

Pengaruh Sistem Pengendalian Manajemen pada Perilaku Disfungsional (Survei pada BUMN Kategori Industri Strategis di Indonesia Tahun 2015-2016)

Karsam^{a*}

^aUniversitas Pembangunan Jaya, karsam.sunaryo@upj.ac.id, Indonesia

Abstract. The objective of this study is to analyse the influence organization culture to management control systems and its impact to dysfunctional behavior. The study was conducted on twelve (12) state-owned enterprises strategic industries (BUMNIS) in Indonesia on 2015-2016 year. This study is hypothesis testing research with 12 samples that selected based on criteria survey method explanation, the data sources obtained from respondents consisting of top management, the board of directors and the internal control unit 60 (sixty) people (at response rate 100%). Questionnaire sent by researcher visiting. Analysis of data using structural equation modelling (SEM) with PLS approach. The results showed there is influence organization culture to management control systems and dysfunctional behavior.

Keywords: dysfunctional behavior, management control system, organizational culture

Pendahuluan

Semakin cepat perubahan yang terjadi dalam lingkungan bisnis. Terjadi perubahan paradigma dari *comparative advantage* ke *competitive advantage* yang menuntut perusahaan untuk dapat bersaing secara tepat, efisien dan efektif dalam penggunaan sumberdaya yang dimiliki perusahaan. Badan Usaha Milik Negara (BUMN) merupakan perusahaan yang dimiliki oleh negara yang harus mengalokasikan sumber dayanya secara efisien dan efektif dalam rangka mencapai tujuannya, untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat sebagai salah satu implementasi *public service obligations* (UU No. 19/2003).

Peran BUMN dalam meningkatkan perekonomian bangsa dan persaingan di dunia internasional sangatlah penting. Berdasarkan penjelasan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara (BUMN), BUMN mempunyai peran strategis sebagai pelaksana

pelayanan publik, penyeimbang kekuatan-kekuatan swasta besar, dan turut membantu pengembangan usaha kecil/koperasi. BUMN juga merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang signifikan dalam bentuk berbagai jenis pajak, dividen dan hasil privatisasi. Sebagai salah satu pelaku ekonomi, BUMN dituntut menjalankan peran strategis dalam pembangunan nasional. Agar BUMN dapat selalu menjalankan peran strategisnya diperlukan langkah inovasi dan perangkat kebijakan yang dapat mendorong perkembangan BUMN ke arah yang lebih baik, efisien dan efektif.

Masterplan BUMN 2010-2014 kebijakan *rightsizing/reorganisasi* dilaksanakan melalui lima jenis tindakan, yaitu; (1) *standalone*; (2) *merger/konsolidasi*; (3) *holding*; (4) *divestasi*; (5) *likuidasi*. Sementara menurut hasil penelitian World Bank (2004) yang dikutip oleh Dwijowiyoto (2008) untuk dapat meningkatkan efisiensi pasar dan menghadapi persaingan, BUMN di Indonesia harus berupaya mengadakan langkah perbaikan dan

*Corresponding author. E-mail: karsam.sunaryo@upj.ac.id

membenahi berbagai aktivitas, diantaranya strukturisasi usaha, pengurangan jumlah karyawan, penerapan sistem pengendalian manajemen, dan kebijakan strategis lainnya. Setyanto (2005) menegaskan bahwa BUMN yang tidak melakukan langkah perbaikan akan menghadapi kesulitan terutama kesulitan keuangan.

BUMN telah mencapai tujuan awal sebagai agen pembangunan dan pendorong terciptanya korporasi, namun tujuan tersebut dicapai dengan biaya yang relatif tinggi. BUMN kategori industri strategis dapat menghasilkan berbagai produk berbasis teknologi dan inovasi tinggi, tentu dengan nilai tambah ekonomi yang tinggi pula (investor.co.id, 2012). Meskipun di satu sisi BUMN mempunyai kewajiban memenuhi kebutuhan publik, namun sebagai suatu badan usaha, BUMN harus berupaya mencapai tujuan jangka pendek ataupun tujuan strategiknya agar tidak membebani keuangan negara (Didu, 2009).

Peran BUMN dalam meningkatkan perekonomian bangsa dan persaingan di dunia internasional sangatlah penting. Berdasarkan penjelasan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara (BUMN), BUMN mempunyai peran strategis sebagai pelaksana pelayanan publik, penyeimbang kekuatan-kekuatan swasta besar, dan turut membantu pengembangan usaha kecil/koperasi. BUMN juga merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang signifikan dalam bentuk berbagai jenis pajak, dividen dan hasil privatisasi. Sebagai salah satu pelaku ekonomi, BUMN dituntut menjalankan peran strategis dalam pembangunan nasional. Agar BUMN dapat selalu menjalankan peran strategisnya diperlukan langkah inovasi dan perangkat kebijakan yang dapat mendorong perkembangan BUMN ke arah yang lebih baik, efisien dan efektif.

Sistem pengendalian manajemen merupakan alat yang digunakan manajemen organisasi untuk mencapai tujuan organisasi (Anthony & Govindarajan, 2007). Hal senada dikatakan Widener & Selto (1999) bahwa sistem pengendalian manajemen dirancang untuk membantu manajemen dalam merencanakan dan mengendalikan aktivitas organisasi. Lebih lanjut dikatakan bahwa fungsi sistem pengendalian manajemen adalah untuk mempengaruhi perilaku pegawai dan manajer dengan cara memotivasinya (Widener & Selto, 1999). Pendapat senada diungkapkan Blocher et al. (2001) yang menyebutkan bahwa fungsi sistem pengendalian manajemen adalah mempengaruhi perilaku manajer dengan cara memotivasi, memberikan insentif yang

tepat, memberikan penghargaan atas pencapaian target manajer.

Berdasarkan pendapat Anthony & Govindarajan (2007) dan Whelen & Hunger (2012), hal tersebut diduga karena penerapan sistem pengendalian manajemen telah gagal dan tidak efektif. Sistem pengendalian manajemen merupakan alat yang digunakan manajemen organisasi untuk mencapai tujuan organisasi (Anthony & Govindarajan, 2007). Hal senada dikatakan Widener & Selto (1999) bahwa sistem pengendalian manajemen dirancang untuk membantu manajemen dalam merencanakan dan mengendalikan aktivitas organisasi.

Sistem pengendalian manajemen dalam setiap organisasi bersifat kontinjen terhadap faktor internal dan eksternal (Cadez & Guilding, 2008). Menurut Hoque (2004), menjelaskan bahwa kunci untuk memformulasikan sistem pengendalian manajemen adalah memahami ketergantungan sistem pengendalian manajemen berdasarkan berbagai komponen. Hoque (2004) selanjutnya menjelaskan bahwa sistem pengendalian manajemen dipengaruhi oleh perilaku persaingan, sifat industri dan perubahan lingkungan bisnis. Melalui sistem pengendalian manajemen yang baik diharapkan implementasi strategi menjadi efektif dalam mencapai tujuan perusahaan baik tujuan jangka pendek maupun jangka panjang (Victor, 2007). Dengan demikian apabila tidak tercapainya perolehan laba, maka diduga adalah adanya kegagalan dalam penerapan sistem pengendalian manajemen dan implementasi strategi yang tidak tepat.

Tujuan pokok dari sistem pengendalian manajemen adalah mengarahkan setiap anggota organisasi untuk senantiasa bertindak (berperilaku) selaras dengan tujuan organisasi sesuai prinsip *goal congruence* (Anthony et al., 1992).

Fakta penerapan sistem pengendalian manajemen yang gagal terjadi pada BUMN-IS, di mana selama 6 (enam) tahun terakhir sejak tahun 2008-2013, beberapa BUMN-IS mengalami kerugian hampir setiap tahun secara berturut-turut. BUMN-IS yang mengalami kerugian selama kurun waktu 6 tahun terakhir secara berturut-turut adalah PT PAL Indonesia sebesar Rp2,343 milyar. Kemudian BUMN-IS yang mengalami kerugian yang cukup signifikan dalam dua tahun terakhir (2012-2013) adalah PT Dok Surabaya, PT Batan Teknologi, PT Dok Kodja, PT Dok Surabaya, PT INKA, PT BBI, dan PT Krakatau Steel. Kerugian yang berturut-turut mengakibatkan 4 BUMN-IS memiliki total ekuitas negatif yaitu PT Dok & Kodja Bahari, PT Dok & Perkapalan Surabaya, PT PAL Indonesia, dan PT Boma Bisma Indonesia.

Sedangkan PT Batan Teknologi mempunyai urutan posisi keuangan terkecil dari 12 (dua belas) BUMN-IS.

Prasentono (2003) dalam hal pemberian kewenangan monopoli dalam kegiatan BUMN menyebabkan BUMN menjadi tidak efisien. Mayoritas BUMN tidak memiliki budaya perusahaan (*corporate culture*), visi dan misi perusahaan; sesuai dengan pendapat Peranto (2012), budaya kerja pada BUMN dipandang tidak kondusif, bersifat menunggu, tidak kreatif, tidak berpikir global dan sangat birokratis. Akibatnya menurut Hidayat (2012) kinerja BUMN tahun 2011 mencatatkan kerugian sebanyak Rp3,2 Trilyun dari 23 perusahaan BUMN. Berdasarkan data tahun 2011, rugi terbesar pada tahun 2011 dialami PT Pal Indonesia yang mencapai Rp1,323 triliun, disusul PT Merpati Nusantara Airlines sebesar Rp778,649 miliar. Selanjutnya, PT Dirgantara Indonesia Rp356,527 miliar, PT Danareksa Rp287,37 miliar, PT Bahana PUI Rp143,977 miliar, PT Perkebunan Nusantara XIV Rp113,84 miliar. Adapun rugi terkecil yaitu PT Inhutani III sebesar Rp58 juta, PT Industri Kapal Indonesia (Laporan Keuangan Audited 2010) rugi sebesar Rp805 juta, dan PT PDIP Batam sebesar Rp1,3 miliar.

Menurut Habibie (2012), fokus industri strategis telah bergeser pada keuntungan sesaat atau keuntungan jangka pendek per generasi semata. Fakta tersebut yang diduga menjadi pemicu terjadinya perilaku *dysfunctional* dari pengelola BUMN-IS.

Gordon (1999) menyatakan bahwa perilaku disfungsi bisa ditunjukkan dengan adanya rendahnya semangat kerja, ketidaksiplinan kerja, ketidakpuasan rendahnya kualitas kerja, kecenderungan meninggalkan organisasi dan rendahnya motivasi kerja

Tujuan pokok dari sistem pengendalian manajemen adalah mengarahkan setiap anggota organisasi untuk senantiasa bertindak (berperilaku) selaras dengan tujuan organisasi sesuai prinsip *goal congruence* (Anthony et al., 1992). Agar *goal congruence* tercapai, maka penerapan sistem pengendalian manajemen berperan sebagai pemantauan (*monitoring*) dan pengaturan (*regulating*) terhadap perilaku manajer dalam organisasi (Soobaroyen, 2006).

