

PENERAPAN PENGANGGARAN PARTISIPATIF: EFEK PEMBELAJARAN TEORI KEAGENAN DAN PENATA LAYANAN PADA KINERJA MANAJER (Studi Eksperimen Pada Mahasiswa Akuntansi)

Fatmawati¹⁾, Nurniah¹⁾, Rezky Astuti Soraya¹⁾ Nurul Azisah²⁾ Risnawati²⁾
¹⁾ Dosen Jurusan Akuntansi Politeknik Negeri Ujung Pandang, Makassar
²⁾ Mahasiswa Jurusan Akuntansi Politeknik Negeri Ujung Pandang, Makassar

ABSTRACT

This study aims to examine the application of participatory budgeting with the effects of agency theory and stewardship learning on managers' performance. In this study, authors examined the application of the theory to the performance of managers who have received agency and stewardship learning will tend to be higher than managers who have not received learning. This study uses an experimental study, using an experimental design within subject 2 x 1 by providing a scenario in taking performance appraisals. This research was carried out for 8 months. Research participants were 75 students majoring in Accounting at the State Polytechnic of Ujung Pandang who had passed the courses in Management Accounting and Accounting Theory. The results show that a manager will tend to act and behave as an agent, because of the agency theory learning he receives compared to managers who do not receive agency learning and have a significant effect. And there are differences in attitudes for those who learn to be stewards compared to those who do not learn to be stewards. In addition, the commitment to the organization of a manager who gets agency learning will tend to be higher than managers who do not receive learning. The next result is that there is an insignificant effect that a manager will tend to act and behave as a steward because of the stewardship theory learning he receives compared to managers who do not receive stewardship learning. The performance of managers who have received agency learning will tend to be higher than managers who have not received significant influence learning.

Keywords: *Participation, agency, stewardship and commitment*

1. PENDAHULUAN

Informasi akuntansi yang digunakan oleh pihak internal perusahaan adalah informasi mengenai anggaran. Anggaran merupakan alat bantu manajemen dalam melakukan perencanaan dan pengendalian kegiatan perusahaan [1]. Anggaran merupakan informasi yang sangat penting bagi seluruh perusahaan baik yang berorientasi profit maupun yang tidak berorientasi profit. Anggaran juga dapat digunakan oleh manajer sebagai alat untuk mengukur efisiensi, pengendalian biaya koordinasi, komunikasi, penilaian kinerja serta motivasi. Seorang manajer dalam mengambil keputusan sebaiknya mempertimbangkan perilaku sumber daya manusia yang ada di perusahaannya. Sumber daya manusia berpengaruh besar terhadap tercapainya tujuan dan target anggaran perusahaan. Pengambilan keputusan tentunya tidak hanya dilakukan oleh seorang individu saja tetapi juga kelompok tertentu yang biasanya perlu mempertimbangkan peluang dan resiko dari keputusan yang telah ditentukan.

Sejak kebangkrutan perusahaan besar di Amerika Serikat seperti Enron, Worldcom, profesi akuntansi telah mengalami krisis kepercayaan dalam kemampuannya untuk mengatur anggota dan memberikan laporan keuangan handal untuk publik. Hal tersebut berujung dengan diperbarunya perundang-undangan oleh pemerintah seperti Sarbanes-Oxley (SOX) Act pada tahun 2002. Namun banyak hal yang tidak diatur dalam kode etik maupun SOX. Studi menunjukkan bahwa akuntan dengan moral reasoning yang lebih tinggi lebih menganggap keadaan atau perilaku pelanggaran sebagai sesuatu yang tidak etis jika dibandingkan dengan akuntan yang memiliki moral reasoning yang lebih rendah.

