

PENILAIAN KINERJA BERDASARKAN KONSEP *VALUE FOR MONEY* UNTUK PENERIMAAN PAJAK HOTEL DAN RESTORAN

I Made Marayasa¹
I Ketut Jati²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: imadema@bfi.co.id / tlp : 081936024585

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Penilaian kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng penting dilakukan untuk menilai akuntabilitas organisasi. Akuntabilitas disini menunjukkan bagaimana dana dibelanjakan, akan tetapi meliputi kemampuan menunjukkan bagaimana dana dibelanjakan secara ekonomis, efisiensi, dan efektivitas. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng atas penerimaan Pajak Hotel dan Restoran. Data yang digunakan dalam penelitian ini data sekunder. Berdasarkan hasil analisis dapat diketahui bahwa kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng, dilihat dari rasio ekonomi untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran yaitu pada tahun 2012 dan 2013 rasionya sangat ekonomis, tahun 2010 rasionya cukup ekonomis, tahun 2009 dan 2011 rasionya ekonomis. Dilihat dari rasio efisiensi untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran pada tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 adalah sangat efisien. Dilihat dari rasio efektivitas penerimaan Pajak Hotel dan Restoran pada tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 adalah sangat efektif.

Kata kunci: Kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng, *Value For Money*, Pajak Hotel dan Restoran

ABSTRACT

Rate the performance of the Department of Revenue Buleleng important to assess the accountability of the organization. Accountability here is showing how funds are spent, but includes the ability menunjukkan how funds are spent economically, efficiency, and effectiveness. The purpose of this study is to determine the performance of the Department of Revenue on receipt of Buleleng Regency Hotel and Restaurant Tax. The data used in this research is secondary data. Based on the results of the analysis showed that the performance of the Department of Revenue Buleleng, seen from the economic rationale for acceptance Hotel and Restaurant Tax for the years of 2012 and 2013 that ratio is very economical, in 2010 the ratio is quite economical, 2009 and 2011 the ratio is economical. Judging from the efficiency ratio for the Hotel and Restaurant tax income in 2009 to 2013 was very efficient. Judging effective ratio Hotel and Restaurant tax income in 2009 to 2013 was very effective.

Keywords: *Department of Revenue Performance Buleleng, Value For Money, Taxes Hotels and Restaurants*

PENDAHULUAN

Seiring dengan kemajuan jaman, akuntansi sektor publik telah mengalami perkembangan yang sangat pesat. Hal tersebut dicerminkan dari adanya perhatian yang lebih besar terhadap praktik akuntansi yang dilakukan oleh lembaga-lembaga pemerintah, perusahaan milik negara/daerah, dan berbagai organisasi publik lainnya dibandingkan dengan masa sebelumnya. Sektor publik sering dinilai sebagai sarang inefisiensi, pemborosan, sumber kebocoran dana, dan institusi yang selalu merugi. Hal tersebut mengakibatkan adanya tuntutan yang lebih besar dari masyarakat untuk dilakukannya transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik dimana organisasi sektor publik diwajibkan untuk lebih efisien, memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya sosial, serta dampak negatif atas aktivitas yang dilakukan. Oleh karena itu, ilmu akuntansi dapat dengan cepat diterima dan diakui sebagai salah satu ilmu yang dibutuhkan untuk mengelola urusan atau permasalahan keuangan di sektor publik.

Sesuai dengan Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, pendelegasian kewenangan disertai dengan penyerahan dan pengalihan pendanaan, sarana dan prasarana, serta sumberdaya manusia (SDM) dalam kerangka Desentralisasi Fiskal. Pendanaan kewenangan yang diserahkan dapat dilakukan dengan dua cara yaitu mendayagunakan potensi keuangan daerah sendiri dan mekanisme perimbangan keuangan Pusat-Daerah dan antar Daerah. Kewenangan untuk memanfaatkan sumber keuangan sendiri dilakukan dalam wadah Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang sumber utamanya adalah Pajak Daerah dan Retribusi

Daerah. Sedangkan pelaksanaan perimbangan keuangan dilakukan melalui Dana Perimbangan yang terdiri atas Dana Bagi Hasil, Dana Alokasi Umum, dan Dana Alokasi Khusus.

Keberhasilan desentralisasi sering tergantung pada regionalisme yang mana melibatkan masyarakat daerah yang mempunyai pengaruh yang lebih besar dan berpartisipasi langsung dalam pengambilan keputusan yang berdampak pada region mereka dan masa depan mereka (Dore dan Woodhill, 1999). Dalam arti luas, desentralisasi berarti devolusi yang bermakna transfer kewenangan pengambilan keputusan, keuangan dan manajemen kepada quasi unit otonom dari pemerintah daerah dengan status korporasi (Litvack dan Seddon, 1998).

Berdasarkan Undang-Undang No. 23 tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, Otonomi daerah adalah hak, wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia. Dengan adanya hal tersebut maka perlu adanya kesiapan masing-masing daerah untuk bertanggung jawab mengatur semua sumber daya yang ada dan meningkatkan sumber Pendapatan Asli Daerah (PAD) untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan, melaksanakan pembangunan dan lebih meningkatkan pelayanan kepada masyarakat. Salah satu faktor yang harus dipersiapkan oleh pemerintah daerah adalah kemampuan keuangan daerah.

