BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Pengendalian Intern

2.1.1.1 Pengertian Pengendalian Intern

Pengertian pengendalian intern menurut Rahmadi Murwanto (2012:195) adalah sebagai berikut:

> "Pengendalian intern merupakan bagian utama dalam pengelolaan suatu organisasi, pengendalian intern juga terdiri dari rencana-rencana, metode-metode, dan prosedur-prosedur yang digunakan untuk mencapai visi, misi, tujuan dan sasaran organisasi sehingga mendukung suatu sistem manajemen berbasis kinerja".

Menurut *The Committee of Sponsoring Organization* (COSO) yang dukutip oleh Sanyoto Gondodiyoto (2009:153) pengertian pengendalian intern adalah sebagai berikut:

> "*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."

Pengertian pengendalian intern menurut Ikatan Akuntan Indondesia (IAI) (2001) adalah sebagai berikut:

> "Pengendalian intern adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini : (a) keandalan laporan keuangan , (b) efektifitas dan efisiensi operasi, dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku"

Sedangkan menurut Mulyadi (2002:181) menyatakan bahwa pengertian pengendalian intern adalah :

> "Sebagai suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personel lainnya yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini : (a) keandalan pelaporan keuangan, (b) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku dan (c) efektifitas dan efisiensi operasi"

Dari beberapa pengertian diatas dapat dikatakan bahwa pengendalian intern merupakan 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 untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini (a) Keandalan pelaporan keuanga, (b) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku dan (c) efektifitas dan efisiensi operasi.

2.1.1.2 Tujuan Pengendalian Intern

Menurut Mulyadi (1998:172) alasan perusahaan untuk menerapkan sistem pengendalian intern adalah sebagai berikut:

> "Untuk membantu pimpinan agar perusahaan dapat mencapain tujuan dengan efisien. Tujuan pengendalian intern adalah untuk memberikan keyakinan memadai dalam pencapaian tiga golongan tujuan: keandalan informasi keuangan, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, efektifitas dan efisiensi operasi".

Tujuan pengendalian internal menurut Mulyadi (2008:163) adalah sebagai berikut:

> "1. Keandalan informasi keuangan
> Pengendalian intern ini membuat manajemen bertanggungjawab menyiapkan laporan keuangan untuk kepentingan pihak intern dan ekstern perusahaan.Laporan yang disajikan harus dapat diandalkan.
> 2. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku
> Pengendalian intern ini dimaksudkan agar organisasi melakukan kegiatannya sesuai dengan peraturan dan hukum yang berlaku.
> 3. Efektivitas dan efisiensi operasi

> Pengendalian intern dalam perusahaan merupakan alat untuk mengurangi kegiatan pemborosan dan mengurangi penggunaaan sumber daya yang tidak efektif dan efisien dalam operasi perusahaan."

Ketiga tujuan pengendalian internal tersebut dapat dicapai melalui pengendalian internal yang efektif dan unsur-unsur pengendalian internal juga merupakan proses untuk menghasilkan pengendalian internal yang memadai. Oleh karena itu agar tujuan pengendalian dapat tercapai perusahaan harus mempertimbangkan komponen-komponen pengendalian internal.

2.1.1.3 Unsur-Unsur Pengendalian Intern

Enurut Rahmadi Murwanto (2012:195) unsur-unsur pengendalian intern diturunkan dari cara manajemen menjalankan kegiatan organisasi dan merupakan bagian yang integral dalam proses manajemen. Unsur-unsur ini saling terkait satu dengan lainnya.

Walaupun semua unsur ini ada dalam setiap organisasi, penyelenggaraan setiap unsur tersebut dapat berbeda sesuai dengan ukuran organisasi. Unsur- unsur tersebut adalah sebagai berikut:

1. **Lingkungan Pengendalian**

   Lingkungan pengendalian menjadi dasar bagi sistem pengendalian internal yang memadai bagi organisasi melalui kepemimpinan, nilai bersama, dan budaya yang menekankan akuntabilitas untuk pengendalian. Unsur lingkungan pengendalian menentukan suasana organisasi dengan mempengaruhi orang-orang di dalam organisasi akan kesadaran mereka terhadap pentingnya pengendalian. Para pegawai dan manajemen harus mengembangkan dan memelihara suatu lingkungan yang melingkupi organisasi yang membentuk

sikap yang positif dan suportif terhadap pengendalian intern dan manajemen yang hati-hati. Lingkungan pengendalian yang positif memunculkan kedisiplinan, struktur, dan suasana yang mempengaruhi kualitas dari pengendalian intern.

Beberapa faktor mempengaruhi lingkungan pengendalian, yaitu:

a) Integritas dan nilai-nilai etika yang dipelihara dan ditunjukkan oleh jajaran manajemen dan pegawai organisasi. Manajemen instansi pemerintah memainkan peranan penting dalam memberikan kepemimpinan dalam faktor ini dengan cara memelihara suasana etika organisasi, menjadi teladan untuk tindakan-tindakan yang benar, menghilangkan godaan-godaan untuk melakukan tindakan yang tidak etis dan menegakkan disiplin sebagaimana mestinya.
b) Komitmen manajemen terhadap kompetensi. Semua pegawai harus memiliki dan memelihara tingkat kompetensi yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas yang menjadi tanggung jawab mereka dan untuk memahami pentingnya mengembangkan dan menyelenggarakan pengendalian intern yang baik. Manajemen perlu mengidentifikasi kebutuhan pengetahuan dan keterampilan untuk berbagai tugas dan jabatan dan menyediakan pelatihan yang dibutuhkan, pembinaan yang jujur dan konstruktif, dan penilaian kinerja.
c) Filosofi dan gaya operasi manajemen. Faktor ini menentukan tingkat risiko yang akan diambil oleh instansi dan filosofi manajemen terhadap manajemen berbasis kinerja, sistem informasi, akuntansi, fungsi personalia, pengawasan, audit, dan evaluasi yang dapat memberikan pengaruh besar terhadap pengendalian intern.
d) Struktur organisasi. Faktor ini menyediakan kerangka kerja bagi manajemen dalam perencanaan, pengarahan, dan pengendalian organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan organisasi. Suatu pengendalian intern yang baik mengharuskan adanya struktur organisasi suatu instansi yang menunjukkan dengan jelas bidang-bidang kunci atas wewenang dan tanggung jawab dan yang menetapkan jalur pelaporan yang benar.
e) Cara pendelegasian wewenang dan tanggung jawab dalam organisasi. Pendelegasian ini mencakup wewenang dan tanggung jawab untuk aktivitas-aktivitas operasional, hubungan pelaporan, dan prosedur otorisasi.
f) Kebijakan-kebijakan dan praktik-praktik manajemen sumber daya manusia yang baik, yang meliputi penetapan praktik-praktik yang layak dalam hal perolehan, orientasi, pelatihan, evaluasi, pembinaan, promosi, kompensasi dan tindakan disiplin bagi sumber daya manusia.
g) Hubungan instansi dengan lembaga-lembaga pengawas di dalam dan luar organisasi (seperti DPR/DPRD, BPK-RI/Bawasda dan aparat pengawas

fungsional). Lembaga-lembaga pengawas yang selalu memonitor instansi akan membuat instansi tersebut memiliki lingkungan pengendalian yang baik.

