

DIMENSI KEPERILAKUAN DARI PENGANGGARAN PARTISIPATIF

Oleh; Niswatin

Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Negeri Gorontalo

Abstrak

Pencapaian tujuan suatu organisasi membutuhkan peran semua anggota yang ada dalam organisasi karena tujuan organisasi merupakan alat untuk menyatukan semua unsur yang ada dalam organisasi. Tujuan organisasi agar mudah tercapai maka diperlukan suatu pedoman dalam bentuk kuantitatif dan dapat diukur, pedoman tersebut adalah anggaran. Untuk mencapai tujuan tersebut, anggaran sebaiknya disusun dengan melibatkan orang-orang yang berkompeten (anggaran partisipatif), dengan pendekatan tersebut dapat meningkatkan kinerja manajerial dan menghindari adanya perilaku disfungsional yang akan merugikan organisasi. Berdasarkan review literatur yang dilakukan oleh Penulis, ditemukan bahwa anggaran partisipatif mempengaruhi peningkatan kinerja manajerial dan mengurangi kesenjangan anggaran dengan tetap mempertimbangkan faktor-faktor yang memediannya yaitu aspek keperilakuan (pendekatan kontijensi) seperti: motivasi, *job relevant information*, komitmen pada tujuan, keadilan, struktur dan kultur organisasional, dan ketidakpastian lingkungan. Artinya bahwa untuk mencapai tujuan dari anggaran partisipatif tentunya perlu dipertimbangkan faktor-faktor yang menunjang peningkatan kinerja manajerial lainnya.

Kata Kunci: *Anggaran Partisipatif, Aspek Keperilakuan, dan Kinerja Manajerial*

PENDAHULUAN

Gagasan untuk melibatkan partisipan (anggota dalam organisasi) merupakan ide dasar dalam memahami hubungan antara manusia adalah keyakinan bahwa partisipasi berpotensi besar mengatasi masalah dalam organisasi. Peningkatan produktivitas timbul adanya kebebasan berkreasi pada tiap individu, yang kemudian peran pimpinan adalah menciptakan suatu iklim yang memungkinkan para anggota organisasi menciptakan iklim yang memungkinkan para anggota organisasi berpartisipasi penuh dalam proses pengambilan keputusan (Sahmudin *et al*, 2001). Pada akhirnya, para individu yang berpartisipasi menghargai tanggung jawab yang diberikan pada mereka, sehingga moral menjadi tinggi dan motivasi bertambah.

Bergesernya sistem manajerial tradisional ke era *new publik management* yang berfokus pada perbaikan kinerja organisasi mengakibatkan dibutuhkan perubahan manajerial, yaitu manajer diarahkan untuk lebih berpartisipasi dalam pembuatan keputusan terutama bagi manajer level menengah dan bawah. Salah satu contohnya adalah partisipasi dalam penyusunan anggaran (anggaran partisipatif).

Hal lain yang penting untuk dipahami tentang penganggaran partisipatif adalah bahwa partisipasi dalam proses pembuatan anggaran dikatakan oleh banyak pihak sebagai obat untuk memenuhi kebutuhan martabat dan aktualisasi-diri dari anggota organisasi. Dengan kata lain, pekerja dan manajer level bawah dan menengah dalam keputusan yang menghasilkan penentuan tujuan operasional dan tatanan kinerja. Ini digunakan baik sebagai mekanisme untuk memberitahukan manajer level menengah dan bawah tentang apa yang ingin dicapai oleh manajemen puncak dan sebagai alat untuk mengontrol pengeluaran orang dan memotivasi kinerja yang optimum.

Banyak Peneliti yang tertarik untuk menemukan hubungan dan pengaruh antara anggaran partisipatif, hasil yang diperoleh dari penelitian menunjukkan bahwa antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial tidak dapat disimpulkan secara konklusif, namun Govindarajan, 1986 (dalam Fahrianta dan Ghozali, 2002) mengemukakan bahwa untuk menyelesaikan perbedaan tersebut, dapat dilakukan dengan pendekatan kontijensi, pendekatan sistematis ini mengevaluasi berbagai kondisi variabel atau faktor-faktor yang dapat mempengaruhi hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

PEMBAHASAN

Pengertian Anggaran, Peranan Anggaran, dan Anggaran Partisipatif

Anggaran merupakan rencana laba jangka pendek yang komprehensif, yang membuat tujuan dan target manajemen dilaksanakan dan sebagai salah satu alat perencanaan dan pengendalian manajerial yang efektif dalam bentuk keuangan. Anggaran adalah alat manajerial yang memastikan pencapaian target organisasional dan memberikan pedoman yang rinci untuk operasi harian (Ikhsan dan Ishak, 2005: 160).

