

## BAB II

### TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

#### A. Telaah Pustaka

##### 1. Akuntabilitas Keuangan Daerah

Istilah akuntabilitas berasal dari istilah dalam bahasa Inggris *accountability* yang berarti pertanggungjawab atau keadaan untuk dipertanggungjawabkan atau keadaan untuk diminta pertanggungjawab. Sebuah konsep etika yang dekat dengan administrasi publik pemerintahan, lembaga eksekutif pemerintah, lembaga legislatif parlemen dan lembaga yudikatif kehakimanyang mempunyai beberapa arti antara lain, hal ini sering digunakan secara sinonim dengan konsep-konsep seperti yang dapat dipertanggungjawabkan (*responsibility*), kemampuan memberikan jawaban (*answerability*), yang dapat disalahkan (*blameworthiness*) dan mempunyai ketidakbebasan (*liability*), termasuk istilah lain berkaitan dengan harapan dapat menerangkannya. Salah satu aspek dari administrasi publik atau pemerintahan, hal ini sebenarnya telah menjadi pusat-pusat diskusi yang terkait dengan tingkat probabilitas di sektor publik, perusahaan nirlaba, yayasan dan perusahaan-perusahaan. (Abdul Halim, 2007)

Dalam bidang ilmu akuntansi, akuntabilitas keuangan daerah diartikan sebagai pertanggungjelas semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk didalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut. Suatu organisasi dikatakan akuntabel jika memiliki kemampuan

untuk menjelaskan kondisi yang dialami termasuk didalamnya keputusan yang diambil dan berbagai aktivitas yang dilakukan. Istilah akuntabilitas dalam bidang ilmu akuntansi dipisahkan dengan istilah responsibilitas atau diartikan sebagai pertanggungjawaban.

Dalam peran kepemimpinan, akuntabilitas dapat merupakan pengetahuan dan adanya pertanggungjawaban terhadap tiap tindakan, produk, keputusan dan kebijakan termasuk pula di dalamnya administrasi publik pemerintahan, dan pelaksanaan dalam lingkup peran atau posisi kerja yang mencakup di dalam mempunyai suatu kewajiban untuk melaporkan, menjelaskan dan dapat dipertanyakan bagi tiap-tiap konsekuensi yang sudah dihasilkan.

Akuntansi keuangan daerah adalah 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 pemerintah daerah (pemda). Pihak-pihak eksternal entitas pemda yang memerlukan informasi yang dihasilkan oleh akuntansi keuangan daerah tersebut antara lain adalah Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD), badan pengawas keuangan, investor, kreditur, dan donatur, analisis ekonomi dan pemerhati pemerintah daerah, rakyat dan pemerintah pusat, yang seluruhnya berada dalam lingkungan akuntansi keuangan daerah. (Abdul Halim, 2010)

*Good Governance* adalah istilah *Good Governance* berasal dari induk bahasa Eropa, Latin, yaitu *Gubernare* yang diserap oleh bahasa Inggris menjadi *govern*, yang berarti *steer* (menyetir, mengendalikan), *direct* (mengarahkan), atau

rule (memerintah). Penggunaan utama istilah ini dalam bahasa Inggris adalah *to rule with authority*, atau memerintah dengan kewenangan.

*Governance* pada dasarnya pertama kali digunakan adalah di dunia usaha atau korporat. Manajemen profesional yang diperkenalkan pasca perang dunia II dengan prinsip dasar “memisahkan kepemilikan dengan pengelolaan” benar-benar menjadikan setiap korporat menjadi usaha-usaha yang besar, sehat dan menguntungkan. Gerakan ini dimulai secara besar-besaran di Amerika, khususnya setelah para titans entrepreneur mengalami kegagalan besar mempertahankan kebesaran untuk mempertahankan kebesaran bisnisnya. Salah satu contohnya adalah Henry Ford II gagal mempertahankan kebesaran bisnisnya karena ia tidak mengenal manajemen profesional. Ia bahkan tidak mengenal manajemen. (Harun, 2008)

Pada dasarnya, transaksi ekonomi adalah aktivitas yang berhubungan dengan uang. Proses selanjutnya adalah pengukuran transaksi ekonomi, yaitu dengan menggunakan satuan uang. Jadi seluruh transaksi dalam akuntansi harus dinyatakan dalam satuan uang. Proses berikutnya adalah pencatatan transaksi ekonomi, yaitu pengolahan data transaksi ekonomi tersebut melalui penambahan dan atau pengurangan sumber daya yang ada. Pelaporan transaksi ekonomi akan menghasilkan laporan keuangan yang merupakan hasil akhir proses akuntansi.

