

## HUBUNGAN MANUSIA DAN SISTEM PENGANGGARAN

SAHMUDDIN, WAHYU MEIRANTO, A. SANTOSA A.,  
ANDWIANI SINARASRI  
Universitas Diponegoro

### PENDAHULUAN

Pencapaian tujuan suatu organisasi membutuhkan peran semua anggota yang ada dalam perusahaan karena tujuan organisasi merupakan alat untuk menyatukan semua unsur yang ada dalam organisasi.

Tujuan organisasi, agar mudah dicapai maka diperlukan suatu pedoman dalam bentuk kuantitatif dan dapat diukur, pedoman tersebut adalah anggaran. Anggaran adalah suatu gambaran kuantitatif dari tujuan-tujuan manajemen dan sebagai alat untuk menentukan kemajuan dalam mencaapai tujuan tersebut. Agar anggaran efektif, maka harus ada koordinasi yang baik dengan manajemen yang bersangkutan serta sistem informasinya (Polimeni dkk, 1986).

Anggaran yang telah ditetapkan untuk dilaksanakan oleh unit-unit yang ada dalam organisasi atau perusahaan secara keseluruhan maka dengan sendirinya anggaran tersebut akan berinteraksi dengan individu dalam organisasi. Peranan dan kepentingan individu dalam organisasi untuk mencapai tujuan organisasi dengan menerapkan anggaran didasarkan kepada ketertarikan individu untuk memenuhi tujuannya atau kepentingannya. Dalam hal ini individu berusaha meraih *reward* semaksimal mungkin sebab *reward* menggambarkan tujuan atau kepentingannya. Namun sering terjadi tujuan organisasi bertentangan dengan tujuan individu sehingga menghasilkan kinerja manajerial individu yang rendah atau tidak sesuai dengan yang diharapkan.

Struktur organisasi menunjukkan tanggung jawab setiap pelaksana anggaran. Setiap pelaksana bertanggung jawab untuk menyiapkan dan mengelola elemen anggarannya masing-masing. Agar pelaksanaannya berjalan efektif, para pelaksana berpartisipasi untuk merencanakan anggaran, akan tetapi meskipun mereka tidak diikutsertakan, mereka harus benar-benar memahami tanggung jawab masing-masing dalam mengusahakan agar anggaran dapat tercapai. Tetapi yang lebih penting adalah sejauh mana tingkat partisipasi atau peran serta dalam penyiapan anggaran yang telah didelegasikan oleh manajemen yang lebih tinggi kepada para manajer atau pengelola yang berada pada tingkat yang lebih rendah. Hal ini menjadi aspek yang paling penting dalam proses penyusunan anggaran karena sebenarnya anggaran yang disetujui pada dasarnya selalu menggambarkan suatu kesepakatan bersama dari banyak orang di dalam suatu organisasi (Polimeni, 1986).

Untuk mengantisipasi hal yang dikemukakan di atas disarankan setiap organisasi untuk menerapkan anggaran partisipasi, yaitu anggaran yang disusun dengan mengikutsertakan anggota organisasi sehingga tercipta komitmen bersama untuk mencapai target anggaran yang telah ditetapkan bersama dan diterapkan dengan perilaku-perilaku yang telah disepakati bersama pula. Anggaran partisipasi merupakan suatu pendekatan manajerial yang umumnya dinilai dapat meningkatkan efektivitas organisasi melalui peningkatan kinerja manajerial (Indriantoro dan Supomo, 1998).

Dalam makalah ini, akan dibahas tentang hubungan manusia dan sistem penganggaran dengan menitikberatkan pada aspek hubungan manusia dari sudut keterlibatan manusia pada tujuan/hakekat penganggaran itu sendiri. Ke mudian makalah ini juga akan membahas konsekuensi negatif dari anggaran, kaitannya dengan gaya kepemimpinan, *game spirit*, dan pada bagian akhir akan dikemukakan tentang tekanan lingkungan dan perilaku anggaran.

