**BAB II**

**TINJAUAN PUSTAKA**

* 1. **Teori Keagenan**

Dalam teori keagenan, Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih (*principal*) menyewa orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Konflik kepentingan akan muncul dan pendelegasian tugas yang diberikan kepada agen dimana agen tidak dalam kepentingan untuk memaksimumkan kesejahteraan principal, tetapi mempunyai kecenderungan untuk mementingkan diri sendiri dengan mengorbankan kepentingan pemilik. Permasalahan yang berkaitan dengan kualitas laporan keuangan sering disebabkan oleh adanya benturan kepentingan antara kepentingan manajemen dengan kepentingan *stakeholder*. Manajemen tidak selalu bertindak untuk kepentingan s*takeholder*, namun seringkali manajemen bertrndak untuk memaksimumkan kesejahteraan mereka dan mengamankan posisi mereka tanpa memandang bahaya yang ditimbulkan terhadap stakeholder lain, misalnya karyawan, investor, kreditor dan masyarakat.

Menurut Ramdhani (2018) dipandang dari sudut pandang teori keagenan diatas. Hubungan antara masyarakat dengan pemerintah adalah seperti hubungan antara prinsipal dan agen. Masyarakat adalah prinsipal dan pemerintah adalah agen. Prinsipal memberikan wewenang pengaturan kepada agen, dan memberikan sumberdaya kepada agen (dalam bentuk pajak dan lain-lain). Sebagai wujud pertanggungjawaban atas wewenang yang diberikan, agen memberikan laporan pertanggungjawaban terhadap prinsipal. Karena tidak mengetahui apa yang sebenarnya dilakukan oleh agen (terjadi asimetri informasi) maka prinsipal membutuhkan pihak kedua yang mampu meyakinkan prinsipal bahwa apa yang dilaporkan oleh agen adalah benar. Dalam posisi sebagai pihak kedua inilah sebenarnya peran akuntan sektor publik diharapkan berperan besar. Mengingat bahwa sebagian (atau bahkan sebagian besar) laporan yang diberikan pemerintah adalah berbentuk informasi keuangan. Akuntan (dalam hal ini sebagai auditor) mempunyai posisi penting dengan alasan bahwa; (1) dia mempunyai akses terhadap informasi keuangan, (2) dia mempunyai akses terhadap informasi manajemen, (3) dia independen, (4) dia telah mendapat pelatihan profesional, dan (5) dia bisa didapatkan (ada) (Jones, 1990).

Berdasarkan teori agensi, dapat digambarkan bahwa hubungan pemerintah dengan masyarakat dapat dikatakan sebagai hubungan keagenan. Dalam prakteknya pelaporan pelaksanaan anggaran pada pemerintah daerah didasari teori keagenan. Pemerintah daerah bertindak sebagai agen yang mempunyai kewajiban untuk menyajikan laporan pelaksanaan anggaran yang bermanfaat sebagai pertanggungjawaban. Rakyat akan mengawasi perilaku pemerintah dan menyelaraskan tujuan yang diinginkan dengan tujuan pemerintah. Dalam melakukan pengawasan tersebut maka rakyat memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban atas pengelolaan sumber daya yang diamanahkan melalui pelaporan keuangan secara periodik. Dalam suatu pemerintahan, hubungan antara pemerintah dan para pengguna informasi anggaran dapat digambarkan sebagai suatu hubungan keagenan (Faristina, 2011).

* 1. **Kinerja Anggaran**

Menurut Pertiwi (2015) pengelolaan adalah perencanaan, penyusunan dan pelaksanaan perancangan yang dibuat dan melibatkan semua anggota yang di sebuah organisasi. Pengelolaan keuangan daerah berarti mengurus dan mengatur keuangan daerah itu sendiri dengan prinsip-prinsip yang telah ditetapkan.Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) merupakan salah satu alat untuk meningkatkan pelayanan publik dan kesejahteraan masyarakat sesuai dengan tujuan otonomi daerah yang luas nyata dan bertanggung jawab.

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). Sedangkan menurut Mardiasmo (2016), anggaran didefiniskan: 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.

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.

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.

Menurut Anthony (2015) menegaskan bahwa anggaran perlu disiapkan secara detail dan melibatkan manajer pada setiap level organisasi. Keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran khususnya dalam anggaran sektor publik diharapkan berpengaruh positif terhadap kinerja pelayanan yang diberikan. Pernyataan ini menunjukkan bahwa keterlibatan setiap personel yang kompeten pada setiap level organisasi dapat mendorong peningkatan kinerja organisasi. Dalam konteks pengelolaan keuangan daerah, implementasi program pemerintah daerah yang mengkonsumsi sejumlah sumber daya tertentu dapat dievaluasi melalui kinerja yang dihasilkan oleh setiap satuan kerja.

