,134	,276
	Drev	,926	,222	,770	4,171	,001
	PPE	,092	,045	,327	2,030	,062
	B	,076	,876	,016	,087	,932
	(Constant)	-,284	,087		-3,266	,006
5. Modifikasi	Var 4	-,026	,051	-,077	-,516	,614
	Var 5	,363	,070	,867	5,215	,000
	Vbj	,031	,077	,067	,405	,691

Sumber: Hasil Olah Data- 2017

Dari tabel diatas, kami dapat menyampaikan hasil interpretasi atas masing-masing model:

Model Healy, dengan hasil diatas maka persamaan regresinya menjadi  $Y=1,177+0,900X_1-1,297X_2+e$ . Dengan demikian model Healy memiliki nilai konstanta 1,177 dan variabel NDA memiliki nilai 0,900 dan DA memiliki nilai -1,297. Nilai konstanta 1,177 menunjukkan nilai TA sebesar 1,177 tanpa adanya pengaruh dari NDA dan DA. Nilai koefisien X1 sebesar 0,900 menunjukkan setiap kenaikan nilai 1 satuan pada variabel NDA (X1) akan mengakibatkan kenaikan TA (Y) sebesar 0,900 dengan asumsi nilai X2 ceteris paribus atau nol (0). Sedangkan nilai koefisien X2 -1,297 menunjukkan setiap kenaikan nilai 1 satuan pada variabel Da (X2) akan mengakibatkan kenaikan TA (Y) sebesar -1,297, dengan asumsi X1 sama dengan nol atau seteris paribus. Koefisien pada x1 memiliki slope positif (+) artinya arah kenaikan X1 sama dengan Y atau jika x1 naik

maka Y naik. Sebaliknya koefisien X2 memiliki slope negatif, artinya arah perubahannya bersifat berlawanan atau jika X2 turun maka Y akan naik dan sebaliknya.

Model De Angelo, dengan hasil diatas maka persamaan regresinya menjadi  $Y=0,000 - 0,999X_1+0,999X_2+e$ . Dengan demikian model De Angelo memiliki nilai konstanta 0,000 dan variabel NDA1 memiliki nilai 0,999 dan NDA2 memiliki nilai 0,999. Nilai konstanta 0,000 menunjukkan nilai DA sebesar 0,000 tanpa adanya pengaruh dari NDA1 dan NDA2. Nilai koefisien X1 sebesar -0,999 menunjukkan setiap kenaikan nilai 1 satuan pada variabel NDA1 (X1) akan mengakibatkan kenaikan DA (Y) sebesar -0,999 dengan asumsi nilai X2 ceteris paribus atau nol (0). Sedangkan nilai koefisien X2 0,99 menunjukkan setiap kenaikan nilai 1 satuan pada variabel NDA2 (X2) akan mengakibatkan kenaikan DA (Y) sebesar 0,999, dengan asumsi X1 sama dengan nol atau seteris paribus. Koefisien pada x1 memiliki slope negatif (-) artinya arah

kenaikan  $X_1$  tidak sama (berlawanan arah) dengan  $Y$  atau jika  $x_1$  naik maka  $Y$  turun. Sebaliknya koefisien  $X_2$  memiliki slope positif (+), artinya arah perubahannya bersifat satu arah atau jika  $X_2$  naik maka  $Y$  akan naik dan demikian juga jika terjadi sebaliknya.