## PERMASALAHAN

Dari penjelasan yang dikemukakan di atas, maka permasalahan yang mungkin timbul adalah bagaimana hubungan manusia dalam sistem penganggaran dalam rangka pencapaian tujuan organisasi.

## PEMBAHASAN

### Pengertian dan Fungsi Anggaran

Hansen dan Mowen (1995) menjelaskan bahwa anggaran merupakan suatu metode penterjemahan tujuan dan sasaran organisasi menjadi hal yang operasional. Lebih tegas lagi Mulyadi (1993) memaparkan bahwa anggaran adalah suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran yang lain.

Anggaran merupakan rencana keuangan suatu perusahaan yang digunakan sebagai alat untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi (Chow et al, 1988), alat koordinasi dan komunikasi antara pimpinan dengan bawahan dalam organisasi (Kenis, 1979), dan alat untuk mendelegasikan wewenang pimpinan kepada bawahan (Hoftstede, 1969).

Hanson (1966) menjelaskan pula bahwa anggaran merupakan pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut. Menurut Schiff dan Lewin (1970) anggaran yang disusun memiliki 2 (dua) fungsi/peranan, yaitu:

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

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

Menurut Mulyadi dan Johny Setyawan (1999), sebelum menyusun anggaran, suatu perusahaan hendaknya mengembangkan suatu rencana strategis yang mengidentifikasi strategi-strategi yang perlu dilakukan di masa yang akan datang. Setelah mengembangkan keseluruhan strategi yang ingin dilakukan, langkah selanjutnya adalah menterjemahkan strategi tersebut ke sasaran jangka panjang dan jangka pendek. Dari sasaran-sasaran ini unit-unit perusahaan yang ada membuat sasaran jangka pendek yang memuat anggaran. Sasaran jangka pendek hendaknya sesuai dengan tujuan perusahaan itu sendiri.

Govindarajan (1986) menjelaskan bahwa penyusunan anggaran sebaiknya memiliki 4 (empat) sasaran dasar, yaitu:

1. penyesuaian dengan rencana strategis.
2. membantu koordinasi aktivitas pada beberapa bagian organisasi.
3. menugaskan pertanggungjawaban bagi manajer.
4. memperoleh komitmen sebagai dasar evaluasi kinerja manajer

Secara luas anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian mencakup pengarahan/pengaturan orang-orang dalam organisasi (Hanson, 1966). Oleh karenanya proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan sekaligus kompleks, sebab anggaran mempunyai kemungkinan berdampak fungsional maupun disfungsional terhadap perilaku anggota organisasi (Argyris, 1952).

### **Perspektif Hubungan Manusia**

Gagasan untuk melibatkan partisipan (anggota dalam organisasi) dalam perancangan peraturan organisasi dapat mempengaruhi diri mereka, berasal dari studi Hawthorne yang terkenal, yang dilakukan hampir lima puluh tahun yang lalu oleh Mayo (1945) dan Roethlisberger serta Dickson (1947). Studi tersebut mengungkapkan bahwa agar manusia mempunyai pengaruh yang besar atas produktivitas secara teknis dan ekonomis pada organisasi.

Pemikiran dasar dalam memahami hubungan antara manusia adalah keyakinan bahwa partisipasi berpotensi besar mengatasi masalah dalam organisasi. Peningkatan produktivitas timbul atas adanya kebebasan dalam berkreasi pada tiap individu, yang kemudian peran pimpinan adalah menciptakan suatu iklim yang memungkinkan para anggota organisasi berpartisipasi penuh dalam proses pengambilan keputusan. Pada gilirannya, para individu yang berpartisipasi menghargai tanggung jawab yang diberikan pada mereka, sehingga moral menjadi tinggi dan motivasi bertambah.

Partisipasi menunjukkan suatu proses yang demokratis, berpusat pada karyawan/pekerja dimana hubungan manusia menjadi prioritas utama. Beberapa

manajer membantah bahwa iklim kerja seperti itu mempunyai nilai lebih dibandingkan dari sistem otokrasi, sistem produksi terpusat, dan dominasi birokrasi, tetapi partisipasi dalam proses pembuatan keputusan dianggap sebagai cara terbaik bagi efektivitas organisasi. Pemikiran akuntansi manajemen konvensional pun, akhir-akhir ini memakai konsep partisipasi sebagai alat yang terbaik untuk menjadikan manajer dan karyawan dapat menggunakan sistem informasi dan akuntansi secara lebih efektif.

