**BAB II**

**TINJAUAN PUSTAKA**

* 1. **Landasan Teori**

**2.1.1 Kinerja Anggaran**

Menurut Pamungkas, (2010:24):

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

Menurut Indra Bastian, (2012: 52):

Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi.

Dari beberapa definisi di atas maka dapat disimpulkan bahwa kinerja anggaran adalah penilaian dan pengukuran suatu biaya anggaran yang digunakan untuk memproduksi atau mengembangkan suatu jasa.

* + 1. **Peranan Laporan Kinerja Keuangan Daerah**

Laporan kinerja keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan :

1. Akuntabilitas

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

1. Manajemen

Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

1. 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 pada peraturan perundang-undangan.

1. Keseimbangan Antargenerasi (*intergenerational equity*)

Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

1. Evaluasi Kinerja

Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.

* + 1. **Kualitas Laporan kinerja Keuangan Daerah**

Kualitas merupakan suatu penilaian terhadap output pusat pertanggung jawaban atas suatu hal, baik itu dilihat dari segi yang berwujud seperti barang maupun segi yang tidak berwujud, seperti suatu kegiatan. Laporan keuangan yang berkualitas menunjukkan bahwa Kepala Daerah bertanggung jawab sesuai dengan wewenang yang dilimpahkan kepadanya dalam pelaksanaan tanggung jawab mengelola organisasi.

Adapun laporan keuangan dapat dikatakan sudah berkualitas jika bisa memenuhi beberapa syarat karakteristik kualitas sesuai PP No.71 Tahun 2010, yaitu:

* + - 1. Relevan

Laporan keuangan biasanya dikatakan relevan apabila informasi yang termuat didalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini dan memprediksi masa depan serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka dimasa lalu. Dengan demikian informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya. Informasi yang relevan memenuhi karakteristik sebagai berikut :

1. Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*)

Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.

1. Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*)

Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.

1. Tepat waktu

Informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.

1. Lengkap

Informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam laporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

* + - 1. Andal

Laporan keuangan dapat dikatakan andal apabila informasi–informasi yang terdapat di dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara, jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik sebagai berikut :

1. Penyajian Jujur

Informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.

1. Dapat Diverifikasi (*verifiability*)

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.

1. Netralitas

Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

* + - 1. Dapat Dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ketahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah akan menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

* + - 1. Dapat Dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

**2.1.4 Puskesmas Sebagai BLUD**

Berdasarkan Permenkes No.75 tahun 2014, “Pusat Kesehatan Masyarakat (Puskesmas) merupakan salah satu fasilitas pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan upaya kesehatan masyarakat dan upaya kesehatan perseorangan tingkat pertama. Pelayanan kesehatan yang diselenggarakan di puskesmas lebih mengutamakan upaya promotif dan preventif, untuk mencapai derajat kesehatan masyarakat yang setinggi-tingginya di wilayah kerja puskesmas tersebut.”

Perubahan status puskesmas yang sebelumnya yakni UPT menjadi BLUD adalah untuk meningkatkan pelayanan kesehatan pada masyarakat. Faktor pendorong lain, adalah adanya kebijakan dari BPJS untuk mentransfer dana kapitasi langsung ke rekening puskesmas.  Dana kapitasi yang diterima puskesmas langsung dari BPJS, menimbulkan beberapa kendala. Kendala terbesar adalah dana tersebut merupakan jenis Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP) yang harus dibelanjakan dengan mekanisme APBD. Artinya meskipun dana tersebut diterima langsung di rekening puskesmas, namun puskesmas yang bersangkutan tidak bisa langsung menggunakan dana tersebut, tetapi harus menyetorkan terlebih dahulu ke rekening kas daerah. Hal ini sebenarnya sudah coba diatasi dengan keluarnya Perpres No 32 tahun 2014 dan Permenkes No 19 tahun 2014 mengenai pengelolaan dana kapitasi di puskesmas, namun masih ada beberapa celah yang perlu diperhitungkan, sehingga solusi tuntas adalah dengan menjadikan puskesmas menjadi BLUD.

Puskesmas yang menjadi BLUD memiliki beberapa fleksibilitas, antara lain puskesmas dapat menggunakan dana PNPB termasuk dana kapitasi BPJS secara langsung tanpa harus disetorkan dahulu ke kas daerah, dan mempertanggungjawabkan secara periodik untuk diketahui oleh PPKD (Pejabat Pengelola Keuangan Daerah). Puskesmas dapat menyusun anggaran secara fleksibel, karena anggaran BLUD yang dikonsolidasi ke Rencana Kegiatan dan Anggaran (RKA) SKPD cukup gelondongan belanja pegawai dan belanja barang jasa saja.  Selain itu puskesmas yang telah menjadi BLUD diperlukan sebuah pergeseran paradigma dari sisi pimpinan, sebelumnya fungsinya 'menjalankan kegiatan' menjadi 'wirausaha' yang menyebabkan pengelolaan puskesmas dihitung dalam aspek biaya dan manfaat.

