

**PENGARUH PENERAPAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN  
PEMERINTAH DAN KUALITAS SUMBER DAYA MANUSIA  
TERHADAP KUALITAS PENGELOLAAN  
KEUANGAN DAERAH**  
*(Studi Empiris pada Pemerintah Kota Padang)*

**SKRIPSI**

*Diajukan Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi  
Pada Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*



Oleh :

**FEBRINALDO SAPUTRA**  
**2005/ 67558**

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS NEGERI PADANG  
2011**

## HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

**Judul** : Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Intern  
Pemerintah dan Kualitas Sumber Daya Manusia  
Terhadap Kualitas Pengelolaan Keuangan Daerah  
(*Studi empiris pada Pemerintah Kota Padang*)

**Nama** : Febrinaldo Saputra

**BP/NIM** : 2005/ 67558

**Program Studi** : Akuntansi

**Fakultas** : Ekonomi Universitas Negeri Padang

Padang, September 2010

**Pembimbing I**

**Pembimbing II**

Lili Anita , SE, M.Si, Ak  
NIP. 19710302 199802 2 001

Nurzi Sebrina, SE, M.Sc, Ak  
NIP. 19720910 199802 2 003

**Ketua Prodi**

Lili Anita , SE, M.Si, Ak  
NIP. 19710302 199802 2 001

## HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

*Dinyatakan Lulus Setelah Dipertahankan di Depan Tim Penguji  
Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*

**Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Kualitas  
Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Pengelolaan Keuangan Daerah  
(Studi Empiris Pada Pemerintah Kota Padang)**

**Nama : Febrinaldo Saputra**  
**BP/NIM : 2005/ 67558**  
**Program Studi : Akuntansi**  
**Fakultas : Ekonomi Universitas Negeri Padang**

**Padang, September 2010**

### **Tim Penguji**

<b>No</b>	<b>Jabatan</b>	<b>Nama</b>	<b>Tanda Tangan</b>
1.	Ketua	Lili Anita, SE, M.Si, Ak	_____
2.	Sekretaris	Nurzi Sebrina, SE, M.Sc, Ak	_____
3.	Anggota	Nelvirita, SE, M.Si, Ak	_____
4.	Anggota	Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak	_____

## ABSTRAK

**Febrinaldo Saputra (2005/67558) Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Pengelolaan Keuangan Daerah. Skripsi. Universitas Negeri Padang. 2010**

**Pembimbing I : Lili Anita, SE, MSi, Ak**

**Pembimbing II : Nurzi Sebrina, SE, MSc, Ak**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji: 1) Pengaruh penerapan sistem pengendalian intern pemerintah terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah Kota Padang. 2) Pengaruh kualitas sumber daya manusia terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah Kota Padang.

Jenis penelitian ini digolongkan sebagai penelitian kausatif. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Padang. Pengambilan sampel secara *total sampling*, sebanyak 80 responden. Data dikumpulkan dengan menyebarkan langsung kuesioner kepada responden. Teknik analisis data yang digunakan adalah regresi berganda dengan bantuan *Statistical Package For Social Science (SPSS)*.

Kesimpulan penelitian menunjukkan: 1) Penerapan sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah dengan  $t_{hitung} > t_{tabel}$  yaitu  $2,770 > 1,6706$  ( $sig\ 0,007 < \alpha\ 0,05$ ) yang berarti  $H_1$  diterima. 2) kualitas sumber daya manusia berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah dengan  $t_{hitung} > t_{tabel}$  yaitu  $8,078 > 1,6706$  ( $sig\ 0,000 > \alpha\ 0,05$ ) yang berarti  $H_2$  diterima.

Saran dalam penelitian ini adalah: 1) Bagi instansi pemerintah sebaiknya selalu mengadakan pelatihan kepada stafnya secara berkelanjutan tentang pemahaman dalam bidang keuangan dan staf yang bertugas di bagian keuangan, sebaiknya ahli di bidang akuntansi (lulusan akuntansi), sehingga Laporan Keuangan Neraca dan Catatan Atas Laporan Keuangan setiap instansi dapat dibuat dan dipertanggungjawabkan dengan baik. 2) Untuk penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan memperluas sampel dan variabel penelitian agar bisa menemukan variabel-variabel lain yang juga berpengaruh terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.

## KATA PENGANTAR



Puji dan syukur Penulis ucapkan pada Allah SWT, karena berkat limpahan rahmat dan karunia-Nya dengan membukakan mata hati dan fikiran penulis sehingga dapat menyelesaikan skripsi ini yang berjudul **Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dan Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Pengelolaan Keuangan Daerah Kota Padang**. Skripsi ini merupakan salah satu syarat dalam menyelesaikan studi strata satu pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Dalam menyelesaikan skripsi ini penulis banyak mendapatkan bantuan, bimbingan dan motivasi dari berbagai pihak. Untuk itu pada kesempatan ini penulis ingin mengucapkan rasa terima kasih terutama kepada Ibu Lili Anita, SE, MSi, Ak selaku pembimbing I, dan Ibu Nurzi Sebrina, SE, MSc, Ak selaku pembimbing II yang telah bersedia meluangkan waktu dan tenaga untuk membimbing penulis selama ini. Selain itu, tak lupa pula penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Dekan dan Pembantu Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
2. Ketua dan Sekretaris Program Studi Akuntansi.
3. Bapak dan Ibu Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

4. Bapak dan Ibu Staf Tata Usaha dan Perpustakaan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang, yang telah membantu dalam kelancaran Administrasi dan perolehan buku-buku penunjang skripsi.
5. Ayah dan ibu, Kakak beserta Adik-adik dan seluruh Keluarga Besar Penulis yang telah memberikan do'a, perhatian, dan kasih sayang serta pengorbanan dan bantuan baik secara moril maupun materil untuk menyelesaikan studi dan skripsi ini.
6. Teman-teman di Fakultas Ekonomi angkatan 2005 yang banyak memberikan saran, bantuan dan dorongan moril kepada penulis untuk menyelesaikan skripsi ini.
7. Untuk semua pihak yang telah membantu penyelesaian skripsi ini, yang tidak dapat disebutkan satu persatu.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa skripsi ini masih jauh dari sempurna. Untuk itu, penulis mengharapkan saran maupun kritik dari pembaca guna kesempurnaan penulisan skripsi ini. Akhir kata, penulis berharap semoga skripsi ini mempunyai arti dan dapat memberikan manfaat bagi penulis dan pembaca. Amin.

Padang, September 2010

Penulis

# DAFTAR ISI

	<b>Halaman</b>
<b>ABSTRAK</b> .....	i
<b>KATA PENGANTAR</b> .....	ii
<b>DAFTAR ISI</b> .....	iv
<b>DAFTAR TABEL</b> .....	vii
<b>DAFTAR GAMBAR</b> .....	ix
<b>DAFTAR LAMPIRAN</b> .....	x
<b>BAB I. PENDAHULUAN</b> .....	1
A. Latar Belakang Masalah .....	1
B. Identifikasi Masalah .....	9
C. Pembatasan Masalah .....	9
D. Perumusan Masalah .....	10
E. Tujuan Penelitian .....	10
F. Manfaat Penelitian .....	11
<b>BAB II. KAJIAN TEORI</b> .....	12
A. Landasan Teori .....	12
1. Pengelolaan Keuangan Daerah .....	12
2. Sistem pengendalian intern pemerintah .....	27
3. Kualitas Sumber Daya Manusia .....	33
4. Penelitian Relevan .....	36
5. Hubungan Antar Variabel .....	37

B. Kerangka Konseptual .....	39
C. Hipotesis Penelitian .....	41
<b>BAB III. METODE PENELITIAN .....</b>	<b>42</b>
A. Jenis Penelitian .....	42
B. Populasi Dan Sampel .....	42
C. Jenis Dan Sumber Data .....	44
D. Teknik Pengumpulan Data .....	45
E. Variabel Penelitian .....	45
F. Instrumen Penelitian .....	46
G. Uji Validitas Dan Reliabilitas .....	49
H. Hasil Uji Instrumen .....	50
I. Uji Asumsi Klasik .....	51
J. Teknik Analisis Data .....	53
K. Definisi Operasional .....	57
<b>BAB IV. TEMUAN PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....</b>	<b>59</b>
A. Gambaran Umum Objek Penelitian .....	59
B. Demografi Responden .....	60
C. Deskripsi hasil penelitian .....	63
D. Hasil Uji Validitas Dan Reabilitas .....	71
E. Statistik Deskriptif .....	73
F. Hasil Uji Asumsi Klasik .....	74
G. Hasil Uji Model .....	76
H. Pembahasan .....	81

