

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1 Kajian Teori

##### 2.1.1 Teori Atribusi

Teori atribusi menjelaskan bagaimana seseorang menilai orang lain, terutama dihubungkan dengan memaknai perilaku dari seseorang (Robbins, 2003: 57). Berdasarkan teori tersebut, penilaian terhadap individu akan sangat dipengaruhi dengan pemaknaan terhadap perilaku individu tersebut. Teori atribusi pertama kali dikembangkan oleh Fritz Heider menjelaskan bahwa perilaku individu ditentukan oleh adanya *internal forces*, yaitu faktor yang ada dalam diri individu, dan *external forces*, yaitu faktor yang berasal dari luar individu (Ikhsan dan Ishak, 2005: 55). Teori atribusi ini merupakan proses tentang bagaimana individu menginterpretasi peristiwa, alasan maupun penyebab atas perilakunya (Luthans, 2005 : 182). Oleh sebab itu, dalam berperilaku individu akan termotivasi berdasarkan pemahamannya terhadap sebab atas kejadian tertentu atau lingkungan di mana ia berada.

Atribusi merupakan proses kognitif seseorang dalam menarik kesimpulan atas rasionalisasi perilakunya. Menurut Saputra (2012), secara umum teori atribusi terdiri dari dua jenis, yaitu atribusi disposisional yang menganggap bahwa perilaku individu berasal dari faktor internal seperti motivasi dan kepribadian, dan atribusi situasional yang menganggap bahwa perilaku seseorang berasal dari hubungan dirinya dengan faktor eksternal atau lingkungan (pengaruh sosial).

Pada dasarnya, teori ini mengacu pada bagaimana individu menjelaskan penyebab perilaku dirinya sendiri atau orang lain apakah berasal dari internal atau eksternal. Perilaku seseorang dapat berasal dari internal jika alasan perilaku tersebut mengarah pada kemampuan, pengetahuan, atau usaha individu. Sementara itu, perilaku seseorang yang berasal dari eksternal dapat berupa keberuntungan, kesempatan, dan lingkungan (Robbins, 1996).

Teori atribusi dapat digunakan untuk menjelaskan bagaimana aparat penyusun anggaran dalam pemerintah daerah dalam menyusun anggaran dipengaruhi oleh dua faktor yaitu, faktor internal dan eksternal. Ketika aparat penyusun anggaran memandang bahwa faktor-faktor penentu berada dalam kendali individu (*internal force*), maka individu akan cenderung bertindak untuk secara optimal memengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan sebelumnya. Sebaliknya, ketika pandangannya adalah faktor pengendali tersebut berada di luar kendali organisasi (*external force*), maka individu akan merasa tidak cukup kuat untuk memengaruhi organisasi dalam mencapai sasaran yang ingin dicapai. Berdasarkan teori atribusi dalam penelitian ini, tata kelola pemerintahan merupakan *internal force* dari individu yang melakukan penyusunan anggaran karena perilaku tersebut mengarah pada kemampuan, pengetahuan, atau usaha individu, sedangkan partisipasi anggaran merupakan *external forces* karena perilaku individu berasal dari kerjasama maupun komunikasi yang terbangun antar individu sebagai partisipan penyusun anggaran. Teori ini juga dapat menentukan bagaimana arah perilaku aparat penyusun anggaran, ketika cenderung berperilaku positif maka individu akan berusaha menghindari selisihan anggaran dan menginternalisasi prinsip tata kelola pemerintahan, sementara ketika individu cenderung berperilaku negatif atau dengan kata lain merasa mampu melakukan tindakan apapun dalam

mencapai tujuan, maka hal ini justru akan mampu menciptakan senjangan anggaran serta mengabaikan prinsip tata kelola pemerintahan.

### **2.1.2 Teori Penetapan Tujuan (*Goal Setting Theory*)**

Teori penetapan tujuan atau *goal setting theory* awalnya disampaikan oleh Edwin Locke pada akhir tahun 1960. Tahun 1968 Locke mempublikasi artikelnya yang menunjukkan adanya keterkaitan antara tujuan dan kinerja seseorang terhadap tugas. Penetapan tujuan mempunyai empat metode dalam menstimulasi individu untuk meningkatkan kinerja. Pertama, penetapan tujuan dapat menuntun atensi individu untuk lebih fokus pada pencapaian tujuan. Kedua, penetapan tujuan dapat menunjang individu untuk mengatur upayanya dalam mencapai tujuan. Ketiga, adanya penetapan akan tujuan dapat meningkatkan kesungguhan individu dalam mencapai tujuan tersebut. Keempat, tujuan mengakomodasi individu untuk menetapkan strategi dan melakukan tindakan sesuai yang telah direncanakan (Kinicki dan Kreitner, 2004). Maka dari itu, dengan adanya penetapan tujuan akan dapat meningkatkan kinerja individu.