Basis akuntansi pada puskesmas saat ini yaitu basis akrual. Basis akrual adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. Dalam PP No. 71 Tahun 2010, akuntansi berbasis akrual mengakui dan mencatat transaksi pada saat terjadinya transaksi (baik kas maupun non kas) dan mencatat aset dan kewajiban.Terkait dengan basis akrual ini, dalam Kerangka Konseptual paragraf 42 PP No. 71 Tahun 2010 disebutkan bahwa.

Basis akuntansi yang digunakan adalah basis akrual untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis kas, maka LRA pun disusun berdasarkan basis kas. Pada paragraf 44 dinyatakan apabila anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA pun disusun berdasarkan basis akrual.

Jika dibandingkan dengan akuntansi pemerintah berbasis kas menuju akrual, akuntansi berbasis akrual sebenarnya tidak banyak berbeda. Pengaruh perlakuan akrual dalam akuntansi berbasis kas menuju akrual sudah banyak diakomodasi di dalam laporan keuangan terutama neraca yang disusun sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Keberadaan pos piutang, aset tetap, dan hutang merupakan bukti adanya proses pembukuan yang dipengaruhi oleh basis akrual.

Laporan keuangan yang disusun oleh puskesmas mengacu pada Pernyataan Standar Akuntasi Pemerintah No.13 tentang Penyajian Laporan Keuangan BLU. Laporan keuangan yang dibuat terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, serta Catatan atas Laporan Keuangan. Laporan Keuangan puskesmas akan dikonsolidasikan dengan laporan keuangan entitas akuntansi dan entitas pelaporan yang membawahinya yaitu Dinas Kesehatan.

**2.1.5 Standar Akuntansi Pemerintah**

SAP merupakan pelaksanaan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 32 ayat (2) yang menyatakan bahwa standar akuntansi pemerintahan disusun oleh suatu Komite Standar yang independen dan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari BPK. SAP merupakan landasan hukum bagi aparatur pemerintah pusat maupun daerah dalam mengelola penerimaan dan penggunaan dana secara transparan, efisien, dan dapat dipertanggungjawabkan sehingga tujuan untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dapat tercapai.

Peraturan yang diterbitkan pemerintah dalam mengatur dan mengelola penyajian laporan keuangan yaitu tertuang dalam PP No. 71 Tahun 2010 tentang SAP. Dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 7 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP, pemerintah menetapkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia No. 64 Tahun 2013 tentang penerapan SAP pada pemerintah daerah. Penerapan SAP dimaksud dibutuhkan dalam rangka penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang berkualitas, transparan dan akuntabel.

Dalam PP 71 Tahun 2010 tentang SAP terdapat dua belas Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagai berikut:

1. PSAP No.1 tentang Penyajian Laporan Keuangan
2. PSAP No.2 tentang Laporan Realisasi Anggaran
3. PSAP No.3 tentang Laporan Arus Kas
4. PSAP No.4 tentang Catatan atas Laporan Keuangan
5. PSAP No.5 tentang Akuntansi Persediaan
6. PSAP No.6 tentang Akuntansi Investasi
7. PSAP No.7 tentang Akuntansi Aset Tetap
8. PSAP No.8 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan
9. PSAP No.9 tentang Akuntansi Kewajiban
10. PSAP No.10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Operasi yang ditindak lanjuti
11. PSAP No.11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian
12. PSAP No.12 tentang Laporan Operasional

**2.1.6 Konsep *Value for Money***

Menurut Mahmudi, (2015:83):

*Value for money* merupakan konsep penting dalam organisasi sektor publik. *Value for Money* merupakan inti pengukuran kinerja pada organisasi. Kinerja tidak dapat dinilai dari sisi *output* yang dihasilkan saja, akan tetapi harus mempertimbangkan *input, output*, dan *outcome* 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, efisien artinya berdaya guna dalam penggunaan sumber daya untuk hasil yang maksimal, serta efektif artinya berhasil guna dalam mencapai tujuan dan sasaran.

Menurut Mardiasmo (2010:172-174):

*Value for money* merupakan inti pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah. Kinerja pemerintah tidak dapat dinilai dari sisi *output* yang di hasilkan saja, akan tetapi harus mempertimbangkan *input, output*, dan *outcome* secara bersama-sama.

