

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

2.1.1.1 Pengertian Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Pengertian sistem pengendalian intern pemerintah yang dikemukakan dalam Peraturan Pemerintah No.60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah adalah:

“Sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan”

Permenpan No.10 Tahun 2012 tentang Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah di Lingkungan Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi menjelaskan:

“Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, yang selanjutnya disingkat SPIP adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh terhadap proses perancangan dan pelaksanaan kebijakan, serta perencanaan, penganggaran, dan pelaksanaan anggaran di lingkungan Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi.”

Menurut COSO (2013) pengertian dari sistem pengendalian internal pemerintah adalah:

“Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance.”

Dalam jurnal yang dipublikasikan IDOSI (2012) menyatakan bahwa:

“internal control is basically directing people’s actions in the best interest of the organizations.”

Sedangkan menurut Alvin Arens (2011:353) pengendalian intern adalah

“Proses yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai terkait dengan pencapaian tujuan manajemen.”

2.1.3.2 Tujuan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Tujuan sistem pengendalian intern pemerintah menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi:

1. Tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan Negara
2. Keandalan pelaporan keuangan
3. Pengamanan asset Negara
4. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan

Sedangkan menurut Alvin Arens (2011:316) tujuan dari pengendalian intern adalah untuk memberikan keyakinan memadai dalam pencapaian tiga golongan tujuan:

1. Keandalan pelaporan keuangan
Manajemen memiliki tanggungjawab hukum maupun profesional untuk meyakinkan bahwa informasi disajikan dengan wajar sesuai dengan ketentuan dalam pelaporan seperti misalnya GAAP. Tujuan pengendalian internal yang efektif terhadap laporan keuangan adalah untuk memenuhi tanggungjawab pelaporan keuangan ini.
2. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku
Perusahaan publik, perusahaan non publik, maupun organisasi nirlaba diharuskan untuk mematuhi beragam ketentuan hukum dan peraturan. Beberapa peraturan ada yang terkait dengan akuntansi secara tidak langsung, misalnya perlindungan terhadap lingkungan dan hukum hak-hak sipil. Sedangkan yang terkait erat dengan akuntansi misalnya peraturan pajak penghasilan dan kecurangan.
3. Efektivitas dan efisiensi operasi.
Pengendalian dalam suatu perusahaan akan mendorong penggunaan sumber daya perusahaan secara efisien dan efektif untuk mengoptimalkan sasaran yang dituju perusahaan. Sebuah tujuan penting atas pengendalian intern tersebut adalah akurasi informasi keuangan dan non keuangan mengenai kegiatan operasi perusahaan yang akan digunakan dalam pengambilan keputusan oleh para pengguna laporan.

2.1.1.3 Unsur-unsur Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Menurut *COSO* dalam Azhar Susanto (2013:96) pengendalian internal pemerintah memiliki lima komponen, di yaitu adalah:

- “ 1. Lingkungan Pengendalian
2. Penilaian Risiko
3. Pengendalian Aktivitas
4. Informasi dan Komunikasi
5. Monitoring.”

Sistem pengendalian internal pemerintah memiliki beberapa unsur-unsur yang saling berhubungan satu sama lain. Menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah unsur-unsur tersebut adalah sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)
 Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Internal dalam lingkungan kerjanya.
 Lingkungan pengendalian terdiri dari:
 Ada beberapa faktor yang mempengaruhi lingkungan pengendalian:
 - a. Integritas dan nilai etika
 - b. Komitmen terhadap kompetensi
 - c. Partisipasi dewan direksi dan tim auditor
 - d. Filosofi dan gaya manajemen
 - e. Struktur organisasi
 - f. Pemberian wewenang dan tanggungjawab
 - g. Kebijakan mengenai sumber daya manusia dan penerapannya
 - h. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif
 - i. Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait.
2. Penilaian Risiko
 Dalam rangka penilaian risiko, pimpinan Instansi Pemerintah dapat menetapkan tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan, dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan.
 Penilaian risiko terdiri dari:
 - a. Penetapan tujuan instansi secara keseluruhan
 - b. Penetapan tujuan pada tingkatan kegiatan
 - c. Identifikasi risiko
 - d. Analisis risiko
 - e. Mengelola risiko selama perubahan

4. Kegiatan Pengendalian

Pimpinan Instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dari sifat, tugas dan fungsi yang bersangkutan. Penyelenggaraan kegiatan pengendalian terdiri dari:

- a. Review atas kinerja Instansi Pemerintah yang bersangkutan
- b. Pembinaan sumber daya manusia
- c. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi
- d. Pengendalian fisik atas aset
- e. Penetapan dan *review* atas indikator dan ukuran kinerja
- f. Pemisahan fungsi
- g. Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting
- h. Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian
- i. Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya
- j. Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya
- k. Dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting

5. Informasi dan Komunikasi

Pimpinan instansi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. Komunikasi atas informasi wajib diselenggarakan secara efektif.

- a. Informasi
 - b. Komunikasi
 - c. Bentuk dan sarana komunikasi
- #### 6. Pemantauan

Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan pemantauan Sistem Pengendalian Internal melalui:

- a. Pemantauan berkelanjutan
- b. Evaluasi terpisah
- c. Penyelesaian audit

Unsur-Unsur Pengendalian Internal juga dikemukakan oleh COSO yang dikutip oleh Alvin Arens (2008:376) dan dialih bahasakan oleh Herman Wibowo, yaitu :

1. Pengendalian Lingkungan

Pembentukan suasana organisasi serta memberikan kesadaran tentang perlunya pengendalian bagi suatu organisasi. Lingkungan pengendalian memiliki tujuh komponen, antara lain:

- a. Integritas dan nilai-nilai etis
- b. Komitmen terhadap kompetensi
- c. Filosofi dan gaya operasi manajemen
- d. Partisipasi dewan komisaris dan komite pemeriksaan
- e. Struktur organisasi
- f. Kebijakan dan praktik SDM
- g. Pelimpahan wewenang dan tanggung jawab

2. Penilaian Risiko

Kegiatan yang dilakukan oleh manajemen dalam mengidentifikasi dan menganalisis risiko yang menghambat perusahaan dalam mencapai tujuannya. Lima hal yang menjadi alasan penilaian risiko menjadi sangat penting, yaitu:

- a. Bidang baru bisnis memerlukan prosedur akuntansi yang belum pernah diterapkan sebelumnya
- b. Perubahan standar akuntansi
- c. Hukum dan peraturan baru
- d. Perubahan yang terkait revisi sistem dan teknologi baru
- e. Pertumbuhan pesat entitas yang menuntut perubahan fungsi tugas.