Probabilitas yang besar akan tujuan dapat mempengaruhi kinerja ketika pegawai menerima dan bertanggung jawab terhadap tujuan tersebut (Luthans, 2010: 186). Miller dan Monge (1986) menyatakan bahwa pegawai tingkat bawah biasanya lebih banyak mengetahui apa yang dilakukan dalam mencapai tujuan dibandingkan manajemen. Dengan demikian, partisipasi dari pegawai akan menciptakan komitmen dan penerimaan akan tujuan yang paling baik. Pernyataan ini juga disampaikan oleh (Sholihin, *et al.*, 2011) yang menyatakan bahwa partisipasi dalam penetapan tujuan merujuk pada seberapa dalam pegawai terlibat di dalamnya baik berupa tujuan keuangan (anggaran) dan tujuan non-keuangan.

Partisipasi pegawai dalam penyusunan tujuan khususnya dalam penelitian ini dapat menambah rasa penerimaan dan komitmen terhadap tujuan. Teori penetapan tujuan menunjukkan bahwa partisipasi dapat meningkatkan komitmen tujuan (Locke, *et al.*, 1988). Meningkatnya komitmen pegawai dan penerimaan tujuan tersebut akan meningkatkan kinerja pegawai itu sendiri. Hal ini sesuai dengan teori Locke (1968) yang mengatakan bahwa penetapan tujuan dengan partisipasi pegawai akan meningkatkan kinerja dibandingkan dengan penetapan tujuan tanpa adanya partisipasi pegawai. Partisipasi dapat membimbing pegawai terhadap penerimaan yang lebih besar akan tujuan yang disusunnya (Latham dan Gary, 1976).

## **2.2 Anggaran**

Bastian (2009: 79) menjelaskan bahwa anggaran merupakan perkiraan pengeluaran dan penerimaan yang diharapkan terjadi dalam periode tertentu. Sedangkan menurut Ikhsan (2010: 226) anggaran merupakan suatu rencana yang dituangkan dalam satuan moneter dan disusun secara runtut untuk periode mendatang. Selain itu, Mardiasmo (2009: 61) menjelaskan bahwa anggaran merupakan perkiraan kinerja yang akan dicapai selama periode waktu tertentu dalam ukuran finansial. Pengertian yang lain disampaikan oleh Halim dan Kusufi (2012: 50) yang menyatakan bahwa anggaran merupakan dokumen akuntabilitas yang berisi estimasi kinerja, baik berupa penerimaan dan pengeluaran. Anggaran disajikan dalam ukuran moneter serta menyertakan data masa lalu sebagai bentuk pengendalian dan penilaian kinerja. Dari berbagai pengertian ini, dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan instrumen perencanaan dalam satuan moneter yang berisi tentang sasaran kinerja yang akan dicapai pada periode mendatang.

Selanjutnya, anggaran disusun untuk menjadi acuan kerja pada masa yang akan datang agar organisasi dapat berjalan sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien. Syakhroza (2003) menjelaskan bahwa anggaran berfungsi sebagai standar efektivitas dan standar efisiensi. Amir (2012) juga menegaskan bahwa anggaran yang baik dibutuhkan setiap organisasi untuk melaksanakan strategi organisasi agar lebih efektif.

### **2.2.1 Anggaran Pemerintah Daerah**

Pada instansi pemerintah, anggaran menjadi alat yang penting dalam perencanaan dan pertanggungjawaban pengelolaan dana masyarakat. Otonomi daerah telah memberikan wewenang yang luas kepada pemerintah daerah untuk mengurus daerah otonomnya masing-masing. Hal ini juga termasuk dalam penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). APBD adalah rancangan keuangan pemerintahan daerah setiap tahunnya atas persetujuan DPRD yg ditetapkan dengan peraturan daerah (PP nomor 58 tahun 2005). Selanjutnya, Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Keuangan Daerah menjelaskan bahwa APBD disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan dan kemampuan pendapatan daerah serta berpedoman pada Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD).

