

PENGARUH SISA LEBIH PERHITUNGAN ANGGARAN (SiLPA) DAN FINANCIAL DISTRESS TERHADAP MANIPULASI AKRUAL PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA

Cut Alya Shafira¹, Syukriy Abdullah^{*2}

^{1,2} Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Syiah Kuala

e-mail: cutalyashafira27@gmail.com¹, syukriyabdullah@unsyiah.ac.id^{*2}

* Corresponding Author

<https://dx.doi.org/10.24815/jimeka.v7i3.20574>

Abstract

This study aims to examine the effect of Calculation of Budget Excess (SiLPA) and Financial Distress on Accrual Manipulation in Indonesian Regional Governments. The object of this research is all district/city governments in Indonesia. The selection of the object of this research is based on the number of cases in local governments in districts and cities that cause problems. Researchers cannot see problems from one district or one city because this research is to see as a whole whether all local governments experience accrual manipulation, so this study takes the object of all local governments in Indonesia. The data used is secondary data from the audited district/city financial statements. The sample in this study amounted to 438 districts/cities for the 2019 fiscal year. Multiple linear regression models were used to test the hypothesis. The results showed that the two independent variables, namely SiLPA and Financial Distress had a positive effect on Accrual Manipulation.

Keywords: *Financial Distress, Deficit Budget, SiLPA, Accrual Manipulation, Earnings Management, Creative Accounting*

1. PENDAHULUAN

Akuntansi berbasis akrual pada Pemda di Indonesia mulai tahun 2015 memiliki implikasi pada kemungkinan terjadinya manipulasi akrual. Manipulasi akrual dapat menimbulkan bias dalam laporan keuangan (Setiawati dan Na'im, 2000 dalam Achmad *et al.*, 2007). Biasanya manipulasi akrual (diskresi akrual) dilakukan oleh manajemen dengan tujuan untuk mempercantik kinerja keuangan atau menutupi kondisi buruk perusahaan atau organisasi, salah satunya adalah *financial distress*. *Financial distress* merupakan ketidakberhasilan pemerintah daerah untuk mempersiapkan dan memenuhi standarisasi pelayanan pada bidang operasi, kewajiban dan sumber daya masyarakat yang dibutuhkan (Maher *et al.*, 2020), serta keadaan dimana Pemda mengalami defisit tiga tahun berturut-turut (Trussel & Patrick, 2018). Fenomena ini terjadinya pasca berlakunya desentralisasi fiskal dan otonomi daerah pada tahun 2001 telah mendapat perhatian dari beberapa peneliti (Ansori, 2021). Hal ini menyebabkan analisis tentang kondisi keuangan pemerintah daerah di Indonesia semakin berkembang.

Implikasi dari penerapan akuntansi berbasis akrual, telah ditetapkan pada Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang SAP dengan pedoman pelaksanaan untuk Pemda diatur dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) No. 64 Tahun 2013 tentang Penerapan SAP Berbasis Akrual Pada Pemerintah Daerah. SAP adalah kaidah-kaidah akuntansi yang diterapkan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintahan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). Penerapan akuntansi berbasis akrual pada pemerintahan membuka ruang luas untuk penelitian karena adanya kebijakan atau kewenangan yang diterapkan oleh pemerintah dan pemerintah daerah yaitu diskresi akrual (manipulasi akrual) namun salah dipergunakan oleh oknum-oknum yang memiliki kepentingan lainnya, sehingga terjadi bias dalam pelaporan keuangan dan dapat menyesatkan para pengambil keputusan (Chone *et al.*, 2019).

Bias yang terjadi dalam LKPD merupakan akibat dari adanya peluang untuk mengatur atau memanipulasi akrual, seperti penyusutan aset tetap dan

penghapusan piutang tak tertagih. PP Nomor 71 Tahun 2010 PSAP Nomor 07 Paragraf 53 menyatakan bahwa, “penyusutan didefinisikan sebagai alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan selama masa manfaat yang bersangkutan”. Pemberlakuan basis akrual dalam SAP merupakan satu penanda bahwa penyusutan telah dicatat. Praktik pada sebagian peristiwa berdampak terhadap timbulnya piutang, yang mana hal tersebut adalah salah satu aset penambahan kekayaan bersih pemerintah. Adanya utang pungutan pendapatan dan peminjaman yang diberikan, serta transaksi lainnya menyebabkan timbulnya hak tagih dalam skema pelaksanaan aktivitas pemerintahan, yang umumnya terjadi pada pemerintahan sehingga menimbulkan piutang (Buletin Teknis Nomor 16 tentang Akuntansi Piutang Berbasis Akrual). PP No. 14 Tahun 2005 mengatur tentang Tata Cara Penghapusan Piutang Negara/Daerah.

Motivasi manajemen atau penyusun Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) untuk

melakukan manipulasi akrual ada beberapa, salah satunya adalah kondisi keuangan yang tidak sehat (*financial distress*). *Financial distress* menurut Ross & Westerfield dalam Tubels (2015) adalah ketidakberhasilan pemerintah dalam memberikan layanan bagi publik sesuai dengan standarisasi pelayanan yang ditetapkan. Sementara itu, tujuan utama Pemda dibentuk adalah untuk menyediakan layanan publik dan sosial serta dapat berkontribusi pada kualitas kehidupan masyarakat yang hanya dapat dilakukan oleh Pemda jika mampu menjaga kesehatan *financial* dan kondisi dimana Pemda tidak mengalami defisit tiga tahun berturut-turut (Trussel & Patrick, 2009). Defisit Pemda terjadi apabila pengeluarannya lebih besar dibandingkan dengan pemasukan. Jika defisit terjadi maka, salah satu hal yang dapat menutupi defisit adalah dengan adanya sisa lebih perhitungan anggaran (SiLPA) tahun sebelumnya.

