

**ANALISIS PERBANDINGAN KINERJA KEUANGAN PEMERINTAH
DAERAH DI JAWA TIMUR SEBELUM DAN SETELAH PENERAPAN
*ACCRUAL BASED***

Dwi Priyo Atmojo¹, Pujiono²

Universitas Negeri Surabaya

dwiatmojo@mhs.unesa.ac.id

ABSTRACT

This study was aimed to analyze the comparison of local government's financial performance before using accrual basis and after using accrual basis in East Java Local Governments as measured by level of financial independence. The result of kolmogorov-smirnov showed that the data are not normally distributed, so the hypothesis testing using wilcoxon signed rank test and showed that there are significantly different between local government's financial performance before and after using accrual basis. The result support Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010's state about one of the purpose using accrual basis is for performance evaluation. Then the view of agency they showed that accrual basis more useful for principal. From the view of stakeholder theory, accrual basis is an government's effort to increase their performace through a favorable report to stakeholder and from the view of decision usefulness theory, the financial report using accrual basis is more valuable for users.

Keywords: *Financial Performance, Accrual Basis, Cash Toward Accrual, Local Government*

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan *output* atas siklus akuntansi yang merupakan sumber untuk menentukan sebuah keputusan bagi para pengguna laporan keuangan. Dalam proses penyusunan laporan keuangan diperlukan suatu dasar atau basis yang digunakan untuk menentukan nilai yang harus dilaporkan dalam laporan keuangan. Hal ini menunjukkan basis akuntansi merupakan hal penting yang dibutuhkan untuk menentukan “angka” dalam konten pada laporan keuangan yang menjadi *output* atas siklus akuntansi tersebut (Mu'am, 2011:5).

Secara umum dalam akuntansi terdapat dua basis akuntansi yaitu basis kas dan basis akrual. Pengenalan basis akrual merupakan komponen penting dalam reformasi *New Public Management* (NPM) (Guthrie *et al.*, 1999). Penerapan akuntansi berbasis akrual pada pemerintah mulai diterapkan oleh Chile pada masa kekuasaan rezim Pinochet, selanjutnya penerapan basis akrual ini diikuti oleh pemerintah pada negara-negara lain seperti New Zealand pada tahun 1990, Amerika Serikat pada tahun 1997, Inggris pada tahun 2001 dan Kanada pada tahun 2003 (Mu'am, 2011:11). Hal ini menunjukkan bahwa pemerintahan pada beberapa negara mulai melakukan pergeseran penggunaan basis akuntansi pada laporan keuangannya, yaitu dari basis kas menjadi basis akrual.

Organisasi internasional juga mendukung pergeseran penggunaan basis kas menjadi basis akrual yaitu *International Federation of Accountants Public Sector Committee* (IFAC PSC) dan *OECD Public Management Committee* (PUMA). Hal ini ditunjukkan dengan IFAC PSC yang menggunakan *International Accounting Standards* (IAS), yang merupakan standar akuntansi yang dibangun untuk perusahaan sektor privat, sebagai basis untuk membangun standar akuntansi untuk sektor publik yaitu *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) (Paulsson, 2006).

Pemerintah di Indonesia telah mencanangkan sebuah perubahan untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual pada penyusunan laporan keuangannya. Hal ini ditegaskan dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 yang menyebutkan bahwa dalam penyusunan laporan keuangan yang menyangkut tentang pengukuran dan pengakuan atas belanja dan pendapatan

berbasis akrual harus dilaksanakan paling lambat adalah dalam 5 (lima) tahun setelah berlakunya undang-undang tersebut.

Perubahan penggunaan standar akuntansi pemerintahan dari basis kas menuju akrual menjadi basis akrual diharapkan mampu menghasilkan pengelolaan keuangan yang lebih baik sebagai salah satu agenda reformasi keuangan di Indonesia, serta untuk memenuhi adanya tuntutan akuntabilitas dan transparansi penyelenggaraan pemerintahan (Tarigan & Nurtanzila, 2013). Upaya Pemerintah Indonesia untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan negara bertujuan untuk menciptakan *good governance* (Sampel *et al.*, 2015).

Bentuk akuntabilitas yang dilakukan adalah dengan memberikan informasi dan pengungkapan (*disclosure*) aktivitas serta kinerja keuangan pemerintah melalui laporan keuangan kepada seluruh *stakeholder* (Tarigan & Nurtanzila, 2013). Sedangkan bentuk transparansi merupakan keterbukaan informasi terkait dengan aktivitas pengelolaan sumber daya publik kepada *stakeholder* (Tarigan & Nurtanzila, 2013).

Penggunaan basis akrual pada pemerintahan memiliki tujuan berbeda dengan perusahaan. Perusahaan memiliki tujuan untuk memaksimalkan laba. Sedangkan pemerintah adalah untuk menentukan *cost of services & charging for services* (Mardiasmo, 2009:155).

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara telah menyebutkan bahwa isi dan bentuk laporan pertanggungjawaban atas pelaksanaan Anggaran dan Pendapatan Belanja Negara (APBN)/ Anggaran dan Pendapatan Belanja Daerah (APBD) disajikan dan

disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). SAP tersebut akan ditetapkan melalui peraturan pemerintah.

Pada tahun 2005, KSAP (Komite independen ini disebut dengan Komisi Standar Akuntansi Pemerintahan) mengeluarkan draft SAP yang mengatur tentang penggunaan basis “*cash toward accrual*” dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah. SAP tersebut ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Kemudian Draft SAP yang mengatur mengenai penggunaan dasar atau basis akrual ditetapkan sebagai Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah yang menggantikan SAP sebelumnya yang ditetapkan pada Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur tentang dasar penerapan basis “*cash toward accrual*”.

