

**ANALISIS PERBEDAAN PERILAKU ETIS PELAKU AKUNTANSI
BERDASARKAN KARAKTERISTIK INDIVIDU DALAM
ETIKA PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN
SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH
(Studi Kasus di Kabupaten Sukoharjo)**



TESIS

**Diajukan untuk Melengkapi Tugas-Tugas dan Memenuhi Syarat-Syarat Guna
Mencapai Derajat Magister Sains Program Studi Magister Akuntansi
Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta**

Oleh :

**ERLINA WINANTI HAMISENO
NIM: S 4307066**

**FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS SEBELAS MARET
SURAKARTA
2010**

**ANALISIS PERBEDAAN PERILAKU ETIS PELAKU AKUNTANSI
BERDASARKAN KARAKTERISTIK INDIVIDU DALAM
ETIKA PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN
SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH
(Studi Kasus di Kabupaten Sukoharjo)**

Disusun Oleh:

ERLINA WINANTI HAMISENO

NIM: S4307066

Telah Disetujui Pembimbing

Pada Tanggal Februari 2010

Pembimbing I

Pembimbing II

Prof. Dr. Rahmawati, M.Si., Ak

NIP. 196804011993032001

Dra. Falikhatun, M.Si., Ak

NIP. 196811171994032002

Mengetahui:

Ketua Program Studi Magister Akuntansi

Dr. Bandi, M.Si., Ak

NIP. 196411201991031002

**ANALISIS PERBEDAAN PERILAKU ETIS PELAKU AKUNTANSI
BERDASARKAN KARAKTERISTIK INDIVIDU DALAM
ETIKA PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN
SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH
(Studi Kasus di Kabupaten Sukoharjo)**

Disusun Oleh:

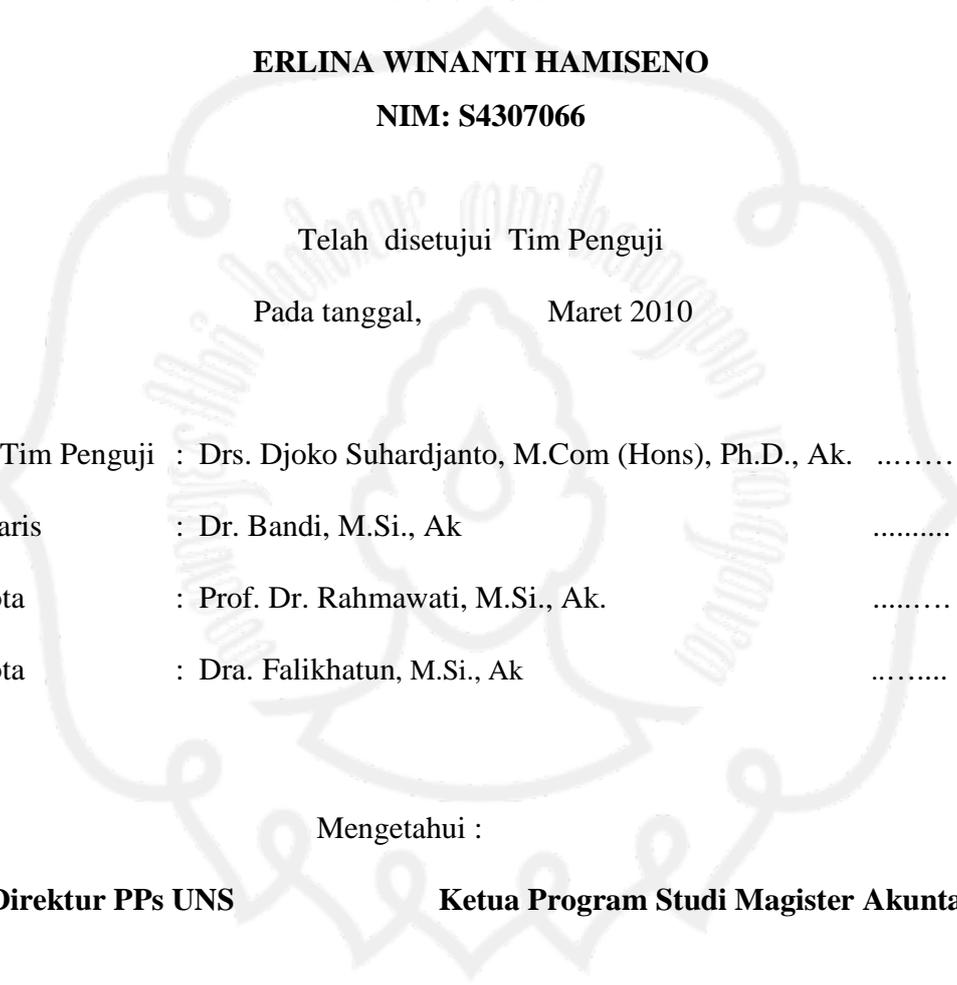
ERLINA WINANTI HAMISENO

NIM: S4307066

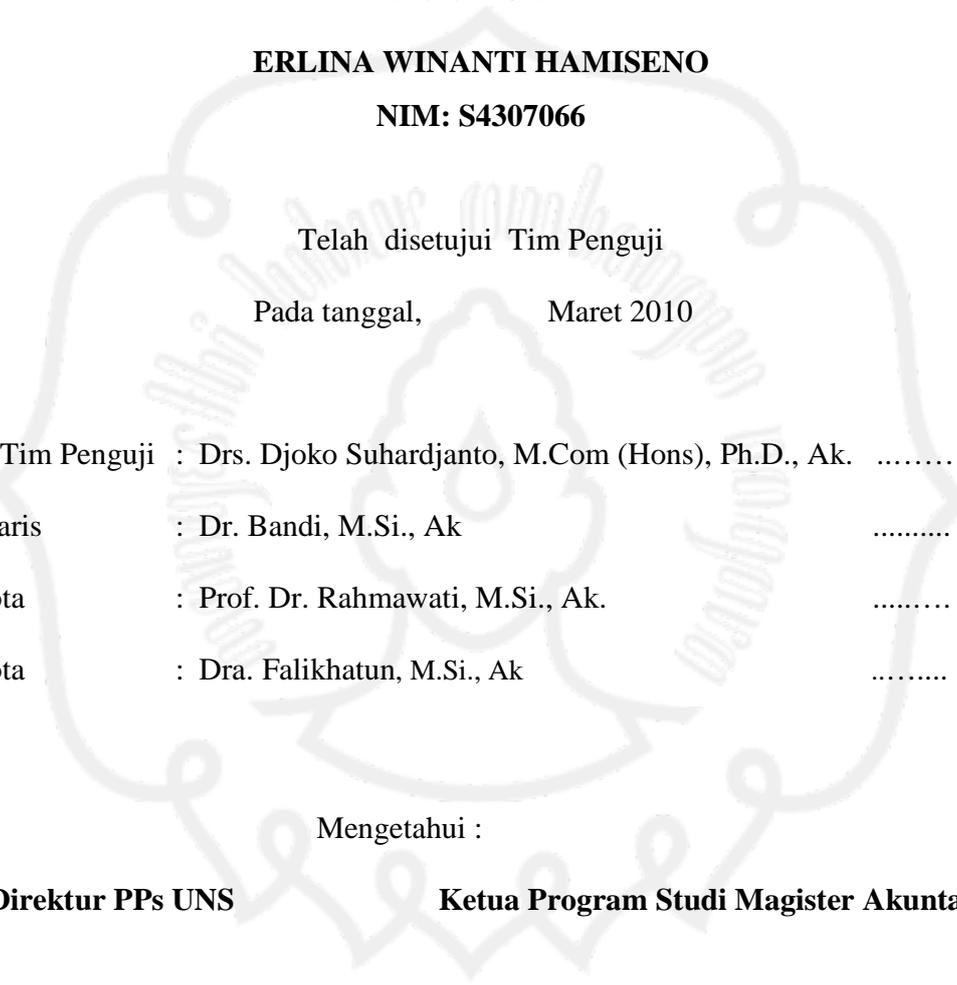
Telah disetujui Tim Penguji

Pada tanggal, Maret 2010

Ketua Tim Penguji : Drs. Djoko Suhardjanto, M.Com (Hons), Ph.D., Ak.

Sekretaris : Dr. Bandi, M.Si., Ak


Anggota : Prof. Dr. Rahmawati, M.Si., Ak.

Anggota : Dra. Falikhatun, M.Si., Ak


Mengetahui :

Direktur PPs UNS

Ketua Program Studi Magister Akuntansi

Prof. Drs. Suranto, M.Sc., Ph.D.

NIP. 195708201985031004

Dr. Bandi, M.Si., Ak.

NIP. 196411201991031002

PERNYATAAN

Nama : Erlina Winanti Hamiseno
NIM : S4307066
Program Studi : Magister Akuntansi
Konsentrasi : Akuntansi Sektor Publik

Menyatakan dengan sesungguhnya bahwa tesis berjudul "Analisa Perbedaan Perilaku Etis Pelaku Akuntansi Berdasarkan Karakteristik Individu dalam Etika Penyusunan Laporan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (Studi kasus di Kabupaten Sukoharjo)" adalah betul-betul karya saya sendiri. Hal-hal yang bukan karya saya, dalam tesis ini diberi tanda citasi dan ditunjukkan dalam daftar pustaka.

Apabila di kemudian hari terbukti pernyataan saya ini tidak benar, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan tesis dan gelar yang saya peroleh atas tesis tersebut.

Surakarta, Januari 2010

Yang menyatakan,

(Erlina Winanti Hamiseno)

Karya sederhana ini penulis persembahkan teruntuk :

- **ALLAH SWT untuk semua berkah dan kemudahan yang telah dilimpahkan**
- **Kedua Orang tua, Suamiku, Anakku dan Keluarga besarku**
- Pihak-pihak yang telah memberikan bantuan dalam perjalananku menempuh dan menyelesaikan studi ini.

PRAKATA

Assalamu 'alaikum warahmatullahi wabarakatuhu

Segala puji syukur hanya milik Allah, Dzat yang Maha segala-galanya yang mengatur setiap yang ada di bumi dan di langit. Syukur yang tak terkira penulis haturkan atas selesainya tesis yang berjudul “Analisis Perilaku Etis Pelaku Akuntansi Berdasarkan Karakteristik Individu Dalam Etika Penyusunan Laporan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (Studi Kasus di Pemerintah Kabupaten Sukoharjo)”. Tesis ini disusun guna memenuhi salah satu syarat memperoleh gelar Magister pada program Magister Akuntansi pada Universitas Sebelas Maret Surakarta.

Penulis menyadari bahwa keberhasilan penyusunan tesis ini tidak lepas dari bantuan berbagai pihak, baik berupa moral maupun material, secara langsung maupun tidak langsung. Oleh karena itu dengan segala kerendahan hati penulis menyampaikan ungkapan terima kasih yang tulus kepada:

1. Menteri Pendidikan Nasional Republik Indonesia yang telah berkenan memberikan bantuan kepada peneliti berupa Beasiswa Unggulan Diknas dalam menyelesaikan studi di Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta,
2. Bapak Prof. Dr. Bambang Sutopo, M.Com, Ak selaku Dekan Fakultas Ekonomi UNS yang telah memberikan ijin penelitian dan pemberian ilmunya baik akademis maupun non akademis,
3. Bapak Dr. Bandi, M.Si., Ak. selaku Ketua Program Magister Akuntansi Universitas Sebelas Maret Surakarta,

4. Ibu Prof. Dr. Rahmawati, M.Si., Ak. selaku Dosen Pembimbing I dan Ibu Dra. Falikhatun, M.Si., Ak. selaku Dosen Pembimbing II, atas segala informasi, arahan dan bimbingan dalam penyusunan tesis ini,
5. Bapak Drs. Djoko Suhardjanto, M.Com. (Hons), Ph.D., Ak dan Dr. Bandi, M.Si., Ak. selaku Ketua Tim Penguji dan Sekretaris Tim Penguji tesis ini,
6. Para Pejabat Penatusahaan Keuangan dan Bendahara di lingkungan SKPD Kabupaten Sukoharjo serta seluruh pegawainya yang telah bersedia memberikan fasilitas serta atas kesediaannya memberikan waktu luang sebagai responden dalam tesis ini,
7. Mbak Yayuk dan Pak Yok yang telah bersedia memberikan bimbingan dan arahan kepada penulis dalam penyusunan tesis ini, dan
8. Seluruh teman-teman MAKSI angkatan IV dan admisi atas kebersamaan yang terjalin selama ini, serta semua pihak yang membantu atas terselesaikannya tesis ini.

Tiada kesempurnaan melainkan milik Allah SWT semata. Seperti halnya tesis ini yang memerlukan saran dan kritik sebagai masukan bagi perbaikan penelitian di masa yang akan datang. Akhirnya, penulis berharap semoga tesis ini dapat memberikan manfaat terutama bagi Kabupaten Sukoharjo. Terima kasih.

Wassalamu 'alaikum warahmatullahi wabarakatuhu

Surakarta, Februari 2010

Penulis

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
HALAMAN PERNYATAAN	iv
HALAMAN PERSEMBAHAN	v
PRAKATA	vi
DAFTAR ISI	viii
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR LAMPIRAN	xiv
ABSTRAKSI	xvi
INTISARI	xvii
BAB I PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Perumusan Masalah	9
C. Tujuan Penelitian	10
D. Manfaat Penelitian	11
E. Sistematika Penulisan	12
BAB II <i>REVIEW</i> LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	

A. <i>Review</i> Literatur	14
1. Persepsi	14
2. Etika dan perilaku etis	18
3. Etika dan jabatan	21
4. Faktor-faktor individual.....	22
a. <i>Locus of control</i>	22
b. Lama menjabat.....	23
c. <i>Gender</i>	24
d. <i>Equity sensitivity</i>	25
e. Latar belakang pendidikan.....	26
B. Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis.....	26
C. Kerangka Pemikiran	31

BAB III METODA PENELITIAN

A. Desain Penelitian	33
B. Populasi dan Teknik Penentuan Sampel	33
C. Teknik Pengumpulan Data	34
D. Variabel Penelitian.....	36
E. Analisis Data.....	37
1. Uji validitas dan reliabilitas.....	38
2. Uji normalitas	39
3. Uji hipotesis	40
a. Melakukan uji normalitas data.....	40

b. Membandingkan nilai <i>mean</i> dari kedua sampel.....	41
c. Menguji <i>equality of variances</i>	41
d. Melakukan analisis nilai <i>t-test</i>	42

BAB IV ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

A. Deskripsi Data.....	45
1. Deskripsi Responden.....	45
a. Jenis kelamin responden	45
b. Masa kerja responden.....	46
c. Tingkat pendidikan responden	47
d. Tingkat <i>locus of control</i>	47
e. Tingkat <i>equity sensitivity</i>	48
2. Distribusi Tanggapan Responden	48
B. Analisis Data	50
1. Pengujian Instrumen	50
a. Uji validitas	50
b. Uji reliabilitas	54
c. Uji normalitas	57
2. Pengujian Hipotesa dan Pembahasan	58

BAB V PENUTUP

A. Simpulan	68
B. Keterbatasan	70

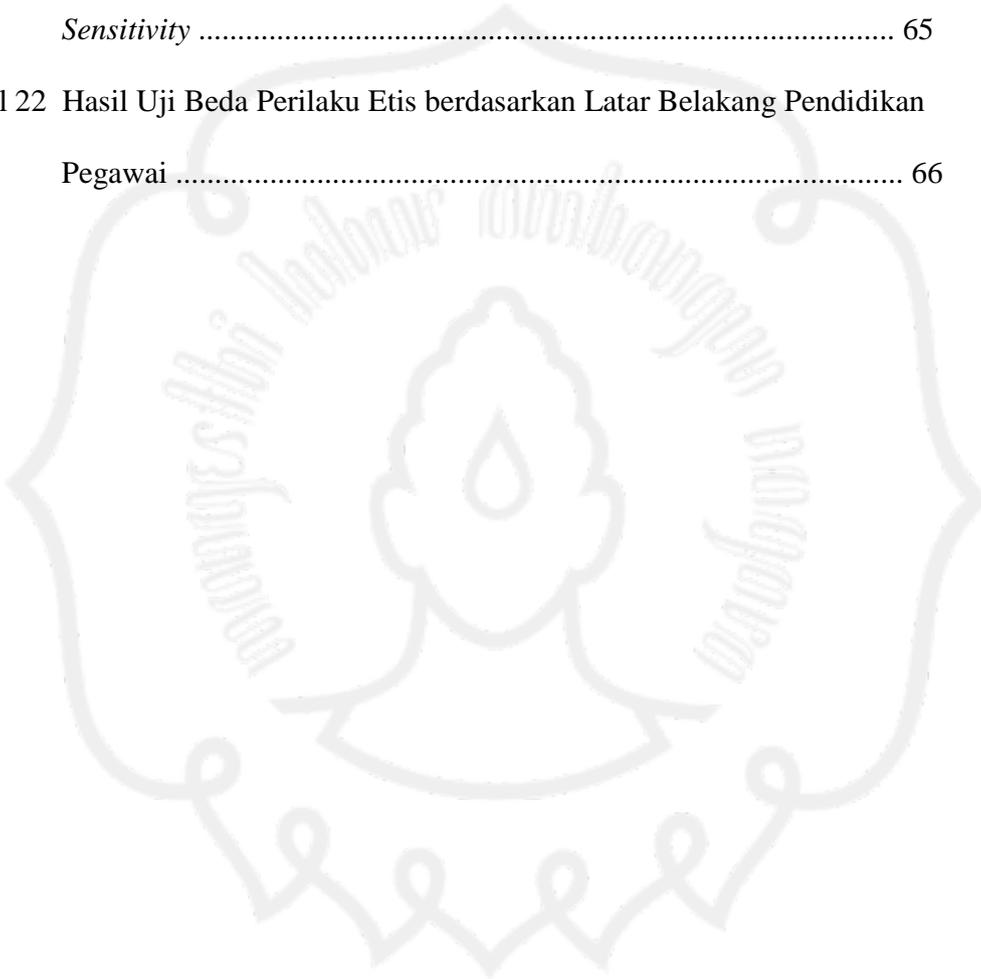
C. Saran	71
----------------	----

DAFTAR PUSTAKA	73
----------------------	----

DAFTAR TABEL

Tabel 1 Deskripsi Jenis Kelamin Responden	46
Tabel 2 Deskripsi Masa Kerja Responden	46
Tabel 3 Deskripsi Latar Belakang Pendidikan Responden	47
Tabel 4 Deskripsi Tingkat <i>Locus of Control</i> Responden	47
Tabel 5 Deskripsi Tingkat <i>Equity Sensitivity</i>	48
Tabel 6 Rata-rata dan Deviasi Standar Konstruk Penelitian	49
Tabel 7 Uji Validitas Variabel <i>Disclosure</i>	51
Tabel 8 Uji Validitas Variabel <i>Cost and Benefit</i>	52
Tabel 9 Uji Validitas Variabel <i>Responsibility</i>	52
Tabel 10 Uji Validitas <i>Misstate</i>	53
Tabel 11 Uji Validitas Variabel Ketepatanwaktuan	54
Tabel 12 Uji Reliabilitas Variabel <i>Disclosure</i>	55
Tabel 13 Uji Reliabilitas Variabel <i>Cost and Benefit</i>	55
Tabel 14 Uji Reliabilitas Variabel <i>Responsibility</i>	56
Tabel 15 Uji Reliabilitas Variabel <i>Misstate</i>	56
Tabel 16 Uji Reliabilitas Variabel Ketepatanwaktuan	57
Tabel 17 Hasil Uji Normalitas Data	57