Dalam menyusun APBD, sistem penganggaran daerah berbasis prestasi kerja sebagai model perencanaan partisipasi. Mardiasmo (2009: 71) menjelaskan bahwa proses perencanaan APBD melalui pendekatan perencanaan *bottom-up* yang tetap mengacu pada arah kebijakan pembangunan pemerintah pusat. Permendagri No. 37 Tahun 2014 tentang Pedoman Penyusunan APBD 2015 menjelaskan bahwa proses penyusunan APBD dimulai dari kepala daerah yang menyampaikan agenda kebijakan umum APBD (KUA) serta Prioritas dan Plafon

Anggaran Sementara (PPAS) berdasarkan RKPD dan pedoman penyusunan APBD yg ditetapkan oleh Mendagri setiap tahun. Selanjutnya, berdasarkan Nota Kesepakatan KUA dan PPAS, Kepala Daerah mengeluarkan Surat Edaran (SE) tentang pedoman penyusunan RKA-SKPD yang dibuat oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD). Selanjutnya, kepala SKPD sebagai pengguna anggaran menyusun RKA-SKPD yang dapat diwakilkan kepada kepala unit kerja (kuasa pengguna anggaran) di masing-masing SKPD (PP Nomor 58 Tahun 2005). Lebih lanjut, unit kerja di masing-masing SKPD melibatkan kepala bagian/bidang dalam menyusun RKA-SKPD. Melibatkan kepala unit kerja dan kepala bagian/bidang di masing-masing SKPD oleh kepala SKPD merupakan wujud dari penerapan anggaran partisipatif di lingkungan Pemerintah Daerah.

Anggaran yang telah disahkan selanjutnya akan dikendalikan oleh pejabat pelaksana teknis kegiatan (PPTK) di masing-masing SKPD agar berjalan sesuai anggaran yang telah ditetapkan. PPTK bertindak sebagai pengendali anggaran yang mencakup beberapa bagian/bidang agar dapat direalisasikan sesuai dengan anggaran yang telah disahkan. Dapat disimpulkan bahwa tugas PPTK adalah untuk meminimalkan varians realisasi anggaran.

### **2.3 Anggaran Partisipatif**

Partisipasi merupakan suatu proses keterlibatan mental dan emosional seseorang dalam lingkungan kelompok yang ikut dalam memberikan kontribusi terhadap suatu keputusan mengenai tujuan organisasi (Davis dan Newstrom, 1985). Partisipasi anggaran mengacu pada tingkat dimana manajer berpartisipasi dalam mempersiapkan anggaran dan mempengaruhi sasaran anggaran pada masing-masing pusat pertanggungjawaban. Penyusunan anggaran yang partisipatif mendorong manajer untuk mencapai tujuan dan berpartisipasi pada pekerjaan. Caplan (1971) menyatakan bahwa ada dua keuntungan yang

berkaitan dengan partisipasi, yaitu menimbulkan suatu sikap untuk berani bertanggungjawab dari para manajer serta akan meningkatkan kemungkinan bahwa tujuan anggaran akan diterima oleh setiap manajer sebagai tujuan mereka sendiri.

Penjelasan mengenai partisipasi anggaran memberikan suatu pemahaman bahwa dalam penyusunan anggaran, bawahan diberikan kesempatan untuk ikut terlibat memberikan kontribusi mengenai arah kerja selama kurun waktu tertentu. Kesempatan yang dimiliki bawahan dalam proses penyusunan anggaran ini dapat memaksimalkan fungsi pengendalian, yaitu masing-masing individu yang terlibat dapat lebih merasa bertanggung jawab atas anggaran yang disepakati. Sehingga, kinerja pegawai/karyawan dapat lebih terarah karena masing-masing telah mengetahui secara jelas apa yang akan dilakukan pegawai dalam mencapai tujuan organisasi. Partisipasi dapat memberikan efek positif bagi kelangsungan lingkungan pekerjaan, ketika perilaku karyawan sangat baik karena komunikasi terjalin dengan baik tentunya akan dapat meningkatkan kerja sama di antara manajer (Siegel dan Marconi, 1989). Namun, partisipasi dalam penyusunan anggaran untuk setiap organisasi berbeda-beda, yaitu setiap organisasi menetapkan sendiri bagaimana tingkat partisipasi bawahan serta batasan-batasan dalam proses penyusunan anggaran.

Proses partisipasi anggaran akan timbul permasalahan ketika terjadi senjangan anggaran dalam tataran pendelegasian dari atasan ke bawahan dalam rangka menentukan anggaran yang sesuai dengan sasaran dan target yang ingin dicapai (Douglas and Weir, 2000; Lupia and McCubbins, 1994). Individu seringkali menentukan anggaran yang lebih mudah untuk dicapainya ketika diberi kesempatan untuk turut serta dalam melakukan penyusunan anggaran sebagai standar kerjanya (Lukka, 1988). Hal ini juga terjadi dalam

lingkungan pemerintahan atau sektor publik karena anggaran digunakan sebagai dasar penilaian program, target, dan anggaran yang ingin dicapai sebagai ukuran dalam menilai keberhasilan pelaksanaan anggaran (Lupia dan McCubbins, 2000).