<b>BAB V. PENUTUP</b> .....	86
A. Kesimpulan .....	86
B. Saran .....	86
<b>DAFTAR PUSTAKA</b> .....	88
<b>LAMPIRAN</b>	

## DAFTAR TABEL

<b>Tabel</b>	<b>Halaman</b>
1. Daftar Nama SKPD Pemerintah Kota Padang .....	43
2. Kisi-Kisi Instrumen Penelitian .....	47
3. Daftar Skor Jawaban Pernyataan Berdasarkan Sifat.....	49
4. Nilai Corrected Item Total Correlation.....	50
5. Nilai Cronbach's Alpha .....	51
6. Penyebaran dan Pengembalian Kuesioner .....	59
7. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin .....	60
8. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenjang Pendidikan.....	61
9. Karakteristik Responden Berdasarkan Bidang Keahlian Yang Ditempuh .....	61
10. Karakteristik Responden Berdasarkan Masa Kerja .....	62
11. Karakteristik Responden Berdasarkan Jabatan .....	63
12. Distribusi Frekuensi Variabel Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.....	64
13. Distribusi Frekuensi Variabel Penerapan Kualitas Sumber Daya Manusia .....	66
14. Distribusi Frekuensi Variabel Kualitas Pengelolaan Keuangan Daerah .....	68
15. Nilai Corrected Item Total Correlation Penelitian .....	72
16. Nilai Cronbach's Alpha Penelitian .....	72

## DAFTAR GAMBAR

<b>Gambar</b>	<b>Halaman</b>
1. Kerangka Konseptual .....	41

## DAFTAR LAMPIRAN

<b>Lampiran</b>	<b>Halaman</b>
1. Kuesioner Penelitian .....	91
2. Tabulasi Data Penelitian .....	96
3. Hasil Analisis Validitas dan Realibilitas Penelitian .....	102
4. Statistik Deskriptif .....	105
5. Uji Normalitas, Uji Multikolinearitas, Uji Heterokedastisitas .....	105
6. Uji Model .....	106

# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang

*Good Governance* merupakan isu yang paling mengemuka dalam pengelolaan administrasi publik dewasa ini. Tuntutan gencar dilakukan oleh masyarakat kepada pemerintah agar terselenggara pemerintahan yang baik sejalan dengan meningkatnya pengetahuan masyarakat serta adanya pengaruh globalisasi menuntut adanya keterbukaan. Pola-pola lama penyelenggaraan pemerintah tidak sesuai lagi bagi tatanan masyarakat yang telah berubah. Lahirnya otonomi merupakan perwujudan dari pergeseran sistem pemerintahan, yakni sistem sentralisasi menuju sistem desentralisasi.

Pemberian otonomi yang luas dan desentralisasi kepada kabupaten dan kota memberikan jalan bagi pemerintah daerah untuk melakukan pembaharuan dalam sistem pengelolaan keuangan daerah dan anggaran daerah. Dalam pengelolaan keuangan daerah, pemerintah daerah dituntut untuk melakukan pengelolaan keuangan daerah yang berorientasi pada kepentingan publik (*public oriented*) (Mardiasmo, 2002). Hal tersebut meliputi tuntutan kepada pemerintah daerah untuk membuat laporan keuangan dan transparansi informasi anggaran kepada publik.

Pengelolaan keuangan daerah adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan keuangan daerah (Halim, 2006:30). Dalam perkembangannya, era reformasi

dan otonomi daerah telah ikut mempengaruhi perubahan paradigma pengelolaan maupun pelaporan keuangan daerah secara signifikan. Pemerintah daerah sekarang mendapat amanat untuk mengelola dana publik dengan tujuan meningkatkan kesejahteraan masyarakat daerah dalam berbagai bidang atau urusan. Sebelum masa otonomi, aturan pemerintah daerah membuat laporan keuangan tidak seketat sekarang. Pengelolaan keuangan daerah saat ini tidak saja harus mengalokasikan dana publik bagi kepentingan kesejahteraan masyarakat daerah, tetapi juga harus mengelola dana publik tersebut sesuai dengan UU dan aturan yang dikeluarkan pemerintah pusat. Kepatuhan terhadap UU dan aturan dalam pengelolaan keuangan daerah diperiksa institusi pemeriksa internal daerah (Bawasda) maupun pemeriksa eksternal (BPK).

Dengan adanya peraturan perundang-undangan di bidang pengelolaan keuangan daerah diharapkan dapat mengharmoniskan pengelolaan keuangan daerah, baik antara pemerintah daerah dan Pemerintah pusat, serta antara pemerintah daerah dan DPRD, ataupun antara pemerintahan daerah dan masyarakat. Dengan demikian, daerah dapat mewujudkan pengelolaan keuangan secara efektif dan efisien, serta dapat mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik.

Sejak diberlakukannya PP No. 58/2005 Pasal 4 tentang pengelolaan keuangan daerah, muncul paradigma baru yang menuntut keuangan daerah dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan

asas keadilan, kepatutan, serta manfaat bagi masyarakat. Semua prinsip yang mempengaruhi pengelolaan keuangan daerah tersebut mencerminkan kualitas pengelolaan keuangan daerah dan harus diterapkan dalam pemerintahan saat ini. Perihal ini sama dengan prinsip-prinsip *Good Corporate Governance* yang harus diterapkan di dalam menjalankan perusahaan dengan memprioritaskan kewajaran, transparansi, akuntabilitas, dan tanggungjawab. Dan juga sama dengan prinsip-prinsip *Good Governance* yang juga harus diterapkan dalam menjalankan pemerintahan seperti partisipasi, tanggungjawab, ketaatan pada hukum, kepentingan umum, transparansi, akuntabilitas, efektif dan efisien. Dari keterangan di atas, dapat dilihat bahwa transparansi dan akuntabilitas sangat diperlukan dalam pengelolaan pemerintahan maupun perusahaan saat ini. Oleh karena itu, penulis membatasi penelitian ini hanya pada aspek transparansi dan akuntabilitas saja.

Transparansi berarti keterbukaan pemerintah dalam membuat kebijakan-kebijakan keuangan, sehingga dapat diketahui dan diawasi oleh DPR/DPRD dan masyarakat. Sedangkan akuntabilitas adalah pertanggungjawaban oleh pemerintah kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan. Jadi, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah keterbukaan dan pertanggungjawaban yang dilakukan pemerintah dalam setiap kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah.

Namun, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah tersebut dapat terwujud jika setiap entitas pemerintah daerah dapat

menciptakan, mengoperasikan serta memelihara Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai secara berkelanjutan, sehingga dapat memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan instansi secara efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku (Amien, 2010).

Selain sistem pengendalian intern pemerintah, kualitas sumber daya manusia (SDM) juga turut berperan penting dalam kualitas pengelolaan keuangan pemerintah (Prihandono, 2009). Tanpa SDM yang berkualitas, pemerintahan tidak akan berjalan sesuai keinginan dan harapan menuju sebuah target tujuan. Peran SDM mutlak sangat krusial, mulai dari perencanaan hingga pelaksanaan seluruh kegiatan dalam tubuh pemerintah.

Menurut PP No 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, yang dimaksud Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, kehandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Dalam PP No 60 Tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Setiap instansi pemerintah harus membangun sistem pengendalian intern yang handal hingga mampu mencegah terjadinya penyimpangan atau hambatan dalam

pencapaian tujuan entitas. Dengan membangun SPIP secara berkelanjutan pada akhirnya akan menciptakan pelaporan keuangan pemerintah yang handal, kegiatan yang efektif dan efisien, taat pada peraturan, serta iklim yang kondusif untuk mencegah korupsi, memperkuat akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan yang akhirnya menciptakan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*).