### **Konsekuensi Negatif dari Anggaran**

Studi Argyris menunjukkan bahwa anggaran ternyata dipandang secara berbeda oleh orang yang menyusun anggaran, supervisor pabrik, dan mandor serta karyawan. Bagi orang yang menyusun anggaran, mengatakan bahwa anggaran merupakan fungsi yang amat penting, karena menjadi mata dan telinga dari perusahaan. Pada pandangan mereka pula, salah satu bagian tugas mereka adalah pengungkapan kesalahan dengan fokus pada peningkatan efisiensi. Tahap berikut adalah melaporkan temuannya pada top manajemen dengan fokus peningkatan produktivitas dan mencapai efisiensi yang lebih besar. Mereka juga percaya bahwa anggaran merupakan tujuan yang menantang bagi mandor dan karyawan. Sehingga bagi para penyusun anggaran ini, anggaran adalah suatu alat yang sangat kuat untuk memotivasi tenaga kerja.

Supervisor pabrik mempunyai pandangan yang berbeda dalam hal ini. Mereka menganggap departemen anggaran banyak sekali mempengaruhi mereka. Supervisor pabrik sering mengacu pada anggaran secara tegas/ketat untuk menjaga otoritas/kekuasaan mereka, sedangkan mandor dan karyawan sebaliknya yaitu tidak pernah menggunakan anggaran dan juga tidak memakainya untuk menjaga otoritas/kekuasaan mereka, dengan konsekuensi adanya pengurangan produksi. Mereka memperoleh kesan bahwa anggaran dipandang dengan kecurigaan oleh para pekerja tersebut. Mereka juga beranggapan bahwa anggaran menyinggung integritas seseorang daripada memotivasinya, dan anggaran terdiri dari tujuan-tujuan yang tidak realistis yang sangat susah bahkan tidak mungkin diwujudkan.

Konsekuensi logis yang ditimbulkan dari persepsi mengenai anggaran di atas mengakibatkan mandor mengumpulkan para pekerja yang dipimpinnya untuk menolak dan melawan tekanan manajemen tersebut dan mendesak untuk merubah anggaran, akibatnya untuk manajemen mengalami dilema dalam penerapan anggaran. Jalan keluar dari dilema ini, studi merekomendasikan bahwa harus diterapkan partisipasi dari pengawas dalam pembuatan atau perubahan anggaran yang mempunyai mereka.

### **Partisipasi dan Dinamika Kelompok**

Studi Argyris menjelaskan bahwa semangat kebersamaan yang dicapai oleh kelompok manajemen partisipasi mempunyai pengaruh yang tetap pada riset akuntansi perilaku. Becker dan Green (1962) menulis suatu artikel teoretis

yang menunjukkan bahwa anggaran partisipatif tidak lah sepenuhnya suatu kemajuan sederhana dari partisipasi melalui anggaran dan kinerja, dan hal tersebut kemudian diperbandingkan. Mereka beranggapan bahwa anggaran berlaku sebagai pengendali yang membatasi dan memberikan informasi pada orang-orang yang beroperasi di bawah anggaran tersebut, orang-orang tersebut menentukan dan membatasi setiap babak keberhasilan penganggaran. Dalam mempengaruhi babak-babak keberhasilan anggaran tergantung dari:

1. keeratan kelompok kerja.
2. penerimaan tujuan yang dinyatakan dalam anggaran oleh kelompok tersebut.