2. Penilaian Risiko

Penilaian risiko adalah proses identifikasi dan analisis risiko-risiko yang relevan terhadap pencapaian tujuan-tujuan organisasi dan penentuan langkah tindak yang tepat berkenaan dengan risiko tersebut. Pengendalian intern harus memberikan suatu penilaian (*assessment*) atas risiko yang dihadapi oleh instansi pemerintah baik yang bersumber dalam organisasi maupun yang bersumber dari luar organisasi. Penilaian atas risiko ini sendiri baru dapat dilakukan apabila instansi pemerintah tersebut memiliki tujuan yang jelas dan konsisten. Penilaian risiko dimulai dengan identifikasi dan analisis risiko-risiko yang relevan berkaitan dengan pencapaian tujuan instansi, seperti yang tertuang dalam rencana strategis atau *roadmap* atau rencana jangka panjang dan rencana operasional sebagaimana ditetapkan dalam Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah maupun Rencana Jangka Panjang/Menengah. Kemudian, instansi pemerintah tersebut mengembangkan suatu kerangka untuk menentukan bagaimana risiko-risiko tersebut dikelola. Adapun berikut adalah langkah-langkah penilaian risiko

a. Identifikasi risiko:
    1. Berkaitan dengan tujuan-tujuan instansi
    2. Komprehensif
    3. Mencakup risiko-risiko yang berasal dari faktor internal dan eksternal, pada tingkatan organisasi maupun kegiatan
b. Evaluasi risiko:
    1. Estimasi signifikansi dari risiko
    2. Menilai kemungkinan terjadinya risiko
c. Penilaian atas tendensi organisasi terhadap risiko
d. Pengembangan langkah tindak
    1. Empat langkah tindak yang perlu dipertimbangkan: memindahkan, menerima, menghadapi atau menghentikan risiko-risiko. Menghadapi

risiko adalah yang paling relevan dalam merancang pengendalian intern karena pengendalian intern yang efektif adalah mekanisme utama dalam menghadapi risiko.

2. Pengendalian-pengendalian yang tepat, baik pengendalian yang sifatnya mendeteksi ataupun pengendalian yang sifatnya mencegah.

Manajemen perlu secara komprehensif menentukan risiko-risiko dan harus mempertimbangkan semua interaksi yang signifikan antara instansinya dengan pihak lain, antara faktor-faktor internal pada tingkatan entitas maupun tingkatan kegiatan entitas. Metode-metode identifikasi yang dapat digunakan meliputi penentuan ranking secara kualitatif dan kuantitatif, diskusi manajerial, peramalan dan perencanaan strategis, dan pengkajian atas berbagai temuan dari audit-audit maupun tindakan evaluasi lainnya.

Setelah risiko-risiko dapat diidentifikasikan, harus dianalisa kemungkinan dampak yang ditimbulkan dari setiap risiko tersebut. Analisis risiko umumnya mencakup estimasi atas dampak risiko, menilai kemungkinan terjadinya, dan menentukan bagaimana mengelola risiko dan tindakan-tindakan apa yang harus dilakukan. Metodologi analisis risiko khusus dapat berbeda antara satu organisasi dengan organisasi lainnya karena adanya perbedaan dalam misi organisasi dan kesulitan dalam menetapkan tingkatan risiko secara kualitatif maupun kuantitatif.

Karena kondisi-kondisi kepemerintahan, ekonomi, peraturan, dan operasi selalu berubah, suatu instansi dengan pengendalian intern yang baik harus memiliki mekanisme yang mampu mengidentifikasi dan mengatasi setiap risiko khusus yang muncul karena perubahan-perubahan tersebut.

3. Aktivitas-Aktivitas Pengendalian

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan-kebijakan, prosedur-prosedur,

teknik-teknik, dan mekanisme-mekanisme yang digunakan untuk menjalankan arahan-arahan manajemen, contohnya proses untuk memastikan kepatuhan terhadap persyaratan-persyaratan dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran. Aktivitas pengendalian dirancang dan diselenggarakan untuk memastikan bahwa langkah-langkah yang tepat diambil untuk mengatasi risiko-risiko yang ada. Aktivitas-aktivitas pengendalian ini merupakan bagian yang integral dari perencanaan, pelaksanaan, pengevaluasian dan akuntabilitas dari instansi pemerintahan terhadap pengelolaan sumber daya negara dan pencapaian tujuan-tujuan dengan efektif.

Aktivitas pengendalian ada pada setiap tingkatan dan fungsi dari instansi pemerintahan. Aktivitas pengendalian ini mencakup berbagai jenis aktivitas seperti, mekanisme persetujuan, otorisasi, verifikasi, rekonsiliasi, evaluasi kinerja, pengelolaan keamanan, dan pembentukan dan penyelenggaraan pencatatan-pencatatan atau dokumentasi-dokumentasi sebagai bukti pelaksanaan aktivitas-aktivitas ini. Aktivitas-aktivitas ini diterapkan baik pada sistem informasi yang terkomputerisasi maupun proses-proses manual. Pada umumnya aktivitas-aktivitas pengendalian ini dikelompokkan berdasarkan tujuan-tujuan pengendalian khusus, seperti memastikan kelengkapan dan keakuratan pemrosesan informasi.

Ada beberapa kelompok aktivitas pengendalian yang umumnya ada pada semua instansi, contohnya:

a. Evaluasi kinerja berjalan oleh pimpinan puncak dari instansi. Pimpinan harus meneliti pencapaian-pencapaian utama dari instansi dan membandingkannya dengan rencana-rencana, target-target, serta tujuan-tujuan yang telah

ditetapkan, seperti yang terdapat dalam Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan.

b. Evaluasi oleh manajemen pada setiap tingkatan manajerial. Manajemen perlu membandingkan antara kinerja aktual dengan hasil- hasil yang direncanakan atau diharapkan pada semua tingkatan manajerial dan menganalisis setiap perbedaan yang signifikan.
c. Pengelolaan modal sumber daya manusia. Manajemen yang efektif atas tenaga kerja yang dimiliki instansi sangat penting dalam pencapaian tujuan dan hal ini merupakan bagian penting dari pengendalian intern.
d. Pengendalian-pengendalian pada pemrosesan informasi. Berbagai aktivitas pengendalian digunakan dalam pemrosesan informasi, contohnya melakukan pengecekan atas data yang akan digunakan, mencatat transaksi (dokumentasi) dalam urutan bernomor, membandingkan jumlah angka rincian dengan angka total yang dilaporkan, mengendalikan akses atas dokumen dan sebagainya.
e. Pengendalian fisik atas aset-aset yang rawan penyelewengan/kehilangan. Suatu instansi harus menyelenggarakan pengendalian fisik untuk mengamankan dan menjaga aset-aset yang rawan penyelewengan/kehilangan,

Manajemen memiliki fleksibilitas sampai pada tingkatan tertentu untuk menyelenggarakan aktivitas-aktivitas pengendalian pada pengendalian intern pada instansinya yang sesuai dengan kebutuhan spesifik dari manajemen. Aktivitas-aktivitas pengendalian spesifik yang digunakan oleh suatu instansi dapat berbeda dengan yang digunakan oleh instansi lainnya karena berbagai faktor, seperti: risiko dan ancaman khusus yang dihadapi, pertimbangan manajemen, ukuran dan

kerumitan organisasi, lingkungan operasional.

4. Informasi dan Komunikasi

Dalam suatu sistem pengendalian intern yang baik, informasi harus dicatat dan dikomunikasikan kepada manajemen dan pihak-pihak lain dalam organisasi yang membutuhkannya dan dalam bentuk dan kerangka waktu yang membantu mereka melaksanakan pengendalian intern dan tanggung jawab lainnya. Suatu organisasi membutuhkan komunikasi berkenaan dengan kejadian-kejadian internal dan eksternal yang relevan, dapat diandalkan dan tepat waktu untuk menjalankan dan mengendalikan kegiatan-kegiatannya. Informasi diperlukan di seluruh bagian organisasi untuk mencapai tujuan- tujuan yang telah ditetapkannya.