Schiff dan Lewin, 1970 (dalam Sahmudin *et al*, 2001) menjelaskan anggaran yang disusun memiliki dua peranan, yaitu:

1. Anggaran berperan sebagai perencanaan, yaitu anggaran berisi tentang ringkasan rencana-rencana keuangan organisasi di masa mendatang.

2. Anggaran berperan sebagai kriteria kinerja yang harus dihasilkan, yaitu anggaran dipakai sebagai suatu sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial.

Ada tiga tahapan utama dalam proses penyusunan anggaran (Ikhsan dan Ishak, 2005:161-162), yaitu:

1. Penetapan tujuan
Aktivitas perencanaan dimulai dengan menerjemahkan tujuan organisasi yang luas ke dalam tujuan-tujuan aktivitas yang khusus. Konsep utama perilaku yang berpengaruh terhadap tahapan penetapan tujuan adalah proses perencanaan meliputi partisipasi, kesesuaian tujuan, dan komitmen.
2. Tahap implementasi
Pada tahap ini, rencana formal tersebut digunakan untuk mengkomunikasikan tujuan dan strategi organisasi, serta untuk memotivasi orang secara positif dalam organisasi.
3. Tahap pengendalian dan evaluasi kinerja
Setelah anggaran diimplementasikan, maka anggaran tersebut berfungsi sebagai elemen kunci dalam pengendalian.

Pada dasarnya penyusunan anggaran dapat dilakukan dengan dua pendekatan, yaitu: (1) Penganggaran partisipatif (*bottom-up*), dan (2). Penganggaran otoriter (*top-down*). Efektivitas pelaksanaan anggaran terwujud bilamana didukung dan adanya partisipasi orang-orang, baik para manajer maupun karyawan yang ada dalam organisasi. Partisipasi adalah suatu "proses pengambilan keputusan bersama oleh dua bagian atau lebih pihak di mana keputusan tersebut akan memiliki dampak masa depan terhadap mereka yang membuatnya". Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran diklaim oleh sebagian orang sebagai obat mujarab untuk memenuhi kebutuhan akan harga diri dan aktualisasi diri dari para anggota organisasi, partisipasi tersebut dikenal dengan istilah anggaran partisipatif (Ikhsan dan Ishak, 2005:173).

Aspek Keperilakuan Dalam Anggaran

Anggaran mempunyai dampak yang besar terhadap perilaku manusia. Anggaran memberikan informasi kepada manusia mengenai apa yang diharapkan dan kapan harus dilaksanakan. Anggaran memberikan batas mengenai apa yang boleh dibeli dan seberapa banyak boleh dibeli, anggaranpun dapat membatasi ruang gerak manusia.

Penyusunan anggaran dapat dilakukan dengan pendekatan *top-down* dan atau *bottom-up*. Anggaran yang ditetapkan sepihak oleh atasan (*top-down approach*) akan membawa konsekuensi yang berbeda kalau anggaran disusun atas dasar partisipasi. Menurut Anthony dan Govindarajan, 1992 (dalam Fahrianta dan Ghozali, 2002) pendekatan *top-down* bisa menimbulkan perilaku disfungsi, sedangkan pendekatan *bottom-up* atau partisipasi memungkinkan terjadinya negosiasi di antara para manajer untuk mencapai tujuan organisasi. Partisipasi manajer menengah dan bawah dalam penyusunan anggaran akan mengurangi ketimpangan informasi dalam organisasi, serta dapat menimbulkan komitmen yang lebih besar kepada para manajer untuk melaksanakan dan memenuhi anggaran, sehingga akan meningkatkan kinerja manajerial.

Akuntan manajemen (akuntan internal) sangat berkepentingan terhadap proses penyusunan anggaran. Akuntan manajemen merupakan pihak yang menyediakan informasi untuk penyusunan anggaran. Akuntan manajemen juga nantinya akan menggunakan informasi dari anggaran yang dibuat untuk kepentingan evaluasi kinerja atas dasar anggaran tersebut. Bila si akuntan manajemen juga ditunjuk membawahi departemen anggaran, mereka yang akan mengumpulkan anggaran dari unit-unit dan menggabungkan setiap unit setelah terlebih dahulu melakukan proses pengecekan pertama. Oleh karenanya, akuntan manajemen harus memahami aspek keperilakuan dalam proses penyusunan anggaran agar tercipta anggaran yang tidak merugikan perusahaan. Konsekuensi yang bersifat disfungsi dapat terjadi dalam proses penyusunan anggaran ini, seperti *distrukt, resistance, internal konflik*, dan perilaku lainnya (Ikhsan dan Ishak, 2005:163-167). Perilaku disfungsi adalah perilaku individu yang pada dasarnya bertentangan dengan tujuan organisasi.

