

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Pemerintah Daerah

Pemerintah daerah merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari sistem pemerintah Republik Indonesia. Pemerintah daerah diberikan hak untuk mengatur keuangan daerahnya sebagai bentuk pembagian kekuasaan antara pemerintah daerah dan pemerintah pusat, atau yang sering dikenal dengan otonomi daerah. Undang-Undang No. 23 tahun 2014 mendefinisikan pemerintah daerah adalah:

Penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh pemerintah daerah dan dewan perwakilan rakyat daerah menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Hal ini berarti pemerintah daerah memiliki kewenangan untuk mengatur urusan daerahnya masing-masing, termasuk urusan pengelolaan keuangan daerah. “Keuangan daerah dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efektif, efisien, ekonomis, transparan, dan bertanggungjawab, dengan memperhatikan azas keadilan, kepatuhan, dan manfaat untuk masyarakat” (Permendagri 13/2006). Kepala daerah selaku kepala pemerintah daerah adalah pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan. Sebagai pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah artinya kepala daerah bertanggungjawab atas setiap pelaporan penggunaan keuangan daerah dalam hal ini penyusunan laporan keuangan, termasuk kebijakan-kebijakan akuntansi yang dibuat dalam penyusunan laporan keuangan.

2.1.2 Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)

Anggaran daerah merupakan rencana keuangan yang menjadi dasar dalam pelaksanaan pelayanan publik. Di Indonesia, dokumen anggaran daerah disebut Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), baik untuk provinsi maupun kabupaten dan kota. APBD pada hakekatnya merupakan salah satu instrumen

kebijakan yang dipakai sebagai alat untuk meningkatkan pelayanan umum dan kesejahteraan masyarakat di suatu daerah.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah suatu anggaran daerah yang memiliki unsur-unsur sebagai berikut: adanya rencana kegiatan suatu daerah beserta uraiannya secara rinci, adanya sumber penerimaan yang merupakan target minimal untuk menutupi biaya-biaya yang sehubungan dengan aktivitas-aktivitas tersebut, adanya biaya-biaya yang merupakan batas maksimal pengeluaran-pengeluaran yang akan dilaksanakan; jenis kegiatan dan proyek yang dituangkan dalam bentuk angka; periode anggaran, yaitu biasanya 1 (satu) tahun, (Halim, 2012, p. 22).

Kemudian, Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 pasal 1 ayat 14 menyatakan “Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah yang selanjutnya disebut APBD adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang ditetapkan dengan peraturan daerah”.

Berdasarkan Permendagri Nomor 13 Tahun 2006, struktur APBD terdiri dari pendapatan daerah, belanja daerah, dan pembiayaan daerah.

1. Pendapatan Daerah

Pendapatan yang dianggarkan dalam APBD meliputi semua penerimaan uang melalui rekening kas umum Daerah, yang menambah ekuitas dana, merupakan hak daerah dalam satu tahun anggaran dan tidak perlu dibayar kembali oleh daerah. Pendapatan daerah terdiri dari:

- a. Pendapatan Asli Daerah
Kelompok pendapatan asli daerah menurut jenis pendapatan terdiri atas pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain PAD yang sah.
- b. Dana Perimbangan
Dana perimbangan dibagi menurut jenis pendapatan, yaitu dana bagi hasil, dana alokasi umum, dan dana alokasi khusus.
- c. Lain-lain pendapatan yang sah

2. Belanja Daerah

Belanja daerah merupakan semua kewajiban daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan. Belanja menurut kelompok belanja terdiri dari:

- a. Belanja Tidak Langsung
Belanja tidak langsung merupakan belanja yang dianggarkan tidak terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan.
- b. Belanja Langsung
Belanja langsung merupakan belanja yang dianggarkan terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan.

3. Surplus/Defisit APBD

Surplus/defisit APBD merupakan selisih antara anggaran pendapatan daerah dengan anggaran belanja daerah. Surplus APBD terjadi apabila anggaran pendapatan daerah diperkirakan lebih besar dari anggaran belanja daerah. Sedangkan defisit APBD terjadi apabila anggaran pendapatan daerah diperkirakan lebih kecil dari anggaran belanja daerah.

