

**PENGARUH PENERAPAN *DISCRETIONARY ACCRUAL*, KINERJA KESEHATAN
FISKAL DAN PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH TERHADAP INSENTIF
PEMERINTAH DAERAH SE-INDONESIA**

(Tesis)

Oleh

EKA OCTARIYANI



**PROGRAM STUDI MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2022**

**PENGARUH PENERAPAN *DISCRETIONARY ACCRUAL*, KINERJA KESEHATAN
FISKAL DAN PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH TERHADAP INSENTIF
PEMERINTAH DAERAH SE-INDONESIA**

Oleh

EKA OCTARIYANI

Tesis

Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar

MAGISTER ILMU AKUNTANSI

Pada

**Program Studi Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung**



**PROGRAM STUDI MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2022**

ABSTRAK

PENGARUH PENERAPAN *DISCRETIONARY ACCRUAL*, KINERJA KESEHATAN FISKAL DAN PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH TERHADAP INSENTIF PEMERINTAH DAERAH SE-INDONESIA

Oleh

EKA OCTARIYANI

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh penerapan *Discretionary Accrual*, Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah terhadap Dana Insentif Daerah (DID) yang diterima oleh pemerintah daerah se-Indonesia. *Unexpected Depresiasi* asset tetap dipilih sebagai pengukuran *discretionary accrual*. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif yang menggunakan data sekunder yang diambil dan diolah dari Laporan Keuangan Daerah yang telah di audit oleh BPK periode 2018-2019, Kementerian Keuangan RI Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan dan Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 129 Tahun 2018 Tentang Rincian Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2019 dan Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 107 Tahun 2017 Tentang Rincian Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2018. Terdapat 266 sampel Pemerintah Daerah Provinsi, Kabupaten, dan kota dengan periode anggaran tahun 2018-2019 sehingga terdapat 532 objek pengamatan dalam penelitian ini. Penelitian ini memberikan hasil bahwa *Discretionary Accrual* tidak berpengaruh positif terhadap Dana Insentif Daerah yang diterima Pemerintah Daerah sedangkan Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah berpengaruh positif terhadap Dana Insentif Daerah yang diterima oleh Pemerintah Daerah

Kata Kunci : *Discretionary Accrual*, Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah, Insentif, DID, Penyusutan, *Earning Management* , Organisasi *Non profit*.

ABSTRACT

THE IMPLEMENTATION OF DISCRETIONARY ACCRUAL, FISCAL HEALTH PERFORMANCE AND REGIONAL FINANCIAL MANAGEMENT ON INDONESIAN LOCAL GOVERNMENT

By

EKA OCTARIYANI

This study aims to determine the effect of the implementation of Discretionary Accruals, Fiscal Health Performance and Regional Financial Management on Regional Incentive Funds (DID) received by local governments throughout Indonesia. Unexpected Fixed asset depreciation was chosen as a measure of discretionary accruals. This research is a quantitative research that uses secondary data taken and processed from Regional Financial Reports that have been audited by the BPK for the 2018-2019 period, the Ministry of Finance of the Republic of Indonesia, Directorate General of Fiscal Balance and Presidential Regulation of the Republic of Indonesia Number 129 of 2018 concerning Details of the Income and Expenditure Budget The State for the 2019 Fiscal Year and Presidential Regulation of the Republic of Indonesia Number 107 of 2017 concerning Details of the State Revenue and Expenditure Budget for the 2018 Fiscal Year. There were 266 samples of Provincial, Regency and City Governments with the 2018-2019 budget period so there were 532 objects of observation in this study . This study gives the result that Discretionary Accrual does not have a positive effect on Regional Incentive Funds received by Regional Governments while Fiscal Health Performance and Regional Financial Management have a positive effect on Regional Incentive Funds received by Regional Governments

Keywords : Discretionary Accrual, Fiscal Health Performance and Regional Financial Management, Incentives, DID, Depreciation, Earning Management, Non-profit Organizations

Judul Tesis

: Pengaruh Penerapan *Discretionary Accrual*,
Kinerja Kesehatan Fiskal Dan Pengelolaan
Keuangan Daerah Terhadap Insentif Pemerintah
Daerah Se-Indonesia

Nama Mahasiswa

: Eka Octariyani

Nomor Pokok Mahasiswa

: 1921031001

Program Studi

: Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas

: Ekonomi dan Bisnis



Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Akt
NIP 197506202000122001

Dr. Fitra Dharma., S.E., M.Si
NIP 197610232002121002

2. Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi

Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, SE., M.Si., Akt
NIP 197506202000122001

MENGESAHKAN

1. Tim Penguji

Ketua : Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Akt

Rindu Rika Gamayuni
.....

Sekretaris : Dr. Fitra Dharma., S.E., M.Si

Fitra Dharma
.....

Penguji Utama : Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt

Fajar Gustiawaty Dewi
.....

Anggota Penguji : Dr. Reni Oktavia, S.E., M.Si., Akt

Reni Oktavia
.....

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis



Dr. Nairabi, S.E., M.Si.

NIP 19660621 199003 1 003

3. Direktur Program Pascasarjana



Prof. Dr. Ahmad Saudi Samosir, S.T., M.T.

NIP 197410413 199803 1 005

Tanggal Lulus Ujian Tesis : 05 Desember 2022

SURAT BEBAS PLAGIARISME

Saya yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : Eka Octariyani

NPM : 1921031001

Dengan ini menyatakan bahwa tesis yang berjudul **“PENGARUH PENERAPAN DISCRETIONARY ACCRUAL, KINERJA KESEHATAN FISKAL DAN PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH TERHADAP INSENTIF PEMERINTAH DAERAH SE-INDONESIA”** adalah benar hasil karya saya sendiri sesuai dengan arahan pembimbing. Dalam tesis ini tidak terdapat pendapat yang ditulis atau dipublikasikan oleh orang lain, dengan pengecualian bahwa tulisan tersebut telah saya cantumkan dengan jelas dalam daftar Pustaka sebagai ajuan dalam naskah dengan disebutkannya nama penulis. Hak Intelektual dalam karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Pernyataan ini saya buat dengan sebenar-benarnya dan apabila dikemudian hari ditemukan penyimpangan atau ketidakbenaran dalam pernyataan ini maka saya bersedia menerima sanksi sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Bandar Lampung, 14 Desember 2022



Eka Octariyani

RIWAYAT HIDUP

Penulis lahir di Bandar Lampung pada tanggal 31 Oktober 1991 dengan nama lengkap Eka Octariyani yang merupakan anak sulung dari dua bersaudara dari pasangan Bapak Juju Surya Atmaja (Alm) dan Ibu Yulida Ismawati, S.Pd.

Pendidikan yang telah diselesaikan oleh penulis adalah sebagai berikut :

1. Sekolah Dasar (SD) ditempuh oleh penulis di SD Kartika II-5 Bandar Lampung, lulus pada tahun 2003.
2. Sekolah Menengah Pertama (SMP) ditempuh oleh penulis di SMP Negeri 3 Bandar Lampung, lulus pada tahun 2006.
3. Sekolah Menengah Kejuruan (SMK) ditempuh oleh penulis di SMKN 4 Bandar Lampung, lulus pada tahun 2009.
4. Pendidikan Strata I di Universitas Lampung, lulus pada tahun 2015.

Pada tahun 2019 penulis melanjutkan pendidikan Pascasarjana pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

PERSEMBAHAN

Alhamdulillahirobbil'alamin

Puji syukur kepada Allah SWT yang telah memberikan rahmat dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini. Shalawat serta salam teriring semoga selalu tercurahkan kepada Nabi Muhammad SAW.

Kupersembahkan Tesis ini Sebagai tanda cinta dan kasih sayang Kepada:

Kedua orang tuaku tersayang, Bapak Juju Surya Atmaja (Alm)

dan Emak Yulida Ismawati, S.Pd

Terimakasih atas cinta dan kasih sayang, yang selalu memberikan doa, nasihat dan dukungan untuk menggapai cita-citaku.

adikku Annisa Dwi Laksana, S.H., M.Kn

Terimakasih telah memberikan semangat, dukungan dan do'a selama ini.

*Seluruh keluarga, sahabat dan teman-teman yang selalu memberikan doa, semangat,
dan dukungan tiada henti.*

Serta Almamater tercinta Universitas Lampung

SANWACANA

Puji syukur kepada Allah SWT, karena atas segala berkat, rahmat dan karunia- Nya pada akhirnya penulis dapat menyelesaikan tesis yang berjudul **“PENGARUH PENERAPAN *DISCRETIONARY ACCRUAL*, KINERJA KESEHATAN FISKAL DAN PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH TERHADAP INSENTIF PEMERINTAH DAERAH SE-INDONESIA”**, sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Ilmu Akuntansi pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Proses penyusunan tesis ini sangat dipengaruhi oleh banyak hal dan juga dukungan, dorongan dan bimbingan serta bantuan materil moral dari berbagai pihak. Dalam kesempatan ini dengan segala kerendahan hati, penulis ingin menyampaikan rasa hormat dan terima kasih yang tulus kepada :

1. Bapak Dr. Mohammad Sofwan Effendi, M.Ed., selaku Pelaksana Tugas (Plt) Rektor Universitas Lampung.
2. Bapak Prof. Dr. Ir. Ahmad Saudi Samosir, S.T., M.T. selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Lampung.
3. Bapak Dr. Nairobi, S.E., M.Si., Selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

4. Ibu Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Akt selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
5. Ibu Yunia Amelia, S.E., M.Sc., Akt, selaku Sekretaris Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
6. Ibu Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Akt selaku pembimbing utama atas kesediannya waktunya untuk memberikan bimbingan, motivasi dan inspirasi yang sangat bermanfaat bagi penulis dan tesis ini.
7. Bapak Dr. Fitra Dharma., S.E., M.Si, selaku pembimbing kedua atas kesediannya waktunya untuk memberikan bimbingan, motivasi, kritik dan saran yang sangat bermanfaat bagi penulis dan tesis ini.
8. Ibu Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt selaku penguji utama yang telah meluangkan waktunya untuk memberikan arahan, kritik dan saran serta nasihat dan ilmu yang bermanfaat terhadap penulis dan tesis ini.
9. Ibu Dr. Reni Oktavia, S.E., M.Si., Akt selaku penguji kedua yang telah meluangkan waktunya untuk memberikan masukan, arahan, kritik dan saran serta nasihat dan ilmu yang bermanfaat terhadap penulis dan tesis ini.

