

**PROSES PENYUSUNAN ANGGARAN DAN PENILAIAN KINERJA  
DITINJAU DARI ASPEK PERILAKU  
(Studi Kasus Pada Perguruan Tinggi Swasta "X" Di Surabaya)**

**Endang Dwi Retnani**

**Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya**

**ABSTRACT**

*This study intends to find out the impact of planning and budgeting processes and performance measures on the behaviour of the responsibility center managers employed in a private university "X". Method used in this study was qualitative research approach.*

*The results showed that planning and budgeting submission processes with a bottom up participative approach influenced the behaviour of the responsibility center managers. Their appreciation and togetherness feeling was developed, as well as their commitment to execute the planned program and budgeting. Secondly, in the case that the approved planning and budgeting was implemented not as expected and planned without any explanation yielded a negative behaviour to the central managers that were shown by their less optimum potential works or with no action at all. Thirdly, financial performance measured with variant analysis was not reflecting the real performance of the responsibility center managers. The fact could cause misinterpretation of the management and also negative impact. It brought frustration among the responsibility center managers who actually had good performance. Furthermore, performance measurement, that is mainly based on financial aspects and neglecting non financial ones, influenced the reluctance of the responsibility center managers who just considered short term purposes and reluctant to make innovation. And last, by following steps suggested in the Balanced Scorecard, it could be able to define the Key Performanc Indicators of responsibility center managers with taking into consideration either financial or non financial aspects.*

*Key word: Budgeting, Financial Performance, Balanced Scorecard, Key Performanc Indicators.*

**PENDAHULUAN**

Sistem akuntansi secara intensional, memotivasi dan mengendalikan perilaku individu. Pengaruh ini secara substansial mengatribusikan peran evaluasi kinerja (*performance*)

yang diperankan oleh sistem akuntansi internal yaitu sistem akuntansi pertanggung jawaban. Menurut Siegel dan Marconi (1989), akuntansi pertanggung jawaban merupakan suatu sistem yang biasa digunakan untuk menggambarkan sistem akuntansi mengenai perencanaan, pengukuran dan penilaian kinerja sepanjang garis pertanggung jawaban operasional. Untuk itu langkah pertama adalah penyusunan program kerja dan anggaran.

Manajemen perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran merupakan gambaran perencanaan seluruh aktivitas operasional perusahaan. Proses pengajuan program kerja dan anggaran di Perguruan Tinggi Swasta "X" adalah partisipatif atau menggunakan pendekatan *bottom up*. Partisipasi bawahan diperlukan dalam penyusunan program kerja dan anggaran, karena anggaran sangat berpengaruh terhadap perilaku manajer pusat pertanggung jawaban atau pimpinan Unit Satuan Kerja sehingga konflik antara tujuan individu dengan tujuan organisasi dapat dikurangi.

Dalam tulisan Ferris dan Haskins (1988) menyebutkan bahwa beberapa penelitian mengenai hubungan antara partisipasi dengan anggaran telah dilakukan diantaranya Argyris (1952). Dalam penelitiannya disebutkan bahwa anggaran yang terlalu menekan cenderung akan menimbulkan sikap agresif para bawahan dan menyebabkan ketegangan yang akan menyebabkan inefisiensi bagi perusahaan.

Disamping sebagai alat perencanaan, akuntansi pertanggung jawaban menyediakan umpan balik periodik bagi manajer pusat pertanggungjawaban tentang keberhasilan mereka mencapai tujuan khusus yaitu dengan melakukan analisis varian. Menurut Emsley (2000), analisis varian dicari untuk memahami perbedaan antara realisasi *performance* dengan beberapa anggaran atau suatu yang ditargetkan, dan hal ini merupakan hal yang penting sebagai bentuk umpan balik dari organisasi.

Apabila anggaran yang ditetapkan yang disusun berdasarkan angka standar akan digunakan oleh manajemen dalam penilaian kinerja mereka, maka dapat berpengaruh terhadap perilaku manajer pusat pertanggung jawaban atau pimpinan USK. Dampak perilaku disfungsi berkaitan dengan anggaran yang memperburuk *performance* individu yang dinilai juga diteliti oleh Becker dan Green (1960) dan Hopwood (1972). Dalam penelitiannya mereka menemukan, bahwa manajer yang dievaluasi berdasarkan pencapaian anggaran jangka pendek cenderung memanipulasi data-data laporan akuntansi, mempunyai hubungan yang kurang harmonis dengan para kolega, dan menunjukkan ketegangan hubungan pekerjaan yang tinggi, demikian pula sebaliknya. Hasil penelitian ini secara konsisten didukung oleh Ferris dan Haskins (1988).

Kelemahan lain dari pengukuran kinerja yang hanya berdasarkan kinerja keuangan adalah ketidak mampuannya mengukur kinerja harta tak tampak (*intangible assets*) dan harta-harta intelektual (sumber daya manusia) perusahaan. Bahkan Kaplan dan Norton (1996)

menambahkan, bahwa kinerja keuangan tidak mampu sepenuhnya menuntun perusahaan ke arah yang lebih baik. Oleh karena itu agar penilaian kinerja lebih *fair* dan masing-masing manajer pusat pertanggung jawaban atau Unit Satuan Kerja fokus pada strategi, maka diperlukan *Key Performance Indicators* baik dari perspektif keuangan maupun non keuangan.

### **RUMUSAN MASALAH**

Dari latar belakang tersebut di atas maka yang menjadi rumusan masalah atau fokus kajian adalah:

1. Bagaimana dampak proses pengajuan dan penetapan program kerja dan anggaran terhadap perilaku manajer pusat pertanggung jawaban atau Unit Satuan Kerja di Perguruan Tinggi Swasta “X”?
2. Bagaimana dampak penilaian kinerja keuangan terhadap perilaku manajer pusat pertanggung jawaban atau Unit Satuan Kerja di Perguruan Tinggi Swasta “X” ?

### **TUJUAN PENELITIAN**

1. Untuk meneliti secara lebih mendalam dampak kebijakan proses penyusunan dan penetapan program kerja dan anggaran terhadap perilaku para manajer pusat pertanggung jawaban atau Unit Satuan Kerja di Perguruan Tinggi Swasta “X”.
2. Untuk meneliti secara lebih mendalam dampak kebijakan proses penilaian kinerja keuangan terhadap perilaku para manajer pusat pertanggung jawaban atau Unit Satuan Kerja (USK) di Perguruan Tinggi Swasta “X” dan memberikan rekomendasi lebih lanjut langkah penentuan “*Key Performance Indicators*” berdasarkan konsep *Balanced Scorecard*.

### **MANFAAT PENELITIAN**

Manfaat penelitian, diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pihak-pihak yang berkepentingan sebagai berikut:

1. Perguruan Tinggi Swasta “X”
  - Sebagai masukan terutama bagi manajemen puncak dalam mengambil kebijakan mengenai proses pengajuan dan penetapan program kerja dan anggaran serta penilaian kinerja manajer pusat pertanggung jawaban atau Unit Satuan Kerja.
  - Agar kedepan manajemen Perguruan Tinggi Swasta “X” menetapkan “*Key Performance indicators*” bagi para manajer pusat pertanggung jawaban atau Unit Satuan Kerja yang ditinjau dari aspek keuangan maupun operasional.

