

FAKTOR-FAKTOR YANG BERPENGARUH TERHADAP PERILAKU TIDAK ETIS DAN KECENDERUNGAN KECURANGAN AKUNTANSI SERTA AKIBATNYA TERHADAP KINERJA ORGANISASI

Siti Thoyibatun
drb_0112@yahoo.com
Universitas Negeri Malang

ABSTRACT

The tendency of accounting fraud (TAF) is characterized by actions and policies deliberately hide facts or do not provide real information for the purpose of deceiving or manipulation. Surprisingly TAF sometimes deliberately chosen because it is deemed advantageous for himself, but many more parties agree not to provide an opportunity for the TAF. This research was conducted in the State Universities at East Java that under the Agency of National Education and the Agency of Religion using survey and questionnaire as instrument. Considering that this is a behavioral research, the unit analysis on this study is the officials and other staff that are responsible as budget user, accounting administrator, and the compiler of accountability report in the state Universities. Of the 360 questionnaires sent there are 146 pieces of the back, it means the response rate achieved 40,56%. There are from 19 State Universities participate in the data collection. The 130 qualified data is analyzed using regression, which 16 were not analyzed because it is not filled completely. The result shows that 1) internal control compliance, compensation system, and compliance with rules effect on unethical behavior, 2) internal control compliance, compensation system, compliance with rules, and unethical behavior effect on tendency of accounting fraud, 3) tendency of accounting fraud did not effect on performance accountability. Compensation System And compliance with rules is an effective factor to control the occurrence of unethical behavior and TAF. The results of this study recommends that (1) SPI is applied always consider the benefits to the destination SPI to maintain the security of assets and information organization, (2) always should consider ethical violations in assessing the performance of employees who are next used as a basis for determining the burden of tasks that become the basis for determining the honorarium.

Keywords: Internal Control Compliance, Compensation System, compliance with rules, Unethical Behavior , and The Tendency of Accounting Fraud (TAF)

ABSTRAK

Kecenderungan kecurangan akuntansi (KKA) ditandai dengan adanya tindakan dan kebijakan menghilangkan atau menyembunyikan informasi yang sebenarnya untuk tujuan manipulasi. Anehnya, KKA kadang malah dipilih karena menjanjikan keuntungan yang lebih besar bagi dirinya sendiri, namun beberapa pihak tidak menyetujui KKA. Penelitian ini dilaksanakan di Perguruan Tinggi Negeri se Jawa Timur yang berada di bawah naungan Departemen Pendidikan Nasional dan Departemen Agama dengan desain penelitian survey dan kuesioner sebagai instrumen. Penelitian ini berfokus pada studi keperilakuan dengan unit analisis pejabat dan semua staf yang mendapat delegasi wewenang sebagai pengguna anggaran, penyelenggara akuntansi, dan pembuat laporan akuntabilitas di PTN. Dari 360 buah kuesioner yang dikirim ada 146 yang kembali, ini berarti bahwa tingkat respon mencapai 40,56%. Mereka dari 19 Perguruan Tinggi Negeri. 130 kuesioner yang diterima dinyatakan memenuhi syarat sebanyak 130 dan dianalisis dengan teknik regresi, 16 kuesioner yang terisi tidak dianalisis karena tidak lengkap pegisiannya. Hasil studi menunjukkan bahwa 1) kesesuaian sistem pengendalian intern, sistem kompensasi, dan ketataan aturan akuntansi berpengaruh terhadap perilaku tidak etis, 2) kesesuaian sistem pengendalian intern, sistem kompensasi, ketataan aturan akuntansi, dan perilaku tidak etis berpengaruh terhadap KKA, 3) KKA tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja. Sistem kompensasi dan ketaatan aturan akuntansi merupakan faktor yang

efektif untuk mengendalikan perilaku tidak etis dan KKA. Hasil studi ini memberikan saran bahwa 1) sistem pengendalian intern yang diterapkan hendaknya mempertimbangkan kebermanfaatannya untuk mengendalikan keamanan aset dan informasi organisasi, 2) sebaiknya dipertimbangkan masalah pelanggaran etis yang pernah dilakukan karyawan sebagai dasar dalam penentuan tugas yang pada akhirnya nanti akan dijadikan sebagai pertimbangan dalam menentukan honorarium.

Kata kunci: kesesuaian sistem pengendalian intern, sistem kompensasi, ketataan aturan akuntansi, perilaku tidak etis, dan Kecenderungan Kecurangan Akuntansi

PENDAHULUAN

Kasus Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (KKA) di Indonesia terjadi secara berulang-ulang. Media massa banyak memberitakan hal tersebut sehingga bagi masyarakat kasus KKA sepertinya bukan rahasia lagi. Pada sektor publik KKA dilakukan dalam bentuk kebocoran Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Di sektor swasta bentuk KKA juga terjadi dalam bentuk yang sama yaitu ketidaktepatan dalam membelanjakan sumber dana. Hal demikian terjadi pula pada Badan Usaha Milik Negara (BUMN) (Wilopo, 2006).

Perguruan Tinggi Negeri (PTN) sebagai lembaga publik ditengarai tidak terlepas dari hal demikian. Hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) pada tahun 2010 di antaranya menginformasikan bahwa terdapat sisa dana bantuan sosial yang tidak tersalurkan belum disetor kembali ke kas negara, terdapat pembayaran ganda honorarium dan perjalanan dinas, dan juga terdapat rekening aktif yang dibuka tanpa memberi tahu kementerian keuangan sehingga illegal (kompas, 14 Juli 2011). Bentuk lain terungkap dari hasil pengujian kepatuhan yang mengungkap adanya hal material dari ketidakpatuhan yang berdampak pada kewajaran laporan keuangan (BPK, 2007). Oleh karenanya, disarankan oleh BPK agar kelemahan yang ada segera di atasi agar fungsi pengendalian dan pengawasan, serta kepatuhan terhadap aturan yang berlaku ditingkatkan efektifitasnya.

Terjadinya KKA membuat organisasi atau lembaga yang dikelola menjadi rugi. Sebagai contoh, volume produktivitas organisasi melemah, belanja sosial organi-

sasi semakin sedikit, kepercayaan masyarakat yang dilayani beralih ke organisasi lain, dan mitra kerja tidak selera lagi untuk tetap bekerja sama. Di sisi lain kasus KKA tidak terlepas dari pemberitaan media massa. Jika demikian yang terjadi, reputasi dan citra organisasi yang terbangun selama ini menjadi sulit untuk dijadikan daya saing dalam meraih persaingan pasar yang semakin tajam.

Menghadapi bahaya tersebut banyak pihak setuju agar tidak memberikan peluang bagi terjadinya KKA melalui berbagai kebijakan. Untuk itulah KKA perlu ditanggulangi. Antara lain, TAP MPR XVI Tahun 1998, UU No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme dan PP No. 71 Tahun 2000 tentang Peran serta Masyarakat dan Pemberian Penghargaan dalam Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Soepardi, 2007). Perkembangan ini menandakan bahwa semua pihak berkeinginan menangani KKA secara serius dan untuk itu diperlukan lingkungan yang kondusif.

Kenyataannya KKA tetap terjadi dan berkembang dari sisi kualitas dan kuantitas. Masyarakat kecewa terhadap perkembangan ini, sebab lembaga-lembaga tersebut seharusnya jujur dan tertib, serta menjadi sumber kekuatan dalam membangun perkembangan ekonomi Indonesia. PTN sebagai lembaga publik diharap memiliki ciri dan komunitas yang berbeda dengan lembaga publik di atas dan terpelihara dari KKA (Toenlio, 2007).