Otonomi daerah berlaku untuk semua daerah otonom di dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia, begitu juga dengan Kabupaten Buleleng sebagai salah

satu daerah otonom dimana penyelenggara pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang dilakukan memerlukan dana yang besar. Dana tersebut didapatkan oleh pemerintah daerah yang bersumber dari pendapatan daerah, dimana Kabupaten Buleleng memiliki Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang relatif besar dari sektor penerimaan pajak daerah. Ini diketahui berdasarkan realisasi Pendapatan Asli Daerah (PAD) Kabupaten Buleleng dari tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 yang dijabarkan pada Tabel 1.

Pada Tabel 1 dapat dilihat bahwa realisasi penerimaan Pendapatan Asli Daerah (PAD) Kabupaten Buleleng terbesar adalah berasal dari Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang Sah diikuti dengan Pajak Daerah, Hasil Retribusi Daerah, dan terakhir dari Hasil Pengelolaan kekayaan Daerah yang Dipisahkan.

Tabel 1.
Realisasi Penerimaan Pad Kabupaten Buleleng Tahun 2009-2013
(Dalam Jutaan Rupiah)

No	Sumber PAD	Tahun				
		2009	2010	2011	2012	2013
1	Pajak Daerah	16.402	19.837	32.385	39.125	57.770
2	Hasil Retribusi Daerah	37.126	10.370	1185	13.133	14.873
3	Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	5.959	6.657	7.954	9.370	12.733
4	Lain-Lain Pendapatan Asli Daerah yang Sah	3.997	50.096	57.641	67.376	74.915

Sumber : Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng

Pemilihan Pajak Daerah sebagai objek penelitian dikarenakan Pajak Daerah merupakan kontribusi wajib kepada pemerintah daerah sehingga menjadi sumber daya yang aktif dan berkesinambungan dan harus dikelola secara baik oleh pemerintah daerah. Berbeda dengan Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang Sah yang berasal dari penjualan aset daerah, penerimaan jasa giro, pendapatan bunga deposito,

dan lainnya yang hanya menjadi sumber daya yang bersifat pasif dan tidak berkesinambungan. Pendapatan Asli Daerah (PAD) Kabupaten Buleleng yang berasal dari Pajak Daerah disajikan dalam realisasi penerimaan pajak daerah Kabupaten Buleleng pada Tabel 2 :

Tabel2.
Realisasi Penerimaan Pajak Daerah Kabupaten Buleleng Tahun 2009-2013
(Dalam Jutaan Rupiah)

No	Pajak Daerah	Tahun				
		2009	2010	2011	2012	2013
1	Pajak Hotel dan Restoran (PHR)	6.695	9.603	10.542	15.141	21.481
2	Pajak Hiburan	145	138	313	620	761
3	Pajak Reklame	326	382	361	347	444
4	Pajak Penerangan Jalan	9.044	9.540	12.362	14.778	19.533
5	Pajak Pengambilan Bahan Galian Golongan C	162	136	36		
6	Pajak Parkir	31	37	51	51	99
7	Pajak Air Tanah			779	702	881
8	Pajak Sarang Burung Walet				0,475	0,800
9	Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan				36	44
10	Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)			7.942	7.449	14.527

Sumber : Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng

Sejak tahun 2009 sampai dengan tahun 2013, pajak penerangan jalan serta Pajak Hotel dan Restoran (PHR) memberikan kontribusi yang sangat besar untuk Pendapatan Asli Daerah (PAD) Kabupaten Buleleng. Penerimaan pajak penerangan jalan dan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) juga meningkat setiap tahunnya. Hal tersebut menunjukkan bahwa pajak penerangan jalan dan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) adalah sumber penerimaan yang penting bagi daerah Kabupaten Buleleng.

Berdasarkan Peraturan Daerah Kabupaten Buleleng Nomor 13 Tahun 2011, pajak penerangan jalan adalah pajak yang dipungut atas penggunaan tenaga listrik baik yang dihasilkan sendiri maupun yang diperoleh dari sumber lain. Sedangkan

Pajak Hotel dan Restoran adalah pajak yang dipungut atas setiap pelayanan hotel dan restoran.

Penerimaan pendapatan yang besar tentu berdampak pada tanggung jawab yang besar pula. Oleh karena itu, pengukuran kinerja pada Dispenda Kabupaten Buleleng sebagai institusi yang menangani Pendapatan Asli Daerah (PAD) sangat penting dilakukan untuk menilai akuntabilitas organisasi serta dapat menghasilkan pelayanan publik yang lebih baik. Akuntabilitas disini bukan sekedar kemampuan yang menunjukkan bagaimana dana dibelanjakan, akan tetapi meliputi kemampuan yang menunjukkan bagaimana dana tersebut dibelanjakan secara ekonomis, efisien, dan efektif. Selain itu kinerja Dispenda Kabupaten Buleleng dinilai berdasarkan tingkat pencapaian maksimal dari target pajak yang telah ditetapkan sehingga belum tentu mencerminkan adanya tingkat ekonomi, efisiensi, dan efektivitas yang merupakan pencerminan dari *Value for Money*.

Manfaat implementasi konsep *value for money* pada organisasi sektor publik antara lain dapat meningkatkan efektivitas pelayanan publik yaitu pelayanan yang diberikan tepat sasaran, alokasi belanja yang lebih berorientasi pada kepentingan publik, dan meningkatkan kesadaran akan uang publik sebagai akar pelaksanaan akuntabilitas publik (Ismail, 2012).

Menurut Bastian (2006:274), kinerja adalah gambaran dari pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan atau program atau kebijaksanaan baik secara fisik maupun non fisik yang dicapai oleh karyawan sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi.

Secara umum, kinerja merupakan prestasi atau hasil yang dicapai oleh suatu instansi dalam periode tertentu.

