

# PENGARUH PERAN MANAJERIAL PENGELOLA KEUANGAN DAERAH DAN FUNGSI PEMERIKSAAN INTERN TERHADAP KINERJA PEMERINTAH DAERAH ( Survei Pada Pemda Kota, Kabupaten, dan Provinsi di Jawa Tengah )

7

Abdul Rohman  
Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro

## Abstract

*This research intend to study and to analyze the influence of the managerial roles of local financial officer and internal audit function toward local government performance. The research's subject are City, Regency, and Province of Local Government in Central Java.*

*This research is an analytic observation conducted by using survey and non experimental method. The research is conducted by utilizing sensus which means population treated as a sample. The research unit are 29 regency government, 6 city government, and 1 province government in Central Java. The respondents are Sekda, Setwan, Bapeda, Dispenda, Bawasda, Biro/Bagian Keuangan, Sub Bagian Anggaran, Sub Bagian Perbendaharaan, Sub Bagian Verifikasi, Sub Bagian Akuntansi, Bendaharawan Umum Daerah (BUD), Pemegang Kas (PK) PU, BPKP, Staff of Sekda, Staff of Dispenda, Staff of BUD, and Staff of PK PU. The analysis method which is utilizing in this research is the Path Analysis.*

*Based on the result of hypothesis test using Path Analysis shows the managerial roles of local financial officer, and internal audit functions influence toward government performance. The result of this research support previous researches and the underlying theories of the research witch is based on Prospect Theory.*

**Key Words:** *managerial roles, internal audit function, local government performance*

## LATAR BELAKANG MASALAH

Reformasi pengelolaan keuangan daerah ditandai dengan terbitnya berbagai peraturan baru di bidang pengelolaan keuangan negara dan daerah, diantaranya adalah; Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 105 Tahun 2000 yang diganti dengan PP Nomor 58 Tahun 2005; PP Nomor 24 Tahun 2005; paket UU di bidang keuangan negara yang terdiri dari UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1 Tahun 2004, serta UU Nomor 15 Tahun 2004. Reformasi pengelolaan keuangan daerah tersebut mengakibatkan terjadinya perubahan yang mendasar pada pengelolaan keuangan negara/daerah.

Peraturan baru tersebut menjadi dasar bagi institusi negara mengubah pola administrasi keuangan (*financial administration*) menjadi pengelolaan keuangan negara (*financial management*) (Republik Indonesia, 2005:i). Proses pengelolaan keuangan (*financial management*) tersebut, mencakup aktivitas yang berkaitan dengan; *planning, budget setting, activity of budget implementation, budget monitoring and control, and review* (Rose, 1999).

## KAJIAN PUSTAKA

Teori yang mendasari penelitian ini meliputi tiga tingkatan yaitu *Grand Theory*, *Middle Range Theory*, dan *Application Theory*. *Grand Theory* yang mendasari penelitian ini adalah *Agency Theory* yang mengadopsi pendapat Jensen & Meckling (1976), Frost (2003), Wolk (1992), Hendriksen (2005), dan Scott (2003). Berdasarkan teori agensi dapat digambarkan bahwa hubungan rakyat dengan pemerintah dapat dikatakan sebagai hubungan keagenan, yaitu hubungan yang timbul karena adanya kontrak yang ditetapkan oleh rakyat (sebagai *principal*) yang menggunakan pemerintah (sebagai *agent*) untuk menyediakan jasa yang menjadi kepentingan rakyat. Untuk mengawasi perilaku pemerintah serta menyelaraskan tujuan rakyat dan pemerintah, rakyat mewajibkan pemerintah untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepada pemerintah melalui mekanisme pelaporan keuangan secara periodik. Melalui laporan keuangan yang merupakan tanggung jawab pemerintah, rakyat melalui legislatif dapat mengukur, menilai sekaligus mengawasi kinerja pemerintah, sejauh mana pemerintah telah bertindak untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat.

Berdasarkan pada *Prospect Theory* sebagai *Middle Range Theory* yang kedua, dapat dikatakan bahwa PKD akan ikut berperan aktif dan fungsi pemeriksaan intern akan melaksanakan fungsinya dengan baik pada setiap kebijakan pemerintah manakala merasakan bahwa implementasi kebijakan tersebut menguntungkan. Sebaliknya PKD dan fungsi pemeriksaan intern akan menunjukkan sikap yang kurang mendukung atau kurang berperan bahkan menolak pada setiap implementasi kebijakan manakala merasakan bahwa kebijakan tersebut dianggap merugikan. Sikap ini, akan mempengaruhi kinerja organisasi secara keseluruhan, Kahneman dan Tversky (1979), dan Kim (1992).

*Application Theory* dalam penelitian ini adalah teori-teori yang menjelaskan masing-masing variabel penelitian. Teori yang melandasi variabel peran manajerial Pengelola Keuangan Daerah mengadopsi pendapat Robbins (2005), dan Singh (2002). Dimensi dan indikator variabel ini mengacu pendapat Mintzberg (1973), *Mintzberg's Managerial Roles* meliputi: *interpersonal roles*, *informal roles*, dan *decision roles*. Hubungan variabel ini dengan variabel lainnya didasarkan pada pendapat Mustopadidjaja (2000), Joko Widodo (2001), LAN (2000), Islamy Irfan (1998), dan Gruber (1988).

