BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Pengawasan Intern

2.1.1.1 Pengertian Pengawasan Intern

Berdasarkan PermenPAN 05/2008 pengawasan intern adalah sebagai berikut:

> "Seluruh proses kegiatan audit, reviu, pemantauan, evaluasi, dan kegiatan pengawasan lainnya berupa asistensi, sosialisasi dan konsultansi terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa setiap kegiatan dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur (STANDAR) yang telah ditetapkan, secara efektif dan efisien, dalam rangka mewujudkan kepemerintahan yang baik."

Menurut (Nawawi:2002) yaitu Pengawasan intern adalah

> "kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh pimpinan atau manajer puncak dan atau pimpinan atau manajer unit atau satuan kerja dilingkungan organisasi dan atau unit atau satuan kerja masing-masing."

Menurut COSO (*The Committee of Sponsoring Organization*) yang dukutip oleh Sanyoto Gondodiyoto(2009:153) dalam bukunya yang berjudul Penglolaan Fungsi Audit Sistem Informasi,

> "internal control adalah suatu proses , melibatkan *board of directors*, manajemen, komite audit, internal audit, dan seluruh anggota organisasi, dan

meliki tiga tujuan utama, yaitu: efektifitas dan efesiensi operasi, mendorong kehandalan laporan keuangan, dan dipatuhinya hukum dan peraturan yang ada."

Artinya dengan adanya sistem pengendalian intern, maka diharapkan perusahaan dapat bekerja atau beroperasi secara efektif dan efisien, penyajian informasi dapat diyakini kebenarannya dan semua pihak akan mematuhi semua peraturan dan kebijakan yang ada baik peraturan dan kebijakan perusahaan ataupun aturan (legal/hukum) pemerintah. Dengan dipatuhinya peraturan dan kebijakan maka penyimpangan dapat dihindari.

Berdasarkan pengertian diatas, maka penulis dapat menarik kesimpulan bahwa pengawasan intern adalah kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh pimpinan yang berfungsi untuk mengantisipasi, memonitor, dan menghindari kesalahan berganda dalam mencapai tujuan dan pelaksanaan tugas-tugas organisasi sesuai dengan rencana dan kebijakan yang telah ditentukan.

Pengawasan intern di lingkungan sektor publik mempunyai sifat yang khusus. Organisasi pemerintah dikelola dengan cara dan nilai yang berbeda jika dibandingkan dengan sektor privat. Karena ciri utama dalam pengelolaan kegiatan sektor publik adalah ketaatan dalam melaksanakan anggaran. Menurut SE/14/M.PAN/10/2006 dalam memilki delapan unsur melaksanakan pengawasan tersebut meliputi: pengorganisasian, personil, kebijakan, perencanaan, porsedur, pencatatan, pelaporan, supervisi, dan review intern. Unsur-unsur ini adalah serangkaian kegiatan yang secara

bersama-sama dilaksanakan dalam mencapai tujuan pengawasan melekat atau pengawasan yang dilakukan langsung oleh pimpinan terhadap bawahannya.

Menurut Sanyoto Gondodiyoto (2009:154) dalam bukunya yang berjudul Penglolaan Fungsi Audit Sistem Informasi,

> "model COSO merumuskan tujuan *internal controls* dalam kategori bidang kegiatan : *operational, financial reporting, dan compliance*."

2.1.1.2 Unsur-unsur Pengawasan Intern

Menurut Sanyoto Gondodiyoto (2009:154) model (framework) COSO terdiri lima kelompok (unsur-unsur) yang saling berhubungan yang akan menunjang pencapaian tujuan pemerintahan yaitu:

1. *Control environment* (lingkungan pengendalian)
2. *Risk Assisment* (penaksiran risiko)
3. *Control Activities* (aktivitas pengendalian)
4. *Information dan Communication* (informasi dan komunikasi)
5. *Memonitoring* (pemantauan)

1. *Control environment* (lingkungan pengendalian)

Komponen yang berperan dalam membangun atmosfer (iklim) yang kondusif bagi para karyawan mengenai kesadaran pentingnya kontrol sehingga dapat menciptakan suasana yang dapat membuat karyawan dapat menjalankan dan menyelesaikan tugas kontrol dan tanggungjawabnya masing-masing. Control environment merupakan hal dasar (fondasi) bagi komponen COSO yang lain. Lingkungan pengendalian meliputi factor-faktor seperti *integrity* dan *ethical values of*

management, kompetensi personil, *management philosophy and operating style*, bagaimana delegasi tanggungjawab (*responsibility*) dan wewenang (*author*) dijalankan, serta pimpinan sebagai panutan. Manajemen harus paham pentingnya pengendalian intern, memberi contoh, dan memberikan dukungan, serta menyampaikan kepada seluruh karyawan. *Sub-component control environment* terdiri dari:

a. Filosofi dan gaya manajemen (*management philosophy and operating style*)

Pertanyaan-pertanyaan berikut relevan untuk mengukur sikap manajemen:

1) Apakah manajemen hanya mementingkan laba atau kepentingan jangka pendek, atau lebih mempertimbangkan factor-faktor yang lebih luas, berjangka panjang, serta sesuai dengan lingkungan.
2) Apakah pimpinan puncak didomisili orang-orang tertentu, atau direksi sebagai suatu *team-work* dapat lebih terpadu
3) Bagaimana sikap manajemen terhadap business risks, bersifat konservatif atau agresif, sikap terhadap prinsip akuntasi
4) Apakah perusahaan tersebut telah menyusun *formal corporate code of conduct* , *formal internal audit charter*, dan sebagainya.
5) Apakah pimpinan secara nyata memberi paham, member dukungan dan memberi contoh tentang pentingnya kesadaran mutu, *internal controls*.

b. Integritas dan nilai etika manajement (*integrity and ethical values*)

1) Bagaimana sistem informasi dan sistem akuntansi diorganisir

2) Apakah fungsi audit terpisah (khususnya dari akuntansi)

3) Pimpinan mendorong dan mengkomunikasikan ke semua personil terntang standar, dan memberikan contoh sikap manajemen yang baik.

c. Komitmen pada kompetisi personel (*commitment to competence*)

1) Apakah perusahaan sudah mempunyai uraian tugas tertulis bagi para personil atau jabatan kunci, dan apakah personil jabatan kunci memang benar-benar diangkat atas dasar prestasi *(treating personnel fairly*).

2) Sistem rekruitmen pegawai baru harus benar-benar objektif, sesuai dengan keterampilan dan pengetahuan yang dibutuhkan.

3) Apakah sudah ada prosedur tertulis (*standard operating procedures,SOP*), terutama untuk bidang-bidang yang berkaitan dengan akuntansi dan sistem informasi .

4) Bagaimana pengaturan delegasi wewenang.

d. Peran direksi, dewan komisaris dan/atau komite audit (*the board of directors or audit committee*)

1) Dewan komisaris dan dewan direksi adalah merupakan mitra yang bekerja sama sesuai fungsinya masing-masing (dewan komisaris harus mengawasi pelaksanaan kegiatan direksi berdasarkan rencana kerja perusahaan, sehingga terjadi cross-check dan koreksi kalau terjadi penyimpangan).

2) Keberadaan komite audit juga sangat membantu untuk mendeteksi dini terhadap kesalahan pelaporan, kelemahan sistem, atau penyimpangan.

e. Struktur organisasi (*organizational structure*)

1) Apakah struktur organisasi sesuai, diagramnya selalu diupdate, dan personil-personil kunci selalu tercatat dengan baik.