Sektor publik merupakan suatu entitas ekonomi yang memiliki keunikan tersendiri karena memiliki sumber daya yang tidak kecil, bahkan bisa dikatakan sangat besar. Organisasi sektor publik juga melakukan transaksi-transaksi ekonomi dan keuangan tetapi berbeda dengan entitas ekonomi lain, khususnya perusahaan komersial yang mencari laba. Nordiawan (2006:1) menyebutkan bahwa sumber daya ekonomi organisasi sektor publik dikelola untuk tidak mencapai laba. Penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektivitas suatu organisasi, bagian organisasi, dan karyawan berdasarkan sasaran, standar, dan kinerja yang telah ditetapkan sebelumnya. Tujuan utama penilaian kinerja adalah untuk memberikan motivasi pada setiap karyawan dalam mencapai sasaran organisasi dan mematuhi standar perilaku yang telah ditetapkan sebelumnya agar tercapainya tujuan dari organisasi tersebut (Mulyadi, 2001:415).

Pengukuran kinerja dalam sektor publik sangat penting dilakukan untuk menilai akuntabilitas organisasi dan manajer publik dalam menghasilkan pelayanan yang lebih baik. Akuntabilitas bukan sekedar kemampuan menunjukkan bagaimana uang publik dibelanjakan, akan tetapi meliputi kemampuan menunjukkan bahwa uang publik dibelanjakan secara ekonomis, efisien dan efektif.

Mardiasmo (2002:218) menjelaskan value for money audit atau audit kinerja adalah pengauditan yang dilakukan untuk memeriksa tingkat ekonomi, efisiensi, dan efektivitas pelaksanaan suatu program atau kegiatan dan unit kerja tertentu. Jadi,

value for money audit merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama, ekonomi, efisiensi dan efektivitas. Ekonomi ialah perolehan *input* dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada harga yang terendah. Konsep ekonomi memastikan bahwa biaya *input* yang digunakan dalam operasional organisasi dapat diminimalkan. Efisiensi ialah pencapaian output yang maksimum dengan input tertentu atau penggunaan input yang terendah untuk mencapai output tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan output/input yang dikaitkan dengan standar kinerja atau target yang telah ditetapkan. Efektivitas ialah Tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Secara sederhana efektivitas merupakan perbandingan outcome dengan output.

Kriteria pokok yang mendasari pelaksanaan manajemen publik dewasa ini adalah ekonomi, efisiensi, efektivitas, transparansi dan akuntabilitas publik. Tujuan yang dikehendaki oleh masyarakat mencakup pertanggung jawaban mengenai pelaksanaan *value for money*, yaitu : ekonomis (hemat cermat) dalam pengadaan sumber dan alokasi sumber daya dalam arti penggunaannya diminimalkan dan hasilnya dimaksimalkan serta efektif (berhasil guna) dalam arti mencapai tujuan dan sasaran. Untuk dapat melaksanakan penilaian kinerja organisasi secara obyektif, maka diperlukan indikator kinerja yang terkait pada efisiensi kerja dan kualitas pelayanan. Sementara itu kualitas terkait dengan kesesuaian dengan maksud dan tujuan (*fitness for purpose*), konsistensi dan kepuasan publik (*public satisfaction*). Kepuasan masyarakat dalam konteks tersebut dapat diartikan dengan semakin rendahnya keluhan dari masyarakat.

Menurut Mardiasmo (2006:12) pajak daerah adalah iuran wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepala daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang, yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah dan pembangunan daerah. Seperti halnya dengan pajak, pajak daerah mempunyai peranan ganda yaitu sebagai sumber pendapatan daerah (*budgetary*) dan sebagai alat pengatur (*regulator*). Dalam hal tertentu suatu jenis pajak dapat lebih bersifat sebagai sumber pendapatan daerah, tetapi dapat pula suatu jenis pajak tertentu lebih merupakan alat mengatur alokasi dan distribusi suatu daerah atau wilayah tertentu.

Erly Suandy (2005:236) menyebutkan pajak daerah yang selanjutnya disebut pajak, adalah iuran wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang, yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah dan pembangunan daerah. Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, pajak daerah yang selanjutnya disebut pajak adalah kontribusi wajib kepada daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Dimana yang dimaksud dengan daerah yaitu daerah yang berhak mengurus rumah tangganya sendiri (daerah otonom) yang dibagi menjadi daerah provinsi dan daerah kabupaten atau kota.

Tujuan dari dikeluarkannya undang-undang tersebut adalah untuk menyederhanakan berbagai pungutan daerah dalam rangka mengurangi ekonomi biaya tinggi, menyederhanakan sistem dan administrasi perpajakan dan retribusi daerah untuk memperkuat fondasi penerimaan daerah, dengan mengefektifkan jenis pajak dan retribusi tertentu yang potensial.

Pajak hotel dan restoran adalah pajak yang dipungut atas setiap pelayanan hotel dan restoran. Hotel adalah bangunan yang khusus disediakan bagi orang untuk dapat menginap atau istirahat, memperoleh pelayanan atau fasilitas lainnya dengan dipungut bayaran secara langsung maupun tidak langsung termasuk bangunan lain yang menyatu, dikelola dan dimiliki oleh pihak yang sama, kecuali untuk toko dan perkantoran. Restoran atau rumah makan adalah tempat menyantap makanan dan atau minuman yang disediakan dengan dipungut bayaran tidak termasuk usaha jasa boga atau catering.