4. Pembiayaan Daerah

Pembiayaan disediakan untuk menganggarkan setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya, yang terdiri atas penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan. Penerimaan pembiayaan dapat diperoleh dari sisa lebih perhitungan anggaran tahun lalu (SiLPA), pencairan dana cadangan, penerimaan pinjaman dan obligasi, hasil penjualan aktiva daerah yang dipisahkan, dan penerimaan kembali pemberian pinjaman. Pengeluaran pembiayaan dapat digunakan untuk pembentukan dana cadangan, investasi pemerintah daerah, pembayaran pokok utang yang jatuh tempo, dan pemberian pinjaman daerah. Selisih antara penerimaan pembiayaan dengan pengeluaran pembiayaan menghasilkan pembiayaan neto.

2.1.3 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Berdasarkan PP. 71 tahun 2010, laporan keuangan pemerintah terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*), laporan finansial, dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Laporan pelaksanaan anggaran terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Perubahan SAL. Laporan Finansial terdiri dari Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Laporan Arus Kas.

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

LRA menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan. LRA terdiri dari pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, penerimaan pembiayaan, pengeluaran pembiayaan, pembiayaan neto, dan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SILPA/SIKPA).

2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL)

LP-SAL menyajikan informasi kenaikan atau penurunan saldo anggaran lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

3. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.

4. Laporan Operasional (LO)
LO menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. LO terdiri dari pendapatan-LO, beban, transfer, pos luar biasa, dan surplus/defisit-LO.
5. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
LPE menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.
6. Laporan Arus Kas (LAK)
LAK menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan.
7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)
CaLK meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam LRA, LP-SAL, LO, LPE, Neraca, dan LAK. CaLK juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang digunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam SAP serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

2.1.4 Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SILPA/SIKPA)

“SILPA/SIKPA adalah selisih lebih/kurang antara realisasi penerimaan dan pengeluaran selama satu periode” (PP. 71/2010). Pada akhir periode pelaporan saldo SILPA/SIKPA akan dipindahkan ke LP-SAL. Berdasarkan PP 71 tahun 2010 “SILPA merupakan selisih lebih antara realisasi penerimaan dan pengeluaran selama satu periode”. Rumusan perhitungan SILPA/SIKPA adalah:

| | |
|-----------------|---|
| SILPA/SIKPA | = Surplus/Defisit + Pembiayaan Neto |
| Surplus/Defisit | = Jumlah Pendapatan – Jumlah Belanja Daerah |
| Pembiayaan Neto | = Jumlah Penerimaan Pembiayaan – Jumlah Pengeluarann Pembiayaan |

Pada saat penganggaran APBD manajemen pemerintah tidak diperkenankan untuk menganggarkan saldo SILPA/SIKPA karena pemerintah menganut sistem penganggaran berimbang (*balance budget*). “Jumlah pembiayaan neto harus dapat menutup defisit anggaran” (Permendagri 13/2006). SILPA/SIKPA akan bersaldo 0 (nol) pada akhir tahun anggaran. “Apabila terdapat kelebihan anggaran (SILPA) pemerintah bisa menganggarkan SILPA pada penerimaan pembiayaan di awal tahun anggaran berikutnya” (Permendagri 52/2015).

2.1.5 Akuntansi Berbasis Akrua

Basis akrual merupakan basis akuntansi yang digunakan pemerintah dalam menyusun laporan keuangan. Sebelumnya, pemerintah telah mengalami beberapa perpindahan basis akuntansi yaitu basis kas, basis kas menuju akrual, hingga basis akrual. Basis akrual diawali dengan terbitnya Permendagri 64 tahun 2014 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua pada Pemerintah Daerah dan Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Berdasarkan Permendagri 64 tahun 2014 “Basis akrual adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar”. Hal ini berarti dengan menggunakan basis akrual pemerintah dapat menerima manfaat yang akan datang dengan mencatat pendapatan saat transaksi terjadi, atau memiliki kewajiban di masa yang akan datang akibat memperoleh manfaat saat ini/beban yang timbul saat ini. Basis akrual berkaitan dengan berbagai aspek seperti pendapatan, beban, aset, dan kewajiban.

