

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

2.1.1.1. Pengertian Laporan Keuangan Daerah

Laporan keuangan merupakan usaha memindahkan data-data dan suatu laporan keuangan ke dalam suatu format khusus yang bertujuan untuk melakukan standardisasi terhadap laporan keuangan, atau dengan kata lain pengklasifikasi kembali pos-pos dalam laporan keuangan. Standardisasi seperti yang disebutkan diatas antara lain dalam hal keseragaman, konsistensi, memberikan penekanan pada pos-pos yang penting, penyederhanaan laporan keuangan yang memiliki banyak pos, dan memudahkan analisis perbandingan, baik secara horizontal maupun vertikal.

Sugiyono (2013)

Pengertian laporan keuangan menurut adalah suatu laporan yang menggambarkan hasil dari proses akuntansi yang digunakan sebagai alat komunikasi bagi pihak-pihak yang berkepentingan dengan data keuangan atau aktivitas perusahaan. Sundjaja (2011)

Berdasarkan teori di atas dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan daerah merupakan sebuah usaha untuk menata data-data keuangan agar dapat disampaikan kepada publik sebagai acuan penilaian dan evaluasi.

2.1.1.2. Tujuan Laporan Keuangan Daerah

Laporan keuangan merupakan salah satu sumber informasi penting bagi pihak yang berkepentingan laporan keuangan dalam rangka decision making ekonomi. Pada sisi lain, ternyata bahwa sebab karakteristiknya, laporan keuangan bukanlah segala-galanya, sebab laporan keuangan mempunyai keterbatasan. Laporan keuangan sangat menjadi lebih bermanfaat dalam decision making ekonomi, bila dengan informasi laporan keuangan tersebut dapat diprediksi apa yang akan terjadi di masa mendatang. Melalui pengolahan lebih lanjut laporan keuangan melalui proses perbandingan, evaluasi dan analisis trend, akan didapatkan prediksi tentang apa yang mungkin will occur in the future. Disinilah arti pentingnya suatu *analysis of financial statements*. Fahmi (2011).

Hasil financial statement analysis akan sangat membantu menginterpretasikan berbagai kaitan kunci

dan kecenderungan yang dapat memberikan basic consideration mengenai potensi kesuksesan perusahaan di masa yang akan datang (Kariyoto, 2017).

Menurut Djanegara (2017), Pelaporan keuangan pemerintah seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan, baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik. Pelaporan keuangan pemerintah bertujuan menyediakan informasi mengenai:

1. Sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya keuangan.
2. Kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran.
3. Jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai.
4. Bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya.
5. Posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber pemerintahannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dan pungutan pajak dan pinjaman, dan Perubahan posisi keuangan entitas

pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

Berdasarkan teori diatas dapat disimpulkan bahwasanya tujuan laporan keuangan daerah adalah sebuah informasi dalam bentuk laporan keuangan membantu untuk menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi sosial maupun politik.

2.1.1.3. Dasar Laporan Keuangan Daerah

Menurut Pamungkas (2013), Pemeriksaan atas pengelolaan keuangan daerah dilaksanakan sejalan dengan amandemen IV UUD 1945. Berdasarkan UUD 1945, pemeriksaan atas laporan keuangan dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Dengan demikian BPK RI akan melaksanakan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah. Dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan keuangan ini, BPK sebagai auditor yang independen akan melaksanakan audit sesuai dengan standar audit yang berlaku dan akan memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan. Kewajaran atas laporan keuangan pemerintah ini diukur dan kesesuaiannya terhadap standar akuntansi

pemerintahan. Selain pemeriksaan ekstern oleh BPK, juga dapat dilakukan pemeriksaan intern. Pemeriksaan ini pada pemerintah daerah dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Daerah. Hal ini sesuai dengan undang-undang :

1. Peraturan Khusus Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia tahun 2017 membahas tentang pedoman penyusunan belanja daerah.
2. Peraturan khusus walikota No 49 tahun 2015 tentang akuntansi pemerintah daerah yang akuntabel.
3. Peraturan No 64 tahun 2014 tentang system akuntansi pemerintah daerah local berbasis aktual.

Menurut Amin (2019), Pertanggung jawaban Keuangan Daerah merupakan bagian dan pengelolaan keuangan daerah berdasarkan Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri atas satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggung jawaban berupa laporan keuangan. Dalam hal ini, koordinator pengelolaan keuangan daerah terutama dalam pertanggung jawaban pelaksanaan APBD hingga

penyusunan laporan keuangan daerah dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD adalah sekretaris daerah.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, ditetapkan bahwa laporan Keuangan pemerintah pada gilirannya harus diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebelum disampaikan kepada pihak legislatif sesuai dengan kewenangannya. Gubernur/Bupati/Walikota menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggung jawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan ini selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Pemeriksaan BPK dimaksud adalah dalam rangka pemberian pendapat (*opini*) sebagaimana diamanatkan oleh Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Dengan demikian, Laporan Keuangan yang disusun oleh pemerintah yang disampaikan kepada BPK untuk diperiksa masih berstatus belum diaudit (*unaudited financial statements*).

Berdasarkan teori di atas dapat diketahui bahwa dasar laporan keuangan daerah berdasarkan amandemen

dari undang-undang Dasar 1945 serta diperinci lebih lanjut oleh Badan Pemeriksa Keuangan yang dilindungi oleh keputusan menteri Dalam Negeri Republik Indonesia tahun 2017.

2.1.1.4. Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Menurut Pamungkas (2013), Laporan keuangan pokok terdiri dari laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, neraca, laporan operasional, laporan arus kas, laporan perubahan ekuitas, dan catatan atas laporan keuangan.

