

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Anggaran

Pengertian anggaran (Halim & Kusufi, 2016:48) "Anggaran merupakan dokumen yang berisi estimasi kinerja, baik berupa penerimaan dan pengeluaran, yang disajikan dalam ukuran moneter yang akan dicapai pada periode waktu tertentu dan menyertakan data masa lalu sebagai bentuk pengendalian dan penilaian kinerja"

Anggaran (Bastian, 2014:191) dapat diinterpretasikan sebagai paket pernyataan menyangkut perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang. Dalam anggaran selalu disertakan data penerimaan dan pengeluaran yang terjadi di masa lalu. Kebanyakan organisasi sektor publik membedakan antara tambahan modal dan penerimaan, serta tambahan pendapatan dan pengeluaran. Hal itu akan berdampak pada pemisahan penyusunan anggaran tahunan dan anggaran modal tahunan

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, pengertian anggaran atau APBN/D yaitu:

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara selanjutnya disebut APBN adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat, dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah selanjutnya disebut APBD adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah.

Manfaat anggaran menurut (Mardiasmo, 2018) menjelaskan beberapa alasan penyebab anggaran dianggap penting, yaitu:

1. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.
2. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tidak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas.
3. Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggungjawab terhadap rakyat.

Fungsi anggaran berdasarkan (Mardiasmo, 2018) mengidentifikasi beberapa fungsi anggaran dalam manajemen sektor publik adalah sebagai berikut:

1. Alat perencanaan
 Anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berapa biaya yang dibutuhkan, dan berapa hasil yang diperoleh dari belanja pemerintah tersebut. Anggaran sebagai alat perencanaan digunakan untuk:
 - a. Merumuskan tujuan serta sasaran kebijakan agar sesuai dengan visi dan misi yang ditetapkan,
 - b. Merencanakan berbagai program dan kegiatan untuk mencapai tujuan organisasi serta alternatif pembiayaannya,
 - c. Mengalokasikan dana pada berbagai program dan kegiatan yang telah disusun,
 - d. Menentukan indikator kinerja dan tingkat pencapaian strategi.
2. Alat pengendalian
 Anggaran sebagai instrumen pengendalian digunakan untuk menghindari adanya pengeluaran yang terlalu besar (*overspending*), terlalu rendah (*underspending*), salah sasaran (*missappropriation*), atau adanya penggunaan yang tidak semestinya (*misspending*). Anggaran merupakan alat untuk mengawasi kondisi keuangan dan pelaksanaan operasional program atau kegiatan pemerintah. Sebagai alat pengendalian manajerial, anggaran sektor publik digunakan untuk meyakinkan bahwa pemerintah mempunyai uang yang cukup untuk memenuhi kewajibannya. Pengendalian anggaran sektor publik dapat dilakukan dengan empat cara, yaitu:
 - a. Membandingkan kinerja aktual dengan kinerja yang dianggarkan,
 - b. Menghitung selisih anggaran,
 - c. Menemukan penyebab yang dapat dikendalikan dan tidak dapat dikendalikan atas suatu varians,
 - d. Merevisi standar biaya atau target anggaran untuk tahun berikutnya.
3. Alat kebijakan fiskal
 Melalui anggaran organisasi sektor publik dapat menentukan arah atas kebijakan tertentu. Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal pemerintah, digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi. Melalui anggaran sektor publik dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat dilakukan prediksi dan estimasi ekonomi.
4. Alat politik
 Pada sektor publik, anggaran merupakan dokumen politik sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu. Anggaran digunakan untuk memutuskan prioritas-prioritas dan kebutuhan keuangan terhadap prioritas tertentu. Anggaran tidak sekedar masalah teknik, melainkan diperlukan keterampilan berpolitik, membangun koalisi, keahlian bernegosiasi, dan pemahaman tentang manajemen keuangan sektor

publik yang memadai oleh para manajer publik. Oleh karena itu, kegagalan dalam melaksanakan anggaran akan dapat menjatuhkan kepemimpinan dan kredibilitas pemerintah.

5. Alat koordinasi dan komunikasi

Melalui dokumen anggaran yang komprehensif, sebuah bagian atau unit kerja atau departemen yang merupakan sub-organisasi dapat mengetahui apa yang harus dilakukan dan apa yang akan dilakukan oleh bagian/unit kerja lainnya. Oleh karena itu, anggaran dapat digunakan sebagai alat koordinasi dan komunikasi antara dan seluruh bagian dalam pemerintahan.

6. Alat penilaian kinerja

Kinerja eksekutif dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran, efektivitas dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Kinerja manajer publik dinilai berdasarkan berapa hasil yang dicapai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan. Anggaran merupakan alat yang efektif untuk pengendalian dan penilaian kinerja.

7. Alat motivasi

Anggaran dapat digunakan sebagai alat untuk memotivasi manajer dan stafnya agar dapat bekerja secara ekonomis, efektif, dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang ditetapkan. Agar dapat memotivasi pegawai, anggaran hendaknya bersifat *challenging*.

8. Alat menciptakan ruang publik

Fungsi ini hanya berlaku pada organisasi sektor publik, karena pada organisasi swasta anggaran merupakan dokumen rahasia yang tertutup untuk publik. Masyarakat dan elemen masyarakat lainnya nonpemerintah, seperti LSM, Perguruan Tinggi, Organisasi Keagamaan, dan organisasi masyarakat lainnya, harus terlibat dalam proses penganggaran publik. Keterlibatan mereka dapat bersifat langsung dan tidak langsung. Keterlibatan langsung masyarakat dalam proses penganggaran dapat dilakukan mulai dari proses penyusunan perencanaan pembangunan maupun rencana 24 kerja pemerintah (daerah), sedangkan keterlibatan secara tidak langsung dapat melalui perwakilan mereka di lembaga legislatif (DPR/DPRD).