Penanganan KKA memerlukan usaha yang lebih baik. Untuk itu hal pertama yang perlu ditelusuri adalah identifikasi sebab-

sebab utama terjadinya KKA. Alasannya, dengan informasi tersebut dapat dirumuskan strategi yang lebih tepat untuk menurunkan taraf terjadinya KKA yang ditimbulkan oleh faktor penyebab tersebut.

Pada penelitian sebelumnya KKA diketahui bahwa KKA dipengaruhi secara negatif oleh kesesuaian Sistem Pengendalian Intern dan dipengaruhi secara positif oleh Sistem Kompensasi. Berarti berdasar temuan tersebut KKA akan cenderung meningkat ketika gaji yang dibayarkan semakin banyak. Hal demikian tidak mendukung tujuan kenaikan gaji yang dilakukan yang salah satunya adalah agar taraf kejadian KKA menurun. Oleh karena itu melalui penelitian ini ingin diketahui juga pengaruh faktor ketaatan terhadap aturan perilaku tidak etis dan KKA sebagai upaya untuk mendapat informasi yang lebih lengkap mengenai penyebab terjadinya KKA.

TINJAUAN TEORETIS

Teori agensi (Jensen dan Meckling, 1976) dipilih sebagai dasar pengembangan model konsep dalam penelitian ini. Hal tersebut dipandang tepat karena tujuan pokok penelitian adalah untuk mengonfirmasi model tentang faktor-faktor yang mempengaruhi KKA dan akibatnya pada akuntabilitas kinerja instansi yang sebenarnya merupakan salah satu perkembangan masalah dalam konteks hubungan antara prinsipal dan pimpinan.

Jika pemerintah selaku *owner* membagi kepemilikan organisasi kepada pihak lain misalnya mahasiswa atau orang tua mahasiswa, akan terjadi perbedaan kepentingan antara pengelola perguruan tinggi dan mahasiswa/orang tuanya selaku pemegang saham luar (*outside shareholders*). Dalam keadaan demikian pemegang saham luar akan berusaha membelanjakan sumber daya untuk membatasi aktivitas pimpinan atau *owner manager* agar tetap berada pada kontrak yang bertujuan memaksimalkan kesejahteraan pemilik luar. Namun, di sisi lain pimpinan sendiri juga memiliki karak-

teristik yang tertentu, misalnya berusaha untuk mengatur supaya tanggung jawabnya terjangkau dan meningkatkan kemampuan diri agar dapat mengurangi pembelanjaan biaya dan memperoleh tambahan manfaat untuk dirinya (Jensen dan Meckling, 1976).

Perkembangan struktur kepemilikan memberi gambaran semakin banyak kepentingan yang perlu di akomodasi dalam hubungan kontrak. Ada kemungkinan kepentingan tersebut saling bertentangan dan melebihi kapasitas yang wajar. Hal demikian mendorong pimpinan berperilaku tidak etis dan cenderung melakukan kecurangan akuntansi. Dua perilaku tersebut dipilih karena dipandang dapat memberikan peluang bagi kepentingan pimpinan.

Kondisi tersebut di atas juga memicu munculnya asimetri informasi baik yang disebabkan oleh *adverse selection* ataupun karena *moral hazard* (Scott, 2005). *Adverse selection* berkaitan dengan masalah penyajian informasi kepada pihak yang bukan pimpinan, dan *moral hazard* berkaitan dengan usaha dan perilaku pimpinan yang menyimpang. Supaya masalah yang berkembang dapat berkurang, kedua pihak (prinsipal dan pimpinan) bisa mengatur kembali kontrak yang disepakati dalam rangka memberi motivasi agar pimpinan mengikuti prosedur kerja dan aturan akuntansi yang berlaku.

Perilaku Tidak Etis

Organisasi atau perusahaan sebagai badan hukum dipandang sebagai individu. Berkenaan dengan status tersebut organisasi dituntut berperilaku etis terhadap pekerja, konsumen, atau masyarakat pada umumnya. Hal demikian dibuktikan dengan adanya berbagai tanggung jawab yang harus dipenuhi (Brooks dan Dunn, 2007; Ernawan, 2007).

Dilema etik sering muncul ketika pada saat yang sama manajemen dituntut meningkatkan keuntungan organisasi dan memaksimalkan manfaat yang bisa diperoleh konsumen melalui produk yang

dihasilkan organisasi. Keadaan demikian melahirkan perilaku tidak etis dan berbagai kebijakan bias.

Perilaku tidak etis adalah perilaku yang menyimpang dari tugas pokok atau tujuan utama yang telah disepakati (Dijk, 2000). Perilaku tidak etis seharusnya tidak bisa diterima secara moral karena mengakibatkan bahaya bagi orang lain dan lingkungan (Beu dan Buckley, 2001).

Dalam praktiknya perilaku tidak etis memiliki pola yang rumit. Sebagai gejala kompleks perilaku tidak etis sangat bergantung pada interaksi antara karakteristik personal dengan fenomena asosial yang muncul, lingkungan, dan faktor psikologi yang kompleks (Buckley *et al.*, 1998).

Selain faktor tersebut perilaku tidak etis juga dipicu oleh sistem gaji, keamanan atas risiko pekerjaan, perlindungan atas kerahasiaan laporan keuangan (Dijk, 2000). Jika perilaku tidak etis dibiarkan maka akan berkembang menjadi bentuk kompleks yang sulit ditelusuri dan menimbulkan akibat yang merugikan.

Sebagaimana yang dilakukan Wilopo (2006), perilaku tidak etis dalam penelitian ini dikatakan sebagai perilaku yang menyalahgunakan jabatan, sumber daya organisasi, kekuasaan, dan perilaku yang tidak berbuat apa-apa sehubungan dengan jabatan dan kekuasaannya (Tang dan Chiu, 2003). Dikatakan Dallas (2002) perilaku tidak etis mengakibatkan iklim kerja yang tidak sehat dan mendorong timbulnya kecenderungan kecurangan akuntansi (Lane and O'Connell, 2009), serta mengganggu akuntabilitas kinerja (Dijk, 2000; Beu dan Buckley, 2001).

Kecenderungan Kecurangan Akuntansi

Kecenderungan diartikan sebagai 'lebih tertarik pada...' namun tidak selalu tertarik pada... (Daryanto, 1997), yang disimpulkan karena berbagai perilaku yang diperankan banyak mengandung nilai-nilai yang menuju ke arah pada hal-hal yang dia tertarik tersebut.

Definisi tentang kecurangan akuntansi yang diberikan SAS 82, *The International Federation of Accountants* (IFAC) melalui *International Statements on Auditing* (ISA) 11 (dalam Colbert 2000), dan Belkaoui dan Picur (2000). Mereka semua memfokuskan perhatian pada dua sumber risiko kecurangan, yaitu laporan keuangan yang menipu dan ketidaktepatan aset.

Memperjelas pendapat tersebut IAI (2001) membedakan antara kecurangan dan kekeliruan. Jika risiko itu timbul atas dasar tindakan yang disengaja, diklasifikasikan sebagai kecurangan. Namun jika risiko timbul karena perbuatan tidak sengaja, disebut sebagai kekeliruan.

