

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Anggaran

2.1.1.1 Pengertian Anggaran

Anggaran 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” (Bastian, 2010: 191).

Menurut 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.

National Committee on Governmental Accounting (NCGA), yang saat ini telah diubah menjadi *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*, mendefinisikan anggaran (*budget*) sebagai berikut:

A Budget is a plan of financial operation embodying an estimated of proposed expenditures for a given period of time and proposed means of financing them.

Yang diartikan oleh Bastian (2010: 191), bahwa:

Anggaran adalah rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan, dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode tertentu.

Sedangkan menurut Mardiasmo (2009: 61), anggaran didefinisikan:

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metoda untuk mempersiapkan suatu anggaran.

Dari beberapa pengertian anggaran diatas, dapat disimpulkan bahwa anggaran adalah pernyataan mengenai estimasi kinerja yang akan dicapai selama periode tertentu dan dinyatakan dalam ukuran finansial. Reformasi keuangan daerah berhubungan dengan perubahan sumber-sumber pembiayaan pemerintah daerah yang meliputi perubahan sumber-sumber penerimaan. Reformasi anggaran tidak hanya pada aspek perubahan struktur APBD, namun juga diikuti dengan perubahan proses penyusunan anggaran. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) dalam era otonomi daerah disusun dengan pendekatan kinerja.

Beberapa alasan pentingnya anggaran sektor publik, yaitu:

1. Anggaran merupakan alat terpenting 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. Anggaran diperlukan karena adanya masalah keterbatasan sumber daya (*scarcity of resources*), pilihan (*choice*), dan *trade offs*.
3. Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggungjawab terhadap rakyat. Dalam hal ini anggaran sektor publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga publik yang ada.

Anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama, yaitu:

1. Anggaran sebagai Alat Perencanaan (*Planning Tool*)
Anggaran sebagai alat perencanaan manajemen untuk mencapai tujuan organisasi. 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.
2. Anggaran sebagai Alat Pengendalian (*Control Tool*)
Sebagai alat pengendalian, anggaran memberikan rencana detail atas pendapatan dan pengeluaran pemerintah agar pembelanjaan yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik.
3. Anggaran sebagai Alat Kebijakan Fiskal (*Fiscal Tool*)
Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal pemerintah digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi. Melalui

anggaran publik dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat dilakukan prediksi-prediksi dan estimasi ekonomi.

4. Anggaran sebagai Alat Politik (*Political Tool*)
Anggaran digunakan untuk memutuskan prioritas-prioritas dan kebutuhan keuangan terhadap prioritas tersebut. Pembuatan anggaran publik membutuhkan *political skill, coalition building*, keahlian bernegosiasi, dan pemahaman tentang prinsip manajemen keuangan publik oleh para manajer publik.
5. Anggaran sebagai Alat Koordinasi dan Komunikasi (*Coordination and Communication Tool*)
Setiap unit kerja pemerintahan terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Anggaran publik merupakan alat koordinasi antar bagian dalam pemerintahan. Anggaran publik yang disusun dengan baik akan mampu mendeteksi terjadi inkonsistensi suatu unit kerja dalam pencapaian tujuan organisasi.
6. Anggaran sebagai Alat Penilaian Kinerja (*Performance Measurement Tool*)
Anggaran merupakan wujud komitmen dari *budget holder* (eksekutif) kepada pemberi wewenang (legislatif). Kinerja eksekutif akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Kinerja manajer publik dinilai berdasarkan berapa yang berhasil dicapai dengan dikaitkan anggaran yang telah ditetapkan.
7. Anggaran sebagai Alat Motivasi (*Motivation Tool*)
Anggaran dapat digunakan sebagai alat untuk memotivasi manajer dan stafnya agar bekerja secara ekonomis, efektif, dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang telah ditetapkan.
8. Anggaran sebagai Alat untuk Menciptakan Ruang Publik (*Public Sphere*)
Anggaran publik tidak boleh diabaikan oleh kabinet, birokrat, dan DPR/DPRD, masyarakat, LSM, Perguruan Tinggi, dan berbagai organisasi kemasyarakatan harus terlibat dalam proses penganggaran publik. Kelompok masyarakat yang terorganisir akan mencoba mempengaruhi anggaran pemerintah untuk kepentingan mereka.

2.1.1.2 Pengertian Anggaran Kinerja

Kinerja merupakan pencapaian atas apa yang direncanakan, baik oleh pribadi maupun organisasi. Pengukuran kinerja (*performance measurement*) adalah proses pengawasan secara terus menerus dan pelaporan capaian kegiatan, khususnya kemajuan atas tujuan yang direncanakan.

