

PENGARUH FAKTOR RISIKO KECURANGAN, *GOOD GOVERNMENT GOVERNANCE* DAN *ORGANIZATIONAL CITIZENSHIP BEHAVIOR* TERHADAP KINERJA ORGANISASI BERDASARKAN PENDEKATAN *VALUE FOR MONEY* (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Subang)

Fajar Meiyanti¹⁾*, Ichi²⁾, Trisandi Eka Putri³⁾
Program Studi Akuntansi Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Sutaatmadja
Jl. Oto Iskandardinata No. 76 Subang

Email:

- 1) fajarmeiyanti1@gmail.com
- 2) icih811@yahoo.com
- 3) trisandi_ep@yahoo.com

ABSTRACT

The study intended to determine how the effects of fraud risk factors, good government governance and organizational citizenship behavior toward performance based on value for money approach. The population used in this research is 60 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) in Subang Regency's Government. The sample size determination is based on the Slovin formula with 5% error rate. The method of sampling in this study is by proportionate stratified random sampling method. The sample used in this research is 52 samples. The analytical tool used in this research is multiple regression and hypothesis test using t-test and f test by using IBM SPSS Statistics 22. The result of the research showed that fraud risk factors had a negative effect not significant to the performance of value for money, good government governance has a significant positive effect on value for money performance and organizational citizenship behavior have no significant positive effect on value for money performance.

Keyword : *Fraud Risk Factors, Good Government Governance, Organizational citizenship Behavior, Value for Money*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana pengaruh faktor risiko kecurangan, good government governance dan organizational citizenship behavior terhadap kinerja berdasarkan pendekatan value for money. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah 60 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintahan Kabupaten Subang. Penentuan ukuran sampel didasarkan pada rumus slovin dengan tingkat kesalahan 5%. Adapun metode pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah dengan metode proportionate stratified random sampling. Sampel yang digunakan dalam penelitian sebanyak 52 sampel. Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi berganda dan uji hipotesis menggunakan uji t dan uji f dengan menggunakan IBM SPSS Statistics 22. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor risiko kecurangan berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap kinerja value for money, good government governance berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja value for money dan organizational citizenship behavior berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kinerja value for money.

Kata kunci : *Faktor risiko kecurangan, Good Government Governance, Organizational citizenship Behavior, Value for Money*

PENDAHULUAN

Dalam UU No. 17 tahun 2017 disebutkan bahwa pengelolaan keuangan negara harus dilaksanakan secara efisien, ekonomis, efektif. Ketiga unsur tersebut dapat diukur menggunakan suatu metode pengukuran kinerja. Kinerja keuangan merupakan ukuran yang paling umum digunakan untuk menilai kinerja dan tanggung jawab suatu lembaga ataupun organisasi. Menurut Mardiasmo (2002): “pengukuran kinerja dengan menggunakan pertimbangan efisiensi, efektifitas dan ekonomis adalah pengukuran kinerja dengan menggunakan *value for money*.”

Dalam ikhtisar hasil pemeriksaan kinerja pemerintah daerah pada tahun 2016 didapatkan berbagai temuan yang berhubungan dengan permasalahan ketidakhematan, ketidakefektifan dan ketidakefisienan yang telah dilakukan oleh pemerintah daerah. Pemeriksaan kinerja tersebut dilakukan atas 268 objek pemeriksaan pada pemerintah daerah. Hasilnya menyebutkan bahwa terdapat 2.564 temuan atas audit kinerja pemerintah daerah dalam berbagai bidang. Temuan tersebut berhubungan dengan timbulnya 2.775 permasalahan berkaitan dengan efektifitas, efisiensi dan ekonomis di pemerintah daerah. Selanjutnya BPK menyebutkan bahwa hasil pemeriksaan secara umum menyimpulkan pelaksanaan bahwa kegiatan yang dilakukan pemerintah daerah belum sepenuhnya efektif (BPK, 2016). Pada laporan pemeriksaan kinerja BPK disebutkan berbagai temuan yang tersebar pada beberapa wilayah pemerintah daerah. Di Kabupaten Subang pada tahun 2016, ditemukan temuan pada pemeriksaan kinerja. Temuan tersebut berhubungan dengan kelemahan pengendalian internal pada laporan belanja daerah (IHPS BPK, 2016).

Kinerja pemerintah dipengaruhi oleh beberapa faktor, diantaranya adalah faktor risiko kecurangan (*fraud triangle*), tata kelola pemerintahan yang baik (*good government governance*), dan ada atau tidaknya sikap pegawai yang membantu dan sifatnya konstruktif diluar tanggung jawab pegawai tersebut (*organizational citizenship behavior*). Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana pengaruh ketiga faktor tersebut terhadap kinerja organisasi berdasarkan pendekatan *value for money* baik secara parsial maupun secara simultan (Wahyudin et al., 2021).

Kecurangan Akuntansi di Indonesia telah menjadi perhatian berbagai media di Indonesia maupun dunia (Shintadevi, 2015). Kecurangan akuntansi juga bukan hanya terjadi pada perusahaan yang berorientasi pada laba saja. Organisasi sektor publik yang tujuannya bukan mencari laba pun memiliki potensi yang sama dalam melakukan kecurangan (Pratomo & Putra, 2017). Pelaporan keuangan yang mengandung kecurangan bertujuan untuk mempengaruhi persepsi para pengguna laporan keuangan melalui kinerja dan profitabilitas organisasi (SPAP, 2017). Sehingga peneliti menduga adanya pengaruh negatif dari faktor risiko kecurangan terhadap kinerja *value for money*. Hal tersebut disebabkan karena dengan tingginya faktor-faktor risiko kecurangan dalam suatu organisasi maka motivasi untuk meningkatkan kinerja menjadi terabaikan (Dasuki & Lestari, 2019).

Kemudian mengenai *good government governance* yaitu konsep yang memiliki pengaruh dan peranan sangat penting dalam pelaksanaan kinerja pemerintahan (Nurlaela, 2015). Berdasarkan penelitian HifzaInam dan Mukthar (2014) menyebutkan bahwa tata kelola yang baik dalam suatu organisasi akan berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kinerja organisasi tersebut. Peneliti juga menduga ada pengaruh yang positif dari *good government governance* terhadap kinerja pada tiga unsur *value for money*. Hal tersebut disebabkan karena dengan semakin baiknya tata kelola pada organisasi maka akan membentuk suatu kebiasaan yang membuat kinerja organisasi

menjadi meningkat. Perbedaan penelitian dengan penelitian sebelumnya adalah adanya perbedaan metode yang digunakan dalam mengukur kinerja serta perbedaan objek penelitian (Genta & Nababan, 2019).

Selanjutnya *organizational citizenship behavior* (OCB) merupakan suatu perilaku kerja yang melebihi kebutuhan dasar dari seorang pekerja (Kusumajati, 2014). Hubungan OCB dengan kinerja menurut Darto (2014) adalah: "OCB memiliki hubungan yang signifikan terhadap kinerja pegawai." Begitupun halnya dengan Ticoalu (2013) Ahdiyana (2010) Putrana, Fathoni dan Warso (2016) yang menyebutkan *Organizational Citizenship Behavior* (OCB), berpengaruh signifikan terhadap kinerja. Peneliti juga menduga ada pengaruh positif dari *organizational citizenship behavior* terhadap tiga unsur *value for money* yang disebabkan semakin banyak pegawai yang memiliki sikap membantu secara sukarela diluar tugas dasar mereka maka akan meningkatkan kinerja pada organisasi yang tersebut (Setiajatnika & Iriani, 2018).

Dalam penelitian ini kinerja satuan kerja perangkat daerah dijadikan sebagai objek yang akan diteliti. Adapun metode penelitian yang digunakan dalam penelitian yaitu metode survei pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Subang. Terdapat 60 SKPD sebagai populasi dalam penelitian dan 52 SKPD yang dijadikan sampel. Pengambilan sampel ditentukan dengan rumus slovin pada tingkat alpa 5%. Teknik analisis data pada penelitian ini yaitu statistik deskriptif dan hipotesis dalam penelitian diuji menggunakan teknik analisis regresi berganda.

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa faktor risiko kecurangan berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap kinerja *value for money*, *good government governance* berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja *value for money* dan *organizational citizenship behavior* berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kinerja *value for money*. Penelitian ini diharapkan dapat menambah pengetahuan dibidang akuntansi sektor publik khususnya mengenai pengukuran kinerja. Selain itu penelitian juga diharapkan dapat bermanfaat bagi satuan kerja perangkat daerah untuk meningkatkan kinerja pada organisasinya.