Draft SAP yang mengatur mengenai penggunaan basis akrual baru terbit pada tahun 2010. Hal ini menyebabkan penerapan SAP berbasis akrual baru dapat dilaksanakan paling cepat 5 (lima) tahun setelah terbitnya peraturan tersebut yaitu pada tahun anggaran 2015. Hal ini menyebabkan penyusunan Laporan Keuangan tahun anggaran 2014 adalah penyusunan laporan keuangan paling akhir yang disusun dengan menggunakan basis akuntansi kas menuju akrual atau *Cash Toward Accrual* (CTA)(Agus, 2015).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah, SAP Berbasis Kas Menuju Akrual adalah SAP yang mengakui belanja, pendapatan, serta pembiayaan menggunakan basis kas, sedangkan menggunakan basis akrual dalam pengakuan aset, utang, dan ekuitas

dana. Sedangkan basis *Cash Toward Accrual* menurut Sistem Perbendaharaan & Anggaran Negara (SPAN) (2015) pada dasarnya merupakan basis kas yang digunakan dengan penerapan basis akrual yang digunakan pada akhir periode pelaporan. Hal ini berarti berdasarkan basis kas menuju akrual, pengakuan pendapatan dilakukan ketika terjadinya penerimaan kas oleh kas negara dan pengakuan belanja dilakukan ketika terjadinya pengeluaran kas dari kas negara. Penggunaan basis kas dalam pengakuan pendapatan dan belanja tersebut akan digunakan untuk menyusun Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Arus Kas (LAK), sedangkan dengan menggunakan jurnal korolari, pencatatan yang dilakukan dengan basis akrual pada akhir periode akan digunakan untuk penyusunan neraca.

Akuntansi berbasis akrual merupakan suatu basis akuntansi yang menggunakan dasar waktu pada saat terjadinya transaksi untuk pengakuan, penyataan dan penyajiannya dalam laporan keuangan atas transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya, tanpa mempertimbangkan waktu kas atau setara kas telah dibayarkan atau diterima. Penggunaan basis akrual ini dapat menjadikan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan akan lebih komprehensif dibandingkan basis kas menuju akrual. Hal ini menunjukkan keselarasan dengan salah satu prinsip akuntansi yaitu *full disclosure*.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah, SAP Berbasis Akrual adalah SAP yang menggunakan basis akrual untuk pengakuan pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas. Sedangkan untuk pengakuan yang digunakan untuk menyusun pelaporan

pelaksanaan anggaran atas pendapatan, belanja, dan pembiayaan basis yang digunakan adalah berdasarkan basis yang telah ditetapkan dalam APBN/APBD.

Hal yang mendorong New Zealand untuk mengadopsi *accrual based* dalam sektor publik dapat dikaitkan dengan dua undang-undang yaitu *The State Sector Act* tahun 1998 dan *The Public Finance Act* tahun 1989 yang menciptakan kerangka hukum baru untuk mengatur tentang hubungan antara *departmental heads* dan *ministers* mereka (Carlin, 2005). Tujuan yang mendasari pemerintah New Zealand dalam mendesain ulang aturan untuk hubungan antara *departmental heads* dan *ministers* mereka adalah untuk kinerja *departements* (Carlin, 2005). Hal ini menunjukkan penerapan *accrual based* diharapkan dapat memengaruhi kinerja pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah yang berbasis akrual juga menyebutkan bahwa salah satu peranan laporan keuangan berbasis akrual adalah untuk evaluasi kinerja pemerintah. Sedangkan dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menggunakan basis kas menuju akrual tidak terdapat pernyataan mengenai peran atau tujuan laporan keuangan.

Menurut IFAC atau IFAC Public Sector Committee (2003) dalam *Public Sector Committee Study* Nomor 14 yang membahas mengenai panduan bagi pemerintah dan entitas pemerintah atas transisi dalam basis akuntansi akrual, menyebutkan bahwa laporan keuangan berbasis akrual juga dimaksudkan untuk memberikan manfaat yaitu memungkinkan penggunaan laporan keuangan untuk menilai kemampuan pemerintah dalam menanggung biaya segala bentuk

aktivitasnya serta kemampuan pemerintah untuk melakukan pemenuhan atas semua kewajiban dan komitmen yang ada, untuk evaluasi kinerja pemerintah dalam pencapaian efektivitas dan efisiensi serta kemampuan untuk mencapai hasil akhir atas pemanfaatan dan pengelolaan sumber daya yang dimilikinya. Sehingga peranan laporan keuangan berbasis akrual sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, serta manfaat penerapan basis akrual oleh IFAC Public Sector Committee (2003) menunjukkan bahwa laporan keuangan yang disusun berdasarkan basis akrual dapat lebih bermanfaat untuk mengevaluasi kinerja pemerintah.