2) Apakah garis tanggungjawab/wewenang dan kewajiban personil sudah diatur secara jelas dan tidak tumpang-tindih.

f. Pelaksanaan wewenang dan tanggungjawab (*assignment of authority and responsibility*). *Authority* (otoritas) adalah wewenang pihak tertentu untuk member instruksi (*right to command*) ke bawahan. Sedang untuk secara akuntabel melaporkan hasilnya. Pada keadaan lingkungan tertentu dapat dilihat cara manajemen menjalankan wewenang dan tanggungjawab, serta cara manajemen mengorganisasikan dan mengembangkan personilnya.

g. Pedoman yang dibuat manajemen bagi personel dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya (*human resource policies and practices*)

1) Apakah ada induksi (pengenalan) kepada pegawai baru.

2) Apakah keselamatan kerja telah mendapat perhatian selayaknya.

2. *Risk Assisment* (penaksiran risiko)

Pengertian "*risk assessment*" pada COSO adalah risiko tidak tercapainya *financial reporting objectives*, *compliance*, dan *operational objectives*. Proses ini merupakan identifikasi dan analisis risiko yang dapat menghambat atau berhubungan dengan pencapaian tujuan perusahaan, serta menentukan cara bagaimana resiko

tersebut ditangani. COSO mengarahkan kita melakukan identifikasi terhadap resiko internal maupun eksternal dari ektivitas suatu entity atau individu. Pada tahap risk assessment terdapat *cost-benefit consideration* yang memperhitungkan cost dan benefit yang akan dihasilkan dari suatu penerapan *control*. Artinya, jika biaya untuk pengendalian intern terlalu besar, maka sistem pengendalian intern tersebut sudah tidak punya makna posotif lagi. Risiko bersifat *dynamic*, artinya mengalami perubahan, dan COSO mendorong manajemen terus-menerus melakukan analisis serta memutakhirkan *internal control system*.

3. *Control Activities* (aktivitas pengendalian)

Merupakan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memastikan dilaksanakannya kebijakan manajemen dan bahwa resiko sudah diantisipasi. COSO menekan perlunya integrasi control activities dengan risk assessment. Control activities juga membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan untuk penanganan risiko telah dilakukan sesuai dengan apa yang telah direncanakan, misalnya : *financial performance review, rekonsiliasi, system control, physical control*, pemisahan tugas, verifikasi.

Aktifitas pengendalian control menurut COSO terdiri dari tiga kelompok tujuan:

a. Aktivitas pengendalian yang ditujukan untuk mendorong akurasi financial reporting:

    1. Pemisahan tugas dan fungsi (*segregation of duties*)
    2. Otorisasi yang memadai (*proper authorization of transaction*)
    3. Dokumentasi yang layak (*sound design ang use of documentation*)

4. Pengendalian fisik atas kekayaan dan catatan akuntansi (*adequate saveguard and security measures*)
5. Verifikasi independen atau review atas kegiatan/kinerja (*independence checks on performance*)

b. Aktivitas pengendalian yang ditujukan untuk mendorong kinerja: *Performance review*

c. Aktivitas pengendalian yang ditujukan untuk mendorong kehandalan information processing:

1. *General control* (pengendalian umum)
2. *Application control* (pengendalian aplikasi, atau khusus, atau yang terkait langsung dengan transaksi)

4. *Information dan Communication* (informasi dan komunikasi)

Komponen ini menjelaskan bahwa sistem informasi sangat penting bagi keberhasilan atau peningkatan mutu operasional organisasi. Informasi, baik yang diperoleh dari eksternal maupun pengolahan internal merupakan potensi strategis (*potential strategic*). Sistem informasi hendaknya terintegrasi/terpadu (integrated systems), dan menjamin kebutuhan terhadap kualitas data. Sistem informasi harus dapat memberikan data yang memiliki karakteristik:

1. *Relative to established objectives* (berhubungan dengan sasaran).
2. *Accurate and sufficient detail* (akurat dan terinci)
3. *Understandable and in a usable form* (mudah dipahami /digunakan)

5. *Memonitorig* (pemantauan)"

Aspek "*monitoring*" COSO mengedepankan kebutuhan manajemen untuk monitor sistem pengendalian intern melalui internal control system itu sendiri. Komponen pemantauan atau pengawasan dijelaskan dalam COSO untuk memastikan kehandalan sistem dan internal control dari waktu ke waktu. Monitoring merupakan proses yang menilai kualitas dari kinerja sistem dan internal control dari waktu ke waktu, yang dilakukan dengan melakukan aktivitas monitoring dengan melakukan evaluasi secara terpisah. Pada hakekatnya terdapat dua mekanisme pemantauan, yaitu:

a. Yang bersifat *on-going monitoring activities*, yaitu pengawasan yang langsung dilakukan oleh masing-masing atasan pihak yang bersangkutan berdasarkan jenjang hirarki jabatan, dan
b. *A separate monitoring activities*, yaitu pengawasan yang dilakukan oleh fungsi audit.

Pada masa orde kedua jenis pengawasan itu sering disebut dengan istilah pengawasan melekat (oleh atasan) dan pengawasan fungsional.

Contoh aktivitas monitoring:

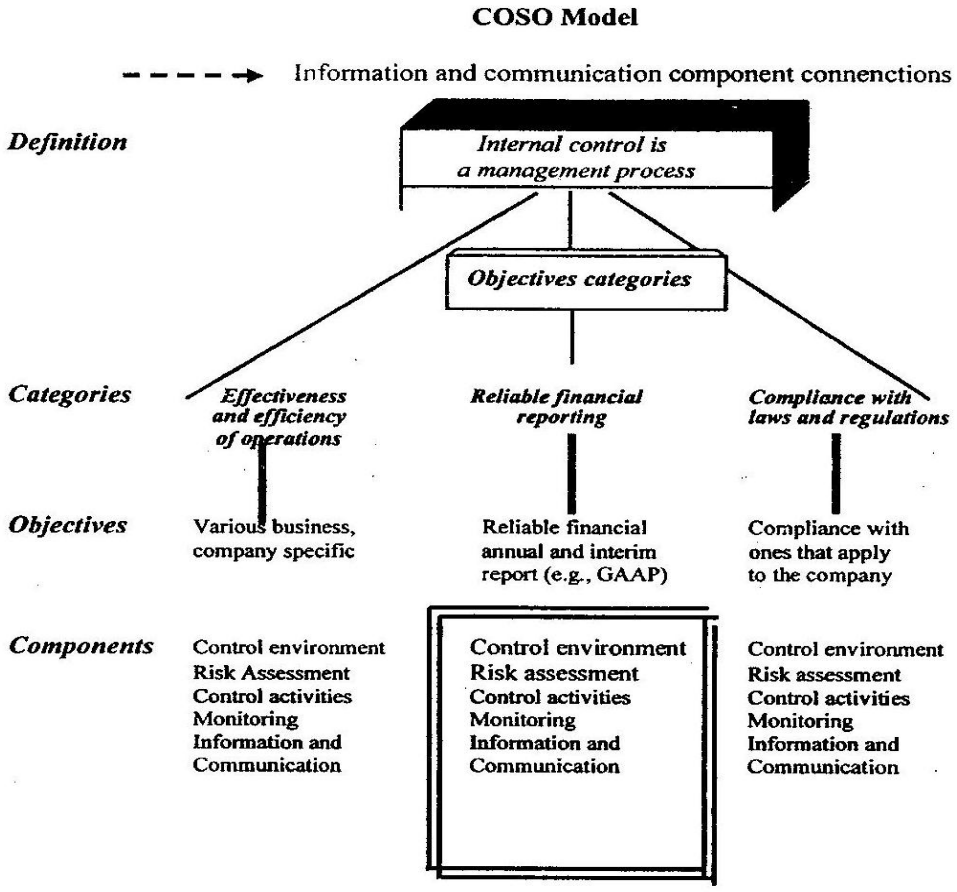
a. Manajemen me-review pengluaran actual dengan pengeluaran yang dianggarkan pada unit yang dipimpinnya.
b. Dilakukannya pada suatu unit oleh fungsi audit.