Penelitian sebelumnya dilakukan oleh Ni Nyoman Ari Maharani (2007) yang berjudul “Penelitian Kinerja Untuk Penerimaan Pajak Hotel dan Restoran & Pajak Reklame Berdasarkan *Value For Money Audit* Pada Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Badung Tahun 2001-2005. Penelitian ini membahas tentang penilaian kinerja Dispenda Kabupaten Badung ditinjau dari sudut audit ekonomi, efisiensi dan efektivitas untuk penerimaan pajak hotel dan restoran & pajak reklame tahun anggaran 2001-2005. Adapun hasil penelitian ini adalah kinerja Dispenda Badung jika dilihat dari sudut ekonomi, tahun 2002, 2004, dan 2005 lebih ekonomis dari

tahun 2001-2003. Ditinjau dari sudut efektivitas, tahun 2001 sampai dengan 2006 adalah sangat efektif.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah sama-sama meneliti kinerja keuangan daerah dan sama-sama menggunakan konsep *value for money*, dengan variabel ekonomi, efisiensi dan efektivitas keuangan daerah. Perbedaannya adalah pada penelitian ini tidak terdapat pajak reklame sebagai objek dalam penelitian ini. Penelitian yang sejenis juga dilakukan oleh Cokordo Istri Natalia Dewi (2007) yang berjudul “Penilaian Kinerja Keuangan Berdasarkan *Value For Money* untuk Penerimaan Pajak dan Restribusi Daerah Pada Dinas Pendapatan Kota Denpasar Tahun Anggaran 2002-2006”, yang membahas tentang penilaian kinerja Dispenda kota Denpasar ditinjau dari sudut audit ekonomi, efisiensi dan efektivitas untuk penerimaan pajak dan retribusi daerah tahun anggaran 2002-2006. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa jika ditinjau dari sudut ekonomi untuk penerimaan pajak daerah pemerintah kota Denpasar tahun anggaran 2002-2006 adalah tidak ekonomis, yaitu rata-rata sebesar 104,35 persen, sedangkan untuk penerimaan retribusi daerah tahun 2002-2006 juga tidak ekonomis yaitu sebesar 105,40 persen. Jika ditinjau dari sudut efisiensi untuk penerimaan retribusi daerah sebesar 4,99 persen, yang artinya pengelolaan keuangan daerah pemerintah kota Denpasar sangat efisien, karena rasionya berada pada interval kurang dari 60 persen. Jika ditinjau dari sudut efektivitas pendapatan kota Denpasar tahun anggaran 2002-2006 untuk penerimaan pajak daerah adalah rata-rata sebesar 104,34 persen dan untuk penerimaan retribusi daerah adalah rata-rata sebesar 105,41 persen. Hal ini

berarti pemerintah kota Denpasar telah efektif dalam usaha merealisasikan anggaran yang direncanakan atau telah berhasil guna dalam pencapaian target.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah sama-sama meneliti kinerja keuangan daerah dan sama-sama menggunakan konsep *value for money*, dengan variabel ekonomi, efisiensi dan efektivitas keuangan daerah. Perbedaannya adalah pada objek dan lokasi penelitiannya. Objek dalam penelitian sebelumnya adalah pajak dan retribusi daerah pada Dispenda Kota Denpasar Tahun 2002-2006, sedangkan dalam penelitian ini objeknya adalah pajak hotel dan restoran pada Dispenda Kabupaten Buleleng tahun anggaran 2009-2013.

Penelitian lainnya juga dilakukan oleh Komang Parwika Wini (2009) yang berjudul “Penilaian Kinerja Keuangan Pada Dinas Pendapatan Provinsi Bali Berdasarkan *Value For Money* Untuk Penerimaan Pajak Kendaraan Bermotor Dan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (PKB DAN BBN-KB) Tahun 2003-2007”. Penelitian ini membahas tentang penilaian kinerja Dinas Pendapatan Provinsi Bali ditinjau dari sudut audit ekonomi, efisiensi dan efektivitas untuk penerimaan pajak kendaraan bermotor dan bea balik nama kendaraan bermotor tahun 2003-2007.

Hasil dari penelitian ini menunjukkan jika ditinjau dari sudut ekonomi, maka penerimaan PKB dan BBN-KB tahun 2003-2007 adalah tergolong ekonomis karena setiap tahunnya berturut-turut kurang dan 100 persen yaitu 85,49 persen , 92,9 persen, 96,97 persen, 94,3persen, 97,36 persen. Ini menunjukkan Dinas Pendapatan Provinsi Bali telah mampu merealisasi biaya yang tidak melebihi anggaran. Jika ditinjau dari sudut efisiensi pada tahun 2003-2007 untuk penerimaan PKB dan BBN-KB tergolong

sangat efisien karena nilai rasionya berada di bawah 60 persen. Jika ditinjau dari sudut efektivitas untuk penerimaan PKB dan BBN-KB adalah tergolong sangat efektif dengan nilai rasio berada di atas 100 persen, walaupun masih banyak terdapat tunggakan pajak namun Dinas Pendapatan Provinsi Bali telah mampu mencapai penerimaan PKB dan BBN-KB melebihi target yang ditetapkan.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah sama-sama meneliti kinerja keuangan daerah dan sama-sama menggunakan konsep *value for money*, dengan variabel ekonomi, efisiensi dan efektivitas keuangan daerah. Perbedaannya adalah pada objek dan lokasi penelitiannya. Objek pada penelitian sebelumnya adalah pajak kendaraan bermotor dan bea balik nama kendaraan bermotor pada Dinas Pendapatan Provinsi Bali tahun 2003-2007.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan pada Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng, karena belum banyak yang melakukan penelitian di Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk Pajak Hotel dan Restoran. Sebagian besar penelitian dilakukan pada Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Badung dan Dinas Pendapatan Daerah Kota Denpasar yang mempunyai industri pariwisata hotel dan restoran yang lebih terkenal. Objek dari penelitian ini adalah kinerja dari Dispenda Kabupaten Buleleng khusus untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran.