Dalam faktanya, perilaku-perilaku disfungsi para manajer unit pertanggungjawaban selalu terjadi. Perilaku *dysfunctional* merupakan perilaku manajer yang menyimpang sebagai respon terhadap kebijakan yang telah ditetapkan *principal* (Soobaroyen, 2006) yang tercermin adanya ketidakmampuan pusat

pertanggungjawaban dalam merealisasikan anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Menurut Amir (2013) BUMN sangat rentan terhadap potensi perilaku *dysfunctional*. Perilaku *dysfunctional* tersebut adalah perilaku sebagai respon yang tidak sesuai dengan keinginan pembuat kebijakan/*principal*.

Baik perolehan laba maupun akumulasi kerugian BUMN selalu menjadi perhatian para pemakai laporan keuangan. Jin & Machfoed (1998) menyatakan bahwa informasi keuangan tersebut menjadi dasar penilaian kinerja manajer dan berpotensi memicu timbulnya perilaku yang tidak sesuai (*dysfunctional behaviour*). Perilaku manajer yang tidak sesuai tersebut antara lain perilaku manajer memanipulasi laba guna meningkatkan kinerja perusahaan.

Kerangka Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

Budaya Organisasi

Budaya organisasi adalah seperangkat nilai yang mengendalikan interaksi antara satu individu dalam organisasi dengan individu dalam organisasi, atau organisasi lain sebagai pemasok, dan anggota masyarakat yang dilayani. Budaya organisasi dibentuk oleh para individu, dalam organisasi, etika organisasi yang dianut, hak kepegawaian yang diberikan kepada tiap pegawai dan juga jenis struktur organisasi itu sendiri. Budaya organisasi juga membentuk dan mengendalikan perilaku dalam keorganisasian. Budaya organisasi mempengaruhi cara individu merespons dan menafsirkan segala situasi dan permasalahan yang ada di dalam organisasi. Budaya organisasi mencerminkan bagaimana melakukan pekerjaan dalam organisasi. Budaya organisasi dapat mencerminkan budaya kerja (Lembaga Administrasi Negara, 2007). Kesesuaian antara individu dengan budaya baik organisasi maupun budaya setempat sangat penting. Emmons (1986) mengungkapkan bahwa individu merasa tidak nyaman dalam suatu lingkungan akan mengalami ketidakberdayaan dan kekhawatiran. Sebaliknya kalau ia merasa nyaman dengan lingkungannya ia akan memperlihatkan sifat positif dan memilih tinggal lebih lama dalam lingkungan tersebut. Lebih jauh, kesesuaian antara individu dengan budaya organisasi di mana ia bekerja, akan menimbulkan kepuasan kerja, komitmen kerja dan akan mendorong individu untuk bertahan pada suatu perusahaan dan karir dalam jangka panjang. (Kotter & Heskett, 1992; Wallach, 1983; O'Reilly III, 1991).

Manager harus dapat menangani budaya mengingat budaya itu penting tetapi tidak berwujud. Manager harus memahami budaya saat ini dan kemudian memutuskan apakah sebaiknya dipertahankan atau diubah. Menurut Griffith (2002), budaya dapat menjadi alat organisasi yang ampuh yang dapat membentuk efektivitas keseluruhan perusahaan dan keberhasilan jangka panjang perusahaan. Menurut Wallach (1983) dan Hood & Koberg (1992), terdapat tiga budaya organisasi, yaitu budaya birokrasi, inovatif, dan suportif. Wallach (1983) menyatakan pula bahwa kinerja seseorang dan hasil kerja yang baik, termasuk kepuasan kerja dan kreativitas tergantung pada kesesuaian antara karakteristik orang tersebut dengan budaya organisasi.

Sistem Pengendalian Manajemen

Anthony & Govindarajan (2007) mengemukakan sistem pengendalian manajemen merupakan alat (*tools*) atau cara yang terstruktur yang digunakan oleh manager untuk memastikan bahwa orang-orang yang diawasinya mengimplementasikan strategi yang dimaksudkan. Menurut Soobaroyen (2006), yang dimonitor atau yang diatur dalam sistem pengendalian manajemen adalah kinerja dari perilaku manager di dalam mengelola perusahaan yang akan dipertanggungjawabkan kepada *stakeholders*.

Sedangkan Wheelen & Hunger (2012) menjelaskan bahwa "*strategy formulation is the development of long-range plans for the effective management of environmental opportunities and Threats, in light of corporate strengths and weaknesses (SWOT). It includes defining the corporate mission, specifying achievable objectives, developing strategies, and setting policy guidelines.*"

Selanjutnya, Anthony & Govindarajan (2007) menjelaskan bahwa pengendalian manajemen ini berada di antara formulasi strategi dan pengendalian tugas. Formulasi strategi lebih fokus pada jangka panjang, pengendalian tugas berfokus pada jangka pendek, dan pengendalian manajemen berada diantaranya. Formulasi strategi menggunakan data perkiraan masa yang akan datang secara umum, pengendalian tugas menggunakan data akurat saat ini, dan pengendalian manajemen terletak diantaranya.