Laporan keuangan dalam pemerintah daerah adalah sebagai berikut :

- a. Laporan Realisasi Anggaran
- b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
- c. Laporan Operasional

- d. Laporan Perubahan Ekuitas
- e. Laporan Neraca
- f. Laporan Arus Kas
- g. Catatan atas Laporan Keuangan

Penerapan standar akuntansi pemerintahan pada PP No.64 yaitu :

Pasal 4

1. Pemerintah menerapkan SAP Berbasis AkruaI.
2. SAP Berbasis AkruaI sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dinyatakan dalam bentuk PSAP.
3. SAP Berbasis AkruaI sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilengkapi dengan Kerangka KonseptuaI Akuntansi Pemerintahan.
4. PSAP sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan Kerangka KonseptuaI Akuntansi Pemerintahan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sebagaimana tercantum dalam Lampiran I yang tidak terpisahkan dari Peraturan Pemerintah ini.

Pasal 5

1. Dalam hal diperlukan perubahan terhadap PSAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2), perubahan tersebut diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan setelah mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan.
2. Rancangan perubahan PSAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun oleh KSAP sesuai dengan mekanisme yang berlaku dalam penyusunan SAP.
3. Rancangan perubahan PSAP sebagaimana dimaksud pada ayat (2) disampaikan oleh KSAP kepada Menteri Keuangan.

4. Menteri Keuangan menyampaikan usulan rancangan perubahan PSAP sebagaimana dimaksud pada ayat (3) kepada Badan Pemeriksa Keuangan untuk mendapat pertimbangan.

#### Pasal 6

1. Pemerintah menyusun Sistem Akuntansi Pemerintahan yang mengacu pada SAP.
2. Sistem Akuntansi Pemerintahan pada Pemerintah Pusat diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan yang mengacu pada pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan.
3. Sistem Akuntansi Pemerintahan pada pemerintah daerah diatur dengan peraturan gubernur/bupati/walikota yang mengacu pada pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan.
4. Pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3) diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan setelah berkoordinasi dengan Menteri Dalam Negeri.

#### Pasal 7

1. Penerapan SAP Berbasis Akruwal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) dapat dilaksanakan secara bertahap dari penerapan SAP Berbasis Kas Menuju Akruwal menjadi penerapan SAP Berbasis Akruwal.
2. Ketentuan lebih lanjut mengenai penerapan SAP Berbasis Akruwal secara bertahap sebagaimana dimaksud pada ayat (1) pada pemerintah pusat diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

3. Ketentuan lebih lanjut mengenai penerapan SAP Berbasis AkruaI secara bertahap sebagaimana dimaksud pada ayat (1) pada pemerintah daerah diatur dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri.

#### Pasal 8

1. SAP Berbasis Kas Menuju AkruaI sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 dinyatakan dalam bentuk PSAP.
2. SAP Berbasis Kas Menuju AkruaI sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilengkapi dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.
3. PSAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) adalah sebagaimana tercantum dalam Lampiran II yang tidak terpisahkan dari Peraturan Pemerintah ini.

Siklus akuntansi keuangan daerah yaitu menyusun neraca saldo setelah penyesuaian, dapat disusun laporan perhitungan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD). Namun demikian, untuk lebih mempermudah penyusunan laporan keuangan yang lain, yaitu laporan perubahan ekuitas dana atau R/K Pemda, laporan aliran kas dan Neraca, biasanya terlebih dahulu dilakukan proses tutup buku dengan membuat jurnal penutup. Kemudian, setelah jurnal penutup ini diposting, barulah disusun ketiga laporan keuangan tersebut.

