

BUDAYA TRI HITA KARANA SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH PENGANGGARAN PARTISIPATIF, PENGENDALIAN ANGGARAN DAN STANDAR OPERASIONAL PROSEDUR PADA PERILAKU DISFUNGSIONAL

Ni Ketut Yudastrı¹

I Ketut Budiarta²

I Dewa Nyoman Badera³

¹Sekretariat Daerah Kabupaten Gianyar

^{2,3}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Bali, Indonesia

Email : ktttdstr3@gmail.com

Abstract: Tri Hita Karana Culture as A Moderation Effect of Participative Binding, Control Budget and Operational Standard Procedures on Disfungsional Behavior. Dysfunctional behavior is deviant behavior or violations of the rules and procedures of managerial control system of local government is done deliberately by officials themselves. The purpose of this study was to examine the influence of participatory budgeting, budget control and standard operating procedures (SOP) on dysfunctional behaviors and examines cultural influences as pemoderasinya Tri Hita Karana. The sample was 36 SKPD in Gianyar regency government with 102 respondents consisting of structural officials directly involved in the budgeting process. Data analysis was performed using Moderated Regression Analysis (MRA). The results of this study are participatory budgeting and budgetary control positive effect on dysfunctional behavior. Standard operating procedure has no effect on dysfunctional behavior. Tri Hita Karana Cultural weaken the influence of participatory budgeting and control anggaran on dysfunctional behavior. Culture Tri Hita Karana not moderate influence on the standard operating procedures dysfunctional behavior.

Keywords : *Participatory Budgeting, Budget Control, SOP, Tri Hita Karana, Dysfunctional Behavior*

Abstrak : Budaya Tri Hita Karana sebagai Pemoderasi Pengaruh Penganggaran Partisipatif, Pengendalian Anggaran dan Standar Operasional Prosedur pada Perilaku Disfungsional. Perilaku disfungsional merupakan penyimpangan perilaku atau pelanggaran terhadap aturan dan prosedur sistem pengendalian manajerial pemerintah daerah yang dilakukan dengan sengaja oleh pejabat itu sendiri. Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh penganggaran partisipatif, pengendalian anggaran dan standar operasional prosedur (SOP) pada perilaku disfungsional serta menguji pengaruh budaya *Tri Hita Karana* sebagai pemoderasinya. Sampel penelitian ini adalah 36 SKPD pada Pemerintah Kabupaten Gianyar dengan 102 responden yang terdiri dari pejabat struktural yang terlibat langsung dalam proses penganggaran. Analisis data dilakukan dengan teknik *Moderated Regression Analysis* (MRA). Hasil penelitian ini adalah penganggaran partisipatif dan pengendalian anggaran berpengaruh positif pada perilaku disfungsional. Standar operasional prosedur tidak berpengaruh pada perilaku disfungsional. Budaya *Tri Hita Karana* memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif dan pengendalian anggaran pada perilaku disfungsional. Budaya *Tri Hita Karana* tidak memoderasi pengaruh standar operasional prosedur pada perilaku disfungsional.

Kata Kunci : Penganggaran Partisipatif, Pengendalian Anggaran, SOP, *Tri Hita Karana*, Perilaku Disfungsional

PENDAHULUAN

Aspek keperilakuan dari anggaran muncul karena anggaran sangat berpengaruh pada perilaku manusia yang terlibat di dalamnya. Anggaran menetapkan apa yang harus dikerjakan, apa yang dapat dibeli serta berapa banyak uang yang dapat dibelanjakan. Anggaran juga menjadi alasan dipantaunya kinerja manajemen secara kontinyu, serta dijadikan sebagai standar penilaian kinerja dengan membandingkan target yang ditetapkan dengan realisasi yang dicapai.

Menurut Lubis (2010), fungsi anggaran seperti penetapan tujuan, pengendalian dan mekanisme

evaluasi kinerja dapat memicu konsekuensi disfungsional seperti rasa tidak percaya, resistensi, konflik internal, serta efek disfungsional lain seperti dimasukkannya faktor kelonggaran (*slack*) ke dalam anggaran untuk meningkatkan kemungkinan dalam memenuhi atau melampaui standar kinerja.

Perilaku disfungsional pada tahap perencanaan anggaran lebih mengarah pada fenomena *budgetary slack* dan *oportunistik behavior*. Modus perilaku oportunistik yang sering terjadi adalah dengan menetapkan alokasi anggaran yang telah dimodifikasi kembali. Sedangkan *budgetary slack* terjadi karena kecenderungan untuk melakukan *mark up* anggaran sehingga kinerja dianggap baik. (Yuhertiana. dkk, 2010)

Perilaku disfungsional terkait dengan fenomena *budgetary slack* dapat dilihat dari Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Kabupaten Gianyar. Tabel 1 memperlihatkan bahwa realisasi pendapatan cenderung melebihi target yang ditetapkan, sedangkan untuk realisasi belanja cenderung kurang

dari target ditetapkan dari tahun ke tahun. Dari data tersebut diduga telah terjadi *budgetary slack*, yang biasa dilakukan dengan meninggikan biaya dan menurunkan pendapatan dari yang seharusnya sehingga mudah dicapai (Merchant, 1981)

Tabel 1
Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah
Kabupaten Gianyar Tahun Anggaran 2010-2015

T.A	Anggaran Pendapatan (Rp)	Realisasi Pendapatan (Rp)	%	Anggaran Belanja (Rp)	Realisasi Belanja (Rp)	%
2010	747.900.338.267	771.521.566.109	103,16	806.371.354.290	754.075.486.548	93,51
2011	834.194.081.721	889.407.725.259	106,62	903.930.942.357	856.801.660.612	94,79
2012	1.029.800.596.165	1.066.239.510.838	103,54	1.118.800.936.116	1.006.500.071.867	89,96
2013	1.183.933.333.025	1.248.415.647.519	105,45	1.327.183.047.098	1.192.027.628.855	89,82
2014	1.344.529.005.387	1.408.053.938.561	104,72	1.535.666.738.123	1.361.991.825.087	88,69
2015	1.433.331.904.280	1.527.797.563.120	106,59	1.510.513.757.323	1.364.772.697.481	90,35

Sumber : LRA Kabupaten Gianyar 2010-2015

Penganggaran partisipatif merupakan salah satu upaya untuk meminimalisasi perilaku disfungsional. Proses penganggaran yang melibatkan manajemen pada level yang lebih rendah akan membuat para bawahan merasa aspirasinya dihargai. Hal tersebut akan meningkatkan tanggung jawab serta konsekuensi moral mereka untuk meningkatkan kinerja, sesuai dengan target yang ditetapkan dalam anggaran. (Argyris, 1952).