“Pendapatan-LO diakui saat timbulnya hak atas pendapatan, walaupun pendapatan tersebut belum diterima” (PP. 71/2010). Oleh karena itu akan muncul estimasi piutang tak tertagih, karena pendapatan yang sudah diakui padahal kas belum diterima. Berdasarkan Buletin Teknis No. 16 (KSAP, 2014) tentang akuntansi piutang berbasis akrual bahwa:

Pemerintah dapat menyesuaikan piutang dengan melakukan penyisihan piutang tak tertagih berdasarkan umur piutang atau dari jumlah yang ditetapkan. Pemilihan dasar penyisihan didasarkan pada hasil analisis atas data, pengalaman historis, atau kebijakan (diskresi) dan upaya yang ditempuh pemerintah dalam menetapkan dan menagih piutang.

Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 menyatakan “Beban pada basis akrual diakui saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset, dan terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa”. Ini berarti timbulnya kewajiban untuk membayar dianggap awal dari munculnya biaya walaupun beban tersebut belum dibayar, sedangkan saat terjadinya konsumsi aset berarti sudah diakui sebagai beban dan pengurang nilai aset (akumulasi penyusutan).

Berdasarkan Buletin Teknis No. 15 (KSAP, 2014) tentang akuntansi aset tetap berbasis akrual, pemerintah mempunyai kewenangan dalam pengelolaan keuangan termasuk menentukan kebijakan dalam menghitung nilai akrual penyusutan sesuai metode yang ditetapkan dalam SAP atau standar lain yang terkait. Selain penyusutan, pemerintah juga bisa memilih kebijakan untuk mempertahankan PPE dengan menambah umur ekonomis dan masa manfaatnya melalui pengeluaran setelah perolehan atau pemeliharaan misalnya hasil pengembangan, reklasifikasi, renovasi, dan restorasi.

Dari penerapan akrual pada aspek-aspek tersebut maka dapat dipahami tingkatan akrual yang diterapkan oleh manajemen pemerintah daerah dalam pengelolaan dan pelaporan keuangan. Tingkatan akrual menunjukkan seberapa besar penerapan akrual yang dilakukan oleh manajemen pemerintah atas pelaksanaan kebijakan (diskresi) akrual. Setiap pemerintah daerah melakukan diskresi akrual yang berbeda-beda hal ini dikarenakan setiap pemerintah daerah menyusun sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah sendiri termasuk kebijakan akuntansi dalam pelaksanaan akuntansi berbasis akrual. Dalam hal ini pemerintah daerah berpedoman pada Permendagri 64 tahun 2014. Dengan demikian akan ada kemungkinan keragaman tingkatan akrual tiap pemerintah daerah. Tingkatan akrual dibedakan menjadi lima tingkatan (Chan J., 2010) dalam (Rohman, 2017) yaitu:

Mild accrual, moderate accrual, strong accrual, super accrual, dan radical accrual. Semakin tinggi akrual maka akan semakin meragukan pengakuan aset dan kewajiban semakin bersifat estimasi dan bersifat *judgemental*, kurang dapat diandalkan, dan memiliki kemungkinan yang kurang relevan terhadap ukuran moneter serta kurang bermakna dalam hal pengungkapan,

2.1.6 Diskresi

Secara etimologis istilah diskresi berasal dari bahasa Inggris yakni “*Discretion*”. Menurut Kamus Inggris-Indonesia (Echols & Shadily, 2009, p. 185), istilah *discretion* berarti “kebijaksanaan, keleluasaan” dan *discretionary* yang berarti “kebebasan untuk menentukan atau memilih”. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan definisi diskresi adalah:

Keputusan dan/atau tindakan yang ditetapkan dan/atau dilakukan oleh pejabat pemerintahan untuk mengatasi persoalan konkret yang dihadapi dalam penyelenggaraan pemerintahan dalam hal peraturan perundang-

undangan yang memberikan pilihan, tidak mengatur, tidak lengkap atau tidak jelas, dan/atau adanya stagnasi pemerintahan.

