

# ASPEK PERILAKU DALAM PENGANGGARAN PARTISIPATIF

Isti Rahayu\*

## Abstrak

*Anggaran merupakan salah satu alat yang dapat membantu perencanaan, koordinasi dan penilaian kinerja dalam perusahaan. Penyusunan anggaran itu sendiri antara lain dapat dilakukan secara partisipatif. Penyusunan anggaran secara partisipatif dengan melibatkan para manajer tentunya akan mengakibatkan berbagai aspek perilaku, baik positif maupun negatif.*

*Aspek positif antara lain berkurangnya ketegangan bawahan, berkurangnya konflik antara bawahan dengan atasan, dan meningkatnya motivasi bawahan yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja. Sedangkan aspek negatif antara lain munculnya kesempatan bagi bawahan untuk menciptakan slack anggaran.*

## PENDAHULUAN

Agar perusahaan dapat bertahan dan berkembang dalam lingkungan bisnis yang berubah secara cepat sekarang ini, manajemen harus memiliki alat untuk membantu mereka dalam merencanakan dan mengalokasikan sumberdaya yang terbatas. Salah satu alat yang dapat membantu perencanaan, koordinasi, dan penilaian kinerja adalah anggaran.

Anggaran dalam perusahaan berfungsi sebagai alat untuk menentukan sasaran, alat pengendalian, dan sebagai salah satu alat untuk menilai kinerja manajer. Proses penyusunan anggaran itu sendiri pada dasarnya merupakan proses penetapan peran, dimana setiap manajer dalam organisasi diberi peran untuk melaksanakan kegiatan dalam pencapaian sasaran yang ditetapkan dalam anggaran. Penetapan sasaran seringkali dipandang sebagai permasalahan yang kompleks, karena seringnya terjadi konflik antara kepentingan individu dengan kepentingan perusahaan. Agar sasaran dapat dicapai, manajer biasanya ikut berpartisipasi dalam perancangan anggaran. Dengan berpartisipasi dalam perancangan anggaran, manajer merasa dilibatkan egonya dan tidak sekedar terlibat dalam kerja, sehingga diharapkan akan mendorong moral kerja dan inisiatif para manajer. Partisipasi juga akan mengurangi tekanan dan kegelisahan, karena orang yang berpartisipasi dalam penetapan tujuan tahu bahwa tujuan

\* Penulis adalah Dosen Tetap Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta

tersebut rasional dan dapat dicapai, sehingga mereka tidak merasa terpaksa untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan.

## HUBUNGAN PENGANGGARAN PARTISIPATIF DENGAN ASPEK PERILAKU

---

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak atau lebih yang mempunyai dampak di masa yang akan datang bagi pembuat keputusan tersebut (Siegel 1989). Vroom dan Jago (1988) membedakan partisipasi menjadi perasaan partisipasi dan partisipasi sesungguhnya. Perasaan berpartisipasi diartikan sebagai seberapa luas individu merasa bahwa dia telah mempengaruhi keputusan. Sedangkan partisipasi sesungguhnya meliputi partisipasi *legislated*, yaitu penciptaan sistem sosial formal untuk tujuan pembuatan keputusan khusus, dan partisipasi *informal* yaitu partisipasi yang terjadi antara manajer dan bawahannya.

Manajer dapat berpartisipasi terhadap keputusan yang akan mempengaruhi mereka, misalnya berpartisipasi dalam penyusunan tujuan kerja, memilih skedul kerja, penyusunan program, maupun penyusunan anggaran.

Penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan suatu tugas teknis. Kata-kata seperti keuangan, jumlah, dan estimasi akan terlintas dalam pikiran ketika seseorang membicarakan masalah anggaran. Akan tetapi perlu diingat bahwa dibalik seluruh image teknis tentang anggaran adalah orang. Orang yang merancang tujuan dan sasaran, dan dia pula yang bertanggung jawab untuk mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Perilaku orang secara individu maupun kelompok akan berpengaruh terhadap proses penyusunan anggaran, dan anggaran akan berpengaruh terhadap perilaku orang secara individu maupun kelompok.