3. Pengendalian Aktivitas

Kebijakan dan prosedur yang dimiliki oleh manajemen untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa manajemen telah melakukan sebagaimana seharusnya. Pengendalian aktivitas meliputi lima komponen sebagai berikut:

- a. Pemisahan tugas yang memadai
- b. Otorisasi yang sesuai atas transaksi dan aktivitas
- c. Dokumen dan catatan yang memadai
- d. Pengendalian fisik atas aktiva dan catatan
- e. Pemeriksaan kinerja secara independen

4. Informasi dan Komunikasi

Diperlukan untuk semua tingkatan manajemen organisasi untuk mengambil keputusan, laporan keuangan dan mengetahui kepatuhan terhadap kebijakan yang ditentukan oleh perusahaan sebelumnya. Proses informasi dan komunikasi meliputi:

Menurut Mulyadi (2014:164), unsur pokok sistem pengendalian internal

pemerintah adalah:

- “1. Struktur organisasi yang memisahkan tanggung jawab fungsional secara tegas.

Struktur organisasi merupakan kerangka (*framework*) pembagian tanggung jawab fungsional kepada unit-unit organisasi yang dibentuk untuk melaksanakan kegiatan pokok perusahaan. Pembagian tanggung jawab fungsional dalam organisasi ini didasarkan pada prinsip-prinsip berikut ini:

- a. Harus dipisahkan fungsi-fungsi operasi dan penyimpanan dari fungsi akuntansi.
- b. Suatu fungsi tidak boleh diberi tanggung jawab penuh untuk melaksanakan semua tahap suatu transaksi.

2. Sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang memberikan perlindungan yang cukup terhadap kekayaan, utang, pendapatan dan biaya.

Dalam organisasi, setiap transaksi hanya terjadi atas dasar otorisasi dari pejabat yang memiliki wewenang untuk menyetujui terjadinya transaksi tersebut. Oleh karena itu, dalam organisasi

harus dibuat sistem yang mengatur pembagian wewenang untuk otorisasi atas terlaksananya setiap transaksi. Sistem otorisasi akan menjamin dihasilkannya dokumen pembukuan yang dapat dipercaya, sehingga akan menjadi masukan yang dapat dipercaya bagi proses akuntansi.

3. Praktik yang sehat dalam melaksanakan tugas dan fungsi setiap unit organisasi.

Adapun cara-cara yang umumnya ditempuh oleh perusahaan dalam menciptakan praktik yang sehat adalah:

- a Penggunaan formulir bernomor urut tercetak yang pemakaiannya harus dipertanggungjawabkan oleh yang berwenang.
 - b Pemeriksaan mendadak.
 - c Setiap transaksi tidak boleh dilaksanakan dari awal sampai akhir oleh satu orang atau satu unit organisasi.
 - d Perputaran jabatan.
 - e Keharusan pengambilan cuti bagi karyawan yang berhak.
 - f Secara periodik diadakan pencocokan fisik kekayaan dengan catatannya.
 - g Pembentukan unit organisasi yang bertugas untuk mengecek efektivitas unsur-unsur sistem pengendalian internal yang lain.
4. Karyawan yang mutunya sesuai dengan tanggung jawabnya. Bagaimanapun baiknya struktur organisasi, sistem otorisasi dan prosedur pencatatan, serta berbagai cara yang diciptakan untuk mendorong praktik yang sehat, semuanya tergantung kepada manusia yang melaksanakannya. Diantara empat unsur pokok pengendalian internal tersebut, unsur mutu karyawan merupakan unsur sistem pengendalian internal yang paling penting. Jika perusahaan memiliki karyawan yang kompeten dan jujur, unsur pengendalian yang lain dapat dikurangi sampai batas yang minimum dan perusahaan tetap mampu menghasilkan pertanggungjawaban keuangan yang dapat diandalkan. Di lain pihak, meskipun tiga unsur sistem pengendalian internal yang lain cukup kuat, namun jika dilaksanakan oleh karyawan yang tidak berkompeten dan tidak jujur maka empat tujuan sistem pengendalian internal tidak akan tercapai.
Untuk mendapat karyawan yang kompeten dan dapat dipercaya, dapat ditempuh melalui berbagai cara antara lain:
 - a Seleksi calon karyawan berdasarkan persyaratan yang dituntut oleh pekerjaannya.
Untuk memperoleh karyawan yang mempunyai kecakapan yang sesuai dengan tuntutan tanggung jawab yang akan dipikulnya, manajemen harus mengadakan analisis jabatan yang ada dalam perusahaan dan menentukan syarat-syarat yang dipenuhi oleh calon karyawan yang akan menduduki jabatan.
 - b Pengembangan pendidikan karyawan selama menjadi karyawan perusahaan. Sesuai dengan tuntutan perkembangan pekerjaannya.”

2.1.1.4 Keterbatasan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Sistem pengendalian internal pemerintah hanya dapat memberikan keyakinan memadai bagi manajemen dan dewan komisaris berkaitan dengan pencapaian tujuan pengendalian internal entitas. Kemungkinan pencapaian tersebut dipengaruhi oleh keterbatasan bawaan yang melekat dalam pengendalian intern. Dalam Sukrisno Agoes (2012:106) mengatakan beberapa keterbatasan tersebut:

1. Kesalahan, hal ini mencakup kenyataan bahwa pertimbangan manusia dalam pengambilan keputusan dapat salah dan bahwa pengendalian intern dapat rusak karena kegagalan yang bersifat manusiawi tersebut, seperti kekeliruan atau kesalahan yang sifatnya sederhana.
2. Kolusi, pengendalian dapat tidak efektif karena adanya kolusi di antara dua orang atau lebih atau manajemen mengesampingkan pengendalian intern.
3. Manfaat dan biaya, biaya pengendalian intern entitas tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian tersebut. Meskipun hubungan manfaat biaya merupakan kriteria utama yang harus dipertimbangkan dalam pendesainan pengendalian intern, pengukuran secara tepat biaya dan manfaat umumnya tidak mungkin dilakukan. Oleh karena itu, manajemen melakukan estimasi kualitatif dan kuantitatif serta pertimbangan dalam menilai hubungan biaya manfaat tersebut.

2.1.1.5 Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Efektivitas adalah ukuran keberhasilan suatu kegiatan atau program yang dikaitkan dengan tujuan yang ditetapkan. Suatu pengendalian internal dikatakan efektif bila tujuan operasi entitas tercapai, yaitu laporan keuangan yang diterbitkan dipersiapkan secara handal, hukum, dan regulasi yang berlaku dipatuhi.

Menurut Mardiasmo (2004: 134) pengertian mengenai efektivitas adalah sebagai berikut

“Efektivitas adalah ukuran berhasil atau tidaknya suatu organisasi mencapai tujuannya. Apabila suatu organisasi mencapai tujuan, maka organisasi tersebut dikatakan telah berjalan efektif. Hal terpenting yang perlu dicatat adalah bahwa efektivitas tidak menyatakan tentang besar biaya yang telah dikeluarkan untuk mencapai tujuan tersebut. Biaya boleh jadi melebihi apa yang telah dianggarkan, boleh jadi dua kali lebih besar daripada yang telah dianggarkan. Efektivitas hanya melihat apakah suatu program atau kegiatan telah mncapai tujuan yang telah ditetapkan.”