LRA menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Unsur yang dicakup secara langsung oleh LRA terdiri dari pendapatan LRA, belanja, transfer, dan pembiayaan. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Pendapatan LRA adalah penerimaan oleh bendahara umum negara/bendahara umum daerah atau oleh entitas pemerintah lainnya yang menambah saldo anggaran lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi

hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

b. Belanja adalah semua pengeluaran oleh bendahara umum negara/ bendahara umum daerah yang mengurangi saldo anggaran lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.

c. Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.

d. Pembiayaan (*financing*) adalah setiap penerimaan atau pengeluaran yang tidak berpengaruh pada kekayaan bersih entitas yang perlu dibayar kembali dan/atau akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya. Pada penganggaran pemerintah, pembiayaan terutama dimaksudkan

untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman dan hasil divestasi. Pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan

untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah.

Berdasarkan teori di atas dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan daerah terdiri atas beberapa laporan berupa realisasi pelaksanaan anggaran laporan penggunaan, anggaran laporan operasional serta neraca laporan keuangan.

2.1.1.5. Karakteristik Laporan Keuangan

Pemerintah Daerah

Informasi akuntansi akan bermanfaat dan dapat memenuhi tujuannya jika memenuhi karakteristik kualitatif. IFAC dalam IPSAS 1 (2000) dan Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah (2003), mengemukakan empat karakteristik yaitu *Understandability*, *Relevance*, *Reliability* dan *Comparability*. Karakteristik kualitatif merupakan atribut yang dapat menyediakan informasi keuangan agar berguna bagi para penggunanya. Terdapat empat prinsip karakteristik kualitatif, yaitu : dapat dipahami (*understandability*), relevan (*relevance*), andal (*reliability*), dan dapat dibandingkan (*comparability*).

Pertama informasi dapat dipahami bilamana pengguna dapat memahami laporan keuangan yang disajikan. Untuk tujuan ini para pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan mengenai aktivitas dan lingkungan organisasi pembuat laporan, dan adanya kemauan untuk mempelajari informasi tersebut. Informasi-informasi yang dianggap rumit sebaiknya tidak dikeluarkan dan laporan keuangan, dengan pertimbangan bilamana dikeluarkan mungkin pengguna lainnya sulit memahami laporan keuangan bilamana informasi tersebut tidak ada.

Karakteristik kedua, relevan mengandung arti bilamana informasi dapat digunakan untuk membantu melakukan evaluasi mengenai kejadian masa lalu, masa kini atau masa mendatang, atau relevan mengandung arti bahwa informasi berguna untuk melakukan konfirmasi, melakukan koreksi dan evaluasi kejadian masa lalu. Agar relevan maka informasi harus disajikan tepat waktu. Relevansi informasi dipengaruhi oleh sifat dan materialitasnya. Informasi adalah material bilamana penghilangan atau kesalahan penyajian informasi akan mempengaruhi pengguna dalam mengambil keputusan. Materialitas tergantung kepada sifat atau ukuran dan

posatau kesalahan pertimbangan atas keadaan yang tertentu mengenai penghilangan atau salah saji informasi bersangkutan.

Karakteristik ketiga, keandalan mengandung arti bahwa informasi bebas dan kesalahan yang material dan bias, menyajikan informasi kepada pengguna secara jujur. Suatu laporan keuangan akan handal bilamana mempertimbangkan lima aspek yaitu:1) penyajian yang jujur (*faithful representation*);2) substansi mengungguli bentuk (*substance over form*);3) netral (*neutrality*); 4) hati-hati (*prudence*); dan 5) lengkap (*completeness*).

Sementara itu dapat dibandingkan mengandung arti bahwa informasi yang ada dalam laporan keuangan dapat dibandingkan bilamana pengguna dapat mengidentifikasi kesamaan dan perbedaan informasi bersangkutan dengan informasi yang terdapat pada laporan lainnya. Perbandingan dapat dilakukan dengan cara membandingkan laporan keuangan antar organisasi dan perbandingan laporan keuangan antar periode.

Implikasi yang muncul dengan adanya karakteristik dapat dibandingkan adalah para pengguna laporan keuangan harus diberikan informasi mengenai kebijakan yang diterapkan dalam penyajian laporan keuangan,

perubahan atas penerapan kebijakan akuntansi dan pengaruh yang terjadi atas perubahan kebijakan tersebut.

Meskipun beberapa karakteristik kualitas laporan keuangan telah dikemukakan baik dalam sektor bisnis maupun sektor publik sebagaimana dikemukakan di atas, maka patutlah diketahui mengenai keterbatasan terhadap karakteristik relevan dan keandalan. Komite Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah (2005), mengemukakan tiga hal yang menimbulkan kendala dalam informasi akuntansi dan laporan keuangan pemerintah yaitu : 1) materialitas; 2) pertimbangan biaya dan manfaat; dan 3) keseimbangan antar karakteristik kualitatif.

Informasi dalam laporan keuangan dipandang material bilamana kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam informasi tersebut dapat mempengaruhi para pengguna dalam mengambil keputusan berdasarkan laporan keuangan. Meskipun secara ideal laporan keuangan seharusnya memuat segala informasi, namun laporan keuangan pemerintah hanya diharuskan untuk memuat informasi yang memenuhi kriteria materialitas. Laporan keuangan yang dihasilkan oleh suatu organisasi seharusnya memiliki

manfaat yang lebih besar dibandingkan biaya penyusunannya. Namun demikian pertimbangan mengenai biaya dan manfaat haruslah dipertimbangkan secara seksama dengan mempergunakan *judgement*.

Lebih jauh harus dipertimbangkan bahwa biaya yang dikeluarkan untuk menyusun laporan tidaklah harus dibebankan kepada para pengguna laporan keuangan yang menerima manfaatnya. Banyak kemungkinan bahwa manfaat dan suatu laporan keuangan mungkin saja dinikmati oleh pengguna lain selain dan pembuat laporan keuangan. Oleh karena itulah, sebenarnya penerapan analisis biaya manfaat sangatlah sulit diterapkan.

Berdasarkan teori di atas dapat disimpulkan bahwa karakteristik laporan keuangan daerah adalah terbuka akuntabilitas dan transparan yang dapat dilihat oleh seluruh masyarakat baik secara offline maupun secara online.