Dua faktor ini membentuk kombinasi seperti yang ditunjukkan dalam tabel di bawah ini, yaitu:

Tingkatan	Sikap yang mendukung pencapaian tujuan	Hasil
1. Tinggi	Positif	Motivasi yang maksimum dan efisiensi
2. Rendah	Positif	Efisiensi performa
3. Rendah	Negatif	Penurunan produksi
4. Tinggi	Negatif	Lebih mengarah kepada penurunan produksi secara perlahan

### Anggaran dan Gaya Kepemimpinan

Studi Argyris, Decoster dan Fertakis (1968), menyatakan bahwa supervisor menggunakan anggaran untuk mengekspresikan pola-pola kepemimpinan mereka. Mereka menggunakan 2 (dua) ukuran kepemimpinan yang menyangkut struktur dan pertimbangan. Struktur mengacu pada tindakan kepemimpinan yang mencari jalan bagaimana menyelesaikan pekerjaan yang secara jelas menggambarkan peran, menetapkan saluran komunikasi memberikan instruksi pekerjaan secara detail dan menunjukkan perhatian yang pasti terhadap tugas. Ukuran pertimbangan termasuk di dalamnya penghormatan terhadap gagasan dan perasaan bawahan, persahabatan dan saling percaya dan komunikasi proses hubungan kerja.

Prosedur penganggaran mendorong pertimbangan supervisor menjadi lebih efektif dibandingkan dalam memulai hubungan struktur. Proposisi ini merupakan bagian dari keyakinan hubungan manusia yang ada bahwa manajer yang mempunyai pertimbangan/peduli mempunyai kinerja yang lebih baik dibandingkan dengan mereka yang menekankan pada output dan produksi.

Pemikiran di atas mengasumsikan bahwa pendekatan partisipatif terhadap perumusan tujuan anggaran akan menghasilkan usaha yang sejalan dengan pencapaian tujuan, namun dengan sedikit tekanan yang dirasakan. Juga diasumsikan bahwa ketika berada di bawah tekanan anggaran, supervisor akan

mengganti perilaku struktural, mengambil inisiatif lebih besar pada penugasan pekerjaan, menekankan kebutuhan produksi, membuat keputusan sendiri dan bertindak sebagai pengatur. Kesimpulannya bahwa tekanan anggaran akan mengarah pada adanya struktur perilaku yang lebih besar pada supervisor dan mengabaikan langkah-langkah pertimbangan/kepedulian.

### Anggaran Partisipasi dan *Game Spirit*

Studi tentang hubungan manusia dan pengendalian keuangan telah dilakukan oleh Hofstede (1967) dalam penelitiannya mengenai hubungan perilaku anggaran di 6 (enam) perusahaan manufaktur besar. Hofstede dibingungkan dengan adanya kontradiksi antara temuannya di Amerika Serikat dengan pengamatannya sendiri di Belanda. Di Amerika dilaporkan bahwa penekanan pada anggaran dihubungkan dengan tekanan, agresi, konflik, ketidakefisienan, dan pertentangan antara lini dan staf. Di Belanda, pada banyak perusahaan tidak ditemukan adanya konflik dan hubungan manusia yang negatif, juga manajemen maupun karyawan tampaknya tidak begitu mempertimbangkan/pedulikan pada anggaran. Pada kenyataannya, anggaran tampaknya tidak memotivasi pada siapa pun juga. Yakin bahwa hal ini sangat ekstrim, Hofstede berusaha menemukan kondisi yang tepat yang mengarahkan pada sikap yang baik dan positif terhadap anggaran. Dia percaya kuncinya akan ditemukan dalam partisipasi di dalam pembentukan tingkatan anggaran.

Rencana penelitian mengikuti model dampak partisipasi dalam pembentukan standar yang lebih rumit dibandingkan dengan model tradisional. Partisipasi dianggap sebagai elemen utama dalam tingkat pengungkapan aspirasi dalam rangka pembentukan standar anggaran dan akhirnya mengarah kepada motivasi yang lebih besar dan kemudian mengarah kepada produktivitas yang lebih tinggi. Pengaruh partisipasi dalam penentuan standar dan pengembangan model dari dampak partisipasi dalam penentuan standar digambarkan pada Gambar 1.