Konsep *Value for money* merupakan konsep untuk mengukur ekonomi, efektivitas, dan efisiensi kinerja program, kegiatan dan organisasi. Konsep *value for money* (VFM) adalah konsep yang penting dalam organisasi sehingga sering kali disebut dengan inti pengukuran kinerja sektor publik, (Kusufi, 2013). 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.

Konsep *Value for money* merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama, yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas (Mardiasmo, 2016), dimana pengertian dari ketiga konsep tersebut adalah Ekonomi, Efisiensi, dan Efektivitas. Menurut Nico (2007) konsep *Value for money* memiliki pengertian penghargaan terhadap uang. Hal ini berarti bahwa setiap rupiah harus dihargai secara layak dan digunakan sebaik-baiknya.

Manfaat yang diharapkan dapat diambil dengan adanya implementasi konsep *Value for money* pada organisasi sektor publik (Harryanto dkk, 2007), 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.

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

1. Ekonomi, pemerolehan input dengan kualitas tertentu dengan harga yang terendah. Ekonomi merupakan perbandingan input dengan input value yang dinyatakan dalam satuan moneter. Ekonomi terkait dengan sejauh mana organisasi sektor publik dapat meminimalisir input resources yang digunakan yaitu dengan menghindari pengeluaran yang boros dan tidak efektif;
2. Efisiensi, pencapaian output yang maksimum dengan input tertentu atau penggunaan input yang terendah untuk mencapai output tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan output/input yang dikaitkan dengan standar kinerja atau target yang telah ditetapkan; dan
3. Efektivitas, tingkat pencapaian hasil program dengan target yang telah ditetapkan secara sederhana, efektivitas merupakan perbandingan outcome dengan output.

Indikator *Value for money* dibagi menjadi dua bagian (Mardiasmo, 2016), 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*).
   1. **Akuntabilitas**

Akuntabilitas (*accountability*) secara harfiah dapat diartikan sebagai “pertanggungjawaban”, Akuntabilitas dapat dimaknai sebagai kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab, menerangkan kinerja, dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan kolektif atau organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Dalam organisasi sektor publik, pertanggungjawaban adalah pertanggungjawaban atas tindakan dan keputusan dari para pemimpin atau pengelola organisasi sektor publik kepada pihak yang memiliki kepentingan *(stakeholder*) serta masyarakat. Pada organisasi pemerintahan misalnya, akuntabilitas merupakan pertanggungjawaban atas tindakan dan keputusan pihak pelaksana (eksekutif) kepada perwakilan rakyat (*legislatif*) serta masyarakat secara umum (Bastian, 2010).

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) mereview 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. (Ulum, 2016).

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 (2016) 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.

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 (2016), 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.

1. 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 mahalnya 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).

1. 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.

1. Akuntabilitas Kebijakan (*policy accountability*)
2. Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah, atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Mardiasmo (2016) 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.

Adapun indikator Akuntabilitas menurut (Krina, 2003) dibagi menjadi lima yaitu:

1. Proses pembuatan sebuah keputusan yang dibuat secara tertulis, tersedia bagi warga yang membutuhkan, dengan setiap keputusan yang diambil sudah memenuhi standar etika dan nilai-nilai yang berlaku, dan sesuai dengan prinsip-prinsip administrasi yang benar.
2. Akurasi dan kelengkapan informasi yang berhubungan dengan caracara mencapai sasaran suatu program.
3. Kejelasan dari sasaran kebijakan yang telah diambil dan dikomunikasikan.
4. Penyebarluasan informasi mengenai suatu keputusan melalui media masa akses publik pada informasi atas suatu keputusan setelah keputusan dibuat dan mekanisme pengaduan masyarakat.
5. Sistem informasi manajemen dan monitoring hasil.
   1. **Transparasi**

Renyowijoyo (2013) 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.

Transparansi berarti suatu keterbukaan secara nyata, menyeluruh, dan memberi ruang kepada seluruh lapisan masyarakat untuk berpartisipasi secara aktif dalam proses pengelolaan sumber daya publik. Apabila dikaitkan dengan anggaran, transparansi dapat didefinisikan sebagai keterbukaan kepada masyarakat yang meliputi fungsi dan struktur pemerintah, tujuan kebijakan fiskal, sektor keuangan publik, dan proyeksi-proyeksinya (Nico, 2007).