Kasus besar seperti PT Waskita Karya dalam dunia akuntan publik mempengaruhi persepsi pengguna laporan keuangan terhadap reliabilitas laporan keuangan. Dengan adanya kasus besar tersebut, diperlukan upaya untuk mengembalikan kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntansi. Maka dari itu, pendidikan mengenai etika harus dilakukan dengan benar kepada mahasiswa akuntansi sebelum mereka memasuki dunia kerja. Terjadinya beberapa pelanggaran etika yang terjadi di Indonesia, baik yang dilakukan oleh akuntan publik, akuntan intern, maupun akuntan pemerintah. Seharusnya hal seperti ini tidak akan terjadi jika setiap akuntan dan calon akuntan mempunyai pengetahuan, pemahaman dan dapat menerapkan etika secara memadai dalam melaksanakan tugasnya sebagai seorang akuntan yang profesional. Pekerjaan seorang

¹ Korespondensi penulis: Fatmawati: fatmawati_ak@poliupg.ac.id

akuntan harus dikerjakan dengan sikap yang professional yang sepenuhnya berlandaskan pada standar moral dan etika yang ada. Dengan sikap akuntan yang professional maka akan mampu menghadapi tekanan yang muncul dari dirinya sendiri ataupun dari pihak eksternal, kemampuan seorang akuntan untuk dapat mengerti dan peka terhadap persoalan etika juga sangat dipengaruhi oleh lingkungan di mana dia berada. Dalam hal ini ada salah satu faktor yang dapat mempengaruhi perilaku seorang akuntan adalah lingkungan pendidikan.

Kelemahan yang terdapat pada akuntan adalah; keserakahan individu dan korporasi, pemberian jasa yang mengurangi independensi, sikap terlalu 'lunak' pada klien dan peran serta dalam menghindari aturan akuntansi yang ada [2]. Untuk menghindari hal-hal tersebut, akuntan pendidik seharusnya memberikan perhatian yang lebih besar dalam pendidikan akuntansi atas dua hal, yaitu apresiasi terhadap profesi akuntan dan apresiasi mengenai dilema etika (ethical dilemmas) [2]. Hal ini dapat dituangkan dalam bentuk mata ajaran, metode pengajaran sampai ke penyusunan kurikulum yang berlandaskan nilai-nilai etika dan moral.

Anggaran merupakan rencana keuangan di masa depan yang dapat mengidentifikasi tujuan dan tindakan yang perlu dilakukan untuk mencapainya [3]. Selain itu, untuk mengevaluasi keefektifan sistem pengendalian manajemen perusahaan, salah satu hal yang perlu diperhatikan adalah bagaimana memanfaatkan anggaran untuk pengendalian manajemen [4]. Apabila proses penyusunan anggaran berjalan dengan baik, maka juga dapat mempengaruhi sistem pengendalian yang lainnya.

Perilaku yang baik atau sebaliknya bisa saja muncul, sebagai respon atas sikap dan cara pandang yang terbentuk dalam dirinya. Pentingnya masalah sikap sering dikaitkan dengan perilaku atau perbuatan manusia dalam kehidupan sehari-hari. Sikap yang ada pada seseorang akan memberikan warna atau corak pada perilaku atau perbuatan orang yang bersangkutan. Dengan mengetahui sikap seseorang, orang dapat menduga bagaimana respons atau perilaku yang akan diambil oleh orang yang bersangkutan, terhadap suatu masalah atau keadaan yang dihadapkannya. Jadi dengan mengetahui sikap seseorang, orang akan mendapatkan gambaran kemungkinan perilaku yang timbul dari orang yang bersangkutan. Keadaan tersebut, menggambarkan hubungan sikap dengan perilaku. Pengertian sikap, yaitu bahwa sikap menentukan keajegan dan kekhasan perilaku seseorang dalam hubungannya dengan stimulus manusia atau kejadian-kejadian tertentu [5]. Sikap merupakan suatu keadaan yang memungkinkan timbulnya suatu perbuatan atau tingkah laku. Dalam konteks penganggaran partisipatif terdapat manajer yang cenderung bersikap sesuai dengan perspektif teori keagenan (*agency theory*) seorang aktor yang rasional yang hendak memaksimalkan utilitas individunya masing-masing, karena adanya perbedaan kepentingan antara pemilik dan manager (sebagai agen) [6].