Berdasarkan pandangan yang diungkapkan oleh Prasojo & Kurniawan (2008) menunjukkan bahwa Pemerintah Daerah memerlukan efisiensi dalam semua sektor untuk memenuhi kebutuhan pembiayaan dalam pembangunan. Hal ini berarti bahwa Pemerintah Daerah harus mengelola biaya sedemikian rupa dalam melaksanakan fungsinya dengan efektif dan efisien untuk memberikan pelayanan dan pembangunan. Hal ini menunjukkan bahwa sumber daya keuangan dapat digunakan sebagai salah satu penilaian dasar untuk melihat kemampuan daerah dalam mengurus rumah tangganya sendiri. Hal ini berarti analisis rasio atas komponen dalam laporan keuangan pemerintah daerah dapat dimanfaatkan untuk mengetahui bagaimana kinerja pemerintah daerah yang kemudian dapat digunakan sebagai acuan untuk lebih meningkatkan kinerja pemerintah daerah yang akhirnya diharapkan akan dapat meningkatkan pendapatan daerah (Susantih & Saftiana, 2008).

Dalam menilai kinerja pemerintah melalui kemampuan daerah dalam mengurus rumah tangganya sendiri, Pendapatan Asli Daerah merupakan

komponen paling penting bagi keuangan pemerintah daerah. Berdasarkan Databoks (2016) yang dikutip dalam *website* menunjukkan 4 provinsi yang memiliki Pendapatan Asli Daerah terbesar di Indonesia pada tahun 2015 yaitu DKI Jakarta, Jawa Barat, Jawa Timur dan Jawa Tengah. Provinsi Jawa Timur menempati posisi ketiga yang memiliki jumlah pendapatan asli daerah tidak terlalu jauh dibawah provinsi Jawa Barat.

Selain menempati posisi ketiga sebagai provinsi pemilik pendapatan asli daerah terbesar di Indonesia, pada tahun 2015 provinsi Jawa Timur juga mendapatkan opini dari Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari BPK (Badan Pemeriksa Keuangan). Sebelumnya yaitu pada tahun 2014 provinsi Jawa Timur mendapatkan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dari BPK. Hal ini sepertinya menunjukkan transisi atau pergeseran basis akuntansi pemerintah di Indonesia dari basis kas menuju akrual menjadi basis akrual tidak membuat pemerintah di provinsi Jawa Timur menurunkan kinerjanya dalam menyusun laporan keuangan. Hal ini membuktikan hal yang sebaliknya yaitu pemerintah provinsi Jawa Timur mengalami peningkatan kualitas laporan keuangan yang dibuktikan dengan opini WTP atas laporannya.

Terdapat beberapa penelitian yang dilakukan dalam membandingkan kinerja keuangan antar provinsi. Seperti hasil penelitian Susantih & Saftiana (2008) menunjukkan tidak terdapat perbedaan yang signifikan atas kinerja keuangan pemerintah daerah pada 5 (lima) yang berada di Propinsi Sumatera Bagian Selatan. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Kurrohman (2013) menunjukkan hasil bahwa terdapat perbedaan antara kinerja keuangan Pemerintah Daerah di kabupaten/kota di Jawa Timur sebelum dan sesudah penerapan

penganggaran berbasis kinerja dalam pengukuran efisiensi dan ekonomis, sedangkan untuk efektivitas tidak terdapat perbedaan antara sebelum dan sesudah penerapan penganggaran berbasis kinerja.

Setiaji & Adi (2007) menemukan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan atas rasio Pendapatan Asli Daerah (PAD) dengan total belanja sebelum dan sesudah otonomi daerah, sedangkan terdapat perbedaan dalam angka pertumbuhan PAD sebelum dan sesudah otonomi daerah. Azhar (2010) menemukan bahwa terdapat perbedaan kinerja dalam bentuk desentralisasi fiskal, upaya fiskal, dan kemampuan pembiayaan dalam masa sebelum dan sesudah penerapan kebijakan otonomi daerah. Sedangkan tidak terdapat perbedaan yang signifikan atas kinerja keuangan pada pemerintah daerah dalam bentuk efisiensi penggunaan anggaran pada masa sebelum dan setelah penerapan kebijakan otonomi daerah.

Ronald & Sarmiyatiningsih (2010) menemukan bahwa kinerja keuangan daerah pada pemerintah di Kabupaten Kulon Progo yang diukur dengan tingkat kemandirian keuangan daerah selama masa sebelum dan setelah penerapan otonomi daerah mengalami peningkatan. Berdasarkan latar belakang tersebut penelitian ini akan menguji perbandingan kinerja keuangan menggunakan rasio efektivitas atau kemandirian pemerintah daerah di Jawa Timur sebelum dan setelah penerapan basis akrual.

KAJIAN PUSTAKA

Agency Theory

Jensen & Meckling (1976) menjelaskan *agency theory* adalah sebuah kontrak antara *principal* dan *agent*, dimana *principal* memberikan wewenang kepada *agent* untuk menentukan berbagai keputusan dalam menjalankan aktivitas perusahaan. Dalam sudut pandang pemerintahan, Halim & Abdullah (2006) menyatakan bahwa eksekutif merupakan agen (*agent*), sedangkan legislatif dan publik merupakan *principal*. Pemerintah Daerah dalam menjalankan fungsi eksekutif menyusun dan menerbitkan laporan keuangan sebagai wujud pertanggungjawaban *agent* kepada *principal* untuk menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna informasi keuangan. Sedangkan DPRD dan masyarakat sebagai *principal* dapat memanfaatkan laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah daerah untuk menilai kinerja pemerintah daerah tersebut.