2. Perguruan Tinggi Lain  
Sebagai tambahan informasi dalam menetapkan kebijakan yang berhubungan dengan proses penyusunan anggaran dan penilaian kinerja dalam mencapai tujuan organisasi.
3. Akademisi dan peneliti.  
Penelitian ini diharapkan dapat memberikan tambahan acuan untuk penelitian-penelitian berikutnya

## **LANDASAN TEORI DAN PROPOSISI PENELITIAN**

### **Proses Penyusunan Program Kerja dan Anggaran dalam Sistem Akuntansi Pertanggung jawaban**

Dalam penyusunan anggaran, program-program diterjemahkan sesuai dengan tanggung jawab setiap manajer dalam melaksanakan program atau bagian dari program tersebut. Jadi penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses penetapan peran setiap manajer dalam melaksanakan program atau bagian dari program. Program kerja dan anggaran mempunyai fungsi yang sangat penting dalam kegiatan suatu organisasi, karena dengan program kerja dan anggaran yang ditetapkan merupakan petunjuk kemana arah organisasi akan dijalankan sehingga dapat digunakan sebagai pegangan para manajer pusat pertanggung jawaban dalam menjalankan fungsi organisasi.

Menurut Mulyadi (2001), untuk menghasilkan anggaran yang dapat berfungsi sebagai alat perencanaan dan sekaligus sebagai alat pengendalian, penyusunan anggaran harus memenuhi tiga syarat sebagai berikut: (1) Partisipasi atau keikutsertaan manajer pusat pertanggung jawaban dalam proses penyusunan program kerja dan anggaran; (2) Organisasi yang memisahkan fungsi penyusunan usulan program kerja dan anggaran, fungsi penelaah (*review*) dan pengesah (*approval*), dan fungsi administrasi anggaran. Dan (3) Proses penyusunan program kerja dan anggaran yang baik harus dapat berperan sebagai *role sending device* yaitu bahwa setiap manajer menyadari perannya dalam pencapaian sasaran perusahaan, sehingga akan menimbulkan komitmen yang tinggi dalam diri manajer untuk berprestasi sesuai yang tercantum dalam program kerja dan anggaran.

### **Aspek Perilaku Anggaran**

Siegel dan Marconi (1989), mengatakan bahwa aspek-aspek perilaku dalam proses penyusunan anggaran pendapatan dan biaya menunjukkan perilaku manusia dalam proses persiapan-persiapan anggaran dan perilaku manusia yang disebabkan jika orang mencoba untuk hidup dengan anggaran. Anggaran mempunyai pengaruh yang kuat terhadap perilaku manusia.

Menurut Hansen dan Mowen (2003), anggaran dapat memiliki pengaruh yang signifikan terhadap perilaku. Perilaku disini dapat bersifat positif atau negatif. Perilaku positif muncul jika terdapat kesesuaian tujuan individu manajer dengan tujuan organisasi, demikian pula sebaliknya. Jadi sebuah sistem penganggaran yang ideal adalah sistem yang mencapai tujuan kesesuaian tujuan (*goal congruence*) secara lengkap dan secara bersamaan menciptakan dorongan bagi manajer untuk mencapai tujuan perusahaan dengan perilaku yang etis.

Dalam tulisan Ferris dan Haskins (1988) menyebutkan bahwa beberapa penelitian mengenai hubungan antara partisipasi dengan anggaran telah dilakukan diantaranya Argyris (1952). Dalam penelitiannya disebutkan bahwa anggaran yang terlalu menekan cenderung akan menimbulkan sikap agresif para bawahan dan menyebabkan ketegangan yang akan menyebabkan in-efisiensi bagi perusahaan. Disamping partisipasi dalam penyusunan anggaran maka hal yang perlu diperhatikan dalam penyusunan anggaran adalah persepsi keadilan/fairness dan komitmen terhadap tujuan dari para manajer untuk mencapai suatu kinerja yang optimal. Manajer yang merasa bahwa jika dalam penerapan anggaran yang didasarkan suatu standar adalah adil/*fair*, maka mereka akan mempunyai komitmen yang tinggi dalam pencapaian tujuan yang ditetapkan, jika sebaliknya maka mereka akan berperilaku atau bertindak secara disfungsiional.

Libby (1999) menjelaskan bahwa: (1) jika bawahan menerima alokasi budget sebagai adil, maka tidak ada tindakan yang lebih jauh yang akan diambil dan proses dimana budget yang disusun tidak akan ditolak; (2) jika alokasi budget diterima sebagai tidak adil atau negatif, maka bawahan bertindak untuk mengoreksi ketidakadilan yang diterima. Konsekuensinya, bawahan menganggap keadilan proses digunakan untuk memutuskan jumlah yang dialokasikan. Jika proses digunakan untuk memutuskan alokasi budget diterima sebagai adil, model menyatakan bahwa tindakan-tindakan bawahan akan menjadi konstruktif (*performance* akan meningkat atau sedikitnya tidak menurun).

### **Aspek Perilaku dari Sistem Penilaian Kinerja**

Menurut Siegel dan Marconi (1989), dengan hanya menetapkan biaya-biaya yang dapat dikendalikan, maka manajer pusat pertanggungjawaban memperoleh dasar yang jujur/*fair* untuk membandingkan antara realisasi dengan anggaran. Dengan membandingkan antara realisasi dengan anggaran (melakukan analisis varian), maka manajemen dapat mengetahui penyebab terjadinya selisih dan mencari solusi untuk mengatasinya, (Emslley 2000).

Disamping itu menurut literature akuntansi, Shank dan Govindarajan (1993), disebutkan bahwa dengan digunakannya penilaian kinerja keuangan (analisis varians) yang menggunakan standar angka-angka akuntansi dalam penilaian kinerja, sering menyebabkan penolakan dari para manajer operasional dan dapat menimbulkan perilaku

disfungsional dari para manajer. Untuk memberikan penilaian yang adil/*fair* terhadap individu/manajer yang dinilai, pada tahun 1996 Kaplan dan Norton mengemukakan suatu konsep penilaian kinerja yang disebut dengan *Balanced Scorecard*..

### ***Developing Key Measures in BSC***

Menurut Kaplan dan Norton (2001), *Balanced Scorecard* akan menjadi alat utama untuk mengelola strategi. *Balance Scorecard* membawa kesuksesan perusahaan dalam mengembangkan sistem manajemen baru. Sebagai organisasi yang profesional, perguruan tinggi dituntut untuk selalu berorientasi pada “peningkatan kualitas yang berkelanjutan”, artinya selalu memenuhi seperangkat standar tertentu. Agar tujuan akhir penyelenggaraan pendidikan tinggi dapat tercapai maka secara profesional perguruan tinggi harus mengerahkan manajemennya pada penciptaan suasana kerja yang memungkinkan *civitas academika* secara kolektif mencapai kinerja yang optimal sesuai dengan standar yang telah ditetapkan. Seperti diketahui sebelumnya bahwa penilaian kinerja dalam *Balanced Scorecard* tidak hanya terfokus pada pengukuran finansial saja tetapi juga pengukuran non finansial. Adapun tujuan dari penentuan dari *key measures* seperti yang disebutkan dalam Marmen, (2003) adalah: *The purpose of key measures is to improve strategic management of an organization. Measures that are linked to the strategic goals of an organization:*

- *Guide the organization and document progress against strategic goals.*
- *Enable strategic alignment by the filtering of organizational measures to divisional, work group and individual measures.*

Sedangkan langkah dalam menentukan *key indicators performance* adalah:

1. Menentukan *Strategy Goal Perspective*
2. Menentukan *Strategy Map*
3. Menentukan *Strategic Management Goals*
4. Menentukan *Strategic Management Scorecard*.
5. Menentukan *Strategic Academic Scorecard*

### **Proposisi Penelitian**

Penelitian ini didasarkan atas proposisi sebagai berikut:

- a. Partisipasi atau keikutsertaan manajer pusat pertanggung jawaban atau pimpinan Unit Satuan Kerja dalam proses pengajuan dan penetapan program kerja dan anggaran berdampak positif terhadap perilaku manajer pusat pertanggung jawaban atau Kepala Unit Satuan Kerja.
- b. Penilaian kinerja manajer pusat pertanggung jawaban atau kepala Unit Satuan Kerja (USK) yang hanya ditinjau dari perspektif keuangan mempunyai pengaruh negatif terhadap perilaku para manajer pusat pertanggung jawaban atau kepala Unit Satuan Kerja (USK).