10. Ibu Prof. Dr. Lindrianasari., S.E., M.Si., Akt selaku pembimbing akademik yang telah memberikan nasihat, bantuan dan dukungannya selama ini.
11. Seluruh Dosen Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung yang telah memebrikan ilmu pengetahuan dan pembelajaran yang berharga bagi penulis selama menempuh pendidikan.
12. Staff Akademik, Administrasi, Tata Usaha, para pegawai, serta staff keamanan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung yang telah banyak membantu dan memberikan pelayanan terbaik selama penulis menempuh pendidikan.
13. Kedua orang tuaku tersayang yang senantiasa mendo'akan, memberikan nasihat dan menjadi penyemangat untuk menyelesaikan studi ini.
14. Adikku yang selalu mendukung, memeberikan semangat, mendampingi dan selalu ada saat aku butuhkan.
15. Sahabat-sahabatku Cici, Resti, Icha, Muti, Cyn, Tuti, Yusi, Ria, Diah, Mia, Chika, Elisa, Indah, Sefi, Fitrivterimakasih atas semua bantuan, semangat, motivasinya dan do'a sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini.
16. Teman-teman seperjuangan Magister Ilmu Akuntansi 2019, terimakasih atas segala kebaikan, bantuan, wawasan serta cerita suka dan duka selama perkuliahan.

Atas bantuan dan dukungan selama ini penulis mengucapkan terimakasih kepada semua pihak yang telah membantu dalam penyelesaian tesis ini, semoga Allah SWT membalas kebaikan yang telah dilakukan selama ini. Mohon maaf atas segala sesuatu yang kurang berkenan. Semoga tesis ini dapat memeberikan manfaat dan keberkahan bagi semua pembacanya. Terimakasih.

Bandar Lampung, 14 Desember 2022

Penulis

Eka Octariyani
NPM. 1921031001

DAFTAR ISI

Daftar Isi	i
Daftar Tabel	iv
Daftar Gambar	v
BAB I PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Kebaharuan Penelitian.....	5
1.3 Perumusan Masalah.....	5
1.4 Tujuan Penelitian.....	5
1.5 Manfaat Penelitian.....	5
BAB II KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	
2.1 Grand Theory	7
2.1.1 Teori Stewardship (Stewardship Theory).....	7
2.2 Dana Insentif Daerah.....	8
2.3 Penyusutan sebagai Discretionary Accrual	10
2.3.1 Pengertian.....	10
2.3.2 Pengukuran.....	12
2.4 Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah	13
2.4.1 Pengertian.....	13
2.4.2 Pengukuran.....	14
2.5 Penelitian Terdahulu	16
2.6 Kerangka Pemikiran	20
2.6.1 Pengaruh Penyusutan sebagai Discretionary Accrual terhadap DID .	20
2.4.2 Pengaruh Kinerja Kesehatan Fiskal Pengelolaan Keuangan Daerah terhadap DID	22
BAB III METODE PENELITIAN	
3.1 Populasi dan Sampel	24
3.2 Jenis dan Sumber Data	25
3.3 Metode Pengumpulan Data	25

3.4 Definisi Operasional Variabel	26
3.4.1 Insentif yang diterima Pemerintah Daerah	26
3.4.2 Variabel Penyusutan sebagai Discretionary Accrual	26
3.4.3 Variabel Indikator Kinerja Kesehatan Fiskal & Pengelolaan Keuangan Daerah	27
3.5 Metode Analisis.....	28
3.5.1 Analisis Regresi	28
3.5.2 Uji Asumsi Klasik	29
3.5.3 Pengujian Hipotesis	30
3.5.3.1 Uji Koefisien Determinasi (R ²).....	30
3.5.3.3 Uji Signifikansi (Uji F).....	31

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Analisis Deskriptif Statistik	33
4.2 Analisis Regresi.....	35
4.3 Uji Asumsi Klasik	36
4.3.1 Uji Normalitas.....	36
4.3.2 Uji Multikolinearitas	37
4.3.3 Uji Heteroskedastisitas.....	38
4.3.4 Uji Autokorelasi.....	39
4.4 Uji Hipotesis.....	40
4.4.1 Uji Koefisien Determinasi (R ²).....	40
4.4.2 Uji Signifikansi (Uji F)	42
4.3.3 Uji Koefisien Regresi (Uji t).....	42
4.5 Pembahasan	43
4.5.1 Pengaruh Discretionary Accrual terhadap DID	43
4.5.2 Pengaruh Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah terhadap DID	46

BAB V KESIMPULAN dan SARAN

5.1 Kesimpulan.....	49
---------------------	----

5.2 Keterbatasan Penelitian	50
5.3 Saran	50
Daftar Pustaka	52

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	3
Tabel 2.1	16
Tabel 3.1	24
Tabel 4.1	33
Tabel 4.2	38

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	23
Gambar 4.1	36
Gambar 4.2.....	39
Gambar 4.3.....	40

BAB I.

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Reformasi Akuntansi Sektor Publik terus dilakukan negara-negara di dunia (Brusca *et al.*, 2016). Saat ini mayoritas negara maju telah mengadopsi akuntansi berbasis akrual untuk sistem akuntansinya. Reformasi Akuntansi sektor publik juga dilakukan oleh negara-negara berkembang termasuk Indonesia. Sebelum tahun 2003, di Indonesia berlaku Undang-Undang (UU) Perbendaharaan Indonesia yang telah diubah beberapa kali dan ditambah terakhir dengan UU Nomor 9 Tahun 1968 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1968 Nomor 53), dimana sistem akuntansi pemerintah di Indonesia masih bersifat tradisional berupa *single entry* berbasis kas. Penetapan tiga paket UU terkait keuangan negara pada tahun 2003 sampai dengan 2004 mendasari penerapan sistem akuntansi yang lebih modern dengan metode *double entry* dan basis *cash towards accrual*. Sebagai acuannya, pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2004 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). Berdasarkan PP tersebut, basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam Neraca dan basis kas untuk pengakuan pendapatan belanja dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA).

Penerapan system akuntansi berbasis akrual di Indonesia dimulai tahun 2015 sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Sistem Akuntansi berbasis akrual dianggap sebagai 'praktik akuntansi terbaik' dan 'inovasi akuntansi' (Adhikari *et al.*, 2019). Manfaat akuntansi berbasis akrual bagi pemerintah dalam hal ini pemerintah daerah adalah: (1) memberikan gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah daerah; (2) menyajikan informasi yang sebenarnya mengenai hak dan kewajiban pemerintah daerah; (3) pengendalian defisit anggaran dan akumulasi biaya pemerintah lebih baik; dan (4) laporan keuangan lebih mencerminkan keseimbangan antar generasi. Dengan pelaporan berbasis akrual, pengguna dapat mengidentifikasi posisi keuangan pemerintah dan perubahannya, bagaimana pemerintah mendanai kegiatannya sesuai dengan kemampuan pendanaannya sehingga dapat diukur kapasitas pemerintah yang sebenarnya. Berlakunya akuntansi berbasis akrual pada pelaporan keuangan pemerintah daerah, diharapkan pemerintah memiliki informasi yang cukup untuk mengambil keputusan, khususnya mengenai pendanaan pelayanan yang diberikan, pertanggungjawaban pengelolaan aset termasuk rencana penggalangan dana. untuk pemeliharaan dan pengadaan aset (Mulyana, 2009).

Dana Insentif Daerah (DID) merupakan skema pendanaan berbasis insentif yang dialokasikan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) kepada daerah tertentu berdasarkan kriteria tertentu dengan tujuan untuk memberikan penghargaan atas perbaikan kinerja tertentu di bidang tata kelola keuangan daerah, pelayanan dasar publik, dan kesejahteraan masyarakat. Besaran

DID ditentukan oleh perbaikan indikator kinerja tertentu di bidang tata kelola keuangan daerah, pelayanan dasar publik, dan kesejahteraan masyarakat. Adapun indikator kinerja tertentu di bidang tata kelola keuangan daerah merupakan indikator yang dapat digunakan sebagai penilaian terhadap perbaikan kinerja di bidang pengelolaan keuangan daerah, yang dapat berupa besarnya belanja infrastruktur di Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), kinerja penyerapan anggaran, kinerja kemandirian fiskal, opini BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah, serta penggunaan *e-government*. DID dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah memotivasi pemerintah daerah untuk memperbaiki kinerja berusaha mendapatkan alokasi DID yang dicapai dengan kriteria berupa opini WTP dari BPK RI, ketepatan waktu Perda APBD dan berdasarkan kriteria kinerja. Peningkatan alokasi DID secara signifikan terlihat pada TA 2016 hingga TA 2020. Tahun anggaran 2016 merupakan tahun kedua dalam penerapan akrual basis pada akuntansi pemerintahan di Indonesia.