Model COSO juga dapat digambarkan dalam diagram berikut ini. Secara vertical dapat dilihat: *define* (batasan pengertian) pengendalian intern, kategori (tujuan atau

objectives) yang hendak dicapai dengan dicancangnya pengendalian intern: yaitu efektivitas, efisiensi operasi, proses pelaporan yang akurat, dan kepatuhan pada aturan, serta komponen (lingkungan pengendalian, risiko, aktivitas pengendalian, informasi-komunikasi, dna pemantauan (*monitor*) (Sanyoto Gondodiyoto (2009:159)

Gambar 2.1

COSO Framework of Internal Control



Sumber: Gangemi dan Singleton (2003,p.73)

Menurut Sanyoto Gondodiyoto (2009:160), unsur-unsur sistem pengendalian intern sangat penting karena sistem mempunyai babarapa unsur dan sifat-sifat tertentu yang dapat meningkatkan kemungkinan dapat dipercayainya data-data akuntansi serta tindakan pengamanan terhadap aktiva dan catatan perusahaan. Setiap unsur mempunyai kaitan langsung dengan tujuan pengendalian intern serta langkah-langkah yang dapat ditempuh perusahaan untuk memenuhinya. Unsur paling penting dari sistem pengendalian internal terletak pada para pelaksanaannya, yaitu karyawan yang kompeten dan dapat dipercaya. Orang-orang yang jujur dan bekerja secara efisien selalu mampu untuk bekerja dengan segala kesungguhan, meskipun hanya didukung oleh sedikit unsur pengendalian lainnya, dan meskipun kelima unsur pengendalian lain tersebut begitu kuat, akan tetapi orang-orang yang tidak berkompeten dan tidak jujur akan dengan mudah membuat sestem menjadi berantakan.

2.1.1.3 Indikator Pengendalian Intern

Berdasarkan PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah bahwa SPIP terdiri atas unsur:

a. Lingkungan pengendalian;
b. Penilaian risiko;
c. Kegiatan pengendalian;
d. Informasi dan komunikasi; dan
e. Pemantauan pengendalian intern.

a. Lingkungan pengendalian

Pimpinan Instansi Pemerintah menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Intern dalam lingkungan kerjanya, melalui:

1. Penegakan integritas dan nilai etika;
2. Komitmen terhadap kompetensi;
3. Kepemimpinan yang kondusif;
4. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
5. Pendelegasian wewenang dan tanggungjawab yang tepat;
6. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
7. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif; dan
8. Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

b. Penilaian resiko

1. Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan penilaian risiko
2. Penilaian risiko sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri atas:
    a. Identifikasi risiko; dan
    b. Analisis risiko.
3. dalam rangka penilaian risiko, pimpinan instansi peemrintah menetapkan:
    a. tujuan instansi pemerintah; dan
    b. tujuan pada tingkatan kegiatan

dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan.

c. Kegiatan pengendalian

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi Pemerintah yang bersangkutan. Penyelenggara kegiatan pengendalian sekurang-kurangnya memilki karakteristik sebagai berikut:

1. Kegiatan pengendalian diutamakan pada kegiatan pokok Instansi Pemerintah;
2. Kegiatan pengendalian harus dikaitkan dengan proses penilaian risiko;
3. Kegiatan pengendalian yang dipilih disesuaikan dengan sifat khusus Instansi Pemerintah;
4. Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan secara tertulis;
5. Prosedur yang telah ditetapkan harus dilaksanakan sesuai yang ditetapkan secara tertulis; dan
6. Kegiatan pengendalian dievaliasi secara teratur untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.

d. Informasi dan komunikasi

Komunikasi atas informasi wajib diselenggarakan secara efektif. Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan instansi pemerintah harus sekurang-kurangnya:

1. menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi; dan
2. mengelola, mengembangkan, dan memperbaharui sistem informasi secara terus-menerus.

e. Pemantauan

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan pemantauan Sistem Pengendalian Intern. Pemantauan Sistem Pengendalian Intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervise, pembandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas.

2.1.2 Pengelolaan Keuangan Daerah

2.1.2.1 Pengertian Pengelolaan Keuangan Daerah

Pengertian keuangan daerah menurut Pasal 1 Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 tentang pengelolaan keuangan daerah sebagai berikut:

> "Keuangan Daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk didalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut."

Sedangkan pengertian pengelolaan keuangan daerah menurut Abdul halim (2007:330) mengemukakan sebagai berikut:

> "keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah."

Berdasarkan pengertian diatas, maka penulis dapat menarik kesimpulan bahwa pengelolaan keuangan daerah adalah tercapainya tujuan pengelolaan keuangan daerah yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan yang dilaksanakan Pemerintah Daerah dalam melaksanakan kegiatan daerah.

Berdasarkan UU 33 tahun 2004 pasal 66 ayat 1, keuangan daerah harus dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggungjawab dengan memperhatikan keadilan , kepatutan, dan manfaat untuk masyarakat. Oleh karena itu, pengelolaan keuangan daerah dilaksanakan dengan pendekatan kinerja yang berorientasi pada pada output, dengan menggunakan konsep nilai uang (*value for money*) serta prinsip tata pemerintahan yang baik (Abdul Halim (2007:24).

Pendekatan anggaran kinerja adalah suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja (output) dari perencanaan alokasi biaya (input) yang telah ditetapkan (PP 58/2005, Pasal 39). Kinerja mencerminkan efisiensi dan efektifitas pelayanan public dan harus berpihak pada kepentingan publik , yang artinya memaksimumkan penggunaan anggaran untuk memenuhi kebutuhan masyarakat daerah (Abdul Halim (2007:24).

Pengeloaan keuangan daerah adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah (PP 58/2005, pasal 1)

Berdasarkan PP No 58 Tahun 2005, pokok-pokok muatan peraturan pemerintah ini mencakup :

1. Perencanaan dan Penganggaran
2. Pelaksanaan dan Penatausahaan Keuangan Daerah
3. Pertanggungjawaban Keuangan Daerah

1. Perencanaan dan Penganggaran

Pengaturan pada aspek perencanaan diarahkan agar seluruh proses penyusunan APBD semaksimal mungkin dapat menunjukkan latar belakang pengambilan keputusan dalam penetapan arah kebijakan umum, skala prioritas dan penetapan alokasi serta distribusi sumber daya dengan melibatkan partisipasi masayarakat. Oleh karenanya dalam proses dan mekanisme penyusunan APBD yang diatur dalam peraturan pemerintah ini akan memperjelas siapa bertanggung jawab apa sebagai landasan pertanggungjawaban baik antara eksekutif dan DPRD, maupun di-internal eksekutif itu sendiri. Dokumen penyusunan anggaran yang disampaikan oleh masing-masing Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang disusun dalam format Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) SKPD harus betul-betul dapat menyajikan informasi yang jelas tentang tujuan, sasaran, serta korelasi antara besaran anggaran (beban kerja dan harga satuan) dengan manfaat dan hasil yang ingin dicapai atau diperoleh masyarakat dari suatu kegiatan yang dianggarkan. Oleh karena itu penerapan anggaran berbasis kinerja mengandung makna bahwa setiap penyelenggara negara berkewajiban untuk bertanggungjawab atas hasil proses dan penggunaan sumber dayanya.

2. Pelaksanaan dan Penatausahaan Keuangan Daerah

Kepala daerah selaku pemegang kekuasaan penyelenggaraan pemerintahan daerah adalah juga pemegang kekuasaan dalam pengelolaan keuangan daerah. Selanjutnya kekuasaan tersebut dilaksanakan oleh kepala satuan kerja pengelola keuangan daerah selaku pejabat pengelola keuangan daerah dan dilaksanakan oleh satuan kerja perangkat daerah selaku pejabat pengguna anggaran/barang daerah di bawah koordinasi Sekretaris Daerah. Pemisahan ini akan memberikan kejelasan dalam pembagian wewenang dan tanggung jawab, terlaksananya mekanisme *checks and balances* serta untuk mendorong upaya peningkatan profesionalisme dalam penyelenggaraan tugas pemerintahan. Dana yang tersedia harus dimanfaatkan dengan sebaik mungkin untuk dapat menghasilkan peningkatan pelayanan dan kesejahteraan yang maksimal guna kepentingan masyarakat.