Stakeholder Theory

Freeman & Reed (1983) menjelaskan *Stakeholder theory*, bahwa organisasi harus memperhatikan kepentingan *stakeholder* pada saat menentukan atau mengambil sebuah keputusan strategis. Pada prinsipnya *Stakeholder theory* menyatakan perusahaan atau organisasi bisnis harus memperhatikan kepentingan, kebutuhan, dan pengaruh dari orang-orang atau kelompok yang berperan dalam hal mempengaruhi atau dipengaruhi oleh kebijakan dan operasional (Frederick *et al.*, 1992 dalam Mainardes *et al.*, 2011). Teori *stakeholder* ini pada umumnya merupakan teori bagi perusahaan sektor swasta. Namun teori ini dapat diterapkan dalam sudut pandang pemerintahan atau sektor publik, dimana dalam konteks keputusan manajerial pemerintah juga harus mempertimbangkan kepentingan *stakeholder*. Para *stakeholder* tersebut bukan hanya terdiri atas masyarakat dan anggota legislatif, namun juga para pegawai dalam organisasi sektor publik

sebagai pihak eksekutif, para kreditor dan investor. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah harus memperhatikan setiap kepentingan *stakeholder* untuk melaksanakan fungsi pemerintahannya dan untuk meningkatkan kinerjanya.

Decision Usefulness Theory

Freeman & Reed (1983) Konsep *decision usefulness theory* menunjukkan bahwa para pengguna laporan keuangan dapat memanfaatkan laporan keuangan sebagai acuan untuk membuat sebuah keputusan. Konsekuensi atas konsep ini menunjukkan bahwa informasi akuntansi yang terdapat dalam laporan keuangan harus memberikan dan memiliki nilai kegunaan (*useful*) kepada para pengguna laporan keuangan (*users*) yang dibutuhkan untuk proses penentuan dan pengambilan suatu keputusan (Puspitaningtyas, 2010). Kegunaan keputusan informasi akuntansi memiliki unsur-unsur yang memerlukan pertimbangan oleh para penyaji informasi akuntansi supaya informasi yang disajikan dapat memenuhi kebutuhan para *decision maker* yang akan memanfaatkannya sebagai dasar pengambilan keputusan (Adha Inapty & Martiningsih, 2016).

Basis Akuntansi

Basis akuntansi merupakan salah satu prinsip yang terdapat dalam akuntansi yang berguna untuk menentukan waktu dalam proses pengakuan dan pengukuran dari transaksi-transaksi ekonomi yang dibutuhkan untuk penyusunan laporan keuangan (Mu'am, 2011:5).

a) Basis Akrua

Berdasarkan lampiran I.02 Pedoman Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) 01 dalam paragraf 8 – Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, basis akrual merupakan basis akuntansi yang melakukan pengakuan pengaruh atas

transaksi dan peristiwa lainnya ketika transaksi dan peristiwa tersebut terjadi, tanpa melihat saat penerimaan atau pembayaran atas kas atau setara kas. Penerapan basis akrual pada pemerintahan di Indonesia digunakan untuk menyusun laporan keuangan pemerintah, sedangkan untuk penyusunan laporan realisasi anggaran disusun berdasarkan basis akrual apabila penyusunan anggaran disusun menggunakan basis akrual, dan penyusunan laporan realisasi anggaran disusun berdasarkan basis kas apabila penyusunan anggaran disusun menggunakan basis kas.

b) Basis Kas

Berdasarkan IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*) dalam “*Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting*” yang diterbitkan oleh IFAC Public Sector Committee (2000), *cash basis* merupakan basis akuntansi yang mengakui transaksi dan peristiwa lainnya hanya ketika kas telah diterima atau dibayarkan.

c) Basis Kas Menuju Akrual

Berdasarkan lampiran II.01 KK dalam paragraf 39 – PP Nomor 71 Tahun 2010 yang identik dengan KKAP dalam paragraf 39 – PP Nomor 24 Tahun 2005, basis kas menuju akrual merupakan basis kas dijadikan dasar untuk pengakuan belanja, pendapatan, dan pembiayaan yang digunakan untuk menyusun Laporan Realisasi Anggaran, sedangkan basis akrual dijadikan dasar untuk pengakuan aset, kewajiban dan ekuitas yang digunakan untuk menyusun Neraca.

Laporan Keuangan Sektor Publik di Indonesia

Komponen laporan keuangan pokok Pemerintah Daerah yang ada di Indonesia berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 yang

mengatur tentang Standar Akuntansi Pemerintah berbasis kas menuju akrual yaitu Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK) (Mu'am, 2011:29). Sedangkan komponen laporan keuangan pokok Pemerintah Daerah yang ada di Indonesia berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yang mengatur tentang Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual yaitu Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Sisa Anggaran Lebih (SAL), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK) (Mu'am, 2011:29).

Kinerja Keuangan Daerah

Syamsi (1986:199) mendefinisikan bahwa kemampuan atau kinerja keuangan pemerintah daerah merupakan kemampuan suatu daerah untuk memanfaatkan semua sumber pendapatan asli dari daerah. Tujuannya adalah agar tidak bergantung kepada pemerintah pusat untuk melakukan pemenuhan kebutuhan keuangan daerah yang berfungsi untuk melaksanakan sistem pemerintahan serta memberikan layanan kepada masyarakat dan pembangunan daerah dengan memiliki kebebasan untuk mengelola dana yang dimiliki untuk kepentingan masyarakat dalam batas yang telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan.

Berdasarkan uraian yang telah dijelaskan, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H1. Terdapat Perbedaan Signifikan Kinerja Keuangan Daerah Sebelum dan Setelah Penerapan *Accrual Based* Pada Kabupaten/Kota di Jawa Timur.