## **2.4 Kinerja**

Setiap instansi pemerintah pada prinsipnya mempunyai tujuan untuk memberikan pelayanan prima kepada masyarakat. Amins (2012: 31) menjelaskan bahwa keberhasilan organisasi dalam memberikan layanan dapat diamati melalui kinerja yang dihasilkan oleh organisasi tersebut. Selanjutnya, kinerja organisasi diukur dengan kinerja manajerial dan kinerja organisasional (Amins, 2012: 31). Wibowo, (2013: 5) juga menjelaskan bahwa keberhasilan kinerja individu sangat berpengaruh terhadap kinerja organisasi. Pendapat ini menegaskan bahwa kinerja manajerial sangat penting untuk meningkatkan kinerja instansi pemerintah yang kemudian akan meningkatkan pelayanan kepada masyarakat.

Terdapat banyak pakar yang telah memberikan pengertian kinerja. Gibson *et al.* (2012: 537) menyatakan bahwa prestasi kerja adalah hasil dari pekerjaan yang berhubungan dengan tujuan organisasi. Armstrong dan Baron (1998: 15) menjelaskan bahwa kinerja merupakan hasil dari pekerjaan yang mempunyai hubungan kuat antara tujuan strategis organisasi, kepuasan konsumen, dan memberikan kontribusi pada ekonomi. Sedangkan, Wibowo (2013: 4) menjelaskan bahwa kinerja merupakan implementasi dari rencana yang telah disusun. Kinerja manajerial adalah ukuran efektivitas dan efisiensi seorang manajer dalam menjalankan kegiatannya membantu organisasi mencapai tujuannya (Amins, 2012: 31). Dari berbagai pengertian kinerja ini, dapat



disimpulkan bahwa kinerja merupakan pencapaian atas target yang telah ditetapkan sebelumnya.

## **2.5 Senjangan Anggaran**

Perilaku individu menjadi salah satu faktor penyebab senjangan anggaran karena manusia memiliki berbagai perspektif dalam setiap tingkah lakunya. Manajemen memiliki kesempatan dalam melakukan tindakan yang dapat mempengaruhi substansi anggaran (Dunk dan Nouri, 1998). Kesempatan yang dimiliki ini dimanfaatkan oleh pihak manajemen untuk memperoleh kompensasi berdasarkan kinerjanya. Pihak manajemen akan cenderung menetapkan anggaran pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi agar target yang ditetapkan tersebut lebih mudah untuk dicapai. Di sinilah senjangan anggaran yang terjadi dalam proses penganggaran, yaitu dengan menganggarkan pendapatan lebih rendah dari potensi yang dapat dicapai dalam periode tertentu (Anthony dan Govindarajan, 2001).

Senjangan anggaran merupakan selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan dalam penyelesaian tugas dengan jumlah sumber daya yang lebih besar ditujukan untuk tugas tersebut. Senjangan anggaran dibuat dengan menyusun perkiraan penerimaan lebih rendah, kemudian membuat perkiraan belanja lebih tinggi dari yang seharusnya menjadi potensi pada periode tertentu (Ikhsan dan Ishak, 2005). Partisipasi anggaran merupakan suatu proses keterlibatan individu-individu dari berbagai pihak mulai dari atasan sampai bawahan dalam menentukan anggaran pada tahun tertentu. Penyusunan anggaran pemerintah daerah tidak hanya melibatkan kepala SKPD tetapi juga turut mengikutsertakan pegawai atau anggota yang berada di bawah kepala SKPD tersebut. Merchant (1985) memberikan penjelasan bahwa senjangan anggaran diartikan sebagai pengungkapan item-item anggaran yang mudah

untuk dicapai. Senjangan anggaran juga dapat dimaknai sebagai *dysfunctional behavior*, karena partisipan berusaha untuk mengikuti kepentingannya sendiri yang tidak sesuai dengan tujuan awal penyusunan anggaran pemerintah daerah.

