

**ANALISIS PERBEDAAN PERILAKU ETIS PELAKU AKUNTANSI
BERDASARKAN KARAKTERISTIK INDIVIDU DALAM
ETIKA PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN
SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH
KOTA SAMARINDA**

JURNAL

Sebagai salah satu persyaratan untuk memperoleh
gelar Sarjana Ekonomi

Oleh :

SATRIA FEBRIANSYAH

NIM : 1101035613



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS MULAWARMAN
SAMARINDA
2016**

**ANALISIS PERBEDAAN PERILAKU ETIS PELAKU AKUNTANSI
BERDASARKAN KARAKTERISTIK INDIVIDU DALAM ETIKA PENYUSUNAN
LAPORAN KEUANGAN SKPD KOTA SAMARINDA**

**Satria Febriansyah
Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Mulawaraman
Jl. Tanah Grogot Gunung Kelua No. 1 Samarinda**

ABSTRAK

Satria Febriansyah, **Analisis Perbedaan Perilaku Etis Pelaku Akuntansi Berdasarkan Karakteristik Individu Dalam Etika Penyusunan Laporan Keuangan SKPD Kota Samarinda**. Dibawah bimbingan Ibu Dwi Risma Deviyanti dan Ibu Ledy Setiawati.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji apakah ada perbedaan perilaku etis dalam fungsi akuntansi berdasarkan faktor individu (locus of control, Lama Menjabat, Gender, Equity sensitivity dan latar belakang pendidikan) terhadap etika penyusunan laporan keuangan yang dinyatakan dalam Disclosure, Cost and benefit, Mistake, Responsibility, Ketepatan waktu. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah orang yang bekerja pada fungsi akuntansi di SKPD Kota Samarinda yang terdiri dari PPK dan bendahara. Sampel terdiri dari 57 PPK dan bendahara SKPD Kota Samarinda. Data yang diperoleh kemudian dianalisis menggunakan IBM SPSS Statistics 20.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD dalam penyusunan laporan keuangan berdasarkan faktor Gender dan Latar Belakang Pendidikan. Dan tidak terdapat perbedaan perilaku etis antara PPK dan Bendahara SKPD dalam penyusunan laporan keuangan berdasarkan faktor Locus of Control, Lama Menjabat dan Equity Sensitivity.

Kata Kunci : ***Locus of Control, Gender, Equity Sensitivity, Lama Menjabat, Latar Belakang Pendidikan***

ABSTRACT

Satria Febriansyah, **Difference Analysis of Ethical Behavior Based Accounting Performers Individual Characteristics In Ethics Preparation of Financial Statements.** In Guidance Mrs. Dwi Risma Deviyanti and Mrs. Ledy Seiawati.

The purposes of this study is to examine whether there are ethical behavior differences of person in accounting function based on individual factors (locus of control, years of job experience, gender, equity sensitivity and education background) in financial statement arranging ethic which stated in disclosure, cost and benefit, misstate, responsibility and timeliness. The population used in this research is the person of accounting function in local government of Samarinda that consists of PPK and treasurer. The sample consists of 57 PPK and treasurer SKPD Samarinda. The research analysis data used IBM SPSS Statistics 20.

The results showed that there were differences ethical behavior between the PPK and Treasurer SKPD in the financial statements based on factors Gender and Education Background. And there is no difference ethical behavior between the PPK and Treasurer SKPD in the financial statements based on factors Locus of Control, years of job experience and Equity Sensitivity.

Keyword : ***Locus of Control, Gender, Equity Sensitivity, years of job experience, education background.***

PENDAHULUAN

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.

Organisasi sektor publik saat ini tengah menghadapi tekanan untuk lebih efisien, memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya sosial, serta dampak negatif atas aktivitas yang dilakukan. Berbagai tuntutan tersebut menyebabkan akuntansi dapat dengan cepat diterima dan diakui sebagai ilmu yang dibutuhkan untuk mengelola urusan-urusan publik. Akuntansi sektor publik pada awalnya merupakan aktivitas yang terspesialisasi dari suatu profesi yang relatif kecil. Namun demikian, saat ini akuntansi sektor publik sedang mengalami proses untuk menjadi disiplin ilmu yang lebih dibutuhkan dan substansial keberadaannya (Mardiasmo, 2009: 1).

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 (Mardiasmo, 2006: 33).

Salah satu alat untuk memfasilitasi terciptanya transparansi dan akuntabilitas publik adalah melalui penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yang komprehensif. 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).

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 Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA) - Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) menetapkan pejabat yang melaksanakan fungsi tata usaha keuangan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sebagai pejabat penatausahaan keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Pejabat penatausahaan keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sebagaimana dimaksud pada ayat (1) mempunyai tugas antara lain menyiapkan laporan keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (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 Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) mengangkat bendahara penerimaan untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan pada SKPD.
2. Kepala daerah atas usul Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) mengangkat bendahara pengeluaran untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran belanja pada SKPD.

Tugas Pejabat Penatusahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (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.

Pemerintah harus memperhatikan kemampuan pegawainya karena dituntut untuk memiliki akuntabilitas yang mampu menyusun sistem pelaporan yang baik dan mapan. 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).