LITERATUR REVIEW DAN HIPOTESIS

Stewardship Theory

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan mengukur kinerja keuangan daerah dan faktor-faktor yang mempengaruhinya pada satuan kerja perangkat daerah di kabupaten subang. Didasari oleh teori *stewardship* yaitu teori yang diturunkan dari psikologi dan sosiologi yang menyatakan bahwa *steward*/manajer bertindak sebagai pelayan untuk memenuhi kepentingan pemilik. Rahardjo (2007) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa teori *stewardship* mengasumsikan hubungan yang kuat antara kesuksesan organisasi dengan kepuasan pemilik. *Steward* akan melindungi dan memaksimalkan kekayaan organisasi dengan kinerja perusahaan, sehingga dengan demikian fungsi utilitas akan maksimal. Asumsi penting dari *stewardship* adalah manajer meluruskan tujuan sesuai dengan tujuan pemilik.

Dalam penelitian ini, pemerintah atau SKPD sebagai *steward* yang bertindak sesuai kepentingan pemilik yaitu masyarakat. Dalam hal ini pemerintah sebagai pelayan yang berkerja dengan baik serta melindungi dan memaksimalkan kekayaan yang dimiliki oleh organisasi dengan kinerja yang dihasilkan oleh organisasi pemerintah atau SKPD tersebut.

Value for money

Value for money merupakan konsep pengelolaan organisasi berdasarkan tiga elemen yaitu: ekonomis, efektifitas dan efisiensi (Mardiasmo, 2002). Berikut ini merupakan penjelasan tiga aspek dalam *value for money*:

- Eko Ekonomis atau kehematan berarti minimalisasi biaya sumber daya yang digunakan dalam suatu kegiatan dengan tetap mempertimbangkan mutu. Ekonomis juga berkaitan dengan cara penggunaan sesuatu barang (jasa) secara berhati-hati dan bijak (*prudent*) agar diperoleh hasil yang terbaik. Adapun rumus yang digunakan untuk menilai ekonomis atau tidaknya suatu organisasi menurut Mardiasmo (2002) dalam Mulyani (2016) sebagai berikut:

$$\text{Ekonomis} = \frac{\text{realisasi pengeluaran}}{\text{anggaran pengeluaran}}$$

Untuk indikator ekonomis jika hasil perhitungan kurang dari sama dengan 1 (satu) maka hasil tersebut diberikan bobot 1 (satu) yang artinya SKPD mampu menghemat belanja dari jumlah anggaran yang ditetapkan. Sedangkan jika hasil perhitungan lebih dari satu maka hasil perhitungan diberikan bobot 0 (nol), artinya SKPD tidak mampu menghemat belanja yang sudah dianggarkan sebelumnya.

- Efisien / Tepat Guna

Efisien mengacu pada hubungan antara pasokan dan hasil, yaitu optimalisasi sumber daya untuk memenuhi tujuan organisasi. berarti bertindak dengan cara yang dapat meminimalisir kerugian atau pemborosan sumber daya dalam melaksanakan atau menghasilkan sesuatu. Adapun rumus yang digunakan untuk menilai efisiensi adalah sebagai berikut:

$$\text{Efisiensi} = \frac{\text{realisasi pengeluaran}}{\text{realisasi pendapatan}}$$

Untuk indikator efisien, jika hasil perhitungan kurang dari sama dengan satu maka hasil tersebut diberikan bobot 1 (satu) yang artinya total pengeluaran lebih sedikit dari pendapatan, dan SKPD mampu membiayai seluruh pengeluaran SKPD tersebut. Sedangkan jika hasil perhitungannya lebih dari satu, maka diberikan bobot 0 (nol) artinya total pendapatan SKPD belum mampu membiayai seluruh pengeluaran SKPD tersebut.

- Efektivitas / Hasil guna

Efektivitas merujuk pada penilaian tentang akibat atau dampak kinerja pada tujuan dan sasaran yang ditetapkan. Efektivitas juga dikaitkan dengan kemanfaatan keluaran (*output*) yang dihasilkan dari suatu kegiatan atau dihubungkan dengan tujuan akhir termasuk pengaruh/dampak yang lebih lanjut (*out comes*). Adapun rumus yang digunakan untuk menilai efektivitas adalah sebagai berikut:

$$\text{Efektivitas} = \frac{\text{realisasi pendapatan}}{\text{anggaran pendapatan}}$$

Untuk indikator efektivitas, jika hasil perhitungan kurang dari sama dengan satu maka hasil tersebut diberikan bobot 0 (nol) artinya SKPD belum mampu memperoleh pendapatan lebih dari yang telah di anggarkan. Sedangkan jika hasil perhitungannya lebih dari satu, maka diberikan bobot 1 (satu) artinya total pendapatan SKPD mampu melebihi anggaran yang telah ditetapkan SKPD tersebut.

Faktor Risiko Kecurangan

Faktor risiko kecurangan merupakan peristiwa atau kondisi yang menunjukkan adanya insentif atau tekanan untuk melakukan kecurangan atau memberikan peluang untuk melakukan kecurangan. Cressey (1953) dalam Tuanakotta (2013) melalui penelitiannya Cressey menyatakan bahwa seseorang melakukan kecurangan (Fraud) disebabkan oleh 3 faktor, yaitu :

1. Tekanan (*pressure*)

Merupakan motivasi dari individu karyawan untuk bertindak *fraud* dikarenakan adanya tekanan baik keuangan dan non keuangan dari pribadi maupun tekanan dari organisasi (kepemimpinan, tugas yang terlalu berat dan lain- lain (Adinda, 2015). Tekanan sering didorong oleh kebutuhan yang (sangat) mendesak, termasuk kebutuhan untuk “sejajar” dengan tetangganya atau rekan sekerja di perusahaan / kantor.

2. Peluang (*opportunity*)

Peluang ini berhubungan dengan budaya korporasi dan pengendalian intern yang tidak mencegah, mendeteksi, dan mengoreksi keadaan. Sedangkan menurut Montgomery (2002) dalam Rukmawati (2011) : kesempatan yaitu peluang yang menyebabkan pelaku secara leluasa dapat menjalankan aksinya yang disebabkan oleh pengendalian internal yang lemah, ketidaksiplinan, kelemahan dalam mengakses informasi, tidak ada mekanisme audit, dan sikap apatis.

3. Pembeneran (*rationalization*)

Pembeneran adalah cara pelaku “menentramkan diri” misalnya “semua orang juga korupsi” atau “nanti juga saya kembalikan (jerahan saya)” sedangkan menurut Rae (2008) dalam Adinda (2015) : “sikap atau proses berfikir dengan pertimbangan moral dari individu karyawan untuk merasionalkan tindakan kecurangan.”

Dalam SPAP disebutkan bahwa pelaporan keuangan yang mengandung kecurangan bertujuan untuk mempengaruhi persepsi para pengguna laporan keuangan melalui kinerja organisasi. Hal tersebut sesuai dengan penelitian Thoyibatun (2012) yang menyebutkan bahwa adanya pengaruh dari faktor-faktor kecurangan terhadap kinerja. Sehingga dalam penelitian ini peneliti menduga adanya faktor risiko kecurangan terhadap kinerja pemerintah daerah.

H1 : Faktor risiko kecurangan berpengaruh negatif terhadap kinerja *value for money* di SKPD

Government Government Governance

Good governance menurut Thoha (2004) dalam Rosyada (2016) adalah: “suatu konsep yang dipergunakan secara regular dalam ilmu politik dan administrasi publik.” Konsep ini hadir sejalan dengan konsep-konsep dan terminologi demokrasi, masyarakat sipil, partisipasi rakyat, hak asasi manusia dan pembangunan masyarakat yang berkelanjutan. Sedangkan prinsip utama yang menjadi dasar dari penerapan *Good Government Governance* menurut Mardiasmo (2006) dalam Sari dan Nur (2016) adalah sebagai berikut:

1. Transparansi (*Transparency*)
2. Akuntabilitas (*Accountability*)
3. Responsibilitas (*Responsibility*)
4. Independensi (*Independency*)
5. Kesetaraan dan Kewajaran (*Fairness*)

Menurut Pratikno (2009) dalam Nurlala (2015) *Good governance* selain merujuk mekanisme pasar yang dianggap paling efisien dalam pengelolaan sumberdaya, *good*

governance juga dirumuskan sebagai pola pemerintahan yang demokratis. *Good governance* sebagai *democratic politics* ini ditandai oleh beberapa karakter, seperti transparansi, partisipasi, representasi, akuntabilitas dan penegakkan hak asasi manusia. Dan ketika hal-hal tersebut terpenuhi maka kinerja organisasi akan semakin baik. Maka dari itu peneliti menduga bahwa adanya pengaruh dari *Good Government Governance* terhadap kinerja *value for money* pemerintah daerah.