Tabel 1. Perbandingan Surplus/(Defisit) dalam LRA dan LO

No	Pemda	Besaran Surplus/(Defisit)		Keterangan
		LRA	LO	
1.	Kab. Serdang Bedagai	(238.559.125,92)	100.930.392.319,95	LRA defisit, LO surplus
2.	Kota Lhokseumawe	(8.966.005.575,90)	96.777.947.629,89	LRA defisit, LO surplus
3.	Kab. Serang	(178.470.066.434,00)	(33.893.256.854,11)	Defisit LRA > LO
4.	Kab. Bangkalan	(5.153.822.834,01)	(16.584.408.555,60)	Defisit LO > LRA
5.	Kab. Alor	(11.093.603.894,69)	(177.571.026.268,52)	Defisit LO > LRA
6.	Kab. Kutai Kartanegara	1.093.307.392.830,95	(726.332.048.380,27)	LRA surplus, LO defisit
7.	Kota Gorontalo	18.576.147.364,50	(5.106.016.437,16)	LRA surplus, LO defisit

Sumber: LHP BPK (2019)

Berdasarkan Tabel 1 dapat dilihat bahwa angka realisasi surplus/defisit dalam LRA menggambarkan selisih antara aliran uang masuk dari pendapatan dengan aliran uang keluar untuk belanja, sedangkan angka surplus/defisit dalam LO menggambarkan selisih antara pendapatan yang diakui dengan belanja yang diakui, yang tidak mencerminkan aliran kas masuk atau kas keluar.

Angka-angka dalam LRA dan LO, yang dibandingkan pada Tabel 1, menunjukkan adanya perbedaan diantara kedua laporan tersebut. LRA yang menggunakan basis kas memiliki besaran angka surplus/defisit, dengan LO yang menggunakan basis akrual. Perbedaan ini terjadi karena adanya masalah diskresi atau pilihan kebijakan akuntansi dalam penyusunan LO. Pilihan kebijakan akuntansi dalam

LO ini dapat dikaitkan dengan masalah keagenan (Abdullah, 2020). Manipulasi akrual merupakan salah satu faktor yang dapat disematkan sebagai penyebab adanya penyajian angka pendapatan dan beban dalam LO yang lebih besar atau lebih kecil dari pendapatan dan belanja dalam LRA. Hal ini akan berimplikasi pada besaran angka surplus/defisit, yang sering diartikan sebagai indikator dari kinerja anggaran pemerintah daerah. Penyesuaian kinerja finansial (*financial performance adjustment*) dengan menggunakan manipulasi akrual atau *earnings management* berkaitan dengan persoalan persaingan politik (Donatella, 2019) dan karakteristik birokrat pengelola keuangan (Donatella & Togesson, 2020).

Fenomena manipulasi pada saat perusahaan mengalami krisis atau *financial distress* telah diungkap oleh beberapa peneliti. Yuliana (2011) yang menjelaskan bahwa ketika suatu perusahaan mengalami masalah keuangan (*financial distress*), ada upaya yang dilakukan oleh perusahaan seperti perubahan metode akuntansi, perubahan kebijakan estimasi akuntansi, dan pergeseran periode biaya atau pendapatan. Di sektor publik, beberapa peneliti di AS menunjukkan bahwa Pemda (*municipalities*) yang mengalami kesulitan keuangan atau bangkrut, cenderung melakukan manipulasi akrual. Bukti lain menunjukkan bahwa manipulasi akrual dapat terjadi karena alasan politik.

Penelitian ini menarik untuk diteliti dikarenakan maraknya perikayasaan dan bias yang terjadi pada pemerintah daerah di Indonesia dimana, penelitian-penelitian sebelumnya belum ada yang meneliti tentang manipulasi akrual. Penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya yaitu Pertama, penelitian ini menggunakan variabel manipulasi akrual sebagai variabel dependen yang mana variabel ini terbitung baru di Indonesia dan masih belum ada yang meneliti, yang banyak diteliti adalah *mengenai earning management* (manajemen laba) di perusahaan bukan pada Pemda; Kedua, pada variabel *financial distress* menggunakan indikator yang diberi kode 0 dan 1 yang mengalami defisit selama 3 tahun berturut-turut jika kode 0 menandakan bahwa tidak terjadi defisit dan kode 1 menandakan terjadinya defisit pada Pemda.

2. KAJIAN PUSTAKA

Teori Keagenan

Teori keagenan digunakan sebagai *grand theory* yang dapat menghubungkan semua variabel dalam penelitian. Teori keagenan (*agency theory*) menjelaskan bahwa adanya asimetri informasi antar manajer sebagai agen dan pemilik (dalam hal ini adalah pemegang saham) sebagai prinsipal. Asimetri informasi terjadi pada pemerintah daerah, misalnya pemerintah kabupaten/kota sebagai agen yang menerima dana dari pemerintah pusat bertujuan untuk menyediakan barang atau jasa pada masyarakat, tetapi agen mempunyai informasi yang lebih dan tidak semuanya dapat diberitahukan kepada masyarakat, sehingga terjadinya asimetri informasi tersebut.

