

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Teori Keagenan**

Pada tahun 1976, Jensen dan Meckling mengemukakan sebuah teori yang dikenal sebagai *agency theory* atau teori keagenan, yang menyatakan bahwa sebuah hubungan keagenan merupakan sebuah kontrak, dimana terdapat satu atau lebih orang yang disebut sebagai *principal* yang memerintah orang lain yang disebut sebagai *agent* untuk melakukan sebuah jasa atas nama *principal* dan diberi wewenang untuk membuat kebijakan sebaik mungkin. Teori keagenan umumnya banyak dipakai pada organisasi sektor privat, akan tetapi sejak tahun 1970-an Niskanen dan Wilson mulai menerapkan teori ini pada organisasi sektor publik, khususnya organisasi pemerintahan.

Konsep teori keagenan yaitu sebuah hubungan kontraktual antara seorang prinsipal dan agen. Teori keagenan sendiri dapat dideskripsikan sebagai hubungan antara prinsipal dan agen dimana pihak prinsipal memberikan wewenangnya kepada pihak agen untuk membuat suatu kebijakan, dan mengambil keputusan serta melakukan beberapa pelayanan untuk prinsipal. Pada kondisi yang sedemikian rupa, gesekan konflik kepentingan antara pihak prinsipal dan pihak agen sangat mungkin terjadi, mengingat dimana setiap individu akan selalu mementingkan kepentingannya masing-masing sehingga pihak agen dapat melakukan hal-hal diluar wewenang dan keinginan prinsipal (Ramadona, 2016; Olivian, 2021).

Teori keagenan pada penelitian ini digunakan untuk menjelaskan hubungan antara pihak prinsipal yakni Pemerintah Pusat dan pihak agen yakni Pemerintah Daerah yang berusaha mengoptimalkan pengelolaan anggaran dan memberikan kualitas pelayanan publik yang terbaik kepada masyarakat (Shafira & Abdullah, 2022). Pihak agen atau pemerintah daerah akan melakukan praktik manipulasi akrual untuk menyamarkan kinerja keuangannya yang buruk, tidak tersedianya dana yang cukup untuk pelayanan publik, menghindari beban dan

mencapai kinerja keuangan yang diinginkan. Pihak pemerintah daerah juga melakukan praktik manipulasi akrual ini untuk melakukan penyesuaian kinerja keuangan dan persaingan politik birokrat pengelola keuangan (Donatella & Tagesson, 2020). Prinsipal dan agen cenderung selalu berseberangan karena pihak agen yang selalu mengutamakan kepentingannya sendiri sehingga menyebabkan terjadinya praktik manipulasi akrual di pelaporan keuangan pemerintah daerah (Gamayuni, 2022).

Teori keagenan digunakan oleh beberapa peneliti untuk menjelaskan perilaku manajemen surplus/defisit anggaran yang berdampak pada praktik manipulasi akrual pada pelaporan keuangan pemerintah daerah seperti Tampubolon, dkk., (2023); Shafirah & Abdullah, (2022); Handayani, dkk., (2022); Olivian dan Wahidahwati (2021); Ferreira, *et al.*, (2020). Tindakan manipulasi akrual dilakukan pemerintah daerah (*agent*) untuk tujuan dan motif tertentu seperti insentif, pencitraan, dan penghargaan (Beck, 2018). Berdasarkan hal tersebut manipulasi akrual berdampak pada pemerintah seperti menyebabkan laporan keuangan yang disajikan tidak akurat, mempengaruhi *stakeholder* dalam pengambilan keputusan, dan menurunkannya kepercayaan dari masyarakat.

### **2.1.2 Teori Akuntansi Positif**

Teori akuntansi positif dikemukakan oleh Watts dan Zimmerman pada tahun 1986 dengan maksud untuk menjelaskan proses akuntansi dari awal hingga sekarang, dan bagaimana informasi akuntansi dapat dikomunikasikan dengan pihak lain didalam suatu entitas organisasi. Pada teori akuntansi positif dibuat sedemikian rupa untuk menjelaskan serta memprediksi praktik akuntansi. Dengan adanya teori akuntansi positif, maka pembuat kebijakan dapat menjabarkan praktik akuntansi berdasarkan pengalaman yang dapat diuji secara empiris. Adapun hubungan antara teori akuntansi positif dengan manipulasi akrual yang terjadi pada pemerintah daerah yaitu semua informasi yang terdapat pada laporan keuangan menjadi faktor dalam keberhasilan pengambilan keputusan oleh pihak eksekutif yang menjadi dasar-dasar praktik akuntansi di lingkungan pemerintah daerah tersebut. Keberhasilan pihak eksekutif dalam

mengambil keputusan sangat amat bergantung pada keakuratan informasi atau kebenaran data yang tersaji (Suripto & Supriyanto, 2021). Apabila praktik manipulasi akrual yang terjadi pada pemerintah daerah begitu tinggi, maka hal tersebut dapat memengaruhi keabsahan informasi yang tersaji pada laporan keuangan tersebut dan berefek pada pengambilan kebijakan yang tidak sesuai serta praktik akuntansi yang tidak pro terhadap masyarakat luas. Penelitian sebelumnya yang menggunakan teori akuntansi positif sebagai teori dasar yaitu Mendes, *et al.*, (2012). Tidak banyak peneliti yang menggunakan teori akuntansi positif sebagai *grand theory* pada penelitiannya. Mendes, *et al.*, (2012) menggunakan teori akuntansi positif berdasarkan pengembangan dari teori keagenan dengan ide dasar semua pemangku kebijakan akan bertindak hanya demi keuntungan mereka sendiri, serta berupaya memaksimalkan kekayaan yang mereka miliki.

Pada tahun 1976, Jensen dan Meckling mengemukakan sebuah teori yang dikenal sebagai *agency theory* atau teori keagenan, yang menyatakan bahwa sebuah hubungan keagenan merupakan sebuah kontrak, dimana terdapat satu atau lebih orang yang disebut sebagai *principal* yang memerintah orang lain yang disebut sebagai *agent* untuk melakukan sebuah jasa atas nama *principal* dan diberi wewenang untuk membuat kebijakan sebaik mungkin. Teori keagenan umumnya banyak dipakai pada organisasi sektor privat, akan tetapi sejak tahun 1970-an Niskanen dan Wilson mulai menerapkan teori ini pada organisasi sektor publik, khususnya organisasi pemerintahan.

Konsep teori keagenan yaitu sebuah hubungan kontraktual antara seorang prinsipal dan agen. Teori keagenan sendiri dapat dideskripsikan sebagai hubungan antara prinsipal dan agen dimana pihak prinsipal memberikan wewenangnya kepada pihak agen untuk membuat suatu kebijakan, dan mengambil keputusan serta melakukan beberapa pelayanan untuk prinsipal. Pada kondisi yang sedemikian rupa, gesekan konflik kepentingan antara pihak prinsipal dan pihak agen sangat mungkin terjadi, mengingat dimana setiap individu akan selalu mementingkan kepentingannya masing-masing sehingga

pihak agen dapat melakukan hal-hal diluar wewenang dan keinginan prinsipal (Ramadona, 2016; Olivian, 2021).

Teori keagenan pada penelitian ini digunakan untuk menjelaskan hubungan antara pihak prinsipal yakni Pemerintah Pusat dan pihak agen yakni Pemerintah Daerah yang berusaha mengoptimalkan pengelolaan anggaran dan memberikan kualitas pelayanan publik yang terbaik kepada masyarakat (Shafira & Abdullah, 2022). Pihak agen atau pemerintah daerah akan melakukan praktik manipulasi akrual untuk menyamarkan kinerja keuangannya yang buruk, tidak tersedianya dana yang cukup untuk pelayanan publik, menghindari beban dan mencapai kinerja keuangan yang diinginkan. Pihak pemerintah daerah juga melakukan praktik manipulasi akrual ini untuk melakukan penyesuaian kinerja keuangan dan persaingan politik birokrat pengelola keuangan (Donatella & Tagesson, 2020). Prinsipal dan agen cenderung selalu berseberangan karena pihak agen yang selalu menguatamakan kepentingannya sendiri sehingga menyebabkan terjadinya praktik manipulasi akrual di pelaporan keuangan pemerintah daerah (Gamayuni, 2022).