## METODE PENELITIAN

### Metode Penelitian

Dalam penelitian disini penulis menggunakan metode alternatif, dengan pendekatan kualitatif. Penelitian kualitatif digunakan dengan alasan:

1. Peneliti disini tidak bermaksud menarik generalisasi kesimpulan yang berlaku bagi suatu populasi, hasil penelitian disini hanya berlaku di Perguruan Tinggi Swasta “X” dan jika dilakukan pada perusahaan/organisasi lain belum tentu menghasilkan simpulan yang sama.
2. Analisis makna untuk bisa memahami mengapa para pelaku berpola tindakan tertentu dalam hal ini mengapa para manajer pusat bertanggung jawaban atau kepala Unit Satuan Kerja berperilaku positif atau negatif dalam melaksanakan program kerja dan anggaran yang telah ditetapkan memerlukan suatu proses observasi dan pelacakan secara intensif, yang hanya mungkin melalui pendekatan kualitatif.
3. Pendekatan penelitian kualitatif disini digunakan dengan pertimbangan, bahwa penelitian ini bertujuan untuk mengetahui sejauh mana dampak penilaian kinerja yang diberikan oleh manajemen puncak sehingga dapat memberikan rasa keadilan (*fairness*) dan dapat memotivasi para manajer pusat bertanggung jawaban atau kepala USK dalam meningkatkan kinerjanya.
4. Peneliti mempunyai akses masuk kepada subyek yang diteliti serta kemudahan peneliti dalam melibatkan diri dalam mengikuti proses penyusunan program kerja dan anggaran serta evaluasi pelaksanaannya dan kemampuan peneliti mendekati para informan, maka hasil penelitian diharapkan mendekati kenyataan.

### Unit Analisis

Dalam penelitian disini peneliti akan meneliti tentang perilaku para manajer USK dalam menanggapi proses pengajuan dan penetapan program kerja dan anggaran serta penilaian kinerja yang selama ini berlaku di Perguruan Tinggi Swasta “X”. Oleh karena itu unit analisis dalam penelitian disini adalah proses pengajuan dan penetapan program kerja dan anggaran serta penilaian kinerja manajer pusat bertanggung jawaban atau Unit Satuan Kerja pada Perguruan Tinggi Swasta “X”.

### Penentuan *key Informan*

Dalam penelitian kualitatif, data atau informasi harus ditelusuri seluas-luasnya (dan sedalam mungkin) sesuai dengan variasi yang ada, sehingga peneliti mampu mendeskripsikan fenomena yang diteliti secara utuh. Berkenaan dengan tujuan penelitian diatas, maka Informan dalam penelitian disini penulis kelompokkan menjadi dua yaitu:

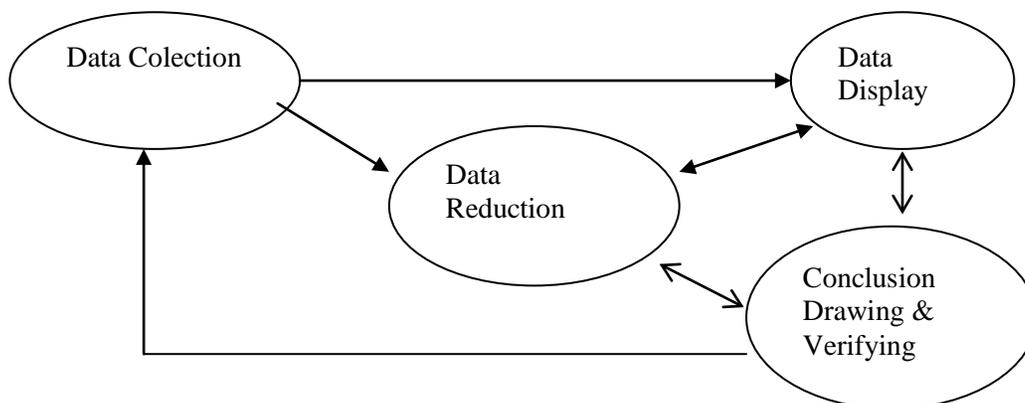
1. Manajemen puncak yaitu pimpinan badan pembina dan pimpinan Perguruan Tinggi Swasta "X" yang dalam posisinya mereka terlibat dalam pengambilan keputusan yang berhubungan dengan proses penentuan anggaran dan penilaian kinerja.
2. Manajer dan mantan manajer pusat pertanggung jawaban atau kepala USK diperguruan tinggi swasta "X" yaitu pembantu ketua I, II, III dan pejabat selevel kepala bagian seperti ketua progam studi, kepala BAAK, kepala Bagian Keuangan kepala BAU, kepala Rumah Tangga, kepala Puskom dll. Para informan tersebut dipilih karena mereka adalah pihak-pihak yang mengajukan dan nantinya melaksanakan progam kerja dan anggaran dan sebagai pihak yang dinilai kinerjanya

### Tahapan Penelitian

Secara garis besar, tahapan penelitian yang akan dilakukan adalah tahap orientasi, eksplorasi, analisis data dan intepretasi dan keabsahan data. Menurut Bungin (2003), sesuai dengan gambar siklus analisis di atas, prosesnya tidaklah "sekali jadi", melainkan berinteraktif secara bolak balik. Perkembangannya bersifat sikuensial dan iteraktif, yang pada dasarnya melingkar seperti tampak pada gambar 1.

### Metode Pengumpulan Data

Dengan mengelompokkan informan kedalam dua kelompok tersebut di atas maka peneliti menggunakan gabungan dari beberapa metode pengumpulan data yaitu metode wawancara, observasi dan dokumentasi.



**Gambar 1**  
**Komponen-komponen Data Model Interaktif**

Sumber: Bungin, Analisis Data Penelitian Kualitatif , PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2003.

## **Wawancara**

Wawancara mendalam dilakukan terhadap informan kunci. Dalam wawancara untuk proses pengumpulan data, peneliti menjadi instrumen utama yang terjun kelokasi penelitian dan mengumpulkan informasi melalui wawancara (Moleong 1996). Dalam penelitian disini wawancara yang mendalam ditujukan untuk memahami bagaimana perilaku yang dicerminkan pada pikiran dan tindakan para pimpinan USK dalam menanggapi proses pengajuan dan penetapan program kerja dan anggaran serta penilaian kinerja. Metode wawancara dilakukan baik terstruktur maupun tidak terstruktur.

Sebagai bahan panduan dalam wawancara maka peneliti menyusun suatu daftar pertanyaan yang nantinya akan diajukan pada para informan. Untuk wawancara dengan pimpinan Perguruan Tinggi Swasta "X" dan badan pembina adalah pertanyaan garis besar mengenai proses penetapan program kerja dan anggaran dan penilaian kinerja

## **Observasi**

Dalam penelitian disini peneliti melakukan observasi partisipasi yaitu dengan ikut terlibat langsung dalam diskusi atau rapat tentang pengajuan program kerja dan anggaran serta penilaian kinerja yang diselenggarakan antara pihak Perguruan Tinggi Swasta "X" dengan pihak badan pembina Perguruan Tinggi Swasta "X". Selanjutnya peneliti mengikuti rapat evaluasi mengenai penetapan program kerja dan anggaran yang diselenggarakan oleh manajemen puncak atau badan pembina Perguruan Tinggi Swasta "X". Disamping itu penulis juga mengamati secara langsung bagaimana tanggapan para manajer pusat pertanggung jawaban atau kepala USK atas program kerja dan anggaran yang telah ditetapkan dan bagaimana mereka melaksanakan program kerja dan anggaran yang telah ditetapkan.