Berdasarkan pengertian diatas jika dikaitkan dengan penerapan pengendalian internal dapat dikatakan bahwa tercapainya tujuan suatu organisasi ditetapkan oleh pihak manajemen melalui penerapan sistem pengendalian internal.

2.1.2 Pengukuran Kinerja *Value For Money*

2.1.2.1 Pengertian Kinerja

Menurut Mahsun (2007: 157) Definisi kinerja adalah sebagai berikut :

“Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi. Istilah kinerja sering digunakan untuk menyebut prestasi atau tingkat keberhasilan individu maupun kelompok individu. Kinerja bisa diketahui hanya jika individu atau kelompok individu tersebut mempunyai kriteria keberhasilan yang telah diterapkan.”

Dapat disimpulkan kinerja merupakan suatu kondisi yang menggambarkan kepada pihak tertentu bagaimana pencapaian hasil dari program/kegiatan yang telah dilakukan dalam mencapai sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi yang telah ditentukan.

2.1.2.2 Indikator Kinerja

Menurut Bastian (2006: 267), indikator kinerja adalah sebagai berikut :

“Indikator Kinerja Merupakan ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan, dengan memperhitungkan indikator masukan (*inputs*), keluaran (*outputs*), hasil (*outcomes*), manfaat (*benefits*), dan dampak (*impacts*).”

- a. Indikator masukan (*inputs*) adalah segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan untuk menghasilkan keluaran.
- b. Indikator ini dapat berupa dana, sumber daya manusia, informasi, kebijaksanaan/peraturan perundang-undangan, dan sebagainya.
- c. Indikator keluaran (*outputs*) adalah sesuatu yang dihadapkan langsung dicapai dari suatu kegiatan yang dapat berupa fisik dan/atau nonfisik.
- d. Indikator hasil (*outcomes*) adalah segala sesuatu yang mencerminkan berfungsinya kegiatan pada jangka menengah (efek langsung).
- e. Indikator manfaat (*benefits*) adalah sesuatu yang terkait dengan tujuan akhir dari pelaksanaan kegiatan.
- f. Indikator dampak (*impacts*) adalah pengaruh yang ditimbulkan baik positif maupun negatif terhadap setiap tingkatan indikator berdasarkan asumsi yang telah ditetapkan.

Sebelum menyusun dan menetapkan indikator kinerja, syarat-syarat yang harus dipenuhi oleh suatu indikator kinerja perlu diketahui. Syarat-syarat yang berlaku untuk semua kelompok kinerja tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Spesifik, jelas, dan tidak ada kemungkinan kesalahan interpretasi.
- b. Dapat diukur secara objektif baik yang bersifat kuantitatif maupun kualitatif, yaitu dua atau lebih yang mengukur indikator kinerja mempunyai kesimpulan yang sama.
- c. Relevan, indikator kinerja harus menangani aspek objektif dan yang relevan.

- d. Dapat dicapai, penting, dan harus berguna untuk menunjukkan keberhasilan masukan, proses keluaran, hasil, manfaat, serta dampak.
- e. Harus cukup fleksibel dan sensitif terhadap perubahan/penyesuaian pelaksanaan dan hasil pelaksanaan kegiatan.
- f. Efektif, data/informasi yang berkaitan dengan indikator kinerja bersangkutan dapat dikumpulkan, diolah, dan dianalisis dengan biaya yang tersedia.

2.1.2.3 Pengukuran Kinerja

Dalam mengukur keberhasilan atau kegagalan dalam suatu organisasi perlu dilakukan pengukuran seluruh aktivitas yang dilakukan dalam organisasi tersebut. Pengukuran yang dimaksud disini bukan hanya dilakukan pada *inputs* (masukan) program, tetapi juga pada keluaran dan manfaat dari program tersebut.

Menurut Mahsun (2007: 157), tentang pengukuran kinerja adalah

“suatu proses penilaian kemajuan pekerjaan terhadap tujuan dan sasaran yang telah ditentukan sebelumnya, termasuk informasi atas efisiensi penggunaan sumber daya dalam menghasilkan barang dan jasa; kualitas barang dan jasa (seberapa baik barang dan jasa diserahkan kepada pelanggan dan sampai seberapa jauh pelanggan terpuaskan); hasil kegiatan dibandingkan dengan maksud yang diinginkan; dan efektivitas tindakan dalam mencapai tujuan. “

Sedangkan menurut Mardiasmo (2002: 121),

“Sistem pengukuran kinerja sektor publik adalah suatu system yang bertujuan untuk membantu manajer publik menulai suatu strategi melalui alat ukur finansial dan nonfinansial.”

Menurut Bastian (2006: 275), definisi pengukuran kinerja sebagai berikut:

“Merupakan proses mencatat dan mengukur pencapaian pelaksanaan kegiatan dalam arah pencapaian misi (*mission accomplishment*) melalui hasil-hasil yang ditampilkan berupa produk, jasa, ataupun suatu proses.

Ada beberapa cara pengukuran kinerja yang bisa digunakan, antara lain metode *balance score card* dan metode *value for money*. Dalam metode *balance score card* terdapat empat perspektif yang dinilai yaitu perspektif keuangan (*financial*), perspektif konsumen (*customer*), perspektif proses bisnis/intern (*internal*), dan perspektif pembelajaran dan pertumbuhan (*growth and learn*), sedangkan metode *value for money* terdapat tiga elemen utama yang dinilai yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektifitas.”

2.1.2.4 Tujuan Pengukuran Kinerja

Menurut Mardiasmo (2002: 122), tujuan sistem pengukuran kinerja adalah:

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

Menurut Bastian (2006: 275), menyatakan bahwa :

pengukuran kinerja secara berkelanjutan akan memberikan umpan balik, sehingga upaya perbaikan secara terus menerus akan mencapai keberhasilan di masa mendatang. Sehingga pengukuran kinerja ini memiliki tujuan:

- a. Memastikan pemahaman para pelaksana dan ukuran yang digunakan untuk mencapai kinerja.
- b. Memastikan tercapainya skema kinerja yang disepakati.
- c. Memonitori dan mengevaluasi pelaksanaan kinerja dan membandingkannya dengan skema kerja serta melakukan tindakan untuk memperbaiki kinerja.
- d. Memberikan penghargaan dan hukuman yang objektif atas kinerja yang dicapai setelah dibandingkan dengan skema indikator kinerja yang telah disepakati.
- e. Menjadikan alat komunikasi antara bawahan dan pimpinan dalam upaya memperbaiki kinerja organisasi.
- f. Mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi.