Sistem akuntansi keuangan pemerintah daerah berdasarkan pembedagri no. 13 tahun 2006 :

Sistem akuntansi pemerintahan daerah menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 Pasal 232 ayat (3) meliputi serangkaian prosedur, mulai dari proses

pengumpulan data, pencatatan, penggolongan, dan peringkasan atas transaksi atau kejadian keuangan serta pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban APBD yang dapat dilakukan secara manual atau menggunakan aplikasi komputer. Dalam sistem akuntansi pemerintahan ditetapkan suatu entitas pelaporan dan entitas akuntansi yang menyelenggarakan sistem akuntansi pemerintah daerah. Sistem akuntansi pemerintahan daerah dilaksanakan oleh Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) pada Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) dan sistem akuntansi Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dilaksanakan oleh pejabat Penatausahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPK-SKPD). Sistem akuntansi pemerintahan daerah secara garis besar terdiri atas empat prosedur akuntansi yaitu : prosedur akuntansi penerimaan kas, pengeluaran kas, selain kas, dan aset.

Fungsi Terkait dalam prosedur akuntansi penerimaan kas pada SKPD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada PPK-SKPD, sedangkan pada SKPKD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada SKPKD.

Abdul Halim (2007:44) menyatakan bahwa :

Akuntansi keuangan daerah merupakan salah satu bagian akuntansi, maka di dalam akuntansi keuangan daerah juga terdapat proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan dan pelaporan transaksi-transaksi keuangan ekonomi yang terjadi di pemerintah daerah. Ada beberapa sistem pencatatan yang dapat digunakan yaitu sistem pencatatan *single entry*, *double entry* dan *triple entry*. Salah satu yang membedakan antara pembukuan dan akuntansi adalah dalam menggunakan sistem pencatatan. Pembukuan hanya menggunakan sistem *single entry*, sedangkan akuntansi dapat menggunakan *double entry* dan *triple entry*.

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

dengan mencatatnya satu kali. Transaksi yang berakibat bertambahnya kas akan dicatat pada sisi penerimaan dan transaksi yang berkaitan berkurangnya kas akan dicatat pada sisi pengeluaran.

Sistem pencatatan *single entry* ini memiliki beberapa kelebihan, yaitu sederhana dan mudah dipahami. Namun, sistem ini memiliki kelemahan, antara lain kurang bagus untuk pelaporan (kurang memudahkan penyusunan laporan), sulit untuk menemukan kesalahan pembukuan yang terjadi, dan sulit di kontrol. Oleh karena itu, dalam akuntansi terdapat sistem pencatatan yang lebih baik dan dapat mengatasi kelemahan tersebut.

Sistem pencatatan *double entry* sering juga disebut dengan sistem tata buku berpasangan. Menurut sistem ini, pada dasarnya suatu transaksi ekonomi akan dicatat dua kali. Pencatatan dengan sistem ini disebut dengan istilah menjurnal. Dalam pencatatan tersebut, sisi debit berada disebelah kiri sedangkan sisi kredit berada disebelah kanan. Setiap pencatatan harus menjaga keseimbangan persamaan dasar akuntansi. Persamaan dasar akuntansi terbentuk sebagai berikut :

$$\text{AKTIVA} + \text{BELANJA} = \text{UTANG} + \text{EKUITAS DANA} + \text{PENDAPATAN}$$

Transaksi yang berakibat bertambahnya aktiva akan dicatat pada sisi debit sedangkan yang berakibat berkurangnya aktiva akan dicatat pada sisi kredit.

Sistem pencatatan *triple entry* adalah pelaksanaan pencatatan dengan menggunakan sistem pencatatan *double entry*, ditambah dengan pencatatan pada buku anggaran. Jadi, sementara sistem pencatatan *double entry* dijalankan, PPK SKPD maupun bagian keuangan atau SKPKD juga mencatat transaksi tersebut



pada buku anggaran, sehingga pencatatan tersebut akan berefek pada sisa anggaran.

Setelah memahami sistem pencatatan, masih terdapat satu hal lagi yang penting dalam proses pencatatan. Hal tersebut adalah masalah pengakuan (*recognition*). Oleh karena itu Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) telah ditetapkan dalam PP Nomor 24 Tahun 2005, maka Standar Akuntansi Keuangan Daerah pun mengikuti aturan tersebut.

Definisi pengakuan dalam akuntansi menurut SAP adalah “Proses Penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan, belanja, dan pembiayaan.

