

## **GENDER, PENERAPAN KODE ETIK PROFESI AKUNTAN DAN KUALITAS PENYUSUNAN ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH**

**Made Aristia Prayudi<sup>1</sup>**

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pendidikan Ganesha, Bali, Indonesia  
email: prayudi.acc@undiksha.ac.id

### **ABSTRAK**

Pelanggaran kode etik akuntan profesional marak terjadi di Indonesia. Pelanggaran terindikasi lebih mungkin dilakukan oleh akuntan sektor pemerintahan. Fenomena ini ditengarai mempengaruhi kualitas pelaksanaan tugas yang diemban oleh akuntan pemerintah, salah satunya penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah. Tujuan penelitian adalah menginvestigasi pengaruh penerapan kode etik akuntan profesional terhadap kualitas penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah dan melihat perbedaan tingkat penerapan kode etik akuntan profesional oleh akuntan pemerintah di antarakeompok gender laki-laki dan perempuan. Penelitian dilakukan menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode survei melalui penyebaran kuesioner kepada responden, yaitu petugas bagian keuangan pada Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (BPKAD) dan Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng. Data dianalisis menggunakan uji beda *Independent Samples T-test* dan regresi linier sederhana. Hasil penelitian mengindikasikan penerapan kode etik akuntan profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas penyusunan APBD dan kelompok akuntan perempuan terbukti lebih baik menerapkan kode etik akuntan profesional dibandingkan kelompok akuntan laki-laki.

**Kata kunci:** Gender, kode etik akuntan profesional, kualitas penyusunan APBD, akuntansi pemerintahan

## ***GENDER, CODE OF CONDUCT OF PROFESSIONAL ACCOUNTANT APPLICATION, AND QUALITY OF INCOME AND REGIONAL EXPENDITURE PROGRESS REPORTING***

### **ABSTRACT**

*The violation cases of codes of ethical conduct by professional accountants are rife in Indonesia. This phenomenon is expected to have negative impacts on the quality of government accountant. The purpose of this study are to investigate the influence of accountants' codes of professional conduct implementation toward the quality of local government's budget preparation; and to determine whether or not there is a significant difference between male and female. This study is a quantitative research that employs survey method in which questionnaires are distributed to the financial officers of Finance and Asset Management Board and Department of Revenue Service of Buleleng Regency in Bali. The data are analyzed using Simple Linier Regression and Independent-Samples t-Test. Research findings indicate that accountants' codes of professional conduct implementation have positive impact on the quality of local government's budget preparation; and female government accountants are better than male on the implementation of accountants' codes of professional conduct.*

**Keywords:** *Gender, implementation of accountants' codes of professional conduct, quality of local government's budget preparation, governmental Accounting*

**DOI:** <https://doi.org/10.24843/JIAB.2017.v12.i01.p02>

## **PENDAHULUAN**

Isu terkait kode etik profesional akuntan menjadi topik yang menarik untuk diteliti di Indonesia. Hasil penelitian Gaffikin dan Lindawati (2012) menemukan di antara beberapa bentuk perilaku tidak beretika yang kerap dilakukan akuntan profesional di Indonesia, yaitu pelanggaran terhadap kode etik Dalam lingkup praksis, berdasarkan hasil evaluasi Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan

(BPKP) pada 91 kantor akuntan publik (KAP) dan kantor jasa akuntan (KJA) di Indonesia selama kurun waktu 1994-1997, sebanyak 97% akuntan cenderung bersikap tidak patuh terhadap Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) (Atmadja dan Saputra, 2014). Di sisi lain, laporan akuntabilitas Dewan Kehormatan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) juga mengungkapkan adanya sejumlah 53 kasus hukum

terkait pelanggaran kode etik akuntan publik dalam periode tahun 1990-1994 (Suryaningrum, *et. al.* 2013).

Menariknya, pelanggaran terhadap kode etik profesional akuntan justru dirasakan lebih sering terjadi pada sektor pemerintahan dibanding sektor bisnis (Thomson, 2014). Hasil penelitian Andriana dan Widaningsih (2014) menemukan bahwa akuntan pemerintah di Indonesia terindikasi mengalami gejala distorsi integritas dalam bentuk penerimaan terhadap kecurangan prinsip dalam penyusunan laporan keuangan. Selain itu, pelanggaran terhadap kode etik oleh akuntan pemerintah di Indonesia juga dapat berupa pelaksanaan tugas pemeriksaan yang tidak semestinya akibat pemberian insentif dari pihak auditor (Wibowo, 2011). Fenomena ini tentunya dapat berdampak negatif terhadap optimalisasi peran penting dan strategis akuntan pemerintah. Para akuntan pemerintah secara umum diakui memiliki kapasitas yang memadai untuk menyediakan informasi dan layanan keuangan yang berkualitas (Chan, 2003), turut serta dalam memastikan penggunaan dana-dana publik untuk sebesar-besarnya kesejahteraan masyarakat (Campfield *et al.*, 1970), serta menjadi aktor utama dalam penyusunan kebijakan fiskal dan anggaran daerah (Jui dan Wong, 2013; Persil, 1990).