Tujuan dari transparansi adalah membangun rasa saling percaya antara pemerintah dengan publik dimana pemerintah harus memberi informasi akurat bagi publik yang membutuhkan, terutama informasi handal yang berkaitan dengan masalah hukum, peraturan, dan hasil yang dicapai dalam proses pemerintahan, adanya mekanisme yang memungkinkan masyarakat mengakses informasi yang relevan, adanya peraturan yang mengatur kewajiban pemerintah daerah menyediakan informasi kepada masyarakat, serta menumbuhkan budaya di tengah masyarakat untuk mengkritisi kebijakan yang dihasilkan pemerintah daerah (Sedarmayanti, 2009). Sedangkan menurut Hamdani (2016) 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).

Transparansi adalah prinsip yang menjamin akses atau kebebasan setiap orang untuk memperoleh informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan, yakni informasi tentang kebijakan, proses pembuatan dan pelaksanaannya, serta hasil-hasil yang dicapai (Buku Pedoman Penguatan Pengamanan Program Pembangunan Daerah, Badan Perencanaan Pembangunan Nasional & Departemen Dalam Negeri, 2002) 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 lokal;
2. Informasi yang disajikan seperti acuan pelayanan, perawatan data, laporan kegiatan publik, prosedur keluhan; dan
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*.

Transparansi dapat diukur dengan beberapa indikator. Menurut Niko (2007), Indikator transparansi yaitu:

1. Ada tidaknya kerangka kerja hukum bagi transparansi
2. Adanya akses masyarakat terhadap transparansi anggaran.
3. Adanya audit yang independen dan efektif.
4. Adanya keterlibatan masyarakat dalam pembuatan keputusan anggaran.
   1. **Pengawasan**

Pengawasan (*controlling*) adalah proses pemantauan kegiatan untuk menjaga bahwa suatu kegiatan dilaksanakan terarah dan menuju kepada tercapainya tujuan yang telah direncanakan dengan mengadakan penilaian, tindakan kooperatif terhadap kegiatan-kegiatan yang menyimpang atau kurang tepat dengan sasaran yang dituju (Sukirno, 2015). Sedangkan menurut Mathis dan Jackson (2010), pengawasan merupakan sebagai proses pemantauan kinerja karyawan berdasarkan standar untuk mengukur kinerja, memastikan kualitas atas penilaian kinerja dan pengambilan informasi yang dapat dijadikan umpan balik pencapaian hasil yang dikomunikasikan ke para karyawan.

Selain itu menurut Sarwoto (2010) menyatakan bahwa: Pengawasan adalah kegiatan manajer yang mengusahakan agar pekerjaanpekerjaan terlaksana sesuai dengan rencana yang ditetapkan dan atau hasil yang dikehendaki. Sedangkan menurut Renyowijoyo (2013) 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*).

Kadarisman (2012) pengawasan merupakan kegiatan manajerial, dilakukan dengan maksud agar tidak terjadi penyimpangan delam melaksanakan pekerjaan. Suatu penyimpangan atau kesalahan terjadi atau tidak selama dalam pelaksanaan pekerjaan tergantung pada tingkat kemampuan dan keterampilan karyawan. Para karyawan yang selalu mendapat pengarahan atau bimbingan dari atasan, cenderung melakukan kesalahan atau penyimpangan lebih sedikit dibandingkan dengan karyawan yang tidak memperoleh bimbingan”

Berdasarkan penjelasan diatas dapat dikatakan bahwa pengawasan sebagai salah satu fungsi manajerial yang mempunyai peranan yang sangat penting dalam pelaksanaan dari berbagai kegiatan unit kerja agar sesuai dengan peraturan awal dari organisasi. Pengawasan ini tidak hanya untuk mencari kesalahan, tetapi untuk menentukan apa yang salah di dalam pelaksanaan kegiatan tersebut, sehingga tidak terjadi penyimpangan dari tujuan dan sasaran utama organisasi.

Tujuan pengawasan pada dasarnya adalah untuk mengamati apa yang sungguhsungguh terjadi serta membandingkannya dengan apa yang seharusnya terjadi. Bila ternyata kemudian ditemukan adanya penyimpangan atau hambatan, maka penyimpangan atau hambatan itu diharapkan dapat segera dikenali agar dapat diambil tindakan koreksi. Melalui tindakan koreksi ini, maka pelaksanaan kegiatan yang bersangkutan diharapkan masih dapat tercapai secara maksimal (Pratuvaliandry, 2009).