METODE

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan pendekatan kuantitatif. Menurut Sugiyono (2016) penelitian kuantitatif bertujuan untuk menguji hipotesis yang diajukan melalui metode penelitian pada populasi atau sampel tertentu, kemudian memanfaatkan instrumen penelitian sebagai media pengumpulan data yang bersifat statistik dan data tersebut dianalisis untuk menarik kesimpulan atas hipotesis. Penelitian ini menggunakan jenis data sekunder. Sumber data penelitian yang digunakan adalah Laporan Realisasi Anggaran (LRA) tahun 2013-2014 dan Laporan Operasional (LO) pemerintah daerah kabupaten/kota provinsi Jawa Timur tahun 2015-2016 yang diperoleh dari BPKAD (Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah) Provinsi Jawa Timur. Penelitian ini menggunakan teknik *area sampling* atau sampel daerah yaitu pemerintah daerah tingkat kabupaten/kota di Jawa Timur yang terdiri atas 29 kabupaten dan 9 kota. Namun terdapat 2 (dua) Pemerintah Daerah tingkat Kabupaten yang tidak memiliki kelengkapan data yaitu Kabupaten Bangkalan dan Kabupaten Lamongan, sehingga jumlah sampel yang digunakan adalah 36 Pemerintah Daerah Tingkat Kabupaten/Kota yang terdiri atas 27 Kabupaten dan 9 Kota.

Definisi operasional dalam penelitian ini untuk kinerja keuangan adalah tingkat kemandirian pemerintah daerah yang dinilai melalui perbandingan total Pendapatan Asli Daerah (PAD) dengan total pendapatan daerahnya yang diambil dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA) untuk variabel kinerja keuangan sebelum penerapan *accrual based* dengan rumus berikut ini:

$$\text{Kinerja Keuangan sebelum (blm)}_{it} = \frac{\text{pendapatan asli daerah ()}_{it}}{\text{total pendapatan daerah ()}_{it}}$$

Setelah melakukan perhitungan kinerja keuangan sebelum () penerapan *accrual based*, kemudian dihitung rata-rata kinerja keuangan untuk masing-masing Pemerintah Daerah dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{rata-rata kinerja keuangan sebelum ()} = \frac{\sum_{it} \text{blm}_{it}}{t}$$

Sedangkan untuk variabel kinerja keuangan setelah penerapan *accrual based* diukur dengan tingkat kemandirian pemerintah daerah yang dinilai melalui perbandingan total Pendapatan Asli Daerah (PAD) dengan total pendapatan daerahnya yang diambil dari Laporan Operasional (LO) dengan rumus berikut ini:

$$\text{rata-rata keuangan setelah ()} = \frac{\sum_{it} \text{pendapatan asli daerah}_{it}}{\sum_{it} \text{total pendapatan daerah}_{it}}$$

Setelah melakukan perhitungan kinerja keuangan setelah () penerapan *accrual based*, kemudian dihitung rata-rata kinerja keuangan untuk masing-masing Pemerintah Daerah dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{rata-rata kinerja keuangan setelah ()} = \frac{\sum_{it} \text{blm}_{it}}{t}$$

Penggunaan uji normalitas dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui sampel yang telah digunakan dalam penelitian ini memiliki distribusi yang normal atau tidak. Uji hipotesis yang digunakan dalam penelitian ini ialah *Paired Sample T-Test*. *Paired Sample T-Test* dalam penelitian ini digunakan untuk menguji dua sampel yang saling berhubungan (*related samples*). Pengujian ini berfungsi untuk mengetahui apakah sampel yang berhubungan tersebut memiliki perbedaan yang secara rata-rata berbeda atau tidak. *Paired Sample T-Test* digunakan jika data terdistribusi secara normal. Apabila data penelitian menunjukkan tidak

terdistribusi secara normal, maka alternatif uji hipotesis yang akan dilakukan adalah *Nonparametric Test* yang menggunakan *Wilcoxon Signed Rank Test*.

HASIL

Pemerintah Daerah yang digunakan dalam penelitian ini berjumlah 36 yang terdiri atas Pemerintah Daerah Tingkat Kabupaten/Kota yang terdiri atas 27 Kabupaten dan 9 Kota.

Tabel 1
Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
KK_SBLM	36	.1378575	.08891989	.06985	.53983
KK_STLH	36	.1579406	.09161009	.07584	.58021

Sumber: data diolah SPSS

Berdasarkan Tabel 1, variabel Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah sebelum penerapan pelaporan keuangan *accrual based* menunjukkan nilai *mean* sebesar 0,1378 atau 14%. Nilai KK_SBLM minimum dalam sampel penelitian ini adalah 0.06985 atau 7% yang dimiliki oleh Pemerintah Daerah Kabupaten Pacitan dan nilai maksimum adalah 0,5398 atau 54% yang dimiliki oleh Pemerintah Daerah Kota Surabaya.

Berdasarkan Tabel 1, variabel Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah setelah penerapan pelaporan keuangan *accrual based* menunjukkan nilai *mean* sebesar 0,1579 atau 16%. Nilai KK_STLH minimum dalam sampel penelitian ini adalah 0.0758 atau 7% yang dimiliki oleh Pemerintah Daerah Kabupaten Sampang dan nilai maksimum adalah 0,5802 atau 58% yang dimiliki oleh Pemerintah Daerah Kota Surabaya.