Penelitian ini memiliki tujuan utama untuk menginvestigasi secara empiris pengaruh kepatuhan penerapan kode etik profesional oleh akuntan sektor pemerintahan terhadap kualitas penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Pemerintah Daerah Kabupaten Buleleng. Pada tahun 2017, Kabupaten Buleleng menjadi kabupaten di wilayah provinsi Bali yang memiliki besaran APBD terbesar ke-2 setelah Kabupaten Badung dengan nilai anggaran pendapatan dan belanja sejumlah dua triliun rupiah lebih (BaliEditor.com, 2016). Selain itu, penyusunan APBD 2017 di Kabupaten Buleleng juga tergolong krusial karena anggaran yang disusun harus disesuaikan dengan alokasi pendanaan untuk program dan beban kerja SKPD dengan struktur kelembagaan baru sebagaimana mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2016 tentang Perangkat Daerah (NusaBali.com, 2016).

Penyusunan anggaran daerah pada dasarnya memang merupakan proses administrasi publik yang sarat akan dilema dan kepentingan politik (Franklin dan Raadschelders, 2003; Julianto dan Prayudi, 2016). Pengalokasian sumber daya pada proses penganggaran tidaklah sesederhana menentukan *mana* pilihan yang “benar” dan *mana* pilihan yang “salah”, namun sebaliknya, keputusan justru harus dibuat di antara pilihan-pilihan yang sama “benar”-nya. Dalam praktiknya di Indonesia,

penyusunan anggaran daerah dilaksanakan melalui beberapa tahapan, yaitu (1) pengajuan dokumen usulan anggaran oleh satuan-satuan kerja pemerintah daerah berupa Rencana Anggaran Satuan Kerja (RASK); (2) pengkajian kelayakan berdasarkan urgensi dan ketersediaan dana oleh tim anggaran eksekutif untuk diakomodasi dalam Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (RAPBD); serta (3) pengkajian RAPBD lebih lanjut oleh panitia anggaran legislatif. Proses “tawar-menawar” berbasis kepentingan kemudian dapat terjadi antara pihak legislatif dan eksekutif dalam penetapan anggaran yang disepakati sehingga berpotensi memunculkan *moral hazard* di kedua belah pihak (Amerieska, 2013).

Pada situasi seperti inilah, penerapan kode etik profesional diyakini dapat menjadi jembatan bagi permasalahan *conflict of interest* yang biasa terjadi dalam tahapan penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah antara pihak legislator, birokrat dan yudikator (Amerieska, 2013). Kode etik adalah norma perilaku yang mengatur hubungan antara akuntan dengan kliennya, akuntan dengan rekan sejawat dan juga akuntan dengan masyarakat (Poniman, 2009). Secara umum, kode etik disusun untuk mengidentifikasi perilaku-perilaku *mana* yang terkategori dapat diterima dan tidak dapat diterima dalam lingkup pekerjaan para profesional (Jakubowski *et. al.*, 2002). Kode etik profesional juga berperan sebagai titik awal dalam menelaah isu dan dilema etika yang dihadapi oleh anggota kelompok profesi, baik yang berpraktik sebagai auditor, bekerja di lingkungan dunia usaha, pada instansi pemerintah, maupun di lingkungan dunia pendidikan (Nugrahaningsih, 2005).

Dalam konteks penyusunan anggaran, hasil penelitian Franklin dan Raadschelders (2003) mengungkap bahwa kode etik dapat sangat berguna sebagai pedoman perilaku ketika menghadapi situasi dilematis pengelokasian sumberdaya. Sementara itu, penelitian Bastari dkk., (2014) telah mendokumentasikan adanya hubungan positif antara penerapan etika birokrasi dan kinerja pemerintah daerah di Indonesia yang diprosikan dengan kualitas penyerapan APBD. Pada penelitian berbeda, Harryanto (2017) juga menemukan bahwa prinsip-prinsip etika yang dianut dapat memitigasi potensi penciptaan kemanduran anggaran (*budgetary slack*) yang bersifat negatif pada organisasi pemerintah daerah di Indonesia. Berdasarkan hal tersebut, dapat dirumuskan hipotesis pertama ( $H_1$ ) pada penelitian ini sebagai berikut:

$H_1$ : Penerapan kode etik profesional secara signifikan berpengaruh positif terhadap kualitas penyusunan APBD.