Menurut Ardita (2018) 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 mencangkup 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.

Untuk melaksanakan Pengawasan Fungsional yang dijalankan oleh lnspektorat sebagai badan Pengawasan Daerah Kota Bandar Lampung juga pada SK Mendagri No. 6 tahun 2003 sebagai berikut:

* + - 1. Pengawasan Rutin.

Yaitu dimaksud pengawasan rutin yaitu pengawasan yang ditunjukan dalam objek kinerja Instansi Pemerintahan yang meliputi pengelolaan Aspek Keuangan, Kepegawaian dan perlengkapan.

* + - 1. Pengawasan Khusus.

Yang dilaksanakan dalam pengawasan yang dilakukan terhadap suatu kegiatan instansi pemerintah yang diduga terjadi kemungkinan adanya kesalahan administrasi dan adanya kemungkinan terjadi tindak pidana korupsi berdasarkan laporan masyarakat dan inisiatif Inspektorat.

* + - 1. Monitoring.

Sedangkan monitoring yaitu seiring dengan pengawasan yang dilakukan sepanjang suatu kegiatan atau proyek sedang berlangsung dan bertujuan kegiatan tersebut sesuai fungsi dan sasaran

Menurut Anugriani (2014) secara umum terdapat tiga indikator yang digunakan dalam kegiatan pengawasan, yaitu:

1. Input (masukan) pengawasan Input (masukan) pengawasan adalah segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan dengan baik untuk menghasilkan keluaran. Input dalam kegiatan pengawasan terkait dengan sumber daya manusia, anggaran yang tersedia, sarana dan prasarana, serta waktu yang dipergunakan dalam melaksanakan aktivitas pengawasan.
2. Proses pengawasan Proses pengawasan merupakan tahapan-tahapan yang dilalui selama menjalankan aktivitas pengawasan. Proses pengawasan berkaitan erat dengan tahap persiapan, tahap pelaksanaan, dan tahap pelaporan.
3. Output (keluaran) pengawasan Output (keluaran) pengawasan adalah sesuatu yang diharapkan dapat dicapai dari suatu kegiatan pengawasan yang telah dilaksanakan. Output pengawasan terkait dengan laporan hasil pengawasan dan pengaruhnya terhadap obyek yang diperiksa atau pihak-pihak terkait lainnya.
   1. **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) informasi yang disampaikan tepat waktu dapat digunakan sebagai dasar untuk membantu dalam pengambilan keputusan ekonomi dan untuk menghindari tertundanya pengambilan keputusan. Sedangkan menurut Nadirsyah (2012) Ketepatan 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 dalam 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
   1. **Penelitian Terdahulu**

Penelitian-penelitian yang menjadi referensi penelitian tentang kinerja anggaran yaitu:

**Tabel 2.1**

**Penelitian Terdahulu**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Nama Peneliti** | **Judul Penelitian** | **Variabel Penelitian** | **Hasil Penelitian** |
| Purnomo (2018) | Akuntabilitas, Transparansi, Pengawasan dan Kinerja Anggaran Berkonsep *Value for money* | Independen:  Akuntabilitas, Transparansi, Pengawasan.  Dependen:  Kinerja Anggaran | Hasil penelitian dengan evaluasi inner model menunjukkan secara parsial akuntabilitas, transparansi, dan pengawasan berpengaruh signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money* pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Bandung. |
| Setiyan  Ningrum (2017) | Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, Dan Pengawasan Terhadap Kinerja Anggaran Dengan Konsep *Value for money* Pada Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) Di Yogyakarta | Independen:  Akuntabilitas, Transparansi, Pengawasan.  Dependen:  Kinerja Anggaran | Hasil penelitian menunjukkan bahwa (1) Akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kinerja Anggaran dengan Konsep *Value for money*. (2) Transparansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kinerja Anggaran dengan Konsep *Value for money*. , (3) Pengawasan berpengaruh positif signifikan terhadap Kinerja Anggaran dengan Konsep *Value for money*. |
| Ardita (2017) | Pengaruh Transparansi, Akuntabilitas, Dan Pengawasan Terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep *Value for mone*  Pada Instansi Pemerintah Di Kabupaten Ogan Ilir | Independen:  Akuntabilitas, Transparansi, Pengawasan.  Dependen:  Kinerja Anggaran | Hasil penelitian menunjukan Transparansi secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for money*. Akuntabilitas secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for money*. Pengawasan secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *Value for money*. |
| Pertiwi (2015) | Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, Dan Pengawasan Terhadap Pengelolaan Anggaran Berkonsep *Value for money* Pada Instansi Pemerintah (Studi Empiris SKPD Provinsi Riau) | Independen:  Akuntabilitas, Transparansi, Pengawasan.  Dependen:  Kinerja Anggaran | Akuntabilitas berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap pengelolaan anggaran berkonsep berkonsep *value for money*. Transparansi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap pengelolaan anggaran berkonsep *value for money*. Pengawasan berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap pengelolaan anggaran berkonsep *value for money* pada Instansi Pemerintah Provinsi Riau. |
| Wandari (2015) | Pengaruh akuntabilitas, transparansi, ketepatan waktu dan pengawasan internal terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money* pada instansi pemerintah di kabupaten buleleng | Independen:  Akuntabilitas, Transparansi,  Ketepatanwaktu,  Pengawasan.  Dependen:  Kinerja Anggaran | Hasil penelitian menunjukkan bahwa: (1) akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money* (2) transparansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money* (3) ketepatan waktu berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money* dan (4) pengawasan internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. |

