

**PENGARUH TUNJANGAN KINERJA, SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL,
KULTUR ORGANISASI TERHADAP FRAUD PEGAWAI NEGERI SIPIL**

Irma Martaningtyas

Fakultas Ekonomi Universitas Kristen PETRA

Email: irma_martaningtyas@yahoo.com

ABSTRACT

This study aims to determine the effect of test and analyze the performance benefits , the system of internal control , the organization's culture against fraud and the form of fraud committed by civil servants . The calculation of the number of samples using stratified random sampling . To test the validity and reliability as well as the data analysis method used SEM (Structural Equation Modeling) using PLS Warp programs. Results for test validity and reliability values obtained loading > 0.70 , p value < 0.05, and VIF < 3.3 and the value of Composite reliability and Cronbach Alpha above 0.70 . While constructing a model of each Lv have p-value < 0.05, and VIF < 3.3 which means that the value is significant and there is no multicollinearity . For an analysis of the data obtained in this study that there is a positive relationship between performance benefits by fraud , there is no relationship between the internal control system with fraud and there is a negative relationship between organizational culture with fraud.

Keywords: *Performance Benefit, System of Internal Control, Organization's Culture and Fraud*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui menguji dan menganalisa pengaruh tunjangan kinerja, sistem pengendalian internal, kultur organisasi terhadap *fraud* dan bentuk – bentuk *fraud* yang dilakukan oleh Pegawai Negeri Sipil. Perhitungan jumlah sampel menggunakan *stratified random sampling*. Untuk uji validitas dan reliabilitas serta analisa data digunakan metode SEM (*Structural Equation Modeling*) dengan menggunakan program Warp PLS. Hasil Penelitian untuk uji validitas dan reliabilitas diperoleh nilai loading > 0.70, nilai p value < 0.05 dan VIF < 3.3 dan nilai *Composite reliability dan Cronbach Alpha* diatas 0.70. Sedangkan untuk konstruk model masing-masing Lv mempunyai nilai *p-value* < 0.05 dan VIF < 3.3 yang mana berarti bahwa nilainya signifikan dan tidak ada multikolinearitas. Untuk analisa data dalam penelitian ini diperoleh bahwa terdapat hubungan positif antara tunjangan kinerja dengan *fraud*, tidak terdapat hubungan antara sistem pengendalian internal dengan *fraud* dan terdapat hubungan negatif antara kultur organisasi dengan *fraud*.

Kata Kunci: *Tunjangan Kinerja, Sistem Pengendalian Internal, Kultur Organisasi, Fraud.*

PENDAHULUAN

Korupsi adalah salah satu masalah terbesar yang dihadapi Indonesia dewasa ini. Memberantas korupsi tidak mudah, karena sudah menjadi “budaya” yang berurat berakar dalam segala level masyarakat. Namun berbagai pemberantasannya tetap dilakukan secara

bertahap. Peranan pemerintah dalam memberantas korupsi sangatlah penting. Dalam hal ini diperlukan *good governance* yang demokratis, kredibel, akuntabel dan transparan dalam mengelola sektor publik. Untuk itu diperlukan kebijakan-kebijakan yang mendukung dalam memberantas atau paling tidak mengurangi korupsi.

Beberapa negara yang telah menerapkan *Good Governance* untuk mengurangi tingkat korupsi salah satunya adalah Singapura dan Hongkong. Berdasarkan Kajian Lembaga Administrasi Negara (2007) yang berjudul *Strategi Penanganan Korupsi di Negara-Negara Asia Pasifik*, kedua negara tersebut telah berhasil mengurangi korupsi di negaranya dengan peningkatan sistem pengendalian internal yaitu dengan membentuk suatu lembaga yang bertugas untuk melakukan pencegahan, penindakan dan evaluasi korupsi. Selain itu kedua negara tersebut mengurangi tingkat korupsi dengan meningkatkan kultur organisasi terutama di sektor publik dengan melakukan transparansi, edukasi, *punishment dan reward*.

Selain penerapan *good governance* menurut *M.Theodorus* (2010) menyebutkan bahwa Negara-negara donor dan organisasi internasional seringkali menganjurkan Negara berkembang salah satunya Indonesia untuk menaikkan gaji pegawai negeri mereka untuk mengurangi tingkat korupsi. Cara ini sudah diterapkan di Swedia dan berhasil untuk mengurangi tingkat korupsi. Tetapi ini bertolak belakang dengan data penanganan kasus korupsi yang ditangani oleh KPK. Berikut pada Tabel 1 ditampilkan data statistik tentang penanganan korupsi KPK mulai tahun 2004-2013 (per 31 September 2013).

Tabel 1. Data Penanganan Korupsi Berdasarkan Instansi Tahun 2007-2013 (per 30 September 2013)

Instansi	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Jumlah
DPR RI	0	7	10	7	2	6	2	34
K/L	12	13	13	16	23	18	31	126
BUMN/BUMD	0	2	5	7	3	1	0	18
Komisi	2	2	0	2	1	0	0	7
PemProv	2			0	3	13	3	30
Pemda	8	18	5	8	7	10	15	71
Jumlah	24	47	37	40	39	48	51	286

Sumber: KPK. 2013

Pada Tabel 1 dapat dilihat jumlah kasus yang ditangani oleh KPK di Instansi pemerintah. Jumlah kasus cenderung meningkat dari tahun 2007 hingga tahun 2013. Hanya mengalami penurunan pada tahun 2009 dan 2011. Jumlah kasus terbanyak terdapat pada Kementerian / Lembaga Pemerintahan dengan jumlah 126 kasus.

Kasus-kasus suap atau korupsi juga mulai bermunculan di media massa salah satunya adalah kasus Gayus Tambunan dan Ketua Mahkamah Konstitusi Akil Mochtar. Kasus-kasus tersebut melibatkan pegawai negeri sipil yang notabennya telah diberi tunjangan kinerja yang cukup tinggi. Fenomena diatas juga terjadi di Direktorat LLAJ Kementerian Perhubungan. Pemerintah telah melakukan pemberian tunjangan kinerja, pelaksanaan sistem pengawasan dan pengendalian internal maupun eksternal salah satunya dengan audit rutin baik dari Inspektorat Jenderal maupun BPK. Selain itu pemerintah juga telah mengaplikasikan sistem *e-procurement* dalam pengadaan barang dan jasa. Tetapi harapan ini bertolak belakang dengan hasil temuan BPK yang termuat dalam IHPS dimana

mulai dari semester I 2011, jumlah kasus dan nominalnya mengalami kenaikan hingga semester I 2013.

Adapun tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui bahwa tunjangan kinerja mempunyai hubungan negatif dengan *fraud* pegawai negeri sipil, Sistem pengendalian internal mempunyai hubungan negatif dengan *fraud* pegawai negeri sipil, Kultur organisasi mempunyai hubungan negatif dengan *fraud* pegawai negeri sipil dan mengetahui bentuk-bentuk *fraud* yang dilakukan oleh pegawai negeri sipil.