## **Dokumentasi**

Dalam penelitian ini dokumen yang dikumpulkan antara lain:

1. *Company Profile* dari PTS "X".
2. Prosedur penetapan program kerja dan anggaran serta penilaian kinerja, meliputi sistem prosedur pengajuan sampai dengan keputusan atau penetapan program kerja dan anggaran.
3. Dokumen-dokumen pendukung yang meliputi, laporan beberapa realisasi program kerja dan anggaran Unit Satuan Kerja, kebijakan penilaian kinerja manajer pusat pertanggung jawaban atau Unit Satuan Kerja.
4. Dokumen pengajuan program kerja dan anggaran dari beberapa manajer Unit Satuan Kerja Perguruan tinggi dan nota persetujuan untuk program kerja dan anggaran dari beberapa Unit Satuan Kerja perguruan tinggi.

5. Notulen Hasil Rapat/diskusi.
6. Dokumen lain yang mendukung.

### **Analisis Data dan Interpretasi**

Tahap-tahap analisis data dalam penelitian disini adalah mengacu pada pendapat Huberman dan Miles dalam Bungin (2003) yaitu; meliputi *reduksi data*, *display data*, *verifikasi* dan *analisis dan simpulan*.

#### **Reduksi Data**

Tahap reduksi data berupa pemusatan perhatian pada data lapangan yang kemudian dipilih untuk menentukan derajat relevansinya dengan tujuan riset. Dari hasil pengumpulan data yang diperoleh baik melalui dokumentasi tidak semuanya dicantumkan melainkan dipilih yang berhubungan dengan proses penyusunan program kerja dan anggaran serta penilaian kinerja PTS “X” Sedangkan dari hasil wawancara mula-mula penulis rekam dalam kaset, kemudian diketik ulang sesuai dengan hasil rekaman (sebagai abstraksi data kasar) selanjutnya dianalisis dan yang relevan dengan pokok bahasan.

#### **Display Data**

Pada tahap display data disajikan dalam bentuk bagan, daftar dan matriks yang menggambarkan hubungan antara proses penyusunan anggaran dan penilaian kinerja dengan perilaku para manajer pusat pertanggung jawaban kepala USK serta menggambarkan kekuatan dan kelemahan kelemahan proses penyusunan program kerja dan anggaran dan penilaian kinerja PTS “X”.

#### **Verifikasi**

Verifikasi berupa uji kebenaran terhadap makna yang muncul dari data yang telah didisplaykan. Fokus peneliti pada tahap ini adalah pada abstraksi data yang tertuang dalam bagan. Setiap data yang menunjang komponen bagan diklarifikasi (*cross check data*), dengan para informan. Apabila hasil verifikasi menunjang simpulan atas data, pengumpulan data untuk komponen tersebut dihentikan.

#### **Analisis dan Kesimpulan**

Analisis data dilaksanakan sejak pengumpulan data dilaksanakan sampai penulisan penelitian berakhir. Teknik analisis data yang digunakan adalah bentuk analisis penjadohan pola.(Yin 2000). Proses penjadohan pola dimulai dengan proposisi awal dan selanjutnya dilakukan penjadohan antara data empiris yang berupa data primer dan data

sekundair dari studi lapangan dengan proposisi awal. Hasil dari penjadohan pola tersebut akan dilakukan analisis lebih lanjut dan ditarik suatu simpulan-simpulan yang akan menjadi sebuah paparan untuk mendapatkan gambaran yang utuh atas jawaban fokus kajian/ rumusan masalah dari hasil analisis.

### **Keabsahan Data (Validitas dan Releabilitas)**

Menurut Lincoln dan Guba dalam Bungin (2003), paling sedikit ada empat standar atau kriteria utama guna menjamin keabsahan hasil penelitian kualitatif, yaitu *standar kredibilitas, transferabilitas, dependabilitas dan konfirmabilitas*.

#### **Standar Kredibilitas**

Agar hasil penelitian kualitatif memiliki tingkat kepercayaan yang tinggi sesuai dengan fakta dilapangan (informasi yang digali dari syubyek atau partisipan yang diteliti), perlu dilakukan upaya-upaya sebagai berikut:

- a. Memperpanjang keikutsertaan peneliti dalam pengumpulan data dilapangan. Hal ini dilakukan karena dalam penelitian kualitatif peneliti merupakan instrumen utama penelitian, sehingga semakin lama peneliti terlibat dalam pengumpulan data akan semakin memungkinkan meningkatnya derajat kepercayaan data yang dikumpulkan.
- b. Melakukan observasi secara terus menerus dan sungguh-sungguh, terutama terhadap tindakan yang diambil para manajer pusat pertanggung jawaban atau kepala USK dalam melaksanakan program kerja dan anggaran.
- c. Melakukan trigulasi, baik trigulasi metode (menggunakan lintas metode pengumpulan data, yang dalam hal ini penulis menggunakan berbagai metode pengumpulan data yaitu, observasi, wawancara, dokumentasi), maupaun trigulasi sumber data seperti hasil wawancara yang berupa catatan maupun rekaman, dokumen-dokumen seperti surat menyurat, laporan, nota persetujuan dsb.
- d. Melibatkan pihak lain yang kompeten (yang tidak terlibat dalam penelitian) untuk berdiskusi, memberikan masukan, bahkan kritik mulai awal kegiatan proses penelitian sampai tersusunnya hasil penelitian. Hal ini dilakukan mengingat keterbatasan kemampuan peneliti.
- e. Melakukan pengecekan baik tentang data yang telah dikumpulkan, kategorisasi analisis, penafsiran dan kesimpulan hasil penelitian.

#### **Standar Transferabilitas**

Hasil penelitian kualitatif memiliki standar *transferabilitas* yang tinggi bilamana para pembaca laporan penelitian nanti memperoleh gambaran dan pemahaman yang jelas tentang konteks dan fokus penelitian. Jadi dalam hal ini yang melakukan penilaian adalah pihak *eksternal* yaitu dari perguruan tinggi lain.

## **Standar Dependabilitas**

Untuk menjaga standar dependabilitas dilakukan dengan cara dokumentasi terlebih dahulu pada saat pengumpulan data dan selanjutnya dibuat koding sesuai dengan kategorisasi yang telah ditentukan, melakukan interpretasi atas hasil pengumpulan data dan membuat laporannya. Setelah itu, peneliti meminta seorang auditor independen dosen dari perguruan tinggi lain untuk melakukan *review* terhadap seluruh hasil penelitian.

## **Standar Konfirmabilitas**

Standar konfirmabilitas ini lebih terfokus pada audit (pemeriksaan) kualitas dan kepastian hasil penelitian, apa benar berasal dari pengumpulan data di lapangan. Disini pihak auditor yang independen dapat melakukan konfirmasi kepada pihak-pihak yang menjadi obyek penelitian dalam hal ini adalah para manajer USK dan manajemen puncak atau pimpinan badan pembina dari PTS “X”.

## **HASIL PENELITIAN**

Hasil penelitian yang dilakukan meliputi 3 (tiga) hal; yakni hasil dokumentasi, hasil wawancara dan hasil observasi sebagai berikut:

### **Hasil Dokumentasi**

Dari hasil dokumentasi Perguruan Tinggi Swasta (PTS) “X” peneliti memperoleh (1) Tujuan Perguruan Tinggi; (2) Visi dan Misi Perguruan Tinggi; (3) Tujuan strategik dan strategi, dan (4) Pusat-Pusat Pertanggung jawaban; (5) Struktur Organisasi; (6) Pedoman pengajuan Progam Kerja dan Anggaran, (7) Data keuangan yang berhubungan dengan usulan progam kerja dan anggaran, nota persetujuan progam kerja dan anggaran serta laporan kinerja keuangan yaitu perbandingan antara pengajuan, persetujuan, dan realisasi progam kerja dan anggaran untuk beberapa pusat pertanggung jawaban.