Teori yang melandasi variabel fungsi pemeriksaan intern mengadopsi pendapat The Institute of Internal Auditors (IIA) (dalam Arens et al., 2006), dan Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) (dalam Guy, 2003). Dimensi dan indikator variabel ini mengadopsi pendapat The Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA) dalam (Hiro Tugiman, 1998), antara lain: (a) *review of accounting system and internal controls*; (b) *examination for management of financial and operating information*; (c) *instrument for safeguarding of assets, audit procedures, operational standards, identification inefficient condition*; (d) *examination of the non - financial controls of an organization*. Hubungan variabel ini dengan variabel lainnya mengadopsi pendapat Sawyer (2003), Jones (1990), Boynton (2006), IAI (2000), Arens (2006), Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS) dalam Boynton (2006), Hiro Tugiman (1997), dan Usman Damanik (2000).

Teori yang mendasari variabel kinerja Pemda mengadopsi pendapat Manning & Curtis (1988), LAN (2000), Boland (2000), Anthony (2003) menyatakan: *the problem of measuring the performance of public sector organization is fundamental to any society concerned with the accountability and performance of its institutions*. Dimensi dan indikator variabel ini mengadopsi pendapat Kloot (1999) dan Boland (2000), yaitu *value for money (VFM)* yang meliputi: *economy, efficiency, effectiveness*. Hubungan variabel ini dengan variabel lainnya mengacu pendapat Anthony (2003), LAN (2000), Mardiasmo (2002), Lee (1998), Dunk (1997), dan Mascarenhas (1996).

## KERANGKA PEMIKIRAN

### Peran Manajerial Pengelola Keuangan Daerah, Fungsi Pemeriksaan Intern dan Kinerja Pemda

Keputusan individu-individu anggota organisasi untuk terlibat dalam suatu sistem dan lebih berperan dalam pencapaian kinerja organisasi dipengaruhi oleh persepsinya tentang realitas yang dilihatnya. Apabila anggota organisasi merasakan organisasinya sebagai tempat yang terbaik untuk bekerja, kondisi kerja yang menguntungkan, tugas pekerjaan yang menarik, upah yang baik, manajemen yang bijaksana dan bertanggung jawab, maka ia akan lebih terlibat dan berperan dalam mencapai tujuan organisasi (Robin, 2005). Sebaliknya, jika realita yang dipersepsikan merugikan maka kurang berperan atau bahkan masa bodoh.

Dikaitkan dengan *Prospect Theory*, dapat dikatakan bahwa PKD akan mendukung dan ikut berperan aktif dalam implementasi kebijakan akuntansi pemerintahan manakala implementasi kebijakan tersebut bermanfaat dan menguntungkan. Sebaliknya PKD akan menunjukkan sikap yang kurang mendukung atau kurang berperan bahkan menolak dalam implementasi kebijakan akuntansi apabila dianggap merugikan. Keyakinan kemanfaatan dan keuntungan atas implementasi kebijakan akuntansi pemerintahan, akan membuat pimpinan menjadi lebih tahu alasan di balik implementasi kebijakan tersebut dan lebih berperan dalam implementasi kebijakan tersebut serta akan lebih terlibat dan berperan dalam mencapai tujuan Pemda. Hal ini sejalan dengan penelitian Koberg dan Chusmir (1987) dalam Dunk (1993) yang menunjukkan bahwa pimpinan yang merasa yakin atas manfaat anggaran, memiliki motivasi yang tinggi untuk lebih berperan dalam pengelolaan keuangan (khususnya penyusunan anggaran) karena merupakan kesempatan yang akan memberikan keuntungan atau manfaat. Keyakinan PKD terhadap manfaat dan keuntungan implementasi kebijakan akuntansi pemerintahan, akan mengakibatkan PKD untuk lebih berperan dalam implementasi kebijakan tersebut.

Pengelolaan keuangan daerah yang berorientasi pada kinerja menuntut adanya desentralisasi. Desentralisasi pengelolaan keuangan daerah merupakan desentralisasi administratif, yaitu pendelegasian wewenang pelaksanaan sampai kepada tingkat hirarki yang paling rendah. Dalam hal ini, PKD diberi wewenang dalam batas-batas yang telah ditetapkan dalam sistem pengelolaan keuangan daerah, namun mereka memiliki elemen kebijaksanaan dan kekuasaan serta tanggung jawab tertentu dalam hal sifat dan hakekat jasa dan pelayanan yang menjadi tanggung jawabnya (Coralie, 1987).

Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa desentralisasi pengelolaan keuangan daerah meningkatkan peran manajerial PKD. Peran manajerial PKD memungkinkan tercapainya kinerja dan mekanisme penyelenggaraan pemerintahan yang efisien dan efektif (Rogers, 1990). Peran menunjukkan partisipasi seseorang dalam mencapai tujuan organisasi. Peran manajerial PKD memungkinkan tercapainya mekanisme penyelenggaraan pemerintahan yang efisien dan efektif. Desentralisasi memberikan kesempatan kepada PKD untuk berpartisipasi dalam menyusun anggaran, sehingga memberikan rasa tanggung jawab dan mendorong kreativitas PKD. Individu yang terlibat dan diberi tanggung jawab dalam penyusunan anggaran akan bekerja lebih keras untuk mencapai tujuan, sehingga kinerja organisasi akan semakin tinggi (Hansen & Mowen, 2006).