Tabel 1.1
Peningkatan Alokasi DID
(Dalam Miliar Rupiah)

Sebelum penerapan akrual basis				Setelah penerapan akrual basis					
2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1.387,8	1.387,8	1.387,8	1.387,8	1.664,5	5.000	7.500	8.500	10.000	15.000

Sumber : DJPK – Kementerian Keuangan RI

Seperti di organisasi profit, penerapan manajemen laba dilakukan untuk memperbaiki kinerja keuangan perusahaan, Peningkatan DID secara signifikan setelah penerapan akrual basis dapat mengindikasikan adanya kemungkinan

pengelolaan *discretionary accrual* oleh pemerintah daerah untuk mencapai target atau insentif yang diinginkan oleh pemerintah daerah. Insentif dapat memotivasi manajemen pada organisasi publik untuk melakukan manipulasi laporan keuangan agar mendekati nol defisit/surplus (Pilcher *et al.*, 2010). Hasil penelitian Ferreira *et al.* (2013) menyimpulkan bahwa target manajemen organisasi publik dalam menyajikan laporan keuangan adalah dengan surplus/defisit mendekati nol. Hasil penelitian Martini *et al.* (2020) menunjukkan bahwa pemerintah provinsi di Indonesia menerapkan diskresi akrual normal dan sesuai SAP dan perundang-undangan. Hasil temuan Gamayuni (2022) menunjukkan bahwa ada hubungan positif dan signifikan antara *abnormal accrual* dan *surplus/deficit* pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Indonesia. Beberapa penelitian terdahulu diatas menunjukkan bahwa adanya praktek *Discretionary Accrual* yang dilakukan oleh pemerintah atau organisasi sektor publik. Belum banyak penelitian terkait praktek *discretionary accrual* yang dilakukan Pemerintah Daerah dalam rangka memperoleh insentif, subsidi atau hibah (*grants*) dari Pemerintah Pusat (Verbruggen *et al.*, 2008). Oleh karena itu riset mengenai topik tersebut masih menarik untuk dikaji lebih lanjut dan masih relevan untuk diteliti. Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini dilakukan untuk menguji pengaruh *discretionary accrual*, indikator kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan keuangan daerah terhadap Insentif yang diterima oleh pemerintah daerah.

1.2 Kebaharuan Penelitian

Belum banyak penelitian yang membahas penerapan *Discretionary Accrual* dengan mengkaitkan insentif yang diterima pada Pemerintah Daerah terutama di Indonesia.

1.3 Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang diatas terdapat beberapa masalah yang dapat dirumuskan dalam penelitian ini, yaitu :

1. Apakah *discretionary accrual* berpengaruh terhadap DID yang diterima oleh pemerintah daerah ?
2. Apakah indikator kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan keuangan daerah berpengaruh terhadap DID yang diterima oleh pemerintah Daerah ?

1.4 Tujuan Penelitian

Berdasarkan uraian yang telah dipaparkan sebelumnya, tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Mengetahui pengaruh *discretionary accrual* terhadap DID yang diterima oleh pemerintah.
2. Mengetahui pengaruh indikator kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan keuangan daerah terhadap DID yang diterima oleh pemerintah daerah.

1.5 Manfaat Penelitian

Hasil Penelitian ini dapat dimanfaatkan oleh berbagai pihak untuk pengembangan ilmu dan lainnya, dengan rincian sebagai berikut :

1. Bagi para praktisi, penelitian ini bermanfaat untuk mengevaluasi kualitas penyajian laporan keuangan daerah. Penelitian ini juga bermanfaat untuk memutuskan memprediksi insentif yang akan ditargetkan oleh pemerintah daerah.
2. Sebagai bahan literature untuk peneliti yang akan melakukan penelitian selanjutnya.

BAB II.

KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 *Grand Theory*

2.1.1 Teori *Stewardship* (*Stewardship Theory*)

Donaldson *et al.* (1991) menyatakan bahwa 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 principal. Teori *stewardship* menggambarkan hubungan antara keberhasilan tujuan organisasi dengan kepuasan prinsipal. *Steward* akan melindungi dan memaksimalkan keuntungan yang dapat diperoleh organisasi dengan memaksimalkan kinerja organisasi. Menurut Kluvers *et al.* (2011) Teori *Stewardship* memberikan gambaran yang lebih baik dan lebih kaya tentang motivasi karyawan di organisasi *Not For Profit* (NFP). Kemampuan teori *stewardship*, dibandingkan dengan teori keagenan, untuk menjelaskan motivasi staf dalam organisasi NFP (*Not-for-Profit*) (Puyvelde *et al.*, 2012)

Pihak yang termotivasi oleh perintah yang lebih tinggi dan faktor intrinsik lebih cocok menjadi *stewards* dalam hubungan *principal-stewards*. Teori *stewardship* difokuskan pada motivasi, identifikasi dan penggunaan kekuasaan dalam konteks hubungan hirarki (Kluvers *et al.*, 2011). Dalam penelitian ini Pemerintah Daerah sebagai *steward* termotivasi oleh Insentif yang dialokasikan dalam APBN oleh Pemerintah Pusat untuk memberikan pelayanan dasar terbaik

untuk masyarakat selaku principal. Lebih lanjut Kluvers *et al* (2011) menyatakan bahwa efek motivasi dari imbalan ekstrinsik - yang dianggap penting dalam sektor bisnis - sangat tidak relevan di organisasi NFP.

2.2 Dana Insentif Daerah

Dalam Pasal 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintahan Daerah disebutkan Perimbangan keuangan antara Pemerintah dan Pemerintahan Daerah adalah suatu sistem pembagian keuangan yang adil, proporsional, demokratis, transparan, dan efisien dalam rangka pendanaan penyelenggaraan Desentralisasi, dengan memper-timbangkan potensi, kondisi, dan kebutuhan daerah, serta besaran pendanaan penyelenggaraan Dekonsentrasi dan Tugas Pembantuan. Dana Perimbangan adalah dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang dialokasikan kepada Daerah untuk mendanai kebutuhan Daerah dalam rangka pelaksanaan Desentralisasi. Sistem hubungan fiskal antar pemerintah di Indonesia pada dasarnya berbasis ekuitas. Transfer terpenting, Dana Alokasi Umum (DAU), adalah hibah perimbangan fiskal, dimana alokasi dibuat sebagai fungsi positif dari kebutuhan fiskal dan fungsi negatif dari kapasitas fiskal pemerintah daerah. Dana Alokasi Khusus (DAK) difokuskan pada pendistribusian dana kepada pemerintah daerah dengan sedikit sumber daya fiskal, terutama pemerintah yang secara geografis terisolasi. Akan tetapi, pembuat kebijakan pemerintah Indonesia, seperti yang ada di banyak negara, menjadi tidak puas dengan apa yang mereka lihat sebagai hasil layanan yang lemah yang berasal dari

sistem antar-pemerintah saat ini dan mulai bereksperimen dengan alternatif, mekanisme berbasis kinerja (Lewis, 2014).

Dana Insentif Daerah (DID) merupakan Dana perimbangan yang dialokasikan dari APBN oleh Pemerintah Pusat kepada Pemerintah Daerah mulai tahun Anggaran 2012 yangmana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 242/Pmk.07/2011 Tentang Pedoman Umum Dan Alokasi Dana Insentif Daerah Tahun Anggaran 2012 yang digunakan dalam rangka pelaksanaan fungsi pendidikan yang dialokasikan kepada daerah dengan mempertimbangkan kriteria tertentu. Alokasi DID bertujuan untuk mendorong agar daerah berupaya untuk mengelola keuangannya dengan lebih baik yang ditunjukkan dengan perolehan opini Badan Pemeriksa Keuangan atas laporan keuangan pemerintah daerah dan mendorong agar daerah berupaya untuk selalu menetapkan APBD secara tepat waktu. Dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 141/PMK.07/2019 Tentang Pengelolaan Dana Insentif Daerah disebutkan bahwa DID adalah bagian dari dana TKDD yang bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara kepada daerah tertentu berdasarkan kriteria kategori tertentu dengan tujuan untuk memberikan penghargaan atas perbaikan dan atau pencapaian kinerja tertentu dibidang tata kelola keuangan daerah, pelayanan umum pemerintahan, pelayanan dasar publik, dan kesejahteraan masyarakat. Insentif dengan sengaja diberikan antar pemerintah dapat membantu mendorong peningkatan kinerja daerah di berbagai dimensi, termasuk yang terkait dengan hasil tata kelola, fiskal, atau pelayanan (Lewis, 2014).

Berdasarkan PMK No. 50/PMK.07/2017 penghitungan alokasi DID berdasarkan kriteria utama dan kategori kinerja. Kriteria utama terdiri atas: (1) opini Badan Pemeriksa Keuangan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Wajar Tanpa Pengecualian; (2) penetapan Peraturan Daerah mengenai APBD tepat waktu; (3) pelaksanaan e-government. Kategori kinerja dikelompokkan dalam: (a) pengelolaan keuangan daerah; (b) kategori pelayanan pemerintahan umum; (c) kategori pelayanan dasar publik; (d) Kesejahteraan.