## 2.6 Tata Kelola Pemerintahan

Sebagai sebuah konsep, tata kelola tidak memiliki definisi tunggal. Ada banyak pengertian yang bersumber dari berbagai referensi. Menurut Chin (2000) dan Shaw (2003), dua teori utama tata kelola perusahaan adalah *stewardship theory* dan *agency theory*. Asumsi filosofis dari *stewardship theory* berdasarkan sifat manusia yang pada hakekatnya dapat dipercaya, jujur dan mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab terhadap pihak lain. Dengan kata lain, *stewardship theory* memandang manajemen dapat dipercaya untuk melaksanakan tugasnya dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan publik maupun *stakeholders*. Sementara itu, dalam perkembangannya *agency theory* lebih merepresentasikan kenyataan yang ada. Pemikiran mengenai *corporate governance* berkembang mengacu pada *agency theory* dimana pengelolaan suatu perusahaan atau organisasi taat akan ketentuan dan peraturan yang berlaku untuk kinerja perusahaan. Disinilah pentingnya tata kelola yang baik agar visi dan misi perusahaan dapat tercapai sesuai yang ditargetkan.

Tata kelola pemerintahan menurut Bank Dunia adalah cara yang digunakan dalam mengelola berbagai sumber daya sosial dan ekonomi untuk pengembangan masyarakat. Dijelaskan lebih detail menurut *United Nation Development Program (UNDP)*, tata kelola pemerintahan dimaknai sebagai praktek penerapan kewenangan pengelolaan berbagai urusan, maksudnya adalah terjadi hubungan yang berkesinambungan dan bermanfaat diantara negara dalam peran menciptakan iklim politik dan hukum yg kondusif, sedangkan pada sektor swasta berperan menciptakan lapangan kerja dan pendapatan, serta

masyarakat yang juga berperan mendukung interaksi sosial, ekonomi, politik dan mengajak seluruh anggota masyarakat untuk berpartisipasi kegiatan pemerintahan.

Dari berbagai pengertian di atas tata kelola pemerintahan merupakan tata kelola pada suatu organisasi yang dilandasi oleh etika profesional dalam berusaha/berkarya. Tata kelola pemerintahan menunjukkan tingkat kompetensi dan efektivitas lembaga yang transparan. Masyarakat dapat menyampaikan pandangan tentang cara mengelola urusan pada tingkat lokal sehingga lembaga terkait dapat mencerminkan kebutuhan dan aspirasi masyarakat. Tata kelola pemerintahan didasarkan pada keinginan masyarakat yang diperoleh melalui pemilihan yang berkala, bebas dan adil serta partisipasi penduduk dalam pembuatan keputusan dan pembangunan konsensus dalam masyarakat. Walaupun demikian, tata kelola pemerintahan tidak berarti bahwa pemerintah melimpahkan otoritas atau tanggung jawabnya. Namun, pemerintah harus berperan lebih efektif dari sebelumnya, baik secara internal maupun saat berhubungan dengan negara lain.

### **2.6.1 Unsur Utama Tata Kelola Pemerintahan**

Rochman (2000: 151) mengemukakan bahwa tata kelola pemerintahan memiliki empat unsur utama, yaitu: (1) akuntabilitas (*accountability*); (2) adanya kerangka hukum (*rule of law*); (3) informasi (*information*); dan (4) transparansi (*transparency*). Bhatta (1996) juga menyatakan terdapat empat unsur utama tata kelola pemerintahan, yaitu: (1) akuntabilitas (*accountability*); (2) transparansi (*transparency*); (3) keterbukaan (*openness*); dan (4) adanya kerangka hukum (*rule of law*). Unsur-unsur tersebut di atas dapat dijabarkan sebagai berikut:

### 1. Akuntabilitas

Akuntabilitas merupakan tugas suatu unit organisasi untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan, pengendalian terhadap sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dibuat untuk pencapaian tujuan pada periode tertentu.

### 2. Transparansi (*Transparency*)

Transparansi (*transparency*) lebih mengarahkan pada kejelasan proses perumusan serta implementasi program, kebijakan dan proyek yang dilaksanakan pemerintah. Pemerintah harus bersifat transparan terhadap rakyatnya baik ditingkat pusat maupun di daerah.

### 3. Keterbukaan (*Openness*)

Keterbukaan (*openness*) memberikan kesempatan bagi rakyat untuk memberi kritik dan tanggapan kepada pemerintah serta mudahnya mengakses informasi jalannya pemerintahan sebagai bentuk penilaian rakyat.

### 4. Kerangka Hukum (*Rule of Law*)

Prinsip *rule of law* merupakan kepercayaan masyarakat akan kepastian hukum sesuai dengan prinsip keadilan terhadap setiap kebijakan publik yang dibuat pemerintah. Setiap peraturan perundang-undangan dan kebijakan publik harus dirumuskan, ditetapkan, dan dilaksanakan berdasarkan prosedur baku yang telah diketahui oleh masyarakat umum. Selain itu masyarakat juga memiliki kesempatan untuk mengevaluasi peraturan yang ditetapkan pemerintah.