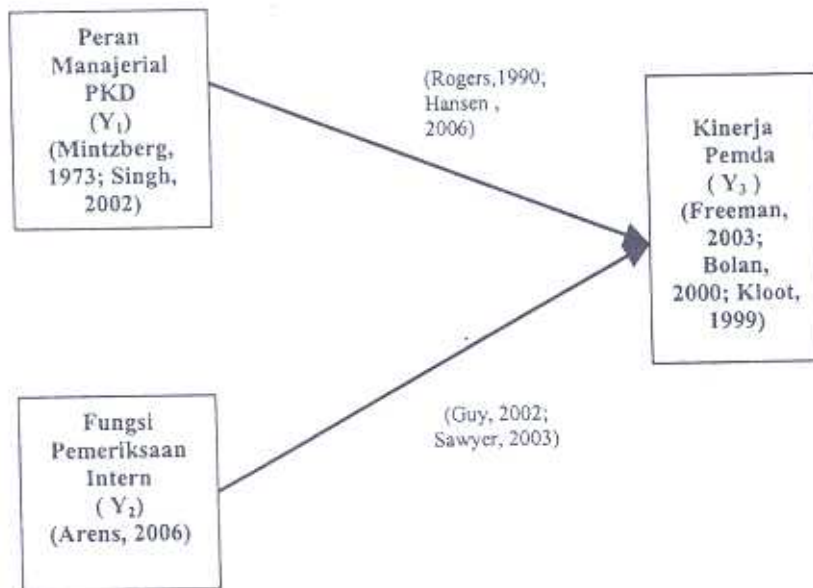
Pengelolaan keuangan daerah yang berorientasi pada kinerja menunjukkan adanya akuntabilitas kinerja (*performance accountability*). Akuntabilitas kinerja merupakan perwujudan kewajiban suatu penyelenggara pemerintahan untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan maupun kegagalan pelaksanaan pengelolaan keuangan dalam mencapai tujuan dan sasaran periodik yang diukur dengan seperangkat indikator kinerja (Jabra, 1989). Dalam pengelolaan keuangan daerah yang berorientasi

pada kinerja, terdapat keterkaitan antara sasaran strategis yang ingin dicapai dengan jumlah dana yang dialokasikan. Keterkaitan tersebut dapat memudahkan perencanaan yang bersifat menyeluruh, baik dari segi pencapaian sasaran, perumusan dan implementasi program, kegiatan, maupun proses penetapan dan pengendalian anggaran serta analisis kinerja. Hal ini akan lebih memudahkan evaluasi dan pemeriksaan yang dilakukan oleh fungsi pemeriksaan intern. Evaluasi semacam itu, sesuai dengan *Multiple Loop Learning-Organization Theory* dikenal dengan *MLL Theory* oleh Argyris (1978).

Menurut Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS) dalam (Guy, 2003:801.4) bahwa pemeriksaan atas anggaran dan operasi pemerintah dimaksudkan untuk menguji apakah pengelolaan keuangan pemerintah telah dilaksanakan sesuai dengan peraturan dan kebijakan-kebijakan yang telah ditetapkan. Pemeriksaan intern dimaksudkan untuk membantu manajemen melaksanakan tanggung jawabnya dalam mencapai kinerja secara efektif (Sawyer, 2003).

Pengukuran kinerja dilakukan untuk menilai akuntabilitas organisasi dan manajer dalam menghasilkan pelayanan publik yang lebih baik. Akuntabilitas bukan sekedar kemampuan menunjukkan bagaimana uang publik telah dibelanjakan secara ekonomis, efisien, dan efektif, tetapi juga menunjukkan tingkat pencapaian kinerja pemerintah (Mascarenhas, 1996).

Kerangka pemikiran penelitian sebagaimana diuraikan di muka dan kajian pustaka dapat disederhanakan dalam Gambar-1.



Gambar-1  
Kerangka Pemikiran

## HIPOTESIS

Berdasarkan pada masalah penelitian, kajian pustaka dan kerangka pemikiran dapat disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

1. Peran manajerial PKD berpengaruh terhadap Kinerja Pemda.
2. Fungsi Pemeriksaan Intern berpengaruh terhadap kinerja Pemda.

## METODE PENELITIAN

### Operasionalisasi Variabel

*Peran manajerial PKD* merupakan suatu tindakan yang dilakukan pejabat dengan menggunakan pengaruhnya untuk memotivasi dan mendorong bawahan untuk mencapai tujuan organisasi. Dimensi variabel peran manajerial PKD mencakup yaitu : (1) *interpersonal roles*, (2) *informal roles*, dan (3) *decision roles*.

*Fungsi pemeriksaan intern* merupakan suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilakukan. Dimensi variabel fungsi pemeriksaan intern mencakup: (1) mengkaji sistem akuntansi dan pengendalian intern; (2) pengujian atas pengelolaan informasi keuangan dan operasi pemerintah; (3) Pengujian terhadap instrumen untuk menjaga harta, prosedur pemeriksaan yang tepat, standar operasional, dan identifikasi keadaan yang tidak efisien; dan (4) pengujian terhadap pengendalian non-finansial organisasi.