H2 : *Good government governance* kecurangan berpengaruh terhadap kinerja *value for money* di SKPD

Organizational Citizenship Behavior

Organizational citizenship behavior merupakan kontribusi seorang individu yang melebihi tuntutan peran ditempat kerja dan diberi penghargaan berdasarkan hasil kinerja individu (Putrana et al, 2016). Organ (1998) mengemukakan bahwa terdapat lima dimensi dari *organizational citizenship behavior* sebagai berikut:

1. *Altruism* (Sukarela) yaitu Perilaku membantu orang lain tanpa ada paksaan pada tugas-tugas yang berkaitan erat dengan kegiatan organisasi
2. *Conscientiousness* (Kontrol Diri) yaitu berkaitan dengan kinerja dari prasyarat peran yang melebihi standar minimum yang diharapkan oleh organisasi
3. *Sportmanship* (Toleransi) yaitu perilaku yang mengindikasikan adanya keinginan untuk mentolerir keadaan yang tidak ideal dengan tidak membuat isu-isu yang merusak meskipun merasa kurang berkenan,
4. *Courtesy* yaitu perilaku yang menunjukkan adanya penghargaan terhadap hak-hak orang lain yang bertujuan untuk mencegah munculnya masalah-masalah pekerjaan yang berkaitan dengan karyawan lain serta
5. *Civic Virtue* yaitu Perilaku yang menunjukkan partisipasi dan dukungan terhadap fungsi-fungsi organisasi baik secara professional maupun sosial alamiah.

Organisasi menginginkan karyawan yang bersedia melakukan tugas yang tidak tercantum dalam diskripsi pekerjaan mereka (Triyanto, 2009). Kemudian selanjutnya dalam penelitian Robbin dan Judge (2008) menunjukkan bahwa organisasi mempunyai karyawan yang memiliki *organizational citizenship behavior* maka akan memiliki kinerja yang lebih baik pada organisasinya. Dalam penelitian Ticoalu (2013) juga disebutkan bahwa perilaku positif karyawan akan mampu mendukung kinerja individu dan organisasi untuk pengembangan organisasi yang lebih baik. Hal tersebut juga dinyatakan senada oleh Winardi (2012) yang menyebutkan bahwa *organizational citizenship behavior* memiliki pengaruh terhadap kinerja. Maka dari itu, peneliti menduga adanya pengaruh positif dari *organizational citizenship behavior* terhadap kinerja *value for money*.

H3 : *Organizational Citizenship Behavior* berpengaruh terhadap kinerja *Value for Money* di SKPD

H4 : Faktor risiko kecurangan, *good government governance* dan *organizational citizenship behavior* terhadap kinerja *value for money* di SKPD

METODE PENELITIAN

Metode penelitian menurut Sugiyono (2012): “Pada dasarnya merupakan cara ilmiah untuk mendapatkan data dengan tujuan dan kegunaan tertentu. Adapun metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini yaitu metode survei pada Satuan Kerja Perangkat Daerah. Survei yang dilakukan dalam penelitian yaitu mendatangi langsung

SKPD dan memberikan kuesioner kepada kepala SKPD mengenai karakteristik SKPD sehubungan dengan variabel-variabel yang diteliti.

Populasi dan Sampel

Secara administratif Kabupaten Subang terdiri dari 60 SKPD yang terbagi kedalam sekretariat, inspektorat, dinas, badan, kantor dan kecamatan. Populasi dalam penelitian ini adalah semua SKPD di Kabupaten Subang. Adapun Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *probability sampling* yaitu teknik pengumpulan sampel yang memberi peluang yang sama bagi setiap unsur (anggota) populasi untuk dipilih menjadi anggota sampel. Sedangkan metode pengambilan sampelnya adalah dengan metode *proportionate stratified random sampling*, yaitu metode pengambilan sampel untuk populasi yang memiliki anggota atau unsur yang tidak homogen dan berstrata secara proporsional. Dalam menentukan ukuran sampel digunakan rumus slovin dengan tingkat kesalahan 5%. Perhitungan sampel dengan menggunakan rumus Slovin adalah sebagai berikut:

$$n = \frac{N}{1 + Ne^2}$$

Dimana :

n = Ukuran sampel

N = Populasi total

e = persentase kelonggaran ketidaktelitian

sehingga perhitungan sampelnya adalah sebagai berikut:

$$\begin{aligned} n &= \frac{60}{1 + (60 \times 0.05)^2} \\ &= \frac{60}{1,15} \\ &= 52 \text{ SKPD} \end{aligned}$$

Pengujian Hipotesis

Analisis data menggunakan regresi berganda untuk menguji apakah probabilitas terjadinya variabel terikat dapat dipredikisi dengan variabel bebasnya. Untuk menguji hipotesis tersebut, maka rumus persamaan regresi yang digunakan adalah sebagai berikut:

$$Y = a + \beta_1 \text{FRK} + \beta_2 \text{GGG} + \beta_3 \text{OCB} + e$$

Keterangan:

Y = Kinerja Value for Money

a = Konstanta

$\beta_1 \beta_2 \beta_3$ = Koefisien

FRK = Faktor risiko kecurangan

GGG = *Good Government Governance*

OCB = *Organizational Citizenship Behavior*

e = *error term*

Variabel Penelitian dan Definisi Operasionalisasi Variabel

1. Variabel dependen

Variabel dependen atau variabel terikat adalah variabel yang dijelaskan atau dipengaruhi oleh variabel independen atau variabel bebas (Sekaran, 2006)). Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah kinerja *value for money*. Jenis data yang diolah untuk mengukur variabel kinerja *value for money* adalah data sekunder atau data yang telah dikumpulkan oleh lembaga pengumpul data dan dipublikasikan kepada masyarakat pengguna data. Data yang digunakan oleh peneliti adalah anggaran dan laporan realisasi anggaran SKPD yang diperoleh dari Badan Pengelola Keuangan Daerah (BPKD). Contoh perhitungan kinerja organisasi dengan pendekatan *value for money* dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Pada tahun 2017 salah satu sampel penelitian (misal: SKPD A) memiliki anggaran pendapatan sebesar Rp. 16,060,000.00 dan realisasi pendapatan sebesar Rp. 5,211,000.00 dengan anggaran belanja sebesar Rp. 2,852,734,396.60 dan realisasi anggaran belanja sebesar Rp. 2,751,212,042.00, maka langkah-langkah perhitungan kinerjanya adalah sebagai berikut :

Langkah 1 : Menghitung Ekonomis, Efisiensi dan Efektivitas SKPD

- Ekonomis = $\frac{\text{Realisasi Pengeluaran}}{\text{Anggaran Pengeluaran}}$
$$= \frac{\text{Rp. 2,751,212,042.00}}{\text{Rp. 2,852,734,396.60}} = 0.9644123 \text{ (diberikan bobot 1)}$$

Untuk indikator ekonomis, jika hasil perhitungan kurang dari sama dengan 1 (satu) maka hasil tersebut diberikan bobot 1 (satu) yang artinya SKPD mampu menghemat belanja dari jumlah anggaran yang ditetapkan. Sedangkan jika hasil perhitungan lebih dari satu maka hasil perhitungan diberikan bobot 0 (nol), artinya SKPD tidak mampu menghemat belanja yang sudah dianggarkan sebelumnya. Dalam kasus di atas, hasil perhitungan kurang dari satu, maka bobot yang diberikan adalah 1.

- Efisiensi = $\frac{\text{Realisasi pengeluaran}}{\text{Realisasi pendapatan}}$
$$= \frac{\text{Rp. 2,751,212,042.00}}{\text{Rp. 5,211,000.00}} = 527.9624 \text{ (diberikan bobot 0)}$$

Untuk indikator efisien, jika hasil perhitungan kurang dari sama dengan satu maka hasil tersebut diberikan bobot 1 (satu) yang artinya total pengeluaran lebih sedikit dari pendapatan, dan SKPD mampu membiayai seluruh pengeluaran SKPD tersebut. Sedangkan jika hasil perhitungannya lebih dari satu, maka diberikan bobot 0 (nol) artinya total pendapatan SKPD belum mampu membiayai seluruh pengeluaran SKPD tersebut. Dalam kasus di atas, hasil perhitungan lebih dari satu, maka bobot yang diberikan adalah 0 (nol).