Sumber: Penelitian Terdahulu

* 1. **Kerangka Pemikiran**

Menurut Sugiyono (2016), “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:

**Akuntabilitas**

**(X1)**

**Pengawasan**

**(X3)**

**Transparasi**

**(X2)**

**Kinerja Anggaran**

**(Y)**

**Ketepatan Waktu**

**(X4)**

**Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**

* 1. **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.

* + 1. **Hubungan Akuntabilitas Terhadap Kinerja Anggaran**

Akuntabilitas Publik merupakan suatu kewajiban bagi pemegang amanah, untuk memberikan pertanggungjawaban, menyakijan dan mengungkapkan informasi yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah dalam hal ini sebagai principal yang mempunyai hak dan kewenangan dalam pertanggungjawaban tersebut (Mardiasmo 2016). Garini (2011) menyatakan bahwasanya akuntabilitas berimplikasi signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Semakin kuat diterapkannya akuntabilitas, maka berimbas pada semakin tingginya kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Alasannya, untuk memperoleh hasil kinerja anggaran yang bagus perlu adanya tanggungjawab terhadap anggaran sehingga mampu memberikan hasil pelaporan keuangan sesuai yang diharapkan.

Menurut Purnomo (2018) Akuntabilitas telah diimplementasikan dengan sangat memadai, dan berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Oleh karenanya semakin baik penerapan akuntabilitas maka akan semakin tinggi pula capaian kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Untuk hubungan akuntabilitas dengan kinerja anggaran berkonsep *value for money*, peneliti mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Wandari (2015) yang menyatakan bahwa akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Jika semakin kuat penerapan akuntabilitas, maka semakin tinggi pula kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Hal ini dikarenakan untuk menghasilkan kinerja anggaran yang baik dibutuhkan pertanggungjawaban anggaran agar dapat menghasilkan laporan keuangan yang diharapkan. Setiyanningrum (2017) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif terhadap pengelolaan anggaran. Dari uraian tersebut, maka peneliti mengambil hipotesis pertama:

H1 : Akuntabilitas berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*

* + 1. **Hubungan Transparansi Terhadap Kinerja Anggaran**

Menurut Arifani (2018) Transparansi merupakan prinsip yang menjamin bahwa setiap orang memiliki kewenangan dan kebebasan untuk memperoleh informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan, seperti informasi tentang kebijakan, proses pembuatannya, pelaksaannya sampai hasil-hasil yang akan dicapai. Transparansi dalam angggaran dapat digunakan sebagai sarana pencegahan penyalahgunaan anggaran seperti korupsi sebagai alat untuk mengidentifikasi kelemahan dan kekuatan kebijakan, meningkatkan akuntabilitas, meningkatkan kepercayaan masyarakat. Adanya transparansi membuat masyarakat semakin kritis dalam menilai setiap kejadian yang ada sehingga menjadi alat pengendalian terhadap pemerintah. Garini (2011), yang menyatakan bahwasanya keterbukaan dalam penganggaran mampu menaikkan performa anggaran dengan konsep *value for money*. Hasil riset mengindikasikan bahwasanya semakin kuat dilaksanakannya transparansi, maka semakin tinggi pula performa anggaran dengan konsep *value for money*.