Erlina dan Rasdianto (2013) menerangkan bahwa :  
Pembuatan laporan keuangan dilakukan oleh masing-masing SKPD. Laporan keuangan tersebut akan dikonsolidasikan oleh entitas pelaporan dalam hal ini disebut sebagai Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) menjadi laporan keuangan pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten terdiri dari :

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA), unsur-unsur yang mencakup secara langsung dalam LRA terdiri dari Pendapatan LRA, belanja, transfer, dan pembiayaan. Belanja yang merupakan wewenang SKPD untuk mencatat dan melaporkannya dalam LRA, maka LRA memerlukan konversi, yaitu : Belanja tidak langsung tidak dikenal dalam struktur pada format SAP, sehingga perlu dikonversi ke Belanja Operasi. Sedangkan untuk Belanja Langsung konversi sebagai berikut:
  1. Dari komponen belanja langsung, yaitu belanja pegawai ke komponen belanja operasi pada akun belanja pegawai.
  2. Dari komponen belanja langsung, yaitu akun belanja barang dan jasa ke komponen belanja barang, dan
  3. Dari komponen belanja langsung, yaitu akun belanja modal ke komponen belanja modal.

Dalam konversi agar sesuai dengan PP 71 Tahun 2010 tentang SAP, pelaporan realisasi belanja dalam LRA tidak berdasarkan program dan kegiatan, sebagaimana klasifikasi anggaran belanja langsung dalam APBD, tetapi untuk tujuan penjabaran laporan realisasi APBD, belanja

harus dilaporkan bersama program dan kegiatan. Dengan demikian, perlu dibuat dua versi pelaporan LRA, yaitu berdasarkan Permendagri 13 Tahun 2006 dan Permendagri Nomor 59 Tahun 2007 dan perubahan kedua dengan Permendagri Nomor 21 Tahun 2011 kemudian Konversinya yang berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Konversi dari LRA berdasarkan Permendagri 13 Tahun 2006 ke LRA yang sesuai dengan PP 71 Tahun 2010.

- b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL). Laporan perubahan saldo anggaran lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan saldo anggaran lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.
- c. Neraca, neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas.
- d. Laporan Operasional (LO), menyajikan iktisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan.
- e. Laporan Arus Kas (LAK), menyajikan ekuitas awal, surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan, dan koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar.
- f. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), laporan arus kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu.
- g. Catatan atas Laporan Keuangan (CALK) meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam laporan realisasi anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

## 2. Pengendalian Intern

Menurut Siti dan Ely (2010:312) Pengendalian intern merupakan suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lainnya

dalam suatu entitas yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan berikut ini :

1. Keandalan pelaporan keuangan
2. Menjaga kekayaan dan catatan organisasi
3. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan
4. Efektivitas dan Operasi

Fungsi pengendalian intern adalah :

1. Mencegah terjadinya penyimpangan, kelalaian dan kelemahan sehingga tidak terjadi kerugian yang diinginkan.
2. Memperbaiki kesalahan dan penyelewangan agar pelaksanaan pekerjaan tidak mengalami hambatan dan pemborosan-pemborosan.
3. Mempertebal rasa tanggung jawab terhadap pegawai yang diserahi tugas dan wewenang dalam pelaksanaan pekerjaan.
4. Mendidik para pegawai untuk melaksanakan pekerjaan sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan.

Dalam konteks penyelenggaraan pemerintah, melalui pemerintah nomor 60 tahun 2008 pemerintah menetapkan adanya suatu sistem pengendalian intern yang harus dilaksanakan, baik pada tingkat pemerintah pusat maupun daerah. Sistem pengendalian intern dimaksud adalah suatu 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 efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundangan-undangan. Sistem pengendalian intern tersebut berguna untuk mengendalikan kegiatan pemerintah dalam rangka mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel.

Unsur sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) yang diadaptasi dalam peraturan pemerintah nomor 60 tahun 2008 :

1. Lingkungan pengendalian
2. Penilaian Resiko
3. Kegiatan pengendalian
4. Informasi dan komunikasi
5. Pemantauan

Keterbatasan-keterbatasan tersebut menurut Mulyadi (2007:181) adalah:

1) Kesalahan dalam pertimbangan

Kesalahan dalam mempertimbangkan keputusan yang diambil atau dalam melaksanakan tugas rutin yang biasanya dilakukan oleh manajemen atau personel lain. kesalahan ini dapat disebabkan oleh tidak memadainya informasi yang diterima, keterbatasan waktu, dan tekanan lain.