Dalam konteks Pemda, permasalahan keagenan dapat berupa tindakan ataupun perilaku oportunistik seperti halnya menganggarkan pendapatan yang terlalu tinggi, memungkinkan alokasi biaya belanja akan lebih besar dan mengakibatkan terjadinya defisit pada akhir tahun. Kepala daerah yang dipilih oleh partai politik cenderung akan bertindak untuk kepentingan partai, sehingga akan memanipulasi laporan keuangan agar terlihat lebih sehat. Permasalahan keagenan tersebut perlu adanya proses audit untuk dapat mengurangi perilaku oportunistik yang mungkin bertindak di luar kewajibannya kepada prinsipal.

Teori keagenan yang diterapkan pada sektor publik sangat penting untuk dilaksanakan agar dapat mengkaji berbagai komitmen untuk kebijakan yang memiliki keterkaitan dengan publik dengan masalah kontraktual, yakni informasi tidak simetris (Abdullah & Halim, 2006). SiLPA terjadi akibat tidak simetrisnya informasi antara eksekutif dan legislatif. SiLPA berpotensi menjadikan berubahnya struktur APBD tahun selanjutnya. SiLPA dapat mempengaruhi struktur penetapan APBD.

Berdasarkan penjelasan di atas, penelitian ini menggunakan Teori Keagenan sebagai salah satu media analisis untuk menggeneralisasi konsep-konsep dasar penelitian (variabel, indikator, dan sebagainya) serta untuk mengkonfirmasi hasil temuan penelitian. Teori ini bertujuan menguji hubungan antara variabel independen yaitu SiLPA dan *Financial Distress*; variabel moderasi yaitu Kualitas Audit; serta variabel dependen yaitu Manipulasi Akrual Pemda.

Financial Distress pada Pemerintah Daerah

Financial Distress menurut Ross & Westerfield dalam Tubels (2015) adalah ketidakberhasilan pemerintah dalam memberikan pelayanan bagi publik sesuai kualitas standarisasi yang ditetapkan. Menurunnya pengeluaran pemeliharaan dalam memenuhi infrastruktur dan penurunan investasi modal pada infrastruktur yang dialami oleh pemerintah daerah untuk membiayai pengeluaran lain yakni disebabkan akibat adanya *Financial Distress*.

Fenomena terjadinya *Financial Distress* pasca berlakunya desentralisasi fiskal dan otonomi daerah pada tahun 2001 telah mendapat perhatian dari beberapa peneliti (Ansori, 2021). Hal ini menyebabkan analisis tentang kondisi keuangan pemerintah daerah di Indonesia semakin berkembang dan semakin banyak yang ingin meneliti tentang hal tersebut agar Pemda tidak mengalami kesulitan keuangan yang berakibat pada laporan keuangan pemda yang dimanipulasi atau dipercantik.

Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA)

Anggaran berbasis kas memiliki konsep, yang mana sisa anggaran sejenis dengan jumlah uang atau kas Pemda yang belum digunakan. Sisa anggaran memiliki dua macam jenis, yakni SiLPA dan SILPA. Ramadhani & Setiawan (2019), “sisa anggaran terjadi karena disebabkan oleh banyak faktor antara lain adanya peraturan, perencanaan anggaran dan pengadaan barang dan jasa”.

Menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 pasal 1, “Sisa Lebih Perhitungan Anggaran yang selanjutnya disingkat dengan SiLPA adalah selisih realisasi penerimaan dan pengeluaran anggaran selama satu periode anggaran”. Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 Pasal 137-153 menyebutkan bahwa, “SiLPA tahun sebelumnya merupakan penerimaan pembiayaan yang digunakan untuk menutupi defisit anggaran apabila realisasi pendapatan lebih kecil dari pada realisasi belanja, mendanai pelaksanaan kegiatan lanjutan atas beban belanja langsung dan mendanai kewajiban lainnya sampai dengan akhir tahun anggaran yang belum diselesaikan”.

Manipulasi Akruwal pada Pemerintah Daerah

Fenomena manipulasi akruwal lazim terjadi pada perusahaan. Untuk sektor publik atau pemerintahan, fenomena ini mulai muncul setelah adanya penerapan

akuntansi berbasis akruwal. Di Indonesia laporan keuangan berbasis akruwal dimulai tahun 2015. Namun di dunia, New Zealand adalah yang pertama kalinya menggunakan basis akruwal pada awal tahun 1990-an dan selanjutnya sebagian negara lain juga mengaplikasikan basis akruwal baik untuk penyusunan laporan keuangan maupun untuk penganggaran (contohnya pada Australia, Selandia Baru, dan Inggris) (Mulyana, 2009).

Akruwal yang diterapkan pada beragam bagian baik asset, pendapatan, beban, kewajiban dan lainnya, sehingga kita akan mengetahui ukuran akruwal yang diimplementasikan oleh manajemen Pemda dalam mengelola dan melaporkan keuangan. Ukuran akruwal adalah tingkatan penerapan akruwal yang dijalankan oleh manajemen Pemda terhadap terlaksanakannya diskresi akruwal. Apabila diskresi akruwal diterapkan, maka ukuran akruwal pada Pemda tentunya menjadi berbeda-beda.

