

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DAN PERILAKU *DYSFUNCTIONAL* SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH PROVINSI BANTEN

Tri Lestari

trilestari.untirta@gmail.com, Jurusan Akuntansi, Universitas Sultan Ageng Tirtayasa, Banten, Indonesia

Lili Sugeng Wiyantoro

li2k_feuntirta@ymail.com, Jurusan Akuntansi, Universitas Sultan Ageng Tirtayasa, Banten, Indonesia

Abstrak

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis pengaruh standar organisasi dan tata kerja, partisipasi anggaran dan pengendalian anggaran terhadap perilaku *dysfunctional* pelaksana Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dalam pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi pada tingkat pemerintah Kabupaten dan Kota di wilayah Provinsi Banten. Populasi terdiri dari para pejabat SKPD pada pemerintahan Kabupaten dan Kota tersebut. Dengan teknik pengambilan purposive sampling, maka dipilih sampel dengan kriteria pejabat SKPD yang terlibat dalam rekonstruksi rancangan dan penggunaan Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD). Dengan demikian, yang menjadi responden dalam penelitian ini adalah kepala badan, kepala dinas, kepala bidang, kepala seksi bagian keuangan, pembukuan dan penyusunan anggaran pada Pemerintahan Daerah Kabupaten/Kota Propinsi Banten. Sedangkan untuk analisis data digunakan program *SmartPLS (Partial Least Square)*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa standar organisasi dan tata kerja (SOTK), partisipasi anggaran dan pengendalian anggaran berpengaruh terhadap perilaku *dysfunctional* pada SKPD pemerintahan daerah pada kabupaten/kota di provinsi Banten. Semakin baik standar operating tata kerja SKPD maka akan mengurangi perilaku *Dysfunctional*. Semakin banyak keterlibatan SKPD dalam penyusunan anggaran, maka perilaku *Dysfunctional* akan dapat dihindari. Perilaku *Dysfunctional* dapat dihindari dengan pengendalian anggaran untuk tujuan yang positif.

Kata kunci: *Partisipasi Anggaran, Pengendalian Anggaran, Struktur Organisasi Tata Kerja, Perilaku Dysfunctional*

MANAGEMENT CONTROL SYSTEM AND *DYSFUNCTIONAL* BEHAVIOR SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH AT BANTEN PROVINCE

Abstract

This study aims to investigate the impact of standard operating procedures, budget participation, and budget control on dysfunctional behaviour of Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) at Banten Province. The population of this study is the chief officers at all districts and cities in Banten area. We select the officers who involved in reconstructing the

planning and using Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD), which consist of the head of department, the head of field, the head of financial, accounting and budget planning division. The data were collected by using questioner and analyzed by using SmartPLS (Partial Least Square). The results show that those management control tools have an impact on dysfunctional behavior of SKPD. We found that a better standards operating procedures of SKPD could reduce the dysfunctional behavior. The more involvement of SKPD in budget planning, the more dysfunctional behavior could avoid. Finally, dysfunctional behavior could decrease by using budget control for positive intention.

Keywords: *budget participation, budget control, standards operating procedures, dysfunctional behavior*

PENDAHULUAN

Penerapan otonomi daerah yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 32 dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Otonomi Daerah dan Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah bertujuan untuk memberikan keluasaan pada daerah untuk menyelenggarakan pemerintahannya. Harapannya dengan penerapan otonomi daerah ini dapat tercipta sistem pemerintahan yang bersih dan mampu meningkatkan akuntabilitas pemerintah daerah. Untuk itu pemerintah dituntut untuk dapat membangun sistem pengendalian manajemen pemerintahan daerah yang baik, sehingga mampu menciptakan akuntabilitas publik yang bermutu dalam rangka mewujudkan sistem pemerintahan daerah yang bersih. Salah satu fungsi dari sistem pengendalian manajemen pada pemerintah daerah adalah sebagai pemonitor kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Pengawasan kinerja ini meliputi pengawasan terhadap perilaku pegawai pada SKPD terutama pada level manajerial. Penerapan sistem pengendalian manajemen pada pemerintahan daerah dapat diukur dengan melihat bagaimana partisipasi anggaran dilakukan, penerapan pengendalian anggarannya, dan struktur organisasi dan tata kerja (SOTK) yang diterapkan pada SKPD tersebut. Pengawasan perlu dilakukan karena pejabat SKPD ada kemungkinan untuk berperilaku menyimpang atau yang disebut sebagai perilaku *dysfunctional*.

Perilaku *dysfunctional* dapat tercermin dalam *budgetary slack* dan manipulasi ukuran kinerja. Langevin dan Mendoza (2013) menganalisis tentang pengaruh sistem pengendalian manajemen dalam mengurangi tindakan tidak etis yang terwujud dengan munculnya *budgetary slack* dan manipulasi data. Sebelumnya, Soobaroyen (2006) menguji keterkaitan antara sistem pengendalian manajemen dan perilaku *dysfunctional*. Hasil penelitian tersebut membuktikan bahwa terdapat hubungan antara sistem pengendalian manajemen dan perilaku *dysfunctional*. Dalam penelitiannya tersebut sistem pengendalian manajemen meliputi standar prosedur pengoperasian, partisipasi anggaran, ketergantungan pada pengukuran kinerja akuntansi. Penelitian ini mengacu pada model Soobaroyen (2006) tersebut, namun analisis dilakukan pada obyek organisasi sektor publik. Analisis ditujukan untuk mengetahui apakah sistem pengendalian manajemen yang terwujud dalam SOTK, partisipasi anggaran dan pengendalian anggaran berpengaruh pada perilaku *dysfunctional*. Menindaklanjuti penelitian Wiyantoro dan Ismail (2012), penelitian ini mengambil obyek penelitian seluruh SKPD-SKPD di Kabupaten dan Kota di wilayah provinsi Banten. Penelitian sebelumnya hanya mengambil sampel khusus pada Dinas Pendidikan saja.