2) Gangguan

Adanya kekeliruan dalam memahami perintah, terjadinya kesalahan karena kelalaian dan perubahan yang bersifat sementara atau permanen dalam personil atau dalam sistem dan prosedur yang diterapkan.

3) Kolusi kerja sama antara pihak-pihak yang terkait, yang mana seharusnya antara pihak-pihak tersebut saling mengawasi, tetapi malah saling bekerja sama untuk menutupi kesalahan yang dibuat secara sengaja maupun tidak sengaja.

4) Pengabaian oleh manajemen

Manajemen mengabaikan kebijakan dan prosedur yang telah diterapkan semata-mata untuk kepentingan pribadinya sehingga pengendalian internal tidak berfungsi secara baik.

Bedasarkan uraian diatas dapat diketahui bahwa pengendalian intern tidak dapat menghilangkan semua masalah-masalah yang dihadapi oleh pemerintah. pengendalian memiliki keterbatasan yang mendasar, sehingga pengendalian intern hanya berfungsi untuk mengetahui masalah-masalah dengan cepat dan menekan serendah mungkin masalah dan kecurangan-kecurangan yang terjadi.

### **3. Value For Money**

#### **a. Pengertian Value For Money**

*Value for Money* merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang berdasarkan pada tiga elemen utama, yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Ekonomi berarti pemerolehan input dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada harga yang terendah. Efisien berarti pencapaian output yang maksimum dengan input tertentu, sedangkan efektivitas berarti tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Tujuan yang dikehendaki oleh masyarakat mencakup pertanggungjawaban mengenai pelaksanaan *value for money*, yaitu: ekonomis (hemat cermat) dalam pengadaan dan alokasi sumber daya, efisien (berdaya guna) dalam penggunaan sumber daya dalam arti penggunaannya diminimalkan dan hasilnya dimaksimalkan, serta efektif (berhasil guna) dalam arti mencapai tujuan dan sasaran. Dari ketiga elemen pokok *value for money* tersebut, beberapa pihak berpendapat bahwa tiga elemen saja belum cukup (Mardiasmo, 2009: 4). Perlu ditambah dua elemen lain yaitu keadilan (*equity*) dan pemerataan atau kesetaraan (*equality*). Keadilan berarti bahwa semua masyarakat mempunyai kesempatan yang sama untuk memperoleh pelayanan, tanpa diskriminasi atau hak istimewa bagi kelompok tertentu. Pemerataan atau kesetaraan berarti pemerintah harus menerapkan pemerataan pelayanan kepada seluruh masyarakat, dengan mengutamakan pelayanan bagi masyarakat yang lebih membutuhkan.

Sistem pengukuran kinerja sektor publik adalah suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi

melalui alat ukur finansial dan nonfinansial. Pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk memenuhi tiga maksud.

- a. Membantu memperbaiki kinerja pemerintah.
- b. Pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan.
- c. Mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan.

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

#### **b. Pengukuran Kinerja Dengan Menggunakan *Value For Money***

Kinerja pemerintah tidak dapat dinilai dari sisi output yang dihasilkan semata, akan tetapi secara terintegrasi harus mempertimbangkan input, output, dan outcome secara bersama-sama. Permasalahan yang sering muncul adalah sulitnya mengukur output karena output yang dihasilkan pemerintah tidak selalu berupa output yang berwujud (*tangible output*), tetapi kebanyakan juga bersifat output tidak berwujud (*intangible output*). Perbedaan antara ukuran kinerja dengan indikator kinerja adalah:

- a. Ukuran kinerja, Umumnya mengacu pada penilaian kinerja secara langsung, misalnya: laporan keuangan pemerintah.
- b. Indikator kinerja, mengacu pada penilaian kinerja secara tidak langsung, yaitu hal-hal yang sifatnya hanya merupakan indikasi-indikasi kinerja.