Tujuan pengendalian manajemen menurut Blocher et al. (2001) adalah (a) memotivasi manager-manager untuk memunculkan suatu tingkat usaha yang tinggi untuk mencapai tujuan-tujuan manajemen puncak; (b) memberikan insentif yang tepat pada manager-manager untuk membuat keputusan-keputusan yang konsisten

dengan tujuan manajemen puncak; (c) secara adil menentukan penghargaan yang diperoleh oleh manager atas usaha dan keterampilan mereka, atas keefektifan pembuatan keputusan mereka.

Perilaku Dysfunctional

Definisi perilaku organisasi menurut Moorhead & Griffin (1995) bahwa "*organization behavior is the study of human behavior in organization settings, the interface between human behavior and the organization, and the organization itself.*"

Sementara itu, Schemerhorn, Hunt & Osborn (2001) menyatakan bahwa "*organization behavior is the study of individuals and groups in organizations. It is a body of knowledge that has special implications for the ways in which managers interact and manage employee in any work setting while striving to improve organizational performance.*"

Adapun menurut Luthan (2002) bahwa "*organization behavior can be defined as the understanding prediction and management of human behavior in organization.*"

Kemudian menurut Robbins (1998) bahwa "*organizational behavior is a field of study that investigates the impact that individuals, groups, and structure have on behavior within organizations, for the purpose of applying such knowledge toward improving on organization's effectiveness.*"

Berdasarkan pada pernyataan di atas, maka dapat dipahami bahwa perilaku organisasi adalah suatu studi yang menyangkut tingkah laku manusia dalam organisasi. Ilmu perilaku organisasi membahas mengenai aspek yang ditimbulkannya dari pengaruh organisasi terhadap manusia ataupun sebaliknya dengan suatu tujuan yaitu tercapainya keefektifan dalam organisasi tersebut.

Sementara itu, menurut Robbins (1998) bahwa "*organizational behavior is an applied behavior science that is built on contributions from a number of behavioral disciplines. The predominant areas are psychology, sociology, social psychology, anthropology, and political science. Psychology have contribute and most to expanded include learning, perception, personality, training, leadership effectiveness, need and motivational forces, job satisfaction, decision making process, performance appraisals, attitude measurement, employee selection techniques, job design and work stress.*"

Dengan demikian maka perilaku organisasi merupakan ilmu terapan yang dibangun atas berbagai kontribusi dari sejumlah disiplin ilmu perilaku. Secara

khusus, salah satu dari ilmu perilaku tersebut adalah psikologi yang di dalamnya mencakup bidang motivasi dan psikologi sosial, sikap dan perubahannya. Hal ini sesuai dengan pernyataan Robbins (1998) bahwa *“as we have already indicated, attitudes lie behind many of the significant and dramatic instances of man’s behavior. It is for this reason that many psychologist regard of attitudes as the central problem of social psychology.”*

Sehubungan dengan faktor psikologis maupun sosial psikologis yang berkaitan dengan perilaku manusia tersebut, maka pada dasarnya perilaku manusia bisa merupakan perilaku fungsional maupun perilaku disfungsional. Pada dasarnya, perilaku fungsional maupun perilaku disfungsional yang dilakukan individu tidak ada yang membatasinya dan tergantung pada individu sendiri yang melakukannya.

Secara khusus, definisi perilaku disfungsional menurut Davis & Newstrom (1995) bahwa *“a change is considered functional when it is favourable for the system. When a change creates unfavorable effects for the system. It is dysfunctional.”*

Adapun menurut Gibson, Ivancevich & Donnelly jr (1999) bahwa *“a dysfunctional conflict is any confirmation or interaction between groups that harms the organization or hinders the achievement of organizational goals.”*

Berdasarkan pada pernyataan di atas, maka dapat dipahami bahwa terdapat suatu perbedaan antara perilaku fungsional dengan perilaku disfungsional. Adapun perbedaan tersebut tergantung dari beberapa faktor sesuai dengan pernyataan Gordon (1999).

Budaya Organisasi dan Sistem Pengendalian Manajemen

Sawitri (2011) meneliti tentang interaksi budaya organisasi dengan sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja unit bisnis perusahaan industri manufaktur dan jasa di Indonesia. Hasil penelitian yang dilakukan menunjukkan bahwa budaya organisasi tidak memperkuat hubungan antara atribut dan mekanisme sistem pengendalian manajemen dengan kinerja unit bisnis. Namun penelitian yang dilakukan oleh Fajar & Al-Kautsar (2012) meneliti dengan topik yang sama pada perusahaan BUMN di Bandung menunjukkan hasil bahwa budaya organisasi mempengaruhi sistem pengendalian manajemen dan secara signifikan mempengaruhi tingkat kesehatan perusahaan.

Pengaruh Sistem Pengendalian Manajemen terhadap Perilaku Disfungsional

Anthony & Govindarajan (2007) mengemukakan sistem pengendalian manajemen merupakan alat (*tools*) atau cara yang terstruktur yang digunakan oleh manajer untuk memastikan bahwa orang-orang yang diawasinya mengimplementasikan strategi yang dimaksudkan. Anthony & Govindarajan (2007) juga mengemukakan bahwa sistem pengendalian manajemen mempengaruhi perilaku manusia. Menurut Soobaroyen (2006), yang dimonitor atau yang diatur dalam sistem pengendalian manajemen adalah kinerja dari perilaku manajer di dalam mengelola perusahaan yang akan dipertanggungjawabkan kepada *stakeholders*.

Menurut (Anthony & Govindarajan, 2005) penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang berhubungan dengan pengintegrasian program-program yang sebelumnya bersifat individual ke dalam pusat-pusat pertanggungjawaban. Dengan demikian bila proses penganggaran berlangsung baik, maka penafsiran biaya pendapatan, laba dan penghasilan yang diharapkan dapat tercapai dengan baik.

Perilaku *dysfunctional* merupakan respon perilaku manajer yang melakukan penyimpangan dari kebijakan yang telah ditetapkan *principal* (Soobaroyen, 2006). Selanjutnya menurut Merchant (2008) bahwa tidak terdapat sistem pengendalian yang secara universal selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan. Sistem pengendalian akan berbeda-beda di tiap-tiap organisasi yang berdasarkan pada faktor organisatoris dan faktor situasional. Otley (1980), teori kontinjensi dapat digunakan untuk menganalisis desain dan sistem akuntansi manajemen untuk memberikan informasi yang dapat digunakan perusahaan untuk berbagai macam tujuan dan untuk menghadapi persaingan.

Berdasarkan pada teori kontinjensi maka, sistem pengendalian manajemen seperti standar prosedur pengoperasian, partisipasi anggaran, ketergantungan pada pengukuran kinerja akuntansi perlu digeneralisasi dengan mempertimbangkan faktor organisasional dan situasional.

Soobaroyen (2005) melakukan penelitian mengenai hubungan antara sistem pengendalian manajemen dengan perilaku *dysfunctional* pada manajer fungsional di Australia, dan menemukan sistem pengendalian manajemen bisa meningkatkan ataupun mengurangi tingkat perilaku *dysfunctional*.

Metode Penelitian

Populasi dan Sampel

Penelitian ini menggunakan metode survei penjelasan (*explanatory survey method*) untuk menguji hipotesis yang telah dirumuskan sebelumnya. Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh budaya organisasi terhadap sistem pengendalian manajemen dan dampaknya pada perilaku disfungsi. Selain itu dalam penelitian ini akan dijelaskan hubungan diantara variabel-variabel melalui pengujian hipotesis (Cooper & Shindler, 2001; Sekaran, 2003).

Metode survei ini dimaksudkan untuk memperoleh fakta-fakta, mencari keterangan-keterangan faktual serta berusaha untuk menggambarkan gejala-gejala dari praktek yang sedang berlangsung (Nazir, 2005). Sedangkan Jogiyanto (2008) menyebutkan bahwa metode survei adalah pengumpulan data primer dengan memberikan pertanyaan-pertanyaan kepada responden-responden secara tertulis. Instrumen yang digunakan berupa kuesioner yang diberikan kepada 60 sampel yang telah ditentukan peneliti.

Teknik Pengumpulan Data

Dalam penelitian ini, data primer diperoleh melalui penelitian lapangan yaitu dengan mengadakan observasi, wawancara, dan memberikan daftar pertanyaan (kuesioner). Kuesioner adalah suatu cara pengumpulan data dengan menyebarkan daftar pertanyaan (kuisisioner) kepada responden, dengan harapan mereka akan memberikan respon atas daftar pertanyaan tersebut. Data penelitian ini dikumpulkan dengan cara mengirim kuesioner ke responden secara langsung. Selain menggunakan kuisisioner, teknik ini termasuk dengan cara wawancara yang sudah tentu melakukan pertanyaan-pertanyaan pula (Umar, 2003).

Tabel 1
Pemberian Skor Jawaban

Pernyataan	Skor Pernyataan Positif	Skor Pernyataan Negatif
Sangat Setuju	5	1
Setuju	4	2
Netral	3	3
Tidak Setuju	2	4
Sangat Tidak setuju	1	5

Sumber: Nazir (2005)

Untuk memperoleh data tentang pengaruh pengaruh budaya organisasi terhadap sistem pengendalian manajemen dan dampaknya kepada perilaku

dysfunctional, peneliti membuat pernyataan dengan menggunakan skala likert. Dalam skala likert, jawaban yang dikumpulkan dapat berupa pernyataan positif ataupun pernyataan negatif.

Operasionalisasi Variabel

Untuk mengukur variabel dalam penelitian ini, peneliti menentukan indikator-indikator yang dibangun berdasarkan kajian teori dan penelitian sebelumnya. Variabel budaya organisasi menggunakan indikator pola komunikasi interpersonal, budaya partisipatif, struktur organisasi (Deft, 1998).

Sementara itu untuk variabel sistem pengendalian manajemen diukur dengan dua dimensi utama yaitu struktur pengendalian manajemen dan proses pengendalian manajemen (Anthony & Govindarajan, 2007; Marciello & Kriby, 1997).

Variabel perilaku disfungsi diukur dengan dimensi perilaku *dysfunctional* yaitu manipulasi informasi (*dysfunctional behavior-information manipulation*) & manipulasi ukuran kinerja dengan indikator penghalusan (*smoothing*), pembiasaan dan pemfokusan (*biasing & focusing*), penyaringan (*filtering*), perbuatan-perbuatan yang melanggar atau pemalsuan (*illegal acts or falsification*) (Jaworski & Young, 1992; Hirst, 1981; Soobareyen, 2006).

Hasil dan Pembahasan

Deskripsi Data Penelitian

Penelitian ini dilakukan pada Badan Usaha Milik Negara Industri Strategis (BUMN-IS) sebanyak 12 BUMN-IS di Indonesia. Adapun yang menjadi unit observasi (responden) dalam penelitian ini adalah manajemen puncak (*top management*), yaitu dewan direksi dan satuan pengendalian intern berjumlah 5 orang dari setiap BUMNIS. Alasan pemilihan responden ini adalah bahwa *top management* dalam konteks sistem pengendalian manajemen merupakan orang yang bertanggung jawab dalam merencanakan aktivitas, mengendalikan, mengarahkan dan mempengaruhi perilaku anggota organisasi dalam mencapai tujuan organisasi. Kuisisioner disebarkan dengan cara didatangi satu persatu ke BUMN yang menjadi sampel dalam penelitian ini.

Budaya Organisasi

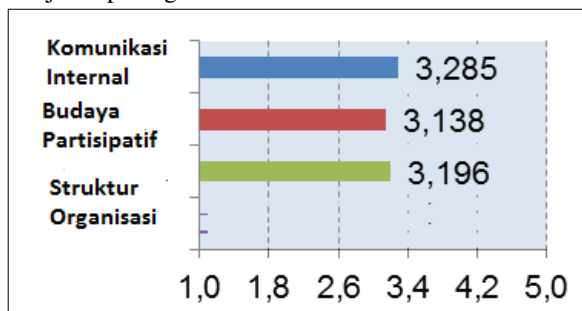
Secara keseluruhan untuk rekapitulasi tanggapan dari 12 Badan Usaha Milik Negara Industri Strategis (BUMN-IS) di Indonesia, dilihat dari capaian rata-rata, persentase dan kategorinya untuk variabel ini dan indikator-indikatornya dapat disajikan pada tabel berikut.

Tabel 2
Capaian Skor Rata-Rata, Standar Deviasi, Persentase, dan Kategori untuk Variabel Laten Budaya Organisasi (X)

Variabel Manifes	Rerata	SD	Persentase	Kategori
Komunikasi Interpersonal	3,285	0,954	65,70	Cukup
Budaya Partisipatif	3,138	0,930	62,76	Cukup
Struktur Organisasi	3,196	0,988	63,92	Cukup
Budaya Organisasi (X)	3,201	0,944	64,02	Cukup

Sumber: Pengolahan Data Primer (2016)

Dilihat dari rentang skor idealnya, capaian skor rata-rata untuk setiap dimensi pada variabel ini dapat disajikan pada gambar berikut.



Gambar 1. Grafik Capaian Skor Rata-Rata

Berdasarkan hasil penelitian ini, implementasi budaya organisasi komunikasi interpersonal yang paling banyak digunakan oleh BUMN-IS. Ini dimungkinkan karena BUMN-IS merupakan badan usaha yang dimiliki negara yang memerlukan komunikasi interpersonal untuk menghasilkan produk-produk yang bersifat strategis.

Sistem Pengendalian Manajemen

Sistem pengendalian manajemen (y) merupakan variabel endogen yang terdiri atas dua indikator (variabel manifes), yaitu (1) struktur pengendalian manajemen dan (2) proses pengendalian manajemen. Secara keseluruhan, variabel ini terdiri atas 16 item pernyataan. Rekapitulasi tanggapan dari 12 Badan Usaha Milik Negara Industri Strategis (BUMN-IS) di

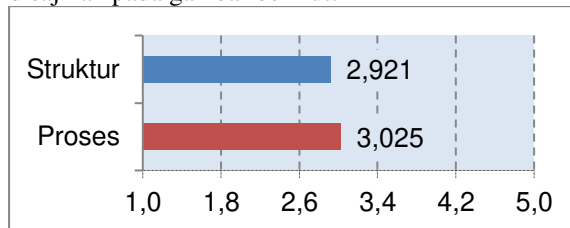
Indonesia, dilihat dari capaian rata-rata, persentase dan kategorinya untuk variabel ini dan indikator-indikatornya dapat disajikan pada tabel berikut.

Tabel 2
Capaian Skor Rata-Rata, Standar Deviasi, Persentase, dan Kategori untuk Variabel Laten Sistem Pengendalian Manajemen (Y)

Variabel Manifes	Rerata	SD	Persentase	Kategori
Struktur Pengendalian Manajemen	2,921	1,040	58,41	Cukup
Proses Pengendalian Manajemen	3,025	1,051	60,50	Cukup
SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN (Y)	2,999	1,049	59,98	Cukup

Sumber: Pengolahan Data Primer (2016)

Dilihat dari rentang skor idealnya, capaian skor rata-rata untuk setiap dimensi pada variabel ini dapat disajikan pada gambar berikut.



Gambar 2 Grafik Capaian Skor Rata-Rata

Berdasarkan data dari tabel dan gambar tersebut dapat dilihat bahwa secara keseluruhan variabel laten sistem pengendalian manajemen (Y) ini mendapatkan capaian skor rata-rata sebesar 2,999 (dari rentang interval 1,000 – 5,000) dan persentase capaian sebesar 59,98%. Dengan demikian variabel ini termasuk pada kategori sedang. Hal ini berarti bahwa pada umumnya sistem pengendalian manajemen pada perusahaan-perusahaan yang diteliti sudah cukup tinggi.

Tabel dan gambar tersebut menunjukkan bahwa indikator (variabel manifes) yang termasuk pada kategori yang relatif lebih tinggi dibandingkan indikator lainnya adalah indikator proses pengendalian manajemen. Dengan demikian indikator proses pengendalian manajemen lebih kentara dibandingkan dengan struktur pengendalian manajemen.

Pembahasan

Berdasarkan hasil rerata skor tersebut dari komunikasi interpersonal mencapai skor rerata tertinggi yaitu 3,285 dan struktur organisasi adalah

sebesar 3,196. Ini dimungkinkan karena BUMN-IS merupakan badan usaha yang dimiliki negara dengan menghasilkan produk-produk industri strategis, khusus sesuai dengan kapasitas dan teknologi pada BUMN masing-masing industri strategis.

Berdasarkan data dapat dilihat bahwa secara keseluruhan variabel laten budaya organisasi ini mendapatkan capaian skor rata-rata sebesar 3,201 (dari rentang interval 1,000-5,000) dan persentase capaian sebesar 64,02%. Dengan demikian variabel ini termasuk pada kategori Cukup.

Berdasarkan model persamaan struktural tersebut dapat diketahui besarnya pengaruh budaya organisasi terhadap sistem pengendalian manajemen adalah 0,284 atau 28,4%. Uji signifikansi menunjukkan bahwa t-hitung sebesar 2,028 lebih besar dari t-tabel sebesar 1,995. Dengan demikian nilai koefisien jalur setiap variabel independen budaya organisasi berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen sistem pengendalian manajemen. Berdasarkan perhitungan tersebut, hipotesis dapat diterima.

Dengan demikian bahwa budaya organisasi yang diterapkan dalam BUMN-IS melalui komunikasi interpersonal, budaya partisipatif, dan struktur organisasi terhadap adanya penentuan pusat-pusat pertanggungjawaban dalam perusahaan, adanya perumusan dan penyusunan program, adanya penyusunan anggaran perusahaan, adanya pelaksanaan dan pengukuran atas aktivitas dan anggaran, adanya pengevaluasian prestasi yang dicapai perusahaan. Semua indikator baik struktur maupun proses sangat dipegaruhi oleh budaya organisasi.

Berdasarkan model persamaan struktural tersebut dapat diketahui besarnya pengaruh sistem pengendalian manajemen terhadap perilaku disfungsi adalah 0,481 atau 48,1. Uji signifikansi menunjukkan bahwa t-hitung sebesar 2,048 lebih besar dari t-tabel sebesar 1,972. Dengan demikian nilai koefisien jalur setiap variabel sistem pengendalian manajemen berpengaruh signifikan terhadap variabel perilaku disfungsi. Berdasarkan perhitungan tersebut, hipotesis dapat diterima.

Untuk menghasilkan produk-produk tersebut perusahaan BUMN-IS memerlukan pendapatan yang tidak sedikit, sementara pengeluaran untuk proses produksi sangat tinggi. Sehingga seringkali berulang BUMN-IS meminta tambahan penyertaan modal pemerintah melalui DPR. Pada pelaksanaan permintaan tambahan dana modal pemerintah tersebut patut diduga terjadinya *budgetary slack*. Inilah yang dapat dikatakan fakta empiris yang menunjukan terjadinya perilaku *dysfunctional* sebagai akibat

kurang diterapkannya secara penuh sistem pengendalian manajemen di BUMN-IS.

Tahap perencanaan telah menjadi perhatian beberapa peneliti, terutama terkait dengan isu *budgetary slack* dan *participative budgeting* (Mardiasmo, 2001; Henrika & Mardiasmo, 2002; Yuhertiana, 2004). Yuhertiana (2004) menemukan bahwa *participative budgeting* masih bersifat semu (*pseudo*). Di sisi lain *budgetary slack* yang terjadi masih cukup besar. Isu perilaku dalam aspek ratifikasi anggaran sangat kental dengan nuansa politis. Tarik ulur kepentingan eksekutif dan legislatif sering terjadi, tahapan yang alot sehingga menyebabkan mundurnya jadwal pengesahan APBN termasuk RKAP yang diajukan oleh BUMN-IS sehingga *top manajemen* BUMN-IS harus membuat RKAP yang sesuai dengan arahan pemerintah agar tidak menimbulkan perilaku disfungsi.

Hal tersebut di atas mendukung pernyataan teori dan hasil penelitian terdahulu bahwa sistem pengendalian manajemen dapat menentukan perilaku *dysfunctional*. Sistem pengendalian manajemen dapat memperlemah atau memperkuat perilaku *dysfunctional*.

Nilai R^2 sebesar 0,701 atau 70,1% menunjukkan keragaman atau variansi konstruk sistem pengendalian manajemen yang mampu dijelaskan oleh konstruk budaya organisasi. Sisanya sebesar 0,299 atau 29,9% dipengaruhi oleh faktor lain di luar model ini. Nilai F-hitung sebesar 35,96 lebih besar dari F-tabel sebesar 2,35. Dengan demikian pengaruh ini signifikan.

Berdasarkan data hasil penelitian, responden menilai bahwa budaya organisasi pada BUMN-IS termasuk pada kategori cukup baik. Responden menilai bahwa budaya organisasi yang diterapkan pada BUMN-IS tersebut memerlukan sistem pengendalian manajemen. Hal tersebut di atas mendukung oleh apa yang dinyatakan Deft (1998) bahwa budaya organisasi perusahaan, dalam melaksanakan aktivitas operasionalnya perusahaan diarahkan kepada pencapaian tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya. Sistem pengendalian manajemen merupakan salah satu alat untuk mengimplementasikan strategi yang dapat memotivasi seluruh anggota organisasi agar mampu mencapai tujuan.

Kesimpulan, Keterbatasan dan Saran

Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan, serta pembahasan yang telah diuraikan sebelumnya, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut: terdapat pengaruh budaya organisasi terhadap sistem pengendalian manajemen dan berdampak pada perilaku disfungsional. Dengan kata lain bahwa sistem pengendalian manajemen dapat mempengaruhi perilaku disfungsional yang ditentukan oleh budaya organisasi.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis yang menunjukkan adanya hubungan antar variabel budaya organisasi maka faktor ini harus menjadi perhatian manajemen perusahaan dalam menentukan arah dan mengambil kebijakan agar tujuan perusahaan dapat tercapai

Penerapan sistem pengendalian manajemen yang baik harus memenuhi prinsip-prinsip penerapan sistem pengendalian manajemen yang meliputi dimensi proses pengendalian manajemen dan struktur pengendalian manajemen. Dalam proses dan struktur pengendalian manajemen, perusahaan harus mampu menyusun program, rencana kerja, dan penganggaran secara terdesentralisasi. BUMN-IS dalam upaya menerapkan sistem pengendalian manajemen yang baiknya harus dapat menyusun dan menetapkan secara mandiri, program kerja, rencana anggaran perusahaan untuk mengurangi perilaku disfungsional.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini hanya terbatas kepada subjek BUMN dengan kategori industri strategis, di mana karakteristik dan aktivitas dari subjek penelitian ini yang bersifat khusus. Unit analisis/responden yang dipilih dalam penelitian ini terbatas kepada dewan direksi yang hanya diwakili oleh direktur operasional, dan satuan pengawas internal.

Saran-Saran

Penelitian ini mempunyai beberapa keterbatasan atau kelemahan. Keterbatasan yang ada pada penelitian ini diharapkan akan diatasi oleh peneliti berikutnya. Keterbatasan pertama terletak pada sampel yang digunakan. Walaupun pada penelitian ini seluruh populasi dijadikan sampel, namun mengingat lingkup lokasi penelitian hanya berfokus pada BUMN-IS maka hasil penelitian ini belum cukup

relevan untuk digeneralisasikan yang mewakili kondisi penerapan sistem pengendalian manajemen yang berpengaruh terhadap perilaku disfungsional pada perusahaan BUMN di Indonesia. Oleh karena itu, peneliti berikutnya diharapkan dapat mengambil sampel yang lebih besar secara kuantitas yang melingkupi skala nasional agar diperoleh gambaran yang mewakili kondisi penerapan sistem pengendalian manajemen yang berpengaruh terhadap perilaku disfungsional pada BUMN atau perusahaan swasta di Indonesia.

Berkaitan dengan uraian sebelumnya, berdasarkan jenis dan besarnya usaha masing-masing responden yang relatif bervariasi turut mempengaruhi kemampuan generalisasi penelitian ini. Untuk itu, diharapkan kepada peneliti selanjutnya untuk mempertimbangkan melakukan penelitian pada unit analisis lain yang berbeda.

References

- Anthony, R. N., Dearden, & Bedford, N. M. (1992). *Sistem Pengendalian Manajemen* (Alih bahasa Agus Maulana). Jakarta: Bina Rupa Aksara.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. 12th Edition. New York: McGraw-Hill.
- Blocher, E., Chen, K. H., & Lin, W. T. (2001). *Cost management: A strategic emphasis*. Mc. Graw-Hill Companies, Inc, USA.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008). *Strategy and Strategic Management Accounting: an Investigation of Organizational Configurations*.
- Gibson, J., John, I., & James H. D. (2006). *Organization Behavior-Structure-Process*. 12th Edition. Boston: Erwin Homewood.
- Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation. *Accounting Organization and Society*, 9, 33-47.
- Hidayat, A. (2013). *Mencari Kesetimbangan Baru Formulasi Subsidi Listrik*. Tersedia pada <http://kangamir.blogspot.com/2013/06/mencari-kesetimbangan-baru-formulasi.html>
- Hoque, Z. (2004). A Contingency Model of the Association between Strategy, Environmental Uncertainty and Performance Measurement: Impact on Organizational Performance. *International Business Review*, 13(3), 485-502.
- Jaworski, J. B., & Young, M. S. (1992). Dysfunctional Behavior and Management Control: an Empirical Study of Marketing Managers. *Accounting, Organizations and Society*, 17(1), 17-35.
- Luthans, F. (1985). *Organizational Behavior*. New York: McGraw-Hill Book Company.

- Maciariello, J. A., & Kirby, J. C. (1994). *Management Control System*, Englewood Cliffs- New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Merchant, K. A. (2008). *Modern Management Control System: Text and Cases*. Prentice Hall. New Jersey: Englewood Cliffs.
- Nazir, M. (2005). *Metode Penelitian*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Otley, D. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting, Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 413-428.
- Robbins, S. P., & Mary C. (2007). *Strategic Management*. 9th Edition. Pearson Prentice Hall, Inc.
- Sekaran, U. (2000). *Research Methods for Bussiness a Skill-Building Approach*. 3rd Edition. New York: John Willey & Sons Inc.
- Umar J. (2014). *Meneg BUMN: Setiap BUMN Harus Setor 50 Persen*. Tersedia pada <http://en.tempo.co/read/news/2005/06/15/05662508/Meneg-BUMN--Setiap-BUMN-Harus-Setor-50-Persen>.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2003 Tentang Badan Usaha Milik Negara.
- Victor S., & Edi, T. (2007). *Sistem Pengendalian Manajemen*. Bogor: Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP.
- Wheelen, T. L., & Hunger, J. D. (2012). *Strategic Management and Business Policy*. Pearson International Edition-Eleventh Edition. New Jersey: Pearson Prentise Hall.
- Widener, S. K., & Selto, F. H. (1999). Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why Do Firms Outsource Internal Audit Activities?. *Journal of Management Accounting Research*, 11(1), 45-73.