*Kinerja pemerintah daerah* merupakan gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam perumusan skema strategis (*strategic planning*) suatu organisasi. Secara umum dapat juga dikatakan bahwa kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai organisasi dalam periode tertentu. Periode yang menjadi penilaian kinerja adalah periode anggaran untuk tiga tahun terakhir, yaitu: tahun anggaran 2002, 2003, dan 2004. Dimensi variabel kinerja Pemda adalah: (1) Ekonomi (*economy*); (2) Efisiensi (*efficiency*); dan (3) Efektivitas (*effectiveness*). Kinerja Pemda pengukurannya mengacu pada model penelitian "*self-rating*" yaitu pengukuran kinerja didasarkan pada data yang dikumpulkan dengan kuesioner, di mana responden merupakan anggota organisasi yang diukur kinerjanya. Model ini dikembangkan oleh Mahoney, dkk (1963).

Untuk mengukur respon digunakan skala ordinal, yaitu skala likert dengan lima skala partisipasi.

### Populasi Penelitian

Penelitian ini merupakan suatu observasi analitik yang dilakukan dengan metode survei dan bersifat non eksperimental. Dalam penelitian ini, tidak dilakukan pengambilan sampel, mengingat unit analisis yang tidak banyak. Oleh karena itu dilakukan sensus. Unit analisis adalah Pemda Kabupaten, Kota, dan Pemda Provinsi di Jawa Tengah dengan jumlah unit analisis 36 Pemda. Responden adalah pejabat yang melaksanakan fungsi; perencanaan, penganggaran, keuangan, verifikasi, akuntansi, perbendaharaan, dan fungsi pengawasan serta pemeriksaan intern. Jumlah responden untuk seluruh Pemda Kabupaten, Kota, dan Propinsi di Jawa Tengah sebanyak 684 responden.

### Analisis Data & Rancangan Pengujian Hipotesis

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang dikumpulkan dengan mengirim kuesioner. Agar alat ukur yang dipakai valid dan dapat dipercaya dilakukan dua macam

pengujian yaitu uji validitas atau kesakhian (*test of validity*) dan uji keandalan (*test of reliability*). Hasil uji menunjukkan bahwa semua alat ukur valid dan andal.

Pengujian hipotesis dilakukan melalui analisis jalur (*Path analysis*). Teknik analisis ini merupakan teknik statistik yang digunakan untuk menguji hubungan kausal antara dua atau lebih variabel (Imam Ghozali, 2005). Analisis jalur dapat dihitung apabila variabel-variabel yang digunakan mempunyai skala pengukuran paling sedikit interval (Li, 1975). Berhubung nilai yang diperoleh mempunyai tingkat ordinal, maka sebelum dianalisis, variabel-variabel tersebut akan ditransformasikan dari skala ordinal menjadi skala interval. Untuk mengubah skala pengukuran ordinal menjadi interval, digunakan Method of Successive Interval (MSI), yang langkah kerjanya, Harun Al Rasyid (1994) dalam Nunuy (2004). Untuk mengetahui bobot masing-masing indikator variabel penelitian, untuk setiap variabel dilakukan analisis komponen utama atau Principal Component Analysis (PCA).

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Pengaruh Peran Manajerial Pengelola Keuangan Daerah dan Fungsi Pemeriksaan Intern Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

Hasil perhitungan menunjukkan koefisien jalur secara parsial peran manajerial PPKD terhadap variabel kinerja Pemda sebesar 0,329. Koefisien jalur secara parsial variabel fungsi pemeriksaan intern terhadap variabel kinerja Pemda sebesar 0,255.

Selanjutnya dilakukan uji parsial untuk melihat pengaruh setiap variabel bebas. Hasil uji parsial dapat dilihat pada Tabel-1.

Tabel-1  
Uji Hipotesis Pengaruh Secara Parsial  $X_1$ , dan  $X_2$  Terhadap Y

No	Hipotesis	Koefisien Jalur	Kriteria penolakan $H_0$	Kesimpulan Statistik
1	Peran manajerial PPKD terhadap variabel kinerja Pemda	0,329	$P_{zx_i} (i = 1, 2) \neq 0$ $0,329 > 0$	Berpengaruh ( $H_0$ ditolak)
2	Fungsi pemeriksaan intern terhadap kinerja Pemda	0,255	$P_{zx_i} (i = 1, 2) \neq 0$ $0,255 > 0$	Berpengaruh ( $H_0$ ditolak)

Sumber : Data primer yang telah diolah

Berdasarkan nilai-nilai yang disajikan pada Tabel 4-34, diperoleh hasil pengujian secara parsial sebagai berikut

1. Hipotesis penelitian peran manajerial PPKD berpengaruh terhadap kinerja Pemda terbukti, hal ini ditunjukkan dari nilai koefisien jalur sebesar  $0,329 > 0$ . Sehingga dapat disimpulkan terdapat pengaruh dari peran manajerial PPKD terhadap kinerja Pemda.
2. Hipotesis penelitian fungsi pemeriksaan intern berpengaruh terhadap kinerja Pemda terbukti, hal ini ditunjukkan dari nilai koefisien jalur sebesar  $0,255 > 0$ . Sehingga dapat disimpulkan terdapat pengaruh dari fungsi pemeriksaan intern terhadap kinerja Pemda.

Besarnya pengaruh variabel  $X_1$ , dan  $X_2$  terhadap Y di kelompokkan atas pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung. Pengaruh langsung dan tidak langsung variabel  $X_1$ , dan  $X_2$  serta variabel lain terhadap Y seperti dapat dilihat pada Tabel-2.