Kinerja Dispenda Buleleng berdasarkan rasio ekonomi. Kinerja dari segi ekonomi merupakan tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan, program,

kebijaksanaan atau prestasi yang dicapai oleh Dispenda Buleleng yang diukur dengan membandingkan anggaran biaya yang digunakan untuk memungut Pajak Hotel dan Restoran dengan realisasi untuk memungut Pajak Hotel dan Restoran.

Kinerja Dispenda Buleleng berdasarkan rasio efisiensi. Kinerja dari segi ekonomi merupakan tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan atau prestasi yang akan dicapai oleh Dispenda Buleleng yang diukur dengan rasio efisiensi, yang digambarkan dengan perbandingan antara biaya yang dikeluarkan untuk memungut Pajak Hotel dan Restoran dengan realisasi penerimaan Pajak Hotel dan Restoran. Kinerja Dispenda Buleleng berdasarkan rasio efektivitas. Kinerja berdasarkan efektivitas merupakan tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan, program, kebijaksanaan atau prestasi yang dicapai oleh Dispenda Buleleng yang diukur dengan rasio efektivitas, yang digambarkan dengan menggunakan perbandingan antara realisasi penerimaan Pajak Hotel dan Restoran dengan target penerimaan Pajak Hotel dan Restoran.

Data kuantitatif, yaitu data yang dinyatakan dalam bentuk angka yang dapat dihitung dan diukur, dimana dalam penelitian ini berupa target dan realisasi Pajak Hotel dan Restoran, kontribusi pajak daerah terhadap PAD. Data kualitatif, yaitu data yang dinyatakan dalam bentuk kata, kalimat, skema dan gambar, seperti disebutkan dalam Sugiono (2007:13). Dalam penelitian ini yang termasuk data kualitatif yaitu berupa struktur organisasi Dispenda Kabupaten Buleleng dan gambaran umum mengenai Dinas Pendapatan Kabupaten Buleleng.

Sumber data dalam penelitian ini adalah data sekunder, yaitu data yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara, dicatat, dan disimpan dalam organisasi, seperti : gambaran umum Dispenda Buleleng, data tentang target dan realisasi untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran tahun anggaran 2009-2013.

Penelitian ini menggunakan beberapa metode penelitian yang diantaranya observasi, wawancara dan dokumentasi. Observasi yaitu cara pengumpulan data dengan cara melakukan pencatatan secara cermat dan sistematis. Dalam penelitian ini dilakukan pengamatan terhadap target dan realisasi penerimaan Pajak Hotel dan Restoran di Kabupaten Buleleng tahun anggaran 2004 sampai tahun 2008 dan gambaran umum mengenai Dispenda Buleleng. Wawancara yaitu pengumpulan data dengan cara mengadakan tanya jawab secara langsung dengan responden dan terdapat interaksi antara pewawancara dan responden. Wawancara dilakukan dengan pimpinan dan staf Dispenda Buleleng mengenai hal-hal yang berhubungan dengan penelitian yaitu hal-hal yang berkaitan dengan pemungutan Pajak Hotel dan Restoran. Dokumentasi yaitu pengumpulan data dengan cara mengamati, mencatat, dan mempelajari uraian–uraian dari buku-buku, karya tulis ilmiah berupa jurnal dan skripsi, artikel dan dokumen-dokumen. Dimana dalam penelitian ini dilakukan pengamatan terhadap target dan realisasi penerimaan Pendapatan Asli Daerah, biaya-biaya, serta gambaran umum pada Dispenda Kabupaten Buleleng selama tahun 2009-2013.

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis data kualitatif dan teknik analisis data kuantitatif. Teknik analisis data kuantitatif yaitu

dengan melakukan perhitungan-perhitungan terhadap data keuangan yang diperoleh untuk memecahkan masalah yang ada sesuai dengan tujuan penelitian. Teknik kuantitatif tersebut adalah untuk menghitung :

Rasio ekonomi, rasio ini menunjukkan pemerolehan input dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada harga yang terendah. Mardiasmo (2002:4) menyatakan rasio ekonomi digambarkan dengan menggunakan perbandingan antara anggaran biaya untuk memungut Pajak Hotel dan Restoran (PHR) dengan realisasi biaya untuk memungutan Pajak Hotel dan Restoran (PHR).

Rasio ekonomi untuk penerimaan PHR :

$$\text{Rasio ekonomi} = \frac{\text{Anggaran biaya untuk memungut PHR}}{\text{Realisasi biaya untuk memungut PHR}} \times 100\% \dots\dots(1)$$

Rasio efisiensi, Halim (2002:129) menyebutkan rasio efisiensi menggambarkan perbandingan antara besarnya biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan dengan realisasi pendapatan yang diterima.

Rasio efisiensi untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR):

$$\text{Rasio efisiensi} = \frac{\text{Realisasi biaya untuk memungut PHR}}{\text{Realisasi penerimaan PHR}} \times 100\% \dots\dots(2)$$

Rasio efektivitas, Halim (2002:129) menyebutkan rasio efektivitas menggambarkan kemampuan pemerintah dalam merealisasikan pendapatan asli daerah yang direncanakan dengan target yang ditetapkan berdasarkan potensi riil daerah.