Dari beberapa pengertian anggaran dapat disimpulkan bahwa anggaran adalah untuk selama periode tertentu untuk menyatakan kinerja yang akan dicapai dan dinyatakan dalam ukuran finansial karenanya menjadi rencana menyusun keuangan pada pemerintahan setelah disahkan oleh lembaga-lembaga yang berwenang. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi di masa yang akan datang. Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang. jadi Anggaran merupakan suatu rencana yang disusun secara sistematis yang meliputi seluruh

kegiatan perusahaan dan dinyatakan dalam unit (satuan) moneter dan berlaku untuk jangka waktu (periode) mendatang.

2.1.2 Kinerja Anggaran

Dalam Peraturan pemerintah No. 58 Tahun 2005 Pasal 1 ayat 35 menyatakan:

"Kinerja adalah hasil dari penggunaan anggaran dari kegiatan atau program dan aktivitas yang telah dicapai yang diukur dengan jumlah dan kadar mutu"

Anggaran Kinerja dengan adanya Peraturan Pemerintah 105/2000 (Ulum dan Sofyani, 2016:125) menyatakan:

Peraturan Pemerintah 105/2000 telah mewajibkan pemerintah daerah untuk menyusun APBD nya dalam bentuk anggaran kinerja, standar kinerja, standar biaya dan *benchmark* dari setiap jenis pelayanan. Anggaran harus didasarkan atas sasaran yang hendak dicapai pada tahun anggaran tersebut, adanya standar pelayanan dan adanya ukuran biaya satuan. Setiap unit harus bisa merencanakan anggarannya berdasarkan tugas pokok tertentu yang disertai dengan indikator penilaian yang jelas dan bisa diukur sehingga masing-masing tingkat dalam suatu unit akan mempunyai tanggungjawab yang jelas. Dengan sistem ini, biaya satuan setiap jenis pelayanan harus bisa diukur, sehingga bisa diukur tingkat efisiensi dan efektifitas dari setiap pelayanan. Dengan anggaran kinerja akan terlihat hubungan jelas antara *input*, *output* dan *outcome* yang mendukung terciptanya sistem pemerintahan yang baik. Dengan pendekatan kinerja ini, bisa terlihat tanggung jawab (*accountability*) dan keterbukaan (*transparency*) dalam melaksanakan pelayanan pada masyarakat. Jadi dengan anggaran kinerja, jumlah anggaran yang disediakan (*input*) untuk suatu unit kerja akan setara dengan jumlah pelayanan yang bisa dilakukan unit tersebut kepada masyarakat (*output*).

Sistem kinerja anggaran berkonsep value for money atau anggaran berbasis kinerja merupakan suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau output dari perencanaan alokasi biaya atau input yang ditetapkan (Bastian, 2014:52). Dari definisi tersebut dapat disimpulkan jika anggaran berbasis kinerja lebih efektif dibandingkan dengan anggaran program atau organisasi dengan outcome yang telah diantisipasi, karena sistem ini menjelaskan hubungan biaya (Rp) dengan hasil (result) maka dapat dikatakan bahwa sistem ini menangani suatu program dengan efektif. Dalam sistem ini adanya variasi antara perencanaan dan

kejadian sebenarnya membuat manajer dapat menentukan input-input resource dan bagaimana input-input tersebut berhubungan dengan outcome untuk menentukan efektivitas dan efisiensi program.

Prinsip anggaran berbasis kinerja adalah suatu pertanggungjawaban anggaran sehingga setiap biaya yang dikeluarkan dapat dimanfaatkan sebaik mungkin dengan cara menggabungkan antara anggaran negara dengan hasil yang diinginkan (*output dan outcome*). Tujuan dirancangnya *performance based budgeting* untuk menciptakan proses pemanfaatan anggaran belanja publik yang efisien, efektif, ekonomis, dan tidak melupakan tujuan awal fokus pada prioritas utama yakni kepentingan masyarakat (Arista & Suartana, 2016).

2.1.3 Anggaran Berbasis Kinerja

Sistem kinerja anggaran berkonsep value for money atau anggaran berbasis kinerja merupakan suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau output dari perencanaan alokasi biaya atau input yang ditetapkan (Bastian, 2014:52). Dari definisi tersebut dapat disimpulkan jika anggaran berbasis kinerja lebih efektif dibandingkan dengan anggaran program atau organisasi dengan outcome yang telah diantisipasi, karena sistem ini menjelaskan hubungan biaya (Rp) dengan hasil (result) maka dapat dikatakan bahwa sistem ini menangani suatu program dengan efektif. Dalam sistem ini adanya variasi antara perencanaan dan kejadian sebenarnya membuat manajer dapat menentukan input-input resource dan bagaimana input-input tersebut berhubungan dengan outcome untuk menentukan efektivitas dan efisiensi program.

Penerepan sistem anggaran kinerja dalam penyusunan struktur organisasi pemerintah harus sesuai dengan program organisasi pemerintah tersebut. Kegiatan tersebut mencakup pula pada penentuan unit kerja yang bertanggung jawab atas pelaksanaan program, serta penentuan indikator kinerja yang digunakan sebagai tolak ukur dalam mencapai tujuan yang ditetapkan.