Penelitian ini juga dimotivasi oleh keinginan untuk menentukan ada atau tidaknya perbedaan tingkat penerapan kode etik oleh akuntan pemerintah di antara kelompok gender laki-laki dan perempuan. Dalam beberapa tahun terakhir, terjadi fenomena peningkatan jumlah lulusan program studi akuntansi dan praktisi akuntansi profesional bergender perempuan di Indonesia, sehingga memunculkan ketertarikan tinggi terhadap isu gender pada riset-riset Akuntansi (Fitri, 2016). Namun demikian, spesifik pada variabel etika, Indri (2008) mengakui bahwa penelitian-penelitian yang telah dilakukan masih memberikan hasil yang tidak konsisten, yakni terdapat beberapa penelitian yang berhasil menemukan bukti empiris pengaruh signifikan gender terhadap evaluasi dan intensi etika para akuntan, sementara tak sedikit juga yang menemukan bahwa tidak terdapat perbedaan perilaku antara akuntan laki-laki dan akuntan perempuan dalam pembuatan keputusan etis.

Secara umum, perempuan tercatat memiliki sifat-sifat pengasih dan penyayang, sementara laki-laki senantiasa menjunjung tinggi rasa keadilan (Dawson, 1995). Mempertimbangkan karakteristik yang dimilikinya ini, perempuan diakui mampu meningkatkan iklim etis dalam organisasi dengan beragam cara, misalnya melalui pemberian perlakuan yang lebih sensitif dan penuh perhatian kepada konsumen, penggunaan pendekatan-pendekatan yang lebih kreatif dalam memecahkan permasalahan, penciptaan rasa kepercayaan yang lebih tinggi terhadap hubungan *interpersonal* serta penerapan gaya kepemimpinan yang lebih suportif dan akomodatif. Laki-laki, di lain pihak memiliki kecenderungan untuk lebih menghormati dan menghargai hak dibandingkan perasaan, dituntun oleh logika dalam bertindak, membuat keputusan yang tidak ambigu dan tidak kompromistis serta mempertahankan nilai-nilai ketegasan (Dawson, 1995: 68). Di samping itu, meskipun perempuan dan laki-laki ditemukan memiliki respon yang serupa terhadap dilema etika terkait pelanggaran peraturan, kaum perempuan dilaporkan memberikan respon yang lebih etis dibandingkan laki-laki terhadap isu-isu kesejahteraan sosial yang lebih luas (Dalton dan Ortegren, 2011).

Perspektif riset empiris, temuan-temuan yang dihasilkan secara umum mengindikasikan bahwa subjek perempuan berperilaku lebih etis dibanding subjek laki-laki. Bobek *et.al.*, (2015), misalnya, menyebutkan bahwa laki-laki memiliki kecenderungan lebih rendah dibandingkan perempuan untuk mematuhi hukum dan ketentuan yang berlaku

dalam pembuatan keputusan-keputusan keuangan. Di sisi lain, Fallan (1999) melaporkan bahwa gender adalah faktor penentu yang signifikan untuk tindakan-tindakan etis atau tidak etis dan perempuan ditemukan memiliki persepsi yang lebih beretika dibandingkan laki-laki. Selain itu, jika dibandingkan dengan kelompok laki-laki, kelompok perempuan tergolong lebih mempertimbangkan etika dalam hal kepatuhan terhadap peraturan (Chung dan Trivedi, 2003) dan pengambilan kebijakan atau pelaksanaan praktek-praktek keorganisasian (Dawson, 1995). Hasil penelitian Pratiwi dan Ethika (2010) pada para penyusun anggaran daerah di dinas dan badan pemerintahan Kota Padang, Kota Pariaman, dan Kota Bukittinggi menemukan bahwa kelompok responden perempuan terbukti lebih sensitif terhadap isu etika terkait penciptaan kekenduran anggaran dibandingkan responden laki-laki. Berdasarkan hal tersebut, dapat dirumuskan hipotesis kedua ( $H_2$ ) pada penelitian ini sebagai berikut:

$H_2$ : Terdapat perbedaan signifikan antara kelompok akuntan laki-laki dan akuntan perempuan dalam menerapkan kode etik profesional.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan penelitian kuantitatif dengan metode survei. Pada metode survei, data diperoleh melalui penyebaran instrumen kepada responden representatif yang di-*sampling* dari populasi (Williams, 2007). Instrumen yang digunakan pada penelitian ini berupa kuesioner yang didistribusikan secara langsung kepada responden, yaitu petugas bagian keuangan pada Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (BPKAD) dan Dinas Pendapatan Daerah (Dispenda) Kabupaten Buleleng-Bali. Sampel yang dipilih dianggap relevan dengan tujuan penelitian dengan mempertimbangkan bahwa para responden: 1) merupakan pihak yang secara langsung terkait dengan proses penyusunan APBD Kabupaten Buleleng; dan 2) memiliki latar belakang pendidikan dan keahlian di bidang Akuntansi (berijazah SMK Bidang Akuntansi sejumlah 18,75 persen. Akuntansi Program Diploma III sejumlah 25 persen dan Akuntansi Program Strata-1 sejumlah 56,25 persen).