Adapun proses pengajuan progam kerja dan anggaran di PTS “X” adalah sebagaimana prosedur berikut ini.

- Prosedur 0 : Pekerjaan persiapan.
- Prosedur 1 : Penyusunan Program Kerja dan Anggaran masing-masing Unit Satuan Kerja
- Prosedur 2 : Pembahasan dan perumusan usulan Program Kerja dan Anggaran untuk Unit Satuan Kerja - Unit Satuan Kerja yang berada langsung dibawah Pembantu Ketua masing-masing (dikoordinasikan oleh Pembantu Ketua masing- masing),

- Prosedur 3 : Penyerahan isian (Materi) Program Kerja dan Anggaran Tahun 2004 /2005 dari Unit Satuan Kerja dilingkungan Perguruan Tinggi Swasta “X” kepada Pembantu Ketua II dan evaluasi Ketua II
- Prosedur 4 : Pembahasan/evaluasi Program Kerja dan rangkuman anggaran tingkat lembaga Perguruan Tinggi Swasta “X” yang diproses Pembantu Ketua II (Khusus untuk anggaran) dan diketahui oleh Ketua PTS “X” .
- Prosedur 5 : Penyerahan Program Kerja dan Anggaran .
- Prosedur 6 : Konsultasi dan Evaluasi Program Kerja dan Anggaran Perguruan Tinggi Swasta “X” beserta lembaga lainnya dengan Badan Pembina.
- Prosedur 7 : Evaluasi dan persetujuan Badan Pembina
- Prosedur 8 : Distribusi persetujuan Program Kerja dan Anggaran tahunan kepada Unit Satuan Kerja yang ada dilingkungan Perguruan Tinggi Swasta “X”

### Hasil Wawancara

Wawancara dengan informan kunci diantaranya pembantu ketua, ketua program studi, kepala BAAK, kepala bagian keuangan, kepala Puskom, kepala PPMA dilakukan dengan wawancara terstruktur dan tidak terstruktur. Wawancara terstruktur dilakukan dengan memberikan daftar pertanyaan yang diserahkan sebelum wawancara dilakukan, hal ini dilakukan agar wawancara lebih terarah. Wawancara tidak terstruktur dilakukan untuk menggali informasi lebih lanjut pada saat wawancara, sehingga akan diperoleh informasi yang utuh mengenai proses penyusunan program kerja dan anggaran. Agar dapat diungkap mengenai pendapat dan tindakan para informan dalam menyikapi penerapan sistem akuntansi pertanggung jawaban yaitu prosedur penyusunan anggaran dan penilaian kinerja maka nama-nama informan kunci tidak disebutkan tetapi berupa inisial. Dari hasil rekaman wawancara diperoleh data kasar dan untuk selanjutnya dipilih hasil wawancara yang sesuai dengan topik bahasan untuk dikutip kembali dalam analisis dan pembahasan.

Berikut adalah contoh hasil wawancara dengan Sdr. “A” yang berhubungan dengan proses pengajuan program kerja dan anggaran: “Proses pengajuan anggaran bersifat *bottom up*, pertama program kerja dan anggaran dibahas/dikoordinasi ditingkat ke PK an, untuk memperoleh masukan-masukan dari lintas fungsi tetapi masih dalam lingkup pembantu ketua (PK). Proses selanjutnya dibahas ditingkat perguruan tinggi dan baru dibawa ke badan pembina “.

Hasil wawancara yang berhubungan dengan proses penetapan program kerja dan anggaran dinyatakan oleh Sdr “A” sebagai berikut: “Setelah proses “*hearing*” antara lembaga PTS “X” dengan pihak badan pembina maka proses selanjutnya pimpinan USK adalah menyerah. Dan hal ini menurut pendapat saya berbahaya dan tidak fair, karena sebelumnya tidak diajak bicara tetapi begitu datang lho kok anggaran yang disetujui “*bleset*” tanpa ada penjelasan atau alasan yang jelas. Dan bila hal ini diteruskan akan

berdampak negatif yaitu ada keengganan pimpinan USK untuk melaksanakan program kerja tersebut. Tetapi jika sebelum diputuskan pimpinan USK atau yang mewakili diajak bicara dan dijelaskan mengapa disetujui sekian maka tidak masalah karena mereka sudah diajak dialog”.

Sedangkan hasil wawancara yang berhubungan dengan penilaian kinerja dinyatakan oleh Sdr “C” yang meyakini: “Karena ini perguruan tinggi maka saya lebih cenderung pada kegiatannya sedangkan keuangan itu dampaknya. Jadi yang dievaluasi terlebih dahulu adalah programnya mengapa terlaksana, mengapa tidak terlaksana itu yang harus dievaluasi. Kalau sekarang lebih pada keuangan bukan pada kegiatan para kepala Unit Satuan Kerja (USK)”.

### **Hasil Observasi**

Hasil observasi dalam Proses Pengajuan Program kerja dan Anggaran. Dari hasil pengamatan diketahui bahwa dalam proses pengajuan program kerja dan anggaran bersifat *bottom up* dimana manajemen puncak menetapkan garis-garis pokok kebijakan dan prosedur pengajuan program kerja dan anggaran. Sedangkan pengajuan program kerja dan anggaran diserahkan pada pimpinan unit satuan kerja (USK). organisasi anggaran terdapat dalam organisasi anggaran terdapat pemisahan antara fungsi penyusun, penelaah, dan administrasi anggaran. Sebagian besar pengajuan program kerja dan anggaran didasarkan pada program kerja dan anggaran tahun yang lalu. Perubahan pengajuan tarif anggaran lebih banyak berhubungan dengan honor dan incentive.

### **Hasil observasi dalam Proses Penetapan Program kerja dan Anggaran**

Proses penetapan program kerja dan anggaran dilakukan langsung oleh manajemen puncak tanpa melibatkan kembali manajer pusat pertanggung jawaban atau pimpinan Unit Satuan Kerja. Dasar pertimbangan dalam menetapkan besarnya anggaran adalah sumber dana yang tersedia. Berdasarkan pengamatan hampir semua program kerja disetujui oleh manajemen puncak sedangkan beberapa anggaran tidak disetujui atau disetujui sama dengan tahun sebelumnya terutama yang berhubungan dengan honor dan insentive.

### **Hasil observasi dalam Proses Penilaian Kinerja**

Evaluasi pertanggung jawaban program kerja dan anggaran pimpinan Unit Satuan Kerja dilakukan bersamaan pada saat rapat pengajuan usulan program kerja dan anggaran, dimana masing-masing pimpinan Unit Satuan Kerja membuat laporan perbandingan antara anggaran dan realisasi. Dari hasil observasi diketahui bahwa belum ada suatu pedoman yang jelas yang memuat indikator-indikator yang dapat digunakan sebagai dasar

dalam penilaian kinerja masing-masing manajer pusat pertanggung jawaban atau pimpinan Unit Satuan Kerja terutama yang bersifat non keuangan.

## ANALISIS HASIL PENELITIAN

Analisis hasil penelitian perilaku, dilakukan menurut 3 (tiga) aspek penting yaitu; 1). aspek perilaku proses pengajuan program kerja dan anggaran, 2). aspek perilaku proses penetapan program kerja dan anggaran, 3). aspek perilaku dalam penilaian kinerja keuangan.