Menurut Indra Bastian, (2012: 52), “sistem kinerja anggaran dalam konsep *Value for Money* atau anggaran berbasis kinerja merupakan suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau *ouput* dari perencanaan alokasi biaya atau *input* yang ditetapkan.” Dari beberapa definisi di atas maka dapat disimpulkan bahwa *Value for money* merupakan bentuk pengukuran kinerja spesifik dan unik pada organisasi sektor publik. *Value for money* memiliki kesimpulan arti penghargaan terhadap nilai uang, yang artinya bahwa setiap rupiah harus di hargai secara layak dan digunakan sebaik-baiknya.

Menurut Yunita Anggarini dkk, (2010:172):

Tiga elemen dalam konsep *volue for money* yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas, dimana pengertian dari ketiga elemen yaitu

1. Ekonomi

Ekonomi dapat diartikan sebagai pemerolehan *input* dengan kuantitas dan kualitas tertentu pada harga terendah atau dalam praktek berarti meminimalkan penggunaan sumber daya dalam melaksanakan suatu kegiatan. Konsep ekonomis sangat berkaitan dengan kinsep biaya untuk memperoleh unit *input. Input* (masukan) merupakan segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kigiatan dapat berjalan untuk menghasilkan pengeluaran. *Input* dapat berupa anggaran/dana, sumber daya manusia, peralatan/teknologi, material yang digunakan untuk melaksanakan suatu kegiatan. Ekonomi terkait dengan sejauh mana organisasi sektor publik dapat meminimalisir *input resources* yang digunakan yaitu dengan menghindari pengeluaran yang boros dan tidak efektif.

1. Efisiensi, dapat dimaknai sebagai pemanfaatan input minimal untuk mencapai hasil yang maksimal atau dalam praktek berarti melaksanakan sesuatu dengan benar. Jika ekomonis lebih berfokus pada bagai mana memperoleh biaya atau harga lebih rendah, maka efisiensi lebih terkait dengan hubungan antara *input* atau *output* yakni hubungan antara *output* berupa barang atau pelayanan yang dihasilkan dengan sumber daya *(input)* yang digunakan untuk menghasilkan *output* tersebut. Suatu program (kegiatan) dikatakan efisien jika program atau kegiatan tersebut mampu menghasilkan *output* tertentu dengan *input* serendah-rendahnya atau dengan *input* tertentu mampu menghasilkan *output* sebesar-besarnya.
2. Efektivitas, kerap diarti mencapai tujuan dan sasaran dengan target yang telah ditetapkan secara maksimal atau dalam praktek berarti melakukan hal yang benar. Dengan demikian efektivitas berkaitan dengan hubungan antara hasil yang diharapkan dengan hasil yang sesungguhnya dicapai. Efektivitas merupakan hubungan antara *output* dengan tujuan. Semakin besar konstribusi *output* terhadap pencapaian tujuan, maka semakin efektif organisasi, program, atau kegiatan.jika ekonomi berfokus pada *input,* efisiensi pada *output* atau proses, maka efektivitas berfokus pada *outcome* (hasil).

Menurut I Gusti Agung Rai, (2017:21):

Ada empat langkah dalam pengukuran *Value for Money* yaitu

1. Masukan *(input)*

Masukan merupakan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan suatu kebijakan, Program dan aktivitas. Contoh input adalah doktor di puskesmas, tanah untuk jalan baru, dan sebagainya. Iput dapat dinyatakan secara kuantitatif, misalnya jumlah doktor, luas tanah, dan sebagainya. Input dapat dinyatakan dengan nilai uang, misalnya biaya doktor, harga tanah, dan sebagainya.

1. *Output* (pengeluaran)

Pengeluaran adalah hasil yang dicapai dari suatu program, aktivitas, dan kebijakan. Pada umumnya output yang diinginkan saja yang dibicarakan, sedangkan output yang tidak di inginkan atau efek samping, misalnya peningkatkan polusi yang terjadi akibat dibuatnya jalan baru, jarang dibicarakan. Mengukur output lebih sulit dilakukan terutama untuk pelayanan sosial, seperti pendidikan, keamanan, atau kesehatan.

1. *Outcome* (hasil)

Hasil adalah dampak yang ditimbulkan dari suatu aktivitas tertentu. Sebagai contoh, hasil yang diharapkan terjadi dari aktivitas pengumpulan sampah oleh dinas kebersihan kato adalah terciptanya lingkungan kota yang bersih dan sehat. Hasil seringkali dikaitkan dengan tujuan atau target yang hendak dicapai.