- Efektivitas = $\frac{\text{Realisasi pendapatan}}{\text{Anggaran pendapatan}}$
$$= \frac{\text{Rp. 5,211,000.00}}{\text{Rp. 16,060,000.00}} = 0.3244707 \text{ (diberikan bobot 0)}$$

Untuk indikator efektivitas, jika hasil perhitungan kurang dari sama dengan satu maka hasil tersebut diberikan bobot 0 (nol) artinya SKPD belum mampu memperoleh pendapatan lebih dari yang telah di anggarkan. Sedangkan jika hasil perhitungannya lebih dari satu, maka diberikan bobot 1 (satu) artinya total pendapatan SKPD mampu

melebihi anggaran yang telah ditetapkan SKPD tersebut. Dalam kasus di atas, hasil perhitungan kurang dari satu, maka bobot yang diberikan adalah 0 (nol).

Langkah 2 : Menentukan kinerja organisasi dengan merata-ratakan bobot indikator ekonomis, efisiensi dan efektivitas

$$\text{Kinerja organisasi} = \frac{\text{bobot ekonomis} + \text{bobot efisiensi} + \text{bobot efektivitas}}{\text{Jumlah indikator}}$$

$$\text{Kinerja SKPD A} = \frac{1 + 0 + 0}{3} = 0,33$$

Dari kedua langkah di atas dapat diketahui bahwa kinerja organisasi SKPD A adalah sebesar 0.33, angka tersebut kemudian diinput dan diolah menggunakan *SPSS Statistic 21*. Untuk menghitung langkah 2, jika SKPD merupakan *cost center* (pusat biaya) yang tidak memiliki pendapatan, maka perhitungan rata-rata kinerjanya disesuaikan dengan jumlah indikator yang bisa dihitung. Contoh perhitungannya adalah sebagai berikut :

Pada tahun 2017 salah satu SKPD (missal SKPD B) merupakan *cost center* (pusat biaya) yang memiliki anggaran belanja sebesar Rp. 1,104,865,347,868.32 dengan realisasi anggaran belanja sebesar Rp. 1,068,586,770,965.00, maka perhitungan kinerjanya adalah sebagai berikut

Langkah 1 : Menghitung Ekonomis, Efisiensi dan Efektivitas SKPD

- Ekonomis = $\frac{\text{Realisasi Pengeluaran}}{\text{Anggaran Pengeluaran}}$
$$= \frac{\text{Rp. 1,068,586,770,965.00}}{\text{Rp. 1,104,865,347,868.32}} = 0.9671647 \text{ (diberikan bobot 1)}$$

Hasil perhitungan indikator ekonomis di SKPD nomor 27 kurang dari satu, sehingga bobot yang diberikan adalah 1 (satu).

- Efisiensi = $\frac{\text{Realisasi pengeluaran}}{\text{Realisasi pendapatan}}$
$$= \frac{\text{Rp. 1,068,586,770,965.00}}{\text{Rp. 0}} = 0$$

Indikator efisiensi tidak dapat dihitung karena SKPD yang menjadi pusat biaya tidak memiliki realisasi pendapatan. Sehingga dalam indikator efisiensi, SKPD B tidak diberikan bobot.

- Efektivitas = $\frac{\text{Realisasi pendapatan}}{\text{Anggaran pendapatan}}$
$$= \frac{\text{Rp. 0}}{\text{Rp. 0}} = 0$$

Indikator efektivitas tidak dapat dihitung karena SKPD yang menjadi pusat biaya tidak memiliki anggaran dan realisasi pendapatan. Sehingga dalam indikator efisiensi, SKPD B tidak diberikan bobot.

Langkah 2 : Menentukan kinerja organisasi dengan merata-ratakan bobot indikator ekonomis, efisiensi dan efektivitas

$$\text{Kinerja organisasi} = \frac{\text{bobot ekonomis} + \text{bobot efisiensi} + \text{bobot efektivitas}}{\text{Jumlah indikator}}$$

$$\text{Kinerja SKPD B} = \frac{1}{1} = 1$$

Perbedaan perhitungan langkah 2 untuk organisasi pusat biaya adalah jumlah indikator / pembagi. Untuk organisasi pusat biaya ini jumlah pembaginya adalah 1, hal tersebut dikarenakan indikator yang dapat dihitung dan diberikan bobot pada SKPD pusat biaya adalah satu indikator yaitu indikator ekonomis. Sehingga dapat diketahui bahwa kinerja organisasi SKPD B adalah sebesar 1, angka tersebut kemudian diinput dan diolah menggunakan *SPSS Statistic 21*.

Variabel Independen

Variabel independen atau disebut juga variabel bebas adalah variabel yang mempengaruhi variabel dependen (terikat). Berikut ini merupakan deskripsi variabel independen yang digunakan dalam penelitian:

Faktor Risiko Kecurangan (X1) - merupakan suatu gagasan tentang penyebab terjadinya kecurangan yang dikemukakan oleh Cressey (1953) yang dinamakan *fraud triangle*. *Fraud triangle* menjelaskan tiga faktor yang hadir dalam setiap situasi *fraud*, yaitu *pressure*, *opportunity* dan *rationalization*. Ketiga faktor tersebut dijadikan indikator untuk mengukur variabel faktor risiko kecurangan. Data yang digunakan untuk mengukur faktor risiko kecurangan adalah data primer yang diperoleh dari responden melalui penyebaran kuesioner. Jenis kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner dengan pertanyaan tertutup (*closed respon*). Jawaban responden diukur dengan menggunakan skala likert 1-5.

Good Government Governance (X2)- Instrumen yang digunakan untuk mengukur *good government governance* terdiri transparansi, akuntabilitas, responsibilitas, independensi dan kesetaraan/kewajaran yang dikembangkan dari buku Mardiasmo (2006). Data yang digunakan adalah data primer yang diperoleh dari responden melalui penyebaran kuesioner. Jenis kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner dengan pertanyaan tertutup (*closed respon*). Jawaban responden diukur dengan menggunakan skala likert 1-5

Organizational Chitizenship Behavior (X3) – Indikator yang digunakan dalam variabel ini dikembangkan dari penelitian Organ et al (2006) yang menyebutkan bahwa *organizational citizenship behavior* memiliki 5 indikator yaitu *Altruism/Tindakan sukarela*, *Conscientiousness/Kontrol diri*, *Sportsmanship/Sikap toleransi*, *Courtesy/hubungan baik dengan rekan kerja* dan *Civic virtue/Sikap kewargaan*. Data yang digunakan adalah data primer yang diperoleh dari responden melalui penyebaran kuesioner. Jenis kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner dengan pertanyaan tertutup (*closed respon*). Jawaban responden diukur dengan menggunakan skala likert 1-5.

HASIL PENELITIAN

Dalam penelitian ini telah dilakukan penyebaran kuesioner kepada 52 SKPD yang dijadikan sampel. Responden dalam penelitian adalah kepala/sekretaris/kepala seksi bidang keuangan di SKPD untuk mewakili SKPD mereka masing-masing. Penyebaran kuesioner tersebut terhitung mulai tanggal 15 Januari 2018 sampai dengan 15 Februari 2018. Adapun karakteristik responden dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Tabel 1
Karakteristik Responden

	Karakteristik										
	Jenis Kelamin		Rentang Usia			Latar Belakang Pendidikan				Pengalaman Kerja	
	L	P	< 30	31 - 50	> 50	SLTA	D3	S1	S2	< 5 th	> 5 th
Jumlah Responden	37	15	2	36	14	2	3	32	15	0	52
Persentase (%)	71,2	28.8	3.9	69.2	26.9	3.8	5.8	61.5	28.9	0	100

Sumber: data primer yang diolah (2018)

Dari data diatas dapat dapat disimpulkan bahwa responden dengan jenis kelamin laki-laki lebih besar dari pada jumlah responden perempuan. Jumlah tersebut kemungkinan dikarenakan realita di lapangan jabatan-jabatan penting seperti kepala SKPD, sekretaris SKPD dan kepala seksi ditempati oleh laki-laki. Kemudian Sebagian besar responden berusia antara 31-50 tahun, sehingga diketahui bahwa kemungkinan responden dalam penelitian ini adalah responden yang sedang dalam masa produktif untuk bekerja. Adapun latar belakang pendidikan terakhir responden S1 dengan pengalaman bekerja lebih dari 5 tahun. Dari hal tersebut dapat diketahui bahwa responden merupakan orang-orang yang sudah berpengalaman dan cukup lama mengenal SKPD tempat mereka bekerja.

Uji Validitas dan Realibilitas

Pengujian validitas dan realibilitas dilakukan pada variabel-variabel yang menggunakan data primer yang diperoleh melalui kuesioner yaitu variabel X1, X2, X3. Adapun hasil uji validitas untuk kuesioner dengan dk atau $df = 52 - 2 = 50$ pada tingkat signifikansi (α) sebesar 5% maka diperoleh nilai $r_{tabel} = 0.273$. Jika item pernyataan dalam kuesioner memiliki nilai positif dan lebih besar dari R tabel, maka pernyataan tersebut dapat dikatakan valid. Sedangkan untuk uji reliabilitas, menurut Nunnaly (1960) jika nilai alfa lebih dari 0.60, maka dapat dikatakan bahwa kuesioner reliabel. Berikut ini merupakan hasil uji statistik mengenai validitas dan reliabilitas:

Tabel 2
Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Konstruk	Kode Pernyataan	R Hitung	R Tabel	Kesimpulan Validitas	Cronbach's Alpha	Kesimpulan Realibilitas
Faktor Risiko Kecurangan (X1)	FRK1	0.283	0.273	Valid	0.750	Reliabel
	FRK2	0.145	0.273	Tidak Valid		
	FRK3	0.516	0.273	Valid		
	FRK4	0.450	0.273	Valid		
	FRK5	0.443	0.273	Valid		
	FRK6	0.651	0.273	Valid		
	FRK7	0.392	0.273	Valid		
	FRK8	0.267	0.273	Tidak Valid		

Konstruk	Kode Pernyataan	R Hitung	R Tabel	Kesimpulan Validitas	Cronbach's Alpha	Kesimpulan Realibilitas
	FRK9	0.238	0.273	Tidak Valid		
	FRK10	0.468	0.273	Valid		
	FRK11	0.295	0.273	Valid		
	FRK12	0.396	0.273	Valid		
<i>Good Government Governance (X2)</i>	GGG1	0.469	0.273	Valid	0.702	Reliabel
	GGG2	0.421	0.273	Valid		
	GGG3	0.504	0.273	Valid		
	GGG4	0.421	0.273	Valid		
	GGG5	0.533	0.273	Valid		
<i>Organizational Citizenship Behavior (X2)</i>	OCB1	0.407	0.273	Valid	0.660	Reliabel
	OCB2	0.474	0.273	Valid		
	OCB3	0.347	0.273	Valid		
	OCB4	0.429	0.273	Valid		
	OCB5	0.465	0.273	Valid		

Sumber: data primer yang diolah (2018)

Dari hasil pengujian validitas dapat diketahui bahwa semua pernyataan kuesioner untuk variabel X2 dan X3 lebih dari R tabel, sehingga pernyataan tersebut valid. Sedangkan, ada 3 pernyataan dalam variabel X1 yang kurang dari R tabel, maka pernyataan-pernyataan tersebut tidak di masukkan pada model. Sedangkan untuk uji reliabilitas, semua variabel menunjukkan cronbruch:s alpha di atas 0.60 sehingga semua pernyataan pada kuesioner reliabel.

Analisis Deskriptif Variabel X

Hasil pengumpulan data pada setiap variabel dalam penelitian ini disajikan dalam tabel 3 Untuk variabel independen dalam penelitian ini digunakan 5 poin skala likert. Adapun jarak respon yang digunakan dalam kuesioner adalah 1 sampai dengan 5. Dimana 1 = Sangat Tidak Setuju, 2 = Tidak Setuju, 3 = Ragu-ragu, 4 = Setuju dan 5 = Sangat Setuju

Tabel 3
Statistik Deskriptif Variabel X

Variabel	N	Range	Range Aktual	Min.	Max.	Mean	SD	Var.
Faktor Risiko Kecurangan (X1)	52	1-5	2.56	1.22	3.78	2.32	0.51	0.270
<i>Good Government Governance (X2)</i>	52	1-5	2.40	2.60	5.00	4.25	0.49	0.241
<i>Organizational Citizenship Behavior (X3)</i>	52	1-5	2.40	2.60	5.00	4.26	0.46	0.216

Sumber: Data primer yang diolah (2018)

Dari tabel di atas dapat diketahui deskripsi data sebagai berikut:

1. Range aktual untuk variabel Faktor Risiko Kecurangan (X1) berada pada 2.56 dengan rata-rata 2.32. Respon ini menunjukkan bahwa responden “tidak setuju” mengenai adanya faktor risiko kecurangan di SKPD Kabupaten Subang. Varian dari variabel ini mempunyai ukuran yang kecil yaitu 0.270 Sehingga respon dari responden tidak terlalu bervariasi.
2. Selanjutnya adalah rentang respon pernyataan aktual untuk variabel *good government governance (X2)*, berada pada 2.40 dengan rata-rata 4.25. Hal tersebut menunjukkan bahwa ada respon “setuju” mengenai adanya tata kelola

- pemerintahan yang baik di SKPD Kabupaten Subang. Respon dari responden tidak bervariasi, hal tersebut ditunjukkan dari angka varian yang kecil yaitu 0,241.
3. Kemudian respon untuk variabel *organizational citizenship behavior* (X3) berada pada 2.40 dengan rata-rata 4.26. respon tersebut menunjukkan bahwa responden “setuju” bahwa pegawai di SKPD Kabupaten Subang memiliki kemampuan dan rasa ingin membantu rekan kerja diluar tanggung jawab yang telah ditetapkan. Varian dari variabel ini mempunyai ukuran yang kecil yaitu 0,216. Sehingga respon terhadap pernyataan ini tidak terlalu bervariasi.

Analisis Deskriptif Variabel Kinerja Organisasi (Y)

Hasil perhitungan kinerja organisasi dengan pendekatan *value for money* dari 52 SKPD yang dijadikan sampel didapatkan hasil statistik deskriptif seperti pada tabel 4 berikut ini:

Tabel 4
Statistik Deskriptif Variabel Y

Kinerja Organisasi (<i>Value for Money</i>)	Frekuensi (SKPD)	Persentase (%)
1	16	30.80
0,67	17	32.70
0,33	19	36.50
0	0	0
Total	52	100

Sumber: Data primer yang diolah (2018)

Setelah dilakukan perhitungan, maka diketahui bahwa terdapat 19 SKPD atau setara dengan 36.50% dari total sampel memiliki nilai rata-rata *value for money* sebesar 0.33, kemudian untuk 17 SKPD mendapatkan nilai *value for money* sebesar 0,67 dan sisanya 16 SKPD atau setara dengan 30.80% memiliki nilai *value for money* sebesar 1. Selain itu tidak ada SKPD di kabupaten Subang yang memiliki nilai *value for money* 0.

Analisis Pengujian Hipotesis

Pengujian regresi bertujuan untuk menguji apakah probabilitas terjadinya variabel terikat dapat dipredikisi dengan variabel bebasnya. Tabel 5 berikut menunjukkan hasil uji regresi menggunakan IBM SPSS Statistics :

Tabel 5
Hasil Uji Hipotesis

Variabel	β	Sig.
(Konstanta)	-0.884	0.028
FRK	-0.024	0.704
GGG	0.289	0.001
OCB	0.084	0.472
<i>F Statistics</i>	11.981	
Probabilitas <i>F Statistic</i>	0.000	
R	0.652	
<i>R Square</i>	0.428	
<i>Adjusted R-square</i>	0.392	
N	52	

Sumber: Data primer yang diolah (2018)

Tabel 5 merupakan hasil pengujian model regresi berganda menggunakan *SPSS Statistics 22.0 for windows*. Dari data tersebut diketahui bahwa pengaruh positif signifikan untuk variabel X2, negatif tidak signifikan untuk variabel X1 dan positif

tidak signifikan untuk variabel X3. Sehingga berdasarkan table di atas didapatkan persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = -0,884 - 0.024 X1 + 0.289 X2 + 0.084 X3 + e$$

Adapun interpretasi dari persamaan tersebut adalah sebagai berikut:

1. $\alpha = -0,884$

Nilai konstanta dalam model regresi adalah -0,884 yang artinya apabila tidak ada variabel faktor risiko kecurangan (X1), *good government governance* (X2) dan *organizational citizenship behavior* (X3) maka nilai *value for money* di SKPD Kabupaten Subang -0,884. Maksudnya kinerja yang diukur berdasarkan efektifitas, efisiensi dan ekonomis di SKPD Kabupaten Subang akan negatif tanpa adanya ketiga variabel tersebut.