### Aspek Perilaku Proses Penyusunan Program Kerja dan Anggaran

Pada pedoman pengajuan program kerja dan anggaran Unit Satuan Kerja yang ditetapkan manajemen puncak diketahui, bahwa Perguruan Tinggi Swasta "X" menerapkan kebijakan sistem penganggaran partisipasi, artinya manajemen puncak atau badan pembina memberikan wewenang kepada para pimpinan Unit Satuan Kerja dalam menyusun program kerja dan anggaran untuk Unit Satuan Kerja sesuai dengan jenjang organisasi yang terendah (kepala bagian) sampai ke jenjang yang paling atas (pimpinan Perguruan Tinggi Swasta "X"). Dari hasil observasi menunjukkan bahwa dalam menyusun rancangan program kerja dan anggaran, para pimpinan Unit Satuan Kerja melibatkan bawahannya dan sebelum usulan program kerja dan anggaran diajukan kepada manajemen puncak atau badan pembina. Beberapa pimpinan Unit Satuan Kerja melakukan koordinasi di tingkat pembantu ketua dan tingkat lembaga.

Penerapan penganggaran partisipasi ini juga dapat ditunjukkan dari hasil wawancara dengan beberapa orang kepala USK; yaitu Sdr. A menyatakan: "Proses pengajuan anggaran bersifat *bottom up*, pertama program kerja dan anggaran dibahas/dikoordinasi ditingkat ke PK an, untuk memperoleh masukan-masukan dari lintas fungsi tetapi masih dalam lingkup pembantu ketua (PK). Proses selanjutnya dibahas ditingkat perguruan tinggi dan baru dibawa ke badan pembina".

Sdr. "B" menyatakan sebagai berikut: "Tahap penyusunan program kerja dan anggaran sudah mendekati teori artinya dalam kebijakan penyusunan program kerja dan anggaran adalah *top down* sedang dalam pengajuannya bersifat *bottom up*. Jadi proses pengajuan adalah partisipasif dengan tujuan agar masing-masing USK dapat menentukan program kerja apa yang ingin dilaksanakan setahun kedepan walaupun kebijakan tadi masih berbau *mindset* yang berbeda".

Dari hasil pernyataan Sdr. "A" dan Sdr. "B" tersebut di atas, dapat diketahui bahwa alasan diterapkannya anggaran partisipasi adalah karena masing-masing USK yang mengetahui program kerja-program kerja apa yang diinginkan untuk tahun anggaran

ke depan dan mereka dianggap lebih tahu masalah operasionalnya. Karena mereka sendiri yang mengajukan program kerja maka secara moral akan berdampak pada perilaku pimpinan USK yaitu timbulnya suatu komitmen untuk melaksanakan semua program yang mereka ajukan dan disetujui. Hal tersebut dapat dilihat pada laporan pertanggung jawaban keuangan. Dari laporan kinerja program studi akuntansi, semua program kerja yang diusulkan seluruhnya dapat dilaksanakan. Sedangkan untuk program kerja dan anggaran Pembantu Ketua I, tampak bahwa sebagian besar program kerja terlaksana dan ada beberapa program kerja tampak tidak terlaksana. Setelah dilakukan observasi maka dapat diketahui bahwa program kerja yang belum terlaksana tersebut karena laporan pelaksanaan kegiatan dilakukan sampai dengan bulan april, sedang berakhirnya periode anggaran adalah akhir Juli. Sehingga kegiatan seperti seminar nasional baru dilaksanakan setelah bulan April. dan kegiatan lain seperti simposium ekonomi dan kongres IAI, tidak terlaksana karena pihak penyelenggara tidak menyelenggarakan kegiatan tersebut. Demikian pula dengan pelaksanaan program kerja dan anggaran program studi akuntansi yaitu seluruh program kerja dan anggaran yang diajukan semuanya terealisasi.

Disamping itu, dari hasil wawancara yang mendalam diketahui bahwa partisipasi dalam proses penyusunan anggaran bagi kepala USK adalah meningkatkan moral atau harga diri dan motivasi para kepala USK, hal ini seperti yang diungkapkan oleh Sdr. "C": "Dampak dari dilibatkannya para kepala USK dalam proses penyusunan program kerja dan anggaran adalah merasa diperhatikan dan merasa bangga karena dilibatkan dalam semacam RAB dan mereka yang menentukan sendiri program-program yang akan mereka lakukan untuk tahun anggaran kedepan".

Sedangkan menurut pendapat Sdr. "F" bahwa dengan dilibatkannya penyusunan anggaran atau dalam hal ini adalah pengajuan program kerja dan anggaran adalah dapat memotivasi bawahan untuk menjalankan tugas dengan lebih baik karena mereka adalah bagian dari tim. Hal ini seperti yang disampaikan dalam wawancara berikut: "Saat menyusun program kerja dan anggaran saya selalu melibatkan bawahan karena mereka sebagai tim kerja, sehingga mereka harus tahu program kerja dan anggaran baik penerimaan maupun pengeluaran karena mereka yang nanti merealisasi atau melaksanakan. Dampak positifnya, mereka merasa dilibatkan dalam proses sehingga ikut mengendalikan"

Dari uraian tersebut di atas jelas bahwa partisipasi pengajuan program kerja dan anggaran berdampak positif terhadap perilaku yaitu dapat meningkatkan komitmen dalam penyelesaian tugas dan hubungan atasan bawahan yang lebih baik seperti yang dikemukakan dalam Ferris dan Haskins (1988). Disamping itu dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa anggaran dapat digunakan sebagai alat komunikasi intern yang menghubungkan berbagai unit organisasi atau pusat pertanggung jawaban dalam perusahaan dan yang menghubungkan manajer bawah dengan manajer atas seperti yang dikemukakan oleh Mulyadi (2001). Mereka juga menyadari, bahwa untuk mencapai tujuan organisasi mereka harus saling bekerja sama dalam *team work*.

### **Aspek Perilaku Proses Penetapan Program Kerja Dan anggaran.**

Dari hasil dokumentasi yaitu dari alur penyusunan program kerja dan anggaran yang diterapkan pada Perguruan Tinggi Swasta “X” dapat diketahui, bahwa setelah prosedur 6 (enam) yaitu konsultasi dan evaluasi program kerja dan anggaran Perguruan Tinggi Swasta “X” dengan pihak badan pembina adalah prosedur 7 (tujuh), yaitu evaluasi dan persetujuan badan pembina dan setelah itu dilanjutkan ke prosedur 8 (delapan) yaitu distribusi persetujuan program kerja dan anggaran USK kepada lembaga. Dari hasil observasi dan alur tersebut di atas diketahui, bahwa dalam proses penetapan program kerja dan anggaran *tidak partisipatif* artinya langsung ditetapkan oleh badan pembina tanpa melibatkan kembali pimpinan Unit Satuan Kerja dari Perguruan Tinggi Swasta “X”.

Hal ini sesuai hasil wawancara dengan Sdr. “A” yang menyatakan: “Setelah proses *“hearing”* antara lembaga PTS “X” dengan pihak badan pembina maka proses selanjutnya pimpinan USK adalah menyerah. Dan hal ini menurut pendapat saya berbahaya dan tidak *fair*, karena sebelumnya tidak diajak bicara tetapi begitu datang lho kok anggaran yang disetujui *“bleset”* tanpa ada penjelasan atau alasan yang jelas. Dan bila hal ini diteruskan akan berdampak negatif yaitu ada keengganan pimpinan USK untuk melaksanakan program kerja tersebut. Tetapi jika sebelum diputuskan pimpinan USK atau yang mewakili diajak bicara dan dijelaskan mengapa disetujui sekian maka tidak masalah karena mereka sudah diajak dialog”.