Menurut Bastian (2010: 171) dijelaskan bahwa:

Anggaran kinerja adalah sistem penganggaran yang berorientasi pada output organisasi dan berkaitan sangat erat dengan visi, misi serta rencana strategis organisasi.

Mardiasmo (2009: 84) mengemukakan:

Sistem anggaran kinerja pada dasarnya merupakan sistem anggaran yang mencakup tujuan dan penyusunan program dan tolak ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program. Penerapan 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 telah ditetapkan. Anggaran sebagai alat perencanaan kegiatan publik yang dinyatakan 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. 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.

Anggaran kinerja didasarkan pada tujuan dan sasaran kinerja. Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan pada konsep *Value for Money* atau pengawasan atas kinerja *output*. Dalam pengukuran kinerja *value for money*, menurut Mardiasmo (2009) efisiensi dapat dibagi menjadi dua, yaitu:

- (1) Efisiensi alokasi, dan
Efisiensi alokasi terkait dengan kemampuan mendayagunakan sumber daya *input* pada tingkat kapasitas optimal.
- (2) efisiensi teknis atau manajerial.
Efisiensi teknis terkait dengan kemampuan mendayagunakan sumber daya *input* pada tingkat *output* tertentu”. Kedua efisiensi tersebut merupakan alat untuk mencapai kesejahteraan masyarakat apabila dilaksanakan atas pertimbangan keadilan dan keberpihakan terhadap rakyat.

2.1.2 Konsep *Value for Money*

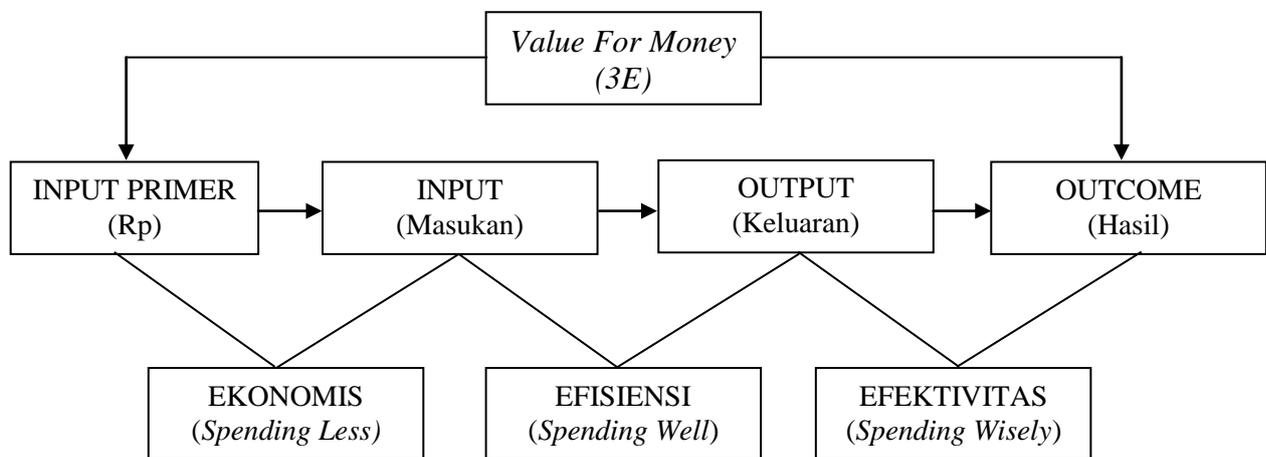
Menurut Mahmudi (2015: 83), menyatakan bahwa:

Value for Money merupakan konsep penting dalam organisasi sektor publik yang memiliki pengertian penghargaan terhadap nilai uang. Pengukuran kinerja *value for money* adalah pengukuran kinerja untuk mengukur ekonomi, efisiensi, dan efektifitas suatu kegiatan, program, dan organisasi.

Pengembangan indikator kinerja berpusat pada ekonomi, efisiensi, dan efektifitas program dan kegiatan atau yang dikenal dengan 3E. Ekonomis artinya hemat dan cermat dalam pengadaan dan alokasi sumber daya, efisien artinya berdaya guna dalam penggunaan sumber daya untuk hasil yang maksimal, serta efektif artinya berhasil guna dalam mencapai tujuan dan sasaran.

Value for Money merupakan sebuah rangkaian indikator yang unsur-unsurnya merupakan satu kesatuan dari input, output, dan *outcome*. Kegagalan organisasi sektor publik untuk mendapatkan input dari pada harga yang semestinya menyebabkan tidak terpenuhinya indikator ekonomi. Selanjutnya, input yang terlalu mahal akan mengakibatkan efisiensi yang pada akhirnya akan mengarah pada ketidak efektifnya pencapaian program secara keseluruhan.

