BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Kajian pustaka berisi studi pustaka terhadap buku, artikel, jurnal ilmiah, penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan topik penelitian. Uraian kajian pustaka diarahkan untuk menyusun kerangka pemikiran atau konsep yang akan digunakan dalam penelitian. Adapun tinjauan pustaka pada penelitian ini meliputi konsep mengenai penyusunan anggaran, pengawasan intern terhadap kinerja pemerintah daerah.

2.1.1 Konsep Partisipasi Penyusunan Anggaran

2.1.1.1 Pengertian Anggaran

Pengelolaan anggaran telah menjadi perhatian utama bagi para pengambil keputusan pemerintahan, baik ditingkat pusat ataupun daerah. Sejauh ini berbagai prundang – undangan dan produk hukum telah dikeluarkan dan diberlakukan dalam upaya untuk menciptakan sistem pengelolaan anggarn yang mampu memenuhi berbagai tuntutan dan kebutuhan masyarakat. (Halim Abdul Dan Theresia 2007;141)

Menurut M.Marsono dalam Halim Abdul Dan Theresia 2007;142 anggaran adalah :

> "suatu rencana pekerjaan yang pada suatu pihak mengandung jumlah pengeluaran yang setinggi – tinggi nya yang mungkin diperlukan untuk membiayai kepentingan negara pada suatu masa depan, dan pihak lain perkiraan pendapatan (penerimaan) yang mungkin akan dapat diterima dalam masa tersebut".

Menurut John F.Due Dalam Ihyaul Ulum MD (2004;109) anggaran merupakan :

"suatu pernyataan tentang perkiraan pengeluaran dan penerimaaan yang diharapkan akan terjadi dalam suatu periode di masa depan, serta data dari pengeluaran dan penerimaan yang sungguh – sungguh terjadi dimasa lalu".

Dari pengrtian diatas penulis dapat menyimpulkan bahwa anggaran adalah suatu rencana kerja yang digunakan untuk kepentingan negara untuk mencapai suatu tujuan yang telah ditentukan.

Proses penyusunan anggaran bisa dari atas ke bawah (*Top* Down), bisa juga sebaliknya yaitu dari bawah ke atas (*Bottom Up*) dan ada pula yang menggunakan gabungan keduanya. Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan keterlibatan yang meliputi pemberian pendapat, pertimbangan dan usulan dari bawahan kepada pimpinan dalam mempersiapkan dan merevisi anggaran. .(Halim Abdul, Damayanti Theresia 2007:117)

2.1.1.2 Partisipasi Penyusunan Anggaran

Anggaran Partisipatif Menurut *Hansen* dan *Mowen* (2009:448) menjelaskan bahwa :

> "Anggaran partisipatif memungkinkan para manajer tingkat bawah untuk turut serta dalam pembuatan anggaran daripada membebankan anggaran kepada para manajer tingkat bawah. Tujuannya untuk dikomunikasikan kepada manajer yang membantu mengembangkan anggaran yang memenuhi tujuannya."

Menurut Ishak Dan Ikhsan 2005 Dalam Nur Dan Titik 2007 menyatakan patisipasi dalam proses penyusunan anggaran adalah :

> "suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua bagian atau lebih pihak dimana keputusan tersebut akan memiliki dampak masa depan terhadap mereka yang membuatnya, dengan kata lain ketika diterapkan kepada perencanaan, partisipasi mengacu pada keterlibatan manager tingkat

menengah dan kebawah pengambilan keputusan yang mengarah pada penentuan tujuan operasional dan penetapan sasaran kerja".

Partisipasi penyusunan anggaran Menurut Ida Bagus Agung D (2010:80) menjelaskan sebagai berikut :

"Adanya keterlibatan upaya dan input oleh manajer dalam penyusunan anggaran."

Maka dapat disimpulkan oleh penulis bahwa partisipasi penyusunan anggaran adalah suatu tindakan para aparat pemerintah yang ikut dalam proses penyusunan anggaran untuk mencapai target yang telah ditentukan.

2.1.1.3 Fungsi Anggaran

Dengan pengertian anggaran diatas maka dapat diketahui beberapa fungsi anggaran menurut Deddi Dan Ayuningtyas (2011) yaitu :

1. Anggaran sebagai alat perencanaan
   "Dengan anggaran, organisasi mengetahui apa yang harus dilakukakan kearah mana kebijakan yang dibuat".

2. Anggaran sebagai alat pengendalian
   "Anggaran organisasi sektor publik dapat menghindari pengeluaran yang terlalu besar *(overspending)* atau adanya penggunaan dana yang tidak semestinya *(misspending").*

3. Anggaran sebagai alat kebijakan
   "Arah atas kebijakan tertentu dapat ditentukan melalui anggaran organisasi sektor publik. Contohnya, apa yang dilakukan pemerintah dalam hal kebijakan fiskal, apakah melakukan kebijakan fiskal ketat atau longgar dengan mengatur besarnya pengeluaran yang direncanakan.

4. Anggaran sebagai alat politik".
   "Dalam organisasi sektor publik, komitmen pengelola dalam melaksanakan program – program yang telah dijanjikan dapat dilihat melalui anggaran".

5. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi
   "Melalui dokumen anggaran yang komprehensif, sebuah bagian atau unit kerja atau departeman yang merupakan suborganisasi dapat mengetahui

apa yang harus dilakukan dan apa yang akan dilakukan oleh bagian atau unit kerja lainnya".

6. Anggaran sebagai alat penilai kinerja
   "Anggaran adalh suatu ukuran yang bisa menjadi patokan apakah suatu bagian/unit kerja telah memenuhi target, baik berupa telaksananya aktifitas maupun terpenuhnya efesiensi biaya".

7. Anggaran sebagai alat motifasi
   "Anggaran dapat digunakan sebagai alat komunikasi dengan menjadikan nilai – nilai nominal yang tercantum sebagai target pencapaian. Dengan catatan, anggaran akan menjadi alat motivasi yang baik jika memenuhi sifat "menantang, tetapi masi mungkin dicapai" *(chalenging but attainable atau demanding but achiveable).* Maksudnya adalah suatu anggaran itu hendaknya jangan terlalu tinggi sehingga tidak dapat dipenuhi, dan jangan terlalu rendah sehingga terlalu mudah dicapai".

Secara umum, menurut Ritongga (2001) dalam Ihyaul Ulum MD (2004;113) ada tiga tugas penting dalam yang harus diupayakan pemerintah dalam mengelola anggaran negara, yaitu :

1. "Melakukan upaya mobilitas dana sebesar – besarnya untuk kegiatan yang bersifat investasi dengan mengutamakan sumber dana dari dalam negri secara berkesinambungan serta mengurangi ketergantungan terhadap dana dari luar negri".

2. "Menggunakan anggaran seefektif dan dan seefesien mungkin sehingga memperoleh hasil yang optimal melalui alokasi dana dana yang tepat arah dan tepat sasaran sesuai skala prioritas yang ditetapkan dalam program pembangunan nasional".

3. "Memfungsikan anggaran negara sebagai sarana perekat bangsa dengan alokasi dana yang mendukung tumbuhnya dmokrasi ekonomi melalui perimbangan keuangan pusat dan daerah".

Untuk keberhasilan pelaksanaan tugas tersebut dengan baik diperlukan adanya faktor pendukung yaitu rasa tanggung jawab dan sikap *compliance* (taat asas dalam pengelolaan anggaran) atau dikenal dengan sebutan displin anggaran dari seluruh aparat pemerintah yang terkait dengan penerimaan ataupun

pengeluaran negara, disamping faktor stabilitas politik dan keamanan. (Ihyaul Ulum MD (2004;114)

2.1.1.4 fungsi penyusunan anggaran

Abdul Halim Dan Theresia 2007;143 mengemukakan fungsi penyusunan anggaran terdiri dari beberapa fungsi yaitu :

1. "Menentukan penerimaan dan pengeluaran.
2. Membantu dalam membuat kebijakan dan perencanaan.
3. Mengesahkan dan mengeluarkan yang akan datang.
4. Menjadikan dasar pengendalian pendapatan dan pengeluaran.
5. Sebagai standar dalam evaluasi kinerja.
6. Sebagai motivasi manajemen dan karyawan.
7. Mengkoordinir kegiatan dan berbagai macam tujuan".

Ihyaul Ulum MD (2004;115) mengatakan pengendalian anggaran publik dapat dilakukan melalui empat cara yaitu :

1. "Membandungkan kinerja aktual dengan kinerja yang dianggarkan.
2. Menghitung selisih anggaran (*favaurable* dan *unfavaurable variances*).
3. Menemukan penyebab yang dapt dikendalikan *(controllable),* dan tidak dapat dikendalikan *(uncontrollable)* atas suatu varians.
4. Merevisi standar biaya atau target anggaran untuk tahun berikutnya".