Tabel 18 Hasil Uji Beda Perilaku Etis berdasarkan tingkat <i>Locus of Control</i>	59
Tabel 19 Hasil Uji Beda Perilaku Etis berdasarkan Lama Menjabat	61
Tabel 20 Hasil Uji Beda Perilaku Etis berdasarkan Gender	63
Tabel 21 Hasil Uji Beda Perilaku Etis berdasarkan Tingkat <i>Equity Sensitivity</i>	65
Tabel 22 Hasil Uji Beda Perilaku Etis berdasarkan Latar Belakang Pendidikan Pegawai	66



DAFTAR GAMBAR

Gambar 1 Kerangka Pikir Penelitian 32



DAFTAR LAMPIRAN

1. Kuesioner	I
2. Deskriptif Statistik	VI
3. Uji Normalitas	VI
4. <i>Reliability Disclosure</i>	VII
5. <i>Reliability Cost and Benefit</i>	VII
6. <i>Reliability Responsibility</i>	VIII
7. <i>Reliability Misstate</i>	VIII
8. <i>Reliability</i> Ketepatanwaktuan	IX
9. Validitas <i>Disclosure</i>	X
10. Validitas <i>Cost and Benefit</i>	X
11. Validitas <i>Responsibility</i>	XI
12. Validitas <i>Misstate</i>	XI
13. Validitas Ketepatanwaktuan	XII
14. <i>T-test Locus of Control</i>	XIII
15. <i>Mann-Whitney Locus of Control</i>	XIV
16. <i>T-test</i> Lama Menjabat	XV
17. <i>Mann-Whitney</i> Lama Menjabat	XVI
18. <i>T-test Gender</i>	XVII
19. <i>Mann-Whitney Gender</i>	XVIII
20. <i>T-test Equity Sensitivity</i>	XIX
21. <i>Mann-Whitney Equity Sensitivity</i>	XX

22. <i>T-test</i> Ketepatan Waktu	XXI
23. <i>Mann-Whitney</i> Ketepatan Waktu	XXII
24. <i>Skoring</i> Data Mentah	XXIII



BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Organisasi sektor publik bergerak dalam lingkungan yang sangat kompleks. Komponen lingkungan yang mempengaruhi organisasi sektor publik meliputi faktor ekonomi, politik, kultur, dan demografi. Masa Orde Baru, pemerintah daerah mempunyai ketergantungan fiskal dan subsidi serta bantuan pemerintah pusat sebagai bentuk ketidakmampuan Pendapatan Asli Daerah (PAD) dalam membiayai Belanja Daerah. Hal ini menyebabkan pemerintah pusat tidak peka terhadap aspirasi masyarakat daerah, sehingga banyak proyek pembangunan yang tidak menghiraukan keinginan dan manfaat yang dirasakan masyarakat daerah.

Kondisi ini akhirnya mendorong diterapkannya kebijakan pemberian otonomi daerah dan desentralisasi yang luas, nyata, dan bertanggung jawab kepada daerah merupakan langkah strategis dalam dua hal. *Pertama*, otonomi daerah dan desentralisasi merupakan jawaban atas permasalahan lokal bangsa Indonesia berupa ancaman disintegrasi bangsa, kemiskinan, ketidakmerataan pembangunan, rendahnya kualitas hidup masyarakat, dan masalah pembangunan sumber daya manusia (SDM). *Kedua*, otonomi daerah dan desentralisasi fiskal merupakan langkah strategis bangsa Indonesia untuk menyongsong era globalisasi ekonomi dengan memperkuat basis perekonomian daerah (Mardiasmo, 2002).

Penerapan kebijakan otonomi daerah, mendorong perkembangan akuntansi sektor publik di Indonesia mengalami kemajuan pesat seiring dengan diterapkannya pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal. Tap MPR Nomor XV/MPR/1998 tentang "Penyelenggaraan Otonomi Daerah, Pengaturan, Pembagian dan Pemanfaatan Sumber Daya Nasional yang berkeadilan serta Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah dalam Kerangka Negara Kesatuan Republik Indonesia", merupakan landasan hukum dikeluarkannya UU No.22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah dan UU No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah sebagai dasar penyelenggaraan otonomi daerah.

Fenomena yang terjadi dalam perkembangan di sektor publik saat ini adalah semakin menguatnya tuntutan pelaksanaan akuntabilitas publik oleh pemerintah. Tuntutan tersebut terkait dengan perlunya dilakukan transparansi dan pemberian informasi kepada publik dalam rangka pemenuhan hak-hak publik. Kondisi ini merupakan suatu tantangan karena lingkungan sektor publik yang sangat kompleks membutuhkan kompetensi tersendiri untuk mendesain sistem akuntansi yang akan diterapkan (Stanbury, 2003 dalam Mardiasmo, 2006).

Salah satu tujuan utama pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal tersebut adalah untuk menciptakan *good governance* yaitu pemerintahan yang baik. UNDP memberikan beberapa karakteristik pelaksanaan *good governance* meliputi *participation, rule of law, transparency, responsiveness, consensus orientation, equity, efficiency and effectiveness, accountability* dan *strategic vision* (Mardiasmo, 2005). Dari sembilan karakteristik tersebut, paling tidak terdapat tiga hal yang dapat diperankan oleh akuntansi sektor publik saat ini yaitu penciptaan transparansi (*transparency*),

akuntabilitas publik (*accountability*), dan *value for money* (*economy*, *efficiency* dan *effectiveness*). Hal ini berkaitan dengan tuntutan pembaharuan sistem keuangan sektor publik agar pengelolaan uang rakyat dilakukan secara transparan (*transparency*) dengan mendasarkan konsep *value for money* sehingga tercipta akuntabilitas publik (*accountability*) (Mardiasmo, 2005).

Salah satu alat untuk memfasilitasi terciptanya transparansi dan akuntabilitas publik adalah melalui penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yang komprehensif (Mardiasmo, 2002). Meskipun informasi keuangan bukan merupakan tujuan akhir akuntansi sektor publik, informasi keuangan dapat memberikan dasar pertimbangan untuk pengambilan keputusan. Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara Pasal 31 mengatur bahwa Kepala Daerah harus memberikan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa Laporan Keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Dalam pelaksanaannya, sebagian besar Laporan Keuangan Daerah belum menunjukkan transparansi dan akuntabilitas yang memadai. Hanya beberapa pemerintah daerah yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) untuk laporan keuangan tahun 2007 dan hasil pemeriksaan BPK untuk laporan keuangan tahun 2008 per Juli 2009 menunjukkan, di antara 400 lebih Pemerintah daerah, baru delapan yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (Jawa Pos, 2009).

Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah Pasal 14 ayat 1 menyebutkan bahwa dalam rangka melaksanakan wewenang atas penggunaan anggaran yang dimuat dalam DPA-SKPD, kepala SKPD menetapkan pejabat yang melaksanakan fungsi tata usaha keuangan pada SKPD sebagai pejabat penatausahaan keuangan SKPD. Pejabat penatausahaan keuangan SKPD sebagaimana

dimaksud pada ayat (1) mempunyai tugas antara lain menyiapkan laporan keuangan SKPD. Kemudian dalam Pasal 86 ayat (1) menyebutkan bahwa pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran, bendahara penerimaan/ pengeluaran dan orang atau badan yang menerima atau menguasai uang/barang/kekayaan daerah, wajib menyelenggarakan penatausahaan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah Pasal 232 menyatakan bahwa entitas pelaporan dan entitas akuntansi harus menyelenggarakan sistem akuntansi keuangan daerah. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri atas satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggung-jawaban berupa laporan keuangan, sedangkan entitas akuntansi adalah unit pemerintahan pengguna anggaran dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi serta menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan (Standar Akuntansi Pemerintahan Pernyataan 11-2).

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sebagai entitas akuntansi memiliki pelaku akuntansi yang terdiri dari Bendahara dan Pejabat Penatusahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPK SKPD), seperti yang dijelaskan dalam Pasal 14, PP 58/2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah. Sementara pada Pasal 15, PP 58/2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, disebutkan sebagai berikut ini.

1. Kepala daerah atas usul PPKD mengangkat bendahara penerimaan untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan pada SKPD.

2. Kepala daerah atas usul PPKD mengangkat bendahara pengeluaran untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran belanja pada SKPD.

Tugas PPK SKPD dalam Permendagri Nomor 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, yaitu melaksanakan akuntansi SKPD dan menyiapkan laporan keuangan SKPD yang dijelaskan pada pasal 13 ayat (f) dan (g).

Peran PPK dan Bendahara SKPD sangatlah vital untuk mewujudkan administrasi keuangan yang efektif atau dengan kata lain kemampuan dan kecakapannya dalam menjalankan fungsi akuntansi sangat menentukan dalam menyusun dokumen laporan keuangan SKPD. Sebagaimana disampaikan oleh Ketua BPK Anwar Nasution dalam sambutan tertulis Penganugerahan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah di Gedung BPK, Jakarta, Kamis (15/1/2009) bahwa salah satu alasan mengapa pengelolaan keuangan pemerintah belum juga maksimal adalah belum adanya kemajuan berarti dalam perbaikan SDM pemerintah, terutama bidang akuntansi dan pengelolaan keuangan negara.

Pemerintah harus memperhatikan kemampuan pegawainya karena karena dituntut untuk memiliki akuntabilitas yang mampu menyusun sistem pelaporan yang baik dan mapan (Mardiasmo, 2005). Berkaitan dengan hal tersebut, maka kesiapan sumber daya manusia sebagai aparat pemerintah sangatlah penting karena tuntutan masyarakat agar pemerintah akuntabel dalam menjalankan programnya semakin besar. Sumber daya manusia dan karakter individu aparat pemerintah menunjang kelancaran pengelolaan keuangan daerah. Salah satu faktor yang masih harus ditingkatkan untuk meningkatkan

kualitas pelaporan keuangan di Indonesia adalah menyangkut etika dan sikap positif akuntan Indonesia (Yulianti dan Fitriany, 2005).

Etika merupakan isu yang relevan bagi profesi akuntan saat ini. Di Indonesia, isu mengenai etika akuntan berkembang seiring dengan terjadinya beberapa pelanggaran etika, baik yang dilakukan oleh akuntan publik, akuntan intern, maupun akuntan pemerintah (Ludigdo, 1999). Akuntan berkewajiban menjaga standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi dimana mereka bernaung, profesi mereka, masyarakat dan diri mereka sendiri. Akuntan mempunyai tanggungjawab menjadi kompeten, menjaga integritas dan obyektivitas mereka. Analisis terhadap sikap etis dalam profesi akuntan menunjukkan bahwa akuntan mempunyai kesempatan untuk melakukan tindakan tidak etis dalam profesi mereka (Fine et al. dalam Husein, 2004). Dalam menjalankan profesinya seorang akuntan secara terus menerus berhadapan dengan dilema etik yang melibatkan pilihan antara nilai-nilai yang bertentangan. Pembahasan mengenai perilaku dan keinginan untuk mengubah perilaku atau menciptakan perilaku yang diinginkan, perlu diketahui faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku tersebut dan seberapa kuat pengaruh-pengaruh tersebut (Khomsiyah dan Indriantoro, 1998).

Pada sektor publik konflik juga dapat timbul dari kadar pengungkapan informasi dalam laporan keuangan. Pengguna laporan keuangan mengharapkan untuk memperoleh semua informasi yang mereka butuhkan dari laporan keuangan. Paparan di atas menjadi motivasi dalam penelitian ini, penulis ingin menganalisis karakteristik pejabat penatausahaan keuangan dalam etika penyusunan laporan keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Sukoharjo.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian Reiss dan Mitra (1998) dan penelitian Clikeman dan Henning (2000). Penelitian Reiss dan Mitra (1998) meneliti tentang pengaruh dari faktor-faktor individual pada kemampuan menerima tindakan etis dan tidak etis di lingkungan kerja. Hasil penelitian menunjukkan bahwa individu dengan *internal locus of control* cenderung lebih tidak menerima tindakan tertentu yang kurang etis sedangkan individu dengan *external control* cenderung lebih menerima tindakan tertentu yang kurang etis, wanita juga ditunjukkan lebih etis dibandingkan pria, selain itu individu yang memiliki pengalaman kerja cenderung lebih menerima tindakan yang kurang etis dibandingkan individu yang tidak memiliki pengalaman kerja, sementara perbedaan latar belakang disiplin ilmu tidak berpengaruh terhadap perilaku etis. Sementara itu penelitian Clikeman dan Henning (2000) meneliti mengenai sosialisasi kode etik profesi pada mahasiswa akuntansi menunjukkan bahwa mahasiswa akuntansi memiliki sikap yang lebih positif dibandingkan mahasiswa jurusan lain terhadap etika penyusunan laporan keuangan, dalam hal ini berkaitan dengan tindakan manajemen laba. Mahasiswa akuntansi akan memberikan prioritas yang lebih tinggi atas kebutuhan pengguna laporan keuangan sementara mahasiswa jurusan lain memberikan prioritas yang lebih tinggi pada kepentingan manajemen perusahaan.

Kedua penelitian di atas merupakan acuan penulis dalam penelitian ini. Peneliti mengacu pada kedua penelitian tersebut dengan perbedaan sebagai berikut ini.

1. Sampel Penelitian

Reiss dan Mitra (1998) mengambil sampel penelitian auditor pada sektor swasta, Clikeman dan Henning (2000) mengambil sampel mahasiswa, sementara itu sampel dalam penelitian ini adalah pelaku akuntansi di sektor pemerintahan, dalam hal ini

PPK dan Bendahara SKPD. Hal ini karena penelitian ini dimaksudkan untuk melihat perilaku PPK dan Bendahara SKPD dalam penyusunan laporan keuangan SKPD sehingga menghasilkan laporan keuangan berkualitas, yang digunakan sebagai data pokok untuk penyusunan laporan keuangan daerah yang akan dipertanggungjawabkan kepada masyarakat.

2. Variabel Penelitian

Reiss dan Mitra (1998) menggunakan faktor-faktor individu yang termasuk *locus of control*, gender, latar belakang pendidikan dan pengalaman kerja, sementara itu penelitian ini menggunakan satu tambahan faktor individu yaitu *equity sensitivity*. *Equity sensitivity* ini mencoba menjelaskan perbedaan perilaku etis dan tidak etis yang disebabkan oleh karakteristik individual (Fauzi, 2001). Selain itu, penelitian ini menggunakan ukuran etika penyusunan laporan keuangan berupa *disclosure* (pengungkapan laporan keuangan), *cost and benefit*, *responsibility* dan *misstate* sebagaimana digunakan oleh Clikeman dan Henning (2000) dan menambahkan satu ukuran yaitu ketepatanwaktuan penyusunan laporan keuangan.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian di atas maka perumusan masalah dalam penelitian ini dinyatakan dalam pertanyaan riset berikut ini.

1. Apakah terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai *internal locus of control* dengan PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai *external locus of control* dalam penyusunan laporan keuangan SKPD?
2. Apakah terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD senior dengan PPK dan Bendahara SKPD yunior dalam penyusunan laporan keuangan SKPD?
3. Apakah terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD wanita dengan PPK dan Bendahara SKPD pria dalam penyusunan laporan keuangan SKPD?
4. Apakah terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD yang termasuk *benevolents* dengan PPK dan Bendahara SKPD yang termasuk *entitleds* dalam penyusunan laporan keuangan SKPD?
5. Apakah terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai latar belakang pendidikan akuntansi dengan PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai latar belakang pendidikan non akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan SKPD?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris terkait perbedaan perilaku etis yang signifikan antara PPK dan Bendahara SKPD berdasarkan faktor-faktor individualnya dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD yang diukur dengan

disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate, dan ketepatanwaktuan penyusunan laporan keuangan SKPD yang dapat diperinci sebagai berikut ini.