KAJIAN PUSTAKA

***Good Governance* dalam penyelenggaraan pemerintahan**

Menurut Bappenas (2006), ada empat belas nilai yang menjadi prinsip *good governance* yaitu: Wawasan ke depan (*Visionary*), Transparansi (*Transparency*), Partisipasi Masyarakat (*Participation*), Akuntabilitas (*Accountability*), Supremasi Hukum (*Rule of Law*), Demokrasi (*Democracy*), Profesionalisme dan kompetensi (*Profesionalism and Competency*), Daya Tanggap (*Responsiveness*), Efisien dan Efektif (*Efficiency and Effectiveness*), Desentralisasi (*Decentralization*), Kemitraan dengan Dunia Usaha Swasta dan Masyarakat (*Private and Civil Society Partnership*), Komitmen pada Pengurangan Kesenjangan (*Comitment to Reduce Inequality*), Komitmen pada Lingkungan Hidup (*Commitment to Environmental Protection*), Komitmen pada Pasar yang Fair (*Commitment to Fair Market*).

Dalam penelitian ini, peneliti akan mengambil nilai transparansi, akuntabilitas dan supremasi hukum sebagai indikator penelitian karena salah satu faktor penting dalam menurunkan *fraud*. Berdasarkan rekomendasi *World Bank* (1997) yang dikutip Azyumardi Azra (2002) tentang strategi untuk pemberantasan korupsi secara komprehensif. Ada tiga komponen penting di dalamnya: **Pertama**, membangun birokrasi yang berdasarkan ketentuan hukum dengan struktur penggajian yang menghargai kejujuran para pegawai negeri. Rekrutmen berdasarkan *merit* dan sistem promosi haruslah diberdayakan sehingga dapat mencegah intervensi politik. Kontrol keuangan yang kredibel juga harus diberdayakan untuk mencegah terjadinya penggunaan dana publik secara arbitrari. **Kedua**, menutup kemungkinan bagi para pegawai untuk melakukan tindakan-tindakan korupsi dengan mengurangi otoritas penuh mereka, baik dalam merumuskan kebijakan maupun dalam mengelola keuangan. **Ketiga**, menegakkan akuntabilitas para pegawai pemerintah dan menjalankan mekanisme hukuman. Lembaga-lembaga anti-korupsi dan publik umumnya hendaklah juga memberdayakan fungsi kontrol dan pengawasannya.

Dua dari tiga komponen penting dalam memberantas korupsi yang disampaikan oleh *world bank* itulah yang digunakan penulis untuk menjadi dasar dalam memilih variabel penulisan. Komponen pertama berisi tentang struktur penggajian menjadi dasar penulis untuk memilih variabel dalam penulisan ini yaitu tunjangan kinerja. Sedangkan komponen kedua menjadi dasar pemilihan variabel sistem pengendalian internal.

Fraud Triangle

Fraud triangle pertama kali diperkenalkan oleh Donald Cressey. Penulisan ini dilakukan pada tahun 1950 dengan mewawancarai 200 pelaku penggelapan yang sedang menjalani masa tahanan. Penulisan Donal berisi tentang faktor-faktor pemicu kecurangan yang disebut juga *Fraud Triangle*. Dari hasil penulisan ada 3 (tiga) faktor penting penyebab kecurangan yaitu *pressure* (tekanan), *rationalization (personal ethnic)*, *knowledge dan opportunity*.

Tunjangan Kinerja

Terkait dengan tunjangan kinerja atau remunerasi, salah satu teori yang mendasari adalah teori motivasi Maslow. Maslow membagi menjadi 5 (lima) jenis kebutuhan yaitu kebutuhan fisiologis, kebutuhan rasa aman, kebutuhan dimiliki dan cinta, kebutuhan harga diri dan kebutuhan aktualisasi diri. Jenjang motivasi bersifat mengikat, maksudnya; kebutuhan pada tingkat yang lebih rendah harus relatif terpenuhi sebelum orang menyadari atau dimotivasi oleh kebutuhan yang jenjangnya lebih tinggi. Jika jenjang dibawah mengalami ketidakpuasan atau tingkat kepuasannya masih sangat kecil, dia akan kembali ke jenjang yang tak terpenuhi itu sampai memperoleh tingkat kepuasan yang dikehendaki. Dalam hal ini tunjangan kinerja dimaksudkan untuk membantu memenuhi kebutuhan pegawai sesuai dengan jenjang yang dibutuhkannya.

Pendapat lain berkaitan dengan remunerasi atau kompensasi, dikutip dari Bambang Sancoko (2010: 43-51), Werther dan Davis (1996) mengatakan: “*Compensation is what employees receive in exchange for their contribution to the organization*”. (Kompensasi adalah apa yang diterima para pekerja sebagai balasan / pertukaran dari kontribusi yang diberikannya kepada organisasi).

Dimensi kompensasi menurut Mondy dan Noe (1993) terdiri dari finansial dan non finansial. Dimensi finansial merupakan reward yang diterima individu atas tenaga yang diberikan, terdiri dari *direct financial* dan *indirect financial*. Dimensi non finansial merupakan kepuasan yang diterima dari *job* itu sendiri atau suasana yang mendukung.

Menurut hasil penelitian Bambang Sancoko (2010), indikator yang digunakan dalam variabel remunerasi atau tunjangan kinerja adalah nilai remunerasi dibanding dengan instansi pemerintah lainnya, nilai remunerasi dibanding dengan kinerja yang diberikan, nilai remunerasi dibandingkan dengan senioritas dalam daftar pegawai, nilai remunerasi dibanding pengalaman yang dimiliki, nilai remunerasi dibanding *level (grade)* yang dimiliki, nilai remunerasi dibanding potensi yang dimiliki dan nilai remunerasi dibanding kebutuhan yang harus dipenuhi

Dari hasil penelitian sebelumnya, penulis menggunakan indikator hasil penelitian dari Bambang Sancoko karena memiliki nilai signifikansi yang cukup tinggi yaitu < 0.05 dan indikator yang cukup rinci untuk menggambarkan variabel tunjangan kinerja.

Sistem Pengendalian Internal

Diadopsi dari COSO, pemerintah mengeluarkan kebijakan berkaitan dengan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008. Dalam Peraturan Pemerintah (PP) tersebut SPIP terdiri dari 5 (Lima) yaitu: Lingkungan pengendalian (*control environment*), Penaksiran risiko (*risk assessment*), Standar Pengendalian (*control activities*), Informasi dan komunikasi (*information and communication*), Pemantauan (*monitoring*).

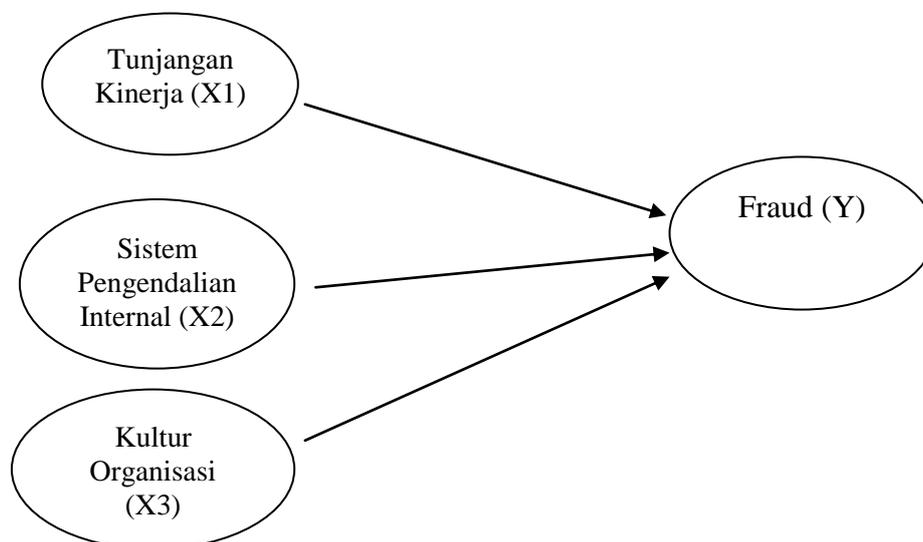
Kultur Organisasi

Menurut Stephen P. Robbins (2006) kultur organisasi adalah sistem makna bersama yang dianut oleh anggota-anggota yang membedakan organisasi itu dari organisasi lain. Ada beberapa tindakan untuk menciptakan pegawai handal sehingga kultur organisasi dapat meningkat antara lain : seleksi, pelatihan dan sosialisasi, rancangan struktural, pemberdayaan, kepemimpinan yang menurut Yuki (1981) ada 4 (empat) perilaku pemimpin yang disukai dan dapat meningkatkan kultur organisasi yaitu Kepemimpinan yang mendukung yang memberikan pertimbangan terhadap kebutuhan bawahan, menunjukkan perhatian dan kesejahteraan pegawai, kepemimpinan yang mengarahkan

yang lebih mengutamakan perencanaan, pengorganisasian, pengendalian dan koordinasi dari kegiatan bawahan oleh pemimpin, kepemimpinan berorientasi pencapaian hasil. Dalam hal ini pegawai diajak untuk mencapai tujuan-tujuan yang lebih tinggi yaitu dengan menetapkan tugas-tugas yang menantang untuk pegawai dan kepemimpinan partisipatif dicirikan oleh pemberian informasi dan menekankan pada konsultasi dengan bawahan dan menggunakan gagasan bawahan dalam memutuskan keputusan. Terakhir adalah evaluasi kinerja.

Kerangka Pemikiran

Berdasarkan teori – teori dan fenomena di atas, dalam penulisan ini penulis mengambil empat variabel penting untuk mengetahui hubungan variabel yang dapat mengurangi *fraud* yaitu tunjangan kinerja, sistem pengendalian internal dan kultur organisasi. Di mana kemudian terbangun model penelitian seperti yang terlihat dalam Gambar 1.



Gambar 1. Model Penelitian

Hipotesa

Berkaitan dengan tunjangan kinerja, sistem pengendalian internal, kultur organisasi dan *fraud*, beberapa premis yang digunakan sebagai dasar penyusunan hipotesis adalah: **Pertama.** Berdasarkan rekomendasi *World Bank* (1997) tentang strategi untuk pemberantasan korupsi secara komprehensif salah satunya dengan membangun birokrasi yang berdasarkan ketentuan hukum dengan struktur penggajian yang menghargai kejujuran para pegawai negeri. Hal ini juga telah diterapkan di Swedia dan berhasil mengurangi tingkat korupsi. Indonesia juga telah menerapkan dengan memberikan tunjangan kinerja kepada pegawai negeri sipil. Dari uraian di atas, disusun hipotesis sebagai berikut:

H1: Terdapat hubungan negatif antara tunjangan kinerja dengan *fraud* PNS

Kedua. Rekomendasi dari *World Bank* (1997) pula, strategi pemberantasan korupsi adalah meningkatkan sistem pengawasan dan pengendalian internal. Singapura telah menerapkan hal ini dengan membentuk lembaga – lembaga pengawas publik. Di Indonesia telah diberlakukan juga dengan adanya Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), Badan

Pemeriksa Keuangan (BPK), Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) dan Ombudsman. Selain itu telah disahkannya PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Dari uraian di atas, disusun hipotesis sebagai berikut:

H2: Terdapat hubungan negatif antara sistem pengendalian intern dengan *fraud* PNS

Ketiga. Penerapan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) yang berguna untuk meningkatkan kultur organisasi menjadi lebih baik yang diungkapkan oleh BAPPENAS dan Stephen P. Robbins (2006) dimana salah satunya diterapkannya transparansi, akuntabilitas dan meningkatkan edukasi melalui pelatihan dan sosialisasi serta menerapkan *punishment dan reward*. Salah satunya pemerintah telah mencoba menerapkan transparansi dengan sistem *e-procurement* dalam pengadaan barang dan jasa pemerintah. Dari uraian di atas, disusun hipotesis sebagai berikut:

H3: Terdapat hubungan negatif antara kultur organisasi dengan *fraud* PNS.

METODE

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah Tunjangan Kinerja, Sistem Pengendalian Internal, Kultur Organisasi dan *Fraud*. Berikut akan peneliti sampaikan secara terperinci operasionalisasi variabel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu:

Pertama. Variabel Tunjangan Kinerja yang digunakan adalah hasil penelitian dari Bambang Sancoko (2010) adalah apa yang diterima para pekerja sebagai balasan / pertukaran dari kontribusi yang diberikannya kepada organisasi dengan dimensi finansial. Untuk dimensi non finansial yang merupakan kepuasan yang diterima dari pekerjaan tersebut tidak digunakan. Berdasarkan penelitian Dwi Nugroho (2012) dan Eko Muryanto (2011) yang menyebutkan bahwa variabel kompensasi berpengaruh signifikan terhadap kinerja dan kepuasan kerja dimana kompensasi lebih banyak terkait dengan faktor finansial. Sedangkan terkait dengan teori maslow dimana tunjangan kinerja tersebut digunakan untuk memenuhi kebutuhan terutama kebutuhan dasar, maka tunjangan kinerja dihitung dengan besaran finansial, maka dari itu yang digunakan adalah dimensi finansial. Dimensi finansial indikator sebagai operasionalisasi sebagai berikut: (a) Nilai remunerasi dibanding dengan instansi pemerintah lainnya; (b) Nilai remunerasi dibanding dengan kinerja yang diberikan; (c) Nilai remunerasi dibandingkan dengan senioritas dalam daftar pegawai; (d) Nilai remunerasi dibanding pengalaman yang dimiliki; (e) Nilai remunerasi dibanding *level (grade)* yang dimiliki; (f) Nilai remunerasi dibanding potensi yang dimiliki; (g) Nilai remunerasi dibanding kebutuhan yang harus dipenuhi

Kedua. Variabel Sistem Pengendalian Internal atau sering juga disebut sebagai internal cek disampaikan oleh COSO (1992) yang diadopsi oleh Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 terdiri dari 5 (lima) unsur dengan beberapa komponen yang digunakan penulis sebagai dimensi dan indikator yaitu: (1) Dimensi lingkungan pengendalian. Unsur yang digunakan sebagai indikator lingkungan pengendalian adalah (a) penegakan integritas dan nilai etika; (b) pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan; (c) pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat; (d) penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat; (e) perwujudan peran aparat pengawasan intern; (f) pemerintah yang efektif. (2) Dimensi Penilaian Resiko adalah identifikasi resiko dan analisa resiko. Dua unsur tersebut dijadikan sebagai indikator dalam penelitian ini; (3) Dimensi kegiatan pengendalian. Unsur dalam kegiatan pengendalian yang dijadikan indikator adalah: (a) reviu atas kinerja Instansi Pemerintah yang bersangkutan; (b) pengendalian atas pengelolaan sistem informasi; (c) pengendalian fisik atas aset; (d)

penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja; (e) pemisahan fungsi; (f) otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting; (g) pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian; (h) pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya; (i) dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting. (4) Dimensi Informasi dan komunikasi. Indikatornya adalah menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi dan mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus. (5) Dimensi Pemantauan sistem pengendalian internal. Indikatornya adalah melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya.

Ketiga. Variabel Kultur Organisasi yang disampaikan oleh Stephen P. Robbins (2006) adalah sistem makna bersama yang dianut oleh anggota-anggota yang membedakan organisasi itu dari organisasi lain. Penulis menggunakan dimensi dan indikator sebagai berikut: (1) Dimensi seleksi. Indikatornya sistem seleksi pegawai telah mengutamakan transparansi dan persyaratan / kriteria calon pegawai untuk mendapatkan calon pegawai yang berkompeten; (2) Dimensi Pelatihan dan sosialisasi. Indikator yang digunakan adalah sosialisasi mengenai *punishment* yang diperoleh jika melakukan *fraud* dan pelatihan dalam rangka peningkatan kompetensi pegawai; (3) Dimensi kepemimpinan. Indikatornya adalah kepemimpinan yang mendukung, kepemimpinan yang mengarahkan, kepemimpinan berorientasi pencapaian hasil dan kepemimpinan partisipatif.

Selain indikator yang diperoleh dari referensi Robbins (2006), maka ditambahkan 3 (tiga) dimensi dan indikator lain yang diperoleh dari konsep BAPPENAS (2006) tentang *Good Governance* dalam pemerintahan yang berkaitan dengan peningkatan kultur organisasi yaitu: (1) Dimensi Transparansi (*Transparency*). Indikatornya adalah keterbukaan untuk akses informasi bagi pihak yang berkepentingan dan tersedianya informasi yang memadai agar dapat dimengerti dan dipantau oleh semua pihak; (2) Dimensi Akuntabilitas (*Accountability*). Indikatornya adalah kesesuaian kebijakan yang berada di K/L dengan peraturan perundangan yang ada; (3) Dimensi Supremasi Hukum (*Rule of Law*). Indikatornya adalah diterapkannya *punishment dan reward* yang sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku; (4) Variabel *Fraud*. *Fraud* tidak hanya diartikan sempit sebagai kecurangan. Ada banyak definisi tentang *fraud* salah satunya menurut pasal 378 KUHP tentang perbuatan curang adalah menguntungkan diri sendiri atau orang lain secara melawan hukum dengan memakai nama palsu atau martabat palsu, dengan tipu muslihat ataupun rangkaian kebohongan, menggerakkan orang lain untuk menyerahkan barang sesuatu kepadanya atau supaya memberi hutang maupun menghapus piutang.

Untuk dimensi dan operasionalisasi yang digunakan adalah sebagai berikut: (1) Dimensi Faktor penyebab *fraud* dengan indikator sebagai berikut: (a) *Pressure*; (b) Rasionalisasi; (c) Memperoleh pengetahuan dari melihat dan mendengar orang lain; (d) Adanya kesempatan karena menduduki sebuah jabatan tertentu. (2) Sedangkan bentuk *fraud* yang nanti digunakan untuk dianalisa dengan menggunakan analisa statistik deskriptif meliputi hal – hal sebagai berikut: (a) Pemalsuan Stempel / kuitansi; (b) Mengambil peralatan, persediaan dan barang-barang perlengkapan kantor; (c) Mengambil Sejumlah kecil uang kas; (d) Tidak mencatat transaksi dan mengantongi uangnya; (e) Pencatatan yang salah / tidak akurat; (e) Kekurangan barang yang diterima, kemahalan harga barang yang dibeli; (g) Penggantian mutu barang

Untuk pengukuran variabel tunjangan kinerja, sistem pengendalian internal, kultur organisasi dan tindakan *fraud* digunakan kuestioner dengan menggunakan metode pengukuran skala ordinal yaitu dengan pengukuran sikap dengan skala *likert*, dimana tidak

setuju atau tidak sesuai 1 2 3 4 5 sangat setuju atau sangat sesuai. Sedangkan untuk pengukuran bentuk – bentuk *fraud* yang dilakukan oleh pegawai negeri sipil digunakan skala nominal.

Sampel dipilih menggunakan teknik *stratified random sampling*. Menurut Sugiyono (2006), *stratified random sampling* adalah cara pengambilan sampel populasi yang mempunyai anggota / unsur yang tidak homogeny dan berstrata secara proporsional dari setiap elemen populasi yang dijadikan sampel dan pengambilan sampel dilakukan secara random. Berdasarkan perhitungan dengan *stratified random sampling* pada tabel 4.2 maka diperoleh jumlah sampel sebanyak 51 orang dengan proporsi eselon II sebanyak 1 (satu) orang, eselon III sebanyak 2 (dua) orang, eselon IV sebanyak 4 (empat) orang, PPK sebanyak 1 (satu) orang, Bendahara sebanyak 1 (satu) orang dan staf sebanyak 42 (empatpuluh dua) orang.

Penelitian ini menggunakan analisa SEM-PLS untuk pengujian validitas, reliabilitas dan analisa model. Menurut Sholihin dan Ratmono (2013) analisa SEM (*Structural Equation Modeling*) mempunyai keunggulan mampu menguji model penelitian yang kompleks secara simultan dan menganalisis variabel yang tidak dapat diukur secara langsung dan memperhitungkan kesalahan pengukuran. Sedangkan PLS menurut Wold dalam Ghazali (2005) merupakan metode analisis yang powerful oleh karena tidak didasarkan banyak asumsi. Adapun keunggulan PLS adalah : data tidak harus berdistribusi normal multivariate, dapat digunakan sampel kecil (<30), dapat digunakan untuk menganalisis konstruk yang dibentuk dari indikator reflektif maupun indikator formatif, mampu mengestimasi model yang besar dan kompleks dengan ratusan variabel laten dan ribuan indikator.

Dalam penelitian ini penulis menggunakan Warp PLS. Warp PLS adalah software yang menganalisa SEM nonlinier. Menurut Kock yang dikutip oleh Sholihin dan Ratmono (2013), beberapa teori dalam ilmu sosial dan berperilaku tidak hanya mengasumsikan hubungan linier antarvariabel, namun juga nonlinier.

Disesuaikan dengan model penelitian, maka analisa yang digunakan dalam penelitian ini adalah SEM-PLS dengan *Second-Order Construct* dimana terdapat dimensi diantara variabel dengan indikator. Sedangkan untuk metode pengukurannya dibagi menjadi 3 (tiga) bagian yaitu: (1) Pengukuran Reflektif: (a) Reliabilitas konsistensi internal: *Composite reliability* dan *cronbach alpha* lebih besar dari 0.70 (dalam penelitian eksploratis, 0.60 – 0.70 masih dapat diterima); (b) Validitas Konvergen : loading indikator lebih besar dari 0.70; (c) Validitas diskriminan : 1) akar kuadrat *Average Variance Extracted* (AVE) lebih besar daripada korelasi antarkonstruksi. 2) Loading indikator ke konstruk yang diukur lebih besar daripada loading ke konstruk lain (*cross-loadings* rendah); (2) Pengukuran Formatif: (a) Bobot indikator (*indicator weight*) harus signifikan secara statistik ($p < 0.05$); (b) Multikolinearitas : Variance Inflation Factor (VIF) lebih kecil dari 3,3. (3) Model Struktural: (a) Nilai koefisien determinasi (*R-squared*) 0.75; 0.50 dan 0.25 untuk setiap variabel laten endogen dalam model struktural dapat diinterpretasikan sebagai substansial, moderat dan lemah; (b) Relevansi prediktif (*predictive relevance*) : nilai *Q-Squared* lebih besardari nol mengindikasikan bahwa variabel laten eksogen mempunyai relevansi prediktif pada variabel laten endogen yang dipengaruhi; (c) Ukuran efek (*f-squared effect size* dari Cohen, 1998). *Effect size* dihitung sebagai nilai absolut kontribusi individual setiap variabel laten prediktor pada nilai *R-Squared* variable kriterion. *Effect size* dapat dikelompokkan menjadi 3 (tiga) kategori yaitu lemah (0.02), medium (0.15) dan besar (0.35)

Dalam penelitian ini, yang disebut sebagai variabel endogen adalah *Fraud*. Sedangkan untuk variabel eksogen adalah tunjangan kinerja, sistem pengendalian internal dan kultur organisasi. Variabel laten prediktor dan variabel laten kriteria digunakan dalam hipotesis jalur misal tunjangan kinerja ke *fraud* dimana tunjangan kinerja adalah variabel laten prediktor dan *fraud* adalah variabel laten kriteria. Selain itu kriteria pengukuran lainnya adalah model fit indices and *P values* yang menampilkan tiga indikator fit yaitu *average path coefficient* (APC), *Average R-Squared* (ARS) dan *Average Variance Inflation Factor* (AVIF) yang gunanya mengevaluasi apakah model fit sesuai atau didukung oleh data. Adapun persyaratannya adalah APC dan ARS < 0.05 atau berarti signifikan. AVIF sebagai indikator multikolinearitas < 5.

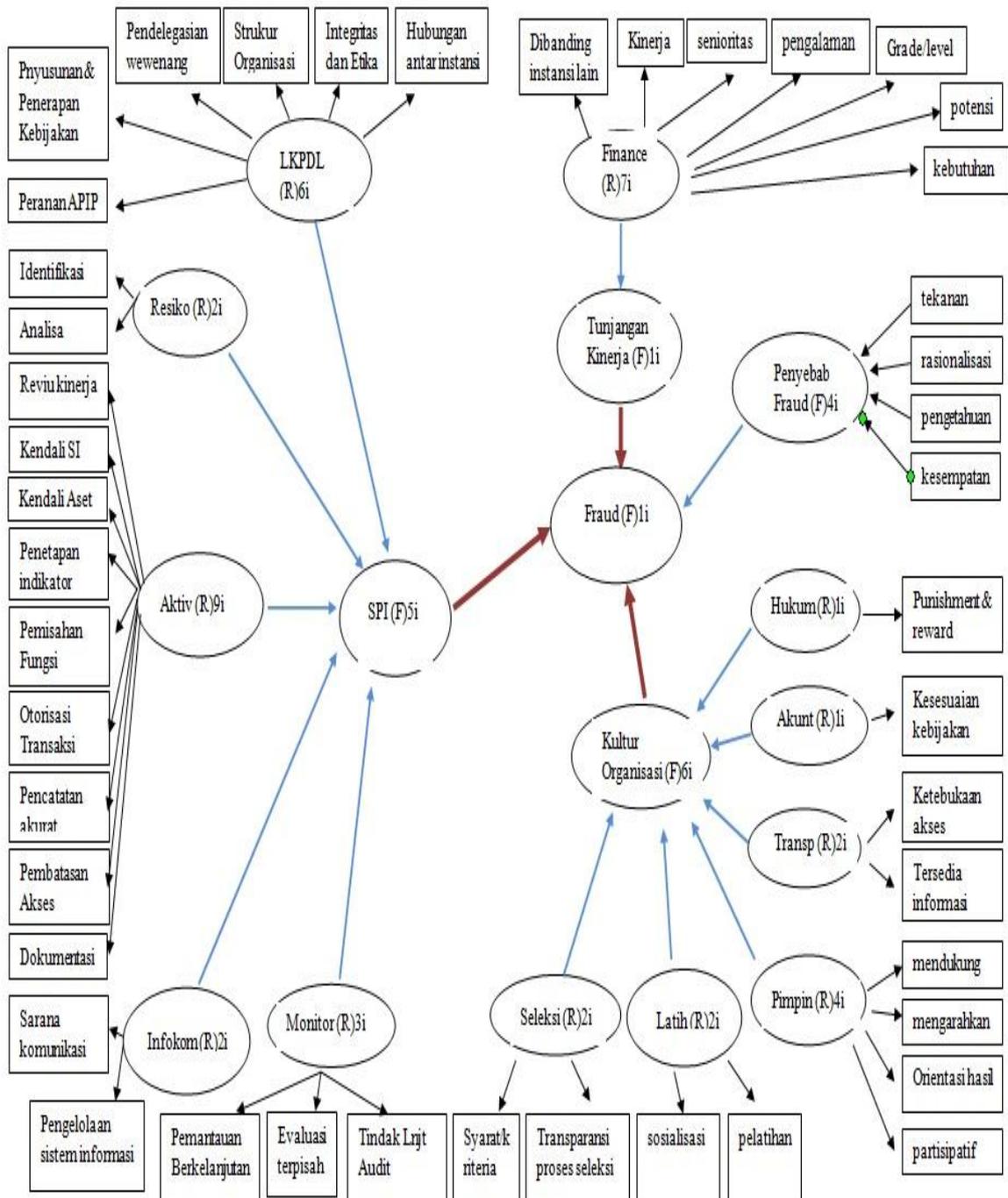
Pengujian Hipotesa dapat dilakukan dengan melihat nilai *path coefficient* dengan nilai *p-value*nya. Dari *path coefficient* dapat diketahui pengaruh variabel eksogen terhadap variabel endogen apakah berpengaruh positif atau negatif dan dari *p-value* dapat diketahui apakah nilainya signifikan atau tidak. Jika bernilai signifikan (< 0.05) maka hipotesis diterima. Jika sebaliknya maka hipotesis ditolak.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pada Gambar 2, penggambaran model konstruk penelitiannya pada level dimensi dan indikator. Dalam gambar 2. terlihat sebagai contoh *Finance* (R)⁷ⁱ mempunyai arti dimensi *finance* terdapat 7 (tujuh) indikator reflektif. Kemudian dilakukan *perform SEM analysis* yang akan menghasilkan data kombinasi *loadings* dan *cross-loadings*, data *indicator weights* serta nilai AVE untuk mengukur validitas. Sedangkan untuk mengukur reliabilitas maka akan menghasilkan data *Composite reliability* dan *Cronbach Alpha*. Pengolahan data dilakukan dalam hingga tiga kali untuk memperoleh *output* sesuai dengan syarat validitas dan reliabilitas.

Dari tiga kali pengolahan data maka terdapat tiga belas indikator yang dihapuskan pada tahap pertama karena tidak memenuhi persyaratan validitas dan reliabilitas yaitu yaitu nilai tunjangan kinerja dibanding dengan instansi lain (TK1), berdasarkan pengalaman (TK4), potensi (TK6), kebutuhan yang harus dipenuhi (TK7), struktur organisasi (SPI2), pendelegasian wewenang dan tanggung jawab (SPI3), pemisahan fungsi (SPI13), pencatatan akurat atas transaksi (SPI15), dokumentasi (SPI17), pengembangan sistem informasi (SPI19), evaluasi terpisah (SPI21), pelatihan peningkatan kompetensi (KO4) dan kepemimpinan partisipatif (KO8). indikator integritas dan etika (SPI1) dan pembatasan akses sumber daya (SPI16) dihapus pada tahap kedua.

Pada tahap ketiga indikator telah memenuhi syarat validitas dan reliabilitas dengan dimana nilai loading > 0.70, nilai p value < 0.05 dan VIF < 3.3. nilai *Composite reliability* dan *Cronbach Alpha* diatas 0.70. Hanya nilai *Cronbach Alpha* pada dimensi monitor dan resiko yang bernilai diatas 0.65 dan mendekati 0.70. Berdasarkan persyaratan di atas, hal tersebut masih dapat diterima.



Gambar 2. Variabel, Dimensi dan Indikator Konstruk *Second-Order*

Setelah itu dilakukan pengukuran untuk inner model, maka kita harus menggambarkan konstruk modelnya dengan melakukan laten variabel (Lv) score. Lv adalah bentuk dari dimensi. Dari hasil pengukuran di atas dapat diperoleh bahwa masing-masing Lv mempunyai nilai *p-value* < 0.05 dan VIF < 3.3 yang mana berarti bahwa nilainya signifikan dan tidak ada multikolinieritas.

Berdasarkan perhitungan-perhitungan di atas maka dapat diperoleh perhitungan model fit yang gunanya adalah untuk mengevaluasi apakah model fit sesuai atau didukung oleh data sebagai berikut:

Tabel 2. Analisa Model Fit

	Persyaratan	Hitung	Kesimpulan
<i>p-values average path coefficient (APC)</i>	< 0.05	< 0.001	Signifikan
<i>p-values Average R-Squared (ARS)</i>	< 0.05	0.044	Signifikan
<i>Average Variance Inflation Factor (AVIF)</i>	< 5	1.084	Tidak ada multikolinearitas

Berdasarkan Tabel 2 di atas maka dapat diambil kesimpulan bahwa model fit sesuai atau didukung oleh data. Terkait dengan hipotesa dengan hasil pengukuran di atas dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

H1: Terdapat hubungan negatif antara tunjangan kinerja dengan *fraud* PNS. *p-value* hitung < 0.01 lebih kecil dibanding *p-value* syarat yaitu < 0.05 berarti signifikan *path coefficient* 0.38 berarti mempunyai hubungan positif. Sedangkan hipotesa penulis hubungan antar variabel tunjangan kinerja dan *fraud* adalah negatif. *effect size for path coefficient* 0.181 yang berarti pengaruh variabel laten prediktor sangat lemah meskipun mempunyai nilai p yang signifikan. Dari hasil di atas dapat disimpulkan bahwa hipotesa ditolak

H2: Terdapat hubungan negatif antara sistem pengendalian internal dengan *fraud* PNS, *p-value* hitung = 0.07 lebih besar dibanding *p-value* syarat yaitu < 0.05 berarti tidak signifikan. *path coefficient* -0.22 berarti mempunyai hubungan negatif *effect size for path coefficient* 0.084 yang berarti pengaruh variabel laten prediktor sangat lemah. Dari hasil di atas dapat disimpulkan bahwa hipotesa ditolak.

H3: Terdapat hubungan negatif antara kultur organisasi dengan *fraud* PNS, *p-value* hitung = 0.02 lebih kecil dibanding *p-value* syarat yaitu < 0.05 berarti signifikan. *path coefficient* -0.32 berarti mempunyai hubungan negatif *effect size for path coefficient* 0.142 yang berarti pengaruh variabel laten prediktor medium. Dari hasil di atas dapat disimpulkan bahwa hipotesa diterima.

Nilai *R-squared* adalah 0.407. Hal ini berarti konstruk *fraud* mampu dijelaskan secara simultan oleh konstruk tunjangan kinerja, SPI dan kultur organisasi adalah sebesar 40.7%. Sisanya dijelaskan oleh indikator atau dimensi atau variabel lain yang tidak terdapat di penelitian ini. *Q-Squared* sebesar 0.413 yang berarti validitas prediktif dinyatakan layak karena bernilai lebih dari nol.

Hubungan antara tunjangan kinerja dengan *fraud* PNS

Pengukuran terhadap variabel tunjangan kinerja terhadap *fraud* juga menghasilkan nilai yang signifikan dan mempunyai hubungan positif yang artinya semakin besar tunjangan kinerja semakin besar pula nilai *fraud*. Hubungan yang bersifat positif ini bertolak belakang dengan hipotesa penulis yang menyatakan bahwa tunjangan kinerja memiliki hubungan negatif dengan *fraud* maka hipotesa penulis ditolak. Hal ini juga bertolak belakang dengan rekomendasi *World Bank* (1997) tentang strategi untuk

pemberantasan korupsi secara komprehensif salah satunya dengan membangun birokrasi yang berdasarkan ketentuan hukum dengan struktur penggajian dan juga metode yang diterapkan di Swedia dengan memberikan tunjangan kinerja yang besar sehingga dapat mengurangi tingkat korupsi.