Disamping itu untuk mewujudkan kualitas pengelolaan keuangan daerah yang baik juga diperlukan sumber daya manusia (SDM) yang benar-benar ahli di bidangnya. Namun fakta di lapangan masih banyak orang-orang yang berada disuatu bidang yang tidak sesuai dengan keahlian yang dimilikinya. Tentu saja kualitas dari suatu pekerjaan yang dihasilkan tidak sesuai dengan standar yang telah ditetapkan. Minimnya pelatihan juga memperparah keadaan ini.

Sumber daya manusia atau *man power* merupakan kemampuan yang dimiliki setiap manusia terdiri dari daya pikir dan daya fisik yang menjadi unsur pertama dan utama dalam setiap aktivitas yang dilakukan. Peralatan yang andal atau canggih tanpa peran aktif SDM tidak akan berarti apa-apa. (Hasibuan, 2003).

Belum mengakarnya budaya kerja yang transparan dan akuntabel di dalam pemerintahan mengakibatkan banyak terdapat ketakutan dan keengganan aparatur (SDM) dalam membuka informasi publik kepada masyarakat (Aidinil,2009). Kurang berkualitasnya SDM yang ada juga akan berakibat pada laporan pertanggungjawaban yang dibuat, seperti keterlambatan

penyampaian laporan keuangan pemerintah daerah kepada DPRD dan belum tersusunnya laporan keuangan berdasarkan SAP. Karena itu, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah akan dicapai apabila SDM yang berkecimpung di dalamnya berkualitas dan memiliki kompetensi yang sesuai dengan bidangnya.

Transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah diseluruh Indonesia dari tahun ke tahun semakin memburuk. Hal ini dapat dilihat berdasarkan hasil audit Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Provinsi, Kabupaten, dan Kota), dalam empat tahun terakhir (tahun 2004-2007), LKPP secara terus menerus mendapat opini “Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer*)” sementara kualitas laporan keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL) juga belum meningkat dengan signifikan. Opini *Disclaimer* terhadap LKPP itu antara lain disebabkan kelemahan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan negara, belum tertibnya penempatan uang negara, serta tidak adanya investarisasi aset, utang, dan piutang negara. Selain itu, pembatasan akses atas penerimaan, piutang pajak dan biaya perkara pada Mahkamah Agung, sistem teknologi informasi yang kurang andal, sistem pengendalian internal yang lemah serta masih adanya penerimaan dan pengeluaran di luar mekanisme APBN. (*sumber: [www.kabarindonesia.com](http://www.kabarindonesia.com)*).

Untuk Tahun Anggaran 2008 Kota Padang mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dari BPK. Begitu juga dengan Kabupaten Pesisir Selatan, Kabupaten Pasaman Dan Kabupaten Agam mendapat Opini

Wajar Dengan Pengecualian, sedangkan untuk Kabupaten Solok Selatan BPK masih memberikan Opini Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer*). Berdasarkan hasil pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Tahun Anggaran 2008 Kota Padang, BPK RI memberikan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), itu berarti peningkatan dari pemberian opini atas LKPD Tahun Anggaran 2007. Pemberian opini tersebut tidak terlepas dari beberapa hal yang mempengaruhinya antara lain masih lemahnya sistem pengendalian intern, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, keterlambatan penyampaian laporan keuangan dan jumlah sumber daya manusia terkait dengan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan daerah terutama SDM yang bertugas di bagian keuangan. (*sumber: [www.google.com](http://www.google.com)*).

Selain itu, Pemerintah Kota Padang dinilai lamban dalam menyerahkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) kepada Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK), dimana seharusnya penyerahan laporan keuangan itu diserahkan tiga bulan setelah tahun anggaran berakhir. Selanjutnya, BPK akan melakukan audit paling lambat selama 2 bulan setelah berkas laporan tersebut diterima oleh BPK. Pemerintah juga dinilai sangat lamban dalam menindaklanjuti rekomendasi dan saran pemeriksaan BPK, padahal perbaikan tata kelola keuangan negara merupakan kunci pokok bagi pencegahan korupsi. Keterlambatan ini karena masih adanya SKPD yang tidak konsisten melaksanakan tugasnya sejak awal melaksanakan tugas-tugasnya. Ini terkait dengan

kualitas sumber daya manusia yang masih rendah. (*sumber: [www.google.com](http://www.google.com)*).

Berdasarkan hasil penelitian Devfi (2008) tentang pengaruh sistem pengendalian intern dan budaya organisasi terhadap penerapan prinsip-prinsip *Good Corporate Governance*, hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern dan budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan prinsip-prinsip *Good Corporate Governance*. Penelitian Sari (2009) tentang Pengaruh Akuntabilitas dan Transparansi Terhadap Pengelolaan keuangan daerah, hasil penelitian menunjukkan bahwa akuntabilitas dan transparansi terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengelolaan keuangan daerah.

Selanjutnya, penelitian Kurnia (2009) tentang pengaruh SPIP, peran auditor internal dan pengawasan masyarakat terhadap pelaksanaan *Good Governance*, hasil penelitian menunjukkan bahwa SPIP, peran auditor internal dan pengawasan masyarakat berpengaruh positif dan signifikan terhadap pelaksanaan *Good Governance*. Penelitian yang dilakukan Hilda (2010) tentang pengaruh sistem akuntansi keuangan daerah terhadap transparansi dan akuntabilitas pelaporan keuangan daerah, menunjukkan bahwa sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh signifikan positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pelaporan keuangan daerah. Adapun beda penelitian sebelumnya dengan penelitian ini adalah pada variabel independen yaitu ditambah dengan variabel kualitas sumber daya manusia.

Berdasarkan uraian di atas dan pentingnya sistem pengendalian intern pemerintah dan kualitas sumber daya manusia dalam meningkatkan kualitas pengelolaan keuangan daerah di Kota Padang saat ini, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian yang berjudul **“Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Pengelolaan Keuangan Daerah”**.

## **B. Identifikasi Masalah**

Berdasarkan latar belakang permasalahan di atas, maka dapat diidentifikasi masalah sebagai berikut:

1. Sejauhmana desentralisasi berpengaruh terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.
2. Apakah saja kendala dan hambatan yang dihadapi dalam kualitas pengelolaan keuangan daerah.
3. Sejauhmana SPIP berpengaruh terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.
4. Sejauhmana otonomi daerah berpengaruh terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.

## **C. Pembatasan Masalah**

Berdasarkan identifikasi di atas di atas dapat dilakukan pembatasan masalah. Dimana peneliti membatasi masalah hanya pada pengaruh Sistem

Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dan kualitas Sumber Daya Manusia (SDM) terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.

#### **D. Rumusan Masalah**

Berdasarkan uraian pada latar belakang di atas, maka dapat dirumuskan masalah sebagai berikut:

1. Sejauhmana sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.
2. Sejauhmana kualitas sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.

#### **E. Tujuan Penelitian**

Berdasarkan perumusan masalah di atas, tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui:

1. Pengaruh sistem pengendalian intern pemerintah terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.
2. Pengaruh kualitas sumber daya manusia terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.

## **F. Manfaat Penelitian**

Selain tujuan yang hendak dicapai tersebut, penulis juga berharap hasil penelitian ini dapat memberikan manfaat:

1. Bagi penulis, hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan pengetahuan dan pemahaman terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah yang baik.
2. Bagi pemerintah daerah, penelitian ini akan dapat menjadi masukan dalam pelaksanaan kualitas pengelolaan keuangan daerah.
3. Bagi ilmu pengetahuan, penelitian ini bisa memberikan kontribusi bagi dunia pendidikan dalam kaitannya dengan kualitas pengelolaan keuangan daerah.

## **BAB II**

### **KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS**

#### **A. Kajian Teori**

##### **1. Kualitas Pengelolaan Keuangan Daerah**

Ditinjau dari aspek administrasi atau manajemen, yang dimaksud dengan pengelolaan keuangan adalah proses pengurusan, penyelenggaraan, penyediaan dan penggunaan uang dalam setiap usaha kerjasama sekelompok orang untuk tercapainya suatu tujuan. Proses ini tersusun dari pelaksanaan fungsi-fungsi penganggaran pembukuan dan pemeriksaan atau secara operasional. Apabila dirangkaikan dengan daerah maka pengelolaan keuangan daerah adalah yang pelaksanaan meliputi penyusunan, penetapan, pelaksanaan pengawasan dan perhitungan anggaran pendapatan dan belanja daerah (Domai, 2002).