2.1.1.6. Laporan Keuangan Otonomi Pemerintah Daerah

Apabila dikaitkan dengan konteks otonomi daerah di Indonesia saat ini, maka harus diperhitungkan empat faktor yang sangat menenrukan dinamika kinerja pemerintah daerah. Faktor-faktor tersebut adalah

kapasitas manajemen, budaya organisasi, lingkungan yang bersifat makro (dorongan atau hambatan dan luar daerah), dan lingkungan yang bersifat mikro (dorongan dan hambatan dan lingkungan lokal).

Sejak diberlakukan otonomi daerah, semua pemerintah daerah di Indonesia telah diberikan keleluasaan dan otoritas untuk mengatur rumah tangganya sendiri. Ini berarti dukungan birokrasi pusat sebagai lingkungan makro berperan dalam memengaruhi kinerja untuk setiap pemerintah daerah. Daerah telah diberi kesempatan atau lingkungan yang kondusif untuk mengembangkan dirinya agar berkinerja lebih baik. Akan tetapi, kesejahteraan masyarakat sebagaimana tergambar dalam HDI yang merupakan misi utama dibenikannya otonomi daerah, tidak otomatis terwujud karena masih bergantung pada faktor lain yaitu kapasitas manajemen, dan dukungan budaya organisasi masing-masing daerah.

Pengalaman dalam beberapa tahun terakhir menunjukkan, bahwa banyak daerah yang masih kurang memiliki Kapasitas Manajemen seperti kemampuan mengelola keuangan, sumber daya manusia, dan teknologi informasi, sementara budaya organisasi masih

berorientasi paternalistik atau hierarkis. Daerah-daerah juga memiliki sumber daya lokal yang variatif, ada yang kaya dan ada yang miskin sumber dayanya sehingga memiliki kesempatan yang berbeda dalam memperbaiki kinerjanya.

Daerah-daerah juga sering mengeluh karena banyak kebijakan dan pusat (lingkungan makro) yang masih menghambat kinerja pemerintah daerah. Implikasi teoretisnya adalah bahwa kapasitas manajemen, budaya organisasi, dan dukungan lingkungan baik makro maupun mikro (faktor *endowment* daerah) harus menjadi faktor yang diperhitungkan apabila ingin meningkatkan kinerja pemerintah daerah. Oleh karena itu, peran faktor-faktor tersebut harus diperhitungkan dalam model.

Berdasarkan teori di atas dapat diketahui bahwa laporan keuangan berbasis otonomi daerah merupakan bentuk penyesuaian penggunaan anggaran daerah dengan kondisi kebutuhan daerah agar penggunaan data tersebut dapat maksimal sesuai dengan kondisi dan masalah dihadapi setiap daerah.

2.1.2. Value For Money

2.1.2.1. Pengertian Value For money

Menurut Kariyoto (2018), *Value For money* merupakan central concept dalam manajemen financial. Ada beberapa ahli yang mengungkapkan bahwa pada prinsipnya manajemen financial merupakan implementasi konsep *value for money*. Pemahaman *value for moneys* sangat penting dalam belajar manajemen financial. Banyak decision dan cara dalam manajemen financial yang memerlukan pemahaman *value for money*. Cost capital, analisis investment decision (penganggaran capital), analisis choice funding, penilaian marketale security, merupakan contoh cara dan analisa yang memerlukan pengertian konsep *value for money*.

Besarkan teori di atas dapat disimpulkan bahwa *value for money* merupakan bentuk manajemen keuangan yang digunakan untuk menganalisa kondisi keuangan suatu perusahaan atau suatu lembaga publik

A. 2.1.2.2. Konsep Pengukuran Value of maney

A. Hamidi (2012), *Value For Money* kinerja anggaran pada dasarnya adalah sistem penyusunan dan pengelolaan anggaran daerah yang

berorientasi pada pencapaian hasil atau kinerja. Kinerja tersebut harus dapat memanfaatkan uang sebaik mungkin dengan konsep Value for money yang berorientasi kepada kepentingan publik. Hal ini berarti dalam pengelolaan keuangan daerah tersebut harus mencerminkan tiga pilar utama (3-E) dalam proses penganggaran: ekonomis, efisiensi dan efektivitas.

a. Ekonomis, merupakan ukuran penggunaan dana masyarakat sesuai dengan kebutuhan sesungguhnya.

b. Efisiensi, merupakan ukuran penggunaan dana masyarakat (*publik money*) yang dapat menghasilkan *output* maksimal (berdaya guna).

c. Efektivitas, merupakan ukuran seberapa jauh tingkat *output*, kebijakan, dan prosedur dapat mencapai tujuan kepentingan publik. Peran pemerintah daerah tidak lagi merupakan alat kepentingan pemerintah pusat, melainkan alat untuk memperjuangkan aspirasi dan kepentingan daerah.

B. Menurut Hamidi (2012) Konsep *Value For Money (VFM)* ini penting bagi pemerintah daerah

sebagai pelayan masyarakat, karena implementasinya akan memberikan manfaat seperti:

- a. Efektivitas pelayanan publik, dalam arti pelayanan yang diberikan tepat sasaran.
- b. Meningkatkan mutu pelayanan publik.
- c. Biaya pelayanan yang murah, karena hilangnya inefisiensi dan penghematan dalam penggunaan *resource*.
- d. Alokasi belanja yang lebih berorientasi pada kepentingan publik.
- e. Meningkatkan *publik costawareness* sebagai akar pelaksanaan pertanggung jawaban publik. Dalam konteks otonomi daerah, VFM merupakan jembatan untuk mengantarkan pemerintah daerah mencapai pemerintah daerah yang transparan, ekonomis, efisiensi, efektif, responsif dan akuntabel. VFM tersebut harus dioperasionalkan dalam pengelolaan keuangan daerah dan anggaran daerah.

C. Konsep pengukuran *value for money* menurut Novianto (2018), Konsep *value for money* menekankan pada hasil atau pelayanan terhadap

publik. Organisasi tidak hanya berfokus pada pendapatan saja, tetapi bagaimana meningkatkan pelayanan terhadap publik. Terkait dengan hal tersebut, pemerintah telah menyusun pedoman penilaian kinerja pelayanan publik yang dilakukan oleh pemerintah melalui Peraturan Pemerintah Nomor 17 Tahun 2017.