Gambar 2.1
***Value for Money* secara skematis**



(Sumber: Deddi Nordiawan dan Ayuningtyas Hertianti (2014:163))

Value for Money merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama, yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektifitas (Mahmudi, 2015:83), dimana pengertian dari ketiga konsep tersebut adalah:

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 untuk indikator *Value for Money* dibagi menjadi dua bagian (Mardiasmo, 2009: 130), yaitu:

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* (Mardiasmo, 2009:133), yaitu:

1. Pengukuran Ekonomi
Ekonomi merupakan pengukuran relatif, pengukuran ekonomi hanya mempertimbangkan masukan yang 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.

4. Pengukuran *Outcome*

Outcome adalah dampak suatu program atau kegiatan terhadap masyarakat. *Outcome* lebih tinggi nilainya daripada *output*, karena *output* hanya mengukur hasil tanpa mengukur dampaknya terhadap masyarakat, sedangkan *outcome* mengukur kualitas *output* dan dampak yang dihasilkan. Pengukuran *outcome* memiliki dua peran, yaitu peran retrospektif yang terkait dengan penilaian kinerja masa lalu dan peran prospektif yang terkait dengan perencanaan kinerja di masa yang akan datang.

Manfaat yang diharapkan dapat diambil dengan adanya implementasi konsep *Value for Money* pada organisasi sektor publik (Renyowijoyo, 2013:5), antara lain:

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

2.1.3 Transparansi

Renyowijoyo (2013: 12) mendefinisikan:

Transparansi merupakan salah satu prinsip *good corporate governance*. Transparansi dibangun atas dasar arus informasi yang bebas, seluruh proses pemerintahan, lembaga-lembaga dan informasi yang dapat diakses oleh pihak-pihak yang berkepentingan, dan informasi yang tersedia harus memadai agar dapat dimengerti dan dipantau.

Transparansi berarti keterbukaan (*openness*) pemerintah dalam memberikan informasi yang terkait dengan aktivitas pengelolaan sumber daya publik kepada pihak-pihak yang membutuhkan informasi. Pemerintah berkewajiban untuk memberikan informasi keuangan dan informasi lainnya yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Untuk melakukan pengambilan keputusan

ekonomi, sosial, dan politik diperlukan informasi akuntansi yang salah satunya berupa laporan keuangan.

Transparansi bermakna tersedianya informasi yang cukup, akurat, dan tepat waktu tentang kebijakan publik dan proses pembentukannya. Informasi adalah suatu kebutuhan penting masyarakat untuk berpartisipasi dalam pengelolaan daerah. Dengan ketersediaan informasi, masyarakat dapat ikut sekaligus mengawasi sehingga kebijakan publik yang muncul bisa memberikan hasil yang optimal bagi masyarakat, serta mencegah terjadinya kecurangan dan manipulasi yang hanya akan menguntungkan salah satu kelompok masyarakat secara tidak proporsional.

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010/SAP menyatakan bahwa:

Transparansi berarti memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggung jawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.

Transparansi merupakan konsep yang sangat penting dan menjadi semakin penting sejalan dengan semakin kuatnya keinginan untuk mengembangkan praktik *good governance*. Praktik *good governance* mensyaratkan adanya transparansi dalam proses penyelenggaraan pemerintahan secara keseluruhan. Pemerintah dituntut untuk terbuka dan menjamin akses *stakeholder* terhadap berbagai informasi mengenai proses kebijakan publik, alokasi anggaran untuk pelaksanaan kebijakan, serta pemantauan dan evaluasi terhadap pelaksanaan kebijakan. Transparansi dalam pengambilan keputusan pemerintah dan masyarakat implementasi kebijakan mengurangi ketidak pastian dan dapat membantu menghambat korupsi di kalangan pejabat publik.

Menurut Mardiasmo (2009: 30) menyatakan bahwa:

Transparansi adalah keterbukaan pemerintah dalam membuat kebijakan-kebijakan keuangan daerah sehingga dapat diketahui dan diawasi oleh DPRD dan masyarakat. Transparansi pengelolaan keuangan daerah pada akhirnya akan menciptakan *horizontal accountability* antara pemerintah daerah dengan masyarakatnya sehingga tercipta pemerintah daerah yang

bersih, efektif, efisien, akuntabel, dan responsive terhadap aspirasi dan kepentingan publik”.

Sedangkan menurut Hamdani (2016: 72) diartikan bahwa:

Transparansi merupakan suatu komitmen untuk memastikan ketersediaan dan keterbukaan informasi penting bagi pihak-pihak yang berkepentingan (*stakeholders*) mengenai keadaan keuangan, pengelolaan dan kepemilikan secara akurat, jelas dan tepat waktu.