Dampak Anggaran Partisipatif Dalam Meningkatkan Kinerja Manajerial

Banyak penelitian yang telah membuktikan anggaran partisipatif akan meningkatkan partisipasi dari pelaksana, meningkatkan level aspirasi, dan meningkatkan motivasi yang pada akhirnya akan membawa pengaruh positif pada kinerja manajerial, namun untuk menunjukkan adanya hubungan tersebut, Peneliti menggunakan pendekatan yang dijelaskan oleh Govindarajan untuk menggunakan pendekatan kontijensi dengan cara menggunakan variabel aspek perilaku yang dapat mendukung hubungan tersebut sebagai variabel intervening atau moderating. Beberapa hasil penelitian yang berhubungan dengan anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial, diantaranya:

1. Brownell dan McInnes (1986) menemukan bahwa partisipatif anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial secara langsung, namun dengan motivasi sebagai variabel interveningnya tidak berpengaruh terhadap partisipasi.
2. Kren (1992) menemukan bahwa anggaran partisipatif berpengaruh terhadap kinerja manajerial dengan *Job relevant information (JRI)* sebagai variabel *intervening*.

3. Marsudi dan Ghozali (2001) menemukan bahwa anggaran partisipatif berpengaruh terhadap kinerja manajerial melalui JRI sebagai variabel *intervening*, sedangkan volatilitas lingkungan sebagai variabel moderating anggaran partisipasi tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial.
4. Supomo dan Indriantoro (1998) menemukan bahwa anggaran partisipasi tidak mempunyai pengaruh secara langsung terhadap kinerja manajerial. Struktur organisasional berpengaruh terhadap keefektifan anggaran partisipatif, dan interaksi antar variabel partisipasi dengan struktur organisasional mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Sedangkan berkaitan dengan pengujian terhadap pengaruh kultur organisasional, menemukan pengaruh yang positif yang berorientasi pada orang terhadap keefektifan anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial.
5. Mulyasari dan Sugiri (2005) menemukan hubungan anggaran partisipasi dengan kinerja manajerial tidak berpengaruh secara langsung, ada faktor-faktor lain (variabel) yang perlu dipertimbangkan yaitu keadilan persepsi, komitmen pada tujuan dan JRI. Anggaran partisipatif dan kinerja manajer berpengaruh jika ketiga faktor tersebut dijadikan mediasi. Jadi hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja terbukti dimediasi oleh faktor lain.
6. Darlis (2002) menemukan bahwa interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran mempengaruhi individu melakukan senjangan anggaran, menunjukkan semakin besar komitmen organisasi menyebabkan semakin menurun keinginan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran. Sedangkan interaksi ketidakpastian lingkungan baik internal maupun eksternal tidak mempengaruhi individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran. Dugaan peneliti, hal ini terjadi karena dipengaruhi oleh kemajuan TI yang dapat menyulitkan atasan untuk memperoleh dan menganalisis informasi sudah dapat teratasi.
7. Penelitian Puspaningsih (2003) menemukan anggaran partisipatif dan *role ambiguity* berpengaruh signifikan terhadap kepuasan kerja, demikian juga anggaran partisipatif dan *role ambiguity* berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer. Pengaruh anggaran partisipatif dengan kinerja dipengaruhi oleh faktor lain.
8. Cahyono *et al* (2001) melakukan penelitian pada universitas swasta di Indonesia menemukan Politik tidak berpengaruh terhadap efektifitas anggaran partisipatif dan kinerja manajerial, hal ini menunjukkan rendahnya keleluasaan para dekan mengekspresikan peran politiknya dalam penyusunan anggaran. Sedangkan gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap efektivitas anggaran partisipatif meningkatkan kinerja manajerial, menunjukkan bahwa para dekan memiliki gaya kepemimpinan demokratis sehingga para dekan tetap menjaga toleransinya untuk menerima anggaran tersebut dan menggunakan anggaran tersebut untuk meningkatkan kinerja manajerialnya.
9. Munawar *et al* (2006) melakukan penelitian aparat pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang, menemukan jika pengujian secara kuantitatif karakteristik tujuan anggaran berpengaruh secara serempak terhadap perilaku, sikap, dan kinerja aparat pemerintah daerah Kupang. Namun ditelusuri secara kualitatif ternyata ditemukan dalam variabel-variabel yang diteliti tidak hanya dilihat pada batasan tertentu, tetapi juga harus dilihat dibalik dari batasan itu, karena dibalik keterbatasan itu tidak bebas dari nilai.