Teori keagenan adalah teori yang menjelaskan munculnya konflik antara pemilik dan manajer dengan kepentingan individu yang berbeda yang biasanya sering disebut konflik keagenan. Konflik keagenan dapat terjadi karena adanya penguasaan informasi yang tidak seimbang antara pemilik dan manajer. Manajer lebih banyak mengetahui informasi yang tidak diketahui oleh pemilik sehingga memunculkan asimetri informasi. Penelitian ini bertujuan untuk memberi masukan perusahaan dalam mengatasi konflik keagenan yang terjadi yang disebabkan oleh ketidaksamaan antara kepentingan pemegang saham dan manajer yang terbingkai dalam struktur kepemilikan serta berusaha memberikan alternatif-alternatif solusi mekanisme yang praktis dalam meminimalisasi konflik keagenan yang disebabkan oleh struktur kepemilikan. Walaupun teori keagenan dialamatkan pada perbedaan kepentingan antara pemilik dan manager, tetapi teori ini tidak cukup untuk mengakomodasi dan mampu menerangkan model of man yang sesungguhnya, karena tidak mampu untuk menjelaskan dari sisi sosial dan psychology. Teori penatalayanan didefinisikan sebagai suatu situasi melalui mana manager yang tidak dimotivasi oleh keinginan individualnya, tetapi lebih sebagai penerima amanah (penatalayan) yang memiliki motif yang sejalan dengan tujuan pemilik [7]. Kecukupan anggaran tidak hanya secara langsung meningkatkan prestasi kerja, tetapi juga secara tidak langsung (moderasi) melalui komitmen organisasi. Komitmen organisasi yang tinggi akan meningkatkan kinerja yang tinggi. Pada sistem penganggaran partisipatif, manajer dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran, manajer yang dilibatkan dalam penyusunan anggaran akan termotivasi baik secara emosi dan persepsi untuk bisa mencapai anggaran, karena anggaran yang disusun itu menggambarkan kemampuannya, harga dirinya dan impiannya. Seorang manajer yang ikut terlibat dalam proses penyusunan anggaran diharapkan dapat memiliki sikap yang positif.

Sikap yang dibentuk dari cara pembelajaran yang menjadikan manusia sebagai manusia yang sesungguhnya, akan memotivasi manusia sebagai seorang manajer untuk mencapai hasil yang terbaik. Dalam diri seseorang bisa dalam suatu saat dia akan bertindak altruistik dan pada saat yang lain lebih oportunistik, suatu saat bersifat mengejar keuntungan diri sendiri, dan disaat yang lain mengedepankan kepentingan bersama. Efek pembelajaran akan menimbulkan suatu sikap yang konsisten pada diri seorang individu.

Pemahaman mahasiswa mengenai anggaran hingga pemahaman teori keagenan dan teori penatalayanan telah diperoleh oleh mahasiswa yang telah menempuh mata kuliah Akuntansi Manajemen dan mata kuliah Teori Akuntansi sangat penting karena akan menjadi bekal mahasiswa ketika lulus kuliah khususnya dalam pengambilan keputusan dan komitmen dalam bekerja dan yang paling utama adalah sikap. Penelitian ini merupakan hilirisasi atas Renstra Penelitian Politeknik Negeri Ujung Pandang Tahun 2021-2025 yang fokus pada pengembangan perekonomian nasional. Adapun penelitian ini belum pernah dilakukan pada subjek penelitian yakni mahasiswa dalam penerapan teori keagenan dan teori penatalayanan terhadap kinerja sebagai pengambil keputusan. Penelitian ini juga memiliki keunggulan secara tidak langsung dalam proses pembelajaran mahasiswa sebagai lulusan Akuntansi yang akan masuk pada dunia industri dan dunia kerja akan menjadi paham serta bersikap pada penerapan teori dalam kehidupan dunia kerja nantinya khususnya dalam penganggaran partisipatif.