Diskresi hanya dapat dilakukan oleh pejabat pemerintahan yang berwenang dengan tujuan sebagaimana diatur dalam pasal 22 ayat 2 UU 30/2014, yakni:

1. melancarkan penyelenggaraan pemerintahan;
2. mengisi kekosongan hukum;
3. memberikan kepastian hukum; dan
4. mengatasi stagnasi pemerintahan dalam keadaan tertentu guna kemanfaatan dan kepentingan umum. Adapun yang dimaksud dengan stagnasi pemerintahan adalah tidak dapat dilaksanakannya aktivitas pemerintahan sebagai akibat kebuntuan atau disfungsi dalam penyelenggaraan pemerintahan, contohnya: keadaan bencana alam atau gejolak politik.

Adapun syarat yang harus dipenuhi oleh pejabat pemerintahan yang menggunakan diskresi adalah:

1. tidak bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;
2. sesuai dengan Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB);
3. berdasarkan alasan-alasan yang objektif;
4. tidak menimbulkan konflik kepentingan; dan
5. dilakukan dengan iktikad baik.

2.1.7 Discretionary Accruals (Diskresi akrual)

Secara konseptual diskresi akrual berarti akrual yang nilainya ditentukan oleh kebijakan/diskresi. Sedangkan menurut (Ronen & Yaari, 2008, p. 372) “Diskresi akrual adalah akrual yang timbul dari transaksi yang dilakukan atau perlakuan akuntansi yang dipilih untuk mengelola pendapatan”. Diskresi akrual merupakan kebijakan pemerintah untuk menentukan perlakuan akuntansi yang akan dipilih atau dengan kata lain melakukan manajemen angka akuntansi. Diskresi akrual dianggap memiliki hubungan yang terpola dengan aspek-aspek lain organisasi (pemerintah daerah), seperti total akrual, pendapatan, piutang, *plant property and equipment* (PPE).

Tujuan dilakukan diskresi akrual pada sektor publik (Plicher, 2011) antara lain :

1. Mengurangi surplus, alokasi yang tidak terpakai, atau mempertahankan pendanaan untuk digunakan dalam akuntansi selanjutnya;
2. Meningkatkan surplus atau alokasi yang tidak terpakai untuk menciptakan persepsi kinerja efisiensi;

3. Mengubah informasi pengeluaran untuk mencegah pengawasan dan kritik pemerintah atau media;
4. Menyediakan dana untuk suatu pengeluaran yang tersedia untuk digunakan pada pengeluaran yang lain.

Namun demikian, diharapkan pemerintah melakukan diskresi akrual yang normal/positif sehingga dapat menguntungkan pemerintahan itu sendiri. Salah satu contoh diskresi akrual adalah ketika manajemen pemerintah mengetahui pada akhir tahun buku terdapat piutang yang tidak dapat ditagih, maka manajemen pemerintah dapat melakukan pencatatan pembebanan piutang tak tertagih pada periode sekarang atau tahun buku berikutnya dengan jumlah berdasarkan pertimbangan manajemen pemerintah, (Imelda & Palauw, 2018). Menurut Scott (2012) dalam (Imelda & Palauw, 2018) ada empat komponen akrual yang bersifat diskresi akrual yang dapat digunakan untuk meningkatkan pendapatan jangka pendek yang dilaporkan antara lain :

1. Biaya depresiasi dan amortisasi, yaitu mengendalikan penentuan akrual yang diskresioner terhadap masa manfaat aktiva tetap.
2. Kenaikan pada piutang bersih (*net account receivable*) dengan adanya penurunan penyisihan atau cadangan piutang tak tertagih. Ini dilakukan dengan menentukan besarnya cadangan kerugian piutang yang tak dapat ditagih.
3. Kenaikan persediaan dengan memasukkan biaya *overhead* tetap ke dalam persediaan daripada mengakui biaya tersebut sebagai beban.
4. Penurunan pada *account payable* dan *accrual liabilities*. Manajemen dapat membebaskan biaya klaim atas garansi pada periode berikutnya, sehingga beban garansi pada periode saat ini menjadi kecil dan mendapatkan laba (surplus/defisit) lebih besar.

2.1.8 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan menguraikan hubungan antara pihak prinsipal dan agen, dimana prinsipal adalah pihak yang memberikan mandat kepada pihak agen. Prinsipal mendelegasikan tanggung jawab pengambilan keputusan kepada agen dimana hak dan kewajiban kedua belah pihak diuraikan dalam suatu perjanjian kerja yang saling menguntungkan. “Inti dari teori agensi adalah asumsi sebagai “manusia” yang dapat ditelusuri pada 200 tahun riset ekonomi. Model “manusia” yang mendasari teori agensi adalah bahwa aktor rasional, merupakan individu yang memaksimalkan utilitasnya” (Jensen & Meckling, 1976) dalam (Anton, 2010).