Penelitian Brownell dan McInnes (1986), menyatakan bahwa penganggaran partisipasi memiliki efek yang positif bagi kinerja. Hal tersebut sesuai dengan penelitian Kren (1992) yang menyebutkan bahwa dengan diberikannya kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penganggaran, manajer akan ikut serta dalam memberikan pertimbangan dan melakukan evaluasi terhadap alternatif-alternatif dari tujuan anggaran, sehingga mendorong peningkatan komunikasi antara atasan dan bawahan. Penelitian Alim (2008) menyatakan bahwa penganggaran partisipatif disatu sisi mampu meningkatkan kinerja manajer, di sisi lain mempunyai pengaruh negatif terhadap perilaku manajer dengan memanipulasi informasi maupun ukuran kinerja (*gaming*). Lukka (1988) menyatakan bahwa anggaran mengalami pembiasaan dalam hubungannya dengan perilaku disfungsional, dan anggaran partisipatif mempertinggi prospek pembiasaan tersebut. Penelitian Wiyantoro dan Yulianto (2012) juga menyatakan bahwa agar anggaran yang dibuat dapat dipercaya dan dikatakan baik, maka Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)

secara tidak langsung berpeluang melakukan perilaku disfungsional.

Salah satu fungsi anggaran adalah sebagai alat pengendalian. Gaya pengendalian anggaran merupakan evaluasi kinerja karyawan yang dinilai berdasarkan kemampuan mereka dalam mencapai anggaran yang ditetapkan. Evaluasi ini termasuk gaji, sumber daya dan prospek karir yang secara keseluruhan tergantung pada kemampuan manajer dalam memenuhi anggaran. Merchant dan Manzoni dalam Novitasari (2015) menyatakan bahwa para manajer yang tidak mampu mencapai target akan menghadapi intervensi dari manajemen yang lebih tinggi, kerugian sumber daya perusahaan, kehilangan bonus tahunan dan akhirnya kehilangan pekerjaan.

Otley (1980) menyatakan bahwa pengendalian anggaran yang tinggi akan menghasilkan perilaku yang positif. Hasil berbeda dari penelitian Stede (2000) yang menyatakan bahwa gaya pengendalian anggaran dan orientasi jangka pendek manajerial yang berhubungan dengan anggaran cenderung menimbulkan perilaku disfungsional. Wiyantoro dan Yulianto (2012) menyatakan bahwa pengendalian anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap perilaku disfungsional.

Standar Operasional Prosedur/ *Standard Operating Procedure* (SOP) merupakan salah satu bentuk pengendalian manajerial lainnya. Menurut Soobaroyen (2006) SOP merupakan sejumlah peraturan yang digunakan sebagai pedoman bagi manajer untuk beraktivitas dalam departemennya. Fisher (1995) menyebutkan bahwa suatu sistem

prosedur pengoperasian dapat meningkatkan pengendalian aktivitas manajer, dan pengendalian aktivitas personal. SOP memberikan aturan dalam menyelesaikan aktivitas, dan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Oleh sebab itu, standar operasional prosedur yang sangat rumit dalam pengendalian aktivitas dapat menjadi alasan bagi manajer untuk mengembangkan perilaku disfungsional (Soobaroyen, 2006). Hal tersebut didukung oleh hasil penelitian Sabaruddinsah (2014), yang menyebutkan bahwa SOP berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku disfungsional. Sementara itu, hasil penelitian Wiyantoro dan Yulianto (2012), mendapat hasil bahwa SOP hanya memiliki pengaruh kecil dan tidak signifikan terhadap perilaku disfungsional.

Uraian mengenai beberapa penelitian terdahulu menunjukkan bahwa terdapat inkonsistensi hasil terkait dengan pengaruh penganggaran partisipatif, pengendalian anggaran dan SOP pada perilaku disfungsional. Govindarajan (1986) menyatakan bahwa untuk menyelesaikan perbedaan hasil dari berbagai penelitian dapat dilakukan dengan pendekatan kontijensi yaitu dengan menambahkan variabel lain yang dapat bertindak sebagai variabel moderating. Fisher (1995) menyatakan bahwa sebuah sistem pengendalian manajemen dipengaruhi oleh variabel kontijensi yaitu budaya. Sehingga penelitian ini juga menggunakan budaya sebagai variabel kontijensi, khususnya budaya yang berkembang di Bali yaitu budaya *Tri Hita Karana* (THK).

Pemerintah Provinsi Bali telah menjadikan THK sebagai landasan Rencana Strategis (Renstra) pembangunan daerah. Hal tersebut tercermin dalam visi pembangunan Provinsi Bali tahun 2006-2026, yaitu "Bali Dwipa Jaya, Adil dan Demokratis, serta Aman dan Bersatu dalam Wadah Negara Kesatuan Republik Indonesia Berlandaskan *Tri Hita Karana*". THK merupakan sebuah filosofi yang mengedepankan harmonisasi dan keseimbangan. Dalam THK, kesuksesan dalam bekerja tidak hanya ditentukan oleh sumber daya manusia saja, tetapi tidak lepas dari keyakinan kepada Tuhan serta kemampuan dalam memanfaatkan sumber daya alam yang tersedia. (Suardika, 2011).

Selain itu, studi kontemplasi yang dilakukan oleh Riana (2010) menemukan bahwa bahwa dimensi *parahyangan* analog dengan *basic assumption* (Schein, 2004) dan subsistem nilai (Koentjaraningrat, 2005) serta merupakan perilaku yang cenderung sulit untuk diubah karena mengandung nilai-nilai yang tidak kelihatan (Kotter & Heskett, 1997; Denison, 1991). Demikian pula Hofstede (2001) memandang

basic assumption merupakan norma-norma agama yang oleh sebagian besar masyarakat di Asia Tenggara digunakan sebagai salah satu cara untuk menghindari ketidakpastian (*uncertainly avoidance*). Dimensi *palemahan* analog dengan *short term-long term orientation*, dan dimensi *pawongan* analog dengan *individualism & collectivism, power distance, masculinity & femininity*.

Berdasarkan uraian di atas dapat dirumuskan pokok permasalahan, antara lain: 1) Apakah penganggaran partisipatif berpengaruh pada perilaku disfungsional pejabat di lingkungan SKPD Pemerintah Kabupaten Gianyar? 2) Apakah pengendalian anggaran berpengaruh pada perilaku disfungsional pejabat di lingkungan SKPD Pemerintah Kabupaten Gianyar? 3) Apakah Standar Operasional Prosedur (SOP) berpengaruh pada perilaku disfungsional pejabat di lingkungan SKPD Pemerintah Kabupaten Gianyar? 4) Apakah budaya *Tri Hita Karana* memoderasi pengaruh penganggaran partisipatif pada perilaku disfungsional pejabat di lingkungan SKPD Pemerintah Kabupaten Gianyar? 5) Apakah budaya *Tri Hita Karana* memoderasi pengaruh pengendalian anggaran pada perilaku disfungsional pejabat di lingkungan SKPD Pemerintah Kabupaten Gianyar? 6) Apakah budaya *Tri Hita Karana* memoderasi pengaruh Standar Operasional Prosedur (SOP) pada perilaku disfungsional pejabat di lingkungan SKPD Pemerintah Kabupaten Gianyar.

Penelitian ini mampu memberikan manfaat teoritis, yaitu menambah wawasan dan memberikan gambaran mengenai perilaku individu dalam proses penyusunan anggaran. Dimana dalam hubungan antara agen dan prinsipal terdapat beberapa asumsi terkait sifat manusia, konflik organisasi dan informasi dapat memicu munculnya perilaku disfungsional, khususnya dalam proses penyusunan anggaran. Mafaat praktis yang mampu diberikan adalah sebagai bahan pertimbangan bagi Pimpinan SKPD Kabupaten Gianyar mengenai pentingnya implementasi budaya *Tri Hita Karana* terutama dalam proses penganggaran.

Konsep perilaku disfungsional dapat dijelaskan dengan Teori Keagenan (*Agency Theory*). Teori keagenan menguraikan hubungan antara pihak prinsipal dengan agen, dimana prinsipal memberikan mandat kepada agen yang diuraikan dalam perjanjian. Menurut Jensen dan Meckling (1976), model "manusia" yang mendasari teori agensi merupakan individu yang berusaha untuk memaksimalkan utilitasnya. Menurut Eisenhard (1989), teori keagenan memiliki tiga asumsi, yaitu: 1) asumsi sifat manusia yang mengutamakan kepentingan sendiri dan

cenderung untuk menghindari resiko; 2) asumsi tentang keorganisasian, berkaitan dengan konflik dan asimetri informasi; dan 3) asumsi tentang informasi yang dianggap sebagai komoditi yang diperjualbelikan. Berdasarkan ketiga asumsi tersebut manusia akan cenderung berperilaku oportunistik dengan mengutamakan kepentingan pribadi dari pada kepentingan organisasi.

Sabaruddinsah (2014) menyatakan bahwa perilaku disfungsional merupakan penyimpangan perilaku atau pelanggaran terhadap prosedur sistem pengendalian manajerial pemerintah daerah yang dilakukan dengan sengaja oleh pejabat itu sendiri. Jaworski dan Young (1992) mengategorikan perilaku disfungsional menjadi dua kelompok yaitu: 1) manipulasi informasi (*dysfunctional behavior-information manipulation*) yang terdiri dari pembiasan atau pemfokusan informasi, penyaringan informasi serta perbuatan-perbuatan yang melanggar atau pemalsuan (*Illegal Acts or Falsification*); dan 2) pengimplikasian indikator pengukuran kinerja (*dysfunctional behavior-gaming*).

Penganggaran partisipatif didefinisikan sebagai sebuah proses dalam penganggaran dimana individu-individu yang terlibat memiliki pengaruh pada penyusunan target anggaran yang akan dievaluasi dan perlunya penghargaan atas pencapaian target tersebut (Brownell, 1982). Penganggaran partisipatif memberikan peluang bagi para pejabat yang terlibat di dalamnya pencapaian tujuan yang dikehendaki. Beberapa penelitian yang menyatakan bahwa anggaran partisipatif berpengaruh positif pada perilaku disfungsional antara lain penelitian Soobaroyen (2006), Wiyantoro dan Yulianto (2012) dan penelitian Sabaruddinsah (2014). Dari uraian tersebut dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₁: Penganggaran Partisipatif berpengaruh positif pada Perilaku Disfungsional

Menurut Harrison dalam Hartmann (1998), *Reliance on Accounting Performance Measure (RAPM)* merupakan sistem evaluasi kinerja yang dilakukan oleh atasan dimana kinerja bawahan yang diukur dalam akuntansi yang dispesifikasikan awal sebagai anggaran (gaya penilaian anggaran). Sedangkan menurut Stede (2000), RAPM merupakan sebuah sistem evaluasi kinerja yang dilakukan oleh superior kepada subordinate dengan menekankan pada kemampuan subordinate dalam mencapai target anggaran. Jadi pengendalian anggaran merupakan suatu sistem pengendalian dengan menggunakan anggaran sebagai acuan atau patokan dalam pencapaian sasaran perusahaan. Hal

tersebut dapat menjadi sumber tekanan bagi manajemen, dimana para manager merasa tegang saling curiga terhadap rekan sekerja bahkan justru menyebabkan beban dan menimbulkan rasa kurang percaya diri sehingga manager akan berperilaku negatif, seperti memanipulasi data dan laporan yang tidak sesuai dengan keadaan sesungguhnya. Beberapa penelitian yang menyatakan bahwa pengendalian anggaran berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional antara lain penelitian Stede (2000), Soobaroyen (2006), Wiyantoro dan Yulianto (2012) dan Sabbaruddinsah (2014). Dari uraian tersebut dapat dibuat rumusan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₂: Pengendalian Anggaran berpengaruh positif pada Perilaku Disfungsional

SOP memberikan aturan dalam menyelesaikan aktivitas, dan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Tujuan dari penyusunan SOP adalah sebagai standarisasi cara yang harus dilakukan oleh aparatur dalam menyelesaikan tugasnya, mengurangi tingkat kesalahan dan kelalaian, meningkatkan efisiensi dan efektivitas dalam tugas, menjamin konsistensi pelayanan kepada masyarakat, dan menghindari tumpang tindih dalam pelaksanaan tugas. Penyusunan SOP harus sesuai dengan pedoman yang ditetapkan oleh peraturan yang berlaku. Berdasarkan praktek penyusunan SOP Administrasi Pemerintah (SOP AP) oleh beberapa Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah, ditemukan perbedaan pemahaman karena adanya variasi format dokumen SOP yang dihasilkan. Selain itu penyusunan SOP juga perlu melibatkan partisipasi penuh dari aparatur pemerintah, karena merekalah yang akan melaksanakannya serta yang akan terkena dampak langsung dari standar prosedur yang ditetapkan. Sehingga jika SOP yang ditetapkan yang sangat rumit dan sulit dimengerti serta prosedur yang harus dijalani panjang dan berbelit-belit, maka akan menjadi alasan manajer dalam pengembangan praktek *dysfunctional behavior* (Soobaroyen, 2006). Penelitian lain yang konsisten dengan hasil penelitian Soobaroyen antara lain penelitian Sabaruddinsah (2014). Dari uraian tersebut dapat dibuat rumusan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H₃: Standar Operasional Prosedur berpengaruh positif pada Perilaku Disfungsional

Filosofi *Tri Hita Karana* ini merupakan konsep budaya yang telah lama tumbuh dan berkembang dalam tradisi masyarakat Bali (Windia dan Dewi, 2007:7). Hal itu sesuai dengan konsep yang

dikemukakan dalam budaya *Tri Hita Karana*, yaitu keseimbangan yang menekankan hubungan bahwa manusia ditentukan oleh tiga hubungan, yakni hubungan manusia dengan sesama (*pawongan*), hubungan dengan alam sekitar (*palemahan*), dan hubungan dengan Tuhannya (*Parahyangan*). Adanya keseimbangan tentu akan berpengaruh terhadap tindakan-tindakan atau kegiatan bisnis yang dilakukan oleh sosok manusia yang terlibat dalam bisnis tersebut, termasuk dalam kegiatan penganggaran.

Parahyangan adalah konsep yang menginginkan adanya harmonisasi hubungan antara manusia dengan Tuhan Yang Maha Esa, sehingga dalam dimensi *Parahyangan* seseorang pebisnis/karyawan memiliki keyakinan bahwa keberhasilan yang dicapai bukanlah semata-mata karena kemampuan dan kerja keras mereka melainkan keberhasilan tersebut karena kehendak dari Tuhan. Dikatakan pula bahwa pendekatan diri kepada Tuhan Yang Maha Esa dirasakan sebagai kekuatan religius yang menyebabkan mereka dapat berfikir tenang dan jernih. Situasi ini dapat meningkatkan kemampuan mereka untuk mengendalikan diri terhadap tindakan negatif yang dapat merugikan pihak lain sehingga pihak lain yang terkait seperti karyawan, pelanggan, pemilik perusahaan, pemerintah dan masyarakat merasa senang berhubungan dengan mereka. (Putra, 2000)

Pawongan adalah konsep yang menekankan harmonisasi dalam hubungan antar sesama manusia. Subrata dan Atmaja, dalam Suardika (2011) menjelaskan bahwa ajaran yang memberikan tuntunan bagaimana kita saling menghormati dan bertenggang rasa antar sesama manusia merupakan falsafah Hindu, yaitu "*Tat Twam Asi*" yang merupakan ajaran mengenai rasa sosial tanpa batas karena diketahui bahwa "ia adalah aku" saya adalah kamu dan semua makhluk adalah sama sehingga menolong orang lain berarti menolong diri sendiri dan menyakiti orang lain berarti pula menyakiti diri sendiri. Dimensi ini juga berkaitan dengan ajaran "*Karma Phala*" yaitu ajaran yang mengarahkan manusia untuk selalu berbuat kebaikan, karena merupakan ajaran yang menekankan hubungan kausalitas antara hasil dan perbuatan. Jika perbuatan manusia itu baik maka sudah tentu hasilnya akan baik pula, sebaliknya jika perbuatan manusia itu buruk maka hasilnya akan buruk pula (Windia dan Dewi, 2007:36).

Palemahan adalah konsep yang berkaitan dengan hubungan harmonis antara manusia dengan lingkungan alam sekitarnya. Dimensi *palemahan* ini berhubungan dengan aspek fisik dari lingkungan di sekitar kita. Dimensi ini dikaitkan dengan kegiatan

organisasi yang menginginkan bahwa pengelolaan organisasi hendaknya memperhatikan alam lingkungan internal dan lingkungan eksternal (Windia dan Dewi, 2007 :41).

Berdasarkan uraian tersebut dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H₄: Budaya *Tri Hita Karana* memperlemah pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Perilaku Disfungsional

H₅: Budaya *Tri Hita Karana* memperlemah pengaruh Pengendalian Anggaran pada Perilaku Disfungsional

H₆: Budaya *Tri Hita Karana* memperlemah pengaruh Standar Operasional Prosedur pada Perilaku Disfungsional

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan di lingkungan SKPD Kabupaten Gianyar. Ruang lingkup penelitian dibatasi pada proses perencanaan anggaran daerah berkaitan dengan perilaku disfungsional pejabat SKPD. Data penelitian bersumber pada data primer yang diperoleh dari jawaban dan tanggapan responden terhadap pertanyaan dan pernyataan dalam kuesioner yang disebarkan langsung kepada responden dan data sekunder yang diperoleh dari laporan realisasi APBD Kabupaten Gianyar tahun 2010-2015, dan jumlah SKPD pada Kabupaten Gianyar.

Populasi dalam penelitian ini terdiri dari 36 SKPD. Pengambilan sampel dilakukan dengan metode *nonprobability sampling* dengan teknik sampel jenuh. Sedangkan responden yang dipilih dalam penelitian ini adalah Kepala SKPD, Kasubag Keuangan dan Kasubag Perencanaan pada SKPD, sehingga jumlah responden dalam penelitian ini berjumlah 102 orang. Alasan pemilihan responden tersebut adalah: 1) Kepala SKPD yang bertindak sebagai pengguna anggaran mempunyai tugas menyusun rencana anggaran SKPD, melaksanakan anggaran SKPD yang dipimpinnya, serta mempertanggungjawabkannya; 2) Kasubag Keuangan mempunyai tugas dan tanggung jawab dari proses perencanaan, pelaksanaan sampai dengan pertanggungjawaban anggaran pada masing-masing SKPD; 3) Kasubag perencanaan mempunyai tugas dan tanggung jawab dalam proses perencanaan dan penyusunan anggaran pada masing-masing SKPD.

Data dikumpulkan dengan penyebaran kuesioner secara langsung kepada responden. Instrumen penelitian diukur menggunakan skala likert lima poin. Poin tertinggi yang diberikan adalah 5 untuk jawaban sangat setuju (SS), sangat tinggi (ST), sangat besar serta sangat sering ; dan poin terendah adalah 1 yang

diberikan untuk jawaban sangat tidak setuju (STS), sangat kecil (SK), sangat rendah (SR) dan sangat jarang.

Dalam penelitian ini teridentifikasi tiga jenis variabel antara lain : variabel terikat (*dependent variable*) perilaku disfungsi (Y), variabel bebas (*independent variable*) yaitu penganggaran partisipatif (X_1), pengendalian anggaran (X_2), dan standar operasional prosedur (X_3), dan variabel moderasi (*moderating variable*) yaitu budaya *Tri Hita Karana* (X_4)

Penganggaran Partisipatif (X_1) adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu/pejabat struktural dalam perencanaan anggaran daerah. Indikator yang digunakan diadopsi dari penelitian Supriyatno (2010) yaitu: a) keterlibatan dalam penyusunan anggaran, b) kemampuan memberikan pendapat, c) frekuensi memberikan pendapat kepada atasan, d) frekuensi atasan meminta pendapat ketika anggaran disusun, e) kontribusi dalam penyusunan anggaran.

Pengendalian Anggaran (X_2) adalah suatu sistem pengendalian dengan menggunakan anggaran sebagai acuan atau patokan dalam pencapaian sasaran perusahaan. Indikator yang digunakan diadopsi dari penelitian Stede (2000) antara lain a) tuntutan target anggaran pada kinerja; b) anggaran sebagai alat pengendalian (pengawasan) terhadap kinerja; dan c) pengaruh target anggaran terhadap kinerja.

Standar Operasional Prosedur (SOP) (X_3) adalah standar prosedur operasional berupa aturan dalam menyelesaikan aktivitas, dan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Indikator yang digunakan diadopsi dari penelitian Soobaroyen (2006) yang telah dimodifikasi seperlunya sesuai dengan kebutuhan, yaitu standar yang ditetapkan dalam kontrol berupa peraturan, kebijakan dan manual dalam kegiatan organisasi.

Budaya *Tri Hita Karana/THK* (X_4) adalah persepsi terhadap implementasi suatu sistem yang diwarnai oleh nilai-nilai yang menekankan keharmonisan hubungan manusia dengan Tuhan (*parahyangan*), manusia dengan manusia (*pawongan*) dan manusia dengan lingkungan alam (*palemahan*). Budaya *Tri Hita Karana* diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Windia dan Dewi (2011), Riana (2010) dan Astawa *et. al* (2012) yang dengan tiga indikator : *parahyangan*, *pawongan* dan *palemahan*.

Perilaku Disfungsi (Y) adalah suatu tindakan manipulasi terhadap elemen-elemen sistem pengendalian untuk mencapai tujuan yang dikehendaki. Indikator yang digunakan adalah: a)

manipulasi informasi (*dysfunctional behavior-information manipulation*); dan b) manipulasi ukuran kinerja (*dysfunctional behavior – gaming*). Instrumen untuk mengukur perilaku disfungsi diadopsi dari instrumen yang dikembangkan oleh Soobaroyen (2006).

Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi dengan metode interaksi atau disebut dengan *Moderated Regression Analysis (MRA)* yang diformulasikan sebagai berikut:

$$Y = a + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + b_4 X_4 + b_5 X_1 X_4 + b_6 X_2 X_4 + b_7 X_3 X_4 + e \dots\dots\dots(1)$$

Keterangan :

Y = perilaku disfungsi

a = konstanta

b_1 - b_7 = koefisien regresi

X_1 = penganggaran partisipatif

X_2 = pengendalian anggaran

X_3 = standar operasional prosedur (SOP)

X_4 = budaya *Tri Hita Karana (THK)*

$X_1 X_4$ = interaksi penganggaran partisipatif dengan *THK*

$X_2 X_4$ = interaksi pengendalian anggaran dengan *THK*

$X_3 X_4$ = interaksi SOP dengan *THK*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dari 102 buah kuesioner yang disebar, seluruh kuesioner kembali akan tetapi yang layak digunakan adalah 98 kuesioner. Terdapat 4 kuesioner yang tidak digunakan karena jawaban yang diberikan tidak lengkap, sehingga tidak bisa memberikan informasi yang dibutuhkan.

Instrument layak digunakan jika instrument tersebut valid dan reliabel. Berdasarkan uji validitas diperoleh nilai *pearson correlation* masing masing variabel adalah: 1) penganggaran partisipatif berkisar antara 0,795 - 0,967; 2) pengendalian anggaran berkisar antara 0,655 – 0,870; 3) SOP berkisar antara 0,584 – 0,800; 4) budaya *THK* berkisar antara 0,370 – 0,806; 4) perilaku disfungsi berkisar antara 0,555 – 0,820. Seluruh item masing-masing variabel mempunyai nilai *pearson correlation* > 0,3 sehingga instrumen yang digunakan adalah valid.

Hasil uji reliabilitas menunjukkan bahwa nilai *Cronbach's Alpha* masing- masing variabel > 0,7. Nilai *Cronbach's Alpha* variabel penganggaran partisipatif sebesar 0,919, pengendalian anggaran sebesar 0,877, standar operasional prosedur sebesar 0,738, variabel budaya *THK* sebesar 0,929 dan variabel perilaku disfungsi sebesar 0,745. di atas 0,7. Hal itu menunjukkan bahwa instrument yang digunakan adalah reliabel.

Berdasarkan hasil uji statistik deskriptif diperoleh nilai rata-rata skor variabel penganggaran partisipatif sebesar 3,70 termasuk dalam kriteria tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa responden memiliki tingkat partisipasi yang tinggi dalam proses penganggaran. Variabel pengendalian anggaran mempunyai rata-rata skor 3,37 masuk ke dalam kriteria cukup tinggi. Hal itu menunjukkan bahwa terdapat tingkat pengendalian anggaran yang cukup tinggi pada SKPD di Lingkungan Pemerintah Kabupaten Gianyar. Variabel standar operasional prosedur mempunyai nilai rata-rata skor 3,54 termasuk ke dalam kriteria tinggi. Itu menunjukkan bahwa SKPD memiliki SOP yang tinggi berupa peraturan, kebijakan, manual dalam kegiatan belanja modal, pengangkatan dan pemecatan personil, pengadaan barang, prosedur operasi, rencana waktu dan jadwal pekerjaan serta penentuan item dalam anggaran SKPD. Variabel budaya *THK* mempunyai rata-rata skor 4,30 masuk ke dalam kriteria sangat tinggi. Hal itu menunjukkan bahwa responden mempunyai tingkat implementasi budaya *THK* yang sangat tinggi. Implementasi tersebut terkait dengan kesadaran akan harmonisasi hubungan dengan Tuhan, hubungan dengan sesama

dan hubungan dengan lingkungan sekitar. Variabel perilaku disfungsional mempunyai rata-rata skor sebesar 3,21 masuk ke dalam kriteria cukup tinggi menunjukkan bahwa telah terjadi perilaku disfungsional yang cukup tinggi dalam proses penganggaran. Perilaku disfungsional tersebut berupa manipulasi informasi serta manipulasi ukuran kinerja.

Sebelum dilakukan analisis regresi, terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik antara lain uji normalitas, uji multikolonieritas dan uji heteroskedastisitas. Berdasarkan hasil uji angka signifikansi menunjukkan nilai 0,754. Angka tersebut melampaui 0,05 sehingga model regresi terdistribusi normal. Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan bahwa masing-masing variabel memiliki nilai signifikansi $> 0,05$. Itu berarti bahwa semua variabel terbebas dari masalah heteroskedastisitas. Semua variabel juga terbebas dari gejala multikolonieritas yang ditunjukkan oleh angka *tolerance* masing-masing variabel $> 0,10$ dengan nilai *VIF* < 10 .

Analisis regresi dilakukan dengan bantuan *software SPSS* versi 20.0 Hasil analisis regresi dengan metode interaksi disajikan dalam Tabel 2.

Tabel 2
Hasil Analisis Regresi Moderasi

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-34,940	23,558		-1,483	0,149
Penganggaran Partisipatif (X_1)	1,407	0,577	1,281	2,437	0,021
Pengendalian Anggaran (X_2)	1,939	0,745	2,235	2,604	0,015
SOP (X_3)	0,121	0,644	0,103	0,187	0,853
Budaya <i>THK</i> (X_4)	0,333	0,197	0,782	1,690	0,102
Interaksi X_1X_4	- 0,010	0,005	-0,898	-2,192	0,037
Interaksi X_2X_4	-0,013	0,006	-1,377	-2,081	0,047
Interaksi X_3X_4	0,000	0,005	-0,040	-0,064	0,950
F	38,189				
Sig. F	0,000				
Adjusted R square	0,881				

Sumber: Data diolah (2016)

Berdasarkan Tabel 2 tersebut, maka persamaan regresi dapat diformulasikan sebagai berikut :

$$Y = -34,940 + 1,407 X_1 + 1,939 X_2 + 0,121X_3 + 0,333 X_4 - 0,010 X_1X_4 - 0,013 X_2X_4 + 0,000X_3X_4$$

Berdasarkan hasil analisis regresi diperoleh nilai koefisien determinasi yang ditunjukkan oleh *adjusted R square* adalah 0,881 yang berarti sebesar 0,881 atau (88,1 %) variasi variabel terikat yaitu perilaku disfungsional dapat dijelaskan atau dipengaruhi oleh variabel bebas Penganggaran Partisipatif,

Pengendalian Anggaran, Standar Operasional Prosedur yang dimoderasi oleh variabel *Tri Hita Karana*.

Dari uji F diperoleh nilai F_{hitung} sebesar 38,189 dengan signifikansi 0,000. Dari hasil tersebut diketahui bahwa variabel bebas mampu menjelaskan variabel terikat, sehingga model penelitian yang digunakan layak dan pembuktian hipotesis dapat dilanjutkan.

Hasil uji t yang ditunjukkan oleh nilai signifikansi variabel Penganggaran Partisipatif sebesar 0,021

(< α 0,05) dengan nilai beta sebesar 1,407 yang berarti bahwa Penganggaran Partisipatif berpengaruh positif pada Perilaku Disfungsional. Nilai signifikansi t variabel Pengendalian Anggaran sebesar 0,015 (< α 0,05) dengan nilai beta sebesar 1,939 yang berarti bahwa Pengendalian Anggaran berpengaruh positif pada Perilaku Disfungsional. Hasil uji t yang ditunjukkan oleh nilai signifikansi variabel Standar Operasional Prosedur sebesar 0,853 (> α 0,05) dengan nilai beta sebesar 0,121 yang berarti bahwa Standar Operasional Prosedur tidak berpengaruh pada Perilaku Disfungsional.

Interaksi Penganggaran Partisipatif dengan budaya *Tri Hita Karana (THK)* memperoleh nilai signifikansi t sebesar 0,037 (< α 0,05) dengan nilai beta sebesar - 0,010 berarti bahwa budaya *THK* memperlemah pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Perilaku Disfungsional. Interaksi Pengendalian Anggaran dengan budaya *Tri Hita Karana (THK)* memperoleh nilai signifikansi t sebesar 0,047 (< α 0,05) dengan nilai beta sebesar - 0,013 berarti bahwa budaya *THK* memperlemah pengaruh Pengendalian Anggaran pada Perilaku Disfungsional. Interaksi Standar Operasional Prosedur dengan budaya *Tri Hita Karana (THK)* memperoleh nilai signifikansi t sebesar 0,950 (< α 0,05) dengan nilai beta sebesar 0,000, berarti bahwa budaya *THK* tidak mampu memoderasi pengaruh Standar Operasional Prosedur pada Perilaku Disfungsional.

Hasil pengujian hipotesis pertama (H_1) menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif pada perilaku disfungsional. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penganggaran maka perilaku disfungsional cenderung meningkat. Penganggaran partisipatif memberikan kewenangan dan kesempatan bagi para pejabat untuk menetapkan isi anggaran mereka, sementara di satu sisi kinerja mereka akan dinilai berdasarkan anggaran tersebut, sehingga akan membuka peluang bagi pejabat tersebut untuk berperilaku disfungsional dengan memanipulasi informasi maupun ukuran kinerja. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Lukka (1988), dan penelitian Wiyantoro dan Yulianto (2012).

Hasil pengujian hipotesis kedua (H_2) menyatakan bahwa pengendalian anggaran berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional. Itu berarti bahwa semakin tinggi /ketat pengendalian anggaran, perilaku disfungsional akan cenderung meningkat. Pengendalian anggaran merupakan sebuah sistem evaluasi pegawai, dimana kinerja mereka dinilai berdasarkan kemampuan mereka

dalam mencapai anggaran yang ditetapkan. Pada saat evaluasi, para pejabat bertanggungjawab penuh terhadap hasil kerja seperti yang tercantum dalam anggaran. Pengevaluasian kinerja dalam hal termasuk gaji, sumber daya dan prospek karir dan hal lain secara keseluruhan tergantung pada kemampuan mereka dalam memenuhi anggaran. Kepentingan pribadi para pejabat terkait dengan peningkatan kompensasi dan karir, yang dibatasi oleh keterbatasan persepsi masa depan dan kecenderungan untuk menghindari resiko, akan menyebabkan munculnya perilaku disfungsional. Asimetri informasi terjadi antara agen dan prinsipal dimana agen memiliki lebih banyak informasi penting mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja dan organisasi secara keseluruhan. Perilaku disfungsional yang dilakukan antara lain dengan memilih informasi yang menguntungkan bagi mereka dan menyembunyikan informasi yang menurut mereka dapat menghalangi keberhasilan mereka. Para pejabat juga dapat mempermainkan ukuran kinerja yang digunakan agar lebih mudah dicapai sehingga kinerja yang mereka capai mendapat penilaian yang baik. Hasil ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Stede (2000) dan penelitian Wiyantoro dan Yulianto (2012).

Hasil uji hipotesis ketiga (H_3) menyatakan bahwa SOP tidak berpengaruh terhadap perilaku disfungsional. Ini berarti bahwa tinggi atau rendahnya standar yang ditetapkan sebagai kontrol dalam kegiatan, baik itu berupa peraturan, kebijakan maupun manual, tidak akan menyebabkan munculnya perilaku disfungsional. Dari gambaran umum responden, dapat dilihat bahwa sebagian besar responden berusia > 50 tahun, yang menunjukkan kedewasaan yang matang, sehingga mereka dapat menyikapi dan melaksanakan SOP dengan baik. Pengalaman jabatan sebagian besar > 4 tahun yang didukung oleh masa kerja keseluruhan yang sebagian besar > 15 tahun sebagai pegawai telah memberikan pengalaman yang cukup baik dalam proses penganggaran, sehingga seperti apapun SOP yang diterapkan tidak akan menjadi masalah atau alasan yang dapat berpengaruh pada perilaku disfungsional. Selain itu tingkat pendidikan minimal S1 sebesar 64,3%, S2 sebesar 34,7 % bahkan ada yang mempunyai pendidikan S3, menunjukkan tingkat intelektualitas dan kompetensi yang baik yang sangat menunjang tugas para responden dalam proses penganggaran. Hasil ini konsisten dengan hasil penelitian Wiyantoro dan Yulianto (2012).

Hasil uji hipotesis keempat (H_4) menyatakan bahwa Budaya *Tri Hita Karana (THK)*

memperlemah pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Perilaku Disfungsional. Hal tersebut berarti bahwa dengan adanya implementasi budaya *Tri Hita Karana*, maka pengaruh penganggaran partisipatif terhadap perilaku disfungsional akan menurun.

Hasil uji hipotesis kelima (H_5) menyatakan bahwa Budaya *Tri Hita Karana* memperlemah pengaruh Pengendalian Anggaran pada Perilaku Disfungsional. Hal ini berarti bahwa dengan adanya implementasi Budaya *Tri Hita Karana*, maka pengaruh pengendalian anggaran pada perilaku disfungsional akan menurun.

Budaya *Tri Hita Karana* merupakan budaya yang digali dari filosofi agama, dapat digunakan oleh manusia sebagai salah satu cara dalam menentukan pilihan dalam menghadapi ketidakpastian. Hubungan manusia dengan Tuhan, sesama dan lingkungan yang dipandang sebagai sebuah sistem yang dikendalikan oleh keseimbangan diwujudkan dalam bentuk perilaku yang baik. Budaya *Tri Hita Karana* juga sejalan dengan ajaran *Karmaphala*, yaitu ajaran yang mengarahkan manusia untuk selalu berbuat baik. Ajaran *Karmaphala* menekankan hubungan kausalitas antara hasil dan perbuatan, sehingga jika mereka berperilaku disfungsional dengan melakukan manipulasi terhadap informasi dan ukuran kinerja, maka mereka tidak akan mendapatkan hasil yang baik.

Hasil uji hipotesis keenam (H_6) yang menyatakan bahwa Budaya *Tri Hita Karana* tidak mampu memperlemah pengaruh Standar Operasional Prosedur pada Perilaku Disfungsional. Dari tabulasi jawaban responden terkait persepsi mereka mengenai implementasi *THK* ditemukan bahwa terdapat 3 item pernyataan yang memperoleh skor penilaian terendah yaitu: 1) Dari item pernyataan ke-2, yang menyatakan bahwa melaksanakan tugas dalam penyusunan anggaran merupakan yadnya (korban suci) yang berdasarkan prinsip ngayah (pengabdian), menunjukkan bahwa dalam proses penyusunan anggaran, responden melakukan bukan semata-mata atas dasar pengabdian secara tulus ikhlas, tetapi mereka mengharapkan imbalan atas apa yang telah mereka lakukan, salah satunya adalah keinginan untuk memperoleh penilaian yang baik atas kinerja mereka. 2) Dari item pernyataan ke-3, yang menyatakan penyusunan anggaran merupakan sebuah kegiatan yang mendapatkan supervisi (petunjuk, pengawasan dan kontrol) dari Tuhan, menunjukkan bahwa dalam proses penyusunan anggaran, responden kurang memiliki kesadaran bahwa apa yang mereka kerjakan senantiasa mendapatkan pengawasan, kontrol dan penilaian dari

Tuhan. Mereka kemungkinan lebih peduli terhadap penilaian oleh sesama (dalam hal ini atasan dan rekan kerja), sehingga mereka menjadi lebih sering mengutamakan hasil penilaian dibandingkan dengan kejujuran dalam tugasnya. 3) Dari item pernyataan ke-10 yang menyatakan bahwa melaksanakan program siraman rohani untuk membangkitkan ketenangan jiwa, menunjukkan bahwa di lingkungan SKPD Pemerintah Kabupaten Gianyar jarang menyelenggarakan kegiatan siraman rohani bagi pegawainya, sehingga kemungkinan mereka menjadi lupa mengenai bagaimana prinsip-prinsip harmonisasi dalam budaya *THK*. Ketiga hal tersebut diduga menyebabkan budaya *THK* tidak mampu memperlemah pengaruh Standar Operasional Prosedur terhadap Perilaku Disfungsional.

Selain itu terkait dengan pengujian efek moderasi, kaidah Baron dan Kenney tahun 1986 dalam Jogianto dan Abdilah (2009), menyatakan bahwa pengujian efek moderasi dapat dilakukan jika hubungan langsung variabel independen terhadap dependen adalah signifikan. Jika tidak, maka pengujian efek moderasi tidak dapat dilanjutkan. Hal ini juga diduga menyebabkan budaya *THK* tidak mampu memperlemah pengaruh Standar Operasional Prosedur, karena hubungan langsung Standar Operasional Prosedur dengan Perilaku Disfungsional tidak signifikan.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan, maka dapat disimpulkan hasil penelitian ini yaitu 1) Penganggaran Partisipatif berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional. Hal tersebut bermakna bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penganggaran maka kemungkinan untuk berperilaku disfungsional akan cenderung meningkat. 2) Pengendalian Anggaran berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi/ketat pengendalian anggaran, maka kemungkinan untuk berperilaku disfungsional akan cenderung meningkat. 3) Standar Operasional Prosedur (SOP) tidak berpengaruh terhadap Perilaku Disfungsional. Hal itu berarti bahwa tinggi atau rendahnya SOP yang diterapkan tidak akan berpengaruh terhadap perilaku disfungsional. 4) Budaya *Tri Hita Karana* (*THK*) memperlemah pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Perilaku Disfungsional. Hal tersebut bermakna bahwa implementasi Budaya *Tri Hita Karana* mampu mengurangi/menurunkan pengaruh penganggaran partisipatif terhadap perilaku disfungsional. 5) Budaya *Tri Hita Karana* memperlemah pengaruh

Pengendalian Anggaran pada Perilaku Disfungsional. Hal tersebut bermakna bahwa dengan adanya implementasi budaya *Tri Hita Karana*, maka akan menurunkan pengaruh pengendalian anggaran terhadap perilaku disfungsional. 6) Budaya *Tri Hita Karana* tidak mampu memperlemah pengaruh Standar Operasional Prosedur terhadap Perilaku Disfungsional.