Item pertanyaan kuesioner yang digunakan diadaptasi dari Agoes dan Ardana (2013), yaitu berupa 9 butir pertanyaan terkait Penerapan Kode Etik Akuntan dan 10 butir pertanyaan terkait Kualitas Penyusunan APBD. Responden diminta memberikan persetujuan terhadap pernyataan-pernyataan yang diberikan dalam rentang respon 5 tingkat, yaitu

‘Sangat Setuju’, ‘Setuju’, ‘Netral’, ‘Tidak Setuju’, dan ‘Sangat Tidak Setuju’. Dari sejumlah 60 kuesioner yang disebar, sebanyak 32 kuesioner kembali dan layak dianalisis pada tahapan selanjutnya. Secara demografis, mayoritas responden (46,87 persen) berusia 22-25 tahun, berjenis kelamin pria (62,5 persen) dan telah bekerja lebih dari 10 tahun (43,75 persen) di unit kerjanya.

Data yang telah dikumpulkan selanjutnya dianalisis menggunakan teknik statistika diferensial, yaitu analisis regresi linier dan uji beda *Independent-Samples T-Test*. Analisis regresi linier digunakan untuk mengukur kekuatan dan arah hubungan antara variabel bebas dan variabel terikat (Ghozali, 2012) dan akan digunakan untuk pengujian hipotesis  $H_1$ . Sementara itu, *Independent-Samples T-Test* bertujuan untuk menentukan perbedaan nilai rata-rata dua kelompok sampel yang tidak saling berhubungan (Ghozali, 2012) sehingga relevan digunakan dalam pengujian hipotesis  $H_2$ .

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Tabel 1 menyajikan hasil analisis statistika deskriptif atas variabel-variabel yang menjadi fokus dalam penelitian ini. Secara rata-rata, para penyusun laporan keuangan yang menjadi subjek penelitian telah menerapkan dengan baik kode etik akuntan

dalam pelaksanaan tugas dan kewajibannya (rentang skor aktual 4,00 – 5,00;  $mean = 4,621$ ) serta mampu menyusun APBD secara berkualitas (rentang skor aktual 2,00 – 5,00;  $mean = 4,378$ ). Tahapan selanjutnya adalah pengujian kualitas data melalui uji Validitas dan Reliabilitas instrumen. Validitas terkait dengan kehandalan instrumen untuk mengukur secara tepat apa yang seharusnya diukur, sementara reliabilitas terkait dengan stabilitas dan konsistensi hasil pengukuran oleh instrumen dalam melakukan pengukuran tersebut (Sugiyono, 2012). Hasil pengujian menunjukkan bahwa, untuk masing-masing variabel penelitian, semua item pertanyaan pada instrumen dapat dikatakan valid ( $\alpha > 0,3$ ) dan reliabel ( $r > 0,7$ ).

Dalam rangka menghindari bias prediksi dari model regresi yang diformulasikan, terlebih dahulu dilakukan serangkaian pengujian untuk memastikan terpenuhinya syarat-syarat asumsi klasik, yaitu bebas multikolinieritas, bebas autokorelasi, bebas heterodeastisitas dan normalitas data. Uji multikolinieritas dilakukan untuk mengantisipasi adanya korelasi antar variabel bebas pada model regresi. Model dapat dikatakan bebas multikolinieritas jika nilai *Tolerance* dan *Variation Inflation Factor* (VIF), masing-masing, lebih dari 0,1 dan kurang dari 10. Sementara itu, uji autokorelasi dilakukan untuk menentukan adanya korelasi antara kesalahan

**Tabel 1.**  
**Statistik Deskriptif**

| Variabel                    | Skor Teoretis |      | Skor Aktual |      | Mean  | Deviasi Standar |
|-----------------------------|---------------|------|-------------|------|-------|-----------------|
|                             | Min           | Max  | Min         | Max  |       |                 |
| Penerapan Kode Etik Akuntan | 1,00          | 5,00 | 4,00        | 5,00 | 4,621 | 0,485           |
| Kualitas Penyusunan APBD    | 1,00          | 5,00 | 2,00        | 5,00 | 4,378 | 0,563           |

Sumber: Data diolah, 2016

pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode t-1. Pengujian autokorelasi pada penelitian ini menggunakan pendekatan *Durbin-Watson* (DW) dengan kriteria bebas autokorelasi jika nilai DW hitung berada di antara nilai dU dan 4-dU pada tabel *Durbin-Watson*.

Uji heterokedastisitas dengan analisis Glejser bertujuan untuk mendeteksi adanya ketidakseragaman variansi dari residual satu pengamatan ke pengamatan lainnya. Pada uji ini, nilai residual absolut diregresi terhadap variabel bebasnya. Model dinyatakan bebas heterokedastisitas jika nilai signifikansi regresi yang dihasilkan lebih dari 0,05. Terakhir, uji normalitas bertujuan untuk

menentukan “kenormalan” pola distribusi residual. Penelitian ini menggunakan pendekatan analisis *Kolmogorov Smirnov* untuk pengujian normalitas dengan kriteria nilai signifikansi di atas 0,05. Secara umum hasil pengujian menunjukkan bahwa model regresi pada penelitian ini telah memenuhi syarat-syarat asumsi klasik (Tabel 2).