Tabel-2  
Pengaruh Variabel  $X_1$ , dan  $X_2$  Terhadap Y

Variabel	Koefisien Jalur	Pengaruh Langsung ( dalam %)	Pengaruh melalui		
			$X_1$	$X_2$	Total Pengaruh
$X_1$	0,329	0,108		0,051	0,248
$X_2$	0,255	0,065	0,051		0,180
Total pengaruh terhadap Y = 0,428					
Pengaruh variable lain = 0,572					

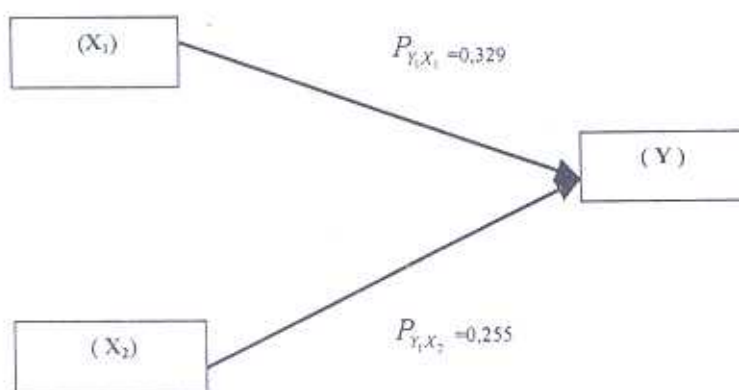
Sumber : Data primer yang telah diolah

Berdasarkan nilai-nilai yang disajikan pada Tabel-2, diperoleh besarnya pengaruh  $X_1$ , dan  $X_2$  terhadap Y sebagai berikut:

- 1) Besarnya pengaruh langsung peran manajerial PPKD terhadap kinerja Pemda adalah sebesar 0,108, pengaruh tidak langsung melalui persepsi PPKD mengenai implementasi kebijakan akuntansi pemerintahan sebesar 0,038, melalui implementasi pengelolaan keuangan daerah sebesar 0,051, melalui fungsi pemeriksaan intern sebesar 0,051, dan pengaruh total sebesar 0,248. Dilihat dari besarnya pengaruh peran manajerial terhadap kinerja Pemda, pengaruh secara langsung termasuk kelompok pengaruh kurang berarti (*negligible correlation*), sedangkan secara total termasuk kelompok pengaruh rendah (*low correlation*).
- 2) Besarnya pengaruh langsung fungsi pemeriksaan intern terhadap kinerja Pemda adalah sebesar 0,065, pengaruh tidak langsung melalui persepsi PPKD mengenai implementasi kebijakan akuntansi pemerintahan sebesar 0,031, melalui implementasi pengelolaan keuangan daerah sebesar 0,033, melalui peran manajerial sebesar 0,051, dan pengaruh total sebesar 0,180. Dilihat dari besarnya pengaruh fungsi pemeriksaan intern terhadap fungsi pemeriksaan intern, baik pengaruh secara langsung maupun secara total termasuk kelompok pengaruh kurang berarti (*negligible correlation*).
- 3) Hasil pengujian secara simultan menunjukkan peran manajerial PPKD, dan fungsi pemeriksaan intern berpengaruh terhadap kinerja Pemda. Hal ini ditunjukkan oleh nilai  $R^2$  atau *R Square*  $0,428 > 0$ . Total pengaruh peran manajerial PPKD, dan fungsi pemeriksaan intern terhadap kinerja Pemda sebesar 0,428 termasuk kelompok pengaruh rendah.

Pengaruh faktor lain terhadap fungsi pemeriksaan intern yang tidak diamati dalam penelitian ini sebesar 0,572. Besarnya pengaruh faktor lain menunjukkan adanya faktor lain yang tidak diamati dalam penelitian penelitian ini berpengaruh terhadap kinerja Pemda.

Hasil uji hipotesis penelitian variabel  $X_1$ ,  $X_2$ , Terhadap Y seperti dalam Gambar -2 berikut.



Gambar-2  
Path Diagram Model Persamaan Struktural  
Pengaruh  $X_1$ ,  $X_2$  Terhadap Y

Hasil uji hipotesis pertama, menunjukkan bahwa peran manajerial PKD berpengaruh terhadap kinerja Pemda dengan nilai koefisien jalur 0,329. Besarnya pengaruh langsung adalah 0,108. Peran manajerial PKD pada Pemda di Jawa Tengah, sebagaimana nilai semua dimensi peran manajerial PKD menunjukkan telah dimainkan secara baik. Kinerja Pemda di Jateng dikategorikan sebagai kinerja yang cenderung baik. Walaupun Pengaruh langsung tersebut kecil, hasil uji menggambarkan peran manajerial yang dimainkan PKD pada Pemda di Jawa Tengah seperti; peran perseorangan, peran informasi, dan peran keputusan berdampak pada tingkat pencapaian kinerja Pemda. Peran manajerial menggambarkan keterlibatan atau partisipasi PKD dalam mensukseskan program dan kegiatan yang dilakukan Pemda. Peran tersebut merupakan pendekatan yang efektif untuk memotivasi pegawai Pemda dalam mensukseskan kebijakan Pemda. Peran yang dimainkan PKD, mendorong PKD untuk lebih berpartisipasi dalam pencapaian kinerja Pemda yang lebih baik, dan cenderung menerima tujuan yang telah ditetapkan, karena merasa ikut serta memegang kendali. Hal ini mendorong pejabat terikat pada komitmen yang lebih tinggi untuk mencapai kinerja Pemda. Hal ini sesuai dengan pendapat Mustopadidjaja (2000) dan Mardiasmo (2002). Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan tujuan (*goal*) yang ingin dicapai. Dengan demikian, PKD yang mempunyai komitmen yang tinggi terhadap tujuan pengelolaan keuangan daerah mempunyai pandangan yang positif serta berusaha berbuat yang terbaik untuk mencapai tujuan dan kinerja yang lebih baik. Gambaran tersebut, mendukung hasil penelitian Brownell (1982).

