

**PENGARUH PENGENDALIAN INTERNAL BIROKRASI
PEMERINTAH DAN PERILAKU TIDAK ETIS BIROKRASI
TERHADAP KECURANGAN AKUNTANSI DI
PEMERINTAHAN:
PERSEPSI AUDITOR BADAN PEMERIKSA KEUANGAN**

R. Wilopo
STIE Perbanas Surabaya
wilopo@perbanas.ac.id

Pengaruh Pengendalian
Internal Birokrasi
Pemerintah dan Perilaku
Tidak Etis Birokrasi
terhadap Kecurangan
Akuntansi di
Pemerintahan:
Persepsi Auditor Badan
Pemeriksa Keuangan

ABSTRACT

The aim of the research is to observe the perception of auditors of the Audit Board of Republic of Indonesia on factors influencing the government accounting fraud. By using 42 experienced and highly educated auditors, as respondents, It was found out that government internal control and unethical behaviour of governmental officer simultaneously influence the government accounting fraud. It means that the better the government internal control with their lower the unethical behaviour of the government officer, the lower the government accounting fraud. However, partially, insignificantly reduce the government accounting fraud. In other words, These two variables should be together in reducing the government accounting fraud. It is in-line with the earlier researcher finding, that beside of the variables the accounting fraud can be reduced by other independent variables as the elimination of the information asymmetry, and the improvement of the bureaucracy morality.

Keywords: *government accounting fraud, government internal control, unethical behaviour of the government officer*

85

PENDAHULUAN

Perkembangan akuntansi pemerintahan terkait dengan bentuk konstitusional pemerintahan yang memberikan pemisahan kekuasaan, serta *chek and balances* di antara lembaga legislatif, eksekutif, serta yudikatif (Chan & Rubin 1987). Pejabat pemerintahan seharusnya transparan dalam menyampaikan informasi yang terkait dengan segala langkah dan tindakannya. Namun demikian secara rasional mereka tidak akan secara suka rela menyampaikan informasi secara berlebihan melebihi yang diminta atau bila tidak berhubungan dengan kepentingan mereka (Chan 2003). Upaya untuk tidak memberikan informasi secara transparan menimbulkan adanya dugaan penyembunyian informasi. Atau bahkan menimbulkan dugaan adanya asimetri informasi, bahkan kecurangan akuntansi di pemerintahan. Kecurangan akuntansi tidak hanya terjadi di sektor swasta. Kecurangan akuntansi juga dapat terjadi di pemerintahan. Kecurangan akuntansi ini juga menjadi sumber atau alat pejabat pemerintah melakukan korupsi.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah pengendalian internal birokrasi pemerintah serta perilaku tidak etis dari birokrasi akan memberikan pengaruh kepada pejabat pemerintah untuk melakukan kecurangan akuntansi. Penelitian ini dimaksudkan untuk mengetahui persepsi dari para auditor yang melakukan pemeriksaan terhadap

pelaporan keuangan dan yang lain dari pemerintah. Populasi, sampel, serta responden dari penelitian ini adalah auditor dari Badan Pengawas Keuangan (BPK)

TINJAUAN PUSTAKA DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Kecurangan Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi pemerintahan mempunyai tiga tujuan, yaitu (a) Menjaga keuangan publik dengan mencegah dan mendeteksi tindakan korupsi dan tindakan untuk mencari keuntungan secara tidak beretika. (b) Memfasilitasi pengelolaan keuangan pemerintahan secara sehat. (c) Membantu pemerintah dalam memberikan akuntabilitas kepada masyarakat (Chan 2003). Tujuan akuntansi pemerintahan ini dimaksudkan agar dihasilkan suatu laporan keuangan pemerintah yang transparan, sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku serta bebas dari tindakan kecurangan oleh para pelakunya.

IAI (2001) menjelaskan kecurangan akuntansi sebagai: (1) *Salah saji yang timbul dari kecurangan dalam pelaporan keuangan* yaitu salah saji atau penghilangan secara sengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui pemakai laporan keuangan, (2) *Salah saji yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva* (seringkali disebut dengan penyalahgunaan atau penggelapan) berkaitan dengan pencurian aktiva entitas yang berakibat laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva entitas dapat dilakukan dengan berbagai cara, termasuk penggelapan tanda terima barang/uang, pencurian aktiva, atau tindakan yang menyebabkan entitas membayar barang atau jasa yang tidak diterima oleh entitas. Tindakan ini dapat disertai dengan catatan atau dokumen palsu atau yang menyesatkan dan dapat menyangkut satu atau lebih individu di antara manajemen, karyawan, atau pihak ketiga.

Dari perspektif kriminal, kecurangan akuntansi merupakan kejahatan kerah putih (*white-collar crime*). Geis dan Meier (1977) mengutip Sutherland (1940) menjelaskan bahwa kejahatan kerah putih di dunia usaha adalah salah saji laporan keuangan, manipulasi di pasar modal, penyuapan komersial, penyuapan dan penerimaan suap oleh pejabat publik secara langsung atau tidak langsung, kecurangan pajak, dan kebangkrutan.

Hasil-hasil penelitian tentang kecurangan akuntansi, menunjukkan bahwa kecurangan akuntansi dipengaruhi oleh tingkat korupsi di suatu negara (Sheifer & Vishny 1993, Gaviria 2001). Terdapat bukti empiris kecurangan akuntansi, baik di luar negeri, maupun di Indonesia (Dechow et al. 1995; Khera 2001; Ribstein 2002; Wilopo 2001; Mayangsari, Sekar, & Wilopo 2002; Gramllch and Wheeler 2003).