Keduanya agen dan prinsipal dalam teori agensi bertujuan mendapatkan sebanyak mungkin utilitas dengan pengeluaran terakhir yang mungkin.

Dalam sektor pemerintahan teori agensi dapat digunakan untuk menggambarkan hubungan antara pemerintah daerah (agen) dengan pemerintah pusat (prinsipal). Dalam hal ini, prinsipal memberikan sebagian tugas dan wewenang kepada agen untuk kepentingan prinsipal. Kepentingan prinsipal ini bisa dikaitkan dengan manajemen pemerintah dalam pengelolaan keuangan dan pengambilan keputusan termasuk melakukan manajemen angka akuntansi dalam penerapan akrual. Menurut (Rohman, 2017) “Keduanya, pemerintah pusat (prinsipal) dan pemerintah daerah (agen) berasumsi bahwa agen mempertimbangkan kepentingannya dan memaksimalkan pendapatan juga menggunakan biaya agar tercapai laba (surplus/defisit) yang menguntungkan pihak manajemen atau agen”.

2.1.9 Teori Stewardship

Teori stewardship adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi, sehingga teori ini mempunyai dasar psikologi dan sosiologi yang telah dirancang dimana para eksekutif sebagai *steward* termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan prinsipal, selain itu perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasinya sebab *steward* berusaha mencapai sasaran organisasinya. “Teori ini didesain bagi para peneliti untuk menguji situasi dimana para eksekutif dalam perusahaan sebagai pelayan dapat termotivasi untuk bertindak dengan cara terbaik pada prinsipalnya” (Donaldson dan Davis, 1989, 1991) dalam (Anton, 2010).

Di sektor pemerintahan, *steward* yang dimaksud adalah pemerintah daerah dan prinsipal adalah pemerintah pusat. Pemerintah daerah akan berperilaku sesuai kepentingan bersama antara pemerintah pusat dengan pemerintah daerah. Ketika kepentingan *steward* dan prinsipal tidak sama, maka *steward* akan berusaha bekerja sama daripada menentangnya, karena *steward* merasa kepentingan bersama dan berperilaku sesuai dengan perilaku prinsipal merupakan pertimbangan yang rasional karena *steward* lebih melihat pada usaha untuk mencapai tujuan organisasi.

Pemerintah daerah (steward) dalam menetapkan kebijakan tetap mengacu pada tujuan pemerintah pusat (prinsipal) yang dituangkan dalam RPJP Nasional atau RPJMN.

2.1.10 Model-Model Diskresi Akrua

Diskresi akrua merupakan ukuran untuk melihat manajemen laba di sektor privat dan di sektor publik bisa digunakan untuk melihat manajemen angka akuntansi. Beberapa model yang dapat digunakan untuk melihat nilai diskresi akrua (Dechow, Sloan, & Sweeney, 1995) :

1. Model Healy (1985)

Pendekatan ini setara dengan memperlakukan seperangkat pengamatan dimana pendapatan diperkirakan akan dikelola ke atas sebagai periode estimasi dan himpunan pengamatan dimana pendapatan diperkirakan akan dikelola ke bawah sebagai periode peristiwa. Perhitungan model ini sebagai berikut (Healy, 1985):

$$NDA_t = \sum t TA_t / T$$

Keterangan :

NDA = estimasi *nondiscretionary accruals*

TA = total akrua yang diskalakan dengan total aset

2. Model DeAngelo (1986)

Pendekatan ini menghitung perbedaan pertama dalam total akrua, dan dengan mengasumsikan bahwa perbedaan pertama memiliki nilai nol yang diharapkan berdasarkan hipotesis nol yang menyatakan tidak ada manajemen laba. Model ini menggunakan total akrua periode lalu (diskalakan dengan total aset t-1) sebagai ukuran akrua nondiskretioner. Dengan demikian, Model DeAngelo untuk akrua nondiskretioner adalah (DeAngelo, 1986):