Anggaran partisipatif *Hansen* dan *Mowen* (2009:448) memiliki tiga potensi masalah yaitu :

1. Menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah.
   "Tujuan yang dianggarkan cenderung menjadi tujuan manajer saat partisipasi dimungkinkan, membuat kesalahan semacam ini dalam menyiapkan anggaran dapat mengakibatkan penurunan tingkat kinerja. Jika terlalu mudah dicapai, seorang manager bisa kehilangan minat dan kinerjanya bisa jadi benar – benar turun".

2. Membuat kelonggaran dalam anggaran (sering disebut sebagai menutupi anggaran).
   "Hal tersebut muncul ketika seorang manajer memperkirakan pendapatan rendah atau meninggikan biaya dengan sengaja. Pendekatan mana pun akan meningkatkan kemungkinan manajer untuk mencapai anggaran anggaran dan tentunya akan menurunkan risiko yang akan dihadapi manajer"

3. Partispasi Semu
   "Manajemen puncak hanya mendapatkan persetujuan formal anggaran dari para manajer tingkat bawah, bukan untuk mencari input sebenarnya. Akibatnya, tidak satu pun manfaat keprilakuan dari partisipasi yang akan didapat".

2.1.1.5 Siklus Anggaran

Pembuatan anggaran adalah proses berkelanjutan. Pada organisasi sektor publik, Deddi Dan Ayuningtyas (2011) mengemukakan pembuatan anggaran pada umumnya melawati lima tahapan yaitu :

1. Persiapan *(preparation)*
   "Pada tahap persiapan, bagian anggaran menyiapkan format anggaran yang akan dipakai, kemudian, setiap unit dipemerintahan mangajukan anggaran yang selanjutnya akan dikonsolidasikan oleh bagian anggaran. Setelah di-*reviu* dan diadakan dengar pendapat kesemua unit, anggaran ini akan disetujui oleh kepala pemerintahan".

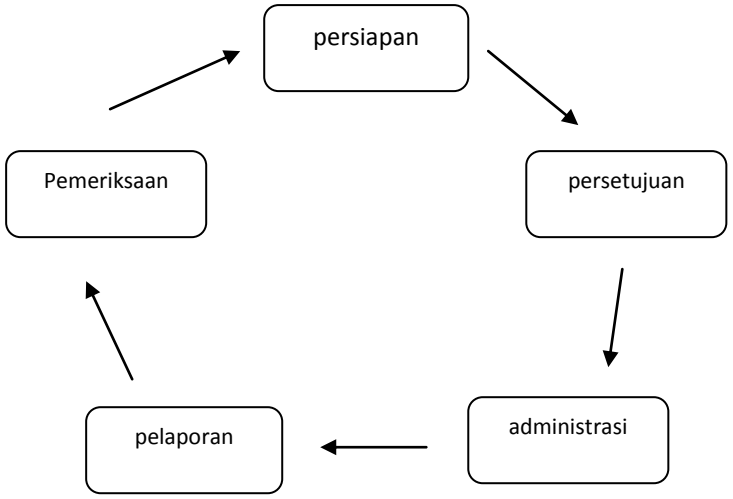
2. Pesetujuan lembaga legislatif *(legislative enactment)*
   "Angaran diajukan ke lembaga legislatif untuk mendapatkan persetujuan. Dalam hal ini, lembaga legislatif (terutama komite anggaran) akan mengadakan pembahasan guna memperoleh pertimbangan – pertimbangan untuk menyetujui atau menolak anggaran tersebut. Selain itu, akan diadakan juga dengar pendapat *(public hearing)* sebelum nantinya lembaga legislatif menyetujui atau menolaknya".

3. Administrasi *(administration)*
   "Setelah anggaran disahkan, pelaksana anggaran dimulai, baik pengumpulan pendapatan yang ditargetkan maupun pelaksanaan belanja yang telah direncanakan. Bersamaan dengan tahap pelaksanaan ini, dilakukan pula proses administrasi anggaran berupa pencatatan pendapatan dan belanja yang terjadi".

4. Pelaporan *(reprting)*
   "Pelapran dilakukan pada akhir periode atau pada waktu – waktu tertentu yang ditetapkan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari proses akuntansi yang telah berlangsung selama proses pelaksanaan".

5. Pemeriksaan *(post-audit)*
   "Kemudian, laporan yang diberikan atas pelaksanaan anggaran diperiksa (diaudit) oleh sebuah lembaga pemeriksa independen. Hasil pemeriksaan akan menjadi masukan atau umpan balik *(feedback)* untu proses penyusunan pada periode berikutnya".

Secara umum siklus anggaran dapat digambarkan dengan skema sebagai berikut :



Gambar 2.1
Skema siklus anggaran
Sumber: Deddi Nordiawan, Ayuninftyas Hertianti (2007) Akuntasi Sektor Publik

2.1.1.6 Proses Penyusunan Anggaran Sektor Publik

Anggaran pendapatan dan belanja negara/ daerah (APBN/APBD) yang di presentasikan setiap tahun oleh eksekutif, memberi informasi rinci kepada DPR/DPRD dan masyarakat tentang program – program apa yang direncanakan pemerintah untuk meningkatkan kualitas kehidupan rakyat, dan bagaimana program terbiayai. Penyusunan dan pelaksanaan anggaran tahunan merupakan rangkaian proses anggaran. Proses penyusunan anggaran menurut Mardiasmo 2009;68 mempunyai 3 tujuan yaitu :

1. “Membantu pemerintah mencapai tujuan fiskal dan meningkatkan koordinasi antar bagian dalam lingkungan pemerintah”.
2. “Membantu menciptakan efisiensi dan keadilan dalam menyediakan barang dan jasa publik mulai proses pemrioritasan”.
3. “Meningkatkan tranparansi dan pertanggungjawaban pemerintah kepada DPR/DPRD dan masyarakat luas”.

Menurut Ida Bagus Agung D. (2010:14) Ada dua prosedur penyusunan anggaran yang biasanya digunakan suatu organisasi, yaitu:

1. *Top-Down Budgeting*
   "prosedur penyusunan anggaran dimana anggaran ditentukan oleh manajemen puncak dengan sedikit atau bahkan tidak ada konsultasi dengan manajemen".

2. *Bottom-Up Budgeting*
   "prosedur penyusunan anggaran dimana anggaran akan disiapkan oleh pihak yang akan melaksanakan anggaran tersebut kemudian diberikan kepada pihak yang lebih tinggi untuk mendapat persetujuan".

3. *Participative Budget* (anggaran partisipasi)
   "Pendekatan penganggaran yang melibatkan manajer level menengah dalam pembuatan estimasi anggaran disebut participative budget. Anggaran partisipasi adalah anggaran yang dibuat dengan kerjasama dan partisipasi penuh dari manajer pada semua tingkatan".

Sejumlah keunggulan yang biasanya diungkapkan atas anggaran partisipasi adalah :

a. "Setiap orang pada semua tingkatan diakui sebagai anggota tim yang pandangan dan penilaiannya dihargai oleh manajer puncak dalam penelitian ini kepala SKPD".

b. "Orang yang berkaitan langsung dengan suatu aktivitas mempunyai kedudukan terpenting dalam pembuatan estimasi anggaran".

c. "Orang lebih cenderung untuk mencapai anggaran yang penyusunnya melibatkan orang tersebut".

d. "Suatu anggaran partsipasi mempunyai system kendali sendiri yang unik sehingga jika mereka tidak mencapai anggaran, maka yang harus mereka salahkan adalah anggaran partisipasi".

Pada dasarnya prinsip-prinsip dan mekanisme penganggaran relatif tidak berbeda antara sektor swasta dengan sektor publik Henley et all (1990) dalam Mardiasmo (2009:70). Siklus anggaran meliputi empat tahap yang terdiri atas :

a. Tahap persiapan anggaran (*preparation*)
"Pada tahap persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Sebelum menyetujui taksiran pengeluaran, hendaknya dilakukan terlebih dahulu penaksiran pendapatan secara akurat. Oleh sebab itu, manajer keuangan harus memahami betul dalam menentukan besarnya suatu mata anggaran".

b. Tahap ratifikasi anggaran (*ratification*)
"Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit dan cukup berat. Pimpinan eksekutif tidak hanya memiliki "*managerial skill"*, "*salesmanshipp"* dan *"coalition building"* yang memadai. Integritas dan kesiapan mental yang tinggi dari eksekutif sangat penting dalam tahap ini".

c. Tahap implementasi anggaran (*implementation*)
"Setelah anggaran disetujui oleh legislatif, tahap berikutnya adalah pelaksanaan anggaran. Hal terpenting yang diharuskan oleh manajer keuangan publik adalah dimilikinya sistem (informasi) akuntansi dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik bertanggungjawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk perencanaan dan pengendalian anggaran yang disepakati, dan bahkan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya".

d. Tahap pelaporan dan evaluasi anggaran (*reporting dan evaluation*)
"Tahap perisiapan ratifikasi, dan implementasi anggaran terkait dengan aspek operasional anggarn, sedangkan tahap pelaporan dan evaluasi terkait dengan akuntabilitas. Jika tahap impelemtasi telah didukung dengan sistem akuntansi dan sistem pengendalian manajemen yang baik, maka diharapkan tahap *budgeting reporting and evaluation* tidak akan menemui banyak masalah".

2.1.1.7 Jenis-jenis Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2009:66) Anggaran sektor publik dibagi menjadi 2, yaitu :

1. Anggaran operasional
"Anggaran operasional digunakan untuk merencanakan kebutuhan sehari-hari dalam menjalankan pemerintahan. Pengeluaran pemerintah dapat dikategorikan dalam operasional, yaitu belanja rutin. Belanja rutin adalah pengeluaran yang manfaatnya hanya untuk satu tahun anggaran dan tidak dapat menambah aset dan kekayaan bagi pemerintah".

2. Anggaran modal
   "Anggaran modal menunjukan rencana jangka panjang dan pembelanjaan atas aktiva tetap seperti gedung, peralatan, kendaraan, perabot, dan sebagainya. Pengeluaran modal yang besar biasanya dilakukan dengan pinjaman. Belanja investasi/ modal adalah pengeluaran yang manfaatnya cenderung melebihi satu tahun anggaran dan akan menambah aset atau kekayaan pemerintah yang selanjutnya akan menambah anggaran rutin biaya operasinal dan pemeliharaannya".

Jenis-jenis anggaran menurut M. Nafarin (2007:31) mengelompokkan sebagai berikut :

1. Berdasarkan Fungsi sebagai berikut :

   a. *Appropriation Budget*
      "Budget ini memberikan batas daripada pengeluaran yang boleh dilakukan. Batas ini merupakan jumlah maksimum yang boleh dikeluarkan untuk suatu hal tertentu".
      Misalnya : Anggaran dalam Pemerintah.

   b. *Performance Budget*
      "Budget yang didasarkan atas fungsi, aktivitas dan proyek. Karena ditujukan pada fungsi dan kegiatan yang harus dilakukan, maka memungkinkan dibuatnya penilaian daripada biaya – biaya yang dihadapkan pada hasil – hasil yang dicapai dan kemungkinan pula kita membuat penilaian prestasi (efisiensi). Sebaliknya dari *appropriation budget* pengawasan hanya terbatasa apakah pengeluaran tidak melampaui jumlah yang telah ditetapkan sedangkan mengenai prestasi memuaskan atau tidak itu semua tidak menjadi persoalan".

2. Berdasarkan dasar penyusunan, anggaran terdiri dari:

   a. fleksibel budget
      "Suatu anggaran yang di buat dalam rentang aktivitas, artinya beberapa aktivitas dipecah – pecah dari suatu rentang yang relevan. Dengan demikian *fleksibel budget* terdiri dari serangkaian *fixed budget*, dengan masing – masing tingkat yang berlainan".

   b. Fixed budget
      "Budget yang dibuat untuk satu tingkat kegiatan (*one level pf activity*) selama jangka waktu tertentu".
      Misalnya : Jumlah produk yang dihasilkan selama jangka waktu tertentu.

3. Berdasarkan cara penyusunan, anggaran terdiri dari:

   a. Anggaran periodik,
      "Anggaran yang disusun untuk satu periode tertentu, pada umumnya periodenya satu tahun yang disusun setiap akhir periode anggaran".

   b. Anggaran kontinyu (*Continious Budget*)
      "Anggaran yang disusun untuk periode waktu tertentu dengan volume tertentu dan berdasarkan volume tersebut diperkirakan besarnya *revenue, cost* dan *expense*, namun secara periodik dilakukan penilaian kembali".

4. Berdasarkan ruang lingkup atau intensitas penyusunannya":

   a. Anggaran Parsial
      "Anggaran yang ruang lingkupnya terbatas. Misalnya anggaran untuk bidang keuangan atau bidang produksi jasa".

   b. Anggaran Komprehensif
      "Anggaran dengan ruang lingkup menyeluruh, karena jenis kegiatan meliputi seluruh aktivitas perusahaan di bidang pemasaran, produksi, keuangan, personalia, dan administrasi".

5. Berdasarkan Periode Waktu

   a. Anggaran Jangka Pendek
      "Rencana kegiatan perusahaan secara rinci dalam satu tahun anggaran".

   b. Anggaran Jangka Panjang
      "Rencana kegiatan perusahaan dengan cakupan waktu yang panjang dengan penekanan pada pengembangan pro fil perusahaan pada masa yang akan datang. Anggaran jangka panjang mencerminkan perencanaan menyeluruh tentang kegiatan yang akan dilakukan dalam jangka panjang dan merupakan kesatuan yang utuh dari rencana yang disusun untuk kegiatan setiap tahun".

6. "Berdasarkan bidangnya, anggaran terdiri dari anggaran operasional dan anggaran keuangan. Kedua anggaran ini bila dipadukan disebut anggaran induk (*master budget*). Anggaran induk yang mengkonsolidasikan rencana keseluruhan perusahaan untuk jangka pendek, biasanya disusun atas dasar tahunan. Anggaran tahunan dipecah lagi menjadi anggaran triwulanan dan anggaran triwulanan dipecah lagi menjadi anggaran bulanan".

2.1.2 Konsep Dan Pengertian Pengawasan Intern

2.1.2.1 Pengertian Pengawasan

Pengertian pengawasan menurut Effendi (2005:4) dalam Askam Tuasikal (2008) adalah sebagai berikut:

> "Pengawasan adalah segala tindakan atau aktivitas untuk menjamin agar pelaksanaan suatu aktivitas tidak menyimpang dari rencana yang telah diterapkan. Tujuan utama pengawasan bukan untuk mencari kesalahan, melainkan mengarahkan pelaksanaan aktivitas agar rencana yang telah ditetapkan dapat terlaksana secara optimal."

Sedangkan Pengawasan menurut Wawan & Lia (2009) pada jurnalnya, adalah sebagai berikut:

> "Hakikat Pengawasan adalah mencegah sedini mungkin terjadinya penyimpangan, pemborosan, penyelewenangan, hambatan, kesalahan dan kegagalan dalam mencapai tujuan dan pelaksanaan tugas-tugas organisasi."

Maka dapat disimpulkan oleh penulis bahwa pengawasan merupakan tindakan yang menjamin agar tidak terjadi kecurangan atau akitifitas menyimpang dalam pencapaian tujuan dalam pelaksanaan tugas – tugas dari pemerintahan secara optimal.

2.1.2.2 Pengawasan Intern

Sawyer (2003:58) dalam Tuasikal, Askam (2008), menegaskan pengendalian internal merupakan:

> "suatu proses yang dipengaruhi oleh aktivitas dewan komisaris, manajemen atau pegawai lainnya yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang wajar mengenai pencapaian tujuan keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisien operasi, dan ketaatan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku."

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 60 Tahun 2008 Tentang System Pengendalian Intern Pemerintah Dalam Pasal 2 menyatakan bahwa pengawasan intern adalah :

> "Seluruh proses kegiatan audit, revieu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan yang telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efesien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata kepemerintahan yang baik".

Sedangkan menurut COSO (*Communication Of Sponsoring Organization*) dalam Santoyo Gondodiyoto (2009:153),

> "*Internal Control* adalah suatu proses, melibatkan *board of director*, manajemen, komite audit, internal audit, dan seluruh anggora organisasi, dan memiliki tiga tujuan utama, yaitu: efektivitas dan efesiensi operasi, mendorong kehandalan laporan keuangan, dan dipatuhi hukum dan peraturan yang ada."

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 60 Tahun 2008 Tentang System Pengendalian Intern Pemerintah Dalam Pasal 2 pengendalian intern adalah :

> "proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efesien, keandalan pelaporan keuangan, pengamatan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang – undangan".

2.1.2.3 Komponen Pengawasan Intern

COSO (*Communication Of Sponsoring Organization*) dalam Santoyo Gondodiyoto (2009:153), terdiri lima komponen (unsur-unsur) yang saling berhubungan yang akan menunjang pencapaian tujuan perusahaan yaitu:

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 faktor-faktor seperti *intergrity* dan *ethical values of management*, kompetensi personil, *management philosophy and aoperating style*, bagaimana delegasi tanggung jawab (*responsilibity*) dan wewenang (*authority*) 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) Filosopi & gaya manajemen (*management philosophy and operating style*)
b) Integritas dan nilai etika manajemen (*integrity and ethical values*)
c) Komitmen pada kompetensi personel (*commitment to competence*)
d) Peran direksi, dewan komisaris dan/atau komite audit (*the board of directors or audit commite*)
e) Struktur organisasi (*organizational structure*)
f) Pelaksanaan wewenang & tanggungjawab (*assignment of authority and responsibility*). Authority (otoritas)

"wewenang pihak tertentu untuk memberi instruksi (right to command) ke bawahan. Sedang *responsibility* (tanggung jawab) adalah kewajiban orang yang ditugaskan untuk secara akuntable melaporkan hasilnya. Pada keadaan lingkungan tertentu dapat dilihat cara manajemen mengorganisasikan dan mengembangkan personilnya".

g) Pedoman yang dibuat manajemen bagi personel dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya (*human resourse policies and practices*).

2. *Risk Assessment* (penaksiran resiko)

Pengertian "*risk assessment*" pada COSO adalah resiko tidak tercapainya *financial reporting objectives, compliance*, dan *operasional objective*. Proses ini merupakan identifikasi dan analisis resiko 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 aktivitas suatu *entity* atau individu. Pada tahap *risk assessment* terdapat *cost-benefit consideration* yang memperhitungkan *cost dan benefit* yang akan dihasilkan dari sesuatu penerapan *control*. Artinya, jika biaya untuk pengendalian intern terlalu besar, maka sistem pengendalian intern tersebut seudah tidak punya makna positif lagi. Resiko bersifat *dinamic*, artinya mengalami perunahan, dan COSO

mendorong manajemen terus-menerut melakukan analisis serta memuhtakhirkan *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 menekankan perlunya integarsi *control activities* dengan *risk assessment. Control activities* juga membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan untk penanganan resiko telah dilakukan sesuai dengan apa yang telah direncanakan, misalnya :*financial performance review*, rekonsiliasi, *system control, physical control*, pemisahan tugas, verifikasi.

   Aktivitas pengendalian menurut COSO terdiri dari tiga kelompok tujuan:

   a) Aktivitas pengendalian yang ditujukan untuk mendorong akurasi *financial reporting:*
      - Pemisahan tugas dan fungsi
      - Otorisasi yang memadai
      - Dokumentasi yang layak
      - Pengendalian fisik atas kekayaan dan catatan akuntansi
      - Verifikasi independen atau review atas kegiatan/kineja
   b) Aktivitas pengendalian yang ditujukan untuk mendorong kinerja
      - *Performance review*
   c) Aktivitas pengendalian yang ditujukan untuk mendorong kehandalan *information processing:*

- *General control*
- *Application control*

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

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

   - *Relative to established objective* (berhubungan dengan sasaran)
   - *Accurate and in sufficient detail* (akuran dan terinci)
   - *Understandable and in a usable form* (mudah dipahami / digunakan)

   Komunikasi membahas mengenai perlunya penyampaian semua hal-hal yang berhubungan kebijakan pimpinan kepada seluruh anggota organisasi. Semua pegawai harus paham tentang kondisi perusahaan, kebijakan pimpinan, tentang *internal control*, *competitive*, dan keadaan ekonomi.

   Kebijakan manajemen harus diinformasikan, harus disampaikan dengan jelas, dibuat *policy manual*, tata administrasi (penggunaan surat menyurat, memo, perintah kerja), *standard* pelaporan, adanya resiko yang mungkin timbul karena adanya bidang baru, perubahan sistem, atau teknologi baru, perkembangan pesat organisasi/entitas, aspek-aspek hujum yang harus

diperhatikan, sebagainya. Segala sesuatu harus dikomunikasikan kepada pihak dan seluruh personil.

Contoh *communication* : kewajban dan tanggung jawab karyawan terhadap pengendalian harus dikomunikasikan dengan jelas, tertulis.

5. *Monitoring* (pemantauan)

   Aspek "*monitoring*" COSO mengedepankan kebutuhan manajemen untuk monitor sistem pengendalian intern melalui *internal control system* itu sendiri. Komponen atau pengawasan dijelaskan dalam COSO untuk memastikan kehandalan sistem dan *internal control* dari waktu ke waktu. Monitoring merupakan proses yang menilai kualitas dan kinerja sistem dan *internanl control* dari waktu ke waktu, yang dilakukan dengan melakukan aktivitas monitoring dan melakukan evaluasi 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 hierarki jabatan, dan (b) *a separate monitoring activities*, yaitu pengawasan yang dilakukan oleh fungsi audit. Pada masa orde baru kedua jenis pengawasan itu sering disebut dengan istilah pengawasan melekat (oleh atasan) dan pengawasan fungsional.

   Contoh aktivitas monitoring:

   - Manajemen me-review pengeluaran aktual dengan pengeluaran yang dianggarkan pada unit yang dipimpinnya.
   - Dilakukan pada suatu unit oleh fungsi audit.

2.1.2.4 Manfaat Pengawasan Intern

Pengawasan intern dapat membantu suatu organisasi dalam mencapai prestasi dan target yang menguntungkan, dan mencegah kehilangan sumber daya. Dapat membantu menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya. Dan juga dapat memastikan suatu organisasi mematuhi undang-undang dan peraturan, terhindar dari reputasi yang buruk dan segala konsekuensinya. Selanjutnya dapat pula membantu mengarahkan suatu organisasi untuk mencapai tujuannya, dan terhindar dari hal yang merugikan.

Dan berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Pasal 47 ayat 2 menyatakan :

> "Untuk memperkuat dan menunjang efektivitas Sistem Pengendalian Intern sebagaimana ayat (1), maka dilakukan :
> a. Pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan negara dan
> b. pembinaan penyelenggaraan SPIP."

Sedangkan Pasal 49 ayat 1 menyatakan:

> "Aparat pengawasan intern pemerintah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 49 ayat (1) terdiri atas :
> a. BPKP;
> b. Inspektorat Jendral atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern ;
> c. Inspektorat provinsi dan;
> d. Inspektorat Kabupaten/kota.

Fungsi pemeriksaan intern merupakan bagian organisasi yang integral dan menjalankan fungsinya berdasarkan kebijakan yang telah ditetapkan Fungsi pemeriksaan intern menguji sejauh mana kesesuian pelaksanaan dengan kebijakan, rencana, prosedur, dan peraturan perundang – undangan, sehingga akan terwujud keandalan informasi perlindungan terhadap harta penggunaan sumber

daya secara ekonomi dan efesien dan tercapainya tujuan organisasi**.** (Tugiman (2000) dalam Abdul Rohman (2009)

Fungsi pengawasan intern merupakan suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilakukan. Dimensi variable fungsi pemeriksaan intern mencakup : (1) mengkaji system akuntansi dan penegndalian intern: (2) pengujian atas pengelolaan informasi keuangan dan operasi pemerintahan: (3) pengujian terhadap instrument untuk menjaga harta, prosedur pemeriksaan yang tepat, standar operasional, dan identifikasi keadaan yang tidak efisien: dan (4) pengujian terhadap pengendalian non – financial organisasi.(Abdul Rohman (2009)

Menurut model COSO, Artinya, dengan adanya sistem pengendalian internal, 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 baik peraturan dan kebijakan perusahaan ataupun aturan (legal/hukum) pemerintah. Dengan dipatuhinya peraturan dan kebijakan maka penyimpangan dapat dihindari.

COSO merumuskan *internal control* adalah "proses", yang mendorong seluruh persoil untuk tercapainya tujuan organisai, yaitu: efektif, efisien operasi, *reability* laporan keuangan, dan kepatuhan pada hukum/regulasi. (meskipun definisi *internal control* adalah "*process*", tetapi sesungguhnya evaluasi efektivitas *internal control* dilakukan *as of a point in time*).

Model COSO merumuskan tujuan-tujuan *internal controls* dalam kategori bidang kegiatan:

a. *"operasional*,
b. *financial reporting*, dan
c. *compliance*. Model (*framework*)".

Dalam keputusan presiden nomor 74 tahun 2001 pasal (6), dinyatakan bahwa pengawasan pemerintah daerah merupakan proses kegiatan yang diajukan untuk menjamin agar pemerintah daerah berjalan sesuai dengan rencana dan ketentuan undang – undang yang berlaku. (Askam Tuasikal 2008)

2.1.3 Konsep Dan Pengertian Kinerja Pemerintah Daerah

2.1.3.1 Kinerja

Menurut Indra bastian (2001:329) dalam Misni Erwati 2009 yang dimaksud dengan kinerja adalah:

> "Secara umum dapat dikatakan kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu."

Menurut Rivai, Basri (2005:14) dalam Lijan Poltak Sinambela (2012:6) kinerja adalah :

> "……...hasil atau tingkat keberhasilan seseorang atau keseluruhan selama periode tertentu di dalam melaksanakan tugas dibandingkan dengan berbagai kemungkinan, seperti standar hasil kerja, target atau sasaran atau kriteria yang telah ditentukan terlebih dahulu dan telah disepakati bersama."

Pengukuran kinerja digunakan sebagai dasar untuk melakukan penilaian kinerja yaitu : untuk menilai sukses atau tidaknya suatu organisasi, program, atau kegiatan,, pengukuran, kinerja diorganisasi sektor publik bukanlah hal mudah. Salah satunya disebabkan oleh tidak adanya sebuah teknik atau cara yang baku untuk melakukannya. Diskusi dan wawancara tentang berkembang setidaknya dalam tiga hal yaitu : pertama, apa yang diukur, kedua bagaimana

pengukurannya, ketiga, bagaimana melaporkannya. (Deddi dan Ayuninftyas (2011;158)

2.1.3.2 Kinerja Sektor Publik

Menurut Lijan Poltak Sinambela (2012:184) kinerja sektor publik adalah:

> "Kinerja birokrat atau pemerintah ataupun pengelola BUMN/BUMD (yang mewakili negara) dalam menyediakan berbagai kepentingan masyarakat (barang dan jasa) serta menyelenggarakan pelayanan kepada umum atau masyarakat. Semakin baik pelayanan pemerintah kepada masyarakat, akan membawa kesejahteraan yang semakin meningkat."

Menurut Mardiasmo 2009; 121 Pengukuran kinerja sektor publik adalah :

> "Suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik dalam menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan non finansial. Sistem pengukuran kinerja dapat dijadiakan sebagai pengendalian organisasi karena pengukuran kinerja diperkuat dengan menetapkan *reward and punishment system*".

Pengukuran kinerja sector public adalah suatu system yang bertujuan untuk membantu manajer public dalam dalam menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur financial dan non financial. System pengukuran kinerja dapat dijadikan sebagai pengendalian organisasi kerena pengukuran kinerja diperkuat dengan menetapkan *reward and punishment system*.

Melalui pengukuran kinerja diharapkan instansi pemerintah dapat mengetahui kinerja dalam suatu periode tertentu. Dengan adanya suatu pengukuran kinerja maka kegiatan dan program instansi pemerintah dapat diukur dan dievaluasi. Dari pengukuran kinerja, setiap insatansi dapat diperbandingkan dengan instansi yang sejenis, sehingga penghargaan dan tindakan disiplin dapat dilakukan secara objektif.(Misni Ermawati 2009)

2.1.3.3 Kinerja Pemerintah Daerah

Menurut Abdul Rohman (2007) kinerja pemerintah daerah adalah :

> "merupakan gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi yang tertuang dalam perumusan skema stategis (strategic planning) suatu organisasi. Secara umum dapat dikatakan juga bahwa kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai organisasi dalam periode tertentu."

Menurut Wawan et al (2009) dalam jurnalnya menyatakan bahwa kinerja pemerintah daerah adalah:

> "Bagaimana atau sejauh mana Pemerintah Daerah menyelenggarakan urusan-urusannya tersebut".

Kinerja pemerintah daerah merupakan gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan 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 dalam periode tertentu.(Abdul Rohman, 2009)

Kinerja pemerintah daerah berati bagaimana atau sejauh mana pemerintah daerah menyelenggarakan urusan – urusan tersebut. Informasi yang digunakan untuk pengukuran kinerja dibagi dua yaitu informasi financial dan informasi nonfinancial**.**(Wawan Dan Lia, 2009)

2.1.3.4 Manfaat Pengukuran Kinerja

Manfaat pengukuran kinerja (Mardiasmo 2009; 122) antara lain sebagai berikut:

1. "Memberikan pemahaman mengenai ukuran yang digunakan untuk menilai kinerja manajemen.
2. Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan.
3. Untuk memonitor dan mengevaluasi pancapaian kinerja dan membandingkannya dengan target kinerja serta melakukan tindakan korektif untuk memperbaiki kinerja.
4. Sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman (*reward & punishment)* secara objektif atas pencapaian prestasi yang diukur sesuai dengan sistem pengukuran kinerja yang telah disepakati.
5. Sebagai alata komunikasi antara bawahan dan pimpinan dalam rangka memperbaiki kinerja organisasi.
6. Membantu mengidentifikasikan apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi.
7. Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah.
8. Memestikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif".

Ihyaul Ulum MD (2004;282) mengatakan bahwa waktu yang cukup dan sumber daya yang memadai akan diperlukan dalam penerapan pengukuran kinerja karena kebijakan yang terperinci dengan baik perlu sebagai landasan dan memberi acuan bagi proses pengukuran kinerja. Berikut ini adalah beberapa hal yang harus diperhatikan dalam penyusunan kebijakan atas pengukuran kinerja :

a. "Komitmen resmi pihak legislatif dan manajemen untuk mendukung proyek dengan sumber daya keuangan dan karyawan yang memadai serta komitmennya untuk menggunakan informasi yang dihasilakan.
b. Tingkat peran serta karyawan dan masyarakat.
c. Fokus pelayanan yang menyeluruh atau selektif.
d. Bentuk dan frekuensi pelaporan
e. Koordinasi dengan sistem keuangan dan karyawan".

2.1.3.5 Tujuan Sistem Pengukuran Kinerja

Secara umum tujuan sistem pengukuran kinerja menurut Mardiasmo (2009;112) adalah :

1. "Untuk mengkomunikasikan strategi secara lebih baik *(top down dan buttom up)"*.

2. "Untuk mengukur kinerja finansial dan non-finansial secara berimbang sehingga dapat dapat ditelusuri perkembangan pencapaian strategi".

3. “Untuk mengkomodasikan pemahaman kepentingan manajer level menengah dan bawah serta memotifasi untuk mencapai *goal congruence”.*

4. “Sebagai alat untuk mencapai kepuasan berdasarkan pendekatan individual dan kemampuan kolektif yang rasional”.

Pengukuran kinerja sektor publik menurut Mardiasmo (2011:121) dilakukan untuk memenuhi tiga maksud, antara lain:

1. “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.
2. Ukuran kinerja sektor publik digunakan untuk pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan.
3. Ukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan”.

Ada enam langkah dasar yang perlu diikuti pemerintah daerah dalam membangun sistem pengukuran kinerja yang dikatakan oleh Ihyaul Ulum MD (2004;281) adalah sebagai berikut :

1. memperkirakan kesiapan organisasi
   “keberhasilan dalam menerapkan sistem pengukuran kinerja tergantung pada tingkat kesiapan organisasi. Kesiapan berarti dimilikinya kombinasi yang tepat dari orang, manejerial dan perlengkapan pada tempatnya”.

2. Merumuskan tujuan
   “ujuan pengambangan sistem pengukuran kinerja harus dirumuskan secara jelas. Apakah sasarannya untuk menyempurnakan pembuatan keputusan, perencanaan, manajemen, penyusunan anggaran”.

3. Mengembangkan rencana kerja
   “mencakup pengelolaan proyek, kepegawaian, rencana kerja, anggaran, pelatihan, strategi dan kriteria pemantauan”.

4. Merumuskan misi, tujuan sasaran
   “ tujuan dan sasaran akan memperlihatkan arah dan dapat menciptakan antusiasme untuk adanya penyediaan pelayanan publik yang berkualitas tinggi”.

5. Mengenali pengukuran

"memperhitungkan sumber – sumber daya yang digunakan dalam pelayanan yang tersedia".

6. Pemantauan dan evalusi
   "pemantauan yang cermat menyebabkan perbaikan sasaran, ukuran, target kinerja prosedur pengumpulan bentuk pelaporan dan rencana – rencana penyempurnaan dlam memberi respon terhadap suatu masalah yang ditentukan dengan kondisi yang berbeda –beda".

Pengukuran kinerja menunjukan hasil yang implementasi sebuah kegiatan, kebijakan tetapi pengukuran kinerja tidak menganalisis alasan hal ini dapat terjadi atau mengidentifikasikan perubahan yang perlu dilakukan terhadap tujuan dan kegiatan kebijakan, Mahmudi (2007) dalam Deddi Nordiawan, Ayuninftyas Hertianti (2007;158) mengatakan ada beberapa tujuan kinerja disektor publik diantara nya :

1. Mengetahui Tingkat Ketercapaian Tujuan Organisasi
   "Pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik digunakan untuk mengetahui ketercapaian oraganisasi. Penilaian kinerja berfungsi sebagai tonggak *(milestone)* yang menunjukan tingakat ketercapaian tujuan dan juga menunjukan apakah organisasi berjalan sesuai arah penyimpangan dari yujuan yang telah ditetapan".

2. Menyediakan Sarana Pembelajaran Pegawai
   "Pengukuran kinerja merupakan pendekatan sistematik dan terigtegrasi untuk memperbaiki kinerja organisasi dalam rangka mencapai tujuan strategik oraganisasi serta ewujudkan visi dan misinya".

3. Mengevaluasi Target Akhir *(Final Autcome)*
   "Pengkuran kinerja dilakukan sebagai sarana pembelajaran untuk perbaikan kinerja dimasa mendatang".

4. Menentukan Standar Kinerja
   "Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan".

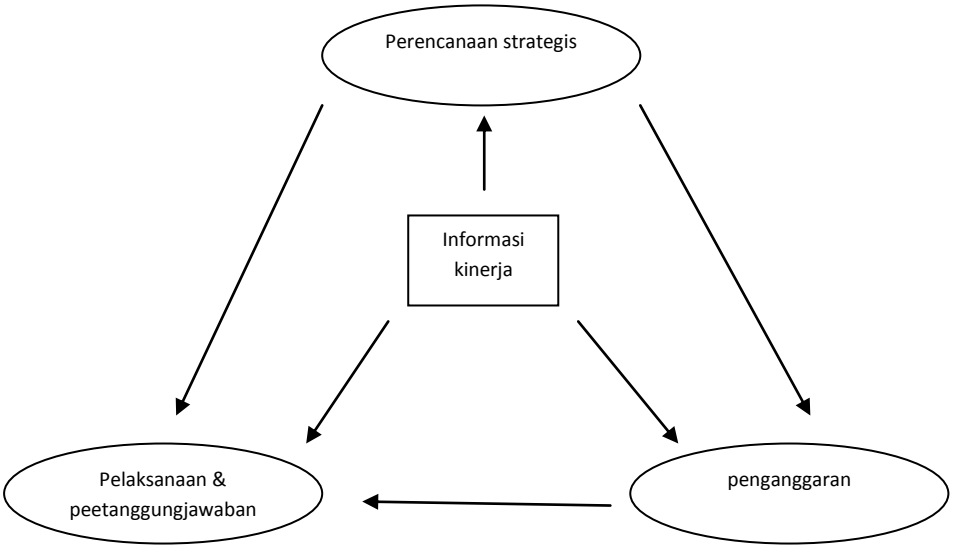
5. Memotifasi Pegawai
   "Memberikan dasar sistematik dalam pembuatan keputusan pemberian penghargaan (*reward)* dan hukuman (*punishment)"*.

2.1.3.6 Pelaporan Kinerja

Informasi tentang kinerja menjadi informasi penting yang dibutuhkan disetiap fase sektor publik dalam mencapai visi dan misnya. Dalam aspek perencanaan, informasi tentang kinerja memberi gambaran penting dan fudamental tentang kondisi saat ini yang menjadi basis perencanaan. (Deddi Nordiawan, Ayuninftyas Hertianti (2007;158))

Informasi tentang kinerja dalam bentuk pelaporan pertanggung jawaban menjadi informasi yang paling krusial untuk kepentingan evaluasi. Tanpa laporan kinerja dalam proses pertanggungjawaban, siklus penganggaran berbasis kinerja menjadi tidak lengkap. Anggaran kinerja merencanakan uang dan kinerja. Karena itu, penggunaan uang dan encapaian kinerja yang bersangkutan harus dipertanggungjawabkan pada akhir periode penganggaran. Proses audit pun seharusnya menjadi satu kesatuan antara audit dan laporan keuangan dan audit kinerja

Penjelasan di atas ditunjukan keberadaan informasi kinerja yang dibutuhkan pada berbagai fase pengolahan organisasi sektor publik seperti yang ditunjukan pada bagan berikut :



Gambar 2.2
Skema Pelaporan Kinerja
Sumber: Deddi Nordiawan, Ayuninftyas Hertianti (2007) Akuntasi Sektor Publik

2.1.3.7 Indikator Kinerja Dan Pengukuran *Value For Money*

Mariasmo (2009;128) mengatakan istilah "ukuran kinerja" pada dasarnya berbeda dengan istilah "indikator kinerja" ukuran kinerja mengacu pada penilaian kinerja secara langsung, sedangkan indikator kinerja mengacu pada penilaian kinerja secara tidak langsung, yaitu hal – hal sifatnya hanya merupakan indikasi – indikasi kinerja. Untik dapat mengukur kinerja pemerintah, maka perlu dikatahui indikator – indikator sebagai penilai kinerja. Mekanisme untuk menentukan indikator kinerja tersebut memerlukan hal – hal sebagai berikut :

1. Sistem perencanaan dan pengndalian
   "meliputi proses, prosedur, dan struktur yang memberi jaminan bahwa tujuan organisasi telah dijelaskan dan dikomunikasi ke seluruh bagian organisasi dengan menggunakan rantai komando yang jelas yang didasari pada spesifikasi tugas pokok dan fungsi".

2. Spesifikasi teknis dan standarisasi
   "kinerja suatu kegiatan, program, dan organisasi, diukur dengan menggunakan spesifikasi tenis secara detail untuk memberikan jaminan bahwa spesifikasi teknis tersebut dijadikan sebagai standar penelitian".

3. Kompetensi teknis dan profesionelisme
   "untuk memberikan jaminan terpenuhinya spesifikasi teknis dan standarisasi yang ditetapkan, maka diperlukan personel yang memiliki kopetensi teknis dan profesionel dalam bekerja".

4. Mekanisme ekonomis dan mekanisme pasar
   "mekanisme ekonomi terkait dengan pemberian penghargaan dan hukuman *(reward & punishment)* yang bersifat finansial, sedangkan mekanisme pasar terkait dengan penggunaan sumber daya yang menjamin terpenuhinya *value for money*. Ukuran kinerja digunakan sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman (alat pembinaan)".

5. Mekanisme sumber daya manusia
   "pemerintah perlu menggunakan beberapa mekanisme untuk memotifasi stafnya untuk memperbaiki kinerja personal dan organisasi".

Mardiamo (2009;128) juga mengatakan peran indikator kinerja bagi pemerintah antara lain :

1. "Unruk membantu memperjelas tujuan organisasi.
2. Untuk mengevaluasi target akhir *(final outcome)* yang dihasilkan.
3. Untuk menunjukan standar kinerja.
4. Untuk menunjukan efektifitas.
5. Untuk membentu menentukan aktifitas yang memiliki efektifitas biaya yang paling baik untuk mencapai target sasaran".

2.1.4 Hasil Penelitian Sebelumnya

Selanjutnya untuk mendukung penelitian ini dapat disajikan daftar penelitian terdahulu dan teori yang sudah dijabarkan atau dikemukakan sehingga dapat membedakan keorisinalitasan penelitian ini :

Tabel 2.1
Tabel Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul	Hasil	Persamaan	Perbedaan
1.	Bambang sardjito & osmad muthaher	Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah	Terdapat pengaruh yang signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aprat pemerintah daerah, yang ditunjukkan dengan nilai t hitung sebesar 2,054dengan signifikasi sebesar	Variabel independen Tentang Partisipasi anggaran Variabe	- Budaya organisas dan komitmer organisasi sebagai variable moderating.

		Daerah: Budaya Organisasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating	0,042 yang lebih kecil dari 0,05. Semakin tinggi partisipasi penyusunan anggaran maka akan semakin meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah.	dependenl Kinerja pemerintah daerah(pemda)	
2	Abdul rohman, 2009 Vol 9, no 1	Analisis implementasi system akuntansi, penegelolaan keuangan daerah terhadap fungsi pengawasan dan kineja pemerintah daerah. (survey pada pemda dijawa tengah)	fungsi pengawasan intern berpengaruh terhadap kinerja pemda. Fungsi penfawasan intern membantu para anggota organisasi dalam melaksanakan tanggungjawabnya secara efektif dan mencapai kinerja yang lebih baik. Fungsi pengawasan intern memonitoring apakah perilaku sudah berorientasi pda pencapaian kinerja yang baik, dan melakukan koreksi atas perilaku dan hasil yang menyimpang dari kinerja yang diinginkan.	Variabel independen pengawasan intern. Variabel dependen Tentang kinerja pemerintah daerah	Analisis implementasi system akuntansi, pengelolaan keuangan daerah.
3	Wawan sukmana & Lia anggarsari. Vol 4, no 1 (ISSN : 1907 – 9958)	Pengaruh pengawasan intern dan pelaksanaan system akuntansi keuangan daerah terhadap kinerja pemerintah daerah. (survei pada satuan kerja perangkat daerah kota tasikmalaya)	Secara parsial Pengawasan Intern berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Pemerintah Daerah. Hal ini menunjukan bahwa Pengawasan Intern dapat memberikan dukungan terhadap responsivitas, responsibilitas, dan akuntanbilitas Pemerintah. Semakin baik Pengawasan Intern yang dilaksanakan akan memberi dampak semakin baik Kinerja Pemerintah Daerah yang dicapai. Pelaksanaan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah pun secara parsial berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Pemerintah Daerah artinya sistem akuntansi keuangan daerah dapat menimbulkan dukungan yang kuat terhadap Kinerja Pemerintah Daerah yang dicapai.	Variabel independen Pengawasan intern Variabel dependen Kinerja pemerintah daerah	Pelaksanaan system akuntansi keuangan daerah.
4	Askam Tuasikal	Pengaruh pengawasan, pemahaman, system akuntansi keuangan dan pengelolaan keuangan terhadap unit satuan kerja pemerintah	Pengawasan internal maupun ekternal pemahaman mengenai system akuntansi keuangan daerahberpengaruh terhadap kinerja unit satuan kerja pemerintah daearah baik secara parisal maupun simultan	Variabel independen Pengawasan intern Variabel dependen Kinerja pemerintah daerah	System akuntansi keuangan daerah