**2.1.7 Konsep Good Corporate Governance**

Menurut Moeljono, (2010:88):

*Good Corporate Governance* sebagai prinsip dasar tata kelola usaha. *Good Corporate Governance* dapat diartikan sebagai kepemerintahan yang baik atau penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dan efektif, sesuai dengan peraturan dan ketentuan yang berlaku.

Menurut Pieris dan Nizam, (2010:132), prinsip-prinsip *Good Corporate Governance* adalah sebagai berikut:

1. Prinsip Partisipasi

Prinsip partisipasi menekankan keterlibatan dan peran serta semua pemangku kepentingan dalam proses pengambilan keputusan dan perumusan kebijakan, pelaksanaan kebijakan dan program pembangunan, serta pengawasannya. Partisipasi dapat diwujudkan secara langsung melalui perwakilan.

1. Prinsip Hukum dan Aturan (*rule of law*)

Prinsip hukum dan aturan (*rule of law*) berarti bahwa semua kebijakan pemerintahan harus dituangkan ke dalam peraturan perundang-undangan sesuai dengan tingkat urgensinya yaitu Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Keputusan Presiden, Keputusan Menteri, dan Peraturan Daerah. Pelaksanaan tugas dan pelayanan setiap aparat dan lembaga pemerintah harus sesuai dengan atau berdasarkan peraturan perundang-undangan tersebut. Hukum dan aturan harus mampu melindungi hak azasi manusia terutama hak-hak kelompok minoritas.

1. Prinsip Transparansi

Prinsip transparansi berarti bahwa semua penyelenggara pemerintahan harus terbuka kepada masyarakat umum, baik dalam pengambilan keputusan dan perumusan kebijakan maupun dalam pelaksanaan dan pengawasannya, terutama setiap orang yang berkaitan dengan suatu keputusan perlu memiliki akses untuk memperoleh informasi yang dibutuhkan.

1. Prinsip Responsivitas

Prinsip responsivitas berarti bahwa aparatur pemerintah harus cepat bertindak atau merespon harapan, tuntutan, keluhan, dan penderitaan masyarakat yang dinyatakan secara langsung atau tidak langsung.

1. Prinsip Orientasi Konsensus

Prinsip orientasi konsensus merupakan kelengkapan dari prinsip partisipasi yaitu pengambilan keputusan secara musyawarah untuk mufakat dengan melibatkan sebanyak mungkin anggota serta memperhatikan kepentingan semua unsur atau stakeholders.

1. Prinsip Keadilan dan Kewajaran

Prinsip keadilan dan kewajaran berarti distribusi tugas dan kewenangan, kewajiban dan hak harus dilakukan secara adil (*equity*) dan wajar (*fair*) sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan ketentuan yang berlaku. Setiap anggota harus dapat merasakan diperlakukan sama dengan yang lain, memperoleh imbalan proporsional terhadap kontribusinya, serta memperoleh kesempatan untuk berkembang dan meningkatkan kesejahteraannya.

1. Prinsip Efisiensi dan Efektivitas

Prinsip efisiensi dan efektivitas berarti bahwa dalam setiap pelaksanaan tugas harus mengupayakan penggunaan sehemat mungkin sumber-sumber yang terbatas dan mencapai hasil seoptimal mungkin, sasaran atau tujuan organisasi. Penggunaan sumber-sumber harus tetap mengacu pada kelestarian lingkungan.

1. Prinsip Akuntabilitas

Prinsip akuntabilitas berarti bahwa setiap pelaksanaan tugas, penggunaan sumber-sumber, serta penggunaan wewenang harus dapat dipertanggungjawabkan, transparan, dan terbuka untuk diaudit atau diperiksa baik oleh pihak yang berkepentingan maupun melalui lembaga yang independen.

1. Prinsip Visi Strategis

Prinsip visi strategis berarti bahwa strategi pelaksanaan tugas masing-masing harus disusun dan mengacu pada visi dan misi organisasi.