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

3. Model Jones (1991)

Model ini menyederhanakan anggapan bahwa akrua nondiskretioner bersifat konstan. Modelnya mencoba mengendalikan efek perubahan pada lingkungan ekonomi perusahaan terhadap akrua nondiskretioner. Model Jones untuk akrua nondiskretioner pada tahun yang bersangkutan adalah (Jones, 1991):

$$NDA_t = \alpha_1 (1 / A_{t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV) + \alpha_3 (PPET)$$

Keterangan:

ΔREV_t = pendapatan pada tahun t dikurangi pendapatan pada tahun t-1 dibagi dengan total aset pada t-1;

PPE_{it} = property, pabrik dan peralatan pada tahun t dibagi dengan total aset pada t-1;

At-1 = total aset pada tahun t-1;

$\alpha_1, \dots, \alpha_3$ = parameter-parameter spesifik perusahaan.

4. Model Modifikasi Jones (1995)

Model ini mempertimbangkan versi modifikasi dari model Jones dalam analisis empiris. Modifikasi dirancang untuk menghilangkan kecenderungan dugaan model Jones untuk mengukur akrual diskresioner dengan kesalahan ketika kebijaksanaan dilakukan atas pendapatan. Dalam model yang dimodifikasi, estimasi akrual nondiskresioner selama periode peristiwa (misalnya selama periode di mana manajemen laba dihipotesiskan) sebagai :

$$NDA_{it} = \beta_1 (1/At-1) + \beta_2 (\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}/At-1) + \beta_3 (PPE_{it}/At-1)$$

Diskresi Akrual (DA) ditentukan dengan formula berikut:

$$DA_{it} = TA - NDA_{it}$$

Keterangan :

DA_{it} = Diskresi akrual organisasi i dalam periode tahun t

NDA_{it} = *Nondiscretionary Accruals* organisasi i dalam periode tahun t

TA_{it} = Total akrual organisasi i dalam periode tahun t

At-1 = Total aset organisasi i dalam periode tahun t-1

ΔREV_{it} = Pendapatan organisasi i pada tahun t dikurangi dengan pendapatan organisasi i pada tahun t-1

PPE_{it} = Property, pabrik, dan peralatan organisasi i dalam periode tahun t

ΔREC_{it} = Piutang usaha organisasi i pada tahun t dikurangi pendapatan organisasi i pada tahun t-1.

ε = error

Nilai total akrual diperoleh dari persamaan Hribar & Collins (2002) dalam (Rohman, 2017), yaitu:

$$TA = -Dy + COFO \text{ atau } TA = COFO - Dy$$

Dimana Dy adalah silpa/sikpa pemerintah dan COFO adalah arus kas bersih dari aktivitas operasi pemerintah.

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian yang dilakukan oleh peneliti berjudul “Pengaruh Diskresi Akrual terhadap Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SILPA) pada Provinsi Di Indonesia”. Terdapat beberapa penelitian terdahulu yang dilakukan peneliti sebelumnya yang disajikan pada Tabel 2.1.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

| No | Peneliti | Judul Penelitian | Variabel Penelitian | Hasil Penelitian |
|----|-----------------------------------|--|---|---|
| 1 | (Rohman, Daud, & Ermadiani, 2018) | <i>Analysis Effect of Accrual Discretion Against SILPA (SIKPA) Budget Calculations on Local Government</i> | -Variabel Independen: Diskresi Akrual yang diwakili oleh Total Akrual -Variabel Dependen : SILPA (SIKPA) | -Dengan perhitungan total akrual dari laporan pemerintah daerah memperoleh hasil nyata, implikasinya menunjukkan bahwa akrual diskresioner mempengaruhi SILPA/SIKPA pemerintah daerah. -Model Healy dapat menunjukkan bahwa NDA memiliki arah yang sejalan dengan DA sedangkan ND memiliki hubungan arah yang berlawanan. Dengan kata lain menunjukkan bahwa non-diskresi meningkat maka akrual diskresioner juga lebih besar. |
| 2 | (Hardiana, 2018) | Pengaruh Perubahan Pendapatan, Realisasi Dana Alokasi Khusus dan Perubahan Pembiayaan terhadap SILPA (Studi Empiris Pada Pemerintah Daerah Kabupaten/ Kota Se Jawa Tahun 2016) | Variabel independen: Perubahan pendapatan, Dana Alokasi Khusus, Perubahan Pembiayaan Variabel dependen : SILPA | -Hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa variabel Perubahan Pendapatan dan Realisasi Dana Alokasi Khusus berpengaruh signifikan terhadap SILPA. Sedangkan variabel Perubahan Pembiayaan tidak berpengaruh signifikan terhadap SILPA. Berdasarkan hasil adjusted R-square sebesar 22,6% yang berarti variabel SILPA hanya dapat dijelaskan 22,6%, sedangkan 77,4% dijelaskan oleh variabel-variabel lain diluar model penelitian. |