3. Pertanggungjawaban Keuangan Daerah

Pengaturan bidang akuntansi dan pelaporan dilakukan dalam rangka untuk menguatkan pilar akuntabilitas dan transparansi. Dalam rangka pengelolaan keuangan daerah yang akuntabel dan transparan, pemerintah daerah wajib menyampaikan pertanggungjawaban berupa (1) Laporan Realisasi Anggaran, (2) Neraca, (3) Laporan Arus Kas, dan (4) Catatan atas Laporan Keuangan. Laporan keuangan dimaksud disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Sebelum dilaporkan kepada masyarakat melalui DPRD, laporan keuangan perlu diperiksa terlebih dahulu oleh BPK. Fungsi pemeriksaan merupakan salah satu fungsi manajemen sehingga tidak dapat dipisahkan dari manajemen keuangan daerah. Berkaitan dengan pemeriksaan

telah dikeluarkan UU Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Terdapat dua jenis pemeriksaan yang dilaksanakan terhadap pengelolaan keuangan negara, yaitu pemeriksaan intern dan pemeriksaan ekstern.

Tabel 2.1

Dasar Hukum Pengelolaan Keuangan Daerah

SEBELUM DAN SEKARANG	SEKARANG DAN NANTI
1. UU 22/1999: Pemerintah Daerah 2. UU 25/ 1999: Perimbangan Keuangan 3. PP 105/2000: Pengelolaan Keuangan Daerah 4. KMDN 29/2002: Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah 5. Permendagri 13/2006: Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah	1. UU 17/2003: Keuangan Negara 2. UU 1/2004: Perbendaharaan Negara 3. UU 32/2004: Pemerintahan Daerah 4. UU33/ 2004: Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah PP 24/2005: Standar Akuntansi Pemerintah 5. PP 58/2005: Pengelolaan Keuangan Daerah

Abdul Halim (2007:2

2.1.2.2 Siklus Perencanaan Dan Pengendalian

pada dasarnya terdiri dari lima tahapan aktivitas, yaitu:

a. Perencanaan tujuan dasar dan sasaran;

b. Perencanaan operasional;

c. Penganggaran;

d. Pengendalian dan pengukuran

e. Pelaporan, analisis dan umpan balik

1. Perencanaan Tujuan Dasar dan Sasaran

Siklus manajemen (perencanaan dan pengendalian) dimulai dengan tahapan aktivitas perencanaan tujuan dasar dan sasaran. Pemerintah daerah umumnya menetapkan tujuan dasar dalam rumusan yang luas dan jangka panjang yang berkaitan dengan pemenuhan kebutuhan dan peningkatan kesejahteraan masyarakat. Sedangkan sasaran dirumuskan dalam format yang lebih fokus dan mengarahkan pada bidang-bidang pemerintahan dan pelayanan masyarakat, misalnya kesehatan, pendidikan dan pembangunan infrastruktur. Tujuan dasar dan sasaran berfungsi sebagai pedoman untuk menyusun perencanaan yang bersifat teknis (perencanaan operasional) (Abdul Halim (2007:30).

2. Perencanaan Operasional

Tahapan ini merupakan penjabaran operasional dari tujuan dasar dan sasaran yang telah ditetapkan dalam perencanaan strategik. Perencanaan operasional pada umumnya merupakan program dan kegiatan yang akan dilaksanakan berikut target kinerja yang akan dicapai. Perencanaan operasional memuat alternative program dan kegiatan yang akan dicapai. Perencanaan operasional memuat tujuan dasar dan sasaran yang diinginkan. Perencanaan operasional dirumuskan dalam jangka pendek selanjutnya diidentifikasikan dan diekspresikan dalam ukuran datuan uang pada tahap penganggaan (Abdul Halim (2007:30)

3. Penganggaran

Proses penyusunan anggaran merupakan aktivitas yang memilki arti dan peranan penting dalam siklus perencanaan dan pengendalian. Penganggaran adalah proses

untuk mempersiapkan suatu anggaran yang berisi pernyataan dalam bentuk satuan uang yang merupakan refleksi dari aktifitas dan target kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu. Penganggaran pada dasarnya merupakan proses penentuan jumlah alokasi sumber daya ekonomi untuk setiap program dan aktivitas dalam bentuk satuan uang. Anggaran merupakan *managerial plan for action* untuk memfasilitasi tercapainya tujuan organisasi (Abdul Halim (2007:31).

4. Pengendalian dan Pengukuran

Salah satu fungsi anggaran adalah sebagai alat untuk mengukur efisiensi dan efektivitas suatu organisasi yang menunjukkan hubungan input dan output. Input dalam anggaran dinyatakan dalam bentuk pengeluaran atau belanja yang menunjukkan batas maksimum jumlah uang yang akan diperoleh dari estimasi hasil minimal secara rasional dapat dicapai (Abdul Halim (2007:31).

Pengendalian dilakukan dengan cara membandingkan anggaran dengan realisasinya. Dalam konteks pengeluaran daerah, pengendalian dimaksudkan untuk memastikan apakah:

a. Jumlah realisasi pengeluaran atau belanja tidak melebihi jumlah yang dianggarkan;
b. Tingkat kegiatan yang direncanakan dapat dicapai.

Pengukuran adalah aktivitas pencatatan realisasi pendapatan dan belanja yang digunakan sebagai dasar perbandingan dengan anggaran dalam aktivitas pengendalian.

5. Pelaporan, Analisis dan Umpan Balik

Penyusunan laporan memuat jumlah pendapatan dan belanja yang dianggarkan beserta realisasinya, dan selisih atau perbedaan antara yang direncanakan dengan yang terealisasi. Selisih tersebut dianalisis untuk mengetahui penyebab terjadinya. Hasil analisis sebagai dasar untuk memberikan alternatif umpan balik untuk tahapan aktivitas sebelumnya dalam siklus perencanaan dan pengendalian meliputi revisi perencanaan operasional, revisi anggaran dan/atau modifikasi terhadap tujuan dasar dan sasaran (Abdul Halim (2007:31).

Anggran sendiri mempunyai beberapa fungsi penting. Antony dan Govindarajan (2003) serta Morse, Davis dan Hartgraves (2003) yang dikutip oleh Abdul Halim (2007:166), menyebutkan fungsi anggaran sebagai:

a. Penyelarasan terhadap rencana strategi
b. Alat koordinasi
c. Pembagian tanggung jawab
d. Dasar evaluasi kinerja

6. Susunan dan Komponen Anggaran

Anggaran (*master budget*) dapat dibagi menjadi 2 komponen (Horngren, Sundern and Stratton,2002), yaitu anggaran operasi (*Operating Budget*) dan anggaran keuangan (*Financial Budget*). Anggaran operasi fokus pada laporan laba rugi dan pendukungnya, oleh karenanya disusun sedemikian rupa sehingga memperlihatkan target-target pendapatan dan perkiraan biaya-biaya dalam periode mendatang. Sedangkan anggaran keuangan lebih berfokus pada dampak anggaran operasi

terhadap kas, sehingga susunannya menunjukkan anggaran kas (kas masuk dank as keluar), anggaran modal (*Capital Budget*) dan perkiraan neraca (*budget balance sheet*) (Abdul Halim (2007:166).