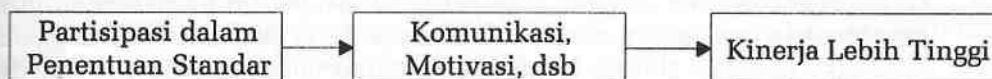
Partisipasi dalam pembentukan target anggaran tampaknya penting namun bukan merupakan kondisi yang cukup memadai untuk mendorong motivasi yang tinggi dalam mencapai target anggaran. Tingkat target haruslah tepat, atasan harus mempunyai sikap yang tepat/seharusnya, namun kunci utamanya menurut Hofstede adalah "*game spirit*" dimana manajemen bertumpu pada memainkan permainan anggaran. Cara melakukan *game spirit* adalah dengan menciptakan suatu suasana dimana proses anggaran dipandang sebagai suatu permainan dengan anggaran dengan target anggaran sebagai kepentingan akhirnya.

Permainan juga menyangkut aturan tertentu yang mana para pemain menerima dan sadar mengikuti permainan tersebut. Sikap ini merupakan potensi untuk menciptakan *team spirit*. Perencanaan dan pengendalian merupakan faktor yang penting bagi semua organisasi dapat dilihat sebagai permainan oleh manajer. Kunci positif *game spirit* adalah partisipasi anggaran.

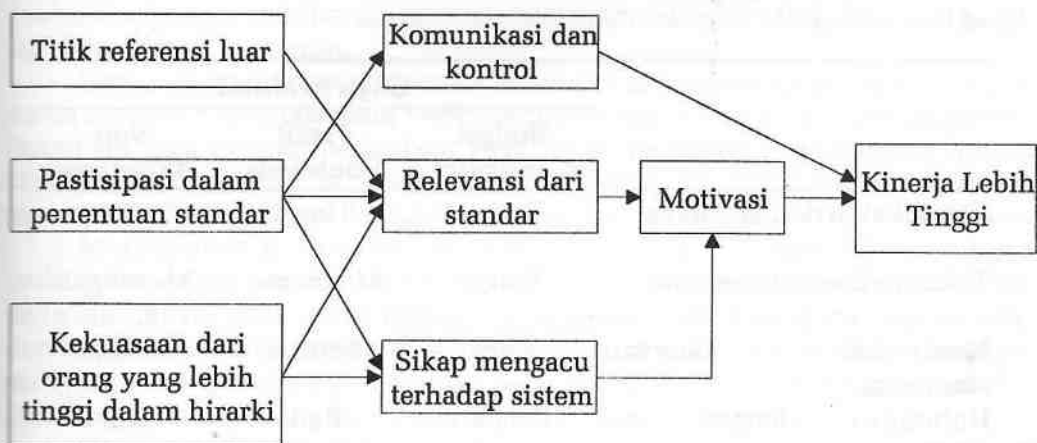
## GAMBAR 1

### Pengaruh Partisipasi dalam Penentuan Standar

A. Pandangan tradisional dari pengaruh partisipasi dalam penentuan standar



B. Pengembangan model dari dampak partisipasi dalam penentuan standar



Hofstede (1976) telah memecahkan kebingungannya. Partisipasi itu sendiri tidaklah cukup untuk menarik manajer supaya dapat mengikuti anggaran dan termotivasi oleh anggaran. Komunikasi yang cukup, tingkat target yang benar, penilaian kinerja yang adil, dan perilaku atasan yang tepat merupakan hal yang sangat penting. Namun demikian hanya dengan *game spirit* yang positif saja yang akan menghasilkan motivasi anggaran yang sehat. Konsekuensinya akuntan dan *top management* harus berusaha untuk mempertahankan *game spirit* dalam proses penganggaran di organisasi mereka.