Tabel 2
Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
KK_SBLM	.251	36	.000	.637	36	.000
KK_STLH	.274	36	.000	.653	36	.000

Sumber: data diolah SPSS

Berdasarkan Tabel 2, variabel Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah sebelum dan setelah penerapan *accrual based* menunjukkan data tidak terdistribusi secara normal. Hal ini ditunjukkan dengan nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* yang dimiliki oleh variabel KK_SBLM menunjukkan nilai 0,000 yang lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05. Berdasarkan hasil uji normalitas yang telah dilakukan menggunakan uji *One-Sample Kolmogorov Smirnov Test* bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Wilcoxon Signed Rank Test*. Uji *Wilcoxon Signed Rank Test* tidak memerlukan data yang harus terdistribusi secara normal.

Tabel 3
Ranks

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
KK_STLH - KK_SBLM	Negative Ranks	0 ^a	.00	.00
	Positive Ranks	36 ^b	18.50	666.00
	Ties	0 ^c		
	Total	36		

Sumber: data diolah SPSS

Berdasarkan Tabel 3, menunjukkan *Negative Ranks* sebesar 0 (nol) dan *Positive Ranks* sebesar 36. Hal ini berarti bahwa dari seluruh sampel atau sebanyak 36 sampel yang digunakan, tidak terdapat penurunan kinerja keuangan yang dialami oleh Pemerintah Daerah yang terdapat dalam sampel penelitian setelah penerapan pelaporan keuangan *accrual based* dan seluruh anggota sampel yang digunakan, atau sebanyak 36 data mengalami peningkatan kinerja keuangan yang dialami oleh Pemerintah Daerah yang terdapat dalam sampel penelitian

setelah penerapan pelaporan keuangan *accrual based*. Berikut ini adalah hasil penelitian untuk pengambilan keputusan atas hipotesis yang terdapat dalam penelitian ini:

Tabel 4.4. Hasil Uji Hipotesis

	KK STLH - KK SBLM
Z	-5.232 ^b
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

Sumber: data diolah SPSS

Berdasarkan Tabel 4, nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* menunjukkan nilai 0,000. Nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* ini lebih kecil dari tingkat signifikansi yang telah ditentukan yaitu 0,05. Hal ini berarti bahwa H1 diterima dan H0 ditolak, sehingga menunjukkan bahwa terdapat perbedaan bermakna atas kinerja keuangan Pemerintah Daerah sebelum penerapan pelaporan keuangan *accrual based* dibandingkan dengan setelah penerapan pelaporan keuangan *accrual based*.

PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil uji hipotesis menunjukkan H1 diterima yang berarti penerapan pelaporan *accrual based* dapat menyebabkan adanya perubahan kinerja keuangan sebelum dan setelah penerapan pelaporan *accrual based*. Kinerja keuangan ini dinilai melalui tingkat kemandirian keuangan pada Pemerintah Daerah yang ada di Jawa Timur.

Berdasarkan hasil penelitian pada Tabel 3, jumlah *positive ranks* sebesar 36, sedangkan jumlah *negative ranks* adalah 0 (nol). Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata kinerja keuangan sebelum dan setelah penerapan *accrual based* mengalami peningkatan kinerja. Sedangkan untuk rincian perubahan rata-rata

kinerja keuangan Pemerintah sebelum dan Setelah penerapan *accrual based* dalam sampel penelitian disajikan dalam table berikut ini:

Tabel 5
Perubahan Rata-rata Kinerja Keuangan Pemerintah Sebelum & Setelah Penerapan *Accrual Based*

Tahun	Sumber Data	Kinerja Keuangan	Perubahan Kinerja Keuangan	Presentase Perubahan Kinerja Keuangan
2013	LRA	0.122982		
2014	LRA	0.152734	0.029752	24%
2015	LO	0.151117	-0.001618	-1%
2016	LO	0.164764	0.013648	9%

Sumber: data diolah penulis

Berdasarkan Tabel 3, memang rata-rata kinerja keuangan sebelum *accrual based* cenderung mengalami peningkatan setelah penerapan *accrual based*. Namun berdasarkan Tabel 5, jika ditelaah perubahan tingkat kinerja keuangan pada periode sebelum penerapan *accrual based* yaitu dari t-2 (tahun 2013) ke t-1 (tahun 2014) mengalami kenaikan 24%. Sedangkan pada masa transisi yaitu pada tahun 2015 atau t+1, kinerja keuangan Pemerintah Daerah dalam sampel penelitian mengalami penurunan sebesar 1%. Dan pada tahun 2016 atau t+2 kembali mengalami peningkatan sebesar 9%.

Penurunan rata-rata tingkat kinerja keuangan yang terjadi pada tahun 2015 atau t+1 ini dipengaruhi oleh tingkat kesiapan sumber daya masing-masing Pemerintah Daerah dalam menghadapi transisi metode pelaporan keuangan yang awalnya menggunakan basis *cash* menuju *accrual* menjadi *accrual based*. Kemudian peningkatan kinerja keuangan yang kembali terjadi pada tahun t+2 atau 2016, menunjukkan sumber daya Pemerintah Daerah mungkin mulai terbiasa menggunakan *accrual basis* dalam sistem pelaporan keuangannya.

Dalam pelaksanaan penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dibutuhkan pengembangan atas pemahaman para pengelola keuangan pemerintah tentang SAP berbasis akrual (Sampel *et al.*, 2015). Hal ini menunjukkan Sumber Daya Manusia (SDM) merupakan unsur yang sangat penting dalam mempengaruhi tingkat kesiapan Pemerintah Daerah dalam menghadapi perubahan penggunaan basis dalam pelaporan keuangannya. Menurut Tarigan & Nurtanzila (2013) selain SDM, terdapat unsur lain yang dapat mempengaruhi penerapan SAP berbasis akrual yaitu komitmen Pimpinan Daerah, teknologi, petunjuk teknis dan sinkronisasi peraturan, permasalahan inventarisasi dan appraisal aset tetap, pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), serta pengetahuan DPRD sebagai wakil rakyat.