Teori keagenan digunakan oleh beberapa peneliti untuk menjelaskan perilaku manajemen surplus/defisit anggaran yang berdampak pada praktik manipulasi akrual pada pelaporan keuangan pemerintah daerah seperti Tampubolon, dkk., (2023); Shafirah & Abdullah, (2022); Handayani, dkk., (2022); Olivian dan Wahidawati (2021); Ferreira, *et al.*, (2020). Tindakan manipulasi akrual dilakukan pemerintah daerah (*agent*) untuk tujuan dan motif tertentu seperti insentif, pencitraan, dan penghargaan (Beck, 2018). Berdasarkan hal tersebut manipulasi akrual berdampak pada pemerintah seperti menyebabkan laporan keuangan yang disajikan tidak akurat, mempengaruhi *stakeholder* dalam pengambilan keputusan, dan menurunnya kepercayaan dari masyarakat.

### **2.1.3 Teori *Stewardship***

Teori *stewardship* ini mempunyai dasar psikologi dan sosiologi dimana para eksekutif sebagai *steward* termotivasi untuk bertindak sesuai dengan keinginan *principal*. Teori *stewardship* ini mengasumsikan hubungan yang kuat

antara kesuksesan organisasi dan kinerja organisasi tersebut, sehingga fungsi utilitas dapat bekerja dengan maksimal (Waliyyani & Mahmud, 2015). Menurut teori *stewardship* (Donaldson, *et al.*, 1991), pihak pemerintah daerah selaku pengelola modal (*steward*) akan memenuhi keinginan dari pemilik modal (*principal*) yakni pemerintah pusat yang memberikan dana transfer untuk menopang pelayanan publik yang prima. Pihak *steward* harus memaksimalkan kinerjanya agar dapat memuaskan pihak *principal*. Teori *stewardship* merupakan salah satu teori yang digunakan dalam penelitian ini. Umumnya, penelitian mengenai manipulasi akrual hanya menggunakan 1 *grand theory* semata, yaitu teori keagenan (*agency theory*). Penelitian sebelumnya yang menggunakan teori *stewardship* sebagai teori dasar dari penelitiannya adalah Octariyani (2022). Dalam penelitian tersebut dijelaskan bahwa pihak yang berperan sebagai *steward* akan memaksimalkan kinerjanya untuk melindungi keuntungan yang diperoleh oleh suatu organisasi untuk kepentingan organisasi tersebut. Teori *stewardship* ini lebih berfokus pada motivasi, identifikasi, dan penggunaan hirarki kekuasaan (Kluvers, *et al.*, 2011 dalam Octariyani, 2022).

#### **2.1.4 Manipulasi Akrual**

Manipulasi akrual merupakan suatu tindakan sengaja yang dilakukan oleh pemerintah daerah untuk menyesuaikan akun akrual sehingga dapat melakukan perubahan pada laporan keuangan untuk mencapai tujuan tertentu (Cohen, Bisogno, & Malkogianni, 2019). Kebijakan diskresi akrual merupakan suatu kebijakan yang timbul dari sebuah transaksi yang dilakukan atau perlakuan akuntansi untuk mengelola pendapatan (Martini, dkk., 2020). Kebijakan diskresi akrual lahir dari penerapan akuntansi berbasis akrual. Akuntansi basis akrual telah banyak diterapkan di berbagai negara di dunia, seperti, Amerika Serikat, Italia, Yunani, Inggris, Spanyol, Swedia, Finlandia, China, dan Malaysia. Akuntansi basis akrual digunakan di Indonesia sesuai dengan Peraturan No. 71 Tahun 2010, dan Permendagri No. 64 Tahun 2013. Akuntansi berbasis akrual menyediakan ringkasan yang lebih baik mengenai aktivitas keuangan dan posisi keuangan pemerintah daerah (Šević, Ž., 2004).

Berdasarkan penerapan akuntansi basis akrual, kebijakan diskresi akrual juga mulai diterapkan oleh pemerintah daerah. Biasanya kebijakan diskresi akrual digunakan pada sektor privat untuk memanipulasi laba perusahaan, akan tetapi hal tersebut juga dapat terjadi di sektor pemerintahan. Penerapan basis akrual pada sektor pemerintahan mengakibatkannya terjadi praktik manipulasi akrual untuk mengoreksi surplus/defisit anggaran untuk mencapai titik impas target keuangannya (Pilcher, *et al.*, 2016). Para politisi memiliki motif untuk melakukan manipulasi akrual karena tuntutan politik dan kepentingan pribadi mereka sendiri (García-Sánchez, *et al.*, 2014). Diskresi akrual adalah kebijakan yang dapat memanipulasi angka akuntansi yang dianggap memiliki hubungan berpola dengan aspek lain pada pemerintah daerah seperti total akrual, piutang, pendapatan, *plant property and equipment* (PPE) yang terkadang jumlah nilai akrual tidak tepat dengan pola tersebut, yang sering disebut diskresi akrual abnormal atau diprosikan sebagai manipulasi akrual (Rohman, 2019).

Praktik manipulasi akrual pada pemerintah daerah merujuk pada penyelewengan kebijakan diskresi akrual yang tidak etis untuk memperbaiki kinerja laporan keuangan terutama surplus/defisit keuangan yang ditetapkan oleh tingkat otoritas yang lebih tinggi, untuk mendapatkan posisi impas. Hal ini dilakukan untuk menciptakan persepsi bahwa pemerintah daerah memenuhi kewajiban non-keuangan dengan menyediakan layanan dengan biaya yang wajar, atau manajemen keuangan yang efektif, sehingga pihak pemerintah daerah akan berusaha mencari cara melaporkan pendapatan positif mendekati nol untuk memperbaiki kinerja keuangan pada laporan keuangan pemerintah daerah (Arcas & Martí, 2016; Ferreira et al., 2020).

Manipulasi akrual sendiri terbagi menjadi dua jenis, yaitu *non discretionary accruals* (tingkat akrual yang wajar), dan *discretionary accruals* (tingkat akrual yang abnormal) untuk menentukan sebesar apa tingkat manipulasi akrual yang dilakukan oleh manajemen (Jones, 1991). Dalam sektor private, *discretionary accrual* merupakan metode yang efektif digunakan untuk memanipulasi kebijakan yang berhubungan dengan akrual (Rahayu, dkk., 2020).

Sedangkan, *non discretionary accruals* (tingkat akrual yang wajar) merupakan kebijakan akrual yang diperoleh sesuai dengan standar pencatatan akrual berdasarkan standar peraturan akuntansi pemerintah yang berkaitan dengan total akrual, pendapatan, piutang, *plant property and equipment* (PPE) (Jones & Pendlebury, 2010).

Ada beberapa metode manipulasi akrual yang sering digunakan, diantaranya De Angelo (1986), Jones (1991), Jones-Modified (1995), dan Healy (1999). Dari keempat metode tersebut, yang paling sering digunakan dan paling akurat ialah model Jones-Modified. Penelitian ini juga akan menggunakan model Jones-Modified sebagai teknik analisis data. Alasan penulis memilih model Jones-Modified karena model ini yang memberikan hasil paling akurat dan dapat mendeteksi manipulasi akrual dengan cepat. Untuk menghitung ini, Dechow, *et al.*, (1995) memodifikasi model Jones, yaitu, mereka mengurangi varians piutang (Chen, 2010). Model Jones-Modified telah banyak digunakan pada penelitian sebelumnya, seperti Mirdaniati, dkk., (2023); Tampubolon, dkk., (2023); Handayani, dkk., (2022); Olivian dan Wahidawati (2021); Ferreira, *et al.*, (2020); Martini, dkk., (2020); Cohen, *et al.*, (2019).