Hipotesis  $H_1$  secara umum memprediksi adanya hubungan positif antara tingkat penerapan kode etik akuntan dan kualitas penyusunan APBD. Sebagai hasil analisis pendahuluan (Tabel 3), ditemukan bahwa variabel Penerapan Kode Etik Akuntan dan variabel Kualitas Penyusunan APBD berkorelasi secara positif dan signifikan ( $r = 0,591$ ;  $\alpha < 0,01$ ). Hal

**Tabel 2.**  
**Hasil Uji Asumsi Klasik**

| Jenis Pengujian    | Kriteria Pengujian                                       | Hasil Pengujian  | Keputusan                           |
|--------------------|--|--|-------------------------------------|
| Multikolinieritas  | $Tolerance > 0,10$ ;<br>$VIF < 10$                       | $Tolerance = 1,00$ ;<br>$VIF = 1,00$                                   | Tidak terjadi<br>Multikolinieritas  |
| Autokorelasi       | $dU \leq DW \leq 4-dU$ ;<br>$1,5019 \leq DW \leq 2,4981$ | $DW = 2,150$   | Tidak terjadi<br>Autokorelasi       |
| Heterokedastisitas | $\alpha > 0,05$  | $\alpha = 0,128$   | Tidak terjadi<br>Heterokedastisitas |
| Normalitas         | $\alpha > 0,05$  | $\alpha \text{ PKEA}^a = 0,341$ ;<br>$\alpha \text{ KPAPBD}^b = 0,171$ | Data terdistribusi<br>Normal        |

Sumber: Data diolah, 2016

ini dapat memberikan dukungan awal atas dugaan bahwa semakin baik penerapan kode etik profesional

oleh akuntan pemerintah, semakin baik pula kualitas APBD yang disusun.

**Tabel 3.**  
**Hasil Pengujian Pearson Correlation**  
**Variabel Penerapan Kode Etika Akuntan dan Kualitas Penyusunan APBD**

|                             | Penerapan Kode Etik Akuntan | Kualitas Penyusunan APBD |
|-----------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Penerapan Kode Etik Akuntan | 1,000<br>(.)                | 0,591<br>(0,000)         |
| Kualitas Penyusunan APBD    | 0,591<br>(0,000)            | 1,000<br>(.)             |

Sumber: Data diolah, 2016

Pengujian hipotesis  $H_1$  dilakukan menggunakan analisis regresi linier dan diawali dengan memformulasikan model regresi sebagaimana digambarkan dalam persamaan 1:

$$KPAPBD = \beta_0 + \beta_1 \text{PKEA} + \varepsilon_1 \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

KPAPBD = Kualitas Penyusunan APBD

PKEA = Penerapan Kode Etik Akuntan

Hipotesis  $H_1$  dapat dinyatakan terdukung ketika  $\beta_1$  bertanda positif dan signifikan. Dalam penelitian ini, analisis regresi dilakukan dengan berbantuan aplikasi SPSS versi 19. Hasil analisis yang disajikan dalam Tabel 4 mengindikasikan bahwa model yang diformulasikan tergolong handal untuk digunakan dalam pengujian hipotesis dengan nilai  $F\text{-value} = 16,137$  dan signifikan pada  $p\text{-value} = 0,000$ . Selain itu, variabel Penerapan Kode Etik Akuntan (PKEA) ditemukan mampu menjelaskan 32,8 % variasi-variasi yang terdapat pada variabel Kualitas Penyusunan APBD (KPAPBD) ( $adjusted R^2 = 0,328$ ). Terakhir, diperoleh nilai dari koefisien  $\beta_1$  bertanda positif sebesar 0,600 dan signifikan pada  $\alpha < 0,01$  ( $p\text{-value} = 0,000$ ) yang mengindikasikan bahwa semakin baik penerapan kode etik oleh akuntan pemerintah maka semakin baik pula kualitas

penyusunan APBD. Dengan demikian, hipotesis  $H_1$  pada penelitian ini dapat dinyatakan terdukung oleh data empiris.

Temuan ini konsisten dengan hasil penelitian Franklin dan Raadschelders (2003), Bastari dkk., (2014) dan Harryanto (2017). Pada penelitian-penelitian tersebut, faktor etika profesional ditemukan mampu menjadi variabel penjelas bagi perilaku pengalokasian sumberdaya, kualitas APBD dan penciptaan kekenduran anggaran (*budgetary slack*). Franklin dan Raadschelders (2003) mengungkapkan bahwa dilema yang begitu kuat dapat muncul dalam tiap fase proses penganggaran ketika keputusan-keputusan harus dibuat demi memenuhi berbagai macam nilai seperti efisiensi, tanggung jawab politis dan pemenuhan kepentingan publik. Dalam kondisi seperti ini, panduan pelaksanaan tugas yang bersifat administratif dan teknis tidak lagi memadai untuk dapat menghasilkan keputusan alokasi yang berkualitas. Sebaliknya, lebih dari itu, nilai-nilai dan preferensi-preferensi individu yang mengarah pada profesionalisme-lah yang diakui dapat menjadi alternatif sumber panduan yang lebih tepat bagi para penyusun anggaran dalam bekerja (Franklin dan Raadschelders, 2003).