Anggaran sebagai alat perencanaan kegiatan publik yang ditanyakan dalam satuan moneter sekaligus dapat digunakan sebagai alat pengendalian. Agar fungsi perencanaan dan pengawasan berjalan dengan baik, maka sistem anggaran serta

pencatatan atas penerimaan dan pengeluaran harus dilakukan dengan cermat dan sistematis.

Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan pada konsep *Value for Money* atau pengawasan atas kinerja *output*. Pendekatan ini juga mengutamakan mekanisme penentuan dan pembuatan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam proses pengambilan keputusan. Untuk mengimplementasikan hal-hal tersebut, anggaran berbasis kinerja dilengkapi dengan teknik penganggaran analitis.

Pendekatan ini cenderung menolak pandangan anggaran tradisional yang menganggap bahwa tanpa adanya arahan dan campur tangan, pemerintah akan menyalahgunakan kedudukan mereka dan cenderung boros (*over spending*). Menurut pendekatan anggaran berbasis kinerja, dominasi pemerintah akan dapat diawasi dan dikendalikan melalui penerapan *internal cost awareness*, audit keuangan, audit kinerja, serta evaluasi kinerja eksternal. Dengan kata lain, pemerintah dipaksa bertindak berdasarkan *cost minded* dan harus efisien. Selain didorong untuk menggunakan dana secara ekonomis, pemerintah juga diuntut untuk mencapai tujuan yang ditetapkan. Oleh karena itu, agar dapat mencapai tujuan tersebut, maka diperlukan adanya program dan tolak ukur sebagai standar kinerja. Program pada anggaran berbasis kinerja didefinisikan sebagai instrumen kebijakan yang berisi satu atau lebih kegiatan yang akan dilakukan oleh pemerintah/ instansi untuk mencapai sasaran dan tujuan serta memperoleh alokasi anggaran atau kegiatan masyarakat yang di koordinasikan oleh instansi pemerintah.

Dalam menyusun anggaran berbasis kinerja, organisasi atau unit organisasi tidak hanya diwajibkan menyusun anggaran atas dasar fungsi, program, kegiatan dan jenis belanja, tetapi juga merencanakan kinerja yang ingin dicapai. Kinerja tersebut antara lain dalam bentuk keluaran (*output*) dari kegiatan yang akan dilaksanakan dan hasil (*outcome*) dari program yang telah ditetapkan. *Value for Money* merupakan inti pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah. Kinerja pemerintah tidak dapat dinilai dari sisi *output* secara bersama-sama. Pengembangan indikator kinerja berpusat pada ekonomi, efisiensi, dan efektivitas program dan kegiatan atau yang dikenal dengan 3E. Ekonomis artinya hemat dan cermat dalam

pengadaan dan alokasi sumber daya, efisiensi artinya berdaya guna dalam penggunaan sumber daya untuk hasil yang maksimal, serta efektif artinya berhasil guna dalam mencapai tujuan dan sasaran.

2.1.4 Konsep *Value for Money*

Value for money (Mahmudi, 2016:83), merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama, yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas, dimana pengertian dari ketiga konsep tersebut:

1. Ekonomi: konsep ekonomi sangat terkait dengan konsep biaya untuk memperoleh unit *input*. Ekonomi memiliki pengertian bahwa sumber daya *input* hendaknya diperoleh dengan harga lebih rendah, yaitu harga yang mendekati harga pasar.
2. Efisiensi: efisien terkait dengan hubungan antara *output* berupa barang atau pelayanan yang dihasilkan dengan sumber daya yang digunakan untuk menghasilkan *output* tersebut. Secara sistematis, efisiensi merupakan perbandingan antara *output* dengan *input* atau istilah lain *output per unit input*.
3. Efektivitas: efektivitas terkait dengan hubungan antara hasil yang diharapkan dengan hasil yang sesungguhnya dicapai. Efektivitas merupakan hubungan antara *output* dengan tujuan.

Sedangkan indikator *value for money* (Mardiasmo, 2018:130) untuk dibagi menjadi dua bagian:

1. Indikator alokasi biaya (ekonomi dan efisiensi)
Ekonomi artinya pembelian barang dan jasa dengan tingkat kualitas tertentu pada harga terbaik (*spending less*). Efisiensi artinya *output* tertentu dapat dicapai dengan sumber daya yang serendah-rendahnya (*spending well*).
2. Indikator kualitas pelayanan (efektivitas)
Efektivitas artinya kontribusi *output* terhadap pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan (*spending wisely*).

Ada empat langkah dalam pengukuran *value for money* yang dikemukakan oleh (Mardiasmo, 2018:133):

1. Pengukuran Ekonomi
Ekonomi merupakan pengukuran relatif, pengukuran ekonomi hanya mempertimbangkan masukan yang akan dipergunakan. Pertanyaan sehubungan dengan pengukuran ekonomi adalah:
 - a. Apakah biaya organisasi lebih besar dari yang telah dianggarkan oleh organisasi?
 - b. Apakah biaya organisasi lebih besar daripada biaya organisasi lain yang sejenis yang dapat diperbandingkan?