1. Memperoleh bukti empiris terkait perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai *internal locus of control* dengan PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai *external locus of control* dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.
2. Memperoleh bukti empiris terkait perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD senior dengan PPK dan Bendahara SKPD junior dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.
3. Memperoleh bukti empiris terkait perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD wanita dengan PPK dan Bendahara SKPD pria dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.
4. Memperoleh bukti empiris terkait perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD yang termasuk *benevolents* dengan PPK dan Bendahara SKPD yang termasuk *entitleds* dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.
5. Memperoleh bukti empiris terkait perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai latar belakang pendidikan akuntansi dengan PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai latar belakang pendidikan non akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.

D. Manfaat Penelitian

1. Bagi Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)

Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan masukan bagian akuntansi/penatausahaan keuangan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) terkait dengan penyusunan laporan keuangan pada satuan kerjanya.

2. Bagi *Standard Setter*

Hasil penelitian dapat digunakan oleh *standard setter* dalam mengambil keputusan untuk menetapkan aturan terkait akuntansi sektor publik terutama terkait dengan penyusunan laporan keuangan pemerintah.

3. Bagi Akademisi

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan bukti empiris dan bermanfaat bagi pengembangan disiplin ilmu akuntansi, khususnya konsentrasi akuntansi sektor publik yang berhubungan dengan kinerja sumber daya manusia.

E. Sistematika Penulisan

Penelitian ini ditulis dan dipaparkan dengan sistematika penulisan sebagai berikut ini.

BAB I : PENDAHULUAN

Bab ini menjelaskan mengenai latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, serta sistematika penulisan.

BAB II : *REVIEW* LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Bab ini menjelaskan mengenai tinjauan pustaka yang memberi penjelasan mengenai persepsi, etika dan perilaku etis, faktor-faktor individual yang terdiri dari *locus of control*, lama menjabat, *gender*, *equity sensitivity* dan

latar belakang pendidikan, selain itu dalam bab ini dikemukakan juga *review* penelitian terdahulu yang mendukung penelitian, dilanjutkan kerangka pemikiran dan hipotesis penelitian.

BAB III: METODA PENELITIAN

Bab ini menjelaskan ruang lingkup penelitian, populasi dan pemilihan sampel, pengumpulan data dan pengukuran variabel, dan prosedur analisis.

BAB IV : ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Bab ini menjelaskan mengenai analisis data penelitian, pengujian hipotesis, dan interpretasi data.

BAB V : PENUTUP

Bab ini menguraikan kesimpulan hasil penelitian, keterbatasan penelitian, dan saran bagi penelitian selanjutnya.

BAB II

REVIEW LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

A. Review Literatur

1. Persepsi

Banyak pendapat yang menjelaskan tentang apakah yang dimaksud dengan persepsi itu. Beberapa pendapat tersebut menurut hemat penulis di samping berbeda di dalam penulisannya, namun mempunyai pokok pengertian yang hampir bersamaan. Berikut ini penulis sajikan beberapa pendapat para ahli yang mencoba untuk menjelaskannya, antara lain Young (1956) mengemukakan bahwa persepsi merupakan aktivitas dari mengindra, menginterpretasikan dan memberikan penilaian terhadap obyek-obyek fisik maupun obyek sosial, dan pengindraan tersebut tergantung pada stimulus yang ada di lingkungannya.

Persepsi mempengaruhi seseorang untuk melakukan sesuatu, dalam keadaan yang sama dan tujuan yang sama mungkin akan melakukan sesuatu hal yang berbeda. Persepsi didefinisikan sebagai proses individu dalam memilih, mengorganisasi dan menafsirkan masukan informasi untuk menciptakan suatu gambaran yang bermakna (Kotler, 1994). Hal ini juga dikemukakan Retnowati (2003) yang mengemukakan bahwa persepsi

mencakup penerimaan, pengorganisasian dan penafsiran stimulus yang telah diorganisasi dengan cara yang dapat mempengaruhi perilaku dan membentuk sebuah sikap.

Sementara itu Gibson *et al.*(1996) mendefinisikan bahwa persepsi merupakan proses seseorang untuk memahami lingkungan yang meliputi orang, obyek, simbol, dan sebagainya yang melibatkan proses kognitif. Proses kognitif merupakan proses pemberian arti yang melibatkan tafsiran pribadi terhadap rangsangan yang muncul dari objek tertentu. Oleh karena tiap-tiap individu memberikan makna yang melibatkan tafsiran pribadinya pada objek tertentu, maka masing-masing individu akan memiliki persepsi yang berbeda meskipun melihat objek yang sama.

Apabila ditinjau dari aspek psikologis, Walgito (1997) mendefinisikan persepsi sebagai proses seseorang individu untuk memahami objek tertentu yang diawali dengan timbulnya rangsangan dari objek tertentu yang diterima oleh alat indera individu dan kemudian diteruskan ke otak sehingga individu tersebut dapat memahami objek yang diterimanya. Persepsi bersifat subjektif karena melibatkan aspek psikologis yaitu proses kognitif sehingga apa yang ada dalam perkiraan individu akan ikut aktif dalam menentukan persepsi individu, sehingga perlu diketahui faktor-faktor apa saja yang berasal dari dalam individu atau dengan kata lain faktor psikologis yang mempengaruhi persepsi individu. Faktor-faktor tersebut antara lain:

1. Ingatan, kemampuan mengingat tiap-tiap individu terhadap apa yang pernah dipelajari atau dipersepsikannya akan berbeda, ada yang cepat dan ada yang lambat.
2. Motivasi, bila motivasi individu terhadap objek tertentu semakin besar, maka perhatiannya terhadap objek tersebut juga semakin besar sehingga objek itu akan semakin jelas dan mudah dipahami atau dipersepsikan oleh individu.

3. Perasaan, setiap individu memperoleh rangsangan yang sama dari objek tertentu, tetapi dapat menimbulkan perasaan yang berbeda yaitu ada yang senang dan atau sebaliknya yang pada akhirnya mempengaruhi persepsinya terhadap objek tersebut.
4. Berpikir, cara berpikir seseorang dalam memecahkan masalah biasanya berbeda, ada yang menggunakan pengertian dan ada yang tidak sehingga hanya coba-coba saja. Berpikir berkaitan dengan persepsi yaitu dalam memahami objek tertentu, individu biasanya melibatkan kegiatan menghubungkan pengertian-pengertian yang diperolehnya baik secara sengaja maupun tidak.

Adapun menurut Robbins (1996) selain faktor dari dalam individu ada faktor-faktor lain yang berasal dari luar individu, yaitu:

1. Faktor Objek, meliputi ukuran, intensitas dan kontras atau pertentangan. Semakin besar ukuran objek tertentu, maka persepsi individu terhadap objek tersebut akan semakin jelas dan mudah dipahami. Kemudian jika intensitas objek yang dipersepsikan semakin sering ditunjukkan, maka objek tersebut semakin diperlihatkan sehingga akan semakin mudah untuk dipersepsikan. Objek yang semakin bertentangan atau kontras dengan sekitarnya akan lebih menarik perhatian orang sehingga akan lebih dipersepsikan orang.
2. Faktor situasi, yaitu kondisi lingkungan dimana individu dipersepsikan objek tertentu, misalnya hawa panas atau dingin, terang atau gelap dan lain-lain serta banyaknya waktu yang digunakan individunya untuk mempersepsikan objek tersebut.
3. Pentingnya pemahaman mengenai persepsi, hal ini karena persepsi merupakan salah satu variabel penting yang mempengaruhi perilaku individu. Oleh karena itu dapat

disimpulkan bahwa perilaku tidak bisa lepas dari pengaruh individu sendiri dan lingkungannya. Variabel individu meliputi faktor-faktor yang ada di dalam pribadi individu seperti persepsi, sikap, kemampuan dan ketrampilan, keahlian fisik, dan lain-lain. Variabel lingkungan merupakan faktor yang datang dari luar individu seperti pengalaman pendidikan, lingkungan sekitar dan sebagainya. Melalui pemahaman persepsi individu tertentu, seseorang dapat meramalkan bagaimana perilaku individu tersebut, dengan kata lain merupakan deteksi awal bagi perilaku individu.

Pemahaman mengenai persepsi penting untuk diketahui karena persepsi merupakan salah satu variabel penting yang mempengaruhi perilaku individu. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa perilaku tidak bisa lepas dari pengaruh individu sendiri dan lingkungannya. Sebagai contoh, profesi akuntan publik, persepsi profesi merupakan pemahaman seorang auditor terhadap apa yang digelutinya. Apabila seorang auditor memiliki persepsi atau pandangan positif terhadap profesinya, maka auditor tersebut akan memahami segala sesuatu yang berkaitan dengan profesi yang digelutinya dan beranggapan bahwa profesinya merupakan profesi yang sangat penting bagi pihak lain sehingga mereka akan melakukan apa yang harus dilakukan secara proporsional, sementara itu apabila seorang auditor memiliki persepsi negatif terhadap profesinya maka auditor tersebut akan beranggapan bahwa profesi yang digelutinya harus menghasilkan bagi dirinya sendiri tanpa memikirkan dampaknya bagi pihak lain apabila tidak dilaksanakan sesuai dengan kode etik yang berlaku. Hal ini juga akan terjadi dalam profesi-profesi lainnya. Dengan demikian persepsi merupakan proses penilaian terhadap

suatu obyek, situasi, peristiwa orang lain berdasarkan pengalaman masa lampau, sikap, harapan dan nilai yang ada pada diri individu.

2. Etika dan perilaku etis

Etika diartikan sebagai nilai-nilai dan norma-norma moral dalam suatu masyarakat, dalam hal ini, etika sama artinya dengan moral atau moralitas, yaitu apa yang harus dilakukan, tidak boleh dilakukan, pantas dilakukan, dan sebagainya (Satyanugraha, 2003). Etika atau lazim juga disebut etik, berasal dari kata Yunani, *ethos* yang berarti norma-norma, nilai-nilai, kaidah-kaidah dan ukuran-ukuran bagi tingkah laku manusia yang baik. Hal ini seperti dikemukakan oleh Simorangkir (2001), yang mengemukakan bahwa etika atau etik sebagai pandangan manusia dalam berperilaku menurut ukuran dan nilai yang baik.

Etika menjadi perhatian penting masyarakat Indonesia belakangan ini, setelah terjadinya berbagai degradasi moral yang terjadi di kalangan praktisi maupun akademisi, dengan tindakan-tindakan berupa korupsi dan penyelewengan-penyelewengan yang lain, yang otomatis merupakan suatu pelanggaran terhadap etika, baik etika profesi maupun etika pada umumnya. Suseno (1987) mengungkapkan bahwa etika merupakan filsafat atau pemikiran kritis dan mendasar tentang ajaran-ajaran dan pandangan-pandangan moral. Madjid (1992 dalam Ludigdo dan Machfoedz) mengungkapkan bahwa etika (*ethos*) adalah sebanding dengan moral (*mos*), dimana keduanya merupakan filsafat tentang adat kebiasaan (*sitten*). Sitte dalam perkataan Jerman menunjukkan arti moda (*mode*) tingkah laku manusia, suatu konstansi tindakan manusia. Karenanya secara umum

etika atau moral adalah filsafat, ilmu atau disiplin tentang moda-moda tingkah laku manusia atau konstansi-konstansi tindakan manusia.

Arens dan Loebbecke (1995) menyatakan bahwa etika secara umum didefinisikan sebagai perangkat moral dan nilai. Dari definisi tersebut dapat dikatakan bahwa etika berkaitan erat dengan moral dan nilai-nilai yang berlaku. Selanjutnya, Harsono (1997) mengemukakan bahwa etika adalah hal-hal yang berkaitan dengan masalah benar dan salah. Hal demikian juga dikemukakan oleh Steiner (dalam Reiss dan Mitra 1998), yang mengemukakan bahwa perilaku yang beretika dalam sebuah organisasi adalah melaksanakan tindakan secara *fair* sesuai hukum konstitusional dan peraturan pemerintah yang dapat diaplikasikan.

Berkaitan dengan etika profesi, Chua *et al.* (1994) mengemukakan bahwa etika profesional berkaitan dengan perilaku moral. Perilaku moral di sini lebih terbatas pada pengertian yang meliputi kekhasan pola etis yang diharapkan untuk profesi tertentu. Hal ini juga dikemukakan Machfoedz (dalam Ludigdo dan Machfoedz, 1999) yang menyebutkan bahwa profesionalisme suatu profesi mensyaratkan tiga hal utama yang harus dimiliki oleh setiap anggota profesi, yaitu keahlian, berpengetahuan dan berkarakter. Karakter menunjukkan *personality* seorang profesional, yang diantaranya diwujudkan dalam sikap dan tindakan etisnya. Setiap profesi yang memberikan pelayanan jasa kepada masyarakat memiliki kode etik yang merupakan seperangkat prinsip-prinsip moral dan mengatur tentang perilaku profesional (Sukrisno, 1996).

Sasaran etika adalah moralitas. Moralitas suatu masyarakat berkaitan dengan adat istiadat dan kebiasaan yang telah diterima selaku perilaku yang baik atau buruk dalam

masyarakat atau dalam kelompok yang bersangkutan (Simorangkir, 2001). Kenyataannya orang bertindak menurut prinsip-prinsip yang mereka yakini.

Riset tentang isu-isu etika dalam akuntansi, secara umum menghindari diskusi filosofi tentang benar atau salah dan pilihan baik atau buruk. Namun lebih difokuskan pada perilaku etis atau tidak etis para akuntan yang didasarkan pada apakah mereka mematuhi kode etik profesinya atau tidak. Perilaku etis merupakan perilaku yang mempunyai prinsip benar dan salah yang telah diterima masyarakat. Perilaku etis juga sering disebut sebagai komponen dari kepemimpinan, dalam hal ini pengembangan etika merupakan hal penting bagi kesuksesan individu sebagai pemimpin suatu organisasi (Morgan, 1993). Hal ini juga dikemukakan Larkin (2000), yang menyatakan bahwa kemampuan untuk dapat mengidentifikasi perilaku etis dan tidak etis sangat berguna dalam semua profesi termasuk auditor. Jika auditor melakukan tindakan yang tidak etis, maka hal tersebut akan merusak kepercayaan masyarakat terhadap profesi auditor tersebut (Khomsiyah dan Indriantoro, 1998).

Penelitian ini menggali aspek perilaku dalam penyelenggaraan laporan keuangan yang dilakukan oleh kelompok pejabat penatausahaan dan bendahara di masing-masing SKPD. Aspek ini merupakan hal yang sangat vital yang dapat mempengaruhi perilaku etis atau tidak etis dalam penyelenggaraan laporan keuangan.

3. Etika dan Jabatan

Etika atau norma dan nilai-nilai masyarakat meresap dalam diri kita, sehingga hubungan antar sesama akan turut membentuk identitas diri. Hal ini berkaitan penetapan suatu norma akan membutuhkan berbagai persyaratan dan cara. Etika pada umumnya

didefinisikan sebagai suatu usaha yang sistematis dengan menggunakan rasio untuk menafsirkan pengalaman moral individual dan sosial sehingga dapat menetapkan aturan untuk mengendalikan perilaku manusia serta nilai-nilai yang berbobot untuk dapat dijadikan sasaran dalam hidup (Simorangkir, 2001). Demikian juga mengenai hubungan etika dengan jabatan akan membutuhkan berbagai persyaratan.

Sejalan dengan perkembangan jaman, manusia memiliki kelompok-kelompok profesi tertentu dengan berbagai tingkat jabatan dalam profesi tersebut. Dewasa ini profesi-profesi tersebut menyusun dan menerima etika bersama sehubungan dengan profesi mereka, yang disebut dengan kode etik.

Kode etik tidak tepat apabila berupa peraturan-peraturan yang dititikberatkan kepada sanksinya bagi mereka yang melanggar etika tersebut (Simorangkir, 2001). Kode etik adalah persetujuan bersama, yang timbul dari diri para anggota itu sendiri untuk lebih mengarahkan perkembangan mereka, sesuai dengan nilai-nilai ideal yang diharapkan (Simorangkir, 2001). Jadi kode etik adalah hasil murni yang sesuai dengan aspirasi profesi suatu kelompok tertentu, demi untuk kepentingan bersama.

Berkaitan dengan peranan kode etik dalam penulisan ini, penulis memandang bahwa para pelaku akuntansi di sektor publik berperan sama dengan para pelaku akuntansi di sektor swasta. Sihwahjoeni dan Gudono (2000) mengemukakan bahwa dalam melaksanakan profesinya, seorang akuntan diatur oleh suatu kode etik akuntan. Kode etik akuntan, yaitu norma perilaku yang mengatur hubungan antara akuntan dengan para klien, antara akuntan dengan sejawatnya, dan antara profesi dalam masyarakat.

4. Faktor-faktor individual

Penelitian ini akan meneliti mengenai faktor-faktor individual, meliputi *locus of control*, lama menjabat, gender, *equity sensitivity* dan latar belakang pendidikan.

a. Locus of control

Locus of control menggambarkan tingkat kepercayaan individu bahwa satu kekuatan dalam diri masing-masing (Joe, 1971; dalam Reiss dan Mitra, 1998). Menurut Rotter (dalam Prasetyo, 2002), *locus of control* merupakan cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia mampu mengendalikan (*control*) peristiwa yang terjadi pada dirinya. Sementara itu, Falikhatun (2003) juga menyatakan bahwa berdasarkan teori *locus of control*, seseorang yang merasa tidak nyaman dalam satu lingkungan budaya tertentu akan mengalami ketidakberdayaan dan kekhawatiran.