Model Jones-Modified terbagi menjadi empat turunan persamaan yang saling berkaitan. Proses penurunan persamaan Jones-Modified sebagai berikut :

$$TA_{it} = -Dy_{it} + COFO_{it}$$

$$TA_{it} = COFO_{it} - Dy_{it} \dots\dots\dots (1)$$

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha \left( \frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_1 \left( \frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) \dots\dots\dots (2)$$

$$NDA_{it} = \alpha \left( \frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_1 \left( \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) \dots\dots\dots (3)$$

Diskresi akrual (DA) ditentukan dengan rumus sebagai berikut :

$$DA_{it} = TA_{it} - NDA_{it} \dots\dots\dots (4)$$

Keterangan :

- $TA_{it}$  : Total akrual  
 $Dy_{it}$  : Surplus/defisit untuk pemerintah daerah i pada tahun t diperoleh dari selisih antara surplus (defisit) ditambah dengan netto pembiayaan

$COFO_{it}$	:	Arus kas bersih dari aktivitas operasi pemerintah daerah $i$ pada tahun $t$
$\Delta REV_{it}$	:	Perubahan pendapatan dari pemerintah daerah $i$ pada tahun $t$
$\Delta REC_{it}$	:	Piutang usaha pemerintah daerah $i$ pada tahun $t$
$PPE_{it}$	:	Total aset tetap pemerintah daerah $i$ pada tahun $t$
$A_{it-1}$	:	Total aset pemerintah daerah $i$ pada tahun $t-1$
$NDA_{it}$	:	Estimasi non diskresi akrual (Nondiscretionary Accruals)
$DA_{it}$	:	Diskresi Akrual (Discretionary Accruals)
$\alpha, \beta_1, \beta_2$	:	Parameter spesifik Pemda

### 2.1.5 *Fiscal Distress*

*Fiscal distress* merupakan ketidakberhasilan pemerintah dalam memberikan pelayanan publik yang sesuai dengan standarisasi yang telah ditetapkan (Shafira & Abdullah, 2023). Pada sektor privat, *fiscal distress* juga digambarkan sebagai kekurangan yang signifikan (dalam keuangan perusahaan) yang berakibat pada kegagalan membayar dividen pada saham preferen dan obligasi korporasi dan berujung pada kebangkrutan atau *pailit* (Beaver, 1966; Pradana, 2023). Kesulitan fiskal (*fiscal distress*) sebagai bentuk kegagalan dalam pemenuhan kewajiban, seperti, utang, pelayanan publik, dan kebutuhan akan sumber daya selama bertahun-tahun (Kloha, *et al.*, 2005). Sejatinya, *fiscal distress* merupakan sebuah kejadian *unpredictable* akibat kondisi pemerintah yang tidak stabil. *Fiscal distress* merupakan akibat dari kegagalan pemerintah dalam melaksanakan kewajibannya, termasuk pembayaran utang, proses pembangunan, dan kegiatan pelayanan publik lainnya. *Fiscal distress* dapat menyebabkan berkurangnya investor modal pada pemerintah daerah terkait yang akan berakibat pada macetnya kredit pemerintah untuk membayar pengeluaran lain dan pengeluaran untuk pembangunan (Pradana, 2023).

Fenomena *fiscal distress* ini terjadi pasca diberlakukannya desentralisasi fiskal dan otonomi daerah pada tahun 2001 silam (Shafira & Abdullah, 2023; Ansori, 2021). *Fiscal distress* tidak hanya merugikan sistem keuangan pemerintah daerah, akan tetapi juga merugikan organisasi perangkat daerah lainnya yang bersangkutan. Fenomena *fiscal distress* ini memiliki keterkaitan

dengan *issued* manipulasi akrual pada pemerintah daerah, karena ketika pemerintah daerah mengalami kesulitan fiskal maka pemerintah daerah tersebut cenderung akan melakukan praktik manipulasi akrual untuk mempercantik laporan keuangannya. Penelitian yang membahas keterkaitan antara *fiscal distress* terhadap manipulasi akrual pada pemerintah daerah di Indonesia masih terbilang sedikit, tidak banyak peneliti yang mengangkat kedua *issued* ini. *Fiscal distress* memiliki pengaruh terhadap praktik manipulasi akrual yang ada di pemerintah daerah di seluruh Indonesia, pemerintah daerah yang memiliki kondisi kesulitan fiskal akan cenderung memanipulasi laporan keuangannya agar menutupi kekurangannya, serta mengurangi surplus/defisit anggaran yang dimiliki (Shafira & Abdullah, 2023).

Penelitian lainnya pada sektor privat menunjukkan hasil bahwa *fiscal distress* berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap manajemen laba akrual. Karena ketika perusahaan mengalami ketidakmampuan dalam menyelesaikan kewajiban jangka pendeknya telah mengindikasikan perusahaan tersebut mengalami masalah dalam arus kas nya, sehingga perusahaan tersebut cenderung akan melakukan aktivitas manipulasi laba akrual pada laporan keuangan perusahaan untuk menutupi kinerja keuangan yang tidak baik (Damayanti & Kawedar, 2018). *Fiscal distress* atau kesulitan fiskal berpengaruh positif dan signifikan terhadap aktivitas manipulasi akrual pada laporan keuangan pemerintah daerah yang dapat dilihat dari selisih dari kas bersih aktivitas operasi dan total pendapatan (Trussel & Patrick, 2009). Ukuran *fiscal distress* pada pemerintah Indonesia cenderung berbeda dengan negara-negara lainnya. Di Indonesia, pemerintah pusat akan melakukan transfer ke pemerintah daerah untuk memenuhi kebutuhan fiskalnya, hal ini tercermin dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) Pemerintah Daerah, dan Laporan Arus Kas (LAK) Pemerintah Daerah yang saldonya tidak defisit (Silvia, 2018). Untuk menghitung *fiscal distress* pada suatu pemerintah daerah dapat menggunakan nilai Surplus/Defisit-LO (Handayani, dkk., 2022).

### 2.1.6 *Fiscal Capacity*

*Fiscal capacity* suatu daerah merupakan potensi suatu pemerintah daerah untuk meningkatkan pendapatan daerahnya dalam rangka pemenuhan pelayanan publik yang baik dan sesuai standar yang berlaku (Martinez-Vazquez & Boex, 1997). Kapasitas fiskal merupakan sebuah konsep sentral dalam analisis pembentukan negara. Kapasitas fiskal suatu daerah secara luas dapat didefinisikan sebagai kemampuan daerah untuk menerapkan serangkaian kebijakan (Besley & Persson, 2010), atau kemampuan suatu negara untuk memungut pajak, menegakkan hukum dan ketertiban, serta menyediakan barang-barang milik umum (Johnson & Koyama, 2017). Kapasitas fiskal menghitung seberapa besar potensi pajak yang dapat diperoleh pemerintah struktur sistem perpajakan dan kekuatan penegakan hukum yang tersedia (Besley & Persson, 2013). Kapasitas fiskal suatu daerah menggambarkan kemampuan suatu pemerintah daerah dalam meningkatkan kondisi keuangannya (Nazikha & Rahmawati, 2021).

Menurut Peraturan Menteri Keuangan No. 126/PMK.07/2019, tentang Kapasitas Fiskal Daerah (KFD) merupakan kemampuan keuangan masing-masing daerah yang digambarkan melalui akun pendapatan daerah, dan belanja-belanja tertentu. *Fiscal capacity* suatu daerah akan memberikan gambaran mengenai kemampuan daerah tersebut dalam membiayai kegiatan pembangunan, kebutuhan rumah tangganya, serta anggaran untuk melakukan pelayanan yang baik terhadap masyarakatnya. Kapasitas fiskal pemerintah daerah tidak pernah lepas dari transfer dana dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah, sebagai bentuk pemerataan pelayanan masyarakat. Pemerataan kapasitas fiskal merupakan upaya peningkatan kemampuan pemerintah daerah dalam memberikan pelayanan publik yang sama tanpa memaksakan diferensiasi beban pada populasi mereka (Petchey, 2011). Kapasitas fiskal suatu pemerintah daerah dapat berubah setiap tahunnya, tergantung dengan kebijakan pemerintah pusat akan memberikan besaran dana transfer ke pemerintah daerahnya, dan

disesuaikan dengan situasi dan kondisi yang sedang berlangsung (Mirdaniati, dkk., 2023).

Hubungan antara kapasitas fiskal dan manipulasi akrual adalah ketika suatu pemerintah daerah memiliki kapasitas fiskal yang rendah, maka pemerintah daerah tersebut akan cenderung melakukan manipulasi pada laporan keuangannya untuk menutupi ketidakmampuan fiskal daerahnya. Handayani, dkk., (2022) melakukan penelitian yang menguji pengaruh antara kapasitas fiskal dan manipulasi akrual menunjukkan hasil bahwa kapasitas fiskal tidak berpengaruh terhadap adanya aktivitas manipulasi akrual. Dalam penelitian tersebut dijelaskan bahwa kapasitas fiskal tergantung pada transfer dari pusat ke daerah dan akan menjadi pertimbangan dalam proses penganggaran yang cenderung oportunistik, dan dapat menyebabkan *budget slack* dalam laporan keuangan. Untuk menghitung kapasitas fiskal suatu pemerintah daerah, dapat menggunakan Indeks Kapasitas Fiskal Daerah (IKFD), yang ditetapkan pada Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Variabel kapasitas fiskal daerah diperoleh dari perhitungan rumus indeks kapasitas fiskal daerah dengan rumus sebagai berikut :

$$KFD_{kabupaten/kota} = \frac{\text{pendapatan} - [\text{pendapatan yang penggunaannya sudah ditentukan} + \text{belanja tertentu}]}{\text{pendapatan}}$$