Hasil penelitian yang menunjukkan adanya perbedaan yang bermakna antara kinerja keuangan Pemerintah Daerah sebelum dan setelah penerapan pelaporan keuangan *accrual based* mendukung Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual menyebutkan bahwa salah satu peran penerapan pelaporan keuangan berbasis akrual atau *accrual based* pada Pemerintah adalah untuk evaluasi kinerja, sedangkan pada Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah yang menggunakan basis kas menuju akrual tidak menyebutkan hal tersebut.

Dari sudut pandang *agency theory*, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa peralihan metode pelaporan dari basis kas menuju akrual menjadi basis akrual yang disusun oleh Pemerintah Daerah sebagai *agent* lebih menguntungkan para

principal yaitu masyarakat dan DPRD. Hal ini dikarenakan informasi yang terdapat dalam laporan keuangan yang berbasis akrual mengandung informasi yang lebih akurat untuk dapat dimanfaatkan menilai kinerja keuangan Pemerintah Daerah.

Stakeholder theory menjelaskan bahwa pemerintah harus memperhatikan setiap kepentingan *stakeholder* untuk melaksanakan fungsi pemerintahannya serta untuk meningkatkan kinerja. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan *accrual based* merupakan upaya pemerintah untuk meningkatkan kinerja melalui pelaporan keuangan yang dapat menguntungkan para *stakeholder*.

Decision usefulness theory menjelaskan bahwa laporan keuangan harus memiliki nilai kegunaan (*useful*) kepada para pengguna laporan keuangan (*users*). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa laporan yang disusun menggunakan *accrual based* lebih memiliki nilai guna untuk dimanfaatkan oleh *users* dalam proses pengambilan keputusan.

Laporan keuangan Pemerintah Daerah yang disusun setelah penerapan *accrual based* dapat lebih menguntungkan *stakeholder* dan mengandung nilai guna yang lebih baik daripada laporan keuangan Pemerintah Daerah yang disusun sebelum penerapan *accrual based* tersebut adalah karena melalui informasi yang terdapat dalam laporan keuangan *accrual based* lebih komprehensif daripada laporan keuangan berbasis kas menuju akrual. Hal ini ditunjukkan adanya Laporan Operasional (LO) yang disusun menggunakan basis akrual, sehingga merekam semua transaksi dan kegiatan ekonomi berdasarkan terjadinya transaksi. Selain itu Laporan Operasional (LO) ini juga memuat informasi yang tidak hanya berhubungan dengan APBN saja. Sedangkan pada laporan yang disusun

menggunakan basis kas menuju akrual hanya ada Laporan Realisasi Anggaran (LRA) yang disusun menggunakan basis kas dan hanya menyajikan elemen atau transaksi yang berhubungan dengan APBN saja.

SIMPULAN

Pemerintah Berdasarkan hasil pengujian hipotesis diperoleh hasil bahwa terdapat perbedaan kinerja keuangan Pemerintah Daerah di Jawa Timur antara sebelum dan setelah penerapan pelaporan *accrual based*. Perbedaan yang terjadi atas kinerja keuangan Pemerintah Daerah sebelum dan setelah penerapan *accrual based* rata-rata positif, meskipun pada tahun pertama (2015) penerapan pelaporan *accrual based* mengalami penurunan tingkat kinerja keuangan. Namun di tahun kedua yaitu tahun 2016, rata-rata Pemerintah Daerah kembali mengalami peningkatan kinerja keuangan. Penurunan pada tahun pertama penerapan *accrual based* kemungkinan diakibatkan oleh perbedaan kesiapan sumber daya yang dimiliki masing-masing Pemerintah Daerah dalam menghadapi perubahan basis yang digunakan untuk menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) lebih komprehensif setelah penerapan *accrual based*, karena terdapat Laporan Operasional (LO) yang memperhitungkan elemen-elemen yang tidak diperhitungkan didalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA). Sedangkan sebelum penerapan *accrual based* tidak terdapat Laporan Operasional (LO).

Berdasarkan kesimpulan penelitian, bagi Pemerintah disarankan untuk memerhatikan pemerataan tingkat kesiapan sumber daya yang dimiliki oleh masing-masing Pemerintah Daerah dalam menghadapi perubahan kebijakan yang

akan dilakukan. Selain itu disarankan untuk meningkatkan tingkat transparansi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), karena data yang digunakan dalam penelitian ini bersumber dari Badan Pengelola dan Aset Keuangan Daerah (BPKAD) Provinsi Jawa Timur dan tidak tersedia di masing-masing *website* resmi Pemerintah Daerah. Untuk penelitian berikutnya disarankan untuk menguji perbedaan kinerja keuangan Pemerintah Daerah sebelum dan setelah penerapan *accrual based* dengan menggunakan pengukuran lain, menggunakan tahun observasi yang lebih panjang dari penelitian ini, menggunakan objek penelitian lain, dan disarankan untuk menguji faktor-faktor yang dapat memengaruhi tingkat kesiapan Pemerintah Daerah dalam menghadapi perubahan penggunaan basis akuntansi serta lebih mengeksplorasi penerapan yang sudah dilaksanakan oleh Pemerintah dalam menggunakan basis akrual.