Berdasar deskripsi tersebut KKA diartikan sebagai adanya tindakan, kebijakan dan cara, kelicikan, penyembunyian, dan penyamaran yang tidak semestinya secara sengaja, yaitu dalam menyajikan laporan keuangan dan pengelolaan aset organisasi yang mengarah pada tujuan mencapai keuntungan bagi dirinya sendiri dan menjadikan yang lain sebagai pihak yang dirugikan.

KKA merupakan ancaman yang terus berkembang. Umumnya hal tersebut terjadi karena tiga alasan (sebagai *fraud triangle*), yaitu peluang (*opportunity*), insentif dan tekanan (*incentive and pressure*), rasionalisasi dan sikap (*rationalization and attitude*) (AICPA, 2003).

Peluang yang dimaksud tergambar sebagai keadaan yang mendukung dan menyediakan kemungkinan bagi dipilihnya tindakan KKA. Insentif dan tekanan adalah kondisi insentif atau adanya tekanan lain yang menjadi motivasi bagi pimpinan atau pejabat untuk melakukan KKA. Adapun rasionalisasi adalah adanya pembenaran atau justifikasi dari pihak yang terlibat kecenderungan kecurangan bahwa perilaku mereka adalah konsisten dengan kode etik pribadi mereka. Sikap berarti bahwa individu yang terlibat memiliki karakter atau nilai yang memungkinkan mereka untuk melakukan perbuatan tersebut.

Bentuk kecurangan laporan keuangan menurut IAI (2001) adalah:

- (a) Manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya;
- (b) Penyajian yang salah;
- (c) Salah penerapan prinsip secara sengaja;
- (d) Ketidaktepatan aset.

Penjelasan di atas menunjukkan bahwa kecurangan akuntansi oleh pimpinan dapat dilakukan dengan memanfaatkan berbagai sumber penipuan baik berupa pemalsuan atau menyembunyikan bukti-bukti transaksi, penyajian informasi dan laporan keuangan yang tidak benar, ataupun salah saji akibat perlakuan yang tidak semestinya terhadap aset (Lin *et al.*, 2003).

Sehubungan dengan laporan keuangan kecenderungan kecurangan umumnya terjadi karena pengaruh lingkungan intern dan lingkungan ekstern (Armand, 2007:98). Hal tersebut diungkap sehubungan dengan laporan keuangan dan pengelolaan aset organisasi yang cenderung menyimpang dari Standar Profesional Akuntan Publik atau SPAP 2001 seksi 316 (IAI, 2001) yang ditujukan untuk mencapai keuntungan diri sendiri dan menjadikan pihak lain sebagai korban yang dirugikan.

Empat bentuk kecurangan di atas merupakan sinyal adanya KKA, karena berdasar PSAK No.1 (IAI, 2004) disebutkan bahwa pimpinan berkewajiban menetapkan kebijakan akuntansi sehingga bisa memberikan kepastian bahwa laporan keuangan yang dibuatnya menyajikan informasi dengan relevan dan handal.

Kesesuaian Sistem Pengendalian Intern

SPI diimplementasikan pada suatu organisasi melalui berbagai kebijakan dan prosedur untuk memberikan jaminan bahwa tujuan-tujuan perusahaan dapat dicapai dan untuk mengurangi kerugian atas kemungkinan terjadinya eksposur (ancaman keamanan informasi). Kebutuhan SPI meningkat sehubungan dengan meningkatnya perkembangan dan bentuk eksposur.

Salah satu bentuk eksposur adalah penggelapan dan kecurangan akuntansi (Bodnar and Hopwood, 2004; Boynton *et al.*, 2001).

Bagi PTN yang berbentuk BHMN kepemilikan SPI yang memadai dibuktikan dengan sebuah sertifikat dan tidak demikian halnya dengan PTN yang belum BHMN. Namun, secara jelas BPK menegaskan bahwa semua PTN wajib menjalankan SPI secara memadai (BPK RI, 2007).

Kesesuaian SPI yang dikembangkan tercapai jika bentuk SPI yang dikembangkan dan usaha orang-orang yang terlibat selaras dengan maksud memberi jaminan yang memadai bahwa tujuan organisasi akan terealisasi (IAI,2001:319.10-11; Lane and O'Connell, 2009).

Sistem Kompensasi

Kompensasi merupakan komponen biaya yang dibayarkan oleh organisasi pada karyawan. Bagi karyawan kompensasi merupakan faktor yang menentukan tingkat kesejahteraan, sedang bagi organisasi kompensasi merupakan komponen biaya yang mempengaruhi tingkat efisiensi dan profitabilitas. Oleh karena itu, organisasi perlu hati-hati dalam mengontrol dan mendesain kompensasi supaya kedua kepentingan tersebut dapat diakomodasi. Hal tersebut merupakan tantangan bagi organisasi untuk membuat sistem kompensasi yang mampu mendorong karyawan berprestasi secara optimal (Leopold, 2000).

Sehubungan dengan hal tersebut dalam mendesain sistem kompensasi perlu diingat bahwa salah satu tujuan karyawan memberikan kinerja terbaiknya pada perusahaan adalah guna memperoleh kompensasi yang diinginkan. Sebaliknya, perusahaan akan memberi kompensasi karyawan lebih tinggi bila karyawan bisa memberikan sumbangan yang signifikan pada pencapaian tujuan perusahaan. Sejalan dengan keadaan tersebut Dallas (2002) menjelaskan bahwa jika sistem kompensasi hanya didasarkan atas kinerja fisik yang secara langsung diukur dengan satuan uang saja, akan mendorong iklim kerja yang kering nilai budi pekerti.

Alasannya, dasar kompensasi tersebut mendorong karyawan hanya berorientasi pada nilai uang yang mereka harapkan dan mengabaikan nilai etika. Pendapat demikian dibuktikan kembali oleh He *et al.*, (2009) bahwa kompensasi yang dibayar berhubungan negatif dengan independensi dewan direksi.

Ketaatan Aturan Akuntansi

Penyajian laporan akuntansi oleh organisasi merupakan kewajiban sehubungan dengan tugas dan tanggung jawab yang telah didelegasikan kepada pimpinan. Untuk itu maka ada dua kebutuhan yang perlu dipenuhi, yaitu kebutuhan pemakai (sebagai pihak ekstern) dan pimpinan selaku pihak pengelola aset dan penyaji laporan keuangan.

Dari pihak ekstern, pemakai laporan keuangan terdiri atas banyak pihak seperti investor, karyawan, pemberi pinjaman, pemasok, kreditor, pelanggan, pemerintah, dan masyarakat. Mereka memiliki kebutuhan informasi berbeda-beda yang harus dipenuhi. Untuk itulah, laporan keuangan disajikan secara umum (IAI, 2004) namun harus memenuhi kualitas tertentu.

Agar kualitas di atas dapat dipenuhi, SPAP (IAI, 2001) menunjukkan bahwa laporan keuangan yang disajikan harus bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan ataupun karena kecurangan. Dalam hal ini pimpinan PTN bertanggung jawab untuk menerapkan kebijakan akuntansi yang sehat serta mengikuti prosedur pengelolaan aset dan prosedur pencatatan secara konsisten.

Penggunaan aturan akuntansi oleh pimpinan PTN sekaligus dapat memenuhi kebutuhannya untuk mempertahankan kualitas dirinya selaku penerima amanah. Sebab melalui prosedur kerja dan pelaporan keuangan yang sesuai aturan akuntansi, pimpinan PTN dapat menunjukkan bukti kepada pihak penilai kinerja tentang mutu dan efisiensi aktivitas mereka, dan dapat memberikan jaminan dan mutu kontrol kepada dan dari masyarakat (BAN PT, 2001;

Lane and O'Connell, 2009).

Secara teoritis, ketaatan akuntansi juga merupakan kewajiban. Sebab, jika laporan keuangan dibuat tanpa mengikuti aturan akuntansi yang berlaku, keadaan tersebut dinyatakan sebagai suatu bentuk kegagalan dan akan menimbulkan kecenderungan kecurangan atau perilaku tidak etis yang tidak dapat atau sulit ditelusuri auditor.

Ketaatan aturan akuntansi dipandang sebagai tingkat kesesuaian prosedur pengelolaan aset organisasi, pelaksanaan prosedur akuntansi, dan penyajian laporan keuangan beserta semua bukti pendukungnya, dengan aturan yang ditentukan oleh BPK dan/atau SAP (PP RI Nomor 24/2005. Dinyatakan mentaati aturan akuntansi jika PTN telah menerapkan persyaratan pengungkapan, menyajikan informasi yang bermanfaat bagi kepentingan publik, objektif, memenuhi syarat kehati-hatian dan memenuhi konsep konsistensi penyajian (PSAK no. 1, IAI, 2004).

Persyaratan pengungkapan menjelaskan bahwa setiap entitas akuntansi di lingkungan pemerintah diharapkan menyajikan laporan keuangan yang terdiri atas laporan keuangan dan laporan kinerja. Laporan keuangan terdiri atas laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan, sedangkan laporan kinerja berisi ringkasan tentang keluaran dari masing-masing kegiatan dan hasil yang dicapai dari masing-masing program sebagaimana ditetapkan dalam dokumen pelaksanaan APBN/APBD (PP RI nomor 24, 2005 tentang SAP). Laporan-laporan tersebut dibuat dalam bentuk dan dengan isi sesuai SAP supaya kinerja organisasi antar periode dapat dibandingkan.

Melalui laporan keuangan dan kinerja suatu entitas akuntansi menyajikan laporan keuangan yang bermanfaat bagi publik jika dengan itu pimpinan dapat menunjukkan pertanggungjawaban atas tugas-tugasnya dan menempatkan kepentingan pemakai pada skala prioritas, sedangkan konsep konsisten penyajian menjelaskan bahwa penyajian dan klasifikasi pos-pos dalam

laporan keuangan dan laporan kinerja antar periode konsisten sesuai, yaitu sesuai lampiran 3 dan 4 SAP (PP RI nomor 24, 2005).

Akuntabilitas Kinerja pada Instansi Pemerintah

Sebagai sebuah konsep dalam konteks etika akuntabilitas sering disamakan dengan istilah *responsibility*, sedangkan sebagai konsep tata kelola akuntabilitas difokuskan pembahasannya tentang problem-problem yang terjadi pada perusahaan. Sehubungan dengan delegasi kekuasaan dan wewenang yang diterima seseorang berkewajiban menginformasikan kepada orang yang memberi kuasa dan wewenang tentang perilaku dan keputusan yang diambil. Hal demikian diperlukan agar pemberi kuasa dan wewenang dapat menentukan jastifikasinya atau mungkin untuk menentukan hukumannya jika ternyata ditemukan ada kesalahan. Akuntabilitas sebagai wujud kewajiban suatu instansi pemerintah berguna untuk memper tanggungjawabkan kegagalan atau keberhasilan.

Beberapa pengertian menjelaskan bahwa akuntabilitas adalah bentuk suatu pertanggungjawaban atas delegasi wewenang dan tugas yang diberikan kepada setiap instansi pemerintah dan setiap satuan kerja atau unit kerja yang berada di dalamnya. Pertanggungjawaban tersebut adakalanya berbentuk sebagai akuntabilitas kinerja dan akuntabilitas keuangan. Akuntabilitas keuangan lebih difokuskan pada kepentingan kontrol keuangan. Tujuannya untuk meyakinkan bahwa anggaran pemanfaatan dana dan pembelanjaan atas dana publik yang dipercayakan telah dilakukan untuk memenuhi kepentingan masyarakat sesuai aturan yang berlaku.

Kinerja instansi diartikan sebagai efektivitas operasional organisasi dari segi managerial dan ekonomi, atau kesesuaian kinerja karyawan selaku penanggung jawab organisasi dengan standar yang ditentukan (Rasul, 2000). Dari sudut pandang yang lain, kinerja

dikatakan sebagai metode untuk menilai kemajuan yang telah dicapai dibanding dengan standar yang telah ditetapkan (Mustopodidjaja, 2000). Adapun akuntabilitas kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk memper tanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Bentuk pertanggungjawaban tersebut bagi instansi pemerintah disebut laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah atau LAKIP.

Studi pada penelitian ini sepakat dengan pendapat yang mengatakan bahwa kinerja organisasi juga menjadi cerminan kinerja pengelola dan pihak-pihak yang mendapat limpahan wewenang dan tanggung jawab. Sebab, ketidakbenaran atas apa yang ada di dalam LAKIP menuntut pertanggungjawaban pribadi yang bersangkutan dan bukan hukuman yang dikenakan atas organisasinya. Dengan demikian, akuntabilitas kinerja yang dimaksud juga mencerminkan kinerja pelakunya, yaitu pihak-pihak yang mendapat limpahan wewenang dan tanggung jawab mengelola organisasi.

Rerangka Konsep Penelitian

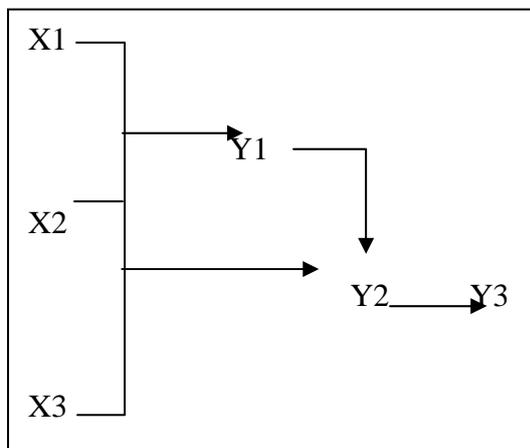
Penelitian ini dilandasi teori agensi (Jensen dan Meckling, 1976), yaitu dalam menentukan faktor-faktor yang berpengaruh terhadap perilaku tidak etis dan KKA. Didukung oleh beberapa bukti empiris faktor-faktor tersebut terdiri atas kesesuaian SPI (Yu and Ming, 2008; Drew and Drew, 2010), sistem kompensasi (Jensen dan Meckling, 1976; He *et al*, 2009), dan ketaatan aturan akuntansi (IAI, 2004) dan perilaku tidak etis (Dallas, 2002; Dijk, 2000).

Dalam rangka membuktikan kembali hasil studi Gaviria (2001) penelitian ini juga mendeskripsikan pengaruh KKA terhadap akuntabilitas kinerja organisasi.

Hal demikian menjadi mungkin karena KKA melanggar kesepakatan yang ada dan hanya berfokus pada meningkatnya kekayaan

an pihak tertentu dan menjadikan pihak lain sebagai bagian yang dirugikan.

Rerangka konseptual yang diuraikan tersebut disajikan dalam Gambar 1.