- c. Apakah organisasi telah menggunakan sumber daya finansialnya secara optimal?
2. Pengukuran Efisiensi
Efisiensi merupakan hal penting dalam konsep *value for money*. Efisiensi diukur dengan rasio antara *output* dengan *input*. Semakin besar *output* dibanding *input*, maka semakin tinggi tingkat efisiensi suatu organisasi.
3. Pengukuran Efektivitas
Efektivitas adalah ukuran berhasil tidaknya suatu organisasi mencapai tujuannya. Apabila suatu organisasi berhasil mencapai tujuan, maka organisasi tersebut dikatakan telah berjalan dengan efektif. Hal terpenting yang perlu dicatat adalah bahwa efektivitas tidak menyatakan tentang berapa besar biaya yang telah dikeluarkan untuk mencapai tujuan tersebut. Biaya boleh jadi melebihi apa yang telah dianggarkan, boleh jadi dua kali lebih besar atau bahkan tiga kali lebih besar daripada yang telah dianggarkan. Efektivitas hanya melihat apakah suatu program atau kegiatan telah mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Konsep *value for money* pada organisasi sektor publik (Reynowijoyo, 2013:5) antara lain:

1. Efektivitas pelayanan publik, dalam arti pelayanan yang diberikan tepat sasaran.
2. Meningkatkan mutu pelayanan public.
3. Biaya pelayanan yang murah karena hilangnya inefisiensi dan penghematan dalam penggunaan *resources*.
4. Alokasi belanja yang lebih berorientasi pada kepentingan publik.
5. Meningkatkan *publik cost awareness* sebagai akar pelaksanaan pertanggungjawaban publik.

Value for money merupakan inti pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah. Kinerja pemerintah tidak dapat dinilai dari sisi *output* secara bersama-sama. Pengembangan indikator kinerja berpusat pada ekonomi, efisiensi, dan efektivitas program dan kegiatan atau yang dikenal dengan 3E. Ekonomis artinya hemat dan cermat dalam pengadaan dan alokasi sumber daya, efisiensi artinya berdaya guna dalam penggunaan sumber daya untuk hasil yang maksimal, serta efektif artinya berhasil guna dalam mencapai tujuan dan sasaran.

2.1.5 Akuntabilitas

Secara umum, dalam setiap pengelolaan anggaran selalu dikaitkan dengan akuntabilitas publik. Hal ini dapat dilihat dari definisi akuntabilitas yang merupakan

hal yang penting untuk menjamin efisiensi dan efektivitas. Keterkaitan atau pentingnya akuntabilitas dalam pengelolaan anggaran dapat dilihat dari seberapa baik prosedur hukum yang diikuti untuk membentuk keputusan administrasi publik yang harus dihormati oleh para pegawai sipil dan otoritas publik. Dalam dunia birokrasi, akuntabilitas suatu instansi pemerintahan itu merupakan perwujudan kewajiban dalam instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi instansi bersangkutan.

Dalam Peraturan Pemerintah No 71 Tahun 2010 (SAP) mengenai akuntabilitas:

Akuntabilitas adalah mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dan mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

Berdasarkan (Ulum dan Sofiyani, 2016:40) mengenai pengertian akuntabilitas:

Jadi, suatu entitas (atau organisasi) yang *accountable* adalah entitas yang mampu menyajikan informasi secara terbuka mengenai keputusan-keputusan yang telah diambil selama beroperasinya entitas tersebut, memungkinkan pihak luar (misalnya legislatif, auditor, atau masyarakat secara luas) tinjau informasi tersebut, serta bila dibutuhkan harus ada kesediaan untuk mengambil tindakan korektif. Dengan demikian penggunaan istilah akuntabilitas publik mengandung makna yang jelas bahwa hasil-hasil operasi termasuk di dalamnya keputusan-keputusan dan kebijakan yang diambil/dianut oleh suatu entitas harus dapat dijelaskan dan dipertanggungjawabkan kepada publik (masyarakat) dan masyarakat harus pada posisi untuk dapat mengakses informasi tersebut.

Terdapat lima dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik (Mardiasmo, 2018:21-22):

1. Akuntabilitas Kejujuran Dan Akuntabilitas Hukum (*accountability for probity and legality*)
Akuntabilitas kejujuran (*accountability for probity*) terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum (*legal accountability*) terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.
2. Akuntabilitas Proses (*process accountability*)
Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal mahalannya

biaya pelayanan publik dan kelambanan dalam pelayanan. Pengawasan dan pemeriksaan akuntabilitas proses juga terkait dengan pemeriksaan terhadap proses tender untuk melaksanakan proyek-proyek publik. Yang harus dicermati dalam pemberian kontrak tender apakah proses tender telah dilakukan secara *fair* melalui *Compulsory Competitive Tendering* (CCT), ataukah dilakukan melalui pola Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN).

3. Akuntabilitas Program (*program accountability*)
Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.
4. Akuntabilitas Kebijakan (*policy accountability*)
Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah, atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.
5. Akuntabilitas Finansial (*financial accountability*)
Akuntabilitas yang terkait dengan pertanggungjawaban lembaga-lembaga publik untuk menggunakan uang publik (publik money) secara ekonomi, efisiensi, dan efektif, tidak ada pemborosan dan kebocoran dana serta korupsi. Akuntabilitas finansial sangat penting karena pengelolaan keuangan publik akan menjadi perhatian utama masyarakat. Akuntabilitas finansial mengharuskan lembaga-lembaga publik untuk membuat laporan keuangan untuk menggambarkan kinerja finansial organisasi kepada pihak luar.