Locus of control menurut Kreitner dan Kinicki (2003 dalam Abdulloh 2006) terdiri dari dua konstruk yaitu internal dan eksternal, apabila seseorang yang meyakini bahwa apa yang terjadi selalu berada dalam kontrolnya dan selalu mengambil peran serta bertanggung jawab dalam setiap pengambilan keputusan termasuk dalam *internal locus of control*, sedangkan seseorang yang meyakini bahwa kejadian dalam hidupnya berada diluar kontrolnya termasuk dalam *external locus of control*. Secara lebih jelas dapat digambarkan bahwa individu dengan *locus of control* internal percaya bahwa peristiwa dalam hidupnya ditentukan oleh usaha dan perilakunya sendiri, sedangkan seseorang dengan *locus of control* eksternal percaya bahwa peristiwa dalam hidupnya ditentukan oleh nasib, kesempatan dan kekuatan lain yang berada di luar kendali individu tersebut.

b. Lama menjabat

Kidwell *et al.* (1987) melakukan penelitian tentang perilaku manajer dalam menghadapi situasi dilema etika, hasil penelitiannya adalah bahwa manajer dengan pengalaman kerja yang lebih lama mempunyai hubungan yang positif dengan pengambilan keputusan etis. Hasil penelitian ini juga didukung oleh penelitian Larkin (2000) dan Glover *et.al.* (2002). Larkin (2000) melakukan penelitian yang melibatkan internal auditor di lembaga keuangan dan menyatakan bahwa internal auditor yang berpengalaman cenderung lebih konservatif dalam menghadapi situasi dilema etika. Pengetahuan auditor tentang audit akan semakin berkembang dengan bertambahnya pengalaman kerja yang dapat diukur melalui lamanya auditor dalam menjabat jabatannya.

Pengalaman kerja akan meningkat seiring dengan semakin meningkatnya kompleksitas kerja. Perilaku etis antara auditor senior dan yunior dipengaruhi oleh pengalaman kerja, hal ini karena selama bekerja, auditor dihadapkan pada tindakan-tindakan yang berkaitan dengan perilaku etis (Prasetyo, 2004). Sementara Glover *et.al.* (2002) yang melakukan penelitian pada beberapa mahasiswa program bisnis, menyatakan bahwa mahasiswa yang senior lebih berperilaku etis dibandingkan dengan yang lebih yunior.

c. Gender

Istilah *gender* dapat diartikan sebagai pembedaan peran antara laki-laki dan perempuan yang tidak hanya mengacu pada perbedaan biologisnya tetapi mencakup nilai-nilai sosial budaya (Berninghausen dan Kerstan, 1992). Hal ini mendorong penelitian yang mengaitkan peran laki-laki dan perempuan dalam masyarakat dan

dikaitkan dengan kemampuan perempuan dalam melaksanakan tugas sesuai profesinya.

Perbedaan gender diantara pria dan wanita dibentuk oleh suatu proses yang sangat panjang. Pembentukan perbedaan tersebut dapat disebabkan oleh beberapa hal misalnya, melalui sosialisasi, budaya yang berlaku serta kebiasaan-kebiasaan yang ada. Perbedaan gender ini sebenarnya tidak menjadi masalah sepanjang tidak melahirkan ketidakadilan gender. Dalam kenyataannya, perbedaan gender telah menyebabkan berbagai ketidakadilan baik bagi pria maupun wanita. Ketidakadilan gender tersebut dapat berwujud dalam berbagai bentuk ketidakadilan, misalnya marginalisasi, proses pemiskinan ekonomi, subordinasi pengambilan keputusan, *stereotyping* dan diskriminasi, pelabelan negatif, kekerasan, bekerja untuk waktu yang lebih lama dan memikul beban ganda (Glover *et al.*, 2002).

Gender merupakan faktor yang signifikan dalam menentukan perilaku etis (Ruegger dan King, 1992 dalam Nugrahaningsih, 2005). Penelitian Reiss dan Mitra (1998) menunjukkan bahwa wanita lebih etis dibandingkan laki-laki, sementara Yulianti (2005) dalam penelitiannya mengemukakan bahwa jenis kelamin hanya memiliki pengaruh dalam tindakan manajemen laba, sedangkan untuk *misstate*, *disclosure* dan *responsibility* tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara wanita dan laki-laki.

d. *Equity sensitivity*

Equity sensitivity mencoba menjelaskan perbedaan perilaku etis dan tidak etis yang disebabkan oleh karakteristik individual (Fauzi, 2001). Huseman (dalam Nugrahaningsih, 2005) menyebutkan tiga tipe individual yang memiliki berbagai

tingkat *sensitivity to equity*, yaitu individu *equity sensitives* yang merasa adil ketika input sama dengan outputs, individu *benevolents* yang merasa adil ketika input lebih besar daripada output dan individu *entitleds* yang merasa adil ketika outputs lebih besar daripada input.

e. Latar belakang pendidikan

Pendidikan sangat penting bagi kehidupan manusia, karena melalui pendidikan seseorang mampu mengembangkan potensinya, sehingga dapat mewujudkan kepribadian, kecerdasan serta keterampilan yang diperlukan. Semakin tinggi tingkat pendidikan yang ditempuh seseorang maka semakin kompleks pengetahuan dan keterampilan serta pengalaman yang dimilikinya. Logikanya orang yang memiliki pengetahuan, keterampilan dan pengalaman yang tinggi maka akan semakin baik dalam menjalankan pekerjaannya dibanding orang yang memiliki tingkat pendidikan yang lebih rendah

Latar belakang pendidikan merupakan historis pendidikan yang pernah dilampai oleh seseorang. Lawrence (1998) menyatakan bahwa seorang dengan pengetahuan dan keahlian mempunyai kesanggupan untuk melakukan pekerjaan-pekerjaan spesifik. Seorang dengan tingkat pendidikan lebih tinggi dapat lebih baik dalam penyesuaian atas adanya aturan baru dan mempunyai pengetahuan, keahlian atau kesanggupan dalam mengesahkan laporan keuangan. Latar belakang pendidikan dan jenjang pendidikan menjadi faktor penting dalam penyelesaian sebuah pekerjaan.

B. Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipótesis

Variabel penelitian dalam penulisan ini menggunakan penelitian Clikeman dan Henning (2000), yang menggunakan variabel manajemen laba, *misstate* (kecenderungan untuk melakukan salah saji dalam laporan keuangan), *disclosure* (pengungkapan laporan keuangan), *cost and benefit*, dan *responsibility* dalam mengukur etika penyusunan laporan keuangan. Namun dalam penelitian ini variabel manajemen laba dihilangkan karena pada sektor publik atau pemerintahan tidak ada motif mencari keuntungan (*non profit motive*), dan menambahkan variabel ketepatanwaktuan penyusunan laporan keuangan. Variabel penelitian ini akan digunakan untuk mengukur faktor-faktor individual yang dikemukakan dalam penelitian ini.

Locus of control menggambarkan tingkat kepercayaan individu bahwa satu kekuatan dalam diri masing-masing (Joe 1971, dalam Reiss dan Mitra, 1998), sejalan dengan hal tersebut menurut Rotter (dalam Prasetyo, 2002), *locus of control* merupakan cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia mampu mengendalikan (*control*) peristiwa yang terjadi pada dirinya.

Reiss dan Mitra (1998) mengemukakan bahwa individu dengan *internal locus of control* cenderung lebih tidak menerima tindakan tertentu yang kurang etis dibandingkan dengan individu dengan *external locus of control*. Hal ini didukung dengan penelitian yang dilakukan Muawanah dan Indriantoro (2001) yang mengemukakan bahwa individu dengan *internal locus of control* akan lebih mungkin berperilaku etis dalam situasi konflik dibanding dengan individu dengan *external locus of control*. Atas dasar bukti-bukti empiris tersebut di atas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini dapat dinyatakan seperti berikut ini.

H₁: Terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai *internal locus of control* dengan PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai *external locus of control* dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.

Pengalaman kerja yang dimiliki oleh para pegawai tentunya berbeda-beda, sesuai pengalaman pekerjaan yang telah mereka lewati. Kidwell *et al.* (1987) melakukan penelitian tentang perilaku manajer dalam menghadapi situasi dilema etika, hasil penelitiannya adalah bahwa manajer dengan pengalaman kerja yang lebih lama mempunyai hubungan yang positif dengan pengambilan keputusan etis. Hasil penelitian ini juga didukung oleh penelitian Larkin (2000) dan Glover *et.al.* (2002). Larkin (2000) melakukan penelitian yang melibatkan internal auditor di lembaga keuangan dan menyatakan bahwa internal auditor yang berpengalaman cenderung lebih konservatif dalam menghadapi situasi dilema etika.

Widiastuti (2003) membagi level hierarkis auditor menjadi dua, yaitu termasuk kategori senior jika telah bekerja lebih dari dua tahun dan kurang dari dua tahun termasuk kategori junior, hasil penelitiannya menunjukkan bahwa terdapat perbedaan persepsi secara signifikan terhadap kode etik akuntan Indonesia antara akuntan senior dan junior. Menurut Prasetyo (2004), perilaku etis antara auditor senior dan junior dipengaruhi oleh pengalaman kerja, hal ini karena selama bekerja, auditor dihadapkan pada tindakan-tindakan yang berkaitan dengan perilaku etis. Penelitian lain yang meneliti adanya perbedaan perilaku etis ini juga dilakukan oleh Nugrahaningsih (2005) yang menyimpulkan bahwa auditor junior cenderung lebih etis dibandingkan auditor senior. Sementara itu Fanani *et al.* (2008) mengemukakan bahwa tidak terdapat perbedaan etika penyusunan laporan keuangan antara pegawai senior dan junior. Atas dasar bukti-bukti

empiris tersebut di atas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini dapat dinyatakan seperti berikut ini.

H₂: Terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD senior dengan PPK dan Bendahara SKPD junior dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.

Istilah *gender* dapat diartikan sebagai pembedaan peran antara laki-laki dan perempuan yang tidak hanya mengacu pada perbedaan biologisnya tetapi mencakup nilai-nilai sosial budaya (Berninghausen and Kerstan, 1992). Hal ini mendorong penelitian yang mengaitkan peran laki-laki dan perempuan dalam masyarakat dan dikaitkan dengan kemampuan perempuan dalam melaksanakan tugas sesuai profesinya.

Konsep *gender* dalam penelitian ini berdasarkan konsep jenis kelamin. Pengertian jenis kelamin merupakan kodrat yang ditentukan secara biologis (Rahmawati, 2003). Pria dan wanita akan menunjukkan perbedaan perilaku dalam bertindak didasarkan pada sifat yang dimiliki dan kodrat yang diberikan secara biologis. Ruegger dan King (dalam Nugrahaningsih, 2005) mengemukakan bahwa gender merupakan faktor yang signifikan dalam menentukan perilaku etis dan wanita lebih etis daripada pria dalam persepsi terhadap situasi etika bisnis. Hal ini mendukung penelitian Reiss dan Mitra (1998) yang menunjukkan bahwa wanita lebih etis dibandingkan pria. Atas dasar bukti-bukti empiris tersebut di atas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini dapat dinyatakan seperti berikut ini.

H₃: Terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD wanita dengan PPK dan Bendahara SKPD pribadi dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.

Equity berhubungan dengan *fairness* (keadilan) yang dirasakan seseorang dibanding orang lain (Fauzi, 2001). Menurut Huseman *et al.* (1987) ada tiga tipe individual yang memiliki tingkat *sensitivity to equity*, yaitu individu *equity sensitives* yang merasa adil ketika *inputs* sama dengan *outputs*, individu *benevolents* yang merasa adil ketika *inputs* lebih besar daripada *outputs* dan individu *entitleds* yang merasa adil ketika *outputs* lebih besar daripada *inputs*. Fauzi (2001) mengemukakan bahwa *equity sensitivity* mencoba menjelaskan perbedaan perilaku etis dan tidak etis yang disebabkan karakteristik individual. Penelitian ini menunjukkan bahwa individu yang termasuk kategori *benevolents* secara signifikan lebih etis dibandingkan dengan individu yang termasuk kategori *entitleds*. Atas dasar bukti-bukti empiris tersebut di atas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini dapat dinyatakan seperti berikut ini.

H₄: Terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD yang termasuk *benevolents* dengan PPK dan Bendahara SKPD yang termasuk *entitleds* dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.

Pendidikan adalah serangkaian kegiatan komunikasi antara manusia dewasa dengan anak didik secara tatap muka, menggunakan media dalam rangka memberikan bantuan terhadap perkembangan anak seutuhnya agar dapat mengembangkan potensinya semaksimal mungkin supaya menjadi manusia dewasa dan bertanggung jawab (Idris,1992). Potensi di sini meliputi potensi fisik, emosi, sosial, moral, pengetahuan dan keterampilan.

Latar belakang pendidikan merupakan historis pendidikan yang pernah dilampai oleh seseorang. Lawrence (1998) menyatakan bahwa seorang dengan pengetahuan, keahlian mempunyai kesanggupan untuk melakukan pekerjaan-pekerjaan spesifik. Latar

belakang pendidikan dan jenjang pendidikan menjadi faktor penting dalam penyelesaian sebuah pekerjaan. Seorang dengan tingkat pendidikan lebih tinggi dapat lebih baik dalam penyesuaian atas adanya aturan baru dan mempunyai pengetahuan, keahlian atau kesanggupan dalam menyiapkan laporan keuangan. Atas dasar uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini dapat dinyatakan seperti berikut ini.

H₅: Terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai latar belakang pendidikan akuntansi dengan PPK dan Bendahara SKPD yang mempunyai latar belakang pendidikan non akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.

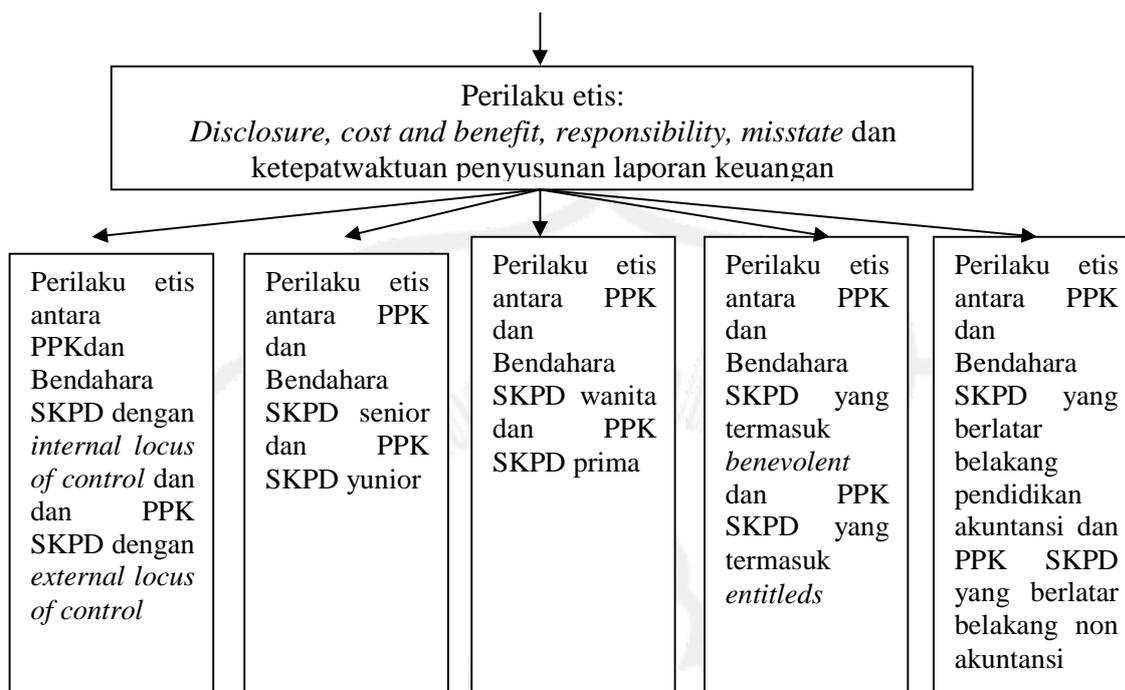
C. Kerangka Berpikir

Penelitian ini akan menguji apakah terdapat perbedaan perilaku etis yang signifikan antara PPK dan Bendahara SKPD berdasarkan faktor-faktor karakteristik individual dalam *disclosure*, *cost and benefit*, *responsibility*, *misstate*, dan ketepatanwaktuan penyusunan laporan keuangan SKPD. Dalam penelitian ini variabel *disclosure*, *cost and benefit*, *responsibility*, *misstate*, dan ketepatanwaktuan penyusunan laporan keuangan sebagai variabel yang akan diukur dan diperbandingkan terhadap faktor-faktor individualnya. Kerangka pikir tersebut dapat dijelaskan dalam Gambar 1 berikut ini.

Gambar 1
Kerangka Pemikiran Penelitian

Faktor-faktor individu:

1. *Locus of control*
2. Lama menjabat
3. *Gender*
4. *Equity sensitivity*
5. Latar belakang pendidikan



BAB III

METODA PENELITIAN

A. Desain Penelitian

Penelitian ini dilakukan melalui *survey* dengan menggunakan *questionnaire*. Untuk mendukung penelitian ini diperlukan sekunder yang berhubungan dengan obyek

penelitian. Penelitian ini merupakan pengujian hipotesis (*hypothesis testing*) yang menguji hipotesis yang telah dirumuskan di awal bab.