2.3 Penyusutan sebagai *Discretionary Accrual*

2.3.1 Pengertian

Scott (2003) mendefinisikan *earning management* sebagai pilihan yang dilakukan oleh manajer dalam menentukan kebijakan akuntansi untuk mencapai beberapa tujuan tertentu. Manajemen laba (*earnings management*) merupakan kebijakan baik pemilihan kebijakan akuntansi dan tindakan riil atau tindakan yang mempengaruhi earnings yang dipilih oleh manajer dalam rangka mencapai tujuan pelaporan keuangan yang spesifik (Scott, 2009). *Discretionary accruals* merupakan salah satu kategori dalam pemilihan kebijakan akuntansi. *Discretionary accrual* digunakan untuk memanipulasi laba perusahaan pada laporan keuangan yang disajikan. Penerapan AkruaI basis pada Akuntansi pemerintahan pada akhirnya menimbulkan *discretionary accrual* dan motif untuk melakukan praktek *earning management*. Menurut Pilcher *et al*, (2010) terdapat insentif/motif bagi manajemen sektor publik untuk memanipulasi laporan keuangan. Manipulasi dilakukan dengan target surplus/defisit *breakeven* atau mendekati *breakeven*. Berdasarkan *stewardship role*, *income smoothing* dilakukan

pada aset tetap, dengan target *breakeven* atau mendekati *breakeven*. Pernyataan tersebut mendukung pendapat Stalebrink (2007) bahwa *Local government* menggunakan depresiasi aset tetap untuk *discretionary accrual*. Lebih lanjut Stalebrink (2007) berpendapat bahwa *Discretionary Accrual* difokuskan pada depresiasi aset tetap dan penghapusan aset tetap (*write-off*).

Penyusutan merupakan penyesuaian nilai sehubungan dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset adalah definisi dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) 07. Pencatatan penyusutan ini merupakan salah satu penanda pemberlakuan basis akrual dalam SAP. Penyusutan dilakukan dengan berbagai metode yang sistematis sesuai dengan masa manfaat. Metode penyusutan yang dapat dipergunakan antara lain: (1) metode garis lurus (*straight line method*); (2) metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*); dan (3) metode unit produksi (*unit of production method*). Penyusutan aset tetap bukan merupakan metode alokasi biaya untuk periode yang menerima manfaat aset tetap tersebut sebagaimana diberlakukan di sektor komersial/privat. Penyesuaian nilai pada sektor pemerintah lebih merupakan upaya untuk menunjukkan pengurangan nilai karena pengonsumsian potensi manfaat aset oleh karena pemakaian dan atau pengurangan nilai karena keusangan dan lain-lain. Terdapat beberapa permasalahan dalam melakukan pencatatan penyusutan yaitu penentuan jenis aset yang disusutkan, jumlah yang dapat disusutkan, metode penyusutan dan penentuan masa manfaat keekonomian. Adanya penyusutan memungkinkan pemerintah mendapat suatu informasi tentang keadaan potensi aset yang dimilikinya.

Penelitian terdahulu oleh Teoh, *et. Al.*, 1998a dan 1998b; Bauwhede dan Wilekens, 2002; dan Marquardt dan Wiedman, 2004 mengidentifikasi penyusutan sebagai penggunaan discretionary accrual yang spesifik dalam mengatur atau memanipulasi kinerja keuangan. Pada lingkungan pemerintah lokal, akun penyusutan adalah salah satu akun akrual spesifik yang dapat digunakan dalam pengaturan kinerja keuangan. Pada sektor privat, terdapat akun lain yang dapat digunakan untuk mengatur akrual seperti piutang, persediaan dan utang. Namun dalam operasional pemerintah lokal, penerapan diskresi pada akun tersebut tidak signifikan seperti pada penyusutan aset tetap. Penggunaan diskresi terkait akuntansi penyusutan aset tetap sebelumnya telah berhasil dibuktikan oleh Barefield dan Comisky, 1971; Dhaliwal *et. al.*, 1982; dan Penno dan Simon, 1986. Secara tipikal diskresi tersebut meliputi pertimbangan mengenai masa manfaat aset tetap dan pilihan metode penyusutan. Ketiadaan transaksi kas menjadi kunci untuk menjelaskan mengapa penyusutan dapat menjadi instrumen untuk melakukan "perataan pendapatan, inflasi surplus/defisit atau *taking a bath*", (Drew *et al.*, 2015).

2.3.2 Pengukuran

Untuk dapat mencapai target laba yang diinginkan, suatu perusahaan menggunakan pengaturan kebijakan (*discretion*) pada beban penyusutan (Marquardt dan Wiedman, 2004). Menurut Pilcher *et al.*, (2010) tidak ada konsensus yang tepat tentang metode yang paling efektif untuk mengukur penyusutan tak terduga. Metode Marquardt dan Wiedman (2004), yang mengacu pada karya sebelumnya oleh Hribar (2000), Hribar dan Collins (2002), dan

Mulford dan Comiskey (2002) dianggap paling tepat. Besaran tingkat penyusutan yang diperkirakan (*expected level of depreciation*) diperoleh dengan mengalikan beban penyusutan tahun sebelumnya dengan penambahan aset tetap selain tanah (*gross property, plant and equipment/gross PPE*). Komponen yang tidak diperkirakan merupakan selisih antara penyusutan aktual dengan penyusutan yang diperkirakan. Beban penyusutan diasumsikan dalam proporsi yang konstan dengan nilai kotor aset tetap selain tanah. Keduanya mendefinisikan komponen unexpected dari beban penyusutan dalam periode t sebagai:

$$UDEP_{j,t} = [DEP_{j,t} - (DEP_{j,t-1} * GPPE_{j,t} / GPPE_{j,t-1})] / TA_{j,t-1}$$

Dimana :

$UDEP_{j,t}$ = *unexpected* beban penyusutan pemerintah daerah j pada tahun t

$DEP_{j,t}$ = *expected* beban penyusutan pemerintah daerah j pada tahun t

$DEP_{j,t-1}$ = *expected* beban penyusutan pemerintah daerah j pada tahun t-1

$GPPE_{j,t}$ = *expected* nilai kotor aset tetap selain tanah pemerintah daerah j pada tahun t

$GPPE_{j,t-1}$ = *expected* nilai kotor aset tetap selain tanah pemerintah daerah j pada tahun t-1

$TA_{j,t-1}$ = total aset yang dilaporkan pemerintah daerah j pada tahun t-1

2.4 Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah

2.4.1 Pengertian

Kinerja adalah aktivitas terukur dari suatu entitas selama periode tertentu sebagai bagian dari ukuran keberhasilan pekerjaan. Pengukuran kinerja diartikan sebagai suatu sistem keuangan atau nonkeuangan dari suatu pekerjaan yang

dilaksanakan atau hasil yang dicapai dari suatu aktivitas, suatu proses atau suatu unit organisasi. Sementara, kinerja keuangan pemerintah daerah adalah tingkat pencapaian dari suatu hasil kerja di bidang keuangan daerah yang meliputi penerimaan dan belanja daerah dengan menggunakan sistem keuangan yang ditentukan melalui suatu kebijakan atau ketentuan perundang-undangan selama satu periode anggaran (Susanto, 2019). Penelitian sebelumnya menggunakan rasio efektivitas, efisiensi, kemandirian, aktivitas dan pertumbuhan dalam mengukur kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan keuangan daerah. Dalam penelitian ini kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan keuangan daerah merupakan salah satu kategori kinerja dalam formula pengalokasian DID. Tujuan Penilaian indikator ini adalah untuk meningkatkan kualitas APBD, yang dicerminkan oleh semakin meningkatnya kemandirian fiskal, kualitas belanja daerah yang semakin baik, dan pengelolaan fiskal yang baik. Indikator penilaian kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan keuangan daerah beberapa kali mengalami perubahan menyesuaikan dengan keadaan APBN dan urgensi sektor yang memerlukan perbaikan kinerja, hal ini bertujuan untuk mendorong lebih baiknya kinerja dibidang tata kelola keuangan daerah, pelayanan umum pemerintahan, pelayanan dasar publik, dan kesejahteraan masyarakat.

2.4.2 Pengukuran

Dalam Penelitian ini Pengukuran yang dipakai untuk mengukur kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan daerah berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 112/Pmk.07/2017 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 50/Pmk.07/2017 Tentang Pengelolaan Transfer Ke

Daerah Dan Dana Desa adalah total nilai dari indikator (a) *Local Taxing Power* yaitu Raelisasi PDRD/PDRB Non Migas (b) *Quality of spending* yaitu Realisasi Belanja Modal/Realisasi Belanja (c) *Quality of Budget* yaitu Realisasi Belanja/Pagu Belanja (d) *Fiscal Space* yaitu Realisasi Pendapatan Non earmarked/ Realisasi Pendapatan (e) Realisasi SILPA/Total Belanja, yang mana masing-masing sub indikator tersebut memiliki bobot 20% . Total nilai indikator-indikator tersebut dikeluarkan dan di publikasikan oleh Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementrian Keuangan RI. Indikator penilaian katagori kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan daerah tersebut di gunakan dalam menentukan alokasi DID TA 2018 dan 2019.

Penilaian kinerja Kesehatan fiskal dan pengelolaan keuangan daerah di kategorikan menjadi 12 kategori yaitu kategori tertinggi AA+ dan DD- untuk kategori terendah. Kategori tersebut memiliki minimal nilai untuk masing-masing pemerintah daerah, pemerintah daerah kabupaten, kota dan provinsi memiliki nilai minimum yang berbeda untuk masing-masing kategori sesuai level pemerintahan. Untuk mendapatkan alokasi setiap daerah pada level pemerintahan seminimalnya harus mendapatkan nilai atau kategori BB, daerah yang mendapatkan nilai atau kategori BB dipastikan tidak dapat menerima alokasi DID. Kementerian Keuangan Republik Indonesia merupakan lembaga penilai untuk kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan keuangan daerah. Penetapan alokasi per daerah berdasarkan nilai kategori sesuai cluster Pagu Alokasi per daerah.