Hasil uji hipotesis kedua, menunjukkan bahwa fungsi pemeriksaan intern berpengaruh terhadap kinerja Pemda dengan nilai koefisien jalur sebesar 0,255. Besarnya pengaruh langsung adalah 0,065. Pengaruh fungsi pemeriksaan intern terhadap kinerja Pemda termasuk pengaruh yang relatif kecil, hal ini menunjukkan bahwa fungsi pemeriksaan intern pada Pemda di Jawa Tengah memberikan andil yang kecil dalam pencapaian kinerja Pemda. Fungsi pemeriksaan intern membantu para pegawai Pemda dalam melaksanakan tanggungjawabnya dengan melakukan analisis, dan penilaian atas



operasional Pemda serta mengajukan saran-saran perbaikan atas penyimpangan yang ditemukan. Fungsi ini bertanggung jawab memonitor kinerja pengendalian Pemda yang berorientasi pada pelaksanaan pertanggungjawaban keuangan masa yang lalu, dan penilaian atas semua program dan kegiatan Pemda. Dengan demikian, fungsi pemeriksaan intern membantu Pemda dalam mencapai kinerjanya yang lebih baik.

Besarnya nilai  $R^2$  atau *R Square* adalah 0,751. Hal ini, menunjukkan bahwa peran manajerial PKD, dan fungsi pemeriksaan intern secara bersama-sama mempunyai pengaruh yang cukup tinggi terhadap kinerja Pemda. Besarnya *R Square* tersebut, mengindikasikan bahwa sistem pengelolaan keuangan pada Pemda di Jawa Tengah sudah mengarah pada tuntutan reformasi sistem keuangan negara.

Nilai *R Square* yang belum optimal tersebut menggambarkan: (1) adanya PKD di Jawa Tengah yang mempersepsikan bahwa implementasi kebijakan akuntansi pemerintahan tidak memberikan manfaat, cukup bermanfaat, tidak memberi kemudahan, cukup memberi kemudahan; (2) pengetahuan akuntansi yang dimiliki PKD di Jawa Tengah belum memadai, hal ini ditunjukkan dari jumlah PKD di Jawa Tengah yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi sangat kecil; (3) adanya implementasi pengelolaan keuangan daerah di beberapa Pemda di Jawa Tengah yang belum memadai; (2) hal-hal baru yang ada dalam pengelolaan keuangan daerah belum sepenuhnya dipahami oleh pelaksana pengelolaan keuangan; (3) adanya kebimbangan Pemda dalam melaksanakan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara yang selalu berubah; (4) fungsi pemeriksaan intern belum melaksanakan fungsinya secara optimal, yang salah satunya diakibatkan adanya tumpang tindih pelaksanaan pemeriksaan intern yang dilakukan oleh beberapa lembaga pemeriksa; (5) adanya PKD di Jawa Tengah yang belum memainkan perannya secara optimal; (6) penelitian dilakukan pada masa transisi dari pola administrasi keuangan ke implementasi pengelolaan keuangan. Pada masa ini, hal-hal baru yang ada dalam pengelolaan keuangan daerah belum sepenuhnya dipahami oleh pelaksana pengelolaan keuangan pada Pemda di Jawa Tengah; (7) pengaruh faktor lain terhadap kinerja Pemda yang tidak diamati dalam penelitian ini, sebesar 24,9%, yaitu; motivasi, *reward*, sistem, peraturan perundang-undangan, budaya organisasi, dan kepemimpinan.

Hasil uji hipotesis mendukung teori yang mendasari penelitian ini, baik *Grand Theory*, *Middle Range Theory*, maupun *Application Theory* sebagaimana yang telah diuraikan dalam pembahasan hasil uji hipotesis sebelumnya. Hasil uji hipotesis, mendukung penelitian terdahulu yang telah dilakukan oleh; Brownell (1982), bahwa terdapat pengaruh yang positif dan signifikan dari partisipasi dalam penganggaran terhadap kinerja manajerial. Hofstede (1988), dan Brownell (1986), bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai hubungan positif dengan motivasi. Miller (1982), dan Parthasarthy (1992), bahwa proses perencanaan, pengendalian mendasarkan pada efisiensi keuangan. Simons (1987), bahwa terdapat hubungan yang positif antara pengawasan akuntansi dengan strategi yang menghasilkan kinerja yang lebih baik. Supto Samid (1996), dan Kirk (2000), bahwa fungsi auditor intern berpengaruh terhadap peran dan profitabilitas. Hito Tugiman (2000), bahwa kinerja dipengaruhi secara positif oleh pengendalian intern yang efektif, kualitas jasa auditor intern, dan persepsi manajer. Kloot (1999), bahwa kenaikan penggunaan pengukuran kinerja secara luas sebagai akibat adanya kenaikan tuntutan akuntabilitas dan kompetisi pemerintah. Pengukuran kinerja sebagai pengendalian manajerial.