2. $\beta_1 = -0,024$

Nilai parameter atau koefisien regresi β_1 dalam penelitian ini menunjukkan bahwa setiap peningkatan faktor risiko kecurangan sebesar 1% maka akan diikuti dengan penurunan nilai *value for money* di SKPD sebesar 0,024 dengan asumsi semua variabel lainnya tetap (konstan)

3. $\beta_2 = 0.289$

Nilai parameter atau koefisien regresi β_2 dalam penelitian ini menunjukkan bahwa setiap peningkatan *good government governance* sebesar 1% maka akan diikuti dengan peningkatan nilai *value for money* di SKPD sebesar 0.289 dengan asumsi semua variabel lainnya tetap (konstan)

4. $\beta_3 = 0.084$

Nilai parameter atau koefisien regresi β_3 dalam penelitian ini menunjukkan bahwa setiap peningkatan *organizational citizenship behavior* sebesar 1% maka akan diikuti dengan peningkatan nilai *value for money* di SKPD sebesar 0.084 dengan asumsi semua variabel lainnya tetap (konstan)

Uji Kekuatan Model (*R square*)

Uji kekuatan model bertujuan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen.. Dalam penelitian ini angka R sebesar 0,652 atau lebih dari 0.5. hal tersebut menunjukkan bahwa korelasi atau keeratan hubungan antara *value for money* dengan tiga variabel independent adalah sangat kuat. Selanjutnya angka *R square* (koefisien determinasi) adalah 0.428 dan *adjusted R square* nya yaitu 0.392. hal tersebut menunjukkan bahwa 39.20% variasi dari *value for money* dapat dijelaskan melalui variasi dari ke tiga variabel independen. Sedangkan 61.80% sisanya dijelaskan oleh sebab-sebab lainnya

Pembahasan

Pengaruh Faktor Risiko Kecurangan terhadap Kinerja *Value for Money*

Berdasarkan pengujian secara parsial terhadap variabel faktor risiko kecurangan terhadap *value for money* menunjukkan nilai regresi $\beta_1 = -0.024$, sehingga apabila terjadi perubahan variabel faktor risiko kecurangan sebesar 1% akan merubah *value for money* sebesar -0,024. Dalam hal ini pengaruhnya negatif, maka ketika terjadi penurunan tekanan, peluang dan rasionalisasi di satuan kerja perangkat daerah maka akan terjadi kenaikan *value for money* pada pemerintah daerah tersebut dan sebaliknya apabila terjadi kenaikan tekanan, peluang dan rasionalisasi di satuan kerja perangkat daerah maka akan terjadi penurunan *value for money* di pemerintahan daerah kabupaten

Subang. Namun demikian pengaruh tersebut tidak signifikan, hal tersebut tidak sejalan dengan hipotesis yang telah ditetapkan bahwa faktor risiko kecurangan berpengaruh negatif dengan dengan nilai signifikansi 0,05, sedangkan nilai signifikansi yang dihasilkan melalui uji statistic adalah sebesar 0.704 maka dari itu **H1 ditolak**.

Pengaruh negatif faktor risiko kecurangan terhadap *value for money* sejalan dengan SPAP SA 240 serta penelitian Thoyibatun (2012) yang menyebutkan bahwa ada pengaruh dari faktor risiko kecurangan terhadap kinerja organisasi hanya saja faktor risiko kecurangan bukan hal utama yang mempengaruhi. Hanya saja pengaruh tersebut tidak signifikan, hal tersebut mungkin disebabkan karena kinerja yang dihitung belum mencerminkan kinerja organisasi yang sebenarnya, sebab kinerja yang diukur hanya berdasar hal-hal yang berhubungan dengan uang saja. Mungkin ketika unsur nonkeuangan dihitung, perhitungan kinerja organisasi akan berubah dan signifikansi pengaruh variabel independent akan lebih tercerminkan.

Pengaruh Faktor *Good Government Governance* terhadap Kinerja *Value for Money*

Berdasarkan pengujian secara parsial terhadap variabel faktor *good government governance* terhadap *value for money* menunjukkan nilai regresi $\beta_2 = 0.289$, sehingga apabila terjadi perubahan variabel *good government governance* sebesar 1% akan merubah *value for money* sebesar 0,289. Dalam hal ini pengaruhnya positif, maka ketika terjadi kenaikan *good government governance* maka akan terjadi kenaikan nilai *value for money* pada pemerintah daerah dan apabila terjadi penurunan faktor risiko kecurangan maka akan terjadi penurunan nilai *value for money* di pemerintahan daerah kabupaten Subang. Berdasarkan hipotesis yang telah ditetapkan bahwa *good government governance* berpengaruh positif terhadap *value for money* dengan nilai signifikansi 0,05, adapun hasil uji statistiknya adalah *good government governance* berpengaruh positif terhadap *value for money* dengan nilai signifikanso 0.001 sehingga nilai tersebut lebih kecil dari 0,05 maka dari itu **H2 diterima**.

Hasil tersebut sejalan dengan penelitian HifzaInam dan Mukthar (2014) serta Nurlela (2015) yang menyebutkan bahwa ada pengaruh positif signifikan dari *Good Government Governance* terhadap Kinerja. Dalam hal ini, kinerja yang dihitung berdasarkan nilai *value for money* dapat dipengaruhi oleh tata kelola pemerintahan yang baik. Hal tersebut mungkin dikarenakan responden yang telah bekerja lebih dari 5 tahun di SKPD telah memahami tugas pokok dan fungsinya yang jelas. Selain itu berdasarkan kelima indikator *good government governance* juga sudah cukup baik. Diantaranya adalah transparansi di SKPD sudah cukup baik karena adanya kebebasan masyarakat untuk memperoleh informasi baik secara langsung ataupun melalui *website* pemerintah daerah Kabupaten Subang. Selain itu akuntabilitas ditunjukkan dengan dibuatnya pertanggung jawaban tugas yang telah dilakukan dituangkan dalam laporan keuangan, pelaksanaan kegiatan sudah sesuai dengan tugas pokok dan fungsi yang ada di SKPD, keputusan di SKPD yang selalu berdasarkan musyawarah dan tidak di dominasi oleh satu orang serta adanya tanggung jawab SKPD terhadap tugasnya untuk melayani masyarakat membuat SKPD memiliki tata kelola pemerintahan yang baik kemudian tata kelola tersebut berpengaruh positif terhadap kinerja *value for money* di pemerintah daerah. Dalam hal ini semakin baik tata kelola dalam suatu pemerintahan, maka akan semakin baik juga kinerja *value for money* di pemerintahan tersebut.

Pengaruh *Organizational Citizenship Behavior* terhadap Kinerja *Value for Money*

Berdasarkan pengujian secara parsial terhadap *organizational citizenship behavior* terhadap *value for money* menunjukkan nilai regresi $\beta_3 = 0.084$, sehingga apabila terjadi perubahan variabel *organizational citizenship behavior* sebesar 1% akan merubah *value for money* sebesar 0.084. Dalam hal ini pengaruhnya positif, maka ketika terjadi kenaikan *organizational citizenship behavior* maka akan terjadi kenaikan *value for money* pada pemerintah daerah dan apabila terjadi penurunan *organizational citizenship behavior* maka akan terjadi penurunan *value for money* di pemerintahan daerah kabupaten Subang. Namun demikian pengaruh tersebut tidak signifikan. Hal tersebut tidak sejalan dengan hipotesis yang telah ditetapkan bahwa *organizational citizenship behavior* berpengaruh positif dengan dengan nilai signifikansi 0,05, sedangkan nilai signifikansi yang dihasilkan melalui uji statistic adalah sebesar 0.472 maka dari itu **H3 ditolak**.