DAFTAR PUSTAKA

- Adha Inapty, M. A. F. B., & Martiningsih, R. S. P. (2016). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Kompetensi Aparatur Dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada SKPD Di Pemprov NTB). *Akuntabilitas: Jurnal Ilmu Akuntansi*, 9(1), 27–42. <https://doi.org/10.15408/akt.v9i1.3583>
- Agus, P. (2015). Penyusunan Laporan Keuangan: Perlakuan Akuntansi Akhir Tahun 2014 dan Persiapan Implementasi Akuntansi Akrual 2015 dengan Aplikasi SAKPA dan SAIBA. Retrieved June 8, 2017, from <http://www.bppk.kemenkeu.go.id/id/publikasi/artikel/147-artikel-anggaran-dan-perbendaharaan/20366-penyusunan-laporan-keuangan-perlakuan-akuntansi-akhir-tahun-2014-dan-persiapan-implementasi-akuntansi-akrual-2015-dengan-aplikasi-sakpa-dan-saiba>
- Azhar, M. K. S. (2010). Analisis Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Kota Sebelum Dan Setelah Otonomi Daerah. *Jurnal Keuangan & Bisnis Program Studi Magister Manajemen Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Harapan*, 2(1), 46–56.
- Carlin, T. (2005). Debating The Impact of Accrual Accounting and Reporting In The Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 21(August), 309–337. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>

- Databoks. (2016). 4 Provinsi dengan Pendapatan Asli Daerah Tertinggi 2015. Retrieved June 8, 2017, from <http://databoks.katadata.co.id/datapublish/2016/08>
- Freeman, R. E., & Reed, D. L. (1983). Stockholders and Stakeholders: a new perspective on corporate governance Stockholders. *California Management Review*, *XXV*(3), 88–106. <https://doi.org/https://doi.org/10.2307/41165018>
- Guthrie, J., Olson, O., & Humphrey, C. (1999). Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward. *Financial Accountability and Management*, *15*(3&4), 209–228. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00082>
- Halim, A., & Abdullah, S. (2006). Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintahan Daerah. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, *2*(1), 53-64.
- IFAC Public Sector Committee. Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting (2000).
- IFAC Public Sector Committee. Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition), 14 § (2003).
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, *3*, 305–360.
- Kurrohman, T. (2013). Evaluasi Penganggaran Berbasis Kinerja Melalui Kinerja Keuangan Yang Berbasis Value For Money Di Kabupaten/Kota Di Jawa Timur. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, *5*(1), 1–11.
- Mainardes, E. W., Alves, H., & Raposo, M. (2011). Stakeholder theory: issues to resolve. *Journal Management Decision*, *49*(2), 226–252. <https://doi.org/10.1108/00251741111109133>
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit ANDI.
- Mu'am, . (2011). *Basis Akruwal Dalam Akuntansi Pemerintahan di Indonesia*. Jakarta: Mifaz Rasam Publishing.
- Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences From the Central Government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, *22*(1), 47–62. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2006.00392.x>
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah. (2010).
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah. (2005).
- Prasojo, E., & Kurniawan, T. (2008). Reformasi Birokrasi dan Good Governance: Kasus Best Practices dari Sejumlah Daerah di Indonesia. *Symposium A Quarterly Journal In Modern Foreign Literatures*, 1–15.
- Puspitaningtyas, Z. (2010). Decision Usefulness Approach Of Accounting Information: Bagaimana Informasi Akuntansi Menjadi Useful? *AKRUAL*:

Jurnal Akuntansi, 2(1), 92–108.

- Ronald, A., & Sarmiyatiningsih, D. (2010). Analisis Kinerja Keuangan dan Pertumbuhan Ekonomi Sebelum dan Sesudah Diberlakukannya Otonomi Daerah di Kabupaten Kulon Progo. *EFEKTIF-Jurnal Bisnis Dan Ekonomi*, 1(1), 31–42.
- Sampel, I. F., Kalangi, L., & Runtu, T. (2015). Analisis Kesiapan Pemerintah Kota Manado Dalam Penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Mengenai Standar Akuntansi Basis Akrua. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen*, 3(1), 621–630.
- Setiaji, W., & Adi, P. H. (2007). Peta Kemampuan Keuangan Daerah Sesudah Otonomi Daerah: Apakah Mengalami Pergeseran? (Studi pada Kabupaten dan Kota Se-Jawa - Bali). *Simposium Nasional Akuntansi X*, 1–29.
- Sistem Perbendaharaan & Anggaran Negara. (2015). Menyongsong Penerapan Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua Dalam SPAN. Retrieved June 8, 2017, from <http://www.span.depkeu.go.id/content/menyongsong-penerapan-akuntansi-pemerintah-berbasis-akrua-dalam-span>
- Sugiyono. (2016). *Metodologi Penelitian Kuantitatif Kualitatif & RND*. Bandung: Alfabeta.
- Susantih, H., & Saftiana, Y. (2008). Perbandingan Indikator Kinerja Keuangan Pemerintah Propinsi Se-Sumatera Bagian Selatan. *Simposium Nasional Akuntansi XII*.
- Syamsi. (1986). *Dasar-Dasar Kebijakan Keuangan Negara*. Jakarta: Bina Aksara.
- Tarigan, E. P. A., & Nurtanzila, L. (2013). Standar Akuntansi Pemerintahan Dalam Mewujudkan Akuntabilitas dan Transparansi Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Kebijakan dan Administrasi Publik*, 17(1), 29–45.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara (2004).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintahan Daerah (2014).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara (2003).