Pada saat ini akuntan telah diakui sebagai profesi, dan karenanya, akuntan telah menyebut dirinya sebagai profesional. Seperti profesi lainnya, profesi akuntan juga mengandung dua karakteristik penting, yaitu jasa yang sangat penting bagi masyarakat, dan pengabdian kepada masyarakat dan komitmen moral yang tinggi (Kusmanadji, 2003: 2) 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. 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. Dalam menjalankan profesinya seorang akuntan secara terus menerus berhadapan dengan dilema etik yang melibatkan pilihan antara nilai-nilai yang bertentangan. Secara historis akuntan dipersiapkan sebagai profesi yang lebih menekankan etika dibanding profesi lainnya. Akuntan memiliki kewajiban pada organisasi/perusahaan, profesi, publik dan diri mereka sendiri untuk menegakkan standar tertinggi dalam perilaku etis. Mereka memiliki kewajiban

agar kompeten dan memelihara kepercayaan, integritas, dan objektivitas. Nilai dan sistem etika mempengaruhi tidak hanya perilaku akuntan, tetapi juga keberhasilan akuntan (Mutmainah dan Asy'ari, 2004).

Etika dalam akuntansi seringkali disebut sebagai suatu hal yang klasik. Hal tersebut dikarenakan pengguna informasi akuntansi menggunakan informasi yang penting serta membuat berbagai keputusan. Profesi dalam akuntansi keuangan memegang rasa tanggung jawab yang tinggi kepada publik. Tindakan akuntansi yang tidak benar, tidak hanya akan merusak bisnis, tetapi juga merusak auditor perusahaan yang tidak mengungkapkan salah saji. Kode etik yang kuat dan tingkat kepatuhan terhadap etika dapat menyebabkan kepercayaan investor sehingga mengarah kepada hal yang kepastian dan merupakan hal yang keamanan bagi para investor.

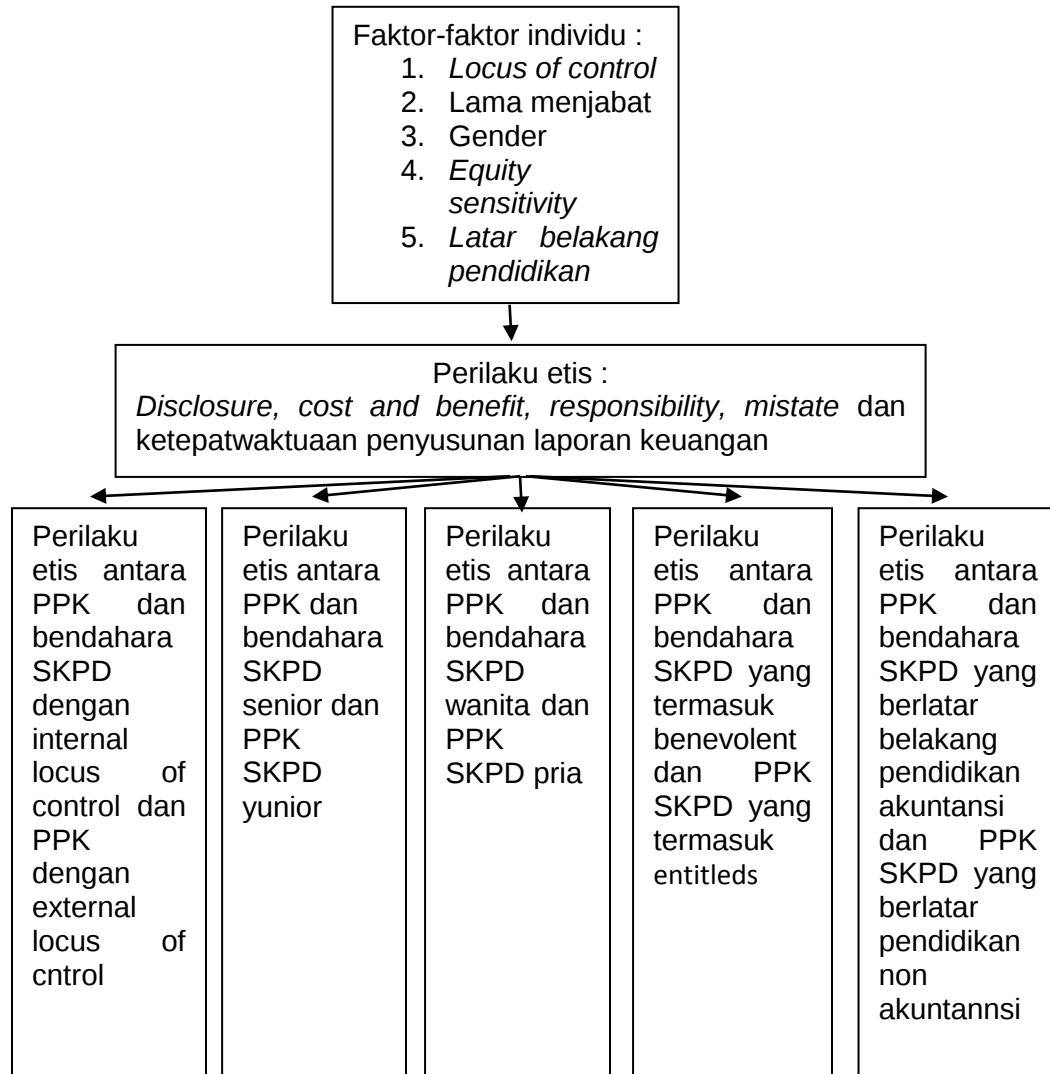
Dalam pelaksanaannya, sebagian besar Laporan Keuangan Daerah belum menunjukkan transparansi dan akuntabilitas yang memadai. Pada LHP Keuangan 2012 dan 2013 BPK RI Perwakilan Kaltim masih menemukan beberapa kelemahan pada sistem pengendalian penganggaran keuangan di lingkungan Pemkot Samarinda itu sendiri, juga pengelolaan aset yang dianggap banyak belum terselesaikan. Selain itu, BPK juga menemukan adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam pengelolaan keuangan negara. Untuk itu ke depan masing SKPD di lingkungan Pemkot Samarinda bisa lebih meningkatkan akuntabilitas keuangan, maksudnya agar kesalahan pada penganggaran tidak pernah lagi terjadi. Khusus dalam penyusunan anggaran, hendaknya SKPD harus memperhatikan perundangan undangan. Wakil Walikota Samarinda menyampaikan langkah-langkah yang akan ditempuh Pemerintah Kota Samarinda untuk memperbaiki Laporan Keuangan. Antara lain sistem pemerintahan Kota Samarinda menjadi hal pertama yang akan dibenahi oleh Pemerintah Kota. Kemudian, Pemerintah Kota akan membenahi sumber daya manusia terutama dalam hal penyusunan laporan keuangan. Karena disadari pemahaman SDM akan pengelolaan keuangan daerah masih kurang. (sumber samarinda.bpk.go.id).

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) Kota Samarinda.

KERANGKA BERPIKIR DAN HIPOTESIS

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 2.1
Kerangka Pemikiran Penelitian



LOCUS OF CONTROL

Locus of control menggambarkan manusia digolongkan ke dalam *Internal Locus of Control* dan *External Locus of Control*. Individu dengan *Internal Locus of Control* akan cenderung berperilaku etis dalam situasi konflik audit dibanding dengan individu dengan *External Locus of Control*. Ciri pembawaan internal *Locus of Control* adalah mereka percaya bahwa hasil dari suatu aktivitas sangat tergantung pada usaha dan kerja keras orang itu sendiri. Sedangkan orang dengan eksternal *Locus of Control* percaya bahwa kejadian dalam hidupnya berada diluar kontrolnya dan mereka yakin bahwa apa yang terjadi pada diri mereka dikendalikan oleh kekuatan luar seperti takdir, keberuntungan, nasib dan peluang.

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.

LAMA MENJABAT

Banyak penelitian yang memfokuskan pada hubungan antara senioritas sebagai masa seseorang menjalankan pekerjaan tertentu. Riset membutuhkan bahwa ada hubungan positif antara senioritas dan produktivitas karyawan, semakin tinggi pula senioritasnya (semakin lama masa kerja/pengalaman kerja) maka semakin tinggi pula tingkat produktivitas karyawan dalam melaksanakan tugasnya (Hidayat dan Handayani, 2010).

Widiastuti (2003) yang membagi level hierarkis auditor (akuntan publik) menjadi dua yaitu termasuk kategori senior apabila telah bekerja lebih dari dua tahun dan junior di bawah dua tahun. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat perbedaan persepsi secara signifikan terhadap kode etik akuntan Indonesia diantara auditor senior dan auditor junior. Perilaku etis antara auditor senior dan auditor junior akan dipengaruhi oleh lama pengalaman kerja yang mana selama bekerja sebagai seorang auditor dihadapkan dengan tindakan-tindakan yang berkaitan dengan perilaku etis (Nugrahaningsih, 2005). 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.

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 dkk. (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.

GENDER

Gender adalah konsep hubungan sosial yang membedakan (memisahkan atau memisahkan) fungsi dan peran antara laki-laki dan perempuan. Perbedaan fungsi dan peran antara laki-laki dan perempuan itu tidak ditentukan karena keduanya terdapat perbedaan biologis atau kodrat, melainkan dibedakan menurut kedudukan, fungsi, dan peranan masing-masing dalam berbagai bidang kehidupan dan pembangunan (Narwoko dan Suyanto, 2004: 334). 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. Pria dan wanita akan menunjukkan perbedaan perilaku dalam bertindak didasarkan pada sifat yang dimiliki dan kodrat yang diberikan secara biologis. Gender merupakan faktor yang sangat signifikan dalam menentukan perilaku etis. 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. 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 pria dalam penyusunan laporan keuangan SKPD.

EQUITY SENSITIVITY

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.

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.

Latar belakang pendidikan merupakan historis pendidikan yang pernah dilampaui oleh seseorang. 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.

METODOLOGI PENELITIAN

Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

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.