Para pimpinan unit atau instansi memerlukan data operasional dan finansial untuk menentukan apakah mereka mencapai kinerja strategis dan tahunan instansi dan mencapai tujuan-tujuan untuk akuntabilitas penggunaan sumber daya yang efektif dan efisien. Misalnya, informasi operasional diperlukan untuk pembuatan laporan keuangan. Informasi ini mencakup berbagai data yang mencakup pembelian-pembelian, subsidi, dan transaksi- transaksi lain untuk mendata aset, barang inventaris dan aset lainnya.

Informasi operasi juga diperlukan untuk menentukan apakah instansi telah mencapai persyaratan ketaatan terhadap peraturan dan perundang-undangan yang berlaku. Laporan finansial diperlukan untuk penggunaan internal dan eksternal instansi. Informasi keuangan diperlukan untuk menyusun laporan keuangan untuk pelaporan periodik kepada pihak luar dan pengambilan keputusan, monitoring

kinerja, dan alokasi sumber daya sehari-hari. Informasi yang penting harus diidentifikasikan, diperoleh, dan didistribusikan dalam bentuk dan jangka waktu yang memungkinkan orang-orang menjalankan tugas mereka dengan efisien.

Berkenaan dengan penyediaan informasi dan komunikasi yang memadai, pada umumnya instansi pemerintah mengembangkan sistem informasi dengan subsistem yang terdiri dari:

a. Subsistem akuntansi instansi yaitu subsistem yang digunakan untuk menghasilkan laporan keuangan instansi.
b. Subsistem akuntansi anggaran yaitu subsistem yang digunakan untuk mencatat dan melaporkan pelaksanaan anggaran oleh instansi.
c. Subsistem pelaporan ketaatan yaitu semua kebijakan dan prosedur yang dilaksanakan oleh instansi untuk memantau ketaatan secara keseluruhan terhadap peraturan dan perundang-undangan yang berlaku bagi instansi tersebut.
d. Subsistem pelaporan operasi yaitu subsistem yang digunakan untuk mencatat dan melaporkan indikator-indikator dan ukuran-ukuran kinerja yang digunakan oleh instansi tersebut pada setiap kegiatannya.

5. Pemantauan

Pemantauan pengendalian intern harus menilai kualitas kinerja sepanjang waktu dan memastikan bahwa temuan-temuan audit dan evaluasi lainnya diselesaikan dengan segera. Pengendalian intern harus dirancang untuk memastikan bahwa pemantauan terus menerus terjadi sepanjang kegiatan normal organisasi. Pemantauan ini dilaksanakan secara terus-menerus dan melekat dalam kegiatan-kegiatan instansi. Pemantauan terus menerus ini meliputi aktivitas supervisi dan manajemen secara teratur, pembandingan, rekonsiliasi, dan tindakan-tindakan lain yang dilakukan oleh pegawai dalam menjalankan tugasnya. Evaluasi secara khusus terhadap pengendalian-pengendalian juga dapat berguna dengan memusatkan perhatian secara langsung pada efektivitas pengendalian-

pengendalian pada waktu-waktu tertentu.

Cakupan dan frekuensi evaluasi terpisah ini harus bergantung terutama pada penilaian risiko dan efektivitas dari prosedur pemantauan yang sedang berjalan. Evaluasi ini dapat berbentuk evaluasi diri (*self-assessment*) atas rancangan pengendalian dan pengujian langsung atas pengendalian intern. Evaluasi khusus juga dapat dilakukan oleh aparat pemeriksaan fungsional ataupun pemeriksa eksternal. Kelemahan-kelemahan yang ditemukan selama pemantauan terus menerus ataupun melalui evaluasi khusus harus dikomunikasikan kepada individu yang bertanggung jawab atas fungsi yang mengandung kelemahan tersebut dan kepada pimpinan paling tidak satu tingkat di atas individu tersebut. Persoalan-persoalan yang serius harus dilaporkan kepada pimpinan puncak instansi.

Pemantauan atas pengendalian intern harus mencakup kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur untuk memastikan bahwa temuan-temuan audit dan evaluasi lainnya segera diselesaikan. Manajemen instansi harus: (a) Segera menelaah temuan-temuan dari audit dan evaluasi lainnya, termasuk temuan-temuan yang menunjukkan kelemahan-kelemahan dan rekomendasi-rekomendasi yang dilaporkan auditor dan pihak lain yang mengevaluasi kegiatan instansi (b) menentukan langkah tindakan yang tepat menanggapi temuan-temuan dari audit dan evaluasi dan (c) menyelesaikan semua langkah tindakan untuk memperbaiki atau menyelesaikan persoalan yang dilaporkan kepada manajemen dalam jangka waktu yang telah ditetapkan.

Proses penyelesaian dimulai ketika hasil-hasil audit atau evaluasi dilaporkan kepada manajemen dan selesai hanya setelah tindakan perbaikan telah diambil untuk: (a) memperbaiki kelemahan-kelemahan yang ditemukan, (b) menghasilkan perbaikan-perbaikan, atau (c) menunjukkan bahwa temuan-temuan atau rekomendasi-rekomendasi tersebut tidak perlu mendapat tindak lanjut dari manajemen.

2.1.1.4 Keterbatasan Pengendalian Intern

Seperti yang telah dikemukakan sebelumnya menurut Rahmadi Murwanto (2012:208) pengendalian intern hanya dapat memberikan keyakinan yang memadai kepada manajemen instansi pemerintahan berkenaan dengan pencapaian tujuan-tujuan organisasi. Alasan-alasan mengapa hanya dapat memberikan keyakinan memadai karena pengendalian intern memiliki kelemahan melekat pada sistem informasi dan pengendalian intern entitas karena hal-hal berikut:

1. Biaya versus manfaat
   Biaya untuk menyelenggarakan sistem informasi dan pengendalian intern entitas tidak boleh melebihi manfaat-manfaat yang diharapkan dari sistem tersebut. Karena pengukuran yang akurat atas biaya dan manfaat tidak selalu memungkinkan, manajemen harus membuat estimasi-estimasi dan pertimbangan-pertimbangan kuantitatif dan kualitatif dalam mengevaluasi hubungan antara manfaat dan biaya.
2. Pengabaian oleh manajemen
   Manajemen dapat mengabaikan kebijakan-kebijakan atau prosedur-prosedur untuk tujuan-tujuan yang tidak sah, seperti untuk keuntungan pribadi atau memperindah penyajian kinerja organisasi. Praktik-praktik pengabaian ini mencakup memberikan penyajian yang salah dengan sengaja kepada auditor dan pihak lain dengan menerbitkan dokumen-dokumen palsu untuk mendukung pencatatan transaksi-transaksi fiktif.
3. Kesalahan-kesalahan dalam melakukan pertimbangan.
   Kadang-kadang, manajemen dan pegawai melakukan pertimbangan yang buruk dalam mengambil keputusan-keputusan atau dalam melakukan tugas rutin karena keterbatasan informasi, waktu atau tekanan-tekanan lain.
4. Kolusi.
   Para pegawai yang secara bersama-sama (seperti pegawai yang melakukan

pengendalian yang penting bersama-sama dengan pegawai atau rekanan lain) dapat menembus dan menutupi ketidakberesan sehingga tidak dapat dideteksi dengan sistem informasi dan pengendalian intern.

5. Kegagalan sistem.
   Kegagalan dalam pengendalian-pengendalian yang telah ditetapkan dapat terjadi karena pegawai tidak memahami instruksi atau membuat kesalahan karena kecerobohan, kealpaan atau kelelahan. Perubahan pegawai atau sistem atau prosedur dapat pula menyebabkan kegagalan sistem.

2.1.1.5 Indikator-Indikator Pengendalian Intern

Pengendalian intern menurut Rahmadi Murwanto (2012:195) adalah sebagai berikut:

> "Pengendalian intern merupakan bagian utama dalam pengelolaan suatu organisasi, pengendalian intern juga terdiri dari rencana-rencana, metode-metode, dan prosedur-prosedur yang digunakan untuk mencapai visi, misi, tujuan dan sasaran organisasi sehingga mendukung suatu sistem manajemen berbasis kinerja".