Tiga elemen utama akuntabilitas (Mardiasmo, 2018:4) lebih lanjut mengidentifikasi:

1. Adanya kekuasaan untuk mendapatkan persetujuan awal sebelum sebuah keputusan dibuat. Hal ini berkaitan dengan otoritas untuk mengatur perilaku birokrat dengan menundukkan mereka di bawah persyaratan prosedural tertentu serta mengharuskan adanya otoritas sebelum langkah tertentu diambil. Tipikal akuntabilitas seperti ini secara tradisional dihubungkan dengan badan atau lembaga pemerintah pusat (walaupun setiap departemen atau lembaga dapat saja menyusun aturan atau standarnya masing-masing).
2. Akuntabilitas peran yang merujuk pada kemampuan seorang pejabat untuk menjalankan peran kuncinya, yaitu berbagai tugas yang harus dijalankan sebagai kewajiban utama. Ini merupakan tipe akuntabilitas yang langsung berkaitan dengan hasil sebagaimana diperjuangkan paradigma manajemen publik baru (*new publik management*). Hal ini mungkin saja tergantung pada target kinerja formal yang berkaitan dengan gerakan manajemen publik baru.
3. Peninjauan ulang secara retrospektif yang mengacu pada analisis operasi suatu departemen setelah berlangsungnya suatu kegiatan yang

dilakukan oleh lembaga eksternal seperti kantor audit, komite parlemen atau lembaga peradilan. Bisa juga termasuk badan-badan di luar Negara seperti media massa dan kelompok penekan. Aspek subyektivitas dan ketidakterprediksikan dalam proses peninjauan ulang seringkali bervariasi, tergantung pada kondisi dan aktor yang menjalankannya.

Akuntabilitas pengelolaan anggaran adalah kewajiban Pemerintah Daerah untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang terkait dengan pemerintahan dan penggunaan uang publik kepada pihak yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut (DPRD dan masyarakat). Aspek penting yang harus dipertimbangkan adalah :

1. Legalitas penerimaan dan pengeluaran. Setiap transaksi yang dilakukan harus dapat dilacak otoritas legalnya.
2. Pengelolaan keuangan secara baik, perlindungan aset fisik dan finansial, serta mencegah terjadinya pemborosan dan salah urus.

Adapun prinsip-prinsip pengelolaan anggaran meliputi :

1. Adanya suatu sistem akuntansi dan sistem anggaran yang dapat menjamin bahwa pengelolaan anggaran dilakukan secara konsisten sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
2. Pengeluaran yang dilakukan berorientasi pada pencapaian visi, misi, tujuan, sasaran dan hasil (manfaat) yang akan dicapai.

Dari beberapa pengertian di atas, maka dapat ditarik kesimpulan akuntabilitas merupakan suatu upaya untuk memberikan pertanggungjawaban mengenai segala aktivitas dan kinerja yang telah dilakukan oleh suatu entitas kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

2.1.6 Transparansi

Transparansi berarti keterbukaan dalam memberikan informasi tanpa ada yang dirahasiakan oleh pengelola kepada para pemangku kepentingan. Berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menyatakan bahwa transparansi:

Transparansi memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang

dipercayakan kepadanya dan ketaatannya kepada peraturan perundang-undangan.

Pendapat yang menyebutkan prinsip transparansi adalah dikemukakan oleh Humanitarian Forum Indonesia (HFI) dalam Rahmawati (2016: 11) sebagai berikut:

1. Komunikasi publik, dan
2. Hak masyarakat terhadap akses informasi. Komunikasi publik menuntut usaha afirmatif untuk membuka dan mendiseminasi informasi maupun aktivitasnya yang relevan. Transparansi harus seimbang, juga dengan kebutuhan akan kerahasiaan lembaga maupun informasi-informasi yang mempengaruhi data dalam jumlah besar, maka dibutuhkan petugas profesional, bukan untuk membuat dalih atas keputusan pemerintah, tetapi untuk menyebarluaskan keputusan-keputusan yang penting kepada masyarakat serta menjelaskan alasan dari setiap kebijakan tersebut.

Transparansi memiliki beberapa dimensi. Dimensi transparansi menurut Mardiasmo (2018:19) adalah sebagai berikut:

1. Informatif (*Informative*)
Pemberian arus informasi, berita, penjelasan mekanisme, prosedur, data, fakta kepada stakeholder yang membutuhkan informasi secara jelas dan akurat.
 - a. Tepat waktu laporan keuangan harus disajikan tepat waktu agar dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan ekonomi, sosial, politik, serta untuk menghindari tertundanya, pengambilan keputusan tersebut.
 - b. Memadai penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia mencakup dimuatnya pengungkapan informatif yang memadai atas hal-hal material.
 - c. Jelas informasi harus jelas sehingga tidak menimbulkan kesalahpahaman.
 - d. Akurat informasi harus bebas dari kesalahan-kesalahan dan tidak menyesatkan bagi pengguna yang menerima dan memanfaatkan informasi tersebut.
 - e. Dapat diperbandingkan, laporan keuangan hendaknya dapat diperbandingkan antar periode waktu dan dengan instansi yang sejenis.
 - f. Mudah diakses, informasi harus mudah diakses oleh semua pihak.
2. Keterbukaan (*Openness*)
Keterbukaan informasi publik memberi hak kepada setiap orang untuk memperoleh informasi dengan mengakses data yang ada di badan publik, dan menegaskan bahwa setiap informasi publik itu harus bersifat terbuka dan dapat diakses oleh setiap pengguna informasi.
3. Pengungkapan (*Disclosure*)

Pengungkapan kepada masyarakat atau publik atas aktifitas dan kinerja finansial.

- a. Kondisi keuangan suatu tampilan atau keadaan secara utuh atas keuangan organisasi atau organisasi selama periode atas kurun waktu tertentu.
- b. Susunan pengurus struktur organisasi menunjukkan adanya pembagian kerja dan menunjukkan bagaimana fungsi-fungsi atau kegiatan yang berbeda.
- c. Bentuk perencanaan dan hasil dari kegiatan serangkaian tindakan untuk mencapai hasil yang diinginkan.