Regulasi tersebut sebagai pedoman penyusunan Indeks Pelayanan Publik yang digunakan untuk mengukur kinerja pelayanan publik di lingkungan kementerian, lembaga, dan pemerintah daerah di Indonesia berdasarkan Aspek Kebijakan Pelayanan, SDM profesional, Sarana Prasarana pendukung, Sistem Informasi Pelayanan, Aspek Konsultasi dan Pengaduan serta Aspek Inovasi (Republik Indonesia, 2017). Sedangkan prinsip-prinsip pelayanan publik yang harus dipenuhi oleh unit penyelenggara pelayanan adalah:

1. Keadilan (*Fairness*) yaitu kondisi dimana kebijakan dan pemberian layanan publik memberikan kesamaan hak dan persamaan perlakuan bagi semua orang (tanpa diskriminatif), namun memberikan perlakuan khusus bagi kelompok masyarakat rentan.

2. Partisipasi (*participation*) yaitu tingkat keterlibatan (peran serta) masyarakat dalam pembuatan kebijakan, perencanaan, implementasi serta monitoring (pengawasan) dan evaluasi pelayanan publik. Termasuk peran serta penyusunan standar pelayanan dan pemberian penghargaan.

3. Akuntabilitas (*accountability*) yaitu kondisi dimana pejabat, lembaga dan organisasi pelayan publik bertanggung-jawab atas tindakan-tindakannya serta responsif terhadap publik.

4. Transparansi (*transparency*) yaitu kondisi dimana keputusan yang diambil oleh pejabat pelayan publik serta proses pelayanan terbuka kepada publik untuk memberi masukan, memonitor dan mengevaluasi serta kondisi dimana informasi publik tersebut tersedia maupun dapat diakses oleh publik.

5. Berdayaguna (*useful*) yaitu kondisi dimana kebijakan dan program pelayanan publik telah mengutamakan kepentingan umum, telah menggunakan sumber daya manusia,

keuangan dan waktu secara optimal dan ekonomis (*efficiency*), serta telah dicapai sesuai dengan tujuan yang diharapkan (*effectiveness*).

6. Aksesibilitas (*accessibility*) yaitu kondisi dimana kebijakan dan program pelayanan publik mudah, sederhana (tidak birokratis)

Berdasarkan teori di atas dapat disimpulkan bahwa pengukuran *value For money* terdiri dari tiga jenis analisa yaitu ekonomis, efisiensi dan efektivitas yang ketiganya saling berkaitan satu sama lain untuk menghadirkan sebuah laporan akuntabilitas yang mempresentasikan kondisi keuangan suatu lembaga publik.

Dalam penelitian ini menggunakan teori Hamidi tentang *value for money*. Dalam teori Hamidi tentang *value for money* memberikan alur dan rancangan pengukuran kinerja keuangan daerah secara detail dan substansial.

Dalam penelitian menggunakan analisa ekonomis dan efisiensi karena dalam keduanya sudah dapat memberikan derajat keberhasilan kinerja keuangan daerah.

2.1.3. Pengukuran Kinerja

2.1.3.1. Pengertian Pengukuran Kinerja

Berdasarkan Aprizal (2018), mengutip pendapat Anderson dan Clancy, mendefinisikan pengukuran kinerja sebagai. Pengukuran kinerja merupakan suatu tolok ukur atau bagi manajer perusahaan dalam menentukan kebijakan perusahaan, apakah kinerja perusahaan sudah baik dan segi keuangan maupun non keuangan. Menurut Mulyadi dan Johny Setyawan, mendefinisikan mengenai penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektivitas operasional organisasi, bagian organisasi.

Pengukuran kinerja dilakukan untuk mengetahui hasil yang dicapai dalam kurun waktu tertentu. Kriteria kinerja yang digunakan harus mampu digunakan sebagai pedoman dalam mengambil keputusan operasional sehingga tujuan strategi menjadi fleksibel, mudah untuk diterapkan, tepat waktu, serta dapat dimengerti oleh semua tingkatan manajemen.

Berdasarkan teori diatas pengukuran kinerja merupakan sebuah cara mengukur suatu lembaga publik terhadap kinerja karyawan dalam suatu lembaga untuk

mengetahui seberapa maksimal kinerja dari karyawan tersebut.

2.1.3.2. Manfaat Pengukuran Kinerja

Menurut Novianto (2018), Manfaat dan penilaian kinerja bagi manajernen adalah sebagai berikut:

- a. Mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melalui pemotivasian karyawan secara maksimum.
- b. Membantu pengambilan keputusan yang bersangkutan dengan karyawan, seperti: promosi, transfer, dan pemberhentian.
- c. Mengidentifikasi kebutuhan pelatihan dan pengembangan karyawan dan untuk menyediakan kriteria seleksi dan evaluasi program pelatihan karyawan.
- d. Menyediakan umpan balik bagi karyawan mengenai bagaimana atasan mereka menilai kinerja mereka.
- e. Menyediakan suatu dasar bagi distribusi penghargaan. Penghargaan intrinsik, berupa rasa puas diri yang diperoleh seseorang yang telah berhasil menyelesaikan pekerjaannya dengan baik dan telah mencapai sasaran tertentu dengan

mennggunakan berbagai teknik seperti pengayaan pekerjaan, penambahan tanggung jawab.

Berdasarkan teori diatas manfaat dari pengukuran kinerja adalah untuk mengetahui tingkat keberhasilan dalam kinerja lembaga publik dalam menjalankan setiap visi dan misinya serta mengukur keberhasilan Setiap karyawan dalam lembaga publik dalam menjalankan setiap tugasnya.