Dalam buknya Rahmadi Murwanto (2012:209) menyatakan bahwa proses pengendalian manajemen pada sektor publik dapat dilakukan dengan menggunakan saluran formal dan informal. Komunikasi informal dapat dilakukan melalui memorandum, pertemuan, diskusi/percakapan, atau bahkan sinyal, seperti ekspresi wajah. Selain saluran komunikasi informal, organisasi juga mempunyai saluran komunikasi formal yang terdiri dari aktivitas formal dalam organisasi yang meliputi fase-fase yang saling berkaitan yaitu:

"a. Perencanaan (*programming*)
Suatu perencanaan akan memuat beberapa varian yang dapat digunakan sebagai kontrol atas manajemen organisasi.

b. Penganggaran (*budget formulation*)
Selain berfungsi sebagai penghubung antara perencanaan dan operasionalisasi, anggaran juga digunakan sebagai dasar dalam mengevaluasi kinerja dari segi keuangan, dengan membandingkan anggaran dengan realisasinya.

c. Operasionalisasi
Pengukuran kinerja organisasi diperlukan untuk mengetahui sejauh mana kemajuan suatu kegiatan operasional, sekaligus sebagai sarana pengendalian.

Jika selama proses operasionalisasi terdapat penyimpangan, maka manajemen dapat segera mengambil tindakan.

d. Evaluasi (*evaluation*)

Informasi akuntansi, jika memungkinkan, dilengkapi dengan berbagai informasi lainnya. Suatu laporan harus menyediakan informasi yang berguna dalam mengevaluasi manajemen maupun perencanaan. Evaluasi kinerja dapat menghasilkan perubahan atas rencana, perubahan anggaran, atau modifikasi pada operasionalisas".

2.1.2 Sistem Akuntansi Keuangan Daerah

2.1.2.1 Pengertian Sistem Akuntansi Keuangan Daerah

Menurut Badan Akuntansi Keuangan Negara (BAKUN) Departemen Keuangan RI (2001) sistem akuntansi keuangan daerah adalah sebagai berikut:

> "Sistem akuntansi keuangan secara sederhana adalah suatu sistem informasi yang menggabungkan proses pencatatan, pengklasifikasian, pengikhtisaran, pelaporan data yang berkaitan dengan keuangan dari suatu entitas sehingga dapat menghasilkan informasi keuangan yang dapat digunakan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan oleh pihak-pihak yang berkepentingan".

Adapun pengertian sistem akuntansi keuangan daerah menurut Abdul Halim (2007:40) adalah sebagai berikut:

> "Proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi ekonomi (keuangan) dari entitas pemerintah daerah (kabupaten, kota, atau provinsi) yang dijadikan sebagai informasi dalam rangka pengambilan keputusan ekonomi yang diperlukan oleh pihak-pihak eksternal entitas-entitas pemerintah daerah (kabupaten, kota, atau provinsi)".

Dalam Depkeu (2002:13) Akuntansi keuangan pemerintah daerah meliputi semua kegiatan yang mencakup pengumpulan data, pengklasifikasian, pembukuan dan pelaporan atas transaksi keuangan pemerintah daerah.

Akuntansi keuangan pemerintah daerah merupakan bagian dari disiplin ilmu akuntansi yang mempunyai ciri-ciri tersendiri berbeda dengan akuntansi komersial, sebagai berikut:

1. Tidak bertujuan untuk mengukur laba
   Tujuan pemerintah adalah memberikan pelayanan kepada masyarakat, sehingga harus memberikan informasi keuangan mengenai sumber-sumber yang digunakan untuk pelayanan dan darimana sumber-sumber tersebut diperoleh.
2. Tidak adanya kepentingan pemilik
   Pemerintah tidak memiliki kekayaan sendiri sebagaimana perusahaan. Bila asset melebihi hutang, maka kelebihan tersebut tidak dapat dibagikan kepada rakyat sebagaimana layaknya badan usaha komesial yng membagikan deviden pada akhir tahun buku.
3. Adanya akuntansi anggaran
   Akuntansi anggaran mencakup akuntansi atas estimasi pendapatan, appropriasi, estimasi pendapatan yang dialokasikan, otorisasi kredit anggaran (allotment) serta realisasi pendapatan dan belanja untuk pembuatan laporan yang menunjukkan atau membuktikan ketaatan dengan syarat-syarat yang ditetapkan dalam dokumen otorisasi kredit anggaran dan peraturan-peraturan pelaksanaan anggaran yang berlaku.

Kerangka umum sistem akuntansi keuangan daerah adalah sebagai berikut:

1. Satuan Kerja memberikan dokumen-dokumen sumber (DS) seperti Surat Perintah Membayar Uang (SPMU) dan Surat Tanda Setoran (STS) dari transaksi keuangannya kepada Unit Keuangan Pemerintah Daerah.
2. Unit Pembukuan dan Unit Perhitungan melakuan pembukuan bulanan (DS) tersebut dengan menggunakan komputer akuntansi (komputer yang telah disiapkan untuk keperluan akuntansi) termasuk perangkat lunak (software) akuntansi.
3. Dari proses akuntansi tersebut dihasilkan jurnal yang sekaligus diposting ke dalam buku besar dan buku pembantu secara otomatis untuk setiap satuan kerja.
4. Bila dokumen di atas telah di verifikasi dan benar maka dilanjutkan dengan proses komputer untuk pembuatan Laporan Pertanggungjawaban (LPJ).
5. LPJ dikirimkan kepada Kepala Daerah sebagai pertanggungjawaban satuan Kerja atas pelaksanaan anggaran, satu *copy* dikirim kepada Satuan Kerja yang bersangkutan untuk kebutuhan pertanggungjawaban dan manajemen. Satu copy untuk arsip unit perhitungan.
6. LPJ konsolidasi juga harus diberikan kepada Kepala Daerah agar dapat mengetahui keseluruhan realisasi APBD pada suatu periode.

Sedangkan menurut Peraturan Mentri Dalam Negeri (Kepmendagri) 4 Tahun 2008 Sistem Akuntansi Keuangan Daerah adalah sebagai berikut:

> "Serangkaian prosedur mulai dari proses pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan keuangan, dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang dapat dilakukan secara manual atau menggunakan aplikasi komputer".

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa pengertian dari sistem akuntansi keuangan daerah adalah sistem informasi yang menggabungkan prosedur yang saling berhubungan data yang berkaitan dengan keuangan dari suatu entitas sehingga dapat menghasilkan informasi keuangan yang dapat digunakan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan oleh pihak-pihak yang berkepentingan suatu sistem informasi keuangan yang dapat digunakan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan oleh pihak-pihak yang berkepentingan.

2.1.2.2 Sistem Pencatatan

Menurut Abdul Halim (2010:44) menuturkan bahwa, akuntansi pemerintahan/keuangan merupakan salah satu jenis akuntansi, maka didalam akuntansi keuangan daerah juga terdapat proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi-transaksi ekonomi yang terjadi di pemerintah daerah. Sebelum era reformasi keuangan daerah, pengertian pencatatan dalam akuntansi keuangan daerah selama ini adalah pembukuan. Padahal menurut akuntansi pengertian demikian tidaklah tepat. Hal ini dikarenakan akuntansi menggunakan sistem pencatatan. Ada beberapa macam sistem pencatatan yang dapat digunakan, yaitu sistem pencatatan *single entry, double entry* dan *triple entry*. Berikut adalah masing-masing dari penjelasan sistem yang digunakan:

1. Single Entry

Sistem pencatatan *single entry* sering disebut juga dengan tata buku tunggal atau tata buku saja. Dalam sistem ini, pencatatan transaksi ekonomi dilakukan

dengan mencatatnyasatu kali. Transaksi yang berakibat bertambahnya kas akan dicatat pada sisi Penerimaan dan transaksi yang berakibat berkurangnya kas akan di catat pada sisi pengeluaran.