Mekanisme penentuan indikator kinerja membutuhkan:

1. Sistem perencanaan dan pengendalian, Meliputi proses, prosedur, dan struktur yang memberi jaminan bahwa tujuan organisasi telah dijelaskan dan dikomunikasikan keseluruh bagian organisasi dengan menggunakan rantai komando.
2. Spesifikasi teknis dan standarisasi. Spesifikasi ini digunakan sebagai ukuran kinerja kegiatan, program dan organisasi.
3. Kompetensi teknis dan profesionalisme. Personil yang memiliki kompetensi dan professional merupakan jaminan dukungan dalam pekerjaan.
4. Mekanisme ekonomi dan mekanisme pasar. Mekanisme ekonomi terkait dengan pemberian reward dan punishment yang bersifat finansial.
5. Sedangkan mekanisme pasar terkait dengan penggunaan sumber daya. Mekanisme ini digunakan untuk memperbaiki kinerja personil dan organisasi. (Ihyaul Ulum, 2008)

### **c. Langkah-langkah Pengukuran *Value For Money***

Menurut Tjahya Supriatna, 2013, langkah-langkah pengukuran kinerja value for money dapat diuraikan menjadi lima tahapan yaitu:

### 1. Pengukuran Ekonomi

Pengukuran ekonomi hanya mempertimbangkan masukan (input) yang digunakan. Pertanyaan yang diajukan adalah:

- a. Apakah biaya organisasi lebih besar dari yang dianggarkan?
- b. Apakah biaya organisasi lebih besar dari pada biaya organisasi lain yang sejenis yang dapat diperbandingkan?
- c. Apakah organisasi telah menggunakan sumber daya finansialnya secara optimal?

### 2. Pengukuran Efisiensi

Efisiensi diukur dengan rasio antara output dengan input. Semakin besar output dibanding input, maka semakin tinggi tingkat efisiensi suatu organisasi.

Cara perbaikan terhadap efisiensi adalah:

- a. Meningkatkan output pada tingkat input yang sama,
- b. Meningkatkan output dalam proporsi yang lebih besar daripada proporsi peningkatan input.
- c. Menurunkan input pada tingkatan output yang sama.
- d. Menurunkan input dalam proporsi yang lebih besar daripada proporsi penurunan output.

### 3. Pengukuran Efektifitas

Efektifitas adalah ukuran berhasil tidaknya suatu organisasi mencapai tujuannya. Efektifitas tidak menyatakan tentang berapa besar biaya yang telah dikeluarkan untuk mencapai tujuan tersebut.



#### 4. Pengukuran Outcome

Outcome adalah dampak suatu program atau kegiatan terhadap masyarakat atau mengukur kualitas output terhadap dampak yang dihasilkan.

Pengukuran outcome memiliki 2 peran:

- a. Peran Retrospektif, terkait dengan penilaian kinerja masa lalu.
- b. Peran Prospektif, terkait dengan perencanaan kinerja di masa yang akan datang. Dalam peran ini, pengukuran outcome digunakan untuk mengarahkan keputusan alokasi sumber daya publik.

#### 5. Estimasi Indikator Kinerja

Suatu unit organisasi perlu melakukan estimasi untuk menentukan target kinerja yang ingin dicapai pada periode mendatang. Penentuan target tersebut didasarkan pada perkembangan cakupan layanan atau indicator kinerja.

##### **d. Tujuan *Value For Money***

Tujuan pelaksanaan value for money adalah, ekonomi: hemat cermat dalam pengadaan dan alokasi sumber daya. efisiensi: Berdaya guna dalam penggunaan sumber daya efektivitas: berhasil guna dalam arti mencapai tujuan dan sasaran. equity: Keadilan dalam mendapatkan pelayanan publik. equality: Kesetaraan dalam penggunaan sumber daya.

Tujuan lain yang dikehendaki terkait pelaksanaan *value for money* adalah

1. Meningkatkan efektivitas pelayanan publik, dalam arti pelayanan yang diberikan tepat sasaran
2. Meningkatkan mutu pelayanan publik

3. Menurunkan biaya pelayanan publik karena hilangnya inefisiensi dan terjadinya penghematan dalam penggunaan input
4. Alokasi belanja yang lebih berorientasi pada kepentingan publik
5. Meningkatkan kesadaran akan uang publik (*public costs awareness*) sebagai akar pelaksanaan akuntabilitas publik. (Mardiasmo, 2009)

**e. Manfaat *value for money***

Menurut Mandiasmo (2012), manfaat implementasi konsep *Value for money* pada organisasi publik antara lain:

1. Meningkatkan efektivitas pelayan publik, dalam arti pelayanan yang diberikan tepat sasaran.
2. Meningkatkan mutu pelayanan publik.
3. Menurunkan biaya pelayanan publik karena hilangnya inefisiensi dan terjadinya penghematan dalam penggunaan input.
4. Alokasi belanja yang lebih berorientasi pada kepentingan publik.
5. Meningkatkan kesadaran akan uang publik ( *public cost awareness*) sebagai akar pelaksanaan akuntabilitas publik.