Dari beberapa pengertian di atas, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa transparansi adalah tersedianya kebijakan publik dalam proses pembentukan kebijakan publik. Informasi adalah hal yang penting bagi masyarakat untuk suatu kebutuhan untuk berpartisipasi dalam pengelolaan daerah. Dengan ketersediaan akses dari informasi, masyarakat dapat berpartisipasi dalam mengawasi sehingga bias memberikan dampak atau hasil yang optimal bagi masyarakat, serta mencegah terjadinya kecurangan dan manipulasi demi menguntungkan salah satu kelompok masyarakat secara tidak langsung maupun secara langsung.

2.1.7 Partisipasi Anggaran

Partisipasi aparat pemerintah daerah dalam penyusunan anggaran, memungkinkan terjadinya komunikasi yang semakin baik, interaksi satu sama lain serta menciptakan proses bekerja sama dalam tim. Hal ini berdampak baik dalam pencapaian tujuan dari anggaran. Partisipasi penyusunan anggaran secara langsung akan mendorong aparat pemerintah untuk dapat ambil bagian dalam proses pengambilan sebuah kebijakan melalui organisasi terhadap target anggaran.

Partisipasi berdasarka pengertian (Bastian, 2014:63):

Partisipasi dapat diartikan sebagai sebuah proses dimana melibatkan individu dengan kepentingannya mempengaruhi pengendalian inisiatif pembangunan, keputusan, dan sumber daya yang membawa dampak bagi masyarakat tersebut, di dalam sebuah program pembangunan, partisipasi publik menentukan komunikasi dua arah yakni antara stakeholder dan penyelenggara program.

Perwujudan partisipasi anggaran yaitu (Mada, dkk, 2017):

Suatu tindakan yang turut melibatkan individu secara langsung dan mempunyai pengaruh dalam proes penyusunan anggaran yang dikerjakanya akan diapresiasi atas dasar pencapaian tujuan anggaran.

Pengaruh dan andil seseorang turut serta dalam proses penganggaran merupakan wujud partisipasi individu dalam sisi psikologis.

Untuk mengukur partisipasi anggaran, indikator-indikator tersebut berdasarkan (Pratama, 2013):

1. Peran serta dalam penyusunan anggaran.
2. Alasan yang diberikan atasan ketika anggaran direvisi.
3. Seringnya inisiatif memberikan pendapat pada saat penyusunan anggaran.
4. Kerelaan atas kontribusi terhadap anggaran.
5. Pengaruh yang dimiliki dalam anggaran akhir.
6. Frekuensi atasan meminta pendapat atau usulan ketika penyusunan Anggaran.

Berdasarkan pengertian di atas, penulis menyimpulkan bahwa partisipasi anggaran adalah adanya keikutsertaan bawahan secara komunikatif dalam proses penyusunan anggaran, dimana informasi yang dibutuhkan para manajer dapat diberikan oleh para bawahan secara aktual sehingga manajer dapat mengambil keputusan yang baik dalam suatu anggaran tanpa mementingkan kepentingan manajer saja tapi juga bawahan dan mencakup perusahaan secara keseluruhan.

2.2 Penelitian Terdahulu

Dasar acuan yang berupa teori-teori melalui hasil dari penelitian sebelumnya merupakan hal yang sangat perlu untuk dijadikan sebagai bahan referensi dan perbandingan. Hasil penelitian terdahulu dapat dilihat dari tabel 2.1

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul	Pengukuran Penelitian	Hasil Penelitian
1	Latifah (2017)	Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi Dan Pengawasan Terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep <i>Value For Money</i> Pada Instansi Pemerintah Di Kabupaten Batu Bara	Unit analisis dalam penelitian ini adalah Pemerintah di Kabupaten Batu Bara. Pengujian Statistik yang di gunakan adalah uji kualitas data yang terdiri dari uji validitas dan uji reliabilitas. Uji asumsi klasik yang terdiri dari uji normalitas, uji	Berdasarkan hasil penelitian mengenai pengaruh akuntabilitas, transparansi, ketepatan waktu, dan pengawasan internal ada terhadap kinerja anggaran berkonsep <i>value for money</i> , maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut: 1. Akuntabilitas berpengaruh negatif dan tidak signifikan

No	Peneliti	Judul	Pengukuran Penelitian	Hasil Penelitian
			<p>multikolinieritas, uji heteroskedastisitas. Uji hipotesis menggunakan uji regresi, regresi linier sederhana dan uji regresi linier berganda pada Pemerintah Kabupaten Batu Bara.</p>	<p>terhadap kinerja anggaran berkonsep <i>value for money</i>, 2. Transparansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep <i>value for money</i> 3. Pengawasan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep <i>value for money</i> 4. Akuntabilitas, transparansi, dan pengawasan internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep <i>value for money</i>.</p>
2	Victorinus (2019)	<p>Pengaruh Akuntabilitas dan Transparansi Terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep <i>Value for Money</i> Pada Pemerintahan Kabupaten Nias</p>	<p>Unit analisis dalam penelitian ini adalah Pemerintah Kabupaten Nias. Pengujian statistik yang digunakan adalah uji reabilitas, uji validitas, uji <i>Value for Money</i> pada Pemerintah Kabupaten Nias.</p>	<p>Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan akuntabilitas dan transparansi berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep <i>value for money</i>. Secara parsial transparansi tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep <i>value for money</i>, sedangkan akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep <i>value for money</i>.</p>