Dalam sistem ini, kita hanya melakukan satu kali pencatatan. Pencatannya disebut pembukuan. Sistem tata buku tersebut merupakan sebaian kecil dari akuntansi. Berdasarkan Pemendagri Nomor 13 Tahun 2006, sistem pencatatan single entry ini dilakukan oleh bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran baik dilevel SKPD maupun SKPKD. Sistem ini hanya sebagai alat kontrol sistem akuntansi yang sebenarnya yang dilakukan oleh pejabat pengelola keuangan SKPD (PPK SKPD) dan oleh bendahara umum daerah.

Sistem pencatatan *single entry* atau tata buku ini memiliki beberapa kelebihan, yaitu sederhana dan mudah dipahami. Namun, sistem ini memiliki kelemahan, antara lain yaitu kurang bagus untuk pelaporan (kurang memudahkan dalam penyusunan laporan), sulit untuk menemukan kesalahan pembukuanyang terjadi, dan sulit dikontrol. Oleh karena itu, dalam akuntansi terdapat sistem pencatatan yang lebih baik dan dapat mengatasi kelemahan tersebut. Sistem ini disebut dengan pencatatan *double entry*. Sistem pencatatan *double entry* inilah yang sering disebut dengan akuntansi.

2. Double Entry

Sistem pencatatan double entry sering disebut juga dengan sistem tata buku berpasangan. Menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006, yang melaksanakan sistem akuntansi ini adalah PPK SKPD pada level SKPD dan BUD pada level SKPKD. Menurut sistem ini, pada dasarnya suatu sistem ekonomi akan dicatat

dua kali (*double* sama dengan berpasangan/ganda, *entry* sama dengan pencatatan).

Pencatatan dengan sistem ini disebut dengan istiah menjurnal. Dalam pencatatan tersebut ada sisi debit dan kredit. Sisi debit ada disebelah kiri dan kredit disebelah kanan. Dalam melakukan pencatatan tersebut, setiap pencatatan harus menjaga keseimbangan persamaan dasar akuntansi. Persamaan dasar akuntansi merupakan alat bantu untuk memahami sistem pencatatan ini.

Persamaan dasar akuntansi tersebut berbentuk sebagai berikut :

ASET + BEBAN = UTANG + EKUITAS +PENDAPATAN

Suatu transaksi yang berakibat bertambahnya asset akan dicatat pada sisi debit sedangkan yang berakibat berkurangnya asset akan dicatat pada sisi kredit. Hal yang sama dilakukan untuk beban.

Hal sebaliknya dilakukan untuk utang, ekuitas, dan pendapatan. Apabila suatu transaksi mengakibatkan bertambahnya utang, maka pencatatan dilakukan pada sisi debit. Hal serupa ini dilakukan untuk ekuitas dan pendapatan.

3. Triple Entry

Sistem pencatatan *triple entry* adalah pelaksaan pencatatandengan menggunnakan sistem pencatatan *double entry*, ditambah dengan pencatatanpada buku anggaran. Jadi, sementara sistem pencatatan *double entry* dijalankan, PPK SKPD maupun pada bagian keuangan atau akuntansi pada satuan kerja pengelola kekayaan daerah juga mencatat transaksi tersebut pada buku anggaran, sehingga pencatatan tersebut akan berefek pada sisa anggaran.

Penerapan SAP berbasis akrual menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 memungkinkan entitas pemerintahan untuk menerapkan sistem pencatatan *triple entry*. Sistem pencatatan *double entry* ditetapkan untuk mencatat transaksi yang ditujukan untuk menyusun neraca, laporan operasional, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas (pelaporan finansial), sedangkan transaksi yang bertujuan untuk menyusun LRA dalam laporan perubahan SAL (pelaporan pelaksanaan anggaran) dicatat didalam buku anggaran. Menggunakan contoh kasus yang sama dengan bahasan *double entry* untuk pelaporan finansial dicatat sama dengan pencatatan *double entry*, sementara pencatatan untuk jurnal anggarannya dicatat pada buku anggaran.

2.1.2.3 Dasar Akuntansi

Abdul Halim (2010:52) menyatakan bahwa basis atau dasar akuntansi atau sistem pencatatan adalah himpunan dari standar-standar akuntansi yang menetapkan kapan dampak keuangan dari transaksi-transaksi dan peristiwa-peristiwa lainnya harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Basis-basis tersebut berkaitan dengan penetapan waktu (*timing*) atas pengukuran yang dilakukan, terlepas dari sifat pengukuran tersebut. Berbagai basis atau dasar akuntansi atau sistem pencatatan tersebut antara lain adalah :

1. Basis Kas (*Cash Basis*)

   Basis kas menetapkan bahwa pengakuan/pencatatan transaksi ekonomi hanya dilakukan apabila transaksi tersebut menimbulkan perubahan pada kas. Apabila suatu transaksi belum menimbulkan pada kas, maka transaksi tersebut dicatat.

2. Basis Akrual (*Accrual Basics*)

   Basis akrual adalah dasar akuntansi yang mengakui transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi (bukan pada saat kas atau setara diterima atau dibayar). Oleh karena itu, transaksi-transaksi peristiwa-peristiwa dicatat dalam catatan akuntansi dan diakui dalam laporan keuangan pada periode terjadinya.

3. Basis Kas Modifikasian

   Penerapan basis akuntansi ini menuntut bendahara pengeluaran mencatat transaksi dengan basis kas selama tahun anggaran dan melakukan penyesuaian pada akhir tahun anggaran berdasarkan basis akrual.

4. Basis Akrual Modifikasian (*Modified Accrual Basis*)

   Basis akrual modifikasian mencatat transaksi dengan menggunakan basis kas untuk transaksi-transaksi tertentu dengan menggunakan basis kas untuk transaksi-transaksi tertentu dengan menggunakan basis akrual untuk sebagian besar transaksi. Pembatasan penggunaan dasar akrual dilandasi oleh pertimbangan kepraktisan.

2.1.2.4 Indikator Sistem Akuntansi Keuangan Daerah

Sistem akuntansi keuangan daerah menurut Abdul Halim (2007:40) adalah sebagai berikut:

> "Proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi ekonomi (keuangan) dari entitas pemerintah daerah (kabupaten, kota, atau provinsi) yang dijadikan sebagai informasi dalam rangka pengambilan keputusan ekonomi yang diperlukan oleh pihak-pihak eksternal entitas-entitas pemerintah daerah (kabupaten, kota, atau provinsi)".

Dari pengertian dapat dikatakan bahwa proses pokok dalam sistem

akuntansi keuangan daerah ini adalah sebagai berikut:

1. **Pengidentifikasian**

   Tahap ini merupakan tahap yang paling pertama dari tahapan siklus akuntansi yakni dengan cara mengidentifikasi transaksi – transaksi yang dilakukan oleh suatu perusahaan dalam periode tertentu dan menangkap peristiwa yang memenuhi syarat sebagai transaksi.

2. **Pengukuran**

   Pengukuran merupakan salah satu fungsi penting dan krusial di akuntansi. Pengukuran yang tidak tepat ataupun tidak akurat akan menghasilkan informasi keuangan yang salah atau tidak tepat.

3. **Pencatatan**

   Bagian keuangan melakukan pencatatan dengan menggunakan sistem pencatatan *double entry*. Dengan menggunakan *cash basis* selama tahun anggaran dan melakukan penyesuaian pada akhir tahun anggaran berdasarkan accrual basis untuk pengakuan *asset*, kewajiban dan ekuitas pemerintah.