Dari beberapa hasil penelitian di atas menunjukkan anggaran partisipatif menimbulkan komitmen organisasi yang lebih besar, dengan komitmen terdapat upaya untuk mencapai target anggaran yang telah disepakati bersama karena dengan partisipasi terjadi proses negosiasi di antara manajer untuk mencapai tujuan organisasi sehingga mendorong manajer ikut bertanggung jawab dalam pencapaian anggaran secara efektif dan efisien sehingga meningkatkan kinerja manajerial. Anggaran partisipatif juga akan meningkatkan informasi yang relevan dengan pekerjaan (*job relevant information*), anggaran partisipatif menciptakan lingkungan yang mendorong perolehan dan penggunaan *job relevant information*. Dengan *job relevant information* manajer memiliki pemahaman yang lebih baik dalam memilih alternatif tindakan yang diperlukan dalam mencapai tujuan sehingga meningkatkan kinerja manajerial. Dan masih banyak aspek keperilakuan yang memediasi pengaruh anggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial, seperti yang telah dijelaskan pada beberapa hasil temuan yang dilakukan oleh Peneliti.

KESIMPULAN

Hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial telah menjadi pusat perhatian para Peneliti untuk melakukan lebih lanjut terhadap hubungan tersebut, beberapa hasil penelitian menunjukkan hubungan diantara keduanya tidak dapat disimpulkan secara konklusif, hal ini dipertegas oleh Govindarajan (dalam Fahrianta dan Ghozali, 2002) bahwa untuk menyelesaikan perbedaan tersebut, dapat dilakukan dengan pendekatan kontijensi, pendekatan ini secara sistematis mengevaluasi berbagai kondisi atau variabel (faktor yang memediasi) yang dapat mempengaruhi hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

Hal yang perlu dipahami bahwa pengaruh anggaran partisipatif terhadap kinerja sangatlah dipengaruhi oleh aspek keperilakuan, diantaranya adalah faktor-faktor motivasi, *job relevant information*, struktur dan kultur organisasional, komitmen dengan tujuan, sikap, perilaku, dan masih ada faktor-faktor lain. Olehnya,

untuk mendukung pencapaian peningkatan kinerja melalui anggaran partisipatif, sangat diperlukan pertimbangan dari aspek keperilakuan dalam penyusunan anggaran.

REFERENSI

- Brownell, Peter dan Morris McInnes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*. Vol. LXI. No. 4 pp588-599
- Cahyono, Dwi, Agung Mulyono dan Sukma Lesmana. 2001. Pengaruh Politik dan gaya Kepemimpinan Terhadap Kefektifan Anggaran Partisipatif Dalam Peningkatan Kinerja Manajerial. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*. NO. 3, 543-564
- Darlis, Edfan. 2002. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasional dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Anggaran partisipatif dengan Senjangan Anggaran. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* No. 2, 85-101
- Fahrianta, Riswan Yudhi dan Imam Ghozali. 2002. Pengaruh Tidak Langsung Sistem Penganggaran Terhadap Kinerja Manajerial: Motivasi sebagai Intervening. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen dan Ekonomi*. No. 2, 77-113
- Ikhsan, Arfan dan Muhammad Ishak. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Salemba Empat: Jakarta
- Kren, Leslie. 1992. Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility. *The Accounting Review*. Vol. 67 No. 3 pp. 511-526
- Marsudi, A. Setya dan Imam Ghozali. 2001. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Job Relevant Information (JRI) dan Volatilitas Lingkungan Terhadap Kinerja Manajerial Pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*. No. 2, 101129
- Mulyasari, Windu dan Slamet Sugiri. 2005. Keadilan, Komitmen pada Tujuan dan Job-relevant Information dalam Penganggaran Partisipatif. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* No. 3, 310-324
- Munawar, Gugus Iriyanto, dan Nurkholis. 2006. Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku, Sikap, dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang. *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) Padang*
- Puspaningsih, Abriyani. 2003. Pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran Terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Manajer: Role Ambiguity Sebagai Variabel Antara. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*. No. 2, 95-115
- Sahmuddin *et al.* 2001. Hubungan Manusia Dan Sistem Penganggaran. *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*. Vol. 3 No. 3, 533-542