Sumber : PMK No. 126/PMK.07/2019

Keterangan :

$KFD_{kabupaten/kota}$	:	Kapasitas Fiskal Daerah suatu kabupaten/kota
Pendapatan	:	Pendapatan daerah yang meliputi; pendapatan asli daerah (PAD), dana perimbangan, lain-lain pendapatan yang sah
Pendapatan yang penggunaannya sudah ditentukan	:	Pendapatan bagi hasil pajak rokok, DBH cukai hasil tembakau, DBH SDA Dana Rekonsiliasi, DAK Fisik, DAK Non-fisik, Dana Otonomi Khusus, Dana Desa
Belanja tertentu	:	Belanja pegawai, belanja bunga, belanja hibah untuk daerah otonom baru, belanja bagi hasil, alokasi dana desa

### 2.1.7 *Government Size*

*Government size* merupakan ukuran yang menunjukkan seberapa besar atau kecilnya pemerintah daerah tersebut diukur dengan total aset yang dimiliki (Tampubolon, dkk., 2023; Pradana, dkk., 2022). Pemerintah daerah yang berukuran lebih besar cenderung akan lebih berhati-hati dalam mengelola keuangan, dan laporan keuangannya. Pemerintah daerah yang memiliki ukuran aset yang lebih besar cenderung akan menarik perhatian yang lebih besar, dan akan memiliki risiko penyelewengan yang merugikan pemerintah lebih besar pula (Susilawati, 2016). Semakin besar ukuran pemerintah daerah maka akan semakin mudah dalam melaksanakan kegiatan operasional yang akan memberikan pelayanan yang memadai kepada masyarakat (Kusumawardhani, 2012). Semakin besar ukuran pemerintah daerah maka akan semakin besar kesempatan pemerintah daerah dalam mengoptimalkan sumber daya alamnya, apabila sumber daya alam dan asetnya dikelola dengan baik, maka akan membantu meningkatkan sumber pendapatan asli daerahnya. Untuk mengukur *government size* suatu daerah, dapat digunakan dengan berbagai cara yaitu dengan mengukur total aset, jumlah pegawai, total pendapatan, dan tingkat produktivitas (Darmanto, 2012; Abdullah, dkk., 2019). Metode perhitungan dengan total aset merupakan metode yang paling sering digunakan di berbagai macam penelitian yang melibatkan variabel *government size*, karena metode total aset ini dinilai dapat menjadi potensi untuk peningkatan pendapatan asli daerah yang akan meningkatkan kinerja keuangan pemerintah daerah. Disamping itu, ukuran pemerintah daerah apabila di ukur dengan total aset yang dimiliki akan memberikan gambaran yang lebih *real* terkait seberapa besar atau kecilnya pemerintah daerah tersebut.

Fenomena manipulasi akrual dan kaitannya dengan *government size* awalnya diteliti pada sektor privat dengan variabel *corporate size* atau ukuran perusahaan. Indikator penilaian yang digunakan sama-sama menggunakan total aset perusahaan/pemerintah daerah. Perusahaan yang besar cenderung tidak akan merekayasa laba yang diperolehnya, hal ini berbanding terbalik dengan

perusahaan kecil (Purnama, 2017; Olivian, 2021). Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Handayani, dkk., (2022) menunjukkan bahwa semakin besar ukuran pemerintah daerah di kabupaten/kota di Provinsi Aceh, maka kecenderungan mereka untuk melakukan praktik manipulasi akrual juga semakin kecil. Jadi tinggi atau rendahnya diskresi akrual tergantung pada ukuran pemerintah daerah, semakin besar ukuran pemerintah artinya manipulasi akrual semakin rendah.

$$\text{Government Size} = \text{Ln}\Delta\text{Aset}$$

### **2.1.8 Sisa Lebih Perhitungan Anggaran**

Menurut Permendagri No. 13 Tahun 2006 dan No. 28 tahun 2021, Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA) merupakan selisih penerimaan dan pengeluaran selama satu periode anggaran. SiLPA merupakan sisa anggaran yang diperoleh dari selisih antara rencana pendapatan dan pengeluaran pada akhir periode anggaran yang tersaji dalam LKPD (Mahmudi, 2009). SiLPA terbagi lagi menjadi dua bagian, yaitu SiLPA kinerja keuangan baik dan buruk. Apabila kinerja keuangan pemerintah daerah tersebut tergolong baik, maka realisasi pendapatan akan melebihi target sehingga penerimaan akan lebih besar dari beban belanja. Akan tetapi, apabila penerimaan pada suatu periode anggaran cenderung lebih banyak dari residu belanja yang tidak terealisasi pada periode anggaran sebelumnya maka kinerja keuangan pemerintah daerah tersebut terindikasi tidak baik (Rohman, dkk., 2021). Maka dari itu jika pemerintah mengalami peningkatan SiLPA yang terbentuk dari belanja yang tidak terealisasi akibat kurang perencanaan yang dilakukan pemerintah menimbulkan kinerja keuangan yang buruk karena adanya sisa anggaran yang seharusnya menunjukkan nilai nol dalam pengelolaan anggaran untuk menutup defisit anggaran yang terjadi pada periode tersebut (Prasetyo & Rusdi, 2021).

Prediksi SiLPA dapat diperkirakan pada akhir tahun anggaran (Rosmawati, 2021), akan tetapi baru dapat ditetapkan setelah proses pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) selesai, dan dapat diakomodir oleh APBD periode anggaran

selanjutnya. Selain mengandalkan transfer dari pemerintah pusat, untuk memenuhi kegiatan operasionalnya, pemerintah daerah dapat menggunakan Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA) tahun sebelumnya. Keberadaan SiLPA dalam proses pengelolaan keuangan pemerintah daerah sangat dihindari karena dinilai kontraproduktif dengan tujuan dari APBD itu sendiri yaitu untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat dan memaksimalkan pelayanan publik. Apabila SiLPA yang dimiliki terlalu banyak, maka terindikasi banyaknya anggaran yang tidak terserap dengan maksimal, sehingga akan menjadi tanda tanya besar apakah penganggaran yang dilakukan telah sesuai dengan prosedur dan bagaimana penerapannya untuk kepentingan masyarakat.

SiLPA dapat menjadi indikator efisiensi pengeluaran suatu pemerintah daerah (Rani, 2019). Terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi keberadaan SiLPA suatu pemerintah daerah, yaitu adanya pelampauan pendapatan daerah yang tidak terhitung dalam proses anggaran, realisasi belanja pemerintah yang lebih rendah dari pagu anggaran, efisiensi belanja pemerintah, dan tidak terlaksananya program/kegiatan sehingga anggaran tidak terserap dengan baik (Bali, 2013). SiLPA yang rendah akan membuat pemerintah daerah berupaya untuk mengurangi SiLPA agar mendekati nol untuk mempercantik laporan keuangan dengan menggunakan kebijakan diskresi akrual yang diproyeksikan dengan manipulasi akrual (Shafira & Abdullah, 2023). Pemerintah daerah melakukan hal tersebut untuk memframing bahwa kinerja keuangan pemerintahannya baik, dan efektif, sehingga pemerintah pusat dapat memberikan dana insentif daerah (Octariyani, dkk., 2022). Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Rohman (2016) yang menemukan bahwa penyajian SiLPA yang bertujuan untuk penggunaan manipulasi akrual yang lebih tinggi bertujuan untuk menyamarkan kinerja keuangan yang buruk, dan defisit anggaran yang tidak cukup untuk membiayain operasional pemerintah daerah dan pelayanan publik. Penelitian serupa dilakukan oleh Tampubolon, dkk., (2023) yang menyatakan bahwa SiLPA berpengaruh negatif signifikan

terhadap manipulasi akrual, semakin tinggi SiLPA yang dimiliki suatu daerah maka akan semakin rendah manipulasi akrual yang dilakukan.

Untuk mengukur SiLPA suatu daerah maka dapat menggunakan rumus berikut (Tampubolon, dkk., 2023; Wulandari & Fauzihardani, 2022; Baldrice, 2015) :

$$SiLPA = \frac{Realisasi\ SiLPA}{Total\ Pendapatan} \times 1$$

## 2.2 Penelitian Terdahulu

Berikut ini disajikan tabel 2.1 beberapa penelitian terdahulu yang menjadi referensi dari penelitian ini.

**Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu**

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Lisda Tampubolon, Evada Dewata, Desi Indriasari, Hadi Jauhari (2023)	Pengaruh Government Size, Fiscal Distress, dan Sisa Lebih Perhitungan Anggaran terhadap Manipulasi Akrual di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan	$X_1 =$ Government Size $X_2 =$ Fiscal Distress $X_3 =$ Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA) $Y =$ Manipulasi Akrual	1. Terdapat tiga variabel X yang digunakan pada penelitian ini sama, yaitu variabel GS, FD, dan SiLPA. 2. Indikator pengukuran variabel SiLPA dan Government Size menggunakan indikator yang sama. 3. Pengukuran Manipulasi Akrual menggunakan Model Jones-Modified. 4. Objek penelitian memiliki kesamaan.	1. Terdapat satu variabel yang berbeda, yaitu variabel Fiscal Capacity. 2. Metode perhitungan variabel fiscal distress berbeda, menggunakan Surplus (Defisit) pada LO. 3. Analisis data statistik menggunakan Smart-PLS.	1. Variabel government size, fiscal distress, dan Sisa Lebih Perhitungan Anggaran berpengaruh terhadap praktik manipulasi akrual di kabupaten/kota Provinsi Sumatera Selatan. 2. Variabel government size tidak berpengaruh signifikan terhadap manipulasi akrual, 3. Variabel Fiscal

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
						<p><i>Distress</i> berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap manipulasi akrual.</p> <p>4. Variabel SiLPA berpengaruh secara negatif dan signifikan terhadap manipulasi akrual.</p>
2.	Cut Alya Shafira, dan Syukriy Abdullah (2023)	Pengaruh Sisa Lebih Perhitungan Anggaran dan <i>Financial Distress</i> terhadap Manipulasi Akrual Pada Pemerintah Daerah di Indonesia	$X_1 = \text{Sisa Lebih Perhitungan Anggaran}$ $X_2 = \text{Financial Distress}$ $Y = \text{Manipulasi Akrual}$	<p>1. Variabel X dan Y pada penelitian ini sama.</p> <p>2. Metode pengukuran Manipulasi Akrual menggunakan metode yang sama, yaitu Model Jones-Modifie</p>	<p>1. Metode perhitungan SiLPA dan <i>Fiscal Distress</i> berbeda.</p> <p>2. Analisis data statistik pada penelitian ini menggunakan Smart-PLS.</p> <p>3. Objek penelitian yang berbeda,</p>	<p>1. Variabel SiLPA berpengaruh positif dan signifikan terhadap manipulasi akrual pada pemerintah daerah di Indonesia.</p> <p>2. Variabel <i>Financial distress</i></p>

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
					<p>penelitian ini dilakukan di 17 Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan, sedangkan pada penelitian tersebut dilakukan pada 438 Kabupaten/Kota di Indonesia</p>	<p>memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap manipulasi akrual yang ada pada pemerintah daerah di Indonesia.</p>
3.	Mirdaniati Putri, Syukriy Abdullah, Adnan, dan Fifi Yusmita (2023)	<p>Manipulasi Akrual Dalam Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia : Apakah <i>Government Size</i> dan Kapasitas Fiskal Memiliki Efek?</p>	<p><math>X_1 =</math> <i>Government Size</i>  <math>X_2 =</math> Kapasitas Fiskal  <math>Y =</math> Manipulasi Akrual</p>	<p>1. Variabel X dan Y pada penelitian ini sama dengan penelitian tersebut.  2. Indikator perhitungan variabel X, baik itu <i>Government Size</i> dan Kapasitas Fiskal menggunakan metode pengukuran yang sama. Metode pengukuran variabel</p>	<p>1. Analisis data statistik yang berbeda, penelitian ini menggunakan Smart-PLS bukan SPSS  2. Objek penelitian yang berbeda, penelitian ini dilakukan di 17 Kabupaten/Kota</p>	<p>1. Variabel <i>government size</i> berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap manipulasi akrual pada pemerintah daerah di Indonesia.  2. Variabel kapasitas fiskal berpengaruh</p>

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
				Y, yaitu Manipulasi Akrual juga menggunakan metode pengukuran yang sama.	Provinsi Sumatera Selatan, sedangkan pada penelitian tersebut dilakukan pada 179 Pemerintah Daerah di Indonesia	secara negatif terhadap manipulasi akrual pada pemerintah daerah di Indonesia.
4.	Handayani, Darwanis, Syukriy Abdullah (2022)	Determinan Manipulasi Akrual Dalam Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah	$X_1 = Fiscal\ capacity$ $X_2 = Fiscal\ Distress$ $X_3 = Legislaure\ Size$ $X_4 = Local\ Government\ Size$ $Y = Manipulasi\ Akrual$	1. Tiga Variabel X pada penelitian ini sama. 2. Metode perhitungan variabel <i>fiscal capacity</i> , <i>fiscal distress</i> , <i>local government size</i> , dan manipulasi akrual menggunakan metode yang sama.	1. Terdapat satu variabel X yang berbeda. 2. Objek penelitian berbeda. Penelitian tersebut dilakukan pada pemerintah daerah Provinsi Aceh, sedangkan penelitian ini dilakukan di 17 Kab/Kota Provinsi	1. Variabel <i>fiscal capacity</i> tidak berpengaruh sama sekali terhadap manipulasi akrual di pemerintah daerah Provinsi Aceh. 2. Variabel <i>fiscal distress</i> berpengaruh negatif signifikan terhadap manipulasi akrual di pemerintah daerah Provinsi

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
					Sumatera Selatan. 3. Analisis data statistik berbeda, penelitian ini menggunakan Smart-PLS, bukan Eviews.	Aceh. 3. Variabel <i>legislature size</i> berpengaruh positif dan signifikan terhadap manipulasi akrual di pemerintah daerah Provinsi Aceh. 4. Variabel <i>local goverment size</i> berpengaruh secara negatif dan signifikan terhadap manipulasi akrual di pemerintah daerah di Provinsi Aceh.
5.	Guruh Rendra Olivian (2021)	Pengaruh Leverage, Ukuran Perusahaan, dan Kualitas Auditor	X <sub>1</sub> = Leverage X <sub>2</sub> = Ukuran Perusahaan X <sub>3</sub> = Kualitas	1. Variabel Y yang diteliti pada penelitian ini dan penelitian yang	1. Variabel X pada penelitian ini berbeda. 2. Objek	1. Secara simultan, <i>leverage</i> , ukuran perusahaan, dan

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
		terhadap Manipulasi Aktivitas Riil	Auditor Y = Manipulasi Aktivitas Riil	dilakukan Olivian (2021) sama, yaitu Manipulasi Akrual. 2. Model perhitungan variabel Y sama-sama menggunakan model Jones-Modified. 3. Variabel ukuran perusahaan memiliki metode pengukuran yang sama dengan variabel <i>government size</i> .	penelitian yang berbeda, penelitian yang dilakukan Olivian, objeknya berupa sektor privat. 3. Analisis statistik data penelitian berbeda. Penelitian Olivian menggunakan SPSS, sedangkan penelitian ini menggunakan Smart-PLS.	kualitas auditor berpengaruh terhadap manipulasi aktivitas riil. 2. Variabel <i>levergae</i> berpengaruh positif dan signifikan terhadap manipulasi akitivitas riil. 3. Variabel ukuran perusahaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap manipulasi aktivitas riil. 4. Variabel Kualitas Auditor tidak berpengaruh

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
						terhadap manipulasi aktivitas riil.
6.	Azizah Defi Indriani, Pujiono (2021)	<i>Analysis of Earnings Management Practices Using the Modified Jones Model on The Industry Company Index Kompas 100</i>	X = <i>Earning Management</i> Y = Diskresi Akruar Jones-Modified Model	1. Variabel Y yang diteliti pada penelitian Azizah & Pujiono (2021) dengan penelitian ini sama. 2. Metode pengukuran diskresi akruar sama-sama menggunakan metode Jones-Modified	1. Variabel X yang diteliti memiliki perbedaan. 2. Objek pada kedua penelitian berbeda, penelitian yang dilakukan Azizah & Pujiono (2021) dilakukan pada objek private atau swasta, sementara penelitian ini berobjek pada sektor pemerintah daerah, yaitu Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan. 3. Analisis data statistik yang	Setiap perusahaan memiliki karakteristik yang berbeda-beda tergantung perusahaan tersebut bergerak di industri mana. Hal tersebut, memungkinkan setiap perusahaan melakukan manipulasi akruar pada laporan keuangan yang mereka publish di BEI untuk menarik minat investor.