Proses penetapan program kerja dan anggaran seperti tersebut di atas dapat menimbulkan persepsi keadilan bagi manajer pusat pertanggung jawaban atau pimpinan Unit Satuan Kerja. Dalam tulisan Libby (1999) disebutkan bahwa dalam penentuan penilaian keadilan, individu-individu mengakui keadilan dari ukuran alokasi (dikenal sebagai keadilan distributif) dan keadilan dari alokasi proses (dikenal sebagai keadilan prosedural). Libby (1999) juga menyebutkan bahwa jika bawahan menerima alokasi budget sebagai adil, tidak ada tindakan yang lebih jauh yang akan diambil dan proses dimana budget disusun tidak akan ditolak. Disisi lain, jika alokasi *budget* diterima sebagai tidak adil atau negatif maka bawahan bertindak untuk mengoreksi ketidakadilan yang diterima. Sedangkan menurut Wentzel (2002), menyatakan bahwa partisipasi selama proses penyusunan anggaran menunjukkan suatu perasaan keadilan dan berdampak meningkatkan komitmen para manajer kepada tujuan anggaran dan secara konsekuen meningkatkan kinerja (*performance*).

Persepsi keadilan (keadilan alokasi) atas persetujuan program kerja dan anggaran yang diterapkan di Perguruan Tinggi Swasta “X” seperti yang telah diuraikan di atas berpengaruh terhadap perilaku pimpinan Unit Satuan Kerja. Bagi pimpinan Unit Satuan Kerja yang merasa bahwa persetujuan program kerja dan anggaran dirasa adil, maka tidak ada tindakan lebih lanjut yang diambil atau mereka menerima program kerja dan anggaran dan mempunyai komitmen untuk melaksanakannya. Namun bagi pimpinan USK

yang merasa bahwa anggaran yang diputuskan tidak sesuai dengan harapan berdampak pada perilaku yaitu mereka bekerja kurang optimal. Tidak dilibatkannya kembali pimpinan Unit Satuan Kerja dan tidak adanya penjelasan atas anggaran yang tidak disetujui manajemen puncak, telah menimbulkan persepsi ketidakadilan prosedural. Kondisi ini berdampak pada lemahnya komitmen dalam mencapai tujuan dan menimbulkan kesalahpahaman.

### **Aspek Perilaku Proses Penilaian Kinerja Keuangan**

Dalam merancang sistem evaluasi kinerja, manajemen puncak biasanya dihadapkan pada beberapa alternatif. Alternatif-alternatif tersebut adalah apakah sistem tersebut didasarkan sepenuhnya kepada data dan informasi akuntansi atau informasi non akuntansi atau kontribusi keduanya. Menurut Siegel dan Marconi (1989) karena pada hakekatnya organisasi dijalankan oleh manusia, maka penilaian kinerja sebenarnya merupakan penilaian atas perilaku manusia dalam melaksanakan perannya dalam organisasi. Oleh karena itu sistem evaluasi kinerja manajemen yang digunakan seringkali dapat menimbulkan dampak psikologis dan perilaku pada manajer pusat pertanggungjawaban yang dinilai. Penilaian kinerja yang didasarkan atas informasi akuntansi atau penilaian kinerja keuangan yaitu perbandingan antara anggaran dan realisasi, ditujukan untuk mendorong para manajer pusat pertanggungjawaban agar bekerja efektif dan efisien. Hal tersebut karena realisasi keuangan tersebut mencerminkan hasil dari kegiatan/operasi yang dilakukan selama satu periode anggaran. Disamping itu, dengan perbandingan antara anggaran dan realisasi, maka akan dapat diketahui sebab-sebab terjadinya selisih.

Berdasarkan hasil dokumentasi dapat diketahui, bahwa Perguruan Tinggi Swasta "X" belum mempunyai pedoman evaluasi kinerja yang tertulis atau berupa buku pedoman penilaian kinerja yang secara jelas menjelaskan indikator-indikator apa saja yang akan dinilai oleh manajemen puncak terhadap para Unit Satuan Kerja. Pedoman yang ada adalah pedoman yang berisi tentang hal-hal yang perlu dinilai oleh atasan yaitu: 1) kesetiaan dan kepatuhan, 2) prestasi kerja, 3) Tanggung jawab, 4) Disiplin, 5) kejujuran, 6) kerja sama, 7) prakarsa, 8) kepemimpinan.

Hasil wawancara peneliti menunjukkan, bahwa hampir semua kepala Unit Satuan Kerja kurang tahu mengenai pedoman penilaian atau sistem evaluasi penilaian kinerja yang berlaku. Sedangkan dari dokumentasi dan observasi diketahui, bahwa penilaian kinerja yang selama ini adalah penilaian kinerja keuangan (perbandingan antara anggaran dan realisasi) dan penilaian melekat yang dilakukan oleh atasan langsung dari suatu Unit Satuan Kerja. Hasil penilaian atasan tersebut tidak dikomunikasikan kepada bawahan (pihak yang dinilai), sehingga bawahan tidak mengetahui bagaimana hasil penilaian atasan mereka. Hasil penilaian melekat tersebut menjadi kurang efektif, karena periode penilaian tidak dilakukan secara teratur tetapi hanya menjelang kenaikan tunjangan berkala. Disamping itu, dampak penilaian tersebut lebih banyak dirasakan oleh karyawan,

bukan oleh kepala Unit Satuan Kerja yang sebagian besar adalah dosen. Penilaian kinerja yang lebih ditekankan pada aspek keuangan ini kurang tepat, jika diberlakukan pada lembaga seperti perguruan tinggi. Hal ini seperti yang dinyatakan oleh Sdr “C”: “Karena ini perguruan tinggi maka saya lebih cenderung pada kegiatannya sedangkan keuangan itu dampaknya. Jadi yang dievaluasi terlebih dahulu adalah programnya mengapa terlaksana, mengapa tidak terlaksana itu yang harus dievaluasi. Kalau sekarang lebih pada keuangan bukan pada kegiatan para kepala Unit Satuan Kerja (USK)”.

Sedangkan kepala Unit Satuan Kerja yang lain menyatakan bahwa penilaian kinerja yang hanya dilihat dari aspek keuangan tidak mencerminkan kinerja yang sebenarnya dari seorang kepala Unit Satuan Kerja. Hal ini seperti yang terungkap pada saat wawancara yaitu Sdr “A” menyatakan sebagai berikut: “Dalam melakukan penilaian kinerja jangan hanya melihat dari aspek keuangan saja atau membandingkan antara anggaran dan realisasi, karena bisa terjadi suatu USK yang realisasi biayanya tinggi dari yang dianggarkan dan hal tersebut terlihat jelek, karena ada program yang lebih baik. Oleh karena itu, yang ditekankan pada penilaian kinerja adalah lebih pada akuntabilitas, bukan pada anggarannya tapi pada pencapaian program”.

Disamping itu penilaian kinerja yang hanya memperhatikan aspek keuangan membuat kepala Unit Satuan Kerja takut atau enggan untuk membuat program kerja yang sebenarnya penting bagi lembaga tetapi tidak diajukan, seperti yang disampaikan oleh Sdr. “C”: “Dalam hati saya pernah mempunyai keinginan untuk mengajukan program kerja-program kerja baru tetapi karena setelah saya amati dalam rapat anggaran selalu berfokus pada keuangan, maka saya enggan untuk mengajukannya karena saya khawatir nanti pengembangan yang saya ajukan akan meningkatkan biaya dan membuat potret keuangan USK saya menjadi kurang baik dan saya khawatir jika saya melakukan suatu kegiatan ternyata tidak menguntungkan, melainkan merugikan. Walaupun saya yakin program kerja baru yang saya ajukan nanti dalam jangka menengah atau panjang menguntungkan bagi lembaga atau khususnya bagi USK yang saya pimpin, saya tidak berani melakukannya.”