- g. Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah.
- h. Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif.
- i. Menunjukkan peningkatan yang perlu dilakukan.
- j. Mengungkap permasalahan yang terjadi.

Informasi yang Digunakan untuk Pengukuran Kinerja

Menurut Mardiasmo (2009: 123), terdapat dua informasi yang dapat digunakan dalam pengukuran kinerja yaitu:

a. Informasi Finansial

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

- a) Varians pendapatan (*revenue variance*)
- b) Varians pengeluaran (*expenditure variance*), meliputi:
 - c) Varians belanja rutin (*recurrent expenditure variance*)
 - d) Varians belanja investasi/modal (*capital expenditure variance*)

b. Informasi Non Finansial

Jenis informasi nonfinansial dapat dinyatakan dalam bentuk variabel kunci (*key variable*) atau sering dinamakan sebagai *key success factor*, *key result factor*, atau *pulse point*. Variabel kunci adalah variabel yang mengidentifikasi faktor-faktor yang menjadi sebab kesuksesan organisasi. Jika terjadi perubahan yang tidak diinginkan, maka variabel ini harus segera disesuaikan. Suatu variabel kunci memiliki beberapa karakteristik, antara lain:

- 1) Menjelaskan faktor pemicu keberhasilan dan kegagalan organisasi;
- 2) Sangat volatile dan dapat berubah dengan cepat;
- 3) Perubahannya tidak dapat diprediksi;
- 4) Jika terjadi perubahan perlu diambil tindakan segera; dan
- 5) Variabel tersebut dapat diukur, baik secara langsung maupun melalui ukuran antara (*surrogate*). Sebagai contoh, kepuasan masyarakat tidak dapat diukur secara langsung; akan tetapi dapat dibuat ukuran antaranya, jumlah aduan, tuntutan, dan demonstrasi dapat dijadikan variabel kunci.

2.1.2.5 Pengertian *Value For Money*

Value for Money merupakan inti pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah. Kinerja pemerintah tidak dapat dinilai dari sisi *output* yang dihasilkan saja, akan tetapi harus mempertimbangkan *input*, *output*, dan *outcome* secara bersama-sama. Pengembangan indikator kinerja berpusat pada ekonomi, efisiensi, dan efektivitas program dan kegiatan atau yang dikenal dengan 3E.

- a. Ekonomis artinya hemat dan cermat dalam pengadaan dan alokasi sumber daya;
- b. Efisien artinya berdaya guna dalam penggunaan sumber daya untuk hasil yang maksimal; serta
- c. Efektif artinya berhasil guna dalam menccapai tujuan dan sasaran.

Value for Money merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama, yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas (Mardiasmo, 2002:4), dimana pengertian dari ketiga konsep tersebut adalah:

1. Ekonomi, pemerolehan input dengan kualitas tertentu dengan harga yang terendah. Ekonomi merupakan perbandingan input dengan input value yang dinyatakan dalam satuan moneter. Ekonomi terkait dengan sejauh mana organisasi sektor publik dapat meminimalisir input resources yang digunakan yaitu dengan menghindari pengeuaran yang boros dan tidak efektif;
2. Efisiensi, pencapaian output yang maksimum dengan input tertentu atau penggunaan input yang terenda untuk mencapai output tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan output/input yang dikaitkan dengan standar kinerja atau target yang telah ditetapkan; dan
3. Efektivitas, tingkat pencapaian hasil program dengan target yang telah ditetapkan secara sederhana, efektivitas merupakan perbandingan outcome dengan output.

2.1.2.6 Manfaat *Value for Money*

Adapun manfaat yang diharapkan dapat diambil dengan adanya implementasi *Value for Money* yang benar Menurut Halim (2002: 14) adalah:

- a. Meningkatkan efektifitas pelayanan publik, dalam arti pelayanan yang diberikan tepat sasaran,
- b. Meningkatnya mutu pelayanan publik,
- c. Menurunnya biaya pelayanan publik karena hilangnya inefisiensi dan terjadinya penghematan dalam penggunaan input,
- d. Alokasi belanja yang lebih berorientasi pada kepentingan publik; dan
- e. Meningkatkan kesadaran akan uang publik (*public costs awareness*)

2.1.2.7 Indikator *Value For Money*

Menurut Mardiasmo (2009: 130), tuntutan masyarakat dalam *value for money* yaitu :

“ ekonomis (hemat) dalam pengadaan dan alokasi sumber daya, efisiensi dalam arti bahwa penggunaan/pengorbanannya diminimalan dan hasilnya dimaksimalkan, serta efektif (berhasil guna) dalam arti pencapaian tujuan dan sasaran. “

Peranan indikator kinerja pada *value for money* adalah untuk menyediakan informasi sebagai pertimbangan untuk pembuatan keputusan.

Indikator *value for money* dibagi menjadi dua, yaitu:

- a. Indikator alokasi biaya (ekonomis dan efisiensi)

Ekonomis artinya pembelian barang dan jasa dengan tingkat kualitas tertentu pada harga terbaik (*spending less*). Efisiensi artinya *output* tertentu dapat dicapai dengan sumber daya yang serendah-rendahnya (*spending well*).

- b. indikator kualitas pelayanan (efektivitas)

Efektivitas artinya kontribusi *output* terhadap pencapaian tujuan dan sasaran yang ditetapkan (*spending wisely*).

2.1.2.8 Pengukuran *Value For Money*

1. Pengukuran Ekonomis

Menurut Mardiasmo (2002: 133), mengenai pengukuran ekonomis adalah sebagai berikut :

“pengukuran efektifitas hanya memperhatikan keluaran yang didapat, sedangkan pengukuran ekonomis hanya mempertimbangkan masukan yang dipergunakan. Ekonomis merupakan ukuran relatif.”

Pertanyaan sehubungan dengan pengukuran ekonomis adalah:

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

Menurut Mahmudi (2010: 84), pengukuran ekonomis dinyatakan dalam rumus berikut:

$$\text{Ekonomis} = \frac{\text{Input}}{\text{Input Value}} \times 100\%$$

Keterangan:

Input: realisasi anggaran

Input Value: anggaran

2 . Pengukuran Efisiensi

Menurut Mardiasmo (2002: 133), mengenai efisiensi sebagai berikut :

“efisiensi merupakan hal penting dari ketiga pokok bahasan *value for money*. Karena jika dibandingkan dengan ekonomis dan efektivitas, efisiensi merupakan salah satu bagian dari indikator *value for money* yang dapat diukur dengan rasio antara *output* dengan *input*. Ekonomi hanya menekankan pada *input*, sedangkan Efektivitas hanya berbicara masalah *output* saja.

$$\text{Efisiensi} = \frac{\text{Output}}{\text{Input}} \times 100\%$$

Keterangan:

Output: hasil yang dicapai oleh kebijakan program dan aktivitas.