Gambar 1
Rerangka Konseptual Penelitian

Berdasar rerangka konseptual tersebut diduga bahwa timbulnya perilaku tidak etis dan KKA adalah karena pengaruh faktor kesesuaian SPI, Sistem kompensasi, dan ketaatan terhadap aturan akuntansi; perilaku tidak etis juga termasuk sebagai faktor yang berpengaruh terhadap timbulnya KKA, dan selanjutnya KKA berakibat terhadap akuntabilitas kinerja. Oleh karenanya yang menjadi hipotesis penelitian adalah:

- H₁: Kesesuaian SPI berpengaruh terhadap perilaku tidak etis.
- H₂: Kesesuaian SPI berpengaruh terhadap KKA.
- H₃: Sistem kompensasi berpengaruh terhadap perilaku tidak etis.
- H₄: Sistem kompensasi berpengaruh terhadap KKA.
- H₅: Ketaatan aturan akuntansi berpengaruh terhadap perilaku tidak etis.
- H₆: Ketaatan aturan akuntansi berpengaruh terhadap KKA.
- H₇: Perilaku tidak etis berpengaruh terhadap KKA
- H₈: KKA berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian ini adalah survey tipe *confirmatory research* (Newman, 1991), yaitu penelitian yang bertujuan untuk mengonfirmasi keberlakuan model yang didapat dari teori dan kajian penelitian terdahulu. Penelitian dilaksanakan di Perguruan Tinggi Negeri (PTN) se Jawa Timur yang berada di bawah naungan Departemen Pendidikan Nasional dan Departemen Agama. Data penelitian dikumpulkan selama empat bulan, yaitu mulai Juli sampai Oktober 2008. Penelitian ini tidak menggunakan sampel karena ingin diperoleh informasi yang berkenaan dengan seluruh keragaman yang ada.

Unit analisis dalam penelitian ini adalah pejabat dan semua pihak yang mendapat delegasi wewenang dan tanggung jawab untuk terlibat dalam penggunaan dana yang dianggarkan, penyelenggaraan akuntansi, dan pembuatan laporan akuntabilitas.

Kuesioner sebagai instrumen penelitian dikembangkan peneliti dengan pokok-pokok pikiran yang dikembangkan berdasar penelitian Wilopo (2006) dan penelitian lain yang telah ada. Perilaku tidak etis berdasar Tang dan Chiu (2003), KKA berdasar ketentuan SPAP (IAI, 2001), Kesesuaian SPI berdasar SPAP (IAI, 2001), sistem kompensasi (Dallas, 2002), Ketaatan aturan akuntansi IAI (2004), dan Akuntabilitas Kinerja berdasar pendapat Mustopodidjaja (2000).

Uji coba instrumen dilakukan terhadap 72 orang mahasiswa S2 dan S3 yang minimal memiliki pengalaman 2 tahun sebagai dosen. Analisis butir dengan korelasi *Product Moment* sebagai uji validitas menunjukkan nilai *r* terendah 0,580 dan tertinggi 0,907 yang berarti instrumen valid. Reliabilitas instrumen dianalisis dengan *alpha cronbach* menunjukkan nilai *alpha* terendah 0,671 dan tertinggi 0,850. Ini berarti bahwa instrumen reliabel. Prosedur pengumpulan data diperoleh dengan cara membagi kuesioner kepada semua responden. Untuk daerah Malang dan Surabaya kuesioner disampaikan dengan berkunjung

langsung sedangkan di luar kedua lokasi dikirim dan diterima kembali via pos. Setelah semua data memenuhi syarat melalui uji asumsi klasik, berikutnya data di analisis dengan regresi linier.

ANALISIS DAN HASIL PEMBAHASAN

Respon Responden terhadap Peubah Kesesuaian SPI

Sebagian besar responden bersikap setuju dengan pernyataan bahwa bentuk fisik SPI dan perilaku para pendukungnya sesuai dengan tujuan SPI. Namun yang paling banyak menyatakan ragu-ragu jika bentuk fisik SPI dan perilaku para pendukungnya telah sesuai dengan tujuan SPI. Dalam penelitian ini, tidak dijumpai responden yang menyatakan jawaban ekstrim dalam bentuk sangat tidak setuju jika bentuk fisik SPI dan perilaku para pendukungnya sesuai dengan tujuan SPI.

Respon Responden terhadap Peubah Sistem Kompensasi

Hasil organisir dan hasil tafsir atas kesan indra sebagian besar responden umumnya setuju bahwa tingkat pencapaian kinerja fisik dan etis digunakan sebagai standar atau faktor penentu jumlah gaji dan fasilitas lain yang menjadi hak karyawan. Namun, yang paling banyak menyatakan ragu-ragu jika sistem kompensasi didasarkan atas tingkat pencapaian kinerja fisik dan etis. Dalam penelitian ini terdapat satu responden yang menyatakan jawaban ekstrim dalam bentuk sangat tidak setuju dan delapan responden yang menyatakan jawaban ekstrim dalam bentuk sangat setuju.

Respon Responden terhadap peubah ketatan aturan akuntansi

Sebagian besar responden umumnya bersikap tidak setuju terhadap adanya asimetri informasi. Namun, banyak pula yang menyatakan ragu-ragu terhadap adanya asimetri informasi. Dalam penelitian ini, tidak dijumpai responden yang menyatakan jawaban ekstrim dalam bentuk

sangat setuju, dan ada responden yang menyatakan setuju terhadap adanya asimetri informasi, yaitu dalam jumlah yang lebih kecil dibanding mereka yang tidak setuju.

Respon Responden terhadap Peubah Perilaku Tidak Etis

Sebagian besar responden bersikap sangat tidak setuju terhadap adanya perilaku tidak etis dan sebagian besar lagi bersikap ragu-ragu. Namun yang paling banyak menyatakan tidak setuju jika ada perilaku tidak etis.

Dalam penelitian ini ada sebagian responden yang menyatakan bersikap setuju dan sangat setuju terhadap adanya perilaku tidak etis yaitu dalam jumlah yang lebih kecil dibanding mereka yang setuju.

Respon Responden terhadap Peubah KKA.

Sebagian besar responden bersikap sangat tidak setuju terhadap adanya KKA. Namun, yang paling banyak menyatakan tidak setuju jika ada KKA. Dalam penelitian ini tidak dijumpai responden yang menyatakan jawaban ekstrim dalam bentuk sangat setuju dan setuju, dan ada sebagian responden yang menyatakan bersikap ragu-ragu terhadap adanya KKA, yaitu dalam jumlah yang lebih kecil dibanding mereka yang tidak setuju.

Hasil uji hipotesis

Sebelum dianalisis data diuji asumsi klasik lebih dahulu. Hasil uji linearitas Y_1 , Y_2 , dan Y_3 dengan semua variabel independennya linier (berdasar model *summary* dan parameter estimatesnya).

Berdasar hasil analisis *Assesment of normality and Mahalanobis* diperoleh informasi bahwa dari 34 indikator yang digunakan terdapat 24 indikator yang berdistribusi normal dan 10 indikator berdistribusi tidak normal. Keadaan demikian dianggap tidak kritis, sebab menurut Dalil Limit Pusat (*central limit theorem*) dikatakan bahwa jika sampel yang digunakan besar dapat dihasilkan statistik yang mendekati normal (Solimun, 2002). Berdasar analisis statistik deskriptif diperoleh informasi

Tabel 1
Pengujian Hipotesis

H	Peubah Bebas	Peubah Tergantung	Standardized Regression Weight	Prob	Ket	Temuan penelitian
H1	Kesesuaian SPI (X1)	Perilaku Tidak Etis (Y1)	-0.477	0.000	Signifikan	Diterima
H2	Kesesuaian SPI (X1)	Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Y2)	-0.539	0.000	Signifikan	Diterima
H3	Sistem Kompensasi (X2)	Perilaku Tidak Etis (Y1)	-0.402	0.000	Signifikan	Diterima
H4	Sistem Kompensasi (X2)	Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Y2)	-0.437	0.000	Signifikan	Diterima
H5	Ketaatan Aturan Akuntansi (X3)	Perilaku Tidak Etis (Y1)	0.306	0.000	Signifikan	Diterima
H6	Ketaatan Aturan Akuntansi (X3)	Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Y2)	0.334	0.000	Signifikan	Diterima
H7	Perilaku Tidak Etis (Y1)	Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Y2)	0.909	0.000	Signifikan	Diterima
H8	Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Y2)	Akuntabilitas Kinerja (Y3)	1.375	0.067	tidak Signifikan	Tidak Diterima

Sumber: Lampiran diolah (2008)

bahwa tidak ada data yang memiliki z-score lebih besar atau sama dengan empat, dengan demikian data penelitian bebas dari *univariate outlier*. Hasil pengujian hipotesis penelitian disajikan pada tabel 1.

Atas dasar hasil pengujian hipotesis sebagaimana disajikan pada tabel 1 dapat digambarkan persamaan struktural sebagai berikut:

$$ZY1 = -0.477ZX1 - 0.402ZX2 + 0.306ZX3 + e$$

$$ZY2 = -0.539ZX1 - 0.437ZX2 + 0.334ZX3 + 0.909ZY1$$

Keterangan:

- $e_{34}-e_{36}$ = Residual pada setiap persamaan
- ZX1 = Kesesuaian SPI yang distandarisasi
- ZX2 = Sistem Kompensasi yang distandarisasi

- ZX3 = Ketaatan aturan akuntansi yang di standarisasi
 ZY1 = Perilaku Tidak Etis yang distandarisasi
 ZY2 = Kecenderungan Kecurangan Akuntansi yang distandarisasi

Hasil Penelitian

Pengaruh Kesesuaian SPI terhadap Perilaku Tindak Etis dan KKA

Hasil uji empiris penelitian ini sesuai dengan analisis di dalam teori agensi. Teori agensi menjelaskan organisasi sebagai hubungan kontrak antara pengelola dan prinsipal yang sarat dengan berbagai kepentingan dari setiap pihak. Ketika kepentingan salah satu pihak terganggu kesempatannya untuk terpenuhi maka ada kemungkinan bagi mereka untuk berperilaku menyimpang. Oleh karenanya diperlukan struktur yang dapat membatasi perilaku pengelola.

Temuan tersebut konsisten dengan pendapat Beu dan Buckley (2001) yang melaporkan adanya pengaruh lingkungan (sebagai salah satu komponen pengendalian internal) yang ditata terhadap usaha untuk menekan munculnya perilaku tidak etis. Penelitian mereka berdua menyarankan agar lingkungan dikembangkan sedemikian rupa sehingga dapat menjadi petunjuk bagi bentuk perilaku yang diinginkan. Hal ini mendukung analisis

Boynton (2002) yang menunjukkan bahwa pelaksanaan SPI berhubungan dengan tingkat kecurangan atau kepatuhan terhadap peraturan dalam membuat laporan akuntabilitas.

Hasil uji hipotesis kedua mendukung analisis di dalam teori agensi dan konsisten dengan penelitian sebelumnya bahwa kualitas SPI berpengaruh pada tes transaksi dan tes detail terhadap neraca, aktivitas deteksi *fraud*, dan kejadian *fraud*. Semakin sesuai SPI dengan tujuannya semakin sederhana deteksi *fraud* perlu dilakukan. Lane and O'Connell (2009) juga menegaskan bahwa jika bentuk penekanan untuk

mengikuti SPI diperhatikan secara khusus, akan mengurangi *fraud*.

Pengaruh Sistem Kompensasi terhadap Perilaku Tidak Etis dan KKA.

Indikator pembentuk peubah sistem kompensasi dalam penelitian ini diadopsi dari penelitian sebelumnya yang dilakukan pada perusahaan yang bertujuan mencari laba. Pada hal dalam praktik, sistem kompensasi PTN memiliki kondisi yang berbeda dengan perusahaan swasta yang berfokus pada tujuan mencari laba.

Sistem kompensasi yang berlaku di perusahaan swasta mengindikasikan hubungan yang signifikan antara jumlah kesejahteraan dengan kinerja karyawan. Ketika karyawan mencapai kinerja yang semakin baik semakin baik pula kesejahteraan yang akan diperoleh. Keadaan demikian memberikan dorongan kepada pengelola perusahaan untuk memperbaiki kinerjanya.

Temuan penelitian ini tidak konsisten dengan Wilopo (2006) yang menunjukkan bahwa pemberian kompensasi yang sesuai pada perusahaan terbuka dan BUMN di Indonesia tidak memperkecil perilaku tidak etis manajemen dan KKA. Keadaan demikian tidak berbeda dengan kondisi di Enron sebagaimana yang dilaporkan Dallas (2002). Dallas (2002) mendeskripsikan bahwa ketika uang dan profitabilitas semata dijadikan sebagai standar kompensasi (tanpa dikontrol dengan sistem budaya yang berbasis etika), maka anggota organisasi hanya tertarik untuk memperoleh keuntungan finansial yang semakin meningkat dan hal demikian mengakibatkan karyawan semakin berani melakukan perilaku tidak etis (Dallas, 2002).

Temuan penelitian ini mendukung analisis Luthans (2002) yang menegaskan bahwa rencana tunjangan yang fleksibel dan yang bergantung pada kinerja berpengaruh terhadap semakin baiknya kinerja karyawan dan kesadaran untuk mencapai kinerja. Mendukung temuan tersebut Abdullah (2006) melaporkan dalam hasil penelitiannya bahwa kompensasi ataupun remunera-

rasi direktur berpengaruh terhadap efektivitas pengelolaan organisasi.

Hasil uji hipotesis berikutnya menunjukkan bahwa H_4 diterima (Tabel 1) berarti data empiris mendukung hipotesis yang mengatakan sistem kompensasi berpengaruh terhadap KKA.

Temuan penelitian ini tidak konsisten dengan temuan empirik yang diinformasikan Wilopo (2006). Penelitian Wilopo (2006) menunjukkan bahwa pada perusahaan terbuka dan BUMN di Indonesia, pemberian kompensasi berupa uang dan promosi yang semakin meningkat tidak menurunkan KKA, terutama yang berupa kecenderungan untuk melakukan manipulasi, pemalsuan, atau perubahan akuntansi dan dokumen pendukungnya. Hal tersebut terjadi karena sistem kompensasi yang berlaku tidak menghasilkan pendapatan yang sesuai dengan keinginan manajemen dan KKA yang dilakukan akan menjanjikan pendapatan yang lebih besar dari pada kompensasi yang semestinya.

Temuan penelitian ini konsisten dengan Erickson *et al.* (2004) yang melaporkan bahwa struktur kompensasi dapat digunakan sebagai alternatif untuk menurunkan tingkat kecurangan akuntansi, atau untuk meningkatkan kinerja dan kesadaran untuk mencapai kinerja. Hassan *et al.* (2003) juga melaporkan adanya hubungan antara remunerasi direktur dan profitabilitas meskipun terdeskripsi sebagai hubungan yang lemah, dan ada hubungan yang positif antara remunerasi direktur dengan pertumbuhan dan ukuran perusahaan.

Pengaruh Ketatan aturan akuntansi terhadap Perilaku tidak Etis dan KKA

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa H_5 diterima (Tabel 1), berarti data empiris mendukung hipotesis yang mengatakan ketaatan aturan akuntansi berpengaruh terhadap perilaku tidak etis. Hasil uji empiris tersebut konsisten dengan temuan penelitian sebelumnya bahwa ketidaktepatan dalam mengikuti prosedur memiliki hubungan signifikan dengan *budgetary slack*.

Temuan penelitian ini konsisten dengan analisis di dalam teori keagenan. Healy dan Pelepu (2000) menunjukkan bahwa perilaku menyimpang dari aturan memiliki hubungan positif dengan perilaku tidak etis sehingga semakin tinggi perilaku menyimpang dari prosedur yang telah diatur akan semakin tinggi pula timbulnya perilaku agen atau pengelola yang tidak sesuai dengan fungsinya. Sebagaimana terbukti pada Perusahaan Hasil uji hipotesis berikutnya menunjukkan bahwa H_6 diterima (Tabel 1) berarti data empiris mendukung hipotesis yang mengatakan ketaatan terhadap aturan akuntansi berpengaruh terhadap KKA.

Hasil penelitian ini konsisten dengan Scott (2005) dan Albrecht and Albrecht (2003) yang menjelaskan bahwa perilaku menyimpang dari aturan berpengaruh terhadap pilihan kebijakan dan tindakan yang menguntungkan diri sendiri atau mengarah pada KKA (WangYue, 2006).

Pengaruh Perilaku Tidak Etis terhadap KKA

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa H_7 diterima (Tabel 1), berarti data empiris mendukung hipotesis yang mengatakan perilaku tidak etis berpengaruh terhadap KKA. Arah pengaruh tersebut adalah positif. Hasil uji empiris tersebut konsisten dengan temuan penelitian sebelumnya yang pada umumnya mengatakan bahwa keduanya berhubungan secara positif (Wang, 2006). Hasil studi empiris yang dilakukan oleh Dallas (2002) terhadap Enron, juga menunjukkan bukti bahwa perilaku yang terfokus pada uang sebagai tujuan akhir akan mengabaikan faktor nilai dan akan berakibat menghalalkan segala cara.

Hasil penelitian pada perusahaan publik dan BUMN di Indonesia pada tahun 2006 juga menunjukkan temuan yang konsisten dengan hasil penelitian ini. Wilopo (2006) melaporkan bahwa semakin tinggi perilaku tidak etis manajemen semakin tinggi pula KKA. Sehubungan dengan temuan tersebut, Wilopo (2006) menyarankan bahwa untuk

mengurangi perilaku tidak etis dan KKA dapat dilakukan usaha meningkatkan efektivitas pengendalian internal, termasuk perbaikan hukum, perbaikan sistem pengawasan dan pengendalian, serta pelaksanaan *good governance*.

Pengaruh KKA terhadap Akuntabilitas Kinerja

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa H_8 tidak diterima (Tabel 1), berarti data empiris tidak mendukung hipotesis yang mengatakan KKA berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.

Akuntabilitas kinerja merupakan bentuk prestasi organisasi yang dicapai melalui realisasi tanggung jawab pengelola atas amanah yang dipercayakan kepadanya. Akuntabilitas membawa efek tanggung jawab pengelola secara individu. Jika terjadi ketidakbenaran di dalamnya, akan membawa efek sebuah konsekuensi secara individu pula. Oleh karena itu, akuntabilitas kinerja menjadi cerminan kinerja para individu yang memperoleh delegasi wewenang dan tugas untuk mengendalikan organisasi.

Selama ini, akuntabilitas kinerja terfokus pada bentuk pertanggungjawaban yang menginformasikan target fisik yang berhasil direalisasi dibandingkan rencana strategis yang dibuat. Bentuk tersebut tidak mencakup kelayakan biaya yang digunakan untuk mendanai kegiatannya dan tidak mengandung informasi tentang bentuk-bentuk kinerja dari segi kualitas perilaku orangnya. Berkenaan dengan ini perlu dipertanyakan, apakah indikator-indikator akuntabilitas kinerja organisasi dalam bentuk yang telah ada selama ini masih tepat dalam mewartakan perkembangan dan kebutuhan pembinaan perilaku anggota organisasi atau malah memberikan peluang untuk menyembunyikan kemungkinan terjadinya perilaku menyimpang dari aturan yang berlaku. Oleh karena itu, perlu dipikirkan penting tidaknya wujud baru akuntabilitas kinerja yang bisa mendorong terbentuknya budaya organisasi dan peri-

laku anggota organisasi yang meminimalkan KKA.

Hasil uji empiris dalam penelitian ini tidak konsisten dengan temuan penelitian sebelumnya yang pada umumnya mengatakan bahwa KKA yang meningkat berpengaruh terhadap semakin menurunnya akuntabilitas kinerja.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

- a. KKA dipengaruhi kejadiannya oleh faktor kesesuaian SPI, sistem kompensasi, ketaatan terhadap aturan, dan perilaku tidak etis. Dari keempat faktor tersebut ketaatan terhadap aturan dan perilaku tidak etis merupakan faktor yang berpengaruh positif.
- b. Kesesuaian SPI dan sistem kompensasi merupakan faktor yang berpengaruh negatif terhadap KKA.
- c. Perilaku tidak etis sebagai salah satu faktor kuat yang berpengaruh terhadap semakin naiknya KKA dipengaruhi kejadiannya oleh faktor kesesuaian SPI, sistem kompensasi, dan ketaatan terhadap aturan akuntansi.
- d. KKA berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja tidak terbukti dalam penelitian ini. Kemungkinan hal ini disebabkan bahwa akuntabilitas yang dijangkau belum menggambarkan akuntabilitas yang sebenarnya, sebab akuntabilitas diukur hanya berdasar hal-hal yang berhubungan dengan uang saja.

Pengukuran untuk semua variabel *unobservable* didasarkan atas indikator pada penelitian sebelumnya yang dilakukan di perusahaan yang memiliki tujuan utama mencari laba, sedangkan penelitian ini dilakukan pada lembaga pendidikan milik negara yang tidak memiliki prioritas pada tujuan mencari laba. Ketepatan indikator yang dipilih lebih didasarkan pada pertimbangan apakah indikator merupakan unsur pembentuk variabel secara tepat atau tidak. Mengingat ada perbedaan tujuan tersebut, pemilihan indikator sebaiknya juga didasarkan hasil studi di

lapangan yang ditujukan untuk menguji ketepatan tiap indikator.