B. Populasi dan Teknik Penentuan Sampel

Populasi dari penelitian ini adalah pegawai yang bekerja pada fungsi akuntansi pada SKPD di Kabupaten Sukoharjo. Sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive/judgement sampling*. *Purposive sampling* digunakan karena informasi yang akan diambil berasal dari sumber yang sengaja dipilih berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan peneliti (Sekaran, 2006). Kriteria responden dalam penelitian ini adalah para pegawai yang melaksanakan fungsi akuntansi/tata usaha keuangan pada masing-masing SKPD. Responden dalam penelitian ini adalah PPK, Bendahara SKPD dan Bendahara Pembantu SKPD di seluruh kabupaten Sukoharjo.

C. Teknik Pengumpulan Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Pengumpulan data akan dilakukan melalui survei kuesioner yang diantar dan diambil sendiri oleh peneliti terhadap fungsi akuntansi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). SKPD ini meliputi dinas, badan dan kantor. Kuesioner dikirim kepada seluruh SKPD yang masing-masing mempunyai satu PPK dan minimal satu bendahara serta beberapa bendahara pembantu. Lokasi penelitian ini terbatas di Kabupaten Sukoharjo.

D. Variabel penelitian

Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh melalui pengisian kuesioner dengan menggunakan aspek-aspek yang dianggap penting dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD, dalam hal ini faktor-faktor individual yang meliputi *locus of control*, lama menjabat, *gender*, *equity sensitivity* dan latar belakang pendidikan. Pengukuran kelima faktor individual adalah sebagai berikut ini.

1. *Locus of control*, menggambarkan tingkat kepercayaan individu bahwa satu kekuatan dalam diri masing-masing (Reiss and Mitra, 1998). Dalam penelitian ini faktor *locus of control* diwakili dengan pertanyaan nomor 1 sampai dengan 16 pada poin B, *Locus of Control*. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel *locus of control* adalah *work locus of control (WLCS)* yang dikembangkan oleh Spector (1988). WLCS menggunakan 16 item pertanyaan dengan 5 poin skala Likert. *Internal locus of control* ditunjukkan oleh nilai jawaban responden yang lebih kecil dari *meanscore* dan sebaliknya *external locus of control* diindikasikan oleh nilai jawaban responden lebih besar dari *meanscore*.
2. Lama menjabat, berkaitan dengan lamanya pegawai menjabat sebagai PPK atau Bendahara SKPD. Dalam penelitian ini faktor lama menjabat diwakili dengan pertanyaan nomor 4 pada poin A, Demografi Responden. Lama menjabat dalam penelitian ini dibagi menjadi dua, yaitu pegawai yang telah menjabat sebagai PPK atau Bendahara SKPD lebih dari dua tahun dikategorikan sebagai pegawai senior dan pegawai yang menjabat kurang dari dua tahun sebagai pegawai

junior, pembagian ini didasarkan dari penelitian yang dilakukan oleh Budiyanti (dalam Widiastuti, 2003)

3. *Gender*, dapat diartikan sebagai perbedaan peran antara laki-laki dan perempuan yang tidak hanya mengacu pada perbedaan biologisnya tetapi mencakup nilai-nilai sosial budaya (Berninghausen and Kerstan, 1992). Dalam penelitian ini faktor *gender* diwakili dengan pertanyaan nomor 2 pada poin A, Demografi Responden. Konsep gender dalam penelitian ini berdasarkan konsep jenis kelamin, yaitu pria dan wanita.
4. *Equity sensitivity*, menjelaskan perbedaan perilaku etis dan tidak etis yang disebabkan karakteristik individual, dalam hal ini *equity sensitivity* berhubungan dengan *fairness* (keadilan) yang dirasakan seseorang. Dalam penelitian ini faktor *equity sensitivity* diwakili dengan pertanyaan nomor 1 sampai dengan 5 pada poin C, *Equity Sensitivity*. Instrumen yang digunakan untuk mengukur faktor ini adalah *Equity Sensitivity Instrument* (ESI) yang dikembangkan Huseman (1985), yang terdiri dari 5 pertanyaan dengan nilai ESI berkisar 0-10 untuk tiap pertanyaan. Proses *skoring* instrumen, dilakukan dengan menambahkan poin-poin yang dialokasikan untuk respon *benevolents* (1a,2a,3b,4b,5b). Seseorang dengan nilai lebih kecil dari *meanscore* akan masuk dalam kategori *entitleds*, dan sebaliknya apabila nilai *meanscore* lebih kecil, maka akan masuk kategori *benevolents*.
5. Latar belakang pendidikan, merupakan historis pendidikan yang pernah dilampai oleh seseorang. Latar belakang pendidikan dan jenjang pendidikan menjadi faktor penting dalam penyelesaian sebuah pekerjaan. Dalam penelitian

ini faktor latar belakang pendidikan diwakili dengan pertanyaan nomor 5 dan 6 pada poin A, Demografi Responden.

Kelima faktor individual ini akan diperbandingkan dengan variabel-variabel penelitian berikut ini.

1. *Disclosure* (pengungkapan laporan keuangan), yaitu kecenderungan seseorang untuk mengungkapkan informasi dalam laporan keuangan. Variabel *disclosure* dalam penelitian ini diwakili dengan pertanyaan nomor 1,2 dan 3 pada poin D, Etika Penyusunan Laporan Keuangan.
2. *Cost and benefit*, yaitu persepsi seseorang mengenai beban perusahaan untuk melakukan pengungkapan. Variabel *cost and benefit* dalam penelitian ini diwakili dengan pertanyaan nomor 4, 5 dan 6 pada poin D, Etika Penyusunan Laporan Keuangan.
3. *Responsibility*, yaitu persepsi seseorang mengenai tanggungjawab untuk menyajikan laporan keuangan yang informatif bagi penggunanya. Variabel *responsibility* dalam penelitian ini diwakili dengan pertanyaan nomor 7 dan 8 pada poin D, Etika Penyusunan Laporan Keuangan.
4. *Misstate*, yaitu kecenderungan seseorang untuk melakukan salah saji dalam laporan keuangan. Variabel *misstate* dalam penelitian ini diwakili dengan pertanyaan nomor 9, 10, 11 dan 12 pada poin D, Etika Penyusunan Laporan Keuangan.
5. Ketepatanwaktuan penyusunan laporan keuangan, yaitu informai laporan keuangan menjadi tidak relevan jika waktu penyampaiannya terlambat. Variabel ketepatanwaktuan penyusunan laporan keuangan dalam penelitian ini diwakili

dengan pertanyaan nomor 13, 14 dan 15 pada poin D, Etika Penyusunan Laporan Keuangan.

E. Analisis Data

Sebelum pengujian terhadap hipotesa, terlebih dahulu dilakukan beberapa pengujian terkait, yaitu uji validitas, uji reliabilitas dan uji normalitas. Kemudian setelah semua pengujian tersebut terpenuhi, kemudian dilakukan pengujian hipotesis.

1. Uji validitas dan reliabilitas

Sebelum dilakukan uji hipotesis, terlebih dahulu dilakukan uji validitas dan uji reabilitas instrumen penelitian. Uji validitas adalah suatu uji yang menunjukkan suatu alat pengukur itu mengukur apa yang ingin diukur. Uji validitas dilakukan dengan menggunakan korelasi antar skor masing masing butir pertanyaan dengan skor total.

Uji validitas menggunakan analisis faktor dengan tujuan untuk mengetahui kevalidan butir-butir pertanyaan untuk masing-masing variabel atau untuk mengetahui validitas konstruk (Chenhall & Morris, 1986). Asumsi yang mendasari dapat tidaknya digunakan analisis faktor adalah data matrik harus memiliki korelasi yang cukup (*sufficient correlation*). Alat uji yang digunakan untuk mengukur tingkat interkorelasi tersebut adalah *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (KMO MSA). Masing-masing instrumen harus memiliki nilai KMO MSA (*Measure of Sampling Adequacy*) lebih dari 0.50 sehingga data yang dikumpulkan dapat dikatakan tepat untuk analisis faktor (Hair *et al.*, 2006).

Uji realibilitas adalah suatu indeks yang menunjukkan sejauh mana suatu alat pengukur dapat dipercaya atau dapat diandalkan. Bila suatu alat pengukur dipakai dua kali untuk mengukur gejala yang sama dan hasil pengukuran yang diperoleh relatif konsisten, maka alat pengukur tersebut realibel. Dengan kata lain realibilitas menunjukkan konsistensi suatu alat pengukur didalam mengukur gejala yang sama (Singarimbun dan Efendi, 1989)

Uji reliabilitas dilakukan dengan cara menghitung nilai *cronbach alpha* dari masing-masing instrumen dalam suatu variabel. Nilai *cut off* untuk menentukan reliabilitas suatu instrumen adalah nilai *cronbach alpha* lebih dari 0.60 (Nunnally 1967 dalam Ghozali 2007).

2. Uji normalitas

Menurut Ghozali (2007) uji normalitas data dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui apakah sampel yang diambil telah memenuhi kriteria sebaran atau distribusi normal. Salah satu cara agar data dapat berdistribusi normal adalah dengan menggunakan lewat pengamatan nilai residual. Cara lain dengan melihat distribusi dan variabel-variabel yang akan diteliti. Walaupun normalitas suatu variabel tidak selalu diperlukan dalam analisis akan tetapi hasil uji statistik akan lebih baik jika semua variabel berdistribusi normal.

Teknik uji normalitas yang digunakan adalah *Kolmogorov-Smirnov*. Uji normalitas ini dilakukan terhadap distribusi variabel *disclosure* (D), *cost and benefit* (C), *responsibility* (R), *misstate* (M) dan ketepatanwaktuan (K). Kriteria dalam pengujian normalitas dalam pengujian ini adalah jika *p-value* lebih kecil dari tingkat signifikansi

penelitian 5%, maka data variabel terdistribusi secara tidak normal. Jika *p-value* lebih besar dari tingkat signifikansi penelitian 5%, maka data variabel terdistribusi secara normal.

Apabila data variabel dalam penelitian ini terdistribusi normal, maka dalam pengujian hipotesis menggunakan uji beda *t-test*. Namun apabila data variabel dalam penelitian ini terdistribusi tidak normal, maka dalam pengujian ini menggunakan uji statistik non parametrik berupa *mann whitney rank test*.

3. Uji hipotesis

Dalam melakukan pengujian hipotesis untuk mengetahui perbedaan perilaku etis di antara sampel penelitian digunakan uji beda *t-test*. Menurut Ghozali (2006) uji beda *t-test* digunakan untuk menentukan apakah dua sampel yang tidak berhubungan memiliki nilai rata-rata yang berbeda. Dalam uji beda *t-test*, pengujian dilakukan dengan membandingkan perbedaan antara dua nilai rata-rata dengan *standart error* dari perbedaan rata-rata dua sampel yang tidak berhubungan tersebut. Formula yang digunakan dalam menentukan nilai *t* adalah seperti berikut ini (Ghozali, 2006).

$$t = \frac{(\text{rata-rata sampel I}) - (\text{rata-rata sampel II})}{\text{standart error perbedaan rata-rata kedua sampel}}$$

Analisis atas hasil pengujian *t-test* dilakukan dengan langkah-langkah seperti berikut ini.

a. Melakukan uji normalitas data

Prasyarat dalam pengujian dengan menggunakan alat uji beda *t-test* adalah bahwa data penelitian terdistribusi secara normal. Dalam penelitian ini menggunakan populasi seluruh pegawai yang bekerja pada fungsi akuntansi pada SKPD di Kabupaten Sukoharjo, dan sampel yang akan digunakan adalah para pegawai yang mengembalikan sampel penelitian.

b. Membandingkan nilai *mean* dari kedua sampel

Nilai *mean* atau rata-rata dari kedua sampel yang saling tidak berhubungan merupakan nilai perbedaan secara *absolute* antara kelompok sampel yang satu dan kelompok sampel lainnya. Untuk melihat nilai *mean* ini dan kemudian membandingkannya dapat dilihat dari *output* SPSS pada bagian *group statistics* (Ghozali, 2006).

c. Menguji *equality of variances*

Tahapan analisis berikutnya adalah melakukan pengujian *equality of variances*. Pengujian dalam tahap ini dilakukan dengan tujuan untuk menentukan apakah *variance* populasi kedua sampel tersebut adalah sama (*equal variance assumed*) ataukah berbeda (*equal variances not assumed*). Menurut Ghozali (2006) untuk menguji *equality of variances* dapat dilakukan dengan melihat nilai *levene's test*. Kesimpulan dari pengujian ini didasarkan pada nilai probabilitas *levene's test*, jika nilai probabilitas lebih kecil dari tingkat signifikansi penelitian 5%, maka dalam melakukan analisis uji beda *t-test* harus menggunakan *equal variances not assumed*, sementara itu, apabila nilai probabilitas *levene's test* lebih besar dari tingkat

signifikansi penelitian 5%, maka dalam analisis uji beda *t-test* harus menggunakan *equal variance assumed*.

d. Melakukan analisis nilai *t-test*

Setelah menentukan nilai *equality of variances assumed* dan menentukan asumsi nilai yang digunakan dalam analisis uji beda *t-test*, maka tahapan berikutnya adalah analisis terhadap nilai *t-test*. Analisis didasarkan pada nilai probabilitas *t-test*, jika nilai probabilitas lebih kecil dari tingkat signifikansi penelitian 1%, 5%, dan 10%, maka dapat dinyatakan bahwa kedua sampel secara statistik mempunyai nilai rata-rata yang berbeda dan apabila nilai probabilitas lebih besar dari tingkat signifikansi penelitian 1%, 5%, dan 10%, maka kedua sampel secara statistik mempunyai rata-rata yang tidak berbeda. Hal ini dapat dinyatakan sebagai berikut ini.

H_{0-1} : *variance* populasi antara responden *external locus of control* dan *internal locus of control* adalah sama dalam *disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate*, dan ketepatanwaktuan.

H_{1-1} : *variance* populasi antara responden *external locus of control* dan *internal locus of control* adalah berbeda dalam *disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate*, dan ketepatanwaktuan.

H_{0-2} : *variance* populasi antara responden senior dan junior adalah sama dalam *disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate*, dan ketepatanwaktuan.

H_{1-2} : *variance* populasi antara responden senior dan junior adalah berbeda dalam *disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate*, dan ketepatanwaktuan.

H_{0-3} : *variance* populasi antara responden laki-laki dan wanita adalah sama dalam *disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate*, dan ketepatanwaktuan.

H₁₋₃ : *variance* populasi antara responden laki-laki dan wanita adalah berbeda dalam *disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate*, dan ketepatanwaktuan.

H₀₋₄ : *variance* populasi antara responden yang termasuk *benevolents* dan *entitleds* adalah sama dalam *disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate*, dan ketepatanwaktuan.

H₁₋₄ : *variance* populasi antara responden yang termasuk *benevolents* dan *entitleds* adalah berbeda dalam *disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate*, dan ketepatanwaktuan.

H₀₋₅ : *variance* populasi antara responden yang berlatar belakang pendidikan akuntansi dan non akuntansi adalah sama dalam *disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate*, dan ketepatanwaktuan.

H₁₋₅ : *variance* populasi antara responden yang berlatar belakang pendidikan akuntansi dan non akuntansi adalah berbeda dalam *disclosure, cost and benefit, responsibility, misstate*, dan ketepatanwaktuan.

Uji statistik *t* dalam penelitian ini menggunakan tingkat signifikansi sebagai berikut ini.

$$t = 1\%, 5\% \text{ dan } 10\%.$$

Kriteria pengambilan keputusan sebagai berikut ini.

1. Jika $t > \alpha$, maka H₀ diterima, H₁ ditolak, jadi *variance* sama.
2. Jika $t < \alpha$, maka H₀ ditolak, H₁ diterima, jadi *variance* berbeda.



BAB IV

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

A. Deskripsi Data

1. Deskripsi responden

Penulis menyebar kuesioner sebanyak 86, yang kembali berjumlah 58 dan seluruhnya memenuhi syarat untuk diolah. Kuesioner yang berjumlah 58 tersebut telah memenuhi aturan umum sampel minimum yang disyaratkan dalam penggunaan analisis

faktor, sementara jumlah minimum kecukupan sampel dalam penelitian ini adalah 10 kali atau minimal 5 kali jumlah indikator (50). Menurut Hair *et al.* (1998) syarat analisis faktor adalah lebih dari 10 kali atau minimal 5 kali jumlah indikator dalam variabel penelitian.

Responden dalam penelitian ini adalah para pegawai yang melaksanakan fungsi akuntansi/tata usaha keuangan pada masing-masing SKPD di Kabupaten Sukoharjo. Pengambilan data dilakukan dengan metode *survey*, yaitu memberikan kuesioner secara langsung. Gambaran responden diperoleh dari data diri yang terdapat dalam kuesioner pada bagian identitas responden. Gambaran umum responden meliputi jenis kelamin, lama menjabat, tingkat pendidikan, *tingkat locus of control*, dan tingkat *equity sensitivity*.

a. Jenis kelamin responden

Data yang terkumpul dari kuesioner sebanyak 58 para pegawai yang melaksanakan fungsi akuntansi/tata usaha keuangan pada masing-masing SKPD di Kabupaten Sukoharjo, maka data distribusi jenis kelamin responden dapat dilihat pada Tabel 1.