TINJAUAN PUSTAKA

Otonomi Daerah dan Desentralisasi

Sejalan dengan kebijakan desentralisasi, kewenangan penyelenggaraan pemerintah juga dilakukan desentralisasi fiskal yang kebijakannya dituangkan melalui Undang-Undang Nomor 32 dan 33 tahun 2004. Kebijakan desentralisasi fiskal tercermin dalam hal perimbangan keuangan antara Pusat dan Daerah. Dalam kebijakan tersebut mengandung cakupan yang sangat luas yaitu bahwa dalam pelaksanaan Otonomi Daerah ingin diwujudkan suatu tatanan penyelenggaraan pemerintah khususnya dari sisi keuangan yang lebih baik.

Teori Keperilakuan

Perkembangan penelitian keperilakuan dalam akuntansi berkembang seiring dengan berkembangnya pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Bahkan Otley (2016) mengatakan bahwa dapat dikatakan semua penelitian akuntansi manajemen menggunakan pendekatan kontinjensi. Pendekatan ini muncul ketika ditemukan banyaknya kelemahan dalam penggunaan pendekatan universal dalam riset keperilakuan. Penelitian-penelitian yang dilakukan dengan pendekatan kontinjensi bertujuan untuk mengidentifikasi variabel-variabel yang berpengaruh pada perancangan dan penerapan sistem pengendalian manajemen. Berbagai konsep perilaku organisasi harus tercermin pada kondisi situasional atau hal-hal yang kontinjensi/kebetulan (Robbins, 1996). Di Indonesia sendiri penelitian akuntansi keperilakuan pada organisasi sektor publik masih jarang dilakukan, namun beberapa sudah mulai bermunculan (Yuhertiana et al., 2015).

Lubis (2010) menjelaskan bahwa perkembangan akuntansi keperilakuan sangat dipengaruhi oleh teori dasar dalam perilaku, yaitu bidang sosiologi, sosiologi-psikologi, dan psikologi. Bidang psikologi mempelajari perilaku manusia itu sendiri, bidang sosial-psikologi mempelajari hubungan manusia dengan manusia lainnya dan bidang sosial mempelajari hubungan manusia dengan masalah kemasyarakatan. Sementara itu menurut Shields dan Young (1993) berpendapat teori keperilakuan khususnya perilaku organisasi dan teori agensi yang mendasarkan pada ilmu ekonomi mendominasi penelitian akuntansi keperilakuan. Dalam penelitian mendasarkan pada teori yang pertama yaitu pendekatan perilaku organisasi.

Menurut Robbins (1996), terdapat empat cara yang dapat membentuk perilaku yaitu melalui penguatan positif, penguatan negatif, hukuman dan pemunahan. Penguatan positif dilakukan apabila suatu respon diikuti dengan sesuatu yang menyenangkan. Penguatan negatif terjadi apabila suatu respon diikuti oleh dihentikannya sesuatu yang tidak menyenangkan. Sedangkan hukuman akan mengakibatkan sebuah kondisi yang tidak menyenangkan untuk menyingkirkan suatu perilaku yang tidak diinginkan. Sementara itu, pemunahan dilakukan untuk meyingkirkan penguatan apapun yang mempertahankan suatu perilaku.

Perilaku *Dysfunctional*

Perilaku disfungsiional didefinisikan sebagai perilaku yang dilakukan oleh individu atau sekelompok individu yang memiliki konsekuensi negatif bagi individu yang lain, kelompok lain atau organisasi itu sendiri (Griffin dan Lopez, 2005). Perilaku disfungsiional tersebut dilakukan dengan tujuan untuk mencapai kepentingan individu atau kelompok individu tersebut. Sedangkan Jaworski dan Young (1992) mendefinisikan perilaku disfungsiional sebagai suatu tindakan yang dilakukan dengan usaha kurang maksimal yaitu dengan memanipulasi unsur-unsur sistem pengendalian untuk tujuan yang dikehendaki.

Binberg et al. (2003) menjelaskan beberapa bentuk perilaku disfungsiional berikut ini.

1. *Smoothing*, merupakan bentuk perilaku disfungsiional dengan melakukan penghalusan. Tindakan ini dilakukan dengan mengubah data perencanaan awal dan mengubah

- aktivitas-aktivitas riil dalam organisasi sehingga manipulasi yang dilakukan menjadi tidak terlihat.
2. *Biasing and focusing*, merupakan bentuk perilaku disfungsional dengan melakukan pembiasaan dan pemfokusan. Tindakan ini dilakukan misalnya dengan pembiasaan terhadap pemilihan informasi. Contohnya, manajer memilih informasi yang paling baik dan sesuai dengan keadaan yang dapat menguntungkan manajer tersebut untuk disampaikan pada atasannya. Perilaku ini dapat mengakibatkan informasi yang diterima oleh atasan akan menjadi bias.
 3. *Filtering*, merupakan bentuk perilaku disfungsional dengan melakukan penyaringan informasi. Contoh tindakan ini adalah ketika seorang bawahan menyembunyikan sebuah informasi dari atasannya, karena dia berpikir jika atasan mengetahui informasi tersebut maka akan dapat digunakan sebagai jalan untuk menghambat keberhasilan bawahan.
 4. *Illegal acts or falsification*, merupakan bentuk perilaku disfungsional dengan melakukan perbuatan yang melanggar aturan atau pemalsuan. Contohnya, seseorang dengan sengaja memalsukan dokumen atau laporan-laporan dengan cara melanggar aturan organisasi.

Tinjauan Penelitian Sebelumnya

Berikut ini adalah penelitian terdahulu yang dapat dilihat pada tabel 1 dibawah ini:

Tabel 1

Uraian tentang Penelitian Terdahulu dan Pembaharuan Penelitian

Peneliti dan Jurnal	Responden	Pembaharuan Penelitian	Hasil yang sudah dicapai
1. Jaworski dan Young (1992) <i>Dysfuntional Behavior and Management Control : an Empirical Study of Marketing Managers</i>	500 responden manajer pemasaran	Meneliti pengaruh pengendalian manajemen terhadap perilaku <i>dysfunctional</i> manajer pemasaran pada perusahaan sektor swasta di Amerika.	SOP berhubungan dengan perilaku <i>dysfunctional</i> dari <i>gaming</i> , SOP tidak berhubungan dengan perilaku <i>dysfunctional</i> manipulasi informasi, Budget partisipasi berhubungan positif dengan manipulasi informasi, Budget partisipasi berhubungan dengan <i>gaming</i> , RAPM tidak berhubungan dengan manipulasi informasi, dan RAPM berhubungan positif dengan <i>gaming</i> .
2. Soobaroyen (2006) <i>Management Control System and Dysfuntional Behavior: an Empirical Investigation</i>	359 perusahaan manufaktur Australia (568 manajer: 301 manajer pemasaran, 267 manajer produksi)	Menindaklanjuti penelitian yang dilakukan oleh Jaworski dan Young (1992) dengan menambahkan manajer produksi sebagai sampel dalam penelitian untuk melihat hubungan sistem pengendalian manajemen dengan perilaku disfungsional manajer pemasaran dan produksi pada perusahaan manufaktur di Australia.	SOP berhubungan positif pada <i>gaming</i> tetapi tidak berhubungan dengan manipulasi informasi, Budget partisipasi berhubungan dengan <i>gaming</i> dan manipulasi informasi, RAPM berhubungan positif pada

3. Wiyantoro dan Ismail (2012)	280 pejabat dinas pendidikan di tingkat Kabupaten dan Kota yang terlibat dalam penyusunan anggaran.	Penelitian ini menambahkan variabel budaya nasional sebagai variabel yang memoderasi pengaruh sistem pengendalian manajemen terhadap perilaku <i>dysfunctional</i> .	praktekmanipulasiinformasi dan <i>gaming</i> . Partisipasi anggaran, pengendalian anggaran dan SOP berpengaruh terhadap perilaku <i>dysfunctional</i> . Untuk budaya nasional, hanya ditemukan pengaruh moderasi budaya nasional pada hubungan pengendalian anggaran dan perilaku <i>dysfunctional</i> .
--------------------------------	---	--	--

Pengaruh Struktur Organisasi Tata Kerja (SOTK) terhadap Perilaku *Dysfunctional*

Standard Operating Procedure (SOP) merupakan aturan-aturan yang dijadikan acuan bagi manajer untuk berkegiatan pada departemennya (Soobaroyen, 2006). Pada sektor pemerintahan, SOP dituangkan dalam Struktur Organisasi dan Tata Kerja (SOTK). SOTK ini harus dijadikan panduan bagi pegawai SKPD dalam menjalankan tugasnya dan acuan pengambilan keputusan pada tingkat manajerial sebuah SKPD. Oleh karena itu, SOTK sebaiknya dirancang dengan jelas dan mudah dipahami. Menurut Soobaroyen (2006), manajer akan cenderung berperilaku disfungsiional ketika SOP yang diterapkan sebagai pengendalian aktivitas dibuat sangat rumit.

H₁: Tingkat kerumitan standar organisasi dan tata kerja berpengaruh terhadap perilaku *dysfunctional*

Pengaruh Partisipasi Anggaran (*Budgetary Participation*) terhadap Perilaku *Dysfunctional*

Partisipasi anggaran telah diteliti secara luas, namun masih tetap ada dalam agenda penelitian (Derfuss, 2016). Hal ini menandakan partisipasi anggaran masih menarik perhatian peneliti untuk menginvestigasinya. Keragaman dan kegunaan yang situasional dari penganggaran dalam berbagai organisasi (Amans et al., 2015) menjadikan topik penganggaran masih terus menarik perhatian peneliti. Selain itu penelitian terdahulu kebanyakan dilakukan di negara maju dengan sektor privatnya (Jermias dan Yigit, 2013; Noor dan Othman, 2012). Hal tersebut menciptakan gap dalam literatur akuntansi manajemen pada negara berkembang (Scapens dan Bromwich, 2010), terutama untuk penelitian pada sektor publik (Kihn, 2010). Penelitian Lukka (2003) menemukan konsep penganggaran yang dapat menyebabkan kecenderungan manajer untuk berperilaku disfungsiional. Penyimpangan tersebut dilakukan dengan cara menciptakan pembiasaan dalam membuat perencanaan. Pembiasaan yang dilakukan adalah dengan memberi laporan yang melebihi kinerja yang seharusnya menjadi target dalam anggaran. Dengan kecenderungan ini maka partisipasi anggaran dapat dimanfaatkan oleh manajer untuk melakukan penyimpangan ini. Dari temuan ini dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran dapat dimanfaatkan oleh pelaksanaan SKPD untuk melakukan penyimpangan.

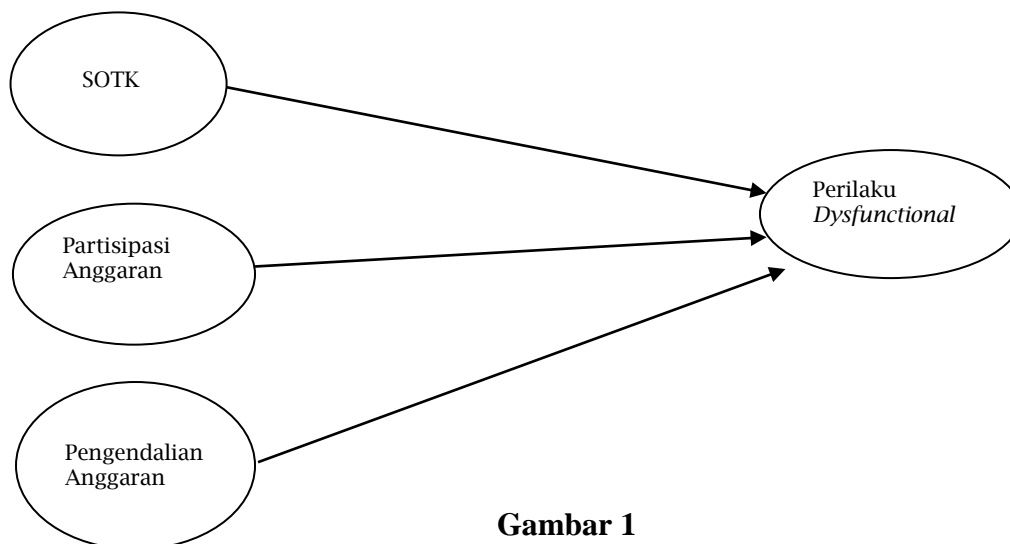
H₂: Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap perilaku *dysfunctional*

Pengaruh Pengendalian Anggaran terhadap Perilaku *Dysfunctional*

Penelitian tentang *Reliance on Accounting Performance Measurement (RAPM)* berfokus pada cara manajer dalam menggunakan informasi akuntansi dan informasi lain yang mereka peroleh dalam proses mengendalikan para bawahan dalam mempertanggungjawabkan kinerja mereka (Otley, 2016). Sementara itu, Hopwood (2002) mengembangkan penelitian yang mengkaji tentang gaya penilaian kinerja yang dimiliki pejabat-pejabat pada sektor pemerintahan. Hasilnya mengindikasikan bahwa pengendalian anggaran yang tinggi cenderung akan mendorong para pejabat untuk berperilaku positif. Riset yang dilakukan Langevin dan Mendoza (2013) memberikan penjelasan bahwa karakteristik keadilan pada sistem pengendalian manajemen dapat mengurangi perilaku *dysfunctional*. Mereka menggunakan kesenjangan anggaran dan manipulasi data sebagai indikator adanya penyimpangan perilaku.

H₃: Pengendalian anggaran berpengaruh terhadap perilaku *dysfunctional*

Dari pengembangan hipotesis di atas maka model penelitian digambarkan seperti pada gambar 1.



Gambar 1
Model Penelitian

Sumber: Soobaroyen (2006) dan Wiyantoro dan Ismail (2012)

METODE

Populasi dan Teknik Penyampelan

Obyek dalam penelitian ini adalah seluruh SKPD pada Kabupaten dan Kota di wilayah Provinsi Banten yang terdiri dari empat kota (Kota Serang, Kota Tangerang, Kota Tangerang Selatan dan Kota Cilegon) dan empat Kabupaten (Kabupaten Serang, Kabupaten Tangerang, Kabupaten Pandeglang dan Kabupaten Lebak). Sehingga yang menjadi populasi dalam penelitian adalah para pejabat yang menduduki level manajerial pada SKPD-SKPD tersebut. Teknik penyampelan yang dipilih adalah *purposive sampling*, dengan kriteria sampelnya adalah pejabat yang terlibat dalam rekonstruksi rancangan dan penggunaan Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD). Dengan demikian yang menjadi responden dalam penelitian ini adalah kepala badan/dinas, kepala bidang, dan kepala seksi bagian keuangan,

pembukuan dan penyusunan anggaran. Dengan asumsi tingkat respon sebesar 20%, untuk mencapai target kuesioner terisi sebanyak 140 buah maka kuesioner yang dikirim sebanyak 700 kuesioner (8 kabupaten/kota x 10 dinas tiap kabupaten/kota x antara 8 sampai dengan 9 pejabat tiap dinas).

Jenis dan Prosedur Pengumpulan Data Penelitian

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Pengumpulan data dilakukan dengan instrumen kuesioner, yang dikirimkan secara langsung kepada responden sesuai dengan kriteria sampel pada SKPD-SKPD delapan Kota/Kabupaten di wilayah provinsi Banten. Kuesioner-kuesioner yang telah diisi dikumpulkan kembali oleh peneliti pada waktu yang telah dijanjikan. Rata-rata responden diberi waktu satu minggu untuk pengisian kuesioner.

Variabel Penelitian dan Pengukurannya

Dalam upaya untuk mendapatkan hasil kuesioner yang valid dan reliabel, maka disusun item-item kuesioner berdasarkan literatur terkait pada studi sebelumnya. Kuesioner terdiri dari dua bagian, yaitu informasi demografi responden pada bagian pertama, dan pada bagian kedua tentang variabel penelitian yang meliputi Standard Organisasi dan Tata Kerja, Partisipasi Anggaran, Pengendalian Anggaran, dan perilaku *Dysfunctional*. Indikator yang digunakan untuk mengukur Standard Organisasi dan Tata Kerja (SOTK), mengacu pada indikator yang digunakan oleh Soobaroyen (2006) sebanyak 4 (empat) indikator. Partisipasi anggaran (BP/*budget participation*) menggunakan indikator yang digunakan oleh Soobaroyen (2006) sebanyak 4 (empat) indikator. Pengendalian Anggaran (PA) menggunakan 4 (empat) indikator yang digunakan Soobaroyen (2006). Perilaku *Dysfunctional* (DB) sebanyak 6 (enam) indikator. Pernyataan dalam kuesioner menggunakan pengukuran skala Likert 1 sampai 5. Skor 1 mewakili pendapat responden “sangat tidak setuju” dan berturut-turut sampai dengan skor 5 menunjukkan pendapat “sangat setuju” terhadap sebuah pernyataan dalam kuesioner.

Teknik Pengolahan Data

Data yang telah terkumpul melalui kuesioner kemudian diolah dengan menggunakan *software SmartPLS*. Alat ini merupakan salah satu model pengolahan untuk *structural Equation Model* (SEM). Pengolahan dengan model *Partial Least Square* (PLS) lebih bersifat *predictive model*. Alat analisis ini digunakan untuk menjelaskan hubungan antara variabel laten. Selain itu, dapat juga digunakan untuk menganalisis konstruk yang dibentuk dengan indikator yang bersifat reflektif dan formatif. Selanjutnya, sekaligus dapat dilakukan analisis konstruk yang dibentuk dengan indikator.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengumpulan data dilakukan pada obyek penelitian yaitu pejabat pemda (SKPD) yang berada pada 4 Kabupaten dan 4 Kota di wilayah Provinsi Banten dengan total jumlah 700 kuesioner. Namun, sampai dengan akhir waktu yang ditentukan hanya sejumlah 210 kuesioner yang kembali. Dengan demikian penyebaran kuesioner dalam penelitian ini memiliki tingkat respon sebesar 30%. Setelah melalui proses pengecekan kelengkapan pengisian, hanya 192 kuesioner yang dapat digunakan.

Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Untuk variabel Standar organisasi dan tata kerja (SOTK), data yang diperoleh dari variabel perlu dilakukan proses proses *recode* (skala yang tinggi menunjukkan SOTK yang sangat rumit, skala yang rendah menunjukkan SOTK yang sangat sederhana). Setelah dilakukan proses *recode* ini, dapat dilihat jawaban responden terhadap variabel ini cukup bervariasi. Jawaban responden rata-rata sebesar 15,29 dengan standar deviasi sebesar 2,056. Hal ini menunjukkan bahwa standar prosedur pengoperasian cenderung tidak terlalu rumit dan sederhana dalam arti standar prosedur pengoperasian mudah dipahami oleh SKPD (mudah dilakukan oleh SKPD).

Pengukuran indikator-indikator pada variabel Partisipasi Anggaran (BP), nilai yang tinggi menunjukkan partisipasi SKPD dalam penyusunan anggaran sangat banyak, sedangkan skor yang rendah menunjukkan partisipasi SKPD dalam penyusunan anggaran sangat sedikit. Jawaban yang diberikan oleh responden terhadap variabel ini menunjukkan bahwa jawaban rata-rata sebesar 14,92 dengan standar deviasi 2,279 hal ini berarti partisipasi SKPD dalam penyusunan anggaran cukup banyak.

Tabel 2
Descriptive Statistics

	N	Minimu m	Maximu m	Mean	Std. Deviation
SOTK	192	5	20	15.29	2.056
BP	192	9	20	14.92	2.279
PA	192	8	19	15.46	1.634
DB	192	14	29	23.17	1.941
Valid N (listwise)	192				

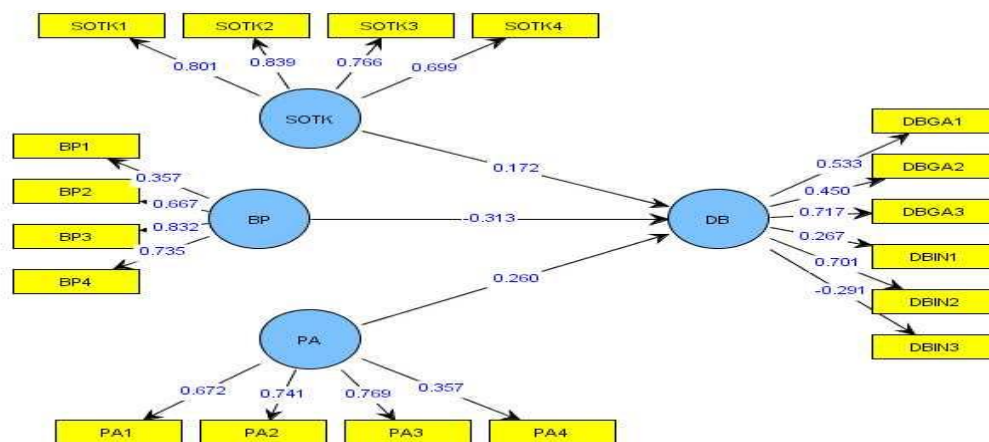
Pengukuran indikator-indikator pada variabel pengendalian anggaran, skor yang tinggi dapat diartikan bahwa evaluasi yang dilakukan atasan terhadap kinerja manajer sangat banyak. Dengan kata lain skor yang tinggi mengindikasikan kinerja yang dilakukan oleh SKPD sangat baik. Sebaliknya, skor yang rendah mengindikasikan sedikitnya evaluasi yang dilakukan oleh atasan terhadap kinerja SKPD sangat sedikit (menunjukkan buruknya kinerja yang SKPD). Jawaban yang diberikan responden terhadap variabel ini menunjukkan bahwa rata-rata jawaban responden sebesar 15,46 dengan standar deviasi 1,634 hal ini berarti pengevaluasian atasan terhadap kinerja SKPD banyak atau kinerja yang dilakukan oleh SKPD baik. Pengukuran indikator-indikator pada variabel perilaku *dysfunctional gaming* (DB), skor yang tinggi menunjukkan bahwa responden tidak pernah melakukan perilaku disfungsi, sedangkan skor rendah mengindikasikan responden sangat sering melakukan perilaku disfungsi. Skor jawaban responden pada variabel ini menunjukkan bahwa rata-rata jawaban sebesar 23,17 dengan standar deviasi 1,941 hal ini berarti SKPD kadang-kadang melakukan perilaku *dysfunctional* (jarang melakukan perilaku *dysfunctional*).