Pengendalian Internal Birokrasi Pemerintahan

Untuk mencegah kecurangan akuntansi terdapat tiga masalah pokok yang dihadapi akuntan dan auditor pemerintah yaitu lingkungan pengawasan umum, risiko yang melekat untuk berkorupsi dan sarana pengamanan (Hoesada, J 2007). Ketiga permasalahan ini merupakan unsur dari pengendalian internal birokrasi pemerintahan. Unsur

pengendalian internal birokrasi pemerintahan terdiri atas lingkungan pengawasan umum, risiko yang melekat untuk berkorupsi, serta sarana pengamanan.

Tingkat lingkungan pengawasan ini ditentukan oleh sikap dan kadar pemahaman dan kepentingan pemimpin negara akan perlunya sistem pengendalian birokrasi yang kuat, tingkat hubungan pelaporan di antara unit organisasi birokrasi, tingkat kompetensi dan kejujuran dari birokrat, derajat pendelegasian dan pembatasan wewenang dari birokrasi, tingkat pemahaman birokrasi akan kebijakan dan prosedur, derajat rincian dan efektivitas dari prosedur anggaran dan pelaporannya, serta tingkat pengendalian keuangan dan pengelolaan termasuk penggunaan komputer telah dimantapkan dan diamankan dengan baik.

Risiko yang melekat untuk terjadinya korupsi ditentukan oleh tingkat kejelasan dari suatu program, serta jumlah perijinannya. Di samping itu risiko tersebut ditentukan oleh seberapa besar anggaran untuk melaksanakan kegiatan. Semakin besar anggarannya, semakin besar kemungkinan terjadinya korupsi. Pendapatan di luar lembaga pemerintah juga mempengaruhi risiko terjadinya korupsi. Semakin besar pengaruh pendapatan keuangan di luar lembaga pemerintah, semakin besar kemungkinan terjadinya korupsi. Di samping hal tersebut di atas, faktor tekanan jadwal dan pencapaian, derajat sentralisasi dan desentralisasi, serta bukti atau fakta yang ada sebelumnya tentang sehat tidaknya suatu kegiatan juga akan menentukan risiko yang melekat untuk terjadinya korupsi.

Sarana pengamanan dan pengendalian juga merupakan unsur dari pengendalian internal birokrasi pemerintahan. Sarana pengamanan dan pengendalian ini terdiri dari tersedianya sumber informasi (data base dan lainnya), ketersediaan nara sumber yang kompeten untuk pengumpulan informasi, tersedianya peta yang menggambarkan wilayah yang paling rawan korupsi, termasuk di dalamnya sistem dan prosedur yang paling rawan korupsi, serta agenda untuk menurunkan tingkat kerawanan tersebut. Di samping itu, sarana pengamanan dan pengendalian ini terdiri dari ketersediaan langkah perbaikan yang nyata secara bertahap, persisten, serta sistematis oleh pemerintah untuk menurunkan tingkat korupsi.

Berbagai penelitian dan pendapat menunjukkan adanya hubungan antara pengendalian internal dengan kecenderungan untuk melakukan kecurangan akuntansi. Beberapa di antaranya adalah dari Smith et al. 1997, Beasley 1996, Beasley et al. 2000, Reinstein 1998, Matsumura 1992, serta Wright 2003.

Smith, et al. 1997 menguji interaksi evaluasi pengendalian internal dengan pengujian substantif dalam model pendeteksian kecurangan akuntansi dari perspektif auditor. Hasil penelitiannya antara lain menunjukkan bahwa kecurangan akuntansi diindikasikan dengan pengendalian internal dari organisasi yang lemah. Kelemahan pengendalian internal ini juga dihubungkan dengan keberadaan komisariss independen dan komite audit. Beasley (1996) melakukan penelitian terhadap tujuhpuluhlima perusahaan yang melakukan kecurangan laporan keuangan dan terhadap tujuhpuluhlima perusahaan yang tidak melakukan kecurangan laporan keuangan, dengan data tahun 1980-1991. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa perusahaan yang

tidak melakukan kecurangan laporan keuangan mempunyai persentase anggota dewan komisaris yang berasal dari luar dan independen yang lebih banyak dibandingkan dengan perusahaan yang melakukan kecurangan laporan keuangan. Lebih lanjut hasil penelitian ini menunjukkan bahwa apabila persentase anggota dewan komisaris dari luar dan independen meningkat, maka kecurangan laporan keuangan menurun. Masih terkait dengan pengendalian internal, keberadaan komite audit juga akan mempengaruhi tingkat kecurangan akuntansi. Beasley et al. (2000) melakukan penelitian terhadap beberapa industri untuk mengetahui mekanisme *corporate governance* dikaitkan dengan keberadaan komite audit dan kecurangan pelaporan keuangan. Hasilnya menunjukkan bahwa industri yang perusahaan-perusahaannya kurang memiliki komite audit, kecurangan pelaporan keuangan cenderung lebih besar dibanding dengan industri yang perusahaan-perusahaannya memiliki komite audit yang lebih banyak. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa meski terdapat pengendalian internal, termasuk peran dan kedudukan dewan komisaris dan komite audit, namun bila pengendalian internal tidak dijalankan secara ketat, maka tetap dimungkinkan munculnya perilaku yang tidak etis dari manajemen maupun unsur lain dalam perusahaan. Ketat tidaknya pengendalian internal juga akan mempengaruhi kecenderungan manajemen atau pihak dalam perusahaan yang lain untuk melakukan kecurangan akuntansi. Reinstein (1998) menjelaskan bahwa kecurangan akuntansi dapat terjadi bila pengendalian internal lemah. Keberadaan komisaris independen dan komite audit bertujuan agar pengendalian internal berjalan secara efektif. AICPA (1997) dalam SAS 82 antara lain menjelaskan bahwa terjadinya kecurangan akuntansi dikaitkan dengan gaya dan sikap manajemen terhadap proses pengendalian internal dan penyusunan laporan keuangan. Matsumura (1992) dalam penelitiannya juga menjelaskan pengendalian internal yang kuat mencegah manajemen untuk melakukan kecurangan akuntansi. Tetapi Wright (2003) mengemukakan pendapat yang berbeda. Menurut dia, terjadinya berbagai skandal kecurangan akuntansi di Amerika Serikat, bukan dikarenakan insentif, pengendalian dan sistem yang buruk. Insentif, pengawasan dan sistem telah berjalan dengan baik. Kecurangan dan ketidakjujuran para pemimpin lah yang membuat terjadinya skandal kecurangan akuntansi tersebut.