2. METODE PENELITIAN

Penelitian ini dirancang dalam bentuk eksperimen dengan menggunakan dasar teori keagenan [6]; Teori Penatalayanan [7]; dan beberapa skenario yang diadopsi [8]. Penelitian ini ditujukan untuk menjawab pertanyaan tentang efek pembelajaran terhadap pembentukan sikap, pengaruhnya terhadap komitmen organisasi dan hasil dalam ukuran kinerja yang dicapai manajer perusahaan, dalam konteks penganggaran partisipatif. Adapun pelaksanaan eksperimen akan dilakukan dengan tetap melakukan protokol kesehatan dengan membagi 3 kelompok agar tetap mematuhi prosedur protokol kesehatan pencegahan Covid-19.

Partisipan ditugaskan sebagai seorang manajer yang dibedakan dalam dua kelompok, dua kelompok tersebut adalah kelompok perlakuan (treatment) dan kelompok kontrol. Kelompok perlakuan dibagi lagi dalam dua kelompok pembelajaran, kelompok pertama adalah kelompok yang mendapatkan pembelajaran teori penatalayanan (Stewardship), dan kelompok yang kedua mendapatkan pembelajaran teori keagenan.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Demografi Responden

Tabel 1. Demografi Responden

Keterangan	Penatalayanan		Keagenan		Kontrol		Total	
	Jumlah	%	Jumlah	%	Jumlah	%	Jumlah	%
Jenis Kelamin								
Laki-Laki	13	52%	5	20%	10	52%	28	52%
Perempuan	12	48%	20	80%	15	48%	47	48%
Total	25	100%	25	100%	25	100%	75	100%
Usia								
<20 Tahun	1	4%	3	12%	15	60%	19	25%
20-22 Tahun	23	92%	21	84%	5	20%	49	65%
>22 Tahun	1	4%	1	4%	5	20%	7	9%
Total	25	100%	25	100%	25	100%	75	100%
SKS tempuh								
<105 SKS	15	60%	13	0,52	9	0,36	37	0,493333
>105-111 SKS	10	40%	12	0,48	16	0,64	38	0,506667
Total	25	100%	25	100%	25	100%	75	100%
Asal Pendidikan								
SMA/SMU	15	60%	13	0,52	15	0,6	43	0,573333
Non SMA/SMU	10	40%	12	0,48	10	0,4	32	0,426667
Total	25	100%	25	100%	25	100%	75	100%

Sumber: Data diolah, 2021

5.2. Pengujian Validitas dan Realibilitas

Variabel sikap dan komitmen organisasi telah dilakukan uji Realibilitas dengan hasil sebagai berikut:

Tabel 2. Realibilitas Variabel Sikap dan Komitmen Organisasi

	Sikap	Komitmen Organisasi
Penatalayanan	0,749	0,758
Keagenan	0,757	0,749
Grup Kontrol	0,762	0,721

Berdasarkan tabel 2 menunjukkan bahwa variabel sikap dan komitmen organisasi bersifat reliabel karena memiliki nilai Cronbach Alpha (α) lebih besar dari 0,60. Disamping itu variabel sikap dan komitmen organisasi juga telah di uji validitas dengan hasil seperti tabel 3 di bawah ini.