Menurut Halim (2006), pengelolaan keuangan daerah adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan keuangan daerah. Kualitas pengelolaan keuangan daerah adalah ekonomis, efisiensi, efektivitas, transparan, bertanggung jawab, keadilan dan kepatuhan terhadap hukum dalam keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah kota Padang. Gencarnya tuntutan masyarakat kepada pemerintah saat ini, membuat

Pengelolaan keuangan daerah harus dikelola berdasarkan prinsip transparansi dan akuntabilitas.

Transparansi berarti keterbukaan pemerintah dalam membuat kebijakan keuangan, sehingga dapat diketahui dan diawasi oleh DPR/DPRD dan masyarakat. Transparansi pengelolaan keuangan pada akhirnya akan menciptakan *horizontal accountability* antara pemerintah dengan masyarakatnya, sehingga tercipta pemerintahan yang bersih, efektif, efisien, akuntabel dan responsif terhadap aspirasi dan kepentingan masyarakat.

Transparansi dapat dilakukan apabila ada kejelasan tugas dan kewenangan, ketersediaan informasi kepada publik, proses penganggaran yang terbuka, dan jaminan integritas dari pihak independen mengenai perkiraan fiskal, informasi, dan penjabarannya (IMF, 1998) dalam Mardiasmo (2006).

Akuntabilitas merupakan prinsip pertanggungjawaban yang berarti bahwa proses penganggaran dimulai dari perencanaan, penyusunan, pelaksanaan harus benar-benar dapat dilaporkan dan dipertanggungjawabkan kepada DPRD dan masyarakat (Mardiasmo, 2002). Jadi, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah keterbukaan dan pertanggungjawaban yang dilakukan pemerintah dalam setiap kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah.

Berikut ini keterangan dari pengertian pengelolaan keuangan daerah:

a. Perencanaan keuangan daerah

Menurut Ahmad (2004), perencanaan keuangan daerah terdiri atas:

1) Proses penyusunan APBD

APBD disusun dengan pendekatan kinerja yang merupakan indikator dan atau sasaran kinerja pemerintah daerah yang menjadi acuan laporan pertanggungjawaban tentang kinerja daerah. APBD memuat:

- a) Sasaran yang diharapkan menurut fungsi belanja
- b) Standar pelayanan yang diharapkan dan perkiraan biaya satuan komponen kegiatan yang bersangkutan
- c) Bagian pendapatan APBD yang membiayai belanja administrasi umum, belanja operasi dan pemeliharaan, dan belanja modal/pembangunan.

Proses penyusunan APBD dimulai dengan menyiapkan rancangan APBD. Untuk itu pemerintah daerah bersama-sama DPRD menyusun arah dan kebijakan umum APBD. Selanjutnya berdasarkan arah dan kebijakan umum APBD tersebut pemerintah daerah menyusun strategi dan prioritas APBD. Jika strategi dan prioritas APBD telah disusun dan dengan mempertimbangkan kondisi ekonomi dan keuangan daerah, pemerintah daerah menyiapkan rancangan APBD.

## 2) Proses penetapan APBD

Proses selanjutnya setelah penyusunan APBD adalah penetapan APBD. Untuk penetapan ini kepala daerah menyampaikan rancangan APBD kepada DPRD untuk mendapatkan persetujuan. Rancangan APBD yang disampaikan kepala daerah tersebut dapat disetujui atau tidak disetujui DPRD. Jika rancangan APBD tidak disetujui DPRD, maka pemerintah daerah berkewajiban menyempurnakan rancangan APBD tersebut. Selanjutnya penyempurnaan rancangan APBD tersebut harus disampaikan kembali ke DPRD. Jika rancangan APBD sudah disempurnakan tersebut tidak disetujui lagi, maka pemerintah daerah dapat menggunakan APBD tahun sebelumnya sebagai pengurusan keuangan daerah.

## 3) Perubahan APBD

Dalam perjalanannya, APBD yang telah disetujui DPRD dapat mengalami perubahan. Perubahan APBD ditetapkan paling lambat 3 bulan sebelum tahun anggaran tertentu berakhir. Jangka waktu 3 bulan dimaksud dengan mempertimbangkan pelaksanaannya dapat selesai pada akhir tahun anggaran tertentu.

Perubahan APBD dilakukan sehubungan dengan:

- a) Kebijakan pemerintah pusat dan atau pemerintah daerah yang bersifat strategis

- b) Penyesuaian akibat tidak tercapainya target penerimaan daerah yang ditetapkan
  - c) Terjadinya kebutuhan yang mendesak. Kebutuhan mendesak ini adalah penanggulangan kerusakan sarana dan prasarana sebagai akibat bencana alam dan bencana sosial yang belum atau tidak cukup disediakan anggarannya dalam pengeluaran tidak terduga.
- b. Pelaksanaan keuangan daerah

Setiap perangkat daerah yang mempunyai tugas memungut atau menerima pendapatan daerah wajib melaksanakan intensifikasi pemungutan pendapatan tersebut. Perangkat daerah tersebut adalah orang/lembaga pada pemerintah daerah yang bertanggung jawab kepada kepala daerah dan membantu kepala daerah dalam penyelenggaraan pemerintahan yang terdiri atas sekretariat daerah, dinas daerah dan lembaga teknis daerah, kecamatan dan kelurahan sesuai dengan kebutuhan daerah (Ahmad, 2004).

Dalam pelaksanaan keuangan daerah, semua manfaat yang bernilai uang berupa komisi, rabat, potongan, bunga, dan jasa dari penjualan, pengadaan barang atau jasa, penyimpanan uang daerah, dan penempatan uang daerah merupakan pendapatan daerah dan dianggarkan dalam APBD. Pendapatan daerah disetor sepenuhnya tepat pada waktunya ke kas daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Tindakan yang mengakibatkan pengeluaran atas beban APBD tidak dapat dilakukan sebelum ditetapkan dalam peraturan daerah tentang APBD dan ditempatkan dalam lembaran daerah. Tindakan yang dimaksud tidak termasuk penerbitan surat keputusan yang berkaitan dengan kepegawaian yang formasinya sudah ditetapkan sebelumnya dan pelaksanaan anggaran apabila rancangan APBD tidak atau belum disetujui oleh DPRD.

Untuk setiap pengeluaran atas beban APBD diterbitkan Surat Keputusan Otorisasi atau surat keputusan lainnya yang disamakan dengan itu oleh pejabat yang berwenang. Surat Keputusan Otorisasi merupakan dokumen APBD yang menjadi dasar setiap pengeluaran atas beban APBD.

Pembebanan APBD tersebut harus didukung oleh bukti-bukti yang lengkap dan sah mengenai hak yang diperoleh oleh pihak yang menagih. Bukti yang dimaksud adalah kuitansi, faktur, surat penerimaan barang, serta perjanjian pengadaan barang dan jasa. Setiap orang yang diberi wewenang menandatangani dan mengesahkan surat bukti yang menjadi dasar pengeluaran atas beban APBD, serta bertanggungjawab atas kebenaran dan akibat dari penggunaan bukti tersebut.