Menurut Maksum, (2005:8), Adapun beberapa manfaat penerapan *Good Corporate Governance* adalah:

1. Dengan *Good Corporate Governance*, proses pengambilan keputusan akan berlangsung lebih baik sehingga akan menghasilkan keputusan yang optimal, dapat meningkatkan efisiensi serta terciptanya budaya kerja yang lebih sehat. Ketiga hal ini jelas akan berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan, sehingga kinerja perusahaan akan mengalami peningkatan;
2. *Good Corporate Governance* akan memungkinkan dihindarinya atau sekurang-kurangnya dapat diminimalkannya tindakan penyalahgunaan wewenang oleh pihak direksi dalam pengelolaan perusahaan. Hal ini tentu akan menekan kemungkinan kerugian bagi perusahaan maupun pihak berkepentingan lainnya sebagai akibat tindakan tersebut;
3. Karena dalam praktik *Good Corporate Governance*, karyawan ditempatkan sebagai salah satu stakeholder yang seharusnya dikelola dengan baik oleh perusahaan, maka motivasi dan kepuasan kerja karyawan juga akan meningkat.Peningkatan ini pada tahap selanjutnya tentu akan dapat pula meningkatkan produktivitas dan rasa memiliki (sense of belonging) terhadap perusahaan; dan

Penerapan *Good Corporate Governance* yang konsisten juga akan meningkatkan kualitas laporan keuangan perusahaan. Manajemen akan cenderung untuk tidak melakukan rekayasa terhadap laporan keuangan karena adanya kewajiban untuk memenuhi berbagai aturan dan prinsip akuntansi yang berlaku dan penyajian informasi yang transparan.

**2.2 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. Akuntabilitas juga berkaitan erat dengan pertanggungjawaban terhadap efektivitas kegiatan dalam pencapaian sasaran atau target kebijakan atau program.

Menurut Mahmudin, (2015:9):

Akuntabilitas publik adalah kewajiban agen untuk mengelola sumber daya, melaporkan, dan mengukapkan segala aktivitas dan kegiatan yang berkaitan dengan penggunaan sumber daya publikkepada pihak pemberi madat *(principal).*

Menurut Penny Kusumastuti (2014:2) definisi akuntabilitas adalah sebagai berikut:

Akuntabilitas adalah bentuk kewajiban penyedia penyelenggaraan kegiatan publik untuk dapat menjelaskan dan menjawab segala hal menyangkut langkah dari seluruh keputusan dan proses yang dilakukan, serta pertanggungjawaban terhadap hasil dan kinerjanya.

Menurut (Schiavo Campo and Tomasi, 1999 dalam Mardiasmo:2006) mengemukakan: “Pada dasarnya, akuntabilitas adalah pemberian informasi dan pengungkapan *(disclosure)* atas aktivitas dan kinerja financial kepada pihak-pihak yang berkepentingan.” Dari beberapa 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 berkpentingan.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan :

1. Akuntabilitas

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

1. Manajemen

Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

1. 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 pada peraturan perundang-undangan.

1. Keseimbangan Antargenerasi (*intergenerational equity*)

Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

1. Evaluasi Kinerja

Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.

Menurut Mardiasmo, (2010:4), 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.
2. Akuntabilitas peran yang merujuk pada kemampuan seorang kepalak 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; dan
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. Aspek subyektivitas dan ketidak terprediksikan dalam proses peninjauan ulang seringkali berpariasi, tergantung pada kondisi dan aktor yang menjalankannya.

**2.3 Ketepatan Waktu**

Ketepatan waktu menunjukkan rentang waktu antara penyajian informasi yang diinginkan dengan frekuensi informasi pelaporan. Apabila informasi disampaikan dalam waktu lama maka akan menyebabkan informasi tersebut kehilangan nilai di dalam mempengaruhi kualitas keputusan. Ketepatan waktu *(timeliness)* merupakan salah satu faktor penting dalam menyajikan suatu informasi yang relevan. Karakteristik informasi yang relevan harus mempunyai nilai prediktif dan disajikan tepat waktu.

Menurut Baridwan, (2012:20),

Informasi yang disampaikan tepat waktu dapat digunakan sebagai dasar untuk membantu dalam pengambilan keputusan ekonomi dan untuk menghindari tertundanya pengambilan keputusan.

Menurut Yahya & Putra (2012:12):

Kepat waktu adalah yang menunjukkan bahwa ketepatan jadwal penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Jika dalam sebuah anggaran daerah mampu memberikan informasi yang lengkap, akurat, dan tepat waktu, maka semakin tinggi pula kinerja anggaran berkonsep *value for money*.

Indikator yang di gunakan dalan ketepatan waktu untuk kinerja anggaran dlam konsep *value for money* adalah diukur berdasarkan memberikan informasi yang akurat dalam kinerja anggaran pada suatu instansi pemerintah, bisa memberikan informasi yang lengkap dan dapat dipertanggungjawabkan, dan memberikan kinerja yang baik dan tepat waktu yang di tentukan. Indikator-indikator yang mengukur tepat waktu adalah sebagai berikut :

1. Pelaporan laporan keuangan
2. Jadwal penyusunan
3. Penyajian laporan keuangan

**2.4 Transparansi**

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. 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.