No	Peneliti	Judul	Pengukuran Penelitian	Hasil Penelitian
3	Renny (2019)	Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, Pengawasan, Komitmen Organisasi, dan Ketepatan Waktu Terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep <i>Value For Money</i>	Unit analisis dalam penelitian ini adalah Para Pejabat Pengguna Anggaran/Pengguna Barang yang berjumlah 5 orang, yaitu: Kepala OPD, Pejabat Kuasa Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Barang, Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan OPD, Pejabat Penatausahaan Keuangan OPD, Bendahara Penerimaan dan Bendahara Pengeluaran OPD. Pengujian Statistik yang di gunakan adalah Uji Validitas, Uji Reabilitas, Regresi Linier Berganda, Uji Koefisien Determinasi, Uji F (<i>Goodness Of Fit</i>), dan Uji t.	Berdasarkan hasil analisis data yang telah dilakukan dapat diambil kesimpulan hasil uji R2 menunjukkan bahwa Adjusted R Square dan statistik F yang digunakan dalam penelitian ini layak. Selain itu hasil penelitian ini menunjukkan bahwa akuntabilitas, transparansi, dan komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep value for money. Sedangkan pengawasan dan ketepatan waktu berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran berkonsep value for money.
4	Ni Luh (2017)	Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, Dan Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Anggaran Pada Pemerintah Kota Denpasar	Unit analisis dalam penelitian ini adalah Pemerintah di Kota Denpasar. Pengujian Statistik yang di gunakan adalah uji kualitas data yang terdiri dari uji <i>Method of Successive Interval (MSI)</i> . Kemudian, dilakukan pengujian	Berdasarkan pembahasan disimpulkan bahwa baik secara parsial maupun serentak akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran berpengaruh positif pada kinerja anggaran. Hasil ini mengindikasi

No	Peneliti	Judul	Pengukuran Penelitian	Hasil Penelitian
			dengan pengujian instrumen antara lain uji validitas dan reliabilitas, analisis statistik deskriptif, dan uji asumsi klasik meliputi uji normalitas, uji multikolinearitas dan uji heteroskedastisitas.	kan bahwasanya akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran berperan sangat berarti dalam pelaksanaan kinerja anggaran. Pertimbangan dan masukan bagi SKPD Kota Denpasar yang dapat disarankan yakni lebih memberi perhatian pada akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran pada kinerja anggaran berkonsep <i>VFM</i> di setiap SKPD Kota Denpasar.
5	Debi (2015)	Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, Dan Pengawasan Terhadap Pengelolaan Anggaran Berkonsep <i>Value For Money</i> Pada Instansi Pemerintah (Studi Empiris Skpd Provinsi Riau)	Unit analisis dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Riau. Responden dari penelitian ini adalah Pejabat eselon III dan IV dibidang keuangan. Sampel dalam penelitian ini adalah Pegawai Badan dan Dinas di lingkungan SKPD Provinsi Riau. Pengujian Statistik yang di gunakan adalah Uji Validitas, Uji Reabilitas, Uji normalitas, Uji Multikolinearitas, Uji Heteroskedastisitas,	Berdasarkan pembahasan disimpulkan bahwa 1. Akuntabilitas berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap pengelolaan anggaran berkonsep <i>value for money</i> pada Instansi Pemerintah Provinsi Riau. 2. Transparansi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap pengelolaan anggaran berkonsep <i>value for money</i> pada Instansi Pemerintah Provinsi Riau. 3. Pengawasan berpengaruh secara positif dan signifikan

No	Peneliti	Judul	Pengukuran Penelitian	Hasil Penelitian
			Uji Autokorelasi, Uji Hipotesis , Uji Koefisien Determinasi.	terhadap pengelolaan anggaran berkonsep <i>value for money</i> pada Instansi Pemerintah Provinsi Riau.
6	Gerryan (2017)	Pengaruh Akuntabilitas Keuangan, Pengawasan Keuangan Daerah, Dan Transparansi Anggaran Terhadap Pengelolaan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Indragiri Hulu	Unit analisis dalam penelitian ini adalah pegawai negeri sipil yang bekerja pada satuan kerja perangkat daerah Kabupaten Indragiri Hulu, yang terdiri dari 15 Dinas dan 8 Badan. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah <i>purposive sampling</i> , yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu. Pengujian Statistik yang di gunakan adalah Uji Validitas, Uji Reabilitas, Uji normalitas, Uji Multikolinearitas, Uji Heteroskedastisitas, Uji Hipotesis , Uji Koefisien Determinasi.	Berdasarkan pembahasan disimpulkan bahwa 1) Akuntabilitas keuangan tidak berpengaruh terhadap pengelolaan keuangan daerah. Ketidakadanya pengaruh signifikan tersebut dapat dikarenakan berbagai hal diantaranya belum maksimalnya pemanfaatan suatu sistem akuntansi dan sistem anggaran yang dapat menjamin bahwa pengelolaan keuangan daerah dilakukan secara konsisten sesuai dengan peraturan perundangundangan yang berlaku serta pengeluaran keuangan daerah yang dilakukan belum berorientasi pada pencapaian visi, misi, tujuan, sasaran dan hasil (manfaat) yang akan dicapai. 2) Pengawasan keuangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengelolaan keuangan. Artinya jika pengawasan di dalam suatu SKPD baik, terkontrol, dan