1. Anggaran Daerah

Arti penting anggaran daerah dapat dilihat dari aspek-aspek berikut ini:

1. Anggaran merupakan alat bagi pemda untuk mengarahkan dan menjamin kesinambungan pembangunan serta meningkatkan kualitas hidup masyarakat;
2. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tak terbatas dan terus berkembang sedangkan sumber daya yang ada terbatas. Anggaran diperlukan karena adanya masalah keterbatasan sumber daya (*Scarcity of resources*), pilihan (*choice*) dan *trade offs*;

2.1.2.3 Struktur Anggaran Daerah

1. Pendapatan daerah: semua penerimaan daerah dalam periode tahun anggaran tertentu yang menjadi hak daerah;
    a. Pendapatan asli daerah;
    b. Dana perimbanga;
    c. Lain-lain pendapatan daerah yang sah.
2. Belanja Daerah; Semua pengeluaran daerah dalam periode tahun anggaran tertentu yang menjadi beban daerah;
    a. Belanja Pegawai;
    b. Belanja Barang dan Jasa;
    c. Belanja Modal;

d. Bunga;

e. Subsidi;

f. Hibah;

g. Bantuan social;

h. Belanja Bagi Hasil dan Bantuan Keuangan;

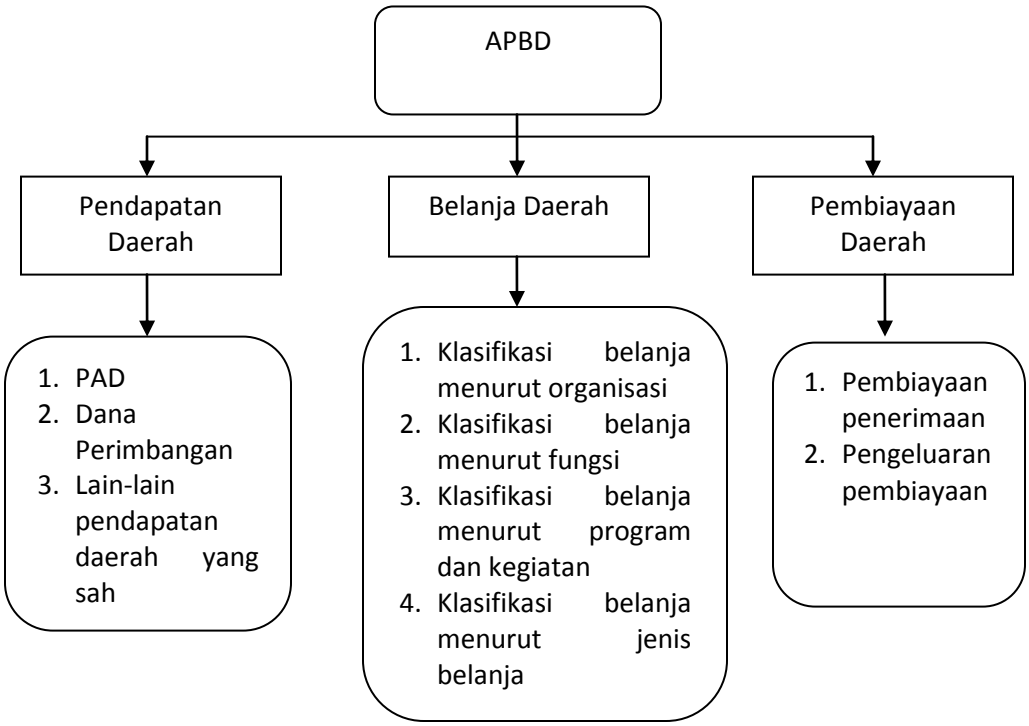
i. Belanja Tidak Terduga.

3. Pembiayaan: transaksi keuangan daerah yang dimaksudkan untuk menutup selisih antara pendapatan daerah dan belanja daerah.

   a. Penerimaan

   b. Pengeluaran

Gambar 2.2 Struktur APBD



Sumber: Mardiasmo (2007:7167)

2. Asas Umum Pengelolaan keuangan daerah

Adapun asas umum pengelolaan keuangan daerah sesuai dengan pasal 4 Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan daerah adalah sebagai berikut:

1. Keuangan dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggungjawab dengan memperhatikan asas keadilan ,kepatutan , dan manfaat untuk masyarakat.
2. Peengelolaan keuangan daerah dilaksanakan dalam suatu sistem yang terintegrasi yang diwujudkan dalam APBD yang setiap tahun ditetapkan dengan peraturan daerah.

2.1.2.4 Tujuan Pengelolaan Keuangan Daerah

Berdasarkan Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, menjelaskan bahwa tujuan pokok dari penyusunan keuangan daerah:

1. Memberdayakan dan meningkatkan perekonomian daerah
2. Menciptakan sistem pembiayaan daerah yang adil, proporsional, rasional, transparan, partisipatif, bertanggungjawab,dan pasti.
3. Mewujudkan sistem perimbangan keuangan antara pemerintahan pusat dan pemerintahan daerah yang mencerminkan pembagian tugas, kewenangan dan tanggungjawab yang jelas antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah, mendukung otonomi daerah, penyelenggaraan pemerintah daerah yang transparan, memperhatikan partisipasi masyarakat dan pertanggungjawaban

dalam kemampuannya untuk membiayai tanggungjawab otonominya, dan memberikan kepastian sumber keuangan daerah yang berasal dari wilayah yang bersangkutan.

4. Menciptakan acuan dalam alokasi penerimaan Negara dari daerah.
5. Menjadikan pedoman pokok tentang keuangan daerah.”

Menurut Abdul Halim (2007:31) dalam buku nya yang berjudul pengelolaan keuangan daerah,prinsip-prinsip *Public Expenditure Management* disebutkan bahwa:

“penganggaran kinerja yang berorientasi pada pencapaian hasil (output) dengan (input) pengeluaran anggaran setidaknya harus mempertimbangkan prinsip-prinsip pengelolaan pengeluaran daerah. Adapun prinsip-prinsip tersebut adalah:

1. Akuntabilitas

   Prinsip ini bermakna bahwa pengeluaran daerah yang dibiayai oleh pajak dan retribusi harus dipertanggungjawabkan dan disajikan dalam bentuk laporan yang didalamnya terungkap segala hal yang menyangkut penggunaan publik. Pertanggungjawaban ini dilakukan pada dua pihak yaitu DPRD dan masyarakat. Proses akuntabilitas kepada DPRD telah terformat dengan baik, yaitu setiap akhir anggaran kepala daerah harus melaporkan segala yang terjadi yang berkaitan dengan penggunaan dana. Sedangkan akuntabilitas kepada masyarakat masih belum ada mekanisme yang cukup dalam pertanggungjawabannya.

2. Kejujuran

Kejujuran bermakna bahwa dalam operasional keuangan daerah ini harus diserahkan kepada staf yang jujur serta memiliki integritas yang tinggi sehingga masalah korupsi sejak awal dapat dicegah. Penempatan staf yang jujur dengan didukung oleh sistem pengelolaan yang baik akan mendorong terjadinya penghematan sebagai dampak kecilnya korupsi.

3. Transparansi

Merupakan bentuk keterbukaan pemerintah dalam membuat kebijakan pengluaran daerah sehingga publik dapat dengan mudah mendapatkan informasi tentang rencana anggaran pemerintah daerah dalam satu tahun anggaran tertentu.

4. Pengendalian

Pengendalian adalah proses keterbukaan melakukan control terhadap proses perencanaan pengeluaran dengan implementasi.

2.1.3 Kinerja Pemerintah Daerah

2.1.3.1 Pengertian Kinerja Pemerintah Daerah

Menurut Mahoney At Al (1963) kinerja pemerintah daerah merupakan

> "gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam perumusan skema strategis(strategic planning) suatu organisasi."