Kewenangan atau kebijakan manajemen pemerintah daerah yang bertujuan mengimplementasikan basis akruwal pada pengelolaan dan pelaporan keuangan pemerintah daerah disebut sebagai diskresi akruwal. Rohman (2016) menyatakan bahwa, “diskresi akruwal atau kebijakan yang dapat memanipulasi angka-angka akuntansi yang dianggap memiliki keterkaitan terpola dengan aspek-aspek lain pada organisasi (pemerintah daerah) seperti total akruwal, piutang, pendapatan, *plant property and equipment (PPE)* tetapi, ada terkadang terdapat sebagian jumlah nilai manipulasi akruwal yang tidak tepat dengan keterkaitan pola tersebut”.

Nilai yang tidak tepat disebut dengan diskresi akruwal abnormal, yang terkadang diaplikasikan sebagai proksi bahwa diskresi akruwal telah “dimanipulasi.” Manipulasi akruwal diskresioner memiliki tujuan akhir, tentu saja dengan memanipulasi angka laba atau manipulasi laba akruwal. Manajemen Pemda melaksanakan “manipulasi” pendapatan (surplus/defisit) pendapatan tahun berjalan dikarenakan berbagai unsur motif tertentu (Rohman, Daud, & Ubaidillah, 2018).

Pengaruh Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA) terhadap Manipulasi Akruwal

SiLPA adalah selisih antara realisasi penerimaan dan pengeluaran anggaran selama 1 (satu) periode anggaran. Segala aktivitas transaksi keuangan yang

termasuk SiLPA tahun sebelumnya baik bersumber dari penerimaan, pembiayaan, pengeluaran dan sisa-sisa dana kegiatan yang sudah terealisasi. SiLPA yang tinggi mengindikasikan bahwa belum semua anggaran belanja direalisasikan atau penerimaan daerah lebih tinggi daripada anggarannya. Hal ini menjadi sebuah peluang untuk dapat menggunakan kewenangan atau kebijakan diskresi akrual agar dapat menyamakan laporan keuangan dan meningkatkan performa dalam memberikan pelayanan bagi publik, tetapi diskresi akrual ini bisa saja salah dipergunakan oleh oknum-oknum yang ingin menguntungkan diri sendiri bukan untuk kepentingan publik.

Hasil penelitian ini selaras dengan hasil penelitian Rohman (2016) yang mendapati adanya pengaruh diskresi akrual terhadap Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA). Rohman (2016) menyatakan bahwa, “penggunaan diskresi akrual (manipulasi akrual) yang lebih tinggi antara lain diduga karena performa keuangan yang tidak baik dapat disamakan, ketidakcukupan dana dalam konteks tersedianya pelayanan bagi publik (masyarakat), dan menghindari biaya layanan atau defisit yang tinggi, serta tercapainya kemampuan sesuai yang diproyeksikan berdasarkan konsep keuangannya”.

H1: SiLPA memiliki pengaruh positif terhadap manipulasi akrual pada Pemerintah Daerah di Indonesia.

Pengaruh *Financial Distress* terhadap Manipulasi Akrual

Pemerintah daerah memiliki tujuan untuk menyediakan layanan publik dan sosial serta dapat berkontribusi pada kualitas kehidupan masyarakat yang hanya dapat dilakukan oleh pemda jika mampu menjaga kesehatan *financial* dan dimana suatu kondisi pemerintah daerah tidak mengalami defisit berturut-turut selama tiga tahun (Trussel & Patrick, 2009). Pemerintah dan pemerintah daerah memiliki kebijakan dan kewenangan dalam mengelola keuangan agar Pemda terlihat lebih baik dan meningkatkan kualitas kinerja. Kewenangan manajemen pemda bertujuan mengimplementasikan basis akrual pada pengelolaan dan pelaporan keuangan Pemda disebut sebagai diskresi akrual (Rohman, 2016).

Financial distress memiliki keterkaitan dengan akrual diskresioner, dimana ukuran kesulitan keuangan yang meningkat cenderung akan berupaya menjadikan manajemen untuk melakukan manipulasi akrual agar dapat menurunkan atau meningkatkan pendapatan dan dapat mengumumkannya kepada publik dengan laporan keuangan yang sudah terlihat baik, dan sebaliknya (Chairunesia *et al.*, 2018). Chairunesia *et al.*, (2018) dan Lo (2012) menemukan *Financial Distress* berpengaruh positif terhadap manajemen laba akrual.

H2: *Financial distress* memiliki pengaruh positif terhadap manipulasi akrual pada Pemerintah Daerah di Indonesia.

3. METODE PENELITIAN

Ruang Lingkup Penelitian

Jenis penelitian yang dilakukan peneliti adalah penelitian kuantitatif. Dalam penelitian ini peneliti mengambil objek penelitian pada seluruh pemerintah kota di Indonesia. Ruang lingkup penelitian ini hanya terkait pada variabel-variabel yang akan diteliti yaitu SiLPA, *Financial Distress*, dan Kualitas Audit yang akan mempengaruhi tingkat manipulasi akrual pada laporan keuangan pemerintah daerah.

Data dan Sampel

Data yang digunakan dalam penelitian ini bersumber dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten/Kota seluruh Indonesia untuk tahun anggaran 2019. Data tersebut diperoleh dari Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPKRI). Populasi penelitian ini adalah Kabupaten/Kota seluruh di Indonesia sebanyak 514 Kabupaten/Kota. Sampel dipilih menggunakan *purposive sampling*. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 375 Kabupaten/Kota seluruh di Indonesia.