Amerieska (2013) juga menyebutkan bahwa eksistensi suatu *means* berupa aturan, kebijakan dan prosedur yang secara spesifik mengacu pada prinsip-

**Tabel 4.**  
**Hasil Analisis Regresi**

| Variabel                | Beta   | Std. Error | t-value                  | p-value |
|-------------------------|--------|------------|--------------------------|---------|
| Constant                | 18,836 | 6,225      | 3,026                    | 0,005   |
| PKEA                    | 0,600  | 0,149      | 4,017                    | 0,000   |
| R <sup>2</sup>          |        |            | 0,350                    |         |
| Adjusted R <sup>2</sup> |        |            | 0,328                    |         |
| F-value                 |        |            | 16,137 (p-value = 0,000) |         |

Sumber: Data diolah, 2016

prinsip etika dapat mencegah munculnya perilaku tidak etis dalam organisasi. Dalam konteks penelitian ini, kode etik profesional selanjutnya dapat berperan sebagai *means* sebagaimana dimaksud yang prinsip etika dapat mencegah munculnya perilaku tidak etis dalam organisasi. Dalam konteks penelitian ini, kode etik profesional selanjutnya dapat berperan sebagai *means* sebagaimana dimaksud yang menjadi standar perilaku etika tertinggi berkaitan dengan praktek-praktek keuangan, termasuk dalam hal penyusunan anggaran daerah, dalam rangka menjaga kepercayaan publik yang diamanatkan kepada para akuntan pemerintah. Selain itu, penerapan etika dalam birokrasi juga diakui mampu meningkatkan kinerja pemerintah daerah di Indonesia dengan salah satu indikatornya yaitu penyerapan anggaran dalam jumlah yang optimal (Bastari dkk., 2014)

Tabel 5 menyajikan hasil analisis *Independent-Samples t-test* yang digunakan untuk menentukan adanya perbedaan tingkat penerapan kode etik akuntan pada kelompok sampel laki-laki dan perempuan. Nilai *mean* tingkat penerapan kode etik akuntan pada kelompok perempuan (4,870) ditemukan lebih tinggi 0,398 poin dibandingkan tingkat penerapan kode etik akuntan pada kelompok laki-laki (4,472) dan perbedaan ini signifikan pada level signifikansi  $\alpha < 0,01$  ( $p\text{-value} = 0,001$ ). Hal ini mengindikasikan bahwa kelompok akuntan perempuan terbukti lebih baik dalam menerapkan kode etik profesional dibandingkan kelompok akuntan laki-laki. Dengan demikian, hipotesis H<sub>2</sub> pada penelitian ini dapat dinyatakan terdukung oleh data empiris.

Temuan ini konsisten dengan hasil penelitian Pratiwi dan Ethika (2010) dan Yuhertiana (2005) yang menguji perilaku etis penyusun anggaran pada organisasi pemerintahan di Indonesia terkait penciptaan kekenduran anggaran (*budgetary slack*). Pada penelitian tersebut, kelompok responden perempuan ditemukan memiliki sensitivitas etika yang lebih tinggi dibandingkan kelompok responden laki-laki dalam menanggapi isu kekenduran anggaran. Perbedaan tingkat penerapan kode etik profesional oleh akuntan pemerintah bergender perempuan dan laki-laki sebagaimana menjadi temuan dalam penelitian ini kemudian dapat dijelaskan melalui perspektif Teori Sosialisasi Gender. Teori ini berargumen bahwa perempuan tersosialisasi ke dalam prinsip-prinsip komunal seperti sifat-sifat yang tidak mementingkan diri sendiri dan secara umum begitu memperhatikan hal-hal terkait kesejahteraan orang lain, sementara laki-laki lebih tersosialisasi ke dalam prinsip-prinsip yang berhubungan dengan kemampuan, pengembangan diri dan agresivitas (Dalton dan Ortegren, 2011).

Dengan mempertimbangkan bahwa proses penganggaran daerah dapat berkonsekuensi pada pemenuhan hajat hidup masyarakat secara umum, maka prinsip-prinsip dasar yang dianut oleh (akuntan) perempuan sebagaimana dijelaskan melalui perspektif teori sosialisasi gender akan membuat tingkat penerapan kode etik profesional oleh akuntan perempuan menjadi lebih baik dibandingkan akuntan laki-laki.

