

**KAJIAN TENTANG PERILAKU *DYSFUNCTIONAL* DALAM KETERKAITAN
DENGAN ANGGARAN, STRUKTUR ORGANISASI DAN TATA KERJA, DAN
BUDAYA NASIONAL DENGAN TIGA DIMENSI (*POWER DISTANCE*,
MATERIALISM DAN *FEMININISM*)
(Penelitian pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Daerah
Propinsi Banten)**

Lili Sugeng Wiyantoro & Agus Solikhan Yulianto

Universitas Sultan Ageng Tirtayasa (Email: yuliantofeuntirta@gmail.com)

Abstract: This study examines the effect of budgetary participation, reliance on accounting performance measures, standard operating procedure of local government toward dysfunctional behavior, to examines the effect of national culture toward dysfunctional behavior and to examines three dimensions of national cultures (power distance, materialism, and feminism) as moderating variable that effect of relationship between budgetary participation, reliance on accounting performance measures, and standard operating procedure of local government to Working Structural of Local Government's (SKPD) dysfunctional behavior in Banten province. This research represents the empirical test which used random sampling techniques in data collection. Data were collected using a survey of 280 the Working Structure of Local Government to teen departments of local government for each head of department and head of unit department of local government for each seven residences at local government in Banten province of Indonesia. Data analysis uses Structural Equation Modeling (SEM) and SEM of moderating variable with interaction method in Partial Least Square (PLS) program is to use Smart PLS. The findings of the research showed that budgetary participation, reliance on accounting performance measures have the effect of positive significant toward dysfunctional behavior but working structure of local government has a negative effect toward dysfunctional behavior. Three dimensions of national cultures (power distance, materialism, and feminism) also have the effect of positive significant toward dysfunctional behavior. After testing with using Smart PLS program is SEM of moderating variable with interaction method each variables were gotten the result of the research showed that only reliance on accounting performance measures have a positive effect toward dysfunctional behavior that is moderated by national culture with three dimensions' national culture.

Keywords: Budgetary participation, Reliance on accounting performance measures, Standard operating procedures of local government (SOTK), dysfunctional behavior and National Culture

Abstrak: Penelitian ini menguji pengaruh dari keterkaitan anggaran, ketergantungan pada ukuran-ukuran kinerja akuntansi, prosedur pelaksanaan standar dari pemerintah daerah terhadap perilaku disfungsi, untuk menguji tiga dimensi budaya nasional (*power distance, materialism, feminism*) sebagai variabel *moderating* yang mempengaruhi hubungan antara keterkaitan dengan anggaran, ketergantungan pada ukuran-ukuran kinerja akuntansi, dan prosedur pelaksanaan standar dari pemerintah daerah pada perilaku disfungsi Struktur Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) di provinsi Banten. Penelitian ini

merepresentasikan tes empiris yang menggunakan teknik sampling acak pada pengumpulan data. Data dikumpulkan dengan menggunakan survey dari 280 Struktur Kerja Pemerintah Daerah dan 10 departemen pemerintah daerah untuk setiap kepala departemen dan kepala unit departemen pemerintah daerah untuk setiap tujuh pemerintah daerah kabupaten di provinsi banten Indonesia. Analisa data menggunakan *Structural Equation Modeling* (SEM) dan SEM dari variabel moderating dengan metode interaksi di program *Partial Least Square* (PLS) menggunakan SmartPLS. Hasil-hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa keterkaitan dengan anggaran, ketergantungan pada ukuran-ukuran kinerja akuntansi mempunyai pengaruh positif yang signifikan terhadap perilaku disfungsi tetapi struktur kerja pemerintah daerah mempunyai pengaruh negatif terhadap perilaku disfungsi. Tiga dimensi budaya nasional (power distance, materialism, feminism) juga mempunyai pengaruh positif yang signifikan terhadap perilaku disfungsi. Setelah pengujian dengan menggunakan program SmartPLS adalah SME dari variabel *moderating* dengan metode interaksi dari masing-masing variabel yang didapat dari penelitian ini menunjukkan bahwa ketergantungan pada ukuran-ukuran kinerja akuntansi mempunyai pengaruh positif terhadap perilaku disfungsi yang dibatasi budaya nasional dengan tiga dimensi dari budaya nasional.

Kata kunci: keterkaitan dengan anggaran, ketergantungan pada ukuran-ukuran kinerja akuntansi, prosedur pelaksanaan standar pemerintah daerah, perilaku disfungsi dan budaya nasional.

PENDAHULUAN

Undang-Undang Nomor 32 dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 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. Yang dimonitor dalam sistem pengendalian manajerial tersebut adalah kinerja dari perilaku pejabat pemerintah daerah itu sendiri yang salah satunya akan terlihat pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). 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 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) itu sendiri yang disebut sebagai perilaku *dysfunctional* (*dysfunctional behavior*).

Menurut Fisher (1995) sistem pengendalian suatu organisasi dipengaruhi oleh faktor kontinjensi seperti budaya salah satunya adalah budaya nasional. Budaya sebagai variabel yang mempengaruhi dalam perilaku (Birnberg dan Snodgrass, 1988). Klasifikasi budaya nasional menurut Hofstede (1994) dalam Robbins (2006) yaitu; jarak kekuasaan (*power distance*), pihak yang mengutamakan kepentingan individu (*individualism*), pihak yang mengutamakan kepentingan kelompok (*collectivism*), pihak yang menuntut materialisme

(*materialism*), pihak yang menuntut kualitas hidup (*femininism*), dan pihak yang menghindari ketidakpastian dalam bekerja (*uncertainty avoidance*).

Permasalahan dalam penelitian ini berkaitan dengan pengaruh budaya nasional dalam hubungannya antara budget partisipasi, pengendalian anggaran, struktur organisasi dan tata kerja dengan perilaku *dysfunctional* SKPD pada pemerintah propinsi Banten untuk mewujudkan akuntabilitas publik dan mewujudkan pemerintahan yang bersih dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN).

Penelitian ini menindak lanjuti penelitian yang telah dilakukan oleh (Birnberg dan Snodgrass, 1988; Soobaroyen, 2006) yang memfokuskan pada penelitian sektor publik dan lebih memusatkan pada SKPD Pemda sebagai objek dalam penelitian ini dengan menambah pengaruh budaya nasional sebagai variabel moderating yang hanya memfokuskan pada 3 dimensi budaya nasional tersebut yaitu: kekuasaan SKPD (*power distance*), materialisme (*materialism*), dan kualitas hidup (*femininism*).

Berdasarkan permasalahan tersebut maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk melihat pengaruh antara budget partisipasi, pengendalian anggaran, dan struktur organisasi & tata kerja dengan perilaku *dysfunctional* SKPD pada pemerintah daerah propinsi Banten, dan untuk melihat pengaruh budaya nasional dalam hubungannya antara budget partisipasi, pengendalian anggaran, dan struktur organisasi & tata kerja dengan perilaku *dysfunctional* SKPD pada pemerintah daerah propinsi Banten.