Dari beberapa pengertian diatas, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa transparansi adalah penjamin kebebasan dan hak masyarakat untuk mengakses informasi yang bebas didapat, siap tersedia dan akurat yang berhubungan dengan pengelolaan rumah tangga di pemerintah daerah sehingga akan menyebabkan terciptanya pemerintahan daerah yang baik dan memikirkan kepentingan masyarakat. Makna dari transparansi dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah dapat dilihat dalam dua hal yaitu: (1) salah satu wujud pertanggungjawaban pemerintah kepada rakyat, dan (2) upaya peningkatan manajemen pengelolaan dan penyelenggaraan pemerintahan yang baik dan mengurangi kesempatan praktek kolusi, korupsi dan nepotisme (KKN).

Anggaran yang disusun oleh pihak eksekutif dikatakan transparan apabila memenuhi kriteria sebagai berikut:

1. Terdapat pengumuman kebijakan anggaran.
2. Tersedia dokumen anggaran dan mudah diakses.
3. Tersedia laporan pertanggungjawaban yang tepat waktu.
4. Terakomodasinya suara/usulan rakyat.
5. Terdapat sistem pemberian informasi kepada publik.

Adapun beberapa alat ukur transparansi, yaitu:

1. Publikasi kebijakan publik melalui alat-alat komunikasi seperti *annual reports*, brosur, leaflet, pusat informasi, telepon bebas pulsa, liputan media, iklan layanan masyarakat, website, papan pengumuman, Koran local.
2. Informasi yang disajikan seperti acuan pelayanan, perawatan data, laporan kegiatan publik, prosedur keluhan.
3. Penanganan keluhan seperti berita-berita kota di media massa dan lokal, *notice of respon*, limit waktu respon, *opinion pools & survey* tentang isu-isu kebijakan publik, komentar & catatan untuk draft kebijakan & peraturan, *service users surveys*.

2.1.4 Akuntabilitas

Selain adanya transparansi dalam siklus anggaran, akuntabilitas juga diperlukan untuk meningkatkan pengawasan. Hal ini dapat dilihat dari definisi akuntabilitas yang merupakan hal yang penting untuk menjamin efisiensi dan efektivitas. Akuntabilitas mencakup eksistensi dari suatu mekanisme yang meyakinkan politisi dan pejabat pemerintahan terhadap aksi perbuatannya dalam penggunaan sumber-sumber public dan kinerja perilakunya. Akuntabilitas juga berkaitan erat dengan pertanggungjawaban terhadap efektivitas kegiatan dalam pencapaian sasaran atau target kebijakan atau program. Akuntansi kinerja merupakan salah satu kunci bagi terwujudnya *Good Governance* dalam mengelola organisasi publik.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010/SAP dikatakan bahwa :

Akuntabilitas merupakan pertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

Sedangkan menurut Mardiasmo (2009: 20) mendefinisikan:

Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.

Fenomena yang dapat diamati dalam perkembangan sektor publik adalah semakin menguatnya tuntutan pelaksanaan akuntabilitas publik oleh organisasi sektor publik (seperti: pemerintah pusat dan daerah, unit-unit kerja pemerintah, departemen dan lembaga-lembaga negara). Tuntutan akuntabilitas sektor publik terkait dengan perlunya dilakukan transparansi dan pemberian informasi kepada publik dalam rangka pemenuhan hak-hak publik.

Jika menurut Renyowijoyo (2013: 14) menyatakan bahwa:

Akuntabilitas merupakan konsep yang lebih luas dari *stewardship*. *Stewardship* mengacu pada pengelolaan atas suatu aktivitas secara ekonomis dan efisien tanpa dibebani kewajiban untuk melaporkan,

sedangkan *accountability* mengacu pada pertanggungjawaban oleh seorang *steward* kepada pemberi tanggungjawab.

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

Akuntabilitas publik mengandung kewajiban menurut undang-undang untuk melayani atau memfasilitasi pengamat atau pemerhati *independent* yang memiliki hak untuk melaporkan temuan atau informasi mengenai administrasi keuangan yang tersedia sesuai dengan permintaan tingkat tinggi pemerintah. Dengan kata lain, dalam akuntabilitas terkandung kewajiban untuk menyajikan dan melaporkan segala tindak lanjut dan kegiatannya di bidang administrasi keuangan kepada pihak yang lebih tinggi/atasannya. Dalam hal ini, terminologi akuntabilitas dilihat dari sudut pandang pengendalian tindakan pada pencapaian tujuan.

Akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu:

1. Akuntabilitas vertikal (*vertical accountability*)
Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerinrah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR,
2. Akuntansi Horizontal (*horizontal accountability*)
Akuntansi horizontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

Dalam Mardiasmo (2009: 20), akuntabilitas publik harus dilakukan oleh organisasi sektor publik terdiri dari beberapa dimensi, Ellwood menjelaskan terdapat empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik, yaitu:

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 kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi. Akuntabilitas proses termanifestasikan melalui pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif, dan murah biaya. Pengawasan dan pemeriksaan terhadap pelaksanaan akuntabilitas proses dapat dilakukan, misalnya dengan memeriksa ada tidaknya *mark up* dan pungutan-pungutan lain di luar yang ditetapkan, serta sumber-sumber inefisiensi dan pemborosan yang menyebabkan mahal 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 adalah 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.

Mardiasmo (2009: 4) lebih lanjut mengidentifikasi tiga elemen utama akuntabilitas, yaitu:

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//lembaga pemerintah pusat (walaupun setiap departemen/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, Ombudsman

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.

Pemerintah yang akuntabel memiliki ciri-ciri sebagai berikut:

1. Mampu menyajikan informasi penyelenggaraan secara terbuka, cepat, dan tepat kepada masyarakat.
2. Mampu memberikan pelayanan yang memuaskan bagi publik.
3. Mampu memberikan ruang bagi masyarakat untuk terlibat dalam proses pembangunan dan pemerintahan.
4. Mampu menjelaskan dan mempertanggungjawabkan setiap kebijakan publik secara proporsional.
5. Adanya sarana bagi publik untuk menilai kinerja pemerintah. Melalui pertanggungjawaban publik, masyarakat dapat menilai derajat pencapaian pelaksanaan program dan kegiatan pemerintah.

2.1.5 Pengawasan

Menurut Brantas (2009:189) menyatakan:

Pengawasan (*Controlling*) adalah pengukuran dan perbaikan terhadap pelaksanaan kerja bawahan, agar rencana-rencana yang telah dibuat untuk mencapai tujuan-tujuan dapat terselenggara.

Selain itu menurut Sarwoto (2010: 94) menyatakan bahwa:

Pengawasan adalah kegiatan manajer yang mengusahakan agar pekerjaan-pekerjaan terlaksana sesuai dengan rencana yang ditetapkan dan atau hasil yang dikehendaki.

Sedangkan menurut Renyowijoyo (2013:27) mendefinisikan:

Pengawasan berarti akuntansi pemerintah memungkinkan terselenggaranya pemeriksaan oleh aparat fungsional secara efektif dan efisien. Jika dilihat dari tujuan akuntansi pemerintahan, terdapat tiga tujuan pokok, yaitu (1) pertanggungjawaban (*accountability and stewardship*), (2) manajerial (*managerial*), (3) pengawasan (*controlling*).

Dari beberapa pengertian di atas, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa pengawasan merupakan pengukuran kinerja dan pengambilan tindakan untuk menjamin hasil yang diinginkan. Pengawasan dianggap sebagai bentuk pengontrolan dari pihak yang lebih atas kepada pihak yang dibawahnya.

Tujuan Pengawasan pada dasarnya adalah untuk menjaga agar anggaran yang disusun benar-benar dapat dijalankan, untuk menjaga agar kegiatan pengumpulan penerimaan dan pembelanjaan pengeluaran sesuai dengan anggaran yang telah digariskan dan untuk menjaga agar pelaksanaan APBN/D benar-benar dapat dipertanggungjawabkan.

Adapun jenis-jenis pengawasan dapat dibedakan berdasarkan obyek, sifat, ruang lingkup, dan berdasarkan metode pengawasan, yaitu:

1. Pengawasan berdasarkan obyek
 - a. Pengawasan terhadap penerimaan negara, merupakan pengawasan terhadap segala bentuk penerimaan negara, seperti penerimaan pajak dan bea cukai, dan penerimaan bukan pajak.
 - b. Pengawasan terhadap pengeluaran negara, merupakan pengawasan terhadap pengeluaran negara yang terdiri dari belanja rutin dan belanja pembangunan.
2. Pengawasan menurut sifat
 - a. Pengawasan preventif, merupakan pengawasan yang dilakukan sebelum dimulainya pelaksanaan suatu kegiatan atau sebelum terjadinya pengeluaran keuangan dengan tujuan mencegah terjadinya penyimpangan-penyimpangan dalam pelaksanaan kegiatan.
 - b. Pengawasan detektif, merupakan suatu pengawasan yang dilakukan dengan meneliti dan mengevaluasi dokumen-dokumen laporan pertanggungjawaban untuk membandingkan antara hal yang telah terjadi dengan hal yang seharusnya terjadi.
3. Pengawasan menurut ruang lingkup
 - a. Pengawasan internal, merupakan pengawasan yang dilakukan oleh aparat pengawasan yang berasal dari lingkungan internal organisasi dengan tujuan untuk melakukan tindakan verifikasi dan membantu pihak yang diawasi dalam menunaikan tugasnya secara lebih baik.
 - b. Pengawasan eksternal, merupakan pengawasan yang dilakukan oleh suatu unit pengawasan yang sama sekali berasal dari luar lingkungan organisasi.
4. Pengawasan menurut metode pengawasan
 - a. Pengawasan melekat, merupakan pengawasan yang dilakukan oleh pimpinan atau atasan langsung suatu organisasi atau unit kerja terhadap bawahannya dengan tujuan untuk mengetahui atau menilai apakah program kerja yang ditetapkan telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
 - b. Pengawasan fungsional, merupakan pengawasan yang dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional, baik yang berasal dari lingkungan internal maupun lingkungan eksternal organisasi.