Pengguna keuangan daerah mengajukan surat permintaan pembayaran untuk melaksanakan pengeluaran. Pembayaran yang membebani APBD dilakukan dengan surat perintah membayar. Surat

perintah membayar merupakan dokumen APBD yang menjadi dasar untuk melakukan pembayaran atas beban APBD. Surat perintah membayar ditetapkan oleh bendahara umum daerah. Bendahara umum daerah membayar berdasarkan surat perintah membayar. Bendahara umum daerah dapat menetapkan pejabat yang melakukan tugas pembayaran atas dasar surat perintah membayar.

c. Pelaporan keuangan daerah

Menurut Halim (2007), pelaporan keuangan daerah dibuat dalam bentuk laporan keuangan. Komponen laporan keuangan tersebut setidaknya-tidaknya terdiri dari:

- 1) Laporan realisasi anggaran, yaitu laporan yang menggambarkan realisasi pendapatan, belanja, dan pembiayaan selama satu periode.
- 2) Neraca, yaitu laporan yang menyajikan informasi posisi keuangan pemerintah yaitu aset, utang, dan ekuitas dana pada satu tanggal tertentu.
- 3) Laporan arus kas, yaitu laporan yang menggambarkan arus kas masuk dan arus kas keluar selama satu periode, serta posisi kas pada tanggal pelaporan.
- 4) Catatan atas laporan keuangan, yaitu bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan yang menyajikan informasi tentang penjelasan pos-pos keuangan dalam rangka pengungkapan yang memadai.

Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan sektor publik pada hakekatnya merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada rakyat atas pengelolaan dana publik (baik dari pajak, retribusi, atau transaksi lainnya). Agar laporan tersebut dapat dimengerti dan disajikan sesuai ketentuan, maka diperlukan suatu standar akuntansi yang diterima umum (Halim, 2007).

International Federation of Accountants-Public Sector Committee (IFC-PSC) dalam Halim (2007) menyatakan bahwa tujuan laporan keuangan pemerintah adalah:

- 1) Melaporkan apakah sumberdaya yang diperoleh dan digunakan sesuai dengan peraturan (anggaran).
- 2) Melaporkan apakah sumberdaya yang diperoleh dan dimanfaatkan sesuai dengan persyaratan hukum dan kontrak lainnya.
- 3) Memberikan informasi mengenai sumberdaya alokasi dan penggunaan sumberdaya keuangan.
- 4) Memberikan informasi mengenai bagaimana pemerintah atau unit-unit di bawahnya membiayai aktifitasnya.
- 5) Memberikan informasi mengenai manfaat evaluasi kemampuan pemerintah atau unit-unit dalam membiayai aktifitasnya dan dalam memenuhi kewajiban dan komitmennya.

- 6) Memberikan informasi mengenai kondisi keuangan pemerintah atau unit-unit dan perubahannya.
- 7) Memberikan informasi yang bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah atau unit-unitnya dalam hal efisiensi dan pencapaiannya.

*Governmental Accounting Standard Board (GASB)* dalam Halim (2007) menyatakan bahwa manfaat laporan keuangan sektor publik adalah:

- 1) Membandingkan realisasi laporan keuangan dengan anggaran yang telah ditetapkan.
  - 2) Menentukan ketaatan terhadap hukum, peraturan, dan keputusan yang berhubungan dengan keuangan.
  - 3) Mengetahui kondisi keuangan dan hasil operasional.
  - 4) Untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas.
- d. Pertanggungjawaban keuangan daerah

Menurut Ahmad (2004), untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan daerah, kepala daerah menyampaikan laporan pertanggungjawaban kepada DPRD mengenai:

- 1) pengelolaan keuangan daerah sebagaimana dimaksud dalam pokok-pokok pengelolaan keuangan dalam pelaksanaan desentralisasi.
- 2) kinerja keuangan daerah dari segi efisiensi dan efektivitas keuangan dalam pelaksanaan desentralisasi.

Laporan pertanggungjawaban keuangan tersebut dinyatakan dalam satu bentuk laporan. Laporan pertanggungjawaban keuangan daerah terdiri atas:

- 1) Laporan Perhitungan APBD
- 2) Nota Perhitungan APBD

Nota perhitungan APBD memuat ringkasan realisasi pendapatan daerah, belanja daerah, dan pembayaran serta kinerja keuangan daerah, yang mencakup:

- a) Kinerja daerah dalam rangka pelaksanaan program yang direncanakan dalam APBD tahun anggaran bersangkutan;
  - b) Kinerja pelayanan yang dicapai;
  - c) Bagian belanja APBD yang digunakan untuk membiayai administrasi umum, kegiatan operasi dan pemeliharaan serta belanja modal/pembangunan untuk aparatur daerah dan pelayanan publik;
  - d) Bagian belanja APBD yang digunakan untuk anggaran DPRD termasuk sekretariat DPRD;
  - e) Posisi dana cadangan.
- 3) Laporan aliran kas
  - 4) Neraca daerah

Setiap pejabat pengelola keuangan daerah menyusun laporan pertanggungjawaban keuangan secara periodik. Sistem dan prosedur pertanggungjawaban ini ditetapkan dengan keputusan Kepala Daerah

DPRD dalam sidang pleno terbuka menerima atau menolak dengan meminta untuk menyempurnakan laporan pertanggungjawaban keuangan daerah. Penolakan laporan oleh DPRD harus disertai dengan alasannya. Proses lebih lanjut dari penolakan pertanggungjawaban Kepala Daerah tersebut mengikuti mekanisme sebagaimana dimaksud dalam undang-undang pemerintahan daerah. Laporan keuangan daerah merupakan dokumen daerah.

e. Pengawasan keuangan daerah

Secara umum yang dimaksud dengan pengawasan adalah segala kegiatan yang menjamin agar pelaksanaan suatu kegiatan berjalan dengan rencana, aturan-aturan, dan tujuan yang telah ditetapkan. Sedangkan pengawasan keuangan daerah adalah segala kegiatan untuk menjamin agar pengumpulan-pengumpulan pendapatan, pembelanjaan pengeluaran-pengeluaran daerah berjalan sesuai dengan rencana, aturan-aturan, dan tujuan yang telah ditetapkan (Halim, 2007). Dari pengertian tersebut dapat diketahui bahwa pelaksanaan pengawasan bukanlah suatu kegiatan yang semata-mata ditujukan untuk mencari kesalahan.

Devas (1989) dalam Sari (2009) mengemukakan bahwa tujuan utama dari pengelolaan keuangan daerah adalah:

a. Pertanggung jawaban.

Pemerintah daerah harus mempertanggungjawabkan tugas keuangannya pada lembaga yang sah.

b. Mampu memenuhi kewajiban.

Keuangan daerah harus ditata sedemikian rupa sehingga mampu melunasi semua ikatan keuangan jangka pendek dan jangka panjang.

c. Kejujuran.

Urusan keuangan harus diserahkan pada pegawai yang jujur.

d. Hasil guna dan daya guna kegiatan daerah

Tata cara mengurus keuangan daerah harus sedemikian rupa sehingga memungkinkan untuk mencapai tujuan pemerintah daerah dengan biaya yang serendah-rendahnya dan dalam waktu secepat-cepatnya.

e. Pengendalian

Petugas keuangan pemerintahan daerah, dewan perwakilan rakyat daerah dan petugas pengawas harus melakukan pengendalian agar semua tujuan tersebut di atas tercapai. Mereka harus mengusahakan agar selalu mendapat informasi yang diperlukan untuk memantau pelaksanaan penerimaan dan pengeluaran, dan untuk membandingkan penerimaan dan pengeluaran dengan rencana dan sasaran.

Menurut Suhandi (2007), prinsip atau asas umum pengelolaan keuangan daerah adalah sebagai berikut:

- a. Efisien, merupakan pencapaian keluaran yang maksimum dengan masukan tertentu atau penggunaan masukan terendah untuk mencapai keluaran tertentu.
- b. Ekonomis, merupakan pemerolehan masukan dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada tingkat harga yang terendah.

- c. Efektif, merupakan pencapaian hasil program dengan target yang telah ditetapkan, yaitu dengan membandingkan keluaran dengan hasil.
- d. Transparan, merupakan prinsip keterbukaan yang memungkinkan masyarakat untuk mengetahui dan mendapatkan akses informasi seluas-luasnya tentang keuangan daerah.

Mardiasmo (2006) dalam Sari (2009) mengukur prinsip-prinsip transparansi melalui indikator-indikator sebagai berikut :

- 1) Pemerintah melakukan pertanggungjawaban secara rutin kepada rakyat/DPRD mengenai pelaksanaan tugas-tugasnya.
  - 2) Adanya sistem pelaporan keuangan.
  - 3) Kemudahan dokumen-dokumen kebijakan anggaran yang telah disusun oleh pemerintah daerah untuk diketahui oleh publik.
  - 4) Ketepatan waktu penyampaian laporan pertanggungjawaban.
  - 5) Kemampuan transparansi anggaran dalam meningkatkan dan mengakomodasi usulan masyarakat.
  - 6) Adanya sistem penyampaian informasi anggaran kepada publik.
  - 7) Dilakukannya audit sektor publik.
- e. Bertanggung jawab, merupakan perwujudan kewajiban seseorang atau satuan kerja untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan.