Teori Kontinjensi. Pada teori kontinjensi sistem pengendalian manajerial seperti standar prosedur pengoperasian (*standard operating procedures*) dalam lingkungan akuntansi pemerintahan dikenal dengan istilah Struktur Organisasi dan Tata Kerja (SOTK), budget partisipasi, dan pengendalian anggaran perlu digeneralisasi dengan mempertimbangkan faktor organisasional dan situasional seperti perilaku SKPD dalam melaksanakan aktivitas apakah melakukan perilaku yang menyimpang (perilaku *dysfunctional*) dan dipengaruhi oleh budaya, dalam hal ini adalah budaya nasional (Otley, 1980). Sementara penelitian kontinjensi telah memfokuskan secara umum hubungan diantara struktur organisasi (seperti sentralisasi, formalisasi dari peran), teknologi, dan kompetisi. Suatu sistem pengendalian akan berbeda-beda di tiap-tiap organisasi yang berdasarkan pada faktor organisasional dan faktor situasional (Merchant, 1985).

Budget Partisipasi (*Budgetary Participation*) terhadap Perilaku *Dysfunctional*. Partisipasi yang rendah dalam penyusunan budget dapat mengakibatkan budget menjadi bias (Onsi, 1973; Govindarajan, 1986). Lukka (1988: 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, 1985) dan kekenduran dapat menimbulkan *dysfunctional* (Merchant dan Manzoni, 1989; Jaworski dan Young, 1992). Menurut Lukka (1988) anggaran mengalami pembiasan dalam hubungannya dengan perilaku *dysfunctional*, dan anggaran partisipasi mempertinggi prospek dari pembiasan anggaran (yaitu suatu bagian dari perilaku *dysfunctional*). Budget partisipasi pada dasarnya dapat dipandang sebagai suatu bagian informasi yang diproses dari pejabat pusat kepada pejabat di daerah yaitu SKPD. Dalam konteks ini adanya suatu situasi asimetri informasi. Dan ada kemungkinan yang jelas bagi para pejabat untuk menerima pembiasan atau menyaring informasi.

H1: Terdapat pengaruh positif antara budget partisipasi dengan perilaku *dysfunctional* SKPD

Pengendalian Anggaran (*Reliance on Accounting Performance Measure*) terhadap Perilaku *Dysfunctional*. Penelitian dalam gaya penilaian kinerja dikembangkan oleh Hopwood (1972) sebagai studi empiris pada peranan data akuntansi dalam penilaian kinerja. Penelitian yang dilakukan Otley (1980) menunjukkan bahwa hasil penelitiannya konsisten yaitu pengendalian budget yang tinggi menghasilkan perilaku 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 perilaku *dysfunctional*.

H2: Terdapat pengaruh positif antara pengendalian anggaran dengan perilaku *dysfunctional* SKPD

Struktur Organisasi & Tata Kerja (*Standard Operating Procedure/ SOTK*) terhadap Perilaku *Dysfunctional*. Fisher (1995: 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 *dysfunctional* (Soobaroyen, 2006).

H3: Terdapat pengaruh positif antara struktur organisasi & tata kerja perilaku *dysfunctional* SKPD

Pengaruh Budaya Nasional Memoderasi Hubungan antara Budget Partisipasi, Pengendalian Anggaran dan Standar Operasi Tata Kerja dengan Perilaku *Dysfunctional*. Penelitian yang dilakukan oleh Brinberg dan Snodgrass (1988) menunjukkan bahwa budget partisipasi, pengendalian anggaran dan standar operasi tata kerja berhubungan dengan 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 *dysfunctional* yaitu sebagai dampak yang timbul dari budaya nasional yang dianut oleh suatu organisasi.

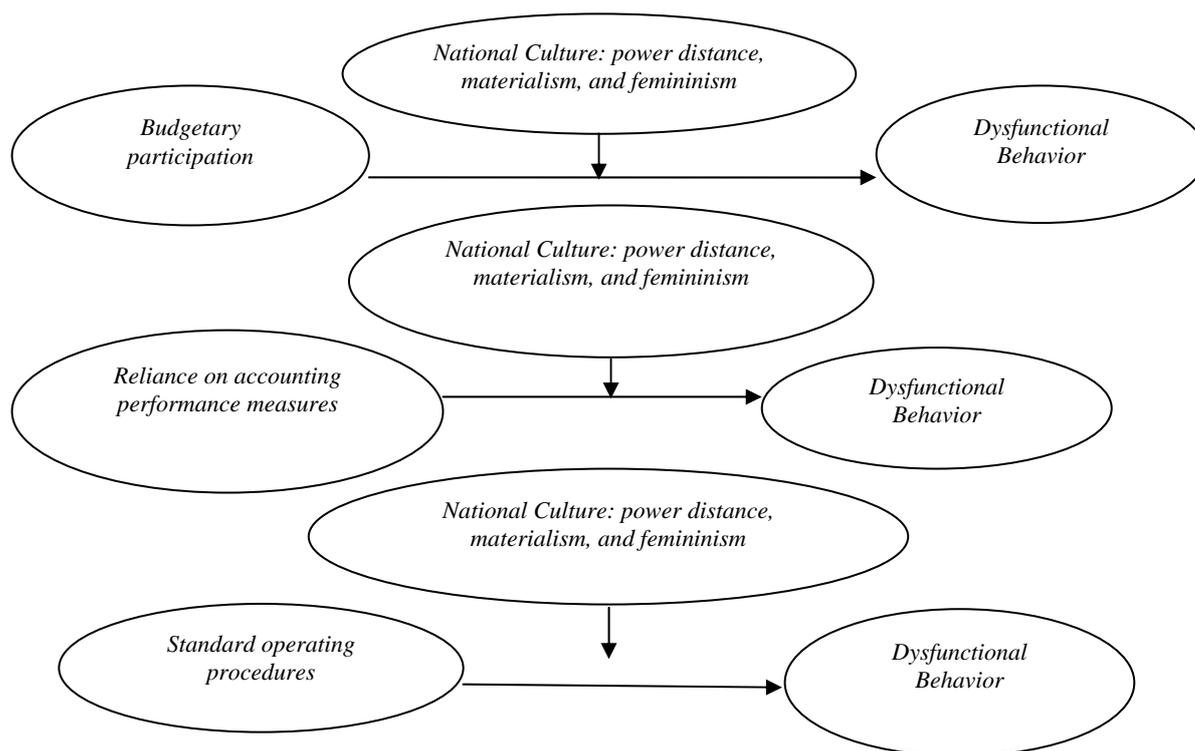
H4a: Budaya nasional dari dimensi kekuasaan pejabat berpengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional* SKPD

H4b: Budaya nasional dari dimensi materialisme berpengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional* SKPD

H4c: Budaya nasional dari dimensi kualitas hidup berpengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional* SKPD