(Sumber: <https://apustpicurug.wordpress.com>)

Secara umum pengawasan dikelompokkan menjadi tiga tipe pengawasan, yaitu:

1. Pengawasan Pendahuluan (*preliminary control*)
Pengawasan yang terjadi sebelum kerja dilakukan. Pengawasan pendahuluan menghilangkan penyimpangan penting pada kerja yang diinginkan yang dihasilkan sebelum penyimpangan tersebut terjadi. Pengawasan pendahuluan mencakup semua upaya manajerial guna membesar kemungkinan bahwa hasil-hasil aktual akan berdekatan hasilnya dibandingkan dengan hasil-hasil yang direncanakan.
2. Pengawasan Pada Saat Kerja Berlangsung (*cocurrent control*)
Pengawasan yang terjadi ketika pekerjaan dilaksanakan. Memonitor pekerjaan yang berlangsung guna memastikan bahwa sasaran-sasaran telah dicapai. *Cocurrent control* terutama terdiri dari tindakan-tindakan para atasan yang mengarahkan pekerjaan pada bawahannya.
3. Pengawasan *Feed Back* (*feed back control*)
Pengawasan *Feed Back* yaitu mengukur hasil suatu kegiatan yang telah dilaksanakan, guna mengukur penyimpangan yang mungkin terjadi atau tidak sesuai dengan standar. Pengawasan yang dipusatkan pada kinerja organisasional dimasa lalu.

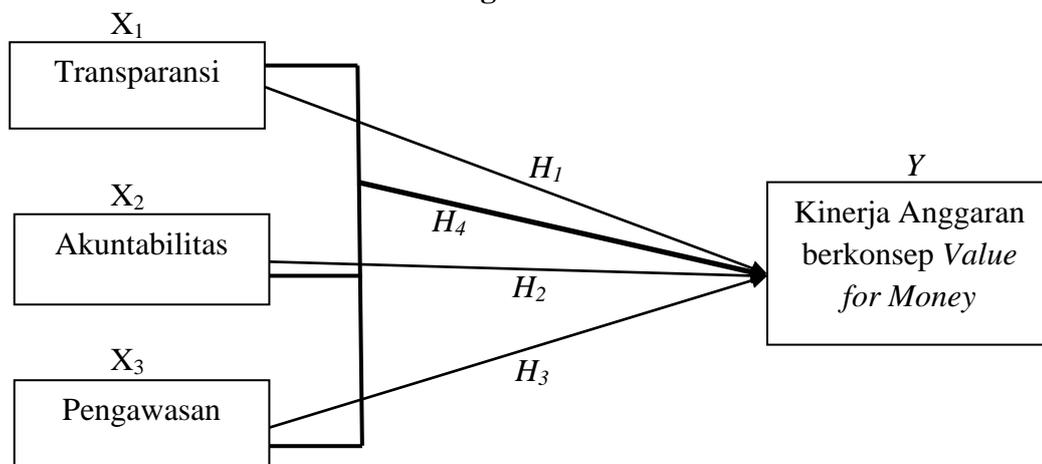
(Sumber: <https://pyia.wordpress.com>)

2.2 Kerangka Pemikiran

Menurut Sugiyono (2014: 89), “kerangka berfikir merupakan sintesa tentang hubungan antar variabel yang disusun dari berbagai teori yang telah dideskripsikan”.