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 dalam diri masing-masing. Dalam penelitian ini faktor *locus of control* diwakili dengan pernyataan nomor 1 sampai dengan 16 pada poin B pada lembar kuesioner, *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 pernyataan dengan 5 poin skala Likert 1-5. Sangat setuju (SS) = 5, Setuju (S) = 4, Netral (N) = 3, Tidak Setuju (TS) = 2, Sangat Tidak Setuju (STS) = 1. Terdiri dari pernyataan positif (pernyataan yang menunjukkan kecenderungan *Work Locus of Control* eksternal) dan pernyataan negatif (pernyataan yang menunjukkan kecenderungan *Work Locus of Control* internal). Untuk pernyataan positif, skor 5 akan diberikan pada jawaban sangat setuju sedangkan skor 1 akan diberikan pada jawaban yang sangat tidak setuju dengan pernyataan. Pernyataan positif ada pada poin 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 dan 16. Namun untuk jawaban negatif, akan diberikan secara terbalik, dimana skor 5 akan diberikan pada jawaban sangat tidak setuju, sedangkan skor 1 akan diberikan pada jawaban yang sangat setuju pada pernyataan. Pernyataan negatif ada pada poin 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, dan 8. *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*.

Indikator Untuk Locus of Control:

- a. Individu dengan *Locus of Control* Internal; keterampilan (*skill*), kemampuan (*ability*), dan usaha (*effort*)
 - b. Individu dengan *Locus of Control* Eksternal nasib, takdir, keberuntungan, dan orang lain yang berkuasa.
2. Lama menjabat, berkaitan dengan lamanya pegawai menjabat sebagai PPK atau Bendahara SKPD. Dalam penelitian ini faktor lama menjabat diwakili dengan pernyataan nomor 4 pada poin A pada lembar kuesioner, 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. Junior = 2, Senior = 1
 3. *Gender*, *Gender* adalah konsep hubungan sosial yang membedakan (memisahkan atau memisahkan) fungsi dan peran antara laki-laki dan perempuan. Perbedaan fungsi dan peran antara laki-laki dan perempuan itu tidak ditentukan karena keduanya terdapat perbedaan biologis atau kodrat, melainkan dibedakan menurut kedudukan, fungsi, dan peranan masing-masing dalam berbagai bidang kehidupan dan pembangunan. Dalam

penelitian ini faktor *gender* diwakili dengan pernyataan nomor 2 pada poin A pada lembar kuesioner, Demografi Responden. Konsep *gender* dalam penelitian ini berdasarkan konsep jenis kelamin, yaitu pria dan wanita. Pria = 2, Wanita = 1

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, terdapat tiga tipe individu yaitu: (a) *Equity Sensitive*, individu yang merasa adil ketika *inputs* sama dengan *outputs*; (b) *Benevolents*, individu yang merasa adil (*equity*) ketika *inputs* lebih besar dari *outputs*; dan (c) *Entitleds*, individu yang merasa adil (*equity*) ketika *outputs* lebih besar dari *inputs*.

Dalam penelitian ini faktor *equity sensitivity* diwakili dengan pernyataan nomor 1 sampai dengan 5 pada poin C pada lembar kuesioner, *Equity Sensitivity*. Instrumen yang digunakan untuk mengukur faktor ini adalah *Equity Sensitivity Instrument* (ESI) yang dikembangkan Huseman (1985), yang terdiri dari 5 pernyataan dengan nilai ESI berkisar 0-10 untuk tiap pernyataan. Proses *skoring* instrumen, dilakukan dengan menambahkan poin-poin yang dialokasikan untuk respon *benevolents* (1a,2a,3b,4b,5b). Seseorang individu akan masuk kategori *entitleds* apabila nilai lebih kecil dari *meanscore*, dan kategori *benevolents* apabila nilai lebih besar dari *meanscore*. Misalkan untuk pernyataan nomor 1 pada poin A dan B, di beri nilai 2 untuk poin A dan 8 untuk poin B sehingga semua penilaian berjumlah 10.

5. Latar belakang pendidikan, merupakan historis pendidikan yang pernah dilampaui oleh seseorang. Latar belakang pendidikan dan jenjang pendidikan menjadi faktor penting dalam penyelesaian sebuah pekerjaan. Dalam penelitian ini faktor latar belakang pendidikan diwakili dengan pernyataan nomor 5 dan 6 poin A pada lembar kuesioner, Demografi Responden.

Untuk latar belakang pendidikan Akuntansi=1, non Akuntansi=2

Kelima faktor individual ini akan diperbandingkan dengan variabel-variabel penelitian berikut ini dengan menggunakan skala likert 1-5, Sangat setuju (SS) = 5, Setuju (S) = 4, Netral (N) = 3, Tidak Setuju (TS) = 2, Sangat Tidak Setuju (STS) = 1

1. *Disclosure* (pengungkapan laporan keuangan), yaitu kecenderungan seseorang untuk mengungkapkan informasi dalam laporan keuangan. Variabel *disclosure* dalam penelitian ini diwakili dengan pernyataan nomor 1,2 dan 3 pada poin D pada lembar kuesioner, 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 pernyataan nomor 4, 5 dan 6 pada poin D pada lembar kuesioner, Etika Penyusunan Laporan Keuangan.
3. *Responsibility*, yaitu persepsi seseorang mengenai tanggungjawab untuk menyajikan laporan keuangan yang informatif bagi penggunaanya. Variabel *responsibility* dalam penelitian ini diwakili dengan pernyataan nomor 7 dan 8 pada poin D pada lembar kuesioner, Etika Penyusunan Laporan Keuangan.
4. *Misstate*, yaitu kecenderungan seseorang untuk melakukan salah saji dalam laporan keuangan. Variabel *misstate* dalam penelitian ini diwakili dengan pernyataan nomor 9, 10, dan 11 pada poin D pada lembar kuesioner, 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 pernyataan nomor 12, 13, 14 dan

15 pada poin D pada lembar kuesioner, Etika Penyusunan Laporan Keuangan.