4. **Penggolongan**

   Tahap penggolongan merupakan tahap dimana sebuah jurnal umum dari transaksi yang ada dalam satu periode digolongkan berdasarkan jenis-jenisnya menjadi urut supaya mudah dalam penyajian datanya, dan hal itu biasa disebut dengan pencatatan buku besar.

5. **Pelaporan**

   Setelah semua proses selesai maka akan didapat laporan keuangan. Laporan keuangan tersebut berupa laporan realisasi anggaran, necara, laporan arus kas

dan catatan atas laporan keuangan. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas selama satu periode pelaporan.

2.1.3 Kinerja Instansi Pemerintah

2.1.3.1 Pengertian Kinerja

Menurut Mardiasmo (2002:28) kinerja berasal dari kata *Performance* yang artinya *Manner Of Functioning*, sedangkan pengetian kinerja adalah sebagai berikut:

> "Kinerja adalah sejauh mana/bagaimana suatu organisasi ataupun individu berfungsi sesuai dengan posisi dan/atau tugasnya. Dalam kaitannya dengan lingkup kerja Pemerintah Daerah, kinerja pemerintah daerah berarti bagimana atau sejauh mana pemerintah daerah menyelenggarakan urusan-urusan daerah tersebut".

Menurut Wibowo (2007:7) pengertian kinerja adalah sebagai berikut:

"Kinerja adalah tentang melakukan pekerjaan dan hasil yang dicapai dari pekerjaan tersebut. Dan kinerja adalah tentang apa yang dikerjakan dan bagaimana cara mengerjakannya".

Menurut Malayu Hasibuan (2006:94) pengertian dari kinerja adalah sebagai berikut:

"Kinerja (prestasi kerja) adalah suatu hasil kerja yang dicapai seseorang dalam melaksanakan tugas- tugas yang dibebankan kepadanya yang didasarkan atas kecakapan, pengalaman dan kesungguhan serta waktu".

Menurut Abdul Rohman (2007:125) pengertian dari kinerja adalah sebagai berikut:

> "Kinerja 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".

2.1.3.2 Pengukuran Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Mardiasmo (2002:212), sistem pengukuran kinerja sektor publik adalah suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer sektor publik menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan nonfinansial. Sistem pengukuran kinerja ini dapat dijadikan sebagai alat pengendalian organisasi.

Maksud dilakukannya pengukuran kinerja antara lain:

1. Membantu memperbaiki kinerja pemerintah agar dapat berfokus pada tujuan dan sasaran program unit kerja yang pada akhirnya akan meningkatkan efisiensi dan efektivitas organisasi sektor publik dalam memberikan layanan kepada masyarakat.
2. Ukuran kinerja sektor publik digunakan untuk pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan.
3. Untuk mewujudkan tanggung jawab publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan.

Mardiasmo (2009:122) juga menyatakan bahwa *value for money* merupakan inti pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah. 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 penggunaanya diminimalkan dan hasilnya dimaksimalkan (*maximizing benefitsnand minimizing costs)*, serta efektif (berhasil guna) dalam arti mencapai tujuan dan sasaran.

2.1.3.3 Manfaat Pengukuran Kinerja

Manfaat pengukuran kinerja menurut 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.

Mardiasmo (2002:128) mengatakan bahwa istilah ukuran kinerja adalah sebagai berikut :

> "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. Untuk dapat mengukur kinerja pemerintah, maka perlu diketahui indikator–indikator sebagai penilai kinerja"

Menurut Dwiyanto yang dikutip oleh Tangkilisan (2005:170) mengemukakan tiga konsep yang dapat dijadikan acuan untuk mengukur kinerja pemerintah daerah organisasi publik yakni :

a. *Responsiveness,*

b. *Responsibility,*

c. *Accountability*

2.1.3.4 Informasi Yang Digunakan Untuk Pengukuran Kinerja

Mardiasmo (2002:121) menyatakan bahwa dalam pengukuran kinerja, informasi yang digunakan dikelompokkan ke dalam dua kategori, yaitu sebagai berikut :

1) Informasi Financial

Penilaian laporan kinerja finansial diukur berdasarkan pada anggaran yang telah dibuat. Penilaian tersebut dilakukan dengan menganalisis varians (selisih atau perbedaan) antara kinerja aktual dengan anggaran yang dianggarkan. Analisis varians secara garis besar berfokus pada :

a) Varians pendapatan *(revenue varians)*

Varians pendapatan adalah semua penerimaan dalam bentuk peningkatan aktiva atau penurunan utang dari berbagai sumber dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan.

b) Varians pengeluaran *(expenditure variance)*

a) Varians belanja rutin

Anggaran belanja rutin adalah anggaran yang disediakan untuk membiayai kegiatan-kegiatan yang sifatnya lancar dan terus menerus yang dimaksudkan untuk menjaga kelemahan roda pemerintahan dan memelihara hasil-hasil pembangunan.

b) Varians belanja investasi/modal *(recurrent expenditure variance)*

Belanja investasi/modal adalah pengeluaran yang manfaatnya cenderung melebihi satu tahun anggaran dan akan menambah aset atau kekayaan pemerintah, dan selanjutnya akan menambah anggaran rutin untuk biaya operasional dan pemeliharaan.

2) Informasi Nonfinansial

Informasi nonfinansial dapat menambah keyakinan terhadap kualitas proses pengendalian manajemen. Teknik pengukuran kinerja yang komprehensif dan banyak dikembangkan oleh berbagai organisasi dewasa ini adalah *Balanced Scorecard*. Metode *Balanced Scorecard* merupakan pengukuran kinerja organisasi berdasarkan aspek finansial dan juga aspek nonfinasial. *Balanced Scorecard* dinilai cocok untuk organisasi sektor publik karena *Balanced Scorecard* tidak hanya menekankan pada aspek kuantitatif-finansial, tetapi juga aspek kualitatif dan nonfinansial.

Pengukuran dengan metode ini melibatkan empat aspek, antara lain :

1) Perspektif finansial *(financial perspective)*

Perspektif finansial menjadi perhatian dalam *balanced scorecard* karena ukuran keuangan merupakan ikhtisar dari konsekuensi ekonomi yang terjadi yang disebabkan oleh pengambilan keputusan. Aspek keuangan menunjukkan apakah perencanaan, implementasi dan pelaksanaan dari strategi memberikan perbaikan yang mendasar.

2) Perspektif kepuasan pelanggan *(customer perspective)*

Dalam perspektif ini perhatian perusahaan harus ditujukan pada kemampuan internal untuk peningkatan kinerja produk, inovasi dan

teknologi dengan memahami selera pasar. Dalam perspektif ini peran riset pasar sangat besar.

3) Perspektif efisiensi proses internal *(internal process efficiency)*

Dalam hal ini perusahaan berfokus pada tiga proses bisnis utama yaitu:

a. Proses inovasi

Dalam proses penciptaan nilai tambah bagi pelanggan, proses inovasi merupakan salah satu kritikal proses, dimana efisiensi dan efektifitas serta ketepatan waktu dari proses inovasi ini akan mendorong terjadinya efisiensi biaya pada proses penciptaan nilai tambah bagi pelanggan.

b. Proses Operasi

Pada proses operasi yang dilakukan oleh masing-masing organisasi bisnis, lebih menitikberatkan pada efisiensi proses, konsistensi, dan ketepatan waktu dari barang dan jasa yang diberikan kepada pelanggan.

c. Pelayanan Purna Jual

Tahap terakhir dalam pengukuran proses bisnis internal adalah dilakukannya pengukuran terhadap pelayanan purna jual kepada pelanggan. Pengukuran ini menjadi bagian yang cukup penting dalam proses bisnis internal, karena pelayanan purna jual ini akan berpengaruh terhadap tingkat kepuasan pelanggan.

4) Perspektif pembelajaran dan pertumbuhan *(learning and growth perspective)*.