Tabel 3. Hasil Uji Validitas Variabel Sikap dan Komitmen Organisasi

Butir	r hitung	r tabel (n=75, α = 0,05)	Valid = r hit > r tab Tidak Valid = r hit < r tab
Sikap1	0,634829	0,227	Valid
Sikap2	0,617279		Valid
Sikap3	0,693564		Valid
Sikap4	0,610689		Valid
Sikap5	0,662891		Valid
Sikap6	0,598594		Valid
Sikap7	0,560409		Valid
Komitmen Org1	0,557939	0,227	Valid
Komitmen Org2	0,686895		Valid
Komitmen Org3	0,585328		Valid
Komitmen Org4	0,615445		Valid
Komitmen Org5	0,577676		Valid
Komitmen Org6	0,687671		Valid
Komitmen Org7	0,637064		Valid
Komitmen Org8	0,658099		Valid

5.4. Pengujian Normalitas

Tabel 4 Uji Normalitas (Tests of Normality)

Kelas	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk			
	Statistic	df	Sig.	Statistic	Df	Sig.	
Kinerja	Pre Test Penatalayan	,169	25	,064	,924	25	,063
	Post test Penatalayan	,251	25	,000	,799	25	,000
	Pre Test Keagenan	,236	25	,001	,880	25	,007
	Post Test Keagenan	,355	25	,000	,744	25	,000
	Pre Test Kontrol	,230	25	,001	,805	25	,000
	Post Test Kontrol	,347	25	,000	,639	25	,000

Berdasarkan output pada tabel 4 diketahui nilai signifikansi (Sig.) untuk semua data baik pada uji Kolmogorov-smirnov maupun uji shapiro-wilk > 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa data penelitian berdistribusi Normal. Karena hal tersebut, maka penelitian ini dapat diuji menggunakan Statistik Parametrik (uji paired-sample t test dan uji independent sample t-test untuk melakukan analisis data penelitian).

5. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis 1 dan 2 adalah untuk mengetahui bagaimana pembelajaran teori keagenan dan penatalayan dapat mempengaruhi kecenderungan bertindak / sikap manager sebagai seorang agen atau penatalayan, yang ditunjukkan dengan uji beda. Hipotesis 1 menyatakan bahwa seorang manager akan cenderung bertindak dan bersikap sebagai seorang agen, karena pembelajaran teori keagenan yang diterimanya dibanding manager yang tidak menerima pembelajaran keagenan dan berpengaruh secara signifikan.

Tabel 5 Pengujian Hipotesis 1 (Paired Samples Test)

		Paired Differences				t	Df	Sig. (2-tailed)	
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
					Lower				Upper
Pair 1	Pre Test Keagenan - Post Test Keagenan	-1,040	,935	,187	-1,426	-,654	-5,564	24	,000
Pair 2	Pre Test Kontrol - Post Test Kontrol	-,640	,700	,140	-,929	-,351	-4,571	24	,000

Berdasarkan output Pair 1 diperoleh nilai Sig. (2-tailed) sebesar $0,000 < 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa ada perbedaan sikap bagi yang belajar teori keagenan dibandingkan yang tidak belajar keagenan. Selain itu, berdasarkan output Pair 2 diperoleh nilai Sig. (2-tailed) sebesar $0,000 < 0,05$ disimpulkan ada perbedaan sikap pada kelas kontrol.

Ilmu pengetahuan yang dibangun dalam diri seseorang individu melalui proses interaksi yang berkesinambungan dengan lingkungan. Proses ini tidak berjalan terpatah-patah, terpisah-pisah, tetapi melalui proses yang mengalir, bersambung-sambung, menyeluruh (Uno, 2008). Kalau sesuatu sikap telah terbentuk dan telah merupakan nilai dalam kehidupan seseorang, secara relatif sikap itu akan lama bertahan pada diri orang yang bersangkutan. Sikap tersebut akan sulit berubah dan walaupun dapat berubah akan memakan waktu yang relatif lama. Tetapi sebaliknya bila sikap itu belum begitu mendalam ada dalam diri seseorang, maka sikap tersebut secara relatif tidak bertahan lama, dan sikap tersebut akan mudah berubah. Pada pengujian hipotesis 2 seorang manajer akan cenderung bertindak dan bersikap sebagai seorang penatalayan karena pembelajaran teori penatalayanan yang diterimanya dibanding manajer yang tidak menerima pembelajaran penatalayanan. Berikut hasil pengujian hipotesis 2 pada tabel 6.