Mardiasmo (2002) dalam Sari (2009), menjelaskan terdapat empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik, yaitu:

1) Akuntabilitas kebijakan (*Policy Accountability*)

Akuntabilitas kebijakan terkait dengan berbagai kebijakan yang dilakukan pemerintah dalam penyelenggaraan pembangunan dan pemerintah di daerah. Berbagai kebijakan yang ditetapkan oleh pihak eksekutif dan kemudian dipertanggungjawabkan kepada pihak legislatif. Akuntabilitas kebijakan akan mudah dilaksanakan jika sejak awal masyarakat sudah dilibatkan dalam proses perencanaan kebijakan tersebut, sehingga kebijakan yang ditetapkan tersebut sejalan dengan kepentingan publik.

2) Akuntabilitas program (*Program Accountability*)

Akuntabilitas program terkait dengan pertanggungjawaban terhadap program-program yang direncanakan dan dilaksanakan oleh pemerintah. Audit terhadap akuntabilitas program, disamping memeriksa apakah program yang direncanakan pemerintah telah sesuai dengan yang direncanakan, juga terkait dengan apakah program-program tersebut telah dirancang dengan mempertimbangkan konsep *value for money*. Hal ini sangat perlu untuk menghindari pemborosan dan pengalokasian anggaran pada program-program yang tidak strategis bagi masyarakat dan daerah.

### 3) Akuntabilitas proses (*Process Accountability*)

Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi. Akuntabilitas proses termanifestasi melalui pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif, dan murah biaya.

Setiap dana yang dialokasikan harus melalui suatu proses atau prosedur yang jelas dan pasti. Pemerintah daerah tidak bisa begitu saja mengalokasikan dana yang ada dalam APBD tanpa melalui prosedur dan proses yang berlaku dan sesuai dengan kebutuhan masyarakat.

### 4) Akuntabilitas hukum dan peradilan (*Accountability for Probity and Legality*)

Setiap penggunaan dana publik harus didasarkan atas hukum dan peraturan yang melandasinya. Pemerintah daerah tidak diperkenankan untuk menarik sumber dana dan mengalokasikannya tanpa didasari landasan hukum dan peraturan yang jelas. Selama ini, landasan hukum dan peraturan yang sering digunakan daerah di samping berupa Peraturan Daerah juga berupa Petunjuk Teknis dan Petunjuk Pelaksanaan yang dikeluarkan oleh pemerintah di tingkat yang lebih tinggi. Di era otonomi, semua bentuk pengalokasian dana anggaran daerah harus dinyatakan dalam Peraturan Daerah

berupa Pedoman Penyusunan APBD, struktur anggaran daerah, dll. Untuk menjamin agar setiap penggunaan dana dilandasi atas peraturan dan hukum yang berlaku, maka diperlukan audit kepatuhan (*compliance audit*).

- f. Keadilan, adalah keseimbangan distribusi kewenangan dan pendanaannya.
- g. Kepatuhan, adalah tindakan suatu sikap yang dilakukan dengan wajar dan proporsional.

## **2. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah**

### **a. Pengertian Sistem Pengendalian Intern**

Dalam PP No 8 Tahun 2006, Sistem Pengendalian Intern adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah.

Dalam PP No 60 Tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, Pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Dalam PP No 60 Tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

**b. Tujuan Sistem Pengendalian Intern**

Aren (2004) sasaran hasil yang luas, dalam merancang suatu sistem kendali yang efektif:

1. Keandalan Pelaporan Keuangan

Manajemen bertanggungjawab atas menyiapkan laporan keuangan untuk investor, kreditur, dan para pemakai lainnya. Manajemen mempunyai tanggung jawab baik hukum dan professional untuk yakin bahwa informasi tersebut disiapkan secara wajar menurut sistem pelaporan seperti GAAP.

2. Efisiensi dan Efektivitas Operasional

Kendali di dalam suatu organisasi dimaksudkan untuk mendorong penggunaan yang efektif dan efisien atas sumber dayanya, mencakup personil, untuk mengoptimalkan sasaran perusahaan. Bagian penting dari kendali ini adalah informasi yang akurat untuk pengambilan keputusan internal.

3. Pemenuhan Ketentuan Hukum dan Regulasi yang bisa diterapkan, organisasi diminta untuk mengikuti banyak hukum dan peraturan.

Dalam PP 60 No Tahun 2008, tujuan dari Sistem Pengendalian Intern Pemerintah:

1. Memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintah.
2. Keandalan pelaporan keuangan.
3. Pengamanan aset negara.
4. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

**c. Unsur-Unsur Sistem Pengendalian Intern**

Aren (2004) lima komponen Pengendalian Internal:

1. Lingkungan Kendali

Terdiri dari tindakan, kebijakan, dan prosedur yang mencerminkan keseluruhan sikap dari manajemen puncak, para direktur, dan pemilik dari suatu entitas mengenai pengendalian internal dan arti penting bagi entitas yang bersangkutan.

2. Penilaian Risiko

Penilaian risiko untuk pelaporan keuangan adalah identifikasi manajemen dan analisis risiko yang relevan dengan persiapan laporan keuangan yang sesuai dengan GAAP.

3. Aktivitas Pengendalian

Kebijakan dan prosedur, sebagai tambahan untuk yang termasuk dalam empat komponen yang lain, yang membantu memastikan bahwa tindakan yang perlu telah diambil untuk mengatasi risiko dalam pencapaian sasaran hasil entitas.

#### 4. Informasi dan Komunikasi

Tujuan sistem informasi dan komunikasi akuntansi suatu entitas adalah untuk memulai, mencatat, memproses, dan melaporkan transaksi entitas dan untuk memelihara akuntabilitas untuk aset yang terkait.

#### 5. Pengawasan

Aktivitas pengawasan berhadapan dengan penilaian berkala atau berkelanjutan dari mutu penampilan/prestasi pengendalian internal oleh manajemen untuk menentukan bahwa pengendalian beroperasi seperti yang diharapkan.

Dalam PP No 60 Tahun 2008, unsur-unsur Sistem Pengendalian Intern dalam Pemerintah mengacu pada unsur Sistem Pengendalian Intern yang telah di praktikan di lingkungan pemerintahan di berbagai negara, yang meliputi:

##### 1. Lingkungan Pengendalian

Pimpinan Instansi Pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian dalam keseluruhan organisasi yang menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian intern dan manajemen yang sehat.

Lingkungan pengendalian mencakup:

- a. Penegakan Integritas dan nilai etika;
- b. Komitmen terhadap kompetensi;
- c. Kepemimpinan yang kondusif;

- d. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
- e. Pendelagasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
- f. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
- g. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif;
- h. Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

## 2. Penilaian Risiko

Pengendalian intern harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unit organisasi baik dari luar maupun dari dalam. Penilaian risiko terdiri atas:

- a. Identifikasi risiko;
- b. Analisis risiko.

## 3. Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian membantu memastikan bahwa arah pimpinan Instansi Pemerintah dilaksanakan. Kegiatan pengendalian harus efisien dan efektif dalam pencapaian tujuan organisasi.

Kegiatan pengendalian terdiri atas:

- a. Reviu atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan;
- b. Pembinaan sumber daya manusia;
- c. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
- d. Pengendalian fisik atas aset;
- e. Pemisahan fungsi;

- f. Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
- g. Dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting;
- h. Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya.

#### 4. Informasi dan Komunikasi

Informasi harus dicatat dan dilaporkan kepada Instansi Pemerintah dan pihak lain yang ditentukan. Informasi disajikan dalam suatu bentuk dan sarana tertentu serta tepat waktu sehingga memungkinkan pimpinan Instansi Pemerintah melaksanakan pengendalian dan tanggung jawabnya. Untuk menyelenggarakan sistem informasi yang efektif pimpinan instansi pemerintah harus:

- a. Menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi;
- b. Mengelola, mengembangkan, dan memperbaharui sistem informasi secara terus menerus.