Model Hribar, dengan hasil diatas maka persamaan regresinya menjadi  $Y=0,005+1,000X_1-1,000X_2+e$ . Dengan demikian model Hribar memiliki nilai konstanta 0,005 dan variabel COFO memiliki nilai 1,000 dan  $DY$  (Silpa) memiliki nilai -1,000. Nilai konstanta 0,005 menunjukkan nilai Accrjt sebesar 0,005 tanpa adanya pengaruh dari COFO dan  $DY$ . Nilai koefisien  $X_1$  sebesar 1,000 menunjukkan setiap kenaikan nilai 1 satuan pada variabel COFO ( $X_1$ ) akan mengakibatkan kenaikan Accrjt ( $Y$ ) sebesar 1,000 dengan asumsi nilai  $X_2$  ceteris paribus atau nol (0). Sedangkan nilai koefisien  $X_2$  -1,000 menunjukkan setiap kenaikan nilai 1 satuan pada variabel  $DY$  ( $X_2$ ) akan mengakibatkan kenaikan Accrjt ( $Y$ ) sebesar -1,000, dengan asumsi  $X_1$  sama dengan nol atau ceteris paribus. Koefisien pada  $X_1$  memiliki slope positif (+) artinya arah kenaikan  $X_1$  sama dengan  $Y$  atau jika  $x_1$  naik maka  $Y$  naik. Sebaliknya koefisien  $X_2$  memiliki slope negatif, artinya arah perubahannya bersifat berlawanan atau jika  $X_2$  turun maka  $Y$  akan naik dan sebaliknya.

Model Jones, dengan hasil diatas maka persamaan regresinya menjadi  $Y=-1,063+0,926X_1+0,092X_2+0,076X_3+e$ . Dengan demikian model Jones memiliki nilai konstanta 1,063 dan variabel Drev ( $X_1$ ) memiliki nilai 0,926 dan PPE ( $X_2$ ) memiliki nilai 0,092, serta variabel B ( $X_3$ ) memiliki nilai 0,076. Nilai konstanta -1,063 menunjukkan nilai Accrjt sebesar -1,063 tanpa adanya pengaruh dari variabel Drev, PPE, dan variabel B. Nilai koefisien  $X_1$  sebesar 0,926 menunjukkan setiap kenaikan nilai 1 satuan pada variabel Drev ( $X_1$ ) akan mengakibatkan kenaikan Accrjt ( $Y$ ) sebesar 0,926 dengan asumsi nilai  $X_2$ , dan  $X_3$  ceteris paribus atau nol (0). Nilai koefisien  $X_2$  sebesar 0,092 menunjukkan setiap kenaikan nilai 1 satuan pada variabel PPE ( $X_2$ ) akan

mengakibatkan kenaikan Accrjt ( $Y$ ) sebesar 0,092, dengan asumsi  $X_1$ , dan  $X_3$  sama dengan nol atau ceteris paribus. Sedangkan nilai koefisien  $X_3$  sebesar 0,076 menunjukkan setiap kenaikan nilai 1 satuan pada variabel B ( $X_3$ ) akan mengakibatkan kenaikan Accrjt ( $Y$ ) sebesar 0,076, dengan asumsi  $X_1$ , dan  $X_2$  sama dengan nol atau ceteris paribus. Nilai koefisien pada  $X_4$  (Taj) sebesar 0,000. Koefisien pada  $X_1$ ,  $X_2$  dan  $X_3$  memiliki slope positif (+) artinya arah kenaikan  $X_1, X_2, X_3$  sama dengan  $Y$  atau jika  $X_1, X_2$ , dan  $X_3$  naik maka  $Y$  naik. Sebaliknya koefisien  $X_1, X_2, X_3$  memiliki slope negatif, maka arah perubahannya bersifat menurun atau jika  $X_1, X_2, X_3$  naik maka  $Y$  akan naik dan sebaliknya.