Tabel 2. Mekanisme Pemilihan Sampel

No.	Kriteria	Jumlah
1.	Total Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota tahun 2019	514
2.	Pemerintah daerah yang tidak memiliki data lengkap	9
3.	Pemerintah Daerah dengan data ekstrem	67
Total sampel	Sampel Pemda yang diperoleh	438

Sumber: Data diolah (2022)

Definisi Operasional Variabel

Operasional variabel merupakan metode pengaplikasian konsep sebuah variabel sehingga dapat diukur variabelnya, yang dirumuskan berdasarkan perspektif yang dimiliki oleh konsep tersebut dan selanjutnya dapat dikategorikan pada komponen-komponen yang dapat diukur (Sekaran & Bougie, 2016). Penentuan jenis dan indikator dari variabel-variabel yang terkait dalam penelitian bertujuan untuk operasional variabel, serta penentuan skala indikator untuk mengukur dari masing-masing variabel. Definisi dan pengukuran variabel-variabel ini adalah sebagai berikut:

- 1) Manipulasi akrual merupakan kebijakan akuntansi yang dipilih oleh manajemen untuk menghasilkan angka-angka tertentu dalam laporan keuangan pemerintah daerah sebagai upaya untuk mencapai tujuan tertentu (Rohman, Daud, & Ubaidillah, 2018). Penghitungan manipulasi akrual menggunakan rumus berikut:

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

Dimana: ABNACCR adalah Abnormal akrual, ACCR adalah Total akrual, EXPACCR adalah Akrual yg diharapkan; j adalah menunjukkan entitas pengamatan j, dan t adalah tahun ke.

- 2) SiLPA merupakan sisa anggaran tahun sebelumnya (t-1) yang diterima dan digunakan pada tahun berjalan (t), yakni sebagai bagian penerimaan biaya tahun sebelumnya.
- 3) *Financial distress* ini dapat terjadi ketika ketidakmampuan Pemda dalam memenuhi kebutuhan operasional, membayar utang, dan memenuhi kebutuhan masyarakat selama satu tahun lebih secara berturut-turut (Trussel & Patrick, 2018).

Metode Analisis

Metode yang digunakan adalah metode analisis regresi linear berganda yang memiliki fungsi dan bertujuan menguji pengaruh 2 (dua) variabel yakni variabel independen dan variabel dependen. Variabel independen dalam penelitian ini adalah SiLPA (X_1), dan *Financial Distress* (X_2), sedangkan variabel dependennya adalah Manipulasi Akrual (Y).

Penggunaan analisis ini untuk menjalankan prakiraan dan ingin melihat perubahan nilai variabel dependen ketika nilai variabel independen ditingkatkan atau diturunkan nilainya (Sugiono, 2012:29). Metode analisis ini dipergunakan untuk menguji dan mengetahui “pengaruh atau hubungan antar variabel bebas yaitu: SiLPA (X_1) dan *Financial Distress* (X_2) terhadap variabel terikat yaitu Manipulasi Akrual (Y)”. Persamaan regresi dalam penelitian ini adalah:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + e,$$

dengan Y adalah Manipulasi Akrual; a adalah Konstanta; b adalah Koefisien Regresi; X_1 adalah Sisa Lebih Perhitungan Anggaran; X_2 adalah *Financial distress*; dan e adalah *Error terms* atau residual.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Data dan Statistik Deskriptif

Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh SiLPA dan *Financial Distress* terhadap Manipulasi Akrual dengan Kualitas Audit sebagai pemoderasi pada Pemerintah Daerah di Indonesia tahun 2019. Objek penelitian dalam penelitian ini adalah seluruh Kabupaten/ Kota yang ada di Indonesia dan penentuan sampel yang kan dipilih pada penelitian ini menggunakan purposive sampling yakni penentuan

sampel berdasarkan kriteria atau karakteristik yang telah ditentukan.

Berdasarkan jumlah populasi terdapat 514 kabupaten/kota di Indonesia yang memiliki Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang dapat dilihat pada Laporan Hasil Pemeriksaan BPK, tetapi yang memiliki data kualitas audit hanya 483 Kabupaten/Kota. Sampel penelitian ini menggunakan

purposive sampling. Sampel yang dipilih dalam penelitian ini adalah 438 kabupaten/kota di Indonesia tahun 2019 ini semuanya sudah di audit.

Observasi dalam penelitian ini berjumlah 438 observasi, yakni data untuk kabupaten/kota di Indonesia tahun 2019. Statistik deskriptif variabel yang digunakan dalam penelitian dapat dilihat pada Tabel 3 berikut.

Tabel 3. Statistik Deskriptif

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maksimum	Mean	Std. Deviation
SiLPA	438	-8162407839	339694000000	85891384827,743	73872827014,055
<i>Financial Distress</i>	438	0	1	0,0936	0,29161
Manipulasi Akrua	438	-151638000000	2876630000000	941587171026,061	485195432943,314
Valid N (listwise)	438				

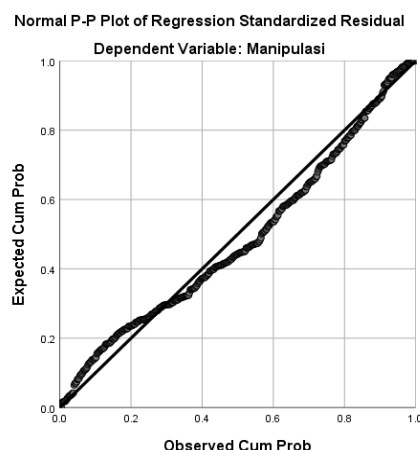
Sumber: Hasil Pengolahan SPSS 26 (2022)