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
					digunakan berbeda, penelitian Azizah & Pujiono (2021) menggunakan software analisis SPSS 23.	
7.	Ahmad Haruna Abu Bakar, Noorhayati Mansor, dan Wan Izyani Adillah Wan-Mohamad (2021)	<i>Corporate Tax Avoidance, Free Cash Flow and Real Earnings Management: Evidence From Nigeria</i>	$X_1 = \text{Corporate Tax Avoidance}$ $X_2 = \text{Free Cash Flow}$ $Y = \text{Real earnings management}$	1. Analisis data statistik sama-sama menggunakan Smart-PLS. 2. Variabel Y yang dibahas memiliki kesamaan, yaitu sama-sama meneliti dan membahas terkait Manipulasi Akreal.	1. Objek penelitian yang berbeda, pada penelitian yang dilakukan Bakar, <i>et al.</i> , (2021) objek penelitiannya yaitu 169 perusahaan yang terdaftar pada Bursa Efek Nigeria. Sedangkan, penelitian ini dilakukan pada 17 Kabupaten/Kota	Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa pengaruh pengindaran pajak dan arus kas berpengaruh terhadap manajemen pendapatan riil suatu perusahaan di Nigeria.

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
					Provinsi Sumatera Selatan.	
8.	Ria Puspita, Mukhtarudin, dan Rika Henda Safitri (2021)	<i>The Effect of Accrual Levels, Discretionary Accruals, Politicians Factor and Age of Local Government on Towards the Budget Financing Surplus in Local Government Regency/ City of South Sumatera Province</i>	$X_1 = \text{Accrual levels}$ $X_2 = \text{Discretionary Accruals}$ $X_3 = \text{Politicians Factor}$ $X_4 = \text{Age of Local Government}$ $Y = \text{Budget Financing Surplus}$	1. Objek pada penelitian ini dan penelitian yang dilakukan Ria & Rika (2021) sama, yaitu di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan. 2. Variabel X yang diteliti pada penelitian Ria & Rika (2021) memiliki kesamaan dengan Variabel Y yang diteliti pada penelitian ini.	1. Analisis data statistik yang digunakan berbeda, penelitian Ria & Rika (2021) menggunakan alat bantu <i>software</i> SPSS 25, sedangkan pada penelitian ini menggunakan Smart-PLS versi 4.1.0. 2. Metode perhitungan diskresi akrual yang digunakan Ria & Rika (2021) menggunakan 5 metode perhitungan	Penelitian yang dilakukan oleh Ria, Mukhtarudin, dan Rika ini menggunakan 5 model perhitungan diskresi akrual, yaitu De Angelo, Healy, Hribar, Jones, dan Jones-Modified. Hasil penelitian ini menunjukkan adanya pengaruh antara variabel diskresi akrual dan umur pemerintah daerah terhadap SILPA, sedangkan variabel faktor

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
					diskresi akrual, yang terdiri dari perhitungan De Angelo, perhitungan Healy, perhitungan Hribar, perhitungan Jones, dan perhitungan Jones-Modified. 3. Variabel X dan Y pada penelitian Ria & Rika (2021) memiliki perbedaan dengan penelitian ini.	politik tidak berpengaruh terhadap SILPA.
9.	Rita Martini, Resy Agustin, dan Kartika Rachma Sari (2020)	<i>Accrual Discretion Policy on the Excess/Less Budget Financing at the Provincial Level</i>	$X_1 = Total\ accruals$ $X_2 = Changes\ in\ income$ $X_3 = Plant,\ property,\ and$	1. Beberapa variabel yang dimiliki penelitian Martini, dkk., (2020) sama dengan penelitian ini.	1. Analisis data statistik penelitian Martini, dkk., (2020) menggunakan	Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemerintah provinsi di Indonesia menerapkan

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
			<p><i>equipment</i> (PPE) Y = SILPA/SIKPA</p>	<p>2. Metode pengukuran diskresi akrual sama-sama menggunakan metode Jones-Modified. 3. Terdapat kesamaan antar variabel X dan Y pada penelitian Martini, dkk., (2020) dengan penelitian ini, yaitu menggunakan variabel Diskresi Akrual (Manipulasi Akrual).</p>	<p>EvIEWS. 2. Objek penelitian Martini, dkk., dilakukan pada 30 pemerintah provinsi di Indonesia. 3. Variabel yang digunakan terdapat satu perbedaan, penelitian Martin, dkk., (2020) menggunakan variabel Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SILPA/SIKPA), bukan Sisa Lebih/Kurang Perhitungan Anggaran (SiLPA/SiKPA).</p>	<p>diskresi akrual normal yang mengacu pada SAP. Semakin tinggi total akrual pemerintah daerah maka akan semakin sulit untuk merealisasikannya menjadi pendapatan, dan akan mengurangi SILPA. PPE berpengaruh positif dan signifikan terhadap SILPA/SIKPA.</p>

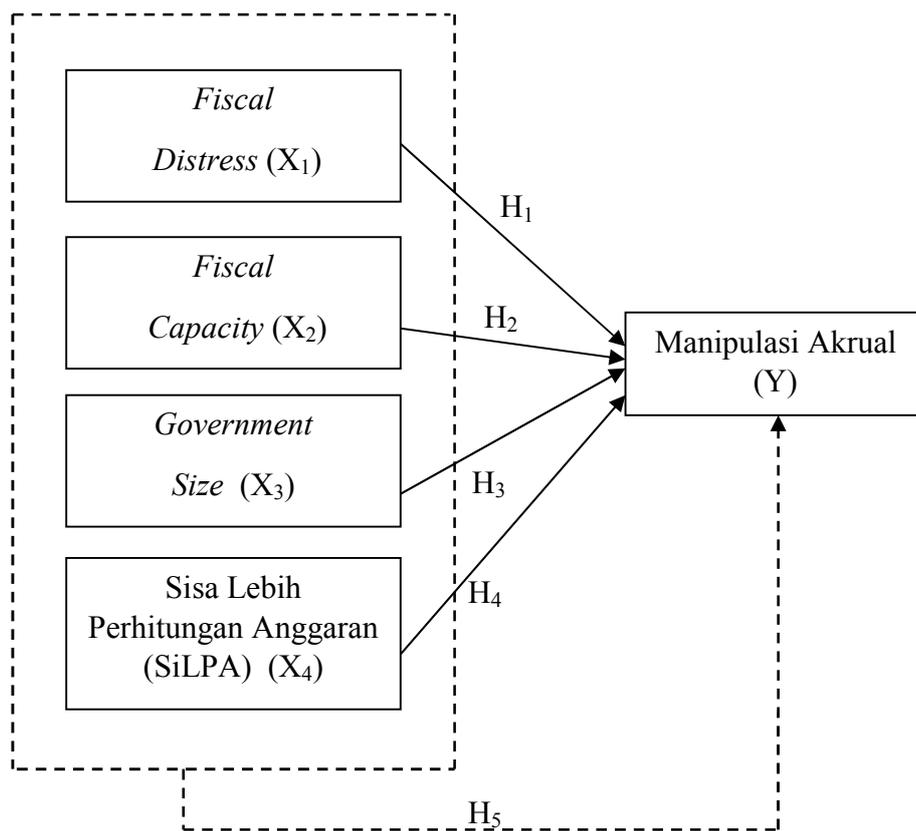
No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
10.	Sandra Cohen, Marco Bisogno, Ioanna Malkogianni (2019)	<i>Earnings Management in Local Governments: The Role of Political Factors</i>	$X_1 = \text{Earning before discretionary accruals (EBDA)}$ $X_2 = \text{Net earning (NE)}$ $X_3 = \text{Election year}$ $X_4 = \text{Election year}$ $X_5 = \text{Pre-election}$ $X_6 = \text{Size of Council Board Member's}$ $Y = \text{Earnings Management}$	Variabel Y sama-sama menggunakan variabel Manipulasi Akrual.	<ol style="list-style-type: none"> <li>Seluruh variabel X yang berbeda.</li> <li>Objek penelitian Cohen, <i>et al.</i>, (2019) yaitu pemerintah lokal Italia dan Yunani.</li> <li>Analisis dat statistik yang berbeda, Cohen, <i>et al.</i>, (2019) menggunakan Eviews.</li> <li>Metode pengukuran diskresi akrual menggunakan model Jones.</li> </ol>	Pendapatan berpengaruh terhadap manajemen laba pada pemerintah lokal di Yunani dan Italia. Sedangkan, proses pemilihan umum kepala daerah dari sebelum dan sesudah memiliki pengaruh terhadap manajemen pendapatan pada pemerintah lokal di Yunani, akan tetapi tidak berpengaruh secara statistik di pemerintah daerah lokal di Italia.