## KESIMPULAN

Hasil penelitian ini, menunjukkan bahwa:

1. Peran manajerial PKD, dan fungsi pemeriksaan intern berpengaruh terhadap kinerja Pemda.
2. Ditinjau dari besarnya pengaruh langsung semua *exogenous construct* terhadap *endogenous construct* yang relatif kecil karena beberapa faktor, antara lain:
  - a. Masa penelitian dilakukan pada masa transisi dari pola administrasi keuangan ke implementasi pengelolaan keuangan. Pada masa ini, hal-hal baru yang ada dalam pengelolaan keuangan daerah belum sepenuhnya dipahami oleh pelaksana pengelolaan keuangan pada Pemda di Jawa Tengah
  - b. Masih adanya PKD di Jawa Tengah yang memiliki pengetahuan akuntansi yang belum memadai.
  - c. Hal-hal baru yang ada dalam pengelolaan keuangan daerah belum sepenuhnya dipahami oleh pelaksana pengelolaan keuangan pada Pemda di Jawa Tengah.
  - d. Fungsi pemeriksaan intern belum melaksanakan fungsinya secara optimal, karena adanya tumpang tindih pelaksanaan pemeriksaan intern yang dilakukan oleh beberapa lembaga pemeriksa.
  - e. Pengaruh faktor lain terhadap kinerja Pemda yang tidak diamati dalam penelitian ini, yaitu: motivasi, *reward*, sistem, peraturan perundang-undangan, budaya organisasi, dan kepemimpinan.

## SARAN

Saran Pengembangan Ilmu:

Penelitian lanjutan untuk mengungkap lebih detil dari masing-masing variabel dalam penelitian ini perlu dilakukan.

Saran Operasional:

- 1) Pemda perlu meningkatkan kemampuan sumber daya manusianya, khususnya dalam bidang akuntansi pemerintahan.
- 2) Untuk dapat melakukan pengukuran kinerja dengan *value for money* (VFM), yang terdiri; *economy*, *efficiency*, dan *effectiveness*, Pemda harus:
  - a. Mengimplementasikan VFM pada setiap tahapan penyusunan dan implementasi anggaran kinerja
  - b. Mengembangkan indikator-indikator kinerja
  - c. Mengembangkan standar analisis belanja dan standar harga.
- 3) Membenahi Susunan Organisasi & Tata Keraja (SOTK) fungsi pemeriksaan intern.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adams, Dennis A; R. Ryan Nelson; Peter Todd. 1992 "Perceived Usefulness, Ease of Use and Usage of Information Technology: a replication" *MIS Quarterly*: Vol.16, No.2 June, pp 227-247.
- Anthony, R.N. and Young D.W. 2003. *Management Control in Nonprofit Organizations*. 7<sup>th</sup> Ed., Illinois: Irwin.
- Arens, Alvin A. and James K. Loebbecke. 2006. *Auditing, An Integrated Approach*. 8<sup>th</sup> Ed. New Jersey: Prentice-Hall, Inc.,
- Argyris, C. & Schon D. 1978. *Organizational learning: A theory of action perspective*. Reading, Mass: Addison Wesley.
- Boland, Tony and Alan Fowler. 2000. "A System Perspective of Performance Management in Public Sector Organizations". *The International Journal of Public Sector Management*: Vol.13 No.5, pp: 1-37.
- Boynton, William C. and Walter G. Kell. 2006. *Modern Auditing*. 8<sup>th</sup> Ed., John Wiley & Sons, Inc.
- Coralie, Byant dan White Louise. 1987. *Manajemen Pembangunan Untuk Negara Berkembang*. Jakarta: Terjemahan, LP3ES.
- Daniel A., Mazmanian and Sabatier Paul A. 1987. *Implementation And Public Policy*. US of America: Foresman and Company.
- Davis, Fred D. 1989. "Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology". *MIS Quarterly*: Vol.13, No.3 September. Pp 319-340.
- Devas, Nick. 1989. *Financing Local Government in Indonesia*: Ohio, Center for International Studies Ohio University,
- Dunham, Randall B. 1984. *Organizational Behavior, People and Processes in Management*. Illinois: Homewood, Ricard D. Irwin, Inc.
- Dunk, A. and Perera, H. 1997. "The Incidence of Budgetary Slack: A Field Study Exploration", *Accounting Auditing and Accountability Journal*. 10 (5), 649-664.
- Freeman, Robert J., and Craig D. Shoulders. 2003. *Governmental and Nonprofit Accounting, Theory and Practice*. 7<sup>th</sup> Ed. New Jersey: Person Education, Inc.
- Gudono. 1998. "Arah dan Topik Penelitian Akuntansi Manajemen". *Makalah pada Semiloka Penelitian Akuntansi*: Yogyakarta, PPA, FE UGM.