Dari uraian di atas jelas, bahwa penilaian kinerja keuangan yaitu perbandingan antara anggaran dengan realisasi atau analisis varians yang semula bertujuan untuk mengetahui sebab-sebab terjadinya selisih, dimana selanjutnya untuk dapat diambil tindakan perbaikan seperti yang dikemukakan oleh Emsley (2000), telah menimbulkan penolakan dari manajer pusat pertanggung jawaban atau Unit Satuan Kerja seperti yang dikemukakan oleh Shank dan Govindarajan (1993) dan menimbulkan dampak negatif terhadap perilaku yaitu keengganan untuk pimpinan Unit Satuan Kerja dalam melakukan inovasi yang berkelanjutan. Disamping itu, penilaian kinerja yang hanya dilihat dari perspektif keuangan tidak mencerminkan kinerja yang sesungguhnya dari pimpinan Unit Satuan Kerja dan dapat menimbulkan penilaian yang keliru dari manajemen puncak, sehingga menimbulkan rasa frustrasi.

Dari hasil wawancara juga diketahui bahwa untuk mendorong agar manajer pusat pertanggung jawaban berperilaku positif yaitu selalu melakukan inovasi yang berkelanjutan dan mau bekerja secara optimal, diperlukan penilaian kinerja yaitu penentuan *Key Performance Indicators* yang tidak hanya ditinjau dari aspek keuangan, tetapi juga aspek non keuangan. Hal ini sesuai dengan harapan dari pimpinan USK yaitu Sdr. "C" yang menyatakan: "Penilaian kinerja seyogyanya tidak hanya ditinjau dari aspek keuangan saja, karena terlalu sempit artinya apakah USK yang kelebihan anggarannya dianggap baik dan yang menghabiskan anggaran dianggap jelek? oleh karena itu, perlu penilaian operasionalnya".

## KESIMPULAN DAN SARAN

### Kesimpulan

1. Keterlibatan manajer pusat pertanggung jawaban atau pimpinan Unit Satuan Kerja dalam proses pengajuan program kerja dan anggaran berdampak positif terhadap perilaku pimpinan USK, yaitu dapat menimbulkan komitmen, rasa kebersamaan, rasa dihargai dan menimbulkan tindakan konstruktif dalam pelaksanaan program kerja dan anggaran.
2. Proses penetapan program kerja dan anggaran yang langsung dilakukan oleh manajemen puncak tanpa melibatkan kembali pimpinan Unit Satuan Kerja, telah menimbulkan rasa ketidakadilan prosedural karena mereka tidak memperoleh penjelasan mengapa suatu anggaran tidak disetujui sesuai dengan yang diajukan. Sedangkan ketetapan program kerja dan anggaran menimbulkan rasa keadilan alokasi yaitu bagi pimpinan USK yang program kerja dan anggarannya disetujui sesuai dengan yang diharapkan dan menimbulkan komitmen dalam pelaksanaannya. Namun bagi beberapa pimpinan USK yang anggarannya tidak sesuai dengan yang diharapkan maka akan menimbulkan perilaku yang negatif yaitu ada rasa enggan untuk bekerja secara optimal, karena kebanyakan anggaran yang tidak disetujui adalah yang menyangkut pemberian honor atau insentif.
3. Penekanan penilaian kinerja pada aspek keuangan berdampak negatif yaitu keengganan pimpinan Unit Satuan Kerja untuk melakukan suatu inovasi, karena takut akan memperburuk kinerja keuangan mereka. Disamping itu penilaian kinerja keuangan tidak dapat mencerminkan kinerja sesungguhnya dari pimpinan USK dan menimbulkan rasa putus asa.
4. Dari hasil analisis penelitian dapat disimpulkan bahwa para manajer pusat pertanggungjawaban atau Pimpinan Unit Satuan Kerja mengharapkan adanya pedoman penilaian kinerja atau *Key Performance Indicators* yang tidak hanya ditinjau dari perspektif keuangan tetapi juga non keuangan (operasional).

## Saran

1. Sistem dan prosedur penyusunan program kerja dan anggaran yang diterapkan dengan sistem *bottom up* dapat dipertahankan, karena dapat mencerminkan wewenang dan tanggung jawab masing-masing pimpinan pusat pertanggung jawaban sesuai jenjang yang ada pada struktur organisasi. Keterlibatan para pimpinan dalam proses penyusunan program kerja dan anggaran dapat meningkatkan harga diri berdampak pada perilaku yang positif; yaitu menimbulkan suatu komitmen untuk melaksanakan program dan kegiatan yang mereka usulkan.
2. Dalam proses penetapan program kerja dan anggaran perlu dilakukan suatu komunikasi atau penjelasan oleh badan pembina kepada pimpinan unit satuan kerja melalui pimpinan Perguruan Tinggi Swasta "X", sehingga dapat meminimalisir perilaku negatif yang ditimbulkan dari rasa ketidakadilan atas alokasi budget yang ditetapkan karena telah timbul suatu kesepahaman.
3. Untuk mendorong agar masing-masing pimpinan pusat pertanggung jawaban meningkatkan kinerja secara maksimal; yaitu dengan selalu melakukan inovasi yang berkelanjutan, maka diperlukan adanya penilaian kinerja yang tidak hanya melihat dari aspek keuangan, tetapi juga non keuangan (operasional).

Berdasarkan visi, misi dan strategi PTS "X", maka dapat ditentukan lima langkah dalam menentukan *Key Performance Indicators* (Marmen 2003) yaitu:

1. Menentukan *Strategy Goal Perspective*.
2. Menentukan *Strategy Map*.
3. Menentukan *Strategic Management Goals*.
4. Menentukan *Strategic Management Scorecard*.
5. Menentukan *Strategic Academic Scorecard*.

## DAFTAR PUSTAKA

Argyris, C., 1952. *The Impact Budget On People*. The Controllershship Foudation. Cornel University, The School Of Business and Public Adminsistration.

-----, 1952. Problems with Budget, *Harvard Business Review*.

Becker, S. Green. D., 1966. Budgeting and employee behavior. *Journal of Business*, 392-402.

Bungin, B., 2003. *Analisis data penelitian kualitatif: Pemahaman filosofis dan metodologis ke arah penguasaan model aplikasi*. Cetakan Pertama, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.

- Emsley, David., 2000. Variance analysis an performance: Two emperical studies, *Accounting Organization and Society*, 25 1-12.
- Ferris, Kenneth R, Haskins, Mark E. Perspective On accounting system and behavior, *Accounting , Auditing and Accountability*.
- Hansen, D.R. dan M. Mowen. 2003. *Management accounting*, 6th edition, Ohio : South Western College Publishing.
- Hopwood G.A., 1972. En emparical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, 10, 156-182.
- Kaplan,Robert S. and Norton David P., 1996. *Balanced Scorecard : Translating Strategy Into Action*. Boston: Harvard Business Scholl Press
- , 2001. *The Strategy-Focused Organization*, How Balance Scorecard Companies Thrive in The New Business Environment, Harvard Business School Press.
- Lybby, T., 1999. The influence of voice and explanation on performance in a partisipative budgeting. *Accounting, Organization and Society*, 21, 25-137
- Marmen, Jerry., 2003. Developing strategy-focused organization using the balance scorecard for higher education institutions. *Workshop*, Jakarta.
- Moleong, Lexy J. 1996. *Metode Penelitian Kualitatif*, Bandung : PT Remaja Rosdakarya Offset
- Mulyadi., 2000. *Akuntansi Manajemen*. Edisi 3, BPFE STIE YKPN, Yogyakarta.
- Siegel, G and Marconi, H, R., 1989. *Behavioral Accounting*. South Western Publishing Co, Cicinati West Chicago
- Shank, J. K and Govindarajan., 1993. *Strategic cost management*. New York: The Free Press.
- Wentzel, K., 2000. The influence of fairness perception and goal comitment on manager performance in budget setting. *Behavioral Research in Accounting*, vol.14.
- Yin, Robert K. 2000. *Studi Kasus: Desain dan Metode*. Edisi Revisi. Terjemahan. Jakarta: PT. Raja Grafindo Perkasa.