2. 1.3.3. Kriteria Pengukuran Kinerja

Yuniarti (2018), Pengukuran kinerja merupakan sebuah proses yang menentukan keberhasilan suatu sistem dalam mencapai tujuannya. Proses tersebut meliputi *monitoring* dan pelaporan penyempurnaan program, terutama peningkatan basil dan tujuan yang telah ditentukan. Pengukuran kinerja menjadi bagian dan proses manajemen kinerja dalam organisasi untuk mengelola kinerja sejalan dengan tujuan perusahaan dan strategi fungsional. Hal ini sejalan dengan pernyataan bahwa jika suatu pekerjaan tidak dapat diukur, maka pekerjaan tersebut tidak dapat dikontrol, dan tidak dapat dikelola. Jika tidak dapat dikelola, maka tidak dapat diperbaiki atau ditingkatkan. Pengembangan

berkelanjutan suatu organisasi hanya dapat dilakukan jika setiap tahapan perbaikan dapat dipantau dan ditentukan ukuran performansinya.

Kriteria pengukuran kinerja adalah faktor penting dalam proses penilaian. Kriteria tersebut yang membedakan proses penilaian satu organisasi dengan organisasi lain, satu proses dengan yang lain, dan satu *supply chain* dengan *supply chain* yang lain. Jenis kriteria dapat bersifat kualitatif maupun kuantitatif. Perbedaan jenis kriteria juga akan mempengaruhi metode yang digunakan untuk melakukan pengukuran kinerja.

Beberapa metode pengukuran kinerja dapat digunakan untuk melakukan pengukuran kinerja. Metode-metode seperti *analytical hierarchy process* (AHP), *activity based costing* (ABC), *design for environment analysis* (DEA), *life cycle analysis* (LSA), dan *balanced scorecard* (BSC) telah umum digunakan untuk melakukan pengukuran kinerja. Namun demikian, metode-metode yang disebutkan di atas, hanya sebagian yang dapat langsung digunakan untuk pengukuran kinerja, beberapa lainnya harus melalui beberapa penyesuaian.

Berdasarkan teori di atas dapat disimpulkan bahwa kriteria pengukuran kinerja bersifat kuantitatif dan kualitatif diukur dari keberhasilan dalam melaksanakan kerjanya diukur dengan menggunakan tabel efektivitas kinerja karyawan serta aktif yang diukur dari kemampuan karyawan dalam melakukan kinerja dalam bentuk kelompok atau organisasi dan hubungan dengan karyawan yang lain.

2.1.3.4. Sistem Pengukuran Kinerja

Sutrisno (2015), Sistem Pengukuran Kinerja merupakan suatu cara sistematis untuk mengevaluasi input, output, transformasi dan produktivitas dalam suatu operasi manufaktur maupun non manufaktur. Sistem pengukuran kinerja adalah sebuah alat untuk menyeimbangkan ukuran-ukuran ganda (biaya, kualitas dan waktu) melalui beberapa level.

Beberapa definisi berkaitan dengan ketiga terminologi di atas yang lebih sistematis diberikan oleh *Cambridge Research Group* (sebuah kelompok yang berfokus pada sistem pengukuran kinerja), definisi tersebut adalah:

- a. Suatu ukuran kinerja adalah sebuah matriks yang digunakan untuk mengkuantitatifkan efisiensi dan efektifitas dan sebuah tindakan.
- b. Pengukuran kinerja adalah proses kuantifikasi efisiensi dan efektifitas sebuah tindakan.
- c. Sistem Pengukuran Kinerja adalah kumpulan matriks yang digunakan untuk mengukur baik efisiensi maupun efektifitas dan tindakan-tindakan.

Definisi ini yang selanjutnya akan digunakan sebagai acuan yang mendasari penelitian mengenai perancangan sistem pengukuran kinerja secara komprehensif. Sampai dengan saat ini masih banyak penelitian sistem pengukuran kinerja yang telah dan sedang dikembangkan, namun belum terdapat suatu penelitian sistem pengukuran kinerja.

2.1.4 Kinerja Keuangan

2.1.4.1 Kemampuan dalam Mengelola SDM Untuk Keuangan

Menurut Sucipto (2003), Pengertian kinerja Keuangan adalah penentuan ukuran-ukuran tertentu yang dapat mengukur keberhasilan suatu Organisasi atau Perusahaan dalam menghasilkan laba.

Mengelola SDM merupakan faktor yang paling utama guna menunjang kesuksesan sebuah perusahaan di masa depan. Setiap perusahaan memiliki caranya sendiri dalam pengembangan SDM. Namun, sebelum membahas lebih jauh mengenai pengembangan SDM, alangkah baiknya Anda memahami pengertian Sumber Daya Manusia terlebih dahulu.

Menurut Hasibuan (2013), berpendapat Sumber Daya Manusia memiliki arti keahlian terpadu yang berasal dari daya pikir serta daya fisik yang dimiliki oleh setiap orang. Yang melakukan serta sifatnya dilakukan masih memiliki hubungan yang erat seperti keturunan dan lingkungannya, sedangkan untuk prestasi kerjanya dimotivasi oleh sebuah keinginan dalam memenuhi keinginannya.

SDM meliputi daya pikir serta daya fisik pada setiap individu. Lebih jelasnya SDM merupakan suatu kemampuan pada setiap manusia yang ditentukan oleh daya pikir serta daya fisiknya. SDM atau manusia menjadi unsur yang sangat penting dalam berbagai kegiatan yang dilakukan.

Meskipun peralatan yang ada cukup canggih, tanpa adanya SDM berkualitas hal tersebut tidak akan

berarti apa-apa. Sebab Daya Pikir merupakan modal dasar yang dibawa sejak lahir sedangkan keahlian dapat diperoleh dari usaha (belajar dan pelatihan). Kecerdasan seseorang dapat diukur dari tingkat *Intelligence Quotient (IQ)* dan *Emotional Quality (EQ)*.