Pentingnya suatu organisasi bisnis untuk terus mempertahankan karyawannya, memantau kesejahteraan karyawan dan meningkatkan pengetahuan karyawan karena dengan meningkatnya tingkat pengetahuan karyawan akan meningkatkan pula kemampuan karyawan untuk berpartisipasi dalam pencapaian hasil ketiga perspektif diatas dan tujuan perusahaan. Perspektif pembelajaran dan pertumbuhan organisasi merupakan faktor pendorong dihasilkannya kinerja yang istimewa dalam tiga perspektif *Balanced Scorecard*.

5) Perspektif/Faktor yang Dinilai Misi atau Visi

2.1.3.5 Indikator Kinerja

Mardiasmo (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".

Mardisamo (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".

Tabel 2.1
Jurnal Penelitian

Penulis	Variabel yang Digunakan	Hasil Penulisan
Wawan Sukmana dan Lia Aggarsari	Variabel Dependen : Kinerja Variabel Independen : Sistem Akuntansi Keuangan Daerah	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.
Rina Tresnawati	Variabel Dependen : Kinerja Variabel Independen : Pengendalian Intern,	Pengendalian internal mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja. Pelaksanaan pengendalian intern terhadap kinerja instansi di Dinas Pendapatan Daerah Kota Bandung sangatlah penting dilakukan, agar terhindar dari kecurangan dan penyelewengan serta dapat mempersempit ruang gerak oknum-oknum aparat pemerintah yang bekerja tidak sesuai dengan tugas pokok mereka.
Sri Mifti, Nugroho Budi Lestariyo,dan Anacostia Kowanda	Variabel Dependen : Kinerja Variabel Independen : Pengawasan Intern, Sistem Akuntansi Keuangan Daerah	Pengawasan internal berpengaruh terhadap kinerja inspektorat jenderal departemen dalam negeri. Program peng-awasan internal dan kondisi sumber daya berpengaruh negatif terhadap kinerja pengawasan, baik pada kinerja pelaksanaan tugas pokok dan fungsi, pengelolaan SDM, dan pengelolaan sarana dan prasarana. Pelaksanaan pengawasan, rekomen-dasi/tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan koordinasi pengawasan berpengaruh positif pada kinerja pengawasan, baik pada kinerja pelaksanaan tugas pokok dan fungsi, pengelolaan SDM, dan pengelolaan sarana dan prasarana. Peningkatan kemampuan aparat pengawasan internal berpengaruh positif pada kinerja pengelolaan SDM, tetapi berpengaruh negatif pada kinerja pelaksanaan tugas pokok dan fungsi dan pengelolaan sarana dan prasarana.

2.2 Kerangka Pemikiran

Pengertian pengendalian intern menurut Rahmadi Murwanto (2012:195) adalah sebagai berikut:

> "Pengendalian intern merupakan bagian utama dalam pengelolaan suatu organisasi, pengendalian intern juga terdiri dari rencana-rencana, metode-metode, dan prosedur-prosedur yang digunakan untuk mencapai visi, misi, tujuan dan sasaran organisasi sehingga mendukung suatu sistem manajemen berbasis kinerja".

Menurut *The Committee of Sponsoring Organization* (COSO) yang dukutip oleh Sanyoto Gondodiyoto (2009:153) pengertian pengendalian intern adalah sebagai berikut:

> "*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."

Rahmadi Murwanto (2012:179) menyatakan pengendalian intern yang efektif akan mendukung manajemen organisasi dalam mengantisipasi perubahan-perubahan lingkungan internal dan eksternal yang akan mengubah pola dan prioritas kebutuhan masyarakat. Ketika program-program yang diselenggarakan mengalami perubahan dan ketika unit-unit organisasi pemerintahan berusaha menyempurnakan proses kegiatannya dan menggunakan teknologi-teknologi baru, manajemen unit-unit organisasi tersebut harus secara terus menerus menilai dan mengevaluasi sistem pengendaliannya untuk memastikan bahwa aktivitas pengendalian yang digunakannya berjalan dengan efektif dan selalu diperbarui.

Adapun fenomena yang terjadi pada pengendalian intern di Indonesia adalah adanya para pejabat atau pelaksana yang bertanggung jawab tidak melakukan pencatatan secara akurat dan tidak menaati prosedur yang ada, belum ada kebijakan dan perlakuan akuntansi yang jelas, kurang cermat dalam melakukan suatu perencanaan, ketetapan pelaksanaan kebijakan yang kurang tepat, belum melakukan prosedur kegiatan, serta lemah dalam pengawasan dan pengendalian.

Dalam buknya Rahmadi Murwanto (2012:209) menyatakan bahwa proses pengendalian manajemen pada sektor publik dapat dilakukan dengan menggunakan saluran formal dan informal. Komunikasi informal dapat dilakukan melalui memorandum, pertemuan, diskusi/percakapan, atau bahkan sinyal, seperti ekspresi wajah. Selain saluran komunikasi informal, organisasi juga mempunyai saluran komunikasi formal yang terdiri dari aktivitas formal dalam organisasi yang meliputi fase-fase yang saling berkaitan yaitu:

"a. Perencanaan (*programming*)
Suatu perencanaan akan memuat beberapa varian yang dapat digunakan sebagai kontrol atas manajemen organisasi.

e. Penganggaran (*budget formulation*)
Selain berfungsi sebagai penghubung antara perencanaan dan operasionalisasi, anggaran juga digunakan sebagai dasar dalam mengevaluasi kinerja dari segi keuangan, dengan membandingkan anggaran dengan realisasinya.

f. Operasionalisasi
Pengukuran kinerja organisasi diperlukan untuk mengetahui sejauh mana kemajuan suatu kegiatan operasional, sekaligus sebagai sarana pengendalian. Jika selama proses operasionalisasi terdapat penyimpangan, maka manajemen dapat segera mengambil tindakan.

g. Evaluasi (*evaluation*)
Informasi akuntansi, jika memungkinkan, dilengkapi dengan berbagai informasi lainnya. Suatu laporan harus menyediakan informasi yang berguna dalam mengevaluasi manajemen maupun perencanaan. Evaluasi kinerja dapat menghasilkan perubahan atas rencana, perubahan anggaran, atau modifikasi pada operasionalisas".

Adapun pengertian sistem akuntansi keuangan daerah menurut Abdul Halim (2007:40) adalah sebagai berikut:

> "Proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi ekonomi (keuangan) dari entitas pemerintah daerah (kabupaten, kota, atau provinsi) yang dijadikan sebagai informasi dalam rangka pengambilan keputusan ekonomi yang diperlukan oleh pihak-pihak eksternal entitas-entitas pemerintah daerah (kabupaten, kota, atau provinsi)".
> Menurut Badan Akuntansi Keuangan Negara (BAKUN) Departemen

Keuangan RI (2001) sistem akuntansi keuangan daerah adalah sebagai berikut:

> "Sistem akuntansi keuangan secara sederhana adalah suatu sistem informasi yang menggabungkan proses pencatatan, pengklasifikasian, pengikhtisaran, pelaporan data yang berkaitan dengan keuangan dari suatu entitas sehingga dapat menghasilkan informasi keuangan yang dapat digunakan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan oleh pihak-pihak yang berkepentingan".

Menurut Indra Bastian (2007:2) diperlukan sistem pengelolaan keuangan daerah yang baik dalam rangka mengelola dana dengan sistem desentralisasi secara transparan, efisien, efektif, dan dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat luas. Untuk mewujudkan hal tersebut diperlukan suatu pemikiran yang cerdas melalui inovasi sistem akuntansi.