Berdasarkan Tabel 3 diatas, rata-rata nilai Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA) ada sebesar 85891384827,7426 menunjukkan bahwa Kabupaten/Kota dengan nilai SiLPA terendah sebesar -8162407839,00 adalah Kota Ternate dan SiLPA dengan nilai tertinggi sebesar 339694000000,00 adalah Kabupaten Nganjuk tahun 2019. Rata-rata nilainya sebesar 0,0936 menunjukkan bahwa Kabupaten/Kota dengan nilai *Financial Distress* terendah sebesar 0 adalah Kabupaten Teluk Wondama dan *Financial Distress* dengan nilai tertinggi sebesar 1 adalah Kabupaten Gayo Lues tahun 2019 dan Variabel dependen yang digunakan pada penelitian ini adalah manipulasi akrual yang diukur menggunakan rumus: $ABNACCR_{jt} = ACCR_{jt} - XPACCR_{jt}$, rata-rata nilainya adalah sebesar 485195432943,31400 menunjukkan bahwa Kabupaten/Kota dengan nilai Manipulasi Akrua terendah sebesar -151638000000,00 adalah Kabupaten Minahasa dan Manipulasi Akrua dengan nilai tertinggi sebesar 2876630000000,00 adalah Kabupaten Tegal tahun 2019.

Hasil Uji Asumsi Klasik

Hasil Uji Normalitas

Pengujian normalitas dapat dilihat pada Gambar 1 berikut:



Gambar 1. Uji Normalitas

Dari Gambar 1 terlihat bahwa data terdistribusi normal, yaitu terbukti dengan data (titik) yang menyebar mengikuti garis diagonalnya.

Hasil Uji Multikolinearitas

Pengujian multikolinearitas dapat disajikan pada Tabel 4 berikut:

Tabel 4. Hasil Uji Multikolinieritas

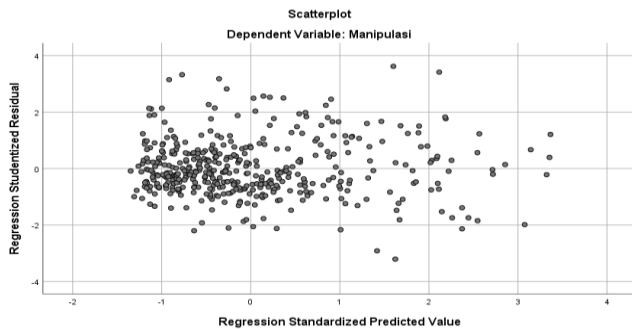
Model	Tolerance	VIF
SiLPA	.986	1.014
<i>Financial Distress</i>	.986	1.014

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS 26 (2022)

Dari Tabel 4, dapat dilihat bahwa penelitian ini tidak terdapat multikolinieritas pada model regresi. Hal tersebut terbukti dengan nilai dari *tolerance* > 0,1 dan nilai VIF <10.

Hasil Uji Heteroskedastisitas

Pengujian heteroskedastisitas dapat dilihat pada Gambar 2 berikut:



Gambar 2. Uji Heteroskedastisitas

Dari Gambar 2 tersebut terlihat bahwa titik-titik tersebut tidak berbentuk pola yang jelas dan menyebar di bawah serta di atas nilai 0 pada sumbu Y. sehingga, dapat disimpulkan model regresi pada penelitian ini tidak terdapat heteroskedastisitas.

Hasil Regresi Linier Berganda dan Pengujian Hipotesis

Hasil pengolahan data menghasilkan persamaan regresi, koefisien determinasi, dan signifikansi disajikan pada Tabel 5 berikut:

Tabel 5. Hasil Analisis Regresi

$Y = 666936781517,494 + 3,006 \text{ SiLPA} + 176016226870\text{FD} + e$			
<i>t-value</i>	20,131	10,656	2,463
<i>Sig. Value</i>	0,000	0,000	0,014
$R = 0.457/R^2 = 0.209/Adj.R^2 = 0.205$			
$F\text{-value} = 57,490/Sig. = 0,000$			
*Signifikan pada $\alpha = 5\%$.			

Sumber: Hasil Pengolahan Data SPSS 26 (2022)

Berdasarkan Tabel 5 diatas menunjukkan bahwa model regresi yang dihasilkan memiliki nilai F sebesar 57,490 dengan nilai signifikansi sebesar 0,000. Artinya, persamaan regresi ini dapat diaplikasikan

untuk menguji dan mengetahui ketika berubahnya nilai variabel Manipulasi Akrual dengan menggunakan dua variabel bebas, yakni SiLPA dan *Financial Distress*. Berdasarkan tabel di atas, nilai koefisien determinasi (R^2) adalah sebesar 0,209 dapat disimpulkan bahwa sebesar 20,90 perubahan dalam variabel Manipulasi Akrual dapat dijelaskan oleh model ini dan sebesar 79,10 perubahan dipengaruhi oleh variabel lainnya.

Hipotesis pertama (H1) yang menyatakan bahwa koefisien regresi variabel SiLPA sebesar 3,006 (bertanda positif) dan variabel SiLPA memiliki nilai signifikansi sebesar 0,000 yakni lebih kecil dari 0,05. Artinya, SiLPA memiliki pengaruh positif terhadap Manipulasi Akrual karena secara statistik hasil pengolahan data memperlihatkan bahwa besaran pengaruh SiLPA signifikan secara positif terhadap Manipulasi Akrual. Dengan demikian, hipotesis kedua (H2) tidak dapat ditolak.