Adapun kerangka pemikiran dapat dilihat pada gambar berikut ini:

Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran



X1 : Transparansi sebagai variabel independen

- X2 : Akuntabilitas sebagai variabel independen
- X3 : Pengawasan sebagai variabel independen
- Y : Kinerja Anggaran berkonsep *Value for Money* sebagai variabel dependen, yang dipengaruhi oleh variabel independen, yaitu Transparansi, Akuntabilitas, dan Pengawasan

2.3 Penelitian Terdahulu

Hasil dari beberapa peneliti terdahulu akan digunakan sebagai bahan referensi dan perbandingan dalam penelitian dapat dilihat pada tabel 1.1 sebagai berikut:

Tabel 2.1
Tinjauan Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul	Pengukuran Penelitian	Hasil Penelitian
1	Loi (2015) Jurusan Ekonomi Universitas HKBP Medan	Pengaruh Akuntabilitas dan Transparansi terhadap Kinerja Anggaran berkonsep <i>Value for Money</i> Pada Pemerintah Kota Medan	Unit analisis dalam penelitian ini adalah Pemerintah Kota Medan. Pengujian statistik yang digunakan adalah uji reliabilitas, uji validitas, uji <i>Money</i> Pada Pemerintah Kota Medan	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> .
2	Pertiwi (2015) Jurusan Ekonomi Universitas Riau	Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, dan Pengawasan terhadap Pengelolaan Anggran	Unit analisis dalam penelitian ini adalah Pemerintah Kota Medan. Pengujian statistik yang digunakan adalah uji reliabilitas, uji	Setelah melaksanakan penelitian, penulis memperoleh kesimpulan bahwa Secara parsial akuntabilitas, transparansi, dan pengawasan

No	Peneliti	Judul	Pengukuran Penelitian	Hasil Penelitian
		Berkonsep <i>Value for Money</i> pada Instansi Pemerintah (Studi Empiris SKPD Provinsi Medan)	validitas, uji asumsi klasik, uji hipotesis dan juga menggunakan aplikasi SPSS.	berpengaruh signifikan terhadap Pengelolaan anggaran berkonsep <i>Value for Money</i> .
3	Wiguna (2015) Jurusan Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha	Pengaruh Pengawasan Keuangan Daerah, Akuntabilitas, dan Transparansi Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten Buleleng	Unit analisis dalam penelitian ini adalah Inspektorat Kabupaten Buleleng. Pengujian statistik yang digunakan adalah uji reliabilitas, uji validitas, uji asumsi klasik, uji hipotesis dan juga menggunakan aplikasi SPSS.	Setelah melaksanakan penelitian, penulis memperoleh kesimpulan bahwa Secara parsial Pengawasan Pengelolaan keuangan daerah, Akuntabilitas Pengelolaan keuangan daerah, dan Transparansi Pengelolaan keuangan daerah berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Pemerintah
				Daerah Kabupaten Buleleng. Sedangkan secara simultan Pengawasan Pengelolaan Keuangan, Akuntabilitas, dan Transparansi berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten Buleleng.

2.4 Hipotesis

Salah satu bagian dari akuntansi keprilakuan (*behavioral accounting*) adalah bagian yang membahas hubungan antara akuntabilitas, transparansi, dan pengawasan dengan pengelolaan anggaran. Prinsip akuntabilitas, transparansi, dan pengawasan merupakan pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan mutu kinerja anggaran.

2.4.1 Pengaruh Transparansi terhadap Kinerja Anggaran berkonsep *Value for Money*

Transparansi anggaran diperlukan untuk meningkatkan pengawasan. Transparansi merupakan salah satu prinsip *Good Corporate Governance*. Dalam PP No.71 Tahun 2010/SAP dikatakan bahwa:

Akuntabilitas merupakan pertanggungjawaban pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

Oleh karena itu, pengelolaan kinerja anggaran berkonsep *value for money* dalam pemerintahan sangat perlu transparansi sebagai alat pengawasan bagi pemerintah dalam mengelola anggaran dengan baik. Penerapan sistem anggaran kinerja dalam penyusunan struktur organisasi pemerintah harus sesuai dengan program organisasi pemerintah mencakup pada penentuan unit kerja yang bertanggung jawab atas pelaksanaan program, serta penentuan indikator kinerja yang digunakan sebagai tolak ukur dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Dengan demikian sangat diperlukan transparansi dalam mengelola kinerja anggaran berkonsep *value for money* agar dapat menghindari KKN dan mencapai tujuan dengan baik. Sejalan dengan penelitian terdahulu Loi (2015) “Pengaruh akuntabilitas, transparansi dan pengawasan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money* pada Pemerintah Kota Medan” menyimpulkan bahwa transparansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money* pada Pemerintah Kota Medan.

Berdasarkan dari uraian diatas, maka dapat ditarik hipotesis yaitu :

H₁ : Terdapat pengaruh Transparansi secara positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money* secara parsial.