Fenomena yang terjadi dalam sistem akuntansi keuangan daerah adalah sistem akuntansi keuangan dalam pelaporan, baik di pemerintah pusat maupun seluruh pemerintah daerah, belum mengikuti standar akuntansi internasional dan pada pencatatan berbasis kas, APBD hanya mencatat uang yang masuk dan yang keluar dari rekening pemerintah daerah. Akibatnya, tidak semua transaksi keuangan dapat tercatat dalam neraca pemerintah.

Dari pengertian yang dikemukan Abdul Halim (2007:40) dapat dikatakan bahwa proses pokok dalam sistem akuntansi keuangan daerah ini adalah sebagai berikut:

1. **Pengidentifikasian**

   Tahap ini merupakan tahap yang paling pertama dari tahapan siklus akuntansi yakni dengan cara mengidentifikasi transaksi–transaksi yang dilakukan oleh suatu perusahaan dalam periode tertentu dan menangkap peristiwa yang memenuhi syarat sebagai transaksi.

2. Pengukuran

Pengukuran merupakan salah satu fungsi penting dan krusial di akuntansi. Pengukuran yang tidak tepat ataupun tidak akurat akan menghasilkan informasi keuangan yang salah atau tidak tepat.

3. Pencatatan

Bagian keuangan melakukan pencatatan dengan menggunakan sistem pencatatan *double entry*. Dengan menggunakan *cash basis* selama tahun anggaran dan melakukan penyesuaian pada akhir tahun anggaran berdasarkan accrual basis untuk pengakuan *asset*, kewajiban dan ekuitas pemerintah.

4. Penggolongan

Tahap penggolongan merupakan tahap dimana sebuah jurnal umum dari transaksi yang ada dalam satu periode digolongkan berdasarkan jenis-jenisnya menjadi urut supaya mudah dalam penyajian datanya, dan hal itu biasa disebut dengan pencatatan buku besar.

5. Pelaporan

Setelah semua proses selesai maka akan didapat laporan keuangan. Laporan keuangan tersebut berupa laporan realisasi anggaran, necara, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas selama satu periode pelaporan.

Menurut Mardiasmo (2002:28) kinerja berasal dari kata *Performance* yang artinya *Manner Of Functioning*, sedangkan pengetian kinerja adalah sebagai berikut:

> "Kinerja adalah sejauh mana/bagaimana suatu organisasi ataupun individu berfungsi sesuai dengan posisi dan/atau tugasnya. Dalam kaitannya dengan lingkup kerja Pemerintah Daerah, kinerja pemerintah daerah berarti bagimana atau sejauh mana pemerintah daerah menyelenggarakan urusan-urusan daerah tersebut".

Menurut Wibowo (2007:7) pengertian kinerja adalah sebagai berikut:

> "Kinerja adalah tentang melakukan pekerjaan dan hasil yang dicapai dari pekerjaan tersebut. Dan kinerja adalah tentang apa yang dikerjakan dan bagaimana cara mengerjakannya".

Dalam mewujudkan kinerja pemerintah yang memuaskan berupa tata kelola pemerintahan yang baik (*good government governance*), pemerintah terus melakukan berbagai upaya perbaikan untuk meningkatkan trasparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara/Daerah, salah satunya dengan penyempurnaan sistem administrasi Negara secara menyeluruh (LAN, 2000). Salah satu cara yang ditempuh pemerintah dengan menerbitkan dan menyempurnakan perangkat peraturan perundangan tentang pengelolaan keuangan Negara/Daerah (Abdul Rohman, 2009).

Adapun fenomena yang ditemukan dalam fenomena ini adalah adanya anggaran untuk pengembangan dari APBD yang hingga akhirnya menjadi sisa lebih penggunaan anggaran yang tidak terserap atau SILPA, dinilai sebagai adanya perencanaan kinerja yang kurang bagus.

Mardiasmo (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".

2.2.1 Pengaruh Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

Rahmadi Murwanto (2012:195) mengungpkapkan bahwa pengendalian intern merupakan bagian utama dalam pengelolaan suatu organisasi. Pengendalian intern terdiri dari rencana-rencana, metode-metode, dan prosedur-prosedur yang digunakan untuk mencapai visi, misi, tujuan dan sasaran organisasi sehingga mendukung suatu sistem manajemen berbasis kinerja. Pengendalian intern juga berperanan sebagai perlindungan di garis depan dalam menjaga aset/harta dan mencegah dan mendeteksi kesalahan-kesalahan dan kecurangan-kecurangan. Pengendalian intern membantu manajemen instansi pemerintah dalam mencapai hasil-hasil yang diinginkan melalui pertanggungjawaban pengelolaan sumber daya publik yang efektif.

Menurut Mardiasmo (2002:143) untuk mewujudkan kinerja pemerintah daerah yang sesuai dengan *value for money* (*economy, efficiency, effective*), perlu peningkatan fungsi aparat pemeriksaan fungsional pemerintah dilingkungan pemerintah daerah. Dalam bukunya Boynton (2006) menyatakan fungsi aparat pemeriksaan fungsional melaksanakan fungsi pengendalian intern (*intern control*) yang merupakan suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilakukan.

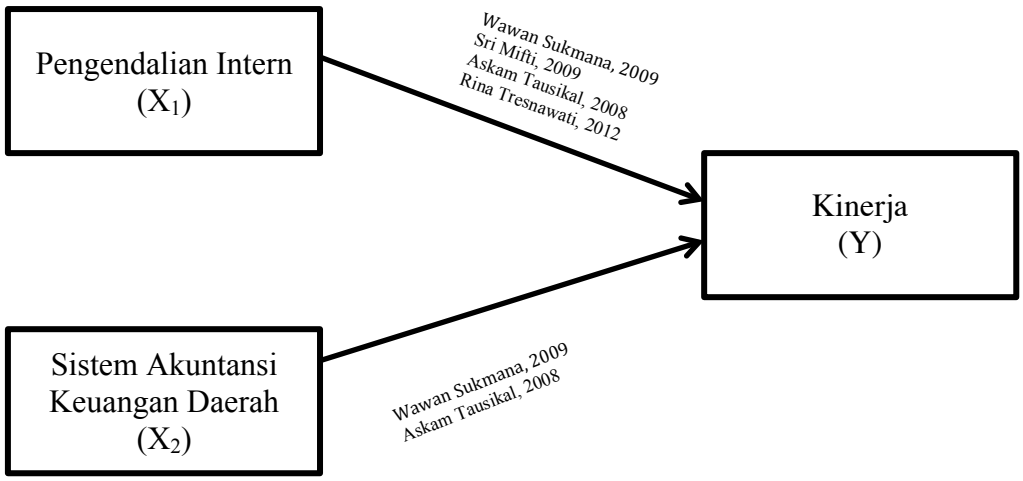
2.2.2 Pengaruh Pelaksanaan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kinerja

Menurut (Mardiasmo, 2009:84) mengemukakan sebagai berikut:

> "Sistem akuntansi keuangan daerah yang pada dasarnya merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolak ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program untuk penerapan sistem anggaran kinerja dalam penyusunan anggaran dimulai dengan perumusan program dan penyusunan struktur organisasi pemerintah yang sesuai dengan program tersebut".

Dalam jurnalnya Wawan (2009) menyatakan bahwa pelaksanaan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah pun secara parsial berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Pemerintah Daerah, yang artinya sistem akuntansi keuangan daerah dapat menimbulkan dukungan yang kuat terhadap Kinerja Pemerintah Daerah yang dicapai.

Uraian di atas menghasilkan paradigma yang akan digambarkan di bawah ini :



2.3 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2011:164) menyatakan bahwa, hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan.

Berdasarkan teori tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis penelitian dapat diartikan sebagai asumsi atau dugaan sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan yang perlu dibuktikan secara statistik.

Berdasarkan uraian di atas, maka penulis mencoba mengemukakan hipotesis sebagai berikut:

1. Pengendalian Intern berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah.
2. Pelaksanaan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah.