

STUDI PARTISIPASI PENGANGGARAN, PENGENDALIAN ANGGARAN, STRUKTUR ORGANISASI TATA KERJA (SOTK), BUDAYA NASIONAL, PRILAKU DISFUNGSIONAL DI PEMERINTAH KOTA DAN KABUPATEN BEKASI

Oleh

Sabaruddinsah

Dosen Akuntansi Fakultas Ekonomi UNISMA

Abstract

This study aims to test whether the national culture can bertindah as a mediating variable in the relationship between budget participation, budget control and working procedures of the organizational structure of the dysfunctional behavior of the officials in the implementation of regional autonomy in the City and Bekasi. The method used is descriptive quantitative method with a correlation approach. Sampling technique in this study using the technique side perposive sampling technique using specific criteria. To analyze the data used Structural Equation Modeling (SEM) with SmartPLS program (Partial Least Square). The test results of the parameter coefficients of each variable is participation showed positive influence 0.222 budget, with the t-statistic values of 3,773 and significant at the 0.05, the coefficient of the variable parameters control the budget with dysfunctional behavior positively influences menunjukkan 0.786, with a value of t-statistics for 22.116 and significant at 0.05, and the coefficient of the variable parameters governance organizational structure working with the national culture menunjukkan no positive effect 0.313, with t-statistic values of 8,063 and significant at 0.05. From the results of this study concluded that budgetary participation variable positive and significant effect on dysfunctional behavior, budget control proved to significantly influence the national culture and national culture proved positive and significant consequences for dysfunctional behavior and participation variable budgeting, budgetary control and organizational structure affects the functioning of the dysfunctional behavior, but national culture is not a variable that can strengthen or weaken the influence of national culture but it is one that arises among the variables that can be directly related to management control systems and dysfunctional behavior.

Keywords: *Participation Budget, Budgetary Control, Organizational Structure Working Procedure, Culture, Dysfunctional Behavior*

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Undang-Undang Nomor 23 tahun 2014 tentang otonomi daerah dan desentralisasi, daerah diberikan wewenang yang luas untuk menyelenggarakan pemerintahan yang baik dan bersih, dan diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas kepada publik. Otonomi daerah dan desentralisasi dapat menciptakan sistem pengendalian manajerial pemerintah daerah yang baik untuk mewujudkan akuntabilitas publik dan mewujudkan pemerintahan yang bersih dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN). Sistem pengendalian manajerial pemerintah daerah merupakan alat untuk memonitor pelaksanaan kinerja pemerintah daerah. Adapun yang akan dimonitor dalam sistem pengendalian manajerial tersebut adalah kinerja dari perilaku pejabat pemerintah daerah itu sendiri. Budget partisipasi, pengendalian anggaran dan struktur organisasi tata kerja merupakan alat ukur sistem pengendalian manajerial pemerintah daerah. Tetapi dalam pelaksanaan aktivitasnya sering kali terjadi suatu penyimpangan perilaku atau pelanggaran yang disengaja di luar dari aturan dan prosedur sistem

pengendalian manajerial pemerintah daerah yang biasanya dilakukan oleh pelaksana yaitu yang dilakukan oleh pejabat itu sendiri yang disebut sebagai perilaku disfungsi (*dysfunctional behavior*).

Menurut Fisher (2001) sistem pengendalian suatu organisasi dipengaruhi oleh faktor kontinjensi seperti budaya dalam hal ini adalah budaya nasional. Budaya sebagai variabel yang mempengaruhi dalam perilaku (Birnberg dan Snodgrass, 1988). Penelitian ini mengetahui pengaruh dari budaya nasional terhadap hubungan antara sistem pengendalian manajerial pemerintah dengan perilaku disfungsi dilihat dari klasifikasi dimensi budaya nasional yaitu; kekuasaan pejabat (*power distance*), pejabat yang mengutamakan kepentingan individu (*individualism*), pejabat yang mengutamakan kepentingan kelompok (*collectivism*), pejabat yang menentang materialisme (*materialism*), pejabat yang menentang kualitas hidup (*femininism*), dan pejabat yang menghindari ketidakpastian dalam bekerja (*uncertainty avoidance*).

Penelitian ini menindaklanjuti penelitian (Birnberg dan Snodgrass, 1988; Soobaroyen, 2006; Wiyantoro, 2007) dengan menambah tiga dimensi budaya nasional yang belum dilakukan oleh Wiyantoro (2007) dan penelitian ini memusatkan pada pejabat Pemda yaitu: kekuasaan (*power distance*), kepentingan kelompok (*collectivism*), kualitas hidup (*femininism*), dan menghindari ketidakpastian (*uncertainty avoidance*) sehingga dimensi budaya nasional dalam penelitian ini ada 6 dimensi dan mengganti istilah variabel SOP menjadi SOTK. Dalam penelitian ini pengaruh dari budaya nasional terhadap hubungan antara budget partisipasi, pengendalian anggaran, Struktur Organisasi Tata Kerja (SOTK) dengan perilaku disfungsi dilihat dari klasifikasi dimensi budaya nasional menurut Hofstede (1994) dalam Robbin (2006) diantaranya; kekuasaan (*power distance*), kepentingan individu (*individualism*), kepentingan kelompok (*collectivism*), materialisme (*materialism*), kualitas hidup (*femininism*), dan menghindari ketidakpastian (*uncertainty avoidance*). Dengan menggunakan teori yang sama tetapi dengan sampel dan lokasi yang berbeda akan menghasilkan hasil penelitian yang sama sehingga memperkuat teori yang ada (Abernethy dan Guthrie, 2004; Chong dan Kar, 2007).

1.3. Tujuan Penelitian

Berdasarkan permasalahan tersebut maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk:

1. Membuktikan secara empiris pengaruh budget partisipasi (*budgetary participation*) terhadap perilaku disfungsi di Pemerintah Kota dan Kabupaten Bekasi.
2. Membuktikan secara empiris pengaruh pengendalian anggaran (*reliance on accounting performance measure*) terhadap perilaku disfungsi di Pemerintah Kota dan Kabupaten Bekasi.
3. Membuktikan secara empiris pengaruh struktur organisasi tata kerja (*Standard Operating Procedure/SOTK*) terhadap perilaku disfungsi di Pemerintah Kota dan Kabupaten Bekasi.
4. Membuktikan secara empiris pengaruh budaya nasional yang memoderasi hubungan antara budget partisipasi, pengendalian anggaran dan struktur organisasi tata kerja terhadap perilaku disfungsi di Pemerintah Kota dan Kabupaten Bekasi.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Budaya Nasional

Sistem bangsa telah diperkenalkan diseluruh dunia pada pertengahan abad ke duapuluh, diikuti dengan sistem kolonial yang telah dikembangkan tiga abad sebelumnya. Dalam periode kolonial, kemajuan teknologi negara-negara Eropa Barat yang hanya disebarkan pada negara-negara mereka saja, sehingga mereka membagi seluruh teritorial wilayah didunia yang tidak memiliki kekuatan politik. Batas wilayah antara sebelum kolonial dan sesudah kolonial ditentukan oleh para penguasa kolonial dibanding dengan penduduk setempat. Oleh karena itu, bangsa tidak dapat disamakan dengan masyarakat historis. Bentuk-bentuk asli yang telah dikembangkan organisasi sosial, sebenarnya merupakan konsep kebudayaan umum yang berlaku untuk seluruh masyarakat, dan bukan untuk bangsa. Namun, banyak negara yang keutuhan historisnya dikembangkan bahkan bila dalam negara tersebut terdiri-dari kelompok yang berbeda, mereka akan menjadi kelompok minoritas yang kurang terintegrasi.

Dalam bangsa yang telah ada selama beberapa waktu ada kekuatan yang kuat terhadap integrasi secara berkelanjutan. Hal ini bisa dalam bentuk bahasa nasional yang dominan, media massa umum, sistem

pendidikan nasional, tentara nasional, sistem politik nasional, representasi nasional di acara olahraga dengan simbolis yang kuat dan emosional

2.2. Prilaku Disfungsional

Menurut Jaworski dan Young (1992: 18) prilaku disfungsional dapat didefinisikan sebagai "suatu tindakan dimana dilakukan usaha yang kurang maksimal dengan memanipulasi elemen-elemen sistem pengendalian dengan tujuan yang dikehendaki". Ashton (2003) mengatakan bahwa prilaku disfungsional sebagai lawan dari ketidaksengajaan konsekuensi mekanisme pengendalian dalam pencapaian target. Jadi mekanisme pengendalian dapat dipandang sebagai pencapaian target.

Bentuk-bentuk prilaku disfungsional menurut pandangan Birnberg *et.al* (2003) adalah sebagai berikut:

1. **Penghalusan (*Smoothing*)** – sistem informasi yang menguntungkan dengan merubah data perencanaan awal dan merubah aktivitas-aktivitas yang nyata dalam organisasi sehingga manipulasi tidak kelihatan (Ronen dan Sadan, 2001).
2. **Pembiasan dan Pemfokusan (*Biasing & Focusing*)** – Manajer mempunyai berbagai macam informasi yang lebih fleksibel yang akan disampaikan kepada atasan. Pembiasan terjadi secara tidak langsung dari pemilihan informasi yang paling baik dan sesuai dengan keadaan yang dapat menguntungkan bagi manajer. Sehingga informasi yang diterima atasan menjadi bias (Birnberg *et.al*, 2003: 121).
3. **Penyaringan (*Filtering*)** – Menurut Read (2000) penyaringan terjadi ketika informasi disembunyikan karena bawahan berfikir bahwa mereka dapat digunakan oleh atasannya untuk menghalangi keberhasilan bawahan (kemajuan karir bawahan).
4. **Perbuatan-perbuatan yang Malanggar atau Pemalsuan (*Illegal Acts or Falsification*)** – Bawahan dengan sengaja memalsukan dokumen dan laporan yang lain dengan melanggar norma suatu organisasi (Mars, 2002; Vaugneur, 2003; Simon dan Eitzenen, 2006).

Jaworski dan Young (1992: 19) mengategorikan prilaku disfungsional yang ke-2 sampai 4 yang telah disebutkan di atas sebagai "manipulasi informasi" (*Dysfunctional Behavior-Information Manipulation*) pada proses sistem pengendalian dalam perusahaan. Kategori prilaku disfungsional yang ke-1 yaitu pengimplikasian "indikator pengukuran kinerja" yang dilakukan bawahan. Prilaku *dysfunctional* ini dikenal dengan istilah *Dysfunctional Behavior - Gaming*.

2.3 Budget Partisipasi (*Budgetary Participation*) terhadap Prilaku *Dysfunctional*

Partisipasi yang rendah dalam penyusunan budget dapat mengakibatkan budget menjadi bias (Onsi, 1973, Govindarajan, 1986). Lukka (2003: 283) konsep penganggaran yang menyebabkan manajer melakukan *dysfunctional*, dari perencanaan budget tersebut manajer memasukan elemen pembiasan yaitu manajer sengaja melaporkan dengan berlebihan dari kinerja yang diharapkan di dalam budget tersebut.

Tetapi partisipasi dalam kenyataannya dapat berkurang (Onsi, 1973 ; Collins, 1978; Merchant, 1985b) dan kekenduran dapat menimbulkan disfungsional (Jaworski dan Young, 1992; Merchant dan Manzoni, 2000). Menurut Lukka (2003) anggaran mengalami pembiasan dalam hubungannya dengan prilaku disfungsional, dan anggaran partisipasi mempertinggi prospek dari pembiasan anggaran (yaitu suatu bagian dari prilaku disfungsional). Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1: Terdapat pengaruh budget partisipasi (*budgetary participation*) terhadap prilaku disfungsional di Pemerintah Kota dan Kabupaten Bekasi.

2.4 Pengendalian Anggaran (*Reliance on Accounting Performance Measure*) Terhadap Prilaku *Dysfunctional*

Menurut Harrison (2002: 319), pengendalian anggaran adalah pengukuran kinerja yang dilakukan atasan dengan memperhatikan kinerja bawahan yang diukur dalam dalam akuntansi yang dispesifikasikan awal sebagai budget (gaya penilaian budget). Penelitian dalam gaya penilaian kinerja para pejabat pemerintahan dikembangkan oleh Hopwood (2002) sebagai studi empiris pada peranan data akuntansi dalam penilaian kinerja para pejabat. Sedangkan pada hasil Hopwood (2002) yang dilakukan Otley (2005) menunjukkan bahwa hasil penelitiannya konsisten yaitu pengendalian budget yang tinggi menghasilkan prilaku yang baik (positif).

Penelitian Van Der Stede (2000) memberikan penjelasan bahwa gaya pengendalian budget dan orientasi jangka pendek manajerial berhubungan dengan kecenderungan budget yang dapat menimbulkan prilaku

disfungsional. Hal ini bertentangan dengan pendapat (Fisher, 2001) yang menyatakan sistem pengendalian yang menggunakan pengendalian budget secara umum berpeluang untuk melakukan manipulasi informasi dan praktek manipulasi atas aktivitas (*Dysfunctional Behavior – Gaming*). Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H2: Terdapat pengaruh pengendalian anggaran (*reliance on accounting performance measure*) terhadap perilaku disfungsional di Pemerintah Kota dan Kabupaten Bekasi.

2.5 Struktur Organisasi Tata Kerja (*Standard Operating Procedure/ SOTK*) terhadap Prilaku Disfungsional

Menurut Soobaroyen (2006) standar prosedur pengoperasian (*Standard Operating Procedure*) merupakan sejumlah peraturan sebagai pedoman bagi manajer untuk beraktivitas dalam departemennya. Fisher (2001: 40) menyatakan bahwa suatu sistem prosedur pengoperasian dapat meningkatkan pengendalian aktivitas manajer, dan pengendalian aktivitas personal. SOP dalam lingkungan pemerintahan dikenal dengan Struktur Organisasi Tata Kerja, dengan demikian SOP dalam penelitian ini adalah Struktur Organisasi Tata Kerja (SOTK).

SOTK memberikan aturan dalam menyelesaikan aktivitas, dan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Oleh sebab itu, standar prosedur pengoperasian yang sangat rumit dalam menjalankan pengendalian aktivitas tampaknya akan menjadikan pengoperasian manajer dalam pengembangan praktek disfungsional (Soobaroyen, 2006). Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H3: Terdapat pengaruh struktur organisasi tata kerja (*Standard Operating Procedure/SOTK*) terhadap perilaku disfungsional di Pemerintah Kota dan Kabupaten Bekasi.

2.6 Pengaruh Budaya Nasional Memoderasi Hubungan antara Budget Partisipasi, Pengendalian Anggaran dan Struktur Organisasi Tata Kerja dengan Prilaku Disfungsional

Budaya didefinisikan sebagai suatu filter yang dirasakan oleh lingkungan, kumpulan dan dasar pikiran pada individu-individu ke dalam suatu kelompok. Dalam pandangan ini budaya dapat dipandang sebagai suatu kekuatan kelompok yang dibangun dalam pengambilan keputusan (Soeters dan Schreuder, 2004). Budaya diperluas dalam negara dari budaya organisasi yang dapat diperkenalkan pada organisasi (Robbins, 2006). Penelitian ini telah diuji oleh Patters dan Waterman (2002) yang memfokuskan budaya nasional atau budaya sosial dalam penelitian mereka.

Dalam penelitian Birnberg dan Snodgrass (1988) mengatakan budaya nasional adalah kumpulan norma-norma dan nilai-nilai yang mana manajer dan pekerja membawa norma-norma tersebut pada pekerjaan, kemudian norma-norma dan nilai-nilai dikembangkan oleh manajemen atau pekerja di dalam lingkungan kerja. Sedangkan menurut Hofstede (1994: 262), *National culture is the collective programming of the mind acquired by growing up in a particular country*. Yang artinya budaya nasional adalah program pikiran secara kolektif yang diperoleh dari perkembangan dalam suatu negara pada khususnya.

Menurut Birnberg dan Snodgrass (1988) budaya terdiri dari berbagai macam elemen-elemen. Elemen-elemen ini memasukkan nilai-nilai kepercayaan dan contoh teladan dari perilaku. Pengaruh pertama bahwa budaya berpengaruh sebagai dasar yang diakumulasi oleh anggota kelompok budaya. Untuk diterima dengan lebih baik atau lebih buruk, karakteristik-karakteristik dari kecenderungan budaya salah satunya adalah melihat norma kelompok yang dapat menerima budaya tersebut. Pengaruh yang kedua budaya dapat diterima pada kelompok budaya, hal itu relevan dan dapat dipercaya bahwa anggota kelompok budaya dipengaruhi oleh filter budaya. Sebagai contoh ketentuan sopan santun dapat dianggap oleh anggota dari salah satu budaya, tetapi di dalam suatu perbedaan budaya yang mereka anut atau mereka hilangkan dapat dijadikan sebagai perilaku yang memiliki hubungan yang signifikan (Cole, 2001).

Menurut Kreitner dan Kinicki (2005) dimensi-dimensi budaya nasional yang penting dalam penelitian-penelitian Hofstede telah dikembangkan dengan lebih valid (hubungan budaya nasional China, 1987 dan Indonesia, 1994; Bochner, 2004; Sondergaard, 2004; Smith *et.al*, 2006) yaitu: 1) jarak kekuasaan: seberapa banyak orang memperkirakan ketidakadilan pada lembaga-lembaga sosial (misal, keluarga, pekerjaan, organisasi, pemerintah), 2) individualisme-kolektivisme: seberapa longgar atau ketat ikatan antara individu-individu dengan kelompok-kelompok masyarakat, 3) maskulinisme-femininisme: sifat-sifat maskulin yang kompetitif (misal, keberhasilan, penilaian, dan kinerja) sedangkan sifat-sifat feminim memberi asuhan (misal, solidaritas, hubungan-

hubungan pribadi, pelayanan, kualitas hidup), 4) menghindari ketidakpastian (*uncertainty*): pada tingkat apa masyarakat lebih menyukai situasi-situasi yang tidak menentu, 5) orientasi jangka panjang vs jangka pendek (nilai-nilai *confucian*): pada tingkat apa masyarakat terorientasi pada masa depan versus terorientasi pada masa lalu.

Penelitian yang dilakukan oleh Brinberg dan Snodgrass (1988) menunjukkan bahwa budget partisipasi, pengendalian anggaran dan struktur organisasi tata kerja berhubungan budaya nasional. Budaya nasional menambah dimensi yang lain dalam organisasi.

Penelitian yang dilakukan oleh Chow *et.al* (1999) menunjukkan bahwa budaya nasional mempengaruhi desain organisasi dan kinerja pegawai terhadap pengendalian organisasi. Secara teoritikal menemukan bahwa budaya sebagai dasar penelitian dalam pengendalian suatu organisasi dalam penelitian ini adalah pengendalian organisasi pemerintahan. Nilai organisasi, sebagai atribut bagi konstruk budaya nasional, juga memiliki manfaat yang akan mempengaruhi sistem pengukuran kinerja yang membawa dampak pada perilaku yang baik dan berdampak pada perilaku disfungsi yaitu sebagai dampak yang timbul dari budaya nasional yang dianut oleh suatu organisasi. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H4: Terdapat pengaruh budaya nasional yang memoderasi hubungan antara budget partisipasi, pengendalian anggaran dan struktur organisasi tata kerja terhadap perilaku disfungsi di Pemerintah Kota dan Kabupaten Bekasi.

METODE PENELITIAN

3.1. Desain Penelitian

Metode penelitian yang digunakan adalah metode deskriptif kuantitatif dengan pendekatan korelasi. Penelitian deskriptif (*to describe*) menurut Arikunto (2002:9) adalah penelitian yang dilakukan dengan menjelaskan atau menggambarkan variabel masa lalu dan sekarang (sedang terjadi). Dimana jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian pengujian hipotesis (*hypothesis testing*), yaitu penelitian yang menjelaskan fenomena dalam bentuk hubungan antar variabel (*causal research*). Jenis data dalam penelitian ini adalah data subyek yaitu data penelitian yang berupa opini, sikap, pengalaman atau karakteristik dari seseorang atau sekelompok orang yang menjadi subyek penelitian (responden). Sumber data yang dipergunakan dalam penelitian adalah data primer dalam bentuk opini, sikap, pengalaman atau karakteristik responden (subyek) penelitian dan instrumen yang digunakan adalah kuesioner atau angket.

3.2. Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah SKPD pemerintah Kota Bekasi dan Kabupaten Bekasi. Sub populasi mencakup Kepala SKPD dan satu tingkat di bawah kepala SKPD yang terlibat dalam penyusunan rencana Kegiatan dan Anggaran SKPD yang tercakup dalam Pemerintahan Daerah Kabupaten dan Kota Bekasi. Pengumpulan data dilakukan dengan datang langsung ke wilayah yang dapat dijangkau.

Teknik penentuan sampel dalam penelitian ini dengan menggunakan teknik *purposive sampling*. Metode *purposive sampling* merupakan teknik penentuan sampel dengan pertimbangan, penelitian ini ingin mengetahui informasi yang berkaitan dengan partisipasi penganggaran yang melibatkan para manajer level menengah dan bawah yang terdiri dari kepala SKPD dan satu tingkat dibawah kepala SKPD di Pemerintah Daerah Kota dan Kabupaten Bekasi. Pemilihan sampel penelitian didasarkan pada pertimbangan:

1. Kepala SKPD selaku pejabat pengguna anggaran bertugas: menyusun RKA SKPD, menyusun DPA-SKPD, melakukan tindakan yang mengakibatkan pengeluaran atas beban anggaran belanja, melaksanakan anggaran SKPD yang dipimpinnya, melakukan pengujian atas tagihan dan memerintahkan pembayaran, melaksanakan pemungutan penerimaan bukan pajak, mengadakan ikatan/perjanjian kerjasama dengan pihak lain dalam batas anggaran yang telah ditetapkan, menandatangani SPM, mengelola utang dan piutang yang menjadi tanggung jawab SKPD yang dipimpinnya, mengelola barang milik daerah/kekayaan daerah yang menjadi tanggung jawab SKPD yang dipimpinnya, menyusun dan menyampaikan laporan keuangan SKPD yang dipimpinnya, mengawasi pelaksanaan anggaran SKPD yang dipimpinnya, melaksanakan tugas-tugas pengguna anggaran/pengguna barang lainnya berdasarkan kuasa yang dilimpahkan oleh kepala daerah, dan bertanggung jawab atas pelaksanaan tugasnya kepada kepala daerah melalui sekretaris daerah.

2. Kepala SKPD dapat melimpahkan sebagian wewenangnya kepada kepala unit kerja pada SKPD selaku kuasa pengguna anggaran/kuasa pengguna barang. Kewenangan kepala SKPD dilimpahkan kepada satu tingkat dibawah kepala SKPD.

3.5. Teknik Analisis Data

Analisis data yang tujuannya adalah untuk mengetahui pengaruh budaya nasional yang memoderasi hubungan antara budget partisipasi, pengendalian anggaran dan struktur organisasi tata kerja dengan perilaku disfungsi para pejabat dalam otonomi & desentralisasi dengan menggunakan SPSS dan SEM dengan program *SmartPLS (Partial Least Square)*.

Dalam penelitian ini analisis data menggunakan pendekatan *Partial Least Square (PLS)* dengan menggunakan software *SmartPLS*. PLS adalah model persamaan struktural (SEM) yang berbasis komponen atau varian (*variance*). Menurut Ghazali (2006) PLS merupakan pendekatan alternatif yang bergeser dari pendekatan SEM berbasis *covariance* menjadi berbasis varian. SEM yang berbasis kovarian umumnya menguji kausalitas/teori sedangkan PLS lebih bersifat *predictive model*.

PLS merupakan metode analisis yang *powerfull* (Wold, 1985 dalam Ghazali, 2006) karena tidak didasarkan pada banyak asumsi. Misalnya, data harus terdistribusi normal, sampel tidak harus besar. Selain dapat digunakan untuk mengkonfirmasi teori, PLS juga dapat digunakan untuk menjelaskan ada tidaknya hubungan antar variabel laten. PLS dapat sekaligus menganalisis konstruk yang dibentuk dengan indikator reflektif dan formatif. Hal ini tidak dapat dilakukan oleh SEM yang berbasis kovarian karena akan menjadi *unidentified model*. Dalam analisis dengan PLS ada 2 hal yang dilakukan yaitu:

1. Menilai *outer model* atau *measurement model*

Ada tiga kriteria untuk menilai *outer model* yaitu *Convergent Validity*, *Discriminant Validity* dan *Composite Reliability*. *Convergent validity* dari model pengukuran dengan reflektif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara *item score/componen score* yang dihitung dengan PLS. Ukuran reflektif individual dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang diukur. Namun menurut Chin, 1998 (dalam Ghazali 2006) untuk penelitian tahap awal dari pengembangan skala pengukuran nilai loading 0,5 sampai 0,6 dianggap cukup memadai. Berikut ini rumus menghitung AVE :

$$AVE = \frac{\sum \lambda_i^2}{\sum \lambda_i^2 + \sum \text{var}(\epsilon_i)}$$

Dimana λ_i adalah *component loading* ke indikator ke $\text{var}(\epsilon_i) = 1 - \lambda_i^2$. Jika semua indikator di standardized, maka ukuran ini sama dengan *Average Communalities* dalam blok. Fornell dan Larcker, 1981 (dalam Ghazali 2006) menyatakan bahwa pengukuran ini dapat digunakan untuk mengukur reliabilitas *component score* variabel laten dan hasilnya lebih konservatif dibanding dengan *composite reliability*. Direkomendasikan nilai AVE harus lebih besar dari nilai 0,50. dengan menggunakan output yang dihasilkan PLS maka *Composite reliability* dapat dihitung dengan rumus:

$$pc = \frac{(\sum \lambda_i)^2}{(\sum \lambda_i)^2 + \sum \text{var}(\epsilon_i)}$$

dimana λ_i adalah *component loading* ke indikator dan $\text{var}(\epsilon_i) = 1 - \lambda_i^2$. Dibanding dengan *Cronbach Alpha*, ukuran ini tidak mengasumsikan *tau equivalence* antar pengukuran dengan asumsi semua indikator diberi bobot sama. Sehingga *Cronbach Alpha* cenderung *lower bound estimate reliability*, sedangkan pc merupakan *closer approximation* dengan asumsi estimate parameter adalah akurat. pc sebagai ukuran *internal consistence* hanya dapat digunakan untuk konstruk reflektif indikator.

2. Menilai *Inner Model* atau *Structural Model*.

Pengujian *inner model* atau model struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara konstruk, nilai signifikansi dan *R-square* dari model penelitian. Model struktural dievaluasi dengan menggunakan *R-square* untuk konstruk dependen, *Stone-Geisser Q-square test* untuk *predictive relevance* dan uji t serta signifikansi dari koefisien parameter jalur struktural. Dalam menilai model dengan PLS dimulai dengan melihat *R-square*

untuk setiap variabel laten dependen. Perubahan nilai *R-square* dapat digunakan untuk menilai pengaruh variabel laten independen tertentu terhadap variabel laten dependen apakah mempunyai pengaruh yang substantive. Pengaruh besarnya f^2 dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut :

$$f^2 = \frac{R^2_{\text{included}} - R^2_{\text{excluded}}}{1 - R^2_{\text{included}}}$$

Dimana R^2_{included} dan R^2_{excluded} adalah R-square dari variabel laten dependen ketika prediktor variabel laten digunakan atau dikeluarkan di dalam persamaan struktural.

Disamping melihat nilai R-square, model PLS juga dievaluasi dengan melihat *Q-Square predictive relevance* untuk model konstruk. *Q-Square predictive relevance* mengukur seberapa baik nilai observasi dihasilkan oleh model dan juga estimasi parameternya. nilai *Q-Square predictive relevance* lebih besar dari 0 menunjukkan bahwa model mempunyai nilai predictive relevance, sedangkan nilai *Q-Square predictive relevance* kurang dari 0 menunjukkan bahwa model kurang memiliki predictive relevance.

PEMBAHASAN

4.1. Menilai Outer Model (Measurement Model)

Dalam menilai *outer model* dalam PLS, terdapat tiga kriteria, salah satunya adalah melihat *Convergent Validity* sedangkan untuk dua kriteria yang lain yaitu *Discriminant Validity* dalam bentuk *square root of average variance extracted* (AVE) dan *Composite Reliability* telah dibahas sebelumnya pada saat pengujian kualitas data. Untuk *Convergent validity* dari model pengukuran dengan refleksif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara *item score/component score* yang diestimasi dengan *software PLS*. Ukuran refleksif individual dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,7 dengan konstruk (variabel laten) yang diukur. Namun menurut Chin dalam Ghazali (2006 ; 24), untuk penelitian tahap awal dari pengembangan, skala pengukuran nilai loading 0,5 sampai 0,6 dianggap cukup memadai.

Berdasarkan hasil olahan PLS dapat dilihat secara keseluruhan korelasi setiap variable tidak dilakukan eliminasi, hal ini disebabkan karena tidak terdapat korelasi konstruk yang kurang dari 0,5 sehingga setiap variabel memenuhi kriteria *convergent validity*. Maka konstruk tidak ada yang di eliminasi.

4.2. Pengujian dan Pembahasan Hipotesis

4.2.1 Pengujian Hipotesis

Signifikansi parameter yang diestimasi memberikan informasi yang sangat berguna mengenai hubungan antara variabel-variabel penelitian. Batas untuk menolak dan menerima hipotesis yang diajukan adalah $\pm 1,96$, dimana apabila nilai t-tabel berada pada rentang nilai -1,96 dan 1,96 maka hipotesis akan ditolak atau dengan kata lain menerima hipotesis nol (H_0).

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dari output PLS, terlihat bahwa pengaruh partisipasi penganggaran terhadap perilaku disfungsional dengan arah positif 0.222 dan signifikan pada 0,05 ($3.773 > 1,96$). Untuk variabel pengendalian anggaran terhadap perilaku disfungsional dengan arah positif positif 0.786 dan signifikan pada 0,05 ($22.116 > 1,96$). Untuk variabel pengaruh struktur organisasi tata kerja terhadap perilaku disfungsional positif 0.224 dan signifikan pada 0,05 ($5.906 > 1,96$). Dan pengaruh variable partisipasi penganggaran, pengendalian anggaran dan struktur organisasi tata kerja terhadap perilaku disfungsional berpengaruh sebesar 0.313 ($8.063 < 1,96$).

4.2.2 Pembahasan Hipotesis

4.2.2.1 Pembahasan Hipotesis 1

Hipotesis pertama (H_1) menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional. Hasil uji terhadap koefisien parameter antara partisipasi penganggaran dengan perilaku disfungsional menunjukkan pengaruh positif 0.222, dengan nilai t-statistik sebesar 3.773 dan signifikan pada 0,05. Nilai t-statistik tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian hipotesis pertama diterima.

4.2.2.2 Pembahasan Hipotesis 2

Hipotesis kedua (H_2) menyatakan bahwa pengendalian anggaran berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional. Hasil uji terhadap koefisien parameter antara pengendalian anggaran dengan perilaku disfungsional menunjukkan ada pengaruh positif 0.786, dengan nilai t-statistik sebesar 22.116 dan signifikan pada 0,05. Nilai t-statistik tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian hipotesis kedua dapat diterima.

4.2.2.3 Pembahasan Hipotesis 3

Hipotesis kedua (H_3) menyatakan bahwa struktur organisasi tata kerja berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional. Hasil uji terhadap koefisien parameter antara struktur organisasi tata kerja dengan perilaku disfungsional menunjukkan ada pengaruh positif 0.224, dengan nilai t-statistik sebesar 8.063 dan signifikan pada 0,05. Nilai t-statistik tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian hipotesis ketiga dapat diterima.

4.2.2.4 Pengujian Hipotesis 4

Hipotesis kelima menyatakan bahwa partisipasi penganggaran, pengendalian anggaran dan struktur organisasi tata kerja berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsional jika dimediasi oleh budaya nasional. Hasil uji terhadap koefisien parameter menunjukkan ada pengaruh positif 0.313, dengan nilai t-statistik sebesar 8.063 dan signifikan pada 0,05. Nilai t-statistik tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian hipotesis kelima dapat diterima.

4.3. Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian terhadap empat (4) hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini berhasil diterima. Pembahasan berikut ini bertujuan untuk menjelaskan secara teoritis dan dukungan empiris terhadap hasil pengujian hipotesis dan analisis pengaruh langsung dan tidak langsung. Berikut ini *output* SmartPLS tentang *standardized total effect* *standardized direct effect* dan *standardized indirect effect*:

4.3.1 Pengaruh Langsung Partisipasi Penganggaran Terhadap Prilaku Disfungsional

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku disfungsional. Hasil ini mengindikasikan bahwa para manajer dalam organisasi pemerintah daerah yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran akan memiliki tanggungjawab yang tinggi dalam melaksanakan perencanaan anggaran yang telah disusun sehingga dapat terhindar dari perilaku disfungsional, karena partisipasi yang rendah dalam penyusunan penganggaran dapat mengakibatkan penganggaran menjadi bias (Onsi, 1973, Govindarajan, 1986). Lukka (2003: 283) konsep penganggaran yang menyebabkan manajer melakukan *dysfunctional*, dari perencanaan penganggaran tersebut manajer memasukkan elemen pembiasaan yaitu manajer sengaja melaporkan dengan berlebihan dari kinerja yang diharapkan di dalam penganggaran tersebut.

Alasan yang mendasari pendapat bahwa partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran berpengaruh terhadap budaya nasional yaitu: pertama, teori psikologis menyatakan bahwa anggaran partisipatif berhubungan dengan budaya nasional melalui *self identification* dan *ego involvement* dalam menetapkan tujuan anggaran (Murray, 1990). Kedua, partisipasi dapat meningkatkan alur informasi antara bawahan dan atasan, yang mengarah pada peningkatan pengamatan dan pengambilan keputusan (Locke dan Schweiger, 1979; Shield dan Young, 1993, dalam Yuen, 2007). Dan akhirnya partisipasi dapat mengurangi perilaku disfungsional melalui fasilitas pembelajaran dan pengetahuan (Parkers dan Wall, 1996 dalam Yuen, 2007).

Hasil penelitian ini memperkuat hasil penelitian Merchant (1981), Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), Frucot Shearon (1991), Nouri dan Parker (1998), Alam dan Mia (2006), Munawar (2006), Sardjito dan Muthaher (2007) dan Yuen (2007) yang menyimpulkan adanya pengaruh positif dan signifikan antara partisipasi penganggaran dengan budaya nasional.

4.3.2 Pengaruh Pengendalian Anggaran Terhadap Prilaku Disfungsional

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa pengendalian anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku disfungsional. Hal ini mengindikasikan bahwa pengendalian anggaran akan mempengaruhi interpretasi aparat pemerintah daerah atas kebijakan dan aturan dalam proses penyusunan anggaran sehingga pengendalian anggaran ini akan mempengaruhi aparat pemerintah daerah dalam memberikan

reaksi yang positif, karena dengan pengendalian anggaran yang tinggi menghasilkan perilaku yang baik (positif) (Otley, 2005).

Kepala SKPD dan satu tingkat di bawah kepala SKPD pada Pemerintah daerah Kota/Kabupaten Bekasi merasa lebih senang bekerja atas dasar anggaran yang disusunnya sendiri dibandingkan dengan anggaran (pengendalian anggaran) yang telah ditetapkan oleh atasan dan mereka merasa bertanggung jawab terhadap apa yang telah ditetapkan dalam anggarannya.

4.3.3 Pengaruh Struktur Organisasi Tata Kerja (SOTK) Terhadap Perilaku Disfungsional

Hasil pengujian hipotesis ketiga menyatakan bahwa struktur organisasi tata kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku disfungsional. Hal ini mengindikasikan bahwa aparat pemerintah daerah yang memiliki struktur organisasi tata kerja (SOTK) akan memberikan aturan dalam menyelesaikan aktivitas, dan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Oleh sebab itu, standar prosedur pengoperasian yang sangat rumit dalam menjalankan pengendalian aktivitas tampaknya akan menjadikan pengoperasian manajer dalam pengembangan praktek disfungsional (Soobaroyen, 2006)

Struktur organisasi tata kerja (SOTK) memberikan aturan dalam menyelesaikan aktivitas, dan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Oleh sebab itu, standar prosedur pengoperasian yang sangat rumit dalam menjalankan pengendalian aktivitas tampaknya akan menjadikan pengoperasian manajer dalam pengembangan praktek disfungsional (Soobaroyen, 2006).

4.3.4 Pengaruh Langsung Budaya Nasional terhadap Kinerja Perilaku Disfungsional

Hasil pengujian hipotesis keempat menyatakan bahwa budaya nasional berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku disfungsional aparat pemerintah daerah. Hal ini mengindikasikan bahwa budaya didefinisikan sebagai suatu filter yang dirasakan oleh lingkungan, kumpulan dan dasar pikiran pada individu-individu ke dalam suatu kelompok. Dalam pandangan ini budaya dapat dipandang sebagai suatu kekuatan kelompok yang dibangun dalam pengambilan keputusan (Soeters dan Schreuder, 2004).

Selain itu, budaya nasional berpengaruh sebagai dasar yang diakumulasikan oleh anggota kelompok budaya. Untuk diterima dengan lebih baik atau lebih buruk, karakteristik-karakteristik dari kecenderungan budaya salah satunya adalah melihat norma kelompok yang dapat menerima budaya tersebut. Pengaruh yang kedua budaya dapat diterima pada kelompok budaya, hal itu relevan dan dapat dipercaya bahwa anggota kelompok budaya dipengaruhi oleh filter budaya. Sebagai contoh ketentuan sopan santun dapat dianggap oleh anggota dari salah satu budaya, tetapi di dalam suatu perbedaan budaya yang mereka anut atau mereka hilangkan dapat dijadikan sebagai perilaku yang memiliki hubungan yang signifikan (Cole, 2001).

4.3.5 Pengaruh Tidak Langsung Partisipasi Penganggaran, Pengendalian Anggaran, Struktur Organisasi Tata Kerja (SOTK), dan terhadap Perilaku Disfungsional jika dimediasi oleh Budaya Nasional

Baron dan Kenny (1986) dalam Yuen (2007) menyatakan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel independen (partisipasi penganggaran, pengendalian anggaran dan struktur organisasi tata kerja (SOTK)) terhadap variabel dependen (perilaku disfungsional aparat pemerintah daerah) apabila dimediasi oleh variabel intervening (budaya nasional) jika dalam kondisi:

1. Jika variabel independen (partisipasi penganggaran, pengendalian anggaran dan struktur organisasi tata kerja) berpengaruh signifikan terhadap variabel intervening (budaya nasional)
 2. Jika variabel intervening (budaya nasional) berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen (perilaku disfungsional aparat pemerintah daerah)
 3. Jika variabel independen (partisipasi penganggaran, pengendalian anggaran, dan struktur organisasi tata kerja) berpengaruh terhadap variabel dependen (perilaku disfungsional aparat pemerintah daerah) lebih kecil dibandingkan dengan setelah dikontrol oleh variabel intervening (budaya nasional).
- a. Pengaruh tidak langsung partisipasi penganggaran terhadap perilaku disfungsional aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh budaya nasional.
Berikut ini tabel pengaruh tidak langsung partisipasi penganggaran terhadap perilaku disfungsional aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh budaya nasional.

Tabel 1
Pengaruh Tidak Langsung Partisipasi Penganggaran Terhadap Prilaku Disfungsional Aparat Pemerintah Daerah Jika Dimediasi oleh Budaya Nasional

Jalur	Ket	Pengaruh Langsung PP-PD (A)	Pengaruh Langsung PP-BN (B)	Pengaruh Langsung BN-PD (C)	Pengaruh Tidak Langsung (BXC)
1	PP-PD	-0,309	0,717	0,475	0,34
Sumber : Data primer diolah, 2014					

Berdasarkan tabel 1, besarnya pengaruh tidak langsung partisipasi penganggaran terhadap prilaku disfungsional aparat pemerintah daerah melalui partisipasi penganggaran sebesar 0.34 sedangkan pengaruh langsung partisipasi penganggaran terhadap prilaku disfungsional aparat pemerintah daerah sebesar -0.309. Artinya budaya nasional dapat memediasi pengaruh tidak langsung partisipasi penganggaran terhadap prilaku disfungsional dibandingkan pengaruh langsung partisipasi penganggaran terhadap prilaku disfungsional aparat pemerintah daerah.

Partisipasi penganggaran merupakan anggaran yang secara tidak langsung melibatkan bawahan termasuk manajer ikut berpartisipasi dalam penyusunan penganggaran, bawahan telah berpartisipasi membantu atasan dalam penyusunan anggaran, dan bawahan telah berpartisipasi pada urusan intern yang layak untuk diterima dalam penyusunan anggaran (Dunk dan Nouri, 1998). Agar penganggaran yang dibuat dapat terpercaya dapat dikatakan baik maka pimpinan secara tidak langsung berpeluang melakukan prilaku *dysfunctional*, memanipulasi informasi dengan sengaja memilih informasi-informasi yang paling baik dan sesuai dengan keadaan yang paling menguntungkan bagi manajer tersebut. Sehingga dapat menyebabkan para manajer berpeluang melakukan prilaku *dysfunctional*. Dengan demikian terdapat hubungan antara penganggaran partisipasi dengan prilaku *dysfunctional* manipulasi informasi.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Jaworski dan Young (1992) dan Soobaroyen (2006). Penganggaran yang secara tidak langsung melibatkan manajer ikut berpartisipasi dalam penyusunan penganggaran, berpartisipasi membantu atasan dalam penyusunan penganggaran, dan berpartisipasi pada urusan intern yang layak untuk diterima dalam penyusunan penganggaran yang berarti manajer sangat bertanggung jawab dalam melaksanakan tugasnya, agar penganggaran yang dibuat dapat terpercaya dapat dikatakan baik maka manajer secara tidak langsung berpeluang melakukan prilaku *dysfunctional* dengan sengaja mempermainkan ukuran kinerja dengan memilih aktivitas yang lebih menguntungkan dalam pencapaian tujuan yang dikehendaki. Dengan partisipasi manajer yang cukup dalam penyusunan penganggaran menyebabkan manajer berpeluang melakukan tindakan *dysfunctional* dengan mempermainkan ukuran kinerja manajer tersebut. Dengan demikian terdapat hubungan yang positif antara penganggaran partisipasi dengan prilaku *dysfunctional gaming*.

- b. Pengaruh tidak langsung sikap kerja terhadap kinerja manajerial jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

Berikut ini tabel pengaruh tidak langsung sikap kerja terhadap kinerja manajerial aparat pememrintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

Tabel 2
Pengaruh Tidak Langsung Pengendalian Anggaran Terhadap Prilaku Disfungsional Aparat Pememrintah Daerah Jika Dimediasi Oleh Budaya Nasional

Jalur	Ket	Pengaruh Langsung PA-PD (A)	Pengaruh Langsung PA-PD (B)	Pengaruh Langsung BN-PD (C)	Pengaruh Tidak Langsung (BXC)
1	PA-PD	0,625	0,333	0,475	0,16
Sumber : Data primer diolah, 2014					

Berdasarkan tabel 2, besarnya pengaruh tidak langsung pengendalian anggaran terhadap perilaku disfungsi aparat pemerintah daerah melalui budaya nasional sebesar 0.16. Sedangkan pengaruh langsung pengendalian anggaran terhadap perilaku disfungsi aparat pemerintah daerah sebesar 0,625. Hal ini berarti budaya nasional tidak dapat memediasi pengaruh tidak langsung pengendalian anggaran terhadap perilaku disfungsi karena pengaruh langsung pengendalian anggaran lebih besar dampaknya terhadap perilaku disfungsi dibandingkan dengan pengaruh tidak langsung.

Ketergantungan pada pengukuran kinerja akuntansi merupakan kinerja bawahan dalam menjalankan aktivitas yang dievaluasi oleh atasan apakah menunjukkan kinerja yang baik atau sebaliknya. Karena kinerja manajer cukup baik maka perilaku *dysfunctional* untuk melakukan manipulasi informasi sangat kecil yang berarti bertolak belakang. Dengan demikian dalam penelitian ini tidak terdapat pengaruh antara ketergantungan pada pengendalian anggaran dengan perilaku *dysfunctional*.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Soobaroyen (2006). Hal ini dapat dilihat secara aktual jawaban responden manajer cukup banyak melakukan aktivitas yang baik atau kinerja yang dilakukan manajer cukup baik. Agar kinerja manajer yang dievaluasi oleh atasan dikatakan baik maka bawahan berupaya sebaik mungkin untuk melaksanakan anggaran sehingga tertutup peluang melakukan tindakan *dysfunctional*. Dengan demikian semakin baik pengendalian anggaran maka akan mempersempit ruang gerak bawahan untuk melakukan perilaku *dysfunctional*.

c. Pengaruh Tidak Langsung Struktur Organisasi Tata Kerja (SOTK) Terhadap Perilaku Disfungsi jika dimediasi oleh Budaya Nasional.

Berikut ini tabel pengaruh tidak langsung Struktur Organisasi Tata Kerja terhadap perilaku disfungsi aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh budaya nasional.

Tabel 3
Pengaruh Tidak Langsung Struktur Organisasi Tata Kerja (SOTK) Terhadap Perilaku Disfungsi Jika Dimediasi Oleh Budaya Nasional

	Ket	Pengaruh Langsung SOTK-PD (A)	Pengaruh Langsung SOTK-BN (B)	Pengaruh Langsung BN-PD (C)	Pengaruh Tidak Langsung (BXC)
	SOTK-PD	0,212	0,014	0,475	0,007
Sumber : Data primer diolah, 2014					

Berdasarkan tabel 3, besarnya pengaruh tidak langsung struktur organisasi tata kerja terhadap perilaku disfungsi aparat pemerintah daerah melalui budaya nasional sebesar 0.007. Sedangkan pengaruh langsung sikap kerja terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah sebesar 0,212. Hal ini membuktikan bahwa budaya nasional tidak dapat memediasi pengaruh tidak langsung struktur organisasi tata kerja terhadap perilaku disfungsi dibandingkan pengaruh langsung struktur organisasi tata kerja terhadap perilaku disfungsi aparat pemerintah daerah.

Dengan aturan yang rumit dan sistematis serta mengikat menyebabkan para aparat tidak dapat melakukan tindakan *dysfunctional* dengan mempermainkan ukuran kinerja manajer tersebut, karena dengan aturan yang rumit menyebabkan para aparat Pemda sulit untuk memanipulasi informasi, dengan demikian berarti tidak terdapat hubungan.

Dalam arti budaya nasional berhubungan dengan dengan sistem pengendalian manajemen dan perilaku *dysfunctional* tetapi budaya nasional bukan variabel yang pengaruhnya dapat memperkuat atau memperlemah tetapi budaya nasional merupakan salah satu diantara variabel yang timbul yang dapat berhubungan langsung dengan sistem pengendalian manajemen dan perilaku *dysfunctional*. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Birnberg dan Snodgrass (1988), dan penelitian yang dilakukan oleh Chow *et.al* (1999).

KESIMPULAN

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis, maka ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Hasil uji terhadap koefisien parameter variabel partisipasi penganggaran menunjukkan variabel partisipasi penganggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku disfungsi. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh (Onsi, 1973, Govindarajan, 1986).
2. Hasil uji terhadap koefisien parameter variabel pengendalian anggaran dengan perilaku disfungsi menunjukkan anggaran terbukti berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsi. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh (Otle, 2005).
3. Hasil uji terhadap koefisien parameter variabel struktur organisasi tata kerja dengan perilaku disfungsi menunjukkan, bahwa struktur organisasi tata kerja terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku disfungsi. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh (Soeters dan Schreuder, 2004) yang menemukan bahwa struktur organisasi tata kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku disfungsi.
4. Budaya nasional berhubungan dengan dengan sistem pengendalian manajemen dan perilaku *dysfunctional*, tetapi budaya nasional bukan variabel yang pengaruhnya dapat memperkuat atau memperlemah, tetapi budaya nasional merupakan salah satu diantara variabel yang timbul yang dapat berhubungan langsung dengan sistem pengendalian manajemen dan perilaku *dysfunctional*. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Birnberg dan Snodgrass (1988), dan penelitian yang dilakukan oleh Chow *et.al* (1999).