Hipotesis kedua (H2) yang menyatakan bahwa Koefisien regresi variabel *Financial Distress* sebesar 176016226870,001 (bertanda positif) dan variabel *Financial Distress* memiliki nilai signifikansi sebesar 0,014 yakni lebih kecil dari 0,05. Artinya, *Financial Distress* memiliki pengaruh positif terhadap Manipulasi Akrual karena secara statistik hasil pengolahan data memperlihatkan bahwa besaran pengaruh *Financial Distress* signifikan secara positif terhadap Manipulasi Akrual. Dengan demikian, hipotesis kedua (H2) tidak dapat ditolak.

Pembahasan

Pengaruh SiLPA terhadap Manipulasi Akrual pada Pemerintah Daerah di Indonesia

Hasil pengujian menunjukkan variabel SiLPA (X1) memiliki nilai signifikansi sebesar 0,000 yang lebih kecil dari taraf signifikansi sebesar 0,05 ($\alpha = 5\%$). Artinya, variabel SiLPA (X1) berpengaruh signifikan terhadap Manipulasi Akrual pada pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia tahun 2019.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Rohman (2016) yang menemukan adanya pengaruh diskresi akrual terhadap Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA). Rohman (2016) menyatakan bahwa, “penyajian Sisa Lebih Perhitungan Anggaran (SiLPA) yang bertujuan untuk penggunaan diskresi akrual yang lebih tinggi diduga karena kinerja keuangan yang buruk dapat disamarkan,

ketidacukupan dana dalam hal penyediaan pelayanan bagi publik (masyarakat), dan menghindari adanya biaya layanan atau defisit yang meningkat, serta dapat mencapai kemampuan maupun performa sesuai yang diproyeksikan berdasarkan konsep keuangannya”.

Pengaruh *Financial Distress* terhadap Manipulasi Akrua pada Pemerintah Daerah di Indonesia

Variabel *Financial Distress* (X2) memiliki nilai signifikansi sebesar 0,014 yang lebih kecil dari taraf signifikansi yaitu 0,05. Hasil ini menunjukkan bahwa variabel *Financial Distress* (X2) berpengaruh terhadap manipulasi akrua pada pemerintah daerah di Indonesia tahun 2019.

Hasil temuan ini mengindikasikan bahwa *Financial Distress* memiliki pengaruh terhadap Manipulasi Akrua pada Pemda di Indonesia. Pemda yang memiliki kondisi ketidacukupan dana dan fasilitas yang disediakan kurang serta ketidakmampuan dalam memberikan pelayanan bagi publik (masyarakat). Sehingga hal tersebut memiliki indikasi Pemda untuk melakukan manipulasi akrua yaitu dengan menggunakan kebijakan (diskresi akrua) yang mana hal ini bertujuan dengan meningkatkan atau pendapatan yang rendah berakibat pada naik atau turunnya surplus atau defisit tahun berjalan pada laporan keuangan pemerintah daerah agar kondisi Pemda tidak kekurangan dana.

Hasil penelitian ini belum banyak menemukan hasil penelitian yang sejalan dengan penelitian lainnya dikarenakan penelitian termasuk ini penelitian terbaru, tetapi terdapat salah satu penelitian yang sejalan yakni hasil penelitian Gaddour dalam Rohman *et al.*, (2021) menyatakan bahwa pemerintah daerah mengaplikasikan akrua yang bertujuan mengperoleh dan melaporkan surplus yang rendah dan diskresi akrua akan tinggi (naik) manakala terjadi kondisi defisit pada anggaran.

5. KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan hasil penelitian yang telah dipaparkan terlebih dahulu, peneliti dapat menyimpulkan bahwa:

- a. SiLPA berpengaruh terhadap manipulasi akrua pada pemerintah daerah di Indonesia (hipotesis pertama atau H_1 tidak dapat ditolak).

- b. *Financial Distress* berpengaruh terhadap manipulasi akrua pada pemerintah daerah di Indonesia (hipotesis kedua atau H_2 tidak dapat ditolak).

Keterbatasan

Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini adalah:

- a. Penelitian ini hanya menggunakan 1 tahun periode yakni tahun 2019.
- b. Pemilihan model pengukuran untuk diskresi akrua hanya menggunakan 1 dari 4 model pengukuran yaitu model *jones* dimodifikasi. Sehingga hasil yang ditemukan tidak sempurna apabila menggunakan 4 jenis model pengukuran diskresi akrua.
- c. Penelitian terdahulu untuk mendukung variabel-variabel pada penelitian ini masih sangat terbatas dikarenakan penerapan akuntansi berbasis akrua secara penuh di Indonesia baru dimulai tahun 2015.

Saran

Beberapa saran yang dapat diberikan oleh peneliti antara lain:

- a. Peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya untuk dapat memperbesar dan memperluas ruang lingkup penelitian untuk menghasilkan temuan dan rekomendasi yang lebih komprehensif, terutama untuk tujuan pengambilan kebijakan terkait pengelolaan keuangan dan akuntabilitas publik.
- b. Penelitian selanjutnya disarankan untuk menambah variabel lain berhubungan dengan fenomena manipulasi akrua pada pemerintah daerah, serta dapat menggantikan variabel moderasi, misalnya aspek dorongan untuk pelaporan keuangan yang berkualitas, kualitas audit yang dilakukan oleh auditor eksternal, dan kualitas sistem pengendalian internal (SPI).
- c. Peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya agar menambah rentang waktu penelitian, termasuk dengan membandingkan antara periode sebelum dan sesudah penerapan akuntansi berbasis akrua secara penuh. Seharusnya, dengan penerapan basis akrua, maka kebergunaan informasi dalam LKPD semakin

baik jika dibandingkan Ketika masih menggunakan *modified accrual basis*.