Perilaku individu dipengaruhi oleh faktor-faktor (Robbins, 1993):

1. *Biographical Characteristics* yang meliputi umur, ender, status perkawinan, dan kedudukan.
2. Kemampuan (*ability*), meliputi kemampuan fisik maupun kemampuan intelektual.
3. Kepribadian (*personality*). Atribut kepribadian yang banyak mempengaruhi perilaku antara lain *locus of control*, orientasi pencapaian, *self esteem*, dan keberanian mengambil risiko.
4. Pembelajaran (*learning*).

Sedangkan perilaku kelompok banyak ditentukan oleh:

1. Kondisi eksternal, yang meliputi strategi organisasi, struktur otoritas, aturan formal, proses pemilihan *personnel*, evaluasi kinerja, *reward system*, dan budaya organisasi.
2. Sumberdaya anggota, yang meliputi kemampuan dan karakteristik kepribadian anggota.
3. Struktur kelompok, yang meliputi kepemimpinan formal, peran, norma, status, ukuran, dan komposisi.

Dalam kaitannya dengan penyusunan anggaran secara partisipatif Milani (1975) mendefinisikannya sebagai tingkat pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan individu dalam proses perancangan anggaran.

Aspek perilaku dalam penyusunan anggaran secara partisipatif diartikan sebagai perilaku orang yang dibawa dalam proses penyusunan anggaran secara partisipatif, dan perilaku yang timbul sebagai akibat orang mencoba hidup dengan anggaran yang disusun secara partisipatif.

---

## KEUNGGULAN PARTISIPASI

---

Perancangan anggaran secara partisipatif telah memperoleh banyak perhatian para peneliti. Penelitian tentang partisipasi terhadap penganggaran diawali oleh Coch dan French (1948). Mereka meneliti kemungkinan penyebab pekerja produksi di Harwood Manufacturing Corporation (Marion, Virginia), menolak perubahan metode dan tugas. Dari penelitian ini ditemukan bahwa terjadi pengaruh positif terhadap produktifitas karyawan setelah karyawan diijinkan untuk berpartisipasi dalam pembuatan keputusan tentang perubahan metode dan tugas. Berdasar analisis yang dilakukan, peneliti ini menyarankan bahwa resistensi untuk berubah dapat diatasi dengan menggunakan kelompok pertemuan dimana manajemen dapat secara efektif mengkomunikasikan pentingnya perubahan dan mendorong partisipasi kelompok dalam perencanaan perubahan.

Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan menginternalisasikan tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut serta terlibat dalam penyusunan (Milani 1975). Internalisasi tujuan organisasi oleh para manajer akan mening-

katkan efektifitas organisasi, karena konflik potensial antara tujuan individu dengan tujuan organisasi dapat dikurangi atau bahkan dihilangkan. Lowin (1968) peneliti dan juga penulis dalam bidang partisipasi manajemen menyimpulkan bahwa partisipasi akan membuat karyawan merasakan peran integral dalam pembuatan keputusan, dengan demikian akan meningkatkan sikap mereka terhadap pekerjaan dan menghasilkan internalisasi tujuan organisasi.

Dengan ikut berpartisipasi dalam perancangan anggaran juga akan mengurangi ketegangan yang berkaitan dengan tugas yang akan dilaksanakan. Kenis (1979) dengan menggunakan sampel manajer departemen dan supervisor 28 perusahaan yang berlokasi di New Jersey-Philadelphia, antara lain menemukan bahwa partisipasi memiliki hubungan positif terhadap sikap kerja (kepuasan kerja, keterlibatan dalam kerja, dan ketegangan kerja).

Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa dengan partisipasi karyawan akan dilibatkan egonya dan tidak sekedar terlibat dalam tugas yang mereka kerjakan. Hal ini tentunya akan meningkatkan moral dan menimbulkan inisiatif yang besar di seluruh level manajemen. Dengan ikut serta berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, para manajer juga akan lebih memahami masalah-masalah yang mungkin timbul pada saat pelaksanaan anggaran.