- Guy, M. and Carmichael. 2003. *Practitioner's Guide to GAAS*, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Greenberg, Jerald and Robert A. Baron. 2003. *Behavior in Organizations*. 8<sup>th</sup> Ed. New Delhi: Prentice-Hall of India.
- Gruber, Judith E. 1988. *Controlling Bureaucracies: Dilemmas in Democratic Governance*. Bekerley Los Angeles, London: University of California Press,
- Hendriksen, M.C. and Breda M.F. Van. 2005. *Accounting Theory*. 7<sup>th</sup> Ed. Boston,: Ricard D. Irwin.
- Henley, D. 1992. *Public Sector Accounting and Financial Control*. 4<sup>th</sup> Ed. London:Chapman & Hall.
- Hiro Tugiman, 1998. *Audit Internal yang Diharapkan, Kenyataan, dan Upaya Pengembangannya*. Bandung, Fakultas Ekonomi Unpar.
- Imam Ggozali. 2005. *Structural Equatuon Modeling. Teori, Konsep, & Aplikasi dengan Program Lisrel 8.54*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Islamy Irfan. 1998. *Agenda KebijakanReformasi Administrasi Negara*. Jakarta: Penerbit Bumi Aksara.
- Jensen, M.C. and W.H. Meckling, 1976. Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure, *Jaournal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- Joko Widodo. 2001. *Good Governanne, Telaah dari Dimensi: Akuntabilitas dan Kontrol Birokrasi, Pada Era Desentralisasi dan Otonomi Daerah*. Surabaya: Penerbit Insan Cendekia.
- Jones , P.C. and J.G. Bates. 1990. *Public Sector Auditing, Practical Techniques for an Integrated Approach*. 1<sup>th</sup> Ed. Cornwall: T.J. Press (Padstow) Ltd.
- \_\_\_\_\_, Rowan and Maurice Pendlebury. 2000. *Public Sector Accounting*. 4<sup>th</sup> Ed. London: Pitman.
- Kahneman, D. dan A. Tversky, 1979. "Prospect Theory: An Analysis of Decisions under Risk".*Econometrica* 47: p.263-291.
- Kim, D.C.1992. "Risk Preferences in Participative Budgeting". *The Accounting Review* 67: p.303-318.
- Lee, R. & Ronald W. Johnson. 1998. *Public Budgeting Systems*. 6<sup>th</sup> Ed. Maryland: Aspen Publishers, Inc.
- Lembaga Administrasi Negara (LAN) dan Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP). 2000. *Akuntabilitas dan Good Governance*. Modul Sosialisasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP). Jakarta. LAN.

- Li, Ching Chun. 1975. *Path Analysis --A Primer*. Pittsburgh: The Boxwood Press.
- Manning, George & Kent Curtis. 1988. *Performance, Managing for Excellence*. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co.
- Mardiasmo. 2002a. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- \_\_\_\_\_. 2002b. *Otonomi & Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mascarenhas, R. C. 1996. "Searching for Efficiency in the Public Sector: Interim Evaluation of Performance Budgeting in the New Zealand", *Public Budgeting & Finance*: Fall, 13-27.
- Mintzberg, H. 1973. *The Nature of Managerial Work*. Harper Row.
- Mustopadidjaja AR. 2000. "Membentuk Pemerintahan Lokal yang Baik (*Local Good Governance*) dalam Menyongsong Otonomi Daerah". *Makalah pada Seminar yang Diselenggarakan oleh LAN*: Jakarta.
- Nunuy Nur Afiah. 2004. "Pengaruh Kompetensi Anggota DPRD, Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, Pelaksanaan Sistem Informasi Akuntansi, Penganggaran serta Kualitas Informasi Keuangan terhadap Prinsip-prinsip Tata Kelola Pemerintah Daerah yang Baik, (Survei Pada Kabupaten/Kota di Jawa Barat)". *Disertasi Doktor pada Universitas Padjadjaran Bandung*: Bandung.
- Otley, D.T., 1980. "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting Organization and Society*: Vol. 5, No.4, pp.413-428.
- Republik Indonesia. 2000. *Peraturan Pemerintah No. 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah*. Jakarta.
- \_\_\_\_\_. 2003. *Undang-Undang No.17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*. Jakarta.
- \_\_\_\_\_. 2004. *Undang-Undang No.1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*, Jakarta.
- \_\_\_\_\_. 2004. *Undang-Undang No.15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara*, Jakarta.
- \_\_\_\_\_. 2005. *Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. Jakarta.
- \_\_\_\_\_. 2005. *Peraturan Pemerintah No.58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah*. Jakarta.
- Robbins, Stephen P. 2005. *Organizational Behavior, Concepts, Controversies, Application*, 10<sup>th</sup>, New Jersey: Englewood Cliffs, A Simon & Schuster Company.

Rose, Aidan and Alan Lawton. 1999. *Public Services Management*. England: Pearson Education Limited, First Published in Great Britain, Prentice Hall.

Sawyer, Dittenhofer. 2003. *Sawyer's Internal Auditing, The Practice of Modern Internal Auditing*. 5<sup>th</sup> Ed. Florida: The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs.

Scott, William R. 2003. *Financial Accounting Theory*. 3<sup>th</sup> Ed. New Jersey: Prentice-Hall International, Inc.

Usman Damanik. 2001. "Paradigma Baru Pengawasan Keuangan Negara". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik (JAKSP)*: Februari, Vol.02 No.01, Hal:19-42.