5	Nur faizah ISSN 1829-9857, juni 2007, vol 3 no 3	Pengaruh partisipasi penyusnan anggaran terhadap knerja manajerian dengan variabel pemoderasi gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi pada pemkot surabaya	Hubungan yang ditujukan oleh koefisien regresi yang positif dan signifikan, menunjukan jika partisipasi penyusunan anggaran tinggi maka kinerja manejerial akan meningkat	Variabel independen partisipasi penyusnnan naggaran Variabel dependen Kinerja manajerial	pemoderasi gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi
6	Misni erwati ISSN 0854-8986, juli 2009 vol 102	Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran berbasis kinerja (ABK) terhadap kinerja kepala satuan kerja perangkat daerah (SKPD) pemerintah daerah dengan komitmen organisasi dan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating.	Partipasi penyusunan anggaran berbasis kinerja (ABK) mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja kepala SKPD pemerintah daerah	Variabel independen pengaru partisipasi penusunan anggaran berbasis kinerja Variabel dependen kinerja kepala satuan kerja perangkat daerah (SKPD) pemerintah daerah.	komitmen organisasi dan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating.
7	Nanda hapsari, universitas ponegoro	Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan komitmen organisasi dan lokus of control sebagai variabel moderating	Hasil analisa terhadap partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial, yang ditunjukan oleh hasil signifikan sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05sehingga hipotesis satu diterima.	Variabel independen pengaruh partisipasi penyusunan anggaran Variabel dependen kinerja manajerial	komitmen organisasi dan lokus of control sebagai variabel moderating
8	Ahmad zaenuri, joko riyanto, ISSN 0854-1441, vol 19 n0 1, 2008	Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial dengan motifasi dan pelimpahan wewenang sebagai variabel moderating	Kombinasi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motifasi kerja yang dimiliki manajer merupakan kesesuaian terbaik, yaitu faktor motifasi kerja memenuhi persyarat kondisional atau efektifitas dari partisipasi penyusunan anggaran yang dapat meningkatkan kinerja manajerial.	variabel independen partisipasi penyusunan anggaran variabel dependen kinerja manajerial	motifasi dan pelimpahan wewenang sebagai variabel moderating
9	Jaqueline tangkau, ISSN 1978-8452, vol 2, no 4, juni 2009	Analisis pengaruh komitmen organisional dan partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial dan senjangan anggaran (budgetary slack)	Partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial tinggi, apabila komitmen organisasi yang dimiliki manajer tinggi, sebaliknya pengaruh partisipai penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial rendah apabila komitmen yang dimiliki rendah.	Variabel indepanden partisipasi penyusunan anggaran variabel dependen kinerja manajerial	Analisis pengaruh komitmen organisional, senjangan anggaran (budgetary slack)

2.2 Kerangka Pemikiran

Pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Tahun 2008. Dalam undang – undang 17, 25, 33 tahun 2004 tentang keuangan negara yang mengatur pengelolaan keuangan daerah dan perencanaan penganggaran di daerah, semua diatur. Dilaksanakan oleh pemerintah daerah diatur dalam undang – undang 32 tahun 2004

Rencana penyusunan anggaran dengan pendekatan kinerja dalam Kepmendagri memuat pedoman penyusunan rancangan APBD yang dilaksanakan oleh Tim Anggaran Eksekutif bersama-sama Unit Organisasi Perangkat Daerah (unit kerja). Rancangan anggaran unit kerja dimuat dalam suatu dokumen yang disebut dengan Rancangan Anggaran Satuan Kerja (RASK). di setiap unit pelaksana anggaran daerah sesuai dengan visi, misi, tugas pokok, tanggungjawab dan fungsi yang menjadi kewenangan unit kerja yang bersangkutan dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan masyarakat.

Mardiasmo (2009;65) mengatakan penyusunan anggaran merupakan wujud komitmen dari *budget holder* (eksekutif) kepada pemberi wewenang (legislatif). Kineja eksekutif akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efesiensi anggaran. Kinerja manager publik dinilai berdasarkan berapa yang berhasil ia capai dikatkan dengan anggaran yang telah ditetapkan jadi anggaran merupakan alat yang efektif untuk pengendalian dan penilaian kinerja. Anggaran publik yang disusun dengan baik akan mampu mampu mendeteksi terjadinya indikonsisten suatu unit kerja dalam pencapaian tujuan organisasi. Anggaran

publik juga berfungsi sebagai alat komunikasi antar unit kerja dalam lingkungan eksekutif dan harus dikomunikasikan keseluruh bagian organisasi untuk dilaksanakan.

Selain melaksanakan penyusunan anggaran satuan kerja perangkat daerah juga melakukan pengawasan intern yang berfungsi sebagai mencegah sedini mungkin terjadinya penyimpangan, pemborosan, penyelewengan, hambatan, kesalahan, dan kegagalan dalam mencapai tujuan dan pelaksanaan tugas – tugas organisasi. Selain itu pengawasan intern juga melaksanakan tanggung jawab dalam mencapai kinerja secara efektif**.** Untuk itu, fungsi pengwasan intern melakukan analisis, penilaian, mengajukan saran – saran, dan mengembangkan pengawasan yang efektif dengan biaya yang wajar.

Pengawasn intern dimaksudkan untuk membantu manajemen melaksanakan tanggung jawab dalam pencapaian kinerja secara efektif. Fungsi pengawasan intern melakukan analisis penilaian, mengajukan saran – saran, dan mengembangkan pengawasan yang efektif dengan biaya yang wajar. (sawyer 2003 dalam Rohman Abdul 2009)

Pengawasan yang dilakukan dapat menjadi jaminan yang cukup bagi sasaran kinerja yang ingin dicapai, dilaksanakannya pengawasan intern yang yang efektif dan kontinyu pada kegiatan dapat menjamin kinerja pemerintah daerah tercapai dengan baik. (Wawan dan lia 2009)

Untuk menilai apakah program atau kegiatan yang telah direncanakan telah terlaksana sesuai dengan rencana tersebut, dan yang lebih penting adalah apakah telah mencapai keberhasilan yang telah ditargetkan pada saat perencanaan.

Pengukuran kinerja dimulai dengan proses penetapan indikator kinerja yang memberi informasi sedemikian rupa sehingga memungkinkan unit kerja sektor publik untuk memonitor kinerjanya dalam menghasilkan *autput* dan *autcome* terhadap masyarakat. Pengukuran kinerja bermanfaat untuk membantu para penagmbil kemputusan dalam memonitor dalam memperbaiki kinerja dan berfokus pada tujuan organisasi dalam memenuhi tuntutan akuntanbilitas publik**.**

2.2.1 Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Pemerintahan Daerah (X1 Dan Y)

Menurut Ida Bagus Agung (2010:19) partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial menjelaskan Partisipasi akan menguntungkan suatu organisasi perusahaan. Partisipasi telah menunjukkan dampak positif terhadap sikap karyawan, meningkatkan kerja sama diantara manajer.

Menurut *Hansen dan Mowen* Partisipasi penyusunan anggaran memungkinkan para manajer tingkat bawah untuk turut serta dalam pembuatan anggaran. Peningkatan tanggung jawab dan tantangan yang intern dalam proses tersebut memberikan insentif non uang yang mengarah pada tingkat kinerja yang lebih tinggi.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran memiliki keterkaitan. Keterkaitan tersebut dapat berdampak positif atau negatif tergantung pada pihak yang melaksanakannya dalam suatu Pemerintah dalam hal ini SKPD di Kota Bandung.

Deddi dan Ayuningtyas 2011 mengatakan pendekatan kinerja diperkenakan untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam penyusunan anggaran,

khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolak ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik.

Bambang Dan Osmad 2007 mengatakan bahwa terdapat pengaruh signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Hal ini menunjukan Anggaran partisipatif dapat dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja setiap anggota organisasi sebagai individual karena dengan adanya partisipatif dalam penyusunan anggaran diharapkan setiap invidual mampu meningkatkan kinerjanya sesuai dengan target yang telah ditetapkan.

Misni erwati 2009 mengatakan partisipasi penyusunan anggaran berbasis kinerja (ABK) mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja kepala SKPD pemerintah daerah.