No.	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
11.	Amanda W. Beck (2018)	<i>Opportunistic Financial Reporting Around Municipal Bond Issues</i>	$X_1 =$ <i>Government Accounting</i> $X_2 =$ <i>Municipal Bond</i> $X_3 =$ <i>Discretionary Accruals</i> $Y =$ <i>Earnings Management</i>	Perhitungan, variabel Y, manipulasi akrual sama-sama menggunakan metode Jones-Modified.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Analisis data statistik yang berbeda.</li> <li>2. Objek penelitian yang berbeda.</li> <li>3. Beberapa variabel yang berbeda.</li> </ol>	<p>Pemerintah kota di California mengejar pendapatan. Terutama untuk menghindari defisit dengan menggunakan diskresi akrual yang tidak sesuai dengan aspek, sehingga menggunakan pembiayaan yang lebih besar sebagai strategi pelaporan dalam menimbang biaya yang diharapkan dan menggunakan manajemen surplus/defisit untuk manipulasi akrual.</p>

Sumber : Peneliti terdahulu, 2024

### 2.3 Kerangka Pemikiran

“Kerangka berpikir merupakan suatu konsep yang menggambarkan tentang teori yang berhubungan dengan berbagai faktor yang telah diidentifikasi sebagai masalah yang penting atau fenomena yang dibahas dalam penelitian” (Sugiyono, 2019:72). Kerangka berpikir akan menjelaskan bagaimana hubungan antara variabel bebas (variabel X) dengan variabel terikat (variabel Y). Variabel bebas dalam penelitian ini yaitu *Fiscal Distress*, *Fiscal Capacity*, *Government Size*, dan Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA). Sedangkan, variabel terikatnya adalah Manipulasi Akrua, dengan ruang lingkup penelitian yaitu Kabupaten/Kota di Provinsi Sumatera Selatan. Berikut pada gambar 2.1 disajikan kerangka berpikir dari penelitian ini.



**Gambar 2.1 Kerangka Berpikir Penelitian**

## 2.4 Hipotesis Penelitian

### 2.4.1 Pengaruh *Fiscal Distress* terhadap Manipulasi Akrual

*Fiscal distress* merupakan sebuah kondisi terjadinya ketidakseimbangan antara pelayanan yang diinginkan publik dengan kemampuan pelayanan yang dapat diberikan oleh pemerintah (Sanjaya, dkk., 2021; Septira, dkk., 2019). Kondisi *fiscal distress* dapat dilihat ketika pemerintah tidak dapat menyelesaikan kewajiban jangka pendeknya (Maher, *et al.*, 2020). Pemerintah daerah akan melakukan berbagai upaya untuk meminimalisasi terjadinya *fiscal distress* dalam laporan keuangan. Pemerintah daerah akan menggunakan kewenangan manajemennya untuk menerapkan basis akrual pada pengelolaan dan pelaporan keuangan pemerintah daerah (Rohman, 2016).

*Fiscal distress* memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap manipulasi akrual di pemerintah kabupaten/kota Provinsi Sumatera Selatan (Shafira & Abdullah, 2023; Tampubolon, dkk., 2023). Pemerintah daerah yang mengalami kesulitan fiskal akan cenderung kekurangan dana untuk melakukan pelayanan publik yang maksimal, sehingga pemerintah tersebut akan memiliki kinerja yang kurang baik. Untuk menutupi kekurangan tersebut, maka pemerintah daerah akan melakukan manipulasi akrual pada laporan keuangannya dengan menggunakan kebijakan diskresi akrual. Akan tetapi, berbeda dengan penelitian lain yang menyatakan bahwa *fiscal distress* memiliki pengaruh yang negatif dan signifikan terhadap manipulasi akrual di pemerintah kabupaten/kota Provinsi Aceh (Handayani, dkk., 2022).

Sistem pemerintahan di Indonesia menganut sistem desentralisasi, dimana pemerintah pusat akan memberikan transfer dana ke pemerintah daerah untuk menopang keuangan daerah tersebut dalam menjalankan pelayanan publiknya (Silvi, 2018). Konsep ini merupakan salah satu bentuk strategi pembangunan daerah sebagai bagian dari rencana pembangunan nasional (Armaini, dkk., 2019). Apabila keuangan pemerintah daerah mengalami defisit anggaran, maka pemerintah daerah tersebut akan mengalami kesulitan fiskal, yang berakibat pada terjadinya praktik manipulasi akrual untuk menutupi kesulitan anggaran tersebut. Selain untuk memperbaiki kondisi laporan keuangan, motivasi lainnya pemerintah

daerah melakukan manipulasi akrual dengan mengubah angka pada laporan keuangan adalah untuk mendapatkan dana insentif daerah (DID) dari pemerintah pusat (Gamayuni, 2022).

Narasi ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Tampubolon, dkk., (2023), Shafira & Abdullah (2023), dan Rohman (2021) yang mengatakan bahwa pemerintah daerah cenderung melakukan kebijakan diskresi akrual untuk memanipulasi laporan keuangan karena adanya kesulitan keuangan pada pemerintah daerah tersebut. Maka hipotesisnya adalah :

H<sub>1</sub> : Diduga terdapat pengaruh positif dan signifikan *fiscal distress* terhadap manipulasi akrual di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.

#### **2.4.2 Pengaruh *Fiscal Capacity* terhadap Manipulasi Akrual**

Kapasitas fiskal suatu pemerintah daerah diukur dengan rumus yang sudah ditetapkan di Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No. 126/PMK.07/2019 tentang Peta Kapasitas Fiskal Daerah (Nazikha & Rahmawati, 2021). Kapasitas fiskal daerah merupakan kemampuan daerah dalam meningkatkan potensial pendapatan daerahnya untuk membiayai beban operasional (Martinez-Vazquez & Boex, 1997). Kapasitas fiskal mengacu pada kemampuan negara mengelola potensi sumber daya yang dimilikinya agar bisa digunakan secara efisien, dan memberi manfaat bagi masyarakatnya (Baskaran & Bigsten, 2013). Kapasitas fiskal suatu pemerintahan dapat diukur melalui ‘surplus operasi’ yang dimilikinya, yang dimana surplus operasi ini akan menggambarkan bagaimana kemampuan suatu pemerintah daerah dalam membayar pinjamannya (Lewis, 2003). Surplus operasi diperoleh melalui jumlah penerimaan dari dana bagi hasil (DBH) dan pendapatan asli daerah (PAD) yang dikurangi belanja wajib daerah. Hal tersebut bermakna bahwa kapasitas fiskal suatu pemerintah daerah sangat erat kaitannya dengan transfer dana dari pemerintah pusat. Pemerintah pusat mengalokasikan sejumlah dana transfer ke daerah dalam rangka pemerataan kapasitas fiskal antar daerah, dan meningkatkan kemampuan pemda dalam memberikan pelayanan publik yang optimal (Handayani, dkk., 2022). Dengan demikian, setiap pemerintah daerah akan berupaya memaksimalkan dana pemberian dari pemerintah pusat dan

melakukan restrukturisasi kapasitas fiskal untuk meningkatkan kinerja keuangannya (Surya, 2016).

Rendahnya kapasitas fiskal yang dimiliki oleh suatu daerah menggambarkan bahwa daerah tersebut kekurangan dana untuk memberikan pelayanan publik, dan penyediaan infrastrukturnya. Rendahnya kapasitas fiskal suatu pemerintah daerah ini akan berdampak pada praktik manipulasi laporan keuangannya untuk menutupi kinerja keuangan yang tidak baik. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mirdaniati, dkk., (2023), dan Handayani, dkk., (2022) bahwa pemerintah daerah yang memiliki kapasitas fiskal yang rendah cenderung termotivasi untuk menyajikan laporan keuangannya dengan baik melalui rekayasa akrual diskresioner yang lebih besar, sehingga dapat menimbulkan *biased* pada informasi laporan keuangan yang tersaji. Pada dua penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Mirdaniati, dkk., (2023) menyatakan hasil bahwa *fiscal capacity* pada pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap manipulasi akrual, sedangkan Handayani, dkk., (2022) menyatakan bahwa *fiscal capacity* atau kapasitas fiskal tidak memiliki pengaruh terhadap manipulasi akrual. Hipotesis yang diuji tentang pengaruh *fiscal capacity* atau kapasitas fiskal yaitu :

H<sub>2</sub> : Diduga terdapat pengaruh negatif *fiscal capacity* terhadap manipulasi akrual di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.