Merchant (1981) menemukan hubungan positif antara motivasi dan partisipasi. Dengan ikut serta berpartisipasi dalam perancangan anggaran, motivasi karyawan akan meningkat yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja. Akan tetapi hasil penelitian Merchant (1981) ini tidak konsisten dengan hasil penelitian berikutnya yang dilakukan oleh Brownell dan Mc. Innes (1986) dengan menggunakan sampel 224 manajer tingkat menengah di tiga perusahaan manufaktur. Hasil penelitian menunjukkan bahwa motivasi memiliki hubungan positif dengan kinerja, partisipasi tidak berhubungan dengan motivasi, dan partisipasi memiliki hubungan dengan kinerja secara langsung, tidak melalui motivasi. Penelitian ini gagal membuktikan bahwa partisipasi akan meningkatkan kinerja manajerial melalui peningkatan motivasi. Dengan tidak konsistennya hasil penelitian, masih perlu dipertanyakan apakah dengan partisipasi motivasi para manajer akan meningkat, yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja mereka.

Dengan subyek penelitian 36 manajer tingkat menengah yang berasal dari berbagai divisi di sebuah perusahaan manufaktur besar di Australia, Chenhall dan Brownell (1986) menemukan bahwa dengan partisipasi ambiguitas peran akan berkurang, yang pada akhirnya akan meningkatkan kepuasan kerja.

Proses partisipasi juga memberikan kesempatan bagi bawahan untuk mengajukan pertanyaan kepada atasan. Dengan mengajukan pertanyaan maupun minta penjelasan, bawahan -- dalam hal ini manajer-- dapat memperoleh pemahaman yang lebih baik tentang tugas dan strategi penyelesaiannya. Penerimaan pengetahuan yang berhubungan dengan tugas (*task relevant knowledge*) dapat meningkatkan kinerja (Lawler 1973). Dengan partisipasi informasi juga dapat ditransfer dari bawahan kepada atasannya. Ada dua keuntungan yang dapat diperoleh dari adanya transfer informasi dari bawahan kepada atasan, yaitu: atasan dapat mengembangkan strategi yang lebih baik yang dapat disampaikan kepada bawahan sehingga kinerja akan meningkat, disamping itu dari informasi yang diberikan bawahan atasan akan memperoleh tingkat anggaran yang lebih baik/lebih sesuai bagi perusahaan (Murray 1990).

## KELEMAHAN PARTISIPASI

---

Meskipun partisipasi dalam penganggaran memiliki berbagai keunggulan, namun hal ini bukannya tanpa permasalahan. Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa partisipasi akan memungkinkan terjadinya perilaku disfungsi, misalnya dengan menciptakan *slack* anggaran. Jika bawahan merasa bahwa kinerja mereka akan dinilai berdasarkan tingkat pencapaian anggaran, untuk memudahkan pencapaian anggaran mereka tidak akan memberikan seluruh informasi yang mereka miliki pada saat perancangan anggaran (Dunk 1993). Nouri dan Parker (1996) melakukan penelitian terhadap manajer-manajer suatu perusahaan multinasional besar yang bergerak di bidang produksi kimia yang berlokasi di Amerika Serikat, untuk menguji pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi dan *slack* penganggaran. Di perusahaan ini manajer dievaluasi berdasarkan pencapaian anggaran, kerjasama kelompok, dan pengembangan bawahan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pada individu yang memiliki komitmen organisasi rendah, partisipasi dan *slack* penganggaran memiliki hubungan positif. Sedangkan pada individu yang memiliki komitmen tinggi terhadap organisasi, antara partisipasi dan *slack* penganggaran memiliki hubungan negatif.

Permasalahan lain dalam partisipasi adalah terjadinya *pseudo participation*, perusahaan menyatakan menggunakan partisipasi dalam perancangan anggaran padahal sebenarnya tidak. Dalam hal ini bawahan terpaksa menyatakan persetujuan terhadap keputusan yang

ditetapkan karena perusahaan memerlukan persetujuan mereka. Dengan menggunakan teori dan temuan empiris dari perilaku organisasional dan psikologi sosial, Argyris (1952) melakukan studi lapangan tentang proses penganggaran. Penelitiannya di empat perusahaan menggambarkan bagaimana tekanan untuk memenuhi anggaran akan mengakibatkan banyak sekali permasalahan perilaku antara lain: meningkatnya rasa ketegangan bawahan, dan timbulnya perpecahan antara manajemen dengan bawahan. Dalam penelitian ini diidentifikasi adanya perbedaan antara partisipasi sesungguhnya dengan *pseudoparticipation*, dan bagaimana bentuk anggaran akhir dari perancangan anggaran menciptakan suasana saling mencurigai antara supervisor dengan bawahan. Argyris (1952) menyatakan bahwa partisipasi sesungguhnya sangat jarang ada dalam proses penganggaran.