Dalam mengembangkan hipotesis, penelitian ini cenderung lebih menyetujui pendapat yang dihasilkan dari penelitian Smith et al. (1997), Beasley (1996), Beasley et al. (2000), Reinstein (1998), serta Matsumura (1992) bahwa pengendalian internal yang dijalankan secara efektif dapat mengurangi kecenderungan untuk melakukan kecurangan akuntansi. Hal ini dikarenakan dalam pengendalian internal birokrasi pemerintahan yang baik, terdapat struktur organisasi, serta pemberian wewenang dan tanggung-jawab yang efektif. Dari uraian di atas studi ini berpendapat bahwa pengendalian internal yang efektif menumbuhkan lingkungan pengendalian yang dapat mencegah penanggung jawab pemerintahan untuk melakukan kecurangan akuntansi.

Secara keseluruhan dapat disimpulkan dari uraian di atas bahwa pengendalian internal birokrasi pemerintahan akan memberikan pengaruh terjadinya kecurangan akuntansi pemerintahan. Semakin baik

pengendalian internal birokrasi pemerintahan, semakin rendah kecurangan akuntansi pemerintahan.

Perilaku Tidak Etis Birokrasi

Tingkat dan derajat kecurangan akuntansi di pemerintahan, tidak hanya ditentukan oleh tingkat dan derajat pengendalian internal birokrasi pemerintahan. Diri pribadi birokrat juga menentukan terjadinya kecurangan akuntansi pemerintahan. Perilaku tidak etis dari birokrasi juga akan menentukan derajat dan tingkat kecurangan akuntansi pemerintahan.

Buckley et al. (1998) menjelaskan bahwa perilaku tidak etis merupakan sesuatu yang sulit untuk dimengerti, yang jawabannya tergantung pada interaksi yang kompleks antara situasi serta karakteristik pribadi pelakunya. Meski sulit dalam konteks akuntansi, namun memodelkan perilaku perlu dipertimbangkan guna memperbaiki kualitas keputusan serta mengurangi biaya yang berkaitan dengan informasi dan untuk memperbaiki tersedianya informasi yang tersedia bagi pasar (Hendrikson 1992). Perusahaan sebagai pribadi artifisial memiliki tanggung jawab moral dan sosial, yang pada tingkat operasional diwakili secara formal oleh manajemen (Keraf 1998).

Dallas (2002) menyatakan bahwa berbagai kecurangan akuntansi yang dilakukan oleh perusahaan Enron, WorldCom, Xerox, dan lain-lain di USA dikarenakan perilaku tidak etis manajemen perusahaan. Demikian pula CIMA (2002) berpendapat bahwa budaya perusahaan dengan standar etika yang rendah akan memiliki risiko kecurangan akuntansi yang tinggi. Penyampaian fakta oleh Green and Calderon (1999), Reinstein (1998) dan COSO (2002) menunjukkan bahwa perilaku tidak etis dalam bentuk penyalahgunaan wewenang dan kekuasaan, kedudukan, dan sumberdaya perusahaan mendorong manajemen melakukan kecurangan akuntansi.

Mengacu pada pendapat tersebut di atas, maka studi ini berpendapat bahwa perilaku tidak etis manajemen perusahaan berpengaruh terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi perusahaan. Manajemen perusahaan yang berperilaku tidak etis akan berupaya untuk menyusun informasi laporan keuangan secara tidak benar yang akan mengelabui pemakai laporan keuangan demi menguntungkan mereka.

Dengan mengacu pada dimensi perilaku yang menyimpang dalam bekerja dari Robinson (1995), Tang et al. (2003) dalam penelitiannya menjelaskan indikator dari perilaku yang menyimpang atau tidak etis dalam perusahaan. Perilaku ini terdiri dari perilaku yang menyalahgunakan kedudukan/posisi (*abuse position*), perilaku yang menyalahgunakan kekuasaan (*abuse power*), perilaku yang menyalahgunakan sumber daya organisasi (*abuse resources*), serta perilaku yang tidak berbuat apa-apa (*no action*). Seperti pada penelitian sebelumnya (Wilopo 2006), penelitian ini meminjam konsep Tang et al. (2003) untuk menjelaskan indikator perilaku tidak etis perusahaan.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa perilaku tidak etis dari birokrasi juga akan memberikan pengaruh terhadap terjadinya kecurangan akuntansi pemerintahan. Semakin tinggi perilaku tidak etis birokrasi, semakin tinggi tingkat kecurangan akuntansi pemerintahan.

Hipotesis Penelitian

Mendasarkan uraian di atas, serta sesuai dengan berbagai hasil penelitian sebelumnya tentang pengaruh pengendalian internal terhadap kecurangan akuntansi (Smith et al. 1997, Beasley 1996, Beasley et al. 2000, Reinstein 1998, Matsumura 1992), maka dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal birokrasi pemerintah memberikan pengaruh terhadap kecurangan akuntansi pemerintahan. Demikian pula mendasarkan pada berbagai hasil penelitian dan kajian tentang pengaruh perilaku tidak etis terhadap kecurangan akuntansi (Dallas 2002, CIMA 2002, Green and Calderon 1999, COSO 2002, Tang et al. 2003), maka dapat disimpulkan bahwa perilaku tidak etis birokrasi pemerintah memberikan pengaruh terhadap kecurangan akuntansi pemerintahan.