Tabel 1
Deskripsi Jenis Kelamin Responden

Jenis Kelamin	Jumlah	Prosentase
Pria	18	31,03%
Wanita	40	68,97%
Total	58	100%

Sumber : data primer yang diolah

Tabel 1 di atas menunjukkan bahwa jumlah responden pria adalah sejumlah 18 orang (31,03%), jumlah responden wanita sebanyak 40 orang (68,97%). Dapat disimpulkan bahwa responden yang paling banyak adalah para staf wanita.

b. Masa kerja responden

Data yang terkumpul, maka diperoleh data distribusi masa kerja para staf dapat dilihat pada tabel berikut ini.

Tabel 2
Deskripsi Masa Kerja Responden

Masa Kerja	Jumlah	Prosentase
<i>junior staff</i>	23	39,66%
<i>senior staff</i>	35	60,34%
Total	58	100 %

Sumber : data primer yang diolah

Tabel 2 di atas menunjukkan bahwa responden yang telah bekerja selama 0-2 tahun adalah sebanyak 23 (39,66%), yang telah bekerja selama lebih dari 2 tahun adalah sebanyak 35 (60,34%). Dengan begitu dapat disimpulkan bahwa yang paling banyak bekerja adalah pegawai senior dengan masa kerja lebih dari 2 tahun.

c. Tingkat pendidikan responden

Data yang terkumpul diperoleh distribusi tingkat pendidikan para responden dapat dilihat pada Tabel 3.

Tabel 3
Deskripsi Latar Belakang Pendidikan Responden

Latar Belakang Pendidikan	Jumlah	Prosentase
Akuntansi	14	24,14%
Non Akuntansi	44	75,86%
Total	58	100%

Sumber : data primer yang diolah

Tabel 3 menjelaskan jelaskan bahwa responden yang berlatar belakang pendidikan akuntansi adalah sebanyak 14 orang (24,14%) dan yang berlatar

belakang non akuntansi sebanyak 44 orang (75,86%). Jadi, sebagian besar responden berpendidikan non akuntansi yaitu sebanyak 44 orang (75,86%).

d. Tingkat *locus of control*

Data yang terkumpul diperoleh distribusi tingkat *locus of control* para responden dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 4
Deskripsi Tingkat *Locus of Control* Responden

Tingkat LOC	Jumlah	Prosentase
<i>Internal locus of control</i>	27	46,55%
<i>External locus of control</i>	31	53,45%
Total	58	100%

Sumber : data primer yang diolah

Tabel 4 menjelaskan bahwa responden yang termasuk *internal locus of control* adalah sebanyak 27 orang (46,55%), dan yang termasuk *external locus of control* adalah sebanyak 31 orang (53,45%). Jadi, sebagian besar responden termasuk dalam kategori *external locus of control* yaitu sebanyak 31 orang (53,45%).

e. Tingkat *equity sensitivity*

Data yang terkumpul diperoleh distribusi *equity sensitivity* para responden dapat dilihat pada Tabel 5.

Tabel 5
Deskripsi Tingkat *Equity Sensitivity*

Tingkat <i>equity sensitivity</i>	Jumlah	Prosentase
<i>benevolents</i>	31	53,45%
<i>entitleds</i>	27	46,55%
Total	58	100%

Sumber : data primer yang diolah

Tabel 5 menjelaskan bahwa responden yang termasuk *benevolents* adalah sebanyak 31 orang (53,45%), dan yang termasuk *entitleds* adalah sebanyak 27 orang (46,55%). Jadi, sebagian besar responden termasuk dalam kategori *benevolents* yaitu sebanyak 31 orang (53,45%).

2. Distribusi tanggapan responden

Pernyataan-pernyataan responden mengenai variabel penelitian dapat dilihat pada jawaban responden terhadap kuesioner yang diberikan peneliti, karena kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini bersifat kualitatif maka data, informasi, dan keterangan yang diberikan oleh responden harus dikuantitatifkan dengan menggunakan format alternatif jawaban dengan dengan skala Likert 5 point. Menurut Sugiyono (2004) skala Likert digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Data dalam analisis ini akan disajikan dalam bentuk statistik deskriptif yang dapat dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), deviasi standar, *variance*, maksimum, minimum, yang merupakan ukuran kemencengan distribusi (Ghozali, 2007). Dalam deskriptif yang terlihat dalam Tabel 6 ditampilkan data mengenai nilai rata-rata, deviasi standar, maksimum, minimum, dan *variance*.

Tabel 6
Rata-rata dan Deviasi Standar Konstruk Penelitian

	Min	Max	Mean	Std. Deviation	Var	Item Valid
<i>disclosure</i>	4,00	15,00	11,45	2,01	4,04	3
<i>cost and benefit</i>	5,00	15,00	11,97	1,97	3,89	3
<i>responsibility</i>	2,00	10,00	7,16	1,94	3,75	2
<i>misstate</i>	6,00	15,00	11,45	2,30	5,30	3
ketepatanwaktuan	10,00	15,00	12,67	1,46	2,12	3
Valid N						14

Sumber : data primer yang diolah

Tabel 6 menjelaskan bahwa variabel ketepatanwaktuan mempunyai rata-rata skor yang tertinggi, yaitu 12,67 poin, hal ini menandakan bahwa para responden tersebut rata-rata menganggap bahwa ketepatanwaktuan merupakan faktor yang sangat penting, sedangkan variabel *responsibility* mempunyai skor terendah diantara kelima variabel tersebut, yaitu sebesar 7,16.

Variance untuk variabel *cost and benefit*, *responsibility* dan ketepatanwaktuan masing-masing 3,89, 3,75 dan 2,12, hal ini menunjukkan bahwa jawaban responden terletak secara hampir merata sementara hal itu berbeda dengan kedua variabel lainnya yaitu *disclosure* sebesar 4,04 dan *misstate* sebesar 5,33, hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar jawaban responden tersebar cukup jauh di sekitar rata-rata.

B. Analisis Data

1. Pengujian instrumen

Teknik pengujian instrument terdiri atas Uji Validitas dan Uji Reliabilitas, dengan menggunakan *one shoot method*, yaitu dengan menggunakan *reliability analysis scale* (*Cronbach's Alpha*).

a. Uji validitas

Validitas alat pengukur ditentukan dengan mengkorelasikan skor yang diperoleh masing-masing pertanyaan dengan skor totalnya. Skor total ini diperoleh dari hasil penjumlahan semua skor pertanyaan. Korelasi antara skor pertanyaan tertentu dengan skor totalnya harus signifikan berdasarkan ukuran statistik tertentu. Apabila skor total masing-masing pertanyaan berkorelasi dengan skor totalnya, maka dapat

dikatakan bahwa alat pengukur tersebut mempunyai validitas. Dengan menggunakan korelasi *bivariate* antara masing-masing skor indikator dengan total skor konstruk.

Pengambilan keputusan untuk uji validitas adalah dengan melihat korelasi masing-masing indikator terhadap total skor konstruk yang menunjukkan hasil signifikan, sehingga dapat disimpulkan bahwa pertanyaan tersebut valid. Hasil uji validitas dapat dilihat dalam tabel-tabel berikut ini.

Tabel 7
Uji Validitas Variabel *Disclosure*

	d_1	d_2	d_3	D
d_1 <i>Pearson Correlation</i>	1	0,522**	0,344**	0,752**
<i>Sig. (2-tailed)</i>		0,000	0,008	0,000
N	58	58	58	58
d_2 <i>Pearson Correlation</i>	0,522**	1	0,559**	0,872**
<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,000		0,000	0,000
N	58	58	58	58
d_3 <i>Pearson Correlation</i>	0,344**	0,559**	1	0,794**
<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,008	0,000		0,000
N	58	58	58	58
D <i>Pearson Correlation</i>	0,752**	0,872**	0,794**	1
<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,000	0,000	0,000	
N	58	58	58	58

***. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).*

Sumber: data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan nilai signifikansi untuk tingkat korelasi dari masing-masing item pertanyaan pada variabel *disclosure* adalah sebesar 0,000 yang lebih kecil dari tingkat signifikansi penelitian 5%, sehingga dapat dinyatakan bahwa item-item pertanyaan dalam variabel tersebut secara statistik valid untuk digunakan dalam penelitian ini.

Tabel di bawah ini menunjukkan nilai signifikansi untuk tingkat korelasi dari masing-masing item pertanyaan pada variabel *cost and benefit* secara keseluruhan mempunyai tingkat signifikansi yang lebih kecil dari tingkat signifikansi penelitian 5%, sehingga dapat dinyatakan bahwa item-item pertanyaan dalam variabel tersebut secara statistik valid untuk digunakan dalam penelitian ini.

Tabel 8
Uji Validitas Variabel *Cost and Benefit*

		c_1	c_2	c_3	C
c_1	<i>Pearson Correlation</i>	1	0,431**	0,320*	0,730**
	<i>Sig. (2-tailed)</i>		0,001	0,014	0,000
	N	58	58	58	58
c_2	<i>Pearson Correlation</i>	0,431**	1	0,334*	0,838**
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,001		0,010	0,000
	N	58	58	58	58
c_3	<i>Pearson Correlation</i>	0,320*	0,334*	1	0,692**
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,014	0,010		0,000
	N	58	58	58	58
C	<i>Pearson Correlation</i>	0,730**	0,838**	0,692**	1
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,000	0,000	0,000	
	N	58	58	58	58

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Sumber: data primer yang diolah

Sementara itu, untuk uji validitas variabel *responsibility* dapat disajikan dalam tabel berikut ini.

Tabel 9
Uji Validitas Variabel *Responsibility*

		r_1	r_2	R
r_1	<i>Pearson Correlation</i>	1	0,624**	0,905**

	<i>Sig. (2-tailed)</i>		0,000	0,000
	N	58	58	58
r_2	<i>Pearson Correlation</i>	0,624**	1	0,897**
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,000		0,000
	N	58	58	58
R	<i>Pearson Correlation</i>	0,905**	0,897**	1
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,000	0,000	
	N	58	58	58

***. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).*

Sumber: data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan nilai signifikansi untuk masing-masing item pertanyaan variabel *responsibility* sebesar 0,000 yang lebih kecil dari tingkat signifikansi penelitian 5%, sehingga dapat dinyatakan bahwa item-item pertanyaan dalam variabel, secara statistik valid digunakan dalam penelitian.

Tabel 10
Uji Validitas Misstate

	m_1	m_2	m_3	M
m_1				
	<i>Pearson Correlation</i>	1	0,294*	0,420**
	<i>Sig. (2-tailed)</i>		0,025	0,001
	N	58	58	58
m_2	<i>Pearson Correlation</i>	0,294*	1	0,474**
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,025		0,000
	N	58	58	58
m_3	<i>Pearson Correlation</i>	0,420**	0,474**	1
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,001	0,000	
	N	58	58	58
M	<i>Pearson Correlation</i>	0,787**	0,712**	0,812**
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,000	0,000	0,000
	N	58	58	58

**. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).*

***. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).*

Sumber: data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan nilai signifikansi untuk masing-masing item pertanyaan pada variabel *misstate* di atas sebesar 0,000 dan 0,025 yang lebih kecil dari tingkat signifikansi penelitian 1% dan 5%, sehingga dapat dinyatakan bahwa item-item pertanyaan dalam variabel tersebut secara statistik valid untuk digunakan dalam penelitian ini. Namun pada variabel ini terdapat satu pertanyaan (m_4) yang tidak valid, yaitu pada pertanyaan no. 12 pada item D Etika Penyusunan Laporan Keuangan, sehingga penulis sengaja secara langsung tidak menyajikan dalam pengukuran di atas.

Tabel 11
Uji Validitas Variabel Ketepatanwaktuan

	k_1	k_2	k_3	K
k_1 <i>Pearson Correlation</i>	1	0,307*	0,381**	0,791**
<i>Sig. (2-tailed)</i>		0,019	0,003	0,000
N	58	58	58	58
k_2 <i>Pearson Correlation</i>	0,307*	1	0,344**	0,748**
<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,019		0,008	0,000
N	58	58	58	58
k_3 <i>Pearson Correlation</i>	0,381**	0,344**	1	0,700**
<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,003	0,008		0,000
N	58	58	58	58
K <i>Pearson Correlation</i>	0,791**	0,748**	0,700**	1
<i>Sig. (2-tailed)</i>	0,000	0,000	0,000	
N	58	58	58	58

*. *Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).*

***. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).*

Sumber: data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan nilai signifikansi untuk masing-masing item pertanyaan pada variabel ketepatanwaktuan sebesar 0,000 yang lebih kecil dari tingkat

signifikansi penelitian 5%, sehingga dapat dinyatakan bahwa item-item pertanyaan dalam variabel tersebut secara statistik valid untuk digunakan dalam penelitian ini.

b. Uji reliabilitas

Reliabilitas adalah ukuran konsistensi hasil penelitian. Uji reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui sejauh mana suatu alat pengukur memberikan pengukuran yang relatif konsisten jika digunakan dua kali atau lebih pada kelompok yang sama dengan alat ukur yang sama (Singarimbun, 1989). Dengan menggunakan *reliability analysis scale (Cronbach's Alpha)* dengan koefisien $\alpha = 0,05$. Pengujian reliabilitas *instrument* ini meliputi *instrument* variabel *disclosure*, *cost and benefit*, *responsibility*, *misstate*, dan ketepatanwaktuan.

Pengambilan keputusan untuk uji reliabilitas adalah jika nilai *Cronbach's Alpha* (α) > 0,60 maka instrumen tersebut reliabel atau andal (Nunnally, 1967 dalam Ghozali, 2007). Hasil uji reliabilitas untuk variabel *disclosure* disajikan pada Tabel 13 berikut ini.

Tabel 12
Uji Reliabilitas Variabel *Disclosure*

<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>N of Item</i>
0,731	3

Sumber: Data primer yang diolah

Hasil uji reliabilitas untuk instrument *disclosure* menghasilkan *Cronbach's Alpha* sebesar 0,731, sehingga dapat disimpulkan bahwa pengujian instrumen untuk variabel *disclosure* adalah reliabel, karena nilai *Cronbach's Alpha* 0,731 > 0,60.

Tabel 13
Uji Reliabilitas Variabel *Cost and Benefit*

<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>N of Item</i>
0,630	3

Sumber: Data primer yang diolah

Hasil uji reliabilitas untuk variabel *cost and benefit* menghasilkan *Cronbach's Alpha* sebesar 0,630, sehingga dapat disimpulkan bahwa pengujian instrumen untuk variabel *cost and benefit* adalah reliabel, karena nilai *Cronbach's Alpha* $0,630 > 0,60$.

Tabel 14
Uji Reliabilitas Variabel *Responsibility*

<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>N of Item</i>
0,768	2

Sumber: Data primer yang diolah

Hasil uji reliabilitas untuk variabel *responsibility* menghasilkan *Cronbach's Alpha* sebesar 0,768, sehingga dapat disimpulkan bahwa pengujian instrumen untuk variabel *responsibility* adalah reliabel, karena nilai *Cronbach's Alpha* $0,768 > 0,60$.

Tabel 15
Uji Reliabilitas Variabel *Misstate*

<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>N of Item</i>
0,663	3

Sumber: Data primer yang diolah

Hasil uji reliabilitas untuk variabel *misstate* menghasilkan *Cronbach's Alpha* sebesar 0,663, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel *misstate* adalah reliabel, karena nilai *Cronbach's Alpha* $0,663 > 0,60$.

Tabel 16
Uji Reliabilitas Variabel Ketepatanwaktuan

<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>N of Item</i>
0,611	3

Sumber: Data primer yang diolah

Hasil uji reliabilitas untuk variabel ketepatanwaktuan menghasilkan *Cronbach's Alpha* sebesar 0,611, sehingga dapat disimpulkan bahwa pengujian instrumen untuk ketepatanwaktuan adalah reliabel, karena nilai *Cronbach's Alpha* $0,611 > 0,60$.

c. Normalitas

Penelitian ini menggunakan hasil analisis terhadap asumsi normalitas dengan menggunakan *Kolmogorov-Smirnov* terhadap hasil residual dari persamaan regresi. Berikut ini disajikan hasil pengujian nilai residual data dengan menggunakan alat uji *kolmogorov-smirnov* pada data penelitian ini.

Tabel 17
Hasil Uji Normalitas Data

		<i>Cost and Disclosure</i>	<i>Responsibility</i>	<i>Misstate</i>	<i>Ketepatanwaktuan</i>	
N		58	58	58	58	
<i>Normal</i>	<i>Mean</i>	11,4483	11,9655	7,1552	11,4483	12,6724

	<i>Std. Deviation</i>	2,01026	1,97320	1,93583	2,30311	1,45564
<i>Most Extreme Differences</i>	<i>Absolute</i>	0,160	0,197	0,255	0,146	0,281
	<i>Positive</i>	0,134	0,145	0,107	0,097	0,281
	<i>Negative</i>	-0,160	-0,197	-0,255	-0,146	-0,219
	<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>	1,217	1,497	1,942	1,115	2,143
	<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	0,103	0,023	0,001	0,166	0,000

a. Test distribution is Normal.

Sumber: data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan bahwa *disclosure* dan *misstatement* berdistribusi normal yang dibuktikan dengan nilai *asympt sig* lebih besar dari 5%, yaitu 0,103 untuk variabel *misstate* 0,166. Sementara itu untuk variabel *cost and benefit*, *responsibility* dan ketepatan waktu hasil pengujian normalitas data mengindikasikan bahwa data tidak terdistribusi secara normal. Hasil ini diindikasikan oleh nilai *asympt sig* yang lebih kecil dari 5%, yaitu 0,023 untuk *cost and benefit*, 0,01 untuk *responsibility* dan 0,000 untuk ketepatan waktu. Karena *cost and benefit*, *responsibility* dan ketepatan waktu mempunyai data yang terdistribusi secara tidak normal, maka dalam pengujian beda rata-rata menggunakan alat uji *mann whitney range test*. Untuk variabel *disclosure* dan *misstate* yang mempunyai data terdistribusi secara normal menggunakan alat uji *independent t-test*.

2. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Dalam pengujian hipotesis, penelitian ini menggunakan alat uji *independent t-test* jika distribusi data variabel normal, akan tetapi apabila data variabel data tidak terdistribusi secara normal, penelitian ini menggunakan alat uji *mann whitney ranges test*. Atas dasar pengujian normalitas di atas dapat dinyatakan bahwa data variabel *disclosure*

dan *misstate* mempunyai data yang terdistribusi secara normal sehingga menggunakan alat uji *independent t-test*.

Variabel *cost and benefit, responsibility* dan ketepatan waktu penyusunan laporan keuangan, mempunyai data yang terdistribusi secara tidak normal sehingga dalam pengujianya menggunakan *statistic non parametric* dengan alat uji *mann whitney range test*. Hasil pengujian beda rata-rata untuk variabel *disclosure, misstate, cost and benefit, responsibility* dan ketepatan waktu dapat disajikan dalam tabel berikut ini.

Tabel 18
Hasil Uji Beda
Perilaku Etis berdasarkan tingkat *Locus of Control*

	<i>Levene's test</i>		<i>t-test</i>	
	<i>F</i>	<i>sig</i>	<i>t-value</i>	<i>sig</i>
<i>Disclosure</i>	0,001	0,977	-1,116	0,908
<i>Misstate</i>	0,384	0,538	-1,855	0,069**
			<i>z-value</i>	<i>sig</i>
<i>Responsibility</i>			-0,032	0,987
<i>Cost and benefit</i>			-0,016	0,974
Ketepatan waktu			-2,891	0,004*

*signifikan pada $\alpha = 5\%$

**signifikan pada $\alpha = 10\%$

Sumber: data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan tingkat signifikansi *levene's test* untuk variabel *disclosure* sebesar 0,977 dan variabel *misstate* sebesar 0,538. Oleh karena, nilai signifikansi *levene's test* lebih besar dari tingkat signifikansi penelitian 5%, maka dalam analisis uji beda *t-test* menggunakan *equal variance assumed*.

Analisis uji beda *t-test* di atas menunjukkan bahwa variabel ketepatan waktu mempunyai signifikansi sebesar 0,004 yang artinya lebih kecil dari 5%. Hasil ini mengindikasikan bahwa di antara *internal locus of control* dengan *external locus of control* terdapat perbedaan yang signifikan dalam hal ketepatan waktu terkait dengan etika

pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah Kabupaten Sukoharjo. Berdasarkan nilai *mean* mengindikasikan bahwa pegawai dengan *internal locus of control* lebih berperilaku etis terkait pengungkapan laporan keuangan di banding pegawai dengan *eksternal locus of control* terkait dengan ketepatanwaktuan. Namun dengan tingkat signifikansi 10%, variabel *misstate* yang mempunyai signifikansi 0,069, menunjukkan bahwa di antara *internal locus of control* dengan *external locus of control* juga terdapat perbedaan yang signifikan dalam hal *misstate* terkait dengan etika pengungkapan dalam laporan keuangan pemerintah Kabupaten Sukoharjo. Hasil pengujian tersebut mengindikasikan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara PPK dan Bendahara SKPD *internal locus of control* dan PPK dan Bendahara SKPD dengan *external locus of control* dalam etika penyusunan laporan keuangan SKPD yang dinyatakan dengan *disclosure, cost and benefit* dan *responsibility*.

Liliweri (2004) menyatakan bahwa, tipologi orang dengan motif prestasi tinggi selalu bekerja keras karena dimotivasi oleh prestasi dan *reward*, sementara dalam sektor pemerintahan prestasi dan *reward* untuk penyusunan laporan keuangan belum dilakukan secara jelas dan tegas. Hasil penelitian ini dapat disebabkan karena adanya responden yang hanya berpikir bagaimana cara membuat laporan keuangan saja dan kurang memperhatikan etika penyusunan laporan keuangan yang berpengaruh terhadap nilai informasi laporan keuangan yang akan digunakan oleh instansi. Pola pikir tersebut terjadi pada responden, karena pada sektor pemerintahan pemberian *reward* kepada pegawai yang bekerja keras untuk instansi kurang disosialisasi. Dalam sektor pemerintahan juga tidak terdapat sanksi yang jelas dan tegas jika terjadi kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan, sehingga hal ini dapat memicu kurangnya penerapan etika dalam

penyusunan laporan keuangan. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Reiss dan Mitra (1998) dan Nugrahaningsih (2005), mungkin karena perbedaan sampel yang digunakan. Reiss dan Mitra (1998) dan Nugrahaningsih (2005), menggunakan responden para auditor yang berlatar belakang pendidikan yang sesuai di bidangnya, sehingga yang sangat paham terhadap etika penyusunan laporan keuangan, sementara di pemerintahan belum tentu penyusunan laporan keuangan ini dipegang oleh pegawai yang berkompeten.

Tabel 19
Hasil Uji Beda
Perilaku Etis berdasarkan Lama Menjabat

	<i>Lavene's test</i>		<i>t-test</i>	
	<i>F</i>	<i>sig</i>	<i>t-value</i>	<i>sig</i>
<i>Disclosure</i>	0,973	0,328	0,892	0,376
<i>Misstate</i>	0,472	0,495	1,373	0,175
			<i>z-value</i>	<i>sig</i>
<i>Responsibility</i>			-0,450	0,652
<i>Cost and benefit</i>			-1,080	0,280
Ketepatanwaktuan			-1,683	0,092**

**signifikan pada $\alpha = 10\%$

Sumber: data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan tingkat signifikansi *levене's test* untuk variabel *disclosure* sebesar 0,328 dan variabel *misstate* sebesar 0,495. Nilai signifikansi *levене's test* lebih besar dari tingkat signifikansi penelitian 5%, maka dalam analisis uji beda *t-test* menggunakan *equal variance assumed*.

Analisis uji beda *t-test* di atas yang berkaitan dengan lamanya menjabat para pegawai yang dikategorikan dalam *senior staff* dan *junior staff* menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan dalam yang signifikan *disclosure*, *cost and benefit*, *responsibility*, *misstate* dan ketepatanwaktuan. Hasil ini mengindikasikan bahwa diantara

senior staff dan *junior staff* tidak terdapat perbedaan yang signifikan dalam *disclosure*, *cost and benefit*, *responsibility*, *misstate* dan ketepatanwaktuan penyusunan laporan keuangan SKPD antara PPK dan Bendahara SKPD senior dan PPK dan Bendahara SKPD junior. Namun pada tingkat signifikansi 10%, variabel ketepatanwaktuan ini mempunyai signifikansi sebesar 0,092 yang artinya lebih kecil dari 10%. Hal ini mengindikasikan bahwa diantara *senior staff* dan *junior staff* terdapat perbedaan yang signifikan dalam ketepatanwaktuan penyusunan laporan keuangan SKPD antara PPK dan Bendahara SKPD senior dan PPK dan Bendahara SKPD junior. Berdasarkan nilai *mean* di antara dua kelompok pegawai mengindikasikan bahwa pegawai junior lebih etis yang dinyatakan dengan ketepatanwaktuan dibanding dengan pegawai senior.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa PPK dan Bendahara SKPD senior dan PPK dan Bendahara SKPD junior tidak terdapat perbedaan terkait dengan etika pengungkapan dalam laporan keuangan, namun terdapat perbedaan di antara keduanya untuk ketepatanwaktuan penyampaian laporan keuangan. Hal ini dapat terjadi karena para responden masih mempelajari peraturan yang baru tentang peningkatan kualitas pelaporan keuangan dan prinsip-prinsip akuntansi, sementara dalam hal ketepatanwaktuan penyampaian laporan keuangan antara pegawai senior dan junior mempunyai perbedaan karena responden hanya berpikir bagaimana laporan keuangan dibuat secepatnya untuk segera dilaporkan tanpa memperhatikan etika-etika lainnya dalam pengungkapan laporan keuangan.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Yulianti (2005) yang menyatakan bahwa persepsi antara mahasiswa tingkat akhir dan mahasiswa baru jurusan akuntansi tidak terdapat perbedaan untuk melakukan *disclosure*, *cost and benefits*, dan *misstate*.

Namun tidak sejalan dengan penelitian Reiss dan Mitra (1998) dan Nugrahaningsih (2005), mungkin karena perbedaan sampel yang digunakan. Mereka menggunakan auditor yang sangat paham terhadap etika penyusunan laporan keuangan, baik auditor senior maupun auditor junior, sementara di sektor pemerintahan kecenderungan untuk memahami etika pelaporan keuangan sangat kurang, baik para pegawai senior maupun junior.

Tabel 20
Hasil Uji Beda
Perilaku Etis berdasarkan Gender

	<i>Lavene's test</i>		<i>t-test</i>	
	<i>F</i>	<i>sig</i>	<i>t-value</i>	<i>sig</i>
<i>Disclosure</i>	4,056	0,049	1,764	0,083**
<i>Misstate</i>	7,024	0,010	2,580	0,013*
			<i>z-value</i>	<i>sig</i>
<i>Responsibility</i>			-1,472	0,141
<i>Cost and benefit</i>			-0,876	0,381
Ketepatanwaktuan			-2,584	0,010*

*signifikan pada $\alpha = 5\%$

**signifikan pada $\alpha = 10\%$

Sumber: data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan tingkat signifikansi *levене's test* untuk variabel *disclosure* sebesar 0,049 dan variabel *misstate* sebesar 0,010. Nilai signifikansi *levене's test* lebih kecil dari tingkat signifikansi penelitian 5%, maka dalam analisis uji beda *t-test* menggunakan *equal variance not assumed*.

Analisis uji beda *t-test* di atas menunjukkan bahwa para pegawai yang dikategorikan dalam pegawai laki-laki dan pegawai perempuan menunjukkan bahwa variabel *misstate* mempunyai tingkat signifikansi sebesar 0,013 dan variabel ketepatanwaktuan mempunyai tingkat signifikansi sebesar 0,010 yang artinya lebih kecil

dari 5%. Hasil ini mengindikasikan bahwa diantara pegawai pria dan wanita terdapat perbedaan yang signifikan dalam hal *misstate* dan ketepatanwaktuan terkait dengan etika pengungkapan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Sukoharjo. Atas dasar nilai *mean* dapat dinyatakan bahwa laki-laki lebih etis dibanding wanita terkait perilaku etis dalam penyusunan laporan keuangan yang dinyatakan dengan *disclosure* dan ketepatanwaktuan, namun sebaliknya untuk variabel *misstate*, wanita lebih etis dibanding laki-laki. Namun pada tingkat signifikansi 10%, variabel *disclosure* mempunyai tingkat signifikansi sebesar 0,083, hal ini juga mengindikasikan bahwa diantara pegawai pria dan wanita terdapat perbedaan yang signifikan dalam hal *disclosure* terkait dengan etika pengungkapan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Sukoharjo.

Namun demikian untuk variabel *responsibility* dan *cost and benefit* mengindikasikan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan di antara laki-laki dan perempuan. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Nugrahaningsih (2005) yang menyatakan tidak terdapat perbedaan antara auditor pria dan auditor wanita dalam berperilaku etis. Penelitian Yulianti (2005) juga sesuai dengan hasil penelitian ini, yang menyatakan bahwa faktor *cost & benefit* dan *responsibility* tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara pria dan wanita.

Tabel 21
Hasil Uji Beda
Perilaku Etis berdasarkan Tingkat *Equity Sensitivity*

	<i>Lavene's test</i>		<i>t-test</i>	
	<i>F</i>	<i>sig</i>	<i>t-value</i>	<i>sig</i>
<i>Disclosure</i>	0,452	0,504	0,507	0,614
<i>Misstate</i>	0,194	0,661	-0,466	0,643
			<i>z-value</i>	<i>sig</i>
<i>Responsibility</i>			-0,040	0,968

<i>Cost and benefit</i>	-0,119	0,905
Ketepatanwaktuan	-1,600	0,110

Sumber: data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan tingkat signifikansi *levene's test* untuk variabel *disclosure* sebesar 0,504 dan variabel *misstate* sebesar 0,661. Nilai signifikansi *levene's test* yang lebih besar dari tingkat signifikansi penelitian 5%, maka dalam analisis uji beda *t-test* harus menggunakan *equal variance assumed*.

Analisis uji beda *t-test* di atas menunjukkan bahwa tingkat *equity sensitivity* yang dikategorikan dalam *benevolent* dan *entitleds* menunjukkan bahwa seluruh variabel tidak mempunyai tingkat signifikansi perbedaan diantaranya. Hasil ini mengindikasikan bahwa diantara pegawai yang termasuk *benevolents* dan yang termasuk *entitleds* tidak mempunyai tingkat signifikansi perbedaan terkait dengan etika pengungkapan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Sukoharjo. Hasil ini tidak sejalan dengan penelitian Reiss dan Mitra (1998) dan Nugrahaningsih (2005), mungkin karena perbedaan sampel yang digunakan. Mereka menggunakan auditor yang sangat paham terhadap etika penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Sukoharjo.

Liliweri (2004) menyatakan bahwa, tipologi orang dengan motif prestasi tinggi selalu bekerja keras karena dimotivasi oleh prestasi dan *reward* sebagai *output* yang diterima atas jasa atau *input* yang diberikan. Untuk sektor pemerintahan pemberian *reward* kepada pegawai yang bekerja keras dengan pegawai yang bekerja sekedarnya saja hamper dapat dikatakan sama. Oleh karena itu, berapapun jumlah *input* yang diberikan oleh seorang pegawai kurang lebih akan memperoleh jumlah *output* atau *reward* yang sama. Selain itu, dalam sektor pemerintahan juga tidak terdapat sanksi jika terlambat dalam penyusunan laporan keuangan.

Tabel 22
Hasil Uji Beda
Perilaku Etis berdasarkan Latar Belakang Pendidikan Pegawai

	<i>Levene's test</i>		<i>t-test</i>	
	<i>F</i>	<i>Sig</i>	<i>t-value</i>	<i>sig</i>
<i>Disclosure</i>	0,862	0,357	-0,718	0,476
<i>Misstate</i>	1,264	0,266	-0,760	0,451
			<i>z-value</i>	<i>sig</i>
<i>Responsibility</i>			-0,300	0,765
<i>Cost and benefit</i>			-0,687	0,492
<i>Ketepatanwaktuan</i>			-0,645	0,519

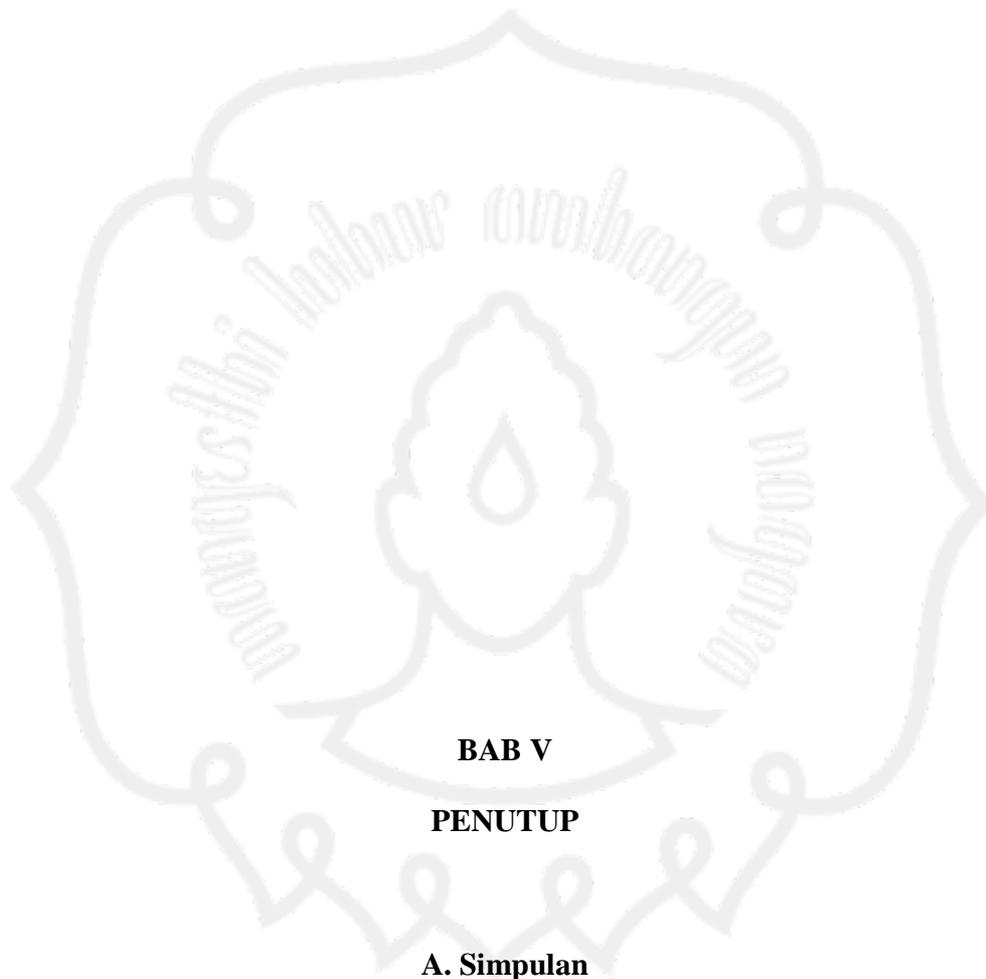
Sumber: data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan tingkat signifikansi *levene's test* untuk variabel *disclosure* sebesar 0,357 dan variabel *misstate* sebesar 0,266. Nilai signifikansi *levene's test* lebih besar dari tingkat signifikansi penelitian 5%, maka dalam analisis uji beda *t-test* harus menggunakan *equal variance assumed*.