### Perilaku Kepemimpinan dan Pengendalian Keuangan

Studi tentang hubungan manusia berikutnya berhubungan dengan proses penganggaran yang menyelidiki dampak dari cara supervisor menggunakan informasi kinerja anggaran tentang kesadaran biaya, tekanan pekerjaan, hubungan antar pribadi, dan manipulasi laporan keuangan (Hopwood, 1973 & 1976). Studi ini mendasarkan pada proposisi utama bahwa dampak dari sistem akuntansi pada perilaku yang berkaitan dengan pekerjaan banyak tergantung pada gaya dimana sistem akuntansi tersebut digunakan. Studi tersebut mengidentifikasi 3 (tiga) gaya evaluasi, yakni:

1. Gaya *budget constraint*, dimana bawahan menjadi paling utama dievaluasi berdasarkan pemenuhan target jangka pendek. Informasi akuntansi digunakan secara kaku untuk evaluasi kinerja.
2. Gaya non akuntansi, dimana informasi akuntansi memainkan peranan yang relatif tidak penting dalam mengevaluasi kinerja bawahan mereka.
3. Gaya *profit concious*, dimana kinerja dievaluasi berdasarkan kemampuan keseluruhan operasi organisasi. Informasi kinerja akuntansi dan anggaran digunakan sebagai alat evaluasi kinerja, namun dengan cara hati-hati dan fleksibel.

Hubungan ketiga gaya evaluasi tersebut di atas dapat diilustrasikan dalam tabel berikut ini:

	Gaya Evaluasi		
	Budget Constraint	Profit Conscious	Non Akuntansi
Keterlibatan dengan biaya	Tinggi	Tinggi	Kurang
Tekanan dalam pekerjaan	Tinggi	Menengah	Menengah
Manipulasi laporan akuntansi	Luas	Sedikit	Sedikit
Hubungan dengan supervisor	Rendah	Baik	Baik
Hubungan dengan teman sekerja	Rendah	Baik	Baik

### Tekanan Lingkungan dan Perilaku Anggaran

Otley (1978) meneliti premis yang berterima umum bahwa evaluasi kinerja manajerial yang umumnya didasarkan pada kinerja anggaran mengarah pada beraneka ragam hasil yang negatif, termasuk ketidakpercayaan dan perasaan diperlakukan tidak adil dan konsekuensinya terdapat praktek tindakan jangka pendek dan anggaran organisasi yang mengalami *slack*. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan yang mempunyai sistem akuntansi yang dirancang dan dikembangkan dengan baik, sehingga sangat cocok untuk penerapan kontrol anggaran.

Wawasan yang lebih dalam terhadap efek daya evaluasi yang berbeda yang diidentifikasi oleh Hopwood, dimana manajer yang bekerja di bawah gaya *budget constraint* dengan mudah beradaptasi dengan sistem anggaran yang menggunakan serangkaian praktek yang tidak jelas. Mereka memanipulasi pengeluaran, melakukan *income smoothing*, mengajukan anggaran pada tingkat yang sulit dicapai. Hasil aktual yang dicapai secara konsisten sesuai dengan target anggaran tetapi berlawanan dengan Hopwood.



Manajer di bawah gaya evaluasi pusat laba cenderung optimis dalam penentuan target atau mereka yang biasanya memberikan anggaran yang tidak realistis namun dapat diterima oleh manajemen. Selanjutnya, saat hasil aktualnya tidak memenuhi target manajemen bereaksi dengan cara yang fleksibel. Kepercayaan pada atasan lebih tinggi pada kelompok *profit concious*, namun berlawanan dengan yang diharapkan pada kelompok tekanan yang berhubungan dengan pekerjaan yang lebih tinggi, tetapi pada saat manajer unit mempunyai pengaruh yang lebih atau kurang dari rata-rata pada tingkat penganggaran, baik tekanan yang berhubungan dengan pekerjaan maupun yang berhubungan dengan anggaran bertambah dan rasa keadilan dari evaluasi menurun. Namun demikian manajer pada semua tingkat dan di bawah gaya evaluasi anggaran yang bermacam-macam bertindak secara fleksibel dan cerdik terhadap sistem anggaran.