Dengan demikian, dapat dihipotesiskan bahwa:

H1: Pengendalian internal birokrasi pemerintahan dan perilaku tidak etis birokrasi secara bersama sama memberikan pengaruh terhadap kecurangan akuntansi pemerintahan

H2: Pengendalian internal birokrasi pemerintahan dan perilaku tidak etis birokrasi secara partial memberikan pengaruh terhadap kecurangan akuntansi pemerintahan

METODE PENELITIAN

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang dikumpulkan melalui kuisisioner kepada pejabat auditor yang bekerja sebagai pengawas dan pemeriksa pada Badan Pengawas Keuangan (BPK). Pertimbangan menggunakan personil BPK adalah karena mereka bertugas untuk memeriksa laporan keuangan dan laporan yang lain dari seluruh aktivitas pemerintahan baik pada pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Dengan demikian diperkirakan mereka memahami kuisisioner yang digunakan untuk tujuan penelitian ini.

Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel

Mengingat penelitian ini dimaksudkan untuk mengetahui persepsi dari para auditor yang melakukan pemeriksaan atas laporan dari pemerintah, maka unit analisis penelitian ini adalah auditor pada BPK. Atas pertimbangan di atas, maka populasi penelitian ini adalah seluruh auditor BPK.

Berdasarkan data (BPK 2004), auditor BPK berjumlah 1755 orang. Dari jumlah tersebut dipilih 101 auditor sebagai responden yang terdiri dari pejabat setingkat pimpinan perwakilan Badan Pengawas Keuangan di seluruh kantor perwakilan BPK di Indonesia (Lampiran 2). Mengingat posisi dan kedudukan dari para responden, maka pemilihan responden tersebut dapat dianggap mewakili populasi auditor BPK. Diharapkan jumlah kuisisioner yang kembali minimal 30.

Pengukuran Variabel

Kecurangan Akuntansi Pemerintahan

Instrumen untuk mengukur kecurangan akuntansi dikembangkan dari SPAP, seksi 316 IAI, 2001. Skala Likert 1-5 digunakan untuk mengukur respons responden.

Pengendalian Internal Birokrasi Pemerintahan

Instrumen untuk mengukur pengendalian internal birokrasi pemerintahan terdiri dari lingkungan pengawasan, risiko terjadinya kecurangan akuntansi dan korupsi, serta sarana pengamanan dan pengendalian. Item item pertanyaan dikembangkan dari IAI (2001) serta dari artikel Hoesada, J., 2007 perihal pengendalian internal birokrasi pemerintahan. Respons responden diukur dengan skala Likert 1-5.

Perilaku Tidak Etis

Perilaku tidak etis diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Robinson (1995), dan Tang *et al.*,(2003). Respons responden diukur dengan skala Likert 1 5.

Pengaruh Pengendalian Internal Birokrasi Pemerintah dan Perilaku Tidak Etis Birokrasi terhadap Kecurangan Akuntansi di Pemerintahan: Persepsi Auditor Badan Pemeriksa Keuangan

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Data Penelitian

Sampai waktu yang ditentukan, dari 101 kuisisioner yang dikirim jumlah kuisisioner yang diterima kembali serta yang dapat dipertimbangkan sebagai data penelitian sebanyak 42 kuisisioner (respons rate = 42%). Kuisisioner tersebut berasal dari para responden yang berkedudukan di BPK Perwakilan Medan, Pekanbaru, Palembang, Jakarta, Bandung, Surabaya, Pontianak, Banjarmasin, Makassar, dan Denpasar.

Berdasar data responden yang masuk diperoleh data karakteristik responden sbb:

1. Dari 42 responden, 31% telah bekerja di antara 6 10 tahun, dan 69% telah bekerja lebih dari 10 tahun.
2. Pendidikan para responden secara keseluruhan minimal Sarjana Strata 1, bahkan terdapat responden yang berpendidikan S3 (2 orang).

Dari data di atas dapat dianalisis bahwa responden merupakan personil yang memiliki kemampuan dan pemahaman dalam menjawab kuisisioner.

Tabel 1
Data Deskriptif Responden

| No. | Keterangan | Jumlah |
|-----|---------------------|-----------|
| 1. | Lama bekerja di BPK | |
| | 0 – 5 tahun : | 0 |
| | 6 – 10 tahun : | 13 |
| | 11 – 15 tahun : | 14 |
| | > 16 tahun : | <u>15</u> |
| | Total : | 42 |
| 2. | Pendidikan: | |
| | SMA/Sederajat : | 0 |
| | D3 atau setara : | 0 |
| | S1 atau setara : | 17 |
| | S2 atau setara : | 23 |
| | S3 atau setara : | <u>2</u> |
| | Total | 42 |

Sumber: Data diolah

Uji Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik yang dipersyaratkan untuk model regresi telah dilakukan. Hasil uji multikolinearitas menunjukkan tidak terjadi

hubungan antara variabel bebas (pengendalian internal birokrasi pemerintah dan perilaku tidak etis birokrasi pemerintah). Hal ini ditunjukkan dengan nilai VIF < dari 10 (1.247). Demikian pula dari hasil uji autokorelasi sebesar 1.825 (*Durbin Watson*) menunjukkan bahwa autokorelasi di antara pengamatan variabel yang diuji. Hal ini dimungkinkan karena penelitian menggunakan data *cross-sectional*, sehingga variasi antar waktu hampir tidak ada.