5.4. Saran

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah aparat Pemda yang ada di kota/kabupaten Bekasi. Diharapkan populasi yang diambil dalam penelitian selanjutnya lebih luas lagi yaitu seluruh aparat Pemda yang ada di seluruh Jawa Barat atau bahkan di Indonesia sehingga dapat menggeneralisasi penelitian.

Untuk penelitian yang akan datang boleh diuji lebih lanjut khususnya mengenai variabel budaya nasional dapat dijadikan sebagai variabel intervening terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran, pengendalian anggaran dan struktur organisasi tata kerja dengan perilaku *dysfunctional* bukan sebagai variabel moderating. Karena dari hasil uji analisis data ternyata budaya nasional berhubungan langsung dengan perilaku *dysfunctional*,

DAFTAR PUSTAKA

- Abernethy, M. A., and Guthrie. 2004. "The consequences of customization on management accounting system design". *Accounting Organization and Society*.
- Ashton, R.H. 2003. "Deviation-Amplifying and Unintended of Management Accounting System", *Accounting, Organizations and Society* 1 (4): 289-300
- Birnberg J.G , and Snodgrass. 1988. "Culture and Control: A Survey, *Accounting, Organizations and Society* pp. 447-464
- Birnberg J.G., L. Turopolec, and S.M. Young. 2003. "The Organizational Context of Accounting". *Accounting, Organizations and Society* 28: 97-126
- Bochner, S. 2004. "Cross-Cultural Differences in the Self-concept: A test of Hofstede's Individualism/Collectivism Distinction". *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 13, 186-200
- Bochner, S., M.D. Shields, and A. Wu. 2004. "The Importance of National Culture in the Design of and Preference for Management Controls for Multi-National Operations". *Accounting Organizations and Society* 24: 441-461
- Chong,. and Kar. 2007. "The role of accounting information in organizational control: The state of art. *Behavioral research : Foundation and frontiers*.
- Chow, C., Shield, M., and Chan, Y. 1991. "The Effects of Management Controls and National Culture on Manufacturing Performance: An Experimental Investigation. *Accounting, Organization and Society*, 16, 209-226

- Chow, C., Shields, M., and A. Wu. 1999. "The Importance of National Culture in the Design of and Preference for Management Controls for Multi-National Operations". *Accounting Organizations and Society* 24: 441-461
- Cole, R. 2001. *Work, Mobility, and Participation: A Comparative Study of American and Japanese Industry*. Berkeley: University of California Press
- Collins, F. 1978. "The Interaction of Budget Characteristics and Personality Variables with Budgetary Response Attitudes". *The Accounting Review* 324 – 335
- Fisher, J. 2001. "Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity". *Journal of Accounting Literature* 14:24-53
- Ghozali, I (2006a). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- _____ I (2006b). *Structural Equation Modeling, Metode Alternatif dengan Partial Least Square*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- _____ II (2008). *Structural Equation Modeling, Metode Alternatif dengan Partial Least Square*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Govindarajan, V. 1986. "Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives". *Decision Sciences* 17:496-516
- Harrison, G. 2002. "The Cross-Cultural Generalizability of the Relation between Participation, Budget Emphasis and Job Related Attitudes. *Accounting, Organization and Society*, 17, 1-15
- Hopwood, A.G., 2002. "An Empirical Study of the Role Accounting Data in Performance Evaluation". *Empirical Research in Accounting (Supplement to Journal of Accounting Research)* 10:156-605
- 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
- Kreitner, Robert and Angelo Kinicki. 2005. *Organizational Behavior* 5th. The McGraw-Hill Companies, Inc
- Lukka, K. 2003. "Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence". *Accounting, Organizations and Society* 13: 205-218
- Mahama, H. 2006. "Management Control Systems, Cooperation and Performance in Strategic Supply Relationships: A Survey in The Mines." *Management Accounting Research*, Vol. 17, pp. 315-339.
- Mahardika, Ery. 2007. "Penggunaan Sistem Pengukuran Kinerja sebagai Mediasi Hubungan antara Budaya Organisasi dengan Keanekaragaman Pengukuran Kinerja." *Tesis S2*, Maksi Undip.
- Mars, G. 2002. *Cheats at Work – An Anthropology of Workplace Crime*. Allen & Irwin: London
- Merchant, 1985b. "Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study". *Accounting, Organizations and Society* 10:67-85
- Merchant, and J.F. Manzoni. 2000. "The Achievability of Budget Target in Profit Centers: A Field Study". *The Accounting Review* 64:539-558
- Onsi, M., 1973. "Factor Analysis of Behavior Variables affecting Budgetary Slack". *Accounting, Review* 48:535-548
- Otley. D. 2005. "The Contingency Theory of Management Accounting, Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 413-428
- Peters, J. and Waterman, R., 2002. *In Search of Excellence*. New York: Harper-Row
- Read, W.H. 2000. *Upward Communication in Industrial Hierarchies*. Human Relations.3-5
- Robbins, S.P. 2006. *The Decision Making Process*. NJ: Prentice-Hall
- _____. 2006. *Organizational Behavior: Concepts, Controversies, Applications* 7th. NJ: Prentice-Hall
- Ronen, J. and S. Sadan. 2001. *Smoothing Income Numbers – Objectives, Means and Implications*. Addison-Wesley, Reading.
- Simon, D.R., and D.S., Eitzenzen. 2006. *Elite Deviance*. Allyn & Bacon: Boston
- Smith, Dugan, S., and Trompenaars, F. 1996. "National Culture and the Values of Organizational Employees: A Dimensional Analysis Across 43 Nations". *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 27, 231-264
- Soeters, L., and Schreuder, H. 2004. "The Interaction between National and Organizational Culture in Accounting Firms". *Accounting, Organizations and Society*, 13, 75-85
- Sondergaard, M. 2004. "Research note: Hofstede's Consequences: A Study of Reviews, Citations and Replications. *Organization Studies*, 15, 447-456.

- Soobaroyen Teerooven. 2006. "Management Control System and Dysfunctional Behavior: an Empirical Investigation". *Accounting Behavior*. Email: trs@aber.ac.uk
- Vaugneur, K., and M. Peiperl. 2003. "Recordering Performance Evaluative Style". *Accounting, Organizations and Society* 25: 511-525
- Van Der Stede, W. A. 2000. "The Relationship between two consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-Term Orientation". *Accounting, Organizations and Society* 25: 609-622