Berlawanan dengan temuan sebelumnya gaya evaluasi tampaknya tidak mempengaruhi tekanan yang berhubungan dengan pekerjaan dan anggaran. Demikian juga dengan perbedaan gaya tidak menjelaskan perbedaan dalam kinerja. Menurut Otley yang terjadi adalah bahwa manajer senior mengadopsi gaya evaluasi yang sesuai dengan keadaan yang berlaku dan sesuai dengan mas

Masing-masing unit operasi yang independen. Keadaan ini tergantung pada faktor-faktor seperti kerasnya lingkungan persaingan, kondisi ekonomi pada umumnya, ukuran unit operasi, pengalaman relatif dari para manajernya, dan tingkat profitabilitas dari unit tersebut. Manajer senior tampaknya mampu menyesuaikan gaya evaluasi mereka pada setiap keadaan, contohnya: mereka melakukan kontrol yang kuat pada gaya *budget constraint*.

Dari hasil penelitian yang dikemukakan di atas, terdapat ketidakkonsistenan pada hasil temuan, maka sejumlah penelitian berikutnya berusaha menemukan penyebab terjadinya ketidakkonsistenan ini. Govindarajan (1986) yang mengemukakan bahwa untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai hasil penelitian tersebut bisa dilakukan menggunakan pendekatan kontinjensi dan upaya untuk mengidentifikasi berbagai kondisi yang menyebabkan anggaran partisipatif tidak efektif. Otley (1978) menekankan pada kebutuhan untuk mengembangkan teori yang lebih kontinjen terhadap kontrol penganggaran berdasarkan perbedaan pada gaya organisasi, keadaan lingkungan dimana mereka beroperasi dalam norma-norma serta nilai-nilai yang ada dalam perusahaan maupun di masyarakat dimana norma dan nilai tersebut berlaku.

## KESIMPULAN

Dari isi makalah ini, dapat ditarik suatu kesimpulan sebagai berikut di bawah ini:

1. Penganggaran adalah suatu gambaran kuantitatif dari tujuan-tujuan manajemen dan sebagai alat untuk menentukan kemajuan dalam mencapai tujuan tersebut.

2. Partisipasi bukanlah jalan keluar yang terbaik bagi sistem penganggaran yang efektif. Contoh dari pernyataan ini adalah adanya penelitian yang meninjau aspek dimana orang-orang keuangan berhubungan dengan kelompok, dimana kelompok tersebut dapat bersikap protektif maupun negatif terhadap perusahaan, pembentukan target partisipatif dapat mempunyai efek yang negatif maupun positif terhadap motivasi.
3. Jumlah tekanan lingkungan nampaknya juga mempunyai pengaruh yang penting pada cara dimana anggaran digunakan dan jumlah tekanan yang berhubungan dengan pekerjaan.
4. Gagasan bahwa semangat dimana manajer memainkan permainan anggaran sangatlah penting. Saat dimainkan dengan bersemangat, dapat menghasilkan keterlibatan, kerja sama yang baik, sehingga dapat memberikan sumbangan yang positif terhadap fungsi yang sehat dalam organisasi. Pembentukan *game spirit* untuk anggaran tampaknya lebih penting dibandingkan partisipasi saja dalam penetapan target.
5. Hubungan anggaran partisipatif telah mendapat perhatian yang besar oleh para peneliti. Ketertarikan ini dikarenakan hasil-hasil penelitian terdahulu saling bertolak belakang. Untuk mengatasi kontradiksi tersebut diperlukan penelitian lanjutan yang menggunakan pendekatan kontinjensi.

### REFERENSI

- Argyris, C. (1952), *The Impact of Budget on People*, The Controllershship Fondation, Cornell University, Ithacu, NY.
- Bries, Michael & Hirst, Mark. 1990, *The Role of Budgetary Information in Performance Evaluation, Organization and Society*
- Hansen & Mowen, *Management Accounting*, South Western College Publishing, 5<sup>th</sup>, 2000
- Macintoch, Norman. *Human Relation and Budgeting System, The Social Software of Accounting and Information System*, 1985
- Mulyadi & Johny Setyawan, *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*, Aditya Media, 1999
- Supomo, Bambang dan Indriantoro N. Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Managerial, *Kelola* No. 18/ VII/1998.