Secara umum dapat juga dikatakan bahwa kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai organisasi dalam periode tertentu. Periode yang menjadi penilaian kinerja adalah periode anggaran untuk tiga tahun berakhir, yaitu: tahun anggaran 2008,2009,2010. Dimensi variabel kinerja pemerintah daerah adalah:

1. Ekonomi(economy)
2. Efisiensi(efficiency)
3. Efektifitas(effectiveness)

Kinerja pemerintah daerah pengukurannya mengacu pada model penelitian "self-rating" yaitu pengukuran kinerja didasarkan pada data yang dikumpulkan dengan kuesioner, dimana responden merupakan anggota organisasi yang diukur kinerjanya.

Lin (1993:17) menegaskan pengukuran dan penilaian kinerja pemerintah merupakan hal yang sangat vital karena peningkatan kualitas dan comparability informasi keuangan pemerintah menjadi tugas yang penting.

Siegel. Et.al(1989:199) menegaskan tujuan utama evaluasi kinerja adalah untuk memotivasi karyawan dalam mencapai tujuan organisasi dan dalam mematuhi standar-standar perilaku yang ditetapkan sebelumnya, guna menghasilkan tindakan dan outcome yang diinginkan. Pengukuran kinerja juga digunakan untuk menilai pencapaian tujuan dan sasaran (goals and objectives).

Dalam hal ini terdapat empat elemen kunci dari sistem pengukuran kinerja yaitu:

a. Pecencanaan dan pengukuran tujuan
b. Pengembangan ukuran yang relevan
c. Pelaporan format dan hasil

d. Penggunaan informasi

Laurensius dan Abdul Halim (2005:774) menegaskan pengukuran kinerja instansi pemerintah dimaksudkan untuk meningkatkan akuntabilitas, transparansi, pengelolaan organisasi dan peningkatan pelayanan kepada masyarakat. Pattison et.al (2002:12) menegaskan terdapat hubungan antara kinerja dan hasil akhir dari suatu keputusan yang dibuat.

Central European University (2001:1) menyatakan bahwa kinerja institusional memiliki berbagai dimensi dan tidak dapat diukur dari satu dimensi saja, karena kinerja dipengaruhi oleh berbagai faktor.

2.1.3.2 Pengukuran Kinerja Organisasi Sektor Publik

Menurut Mardiasmo dalam bukunya Akuntansi Sektor Publik menjelaskan bahwa pengukuran kinerja adalah sebagai berikut:

> "Sistem pengukutan kinerja sektor publik adalah suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer public menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur financial dan nonfinansial. Sistem pengukuran kinerja dapat dijadikan sebagai alat pengendalian organisasi, karena pengukuran kinerja diperkuat dengan menetapkan *reward and punishment system*."

Pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk memenuhi tiga maksud. Pertama, pengukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk membantu memperbaiki kinerja pemerintah. Ukuran kinerja dimaksudkan untuk dapat membantu pemerintah berfokus pada tujuan dan sasaran program unit kerja. Hal ini pada akhirnya akan meningkatkan efisiensi dan efektifitas organisasi sektor publik

dalam pemberian pelayanan publik. Kedua, ukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan (Mardiasmo 2004)

2.1.3.3 Tujuan Sistem Penilaian Kinerja

Menurut Mardiasmo dalam bukunya Akuntansi Sektor Publik menjelaskan tujuan pengukuran kinerja adalah sebagai berikut:

Secara umum, tujuan sistem pengukuran kinerja adalah :

a. Untuk mengkomunikasikan strategi secara lebih baik (top down dan bottom up);
b. Untuk mengukur kinerja financial dan non-finansial secara berimbang sehingga dapat ditelusur perkembangan pencapaian strategi;
c. Untuk mengakomodasi pemahaman kepentingan manajer level menengah dan bawah serta memotivasi untuk mencapai goal congruence; dan
d. Sebagai alat untuk mencapai kepuasan berdasarkan pendekatan individu dan kemampuan kolektif yang rasional.

2.1.3.4 Manfaat Pengukuran Kinerja

Menurut Mardiasmo dalam bukunya Akuntansi Sektor Publik menjelaskan manfaat pengukuran kinerja adalah sebagai berikut:

a. Memberikan pengalaman mengenai ukuran yang digunakan untuk menilai kinerja manajemen;
b. Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan;

c. Untuk memonitor dan mengevaluasi pencapaian kinerja dan membandingkan dengan target kinerja serta melakukan tindakan korektif untuk memperbaiki kinerja;
d. Sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman (reward & punishment) secara objektif atas pencapaian prestasi yang diukur sesuai dengan sistem pengukuran kinerja yang telah disepakati;
e. Sebagai alat komunikasi antara bawahan dan pimpinan dalam rangka memperbaiki kinerja organisasi;
f. Membantu mengidentifikasikan apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi;
g. Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah; dan
h. Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif.

2.1.3.5 Indikator Kinerja

Menurut Mardiasmo dalam bukunya Akuntansi Sektor Publik menjelaskan bahwa Value For Money merupakan inti pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah. Kinerja pemerintah tidak dapat dinilai dari sisi output yang dihasilkan saja, akan tetapi harus mempertimbangkan input, output, dan outcome secara bersama-sama. Bahkan, untuk beberapa hal perlu ditambahkan pengukuran distribusi dan cakupan layanan (equity & service coverage). Permasalahan yang sering dihadapi oleh pemerintah dalam melakukan pengukuran kinerja adalah sulitnya mengukur output, karena output yang dihasilkan tidak selalu berupa output yang berwujud, akan tetapi lebih banyak berupa intangible output.

Istilah “ukuran kinerja” pada dasarnya berbeda dengan istilah “indicator kinerja”. Ukuran kinerja mengacu pada penilaian kinerja secara langsung, sedangkan indicator kinerja mengacu apada penilaian kinerja secara tidak langsung, yaitu hal-hal yang sifatnya hanya merupakan indikasi-indikasi kinerja. Untuk dapat mengukur kinerja pemerintah, maka perlu diketahui indikator-indikator kinerja sebagai dasar penilaian kinerja (Mardiasmo 2004)

Mekanisme untuk menentukan indikator kenerja tersebut memerlukan hal-hal sebagai berikut:

1. Sistem perencanaan dan pengendalian

   Sistem perencanaan dan pengendalian meliputi proses, prosedur, dan struktur yang member jaminan bahwa tujuan organisasi telah dijelaskan dan dikomunikasikan ke seluruh bagian organisasi dengan menggunakan rantai komando yang jelas yang didasarkan pada spesifikasi tugas pokok dan fungsi, kewenangan serta tanggungjawab.

2. Spesifikasi teknis dan standardisasi

   Kinerja suatu kegiatan, program, dan organisasi diukur dengan menggunakan spesifikasi teknis secara detail untuk memberikan jaminan bahwa spesifikasi teknis tersebut dijadikan sebagai standar penilaian.

3. Kompetensi teknis dan profesionalisme

   Untuk memberikan jaminan terpenuhinya spesifikasi teknis dan standardisasi yang ditetapkan, maka diperlukan personel yang memiliki kompetensi teknis dan professional dalam bekerja.

4. Mekanisme ekonomi dan mekanisme pasar

   Mekanisme ekonomi dan terkait dengan pemberian penghargaan dan hukuman (reward & punishment) yang bersifat financial, sedangkan mekanisme pasar terkait dengan penggunaan sumberdaya yang menjamin terpenuhinya value for money. Ukuran kinerja digunakan sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman (alat pembinaan).

5. Mekanisme sumber daya manusia

   Pemerintah erlu menggunakan beberapa mekanisme untuk momotivasi sifatnya untuk memperbaiki kinerja personal dan organisasi.