Pengujian Outer Loading

Pengujian outer loading pada penelitian ini dilakukan melalui tiga tahap. Jika outer loading setiap konstruk variabel penelitian yang kurang dari 0.5 maka indikator konstruk variabel tersebut penelitian harus dieliminasi. Tiga tahap pengujian outer loading dalam penelitian ini terdiri dari; 1) Tahap sebelum eliminasi, 2) Tahap setelah eliminasi pertama, dan 3) Tahap setelah eliminasi kedua.

Tahap sebelum eliminasi

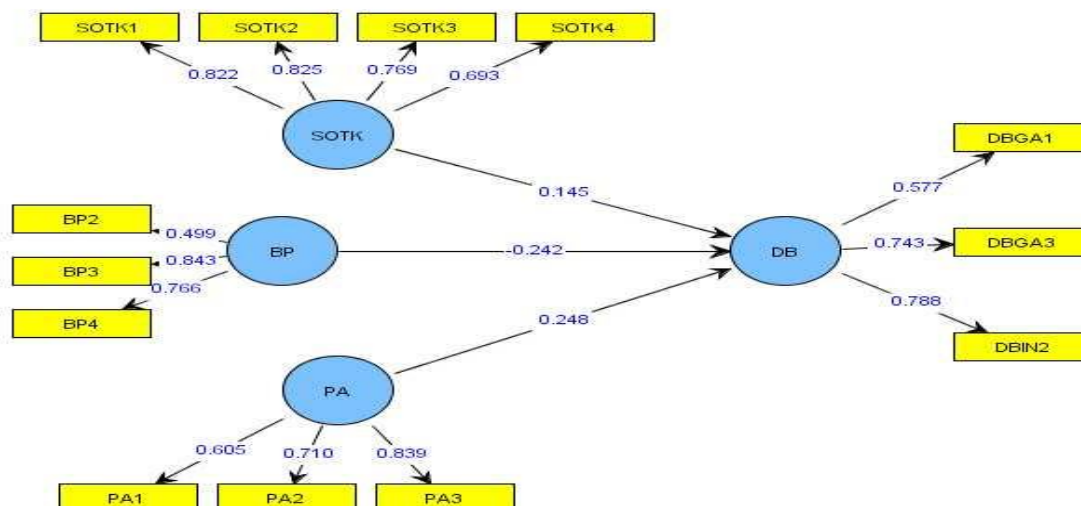
Dilihat dari gambar 2 menunjukkan nilai outer loading semua indikator variabel SOTK di atas 0,5 dengan demikian indikator untuk variabel SOTK tidak ada yang dieliminasi karena nilai outer loadingnya lebih dari 0,5. Nilai outer loading indikator variabel Budget Partisipasi (BP) ternyata ada yang di bawah 0,5 yaitu indikator BP1 dimana nilai outer loading sebesar 0,357. Nilai outer loading indikator variabel Pengendalian Anggaran (PA) ada yang dieliminasi karena nilai outer loadingnya di bawah 0,5 yaitu PA4 nilai outer loading sebesar 0,357 dengan demikian indikator untuk variabel PA4 dieliminasi. Nilai outer loading variabel perilaku *Dysfunctional* (DB) ternyata ada yang di bawah 0,5 yaitu DBGA2 nilai outer loadingnya sebesar 0,450, DBIN1 nilai outer loadingnya sebesar 0,267, dan DBIN3 nilai outer loadingnya sebesar -0,291. Dengan demikian indikator variabel perilaku *Dysfunctional* (DB) yang harus dieliminasi yaitu indikator DBGA2, DBIN1 dan DBIN3.



Gambar 2
Full Model Penelitian Sebelum Eliminasi

Tahap Setelah Eliminasi Pertama

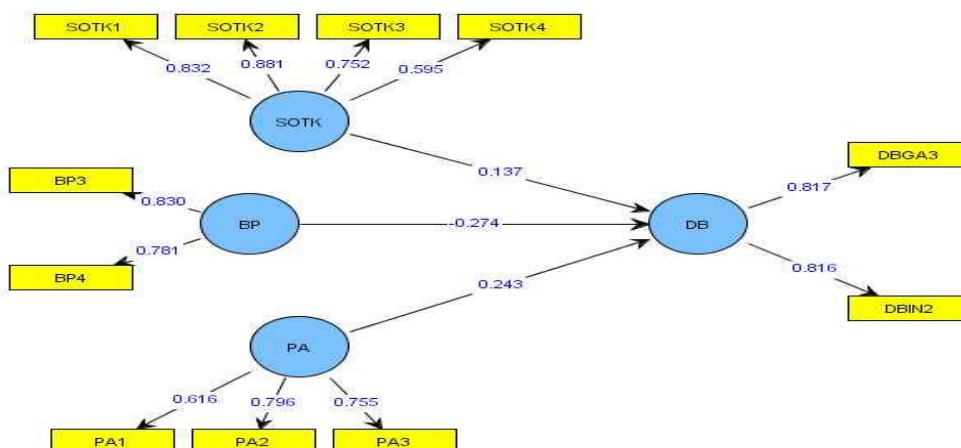
Dilihat dari gambar 3 nilai outer loading semua indikator variabel SOTK di atas 0,5 dengan demikian indikator untuk variabel SOTK tidak ada yang dieliminasi karena nilai outer loadingnya lebih dari 0,5. Nilai outer loading indikator variabel Budget Partisipasi (BP) ternyata masih ada yang di bawah 0,5 yaitu indikator BP2 dimana nilai outer loading sebesar 0,499 dengan demikian indikator BP2 dieliminasi. Nilai outer loading semua indikator variabel Pengendalian Anggaran (PA) di atas 0,5 dengan demikian indikator untuk variabel PA tidak ada yang dieliminasi karena nilai outer loadingnya lebih dari 0,5. Nilai outer loading variabel perilaku *Dysfunctional* (DB) tidak ada yang di bawah 0,5 akan tetapi nilai validy dan realibility penelitian ini masih belum memenuhi dengan demikian untuk mengantisipasi agar nilai validity dan reliability baik maka DBGA1 dieliminasi meskipun di atas 0,5 yaitu nilai outer loadingnya paling kecil 0,577 dibanding dengan nilai outer loading indikator DB lainnya. Dengan demikian indikator DBGA1 dieliminasi.



Gambar 3
Full Model Penelitian Setelah Eliminasi Pertama

Tahap Setelah Eliminasi Kedua

Dilihat dari gambar 4 semua indikator pada semua konstruk variable penelitian nilai outer loadingnya di atas 0,5 dengan demikian semua indikator pada semua konstruk variabel pada tahap eliminasi kedua tidak ada yang dieliminasi.



Gambar 4
Full Model Penelitian Setelah Eliminasi Kedua

Uji Kualitas Data

Tahap eliminasi outer loading pada semua indikator variabel penelitian telah dilakukan yang mempengaruhi terhadap kualitas data yaitu validitas dan reliabilitas.

Uji Validitas

Pengujian validitas data menggunakan *software SmartPLS* dengan *Outer Model*. Untuk menilai validitas masing-masing variabel adalah dengan melihat *Convergent validity* yang

dapat diukur dari nilai *average variance extracted* (AVE). Variabel dianggap valid jika nilai AVE lebih besar dari 0,5. Dilihat dari tabel 3, nilai AVE setiap variabel diatas 0.5. hal ini dapat disimpulkan bahwa setiap konstruk yang digunakan dalam penelitian ini memiliki validitas yang baik.

Tabel 3
Average Variance Extracted (AVE)

Average variance extracted (AVE)	
SOTK	0.607
BP	0.515
PA	0.525
DB	0.502

Uji Reliabilitas

Pengujian reliabilitas dalam penelitian ini dilakukan dengan melihat nilai *composite reliability* yang didapat dari output PLS. Jika nilai *composite reliability*-nya diatas 0.7, maka data dikatakan reliabel (Ghozali; 2006). Pada tabel 4 dapat dilihat bahwa nilai *composite reliability* dari semua konstruk ada diatas 0,7. Hal ini menunjukkan bahwa internal consistency antar variabel mempunyai reliabilitas yang baik.

Tabel 4
Composite Reliability

Composite Reliability	
SOTK	0.860
BP	0.753
PA	0.765
DB	0.748

Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Menurut Ghozali (2006: 38), *inner model* menggambarkan hubungan antar variabel laten. Output dari PLS terdapat hasil untuk *Inner Weights*, hasil ini akan menunjukkan nilai *inner weights* dari setiap hubungan langsung maupun tidak langsung. Nilai yang lebih besar dari nol menunjukkan bahwa model mempunyai nilai *predictive relevance*. Untuk hasil *inner model* dari penelitian ini dapat dilihat pada tabel 5.

Tabel 5
Results for Inner Weights

	Original sample estimate	mean of subsamples	Standard deviation	T-Statistic
SOTK -> DB	0.137	0.267	0.156	2.881

BP -> DB	0.274	0.322	0.087	3.134
PA -> DB	0.243	0.307	0.131	2.862

Dari hasil analisis PLS, nilai R-square sebesar 0,6172. Hal ini dapat diartikan bahwa variabilitas konstruk perilaku disfungsi yang mampu dijelaskan oleh variabilitas konstruk Standar Operating Tata Kerja, Budget Partisipasi, dan Pengendalian Anggaran adalah sebesar 61,72%, sementara 38,28% dijelaskan oleh variabel-variabel lain yang tidak termasuk dalam model penelitian ini (Ghozali, 2006).

Pengujiandan Pembahasan Hipotesis 1

Pada tabel 5 dapat dilihat nilai *original sampel estimate* SOTK -> DB sebesar 0,137 dengan nilai T-statistik sebesar 2,811. Sehingga, dapat diambil kesimpulan bahwa hipotesis 1 didukung (t statistik lebih besar dari t-tabel 1,96), SOTK berpengaruh terhadap perilaku *Dysfunctional*. Temuan ini sejalan dengan hasil Soobaroyen (2006) yang menemukan bahwa standar prosedur pengoperasian yang dirancang dengan rumit justru akan menyebabkan manajer untuk berperilaku disfungsi. Dalam konteksnya pada SKPD, semakin baik SOTK sebuah SKPD maka akan mengurangi perilaku *Dysfunctional*. Sebaliknya, SOTK yang lemah akan membuat pelaksana pada SKPD untuk melakukan perilaku *Dysfunctional*. Hasil ini juga mendukung penelitian Wiyantoro dan Ismail (2012).

Pengujiandan Pembahasan Hipotesis 2

Nilai *original sampel estimate* untuk hipotesis dua yaitu BP -> DB sebesar 0,274 dan T-statistik sebesar 3,134 (lebih besar dari t-tabel, 1,96). Sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa hipotesis 2 didukung yaitu budget partisipasi berpengaruh terhadap perilaku *Dysfunctional*. Sebagaimana temuan Lukka (2003) yang menyebutkan penyimpangan dalam tahap perencanaan anggaran dapat dilakukan salah satunya dengan pembiasaan. Hasil statistik deskriptif jawaban responden menunjukkan bahwa partisipasi anggaran yang dilakukan oleh SKPD cukup tinggi, sedangkan hasil pengujian hipotesis menunjukkan variabel ini berpengaruh positif terhadap perilaku disfungsi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa keterlibatan dalam penyusunan anggaran mampu meminimalkan kecenderungan untuk melakukan perilaku *Dysfunctional*.

Pengujiandan Pembahasan Hipotesis 3

Nilai *original sampel estimate* untuk hipotesis 3 yaitu PA -> DB sebesar 0,243 dan T-statistik sebesar 2,862 (lebih besar dari t-tabel, 1,96). Hasil ini dapat disimpulkan bahwa hipotesis 3 didukung yaitu pengendalian anggaran berpengaruh terhadap perilaku *Dysfunctional*. Hasil ini mendukung temuan Wiyantoro dan Ismail (2012) yaitu pengendalian anggaran dapat mempengaruhi kecenderungan manajer SKPD untuk berperilaku disfungsi. Jawaban responden menunjukkan bahwa evaluasi yang dilakukan oleh atasan terhadap kinerja manajer banyak dengan kata lain kinerja SKPD baik. Hal ini mengindikasikan bahwa perilaku *Dysfunctional* dapat dihindari dengan pengendalian anggaran untuk tujuan yang positif. Akan tetapi perlu diwaspadai pula karena pengendalian anggaran dapat mengundang perilaku *Dysfunctional* apabila pengendalian anggaran digunakan untuk kepentingan pribadi.

SIMPULAN

Dari hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa ketiga alat system pengendalian manajemen yang terdapat pada SKPD-SKPD di Pemerintahan Daerah Kabupaten dan Kota wilayah Provinsi Banten yaitu Standar Organisasidan Tata Kerja (SOTK), partisipasi anggaran dan pengendalian anggaran berpengaruh terhadap perilaku *dysfunctional* pada manajerial SatuanKerjaPerangkat Daerah (SKPD). Implikasi dari penelitian ini khususnya bagi sektor pemerintahan adalah perilaku disfungsional dapat dikurangi kecenderungannya dengan menggunakan tiga alat sistem pengendalian manajemen. Hal tersebut dapat dilakukan dengan pertama, membuat SOTK yang tidak terlalu rumit sehingga mudah dipahami dalam penerapannya. Kedua, mendorong SKPD untuk berpartisipasi pada proses penyusunan anggaran secara efektif. Ketiga, atasan melakukan evaluasi kinerja manajer-manajer bawahannya untuk tujuan yang positif. Penelitian ini hanya memiliki tingkat respon dari responden sebesar 30%. Rendahnya tingkat respon ini memang menjadi kendala umum bagi penelitian dengan menggunakan instrumen kuesioner, khususnya di Indonesia. Keterbatasan ini harus diperhatikan dalam menginterpretasi hasil penelitian ini. Bagi penelitian selanjutnya dapat menggunakan metode alternatif selain instrumen kuesioner. Misalnya dengan dengan metode eksperimen dan atau metode wawancara. Penulis mengucapkan terima kasih kepada Kementerian Ristek-Dikti yang telah memberikan pendanaan untuk melaksanakan penelitian ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Birnberg J.G., L. Turopolec, dan S.M. Young. 2003. "The Organizational Context of Accounting". *Accounting, Organizations and Society* 28: 97-126
- Derfuss, K. 2016. "Reconsidering The Participative Budgeting–Performance Relation: A Meta-Analysis Regarding The Impact of Level of Analysis, Sample Selection, Measurement, and Industry Influences". *The British Accounting Review*: 17-37.
- Ghozali, I. 2006. *Structural Equation Modeling, Metode Alternatif dengan Partial Least Square*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Griffin, R. W. Dan Y.P. Lopez. 2005. "Bad Behavior in Organizations: A Review and Typology for Future Research". *Journal of Management* 31 (6): 988-1005.
- 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., dan S.M. Young. 1992. "Dysfunctional Behavior and Management Control: An Empirical Study of Marketing Managers". *Accounting, Organization and Society* 17 (1): 17-35
- Johnny J. dan F. Yigit. 2013. "Budgetary Participation in Turkey: The Effects of Information Asymmetry, Goal Commitment, and Role Ambiguity on Job Satisfaction and Performance". *Journal of International Accounting Research* 12 (1): 29–54.

- Kihn, L. A. 2010. "Performance outcomes in empirical management accounting research". *International Journal of Productivity and Performance Management* 59: 468-492.
- Langevin P. dan C. Mendoza. 2013. "How Can Management Control System Fairness Reduce Managers Unethical Behaviour?" *European Management Journal* 31: 202-222.
- Lubis, A. I. 2010. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Lukka, K. 2003. "Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence". *Accounting, Organizations and Society* 13: 205-218.
- Noor, I. H. B. M., dan Othman, R. 2012. "Budgetary participation: How it affects performance and commitment". *Accountancy Business and the Public Interest* 1:53-73.
- Otley, D. 2016. "The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014". *Management Accounting Research* <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang No. 32 Tahun 2004. Tentang Pemerintah Daerah.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang No. 33 Tahun 2004. Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- Robbins, S.P. 1996. *Organizational Behavior: Concepts, Controversies, Applications* 7th. NJ: Prentice-Hall
- Scapens, R. W., dan Bromwich, M. 2010. "Management accounting research: 20 years on". *Management Accounting Research* 21: 278-284.
- Shields, M. D., dan S. M. Young. 1993. "Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effects of Asymmetrical Information". *Journal of Management Accounting Research* 5:265-280.
- Soobaroyen Teerooven. 2006. "Management Control System and Dysfunctional Behavior: an Empirical Investigation". *Accounting Behavior*.
- Wiyantoro, L.S. dan Ismail, T. 2012. "Management Control System, Dysfunctional Behavior and National Culture". *Entrepreneurship and Business Entrepreneurship and Innovation for Global Competitiveness: Issues and Challenges*. 23 April 2012. Universiti Malaysia Kelantan. Malaysia.
- Yuhertiana I, S. Pranoto dan H. Priono. 2015. "Perilaku Disfungsional pada Siklus Penganggaran Pemerintah: Tahap Perencanaan Anggaran". *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia* 19 (1): 25-38.