Transparansi menurut Sukrisno Agoes dan I Cenik Ardana (2009:104) adalah sebagai berikut:

Transparansi artinya kewajiban bagi para pengelola untuk menjalankan prinsip keterbukaan dalam proses keputusan dan penyampaian informasi. keterbukaan dalam menyampaikan informasi juga mengandung arti bahwa informasi yang disampaikan harus lengkap, benar, dan tepat waktu kepada semua pemangku kepentingan. Tidak boleh ada hal-hal yang dirahasiakan, disembunyikan, ditutup-tutupi, atau ditunda-tunda pengungkapannya.

Menurut Mahmudi, (2011:17-18):

Transparansi memiliki arti keterbukaan organisasi dalam memberikan informasi yang terkait dengan aktivitas pengelolaan sumber daya publik kepada pihak-pihak yang menjadi pemangku kepentingan. Transparansi juga berarti adanya penjelasan manajemen organisasi sektor publik tentang aktivitas, program, dan kebijakan yang sudah, sedang dan akan dilakukan beserta sumber daya yang digunakan.

Dari beberapa pengertian di atas, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa transparansi adalah informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban dalam mengelola sumber daya yang dipercayakan.

Transparansi dapat diukur dengan beberapa indikator. Menurut Nico Ardianto (2011: 21), indikator transparansi yaitu:

a. Ada tidaknya kerangka kerja hukum bagi transparansi

* + - 1. Adanya peraturan perundang-undangan yang mengatur persoalan transparansi.
      2. Adanya kerangka kerja hukum yang memberi definisi yang jelas tentang peran dan tanggung jawab bagi semua aspek kunci dari manajemen fiskal.
      3. Adanya basis legal untuk pajak.
      4. Adanya basis legal untuk pertanggungjawaban belanja dan kekuasaan memungut pajak dari pemerintah daerah.
      5. Adanya pembagian peran dan tanggung jawab yang jelas dari masing-masing tingkatan.

b. Adanya akses masyarakat terhadap transparansi anggaran.

* + - 1. Adanya keterbukaan dalam kerangka kerja anggaran (proses penganggaran).
      2. Diumumkannya setiap kebijakan anggaran.
      3. Dipublikasikannya hasil laporan anggaran (yang telah diaudit oleh lembaga yang berwenang)
      4. Adanya dokumentasi anggaran yang baik yang mengandung beberapa indikasi fiskal.
      5. Terbukannya informasi tentang pembelanjaan actual.

c. Adanya audit yang independen dan efektif.

* + - 1. Adanya lembaga audit yang independen dan efektif.
      2. Adanya kantor statistik yang akurasi datanya berkualitas.
      3. Adanya sistem peringatan dini (*early warning system*) dalam kasus buruknya eksekusi atau keputusan anggaran.

d. Adanya keterlibatan masyarakat dalam pembuatan keputusan anggaran.

* + - 1. Adanya keterbukaan informasi selama proses penyusunan anggaran.
      2. Adanya kesempatan bagi masyarakat sipil untuk berpartisipasi dalam proses penganggaran.

**2.5 Penelitian terdahulu**

Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengaruh akuntabilitas, ketepatan waktu, transparansi terhadap kinerja anggaran dalam konsep *Value For Money* yang telah dilakukan. Kesimpulan dari penelitian terdahulu, disajikandalam tabel 2.1 berikut:

**Tabel 2.1**

**Penelitian Terdahulu**

| **No** | **Nama Peneliti** | **Judul Jurnal** | **Variabel** | **Kesimpulan Penelitian** |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1. | Rezky Mulya Anugriani (2014) | pengaruh akuntabilitas,  transparansi, dan pengawasan terhadap kinerja anggaran dalam konsep *Value For Money* pada instansi pemerintah di Kabupaten Bone. | Variabel Dependen : Akuntabilitas (X1), Transparansi (X2), Pengawasan (X3)  Variabel Independen : kinerja anggaran (Y) | Hasil penelitian menunjukkan akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money*, transparansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money*, pengawasan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money*. |
| 2. | I Desak Nyoman Tri Wandari (2015) | pengaruh akuntabilitas,  transparansi, ketepatan waktu dan pengawasan internal terhadap kinerja  anggaran dalam konsep *Value For Money* pada instansi pemerintah di  Kabupaten Buleleng. | Variabel Dependen : Akuntabilitas (X1), Transparansi (X2), Ketepatan waktu (X3), Pengawasan (X4)  Variabel Independen : kinerja anggaran (Y) | Hasil penelitian menunjukkan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money* pada instansi pemerintah di Kabupaten Buleleng, transparansi berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money* pada instansi pemerintah di Kabupaten Buleleng, ketepatan waktu berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money* pada instansi pemerintah di Kabupaten Buleleng, pengawasan internal berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money* pada instansi pemerintah di Kabupaten Buleleng, dan akuntabilitas, transparansi, ketepatan waktu dan pengawasan internal secara bersama sama berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for Money* pada instansi pemerintah di Kabupaten Buleleng. |
| 3. | Adrianto (2012) | pengaruh akuntabilitas dan transparansi terhadap pengelolaan anggaran dalam konsep *Value For Money* di Universitas Bina Nusantara | Variabel Dependen : Akuntabilitas (X1), Transparansi (X2)  Variabel Independen : Pengelolaan anggaran  (Y) | Hasil penelitian menunjukkan bahwa transparansi memiliki pengeruh terhadap pengelolaan anggaran berkonsep *value for money* karna dalam setiap penyelenggaran pemerintah harus terbuka masyarakat umum. Agar pengumuman anggaran bisa didapat setiap waktu dan mudah didapatkan oleh publik. |
| 4. | Nadia Garini (2011) | Pengaruh Transparansi dan Akuntabilitas terhadap Kinerja dalam konsep *Value For Money* Instansi Pemerintah pada Dinas Kota Bandung | Variabel Dependen : Akuntabilitas (X1), Transparansi (X2)  Variabel Independen : Kinerja Instansi  (Y) | Hasil penelitian menunjukkan bahwa Secara simultan transparansi dan akuntabilitas berpengaruh terhadap kinerja Dinas di Kota Bandung. Transparansi dan akuntabilitas secara simultan memberikan kontribusi atau pengaruh sebesar 67,2% terhadap kinerja Dinas di Kota Bandung. Secara parsial transparansi berpengaruh signifikan terhadap kinerja Dinas di Kota Bandung, transparansi memberikan kontribusi atau pengaruh sebesar 34,2% terhadap kinerja Dinas di Kota Bandung. Kemudian akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kinerja Dinas di Kota Bandung, akuntabilitas memberikan |
| 5. | Eka Hardikasari (2011) | Pengaruh Penerapan *Good Corporate Governance* terhadap Kinerja Keuangan dalam konsep *Value For Money* pada Industri Perbankan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) Tahun 2006-2008 | Variabel Dependen : Penerapan *Good Corporate Governance* (X1),  Variabel Independen : Kinerja Keuangan  (Y) | Dari hasil pengujian hipotesis, maka menunjukkan bahwa *Corporate Governance* yang dalam penelitian ini terdiri dari indikator ukuran dewan direksi, ukuran dewan komisaris, dan ukuran perusahaan dan hasilnya menunjukkan bahwa ukuran dewan direksi berpengaruh positif secara signifikan terhadap kinerja perusahaan dan ukuran perusahaan berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kinerja keuangan. Jadi, dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan terhadap kinerja keuangan dan hipotesis kedua menunjukkan pengaruh yang signifikan terhadap kinerja keuangan |

*Sumber : Diolag Oleh Peneliti, 2018*

* 1. **Kerangka Pemikiran**
     1. **Pengaruh Akuntabilitas Terhadap Kinerja Anggaran dalam konsep *Value For Money***

Akuntabilitas publik merupakan kewajiban bagi pihak pemegang amanah untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan dan mengungkapkan segala aktivitasnya dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*pincipal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk menerima pertanggungjawaban tersebut. Lain halnya akuntabilitas adalah kewajiban agen untuk mengelola sumber daya, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang berkaitan dengan penggunaan sumber daya publik kepada pemberi mandat *(principal).* Akuntabilitas adalah kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban kepada pihak-pihak yang berkepentingan oleh seseorang atau sekelompok orang (organisasi) yang telah menerima amanah dari pihak-pihak yang berkepentingan tersebut.

Akuntabilitas merupakan suatu upaya untuk memberikan pertanggungjawaban mengenai segala aktivitas dan kinerja yang telah dilakukan oleh suatu entitas kepada pihak-pihak yang berkpentingan. Terwujudnya akuntabilitas merupakan tujuan utama dari reformasi sektor publik. Tuntutan akuntabilitas mengharuskan lembaga-lembaga sektor publik untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horisontal *(horizontal accountability)*, bukan hanya prtanggungjawaban vertikal *(vertical accountability)*, (Mahmudin, 2015:9-10).