Adapun saran yang dapat disampaikan adalah agar pengambil kebijakan dalam hal ini Pemerintah Kabupaten Gianyar disarankan untuk meningkatkan implementasi budaya *Tri Hita Karana*, karena dalam penelitian ini budaya *Tri Hita Karana* terbukti mampu memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif dan pengendalian anggaran terhadap perilaku difungsional. Bagi peneliti selanjutnya disarankan untuk memperluas lokasi dan lingkup penelitian, dan dapat menggunakan penelitian ini sebagai salah satu referensi mengenai topik yang serupa pada lokasi dan populasi yang lebih luas.

REFERENSI

- Alim, M.N. 2008. Meta Analisis Kontijensi Sistem Pengendalian: Bukti Emperis di Indonesia. *Jurnal Akuntansi, Manajemen Bisnis dan Sektor Publik (JAMBSP)*. ISSN : 1829-9857.
- Argyris, C.1952. Human Problems with Budgets. *Harvard Business Review*. January-February: 97-110.
- Astawa, P. Sudarma, M. Aisjah, S. dan Jumahir, 2012. Credit Risk an Harmonius Values Practice (Study at Vilage Credit Institution/Lembaga Perkreditasi Desa) of Bali Province. *Journal of Business and Management*. Vol. 6, Issue 4: 16-20
- Brownell, P. 1982. Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness. *The Accounting Review*. Vol. 56. Issue 4: 844-860.
- . and McInnes, M. 1986. Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance. *The Accounting Review*. Vol. No : 587-600.
- Fisher, J. 1995. Contingency-Based Research on Management Control System: Catagorization by Level of Complexity. *Journal Accounting Literature* 14: 24-53.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- . 2013. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program IBM SPSS 21*

- (*Edisi Ketujuh*). Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science* 17: 496-516.
- Hartmann, F.G.H. 1998. *The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory*. PrimaVera Working Paper 98-26
- Hofstede, G. 2001. *Culture's Consequencess; International Differences in Work Related Values*. Beverly Hills, CA and London: Sage Publications
- Jaworski, B.J., and S.M. Young. 1992. "Dysfunctional Behavior and Management Control: An Empirical Study of Marketing Managers". *Accounting, Organization and Society* 17 (1): 17-35
- Jogiyanto. Abdillah, W. 2009. *Konsep & Aplikasi PLS (Partial Least Square) Untuk Penelitian Emperis*. BKFE-Yogyakarta, Yogyakarta.
- Kotter, J.P and Heskett, S.L.1997. *Corporate Culture and Performance*. PT Prehanlindo Simon and Schrueter Pte Ltd, Jakarta.
- Kren, L.1992. "Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility". *The Accounting Review* : 511-526.
- Lubis, A.I. 2011. *Akuntansi Keperilakuan*, Edisi 2. Salemba Empat, Jakarta.
- Lukka, K.1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Emperical Evidence. *Accounting Organizations and Society*. Vol. 13. No. 5: 281-301.
- Merchant, K.A.1981. The Design of The Corporate Budgeting System Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*: 274:284.
- Novitasari, N. dan Wirama, D.G. Pengaruh Pengendalian Anggaran Pada Senjangan Anggaran dan Orientasi Jangka Pendek Manajer. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. Vol. 13.3: 1199-1227
- Otley, David T. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 5, No.4: 413-428.
- Riana, I Gede, 2010. "Dampak penerapan Budaya Tri Hita Karana Terhadap Orientasi

- Kewirausahaan dan Orientasi Pasar Serta Konsekuensinya Pada Kinerja Usaha Dengan Moderator Pembelajaran Bisnis” (*Disertasi*). Malang: Universitas Brawijaya.
- Sabaruddinsah. 2014. Studi Partisipasi Penganggaran, Pengendalian Anggaran, Struktur Organisasi Tata Kerja (SOTK), Budaya Nasional, Perilaku Disfungsional di Pemerintah Kota dan Kabupaten Bekasi. *JRAK*. Vol. 5, No. 2: 49-62.
- Soobaroyen, T. 2006. Management Control System and Dysfunctional Behavior: an Emperical Investigation. *Accounting Behavior*. Email: trs@aber.ac.uk.
- Suardika, Sadha I.M. 2011.”Pengaruh Budaya Tri Hita Karana (THK) Terhadap Kesuksesan Penggunaan Sistem Informasi Akuntansi (SIA), (Studi Pada Bank Perkreditan Rakyat (BPR) di Provinsi Bali)”. (*Disertasi*). Malang : Universitas Brawijaya.
- Sugiyono. 2011. *Statistika Untuk Penelitian*. Cetakan Ke-18. Bandung. ALFABETA
- Supriyatno. 2010. “Pengaruh Partisipasi Pejabat Struktural Dalam Penyusunan Anggaran, Komitmen Organisasi. Profesionalisme dan Struktur Organisasi pada Kinerja Manajerial Pemerintah Kota Denpasar” (*Tesis*). Denpasar : Universitas Udayana.
- Van Deer Stede, W.A. 2000. The Relationship Between Two Concequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation ang Managerial Short-Term Orientation. *Accounting, Organizations and Society* 25: 609-622.
- Windia, W. dan Dewi, R.K. 2011. *Analisis Bisnis Berlandaskan Tri Hita Karana*. Udayana University Press, Denpasar
- Wiyantoro, L.S. dan Sabeni, A. Hubungan Antara Sistem Pengendalian Manajemen Dengan Perilaku *Dysfungsional* : Budaya Nasiona Sebagai Variabel Moderating (Penelitian pada Manajer Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah). *Simposium Nasional Akuntansi X*.
. dan Yulianto, A.S. 2012. Kajian Tentang Perilaku *Dysfunctional* Dalam Keterkaitan Dengan Anggaran, Struktur Organisasi dan Tata Kerja, dan Budaya Nasional Dengan Tiga Dimensi (Power Distance, Materialism dan Feminism) (Penelitian pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Daerah Provinsi Banten). *Jurnal Akuntansi*. Vol. XIV, No. 02: 227-244.
- Yuhertiana, I. Pranoto, S. dan Priono, H. 2015. Perilaku Disfungsional Pada Siklus Penganggaran Pemerintah: Tahap Perencanaan Anggaran. *JAAI*. Vol. 19, No. 1: 25-38