### 2.4.3 Pengaruh *Government Size* terhadap Manipulasi Akrual

*Government Size* atau ukuran pemerintah daerah merupakan cerminan seberapa besar beban tanggungjawab yang wajib dilaksanakan oleh pemerintah daerah tersebut (Shafira & Abdullah, 2023). *Government size* memiliki kaitan dengan derajat desentralisasi fiskal yang diterapkan, dan besaran beban belanja suatu pemerintah daerah (Qiao, *et al.*, 2019; Bradbury & Stephenson, 2003). Ukuran pemerintah daerah dapat diukur dengan berbagai metode, akan tetapi yang paling efektif dan sering digunakan untuk mengukur ukuran suatu pemerintah daerah dengan menggunakan total aset yang dimiliki. Pemerintah yang ukurannya lebih besar cenderung dituntut untuk lebih transparan dan akuntabel dalam menjalankan roda pemerintahannya dan mengelola anggaran (Shafira & Abdullah,

2023). Pemerintah daerah yang mempunyai ukuran yang lebih besar cenderung mendapatkan perhatian lebih besar dari masyarakat, anggota parlemen, dan pemerintah pusat (Bradbury & Stephenson, 2003).

Penelitian terkait hubungan antara *government size* dan manipulasi akrual tidak hanya terjadi pada sektor pemerintah saja, jauh sebelumnya telah dilakukan penelitian dengan topik serupa pada sektor privat. Penelitian pada perusahaan manufaktur sub-sektor *consumer goods industry* yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia dengan menguji pengaruh antara variabel ukuran perusahaan terhadap manipulasi aktivitas riil, hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial, variabel ukuran perusahaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap manipulasi aktivitas riil (Olivia, 2021). Hal ini berbeda dengan penelitian lainnya bahwa ukuran perusahaan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap manajemen laba (Arthawan & Wirasedana, 2018). Penelitian pada sektor pemerintahan menyatakan bahwa *government size* tidak berpengaruh secara signifikan terhadap manipulasi akrual karena *government size* tidak berkaitan secara langsung dengan pengelolaan keuangan (Tampubolon, dkk., 2023; Handayani, dkk., 2022). Hipotesis mengenai *government size* yaitu :

- H<sub>3</sub> : Diduga terdapat pengaruh negatif dan signifikan *government size* terhadap manipulasi akrual di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.

#### **2.4.4 Pengaruh SiLPA terhadap Manipulasi Akrual**

SiLPA merupakan sisa anggaran yang diperoleh dari selisih antara rencana pendapatan dan pengeluaran pada akhir periode anggaran yang tersaji dalam LKPD (Mahmudi, 2009). SiLPA dapat menjadi indikator efisiensi pengeluaran suatu pemerintah daerah (Rani, 2019). Terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi keberadaan SiLPA suatu pemerintah daerah, yaitu adanya pelampauan pendapatan daerah yang tidak terhitung dalam proses anggaran, realisasi belanja pemerintah yang lebih rendah dari pagu anggaran, efisiensi belanja pemerintah, dan tidak terlaksananya program/kegiatan sehingga anggaran tidak terserap dengan baik (Bali, 2013). SiLPA yang rendah akan membuat pemerintah daerah berupaya untuk mengurangi SiLPA agar mendekati nol untuk

mempercantik laporan keuangan dengan menggunakan kebijakan diskresi akrual yang diproyeksikan dengan manipulasi akrual (Shafira & Abdullah, 2023). Pemerintah daerah melakukan hal tersebut untuk memframing bahwa kinerja keuangan pemerintahannya baik, dan efektif, sehingga pemerintah pusat dapat memberikan dana insentif daerah (Octariyani, dkk., 2022).

Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Rohman (2016) yang menemukan bahwa penyajian SiLPA yang bertujuan untuk penggunaan manipulasi akrual yang lebih tinggi bertujuan untuk menyamarkan kinerja keuangan yang buruk, dan defisit anggaran yang tidak cukup untuk membiayain operasional pemerintah daerah dan pelayanan publik. Penelitian serupa dilakukan oleh Tampubolon, dkk., (2023) yang menyatakan bahwa SiLPA berpengaruh negatif signifikan terhadap manipulasi akrual, semakin tinggi SiLPA yang dimiliki suatu daerah maka akan semakin rendah manipulasi akrual yang dilakukan. Hasil penelitian lainnya yang dilakukan oleh Mirdaniati, dkk., (2023) menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikan antara SiLPA dan manipulasi akrual. Hipotesis untuk menguji SiLPA pada penelitian ini yaitu :

H<sub>4</sub> : Diduga terdapat pengaruh positif dan signifikan SiLPA terhadap manipulasi akrual di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.

#### **2.4.5 Pengaruh *Fiscal Distress, Fiscal Capacity, Government Size, dan Sisa Lebih Perhitungan Anggaran* terhadap Manipulasi Akrual**

Pemerintah daerah memiliki kewenangannya sendiri dalam menentukan kebijakan yang akan diterapkannya. Menurut Permendagri No. 13 Tahun 2016 Pasal 4(1) terkait pengelolaan dan penganggaran laporan keuangan bahwa keuangan pemerintah daerah dikelola secara tertib, taat, pada perundang-undangan, efektif, efisien, ekonomis, bertanggungjawab, dan transparan dengan menerapkan asas keadilan, kepatutan, dan manfaat untuk masyarakat. Akan tetapi, meski telah berpegang teguh pada sejumlah payung hukum yang ada, proses pengelolaan, penganggaran, dan pelaporan keuangan pemerintah daerah tidak lepas dari kepentingan-kepentingan *elite* tertentu, sehingga mengakibatkan adanya aktivitas disreksi akrual yang di proyeksikan melalui manipulasi akrual (Rohman, 2021). Manipulasi akrual ini tentunya lahir dari kebijakan diskresi akrual yang

dimiliki pemerintah karena penerapan akuntansi berbasis akrual semenjak tahun 2013 silam.

Pemerintah daerah memiliki beberapa karakteristik, seperti *fiscal distress* atau kesulitan fiskal yang menunjukkan suatu kondisi dimana pemerintah daerah tidak dapat meningkatkan pendapatannya, dan terjadi ketidakmampuan pemerintah daerah untuk melakukan pelayanan publik yang prima. Variabel *fiscal distress* ini memiliki keterkaitan dengan variabel *fiscal capacity*, dimana *fiscal capacity* atau kapasitas fiskal merupakan kemampuan suatu pemerintah daerah dalam meningkatkan pendapatannya. Apabila daerah tersebut memiliki kapasitas fiskal yang buruk, maka akan terjadi *fiscal distress* atau kesulitan fiskal yang berakibat pada praktik manipulasi akrual. *Government size* atau ukuran pemerintah daerah merupakan indikator dalam mengukur seberapa besar pemerintah daerah tersebut dengan metode pengukuran total aset yang dimiliki.

Semakin besar ukuran suatu pemerintah daerah, maka akan semakin besar pula tuntutan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangannya. Setiap lapisan masyarakat, dan pemerintah pusat akan memberikan perhatian khusus kepada pemerintah daerah yang memiliki ukuran yang lebih besar. Dengan mendapatkan perhatian yang lebih dari setiap lapisan masyarakat, bukan tidak mungkin pemerintah daerah tersebut melakukan manipulasi akrual pada laporan keuangannya agar menutupi segala kekurangan yang dimiliki oleh pemda tersebut.

SiLPA merupakan sisa anggaran yang diperoleh dari selisih antara rencana pendapatan dan pengeluaran pada akhir periode anggaran yang tersaji dalam LKPD. Semakin besar SiLPA yang dimiliki oleh suatu pemerintah daerah, maka dapat disimpulkan bahwa pemerintah daerah tersebut tidak bekerja secara optimal sehingga masih menyisakan banyak anggaran yang tidak terserap dengan baik. Dengan adanya SiLPA maka memungkinkan pihak tata kelola laporan keuangan pemerintah daerah untuk memanipulasi angka-angka dalam laporan keuangan agar laporan keuangan yang dimiliki tampil lebih cantik, dan menunjukkan kinerja pemda tersebut dengan baik pula.

Hal ini juga berlaku apabila pemerintah mengalami defisit anggaran dengan menyisakan begitu banyak SiKPA pada laporan keuangannya. Manipulasi akrual dapat diwujudkan dengan menurunkan surplus/defisit mendekati nol, karena pemerintah daerah diperkenankan melakukan penganggaran saldo SiLPA/SiKPA pada tahun anggaran berikutnya. Berdasarkan hal tersebut, maka dihipotesiskan bahwa :

H<sub>5</sub> : Diduga terdapat pengaruh simultan *Fiscal Distress*, *Fiscal Capacity*, *Government Size*, dan SiLPA terhadap manipulasi akrual di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.