Dalam proses partisipasi dapat pula terjadi kemungkinan manajer yang menduduki posisi lebih tinggi dalam organisasi, atau memiliki status sosial lebih tinggi, memiliki pengaruh yang lebih besar dalam pengambilan keputusan (Siegel dan Marconi 1989). Apabila ini terjadi maka keputusan akan didominasi oleh pihak yang lebih kuat.

## UPAYA UNTUK MENGATASI KELEMAHAN PENGANGGARAN PARTISIPATIF

---

Anggaran merupakan suatu alat yang dapat dipergunakan untuk perencanaan, koordinasi dan penilaian kinerja. Apabila terjadi *slack*, yang bisa terjadi karena manajer mengajukan biaya lebih tinggi dari yang seharusnya diperlukan, atau manajer mengajukan tingkat penjualan lebih rendah dari yang seharusnya dicapai, tentunya anggaran yang disusun menjadi tidak efektif. Perilaku disfungsional dengan menciptakan *slack* anggaran ini lebih disebabkan karena fokus utama anggaran adalah pada sumber daya input, bukan pada keuntungan atau output yang dihasilkan dari sumber daya input tersebut. Sebagaimana dikatakan Steward (1995) bahwa anggaran yang paling buruk adalah anggaran yang menentukan target biaya, memberikan acuan kepada manajer untuk mengontrol biaya operasi tanpa memperdulikan seberapa banyak keuntungan yang diperoleh. Dengan menekankan pada input akan memicu perilaku disfungsional karena manajer tentunya akan berusaha agar pengeluaran/biaya dibawah anggaran, dengan tujuan dapat menghasilkan selisih yang menguntungkan. Akan tetapi akibatnya dengan biaya dibawah anggaran, kualitas bahan yang dipergunakan tidak dapat terjamin,

sehingga kualitas barang yang dihasilkanpun akan rendah. Untuk itu sebaiknya anggaran lebih ditekankan pada output, bukan pada input.

Penciptaan *slack* anggaran bisa pula dipicu oleh perilaku komite anggaran yang karena keterbatasan sumberdaya seringkali memotong anggaran yang diajukan manajer. Karena berdasarkan pengalaman anggaran yang diajukan akan dipotong, maka manajer akan mengajukan anggaran dengan jumlah yang lebih besar dari jumlah yang sebenarnya diperlukan, agar setelah dipotong alokasi anggaran yang diterimanya sesuai dengan yang diperlukan. Untuk mengatasi hal ini tentunya komite anggaran harus bisa mengalokasikan sumber daya secara adil, sesuai dengan kebutuhan masing-masing bagian.

*Slack* anggaran bisa juga disebabkan karena dipergunakannya anggaran sebagai satu-satunya tolok ukur kinerja. Jika hal ini terjadi, maka manajer tentunya akan berusaha agar dapat mencapai target anggaran dengan berbagai cara. Untuk itu sebaiknya anggaran tidak dipergunakan sebagai satu-satunya tolok ukur penilaian kinerja. Dari studi yang dilakukan oleh Bart (1995) perilaku disfungsi tidak terjadi pada perusahaan yang tidak menggunakan anggaran sebagai satu-satunya tolok ukur kinerja. Kinerja manajer dapat dinilai berdasarkan pengembangan pribadi, pelatihan asisten, dan pengelolaan seluruh produk mereka.

Perusahaan yang menerapkan penganggaran partisipatif perlu mendorong manajer untuk aktif ikut serta terlibat dalam diskusi tentang anggaran. Dari sini diharapkan keputusan yang akan diambil merupakan keputusan bersama, bukan keputusan pihak yang dominan.

Agar penyusunan budget dapat menghasilkan budget yang dapat berfungsi sebagai alat pengendalian, harus ditanamkan *sense of commitment* dalam diri penyusunnya. Proses penyusunan anggaran yang tidak berhasil menanamkan *sense of commitment* dalam diri penyusunnya, maka budget tersebut tidak lebih sebagai alat perencanaan belaka, yang jika terjadi penyimpangan antara realisasi dengan budget tidak satupun manajer yang merasa bertanggung-jawab.