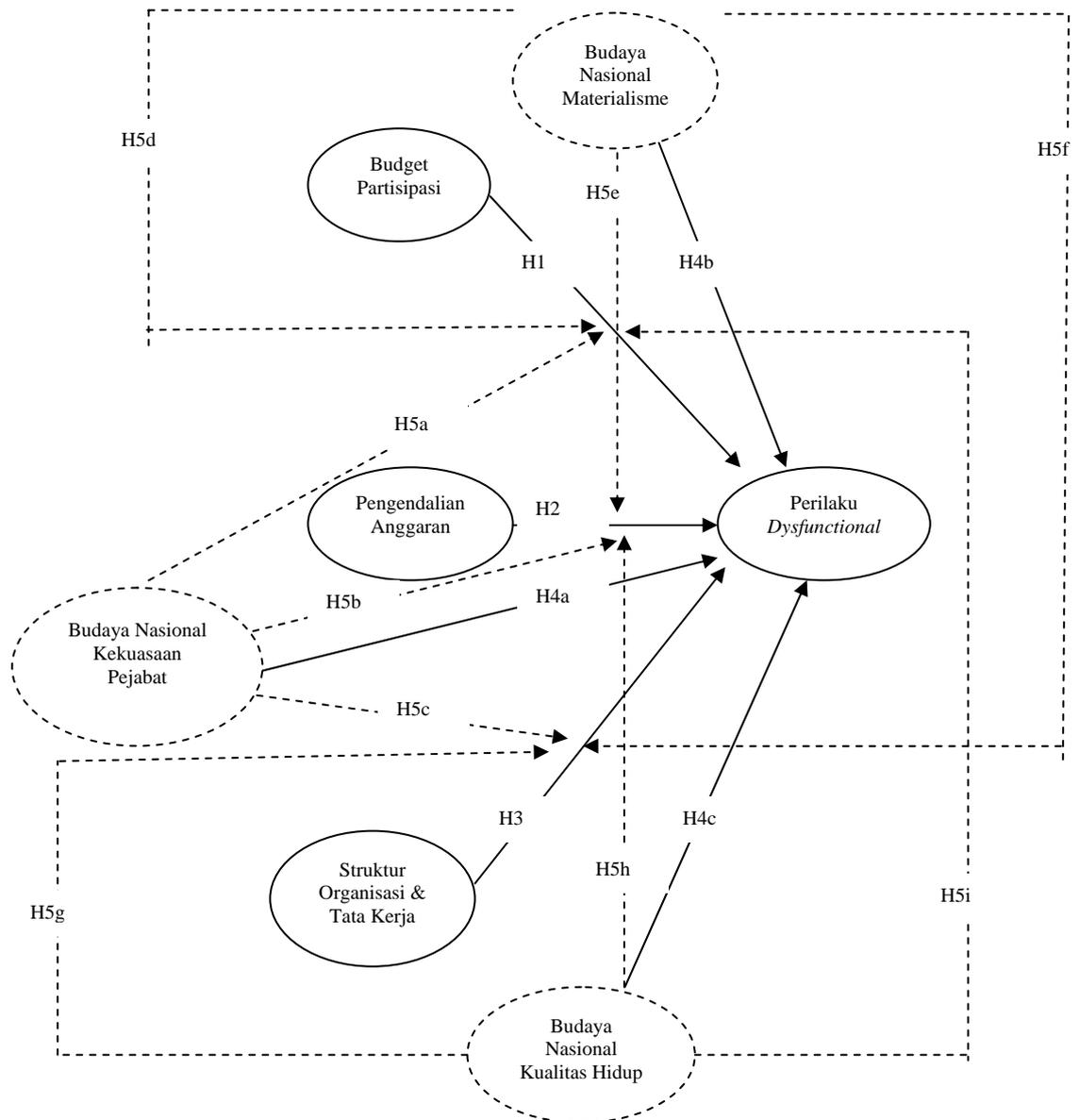
H5a: Budaya nasional dari dimensi kekuasaan pejabat memoderasi hubungan antara budget partisipasi dengan perilaku *dysfunctional* SKPD

- H5b: Budaya nasional dari dimensi kekuasaan pejabat memoderasi hubungan antara pengendalian anggaran dengan perilaku *dysfunctional* SKPD
- H5c: Budaya nasional dari dimensi kekuasaan pejabat memoderasi hubungan antara struktur organisasi & tata kerja dengan perilaku *dysfunctional* SKPD
- H5d: Budaya nasional dari dimensi materialisme memoderasi hubungan antara budget partisipasi dengan perilaku *dysfunctional* SKPD
- H5e: Budaya nasional dari dimensi materialisme memoderasi hubungan antara pengendalian anggaran dengan perilaku *dysfunctional* SKPD
- H5f: Budaya nasional dari dimensi materialisme memoderasi hubungan antara struktur organisasi & tata kerja dengan perilaku *dysfunctional* SKPD
- H5g: Budaya nasional dari dimensi kualitas hidup memoderasi hubungan antara budget partisipasi dengan perilaku *dysfunctional* SKPD
- H5h: Budaya nasional dari dimensi kualitas hidup memoderasi hubungan antara pengendalian anggaran dengan perilaku *dysfunctional* SKPD
- H5i: Budaya nasional dari dimensi kualitas hidup memoderasi hubungan antara struktur organisasi & tata kerja dengan perilaku *dysfunctional* SKPD
- Mengenai kerangka pemikiran dapat dilihat pada gambar 1 model penelitian dan gambar 2 pengembangan model penelitian.



Gambar 1. Model Penelitian

Sumber : Birnberg dan Snodgrass (1988) dan Soobaroyen (2006)



Gambar 2. Pengembangan Model Penelitian

Sumber: Diolah

METODE

Populasi dalam penelitian ini adalah SKPD pemerintah propinsi Banten. Sub populasi mencakup Kepala Dinas, Kepala Badan, Kasubdin, Kabag, dan Kasie yang terlibat dalam penyusunan rencana Kegiatan dan Anggaran SKPD yang tercakup dalam Pemerintahan Daerah Kabupaten/Kota Propinsi Banten yang terdiri dari tiga kota yaitu: Serang, Tangerang dan Cilegon dan empat kabupaten yaitu Serang, Tangerang, Lebak, dan Pandeglang. Pengumpulan data dilakukan dengan datang langsung ke wilayah yang dapat dijangkau dan melalui mail survey yang dilakukan pada tanggal 1 Maret 2010 dan batas *cutoff* pada tanggal 1 April 2010.

Teknik penentuan sampel dalam penelitian ini dengan menggunakan teknik *Convenience Sampling*. Kuesioner yang dikirim sebanyak 280 kuesioner (7 kabupaten/kota x 4 SKPD tiap dinas pada setiap kabupaten/kota x 10 Dinas/Badan). Selain itu Chin dan Newsted (1999) dalam Mahama (2006) menyarankan bahwa dalam menentukan sampel yang memadai untuk PLS, ada dua kemungkinan, yaitu: konstruk dengan jumlah yang paling besar dari pengukuran formatif atau konstruk endogen memiliki jumlah yang lebih besar dibandingkan konstruk eksogen oleh karena itu ukuran sampel seharusnya sama total konstruk endogen dikalikan sepuluh, konstruk endogen dalam penelitian ini adalah 8 (delapan) maka dikalikan sepuluh, yang berarti sampel minimal adalah 80 SKPD Pemerintah Daerah propinsi Banten. Mengenai alokasi pengiriman kuesioner dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1. Pengiriman Kuesioner

Dinas yang menjadi objek penelitian	Per-Kabupaten/kota	Kuesioner yang dikirim tiap Dinas	Jumlah kuesioner yang dikirimkan
Dinas Pendidikan	7	4	28
Dinas PU	7	4	28
BAPEDA	7	4	28
Dinas Pertanian	7	4	28
Dinas Kehutanan	7	4	28
Dinas Kelautan	7	4	28
Dinas Pendapatan	7	4	28
Dinas Kesehatan	7	4	28
Dinas Perindustrian	7	4	28
Dinas Sosial	7	4	28
Jumlah kuesioner yang dikirim			280

Sumber: diolah

Anggaran. Dalam penelitian ini anggaran terbagi menjadi 2 dimensi yaitu Budget Partisipasi dan Pengendalian Anggaran.

Budget Partisipasi. Budget partisipasi (*Budgetary participation*) adalah anggaran yang secara tidak langsung melibatkan bawahan ikut berpartisipasi dalam penyusunan budget, dimana bawahan telah berpartisipasi membantu atasan dalam penyusunan budget, dan bawahan telah berpartisipasi pada urusan intern yang layak untuk diterima dalam penyusunan budget (Dunk dan Nouri, 1998: 74).

Budget partisipasi diukur dengan instrumen yang dikembangkan dari Soobaroyen (2006) yang terdiri dari 4 pertanyaan, dengan 7 skala likert, dengan interval skala yang tinggi akan menunjukkan partisipasi SKPD dalam penyusunan budget sangat banyak, skala yang rendah menunjukkan partisipasi SKPD dalam penyusunan budget sangat sedikit.

Pengendalian Anggaran. Menurut Harrison (1992: 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). Instrumen untuk mengukur pengendalian anggaran terdiri dari 4 pertanyaan. Instrumen ini dikembangkan dari Soobaroyen (2006) dengan 7 skala likert, dengan interval skala yang tinggi akan menunjukkan pengevaluasiann terhadap kinerja SKPD sangat banyak atau kinerja yang dilakukan oleh SKPD di dalam menendalikan anggaran

sangat baik. Skala yang rendah akan menunjukkan pengevaluasian kinerja SKPD sangat sedikit atau kinerja yang dilakukan oleh SKPD di dalam mengendalikan anggaran sangat buruk.

Struktur Organisasi & Tata Kerja. Menurut Soobaroyen (2006) standar prosedur pengoperasian (*Standard Operating Procedure*) merupakan sejumlah peraturan sebagai pedoman bagi manajer untuk beraktivitas dalam departemennya. SOTK dalam hali ini adalah SOP diambil dari kuesioner yang dikembangkan Soobaroyen (2006) yang terdiri 4 pertanyaan dengan 7 skala likert dengan interval skala yang tinggi akan menunjukkan standar prosedur yang sangat rumit, skala yang rendah akan menunjukkan standar prosedur yang sangat sederhana.

Perilaku Dysfunctional. Menurut Jaworski dan Young (1992: 18) perilaku *dysfunctional* dapat didefinisikan sebagai suatu tindakan dimana dilakukan usaha yang kurang maksimal dengan memanipulasi elemen-elemen sistem pengendalian dengan tujuan yang dikehendaki. Instrumen untuk mengukur perilaku *dysfunctional* diambil dari instrumen yang dikembangkan oleh Soobaroyen (2006) yang terdiri 8 pertanyaan dengan 7 skala likert dengan interval skala yang tinggi menunjukkan skala likert dengan interval yang tinggi menunjukkan SKPD sering melakukan perilaku *dysfunctional* sedangkan skala yang rendah menunjukkan SKPD tidak pernah melakukan perilaku *dysfunctional*.

Budaya Nasional. 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) budaya nasional adalah program pikiran secara kolektif yang diperoleh dari perkembangan dalam suatu negara pada khususnya. Dalam penelitian ini mengenai budaya nasional hanya dilihat dari tiga dimensi budaya nasional saja karena dilihat dari kondisi yang terdapat pada sektor publik terutama di lingkungan pemerintahan daerah. Tiga dimensi tersebut diantaranya kekuasaan SKPD (*power distance*), materialisme, dan kualitas hidup (*feminmism*) yang mengacu pada instrumen yang dikembangkan oleh Hofstede (1994).

Kekuasaan Pejabat. Jarak kekuasaan (*power distance*) adalah perluasan yang mana anggota lingkungan sosial menerima bahwa kekuatan dalam institusi dan organisasi adalah secara vertikal didistribusikan dengan tidak seimbang (Chow *et.al*, 1999). Dalam penelitian ini jarak kekuasaan pejabat diistilahkan dengan kekuasaan pejabat. Instrumen untuk mengukur kekuasaan SKPD diambil dari instrumen yang dikembangkan oleh Hofstede (1994) yang terdiri dari 3 pertanyaan dengan 7 skala likert, dengan interval skala yang tinggi menunjukkan SKPD memegang kekuasaan yang tinggi. Skala yang rendah menunjukkan SKPD memegang kekuasaan yang rendah.

Materialisme. Materialisme merupakan dimensi budaya nasional yang diistilahkan oleh Hofstede (1994) "*Masculinity*" yaitu pengaruh yang dimiliki berupa penekanan ketegasan dan materialisme dan menggunakan sifat maskulin kompetitif (misal, keberhasilan, penilaian, dan kinerja). Materialisme diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Hofstede (1994) yang terdiri dari 3 pertanyaan dengan 7 skala likert, dengan interval yang tinggi menunjukkan SKPD sangat memikirkan materi, dan skala yang rendah menunjukkan SKPD sangat tidak memikirkan materi.

Kualitas Hidup. Kualitas hidup merupakan dimensi budaya nasional yang diistilahkan oleh Hofstede (1994) "Feminimism" yaitu pengaruh yang dimiliki berupa perhatian pada orang lain dan memberikan asuhan dengan sifat-sifat feminim (misal, solidaritas, hubungan-hubungan pribadi, pelayanan dan kualitas hidup). Kualitas hidup diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Hofstede (1994) yang terdiri dari 3 pertanyaan dengan 7 skala likert, dengan interval yang tinggi menunjukkan SKPD sangat menuntut kualitas hidup, dan skala yang rendah menunjukkan SKPD sangat tidak menuntut kualitas hidup.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Responden dan Pengujian *Non response Bias*. Mengenai kuesioner yang kembali dapat dilihat pada tabel 2, mengenai profil responden yaitu jenis kelamin, umur, pendidikan, jabatan, masa kerja dapat dilihat pada tabel 3. Kesimpulan yang dapat diambil pada pengujian *non response bias* berdasarkan pengiriman kuesioner maupun tanggal *cutoff* tidak ada perbedaan yang signifikan yang dapat dilihat pada tabel 4 dan 5 yang berarti jawaban responden menunjukkan hasil yang tidak bias, oleh karena itu dapat diolah secara bersama-sama.

Tabel 2. Rincian Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Dikirim	Kembali	Jumlah
Kuesioner yang dikirim melalui pos (<i>mail survey</i>)	130	28	
Kuesioner yang diantar langsung	150	81	
Total kuesioner yang dikirim	280	109	
Kuesioner yang tidak kembali	(171)	-	
Total kuesioner yang siap digunakan	109	109	
Kuesioner yang tidak dipakai		(11)	
Total kuesioner yang digunakan dalam pengolahan data		98	98
- Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) ($109/280 \times 100\%$)			38,93%
- Tingkat pengembalian yang digunakan (<i>usable response</i>) ($98/280 \times 100\%$)			35%

Tabel 3. Profil Responden

Keterangan	Jumlah (Orang)	Persentase
Jenis Kelamin:- Laki-laki	59	60,20%
- Perempuan	39	39,80%
Umur : 16 – 25 tahun	1	1%
26 – 35 tahun	35	35,70%
36 – 45 tahun	58	59,20%
46 – 55 tahun	4	4,10%
Pendidikan: S1	34	34,70%
S2	64	65,30%
Jabatan : Kepala Dinas	9	9,20%
Kepala Badan	6	6,10%
Ka.Subdin	18	18,40%
Kabag	28	28,6%
Kasie	37	37,8%
Masa Kerja: 0 – 10 tahun	27	27,6%
11 – 20 tahun	66	67,30%
21 – 30 tahun	5	5,10%

Tabel 4. Pengujian *NonResponse Bias* Berdasarkan Cara Pengiriman

Variabel	<i>Mail Survey</i> (melalui pos) (n = 39)		Antar langsung (n = 59)		<i>Levene's-test for equality of variances</i>	
	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD	F	P-value
BP	22,26	2,663	23,17	2,513	0,000	0,997
PA	22,46	2,269	23,63	2,212	0,013	0,910
SOTK	22,28	2,492	23,15	2,585	0,017	0,896
PA	45,31	4,791	46,46	4,504	0,004	0,950
KP	16,87	2,142	17,44	1,994	0,137	0,712
M	16,79	2,203	17,51	2,029	0,020	0,888
KH	16,95	1,946	17,41	2,167	2,347	0,129

Tabel 5. Pengujian *NonResponse Bias* Berdasarkan Tanggal *Cutoff*

Variabel	Sebelum <i>Cutoff</i> (n = 70)		Setelah <i>Cutoff</i> (n = 28)		<i>Levene's-test for equality of variances</i>	
	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD	F	P-value
BP	22,26	2,663	23,17	2,513	0,000	0,997
PA	22,46	2,269	23,63	2,212	0,013	0,910
SOTK	22,28	2,492	23,15	2,585	0,017	0,896
PA	45,31	4,791	46,46	4,504	0,004	0,950
KP	16,87	2,142	17,44	1,994	0,137	0,712
M	16,79	2,203	17,51	2,029	0,020	0,888
KH	16,95	1,946	17,41	2,167	2,347	0,129

Analisis dan Hasil Penelitian. Teknik pengolahan data dalam penelitian ini dengan menggunakan metode *Structural Equation Modeling* (SEM) dan SEM dengan variabel moderating berbasis *Partial Least Square* (PLS) yaitu dengan menggunakan *SmartPLS*. Menurut (Ghozali, 2008: 106) untuk SEM dengan variabel moderating pengolahan data salah satunya dapat dilakukan dengan pendekatan interaksi (perkalian antara variabel moderating dengan variabel independen). Dari hasil pengolahan data dengan menggunakan PLS diperoleh hasil sebagai berikut:

- 1). Nilai *outer model* untuk masing –masing variabel yaitu :budget partisipasi terdiri dari 4 indikator nilai *outer loadings* (*measurement model*) berkisar 0,813 – 0,871, pengendalian anggaran terdiri dari 4 indikator dengan nilai *outer loadings* (*measurement model*) berkisar antara 0,781 – 0,824, struktur organisasi & tata kerja terdiri dari 4 indikator nilai *Outer loadings* berkisar antara 0,800 – 0,867, perilaku *dysfunctional* terdiri dari 8 indikator dengan nilai *outer loadings* berkisar antara 0,728 – 0,823), sedangkan untuk variabel moderating budaya nasional dari dimensi kekuasaan SKPD terdiri dari 12 indikator diperoleh *outer loadings* (Interaksi BP*KP nilai *outer loadings* berkisar antara 0,878 – 0,923, Interaksi PA*KP nilai *outer loadings* berkisar antara 0,870 – 0,923, Interaksi SOTK*KP nilai *outerloadings* berkisar antara 0,881 – 0,924), variabel moderating budaya nasional dari dimensi materialisme terdiri dari 12 indikator diperoleh *outer loadings* (Interaksi PB*M nilai *outer loadings* berkisar antara 0,878 – 0,924, Interaksi PA*M nilai *outer loadings* berkisar antara 0,857 – 0,919, Interaksi SOTK*M nilai *outer loadings* berkisar antara 0,882 – 0,920), Variabel moderating budaya nasional dari dimensi kualitas hidup

terdiri dari 12 indikator diperoleh *outer loadings* (Interaksi PB*KH nilai *outer loadings* berkisar antara 0,895 – 0,926, Interaksi PA*KH nilai *outer loadings* berkisar antara 0,884 – 0,911, Interaksi SOTK*KH nilai *outer loadings* berkisar antara 0,889 – 0,932). Dilihat dari semua variabel atas masing-masing indikator nilai *outer model* atau korelasi antara konstruk dengan variabel secara keseluruhan sudah memenuhi *Convergent Validity*. Nilai tersebut di atas nilai yang dianjurkan yakni sebesar 0,50 sehingga konstruk untuk semua variabel tidak ada yang di eliminasi dari model. Dan nilai dari masing-masing konstruk nilai t-statistik secara umum berada diatas 1,96 atau t-hitung > t-tabel. Dapat disimpulkan bahwa semua variabel dalam penelitian ini sudah memenuhi syarat dari kecukupan model atau *Convergent Validity*.

- 2). Semua konstruk dalam penelitian ini sudah memenuhi kriteria *Discriminat Validity* dengan melihat nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dari masing-masing konstruk yang berkisar antara 0,618 – 0,860 yang dapat dilihat pada tabel 6. Dengan demikian semua konstruk dalam penelitian ini memiliki reliabilitas yang tinggi karena nilai AVE pada semua konstruk berada di atas 0,50.
- 3). Dan dilihat dari nilai *Composite Reliability* semua variabel dalam penelitian ini berada di atas 0,80 yaitu berkisar antara 0,877 – 0,983 yang dapat dilihat pada tabel 7 yang berarti semua variabel memiliki nilai *Composite Reliability* yang baik.

Tabel 6. Nilai AVE Masing-masing Variabel (*Average Variance Extracted*)

Variabel	<i>Average Variance Extracted</i>	Kriteria
BP	0,700	Baik
PA	0,641	Baik
SOTK	0,708	Baik
PD	0,618	Baik
KP	0,745	Baik
M	0,733	Baik
KH	0,749	Baik
Int.BP*KP (Moderating)	0,860	Baik
Int.PA*KP (Moderating)	0,796	Baik
Int.SOTK*KP (Moderating)	0,821	Baik
Int.BP*M (Moderating)	0,816	Baik
Int.PA*M (Moderating)	0,794	Baik
Int.SOTK*M (Moderating)	0,815	Baik
Int.BP*KH (Moderating)	0,822	Baik
Int.PA*KH (Moderating)	0,800	Baik
Int.SOTK*KH (Moderating)	0,824	Baik

Analisis Model Struktural Hasil Penelitian. Pada tabel 8 menunjukkan nilai *R-square* untuk masing-masing pengaruh variabel laten independen terhadap variabel laten dependen mempunyai pengaruh yang substantive yaitu artinya variabel independen tersebut dapat menjelaskan variabel dependen yang sangat kuat sehingga persamaan struktural dalam penelitian ini baik. Dalam penelitian ini *R-square* berkisar antara 0,770 – 0,812.

Untuk menguji hipotesis yang diajukan, dapat dilihat besarnya nilai t-statistik. Batas untuk menolak dan menerima hipotesis yang diajukan adalah $\pm 1,96$, Hasil estimasi t-statistik dapat dilihat pada *result for inner weight* yang dapat dilihat pada tabel 9.

Tabel 7. Nilai *Composite Reliability*

Variabel	<i>Composite Reliability</i>	Kriteria
BP	0,903	Baik
PA	0,877	Baik
SOTK	0,907	Baik
PD	0,928	Baik
KP	0,897	Baik
M	0,892	Baik
KH	0,900	Baik
Int.BP*KP (Moderating)	0,982	Baik
Int.PA*KP (Moderating)	0,979	Baik
Int.SOTK*KP (Moderating)	0,982	Baik
Int.BP*M (Moderating)	0,981	Baik
Int.PA*M (Moderating)	0,979	Baik
Int.SOTK*M (Moderating)	0,981	Baik
Int.BP*KH (Moderating)	0,983	Baik
Int.PA*KH (Moderating)	0,980	Baik
Int.SOTK*KH (Moderating)	0,983	Baik

Tabel 8. Nilai *R-Square*

Variabel	<i>R-Square</i>
Perilaku <i>Dysfunctional</i>	0,809
Budaya Nasional terhadap Perilaku <i>Dysfunctional</i>	0,770
Moderating Kekuasaan SKPD terhadap Perilaku <i>Dysfunctional</i>	0,810
Moderating Materialisme terhadap Perilaku <i>Dysfunctional</i>	0,812
Moderating Kualitas Hidup terhadap Perilaku <i>Dysfunctional</i>	0,796

Tabel 9. Result for Inner Weights

Variabel	<i>Original Sample Estimate</i>	<i>Mean of Sub Samples</i>	<i>Standard Deviation</i>	<i>T-Statistic</i>	Hipotesis	Keterangan
BP -> PD	0,336	0,324	0,111	3,025	H ₁	Diterima
PA -> PD	0,515	0,516	0,095	5,440	H ₂	Diterima
SOTK -> PD	0,122	0,132	0,119	1,024	H ₃	Ditolak
KP -> PD	0,301	0,298	0,116	2,586	H _{4a}	Diterima
M -> PD	0,370	0,385	0,089	4,154	H _{4b}	Diterima
KH -> PD	0,266	0,261	0,099	2,685	H _{4c}	Diterima
Int.BP*KP -> PD	0,103	0,141	0,208	0,497	H _{5a}	Ditolak
Int.PA*KP -> PD	0,829	0,816	0,239	3,464	H _{5b}	Diterima
Int.SOTK*KP -> PD	-0,030	-0,052	0,190	0,156	H _{5c}	Ditolak
Int.BP*M -> PD	0,306	0,369	0,242	1,264	H _{5d}	Ditolak
Int.PA*M -> PD	0,618	0,587	0,235	2,626	H _{5e}	Diterima
Int.SOTK*M -> PD	-0,011	-0,035	0,238	0,045	H _{5f}	Ditolak
Int.BP*KH -> PD	0,294	0,306	0,251	1,171	H _{5g}	Ditolak
Int.PA*KH -> PD	0,644	0,658	0,228	2,824	H _{5h}	Diterima
Int.SOTK*KH -> PD	-0,036	-0,057	0,247	0,145	H _{5i}	Ditolak

Pengaruh Budget Partisipasi terhadap Perilaku *Dysfunctional*. Berdasarkan tabel 9 menunjukkan bahwa budget partisipasi berpengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional*, yang memiliki pengaruh positif sebesar 0,336 dengan nilai *t-statistic* sebesar 3,025 dan signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_1 diterima. Hasil hipotesis ini konsisten dengan hasil penelitian Soobaroyen (2006), agar budget yang dibuat dapat dipercaya dapat dikatakan baik maka SKPD secara tidak langsung berpeluang melakukan perilaku *dysfunctional* manipulasi informasi dan sebagainya dengan sengaja memilih informasi-informasi yang paling baik dan sesuai dengan keadaan yang paling menguntungkan bagi SKPD tersebut. Dengan kata lain budget partisipasi berpengaruh bagi SKPD untuk melakukan perilaku *dysfunctional*.

Pengaruh Pengendalian Anggaran terhadap Perilaku *Dysfunctional*. Hasil perhitungan PLS menunjukkan bahwa pengendalian anggaran berpengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional*, yang memiliki pengaruh positif sebesar 0,515 dengan nilai *t-statistic* sebesar 5,440 dan signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_2 diterima. Hasil hipotesis ini konsisten dengan hasil penelitian Soobaroyen (2006). SKPD yang menyusun dan mengelola serta menjalankan anggaran yang telah dibuat dan diajukan kepada atasan maka secara tidak langsung SKPD berpeluang melakukan perilaku *dysfunctional* seperti melakukan manipulasi informasi anggaran, merencanakan aktivitas-aktivitas yang tidak jelas yang membawa dampak terhadap anggaran yang diajukan kepada atasan dalam jumlah yang besar sehingga dari penggunaan anggaran yang telah disepakati berpeluang bagi SKPD untuk melakukan perilaku *dysfunctional* sehingga anggaran tidak dapat dikendalikan dengan baik.

Pengaruh Struktur Organisasi & Tata Kerja terhadap Perilaku *Dysfunctional*. Dari hasil *result for inner weights* yang terdapat pada tabel 9 menunjukkan bahwa struktur organisasi & tata kerja hanya memiliki pengaruh sebesar 0,122 terhadap perilaku *dysfunctional* dengan nilai *t-statistic* sebesar 1,024 dan tidak signifikan pada 0,05. Dengan kata lain struktur organisasi & tata kerja hanya memiliki pengaruh yang kecil terhadap perilaku *dysfunctional*. Karena nilai *t-statistic* tersebut berada di bawah nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_3 ditolak. Temuan hipotesis ini mendukung dengan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Soobaroyen (2006), dan penelitian yang dilakukan oleh Jaworski dan Young (1992) terhadap manajer.

Dari rata-rata jawaban responden menunjukkan pada umumnya SOTK yang ada disetiap Dinas/Badan yang dijalankan oleh SKPD di dalam menjalankan aktivitasnya sangat baik, artinya segala macam prosedur kerja, aturan dan kebijakan sudah sangat baik dan SKPD pemerintah daerah propinsi Banten telah menjalankan SOTK dengan baik sehingga perilaku *dysfunctional* dapat dihindari atau kemungkinan kecil untuk melakukan perilaku *dysfunctional* dengan melihat kelemahan dari SOTK.

Pengaruh Budaya Nasional dari Dimensi Kekuasaan Pejabat terhadap Perilaku *Dysfunctional*. Berdasarkan tabel 9 menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi kekuasaan pejabat yaitu SKPD berpengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional*, yang memiliki pengaruh positif sebesar 0,301 dengan nilai *t-statistic* sebesar 2,586 dan signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{4a} diterima.