Input: realisasi anggaran

Dalam pengukuran kinerja *value for money*, efisiensi dapat dibagi menjadi dua: (a) efisiensi alokasi (efisiensi 1) dan (b) efisiensi teknis atau manajerial (efisiensi 2). Efisiensi alokasi terkait dengan kemampuan untuk mendayagunakan sumber daya input pada tingkat kapasitas optimal. “

Efisiensi teknis (manajerial) terkait dengan kemampuan mendayagunakan sumber daya input pada tingkat output tertentu.

Menurut Mahsun (2006: 187), kriteria efisiensi adalah:

- a) Jika diperoleh nilai perbandingan kurang dari 100% ($X < 100\%$) maka, tidak efisien.
- b) Jika diperoleh nilai perbandingan sama dengan 100% ($X = 100\%$) maka, efisiensi berimbang.
- c) Jika diperoleh nilai perbandingan lebih dari 100% ($X > 100\%$) maka, efisien.

3. Pengukuran Efektivitas

Menurut Mardiasmo (2002: 134), mengenai pengertian dari efektivitas adalah sebagai berikut :

“efektivitas adalah ukuran berhasil tidaknya suatu organisasi mencapai tujuannya. Apabila suatu organisasi berhasil mencapai tujuannya, maka organisasi tersebut dikatakan telah berjalan secara efektif. Hal terpenting yang perlu dicatat adalah bahwa efektivitas tidak menyatakan tentang berapa besar biaya yang telah dikeluarkan untuk mencapai tujuan tersebut. Efektivitas hanya melihat apakah suatu program atau kegiatan telah mencapai tujuan yang telah ditetapkan.”

Menurut Mahmudi (2010: 87), pengukuran efektivitas dinyatakan dalam rumus berikut:

$$\text{Efektivitas} = \frac{\text{Outcome}}{\text{Output}} \times 100\%$$

Keterangan:

Outcome: dampak yang ditimbulkan dari suatu kegiatan

Output: hasil yang dicapai oleh kebijakan program

Menurut Mahsun (2006: 187), kriteria efektivitas adalah:

- a) Jika diperoleh nilai perbandingan kurang dari 100% ($X < 100\%$) maka, tidak efektif.
- b) Jika diperoleh nilai perbandingan sama dengan 100% ($X = 100\%$) maka, efektivitas berimbang.
- c) Jika diperoleh nilai perbandingan lebih dari 100% ($X > 100\%$) maka, efektif.

2.1.3 Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan

2.1.3.1 Pengertian Akuntabilitas

Dalam dunia birokrasi, akuntabilitas suatu instansi pemerintah itu merupakan perwujudan kewajiban instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi pemerintah. Asas akuntabilitas menetapkan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggaraan negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi dalam suatu negara. Ada beberapa definisi tentang akuntabilitas publik diantaranya adalah:

Menurut Pedoman Penguatan Pengamanan Program Pembangunan Daerah Bappenas & Depdagri (2002:19) akuntabilitas publik adalah:

“Akuntabilitas publik adalah prinsip yang menjamin bahwa setiap kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dapat dipertanggungjawabkan secara terbuka oleh pelaku kepada pihak-pihak yang terkena dampak penerapan kebijakan.”

Menurut Mardiasmo (2009) menyebutkan akuntabilitas publik adalah sebagai berikut:

“Akuntabilitas dipahami sebagai kewajiban pihak pemegang amanah (agent) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.”

Dari pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas publik adalah suatu pertanggungjawaban kepada masyarakat atau lembaga-lembaga yang bersangkutan dalam menjalankan aktivitasnya atau tanggung jawabnya.

2.1.3.3 Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Berdasarkan PP Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, keuangan daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk didalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut. Pengelolaan keuangan daerah adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan keuangan daerah.

Ada beberapa pengertian tentang akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah diantaranya adalah:

Menurut Abdul Halim (2007) pengertian akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah sebagai berikut:

“Akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah prinsip pertanggungjawaban publik yang berarti bahwa proses penganggaran mulai dari perencanaan, penyusunan dan pelaksanaan harus benar-benar dilaporkan dan dapat dipertanggungjawabkan kepada DPRD dan masyarakat. Akuntabilitas mensyaratkan bahwa pengambil keputusan berperilaku sesuai dengan mandat yang diterimanya.”

Sedangkan menurut Nordiawan (2006) pengertian akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah sebagai berikut:

“Akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah dalam mengelola sumber daya kekayaan daerah serta keseluruhan kegiatan pemerintah daerah dalam hal perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah guna meningkatkan kesejahteraan

masyarakat. *Output* dari akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dapat berupa laporan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah (LAKIP) yang merupakan hasil laporan yang memberikan penjelasan mengenai pencapaian kinerja pada suatu pemerintah daerah dalam waktu satu periode.”

Berdasarkan pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah bentuk pertanggungjawaban pemerintah atas aktivitas yang dilakukannya dalam mengelola keuangan daerah, dengan mengeluarkan *output* LAKIP. Pemberian informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja finansial akan disalurkan kepada masyarakat. Baik pemerintah pusat maupun daerah, harus dapat menjadi subyek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik yaitu hak untuk tahu, hak untuk diberi informasi, dan hak untuk didengar aspirasinya.

Ciri-ciri Pengelolaan Keuangan yang Akuntabel

1. Transparansi
2. Efisien
3. Efektivitas
4. dan Partisipasi

3.1.3.3 Komponen Akuntabilitas

Mardiasmo (2009) menyebutkan bahwa akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu:

- 1 Akuntabilitas Vertikal (*vertical accoutability*).
Pertanggungjawaban vertikal(*vertical accoutability*) adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada

pemerintah daerah, pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR.

2 Akuntabilitas Horisontal (*horizontal accountability*).

Pertanggungjawaban horisontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas. Dalam konteks organisasi pemerintah, akuntabilitas publik adalah pemberian informasi dan disclosure atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut.

Kerangka konseptual untuk membangun transparansi dan akuntabilitas

organisasi sektor publik dibutuhkan empat komponen yang terdiri dari:

- 1 Adanya sistem pelaporan keuangan.
- 2 Adanya sistem pengukuran kinerja.
- 3 Dilakukannya auditing sektor publik.
- 4 Berfungsinya saluran akuntabilitas publik (*channel of accountability*).

2.1.3.4 Dimensi Akuntabilitas

Menurut Ellwood (1993) terdapat empat dimensi akuntabilitas publik yang

harus dipenuhi organisasi sektor publik, yaitu:

1. Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum
Akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan, sedangkan akuntabilitas hukum terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.
2. Akuntabilitas proses
Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan informasi informasi akuntansi, sistem informasi manajemen dan prosedur administrasi. Akuntabilitas proses termanifestasi melalui pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif dan biaya murah. Pengawasan dan pemeriksaan terhadap akuntabilitas proses dapat dilakukan dengan ada tidaknya mark up dan pungutan yang lain diluar yang ditetapkan dan pemborosan yang menyebabkan pemborosan sehingga menjadikan mahal biaya pelayanan publik dan kelambanan pelayanan. Serta pengawasan dan pemeriksaan terhadap proyek-proyek tender untuk melaksanakan proyek-proyek publik.
3. Akuntabilitas program
Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak dan apakah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal .

4. Akuntabilitas kebijakan

Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Untuk meningkatkan kualitas akuntabilitas keuangan negara atau daerah, BPKP Provinsi Jawa Barat melakukan pengawasan yang 20 diwujudkan dalam kegiatan yang terbagi dalam empat perspektif akuntabilitas keuangan negara/daerah, yakni:

1) Akuntabilitas Pelaporan Keuangan

UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengamanatkan, Presiden selaku pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara, Menteri Keuangan selaku pemegang sebagian kekuasaan pengelolaan keuangan negara, para menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran, dan para gubernur/bupati/walikota selaku pengelola keuangan daerah diwajibkan menyusun laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara/daerah. Penyusunan laporan keuangan juga merupakan salah satu wujud nyata dari transparansi dan akuntabilitas. Ukuran kualitas akuntabilitas pelaporan keuangan ditunjukkan dari opini yang diberikan oleh auditor eksternal (BPK RI) atas penyajian laporan keuangan pemerintah.

2) Akuntabilitas Kebendaharaan Umum Negara dan Pengelolaan Aset

Pengawasan atas akuntabilitas kegiatan kebendaharaan umum negara ditetapkan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara. Sedangkan lingkup pengawasan atas akuntabilitas kebendaharaan umum daerah, atas permintaan pimpinan daerah dan/atau pejabat pengelola keuangan daerah. Kegiatan pengawasan kebendaharaan dilaksanakan melalui kegiatan audit, evaluasi, verifikasi, dan monitoring.

3) Akuntabilitas Pewujudan Iklim Kepemerintahan yang Baik dan Bersih

Kepemerintahan yang baik merupakan suatu konsepsi penyelenggaraan pemerintahan yang bersih, demokratis dan efektif sesuai dengan cita-cita terbentuknya suatu masyarakat madani dan terkait dengan kontribusi, pemberdayaan dan keseimbangan peran pemerintah, dunia usaha, dan masyarakat. Kepemerintahan yang baik dan bersih juga mensyaratkan adanya pengaturan kelembagaan serta kompetensi birokrasi sebagai pelaksana kebijakan publik atau sebagai perangkat otoritas atas peran negara dalam menjalankan amanat yang diembannya.

Pengawasan oleh BPKP terhadap akuntabilitas perwujudan iklim bagi pemerintahan yang baik dan bersih dilaksanakan melalui strategi preventif, strategi represif, dan solusi kesisteman.

4) Akuntabilitas Pengelolaan Program Lintas Sektoral.

Program-program lintas sektoral merupakan program-program yang bersifat *pro job, pro poor, dan pro growth*. Walaupun keberhasilan suatu program sulit diukur dengan obyektif namun suatu pengukuran harus dilakukan dengan berbagai pendekatan. Akuntabilitas pengelolaan program lintas sektoral ditekankan pada

keberhasilan pencapaian kehematan, efisiensi dan efektivitas program-program tersebut.

Indikator lain yang menunjukkan keberhasilan pembangunan yang ditujukan bagi pengentasan kemiskinan (*pro poor*) adalah perkembangan persentase penduduk miskin, indeks kedalaman dan indeks keparahan kemiskinan. Persentase penduduk miskin di Provinsi Jawa Tengah masih cukup besar dan berada di atas rata-rata nasional, namun selama lima tahun terakhir (2007-2012) mengalami tren penurunan. Demikian juga dengan indeks kedalaman dan indeks keparahannya cenderung menurun. Dampak program strategis pemerintah yang bersifat *pro growth* salah satunya dapat dilihat dari capaian laju pertumbuhan ekonomi.

Pengawasan BPKP terhadap program-program strategis menekankan pada audit keekonomisan, efisiensi, keefektifan pelaksanaan program lintas sektoral, audit kinerja pelayanan publik, dan mediasi dalam rangka penyelesaian hambatan kelancaran pembangunan.

Terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*) merupakan suatu bentuk keberhasilan pemerintah dalam menjalankan tugas untuk membangun daerah, maka sudah menjadi kewajiban Pemerintah Daerah untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang terkait dengan penerimaan dan penggunaan uang publik kepada pihak yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut (DPRD dan masyarakat luas). Masyarakat luas sebagai penilai obyektif yang akan menentukan *accountable* atau tidaknya suatu birokrasi.

Menurut Sulistoni (2003), pemerintahan yang akuntabel memiliki ciri-ciri sebagai berikut:

- 1 Mampu menyajikan informasi penyelenggaraan pemerintah secara terbuka, cepat, dan tepat kepada masyarakat,

- 2 Mampu memberikan pelayanan yang memuaskan bagi publik,
- 3 Mampu memberikan ruang bagi masyarakat untuk terlibat dalam proses pembangunan dan pemerintahan,
- 4 Mampu menjelaskan dan mempertanggungjawabkan setiap kebijakan publik secara proporsional, dan
- 5 Adanya sarana bagi publik untuk menilai kinerja pemerintah. Melalui pertanggungjawaban publik, masyarakat dapat menilai derajat pencapaian pelaksanaan program dan kegiatan pemerintah.

Akuntabilitas dapat hidup dan berkembang dalam suasana yang transparan dan demokratis serta adanya kebebasan dalam mengemukakan pendapat. Terwujudnya akuntabilitas keuangan daerah akan menjadi landasan awal bagi tata kelola pemerintahan yang lebih baik dan segala pertanggungjawaban keuangan yang berasal dari dana masyarakat akan berjalan lancar seiring kepercayaan masyarakat terhadap pemerintahan dalam bidang pengelolaan keuangan daerah (Ludani, dkk 2015).

Instrumen utama dari akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah anggaran pemerintah daerah, data yang secara periodik dipublikasikan, laporan tahunan dan hasil investigasi dan laporan umum lainnya yang disiapkan oleh agent yang independen. Anggaran tahunan secara khusus mempunyai otoritas legal untuk pengeluaran dana publik, sehingga proses penganggaran secara keseluruhan menjadi relevan untuk manajemen fiskal dan untuk melaksanakan akuntabilitas pengelolaan keuangan dan pengendalian pada berbagai tingkat operasi (Shende dan Bennet 2004).