**Tabel 5.**  
**Hasil Pengujian *Independent-Samples T-Test***  
**Tingkat Penerapan Kode Etik Akuntan Kelompok Laki-laki dan Perempuan**

| Kelompok Gender | Jumlah (N) | Nilai Mean Penerapan Kode Etik Akuntan | Perbedaan Nilai Mean Penerapan Kode Etik Akuntan | Signifikansi |
|-----------------|------------|--|--|--------------|
| Laki-laki       | 20         | 4,472                                  |  |              |
| Perempuan       | 12         | 4,870                                  | 0,398  | 0,001        |

Sumber: Data diolah, 2016

## SIMPULAN

Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan kode etik profesional oleh akuntan pemerintah memiliki pengaruh positif terhadap kualitas penyusunan APBD. Sementara itu, terdapat perbedaan yang signifikan ditemukan antara kelompok akuntan perempuan dan kelompok akuntan laki-laki dalam hal penerapan kode etik profesional. Hubungan positif dan signifikan antara penerapan kode etik profesional dan kualitas penyusunan APBD oleh akuntan pemerintah dapat mengindikasikan bahwa kode etik profesional telah memainkan perannya dengan baik sebagai pedoman dalam pelaksanaan tugas-tugas keprofesional yang diemban para akuntan. Tingkat penerapan kode etik profesional yang memadai terbukti mampu mengakomodasi situasi dilematis etis yang kerap kali muncul dan memberikan dampak negatif dalam tahapan penyusunan anggaran daerah. Sementara itu, perbedaan tingkat penerapan kode etik profesional yang ditampilkan kelompok akuntan perempuan dan kelompok akuntan laki-laki menggambarkan bahwa memang laki-laki dan perempuan memiliki pertimbangan-pertimbangan berbeda dalam proses pengambilan keputusan-keputusan yang bersifat etis. Dalam memecahkan dilema moral, perempuan menggunakan tipe kognitif yang menunjukkan orientasi kepedulian dan berjiwa sosial, sementara laki-laki menunjukkan orientasi keadilan, agresivitas dan kemandirian. Dengan demikian, mempertimbangkan bahwa kode etik profesional adalah norma profesi yang mengedepankan nilai-nilai kepentingan umum, penerapan yang lebih baik atas kode etik profesional menjadi hal yang relevan dilakukan oleh akuntan perempuan dibandingkan akuntan laki-laki.

Hasil penelitian ini dapat berdampak penting pada strategi manajerial organisasi pemerintahan di Indonesia. Program-program penguatan kepatuhan terhadap kode etik profesional bagi akuntan pemerintah seharusnya dapat menjadi prioritas demi mencapai tingkat kualitas penyusunan APBD yang lebih baik. Selain itu, fokus pembinaan juga dapat dilakukan pada kelompok akuntan laki-laki sembari mempertahankan tingkat kepatuhan akuntan perempuan terhadap penerapan kode etik profesional dalam setiap pelaksanaan tugas dan kewajibannya. Penelitian ini, tentu saja, tidak dapat terlepas dari adanya beberapa kelemahan. Penggunaan kuesioner sebagai instrumen pengumpulan data memiliki resiko bawaan berupa bias-bias respon. Penelitian selanjutnya dapat melakukan ekstensifikasi metode

dengan melakukan wawancara untuk menunjang hasil analisis data yang terkumpul melalui kuesioner. Demikian pula, peningkatan *response rate* serta keseimbangan jumlah responden laki-laki dan perempuan perlu diupayakan guna memberikan kepastian generalisasi yang lebih tinggi atas hasil-hasil yang diperoleh.

## REFERENSI

- Agoes, S., & Ardana, I. C. (2013). *Etika Bisnis dan Profesi: Tantangan Membangun Manusia Seutuhnya*. Jakarta: Salemba Empat.
- Amerieska, S. (2013). *Etika Akuntan Manajemen Pemerintahan Daerah dalam Penyusunan Anggaran Publik Guna Mencapai Good Local Governance (Framework: Teori Agensi)*.
- Andriana, D., & Widaningsih, M. (2014). Kajian Integritas Akuntan Publik dan Akuntan Pemerintah dalam Transaksi Opini Audit. *Seminar Nasional Ekonomi dan Bisnis (SNEB)*. Bandung.
- Atmadja, A. T., & Saputra, K. A. K. (2014). The Effect Of Emotional Spiritual Quotient (ESQ) To Ethical Behavior In Accounting Profession With Tri Hita Karana Culture's As A Moderating Variable. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(7), 187-196.
- BaliEditor.com. (2016). Parleментарia: Pembahasan Tersingkat, APBD Buleleng 2017 Disahkan Retrieved 26 Mei, 2017. <http://balieditor.com>
- Bastari, I., Maarif, M. S., Puspitawati, H., & Baga, L. M. (2014). The Mapping of the Strategic Issues that Affect the Local Governments' Performance. *International Journal of Administrative Science & Organization*, 21(3), 180-189.
- Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2015). The Effects of Professional Role, Decision Context, and Gender on the Ethical Decision Making of Public Accounting Professionals. *Behavioral Research In Accounting*, (27) 1 : 57-78.
- Campfield, W. L., Cramer, D. H., Keller, T. F., Lyverse, S. M., Mottice, H. J., Saada, J. M., Hendrickson, H. S. (1970). Increasing Accountants' Participation in Government. *The Journal of Accountancy*, 129(4), 87-89.
- Chan, J. L. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13-20.
- Chung, J., & Trivedi, V. U. (2003). The Effect of Friendly Persuasion and Gender on Janne Chung