2. 2. Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

No	Nama / tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
1	Tri Siwi Nugrahani /2007	Analisis Penerapan konsep <i>Value for Money</i> Pada Pemerintah Daerah Istimewa Yogyakarta”.	Skripsi ini menyederhanakan penilaian kinerja sektor publik Pemda DIY dengan menggunakan konsep <i>Value for Money</i> yang difokuskan pada ekonomis, efisien, dan efektivitas. Pengumpulan data penelitian menggunakan data sekunder yang diperoleh dari Biro. Pusat Statistik Pemda DIY berupa data tentang APBD Persamaan penelitian.sama-sama meneliti mengenai kinerja sektor publik menggunakan konsep <i>Value for Money</i> . Perbedaan penelitian terletak pada .metode analisis data dan objek penelitian.
2	Padia Aulia Hadiyanti /2010	Analisis Laporan Akuntabilitas Kinerja Pada Dinas Pariwisata Dan Seni Budaya Kabupaten Oku Timur	Hasil analisis yang dilakukan berdasarkan hasil penelitian dan pembaiiasan mengenai analisis laporanakuntabilitas kinerja pada Dinas Panwisata dan Seni Budaya Kabupaten OKUTimur, maka dapat disimpulkan bahwa LAKIP pada Dinas

			<p>Pariwisata dan SeniBudaya Kabupaten OKU Timur sudali disajikan belum sesuai dengan pedoman Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No 29 tahun 2010, dimana di dalam pasal 16 ayat 1 disebutkan bahwa Laporan Akimtabilitas Kinerja sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 12berisi ikhtisar pencapaian sasaran sebagaimana yang ditetapkan dalam dokumenpenetapan kinerja dan dokumen perencanaan. namun fakta yang dijumpaipeneliti saat melakukan penelitian pada Dinas Pariwisata dan Seni BudayaKabupaten OKU Timur , pelaksanaan LAKIP yang disajikan belum bias dikatakan sesuai , sehingga menyulitkan penulis menggambarkan secara jelastentang sumber daya keuangan (input) yang digunakan untuk melakukankegiatan dalam mencapai keluaran (output), dan</p>
--	--	--	---

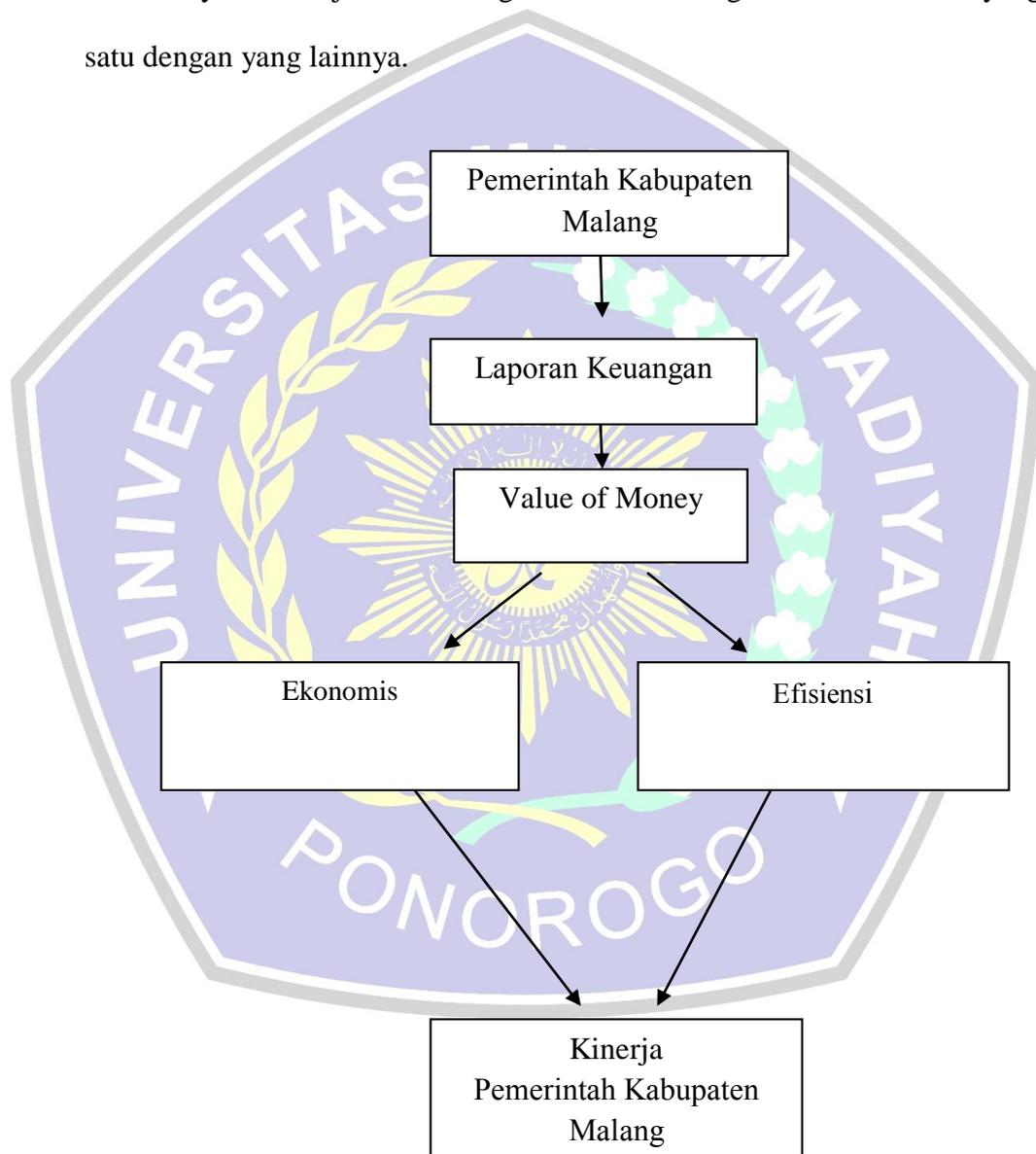
			<p>indikator hasil (outcome). Relevansi indikator output dan outcome perlu dikembangkan dengan mempertimbangan relevansinya tujuan program dan kegiatan.</p>
3	Dian Anisa /2011	<p>Evaluasi Kinerja Keuangan Dinas Kesehatan Kota Makassar Melalui Pendekatan Value For Money”.</p>	<p>Skripsi ini meneliti melalui pengukuran 3E (ekonomi, efisiensi, dan efektivitas) Dinas Kesehatan Kota Makassar. Persamaannya menggunakan analisis <i>Value for Money</i>, sedangkan perbedaannya yaitu terletak pada objek penelitian dan metode pengumpulan data</p>
4.	Jenefer Hermina Worotikan /2013	<p>Analisis Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Pada Dinas Pekerjaan Umum Kabupaten Minahasa</p>	<p>Unsur-unsur format LAKIP yang sudah di jabarkan oleh DPU yaitu pendahuluan, perencanaan dan perjanjian kinerja, akuntabilitas kinerja, rencana strategis, formulir rencana kinerja Tahunan (RKT), indikator kinerja utama (IKU), formulir perjanjian kinerja, penutup, lampiran. Adapun unsur-unsur yang belum dijabarkan yaitu IKU dan yang belum sesuai adalah penutup dan lampiran.</p>