Tabel 2.1
Kategori Penilaian Kinerja Kesehatan Fiskal
dan Pengelolaan Keuangan Daerah

KATEGORI	NILAI MINIMUM PER LEVEL PEMERINTAHAN		
	KABUPATEN	KOTA	PROVINSI
AA+	78,3	72,2	82,3
AA	74,1	69,0	78,8
AA-	70,0	65,8	75,2
BB+	65,8	62,6	71,6
BB	61,7	59,4	68,0
BB-	57,5	56,1	64,5
CC+	53,4	52,9	60,9
CC	49,2	49,7	57,3
CC-	45,1	46,5	53,8
DD+	40,9	43,2	50,2
DD	36,7	40,0	46,6
DD-	32,6	36,8	43,1

Ssumber : Kemenkeu RI Tahun 2017

2.5 Penelitian Terdahulu

Leone and Horn (2005) memeriksa penyesuaian akuntansi diskresioner (akrual) dan pengeluaran diskresioner untuk perawatan amal di 1204 rumah sakit nirlaba (8179 rumah sakit-tahun) untuk periode 1990-2002. Menggunakan beberapa ukuran akrual diskresioner (penyesuaian diskresi terhadap pendapatan),

mereka menemukan bukti bahwa CEO rumah sakit (1) mengelola pendapatan menuju nol, (2) mengelola pendapatan untuk menghindari kerugian, dan (3) tidak mengelola pendapatan untuk menghindari perubahan pendapatan negatif. Leone and Horn (2005) berasumsi bahwa rumah sakit nirlaba berusaha memaksimalkan fungsi tujuan filantropi mereka dengan tunduk pada batasan laba nol. Secara khusus, mereka mempelajari peran pendapatan di rumah sakit nirlaba dan menguji apakah manajemen laba terjadi dalam pengaturan ini. mereka menemukan bahwa meskipun rumah sakit nirlaba tidak memiliki tujuan menghasilkan laba, pendapatan memainkan peran penting. Berbagai pemangku kepentingan termasuk pemegang obligasi, masyarakat, regulator dan donor potensial, serta pasar untuk CEO menggunakan pendapatan untuk mengevaluasi kinerja rumah sakit. Konstituen ini menciptakan situasi di mana biaya pelaporan meningkat baik dalam kerugian yang dilaporkan maupun laba yang dilaporkan. Akibatnya, CEO meminimalkan biaya pelaporan dengan mengelola pendapatan menuju nol setelah pendapatan yang dikelola sebelumnya diamati.

Stalebrink (2007) memeriksa apakah kota Swedia menggunakan kebijaksanaan pengukuran akuntansi yang terkait dengan akrual diskresioner untuk mengelola kinerja keuangan yang dilaporkan. Pemeriksaan ini didasarkan pada analisis multivariat tentang hubungan antara perubahan dalam laporan penghapusan dan biaya penyusutan untuk 288 kotamadya Swedia antara tahun fiskal 2000 dan 2004. Temuan menunjukkan dukungan terhadap hipotesis bahwa (1) Pemerintah cenderung meningkatkan biaya penyusutan dan penghapusan dalam periode pelaporan ketika mereka melaporkan surplus dan mengurangnya

ketika mereka melaporkan deficit. (2) Pemerintah cenderung meningkatkan biaya penyusutan dan penghapusan dalam periode pelaporan ketika mereka melaporkan defisit yang besar.

Pilcher and Zahn (2010) mengeksplorasi potensi keberadaan pengelolaan dan manipulasi informasi akuntansi keuangan melalui akrual diskresioner dalam pengaturan pemerintah daerah. Data dikumpulkan dari pemerintah daerah New South Wales (NSW) dengan sampel akhir yang dapat digunakan berjumlah 410 pengamatan titik data yang mencakup tiga tahun anggaran (yaitu, 2003/04, 2004/05 dan 2005/06). Temuan menunjukkan bahwa hubungan yang cukup signifikan antara kontribusi modal yang lebih tinggi dan tingkat depresiasi tak terduga yang lebih tinggi. Asosiasi yang signifikan konsisten terlepas dari arah depresiasi yang tidak terduga. Temuan menunjukkan bahwa pemerintah daerah NSW mungkin menggunakan depresiasi yang tidak terduga (baik peningkatan pendapatan maupun penurunan pendapatan) untuk menyesuaikan kinerja keuangan agar kemungkinan menerima kontribusi modal yang lebih tinggi

Martini *et al.*, (2020) menganalisis kelebihan/kekurangan anggaran pembiayaan (SILPA/SIKPA) sebagai dampak dari diskresi akrual. Diskresi akrual diproksikan dengan total akrual, perubahan pendapatan, dan pabrik, properti, dan peralatan (PPE) sesuai dengan model Modifikasi Jones. Data yang digunakan adalah LHP LKPD Provinsi di Indonesia. Pengujian data dilakukan dengan menggunakan metode analisis regresi berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pemerintah provinsi di Indonesia menerapkan diskresi akrual normal dan sesuai dengan SAP dan peraturan perundang-undangan. Hal ini terlihat dari pola

hubungan yang sesuai untuk masing-masing variabel total akrual, perubahan pendapatan, dan PPE terhadap SILPA/SIKPA. Semakin tinggi total akrual, semakin sulit akrual tersebut dapat direalisasikan sebagai pendapatan, sehingga SILPA akan menurun. Sebaliknya jika total akrual rendah berarti akrual lebih mudah direalisasikan sebagai penerimaan yang menyebabkan penerimaan negara meningkat bahkan melebihi target sehingga meningkatkan SILPA.

Gamayuni (2022) memeriksa apakah terdapat manipulasi atau pengelolaan angka akuntansi (*abnormal accruals*) dalam Laporan Keuangan Pemerintah (LKPD), dan faktor apa saja yang menyebabkan terjadinya praktik abnormal accrual di LKPD Indonesia. Pengamatan dilakukan dengan sampel seluruh populasi yaitu 34 pemerintah provinsi selama 4 tahun pengamatan, sehingga ada 136 objek pengamatan. Hasil temuan menjelaskan bahwa Terdapat hubungan positif dan signifikan antara AA (*abnormal accruals*) dan SD (*Surplus/Deficit*) pada LKPD di Indonesia. Semakin tinggi AA menunjukkan bahwa pemerintah daerah cenderung mengelola SD dengan meningkatkan SD mendekati nol. Dengan adanya pengelolaan angka akuntansi dengan meningkatkan SD di LKPD di Indonesia mendekati nol, dengan motivasi untuk kepentingan pemda menunjukkan kinerja keuangan yang lebih baik dari pemda. Hal ini membuktikan adanya asimetri informasi di pemerintah daerah yang mendukung teori keagenan. AA yang terjadi pada pemerintah daerah di Indonesia adalah AA positif. AA positif menunjukkan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah mengalami defisit (pengeluaran lebih besar dari pendapatan), namun pemerintah daerah cenderung mengelolanya dengan meningkatkannya mendekati nol, yang

ditunjukkan dengan peningkatan AA. Dalam hal ini, ada motivasi pemerintah daerah untuk menetapkan perhitungan surplus/defisit APBD mendekati nol. Bukti empiris lain dari penelitian ini menunjukkan bahwa karakteristik AA (pengelolaan angka akuntansi) di LKPD yang terjadi disebabkan oleh pengelolaan biaya penyusutan dengan cara menurunkan biaya penyusutan. Pengurangan beban depresiasi ini bertujuan untuk memperbesar defisit agar SD semakin mendekati nol sehingga kinerja pemerintah daerah terlihat lebih efisien dan efektif. Namun, karakteristik AA atau pengelolaan angka akuntansi pada LKPD di Indonesia tidak disebabkan oleh pengelolaan piutang, utang, dan leverage yang signifikan.

Penelitian-penelitian diatas mendukung penelitian terdahulu (Barefield dan Comisky, 1971; Dhaliwal *et al.*, 1980; dan Penno dan Simon, 1986) yang membuktikan penggunaan diskresi terkait akuntansi penyusutan aset tetap. Secara tipikal diskresi tersebut meliputi pertimbangan mengenai masa manfaat aset tetap dan pilihan metode penyusutan. Penelitian oleh Stalebrink (2007), Pilcher dan Zahn (2010), Drew dan Dollery (2015), dan Drew (2017) menganalisa apakah pemerintah lokal/daerah secara aktif menggunakan penyusutan aset tetap untuk mengatur kinerja keuangan maupun mencapai target lainnya.

2.6 Kerangka Pemikiran

2.6.1 Pengaruh Penyusutan sebagai *Discretionary Accrual* terhadap DID

Peningkatan alokasi DID yang sangat signifikan TA 2016 hingga TA 2020 yangmana TA 2016 merupakan tahun kedua penerapan akrual basis pada sistem akuntansi pemerintahan Indonesia memunculkan asumsi bahwa adanya praktek *discretionary accrual* yang dilakukan pemerintah daerah. *Discretionary Accrual*

yang dilakukan pemerintah daerah bertujuan untuk memanipulasi target surplus atau defisit yang mendekati nol. Ketiadaan transaksi kas menjadi kunci untuk menjelaskan mengapa penyusutan dapat menjadi instrumen untuk melakukan "perataan pendapatan, inflasi surplus/defisit atau *taking a bath*", (Drew *et al.*, 2015). Berdasarkan teori *stewardship* yang menggambarkan hubungan antara keberhasilan tujuan organisasi dengan kepuasan prinsipal. *Steward* akan melindungi dan memaksimalkan keuntungan yang dapat diperoleh. Berdasarkan *stewardship role, discretionary accrual* dilakukan pada aset tetap dengan target *breakeven* atau mendekati *breakeven* (Pilcher *et al.*, 2010) pernyataan tersebut mendukung pemikiran Stalebrink (2007). Menurut Stalebrink (2007) terdapat dua strategi dalam *discretionary accrual* yaitu dengan meningkatkan depresiasi dan penghapusan aset tetap secara sistematis ketika beban tersebut masih di akomodir oleh surplus dan ketika defisit yang besar. Organisasi *nonprofit* mungkin tidak hanya menghindari defisit, mereka juga dapat mengambil manfaat dari pengurangan surplus yang dilaporkan.