Model Modifikasi, dengan hasil diatas maka persamaan regresinya menjadi  $Y=-0,284-0,026X_1-0,363X_2+0,31X_3+e$ . Dengan demikian model modifikasi memiliki nilai konstanta -0,284 dan variabel Var 4 ( $X_1$ ) memiliki nilai -0,26, variabel Var 5 ( $X_2$ ) memiliki nilai -0,363, Variabel  $V_{bj}(X_3)$  memiliki nilai 0,31. Sedangkan nilai koefisien  $V_{as}(X_4)$  sebesar 0,000. Nilai konstanta -0,284 menunjukkan nilai  $V_{ac}$  sebesar -0,284 tanpa adanya pengaruh dari variabel  $Var_4, Var_5, V_{bj}$ , dan variabel  $V_{as}$ . Nilai koefisien  $X_1$  sebesar 0,284 menunjukkan setiap variabel mengalami kenaikan nilai 1 satuan pada variabel  $Var_4$  ( $X_1$ ) akan mengakibatkan kenaikan  $V_{ac}$  ( $Y$ ) sebesar 0,284 dengan asumsi nilai  $X_2, X_3$ , dan  $X_4$  ceteris paribus atau nol (0). Nilai koefisien  $X_2$  sebesar 0,026 menunjukkan setiap kenaikan nilai 1 satuan pada variabel  $Var_5$  ( $X_2$ ) akan mengakibatkan kenaikan  $V_{ac}$  ( $Y$ ) sebesar 0,026, dengan asumsi  $X_1, X_3$ , dan  $X_4$  sama dengan nol atau ceteris paribus. Nilai koefisien  $X_3$  sebesar 0,363 menunjukkan setiap kenaikan nilai 1 satuan pada variabel  $V_{bj}$  ( $X_3$ ) akan mengakibatkan kenaikan  $V_{ac}$  ( $Y$ ) sebesar 0,031 dengan asumsi  $X_1, X_2$ , dan  $X_3$  sama dengan nol atau ceteris paribus. Sedangkan nilai koefisien  $V_{as}$  ( $X_4$ ) sebesar 0,000.

**Nilai Diskresi akrual**

Nilai diskresi akrual dapat dihitung dengan memasukkan data riil pada masing-masing persamaan dari tiap-tiap model yang

digunakan. Hal ini untuk membuktikan apakah memang terdapat diskresi akrual atau tidak. Berikut hasil perhitungan dari masing-masing model:

Pemda	Healy	Pemda	De Angelo	Pemda	Hribar
Palembang	129,911	Pali	0,337	Provinsi Sumsel	1.819.863.034.486
Pagar Alam	108,937	Banyuasin	0,223	Prabumulih	570.280.182.512
Lahat	44,936	Empat Lawang	0,191	Palembang	439.145.350.620
OKU	43,231	Ogan Ilir	0,166	Banyuasin	344.852.765.393
OKI	28,993	Lubuk Linggau	0,142	Muaraenim Musi Rawas Utara	322.892.007.676
Prabumulih	21,444	Musi Banyuasin	0,129		242.100.213.146
OKU Selatan	21,219	OKI	0,116	Lahat	208.491.782.490
Musi Banyuasin	16,488	Musi Rawas	0,114	Pagar Alam	202.182.089.548
Muaraenim	14,672	OKU Selatan	0,103	Empat Lawang	188.720.002.179
Banyuasin	14,411	Lahat	0,102	Musi Rawas	174.652.500.591
Oku Timur	11,681	Oku Timur	0,093	OKI	171.857.521.685
Musi Rawas	11,187	Muaraenim	0,067	Pali	138.304.947.022
Empat Lawang	10,299	OKU	0,066	Oku Timur	134.445.323.900
Lubuk Linggau Musi Rawas Utara	9,620 7,488	Palembang Pagar Alam	0,041 (0,001)	Lubuk Linggau Ogan Ilir	99.248.884.785 47.526.458.953
Ogan Ilir	4,332	Provinsi Sumsel	(0,019)	OKU Selatan	(8.649.421.814)
Pali	1,880	Prabumulih Musi Rawas Utara	(0,175)	Musi Banyuasin	(149.293.295.733)
Provinsi Sumsel	1,690		(0,439)	OKU	(487.965.697.473)

Tabel diatas menunjukkan kelompok model pertama (Healy, De Angelo dan Hribar) memiliki hasil yang sama yaitu memiliki diskresi akrual. Nilai diskresi akrual ada yang positif dan ada yang negatif. Nilai rangking kandungan atau nilai diskresi akrual dari masing-masing model berbeda-beda. Hal ini menunjukkan adanya perbedaan variabel yang digunakan sehingga menghasilkan

kandungan diskresi akrual yang berbeda. Hal ini berbeda dengan model kelompok kedua seperti pada tabel berikut:

Pemda	Jones	Pemda	Modifikasi
Musi Banyuasin	(0,805)	Musi Banyuasin	(0,805)
OKU	(0,950)	OKU	(0,950)
Palembang	(1,021)	Palembang	(1,023)
Muaraenim	(1,024)	Muaraenim	(1,024)
Pagar Alam	(1,053)	Pagar Alam	(1,038)
Ogan Ilir	(1,061)	Ogan Ilir	(1,064)
Banyuasin	(1,072)	Lahat	(1,118)
Lahat	(1,124)	Empat Lawang	(1,154)
Empat Lawang	(1,164)	OKI	(1,156)
OKI	(1,169)	Musi Rawas	(1,171)
Musi Rawas	(1,172)	Oku Timur	(1,227)
Oku Timur	(1,211)	Banyuasin	(1,292)
Provinsi Sumsel	(1,269)	Provinsi Sumsel	(1,300)
Lubuk Linggau	(1,321)	Lubuk Linggau	(1,301)
Musi Rawas Utara	(1,380)	Musi Rawas Utara	(1,331)
OKU Selatan	(1,445)	OKU Selatan	(1,448)
Prabumulih	(1,822)	Prabumulih	(1,782)
Pali	(2,083)	Pali	(2,046)

Dari tabel diatas tampak bahwa dalam laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah daerah terdapat kandungan diskresi akrual dan nilai pola diskresi akrual memiliki kesamaan dari setiap pemda. Sehingga urutan pemerintah daerah dari yang terbesar hingga yang terkecil memiliki urutan yang sama. Hal ini terjadi karena susunan persamaan dari kedua model adalah mirip (tidak banyak berbeda).

## KESIMPULAN

Pengolahan data yang kami lakukan menghasilkan beberapa kesimpulan.

Kesimpulan yang dapat kami sampaikan antara lain Pemerintah Daerah Provinsi, Kabupaten dan Kota di wilayah Sumatera Selatan telah berupaya menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual. Hal ini tampak dari ketersediaan Laporan operasional yang merupakan ciri khas dari penerapan basis akrual tersebut.

Pemerintah daerah telah melaksanakan kewenangan pada aspek pelaporan dengan menyelenggarakan akuntansi berbasis akrual. Hal ini selain terbukti dari persamaan yang kami gunakan dapat mendeteksi adanya diskresi akrual juga tampak dari sampel

penelitian peraturan kepala daerah pada berbagai pemerintah daerah yang mengindikasikan adanya diskresi akrual.

Pemerintah daerah dalam hal ini manajemen pemerintah daerah menerapkan diskresi akrual yang legal. Pemerintah Daerah menerapkan akuntansi berbasis akrual mulai tahun anggaran 2015. Pemerintah sudah menyusun manual akuntansi dan kebijakan akuntansi. Kebijakan akuntansi yang disusun berpedoman kepada peraturan menteri dalam negeri dan standar akuntansi pemerintah. Rentang waktu yang masih sangat singkat kami yakini bahwa pemerintah daerah melaksanakan akrual karena berpedoman kepada regulasi yang ada bukan atau belum pada motive lainnya.

Akibat penerapan akrual berdampak pada sisa lebih (kurang) perhitungan anggaran. Hal ini tampak dari pengolahan data yang mencerminkan terjadinya diskresi akrual baik dari persamaan model Healy, De Angelo, Hribar, Jones maupun Modified Jones.

Hasil dari model Healy menunjukkan Variabel dependen (TA) memiliki hubungan dengan variabel independen (NDA, DA). Variabel Independen X1 (NDA) memiliki arah yang positif dan variabel independen X2 (DA) memiliki arah yang negatif. Dengan memasukan data yang ada dari seluruh populasi terlihat hasil Diskresi akrual positif. Hal ini menunjukkan adanya diskresi akrual pada laporan keuangan yang disusun oleh Pemerintah daerah baik Provinsi, Kabupaten maupun Kota di lingkungan Sumatera Selatan.

Hasil dari Model De Angelo menunjukkan variabel dependen (DA) memiliki hubungan dengan variabel independen. Arah hubungan antara variabel bersifat negatif untuk variabel X1 (NDA1) dan positif untuk X2 (NDA2).

Hasil dari Model Hribar menunjukkan variabel dependen (Accrjt) memiliki hubungan dengan variabel independen (COFO, DY). Arah hubungan antara variabel bersifat positif untuk variabel X1 (COFO) dan negatif untuk X2 (DY).