			<p>Pengimplementasian unsur-unsur format penyusun LAKIP DPU belum terlaksana secara optimal. LAKIP DPU masih memiliki kekurangan-kekurangan yang harus diperbaiki.</p> <p>Kekurangan-kekurangan tersebut disebabkan karena kurangnya informasi tertulis mengenai format penyusunan LAKIP yang digunakan DPU dan keterbatasan pemahaman dari DPU mengenai unsur-unsur format pada LAKIP. Kendala lainnya tidak terdapat tim penyusun LAKIP pada DPU.</p>
5.	Yosie Dwinanda /2018	Analisis Value For Money Dalam Pengukuran Kinerja Pada Dinas Pendidikan Kota Yogyakarta	<p>Hasil analisis skripsi ini menilai kinerja Dinas Pendidikan kota Yogyakarta. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah LAKIP periode tahun 2009-2011. Persamaan penelitian ini menggunakan analisis <i>Value for Money</i>. Perbedaannya terletak pada kota penelitian money</p>

Sumber : www.Google.com scholar.com

2. 3. Kerangka Pemikiran

Kerangka Pemikiran adalah suatu diagram yang menjelaskan secara garis besar alur logika berjalannya sebuah penelitian. Kerangka pemikiran merupakan sebuah model atau juga gambaran yang berupa konsep yang didalamnya itu menjelaskan mengenai suatu hubungan Antara variable yang satu dengan yang lainnya.



Tabel 2.2. Kerangka Pemikiran

Value for Money. Mengukur aspek kinerja keuangan dengan aspek ekonomi, efisiensi. Value of Money digunakan karena teori ini mengukur kinerja akuntansi tidak hanya dari jumlah pengeluaran sama hasil program, tetapi juga mengukur tingkat keberhasilan dari setiap program, serta mengetahui program yang belum berhasil. Penjelasan dari masing-masing elemen sebagai berikut:

1. Ekonomi memperoleh sumberdaya tertentu dan menggunakannya dalam produksi

Berdasarkan Aprizal (2018), mengutip pendapat Anderson dan Clancy, mendefinisikan pengukuran kinerja sebagai. Pengukuran kinerja merupakan suatu tolok ukur atau bagi manajer perusahaan dalam menentukan kebijakan perusahaan, apakah kinerja perusahaan sudah baik dan segi keuangan maupun non keuangan. Menurut Mulyadi dan Johny Setyawan, mendefinisikan mengenai penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektivitas operasional organisasi, bagian organisasi.

Pengukuran kinerja dilakukan untuk mengetahui hasil yang dicapai dalam kurun waktu tertentu. Kriteria kinerja yang digunakan harus mampu digunakan sebagai pedoman dalam mengambil keputusan operasional sehingga tujuan strategi menjadi fleksibel, mudah untuk diterapkan, tepat waktu, serta dapat dimengerti oleh semua tingkatan manajemen.

Berdasarkan teori diatas pengukuran kinerja merupakan sebuah cara mengukur suatu lembaga publik terhadap kinerja karyawan dalam suatu lembaga untuk mengetahui seberapa maksimal kinerja dari karyawan tersebut. Indikator ekonomi meliputi :

1. Indikator Meningkatnya kualitas, aksesibilitas dan pemerataan pelayanan pendidikan yang meliputi

- a. Angka Partisipasi Kasar (APK)SD/MI
- b. Angka Partisipasi Murni (APM)SD/MI
- c. Angka Partisipasi Kasar (APK)SMP/MTs
- d. Angka Partisipasi Murni (APM)SMP/MTs
- e. Angka Partisipasi Kasar (APK)SMA/SMK/MA
- f. Angka Partisipasi Murni (APM)SMA/SMK/MA
- g. Angka Melekat Huruf
- h. Angka Kelulusan Persentase anak usia sekolah dari keluarga prasejahtera yang sekolah lulus sampai dengan SMP/MTs

2. Meningkatnya aksesibilitas, kualitas dan pemerataan pelayanan kesehatan

- a. Angka Kematian Bayi per 1.000
- b. Kelahiran Hidup (KH)
- c. Angka Kematian Ibu per 100.000
- d. Kelahiran Hidup (KH)
- e. Rasio Tenaga Medis per Satuan Penduduk (per 1.000 penduduk)
- f. Rasio Posyandu per Satuan Balita

- g. Persentase Penduduk Miskin yang mendapatkan fasilitas pengobatan gratis
 - h. Angka Usia Harapan Hidup (AHH)
3. Meningkatnya aktivitas ekonomi dan kualitas kelembagaan koperasi, serta etos kerja UKM
- a. Persentase koperasi sehat
 - b. Kontribusi UKM terhadap Total PDRB
4. Meningkatnya kontribusi sektor industri, perdagangan dan pariwisata
- a. Persentase sektor perdagangan, hotel dan restoran terhadap total PDRB
 - b. Persentase sektor industri pengolahan terhadap total PDRB
5. Meningkatnya kesempatan kerja
- a. Tingkat Pengangguran Terbuka (TPT)
 - b. Tingkat partisipasi angkatan kerja
6. Meningkatnya kinerja penanaman modal dan investasi daerah
- a. Persentase peningkatan nilai penanaman modal dan investasi daerah
7. Meningkatnya ketersediaan pangan (food availability)
- a. Ketersediaan pangan (food availability)
8. Menurunnya persentase penduduk miskin
- a. Angka kemiskinan