Dalam hal ini praktek *discretionary accrual* dimotivasi oleh adanya insentif yang akan diberikan jika Pemerintah daerah sebagai *steward* dapat memuaskan keinginan masyarakat sebagai prinsipal. Sebagian besar organisasi *nonprofit* mendapatkan keuntungan dari subsidi / *grants* pemerintah yang substansial (Verbruggen *et al.*, 2012). Insentif dapat memotivasi manajemen pada organisasi publik untuk melakukan manipulasi laporan keuangan agar mendekati nol defisit/surplus (Pilcher and Zahn, 2010). Insentif merupakan alasan mengapa

organisasi *non profit* melakukan manajemen laba (Leone *et al.*, 2005).

Berdasarkan uraian tersebut maka Hipotesis yang akan di uji adalah :

H1 = *Discretionary Accrual* berpengaruh positif terhadap DID

2.6.2 Pengaruh Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah terhadap DID

Pencapaian kinerja dapat didorong melalui pemberian insentif. Insentif merupakan motivator ekstrinsik yang dapat berbentuk pembayaran/bonus (*financial*) ataupun penghargaan/fasilitas (*non financial*) yang dapat dengan kinerja. Pemerintah daerah perlu dimotivasi dalam rangka mewujudkan pengelolaan keuangan dan pembangunan daerah secara lebih baik. Semakin baik pengelolaan keuangan suatu pemerintah daerah maka semakin besar insentif yang akan diterima. Levitt dan Dubner (2005) menyatakan bahwa hukum dasar dari perilaku manusia adalah “semakin tinggi insentif akan mengarah kepada upaya yang lebih besar dan perilaku yang lebih baik atau kinerja yang lebih baik”. insentif fiskal adalah desain struktur fiskal secara keseluruhan. Manshur (2022) menyebutkan pemerintah daerah lebih termotivasi dalam mengembangkan perekonomian lokal dan menaikkan tingkat pengumpulan pajak salah satunya karena insentif fiskal dari pemerintah pusat.

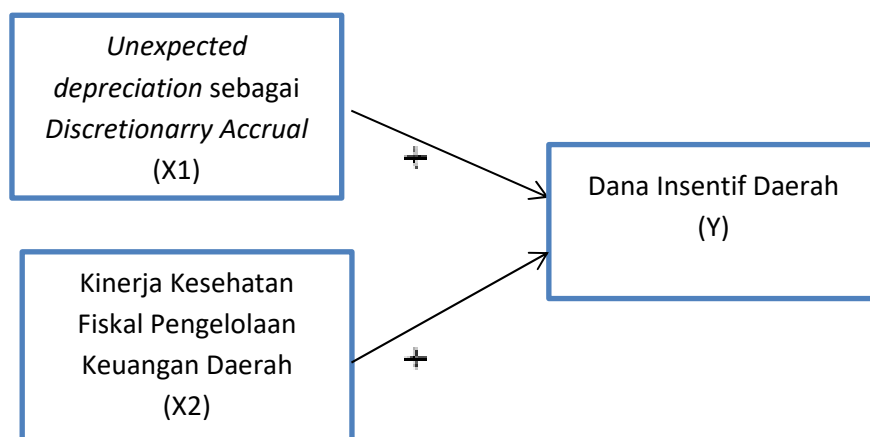
Decentralization Support Facility (2008) menjelaskan bahwa hibah/insentif berbasis kinerja bertujuan untuk membangkitkan perubahan positif dalam beberapa aspek kinerja pemerintah daerah dengan mengkondisikan akses hibah/insentif untuk pencapaian tujuan tertentu yang diinginkan (umumnya ditetapkan oleh otoritas pusat atau aktor asing dalam bentuk kondisi minimum

dan/atau ukuran kinerja). Pemerintah daerah, untuk mendapatkan akses hibah/insentif harus menunjukkan bahwa mereka telah memenuhi tujuan yang ditetapkan dalam undang-undang atau aturan hibah/insentif. Untuk mendapatkan alokasi DID, pemerintah daerah wajib memenuhi kriteria utama yaitu : (1) Opini BPK atas LKPD adalah WTP; (2) tepat waktu dalam penetapan Perda APBD; dan (3) Penggunaan *e-government*. Selain memenuhi kriteria utama, pemerintah daerah juga harus memenuhi kriteria kinerja, salah satunya adalah kinerja keuangan yaitu Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah.

Berdasarkan uraian tersebut maka hipotesisi yang akan diuji adalah :

**H2 = Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah
berpengaruh positif terhadap DID**

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran



BAB III.
METODE PENELITIAN

3.1 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah pemerintah daerah di Indonesia yang menerima Dana Insentif Daerah. Pada tahun anggaran 2019 terdapat 336 entitas dan 313 TA 2018 entitas termasuk Pemerintah Provinsi, Kota dan Kabupaten yang menerima DID. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah *purpose sampling* yaitu salah satu teknik *sampling non random* sampling dimana peneliti menentukan pengambilan sampel dengan cara menetapkan ciri-ciri khusus yang sesuai dengan tujuan penelitian sehingga diharapkan dapat menjawab permasalahan penelitian. Sampel penelitian ini adalah 226 entitas termasuk Pemerintah Provinsi, Kota dan Kabupaten yang menerima DID dari pemerintah pusat selama 2 tahun berturut-turut sejak tahun 2018 sampai tahun 2019 dengan total 532 objek pengamatan.

Tabel 3.1
Jumlah Pemerintah Daerah Penerima Alokasi DID

Tahun	Pemerintah Daerah Penerima Alokasi DID
2018	313 Entitas
2019	336 Entitas
2018-2019	266 Entitas

Sumber : Perpres No. 107 Tahun 2017 & Perpres No. 129 Tahun 2018

3.2 Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif yang bersifat sekunder yaitu data yang berasal dari pihak lain yang telah dikumpulkan ataupun diolah menjadi data untuk keperluan analisis. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah besaran Alokasi DID yang diterima pemerintah daerah selama 2 tahun berturut-turut sejak 2018 sampai dengan 2019 yang tercantum dalam Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 129 Tahun 2018 Tentang Rincian Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2019 dan Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 107 Tahun 2017 Tentang Rincian Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2018; hasil penilaian indikator Kinerja Kesehatan Fiskal Pengelolaan Keuangan Daerah yang dikeluarkan oleh Kementerian Keuangan Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan; dan nilai *unexpected depreciation* yang terdapat pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Tahun 2018 dan 2019 yang telah di audit oleh BPK.

3.3 Metode Pengumpulan Data

Sesuai dengan jenis data yang diperlukan yaitu data sekunder, maka metode pengumpulan data dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan metode:

1. Studi pustaka

Teori diperoleh dari jurnal dan buku. Metode ini digunakan untuk mempelajari dan memahami literatur-literatur yang memuat pembahasan yang berkaitan *discretionary accrual*, transfer antar pemerintah daerah dan insentif yang diterima pemerintah daerah.

2. Studi dokumentasi

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan dokumentasi yaitu mendokumenter alokasi DID, *Discretionary accrual* yang terdapat dalam LKPD, dan hasil penilaian kinerja kesehatan fiskal pengelolaan keuangan daerah selama 2 tahun sejak tahun 2018 sampai dengan 2019.

3.4 Definisi Operaional Variabel

3.4.1 Insentif yang diterima Pemerintah Daerah

Insentif yang diterima pemerintah daerah adalah besaran DID yang diterima oleh pemerintah daerah dan disajikan dalam LKPD. Besaran insentif yang diterima oleh pemerintah daerah ditetapkan berdasarkan peraturan presiden RI tentang Rincian Anggaran dan Pendapatan Belanja Negara (APBN). DID telah direalisasikan dalam APBN sejak tahun 2012 sampai dengan sekarang. Namun dalam konteks penelitian ini, maka DID yang menjadi variable dependen adalah Alokasi pada tahun anggaran 2018 dan 2019.

3.4.2 Variabel Penyusutan sebagai Discretionary Accrual

Penyusutan sebagai discretionary accrual adalah besaran beban penyusutan yang disajikan dalam LO pemerintah daerah. LO adalah salah satu unsur dalam LKPD berbasis akrual yang disusun mulai tahun anggaran 2018. Beban penyusutan diasumsikan dalam proporsi yang konstan dengan nilai kotor aset tetap selain tanah (*gross property, plant and equipment/gross PPE*). Marquardt dan Wiedman (2004) mendefinisikan komponen unexpected dari beban penyusutan dalam periode t sebagai:

$$UDEP_{j,t} = [DEP_{j,t} - (DEP_{j,t-1} * GPPE_{j,t} / GPPE_{j,t-1})] / Taj, t-1$$

Dimana :

$UDEP_j, t = unexpected$ beban penyusutan pemerintah daerah j pada tahun t

$DEP_j, t = expected$ beban penyusutan pemerintah daerah j pada tahun t

$DEP_j, t-1 = expected$ beban penyusutan pemerintah daerah j pada tahun t-1

$GPPE_j, t = expected$ nilai kotor aset tetap selain tanah pemerintah daerah j pada tahun t

$GPPE_j, t-1 = expected$ nilai kotor aset tetap selain tanah pemerintah daerah j pada tahun t-1

$TA_j, t-1 = total$ aset yang dilaporkan pemerintah daerah j pada tahun t-1

3.4.3 Variabel Indikator Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan

Keuangan Daerah

Dalam Penelitian ini Indikator yang dipakai untuk mengukur kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan daerah adalah total nilai indikator pada setiap tahun anggaran. Total nilai tersebut berasal dari nilai sub indikator yang sudah ditentukan Menteri keuangan melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 112/Pmk.07/2017 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 50/Pmk.07/2017 Tentang Pengelolaan Transfer Ke Daerah Dan Dana Desa, sub indikator yang dimaksud adalah (a) *Local Taxing Power* yaitu Realisasi PDRD/PDRB Non Migas (b) *Quality of spending* yaitu Realisasi Belanja Modal/Realisasi Belanja (c) *Quality of Budget* yaitu Realisasi Belanja/Pagu Belanja (d) *Fiscal Space* yaitu Realisasi Pendapatan *Nonearmarked*/Realisasi Pendapatan (e) Realisasi SILPA/Total Belanja. Sub indikator ini digunakan dalam penilaian untuk alokasi DID TA 2018 dan 2019 dengan masing-

masing bobot 20% pada setiap sub indikator. Nilai Indikator Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah di publikasikan oleh DJPK Kemenkeu RI.