**4. Penyajian Laporan Keuangan**

Salah satu untuk memfasilitasi terciptanya transparansi dan akuntabilitas publik adalah melalui penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yang komprehensif. Dalam era otonomi daerah dan desentralisasi, pemerintah daerah diharapkan dapat menyajikan laporan keuangan yang terdiri atas laporan surplus/devisit, laporan realisasi anggaran (perhitungan APBD), laporan aliran kas, dan neraca.

Laporan keuangan tersebut merupakan komponen penting untuk menciptakan akuntabilitas sektor publik dan merupakan salah satu alat ukur kinerja financial pemerintah daerah.

a. Komponen dalam laporan keuangan SKPD

Adapun komponen-komponen dalam laporan keuangan menurut Halim(2009), yaitu :

1) Laporan realisasi anggaran

Laporan realisasi anggaran (LRA) menyediakan informasi mengenai anggaran-anggaran dan realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-lra, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan. informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran karena menyediakan informasi-infrmasi sebagai berikut:

- a. Informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi.
- b. Informasi mengenai realisasi anggaran secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas pengguna anggaran.

2) Laporan perubahan saldo anggaran lebih

Laporan perubahan saldo anggaran lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan saldo anggaran lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya, laporan ini menginformasikan penggunaan dari sisa lebih pembiayaan anggaran tahun sebelumnya (SILPA) atau sumber dana yang digunakan untuk menutupi sisa kurang anggaran tahun lalu (SILKA), sehingga tersaji sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran tahun berjalan.

Laporan perubahan saldo anggaran lebih menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:

- a. Saldo anggaran lebih awal
- b. Penggunaan saldo anggaran lebih
- c. Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran tahun berjalan
- d. Koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya
- e. Saldo anggaran lebih

### 3) Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban dan ekuitas pada tanggal tertentu. Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban dan ekuitas adalah:

- a. Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau social dimasa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat,serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah an budaya.
- b. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.
- c. Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.

#### 4) Laporan Operasional

Berdasarkan SAP peraturan pemerintah No 71 Tahun 2010, laporan operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintah dalam satu periode pelaporan.

Laporan financial mencakup laporan operasional yang menyajikan pos-pos sebagai berikut :

- a. Pendapatan-LO dari kegiatan operasional
- b. Beban dari kegiatan operasional
- c. Surplus/defisit dari kegiatan Non operasional, bila ada
- d. Pos luar biasa, bila ada
- e. Surplus/defisit

#### 5) Laporan Perubahan Ekuitas

Berdasarkan SAP PP 71 tahun 2010, laporan perubahan ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

- a. Ekuitas awal
- b. Surplus.defisit-LO
- c. Koreksi-koreksi yang berlangsung menambah/mengurangi ekuitas yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar misal nya:
  1. Koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya.
  2. Perubahan nilai asset tetap karena revaluasi asset tetap.
- d. Ekuitas akhir

#### 6) Catatan Atas Laporan Keuangan

Catatan atas laporan keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas laporan keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan didalam Standar Akuntansi Pemerintah serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

#### 7) Laporan Arus Kas

Berdasarkan peraturan pemerintah PP No 71 Tahun 2010, laporan arus kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan saldo transitoris yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu. Unsur yang dicakup dalam laporan arus kas terdiri dari penerimaan dan pengeluaran kas, yang masing-masing dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Penerimaan kas adalah semua aliran kas yang masuk ke Bendahara Umum Negara/Daerah.
- b. Pengeluaran kas adalah semua aliran kas yang keluar dari Bendahara Umum Negara/Daerah.