Hal tersebut juga tidak sejalan dengan penelitian Shahin et al (2013) yang menyebutkan bahwa *organizational citizenship behavior* berpengaruh secara positif signifikan terhadap kinerja. Perbedaan tersebut mungkin disebabkan karena adanya perbedaan budaya organisasi sektor publik dan organisasi sektor swasta. Selain perbedaan budaya organisasi hal tersebut juga dapat disebabkan oleh adanya perbedaan budaya organisasi di Indonesia dan di negara lain. Dalam penelitian tersebut Shahin et al (2013) telah menguji pada organisasi-organisasi secara umum di Iran. Adapun beberapa kemungkinan sebab tidak berpengaruhnya *organizational citizenship behavior* di pemerintahan daerah adalah yang pegawai telah memahami pentingnya *organizational citizenship behavior* namun belum mengaplikasikannya dalam kehidupan sehari-hari. Selanjutnya hal tersebut dapat dikarenakan tidak adanya imbalan tertentu terhadap pegawai yang memiliki sikap *organizational citizenship behavior* sehingga adanya keengganan pegawai untuk bertindak membantu secara sukarela, bekerja melebihi tanggungjawabnya serta berpartisipasi dalam tugas yang menjadi tanggung jawab orang lain. Maka dari itu *organizational citizenship behavior* menjadi kurang penting dan tidak berpengaruh terhadap kinerja *value for money*.

Pengaruh Faktor Risiko Kecurangan, *Good Government Governance* dan *Organizational Citizenship Behavior* terhadap Kinerja *Value for Money*

Berdasarkan pengujian secara simultan mengenai variabel faktor risiko kecurangan, *good government governance* dan *organizational citizenship behavior* terhadap *value for money* menunjukkan bahwa F hitung sebesar 11.981 dengan tingkat signifikansi 0,000 yang berarti lebih kecil dari 0.05. Maka dari itu dapat dikatakan bahwa faktor risiko kecurangan (X1), *good government governance* (X2) dan *organizational citizenship behavior* (X3) secara bersama-sama (simultan) merupakan variabel-variabel yang layak digunakan untuk mempengaruhi *value for money* pemerintah daerah (Y).

KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan mengenai pengaruh faktor risiko kecurangan, *good government governance* dan *organizational citizenship behavior* terhadap *value for money* di pemerintah daerah Kabupaten Subang maka dapat ditarik kesimpulan-kesimpulan sebagai berikut:

1. Hipotesis pertama menunjukkan bahwa faktor risiko kecurangan di pemerintah

- daerah berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap *value for money*.
2. Hipotesis kedua menunjukkan bahwa *good government governance* di pemerintah daerah berpengaruh secara positif signifikan terhadap *value for money*.
 3. Hipotesis ketiga menunjukkan bahwa *organizational citizenship behavior* di pemerintah daerah berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap *value for money*.
 4. Hasil pengujian secara simultan menunjukkan bahwa secara statistik terbukti faktor risiko kecurangan, *good government governance* dan *organizational citizenship behavior* secara bersama-sama (simultan) berpengaruh positif signifikan terhadap *value for money* di pemerintah daerah.

Keterbatasan

Keterbatasan dari penelitian ini adalah peneliti masih menggunakan data anggaran dan realisasi anggaran SKPD yang belum diaudit. Selanjutnya penelitian hanya mencerminkan 39.20% variasi dari *value for money*.

Saran

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, peneliti bermaksud menyampaikan beberapa saran untuk penelitian selanjutnya serta untuk beberapa pihak yang terkait dalam penelitian dengan mengajukan saran sebagai berikut:

1. Bagi Pengembangan Ilmu Pengetahuan

Berhubungan dengan keterbatasan penelitian, maka bagi penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan data laporan keuangan yang telah diaudit. Selain itu karena penelitian baru mencerminkan 39.20% variasi dari *value for money*, maka diharapkan pada penelitian selanjutnya ditambahkan variabel baru agar variasi untuk menjelaskan *value for money* lebih tinggi. Adapun variabel yang bisa ditambahkan dalam penelitian salah satunya adalah budaya organisasi.

2. Bagi Satuan Kerja Perangkat Daerah

Saran bagi Satuan Kerja Perangkat Daerah diantaranya adalah :

- a. Faktor risiko kecurangan memiliki pengaruh negatif terhadap kinerja organisasi. Namun meskipun demikian sebaiknya SKPD tetap mengontrol faktor-faktor (tekanan, peluang dan rasionalisasi) tersebut untuk tidak berubah menjadi perbuatan curang.
- b. Mengenai tata kelola pemerintahan yang baik atau *good government governance* dalam pelaksanaannya memberikan dampak positif terhadap *value for money* di pemerintah daerah. Jika SKPD dapat meningkatkan *good government governance* di organisasi maka akan semakin meningkatkan kinerja organisasi Satuan Kerja Perangkat Daerah.
- c. Kemudian dalam praktiknya *organizational citizenship behavior* memiliki pengaruh positif yang tidak signifikan terhadap kinerja organisasi, meskipun demikian sebaiknya SKPD tetap meningkatkan OCB karena mungkin OCB akan berpengaruh terhadap kinerja karyawan.

DAFTAR PUSTAKA

Buku & Jurnal

- Adinda, Yanita Maya. 2015. *Faktor yang Mempengaruhi Terjadinya Kecurangan (Fraud) Di Sektor Pemerintahan Kabupaten Klaten*. Universitas Negeri Semarang: Semarang
- Anton. 2010. *Menuju Stewardship Manajemen*. Majalah Ilmiah Informatika, Vol.1 No. 2 Mei 2010
- Arfan Ikhsan. 2008. *Akuntansi Sumber Daya Manusia Edisi Pertama*. Graha Ilmu:

Yogyakarta

- Bungin, Burhan. 2011. *Metodologi Penelitian Kuantitatif*. Kencana Prenanda Media Group: Jakarta
- Darto, Mariman. 2014. *Peran Organizational Citizenship Behavior (OCB) dalam Peningkatan Kinerja Individu di Sektor Publik: Sebuah Analisis Teoritis dan Empiris*. Jurnal Borneo Administrator / Volume 10 / No. 1 / 2014
- Dasuki, R. E., & Lestari, A. (2019). Implementation of Good Corporate Governance to the Value of Cooperative Company. *Journal of Economic Empowerment Strategy (JEES)*, 2(1), 24–41.
- Davis et al. 1997. *Toward a stewardship theory of management*. The Academy of Management Review, Jan 1997;22,1; ABI/INFORM Collection
- Genta, F. K., & Nababan, D. (2019). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia (Sdm), Kapasitas Kerja Koperasi, Dan Jumlah Kredit Terhadap Kinerja Keuangan Koperasi. *Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 1(2), 218–246.
- Ghozali. Imam. 2012. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21 Update PLS Regresi*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro: Semarang
- Ghozali. Imam. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 23*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro: Semarang
- Glinkowska, Beata dan Boguslow Kaczmarek. 2015. *Clasical and Modern Concepts of Corporate Governance (Stewardship Theory and Agency Theory)* Managemen Vol. 19 No. 2 ISSN 1429-9321
- Hapsari, Asri Ditha. 2014. *Pendeteksian Tingkat fraud Melalui Faktor Risiko Tekanan dan Peluang (Studi KAsus pada Perusahaan Perbankan Periode 2010 – 2012)*. Universitas Muhammadiyah Surakarta: Surakarta
- Harsonowati, Dewi. 2013. *Analisis Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten Boyolali Dilihat dari Rasio Pendapatan pada APBD*. Universitas Muhammadiyah Surakarta: Surakarta
- Hidayat, Taufik Wahyu. 2015. *Pengukuran Kinerja Unit Kerja Pemerintah Daerah dalam Perspektif Value for Money*. Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi Vol. 4 No. 11 (2015)
- HifzaInam dan Mukthar (2014) *Corporate governance and its impact on performance of banking sector in Pakistan*. International Journal of Information, Business and Management, Vol. 6, No.3, 2014
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2017. *Standar Profesional Akuntan Publik*. www.iapi.org
- Kennedy, Posma Sariguna Jhonson dan Santi Lina Siregar. 2017. *Para Pelaku Fraud di Indonesia Menurut Survei Fraud Indonesia*. ISSN-14103842 Vol.21 No.2 September 2017
- Kolade et al (2014) *Organizational Citizenship Behaviour, Hospital Corporate Image and Performance*. *Journal of Competitiveness*. Vol. 6, Issue 1, pp. 36 - 49, March 2014
- Kummer et al. 2015. *The Effectiveness of Fraud Detection Instrumentin Not-For-Profit Organization*. Managerial Auditing Journal. Vol. 30 No. 4/5, 2015
- Kuncoro, Mudrajad. 2003. *Metodologi Riset untuk Bisnis dan Ekonomi*. Erlangga: Jakarta
- Kusumajati, Dian Anggraini. 2014. *Organizational Citizenship Behavior (OCB) Karyawan pada Perusahaan*. HUMANIORA Vol. 5 No.1 April 2014; 62-70
- Lau at al (2009). *Fraud risk factor of the fraud triangle assessing the likelihood of fraudulent financial reporting*. Journal of Business & Economics Research 2009

Vol 7 No. 2.