9. Meningkatnya perlindungan terhadap penyandang cacat fisik dan mental serta lanjut usia tidak potensial
 - a. Persentase penyandang cacat fisik dan mental serta lanjut usia tidak potensial yang mendapatkan penanganan
10. Meningkatnya perlindungan terhadap korban bencana
 - a. Persentase korban bencana yang tertangani
11. Meningkatnya perlindungan terhadap penyandang cacat fisik dan mental serta lanjut usia tidak potensial
 - a. Persentase penyandang cacat fisik dan mental serta lanjut usia tidak potensial yang mendapatkan penanganan
12. Meningkatnya perlindungan terhadap korban bencana
 - a. Persentase korban bencana yang tertangani
13. Meningkatnya kualitas kehidupan dan peran perempuan di semua Bidang dan terjaminnya Kesetaraan Gender
 - a. Indeks Pembangunan Gender (IPG)
 - b. Indeks Pemberdayaan Gender (IDG)
14. Meningkatnya layanan kehidupan beragama dan kerukunan antar umat beragama
 - a. Persentase kesepakatan hasil pertemuan antar umat beragama yang ditindak lanjuti
 - b. Persentase penurunan kerusuhan bermotif SARA
15. Meningkatkan kehidupan masyarakat yang aman dan tertib
 - a. Persentase penurunan angka kriminalitas

- b. Persentase penurunan kasus pelanggaran Perda
- 16. Meningkatnya kualitasin frastruktur,prasarana dan sarana transportasi jalan, serta daya dukung kota dengan berwawasan lingkungan
 - a. Luasan kawasan kumuh
 - b. Persentase jalan kota dalam kondisi baik
 - c. Persentase layanan air bersih
- 17. Meningkatnya tertib pemanfaatan ruang kota sesuai peruntukannya
 - a. Persentase luasan RTH
 - b. Persentase pelanggaran tata ruang yang tertangan
 - c. Persentase luasan wilayah yang telah sesuai dengan peruntukannya
- 18. Meningkatnya transparansi dana kuntabilitas kinerja pemerintah daerah
 - a. Jumlah SKPD yang ditetapkan sebagai WBK
 - b. Nilai SAKIP Kota Malang Opini BPK
- 19. Meningkatnya kualitas pelayanan publik menuju pelayanan yang profesional dan berorientasi pada kepuasan masyarakat
 - a. Survei Kepuasan Masyarakat (SKM)

- 2. Efisiensi mengukur antara hasil yang keluar dan hasil yang masuk.

Pemerintah Kabupaten Malang memerlukan informasi dalam bentuk pengukuran kinerja agar bisa melacak seluruh program yang telah dilaksanakan, mengukur hasil yang keluar dan hasil yang

didapat serta mengategorikan hasil-hasil tersebut.

Tahapan awal dalam pelaksanaan akuntansi publik ini adalah menentukan sumber yang akan dijadikan bahan penelitian yaitu sumber sekunder berupa LAKIP Kabupaten Malang. Tahapan selanjutnya adalah menggunakan teori yang relevan untuk mengukur sistem akuntansi dari LAKIP tersebut menggunakan teori value for money yang meliputi aspek ekonomi dan efisiensi. Setelah dilaksanakan pengukuran dilakukan Analisis untuk membuat kesimpulan terkait program-program kerja yang telah dilaksanakan Kabupaten Malang untuk menentukan kategori dari program-program tersebut berhasil, cukup berhasil atau gagal.

Indicator efisiensi sebagai berikut :

1. Rasio hasil pemerataan pelayanan pendidikan yang meliputi
 - a. Rasio hasil Partisipasi Kasar sekolah
 - b. Rasio hasil Partisipasi murni sekolah
 - c. Rasio hasil anak usia sekolah dari keluarga prasejahtera yang sekolah lulus sampai dengan SMP/MTs

2. Rasio hasil pelayanan kesehatan
 - a. Rasio hasil Kematian Bayi per 1.000
 - b. Rasio Hasil Kelahiran Hidup(KH)
 - c. Rasio hasil Kematian Ibu per 100.000

- d. Rasio hasil Tenaga Medis per Satuan Penduduk
(per 1.000 penduduk)
 - e. Rasio hasil pelayanan kesehatan
3. Rasio hasil kelembagaan koperasi, serta etos kerja UKM
- a. Rasio koperasi sehat
 - b. Rasio terhadap Total PDRB
4. Rasio hasil industri, perdagangan dan pariwisata
- c. Rasio hasil perdagangan, hotel dan restoran terhadap total PDRB
 - d. Rasio hasil pengolahan terhadap total PDRB
5. Rasio hasil kesempatan kerja
6. Rasio hasil penanaman modal dan investasi daerah
7. Rasio hasil ketersediaan pangan
8. Rasio hasil persentase penduduk miskin
9. Rasio hasil perlindungan terhadap penyandang cacat fisik dan mental serta lanjut usia tidak potensial
10. Rasio hasil perlindungan terhadap korban bencana
11. Rasio hasil perlindungan terhadap penyandang cacat fisik dan mental serta lanjut usia tidak potensial
12. Rasio hasil Meningkatnya perlindungan terhadap korban bencana

13. Rasio hasil perempuan disemua Bidang danterjaminnya Kesetaraan Gender
14. Rasio hasil kehidupan beragama dan kerukunanantar umat beragama
15. Rasio hasil masyarakat yang aman dan tertib
16. Rasio hasil kualitas Luasan kawasan kumuh Persentase jalan kota dalam kondisi baikPersentase layanan air bersih
17. Rasio hasil Persentase luasan RTH,Persentase pelanggaran tata ruang yang tertangan, Persentase luasan wilayah yang telah sesuai dengan peruntukannya
18. Rasio hasil Jumlah SKPD yang ditetapkan sebagai WBK, Nilai SAKIP Kota Malang Opini BPK
19. Rasio hasil Survei Kepuasan Masyarakat (SKM)