Rasio efektivitas untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR)

$$\text{Rasio efektivitas} = \frac{\text{Realisasi penerimaan PHR}}{\text{Target penerimaan PHR}} \times 100\% \dots\dots\dots(3)$$

Teknik analisis data kualitatif yaitu analisis berupa penjelasan yang sifatnya memperjelas analisis kuantitatif yang akan digunakan dalam menganalisis data sehingga hasil penelitian menjadi lebih informatif untuk memecahkan suatu masalah dan dapat diambil suatu kesimpulan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Badan Pengelolaan Keuangan Daerah Kabupaten Buleleng (BPKD) yang sebelumnya bernama Dinas Pendapatan atau Pesedahan Agung yang dibentuk berdasarkan Peraturan Daerah (Perda) Tingkat II Buleleng Nomor 18 Tahun 1991 tentang pembentukan susunan organisasi dan tata kerja Dinas Pendapatan atau Pesedahan Agung Kabupaten Buleleng. Peraturan Daerah (Perda) ini disahkan oleh Gubernur Kepala Daerah Tingkat I Bali dengan Keputusan Nomor 153 Tanggal 2 Maret 1992 dan diundangkan dalam lembaran daerah Buleleng Nomor 4 Tanggal 16 Maret 1992 Seri D Nomor 2.

Dalam rangka melaksanakan Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2003 dan dalam pelaksanaan otonomi daerah maka Badan Pengelolaan Keuangan Daerah Kabupaten Buleleng dirubah menjadi Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng yang diresmikan sejak Tanggal 23 Februari 2005 yang berdasarkan Peraturan Daerah

(Perda) Nomor 9 Tahun 2004 Tentang Pembentukan Susunan Organisasi dan Tata Kerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng. Peraturan Daeran (Perda) ini kemudian disahkan oleh Gubernur Kepala Daerah Tingkat I Daerah Bali.

Dinas Pemdapatan Daerah Kabupaten Buleleng pertama beralamat di Jl. Pahlawan No. 1 Singaraja, karena ada insiden kebakaran pada Tahun 1999 yang merugikan masyarakat Kabupaten Buleleng, maka Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng memiliki 2 tempat yaitu di Jl. Ngurah Rai No. 72 dan Jl. Pahlawan No. 1 Singaraja. Pada tanggal 14 Maret 2004 Kantor Dinas Pendapatan Kabupaten Buleleng menetap di Jl. Kartini No. 6 Singaraja.

Selama ini Kinerja Dinas Pendapatan Kabupaten Buleleng dinilai berdasarkan tingkat pencapaian maksimal dari target pajak yang telah ditetapkan. Apabila pencapaiannya melebihi target, maka kinerjanya dinilai baik dan sebaliknya apabila pencapaiannya dibawah target maka kinerjanya dinilai kurang baik. Pencapaian maksimal tersebut belum tentu mencerminkan adanya tingkat ekonomi, efisiensi, dan efektivitas yang merupakan pencerminan dari *Value For Money*.

$$\text{Rasio Ekonomi} = \frac{\text{Anggaran biaya untuk memungut PHR}}{\text{Realisasi biaya untuk memungut PHR}} \times 100\% \dots\dots\dots(4)$$

Tabel 3.
Rasio Ekonomi Untuk Penerimaan Pajak Hotel Dan Restoran

Tahun	Anggaran Biaya (Rp)	Realisasi Biaya (Rp)	Rasio Ekonomi (%)
2009	768.356.455,55	813.737.818,32	94,42%
2010	751.581.567,12	859.395.440,36	87,45%
2011	770.448.979,89	819.565.563,96	94,01%
2012	1.097.580.128,62	932.575.815,45	117,69%
2013	1.246.822.740,06	1.042.481.673,61	119,60%

Sumber : Data primer diolah, (2016)

Pada Tabel 3 dapat dilihat kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) dari tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 mengalami fluktuasi karena rasionya berada pada rentang cukup ekonomis sampai dengan sangat ekonomis, dimana pada tahun 2009 dan tahun 2011 adalah ekonomis, pada tahun 2010 cukup ekonomis karena realisasi biaya melebihi anggaran biaya. Sedangkan pada tahun 2012 dan 2013 adalah sangat ekonomis karena realisasi biaya untuk memungut Pajak Hotel dan Restoran lebih rendah dari anggaran biaya.

Penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) mendapatkan hasil yang berfluktuasi dimana rasionya berada pada rentang cukup ekonomis sampai dengan sangat ekonomis. Pada tahun 2009 dan tahun 2011 adalah ekonomis yaitu sebesar 94,42% dan 94,01%, pada tahun 2010 rasionya sebesar 87,45% yang menunjukkan hasil cukup ekonomis. Tahun 2009 sampai dengan 2011, realisasi biaya pemungutan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) melebihi anggaran yang telah ditetapkan karena masih adanya biaya perjalanan dinas untuk penagihan Pajak Hotel dan

Restoran. Sedangkan pada tahun 2012 dan 2013 mendapatkan hasil sangat ekonomis yaitu sebesar 117,69% dan 119,60%.