- Lebas, M., & Euske, K.A. 2004. *A Conceptual and Operational Delineation of Performance*. In Neely, A (Eds). *Business performance measurement*.pp.65-79
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi: Yogyakarta
- Mardiasmo. 2009. *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Penerbit Andi: Yogyakarta
- Mulyani, Ani. 2016. *Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit Laporan Keuangan BPK Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun Anggaran 2012*. STIE Sutaatmadja: Subang
- Nasution et al. 2014. *Risiko Pemeriksaan Hubungannya dengan Deteksi Kecurangan dalam Pelaporan Keuangan Pemerintah Kota Manado*. Jurnal EMBA 955 Vol.2 No.2 Juni 2014, Hal. 955-964
- Nazier, Moh. 2011. *Metode Penelitian*. Ghalia Indonesia: Bogor
- Norbarani, Listiana. 2012. *Pendeteksian Kecurangan Laporan Keuangan dengan Analisis Fraud Triangle yang Diadopsi Dalam SAS No.99*. Universitas Diponegoro: Semarang
- Nunnally. 1960. *The Places of Statistics in Psychology*. Educational and Psychological Measurement. Vol. XX No. 4. 1960
- Nurlaela. Wala Siti. 2015. *Pengaruh Good Government Governance dan Akuntabilitas Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah (Survei pada Dinas SKPD Kabupaten Ciamis)*. Universitas Komputer Indonesia: Bandung
- Olinda, Melvi. 2015. *Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Indragiri Hulu)*. JOM. FEKON. Vol. 2 No 2 Oktober 2015
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan No. 1 Tahun 2017 tentang *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*
- Peraturan Pemerintah No 101 Tahun 2000 tentang *Pendidikan dan Pelatihan Jabatan Pegawai Negeri Sipil*
- Peraturan Pemerintah No. 18 Tahun 2016 tentang *Perangkat Daerah*
- Pratomo, T. A., & Putra, S. (2017). Pengaruh Independensi, Kompetensi, dan Pengalaman Auditor Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) terhadap Pendeteksian Fraud dengan Skeptisisme Profesional sebagai Variabel Intervening pada Perwakilan BPKP Provinsi Kepulauan Riau. *Jurnal Ilmiah Coopetition*, 8(1).
- Raharjo, Eko. 2007. *Teori Agensi dan Teori Stewardship dalam Perspektif Akuntansi*. Fokus Ekonomi. Vol. 2 No. 1 Juni 2007: 37-46
- Rismayanti, Amelia. 2014. *Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dan Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada SKPD di Kabupaten Subang)*. STIE Sutaatmadja: Subang
- Rukmawati, Afihta Dias. 2011. *Persepsi Manajer dan Auditor Eksternal Mengenai Efektivitas Metode Pendeteksian dan Pencegahan Tindakan Kecurangan Keuangan*. Universitas Diponegoro: Semarang
- Sagay, Brian. 2013. *Kinerja Pemerintah Daerah dalam Pengelolaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Kabupaten Minahasa Selatan*. Jurnal EMBA 1165 Vol.1 No.3 September 2013, Hal. 1165-1174
- Sanuari., Nilam. 2014. *Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Keseuaian Kompensasi, dan Moralitas Manajemen Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Studi Empiris pada Kantor BUMN Kota Padang)*. Universitas Negeri Padang: Padang.

- Sari, Ika Maya dan Nur Arvah Tamrin. *Pengaruh Penerapan Good Government Governance dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Informasi Lapiran Keuangan (Studi pada Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Kendari)*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Fakultas Ekonomi dan Bisnis UHO
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods for Business*. Salemba Empat: Jakarta
- Setiajatnika, E., & Iriani, K. (2018). Pengaruh Return on Asset, Asset Growth, dan Debt to Equity Ratio terhadap Dividend Payout Ratio. *Jurnal Soshum Insentif*, 22–34.
- Shahin et al (2013) *Developing a model for the influence of perceived organizational climate on organizational citizenship behaviour and organizational performance based on balanced score card*. International Journal of Productivity and Performance Management Vol. 63 No. 3, 2014
- Shintadevi, Prekanida Farizqa. 2015. *Pengaruh Keefektifan Pengendalian Internal, Ketaatan Aturan Akuntansi dan Kesesuaian Informasi terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi dengan Variabel Tidak Etis sebagai Variabel Intervening*. Jurnal Nomina/ Volume IV Nomor 2/ Tahun 2015
- Sugiyono. 2005. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Alfabeta: Bandung
- Sugiyono. 2010. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Alfabeta: Bandung
- Sugiyono. 2012. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Alfabeta: Bandung
- Sugiyono. 2015. *Metode Penelitian dan Pengembangan*. Alfabeta: Bandung
- Sugiyono. *Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif dan R&D)*. Alfabeta: Bandung
- Sulastri, Aes. 2016. *Analisis Pengaruh ASEAN Corporate Governance Scorecard, Leverage, Size, Growth Opportunities dan Earnings Pressure terhadap Konservatisme Akuntansi (Studi Kasus pada Perusahaan Top Rank 50 ASEAN Corporate Governance Scorecard di Indonesia yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada Tahun 2013-2015)*. STIE Sutaatmadja: Subang
- Sumiyanti, Yanti. 2016. *Pengaruh Pemahaman Pengelolaan Keuangan Desa Terhadap Penerimaan dana Desa*. STIE Sutaatmadja: Subang
- Thoyibatun, Siti. *Faktor-faktor yang Berpengaruh Terhadap Perilaku Tidak Etis dan Kecenderungan Kecurangan Akuntansi serta Akibatnya Terhadap Kinerja Organisasi*. Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan – Volume 16, Nomor 2, Juni 2012 : 245 – 260
- Ticoalu, Linda Kartini. 2013. *Organizational Citizenship Behavior (OCB) dan Komitmen Organisasi Pengaruhnya Terhadap Kinerja Karyawan*. Jurnal EMBA. Vol. 1 No.4 Desember 2013. Hal 782-790
- Triyanto, Agus. 2009. *Organizational Citizenship Behavior (OCB) Dan Pengaruhnya Terhadap Keinginan Keluar dan Kepuasan Kerja Karyawan*. Jurnal Manajemen, Vol.7, No.4, Mei 2009
- Tuanakotta, Theodorus M. 2013. *Audit Berbasis ISA*. Salemba Empat: Jakarta
- Tuanakotta, Theodorus M. 2015. *Audit Kontemporer*. Salemba Empat: Jakarta
- Umiyati, Indah dan Nunik Nurmalasari. 2016. *Statistika Penelitian: Pengenalan Aplikasi SPSS dan Eviews*. STIESA Press: Subang
- UU No. 15 Tahun 2006 tentang *Badan Pemeriksa Keuangan*
- UU No. 17 tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*
- UU No. 23 Tahun 2014 tentang *Pemerintah Daerah*
- UU No. 32 Tahun 2004 tentang *Pemerintah Daerah*
- UU No. 33 Tahun 2004 tentang *Perimbangan Keuangan*

- Wahyudin, W., Titin, A., Gunadi, T., & Elya, R. (2021). Pengaruh implementasi prinsip good corporate governance (gcg) terhadap kinerja keuangan (Studi Kasus Bank Bjb ZIEBAR Bandung, Jawa Barat). *Jurnal Co Management*, 4(2), 696–701.
- Winardi, Jasman J. Ma'aruf dan Said Musnadi. 2012. *Pengaruh Budaya Organisasi dan Motivasi Terhadap Kinerja Karyawan dengan Komitmen Organisasional Sebagai Variabel Intervening*. Jurnal Ilmu Manajemen Pascasarjana Universitas Syiah Kuala, ISSN 2302-0199. Hal. 1-24.

Website

- <https://www.acfe.com/Auditing-for-Internal-Fraud/> (diakses pada tanggal 30 Januari 2019)
- <http://bandung.bpk.go.id/?p=7641> (diakses pada tanggal 30 Januari 2019)
- <http://www.bpk.go.id/ihps> (diakses pada tanggal 30 Januari 2019)
- <https://iapi.or.id/Iapi/detail/362> (diakses pada tanggal 30 Januari 2019)
- <https://subang.go.id/index.php?/home> (diakses pada tanggal 30 Januari 2019)
- http://www.undp.org/content/dam/undp/documents/about/transparencydocs/UNDP_Anti-fraud_Policy_English_FINAL.pdf (diakses pada tanggal 30 Januari 2019)