Saran

Temuan penelitian yang diperoleh diharapkan bermanfaat bagi usaha penurunan tingkat KKA dan perilaku tidak etis. Hasil penelitian mengindikasikan bahwa kesesuaian SPI, sistem kompensasi, dan ketaatan terhadap aturan akuntansi merupakan faktor yang efektif untuk mengendalikan perilaku tidak etis dan KKA. Untuk itu disarankan agar SPI yang diterapkan mempertimbangkan kebermanfaatannya bagi tujuan SPI dan sedapat mungkin selalu mempertimbangkan pelanggaran etika dalam menilai kinerja karyawan yang selanjutnya juga menjadi dasar dalam menentukan beban tugas yang selama ini menjadi dasar dalam menentukan honorarium.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, S. N. 2006. Directors' remuneration, firm's performance and corporate governance in Malaysia among distressed companies. *Corporate Governance* 6(2): 162-174.
- AICPA, 2003. "Auditors' Responsibility for Fraud Detection". *Journal of Accountnacy Online*. www.aicpa.org/PUBS/JOFA. 22 Maret 2008.
- Albrecht, W. S., and C. O. Albrecht. 2003. *Fraud Examination*. Thomson, South-Western.
- Armand, W. K. 2007. Tanggung Jawab Profesi Akuntan Publik terhadap Kecurangan dalam Penyajian Laporan Keuangan. *EBAR (Economic Bussiness & Accounting Review)* II(1): 107-122).
- BAN PT. 2001. *Pedoman Penyusunan Portofolio Institusi*. Departemen Pendidikan Nasional BAN PT.
- Belkaoui, A. R. and R. D. Picur. 2000. Understanding Fraud in the Accounting Environment. *Managerial Finance* 26(11): 33-41.
- Beu, D. and M. R. Buckley. 2001. The Hypothesized Relationship Between Accountability and Ethical Behavior. *Journal of Business Ethics* 34(1): 57-73.
- Bodnar, G. H., and W. S. Hopwood, 2004. *Accounting Information Systems*, 8th ed. Pearson Education Inter- national.
- Boynthon, W. C., R. N. Johnson, and W. G. Kell. 2002. *Modern Auditing 2001*. John Wiley & Sons Inc. Terjemahan: Rajoe, P. A., G. Gania., dan Budi I.S. Erlangga. Jakarta.
- BPK-RI. 2007. *Hasil Pemeriksaan atas Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan TA 2005 dan TA 2006 pada IPB di Bogor*. www.bpk.go.id. 27 Mei 2007.
- Brooks, L. J., Dunn, P. 2007 (terjemahan Kanti Pertiwi). *Bussiness & Professional Ethics for Directors, Executives & Accountants*. Salemba Empat. Jakarta.
- Buckley, M. R., D. S. Wiese., and M. G. Harvey. 1998. An Investigation into the Dimension of Unethical Behavior. *Journal of Education for Business*. 98(5): 284-290.
- Colbert, J. L. 2000. International and US Standards: error and fraud. *Managerial Auditing Journal*. 15(3): 97-107.
- Dallas, L. L. 2002. A Preliminary Inquiry into the Responsibility of Corporations and their Directors and Officers for Corporate Climate: the Psychology of Enron's Demise. www.ssrn.com. 5 Desember 2006
- Daryanto, S. S. 1997. *Kamus Bahasa Indonesia Lengkap*. Apollo Surabaya.
- Dijk, M. V. 2000. The Influence of Publication of Financial Statement, Risk of Takeover and Financial Position of the Auditee on Public Auditors' Unethical Behaviour. *Journal of Business Ethics*. 28(4): 297-305.
- Drew, J. M Drew, M.E. 2010, "Establishing additionality: fraud vulnerabilities in the clean development mechanism", *Accoun ting Research Journal* 23(3): 243-253
- Erickson, M., Hanlon, M., and May dew. 2004. Is There a link between Eecutive Compensation and Accounting Fraud? www.ssrn.com. 5 Februari 2007.

- Ernawan E.R. 2007. *Etika Bisnis*. Alfabeta. Bandung.
- Gaviria, A. 2001. Assessing the Effect of Corruption and Crime on Firm Performance. *Working paper*: www.ssrn.com. 5 Desember 2006
- Hassan, S., Christopher, T., and Evans, R. 2003. Directors' remuneration and firm performance: Malaysian evidence. *Malysian Accounting Review* 2(1): 57-67.
- Healy, P. M., and K. G. Palepu. 2000. A Review of the Empirical Disclosure Literature. www.ssrn.com. 5 Desember 2006
- He, L., Wright, S., Evans, E., Crowe, S., 2009 "What makes a board independent? Australian evidence", *Accounting Research Journal* 22(2): 144 - 166
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Standar Auditing Seksi 316. Pertimbangan atas Kecurangan dalam Audit Laporan Keuangan.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2004. *Standar Akuntansi Keuangan*. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan nomor 1.
- Jensen, M. C. and W. H. Meckling. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure, *University of Rochester, Rochester*.
- Kompas on line, 14 Juli 2011. Keuangan Perguruan Tinggi Negeri Bermasalah. 20 April 2012.
- Leopold, J. 2000. *Human Resources in Organization*, Ashford Colour Press Ltd., Harlow-England.
- Lane, R., O'Connell, B. T. 2009 "The changing face of regulators' investigations into financial statement fraud", *Accounting Research Journal* 22(2): 118 - 143
- Lin, J. W., M. I. Hwang, and J. D. Becker. 2003. A Fuzzy Neural Network for Assessing the Risk of Fraudulent Financial Reporting. *Managerial Auditing Journal*. 18(18): 657-665.
- Luthans, F. 2002. *Organizational Behavior*. Ninth Edition. McGraw-Hill Irwin. Boston.
- Mustopadidjaja, A. R., dan Tim Penyusun. 2000. *Pengukuran Kinerja Instansi Pemerintahan*. Lembaga Administrasi Negara dan BPKP.
- Mustopadidjaja, A. R., dan Tim Penyusun. 2000. *Penyusunan Laporan AKIP*. Lembaga Administrasi Negara, Jakarta.
- Newman, W. L. 1991. *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*. 4th edition. Allyn Bacon, Boston.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia, nomor 24/2005; *Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*
- Rasul, S. dan Tim Penyusun. 2000. *Pengukuran Kinerja*. Suatu Tinjauan pada Instansi Pemerintah. BPKP.
- Scott, W. R. 2005. *Financial Accounting Theory*. 5th ed. New Jersey: Prentice Hall.
- Soepardi, E.M. 2007. Upaya Pencegahan Fraud dalam Pengelolaan Keuangan Negara. *Economics Business & Accounting Review*. II(1): 22-34.
- Solimun, 2002. *Multivariate Analysis; Structural Equation Modelling (SEM) Lisrel dan AMOS*. MIPA. Universitas Brawijaya. Malang.
- Stevens, D. E. 2002. The Effect of Reputation and Ethics on Budgetary Slack. *Journal of Management Accounting Research* 14: 153 -171.
- Tang, T. L., and Chiu R. K. 2003. Income, Money Ethic, Pay Satisfaction, Commitment and Unethical Behavior: is the Love of Money the Root of Evil for Hong Kong employees? *Journal of Business Ethics* 46(1): 13-27.
- Thoyibatun, Siti., Sudarma, Made., dan Ganis, Eko. 2009. Analisis Pengaruh Kesesuaian SPI dan Sistem Kompensasi terhadap Perilaku Tidak Etis dan Kecenderungan Kecurangan Akuntansi. Makalah disajikan di Seminar Nasional Akuntansi Palembang.
- Toenlloe, A. J. E. 2007. Korupsi di Jantung Kebutuhan Manusia. *Komunikasi*:

*Majalah Kampus Universitas Negeri
Malang* 30(249): 2.

Wang Yue, T. 2006. Corporate Securities Fraud: an Economic Analysis. *Working Paper*. www.ssrn.com. 7 Januari 2007.

Wilopo. 2006. Analisis Faktor-faktor yang Berpengaruh terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi: Studi pada Perusahaan Publik dan Badan Usaha Milik Negara di Indonesia. *Makalah*. SNA 9 Padang.

Yu, BTW, Ming, TW, (2008) "Effects of control mechanisms on positive organizational change". *Journal of Organizational Change Management* 21(3): 385 - 404