Sesuai dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Luh Leni Nurhayati (2009) yang meneliti tentang kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) pada tahun 2004-2008, rasio ekonomi yang dihasilkan untuk tahun 2004 adalah sebesar 108,78% yang berarti sangat ekonomis. Untuk tahun 2005, rasio ekonominya adalah sebesar 99,15% yang berarti ekonomis, kemudian tahun 2006 dan 2007 masing-masing sebesar 102,18% dan 108,80% berarti sangat ekonomis, dan pada tahun 2008 rasionya ekonomis yaitu sebesar 96,26%. Hasil tersebut tidak jauh berbeda dengan hasil perhitungan rasio ekonomi dalam penelitian ini yang rata-rata rasionya ekonomis.

$$\text{Audit Efisiensi} = \frac{\text{Biaya yang dikeluarkan untuk memungut PHR}}{\text{Realisasi penerimaan PHR}} \times 100\% \dots (5)$$

Tabel 4.
Rasio Efisiensi Untuk Penerimaan Pajak Hotel Dan Restoran

Tahun	Realisasi Biaya (Rp)	Realisasi Penerimaan (Rp)	Rasio Efisiensi (%)
2009	813.737.818,32	6.694.679.259,89	12,15%
2010	859.395.440,36	9.602.510.013,42	8,95%
2011	819.565.563,96	10.541.931.106,42	7,77%
2012	932.575.815,45	15.141.292.327,61	6,16%
2013	1.042.481.673,61	21.481.453.585,24	4,85%

Sumber : Data primer diolah, (2016)

Pada Tabel 4 dapat dilihat bahwa kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) pada tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 adalah sangat efisien karena rasionya kurang dari 60% dan

menunjukkan bahwa realisasi biaya pemungutan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) lebih kecil dari realisasi penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) untuk tahun 2009 sampai dengan tahun 2013.

Penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) pada tahun 2009-2013 cukup besar dengan memanfaatkan biaya yang ada dan penerimaan pajak ini juga meningkat setiap tahunnya. Hal tersebut menunjukkan bahwa jumlah kunjungan wisata ke Daerah Kabupaten Buleleng semakin meningkat. Peningkatan jumlah kunjungan wisata ke Daerah Kabupaten Buleleng dapat dilihat pada Tabel 5 berikut ini :

Tabel 5.
Kunjungan Wisata Ke Kabupaten Buleleng Tahun 2009-2013

Tahun	Wisatawan Domistik	Wisatawan Asing	Jumlah
2009	63.945	126.661	190.606
2010	94.902	187.980	282.882
2011	101.652	196.699	298.351
2012	268.794	266.053	534.847
2013	349.981	288.166	638.147

Sumber : Data primer diolah, (2016)

Sama halnya dengan penelitian yang dilakukan oleh Luh Leni Nurhayati (2009) yang meneliti tentang penilaian kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) pada tahun 2004-2008, menunjukkan hasil yang sangat efisien dari tahun 2004 sampai dengan 2008 yaitu sebesar 34,66%, 35,50%, 37,20%, 18,97%, dan 17,17%. Hasil dari perhitungan dalam penelitian yang dilakukan oleh Luh Leni Nurhayati (2009) dibandingkan dengan perhitungan yang dilakukan peneliti menunjukkan hasil yang serupa yaitu rasio efisiensi yang dihasilkan sangat efisien karena kurang dari 60%. Pada tahun 2007 sampai dengan 2013, jika dilihat dari rasio efisiensinya, kinerja Dinas Pendapatan

Daerah Kabupaten Buleleng semakin meningkat setiap tahunnya, karena semakin kecil rasio efisiensi yang dihasilkan, semakin baik pula kinerja yang ditunjukkan oleh Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng.

$$\text{Audit Efektivitas} = \frac{\text{Realisasi penerimaan PHR}}{\text{Target penerimaan PHR yang ditetapkan}} \times 100\% \dots (6)$$

Tabel 6.
Rasio Efektivitas Untuk Penerimaan Pajak Hotel Dan Restoran

Tahun	Realisasi Penerimaan (Rp)	Anggaran Penerimaan (Rp)	Rasio Efektivitas (%)
2009	6.694.679.259,89	5.700.000.000,00	117,45%
2010	9.602.510.013,42	7.400.000.000,00	129,76%
2011	10.541.931.106,42	8.800.000.000,00	119,79%
2012	15.141.292.327,61	11.450.000.000,00	132,24%
2013	21.481.453.585,24	16.350.000.000,00	131,39%

Sumber : Data primer diolah, (2016)

Pada Tabel 6 dapat dilihat bahwa kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 adalah sangat efektif, dimana rasionya diatas 100% karena realisasi penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) lebih besar atau melebihi anggaran penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) yang telah ditetapkan.

Penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) mendapatkan hasil sangat efektif dari tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 yaitu masing-masing sebesar 117,45%, 129,76%, 119,79%, 132,24%, dan 131,39% dikarenakan petugas secara rutin melakukan penagihan terhadap wajib pajak terkait dengan Pajak Hotel dan Restoran (PHR).

Sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Luh Leni Nurhayati (2009) yang meneliti tentang penilaian kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) pada tahun 2004-2008, menunjukkan hasil yang sangat efektif yaitu masing-masing sebesar 132,57%, 127,84%, 117,77%, 118,42%, dan 140,12%. Hasil dari perhitungan dalam penelitian yang dilakukan oleh Luh Leni Nurhayati (2009) dibandingkan dengan perhitungan yang dilakukan peneliti menunjukkan hasil yang serupa yaitu rasio efektivitas yang dihasilkan sangat efektif karena lebih dari 100%.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil dari pembahasan yang telah diuraikan, maka dapat diambil simpulan bahwa kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng berdasarkan konsep *Value For Money* untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) tahun anggaran 2009 sampai dengan tahun 2013 adalah berdasarkan analisis rasio ekonomi, kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk tahun 2009 dan 2011 rasionya ekonomis, tahun 2010 cukup ekonomis dan tahun 2012, dan 2013 rasionya sangat ekonomis karena realisasi biaya yang digunakan untuk memungut Pajak Hotel dan Restoran lebih rendah dari pada anggaran biaya. Berdasarkan analisis rasio efisiensi, kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) tahun anggaran 2009 sampai dengan 2013 adalah sangat efisien. Karena dengan memanfaatkan biaya yang ada, penerimaan pajak yang diperoleh cukup besar. Berdasarkan analisis rasio efektivitas, kinerja Dinas

Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 mendapatkan hasil sangat efektif. Berdasarkan keadilan (*equity*), kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 mengacu pada adanya kesempatan sosial yang sama untuk mendapatkan pelayanan publik yang berkualitas dan kesejahteraan ekonomi. Berdasarkan pemerataan (*equality*), kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng untuk penerimaan Pajak Hotel dan Restoran (PHR) tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 penggunaan uang publik tidak terkonsentrasi pada kelompok tertentu melainkan secara merata.

Berdasarkan kesimpulan yang telah diuraikan diatas, maka saran bagi Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng adalah selama ini kinerja Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng hanya dinilai berdasarkan tingkat pencapaian maksimal dari target pajak yang telah ditetapkan. Sebaiknya Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng menggunakan konsep *Value For Money* untuk menilai tingkat ekonomi, efisiensi, efektivitas, karena akan memberikan manfaat yaitu berupa efektivitas pelayanan publik dalam arti pelayanan yang diberikan kepada masyarakat sesuai dengan apa yang telah direncanakan dan tepat sasaran, dapat meningkatkan mutu pelayanan publik, serta menghilangkan setiap inefisiensi dalam seluruh kegiatan pemerintah sehingga dapat dilakukan penghematan dalam pemakaian sumber daya. Untuk mencegah rasio yang tidak ekonomis Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng harus meningkatkan pengawasan kepada karyawan dalam merealisasi anggaran yang telah ditetapkan dan juga memperketat pengawasan dalam

pengalokasian biaya-biaya yang dikeluarkan. Mengingat masih banyaknya wajib pajak yang menunggak pembayaran Pajak khususnya Pajak Hotel dan Restoran, maka Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng sebaiknya menerapkan sanksi yang tegas kepada wajib pajak tersebut sesuai dengan peraturan yang berlaku.

REFERENSI

- Anonimous. 1996. *Keputusan Menteri Dalam Negeri. Nomor 690.900-327 Tahun 1996 Tentang Pedoman Penilaian dan Kinerja Keuangan.*
- Anonimous. 1999. *Peraturan Daerah Nomor 2 Tahun 1999 Tentang Pajak Hotel Dan Restoran.*
- Anonimous. 2009-2013, Rekapitulasi Pendapatan Asli Daerah Kabupaten Buleleng Tahun Anggaran 2009-2013
- Anonimous. 2011. *Peraturan Daerah Kabupaten Buleleng. Nomor 13 Tahun 2011 Tentang Pajak Hotel dan Restoran.*
- Anonimous. 2011. *Peraturan Daerah Kabupaten Buleleng. Nomor 13 Tahun 2011 Tentang Pajak Penerangan Jalan.*
- Anonimous. 2012. *Pedoman Penulisan Usulan Penelitian, Skripsi, Dan Mekanisme Pengujian.* Fakultas Ekonomi Universitas Udayana. Denpasar.
- Ari Maharani Ni Nyoman. 2007. *Penilaian Kinerja Untuk Penerimaan Pajak Hotel Dan Restoran & Pajak Reklame Berdasarkan Value For Money Audit Pada Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Badung Tahun 2001-2005.* Skripsi Sarjana Akuntansi Fakultas Ekonomi, Universitas Udayana.
- Dore, J and J, Woodhill. 1999 : *Regionalism, Sustainable Regional Development (Executive Summary of the Final Report), Greening Australia, p.15-18.*
- Ismail, K., Abdul Hadi Nawawi, dan Aini Jaafar. 2009. *The Malaysian Private Finance Initiative and Value for Money. Asian Social Science Vol. 5 No. 3.*
- Ismail, K., Roshana Takim, dan Abdul Nawawi. 2011. *The Evaluation Criteria of Value for Money (VFM) of Public Private Partnership (PPP) Bids. International Conference on Intelligent Building and Management Proc .of CSIT vol.5 IACSIT Press, Singapore.*

- Ismail, K., Roshana Takim, dan Abdul Nawawi. 2012. A Public Sector Comparator (PSC) for Value for Money (VFM) Assessment Tools. *Asian Social Science* Vol. 8 No. 7.
- Litvack, J & Seddon. 1998, Decentralisation Briefing Notes, *World Bank Institute, Working papers in collaboration with Prem Network*, (on line), available at: www.gtzsfdm.or.id/lib_pa_doc_on_dec.htm
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : Penerbit Andi.
- Natalia Dewi Cokorda Istri. 2007. Penilaian Kinerja Keuangan Berdasarkan Value For Money Untuk Penerimaan Pajak dan Retribusi Daerah Pada Dinas Pendapatan Kota Denpasar Tahun Anggaran 2002-2006. *Skripsi* Sarjana Akuntansi Fakultas Ekonomi, Universitas Udayana.
- Nurhayati, Luh Leni. 2009 . Penilaian Kinerja Berdasarkan Konsep Value for Money Audit untuk Penerimaan Pajak Hotel dan Restoran pada Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng Tahun 2004-2009. *Skripsi*. Program Ekstensi Fakultas Ekonomi Universitas Udayana. Denpasar