#### 5. Pemantauan

Pemantauan harus dapat menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu dan memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan review lainnya dapat segera ditindak lanjuti. Pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut hasil rekomendasi audit dan review lainnya.

### 3. Kualitas Sumber Daya Manusia (SDM)

Sumber daya manusia merupakan hal yang terpenting yang harus dilihat dalam sebuah instansi. Untuk meningkatkan SDM maka harus diadakan pembinaan. Pembinaan SDM bertujuan untuk mendapatkan tenaga kerja yang disiplin, profesional, berkualitas tinggi, produktif untuk mendapatkan hasil kerja yang efektif dan efisien.

Manusia adalah aktor utama setiap organisasi dimana dan apapun bentuknya. Setiap individu yang masuk dalam organisasi membawa karakteristiknya seperti kemampuan, kepercayaan pribadi, pengharapan, kebutuhan dan pengalaman, komponen karakteristik ini kemudian membentuk perilaku pegawai. Menurut Susilo (2002), sumber daya manusia adalah pilar penyangga utama sekaligus penggerak roda organisasi dalam usaha mewujudkan visi dan misi dan tujuannya.

Manusia merupakan faktor terpenting dalam sebuah organisasi untuk pencapaian tujuan organisasi tersebut sehingga kinerja perusahaan dapat meningkat, maka Wirsanto (2005) mengatakan hal ini disebabkan oleh beberapa hal yaitu:

1. Manusia merupakan makhluk Tuhan yang paling sempurna di antara makhluk ciptaan Tuhan.
2. Manusia mempunyai resiko, berbeda dengan makhluk hidup lainnya.

3. Faktor-faktor lainnya yang dimiliki oleh organisasi hanya mempunyai arti dan manfaat apabila mampu mengelolanya dengan baik.
4. Manusia mempunyai kemauan dan kemampuan untuk berbuat dan membangun.
5. Manusia merupakan faktor perangsang ke arah tercapainya tujuan organisasi secara efisien dan efektif.
6. Manusia merupakan modal utama dalam organisasi.
7. Manusia merupakan makhluk sosial, makhluk bermasyarakat, yang mampu mengadakan kerjasama dengan semua pihak dan usaha mencapai tujuan bersama.

Pergeseran paradigma dalam konsep kecakapan menjadi kompetensi telah menimbulkan strategis yang sangat positif bagi upaya meningkatkan kualitas SDM. Covey, Roger dan Rebecca Merrill (1994) dalam Sedarmayanti (2004) menyatakan bahwa kompetensi mencakup hal sebagai berikut :

1. Kompetensi teknis : pengetahuan dan keahlian untuk mencapai hasil yang telah disepakati, kemampuan untuk memikirkan persoalan dan mencari alternatif baru.
2. Kompetensi konseptual : kemampuan melihat gambar besar, untuk mengaju berbagai pengandaian dan mengubah perspektif.
3. Kompetensi untuk melihat ketergantungan : kemampuan untuk berinteraksi secara efektif dengan orang lain, termasuk

kemampuan berkomunikasi, mendapat alternatif lain, kemampuan untuk melihat dan beroperasi secara efektif secara organisasi.

Dengan demikian kompetensi merupakan faktor mendasar yang perlu dimiliki oleh seseorang sehingga mempunyai kemampuan rata-rata atau biasa. Sedarmayanti (2004) mengatakan bahwa kompetensi mempunyai cakupan yang jauh lebih komprehensif, yang terdiri dari :

1. Motif, kebutuhan dasar seseorang yang mengarahkan cara berpikir dan bersikap.
2. Sifat dasar, menentukan cara seseorang bertindak/ bertingkah laku.
3. Citra pribadi, pandangan seseorang terhadap identitas dan kepribadiannya sendiri atau *inner-self*.
4. Peran kemasyarakatan, bagaimana seseorang melihat dari interaksinya dengan orang lain atau *outer-self*.
5. Pengetahuan, yang dapat dimanfaatkan dalam tugas/ pekerjaan tertentu.
6. Keterampilan, kemampuan teknis untuk melakukan sesuatu dengan baik.

Manusia yang berkualitas tidak terlepas dari kreatifitasnya. West (2000) dalam Sedarmayanti (2004) mengutarakan bahwa ciri-ciri individu secara konsisten kreatif adalah sebagai berikut:

1. Nilai-nilai intelektual dan artistik
2. Ketertarikan pada kompleksitas.
3. Kepedulian pada pekerjaan dan pencapaian.

4. Ketekunan.
5. Pemikiran yang mandiri.
6. Toleransi terhadap ambiguitas.
7. Otonom.
8. Kepercayaan diri.
9. Kesiapan mengambil resiko.

#### **4. Penelitian Relevan**

Berdasarkan beberapa laporan penelitian terdahulu, dan fokus penelitian yang dibatasi pada aspek transparansi dan akuntabilitas. Maka, penelitian yang relevan dengan penelitian ini, yaitu:

Riset yang dilakukan Devfi (2009) tentang pengaruh sistem pengendalian intern dan budaya organisasi terhadap penerapan prinsip-prinsip *Good Corporate Governance*, menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan positif terhadap penerapan prinsip-prinsip *Good Corporate Governance* dan budaya organisasi juga turut berpengaruh signifikan positif terhadap *Good Corporate Governance*. Kurnia (2009) yang menguji tentang pengaruh sistem pengendalian intern pemerintah, peran auditor internal dan pengawasan masyarakat terhadap pelaksanaan *Good Governance*. Penelitian ini dilakukan pada instansi pemerintah daerah Kota Padang. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa SPIP, peran auditor internal dan pengawasan masyarakat memiliki pengaruh signifikan positif terhadap pelaksanaan *Good Governance*.

Hilda (2010) meneliti tentang pengaruh sistem akuntansi keuangan daerah terhadap transparansi dan akuntabilitas pelaporan keuangan daerah. Penelitian ini dilakukan pada SKPD Kota Padang. Sampel atau respondennya adalah staf akuntansi masing-masing SKPD yang dipilih secara acak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh signifikan positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pelaporan keuangan daerah.

Dari penelitian yang ada, peneliti ingin melihat sejauhmana kualitas pengelolaan keuangan daerah Pemerintah Kota Padang bila di ukur dengan aspek transparansi dan akuntabilitas. Apakah penerapan sistem pengendalian intern pemerintah telah berjalan efektif dan kualitas sumber daya manusia yang ada telah baik dalam mengelola keuangan daerah Kota padang saat ini.

## **5. Hubungan Antar Variabel**

### **a. Pengaruh SPIP terhadap Kualitas Pengelolaan Keuangan Daerah**

Menurut Amien (2010) pengelolaan keuangan daerah yang transparan dan akuntabel dapat terwujud, jika setiap entitas pemerintah daerah dapat menciptakan, mengoperasikan serta memelihara Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai secara berkelanjutan, sehingga dapat memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya tujuan instansi secara efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dengan terbitnya PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP,

diharapkan dapat mengatasi berbagai kendala, hambatan, dan tantangan yang dihadapi instansi pemerintah baik pusat maupun daerah.

Hasil riset yang pernah dilakukan oleh Kurnia (2009) menyatakan bahwa SPIP berpengaruh signifikan positif terhadap pelaksanaan *Good Governance*. Riset yang dilakukan Devfi (2008) tentang sistem pengendalian intern juga berpengaruh signifikan positif terhadap prinsip-prinsip *Good Corporate Governance*. Jadi, dapat disimpulkan bahwa semakin baik penerapan sistem pengendalian intern pemerintah maka semakin baik pula transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

#### **b. Pengaruh kualitas SDM terhadap Kualitas Pengelolaan Keuangan Daerah**

Manusia adalah aktor utama setiap organisasi swasta maupun publik, dimana dan apapun bentuknya. Setiap individu yang masuk dalam organisasi membawa karakteristiknya seperti kemampuan, kepercayaan pribadi, pengharapan, kebutuhan dan pengalaman. Komponen karakteristik ini kemudian membentuk perilaku pegawai. Menurut Martoyo (2002), sumber daya manusia adalah pilar penyangga utama sekaligus penggerak roda organisasi dalam usaha mewujudkan visi dan misi dan tujuannya. Tanpa SDM yang berkualitas, pemerintahan tidak akan berjalan sesuai keinginan dan harapan menuju sebuah target tujuan. Peran SDM mutlak sangat krusial, mulai dari perencanaan hingga

pelaksanaan seluruh kegiatan dalam tubuh pemerintah (Prihandono, 2009).