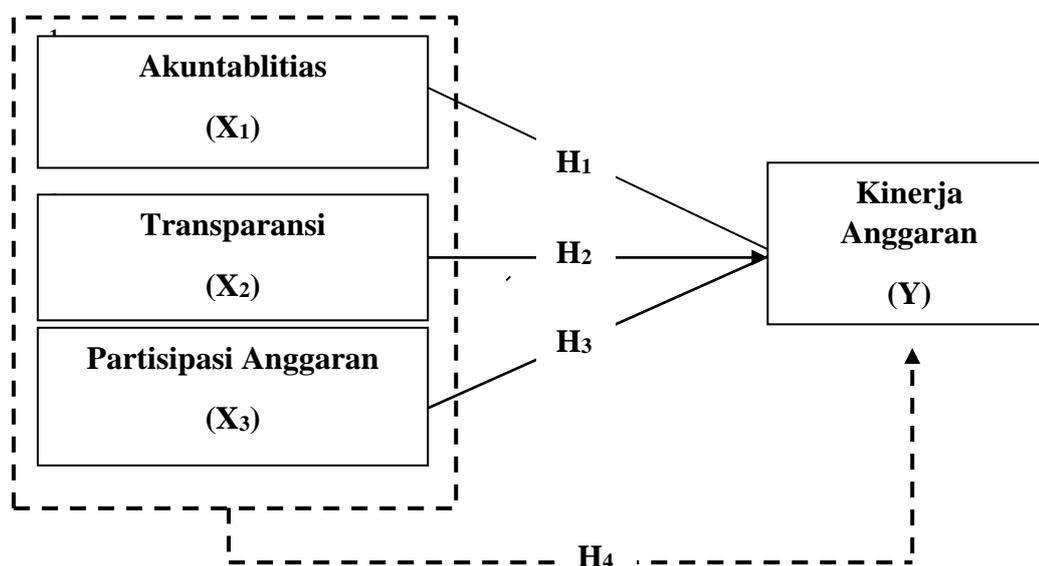
No	Peneliti	Judul	Pengukuran Penelitian	Hasil Penelitian
				tersistem maka pengelolaan keuangannya akan baik. 3) Transparansi berpengaruh positif terhadap pengelolaan keuangan daerah. Artinya jika dalam transparansi pengelolannya baik, maka akan baik pula pengelolaan keuangan suatu SKPD.

Sumber: Data diolah (2021)

2.3 Kerangka Pemikiran

Kerangka berfikir merupakan sintesa tentang hubungan antar variabel yang disusun dari berbagai teori yang telah dideskripsikan (Sugiyono, 2019:89).

Adapun kerangka pemikiran dapat dilihat pada gambar 2.1



Sumber: Data diolah (2021)

Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

Keterangan :

————→	: Pengaruh secara parsial
-----→	: Pengaruh secara simultan
H ₁	: Hipotesis 1
H ₂	: Hipotesis 2
H ₃	: Hipotesis 3
H ₄	: Hipotesis 4
X ₁	: Akuntabilitas sebagai variabel independen
X ₂	: Transparansi sebagai variabel independen
X ₃	: Partisipasi Anggaran sebagai variabel independen
Y	: Kinerja anggaran berkonsep <i>value for money</i> sebagai variabel dependen, yang dipengaruhi oleh variabel independen, yaitu akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran.

2.4 Hipotesis

Hipotesis merupakan jawaban ataupun dugaan sementara terhadap suatu masalah yang dihadapi, yang masih akan diuji kebenarannya lebih lanjut melalui analisa data yang relevan dengan masalah yang terjadi. Berdasarkan tinjauan teori yang ada dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis penelitian ini adalah: Lembaga-lembaga/organisasi sektor publik diwajibkan untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horizontal (*horizontal accountability*) dan pertanggungjawaban vertikal (*vertical accountability*) karena hal ini merupakan suatu tuntutan akuntabilitas. Akuntabilitas mempengaruhi variabel dependen yaitu kinerja anggaran yang menunjukkan bahwa akuntabilitas yang tinggi dapat meningkatkan kinerja anggaran dalam rangka mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan.

H₁: Terdapat pengaruh akuntabilitas terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*.

Adanya kebijakan dan kemudahan akses informasi yaitu aspek dari transparansi yang dapat menjangkau setiap aspek kebijakan. Keterbukaan dan kebebasan dalam memperoleh informasi merupakan aspek dasar dari transparansi.

Artinya, secara langsung masyarakat dapat mengakses informasi yang berkaitan dengan kepentingan publik

H₂: Terdapat pengaruh transparansi terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*.

Konteks penganggaran, permasalahan pengukuran kinerja mencakup berbagai macam aspek yang mampu memberikan informasi yang efektif dan efisien terhadap pencapaian kinerja tidak terbatas pada permasalahan penggunaan anggaran. Oleh karena itu, penerapan partisipasi pada organisasi sangat penting guna menyamakan persepsi antara pimpinan dan karyawan. Karyawan dilibatkan untuk berpartisipasi dalam proses anggaran yang menunjukkan adanya interaksi yang baik antara pimpinan dan karyawan.

H₃: Terdapat pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*.

Elemen utama kinerja anggaran berkonsep *value for money* pada organisasi sektor publik yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas, dipengaruhi oleh akuntabilitas, transparansi, ketepatan waktu, dan pengawasan internal. Apabila akuntabilitas, transparansi, ketepatan waktu, dan pengawasan internal dijalankan dengan sebaik-baiknya dalam penyusunan anggaran, maka pelaksanaan dalam menyusun sebuah anggaran dapat terarah dan menuju kepada tercapainya tujuan yang telah direncanakan.

H₄: Terdapat pengaruh akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi anggaran terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money* secara simultan.