Budaya nasional merupakan nilai-nilai dan praktik-praktik utama yang terdapat pada lingkungan kerja pada umumnya yang mencerikan suatu negeri tertentu (Robbins, 1996). Jarak kekuasaan (*power distance*) dalam penelitian ini diistilahkan dengan kekuasaan pejabat adalah memanfaatkan atau menggunakan kekuasaan di dalam membuat berbagai aturan, kebijakan dalam lingkungan kerja sehingga secara tidak langsung kekuasaan pejabat tersebut sudah menjadi kebiasaan dan telah dirasakan dalam suatu lingkungan kerja tersebut. Dengan terbiasanya SKPD di dalam menjalankan aktivitas menggunakan kekuasaannya maka berpeluang bagi SKPD untuk melakukan perilaku *dysfunctional*.

Pengaruh Budaya Nasional dari Dimensi Materialisme terhadap Perilaku *Dysfunctional*. Hasil perhitungan PLS menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi materialisme berpengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional*, yang memiliki pengaruh positif sebesar 0,370 dengan nilai *t-statistic* sebesar 4,154 dan signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{4b} diterima. Karena sifat ini menekankan pada materialistis maka akan berpeluang bagi SKPD untuk melakukan perilaku *dysfunctional*.

Pengaruh Budaya Nasional dari Dimensi Kualitas Hidup terhadap Perilaku *Dysfunctional*. Dari hasil *result for inner weights* yang terdapat pada tabel 9 menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi kualitas hidup berpengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional*, yang memiliki pengaruh positif sebesar 0,266 dengan nilai *t-statistic* sebesar 2,685 dan signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{4c} diterima. Karena sifat ini menekankan pada kualitas hidup maka akan berpeluang bagi SKPD untuk melakukan perilaku *dysfunctional*.

Budaya Nasional dari Dimensi Kekuasaan Pejabat Memoderasi hubungan antara Budget Partisipasi, Pengendalian Anggaran dan Struktur Organisasi & Tata Kerja dengan Perilaku *Dysfunctional*. Berdasarkan tabel 9 menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi kekuasaan pejabat yaitu SKPD tidak dapat memoderasi hubungan antara budget partisipasi dengan perilaku *dysfunctional*, yang hanya memiliki pengaruh positif sebesar 0,103 dengan nilai *t-statistic* sebesar 0,497 dan tidak signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di bawah nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{5a} ditolak. Budget partisipasi merupakan penyusunan anggaran yang melibatkan bawahan dalam penelitian ini berarti SKPD secara langsung untuk berpartisipasi membantu atasan yaitu pemerintah pusat dalam penyusunan budget, karena partisipasi bawahan atas dasar partisipasi dan merupakan tanggungjawab yaitu kesadaran dari bawahan dan bukan merupakan wewenang untuk menggunakan kekuasaan dalam penyusunan budget. Dengan demikian kekuasaan SKPD tidak memoderasi hubungan antara budget partisipasi dengan perilaku *dysfunctional*.

Dari hipotesis yang selanjutnya berdasarkan tabel 9 menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi kekuasaan pejabat yaitu SKPD memoderasi hubungan antara pengendalian anggaran dengan perilaku *dysfunctional*, yang memiliki pengaruh positif sebesar 0,829 dengan nilai *t-statistic* sebesar 3,464 dan signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{5b} diterima. SKPD yang mengelola serta menjalankan anggaran secara tidak langsung SKPD berpeluang melakukan perilaku *dysfunctional* dengan menggunakan kekuasaan SKPD tersebut seperti melakukan manipulasi informasi anggaran, merencanakan aktivitas-aktivitas yang tidak jelas yang membawa dampak terhadap anggaran yang diajukan kepada atasan pada

periode yang berikutnya menjadi besar sehingga dari penggunaan anggaran yang telah disepakati berpeluang bagi SKPD untuk melakukan perilaku *dysfunctional* dan akhirnya anggaran tidak dapat dikendalikan dengan baik.

Dan berdasarkan tabel 9 diperoleh hasil dari hipotesis H_{5c} yang menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi kekuasaan pejabat yaitu SKPD tidak dapat memoderasi hubungan antara struktur organisasi & tata kerja dengan perilaku *dysfunctional*, yang memiliki pengaruh negatif sebesar 0,030 dengan nilai *t-statistic* sebesar 0,156 dan tidak signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di bawah nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{5c} ditolak. SOTK merupakan sejumlah aturan yang tertulis, prosedur, kebijakan dan operasi manual yang digunakan untuk menuntun SKPD mengatur deaptemen dari jawaban responden yaitu SKPD pemerintahan propinsi Banten telah melaksanakan aktivitasnya dengan baik sesuai dengan SOTK yang telah ditetapkan apalagi menggunakan kekuasaan SKPD untuk melakukan perilaku *dysfunctional* kemungkinan kecil sekali, yang berarti SOTK dalam setiap dinas/badan pada setiap kabupaten/kota pemerintah daerah propinsi Banten telah dilaksanakan dengan baik.

Budaya Nasional dari Dimensi Materialisme Memoderasi Hubungan antara Budget Partisipasi, Pengendalian Anggaran dan Struktur Organisasi & Tata Kerja dengan Perilaku *Dysfunctional*. Berdasarkan tabel 9 menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi materialisme tidak dapat memoderasi hubungan antara budget partisipasi dengan perilaku *dysfunctional*, yang hanya memiliki pengaruh positif sebesar 0,306 dengan nilai *t-statistic* sebesar 1,264 dan tidak signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di bawah nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{5d} ditolak. Budget partisipasi merupakan penyusunan anggaran yang melibatkan bawahan yaitu SKPD secara langsung untuk berpartisipasi membantu atasan yaitu pemerintah pusat dalam penyusunan budget, karena partisipasi bawahan atas dasar partisipasi dan merupakan tanggungjawab yaitu kesadaran dari bawahan bukan merupakan wewenang SKPD untuk menyusun budget atas dasar materi. Dengan demikian materialisme tidak memoderasi hubungan antara budget partisipasi dengan perilaku *dysfunctional*.

Dari hipotesis yang selanjutnya berdasarkan tabel 9 menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi materialisme memoderasi hubungan antara pengendalian anggaran dengan perilaku *dysfunctional*, yang memiliki pengaruh positif sebesar 0,618 dengan nilai *t-statistic* sebesar 2,626 dan signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{5e} diterima. SKPD mengelola serta menjalankan anggaran dan keuangan dibayangi oleh keinginan untuk mengejar materi maka SKPD tersebut dapat berpeluang melakukan perilaku *dysfunctional* sehingga anggaran tidak dapat dikendalikan dengan baik.

Dan berdasarkan tabel 9 diperoleh hasil dari hipotesis H_{5f} yang menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi materialisme tidak dapat memoderasi hubungan antara struktur organisasi & tata kerja dengan perilaku *dysfunctional*, yang memiliki pengaruh negatif sebesar 0,011 dengan nilai *t-statistic* sebesar 0,045 dan tidak signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di bawah nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{5f} ditolak. Yang artinya budaya nasional dari dimensi materialisme bukan sebagai variabel moderating. Dari jawaban responden yaitu SKPD pemerintahan propinsi Banten telah melaksanakan aktivitasnya dengan baik sesuai dengan SOTK yang telah ditetapkan apalagi untuk melakukan perilaku *dysfunctional* atas dasar materialistis kemungkinan kecil sekali.

Budaya Nasional dari Dimensi Kualitas Hidup Memoderasi Pengaruh antara Budget Partisipasi, Pengendalian Anggaran dan Struktur Organisasi & Tata Kerja dengan Perilaku *Dysfunctional*. Berdasarkan tabel 9 menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi kualitas hidup tidak dapat memoderasi hubungan antara budget partisipasi dengan perilaku *dysfunctional*, yang hanya memiliki pengaruh positif sebesar 0,294 dengan nilai *t-statistic* sebesar 1,171 dan tidak signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di bawah nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{5g} ditolak. Yang artinya budaya nasional dari dimensi kualitas hidup tidak memperkuat maupun memperlemah hubungan antara budget partisipasi dengan perilaku *dysfunctional*, tanpa budaya nasional dari dimensi kualitas hidup pun budget partisipasi memiliki pengaruh terhadap perilaku *dysfunctional*. Dengan kata lain budaya nasional dari dimensi kualitas hidup bukan sebagai variabel moderating. Partisipasi bawahan atas dasar partisipasi dan merupakan tanggungjawab yaitu kesadaran dari bawahan bukan merupakan wewenang SKPD untuk menyusun budget karena atas dasar harus memperhatikan kualitas hidup yang lebih baik. Dengan demikian kualitas hidup tidak memoderasi hubungan antara budget partisipasi dengan perilaku *dysfunctional*.

Dari hipotesis yang selanjutnya berdasarkan tabel 9 menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi kualitas hidup memoderasi hubungan antara pengendalian anggaran dengan perilaku *dysfunctional*, yang memiliki pengaruh positif sebesar 0,644 dengan nilai *t-statistic* sebesar 2,824 dan signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di atas nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{5h} diterima. Yang artinya budaya nasional dari dimensi kualitas hidup sebagai variabel moderating yang dapat memperkuat atau memperlemah hubungan antara pengendalian anggaran dengan perilaku *dysfunctional*. SKPD yang mengelola serta menjalankan anggaran maupun keuangan dibayangi oleh keinginan untuk meningkatkan kualitas hidup yang lebih baik jika hal tersebut dilakukan oleh SKPD itu sendiri yang mengelola dan menjalankan anggaran maka SKPD tersebut dapat berpeluang melakukan perilaku *dysfunctional* sehingga anggaran tidak dapat dikendalikan dengan baik.

Dan berdasarkan tabel 9 diperoleh hasil dari hipotesis H_{5i} yang menunjukkan bahwa budaya nasional dari dimensi kualitas hidup tidak dapat memoderasi hubungan antara struktur organisasi & tata kerja dengan perilaku *dysfunctional*, yang memiliki pengaruh negatif sebesar 0,036 dengan nilai *t-statistic* sebesar 0,145 dan tidak signifikan pada 0,05. Nilai *t-statistic* tersebut berada di bawah nilai kritis $\pm 1,96$, dengan demikian H_{5i} ditolak. Yang artinya budaya nasional dari dimensi kualitas hidup bukan sebagai variabel moderating. Dari jawaban responden yaitu SKPD pemerintahan propinsi Banten telah melaksanakan aktivitasnya dengan baik sesuai dengan SOTK yang telah ditetapkan apalagi untuk melakukan perilaku *dysfunctional* atas dasar materialistis kemungkinan kecil sekali.

PENUTUP

Kesimpulan. Penelitian ini memfokuskan pada sektor publik yaitu pemerintah daerah beda dengan penelitian yang dilakukan oleh Soobaroyen (2006) yang melakukan penelitian empiris pada perusahaan industri, dan penelitian ini telah membuktikan serta mendukung penelitian yang dilakukan oleh Soobaroyen (2006) yaitu budget partisipasi dan pengendalian anggaran berpengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional* sedangkan SOP dalam lingkungan pemerintah daerah disebut sebagai SOTK tidak berpengaruh

terhadap perilaku *dysfunctional*. Penelitian ini berhasil menemukan teori baru dalam akuntansi manajemen, akuntansi sektor publik maupun akuntansi keperilakuan yaitu bahwa budaya nasional memiliki pengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional* dan dengan memasukan budaya nasional dengan tiga dimensi sebagai variabel moderating yaitu kekuasaan pejabat (SKPD), materialisme dan kualitas hidup. Setelah diuji dengan menggunakan program *SmarPLS* yaitu dengan pendekatan SEM variabel moderating interaksi antar variabel diperoleh hasil bahwa dalam penelitian ini hanya pengendalian anggaran saja yang berpengaruh positif terhadap perilaku *dysfunctional* yang dimoderasi oleh budaya nasional dengan tiga dimensi tersebut.

Implikasi dan Saran. Hasil penelitian ini memberikan implikasi praktik bagi sektor publik yaitu pemerintah daerah yang ada di Indonesia pada khususnya. Perilaku *dysfunctional* tidak hanya dipengaruhi oleh alat ukur pengendalian manajemen yang kurang baik saja seperti budget partisipasi, pengendalian anggaran, SOP dan masih banyak alat ukur pengendalian manajemen yang lain, akan tetapi perilaku *dysfunctional* dapat juga dipengaruhi oleh budaya nasional. Dengan demikian teori ini diharapkan dapat memperjelas dan menambah khasanah keilmuan di bidang akuntansi sektor publik, akuntansi manajemen dan akuntansi keperilakuan. Dan bagi pemerintah daerah teori ini sangat penting sekali di dalam memperbaiki sistem pengendalian manajerial dalam menciptakan *Good Governrment Governance*.

DAFTAR RUJUKAN

- Birnberg J.G, and Snodgrass. (1988). Culture and Control: A Survey, *Accounting, Organizations and Society* pp. 447-464
- Chow, C., Shields, M., and A. Wu. (1999). The Importance of National Culture in the Design of and Preference for Management Controls for Multi-Natonal Operations. *Accounting Organizations and Society* 24: 441-461
- Collins, F. (1978). The Interaction of Budget Characteristics and Personality Variables with Budgetary Response Attitudes. *The Accounting Review* 324 – 335
- Dunk, A.S., and H. Nouri. (1998). Antecedents of Budgetary slack: A Literature Review and Synthesis. *Journal of Accounting Literature* 17: 72-96
- Fisher, J. (1995). Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity. *Journal of Accounting Literature* 14:24-53
- Ghozali, I. (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. (1992). The Cross-Cultural Generalizability of the Relation between Participation, Budget Emphasis and Job Related Attitudes. *Accounting, Organization and society*, 17, 1-15
- Hofstede, G., (1994). *Culture and Organizations; Intercultural Cooperation and Its Importance for Survival Software of the Mind*. HarperCollins Publishers
- Hopwood, A.G., (1972). 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
- Lukka, K. (1988). Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organizations and Society* 13: 205-21
- 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.
- Merchant, (1985). Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study. *Accounting, Organizations and Society* 10:67-85
- Merchant, and J.F, Manzoni. (1989). 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. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting, Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 413-428
- Robbins, S.P. (2006). *The Decison Making Process*. NJ: Prentice-Hall
- _____. (2006). *Organizational Behavior: Concepts, Controversies, Applications* 7th. NJ: Prentice-Hall
- Soobaroyen Teerooven. (2006). Management Control System and Dysfunctional Behavior: an Empirical Investigation. *Accounting Behavior*. Email: trs@aber.ac.uk
- 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