Hasil Pengujian Hipotesis

Hipotesis 1

Hasil pengujian hipotesis 1 menunjukkan bahwa secara bersama sama pengendalian internal birokrasi pemerintahan dan perilaku tidak etis birokrasi secara bersama sama memberikan pengaruh terhadap kecurangan akuntansi pemerintahan. Hal ini ditunjukkan dari uji F yang menunjukkan signifikansi F lebih kecil dari α dari yang ditetapkan ($\alpha = 0.05$) yaitu 0.013. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa, semakin baik pengendalian internal birokrasi dan semakin rendah perilaku tidak etis dari birokrat secara bersama sama, maka akan semakin rendah kecurangan akuntansi pemerintah.

Hipotesis 2

Dari hasil hipotesis 2 dengan menggunakan uji t menunjukkan bahwa secara partial pengendalian internal birokrasi pemerintahan dan perilaku tidak etis birokrasi secara partial tidak memberikan pengaruh terhadap kecurangan akuntansi pemerintahan.

Pengendalian internal birokrasi pemerintahan berpengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap kecurangan akuntansi pemerintahan. Hal ini ditunjukkan dari uji t yang menunjukkan signifikansi t lebih besar dari α yang ditetapkan ($\alpha = 0.05$) yaitu 0.156.

Demikian pula perilaku tidak etis berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap kecurangan akuntansi pemerintahan. Hal ini ditunjukkan dari uji t yang menunjukkan signifikansi t lebih besar dari α yang ditetapkan ($\alpha = 0.05$) yaitu 0.075.

Pembahasan

Dari hasil penelitian ini dapat ditunjukkan beberapa hal yang menarik, yaitu: (1) penelitian kecurangan akuntansi pada sektor pemerintahan ini dilakukan dengan menguji persepsi dari auditor BPK yang telah berpengalaman kerja yang cukup tinggi serta pendidikan tinggi yang mumpuni, (2) persepsi dari para auditor BPK tersebut memberikan gambaran bahwa kecurangan akuntansi pemerintahan ini dipengaruhi secara bersama oleh pengendalian internal birokrasi pemerintahan dan perilaku tidak etis dari birokrat pemerintah. Artinya untuk mengurangi kecurangan akuntansi pemerintah, diperlukan tindakan bersama dengan memperkuat pengendalian internal birokrasi dan menurunkan perilaku tidak etis dari birokrasi, (3) hal ini diperlihatkan bahwa secara partial, baik pengendalian internal birokrasi maupun perilaku tidak etis dari birokrasi tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap upaya menurunkan kecurangan akuntansi pemerintah, (4) temuan penelitian ini mendukung temuan dari peneliti sebelumnya (Wilopo, 2006) bahwa kecurangan akuntansi dipengaruhi oleh berbagai faktor, selain

pengendalian internal maupun perilaku tidak etis. Faktor yang mempengaruhi ini antara lain tingkat moralitas manajemen atau birokrasi, dan keberadaan asimetri informasi, dan (5) temuan ini memberikan implikasi bahwa untuk menurunkan peringkat korupsi birokrasi yang dalam hal ini adalah tindakan kecurangan akuntansi pemerintah diperlukan upaya bersama serta tidak dapat dilakukan secara partial.

KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui persepsi dari para auditor BPK perihal faktor-faktor yang memberikan pengaruh terhadap kecurangan akuntansi pemerintah. Responden penelitian ini sebanyak 42 orang yang terdiri dari para auditor BPK yang berpengalaman serta memiliki pendidikan tinggi yang mumpuni. Hasil penelitian ini dapat menemukan bahwa secara bersama pengendalian internal birokrasi dan perilaku tidak etis dari birokrasi memberikan pengaruh terhadap kecurangan akuntansi pemerintahan. Artinya semakin baik pengendalian internal birokrasi, serta semakin rendah perilaku tidak etis dari birokrasi pemerintah, maka semakin rendah tingkat kecurangan akuntansi pemerintah.

Namun penelitian ini menemukan bahwa secara parsial kedua variabel tersebut tidak secara signifikan memberikan pengaruh untuk menurunkan kecurangan akuntansi pemerintah. Temuan ini menunjukkan bahwa korupsi yang dalam hal ini berbentuk kecurangan akuntansi pemerintah hanya dapat diturunkan dengan tindakan bersama dari berbagai kegiatan, yaitu peningkatan pengendalian internal birokrasi, serta menurunkan perilaku tidak etis dari birokrat. Demikian pula sesuai dengan temuan peneliti sebelumnya (Wilopo 2006), kecurangan akuntansi juga dapat diturunkan dengan menghilangkan asimetri informasi, serta meningkatkan moralitas manajemen dan birokrasi.

Implikasi

Implikasi teoritis dari penelitian ini bahwa mengkaji kecurangan akuntansi tidak hanya melalui pendekatan ilmu akuntansi, tetapi juga perlu mengikut sertakan pendekatan serta teori-teori dari disiplin ilmu yang lain, termasuk ilmu psikologi secara bersama - sama. Dengan adanya pendekatan lintas disiplin ilmu ini diharapkan secara menyeluruh akan diperoleh solusi teoritik atas permasalahan kecurangan akuntansi perusahaan berikut faktor yang menjadi penyebabnya. Temuan penelitian ini juga penting bagi pendidikan profesi akuntan.

Keterbatasan

Penelitian ini memiliki keterbatasan, yaitu hanya (1) responden penelitian adalah para auditor BPK, serta tidak melibatkan auditor BPKP, sehingga mengurangi kemampuan generalisasi, (2) pengukuran seluruh variabel dilakukan secara subyektif atau berdasarkan persepsi responden, yang akan menimbulkan masalah bila persepsi responden berbeda dengan keadaan sebenarnya.