Pemerintah daerah harus bisa mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan daerah. Bentuk pertanggungjawaban dapat berupa penyajian laporan keuangan daerah yang sesuai dengan standar akuntansi pemerintah yang ada, serta kemudahan publik dalam mengakses laporan keuangan pemerintah. Hal tersebut dilakukan agar publik (badan pemeriksa, masyarakat, maupun investor) dapat mengontrol pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah. Dengan adanya

kontrol yang baik diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

2.1.3.4 Indikator Akuntabilitas

Menurut Bappenas (2003), mengenai indikator akuntabilitas adalah sebagai Berikut :

- 1 Keterlibatan aparat melalui terciptanya nilai dan komitmen diantara aparat,
- 2 Adanya forum untuk menampung partisipasi masyarakat yang representatif, jelas arahnya dan dapat dikontrol bersifat terbuka dan inklusif, harus ditempatkan sebagai mimbar masyarakat mengekspresikan keinginannya,
- 3 Kemampuan masyarakat untuk terlibat dalam proses pembuatan keputusan,
- 4 Fokus pemerintah adalah pada memberikan arah dan mengundang orang lain untuk berpartisipasi,
- 5 Visi dan pengembangan berdasarkan pada konsensus antara pemerintah dan masyarakat,
- 6 Akses bagi masyarakat untuk menyampaikan pendapat dalam proses pengambilan keputusan.

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Hubungan antara Pengaruh Efektivitas Sistem Pengendalian Internal

Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Menurut Sri Mulyani 2018 :

“Pengelolaan keuangan daerah akan terwujud dengan efektif apabila suatu organisasi pemerintah mampu menciptakan, menerapkan, dan memelihara efektivitas sistem pengendalian internal, sehingga dapat memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian tujuan suatu instansi, pengamanan aset negara serta meningkatkan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pada saat pemerintah daerah telah menerapkan efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah dengan baik maka dapat menjamin bahwa pengelolaan keuangan daerah dapat dilakukan secara efektif sesuai dengan peraturan perundang-undangan”

Sedangkan Nugraha dan Susanti (2010) menyatakan:

“Efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas laporan keuangan. Berdasarkan hasil penelitian terdahulu dapat dilihat bahwa efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan, dimana semakin baik efektivitas sistem pengendalian internal yang diterapkan pada suatu instansi pemerintah maka akan menghasilkan laporan keuangan yang lebih transparan karena dalam penerapan sistem pengendalian internal yang baik, akan menjamin keandalan laporan keuangan dan data keuangan, memfasilitasi efisiensi dan efektivitas operasi-operasi pemerintah.”

menurut Alvin Arens (2011:316) tujuan dari pengendalian internal yaitu :

- 1 Keandalan pelaporan keuangan
Manajemen memiliki tanggungjawab hukum maupun profesional untuk meyakinkan bahwa informasi disajikan dengan wajar sesuai dengan ketentuan dalam pelaporan seperti misalnya GAAP. Tujuan pengendalian internal yang efektif terhadap laporan keuangan adalah untuk memenuhi tanggungjawab pelaporan keuangan ini.
- 2 Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku
Perusahaan publik, perusahaan non publik, maupun organisasi nirlaba diharuskan untuk mematuhi beragam ketentuan hukum dan peraturan. Beberapa peraturan ada yang terkait dengan akuntansi secara tidak langsung, misalnya perlindungan terhadap lingkungan dan hukum hak-hak sipil. Sedangkan yang terkait erat dengan akuntansi misalnya peraturan pajak penghasilan dan kecurangan.
- 3 Efektivitas dan efisiensi operasi.
Pengendalian dalam suatu perusahaan akan mendorong penggunaan sumber daya perusahaan secara efisien dan efektif untuk mengoptimalkan sasaran yang dituju perusahaan. Sebuah tujuan penting atas pengendalian intern tersebut adalah akurasi informasi keuangan dan non keuangan mengenai kegiatan operasi perusahaan yang akan digunakan dalam pengambilan keputusan oleh para pengguna laporan.

Berdasarkan hal tersebut maka dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas dapat terwujud apabila setiap instansi menerapkan efektivitas sistem pengendalian internal yang tepat. Hal ini karena dalam efektivitas sistem pengendalian internal, suatu instansi diharuskan menyajikan laporan keuangan yang akuntabel yaitu dapat dipertanggungjawabkan.

2.2.2 Pengaruh Kinerja *Value For Money* Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Hubungan antara Pengaruh Kinerja *Value For Money* Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Menurut Mardiasmo (2004:121) :

“akuntabilitas publik bukan sekedar kemampuan menunjukkan bagaimana uang publik dibelanjakan, akan tetapi meliputi kemampuan menunjukkan bahwa uang publik tersebut telah dibelanjakan secara ekonomis, efisien dan efektif (*value for money*) Semakin pesatnya perkembangan dalam dunia usaha, menyebabkan persaingan semakin meningkat.”

Sedangkan menurut Primayani, dkk (2014):

“Pemakaian konsep *value for money* dapat membantu proses pengelolaan anggaran untuk menghasilkan output yang optimal dan efisien dalam pengadaan sumber daya sesuai dengan kebutuhan dengan biaya terendah, memelihara sumber daya serta menghindari kegiatan yang tanpa tujuan dan pengangguran sumber daya, kinerja *value for money* berpengaruh positif dan signifikan baik secara parsial maupun simultan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.”

Dimensi Value For Money menurut Mardiasmo, 2002:4 yaitu :