- Tax Compliance Behavior. *Journal of Business Ethics*, 47, 133-145.
- Dalton, D., & Ortegen, M. (2011). Gender Differences in Ethics Research: The Importance of Controlling for the Social Desirability Response Bias. *Journal of Business Ethics*, 103, 73-93.
- Dawson, L. M. (1995). Women and Men, Morality and Ethic. *Business Horizons*, July-August, 61-68.
- Fallan, L. (1999). Gender, Exposure to Tax Knowledge, and Attitudes Towards Taxation; An Experimental Approach. *Journal of Business Ethics*, 18, 173-184.
- Fitri. (2016). Kinerja Akuntan Manajemen dari Segi Gender pada Perusahaan Area Kawasan Industri Makassar. *Jurnal Capacity STIE AMKOP Makassar*, 11(3), 677-683.
- Franklin, A. L., & Raadschelders, J. C. N. (2003). Ethics in Local Government Budgeting: Is There a Gap Between Theory and Practice? *Public Administration Quarterly*, 27(3), 456-490.
- Gaffikin, M. J. R., & Lindawati, A. S. L. (2012). The Moral Reasoning of Public Accountants in the Development of a Code of Ethics: the Case of Indonesia. *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, 6(1), 3-28.
- Ghozali, I. (2012). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 20*(6 ed.). Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Harryanto. (2017). The Effect Budget Satisfaction, and Organizational Fairness in Local Government Budget Participation Process. *Review of Integrative Business & Economics Research*, 6(1), 44-74.
- Indri, D. (2008). Perbedaan Gender dalam Profesi Akuntan. *Jurnal Equity*, 1(2), 102-120.
- Jakubowski, S. T., Chao, P., Huh, S. K., & Maheshwari, S. (2002). A Cross-Country Comparison of the Codes of Professional Conduct of Certified/Chartered Accountants. *Journal of Business Ethics*, 33, 111-129.
- Jui, L., & Wong, J. (2013). *Roles and Importance of Professional Accountants in Business*.
- Julianto, I. P., & Prayudi, M. A. (2016). Menakar Rasionalitas dalam Proses Pengukuran Kinerja dan Pengalokasian Sumberdaya Organisasi Sektor Publik. *Berkala Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 1(2), 106-124.
- Lucyanda, J., & Sholihin, M. (2016). Peran Gender dan Kode Etik dalam Penilaian Moral atas Budgetary Slack. *Simposium Nasional Akuntansi XIX*. Lampung.
- Nugrahaningsih, P. (2005). Analisis Perbedaan Perilaku Etis Auditor di KAP dalam Etika Profesi (Studi terhadap Peran Faktor-Faktor Individual: Locus of Control, Lama Pengalaman Kerja, Gender, dan Equity Sensitivity). *Paper presented at the Simposium Nasional Akuntansi VIII*. Solo.
- NusaBali.com. (2016). APBD 2017 Dibahas Tanpa PAS-Sutji, from [www.nusabali.com](http://www.nusabali.com)
- Persil, H. G. (1990). The Profession of Budgeting. *Public Budgeting & Finance*, 10(2), 102-106.
- Poniman. 2009. Persepsi Akuntan Pria dan Akuntan Wanita terhadap Etika Bisnis dan Etika Profesi Akuntan. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 5(1), 105-117.
- Pratiwi, H. A., & Ethika. (2010). Kajian Etika Budgetary Slack di Organisasi Sektor Publik menurut Perspektif Gender. *Jurnal Kajian Akuntansi dan Auditing*, 5(2), 15-30.
- Sugiyono. (2012). *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Suryaningrum, D. H., Hastuti, S., & Suhartini, D. (2013). Accounting Student and Lecturer Ethical Behavior: Evidence from Indonesia. *Business Education & Accreditation*, 5(1), 31-40.
- Thomson, J. (2014). The Challenges of Training Accountants for Government Work. [www.forbes.com](http://www.forbes.com)
- Wibowo, H. (2011). Persepsi Akuntan Pendidik, Akuntan Publik, dan Mahasiswa Akuntansi terhadap Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia (Survei di Surakarta). *Skripsi*, Universitas Muhammadiyah Surakarta, Surakarta.
- Williams, C. (2007). Research Methods. *Journal of Business & Economic Research*, 5(2), 65-72.
- Yuhertiana, I. (2005). Kajian Etika Budgetary Slack di Organisasi Sektor Publik menurut Perspektif Gender. *Simposium Riset Ekonomi II*. Surabaya.