DAFTAR RUJUKAN

A Sonny Keraf 1998, *Etika Bisnis: Tuntutan dan Relevansinya*, Edisi baru, Penerbit Kanisius, Yogyakarta.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) 2004, *Komposisi Auditor BPK per tahun 2004*, www.bpk.go.id.

Beasley, MS 1996, "An Empirical Analysis of the Relation between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud", *The Accounting Review*, vol. 71, no. 4, pp. 443-465.

_____, JV Carcello, DR Hermanson, & PD Lapidis 2000, "Fraudulent Financial Reporting: Conderation of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms", *Accounting Horizons*, vol. 4, pp. 441-488.

Buckley, MR, DS Wiese & MG Harvey 1998, "An Investigation into Dimensions of Unethical Behavior", *Journal of Education for Bussiness*, vol. 73, no. 5, pp. 284-290.

Chan, JL & Rubin, MA 1987, "The role of accounting in a democracy and government operations", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 3/B, pp. 3-27.

Chan, JL 2003, "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards", *Public Money & Management*, January.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 2002, *Fraudulent Financial Reporting: 1987-1999: An Analysis of U.S. Public Companies*, COSO, New York.

Dallas, Lynne L 2002, "A Preliminary Inquiry into the Responcibility of Corporations and Their Directors and Officers for Corporate Climate: The Psichology of Enron's Climate", *Working Paper* di-download dari Social Science Research Network.

Dechow, PM, Richard GS, & Amy PS 1995, "Detecting Earnings Management", *The Accounting Review*, vol. 70, no. 2, pp. 193-225.

Gaviria, A 2001, "Assessing the Effects of Corruption and Crime on Firm Performance", *Working Paper* di-download dari Social Science Research Network.

Geis, G & RF Meier 1977, *White-Collar Crime: Offenses in Business, Politics, and the Professions*, Revised Edition, The Free Press, New York.

-
- Gramlich, JD & James EW 2003, "How Chevron, Texaco, and Indonesian Government structured transaction to avoid billions in U. S. income taxes", *Accounting Horizons*, vol. 17, no. 2.
- Green, BP & Thomas GC 1999, "Exploring Collusion through Consolidation of Positions, Duties, and Controls as a Factor in Financial Statement Fraud", *Working Paper*, www.ssrn.com.
- Hendrikson, Eldon, S & Michael F van Breda 1992, *Accounting Theory*, 5th ed, Richard D. Irwin, Inc, Chicago.
- Ikatan Akuntan Indonesia 2001, *Standar Pemeriksaan Akuntan Publik*, SA Seksi 316, Pertimbangan Atas Kecurangan Dalam Audit Laporan Keuangan.
- J Hoesada 2007, "Pengendalian Internal Birokrasi Pemerintahan dalam Domain Cetak Biru Mencegah dan Memberantas Korupsi", *Artikel pada www.ksap.org* (situs akuntan sektor publik).
- Khera, IP 2001, "Business Ethics East vs West: Myths and Realities", *Journal of Business Ethics*, vol. 30, pp. 29-39.
- Matsumura, EM & Robert RT 1992, "Fraud detection: A Theoretical Foundation", *The Accounting Review*, vol. 67, no. 4.
- Reinstein, A & Bayou, ME 1998, "A Comprehensive Structure to Help Analyse, Detect and Prevent Fraud", *Working paper*, MBAYOU@SOM.UMD.EMICH.EDU.
- Ribstein, LE 2002, "Market vs Regulatory Responses to Corporate Fraud: A Critique of the Sarbanes-Oxley Act of 2002", *Working paper*, di download dari Social Science Research Network.
- Robinson, SL & RJ Bennet 1995, "A Typology of Deviant Workplace Behaviors: A Multidimensional Scaling Study", *Academy of Management Journal*, vol. 38, no. 2, pp. 555-572.
- Sekar Mayangsari & Wilopo 2002, "Konservatisme Akuntansi, *Value Relevance* dan *Discretionary Accruals*: Implikasi Empiris Model Feltham-Olson (1996)", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, vol. 5, no. 3, pp. 291-310.
- Shleifer, A & RW Vishny 1993, "Corruption", *Quarterly Journal of Economic*, vol. 108, pp. 599-617.
- Smith, R, Sam Tiras, & Stan Vichitlekarn 1997, "The Interaction Between Internal Control Assessment and Substantive Testing in Audits for Fraud", *Working Paper*, di download dari Social Science Research Network.

Pengaruh Pengendalian Internal Birokrasi Pemerintah dan Perilaku Tidak Etis Birokrasi terhadap Kecurangan Akuntansi di Pemerintahan: Persepsi Auditor Badan Pemeriksa Keuangan

Tang, TLP & Randy KC 2003, "Income, Money Etic, Pay Satisfaction, Commitment, and Unethical Behavior: Is the Love of Money the Root of Evil for Hong Kong Employees?", *Journal of Business Ethics*, vol. 46, pp. 13-20.

Wilopo 2001, "Prediksi Kebangkrutan Bank", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, vol. 4, No. 2, pp. 184-198.

Wilopo 2006, "Analisis faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi: Studi pada perusahaan publik dan badan usaha milik negara di Indonesia", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, vol. 9, no. 3.

Wright, Patrick M 2003, "Restoring Trust: The Role of HR in Corporate Governance, September, 2003, www.ilr.cornell.edu/cahrs.

Uji serempak (Uji F) dan Uji partial (Uji t)

Lampiran: 1

Pengaruh Pengendalian Internal Birokrasi Pemerintah dan Perilaku Tidak Etis Birokrasi terhadap Kecurangan Akuntansi di Pemerintahan: Persepsi Auditor Badan Pemeriksa Keuangan

Tabel Uji F

ANOVA^b

| Model | | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|-------|------------|----------------|----|-------------|-------|-------------------|
| 1 | Regression | 1,553 | 2 | ,776 | 4,872 | ,013 ^a |
| | Residual | 6,215 | 39 | ,159 | | |
| | Total | 7,768 | 41 | | | |

a. Predictors: (Constant), UNETS, INTCRL

b. Dependent Variable: CURAK

Tabel Uji t

Coefficients^a

| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|-------|------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|------|
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | 3,745 | ,862 | | 4,343 | ,000 |
| | INTCRL | -,320 | ,221 | -,232 | -1,448 | ,156 |
| | UNETS | ,285 | ,156 | ,293 | 1,832 | ,075 |

a. Dependent Variable: CURAK

Lampiran 2:

**DATA RESPONDEN
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
(yang dikirim kuisioner)**

| No. | Jabatan |
|---|--|
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Banda Aceh | |
| Jl. Daud Beureueh no. 155 Banda – Aceh | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Banda Aceh |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Nangroe Aceh Darussalam |
| 3. | Kepala Seksi Nangroe Aceh Darussalam I |
| 4. | Kepala Seksi Nangroe Aceh Darussalam II |
| 5. | Kepala Seksi Nangroe Aceh Darussalam III |
| 6. | Kepala Seksi Bantuan Luar Negeri |
| 7. | Kepala Seksi Bantuan Dalam Negeri |
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Medan | |
| Jl. Imam Bonjol no. 22 Medan – Sumatera Utara | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Medan – Sumatera Utara |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Sumatera Utara |
| 3. | Kepala Sub Auditoriat Sumatera Barat |
| 4. | Kepala Seksi Sumatera Utara I |
| 5. | Kepala Seksi Sumatera Utara II |
| 6. | Kepala Seksi Sumatera Utara III |
| 7. | Kepala Seksi Sumatera Utara IV |
| 8. | Kepala Seksi Sumatera Barat I |
| 9. | Kepala Seksi Sumatera Barat II |
| 10. | Kepala Seksi Sumatera Barat III |
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Pekanbaru | |
| Jl. Gajah Mada no. 200 Gedung KPU Pekanbaru – Riau | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Pekanbaru |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Riau |
| 3. | Kepala Sub Auditoriat Kepulauan Riau |
| 4. | Kepala Seksi Riau I |
| 5. | Kepala Seksi Riau II |
| 6. | Kepala Seksi Riau III |
| 7. | Kepala Seksi Kepulauan I |
| 8. | Kepala Seksi Kepulauan II |

| | |
|---|--|
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Palembang Jl. Demang Lebar Daun no. 2 Lorok Pakjo, Palembang 30137 | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Palembang |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Perwakilan Sumsel, Bengkulu |
| 3. | Kepala Sub Auditoriat Perwakilan Bangka Belitung, Lampung, Jambi |
| 4. | Kepala Seksi Sumsel I |
| 5. | Kepala Seksi Sumsel II |
| 6. | Kepala Seksi Bengkulu |
| 7. | Kepala Seksi Bangka Belitung |
| 8. | Kepala Seksi Jambi |
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Jakarta Jl. MT Haryono, Kav. 45- 46 Jakarta | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Jakarta |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Perwakilan DKI Jakarta |
| 3. | Kepala Sub Auditoriat Perwakilan Depdagri, Banten, dan Jabar IV |
| 4. | Kepala Seksi DKI Jakarta I |
| 5. | Kepala Seksi DKI Jakarta II |
| 6. | Kepala Seksi DKI Jakarta III |
| 7. | Kepala Seksi Banten |
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Bandung Jl. Surapati no. 12-Bandung | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Bandung |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Jabar I & II |
| 3. | Kepala Sub Auditoriat Jabar III & IV |
| 4. | Kepala Seksi Jabar I |
| 5. | Kepala Seksi Jabar II |
| 6. | Kepala Seksi Jabar III |
| 7. | Kepala Seksi Jabar IV |
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Yogyakarta Jl. HOS Cokroaminoto no. 52-Yogyakarta 55244 | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Yogyakarta |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Jateng I, II, III |
| 3. | Kepala Sub Auditoriat Jateng IV, V |
| 4. | Kepala Seksi Jateng I |
| 5. | Kepala Seksi Jateng II |
| 6. | Kepala Seksi Jateng III |
| 7. | Kepala Seksi Jateng IV |
| 8. | Kepala Seksi Jateng V |
| 9. | Kepala Seksi DIY |
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Surabaya Jl. Kendang Sari 45-47 Surabaya | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Surabaya |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Jatim I, II, III |
| 3. | Kepala Sub Auditoriat Jatim IV, V, VI |
| 4. | Kepala Seksi Jatim I |
| 5. | Kepala Seksi Jatim II |
| 6. | Kepala Seksi Jatim III |
| 7. | Kepala Seksi Jatim IV |
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Pontianak Jl. Ahmad Yani no. 121 Pontianak | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Pontianak |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Kalbar 1 |
| 3. | Kepala Sub Auditoriat Kalbar 2 |
| 4. | Kepala Seksi Kalbar 1A |
| 5. | Kepala Seksi Kalbar 1B |
| 6. | Kepala Seksi Kalbar 2A |
| 7. | Kepala Seksi Kalbar 2B |
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Banjarmasin Jl. Ahmad Yani Km. 32,5 Loktabat-Banjarbaru | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Banjarmasin |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Kalsel |
| 3. | Kepala Sub Auditoriat Kalsel II |
| 4. | Kepala Seksi Kalsel IA |
| 5. | Kepala Seksi Kalsel IB |
| 6. | Kepala Seksi Kalsel IIA |
| 7. | Kepala Seksi Kalsel IIB |

| | |
|---|--|
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Makassar | |
| Jl. A.P. Pettarani Makassar -Sulawesi Selatan | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Makassar |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat SulSel |
| 3. | Kepala Sub Auditoriat SulBar dan SulTeng |
| 4. | Kepala Seksi SulSel I |
| 5. | Kepala Seksi SulSel II |
| 6. | Kepala Seksi SulSel III |
| 7. | Kepala Seksi SulBar |
| 8. | Kepala Seksi SulTeng I |
| 9. | Kepala Seksi SulTeng II |
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Manado | |
| Jl. DR. Sam Ratulangi no. 27 Wanea-Manado | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Manado |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Sulawesi Utara |
| 3. | Kepala Sub Auditoriat Gorontalo dan Maluku Utara |
| 4. | Kepala Seksi Sulut I |
| 5. | Kepala Seksi Sulut II |
| 6. | Kepala Seksi Gorontalo |
| 7. | Kepala Seksi Maluku Utara |
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Denpasar | |
| Jl. D.I. Panjaitan Renon -Denpasar | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI di Denpasar |
| 2. | Kepala Sub Auditoriat Bali dan NTB |
| 3. | Kepala Seksi NTB |
| 4. | Kepala Seksi Bali I |
| 5. | Kepala Seksi Bali II |
| Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan RI di Jayapura | |
| Kantor Dinas Otonom Gedung A Lantai 3 | |
| Jl. Raya Abepura Kotaraja Papua | |
| 1. | Kepala Perwakilan BPK RI Jayapura |

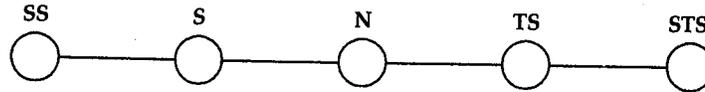
Pengaruh Pengendalian
Internal Birokrasi
Pemerintah dan Perilaku
Tidak Etis Birokrasi
terhadap Kecurangan
Akuntansi di
Pemerintahan:
Persepsi Auditor Badan
Pemeriksa Keuangan

DAFTAR PERTANYAAN

Bapak/Ibu diharapkan memilih salah satu dari jawaban pada lingkaran yang tersedia. Berilah tanda √ untuk lingkaran yang Bapak/Ibu pilih

| | |
|----------------|---|
| Pilihan | Arti |
| SS | Sangat setuju |
| S | Setuju |
| N | Netral (artinya tidak tahu/ tidak dapat menentukan pilihan) |
| TS | Tidak setuju |
| STS | Sangat tidak setuju |

100



| No | Pernyataan |
|---|---|
| Kecurangan Akuntansi Pemerintahan | |
| 1. | Penghilangan secara sengaja informasi keuangan oleh birokrat dari pemerintah daerah bukanlah merupakan tindakan kecurangan akuntansi pemerintah |
| 2. | Memberikan informasi yang tidak benar kepada publik perihal keuangan pemerintah daerah merupakan bentuk dari kecurangan akuntansi pemerintah |
| 3. | Mengambil dana pemerintah untuk kepentingan pribadi maupun kelompok melalui rekayasa akuntansi merupakan tindakan kecurangan akuntansi pemerintah. |
| 4. | Menggunakan anggaran pemerintah daerah bukan secara semestinya merupakan salah satu unsure dari kecurangan akuntansi pemerintah. |
| 5. | Mengubah catatan atau dokumen pendukung laporan pemerintah daerah merupakan bagian dari kecurangan akuntansi pemerintah. |
| Pengendalian Internal Birokrasi Pemerintahan | |
| 6. | Pimpinan daerah perlu memahami dan menyadari system pengendalian internal pemerintahan yang dipimpinnya |
| 7. | Roda pemerintahan daerah akan berjalan dengan baik dan efektif bila birokrasinya kompeten dan jujur |
| 8. | Pemerintah daerah akan dihormati oleh masyarakatnya bila organisasi pemerintahannya memiliki pendelegasian wewenang, kebijakan serta prosodur anggaran dan pelaporan yang jelas, tegas, transparan, serta efektif |
| 9. | Seharusnya setiap perijinan mendirikan kegiatan usaha tidak banyak dan tidak berbelit-belit |
| 10. | Semakin banyak jumlah pendapatan yang tidak masuk dalam anggaran pemerintah semakin besar kemungkinan terjadinya korupsi |
| 11. | Desentralisasi tanpa pengawasan yang ketat akan menimbulkan meningkatnya kecurangan oleh birokrasi di daerah |
| 12. | Untuk mencegah kecurangan akuntansi pemerintah diperlukan data base yang selalu diperbaharui |
| 13. | Perlu dilakukan pemetaan wilayah, serta system dan prosedur yang rawan terhadap kemungkinan terjadinya kecurangan akuntansi |
| 14. | Langkah perbaikan yang nyata, bertahap, persisten, serta sistematis perlu dilakukan oleh pemerintah daerah bila ingin menurunkan tingkat kecurangan akuntansi pemerintah di wilayahnya |
| Perilaku Tidak Etis | |
| 15. | Menggunakan kendaraan dinas pemerintah untuk keperluan pribadi seharusnya tidak dibenarkan |
| 16. | Menggunakan sedikit fotokopi kantor dinas untuk keperluan pribadi adalah sesuatu yang wajar |
| 17. | Adalah wajar bila kepala dinas meminta tiket berlibur ke Bali kepada supplier bila barang pasokannya digunakan untuk keperluan dinas pemerintah |
| 18. | Sebaiknya para birokrat diam saja bila ada rekan sekerjanya bertindak sangat morugikan Negara |