Menurut Purnomo (2018) Transparansi telah diimplementasikan dengan sangat memadai, dan berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Oleh karenanya semakin baik penerapan transparansi maka akan semakin tinggi pula capaian kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Wardani (2015), yang menyatakan bahwa transparansi (keterbukaan) dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan kinerja anggaran yang berkonsep *value for money* untuk menghasilkan anggaran yang diharapkan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa semakin kuat transparansi, maka semakin tinggi pula kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Hal ini didukung penelitian yang dilakukan oleh Anugriani (2014) yang menunjukkan bahwa transparansi berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Dari uraian tersebut, maka peneliti mengambil hipotesis kedua

H2 : Transparasi berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*

* + 1. **Hubungan Pengawasan Terhadap Kinerja Anggaran**

Pengawasan internal memberikan keyakinan yang memandai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien. Efisiensi dan efektivitas merupakan elemen utama dari kinerja anggaran berkonsep *value for money* pada organisasi sektor publik (Mardiasmo, 2016). Oleh karena itu, pengawasan internal berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Sedangkan menurut Fernandes (2015) Pengawasan pada dasarnya adalah untuk mengamati apa yang sungguh-sungguh terjadi serta membandingkannya dengan apa yang seharusnya terjadi. Bila ternyata kemudian ditemukan adanya penyimpangan atau hambatan didalam penganggaran, maka penyimpangan atau hambatan itu diharapkan dapat segera dikenali agar dapat diambil tindakan koreksi. Melalui tindakan koreksi ini, maka pelaksanaan kegiatan yang bersangkutan diharapkan masih dapat tercapai secara maksimal.

Menurut Purnomo (2018) Pengawasan telah diimplementasikan dengan sangat memadai, dan berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Oleh karenanya semakin baik penerapan pengawasan maka akan semakin tinggi pula capaian kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Dengan adanya pengawasan ini diharapkan setiap pelaksanaan kegiatan dapat dicegah atau diperbaiki penyimpangannya. Hasil penelitian Wiguna, dkk (2015) yang menyatakan bahwa pengawasan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pemerintahan daerah. Hasil penelitian Wandari (2015) menunjukkan bahwa pengawasan mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Adanya pengawasan ini mampu mencegah praktik-praktik menyimpang, sehingga dapat dikatakan bahwa pengawasan yang baik akan meningkatkan kinerja anggaran dengan konsep *Value for money*. Dari uraian tersebut, maka peneliti mengambil hipotesis kedua

H3 : Pengawasan berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*

* + 1. **Hubungan Ketepatan Waktu Terhadap Kinerja Anggaran**

Menurut Wandari (2015) Dalam pengelolaan anggaran yang juga menjadi faktor penting yaitu ketepatan waktu. Sebuah anggaran dituntut juga dalam halnya ketepatan waktu dimana diharapkan adanya komunikasi informasi secara lebih awal, untuk menghindari adanya keterlambatan atau penundaan dalam pengambilan keputusan dalam menyusun anggaran. Ketepatan waktu dalam menyusun dan melaporkan anggaran merupakan tugas dari pemerintah agar kinerja anggaran dapat dilakukan secara maksimal. Dalam pengelolaan anggaran, sebuah anggaran dituntut dalam ketapatan waktu dimana diharapkan adanya komunikasi secara lebih awal, untuk menghindari adanya keterlambatan atau penundaan dalam pengambilan keputusan dalam menyusun anggaran agar kinerja anggarannya dapat maksimal. Jika hal tersebut dipahami oleh seluruh karyawan, dapat dipastikan kinerja anggaran akan semakin baik. Dengan demikian ketepatan waktu dari individu dapat meningkatkan keberhasilan organisasi sesuai tujuan sehingga dapat memberikan dampak yang baik terhadap hasil dari kinerja anggaran berkonsep *value for money* (Kristanti, 2019).

Chariri (2011) mendefinisikan ketepatan waktu (timeliness) merupakan sebuah informasi bagi pembuat keputusan pada saat dibutuhkan dan sebelum informasi tersebut telah kehilangan kemampuannya untuk mempengaruhi sebuah keputusan. Hasil penelitian tersebut juga didukung oleh penelitian Wandari (2015) yang menyatakan bahwa ketepatan waktu berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Sedangkan menurut Kristanti (2019) semakin meningkatnya ketepatan waktu dalam penyusunan maupun pelaporan anggaran, maka semakin meningkat pula kinerja anggarannya.

H4 : Ketepatan waktu berpengaruh terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*.