3.5 Metode Analisis

Penelitian ini menggunakan analisis statistik deskriptif dengan menggunakan regresi data panel (*panel data*) untuk menganalisis penyusutan sebagai *Discretionary accrual* dan kinerja kesehatan fiscal pengelolaan keuangan daerah terhadap DID yang diterima oleh pemerintah daerah. Alat yang akan digunakan untuk pengujian statistik adalah perangkat lunak *Eviews 9*. Data dimasukkan ke dalam perangkat lunak *Microsoft Excel* dalam format *.xlsx*, lalu diimpor ke dalam perangkat lunak *Eviews 9* untuk diuji.

3.5.1 Analisis Regresi

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi data panel dengan alat uji *Eviews 9*. Aplikasi *Eviews* sendiri memiliki kelebihan *user interface* yang bagus dan mudah dimengerti, perhitungan menggunakan tingkat presisi yang tinggi hingga jenis *double* atau 10 kali pangkat 16 dibelakang koma, dapat digunakan untuk perhitungan dengan sampel yang sangat besar, memiliki fitur yang termasuk lengkap untuk berbagai jenis model peramalan terutama model runtun waktu dan model data panel, dilengkapi dengan berbagai pilihan koefisien estimasi yang robust pada berbagai jenis model regresi, serta output baik tabel ataupun gambar mudah di copy paste ke word (Hidayat, 2020). Menurut Winarno (2015) bahwa keunggulan *EViews* terletak pada kemampuannya untuk mengolah data berdasarkan dimensi

waktunya yang bersifat *time-series*, meskipun tetap dapat mengolah data *cross-section* maupun panel data. Selain itu, *Eviews* tidak memerlukan langkah panjang seperti program sejenis untuk mengolah data. Hasil analisis *Eviews* selalu ditampilkan dalam satu layar sehingga mudah dan praktis untuk dianalisis (Ghozali & Ratmono, 2011). Tampilan *Eviews* juga mudah ditransfer ke program lain sebagai pelajaran bahasa di bidang elektronik (Ooms, 2005). Menurut Nachrowi dan Usman (2006) untuk menentukan pendekatan apa yang dilakukan dalam menggunakan data panel, diperlukan beberapa pengujian. Pengujian tersebut diantaranya *uji Hausman*, *uji Chow* dan *LM-test*. Pengujian itu dilakukan untuk menentukan model apakah yang digunakan, antara *OLS (Ordinary Least Square)/Common effect*, *Random effect*, atau *Fixed effect*. Dari ketiga teknik estimasi tersebut akan dipilih salah satu teknik yang paling tepat untuk mengestimasi regresi data panel.

3.5.2 Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik digunakan untuk menguji apakah data yang telah dikumpulkan oleh memiliki kualitas yang baik. Uji asumsi klasik yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji normalitas data, uji multikolinearitas, uji autokorelasi, uji heteroskedastisitas. Jika data yang telah dikumpulkan sudah memenuhi seluruh kriteria asumsi klasik, maka data yang ada termasuk dalam kategori data yang baik.

3.5.3 Pengujian Hipotesis

Setelah melakukan pengujian untuk memilih model yang akan digunakan untuk mengestimasi regresi data panel dan melakukan uji asumsi klasik, maka analisis dilanjutkan dengan pengujian hipotesis, diantaranya.

3.5.3.1 Uji Koefisien Determinasi (R²)

Koefisien determinasi atau R² menunjukkan besar distribusi dari variabel independen terhadap variabel dependen. Nilai koefisien determinasi berada diantara nol dan satu. Nilai R² kecil menunjukkan bahwa kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen sangat terbatas. Bila nilai R² mendekati satu menandakan bahwa variabel-variabel independen mendekati hubungan dengan variabel dependen, sehingga pengaruh model tersebut dapat dikatakan benar. Jadi semakin besar nilai R² maka semakin bagus garis regresi yang terbentuk dan semakin kecil nilai dari R², maka semakin tidak tepat garis regresi tersebut mewakili data hasil observasi. Hal ini diperlukan karena dalam suatu penelitian atau observasi, perlu dilihat seberapa jauh model yang terbentuk dapat menerangkan variabel dependennya. Beberapa kegunaan koefisien determinasi adalah sebagai berikut:

- a. Untuk mengukur ketepatan suatu garis regresi yang ditetapkan terhadap kelompok data hasil observasi.
- b. Untuk mengukur proporsi varian dependen yang diterangkan oleh pengaruh linier dari variabel independen.

3.5.3.2 Uji Koefisien Regresi (Uji t)

Uji t bertujuan untuk mengetahui seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menjelaskan variasi variabel dependen. Pengujian ini dilakukan dengan membandingkan antara t-hitung dengan t-tabel. Apabila t-hitung lebih besar dari t-tabel maka hipotesis alternatif yang menyatakan suatu variabel independen secara individu mempengaruhi variabel dependen dapat diterima, artinya ada pengaruh yang signifikan antara masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Namun jika t-hitung lebih rendah dari t-tabel maka H_0 diterima dan H_a ditolak, artinya tidak ada pengaruh yang signifikan antara masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Selain membandingkan t-hitung dengan t-tabel, uji t juga dapat dilakukan dengan melihat probabilitas yang terdapat dalam keluaran komputer, jika probabilitas pada keluaran komputer di bawah α yang ditentukan maka koefisien regresi dianggap signifikan. Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui apakah penyusutan sebagai *discretionary accrual* dan kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan daerah berpengaruh signifikan terhadap Dana Insentif Daerah yang diterima pemerintah daerah.

3.5.3.3 Uji Signifikansi (Uji F)

Uji F bertujuan untuk mengetahui apakah semua variabel bebas dalam penelitian yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara Bersama-sama terhadap variabel terikat. Hipotesis yang ingin diuji adalah apakah semua parameter dalam model sama dengan nol. Mekanisme yang digunakan untuk menguji hipotesis dari parameter dugaan secara bersama-sama (Uji F-statistik) :

Hipotesis: $H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_k = 0$

Ha = minimal ada satu parameter dugaan (β) tidak sama dengan nol $\alpha = 0,05$

Pengujian dilakukan dengan membandingkan nilai Fhitung dengan Ftabel. Bila nilai Fhitung lebih besar daripada Ftabel maka H_0 ditolak dan H_a diterima, artinya ada pengaruh dari seluruh variabel independen secara bersama-sama terhadap variabel dependen. Namun bila nilai Fhitung lebih rendah daripada Ftabel maka H_0 diterima dan H_a ditolak, artinya tidak ada pengaruh dari seluruh variabel independen secara bersama-sama terhadap variabel dependen.

BAB V.

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh *discretionary accrual* dan kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan keuangan daerah terhadap DID yang diterima oleh pemerintah daerah provinsi kabupaten dan kota se Indonesia yang menerima DID 2 tahun berturut-turut sejak tahun 2018 s.d. 2019. Berdasarkan hasil penelitian, maka dapat disimpulkan sebagai berikut :

1. *Discretionary Accrual* tidak memiliki pengaruh positif terhadap alokasi DID yang diterima oleh pemerintah daerah.
2. Dalam penelitian ini terlihat bahwa Pemerintah Daerah melakukan *Discretionary Accrual* pada akun beban penyusutan. Praktek *Discretionary Accrual* yang dilakukan tidak memiliki pengaruh secara langsung terhadap Insentif yang ingin dicapai, peneliti mengasumsikan bahwa Praktek *Discretionary Accrual* yang dilakukan untuk mencapai Surplus/defisit yang ingin dicapai.
3. Kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah memiliki pengaruh positif signifikan terhadap DID yang diterima oleh pemerintah daerah.
4. Peningkatan Alokasi DID yang diinginkan dan target alokasi DID yang ditetapkan oleh Pemerintah Daerah akan tercapai dengan cara meningkatkan

Kinerja Keuangan atau Pengelolaan Keuangan Pemerintah Daerah oleh Pemerintah Daerah.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini juga memiliki beberapa keterbatasan dalam proses penelitiannya antara lain sebagai berikut:

1. Penelitian ini hanya mencakup 2 tahun yaitu tahun 2018-2019 sedangkan penerapan akrual di Indonesia dimulai pada tahun 2015 dengan pertimbangan bahwa pada tahun 2018 -2019 kriteria penilaian alokasi DID tidak mengalami perubahan dalam 2 periode tahun anggaran tersebut.
2. Penelitian ini hasil uji R^2 menunjukkan hasil 11% yangmana terbilang rendah dalam suatu penelitian.
3. Penelitian ini hanya memiliki variabel dependen dan independen serta tidak mempertimbangkan memasukan variabel intervening dalam proses penelitian terutama untuk hipotesis pertama.
4. Penelitian ini hanya menggunakan satu akun yaitu penyusutan asset tetap dalam mengukur *Discretionary Accrual* yang mungkin menjadi sebab hipotesis pertama tidak terdukung.