Berhasil-tidaknya pelaksanaan suatu pengelolaan keuangan daerah sangat tergantung dari kompetensi para pengelolanya sehingga peningkatan kualitas SDM pengelola merupakan hal yang wajib dilaksanakan di tubuh pemerintahan khususnya dibidang keuangan. Tidak memadainya kompetensi sumber daya manusia dalam mengelola keuangan negara/daerah, terutama di bidang akuntansi, dapat menyebabkan LKPD mendapat opini disclaimer dari BPK sehingga akan mengakibatkan menurunnya kepercayaan publik terhadap kemampuan pemerintah dalam mengelola keuangan negara/daerah. Oleh karena itu, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah akan meningkat jika SDM yang ada ditingkatkan kualitasnya. Dapat diartikan, semakin meningkat kualitas sumber daya manusia maka semakin meningkat pula transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

## **B. Kerangka Konseptual**

Kerangka konseptual dimaksudkan sebagai konsep untuk menjelaskan mengungkapkan keterkaitan antara variabel yang akan diteliti berdasarkan batasan dan rumusan masalah. Dimana variabel-variabel yang akan diteliti oleh penulis yaitu kualitas pengelolaan keuangan daerah sebagai variabel dependen, serta SPIP dan Kualitas SDM.

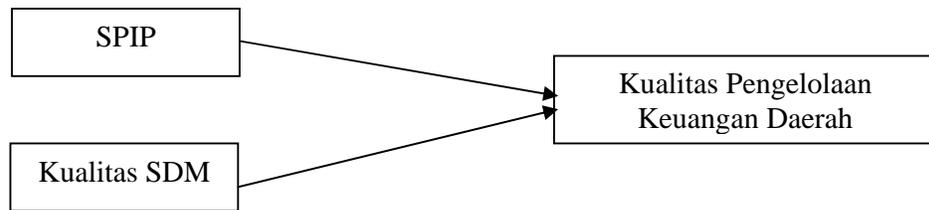
Kualitas Pengelolaan keuangan daerah merupakan keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, pertanggung-jawaban dan pengawasan keuangan daerah yang harus dikelola secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, bertanggung jawab, keadilan dan kepatuhan terhadap hukum.

Sistem pengendalian intern pemerintah merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi pelaksanaan pemerintahan. Dalam sistem pengendalian intern ada lima elemen yang dirancang dan diimplementasikan untuk memberi jaminan bahwa sasaran pengendalian telah terpenuhi. Elemen pengendalian tersebut adalah lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan. Pengendalian intern dikatakan efektif apabila kelima elemen pengendalian tersebut berjalan dengan baik.

Kualitas sumber daya manusia merupakan pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa, dengan adanya manusia yang berkualitas dalam menjalankan aktivitas organisasi maka apa yang menjadi tujuan organisasi tersebut dapat dicapai dan dipertanggung-jawabkan dengan baik kepada DPRD dan masyarakat. Manusia merupakan unsur terpenting organisasi dalam meningkatkan transparansi dan akuntabilitas karena manusia mampu untuk berkembang baik dalam berpikir, cara hidup maupun cara berkelompok atau masyarakat. Makin tinggi cara berpikir mereka, maka tingkat kemampuan manusia tersebut semakin tinggi dan akan

berpengaruh terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan sebuah organisasi.

Berdasarkan uraian diatas maka dapat digambarkan kerangka konseptual penelitian sebagai berikut:



**Gambar 1. Kerangka Konseptual**

### **C. Hipotesis**

Berdasarkan perumusan masalah, kajian teoritis dan kerangka konseptual di atas dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

- H1 : SPIP berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.
- H2 : Kualitas SDM berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.

## **BAB V**

### **PENUTUP**

#### **A. Kesimpulan**

Kesimpulan yang dapat diambil dari penelitian mengenai “Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Pengelolaan Keuangan Daerah adalah sebagai berikut:

1. Penerapan sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah Kota Padang. Di mana semakin baik penerapan sistem pengendalian intern pemerintah, maka semakin baik pula kualitas pengelolaan keuangan daerah ( $H_1$  diterima).
2. Kualitas sumber daya manusia berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah Kota Padang. Di mana semakin baik kualitas sumber daya manusia maka semakin baik pula kualitas pengelolaan keuangan daerah ( $H_2$  diterima).

#### **B. Saran**

Berdasarkan pada pembahasan dan kesimpulan di atas, maka peneliti menyarankan bahwa:

1. Dari hasil penelitian ini terlihat bahwa penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dan kualitas sumber daya manusia telah baik. tapi masih

ada beberapa hal yang masih perlu diperbaiki agar transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dapat terwujud yaitu dengan memberikan pelatihan kepada staf secara berkelanjutan tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), sehingga laporan pertanggungjawaban yang dibuat setiap akhir tahun dapat disampaikan tepat pada waktunya dan mendapat opini WTP dari BPK. Dan pegawai yang bertugas di bagian keuangan, sebaiknya yang ahli di bidang akuntansi (lulusan akuntansi), sehingga Laporan Keuangan Neraca dan Catatan Atas Laporan Keuangan setiap instansi dapat dibuat dan dipertanggungjawabkan dengan baik.

2. Penelitian ini masih terbatas pada penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dan kualitas sumber daya manusia terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah, untuk penelitian selanjutnya dapat dilakukan perubahan variabel penelitian untuk menemukan variabel-variabel lain yang berpengaruh kuat terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah seperti pengawasan internal dan eksternal.
3. Peneliti yang akan melakukan penelitian selanjutnya, sebaiknya melakukan perluasan sampel penelitian atau peneliti dapat memilih SKPD yang berada di luar Kota Padang.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad Yani. 2004. *Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah di Indonesia*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada
- Aidinil, Zetra. 2009. *Strategi Pengembangan Kapasitas SDM Pemerintah Daerah dalam Mewujudkan Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah*. Seminar BPK. Jakarta.
- Amien, Muhamad Sjukrul. 2010. *Mengenal Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dan Penerapannya di Provinsi Sumatera Barat*. Melalui ([www.sumbarprov.go.id](http://www.sumbarprov.go.id)) [24/05/2010]
- Antara-Sumbar. 2009. Pemkot Padang Dinilai Lamban Serahkan LKPD. Melalui <http://www.google.co.id>. Diakses tanggal [30/04/2010].
- Aren, Alvin A, Randal J, Beasley, dan Mark S. 2004. *Auditing dan Pelayanan Verifikasi*. Edisi Kesembilan. Jakarta: PT Indeks IKAPI
- Arikunto, Suharsimi. 2002. *Manajemen Penelitian*. Jakarta: Rineka Cipta
- Chandra, Ruslan Andy. 2008. Hasil Pemeriksaan BPK Mendukung Good Governance. Melalui ([www.kabarindonesia.com](http://www.kabarindonesia.com)) [31/04/2010]
- Darman, Siska. 2009. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah (Studi: BPKP Provinsi Sumatera Barat). *Skripsi*. Padang. FE UNP
- Domai, Tjahjanulin. 2002. *Buku Ajar Administrasi Keuangan Daerah*. Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya
- Halim, Abdul. 2004. *Akuntansi Sektor Publik; Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba
- \_\_\_\_\_. 2006. *Akuntansi dan Pengendalian Keuangan Daerah*. Yogyakarta: UPP AMP YKPN
- \_\_\_\_\_. 2007. *Akuntansi dan Pengendalian Pengelolaan Keuangan Daerah*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN
- Hasibuan, Malayu. 2003. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Jakarta: Bumi Aksara