Analisis uji beda *t-test* di atas menunjukkan bahwa latar pendidikan para pegawai yang dibedakan dalam pegawai dengan latar belakang pendidikan akuntansi dan non akuntansi menunjukkan bahwa seluruh variabel tidak mempunyai tingkat signifikansi perbedaan diantaranya. Hasil ini mengindikasikan bahwa diantara pegawai yang berlatar belakang pendidikan akuntansi dan non akuntansi tidak mempunyai tingkat signifikansi perbedaan terkait dengan etika pengungkapan dalam laporan keuangan.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Yulianti (2005) yang menguji perilaku etis penyusunan laporan keuangan di antara mahasiswa jurusan akuntansi dan mahasiswa jurusan non akuntansi. Tidak adanya perbedaan yang signifikan di antara pegawai dengan latar belakang akuntansi dan non akuntansi ini dapat disebabkan oleh alasan bahwa akuntansi sektor pemerintah dalam tahap implementasi awal yang masih banyak membutuhkan sosialisasi pada para pegawai pemerintah daerah dan dapat pula

didasari oleh alasan bahwa peraturan teknis pelaksanaan akuntansi pemerintah selalu berubah untuk penyempurnaan sehingga membutuhkan respon yang cepat dari pegawai pemerintah daerah untuk melakukan penyesuaian dengan peraturan-peraturan yang selalu baru tersebut.



Hasil pengujian data terkait analisa karakteristik individu pegawai Pemerintah Kabupaten Sukoharjo dalam etika penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah yang

telah diperoleh dan dipaparkan dalam bab sebelumnya mendasari pengambilan simpulan dalam penelitian ini.

1. Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara PPK dan Bendahara SKPD dengan *internal locus of control* dan PPK dan Bendahara SKPD dengan *external locus of control* terhadap etika penyusunan laporan keuangan SKPD yang dinyatakan dengan *disclosure, cost and benefit, responsibility* dan *misstate*. Perbedaan hanya terdapat pada variabel ketepatanwaktuan. Namun dalam tingkat signifikansi 10%, variabel *misstate* juga menunjukkan perbedaan. Hasil penelitian ini dapat disebabkan karena adanya responden yang hanya berpikir bagaimana cara membuat laporan keuangan saja dan kurang memperhatikan etika penyusunan laporan keuangan yang berpengaruh terhadap nilai informasi laporan keuangan yang akan digunakan oleh instansi. Pola pikir tersebut terjadi pada responden, karena pada sektor pemerintahan pemberian *reward* kepada pegawai yang bekerja keras untuk instansi kurang disosialisasi. Dalam sektor pemerintahan juga tidak terdapat sanksi yang jelas dan tegas jika terjadi kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan.
2. Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara PPK dan Bendahara SKPD senior dan PPK dan Bendahara SKPD junior terhadap etika penyusunan laporan keuangan SKPD yang dinyatakan dengan *disclosure, misstate, cost and benefit, responsibility* dan ketepatanwaktuan. Namun pada tingkat signifikansi 10%, terdapat juga perbedaan pada variabel ketepatanwaktuan. Perbedaan ketepatanwaktuan penyampaian laporan keuangan antara pegawai senior dan junior mempunyai perbedaan karena responden hanya berpikir bagaimana

laporan keuangan dibuat secepatnya untuk segera dilaporkan tanpa memperhatikan etika-etika lainnya dalam pengungkapan laporan keuangan, sementara pada sektor pemerintahan kecenderungan untuk memahami etika pelaporan keuangan sangat kurang, baik para pegawai senior maupun junior.

3. Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara PPK dan Bendahara SKPD pria dan PPK dan Bendahara SKPD wanita terhadap etika penyusunan laporan keuangan SKPD yang dinyatakan dengan *cost and benefit* dan *responsibility*. Perbedaan hanya terdapat pada variabel *misstate* dan ketepatanwaktuan. Namun pada tingkat signifikansi 10%, terdapat juga perbedaan pada variabel *disclosure*. Perbedaan yang tidak signifikan tersebut menunjukkan bahwa pada hakikatnya pria dan wanita itu sama, namun perbedaannya adalah kemampuan yang dimiliki oleh masing-masing individu ketika menyusun laporan keuangan.
4. Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara PPK dan Bendahara SKPD yang merupakan *benevolent* dan PPK dan Bendahara SKPD yang merupakan *entitleds* terhadap etika penyusunan laporan keuangan SKPD yang dinyatakan dengan *disclosure*, *misstate*, *cost and benefit*, *responsibility*, dan ketepatanwaktuan. Hal ini dapat disebabkan karena pada sektor pemerintahan pemberian *reward* kepada pegawai yang bekerja keras dengan pegawai yang bekerja sekedarnya saja hampir dapat dikatakan sama. Oleh karena itu, berapapun jumlah *input* yang diberikan oleh seorang pegawai kurang lebih akan memperoleh jumlah *output* atau *reward* yang sama. Selain itu, dalam sektor pemerintahan juga tidak terdapat sanksi jika terlambat dalam penyusunan laporan keuangan.

5. Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara PPK dan Bendahara SKPD yang berlatar belakang pendidikan akuntansi dan PPK dan Bendahara SKPD yang berlatar belakang pendidikan non akuntansi terhadap etika penyusunan laporan keuangan SKPD yang dinyatakan dengan *disclosure, misstate, cost and benefit, responsibility*, dan ketepatanwaktuan.

B. Keterbatasan

Penelitian ini dilakukan dengan berbagai keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil penelitian. Keterbatasan yang dimaksud diantaranya bahwa penelitian ini hanya menggunakan lingkup penelitian Pemerintah Kabupaten Sukoharjo sehingga jumlah kuisioner yang disebar hanya 86. Lingkup penelitian yang hanya satu daerah ini dapat berpengaruh pada jumlah observasi yang rendah sehingga hasil statistik tidak seperti yang diharapkan dan generalisasi hasil penelitian juga rendah.

Penelitian ini menggunakan lima karakteristik pribadi dan lima ukuran etika penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. Penggunaan karakteristik yang terbatas pada lima ukuran tersebut dapat mempengaruhi hasil dan simpulan dalam penelitian yang terbatas pula. Sementara itu, penggunaan ukuran etika penyusunan laporan keuangan yang terbatas pada lima ukuran dapat membatasi hasil karena tidak dapat mengidentifikasi etika dalam sudut pandang yang lainya.

Keterbatasan lainya yaitu penelitian ini hanya meneliti terhadap perbedaan karakteristik individu dalam etika penyusunan laporan keuangan saja, tanpa menguji

lebih lanjut pengaruh dari perbedaan tersebut. Sehingga penelitian ini tidak dapat menjelaskan pengaruh dari perbedaan tersebut.

C. Saran

Simpulan penelitian bahwa terdapat perbedaan etika penyusunan pada kelompok *gender*, kelompok lama menjabat dan kelompok *locus of control* mendasari peneliti untuk mengajukan rekomendasi pada Pemerintah Kabupaten Sukoharjo untuk mempertimbangkan komposisi-komposisi yang terkait dengan *gender*, lama menjabat dan *locus of control* dalam penempatan pegawai. Pemerintah Kabupaten Sukoharjo perlu meningkatkan karakteristik pribadi pegawai melalui kegiatan-kegiatan pelatihan, diklat dan kegiatan lain agar dapat meningkatkan kepercayaan individu masing-masing pegawai akan kemampuan diri pegawai bersangkutan. Selain itu perlu dilakukan secara berkala pelatihan di bidang keuangan, sehingga akan diketahui peningkatan kemampuan dalam pelaporan keuangan.

Penelitian ini juga merekomendasikan pada penelitian berikutnya yang tertarik menggunakan etika penyusunan laporan keuangan pemerintah sebagai tema penelitian dan mengembangkan penelitian ini untuk menambahkan ukuran karakteristik lain dan ukuran etika penyusunan laporan keuangan yang lain agar hasil penelitian yang diperoleh dapat lebih mendalam. Selain itu, peneliti juga merekomendasikan penelitian berikutnya untuk dapat menambah lingkup penelitian dengan pemerintah daerah lain agar dapat diperoleh jumlah responden dan observasi yang lebih banyak sehingga hasil penelitian

yang diperoleh lebih baik dari aspek statistik dan mempunyai kemampuan untuk generalisasi yang lebih baik pula.

Penelitian ini sebaiknya juga dilanjutkan dengan menguji pengaruh terhadap variabel-variabel yang berbeda dalam etika penyusunan laporan keuangan tersebut. Sehingga akan dapat diketahui secara langsung pengaruh karakteristik individu tersebut dalam etika penyusunan laporan keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdulloh. 2006. "Pengaruh Budaya Organisasi, *Locus of Control* dan Kepuasan Kerja Terhadap Kinerja Karyawan Pada Kantor Pelayanan Pajak Semarang Barat". *Tesis. Universitas Diponegoro*. Semarang.
- Alvin, A. Arens dan James K. Loebbecke. 1995. *Auditing-Suatu Pendekatan Terpadu*. Jilid 1. Edisi Keempat. Erlangga. Jakarta.
- Berninghausen, Jutta dan Brigit, Kerstan. 1992. *Forging New Paths: Feminist Social Methodology and Rural Women in Java*. Zed Books Limited. London and New Jersey.
- Chenhall, R.H. dan D. Morris. 1986. The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *Accounting Review*. 61 : 16-35.
- Chua, F.C.; M.H.B. Perera; dan M.R. Mathews. 1994. Integration of Ethics into Tertiary Accounting Programmes in New Zealand and Australia. *Accounting Education for the 21st Century: the Global Challenge*, Edited by Jane O. Burns dan Belvesd E.Needles Jr., Edition 1.Sn: International Association for Accounting Education and Research.

- Davenport, Thomas H dan L. Prusak. 1998. *Working Knowledge: How Organizations Manage What They Know*. Boston: Harvard Business School Press
- Clikeman, P.M. dan S.L. Henning. 2000. The Socialization of Undergraduate Accounting Student. *Issues in Accounting Education*. Vol.15 : 1-15.
- Falah, Syaiful. 2007. *Pengaruh Budaya Etis Organisasi dan Orientasi Etika Terhadap Sensitivitas Etika*. Makalah dalam Simposium Nasional Akuntansi X Makasar. 26-28 September.
- Fanani, Zaenal; Rizka Mudyanti.; dan Didied P.A. 2008. *Analisis Karakteristik Pejabat Penatausahaan Keuangan terhadap Etika Penyusunan Laporan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)*. The 2nd Accounting Conference, 1st Doctoral Colloquium, and Accounting Workshop. Depok.Indonesia.
- Fauzi, Achmad. 2001. Pengaruh Faktor-Faktor Individual terhadap Perilaku Etis Mahasiswa Akuntansi. *Tesis tidak dipublikasikan*. Program Pasca Sarjana, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Gibson, J.L.; J.M. Ivancevich; dan J.H. Donnely. 1996. *Organizations : Behavior, Structure,Processes*. 9th ed.. Times Mirror Higher Education Group, Inc.
- Ghozali, Imam. 2007. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Hair, J.; R. Anderson; R.Tatham; dan W. Black. 1998. *Multivariate Data Analysis*. Prentice-Hall, 5th ed., New York.
- Harsono, Mugi. 1997. Etika Bisnis sebagai Modal Dasar dalam Menghadapi Era Perdagangan Bebas Dunia. *Perspektif*. Januari : 4-9.
- Hartono. 2004. *Statistik untuk Penelitian*. Pustaka Pelajar. Yogyakarta.
- Huseman, R.C., J.D. Hatfield; dan E.W. Miles. 1987. A New Perspective on Equity Theory : The Equity Sensitive Construct. *Academy Management Review* 12 (2) : 222-234.

- Husien, Muhammad F. 2004. Keterkaitan Faktor-Faktor Organisasional, Individual, Konflik Peran, Perilaku Etis dan Kepuasan Kerja Akuntan Manajemen. *Makalah Simposium Dwi Tahunan J-AME-R*. Yogyakarta.
- Khomsiyah dan Nur Indriantoro. 1998. Pengaruh Orientasi Etika terhadap Komitmen, dan Sensitivitas Etika Akuntan Publik Pemerintah di DKI Jakarta. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 1 Jan : 13-28.
- Kidwell, J.M., R.E. Stevens dan A.L. Bethke. 1987. Difference in Ethical Perceptions Between Male and Female Managers : Myth or Reality?. *Journal of Business Ethics*. 6 (6) 489-494
- Kiger, C.E. 2004. Making Ethics a Pervasive Component of Accounting Education. *Management Accounting Quarterly*. Vol 5 : 42-54.
- Kotler, Philip. 1994. *Manajemen Pemasaran : Analisis, Perencanaan, Implementasi dan Pengendalian*. PT Salemba Empat. Jakarta
- Larkin, Joseph .2000. The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas. *Journal of Business Ethics* 23 : 401-409.
- Ludigdo, Unti dan M. Machfoedz. 1999. Persepsi Akuntan dan Mahasiswa Terhadap Etika Bisnis. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 2 Jan : 1-9.
- Mardiasmo. 2002. Otonomi Daerah sebagai Upaya Memperkokoh Basis Perekonomian Daerah. *Jurnal Ekonomi Rakyat*. Th. I No. 4.
- Mardiasmo. 2005. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2006. Pewujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana *Good Governance*. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*. Vol. 2 (1) Mei : 1-17
- Morgan, Ronald B. 1993. Self and Co-Worker Perceptions of Ethics and Their Relationship to Leadership and Salary. *Academy of Management Journal* 36 : 200-214.

- Muawanah, Umi dan Nur Indriantoro. 2001. Perilaku Akuntan Publik dalam Situasi Konflik Audit : Peran *Locus of Control*, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* (Mei) : 133-147.
- Nugrahaningsih, Putri. 2005. Analisis Perbedaan Perilaku Etis Auditor di KAP dalam Etika Profesi (Studi terhadap Peran Faktor-Faktor Individual : *Locus of Control*, Lama Pengalaman Kerja, *Gender*, dan *Equity Sensitivity*). *Makalah dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII* Solo. 15-16 September.
- Prasetyo, Priyono P. 2002. Pengaruh *Locus of Control* terhadap Hubungan antara Ketidakpastian Lingkungan dengan Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 5 Jan: 119-136.
- Prasetyo, Bagus Budhi. 2004. Persepsi Etis berdasarkan Gender dan Level Hierarkis Akuntan Publik terhadap Earning Management. *Skripsi tidak dipublikasikan*. Fakultas Ekonomi, Universitas Sebelas Maret, Surakarta.
- Radtke, R.R. 2000. The Effect of Gender and Setting on Accountants' Ethically Sensitive Decisions. *Journal of Business Ethics*. Apr (24) : 299-312
- Rahmawati, Nur Indah. 2003. *Pengaruh Perbedaan Gender terhadap Perilaku Etis Mahasiswa Akuntansi*. Skripsi tidak dipublikasikan. Fakultas Ekonomi, Universitas Sebelas Maret, Surakarta.
- Reiss, Michelle C. dan Kaushik Mitra. 1998. The Effect of Individual Difference Factors on the Acceptibility of Ethical and Unethical Workplace Behaviors. *Jurnal of Business Ethics* 17 : 1581-1593.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
- , Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
- , Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

- Retnowati, Ninuk. 2003. Persepsi Akuntan dan Mahasiswa Akuntansi terhadap Kode Etik Akuntan Indonesia Studi Kasus di Jawa Tengah. *Skripsi tidak dipublikasikan*. Fakultas Ekonomi, Universitas Sebelas Maret, Surakarta.
- Robbins, S. P. 1996. *Perilaku organisasi: Konsep, kontroversi, aplikasi*. Terjemahan. Prenhallindo. Jakarta.
- Satyanugraha, Heru. 2003. *Etika Bisnis : Prinsip dan Aplikasi*. LPFE Universitas Trisakti, Jakarta.
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods for Business*. Edisi 4. PT. Salemba Empat. Jakarta.
- Simorangkir, O.P.. 2001. *Etika : Bisnis, Jabatan, dan Perbankan..* PT. Salemba Empat. Jakarta.
- Sihwahjoeni dan M. Gudono. 2000. Persepsi Akuntan Terhadap Kode Etik Akuntan. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 3 (2) Juli: 168-184.
- Singarimbun, M., dan Effendi S. 1989. *Metode Penelitian Survei*. LP3ES, Jakarta.
- Sukrisno, Agoes. 1996. *Pemeriksaan Akuntansi*. Edisi Kedua. Lembaga Penerbit FE UI. Jakarta.
- Suseno, Franz Magnis. 1987. *Etika Dasar, Masalah-masalah Pokok Filsafat Moral*. Percetakan Kanisius, Yogyakarta. 1987.
- Yulianti dan Fitriany. 2005. Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Etika Penyusunan Laporan Keuangan. *Makalah dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII* Solo. 15-16 September.
- Young, K. 1956. *Social Psychology*. McGraw-Hill Publisher. New York.

Walgito, B. 1997. *Pengantar Psikologi Umum*. Andi Offset. Yogyakarta.

Widiastuti, Indah. 2003. Pengaruh Perbedaan Level Hierarkies Akuntan Publik dalam Kantor Akuntan Publik terhadap Persepsi tentang Kode Etik Akuntan Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. Vol.3 (1) Feb : 53-65.

Idris, Zahara. 1986. *Dasar-dasar Kependidikan*. Angkasa Raya. Padang