2.4.2 Pengaruh Akuntabilitas terhadap Kinerja Anggaran berkonsep *Value for Money*

Akuntabilitas berkaitan erat dengan pertanggungjawaban terhadap efektivitas kegiatan dalam pencapaian sasaran atau target kebijakan atau program. Akuntabilitas publik mengandung kewajiban menurut undang-undang untuk melayani atau memfasilitasi pengamat atau pemerhati *independent* yang memiliki hak untuk melaporkan temuan atau informasi mengenai administrasi keuangan yang tersedia sesuai dengan permintaan tingkat tinggi pemerintah. Dengan menerapkan akuntabilitas yang kuat maka akan mempengaruhi aparat atau instansi pemerintah untuk bekerja keras dalam mengelola anggaran secara ekonomis, efisien dan efektif sehingga dapat mencapai tujuan yang ditentukan khususnya hasil *output* dan *outcome* dari kinerja pemerintahan yang harus dapat dirasakan oleh masyarakat secara umum.

Pemerintahan yang menerapkan akuntabilitas, baik dalam anggaran kinerja maupun laporan keuangan akan mengantarkan pemerintahan menjadi pemerintah yang baik. Oleh karena itu, dapat dilihat bahwa akuntabilitas mempunyai pengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Dalam penelitian terdahulu oleh Loi (2015) “Pengaruh akuntabilitas, transparansi dan pengawasan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money* pada Pemerintah Kota Medan” menyimpulkan bahwa akuntabilitas berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*.

Berdasarkan dari uraian diatas, maka dapat ditarik hipotesis yaitu :

H₂ : Terdapat pengaruh Akuntansi secara positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money* secara parsial.

2.4.3 Pengaruh Pengawasan terhadap Kinerja Anggaran berkonsep *Value for Money*

Pengawasan anggaran daerah dilaksanakan untuk meminimalisir kebocoran anggaran daerah, dengan metode pembukuan yang tertib dan metode pengawasan keuangan daerah sesuai dengan perundang - undangan yang berlaku. Pengawasan terhadap pelaksanaan perlu dilakukan, hal ini bertujuan untuk memastikan seluruh kebijakan publik yang terkait dengan siklus anggaran dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan berorientasi pada prioritas publik. Namun sebelum sampai pada tahap 112 pelaksanaan, anggota dewan harus mempunyai bekal pengetahuan mengenai anggaran sehingga nanti ketika melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan anggaran, anggota dewan telah dapat mendeteksi apakah ada terjadi kebocoran atau penyimpangan alokasi anggaran. Berdasarkan uraian diatas, maka penulis mengajukan hipotesis, bahwa pengawasan memiliki pengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money* karna pengawasan anggaran dilaksanakan untuk meminimalisir kebocoran anggaran, dengan metode pembukuan yang tertib, dan metode pengawasan anggaran daerah sesuai undang-undang agar efektif dan efisien pada setiap satuan kerja perangkat daerah.

Berdasarkan dari uraian diatas, maka dapat ditarik hipotesis yaitu :

H₃ : Terdapat pengaruh Pengawasan secara positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money* secara parsial.

2.4.4 Pengaruh Transparansi, Akuntabilitas, dan Pengawasan Terhadap Kinerja Anggaran berkonsep *Value for Money*

Ketiga variabel independen dalam penelitian ini memiliki hubungan yang langsung dengan variabel dependen yaitu Kinerja Anggaran berkonsep *Value for Money*. Akuntabilitas dan transparansi adalah dua prinsip yang paling mendasar dalam pelaksanaan *Good Governance*. Akuntabilitas dan transparansi secara konsep saling berhubungan. Akuntabilitas bermakna pertanggungjawaban dengan menciptakan kondisi saling mengawasi antara seluruh instansi pemerintah, dengan

terlaksananya prinsip transparansi maka informasi mengenai penentuan kebijakan anggaran publik serta pelaksanaan anggaran kinerja akan terbuka. Penerapan azas transparansi dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah memberikan kesempatan kepada masyarakat untuk mengetahui berbagai informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan daerah secara benar, jujur dan tidak diskriminatif. Kondisi yang mengharuskan pemerintah memberikan informasi seluas-luasnya kepada masyarakat terkait pengelolaan pemerintahan secara tidak langsung pengelola pemerintahan berusaha untuk memberikan yang terbaik (kinerja terbaik) kepada masyarakat dengan meningkatkan pencapaian tujuan pemerintah sesuai dengan visi dan misi. Dengan demikian proses pencapaian tujuan pemerintah secara 3E (Efektif, Efisien, dan Ekonomis) akan dapat diawasi. Dalam penelitian terdahulu Loi (2015) menyimpulkan bahwa Akuntabilitas dan Transparansi berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*.

Berdasarkan dari uraian diatas, maka dapat ditarik hipotesis yaitu :

H₄ : Terdapat pengaruh Transparansi, Akuntabilitas, dan Pengawasan secara positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money* secara simultan.