Akhirnya untuk meminimalkan *pseudoparticipation* tentunya diperlukan niat baik dari perusahaan untuk sungguh-sungguh menerapkan penganggaran partisipatif. Karena jika perusahaan tidak sungguh-sungguh menerapkan partisipasi dalam proses penganggarnya, akibatnya dimasa mendatang karyawan tidak akan serius dalam mengikuti proses penyusunan anggaran, yang pada akhirnya dapat berakibat pada turunnya kinerja karyawan.

## KESIMPULAN

---

Dengan penyusunan anggaran secara partisipatif akan diperoleh berbagai keuntungan antara lain berkurangnya ketegangan bawahan, berkurangnya konflik antara bawahan dengan atasan, dan meningkatnya motivasi bawahan yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja. Dengan meningkatnya kinerja karyawan diharapkan akan memberikan kontribusi terhadap peningkatan kinerja perusahaan secara keseluruhan.

Di sisi lain penyusunan anggaran secara partisipatif memungkinkan terjadinya perilaku disfungsional seperti terjadinya *slack* anggaran, maupun kemungkinan keputusan didominasi oleh pihak yang lebih kuat

Satu hal yang perlu diingat adalah perlunya manajemen meminimalkan aspek negatif yang mungkin timbul. Dengan demikian keuntungan yang diperoleh dari penyusunan anggaran secara partisipatif dapat maksimal.

## DAFTAR PUSTAKA

---

- Argiry. 1952. *The Impact of Budget on People*. The Controlership Foundation. Dalam Izzetin Kenis. 1979. Effect of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review* 4: 707 - 720.
- Bart , C. K. Budgeting Gamesmanship. Dalam Young, S.M. 1995. *Reading In Management Accounting*: 113 -122.
- Brownell and McInnes. 1986. Budgetary Participation, motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review* : 511 - 526.
- Chenhall, R.H and Brownell, P. 1988. The effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as a Intervening variable. *Accounting Organizations and Society* 3: 225 - 233.
- Coch, L dan French, J.R.P. 1948. Overcoming Resistance to Change. *Human Relation* : 512 - 534. Dalam Birnberg et. al. 1990. The Case for Multiple Methods in Empirical Management Accounting Research (With an Illustration from Budget Setting). *Journal Management Accounting Research* 2: 34 - 66.

- Dunk, A. S dan Leung, M. 1992. The Effects of Managerial Roles on the Relation Between Budgetary Participation and Job Satisfaction. *Accounting and Finance* 32: 1 - 14.
- Kenis I. 1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *Accounting Review* 4: 707 - 720.
- Lawler E. 1973. *Motivation in Work Organization*. Brook/Cole Publishing Company dalam Murray D. 1990. The Performance Effects of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables. *Behavioral Research in Accounting* 2:105 - 123.
- Lowin, A. 1968. Participation Decision making: A Model, Literature Critique, and Prescriptions for Research. *Organizational Behavior and Human Performance*: 68-106. Dalam Searfoss, G.D. 1976. Some Behavioral Aspects of Budgeting for Control: An Empirical Study. *Accounting, Organizations and Society* 1: 375-385.
- Merchant, K.A. 1981. The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review* 4: 813 - 829.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget setting to industrial Supervisor Performance and Attitude: A Field Study. *The Accounting Review*. Dalam Mia L. 1988. Management Attitude, Motivation and The Effectiveness of Budget Participation. *Accounting Organization and Society* 13: 465 -475.
- Murray, D. 1990. The Performance Effects of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables. *Behavioral Research In Accounting* 2: 105-123.
- Nouri, H dan Parker, R. J. 1996. The Effect of Organizational Commitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting* 8: 74 - 80.
- Robbins, Stephen P. 1993. *Organizational Behavior: Concepts, Controversies, and Applications*, Prentice Hall International, Inc.
- Siegel, G dan Marconi- H. Ramanauskas. 1989. *Behavioral Accounting*. South Western Publishing Company.
- Steward. Why Budgets are Bad for Business. Dalam Young, S.M. 1995. *Reading In Management Accounting*: 122-125.

Vroom, Victor H., dan Jago, Arthur.G. 1988. *The New Leadership: Managing Participation in Organization*. New York: Prentice-Hall.