Jika dikaitkan dengan hasil penelitian, penyebab hipotesa ditolak dikarenakan lebih dari separuh indikator dalam variabel tunjangan kinerja dihapuskan karena hasil pengukuran menyatakan tidak valid. Terdapat tiga indikator yaitu nilai tunjangan kinerja dibandingkan dengan kinerja, senioritas dan *level / grade* masih dipertahankan. Ketiga indikator ini mempunyai nilai yang signifikan (*p-value* <0.001). Hal ini dapat mengindikasikan bahwa ketiga indikator tersebut merupakan faktor penting dalam variabel tunjangan kinerja dimana responden menginginkan bahwa nilai tunjangan kinerja yang diberikan harus sesuai dengan kinerja dan berdasarkan atas senioritas dan *level / grade* mereka. Senioritas berarti terkait dengan lama bekerja sebagai Pegawai Negeri Sipil. Jika nilai tunjangan kinerja belum sebanding dengan kinerja, senioritas dan *level / grade* pegawai maka nilai *fraud* masih tetap akan meningkat.

Selain itu berdasarkan pengukuran statistik deskriptif dan pivot tabel menyebutkan bahwa *fraud* yang banyak dilakukan adalah pemalsuan stempel dengan pelaku sebagian besar adalah pegawai dengan masa kerja < 5 (lima) tahun dan separuh dari responden menyatakan melakukannya karena ada tekanan pihak tertentu. Jadi walaupun setiap PNS telah diberi tunjangan kinerja yang cukup besar, tetapi dalam pelaksanaan di lapangan bahwa ada pihak-pihak tertentu yang meminta mereka untuk melakukan *fraud* misalnya atasan maka mereka sulit untuk menolaknya, maka nilai *fraud* tetap akan meningkat. Berdasarkan analisa di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa indikator senioritas mempunyai kaitan yang penting dalam penurunan tingkat *fraud*. Sebaiknya tunjangan kinerja yang diberikan, besarnya mengkombinasikan antara tingkat kesenioritasan, kinerja dan *level / grade* yang selama ini hanya mengkombinasikan antara kinerja dan *level / grade*.

Hubungan antara sistem pengendalian internal dengan *fraud* PNS

Untuk variabel sistem pengendalian internal, hasil pengukuran menyatakan bahwa hipotesa ditolak karena nilai *p-value* tidak signifikan. Penyebab nilai yang tidak signifikan adalah ada beberapa indikator yang tidak valid. Ada beberapa indikator yang menurut rekomendasi *World Bank* (1997) merupakan unsur penting dalam penurunan tingkat korupsi dihapuskan karena berdasarkan hasil pengukuran tidak memenuhi syarat valid. Indikator tersebut adalah pemisahan fungsi dan pembatasan akses sumber daya. Kedua indikator tersebut menurut *World Bank* (1997) dapat menutup kemungkinan para pegawai melakukan tindakan korupsi dengan mengurangi otoritas penuh mereka.

Selain itu dengan ditolaknya hipotesa maka hal ini berarti tidak sesuai dengan rekomendasi dari *World Bank* (1997). Salah satu strategi pemberantasan korupsi adalah meningkatkan sistem pengawasan dan pengendalian internal. Hal ini dibuktikan pula dengan data statistik yang menyebutkan bahwa sebesar 38% responden menyatakan bahwa *fraud* dilakukan karena adanya kesempatan misalnya ketika yang bersangkutan menduduki jabatan tertentu sehingga ia mempunyai peluang yang lebih besar untuk melakukan *fraud* dan sebesar 42% menyatakan pelaksanaan sistem pengendalian internal belum sesuai dengan PP No. 60 tahun 2008.

Berdasarkan analisa tersebut di atas maka dapat ditarik kesimpulan bahwa sistem pengawasan dan pengendalian internal seperti Aparat Pengawasan Intern Pemerintah

(APIP), Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) dan Ombudsman belum bekerja secara efektif dapat memberikan peluang yang lebih banyak terjadinya *fraud* sehingga keberadaan sistem pengawasan dan pengendalian internal seperti ini tidak membawa pengaruh terhadap *fraud*

Hubungan antara kultur organisasi dengan *fraud* PNS

Berdasarkan hasil pengujian hipotesa diperoleh bahwa kultur organisasi merupakan variabel yang mempunyai hubungan signifikan dan bernilai negatif terhadap *fraud*, hal ini berarti hipotesa diterima. Dalam variabel ini hanya dua indikator yang dihapuskan karena bernilai tidak valid yaitu pelatihan peningkatan kompetensi (KO4) dan kepemimpinan partisipatif (KO8). Sedangkan indikator lainnya dalam dimensi seleksi, dimensi transparansi, dimensi akuntabilitas dan dimensi supremasi hukum mempunyai nilai yang valid dan dipertahankan.

Dalam dimensi pelatihan dan sosialisasi yang menjadi faktor penting adalah adanya sosialisasi tentang *punishment* jika melakukan *fraud* yang berarti sosialisasi tersebut perlu dilakukan secara terus menerus. Sedangkan untuk dimensi kepemimpinan, kepemimpinan yang diharapkan adalah kepemimpinan yang mendukung, mengarahkan dan berorientasi kepada hasil.

Variabel kultur organisasi merupakan faktor penting dalam penurunan nilai *fraud*. Pengaruhnya cukup besar dengan ditandai nilai *effect size* dalam skala medium. Berdasarkan data statistik deskriptif dapat diketahui sebagian besar responden menyatakan bahwa pemerintah telah melakukan sosialisasi *punishment* jika melakukan *fraud*, adanya transparansi informasi, adanya akuntabilitas yang merupakan salah satu cara dalam menurunkan *fraud*. Ini sesuai dengan penerapan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) dengan meningkatkan kultur organisasi menjadi lebih baik untuk meminimalkan korupsi yang diungkapkan oleh BAPPENAS (2006) dan Stephen P. Robbins (2006) dimana salah satunya diterapkannya transparansi, akuntabilitas, sosialisasi adanya *punishment* dan *reward*. Sedangkan nilai kepemimpinan yang dapat mensejahterakan bawahannya, membentuk jaringan komunikasi yang baik dan dapat mengorganisir organisasi yang dipimpinnya mendapatkan nilai yang seimbang antara pernyataan yang menyatakan hal tersebut telah dilaksanakan dan belum dilaksanakan. Untuk nilai penerapan *punishment* dan *reward* dan seleksi pegawai masih banyak responden yang menyatakan belum atau kurang sesuai dalam penerapannya.

Berdasarkan kombinasi analisa hasil pengukuran PLS dan statistik deskriptif dapat ditarik kesimpulan bahwa untuk menurunkan tingkat *fraud* dalam aspek kultur organisasi dapat dilakukan dengan melakukan sosialisasi *punishment* secara berkala dan terus menerus, meningkatkan nilai kepemimpinan yang mendukung, mengarahkan dan berorientasi terhadap hasil. Indikator Transparansi dan akuntabilitas merupakan hal yang perlu dipertahankan dalam pelaksanaannya. Sedangkan untuk indikator *punishment* dan *reward* perlu diterapkan sesuai dengan peraturan yang berlaku.

PENUTUP

Simpulan. Kesimpulan dari penelitian ini adalah: Pertama. Variabel tunjangan kinerja memiliki nilai signifikan tetapi mempunyai hubungan positif terhadap *fraud*. Hal tersebut dapat diartikan bahwa hipotesa ditolak dan tunjangan kinerja tidak mempunyai hubungan dengan *fraud*. **Kedua.** Variabel sistem pengendalian internal mempunyai nilai yang tidak

sinifikan terhadap *fraud*. Hal ini berarti sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap *fraud*. **Ketiga**. Variabel kultur organisasi mempunyai nilai signifikan dan mempunyai hubungan negatif terhadap *fraud*. Hal ini berarti kultur organisasi jika dikembangkan dan dilaksanakan dengan baik dapat menurunkan *fraud*. **Keempat**. Bentuk-bentuk *fraud* yang terjadi di lingkungan PNS sangat beragam yaitu pemalsuan kuitansi atau stempel, mengambil inventarisasi kantor, mengambil sejumlah kecil uang kas, tidak mencatat transaksi dan mengantongi uangnya, pencatatan yang salah / tidak akurat, manipulasi jumlah dan harga barang dan membeli barang tidak sesuai spesifikasi. *Fraud* yang paling banyak dilakukan adalah pemalsuan kuitansi atau stempel.

Saran

Saran penulis adalah sebagai berikut: **Pertama**. Pemerintah melakukan evaluasi dan pengkajian ulang rumusan besaran tunjangan kinerja. Nilai tunjangan kinerja disesuaikan dengan tingkat kinerja, level / *grade* dan senioritas (lama bekerja sebagai Pegawai Negeri Sipil). Selain itu ditinjau kembali kriteria atau persyaratan tertentu yang harus dipenuhi pegawai untuk memperoleh tunjangan kinerja tersebut. **Kedua**. Pemerintah juga melakukan evaluasi penerapan sistem pengendalian internal dan memperketat prosedur pelaksanaannya sehingga memperkecil peluang terjadinya *fraud*. **Ketiga**. Menerapkan kultur organisasi yang baik salah satunya dengan menerapkan *Good Governance*. faktor penting yang perlu ditingkatkan untuk meningkatkan kultur organisasi dalam mengurangi *fraud* yaitu melakukan sosialisasi *punishment* secara berkala dan terus menerus, meningkatkan nilai kepemimpinan yang mendukung, mengarahkan dan berorientasi terhadap hasil. Mempertahankan dan meningkatkan transparansi dan akuntabilitas juga diperlukan dalam pelaksanaannya. Untuk indikator *punishment* dan *reward* perlu diterapkan sesuai dengan peraturan yang berlaku. **Keempat**. Untuk selanjutnya dapat dilakukan penelitian tentang *fraud* telah menjadi budaya.

DAFTAR PUSTAKA

- Arifin, Noor. (2010) "Analisis Budaya Organisasional Terhadap Komitmen Kerja Karyawan Dalam Peningkatan Kinerja Organisasional Karyawan Pada Koperasi BMT di Kecamatan Jepara". *Jurnal ekonomi dan Pendidikan*, Vol. 8 No 2. hal 165-176
- Azra, Azyumardi. (2002) "Korupsi dalam Perspektif Good Governance", *Jurnal Kriminologi Indonesia*, Vol 2, No. 1, hal 31 – 36.
- Boedianto, Sugeng. (2012) "Remunerasi, sasaran kinerja dan peningkatan kinerja pegawai LAPAS kelas IIA anak Blitar", *Jurnal Ilmu Manajemen, REVITALISASI*, Vol 1, No.3, hal 234-245.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2011-2013) *IHPS I Tahun 2011 – IHPS I Tahun 2013*
- Badan Perencanaan Pembangunan Nasional. (2006) *Empat Belas Karakteristik Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik*.
- Hidayat, Noermayanti. (2010) "Pemodelan *Structural Equation Modeling* (SEM) Berbasis Varians Pada Derajat Kesehatan Di Propinsi Jawa Timur 2010". *Seminar Nasional Penelitian, Pendidikan dan Penerapan MIPA*, Yogyakarta, Juni 2010.
- Indriantoro, Nur. (1999) *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*. Yogyakarta: BPF

- Irianto, Gugus. (2009) "Integrity, Unethical Behavior, And Tendency Of Fraud", *Ekuitas. Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, Vol. 2, No.1, hal 16-35.
- Komisi Pemberantasan Korupsi. (2013) *Data Penanganan Korupsi Berdasarkan Instansi Tahun 2004-2013*. World Wide Web : <http://www.kpk.go.id>
- Komisi Pemberantasan Korupsi. (2013) *Data Jenis Perkara Korupsi Tahun 2004-2013*, World Wide Web : <http://www.kpk.go.id>
- Lembaga Administrasi Negara. (2007) *Strategi Penanganan Korupsi di Negara-Negara Asia Pasifik*.
- Mills, Alexandra. (2012) *Causes Of Corruption In Public Sektor Institutions And Its Impact On Development: Turning What We Know Into What We Do*.
- Nugroho, Agus Dwi. (2012) "Analisa pengaruh kompensasi dan pengembangan karier terhadap kepuasan kerja dengan mediasi motivasi kerja". *Jurnal bisnis dan ekonomi*, September 2012, Vol 19 No 2, hal 153-169.
- Peraturan Pemerintah. (2008) *Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.
- Peraturan Presiden. (2013) *Peraturan Presiden Nomor 90. 2013 tentang Daftar Tunjangan Kinerja Kementerian Perhubungan*
- Robbins, P. Stephen. (2006) *Perilaku Organisasi*. Klaten: PT. Intan Sejati.
- Sancoko, Bambang. (2010) "Remunerasi terhadap peningkatan pelayanan public di KPPN Pratama I". *Bisnis & Birokrasi Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*. Vol 5, No. 1. hal 43-51.
- Solihin, Mahfud. (2013) *Analisa SEM-PLS dengan WarpPLS 3.0*. Jakarta: Penerbit Andi Yogyakarta
- Sugiyono. (2006) *Statistik Untuk Penelitian*. Bandung: CV. Alfabeta.
- Theodorus, M. (2010) *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Jakarta: Salemba Empat.
- Yuki, A.Gary. (1981) *Leadership in Organization*. Enlewood Cliff, N.J: Prentice-Hall