Peran indikator kinerja bagi pemerintah antara lain:

a. Untuk membantu memperjelas tujuan organisasi;
b. Untuk mengevaluasi target akhir (final outcome) yang dihasilkan;
c. Sebagai masukan untuk menentukan skema insentif manajerial;
d. Memungkinkan bagi pemakai jasa layanan pemerintah untuk melakukan pilihan;
e. Untuk menunjukan standar kinerja;
f. Untuk menunjukkan efektivitas;
g. Untuk membantu menentukan aktivitas yang memiliki efektivitas biaya yang paling baik untuk mencapai target sasaran; dan
h. Untuk menunjukkan wilayah, bagian, atau proses yang masih potensial untuk dilakukan penghematan biaya.

2.1.3.6 Pengukuran Value For Money

Menurut Mardiasmo (2002:121) dalam bukunya Akuntansi Sektor Publik menjelaskan Kriteria pokok yang mendasari pelaksanaan manajemen publik dewasa ini adalah ekonomi, efisiensi, efektivitas, transparansi, dan akuntabilitas public. Tujuan yang dikehendaki oleh masyarakat mencakup pertanggungjawaban mengenai pelaksanaan value for money, yaitu: ekonomis (hemat cermat) dalam pengadaan dan alokasi sumber daya, efisien (berdaya guna) dalam penggunaan sumber daya dalam arti penggunaannya diminimalkan dan hasilnya dimaksimalkan (maximizing benefits and minizing costs), serta efektif (berhasil guna) dalam arti mencapai tujuan dan sasaran.

Agar dalam menilai kinerja organisasi dapat dilakukan secara objektif, maka diperlukan indikator kinerja. Indicator kinerja yang ideal harus terkait pada efisiensi biaya dan kualitas pelayanan. Sementara itu, kualitas terkait dengan kesesuaian dengan maksud dan tujuan (firness for purposes), dan kepuasan publik (public satisfaction). Kepuasan masyarakat dalam konteks tersebut dikaitkan dengan semakin rendahnya complaint dari masyarakat.

2.1.3.7 Tiga Pokok Bahasan dalam Indikator Value For Money

Menurut Mardiasmo (2002:131) dalam bukunya Akuntansi Sektor Publik menjelaskan Pengembangan indikator kinerja sebaiknya memusatkan perhatian pada pertanyaan mengenai ekonomi, efisiensi dan efektivitas program dan kegiatan. Ekonomi adalah hubungan antara pasar dan amsukan (cost of input). Dengan kata

lain, ekonomi adalah pabrik pembelian barang dan jasa input dengan tingkat kualitas tertentu pada harga terbaik yang dimungkinkan (spending less).

Pengertian ekonomi (hemat/tepat guna) sering disebut kehematan yang mencakup juga pengelolaan secara hati-hati atau cermat (prudency) dan tidak ada pemborosan. Suatu kegiatan operasional dikatakan ekonomis bila dapat menghilangkan atau mengurangi biaya yang tidak perlu . dengan demikian, pada hakekatnya ada pengertian yang serupa antara efisiensi dengan ekonomi, karena kedua-duanya menghendaki penghapusan atau penurunan biaya (cost reduction). Terjadinya peningkatan biaya mestinya terkait dengan peningkatan manfaat yang lebih besar Mardiasmo (2002:131).

Pengertian efisien berhubungan erat dengan konsep produktivitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara output yang dihasilkan terhadap input yang digunakan (cost of output). Proses kegiatan operasional dapat dikatakan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya (spending well) Mardiasmo (2002:132).

Indikator efisiensi menggambarkan hubungan antara masukan sumber daya oleh suatu unit organisasi (misalnya: staf, upah, biaya administrative) dan keluaran yang dihasilkan indikator tersebut memberikan informasi tentang konversi masukan menjadi keluaran (yaitu: efisiensi dari proses internal) Mardiasmo (2002:132).

Pengertian efektivitas pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). Efektivitas merupakan hubungan antara keluaran

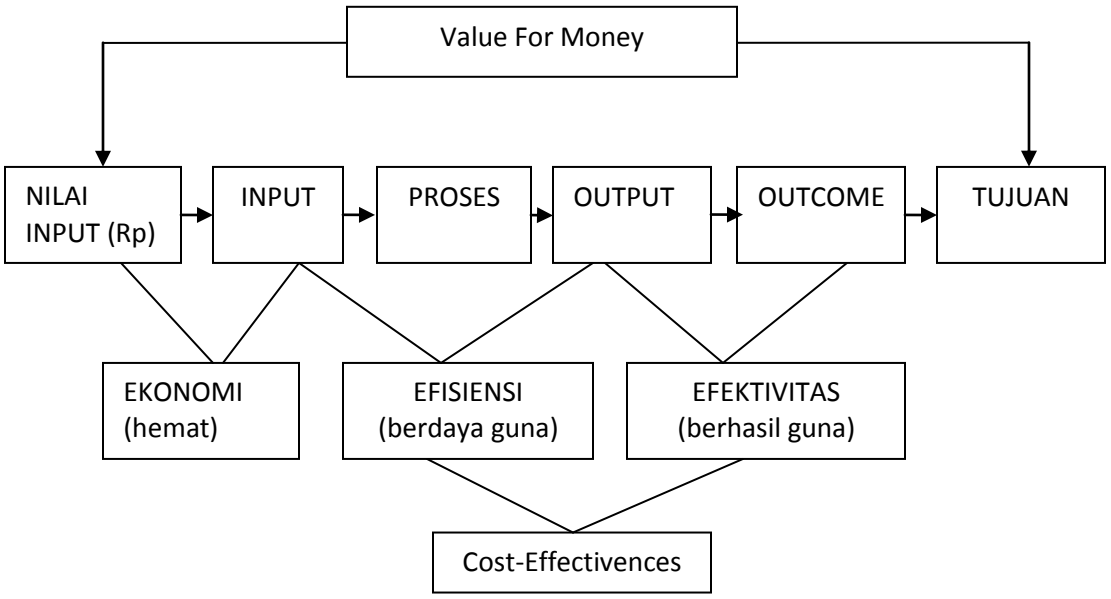
dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai. Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan (spending wisely) (Mardiasmo (2002:132).

Indikator efektivitas menggambarkan jangkauan akibat dan dampak (outcome) dari keluaran (output) program dalam mencapai tujuan program. Semakin besar kontribusi output yang dihasilkan terhadap pencapaian tujuan tujuan atau sasaran yang ditentukan, maka semakin efektif proses kerja suatu unit organisasi (Mardiasmo 200:132)

Dari uraian diatas jelaslah, bahwa ketiga pokok bahasan dalam value for money sangat terkait satu dengan yang lainnya. Ekonomi membahas mengenai masukan (*input*), efisiensi membahas masukan (*input*) dan keluaran (*output*), dan efektivitas membahas mengenai keluaran (*output*) dan dampak (*outcome*). Hubungan ini dapat digambarkan sebagai berikut.

Gambar 2.3

Pengukuran Value For Money



Sumber: Mardiasmo (2002:132)

2.1.4 Keterkaitan Variabel Penelitian

2.1.4.1` Pengaruh Pengawasan Intern Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

Menurut Wawan Sukmana (2009) bahwa Pengawasan intern berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah. Pengawasan intern dapat memberikan dukungan terhadap responsivitas, responsibilitas, dan akuntabilitas pemerintah. Semakin baik pengawasan intern yang dilaksanakan akan memberi dampak semakin baik kinerja pemerintah daerah yang akan dicapai.

Untuk mewujudkan kinerja pemerintah daerah yang sesuai dengan value for money (economy, efficiency, effective), perlu peningkatan fungsi aparat pemeriksaan fungsional pemerintah dilingkungan pemerintah daerah (Mardiasmo:2002).

Fungsi aparat pemeriksaan fungsional melaksanakan fungsi pengawasan intern (*intern control*) yang merupakan suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilakukan (Boynton dan Kell 2006).