Hasil dari model Jones menunjukkan variabel dependen (Accrjt) memiliki hubungan dengan variabel independen (Var 4,

Var 5, Vbj). Arah hubungan antara variabel bersifat positif untuk variabel X3. Sedangkan X1, dan X2 memiliki arah hubungan negatif. Namun demikian tidak ditemukan hubungan dengan variabel X4 (Vas) yang ditunjukkan nilai koefisiennya nol.

Hasil dari model modifikasi menunjukkan variabel dependen (Vac) memiliki hubungan dengan variabel independen (Var4, Var5, Vbj). Arah hubungan antara variabel bersifat positif untuk variabel X2, dan X3 namun untuk variabel X1 bersifat negatif. Pada model Modifikasi juga ditemukan variabel yang tidak memiliki hubungan dengan ditunjukkan variabel tersebut X4 (Vas) tidak memiliki nilai koefisien atau nilai koefisiennya nol.

Model kelompok pertama (Healy, De Angelo dan Hribar) menghasilkan nilai perhitungan yang bervariasi dikarenakan susunan variabel yang berbeda dari tiap model. Model kelompok kedua (Jones dan Modifikasi) menghasilkan nilai perhitungan diskresi akrual yang memiliki pola yang sama dan menghasilkan urutan yang sama. Dengan demikian kami memiliki kesimpulan bahwa seluruh model menghasilkan atau mampu menunjukkan adanya kandungan nilai diskresi akrual dalam laporan keuangan pemerintah daerah.

#### **Keterbatasan Penelitian**

Penelitian kami memiliki keterbatasan antara lain populasi. Populasi yang kami gunakan masih terbatas pada satu provinsi. Hal ini belum dapat digeneralisasi untuk seluruh Indonesia. Kami memiliki keterbatasan perolehan data. Data sulit diperoleh dan membutuhkan dana dan waktu yang cukup untuk pengumpulan data seluruh Indonesia.

Selain itu kami belum melakukan pengujian pada aspek earning manajemen pada pemerintah daerah. Hal ini sebenarnya dapat kami lakukan, namun karena keterbatasan waktu maka kami belum melakukan pengujian pengaruh diskresi akrual terhadap earning manajemen pada pemerintah daerah.

### Saran Penelitian selanjutnya

Kami melakukan penelitian dengan keterbatasan yang kami miliki. Sebaiknya penelitian selanjutnya dapat menerapkan secara lebih luas agar dapat diambil keputusan yang lebih luas atau dapat digeneralisasi dengan baik atas hasil penelitian yang dilakukan.

Kami juga menyarankan agar penelitian selanjutnya dapat melakukan pengujian terhadap earning management pemerintah daerah. Hal ini penting dilakukan karena sangat dimungkinkan terjadinya hal tersebut.

### Daftar Pustaka

- Arcas, M. J., & Marti, R. H. (2012). Earning Management in English Local Governments: Determining Factors and Instruments. *Research Project Spanish R & D ECON2010-17463*.
- Bravo, A. B. (2002). Local Government Behavior and Principal-agent Theory. *Academia Militar CIEF (Technical University of Lisbon)*, 1-13.
- Chan, J. L. (2008). *Accrual Accounting: Concepts, Standards, and Implementation*. Chicago: University Of Illinois.
- Chan, J. L. (2010). IPSAS: Conceptual and Institutional Issues. *Chan GA Seminar* (p. 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 and 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.
- 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*.
- Leone, A. a. (2005). How do nonprofit hospitals manage earnings?. *Journal of Health Economics*, 24:4, pp815–37.
- 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.
- 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.

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.

Subramanyam, K., & Wild, J. (2010).  
*Analisis Laporan Keuangan*. Jakarta:  
Salemba Empat.

Tudor, A. T., & Mutiu, A. (2006). Cash  
Versus accrual accounting in public  
sector. *Universitas Babeş Bolyai, Cluj  
Napoca*.

Warfield, T. W., & Wild, K. (1995).  
Managerial ownership, accounting  
choices, and informativeness of  
earnings. *Journal of Accounting and  
Economics*, 61-91.

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.