5.3 Saran

Pada penelitian yang akan datang terdapat beberapa hal yang perlu diperhatikan, diantaranya yakni:

1. Peneliti selanjutnya sebaiknya menambah cakupan periode penelitian yang lebih panjang agar memberikan hasil penelitian yang lebih baik dan signifikan.
2. Peneliti selanjutnya sebaiknya mempertimbangkan menambah variabel kinerja kinerja kategori pelayanan pemerintahan umum; Kinerja pelayanan dasar publik; Kinerja Kesejahteraan untuk mendapatkan nilai R^2 yang lebih besar.
3. Peneliti selanjutnya sebaiknya mempertimbangkan untuk menambahkan variabel intervening dalam hipotesis *Discretionary Accrual* berpengaruh positif terhadap DID agar dapat memberikan hasil penelitian yang lebih baik.
4. Peneliti selanjutnya sebaiknya menambahkan akun akrual dalam mengukur *Discretionary Accrual* sehingga dapat memberikan hasil penelitian yang lebih baik.

DAFTAR PUSTAKA

- Abidin, M. Z. 2015. Tinjauan Atas Kebijakan Dana Insentif Daerah Dalam Mendukung Kinerja Pemerintahan Provinsi Dan Kesejahteraan Masyarakat. *Civil Service* VOL. 9, No.1: 41 - 58
- Adhikari, P., Kuruppu, C., Wynne A. 2015. Diffusion of the Cash Basis International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) in less developed countries: The case of the Nepali central government. *Research in Accounting Emerging Economies* 15: 85–108.
- Barefield, R., Comisky, E. 1971. Depreciation Policy and the Behavior of Corporate Profits. *Journal of Accounting Research* 9: 351–58.
- Bisogno, M., & Donatella, P. 2022. Earnings management in public-sector organizations: A structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(2), 1-25.
- Brusca, I. & Martine'z, J. 2016. Adopting International Public Sector Accounting Standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences* 82(4): 724–744.
- Cassio, W. F. 2013. *Managing Human Resources : Productivity, Quality Worklife, Profits*. NewYork : McGraw-Hill.
- Contrafatto, M. 2014. Stewardship Theory: Approaches and Perspectives. *Accountability and Social Accounting for Social and Non-profit Organizations* *Advances in Public Interest Accounting* 17: 177-196
- Core, J. E. 2020. The real effects of financial reporting on pay and incentives. *Accounting and Business Research*, 50 (5), 448-469.
- Decentralization Support Facility (DSF). 2008. *Fiscal incentives and local government performance : literature review (English)*. Washington, D.C. : World Bank Group.
- Dhaliwal, D. 1980. The Effect of the Firm's Capital Structure on the Choice of Accounting Methods. *The Accounting Review* 78–84.
- Donaldson, L. & Davis, J. H. 1991. Stewardship Theory or Agency Theory : CEO Governance and Shareholder Returns. *Australian Journal of Management* 16 : 49-64.
- Drew, J. & Dollery, B. 2015. Inconsistent Depreciation Practice and Public Policymaking: Local Government Reform in New South Wales. *Australian Accounting Review Issue 1 No. 72 Vol. 25*

- Ferreira, A., Carvalho, J., Pinho, F. 2013. Earnings Management Around Zero: A Motivation to Local Politician Signalling Competence. *Public Management Review* 15(5) : 657-686
- Gamayuni, R. R. 2022. Motivation And Abnormal Accrual Characteristics On Financial Statements Of Local Governments In Indonesia. *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology*, 19(2), 969-991.
- Ghasemi, A., & Zahediasl, S. 2012. Normality tests for statistical analysis: a guide for non-statisticians. *International journal of endocrinology and metabolism*, 10(2), 486.
- Ghozali, I. 2016 Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 23. Edisi 8. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I., dan Ratmono, D. 2011. Analisis Multivariat dan Ekonometrika (Teori, Konsep, dan Aplikasi dengan Eviews 8), Universitas Diponegoro. Semarang.
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. 2009. Basic econometrics. Edisi Kelima. McGraw-Hill
- Gujarati, D.N., 2004, Basic Econometric, Mc Graw Hill, New York
- Hammam, Muhammad. 2017. Perjalanan Akuntansi Aset Tetap pada Pemerintah Daerah di Indonesia dan Capital Charging Sebagai Wacana Pengembangannya. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*. Vol. 3. No. 1. pp21-31.
- <http://documents.worldbank.org/curated/en/645511468044119266/Fiscal-incentives-and-local-government-performance-literature-review>
- Hidayat, A., & Sadewa, P. 2020. Pengaruh Penggunaan Aplikasi Eviews Terhadap Sikap Belajar dan Kemampuan Pemecahan Masalah Statistik. *Edumaspul: Jurnal Pendidikan*, 4(1), 321-328. <https://doi.org/10.33487/edumaspul.v4i1.253>
- Iswati, Helmi, Rahmat Syahni, dan Maiyastri, 2014. Perbandingan Penduga Ordinary Least Square (OLS) dan Generalized Least Square (GLS) Pada Model Regresi Linier dengan Regresor Bersifat Stokastik dan Galat Model Berautokoralas, *Jurnal Matematika UNAND*, 3(4), 168-176.
- Kluvers, R. & Tippett, J. 2011. An exploration of stewardship theory in a Not-for-Profit organization. *Accounting Forum* 35 : 275– 284
- Leone, A.J., dan Horn, R.L. 2005. How Do Nonprofit Hospitals Manage Earnings?. *Journal of Health Economics* 24 (2): 815-837

- Levitt, S. and Dubner, S. 2005. *Freakonomics: A Rogue Economist Explores the Hidden Side of Everything*. New York. Harper Collins.
- Lewis, Blane D. 2014. Indonesian Intergovernmental Performance Grants: An Empirical Assessment of Impact. *Bulletin of Indonesian Economic Studies* 50(3): 415-433
- Manshur, A. 2022. Dana Insentif Daerah: Problematika Legalitas dan Implementasi Kebijakan. *Bappenas Working Papers*, 5(2), 138-158.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi.
- Marquardt, C.A. dan Christine I. Wiedman. 2004. How are Earnings Managed? An Examination of Specific Accruals. *Contemporary Accounting Research*, 21(2) : 461-491.
- Martini, R., Agustin, R., & Sari, K. R. 2020. Accrual Discretion Policy on Excess/Less Budget Financing at the Provincial Level. *TEST Engineering & Management*, 82, 9925-9935.
- Mulyana, B. 2009. Penggunaan akuntansi akrual di negara-negara lain: Tren di negara-negara anggota OECD. Diakses tanggal 9 September 2020 dari <http://sutaryofe.staff.uns.ac.id/files/2011/10/Akuntansi-berbasis-akrual.pdf>.
- Nachrowi, N.D. 2018. Pendekatan populer dan praktis ekonometrika untuk analisis ekonomi dan keuangan.
- Ooms, M. 2005 Introduction Eviews for Orientation course Econometrics, Afdeling Econometrie vrije Universiteit Amsterdam
- Penno, M. dan Simon, D. 1986. Accounting Choices: Public Versus Private Firms. *Journal of Business Finance & Accounting* 13 (4): 561–69.
- Pilcher, R. & Zahn, M. 2010. Local Governments, Unexpected Depreciation and Financial Performance Adjustment. *Financial Accountability & Management*. Vol. 26. No. 3. pp 299-324.
- Puyvelde, S., Caers, R., Bois, C., Jegers, M. 2012. The Governance of Nonprofit Organizations: Integrating Agency Theory With Stakeholder and Stewardship Theories. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 41(3): 431–451
- Scott, W. 2003. *Financial Accounting Theory*. Pearson Education. Toronto. Ontario.
- Setyawan, A., Hadijati, M., & Switrayni, N. W. 2019. Analisis masalah heteroskedastisitas menggunakan generalized least square dalam analisis regresi. *Eigen mathematics Journal*, 1(2), 61-72.

- Stalebrink, Odd J. 2007. An Investigation of Discretionary Accruals and Surplus/Deficit Management: Evidence From Swedish Municipalities. *Financial Accountability & Management*. Vol. 23. No. 4. pp 441-458.
- Susanto, H. 2019. Analisis Rasio Keuangan untuk Mengukur Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kota Mataram. *Jurnal Distribusi*. Vol. 7. No. 1.
- Teoh, S., I. Welch, and T. Wong. 1998. Earnings Management and the Underperformance of Seasoned Equity Offerings. *Journal of Financial Economics* 50 (1): 63–99.
- Teoh, S., T. Wong, and G. Rao. 1998. Are accruals during initial public offerings opportunistic?. *Review of Accounting Studies* 3 (1–2): 175–208.
- Veiga, L.G. & M.M. Pinho. 2007. The Political Economy of Intergovernmental Grants: Evidence from a Maturing Economy. *Public Choice* 133 : 357–477.
- Verbruggen, S., dan Christiaens, J. 2012. Do Non-profit Organizations Manage Earnings toward Zero Profit and Does Governmental Financing Play a Role?. *Canadian Journal of Administrative Sciences* 29(3):205-217
- Verbruggen, S., J. Christiaens dan K. Millis. 2008. Earnings Management: A Literature Review. Diakses tanggal 9 September 2020 dari https://www.researchgate.net/profile/Gary_Taylor7/publication/228259362_Review_of_Real_Earnings_Management_Literature/links/00b49526b07656eac000000.pdf
- Winarno, W.W. 2015. Analisis Ekonometrika dan Statistik. UPP STIM YKPN, Yogyakarta
- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 107 Tahun 2017 Tentang Rincian Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2018
- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 129 Tahun 2018 Tentang Rincian Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2019
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 112/Pmk.07/2017 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 50/Pmk.07/2017 Tentang Pengelolaan Transfer Ke Daerah Dan Dana Desa