* + 1. **Pengaruh Ketepatan Waktu terhadap Kinerja Anggaran dalam konsep *Value For Money***

Tujuan pelaporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan dan informasi yang relevan akan bermanfaat bagi pemakai apabila tepat waktu yang dapat digunakan dalam pengambilan keputusan. Dengan informasi laporan keuangan disampaikan tepat waktu maka semakin cepat dalam proses pengambilan keputusan. Sebagai contoh, setiap akhir tahun pada bulan Desember, setiap Puskesmas melaksanakan tutup anggaran. Pada tutup anggaran, anggaran yang dimiliki harus digunakan sepenuhnya secara efektif. Selain itu, jika anggaran digunakan secara efektif, akan menghasilkan ketepatan waktu dalam proses tutup anggaran. Setelah itu, disusunlah laporan keuangan mengenai seluruh anggaran yang telah digunakan selama satu tahun yang telah berlangsung. Ketepatan waktu dalam pelaporan keuangan akan sangat dipengaruhi oleh ketepatan waktu saat proses tutup anggaran. Pada tahun berikutnya, dilaksanakan SPJ (surat pertanggungjawaban). Selain itu dengan adanya ketepatan waktu pada proses penutupan anggaran, pelaporan keuangan, dan penyusunan SPJ, maka akan berpengaruh pada proses pengambilan keputusan. Sangat penting adanya ketepatan waktu pada saat proses pengambilan keputusan agar menghasilkan informasi yang relevan sehingga kinerja anggaran dalam konsep *Value For Money* dapat berjalan dengan baik*,* (Yahya & Putra, 2012:12).

* + 1. **Pengaruh Transparansi Terhadap Kinerja Anggaran dalam konsep *Value For Money***

Laporan kinerja anggran dalam konsep *Value For Money* yang berkualitas bersifat transparan dan akuntabel. Bentuk konkrit dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara adalah sejak diterbitkannya Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, kemudian pemerintah menerbitkan PP Nomor 24 Tahun 2005 dan di revisi dengan diterbitkannya PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Dalam PP No 71 Tahun 2010 pasal 1 ayat 4 menyatakan bahwa “Standar Akuntansi Pemerintah, selanjutnya disebut SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah”. Hal tersebut mensyaratkan bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Daerah (APBN/D) disusun dan disajikan sesuai dengan keterbukaan yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah.

Puskesmas sebagai Badan Layanan Umum Daerah pun menetapkan standar penyusunan laporan kinerja anggaran dalam konsep *Value For Money* berdasarkan SAP yang berlaku. Namun sejak diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan nomor 217/PMK.05/2015 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) berbasis akrual nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Umum, puskesmas berpedoman pada PSAP ini. Penerapan PSAP 13 dalam penyusunan laporan keuangan BLUD Puskesmas dimulai sejak 1 Januari 2016. Hal ini menyebabkan sejak saat itu, Transparansi merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan kinerja anggaran BLUD puskesmas di Indonesia.

Penelitian pengaruh penerapan Transparansi terhadap kinerja anggaran pernah dilakukan oleh Adrianto (2012) dan Eka Hardikasari (2011) yang menunjukkan hasil bahwa penerapan transparansi berpengaruh signifikan terhadap kinerja anggaran dalam konsep *Value For Money* dan berarah positif. Hal ini mengindikasikan bahwa penerapan transparansi akan berdampak pada peningkatan kinerja anggaran dalam konsep *Value For Money*  baik di pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

Berikut ini adalah kerangka pemikiran yang digunakan dalam penelitian ini, dapat dilihat pada Gambar 2.1.

H1

H2

H3

H4

**Gambar 2.1**

**Kerangka Pemikiran**

*Sumber : Diolag Oleh Peneliti, 2018*

**2.7** **Hipotesis Penelitian**

Hipotesis merupakan jawaban sementara yang hendak diuji kebenarannya dengan melihat hasil analisis penelitian. Adapun hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H1 : Diduga terdapat pengaruh antara Akuntabilitas terhadap Kinerja Anggarandalam konsep *Value For Money* secara parsial.

H2 : Diduga terdapat pengaruh antara Ketepatan Waktu terhadap Kinerja Anggaran dalam konsep *Value For Money* secara parsial.

H3 : Diduga terdapat pengaruh antara transparansi terhadap Kinerja Anggaran dalam konsep *Value For Money* secara parsial.

H4 : Diduga terdapat pengaruh antara Akuntabilitas, Ketepatan Waktu dan transparansi terhadap Kinerja Anggaran dalam konsep *Value For Money* secara simultan.