| | | | | |
|---|------------------------|--|---|---|
| 3 | (Fitroh & Putra, 2016) | Pengaruh Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA) Terhadap Penetapan Jumlah Anggaran Tahun Berikutnya | Variabel Independen: SiLPA Variabel Dependen: Penetapan Anggaran | -Anggaran tahun 2011 dan 2012 mengalami penurunan. Sedangkan SiLPA yang ada hanya sebesar 4.7%. Namun, berdasarkan analisa data yang dianalisis secara parsial masing-masing SKPD, dapat disimpulkan bahwa anggaran tahun 2011 berhubungan secara signifikan pada SiLPA tahun 2011 dan SiLPA tahun 2011 berkorelasi secara signifikan juga dengan anggaran tahun 2012. Hal ini mengindikasikan bahwa SiLPA dapat mempengaruhi anggaran. Hubungan yang terjadi berkisar antara 0.4 - 0.5 yang berarti hubungan dengan tingkat korelasional sedang. |
| 4 | (Iswahyudin, 2016) | Pengaruh Belanja Modal, Belanja Barang dan Jasa terhadap Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SILPA) Kabupaten/ Kota di Sulawesi Tengah | Variabel independen: Belanja modal dan Belanja barang & jasa Variabel dependen : SILPA | -Realisasi Belanja Modal, Barang dan Jasa secara simultan berpengaruh terhadap Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SILPA) Kabupaten/ Kota di Sulawesi Tengah. -Realisasi Belanja Modal berpengaruh signifikan terhadap Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SILPA) Kabupaten/Kota di Sulawesi Tengah. -Realisasi Belanja Barang dan Jasa berpengaruh signifikan terhadap Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SILPA) Kabupaten/Kota di Sulawesi Tengah. |

| | | | | |
|---|---------------------------------------|---|--|--|
| 5 | (Cohen, Bisogno, & Malkogianni, 2016) | <i>Local Government' Earning Management: Greek and Italian Evidence</i> | Menganalisis AkruaI diskresioner dan menghubungkannya dengan variabel politik | -Pemerintah daerah terlibat dalam manajemen pendapatan, faktor utama adalah siklus pemilihan, terutama dalam hal Kotamadya Yunani |
| 6 | (Arcas & Marti, 2016) | <i>Financial Performance Adjustment in English Local Governments</i> | Menganalisis <i>abnormal accruals</i> | - Penggunaan akruaI abnormal di pemerintah daerah Inggris untuk melaporkan surplus/defisit mendekati nol juga menghindari melaporkan defisit besar. -Kami menemukan bahwa biaya penyusutan dan penurunan nilai aset tetap adalah item yang paling banyak secara signifikan terkait dengan akruaI abnormal. |
| 7 | (Plicher, 2011) | <i>Local Governmental Management of Discretionary and Specific Accruals</i> | Menganalisis Estimasi akruaI diskresioner, Estimasi akun akruaI tertentu, Pengukuran demografi utama pemerintah daerah | -Korelasi signifikan ditemukan antara akruaI diskresioner agregat dan akruaI spesifik. AkruaI diskresioner rata-rata positif untuk pemerintah daerah yang berlokasi di wilayah metropolitan Sydney dan kota-kota regional besar. -Secara keseluruhan, tekanan politik, komersial, dan sosial yang berbeda berdasarkan ukuran dan lokalitas pemda memimpin pengguna akun akruaI tertentu untuk mengelola pendapatan. |

Sumber : Data diolah (2019)