POPULASI DAN SAMPEL

Populasi dari penelitian ini adalah pegawai yang bekerja pada fungsi akuntansi pada SKPD di Kota Samarinda. Kriteria responden dalam penelitian ini adalah para pegawai yang melaksanakan fungsi akuntansi/tata usaha keuangan pada masing-masing SKPD. Responden dalam penelitian ini adalah sebanyak 3 orang dari tiap SKPD yaitu PPK, Bendahara SKPD, kepala bagian keuangan/accounting dan Bendahara Pembantu SKPD di seluruh Kota Samarinda. Sehingga sampel berjumlah 105 responden ($35 \times 3 = 105$).

METODE ANALISIS DATA

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 pernyataan dengan skor total. Uji validitas dan reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan *software* aplikasi statistik *Statistical Package for Social Science* (SPSS).

UJI NORMALITAS

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*.

UJI HIPOTESIS

Dalam melakukan pengujian hipotesis untuk mengetahui perbedaan perilaku etis di antara sampel penelitian digunakan uji beda *t-test*.

PEMBAHASAN

1. Perbedaan Perilaku Etis berdasarkan tingkat *Locus of Control*

Pengelompokan data dalam sub bab ini terdiri dari 2 (dua) kelompok, yaitu *internal locus of control* dan *external locus of control*. Hasil uji *Mann-Whitney Test* dan *independent t-test* ini secara lengkap dapat dilihat pada tabel 4.19 dan tabel 4.24. Hasil tersebut menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara *internal locus of control* dan *external locus of control* di seluruh variabel dalam etika penyusunan laporan keuangan

Teori atribusi menjelaskan hubungan antara variabel *locus of control* dengan kinerja. Atribusi mengacu pada bagaimana orang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri. Atribusi adalah proses kognitif dimana orang menarik kesimpulan mengenai faktor yang mempengaruhi atau masuk akal terhadap perilaku orang lain. Dalam mengamati perilaku seseorang, dilihat dari apakah itu ditimbulkan secara internal (misal kemampuan, pengetahuan atau usaha) atau eksternal (misal keberuntungan,

kesempatan dan lingkungan) (Mahdy, 2012). Teori Atribusi mempelajari proses bagaimana seseorang menginterpretasikan sesuatu peristiwa, alasan, atau sebab perilakunya. Teori ini dikembangkan oleh Fritz Heider dalam Ikhsan dan Ishak (2008: 55), berargumentasi bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*), yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang, seperti kemampuan atau usaha, dan kekuatan eksternal (*external forces*), yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar, seperti kesulitan dalam pekerjaan atau keberuntungan. Dalam riset akuntansi keperilakuan, teori ini diterapkan dengan menggunakan variabel tempat pengendalian (*locus of control*). Variabel tersebut terdiri atas dua komponen, yaitu tempat pengendalian internal (*internal locus of control*) dan tempat pengendalian eksternal (*external locus of control*).

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Erlina Winanti Hamiseno (2010) yang menyatakan bahwa tidak ada perbedaan perilaku etis yang signifikan antara PPK dan Bendahara SKPD *internal locus of control* dan PPK dan Bendahara SKPD *external locus of control*. Namun hasil penelitian menolak dari hasil penelitian Nugrahaningsih (2005) yang menyatakan bahwa terdapat perbedaan perilaku etis yang signifikan antara auditor *internal locus of control* dan auditor *external locus of control*. Hal ini disebabkan karena responden hanya berpikir bagaimana cara membuat laporan keuangan saja dan kurang memperhatikan ketepatan waktu 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 jika terlambat dalam penyusunan laporan keuangan.

2. Perbedaan Perilaku Etis berdasarkan tingkat Lama Menjabat

Pengelompokan data dalam sub bab ini terdiri dari 2 (dua) kelompok, yaitu lama kerja senior dan junior. Hasil uji *Mann-Whitney Test* dan *independent t-test* ini secara lengkap dapat dilihat pada tabel 4.20 dan tabel 4.25. Hasil tersebut menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara pegawai senior dan pegawai yunior di seluruh variabel dalam etika penyusunan laporan keuangan.

Widiastuti (2003) yang membagi level hierarkis auditor (akuntan publik) menjadi dua yaitu termasuk kategori senior apabila telah bekerja lebih dari dua tahun dan yunior di bawah dua tahun. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat perbedaan persepsi secara signifikan terhadap kode etik akuntan Indonesia diantara auditor senior dan auditor yunior. Perilaku etis antara auditor senior dan auditor yunior akan dipengaruhi oleh lama pengalaman kerja yang mana selama bekerja sebagai seorang auditor dihadapkan dengan tindakan-tindakan yang berkaitan dengan perilaku etis (Prasetyo, 2004).

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Sari Handayani (2010) yang menyatakan bahwa antara auditor senior dan auditor junior tidak ada perbedaan yang signifikan dalam perilaku etis auditor dalam situasi konflik audit. Namun penelitian ini menolak hasil penelitian Nugrahaningsih (2005) yang mengemukakan bahwa ada perbedaan yang signifikan perilaku etis auditor senior dan yunior di KAP dalam etika profesi.

3. Perbedaan Perilaku Etis berdasarkan tingkat Gender

Pengelompokan data dalam sub bab ini terdiri dari 2 (dua) kelompok, yaitu pria dan wanita. Hasil uji *Mann-Whitney Test* dan *independent t-test* ini secara lengkap dapat dilihat pada tabel 4.21 dan tabel 4.26. Hasil tersebut menunjukkan bahwa ada perbedaan yang signifikan antara pegawai pria dan pegawai wanita pada variabel *Disclosure* dalam etika penyusunan laporan keuangan.

Hasil penelitian ini juga mendukung teori gender dengan pendekatan struktural dan bertentangan dengan teori gender yang ada pada pendekatan sosialisasi gender. Kedua teori tersebut dikemukakan oleh Umar (2010: 21). Pendekatan struktural menyatakan karena pekerjaan membentuk perilaku melalui struktur *reward*, laki-laki dan perempuan akan memberi respon yang sama pada lingkungan jabatan yang sama. Jadi pendekatan struktural memprediksikan bahwa laki-laki dan perempuan yang mendapat pelatihan dan jabatan yang sama akan menunjukkan prioritas perilaku etis yang sama pula. Sedangkan, Teori sosialisasi gender yang menyatakan bahwa pria dan wanita secara mendasar berbeda dalam perkembangan moral dan kecenderungannya membawa perbedaan nilai pada tempat kerja. Oleh karena itu, laki-laki dan perempuan akan merespon secara berbeda terhadap penghargaan dan *cost* jabatan yang sama.

Hasil penelitian ini menolak penelitian Nugrahaningsih (2005) yang menyatakan tidak ada perbedaan antara auditor pria dan auditor wanita dalam berperilaku etis di KAP dalam etika profesi. Namun mendukung penelitian Erlina Winanti Hamiseno (2010) yang menyatakan bahwa antara pegawai pria dan pegawai wanita ada perbedaan dalam etika penyusunan laporan keuangan. Variabel *disclosure* mempunyai tingkat signifikansi sebesar 0,004, hal ini juga mengindikasikan bahwa diantara pegawai pria dan wanita terdapat perbedaan yang signifikan dalam hal *disclosure* terkait dengan etika pengungkapan dalam Laporan Keuangan SKPD Samarinda. Atas dasar nilai *mean* dapat dinyatakan bahwa laki-laki lebih etis dibanding wanita terkait perilaku etis dalam penyusunan laporan keuangan yang dinyatakan dengan *disclosure*.

4. Perbedaan Perilaku Etis berdasarkan tingkat Equity Sensitivity

Pengelompokan data dalam sub bab ini terdiri dari 2 (dua) kelompok, yaitu *benevolents* dan *entitleds*. Hasil uji *Mann-Whitney Test* dan *independent t-test* ini secara lengkap dapat dilihat pada tabel 4.22 dan tabel 4.27. Hasil tersebut menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara pegawai dengan kategori *benevolents* dan *entitleds* pada seluruh variabel dalam etika penyusunan laporan keuangan.

Equity berhubungan dengan *fairness* (keadilan) yang dirasakan seseorang dibanding orang lain (Sashkin dan Williams dalam Fauzi, 2001). *Equity sensitivity* mencoba menjelaskan perbedaan perilaku etis dan tidak etis yang disebabkan oleh karakteristik individual (Fauzi, 2001). Chhokar *et al.* mengemukakan konsep yang dikembangkan melalui equity theory oleh Adam bahwa terdapat tiga tipe individu yaitu individu *equity sensitives* yang merasa adil ketika *inputs* sama dengan *outputs*, individu *benevolents* merasa adil (*equity*) ketika *inputs* lebih besar dari *outputs*, dan individu *entitleds* merasa adil (*equity*) ketika *outputs* lebih besar dari *inputs*.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Erlina Winanti Hamiseno (2010) yang menyatakan bahwa antara pegawai senior dan pegawai junior tidak ada perbedaan dalam etika penyusunan laporan keuangan. Namun penelitian ini menolak penelitian Nugrahaningsih (2005) yang menyatakan bahwa ada perbedaan perilaku etis yang signifikan antara auditor dengan kategori *benevolents* dan *entitleds* dalam berperilaku etis di KAP dalam etika profesi, mungkin karena perbedaan sampel yang digunakan. Mereka menggunakan auditor yang sangat paham terhadap etika penyusunan Laporan Keuangan.

5. Perbedaan Perilaku Etis berdasarkan tingkat Latar Belakang Pendidikan

Pengelompokan data dalam sub bab ini terdiri dari 2 (dua) kelompok, yaitu Akuntansi dan Non Akuntansi. Hasil uji *Mann-Whitney Test* dan *independent t-test* ini secara lengkap dapat dilihat pada tabel 4.23 dan 4.28. Hasil tersebut menunjukkan bahwa ada perbedaan

yang signifikan antara pegawai dengan latar belakang pendidikan akuntansi dan non akuntansi pada variabel *Responsibility* dalam etika penyusunan laporan keuangan.

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 dilampaui 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.

Hasil penelitian ini menolak penelitian Erlina Winanti Hamiseno (2010) yang menyatakan bahwa tidak ada perbedaan signifikan antara pegawai latar belakang Akuntansi dan Non Akuntansi. Namun penelitian ini mendukung penelitian Klikeman 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 penelitian ini variabel *responsibility* mempunyai tingkat signifikansi sebesar 0,025, hal ini juga mengindikasikan bahwa diantara pegawai latar belakang Akuntansi dan Non Akuntansi terdapat perbedaan yang signifikan dalam hal *responsibility* terkait dengan etika pengungkapan dalam Laporan Keuangan SKPD Samarinda. Atas dasar nilai *mean* dapat dinyatakan bahwa pegawai dengan latar belakang pendidikan Akuntansi lebih etis dibanding pegawai dengan latar belakang pendidikan Akuntansi terkait perilaku etis dalam penyusunan laporan keuangan yang dinyatakan dengan *responsibility*.

KESIMPULAN DAN SARAN

KESIMPULAN

Hasil pengujian data terkait analisa karakteristik individu pegawai Pemerintah Kota Samarinda dalam etika penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah yang telah diperoleh dan dipaparkan dalam bab sebelumnya mendasari pengambilan simpulan dalam penelitian ini. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui perbedaan karakteristik individu PPK dan Bendahara SKPD yang meliputi *locus of control*, lama menjabat, *gender*, *equity sensitivity* dan latar belakang pendidikan terhadap etika penyusunan laporan keuangan SKPD Kota Samarinda. Penelitian ini dilakukan pada 57 responden yang bekerja sebagai PPK dan Bendahara SKPD Kota Samarinda. Hasil pengujian untuk mengetahui perbedaan masing-masing variabel yang dapat disimpulkan sebagai berikut:

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*, *misstate* dan ketepatanwaktuan.
2. Tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara PPK dan Bendahara SKPD senior dan PPK dan Bendahara SKPD yunior terhadap etika penyusunan laporan keuangan SKPD yang dinyatakan dengan *disclosure*, *misstate*, *cost and benefit*, *responsibility* dan

ketepatanwaktuan. Hal ini terjadi karena masing-masing masih mempelajari peraturan yang baru tentang peningkatan kualitas pelaporan keuangan dan prinsip-prinsip akuntansi.

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*, *responsibility*, *misstate* dan ketepatanwaktuan. Perbedaan hanya terdapat pada variabel *disclosure*. Hal ini juga mengindikasikan bahwa diantara pegawai pria dan wanita terdapat perbedaan yang signifikan dalam hal *disclosure* terkait dengan etika pengungkapan dalam Laporan Keuangan SKPD Samarinda. Atas dasar nilai *mean* dapat dinyatakan bahwa laki-laki lebih etis dibanding wanita terkait perilaku etis dalam penyusunan laporan keuangan yang dinyatakan dengan *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*, dan ketepatanwaktuan. Perbedaan hanya terdapat pada variabel *responsibility* hal ini juga mengindikasikan bahwa pegawai dengan latar belakang pendidikan Akuntansi lebih etis dibanding pegawai dengan latar belakang pendidikan Akuntansi terkait perilaku etis dalam penyusunan laporan keuangan yang dinyatakan dengan *responsibility*.

SARAN

Berdasarkan kesimpulan yang telah disampaikan, maka dapat dikemukakan beberapa saran sebagai berikut :

1. Pemerintah Kota Samarinda 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.
2. Merekomendasikan pada penelitian selanjutnya 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. Serta diharapkan untuk penelitian selanjutnya sebaiknya memperluas objek penelitian yaitu pada SKPD Kota lain di Kalimantan Timur maupun di luar Kalimantan Timur . Hal ini guna mendapatkan gambaran yang lebih luas mengenai tata kelola keuangan SKPD.

3. Merekomendasikan pada penelitian selanjutnya untuk menambah variabel-variabel yang baru dalam menganalisa karakteristik individu dalam etika penyusunan laporan keuangan untuk mengetahui sejauh mana perbedaan karakteristik individu dalam penyusunan laporan keuangan. Dan untuk penelitian selanjutnya hendaknya lebih memperluas sampel penelitian agar dapat mengetahui sejauh mana kualitas individu dalam penyusunan laporan keuangan

DAFTAR PUSTAKA

- Clikeman, P.M. dan S.L. Henning. 2000. The Socialization of Undergraduate Accounting Student. *Issues in Accounting Education*. Vol.15 : 1-15.
- Dellaportas, S., Gibson, K., Alagiah, R., Hutchinson, M., Leung, P & Homrigh, D.V. 2005. *Ethics, Governance & Accountability a Professional Perspective*. Australia: Wiley.
- Fakih, Mansour. 2008. *Analisis Gender dan Transformasi Sosial*. Yogyakarta: Insistpress
- Fanani, Zaenal; Rizka Mudiyanti.; 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. Program Pasca Sarjana, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta. (Di Akses Online 11 Januari 2016)
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Herliansyah, Yhudi dan Meifida Ilyas. 2006. “Pengaruh Pengalaman auditor terhadap penggunaan bukti tidak relavam dalam auditor judgment”, Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang, Agustus.
- Hidayat, Widi dan Handayani, Sari. 2010. *Peran Faktor-faktor Individual dan Pertimbangan Etis Terhadap Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit pada Lingkungan Inspektorat Sulawesi Tenggara*. Jurnal Mitra Ekonomi dan Manajemen Bisnis, (Online), Vol. 1, No. 1, April 2010, 83-112, (<http://publit2.petra.ac.id>, diakses 10 Januari 2016)
- 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.
- Ikhsan, Arfan dan Ishak Mohammad. 2008. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat
- Kusmanandji. 2003. *Etika Bisnis dan Profesi*. Jakarta: Sekolah Tinggi Akuntansi Negara.
- Larkin, Joseph .2000. The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas. *Journal of Business Ethics* 23 : 401-409.

- Ludigdo, Unti. 2007. *Paradoks Etika Akuntan*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Mahdy, Emiral. 2012. *Analisis Pengaruh Locus of Control dan Kompleksitas Tugas Audit Terhadap Kinerja Auditor Internal (Studi pada Auditor Internal Pemerintah yang Bekerja pada Inspektorat Provinsi Jawa Tengah)*. Semarang: Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, (Online), (<http://eprints.undip.ac.id/35639>, diakses 7 Januari 2016).
- 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
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*, Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Muawanah, Umi dan Indriantoro, Nur. 2001. *Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit: Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis* . *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol 4 no 2. Halaman 133 – 150.
- Mutmainah, Siti dan Asy'Ari, Hasyim. 2004. *Studi tentang Pengaruh Gender dan Disiplin Ilmu terhadap Evaluasi Etis (Ethical Evaluation), Tujuan Etis (Ethical Intention) dan Orientasi Etis (Ethical Orientation) dalam Potensi Rekrutmen Staf Profesional pada Kantor Akuntan Publik*. Laporan Penelitian. Semarang: Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.
- Muthmainah, Siti. 2006. *Studi tentang Perbedaan Evaluasi Etis, Intensi Etis (Ethical Intention) dan Orientasi Etis Dilihat dari Gender dan Disiplin Ilmu: Potensi Rekrutmen Staf Profesional Pada Kantor Akuntan Publik*. SNA 9 Padang, 23-26 Agustus 2006.
- Narwoko, J. Dwi dan Suyanto, Bambang (ed). 2004. *Sosiologi Teks Pengantar dan Terapan*. Jakarta: Kencana.
- Nugrahaningsih, Putri. 2005. *Analisis Perbedaan Perilaku Etis Auditor di KAP dalam Etika Profesi (Studi Terhadap Peran Faktor-faktor Individual: Locus of Control, Pengalaman Kerja, Gender, dan Equity Sensitivity)*. SNA VIII Solo, 15 – 16 September 2005.
- Prasetyo, Bagus Budhi. 2004. *Persepsi Etis berdasarkan Gender dan Level Hierarkis Akuntan Publik terhadap Earning Management*. Fakultas Ekonomi, Universitas Sebelas Maret, Surakarta. (Diakses Online 12 Januari 2016)
- Reiss, Michelle C., dan Mitra, Kaushik. 1998. *The Effect of Individual Difference Faktors on the Acceptibility of Ethical and Unethical Workplace Behaviors*. *Journal of Business Ethics* 17: 1581-1593.

Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (Diakses Online 10 Januari 2016)

-----, Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja Anggaran Kementerian Negara/Lembaga. (Online).

-----, Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah. (Online).

-----, Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. (Online).

-----, Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua pada Pemerintah daerah

Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods for Business*. Edisi 4. 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.

Simorangkir, O.P.. 2001. *Etika : Bisnis, Jabatan, dan Perbankan..* PT. Salemba Empat. Jakarta.

Spector, Paul E. 1988. *Work Locus of Control Scale*. Terjemahan oleh Indah Siti Rachmadani. 2008. Jakarta: FPSI UI.

Sunyoto, Danang. 2011. *Metodologi Penelitian Ekonomi Alat Statistik & Analisis Output Komputer untuk Mahasiswa dan Praktisi*. Yogyakarta: CAPS.

Umar, Nasaruddin. 2010. *Argumen Kesetaraan Gender*. Edisi Revisi. Jakarta: Dian Rakyat.

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

Yulianti dan Fitriany. 2005. Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Etika Penyusunan Laporan Keuangan. *Makalah dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII Solo*. 15-16 September.

Zoraifi, Renata. 2005. *Pengaruh Locus of Control, Tingkat Pendidikan, Pengalaman Kerja, dan Pertimbangan Etis Terhadap Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit*. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis* Vol.5, No. 1, Februari 2005: 12-26.