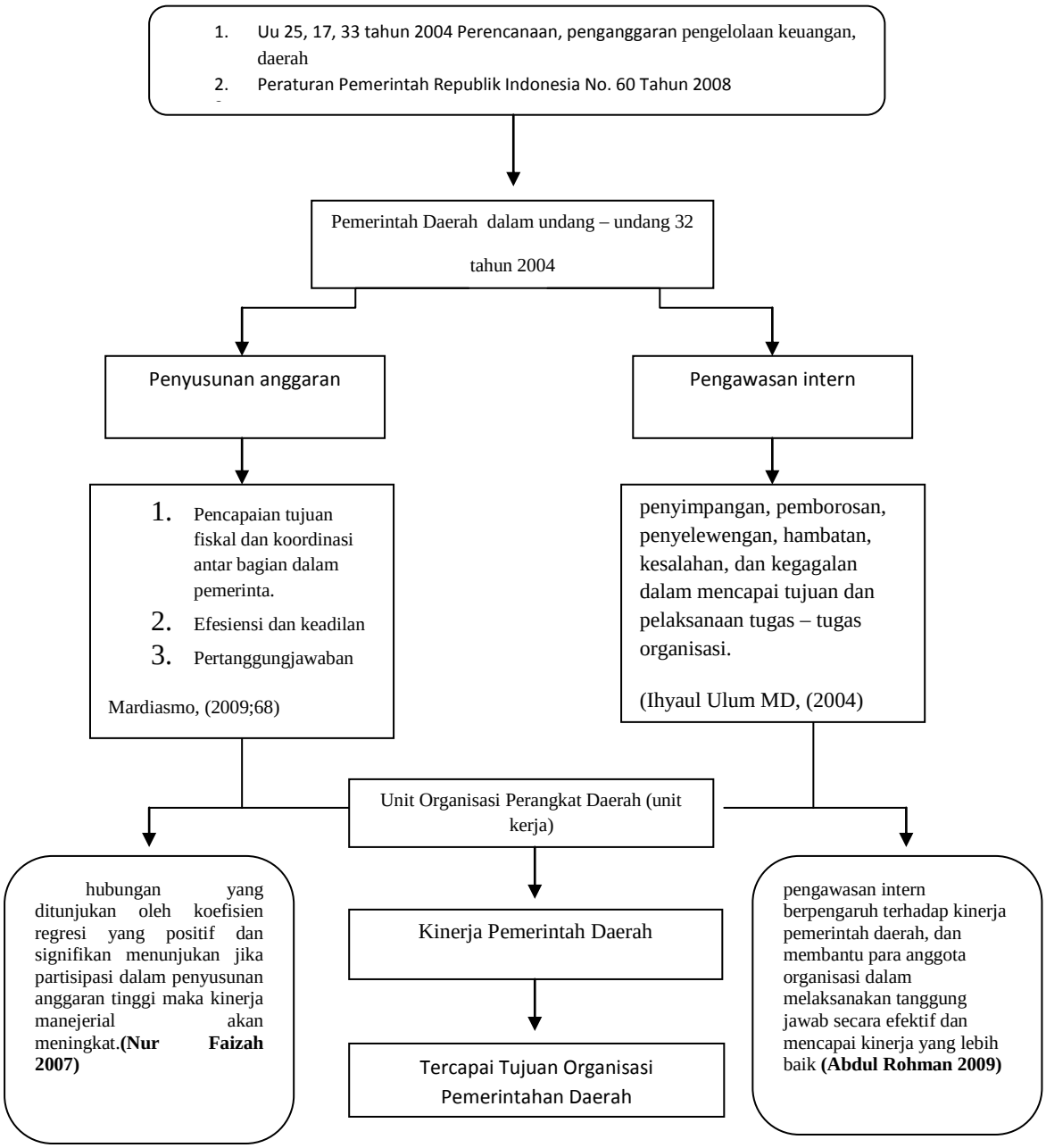
2.2.2 Pengaruh Pengawasan Intern Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (X2 Dan Y)

Menurut Wawan dan Lia (2009) mengatakan bahwa pengawasan intern berpengaruh signifikan terhadap kinerja Pemerintah daerah. Hal ini menunjukan bahwa pengawasan intern dapat memberikan dukungan terhadap responsivitas, responsibilitas, dan akuntabilitas Pemerintah. Semakin baik pengawasan intern yang dilaksanakan akan memberikan dampak semakin baik kinerja Pemerintah daerah yang dicapai.

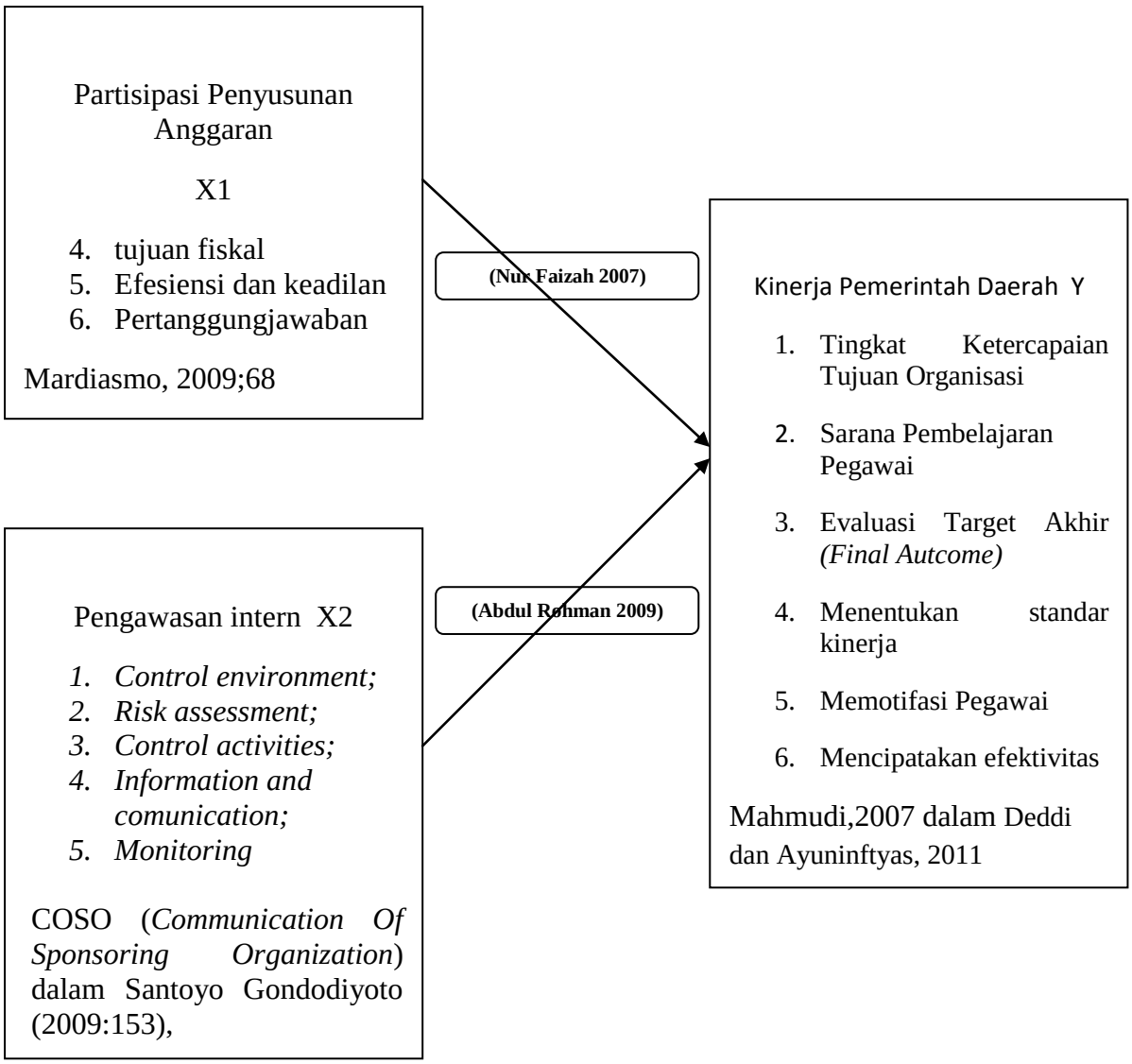
Abdul Rohman 2009 mengatakan bahwa pengawasan intern berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah, dan membantu para anggota organisasi dalam

melaksanakan tanggung jawab secara efektif dan mencapai kinerja yang lebih baik. Fungsi pengawasan intern memonitor apakah perilaku sudah berorientasi pada pencapaian kinerja yang baik, dan melakukan koreksi atau perilaku dan hasil yang menyimpang dari kinerja yang diinginkan.

Berdasarkan kerangka pemikiran dalam penelitian ini, penulis menyimpulkan atau mengambarkan kerangka pemikiran dan paradigma dari penelitian ini :



Gambar 2.3
Bagan Kerangka Pemikiran



Keterangan :

X_1 = Partisipasi Penyusunan Anggaran
X_2 = Pengawasan Intern
Y = Kinerja Pemerintah

Gambar 2.4 Paradigma Penelitian

Bagan Kerangka Pemikiran Analisis Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Pengawasan Intern Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

2.3 HIPOTESIS

Berdasarkan kerangka pemikiran diatas maka perlu dilakukannya pengujian hipotesis untuk mengetahui ada atau tidaknya hubungan antara variabel *independent* terhadap variabel *dependent.*

Menurut Sugiono (2012:64) dalam narimawati (2012) berpendapat bahwa :

> "Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk 65kalimat pertanyaan".

Sedangkan menurut Umi Narimawati (2007:73)

> "Hipotesis dapat dikatakan sebagai pendugaan sementara mengenai hubungan antara variabel yang akan diuji kebenarannya. Karena sifatnya dan dugaaan, maka hipotesis hendaknya mengandung implikasi yang lebih jelas terhadap pengujian yang dinyatakan".

Penulis mengasumsikan dalam pengambil keputusan sementara (hipotesis) bahwa sebagai berikut :

H1 :Penyusunan Anggaran Pada Dinas SKPD Kota Bandung sudah mengikut sertakan para pegawai Pemerintahan Daerah.

H2 :Pengawasan Intern Pada Pemerintahan Daerah Kota Bandung sudah baik..

H3 : Kinerja pada Dinas SKPD kota Bandung sudahi pada pencapaian kinerja yang tinggi.

H4 : Partiispasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah pada Dinas SKPD Kota Bandung.

H5 : Pengawasan intern berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah pada Dinas SKPD Kota Bandung.