#### b. Tujuan penyajian laporan keuangan

Menurut Mardiasmo (2006:3), tujuan penyajian laporan keuangan adalah:

1. Untuk memberikan informasi yang digunakan dalam pembuatan keputusan ekonomi sosial, dan politik serta sebagai bukti pertanggung jawaban dan pengelolaan.
2. Untuk memberikan informasi yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional.
3. Memberikan informasi keuangan untuuk menentukan dan memprediksi aliran kas, saldo neraca, dan kebutuhan sumber daya financial jangka pendek unit pemerintah.

## 5. Penelitian Terdahulu

**Tabel II.1**  
**Penelitian Terdahulu**

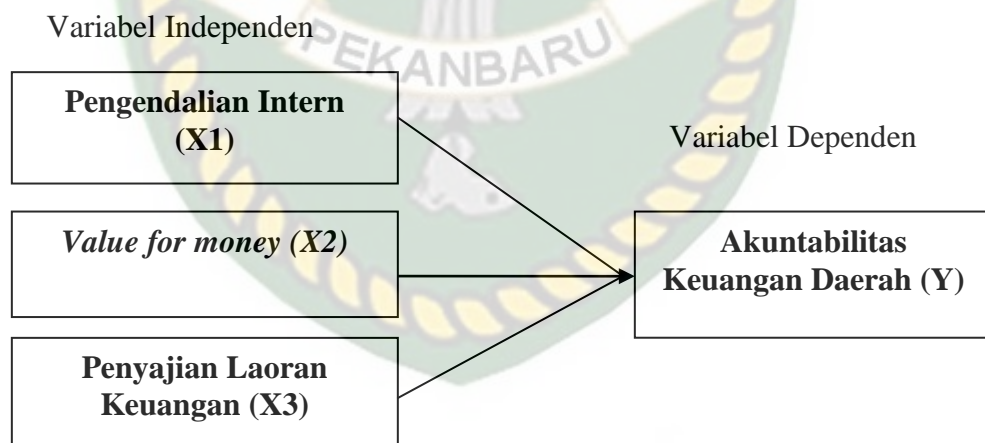
No	Nama peneliti/ Tahun	Judul Penelitian	Variabel yang dipergunakan	Hasil Penelitian
1.	Saufi Iqbal Nasution (2009)	Pengaruh penyajian neraca SKPD dan akseibilitas pengelolaan keuangan SKPD transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan SKPD di pemerintah provinsi Sumatra Utara	Variabel Independen: Penyajian neraca SKPD dan akseibilitas pengelolaan SKKPD variabel dependen: transparansi dan akuntabilitas	Variabel akseibilitas laporan keuangan SKPD terhadap Transparansi dan Akuntabilitas pengelolaan keuangan SKPD di pemerintahan memiliki hubungan erat
2.	Reni Rafita Sari (2014)	Pengaruh sistem pengendalian intern, sistem akuntansi keuangan daerah dan penyajian laporan keuangan terhadap akuntabilitas keuangan daerah Kabupaten Siak	Variabel Independen: pengendalian intern, sistem akuntansi keuangan daerah, penyajian laporan keuangan Variabel Dependen: Akuntabilitas keuangan daerah	Variabel independen berpengaruh signifikan positif terhadap variabel dependen
3.	Putu Riana Prima yani (2014)	Pengaruh pengendalian internal, <i>value for money</i> , penyajian laporan keuangan dan akseibilitas	Variabel Independen: Pengendalian internal, <i>value for money</i> , penyajian laporan keuangan	Semua variabel independen berpengaruh positif terhadap variabel dependen

		laporan keuangan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah pada SKPD di kabupaten klungkung	variabel Dependen: Akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah	
--	--	--	--	--

## 6. Model Penelitian

Dari uraian yang telah dijelaskan sebelumnya mengenai pengaruh pengendalian intern, value for money dan penyajian laporan keuangan terhadap akuntabilitas keuangan daerah, maka dapat digambarkan model penelitian ini seperti digambar II.1.

**Gambar II.1**  
**Model Penelitian**



## B. Hipotesis Penelitian

Berdasarkan kerangka pemikiran dan penelitian terdahulu maka dapat diajukan hipotesis sebagai berikut:

H1: Pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan daerah

H2: *Value for money* berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan daerah



H3: Penyajian laporan keuangan berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan daerah

H4: Pengendalian intern, *value for money*, penyajian laporan keuangan bersama-sama berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan daerah.