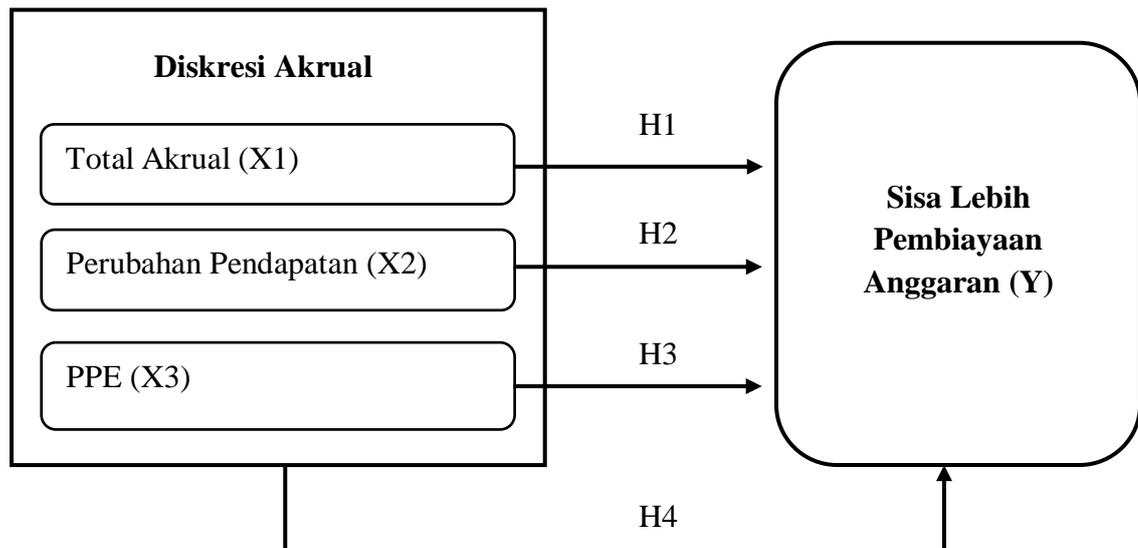
Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian (Rohman, Daud, & Ermadiani, 2018) yang berjudul *Analysis Effect of Accrual Discretion Against SILPA (SIKPA) Budget Calculations on Local Government*, penelitian ini

menggunakan diskresi akrual melalui variabel total akrual (TA) kemudian dilihat pengaruhnya terhadap SILPA/SIKPA (Dy) dengan persamaan Hribar & Collins. Penelitian ini menyebutkan dengan perhitungan total akrual dari laporan pemerintah daerah memperoleh hasil nyata, implikasinya menunjukkan bahwa diskresi akrual mempengaruhi SILPA/SIKPA pemerintah daerah.

Peneliti menggunakan diskresi akrual melalui variabel yang sama dengan peneliti sebelumnya yaitu total akrual, namun ditambah dengan dua variabel yaitu perubahan pendapatan dan *Plant, Property, and Equipment* (PPE) berdasarkan Model Modifikasi Jones. Peneliti menggunakan objek penelitian pada beberapa provinsi di Indonesia agar dapat diambil keputusan yang lebih luas.

2.3 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian dari tinjauan pustaka di atas, maka kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut.



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

Keterangan:

H1: parsial

H3: parsial

H2: parsial

H4: simultan

2.4 Hipotesis Penelitian

Hipotesis adalah jawaban sementara terhadap masalah penelitian yang kebenarannya harus diuji secara empiris. Hipotesis menyatakan hubungan apa yang

kita cari atau ingin kita pelajari. Berdasarkan rumusan masalah yang telah dijelaskan, maka hipotesis dalam penelitian ini sebagai berikut.

H1 = Total Akruai memiliki pengaruh terhadap SILPA pada Provinsi di Indonesia.

H2 = Perubahan Pendapatan memiliki pengaruh terhadap SILPA pada Provinsi di Indonesia.

H3 = *Plant, Property, and Equipment* (PPE) memiliki pengaruh terhadap SILPA pada Provinsi di Indonesia.

H4 = Total Akruai, Perubahan Pendapatan, dan *Plant, Property, and Equipment* (PPE) memiliki pengaruh secara simultan terhadap SILPA pada Provinsi di Indonesia.