Tabel 6 Pengujian Hipotesis 2 (Paired Samples Test)

		Paired Differences				T	Df	Sig. (2-tailed)	
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
					Lower				Upper
Pair 1	Pre Test Penatalayan - Post Test Penatalayan	1,240	,831	,166	-1,583	-,897	-7,464	24	,000
Pair 2	Pre Test Kontrol - Post Test Kontrol	-,640	,700	,140	-,929	-,351	-4,571	24	,000

Berdasarkan output Pair 1 diperoleh nilai Sig. (2-tailed) sebesar $0,000 < 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa ada perbedaan sikap bagi yang belajar Penatalayan dibandingkan yang tidak belajar Penatalayan. Selain itu, berdasarkan output Pair 2 diperoleh nilai Sig. (2-tailed) sebesar $0,000 < 0,05$ disimpulkan ada perbedaan sikap pada kelas kontrol.

4. KESIMPULAN

Hipotesis 1 menyatakan bahwa Seorang manajer akan cenderung bertindak dan bersikap sebagai seorang agen, karena pembelajaran teori keagenan yang diterimanya dibanding manajer yang tidak menerima pembelajaran keagenan dan berpengaruh secara signifikan. Pada hipotesis 2 menunjukkan ada perbedaan sikap bagi yang belajar Penatalayan dibandingkan yang tidak belajar Penatalayan. Hal ini menunjukkan bahwa sikap yang dibentuk dari cara pembelajaran yang menjadikan manusia sebagai manusia yang

sesungguhnya, akan memotivasi manusia sebagai seorang manajer untuk mencapai hasil yang terbaik. Dalam diri seseorang bisa dalam suatu saat dia akan bertindak altruistik dan pada saat yang lain lebih oportunistik, suatu saat bersifat mengejar keuntungan diri sendiri, dan disaat yang lain mengedepankan kepentingan bersama. Efek pembelajaran akan menimbulkan suatu sikap yang konsisten pada diri seorang individu.

5. DAFTAR PUSTAKA

- [1] Yunita, Eka Nur dan Sabaruddinsah, 2011. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Teknologi Informasi Terhadap Kinerja Manajerial. JRAK Vol.2 No.01 Tahun 2011
- [2] Wyatt, Arthur R. 2004. ACCOUNTING PROFESSIONALISMóTHEY JUST DON'T GET IT!. AAA Annual Meeting, Honolulu, Hawaii
- [3] Hansen, Don R., dan Maryanne M. Mowen, 2007, *Managerial Accounting 8th Edition*, Singapura: Thomson South Western.
- [4] Onsi, Mohamed, 1973, Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgeting Slack, *the Accounting Review* Vol 48 No.3 pp.535-548
- [5] Azwar, S., 1988, *Sikap Manusia: Teori dan Pengukuran*, Yogyakarta: Liberty
- [6] Jensen, Michael C., dan William H. Meckling, 1976, Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership, *Journal of Financial Economics*, Vol.3 No.4 pp.305-360
- [7] Donaldson, L, & Davis, J. H., 1989, *CEO governance and shareholder returns: Agency Theory or Stewardship Theory*, Paper presented at the annual meeting of the Academy of Management, Washington, DC
- [8] Widjijanto, H dan Nahartyo., 2008, Penganggaran Partisipatif: Efek Pembelajaran Teori Keagenan dan Penatalayanan terhadap Kinerja Manajer, dengan Sikap dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemediasi, September: 1-33, Yogyakarta.

6. UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada Direktur Politeknik Negeri Ujung Pandang dan Pusat Penelitian dan Pengabdian Kepada Masyarakat (P3M) atas dukungan dana yang diberikan.