2.1.4.2 Pengaruh Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

Pengelolaan keuangan daerah yang berorientasi pada kinerja menuntut adanya desentralisasi. Desentralisasi pengelolaan keuangan daerah merupakan desentralisasi administratif, yaitu pendelegasian wewenang pelaksanaan sampai kepada tingkat hirarki yang paling rendah. Dalam hal ini, pengelolaan keuangan daerah diberi wewenang dalam batas-batas yang telah ditetapkan dalam sistem pengelolaan keuangan daerah, namun mereka memilki elemen kebijaksanaan dan kekuasaan serta tanggungjawab tertentu dalam hal sifat dan hakekat jasa dan pelayanan yang menjadi tanggungjawabnya (coralie,1987).

Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa desentralisasi pengelolaan keuangan daerah meningkatkan peran manajerial pengelolaan keuangan daerah. Peran manajerial pengelolaan keuangan daerah memungkinkan tercapainya kinerja dan mekanisme penyelenggaraan pemerintahan yang efisien dan efektif (Rogers, 1990). Peran menunjukkan partisipasi seseorang dalam mencapai tujuan organisasi. Peran

manajerial pengelolaan keuangan daerah memungkinkan tercapainya mekanisme penyelenggaraan pemerintah yang efisien dan efektif.

Desentralisasi memberikan kesempatan kepada pengelolaan keuangan daerah untuk berpartisipasi dalam menyusun anggaran, sehingga memberi rasa tanggungjawab dan mendorong kreativitas pengelolaan keuangan daerah. Individu yang terlibat dan diberi tanggungjawab dalam penyusunan anggaran akan bekerja lebih keras untuk mencapai tujuan, sehingga kinerja organisasi akan semakin tinggi (Hassen & Mowen, 2006).

2.1.4.3 Pengaruh Pengawasan Intern dan Pengelolaan Keuangan Daerah terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

Menurut (Jabra, 1989) yang dikutip oleh Abdul Rohman(2009), Pengelolaan keuangan daerah yang berorientasi pada kinerja menunjukkan adanya akuntabilitas kinerja (*performance accountability*). Akuntabilitas kinerja merupakan perwujudan kewajiban suatu penyelenggara pemerintahan untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan maupun kegagalan pelaksanaan pengelolaan keuangan dalam mencapai tujuan sasaran periodik yang diukur dengan seperangkat indicator kinerja.

Dalam pengelolaan keuangan daerah yang berorientasi pada kinerja, terdapat keterkaitan antara sasaran strategis yang ingin dicapai dengan jumlah dana yang dialokasikan. Keterkaitan tersebut dapat memudahkan perencanaan yang beersifat menyeluruh, baik dari segi pencapaian sasaran, perumusan dan implementasi program, kegiatan, maupun proses penetapan dan pengendalian anggaran serta analisis kerja. Hal ini akan lebih memudahkan evaluasi dan pemeriksaan yang

dilakukan oleh fungsi pemeriksaan internal. Evaluasi semacam itu, sesuai dengan *Multiple Loop Learning-Organization Theory dikenal dengan MLL Theory oleh Argyris* (1978).

Pengukuran kinerja dilakukan untuk menilai akuntabilitas organisasi dan manajer dalam menghasilkan dalam menghasilkan pelayanan publik yang lebih baik. Akuntabilitas bukan sekedar kemampuan menunjukkan bagaimana uang publik telah dibelanjakan secara ekonomi, efisien, dan efektif, tetapi juga menunjukkan tingkat pencapaian kinerja pemerintah (Mascarenhas, 1996).

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Pengawasan Intern Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

Menurut Wawan Sukmana (2009) dalam penenlitiannya menyatakan bahwa pengawasan internal berpengaruh signifikan terhadap kinerja pemerintah darah. Hal ini menunjukkan bahwa pengawasan intern dapat memberikan dukungan terhadap responsivitas, responsibilitas, dan akuntabilitas Pemerintah. Semakin baik pengawasan intern yang dilaksanakan akan member dampak semakin baik kinerja pemerintah daerah yang dicapai.

Hal ini ditegaskan oleh Sawyer (2003), bahwa pengawasan intern dimaksudkan untuk membantu manajemen melaksanakan tanggungjawabnya dalam mencapai kinerja secara efektif.

2.2.2 Pengaruh Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

Menurut Abdul Rohman (2009) dalam penelitiannya menyatakan bahwa implementasi pengelolaan keuangan daerah berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah. Implementasi pengelolaan keuangan daerah yang berorientasi pada kinerja merupakan syarat implementasi konsep *value for money*.

Hal ini ditegaskan oleh Jabra (1989), bahwa pengelolaan keuangan yang berorientasi pada kinerja menunjukkan adanya akuntabilitas kinerja (performance accountability). Akuntabilitas kinerja merupakan perwujudan kewajiban suatu penyelenggaran pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan maupun kegagalan pelaksanaan kegagalan pelaksanaan pengelolaan keuangan dalam mencapai tujuan dan sasaran periodic yang diukur dengan seperangkat indikator kinerja.

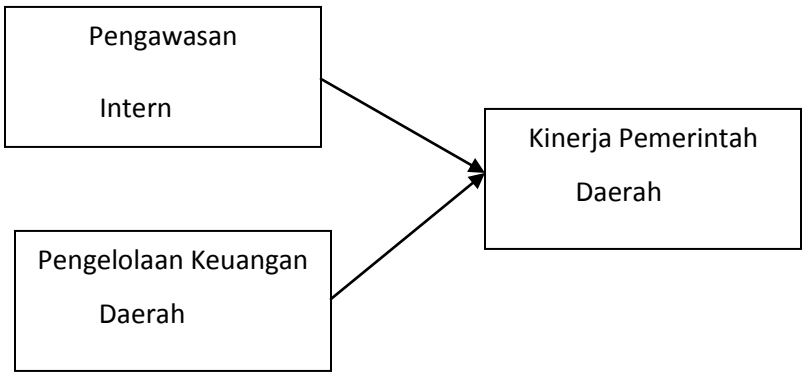
2.2.3 Pengaruh Pengawasan Intern Dan Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

Dalam pengelolaan keuangan daerah yang berorientasi pada kinerja, terdapat keterkaitan antara sasaran strategis yang ingin dicapai dengan jumlah dana yang dialokasikan. Keterkaitan tersebut dapat memudahkan perencanaan yang beersifat menyeluruh, baik dari segi pencapaian sasaran, perumusan dan implementasi program, kegiatan, maupun proses penetapan dan pengendalian anggaran serta analisis kerja. Hal ini akan lebih memudahkan evaluasi dan pemeriksaan yang dilakukan oleh fungsi pemeriksaan internal. Evaluasi semacam itu, sesuai dengan

Multiple Loop Learning-Organization Theory dikenal dengan MLL Theory oleh Argyris (1978).

Gambar 2.4

Kerangka Pemikiran



2.3 Hipotesis

Hipotesis penelitian merupakan dugaan sementara yang digunakan sebelum dilakukannya penelitian dalam hal pendugaannya menggunakan statistika untuk menganalisisnya. Menurut Sugiyono (2008:64) mengemukakan bahwa:

> "Hipotesis adalah jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat."

Berdasarkan kerangka pemikiran diatas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah :

1. Bagaimana pengawasan intern pada dinas-dinas di Pemerintah Kota Bandung.

2. Bagaimana pengelolaan keuangan daerah pada dinas-dinas di Pemerintah Kota Bandung.
3. Bagaimana kinerja pemerintah daerah pada dinas-dinas di Pemerintah Kota Bandung.
4. Seberapa besar pengaruh pengawasan intern terhadap kinerja pemerintah daerah pada dinas-dinas di Pemerintah Kota Bandung.
5. Seberapa besar pengaruh pengelolaan keuangan daerah terhadap kinerja pemerintah daerah pada dinas-dinas di Pemerintah Kota Bandung.
6. Seberapa besar pengawasan intern dan pengelolaan keuangan daerah terhadap kinerja pemerintah daerah pada dinas-dinas di Pemerintah Kota Bandung.