- d. Variabel *Financial Distress* pada penelitian ini menggunakan indikator 0 dan 1 atau disebut dengan *dummy*, mungkin untuk penelitian selanjutnya akan lebih baik untuk mencoba pengukuran lainnya yang akan memperoleh hasil lebih baik lagi daripada penelitian ini.

Daftar Pustaka

- Abdullah, Syukriy., & Abdul, Halim. (2006). Studi atas Belanja Modal pada Anggaran Pemerintah Daerah dalam Hubungannya dengan Belanja Pemerintahan dan Sumber Pendapatan. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 2(2), 17-32. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2168571>.
- Ansori, Al. (2021). Pengaruh Pendapatan, Belanja Pegawai, Belanja Modal terhadap Financial Distress Pemerintah Kabupaten di Indonesia yang dimoderasi oleh Kualitas Audit. *Disertasi*. Banda Aceh: Universitas Syiah Kuala.
- Astriningrum, Yuliana. (2011). Peningkatan Kemampuan Menulis Kreatif Puisi Dengan Media Gambar Pada Siswa Kelas VII B SMP Negeri 1 Wonosari Klaten Tahun Ajaran 2010/ 2011. *Skripsi*. SI Progdii Pendidikan Bahasa Sastra Indonesia dan Daerah. Surakarta: FKIP Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Chairunesia, W., Sutra, P.R., & Wahyudi, S.M. (2018). Pengaruh Good Corporate Governance dan Financial Distress terhadap Manajemen Laba pada Perusahaan Indonesia yang masuk dalam Asean Corporate Governance Scorecard. *Komunikasi Ilmiah Akuntansi dan Perpajakan*, 11(2), 232-250. DOI: 10.22441/profita.v11i2.006.
- Cohen, S., Bisogno, M., & Malkogianni, I. (2019). Earnings Management in Local Governments: The Role of Political Factors. *Journal of Applied Accounting Research*, 20(3): 331-348. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2018-0162>
- Donatella, Pierre. (2019). Is Political Competition a Driver of Financial Performance Adjustments? An Examination of Swedish Municipalities. *Public Money & Management*. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1667684>
- Donatella, Pierre & Tagesson, Torbjörn. (2020). CFO Characteristics and Opportunistic Accounting Choice in Public Sector Organizations. *Journal of Management and Governance*. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09521-1>
- Halim, A. & Kusufi, M.S. (2012). *Akuntansi Sektor Publik Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi Empat. Jakarta: Erlangga.
- Herusetya, Antonius. (2012). Analisis Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba Akuntansi: Studi Pendekatan Compisite Measure Versus Conventional Measure. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 9(2), 117-135. DOI: 10.21002/jaki.2012.08
- Mulyana, B. (2009). *Penggunaan Akuntansi Akrual di Negara-Negara Lain: Tren di Negara-Negara Anggota OECD*. Diakses tanggal 7 Maret 2017 dari <http://Sutaryofe.Staff.Uns.Ac.Id/Files/2011/10/Akuntansiberbasisakrual>
- Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
- Permatasari, Amira. (2005). *Pemberantasan Penyakit TB Paru dan Strategi DOTS*. Jakarta: CV Sagung Seto.
- Ramadhani, R. & Setiawan, M.A. (2019). Pengaruh Regulasi, Politik Anggaran, Perencanaan Anggaran, Sumber Daya Manusia dan Pengadaan Barang/ Jasa terhadap Penyerapan Anggaran Belanja pada OPD Provinsi Sumatera Barat. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(2), 504-825. <https://doi.org/10.24036/jea.v1i2.104>.
- Rohman, A. (2016). Analisis Kebijakan Diskresi Akrual terhadap Sisa Lebih (Kurang) Perhitungan Anggaran. *Jurnal Penelitian dan Pengembangan Akuntansi*, 10(1). <https://doi.org/10.29259/ja.v10i1.8803>.
- Rohman, A., Daud, R., & Ubaidillah, U. (2018). Analisis Pengaruh Laporan Hasil Pemeriksaan, Diskresi Akrual dan Tingkatan Akrual terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. *Profita*:

Komunikasi Ilmiah Akuntansi dan Perpajakan
11(3).

<http://dx.doi.org/10.22441/profita.2018.v11.03.009>.

Rohman, Abdul., Daud, Rochmawati., & Hakiki, Arista. (2021). Pengaruh Financial Distress, Iddle Cash dan Opini Laporan Keuangan terhadap Pengelolaan SILPA Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntabilitas*. 15(2).

<https://doi.org/10.29259/ja.v15i2.12937>

Sekaran, U. & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. 7th Edition. New Jersey: Wiley.

Sugiyono. (2012). *Memahami Penelitian Kuantitatif*. Bandung: CV Alfabeta

Trussel, J.M. & Patrick, P.A. (2009). Predicting Fiscal Distress in Special District Government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 25(4), 590-616.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-25-04-2013-B001>.

_____ & _____. (2018). Assessing and Ranking the Financial Risk of Municipal Governments: The Case of Pennsylvania. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(1), 81–101.
<https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2016-0051>.

Tubels, A. (2015). Evaluasi Financial Distress pada Pemerintah Kota Bandar Lampung. *Jurnal Akuntansi*.