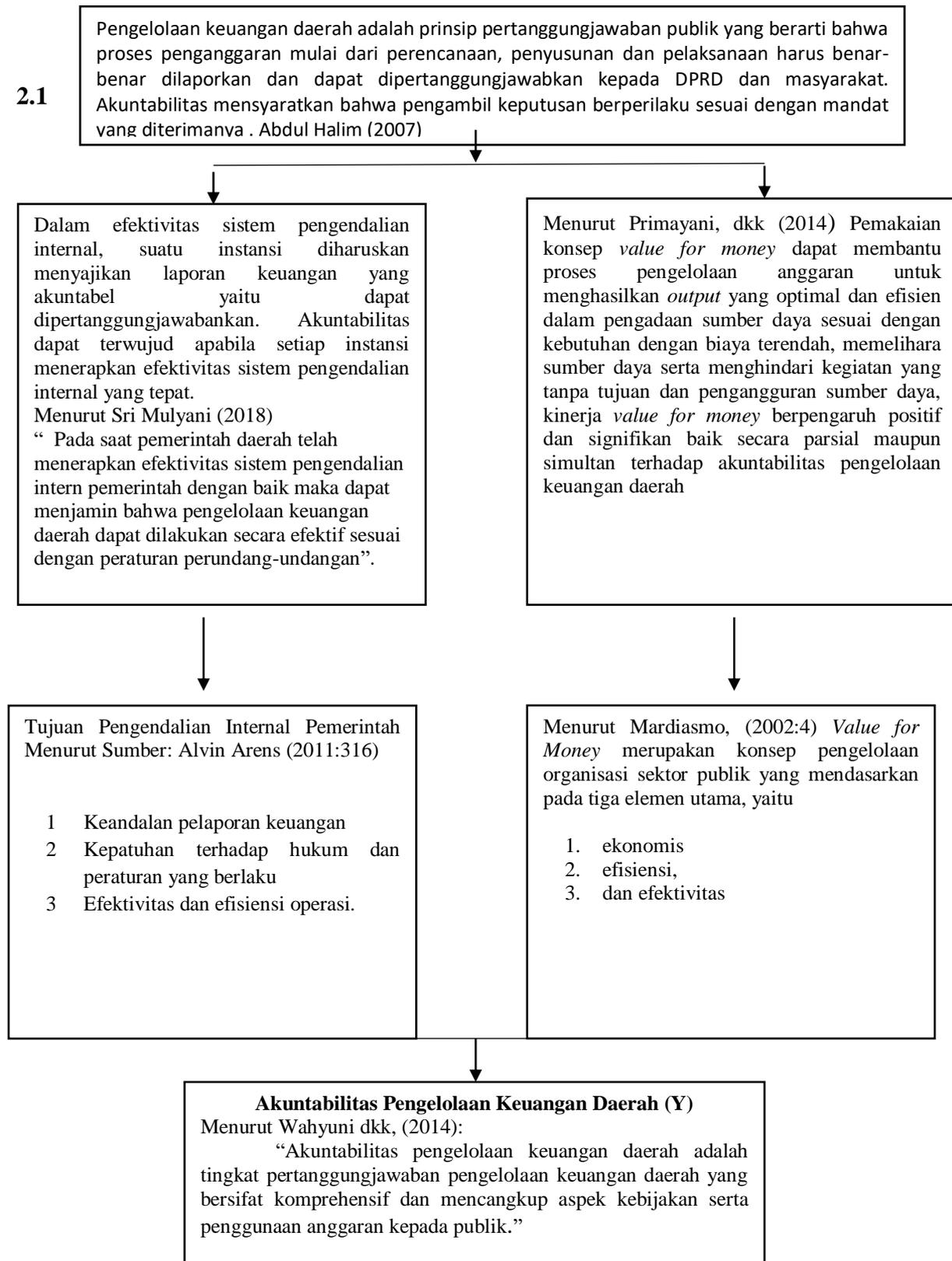
1. Ekonomis artinya hemat dan cermat dalam pengadaan dan alokasi sumber daya;
2. Efisien artinya berdaya guna dalam penggunaan sumber daya untuk hasil yang maksimal; serta
3. Efektif artinya berhasil guna dalam mencapai tujuan dan sasaran.

Berdasarkan hal tersebut maka dapat disimpulkan bahwa menurunnya akuntabilitas publik pada perusahaan publik dan semakin rumitnya masalah-masalah yang dihadapi oleh organisasi publik dalam menjalankan fungsi pengendalian dan pengawasan kegiatan perusahaan. Untuk mencapai akuntabilitas publik yang baik dengan digunakannya pengukuran kinerja *value for money*.

Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran

2.1



2.3 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Nama Penulis	Judul	Variabel	Hasil
1.	Anies Iqbal Mustofa, 2012	Pengaruh Penyajian dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Kabupaten Pematang	Variabel Dependen : Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Variabel Independen : Penyajian dan Aksesibilitas laporan keuangan	Penyajian laporan keuangan daerah dan Aksesibilitas Berpengaruh signifikan secara positif terhadap Akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
2.	Peggy Sande, 2013	Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. (Studi Empiris Pada Pemerintah Provinsi Sumatera Barat)	Variabel Dependen: Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. Variabel Independen: Penyajian Laporan Keuangan Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah.	Penyajian laporan keuangan dan aksesibilitas laporan Keuangan mempengaruhi secara signifikan terhadap Akuntabilitas Pengelolaan keuangan provinsi.
3.	Putu Riana Primayani, Nyoman Trisna Herawati,da	PengaruhPengendali an Internal, Value For Money, Penyajian Laporan Keuangan Dan	Variabel Dependen: Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan	Baik secara parsial maupun simultan Sistem Pengendalian Internal, <i>Value For Money</i> , Penyajian

	nNyoman Ari Surya Darmawan (2014)	Aksesibilitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan (Studi Empiris Pada Skpd Di Pemerintahan Daerah Kabupaten Klungkung)	Variabel Independen: Pengendalian Internal, <i>Value For Money</i> , Penyajian Laporan Keuangan Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan	Laporan Keuangan dan Aksesibilitas berpengaruh positif signifikan terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah.
4.	Putu Sri Wahyuni, Ni Luh Gede Erni Sulindawati, dan Nyoman Trisna Herawati (2014)	Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintahan Kabupaten Badung)	Variabel Dependen: Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Variabel Independen: Penyajian laporan keuangan daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah.	Penyajian Laporan Keuangan Daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah.
5.	Nur Azizah, Junaidi, dan Achdiar Redy Setiawan (2015)	Pengaruh Penyajian Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Serta Sistem Pengendalian Intenal Pemerintah Terhadap Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah	Variabel Dependen: Transparansi Dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Variabel Independen: Penyajian dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Serta Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.	Aksesibilitas Berpengaruh sedangkan penyajian laporan keuangan dan sistem pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap transparansi pengelolaan keuangan daerah. Hasil lain juga menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh sedangkan aksesibilitas dan penyajian laporan keuangan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

6	Dolly Ramon, 2014	Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Akuntabilitas Keuangan (Studi Empiris Inspektorat Kota Se Provinsi Sumatera Barat)	Variabel Dependen : Akuntabilitas Keuangan Variabel Independen : Sistem Pengendalian Intern	Sistem pengendalian internal berpengaruh positif signifikan Terhadap Akuntabilitas keuangan .
7.	Muhammad Ichlas, Hasan Basri, dan Muhammad Arfan(2014)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah Kota Banda Aceh	Variabel Dependen: Akuntabilitas Keuangan Pemerintah Kota Banda Aceh. Variabel Independen: Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan	Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, dan aksesibilitas keuangan berpengaruh terhadap Akuntabilitas keuangan Pemerintah Kota Banda Aceh.
8.	WahidaN (2015)	Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Kabupaten Konawe Utara.	Variabel Dependen: Akuntabilitas Pengelolaan keuangan daerah Variabel Independen : Penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas Laporan keuangan daerah.	Penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah secara parsial dan simultan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas Pengelolaan keuangan daerah.

2.4 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2017:63) pengertian hipotesis adalah:

“Hipotesis adalah jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara karena jawaban yang diberikan baru didasarkan teori yang relevan, belum didasarkan fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban yang empirik”

Berdasarkan penjelasan di atas, maka peneliti dapat mencoba merumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1 : Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah berpengaruh terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

H2 : Kinerja *Value For Money* berpengaruh terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan