

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR EKSTERNAL DAN INTERNAL YANG
BERPENGARUH TERHADAP KECURANGAN AKUNTANSI
(Studi Empiris Pada Rumah Sakit Umum Daerah di Provinsi Riau)**

Oleh :

Khairinnisa Karunia

Pembimbing : Emrinaldi dan Devi Safitri

Faculty of Economics and Business, Riau University, Pekanbaru, Indonesia

Email : khairinnisa_k2995@yahoo.co.id

Analysis Of External And Internal Factors Influencing To Accounting Fraud

ABSTRACT

This research aims to determine (1) how the influence of internal control to accounting fraud (2) how the influence of law enforcement to accounting fraud (3) how the influence of compliance of accounting rules to accounting fraud (4) how the influence of job satisfaction to accounting fraud. The population in this research is all local public hospital in Riau Province. The sample on this study are 6 local public hospitals in Riau Province. There are 48 respondents that used as a samples. The technique of data gathering is by spreading the questionnaire provided to all finance and accounting staff at the local public hospitals in Riau Province. For analysis the hypothesis of these variable is using SmartPLS program. The results in this study show that internal controls have an influence to accounting fraud, law enforcement have an influence to accounting fraud, and compliance of accounting rules have an influence to accounting fraud. But, job satisfaction does not have an influence to accounting fraud.

Keywords : Accounting fraud, Internal Control, Law Enforcement, Compliance of Accounting Rules, Job Satisfaction.

PENDAHULUAN

Kecurangan dapat terjadi pada sektor swasta maupun sektor publik (Usman, 2017). Kecurangan (*Fraud*) merupakan tindakan melawan hukum yang merugikan entitas atau organisasi dan menguntungkan pelakunya (Karyono, 2013). Faktor penyebab terjadinya kecurangan tidak terlepas dari konsep segitiga kecurangan yaitu tekanan, kesempatan (peluang),

dan rasionalisasi (Tuannakota, 2012). Dalam lingkup akuntansi, kecurangan diartikan sebagai penyimpangan dari prosedur akuntansi yang seharusnya diterapkan oleh suatu entitas yang menimbulkan kesalahan pada laporan keuangan yang disajikan dan penyalahgunaan aset di entitas tersebut (Rizky, 2017). Menurut ACFE (*Association of Certified Fraud Examiners*) dalam Rahmaidha (2016), bentuk kecurangan akuntansi

terdiri atas tiga kelompok besar, yaitu kecurangan laporan keuangan, penyalahgunaan aset, dan korupsi. Dewi (2014) menyatakan bahwa kecurangan akuntansi ditunjukkan oleh tingkat korupsi di suatu negara. Menurut Dr. Mochammad Jasin, Mantan Wakil Ketua Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) Indonesia masih berada pada tingkat ICOR (*Incremental Capital Output Ratio*) tertinggi di ASEAN sebesar 5 persen. Hal ini sebagai bentuk akibat dari banyaknya praktik mark up maupun korupsi. Menurut ICW (*Indonesian Corruption Watch*), korupsi kesehatan memang tercatat secara nasional sekitar 219 kasus dan merugikan negara sebesar Rp. 890, 1 Miliar. Provinsi Riau sendiri menempati urutan ke-18 secara nasional dengan korupsi kesehatan terbesar.

Salah satu kasus dugaan korupsi kesehatan yang terjadi di Provinsi Riau adalah kasus korupsi pengadaan alat kesehatan di RSUD Arifin Achmad Pekanbaru. Pagu anggaran pengadaan alat kesehatan di RSUD Arifin Achmad tahun anggaran 2012/2013 sebesar Rp. 5 Miliar. Namun, penyelidikan kepolisian menyatakan bahwa pengadaan alat kesehatan di RSUD Arifin Achmad tidak sesuai prosedur dengan menggunakan nama rekanan CV Prima Mustika Raya untuk pencairan dana pengadaan alat bedah sebesar Rp. 1,5 Miliar, sementara dalam prosesnya alat kesehatan dibeli langsung oleh dokter rumah sakit (<http://datariau.com/hukrim/Korupsi-Alat-Kesehatan-RSUD-Arifin-Achmad-Pekanbaru--Polisi-Akan-Tetapkan-Tersangka>). Data diatas membuktikan bahwa masih

banyaknya kasus kecurangan akuntansi yang terjadi. Faktor-faktor penyebab terjadinya kecurangan akuntansi telah diteliti oleh beberapa peneliti sebelumnya. Dalam penelitian ini dijelaskan bahwa faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kecurangan akuntansi terdiri dari faktor eksternal yaitu pengendalian internal dan penegekan hukum serta faktor internal yaitu ketaatan aturan akuntansi dan kepuasan kerja.

Pengendalian internal memegang peran yang sangat penting baik dalam instansi ataupun organisasi untuk meminimalisir terjadinya kecurangan (Fawzi, 2011). Pengendalian internal yang efektif akan menutup peluang terjadinya perilaku tidak etis serta kecenderungan untuk berlaku curang dalam akuntansi (Fawzi, 2011). Apabila pengendalian internal dalam instansi atau perusahaan telah efektif, maka dapat memberikan perlindungan bagi entitas terhadap kelemahan manusia serta untuk mengurangi kemungkinan kesalahan dan tindakan yang tidak sesuai dengan aturan (Zainal, 2013). Penegakan hukum merupakan proses dilakukannya upaya untuk tegaknya atau berfungsinya norma-norma hukum secara nyata sebagai pedoman perilaku dalam lalu lintas atau hubungan-hubungan hukum dalam kehidupan bermasyarakat dan bernegara (Usman, 2017). Apabila penegakan hukum di suatu instansi kurang efektif, maka akan membuka peluang bagi pegawai untuk melakukan pelanggaran hukum yang bisa saja mengarah pada perilaku menyimpang salah satunya dengan melakukan kecurangan akuntansi (Usman, 2017). Ketaatan pada aturan

akuntansi dipandang sebagai tingkat kesesuaian prosedur pengelolaan aset instansi dan organisasi, pelaksanaan pada prosedur akuntansi, dan juga penyajian laporan keuangan beserta dengan bukti pendukungnya (Ade, 2017). Suatu instansi atau organisasi baik itu swasta atau pemerintah akan melakukan tindakan kecurangan akuntansi apabila mereka tidak berpedoman pada aturan akuntansi yang berlaku (Bartenputra, 2016). Kepuasan kerja merupakan salah satu faktor yang penting untuk menentukan kinerja karyawan disuatu instansi atau perusahaan (Aprishella, 2014). Kepuasan kerja memiliki dampak pada perilaku yang dihasilkan karyawan dalam melakukan pekerjaannya (Aprishella, 2014). Seorang karyawan yang memiliki kepuasan kerja yang tinggi akan berperilaku positif terhadap pekerjaannya dan diharapkan karyawan tersebut jauh dari perilaku yang menyimpang (Aprishella, 2014).

Berdasarkan latar belakang dan permasalahan yang telah diuraikan diatas, maka permasalahan yang akan dibahas dalam penelitian dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut, “Apakah pengendalian internal, penegakan hukum, ketaatan aturan akuntansi dan kepuasan kerja berpengaruh secara langsung terhadap kecurangan akuntansi?” Sesuai dengan permasalahan yang telah dirumuskan diatas, maka tujuan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut : 1) Untuk mengetahui apakah Pengendalian Internal memiliki pengaruh terhadap Kecurangan Akuntansi. 2) Untuk menguji apakah Penegakan Hukum memiliki pengaruh terhadap Kecurangan Akuntansi. 3) Untuk

mengevaluasi apakah Ketaatan Aturan Akuntansi memiliki pengaruh terhadap Kecurangan Akuntansi. 4) Untuk menganalisis apakah Kepuasan Kerja memiliki pengaruh terhadap Kecurangan Akuntansi.

TINJAUAN KEPUSTAKAAN

Kecurangan Akuntansi

Kecurangan (Fraud) adalah penyimpangan dan perbuatan yang melanggar hukum yang dilakukan dengan sengaja untuk mencapai tujuan tertentu, misalnya menipu atau memberikan gambaran keliru kepada pihak-pihak lain yang dilakukan oleh pihak dalam maupun diluar organisasi. Kecurangan juga dirancang untuk mendapatkan keuntungan baik pribadi maupun kelompok yang memanfaatkan peluang-peluang secara tidak jujur, yang secara langsung maupun tidak langsung merugikan orang lain. (Karyono, Forensic Fraud : 4-5). SPAP (IAI : 2011) menjelaskan Kecurangan Akuntansi merupakan (1) salah saji yang timbul dari kecurangan dalam pelaporan keuangan yaitu penghilangan secara sengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui pemakai laporan keuangan (2) salah saji yang timbul dari perlakuan yang tidak semestinya terhadap aktiva (seringkali disebut dengan penyalahgunaan atau penggelapan) berkaitan dengan pencurian asset entitas sehingga laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Pengendalian Internal

Committee of Sponsoring Organization of The Tread way

Commission (COSO) dalam buku Karyono yang berjudul *Forensic Fraud* (2013:49-50) mendefinisikan pengendalian internal merupakan suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan komisaris suatu entitas, manajemen dan personil lain yang rancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai berkaitan dengan tujuan beberapa kategori yaitu efektivitas dan efisiensi kegiatan, keandalan pelaporan keuangan, dan ketaatan pada peraturan dan ketentuan yang berlaku. Menurut teori segitiga kecurangan, kecurangan akuntansi dapat terjadi karena adanya peluang untuk melakukan tindakan tersebut. Tuannakota (2012:110) menjelaskan bahwa terdapat dua komponen mengenai peluang, yaitu: Pertama, pengetahuan bahwa kedudukan yang mengandung kepercayaan dapat dilanggar tanpa konsekuensi, dimana pengetahuan ini diperoleh dari apa yang ia dengar atau lihat, misalnya dari pengalaman orang lain yang melakukan kecurangan tanpa ketahuan. Kedua, keahlian/keterampilan yang dibutuhkan untuk melakukan kecurangan itu, dimana biasanya keahlian yang dimiliki orang tersebut dan yang menyebabkan ia mendapatkan kedudukannya. Kedua komponen peluang tersebut terjadi karena kurang efektifnya pengendalian internal. Pengendalian internal berperan penting dalam suatu entitas atau instansi yaitu untuk mencegah dan mendeteksi tindak kecurangan serta mengawasi, mengarahkan dan melindungi sumber daya (Rizky, 2014). Pengendalian internal yang efektif, akan membantu melindungi aset, tersedia pelaporan keuangan dan

manajerial yang dapat dipercaya, meningkatkan kepatuhan terhadap ketentuan dan peraturan yang berlaku, serta mengurangi risiko terjadinya kerugian, penyimpangan dan pelanggaran (Yuniarta dkk, 2017).

Penegakan Hukum

Penegakan hukum merupakan kegiatan untuk melaksanakan dan menerapkan hukum serta melakukan tindakan hukum terhadap setiap pelanggaran atau penyimpangan hukum yang dilakukan oleh subjek hukum, baik melalui prosedur peradilan ataupun melalui prosedur atribase dan mekanisme penyelesaian sengketa lainnya (Pramudya, 2010:110). Menurut Usman (2017), penegakan hukum dilandasi oleh nilai etik, moral dan spiritual yang memberi keteguhan komitmen. Dengan demikian, penegakan hukum lebih dari sekedar untuk menegakkan kebenaran formal, tetapi juga ditujukan untuk mencari kebenaran materil yang diharapkan dapat mendekati kebenaran yang bersifat hakiki. Tanggung jawab penegak hukum dengan demikian bertumpu kepada sikap etis, moral dan spiritual (Usman, 2017). Kecurangan akuntansi sering kali diartikan sebagai tindak pidana atau perbuatan korupsi (Zulkarnain, 2013). Sesuai dengan jenis peraturan *otoritarian*, apabila gagal mematuhi hukum atau peraturan yang berlaku, maka akan diberi sanksi atau hukuman (Adinda, 2015). Tujuan diberikannya sanksi tersebut menurut Setiawan (2013) adalah untuk menakut-nakuti pelaku agar dikemudian hari tidak melakukan kejahatan kembali, dan untuk mendidik serta memperbaiki orang-orang yang melakukan

kejahatan agar menjadi orang-orang yang memiliki tabiat yang baik dan bermanfaat bagi masyarakat. Tujuan lainnya yaitu sebagai sarana perlindungan masyarakat, rehabilitasi dan resosialisasi, pemenuhan pandangan hukum adat, serta aspek psikologis untuk menghilangkan rasa bersalah bagi pelaku (Zulkarnain, 2013). Didalam suatu instansi apabila penegakan hukum kurang efektif, maka akan membuka peluang bagi pegawai untuk melakukan pelanggaran hukum yang bisa saja mengarah pada perilaku yang menyimpang.

Ketaatan Aturan Akuntansi

Ketaatan Aturan Akuntansi merupakan kepatuhan dalam menaati pedoman-pedoman yang digunakan untuk menyusun dan menyajikan Laporan Keuangan (Rahmaidha, 2016). Dinyatakan menaati aturan akuntansi jika instansi telah menerapkan persyaratan pengungkapan, menyajikan informasi yang bermanfaat bagi kepentingan publik, objektif, memenuhi syarat kehati-hatian, serta memenuhi konsep konsistensi penyajian (PSAK no. 1, IAI 2004 dalam Thoyyibatun 2012). Menurut Rahmawati (2012), standar akuntansi disusun untuk menjadi dasar penyusunan laporan keuangan. Standar akuntansi tersebut terdiri atas pedoman-pedoman yang digunakan untuk mengukur dan menyajikan laporan keuangan. Shintadevi (2015) menjelaskan bahwa kegagalan penyusunan laporan keuangan dan penyalahgunaan aset akibat dari ketidaktaatan pada aturan akuntansi akan menimbulkan kecurangan, dimana hal tersebut menyebabkan

ketidaksesuaian prosedur dan aturan sehingga aset dan laporan keuangan dapat dimanipulasi. Penggunaan aturan akuntansi oleh pegawai instansi dinilai dapat memenuhi kebutuhan untuk mempertahankan kualitas dirinya sebagai pertanggungjawaban atas pekerjaannya. Hal tersebut disebabkan karena melalui prosedur kerja dan pelaporan keuangan yang sesuai dengan aturan akuntansi, dapat menunjukkan bukti kepada pihak penilai kerja tentang mutu dan efisiensi kinerja para pegawai serta dapat memberikan jaminan dan mutu kontrol dari pimpinan (Yuniarta dkk, 2017). Ketaatan terhadap aturan akuntansi merupakan suatu kewajiban dalam instansi karena apabila laporan keuangan dibuat tidak sesuai atau tanpa mengikuti aturan akuntansi yang berlaku, maka akan menumbuhkan perilaku tidak etis dan memicu terjadinya kecurangan akuntansi.

Kepuasan Kerja

Kepuasan kerja merupakan sikap umum terhadap pekerjaan seseorang, yang menunjukkan perbedaan antara jumlah penghargaan yang diterima pekerja dan jumlah yang mereka yakini seharusnya mereka terima (Wibowo, 2011). Menurut Handoko (2011), kepuasan kerja adalah keadaan emosional yang menyenangkan atau tidak menyenangkan dengan mana para karyawan memandang pekerjaan mereka. M. Zainur Rozikin (2010:3) menyatakan bahwa kepuasan kebutuhan organisasi biasanya diasosiasikan dengan uang, sebab uang dapat memenuhi kebutuhan hidup seseorang. Kepuasan kerja juga terkait dengan

masalah lingkungan kerja yang dihadapi oleh karyawan terkait dengan masalah tugas yang diberikan dalam pekerjaan, kesesuaian kompensasi yang didapatkan ataupun rekan pekerjaan. Dalam hal ini, adanya kesediaan pihak atasan untuk mau mendengar, memahami dan mengakui pendapat atau prestasi para karyawan sangat berperan dalam menimbulkan rasa puas terhadap kerja (Sujana, dkk, 2017).

Kerangka Pemikiran dan Pengembangan Hipotesis Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Kecurangan Akuntansi

Kecurangan akuntansi dipengaruhi oleh ada atau tidaknya kesempatan atau peluang untuk melakukan hal tersebut. Peluang tersebut dapat dikurangi dengan menerapkan pengendalian internal yang baik. Pengendalian internal memegang peran yang sangat penting baik dalam instansi ataupun organisasi untuk meminimalisir terjadinya kecurangan (Fawzi, 2011). Pengendalian internal yang efektif, akan membantu melindungi aset, tersedia pelaporan keuangan dan manajerial yang dapat dipercaya, meningkatkan kepatuhan terhadap ketentuan yang berlaku, serta mengurangi risiko terjadinya kerugian, penyimpangan dan pelanggaran (Yuniarta, dkk, 2017).

H1 : Pengendalian Internal Berpengaruh Negatif terhadap Kecurangan Akuntansi

Pengaruh Penegakan Hukum Terhadap Kecurangan Akuntansi

Salah satu bentuk perbuatan melawan hukum adalah kecurangan akuntansi, yang juga seringkali disebut sebagai tindak pidana atau perbuatan korupsi (Zulkarnain, 2013).

Berdasarkan jenis peraturan *otoritarian*, apabila gagal mematuhi hukum atau peraturan yang berlaku, maka akan diberi sanksi atau hukuman (Adinda, 2015). Tujuan diberinya sanksi menurut Setiawan (2013) adalah untuk menakut-nakuti pelaku agar dikemudian hari tidak melakukan kejahatan kembali, dan untuk mendidik serta memperbaiki orang-orang yang melakukan kejahatan agar menjadi orang-orang yang memiliki tabiat yang baik dan bermanfaat bagi masyarakat. Sehingga apabila penegakan hukum disuatu instansi kurang efektif, maka akan membuka peluang bagi pegawai untuk melakukan pelanggaran hukum yang bisa saja mengarah pada perilaku menyimpang salah satunya dengan melakukan kecurangan akuntansi.

H2 : Penegakan Hukum Berpengaruh Negatif terhadap Kecurangan Akuntansi

Pengaruh Ketaatan Aturan Akuntansi Terhadap Kecurangan Akuntansi

Ketaatan aturan akuntansi dipandang sebagai tingkat kesesuaian prosedur pengelolaan aset instansi, pelaksanaan pada prosedur akuntansi dan penyajian laporan keuangan beserta dengan bukti pendukungnya (Ade, 2017). Kegagalan penyusunan laporan keuangan dan penyalahgunaan aset akibat dari ketidaktaatan pada aturan akuntansi akan menimbulkan kecurangan, dimana hal tersebut menyebabkan ketidaksesuaian prosedur dan aturan sehingga aset dan laporan keuangan dapat dimanipulasi (Shintadevi, 2015). Penggunaan aturan akuntansi oleh pegawai instansi juga dinilai dapat memenuhi kebutuhan untuk mempertahankan kualitas dirinya sebagai pertanggungjawaban atas

pekerjaannya (Yuniarta, dkk, 2017). Apabila laporan keuangan dibuat tidak sesuai atau tanpa mengikuti aturan akuntansi yang berlaku, maka akan menumbuhkan perilaku tidak etis dan memicu terjadinya kecurangan akuntansi

H3 : Ketaatan Aturan Akuntansi Berpengaruh Negatif terhadap Kecurangan Akuntansi

Pengaruh Kepuasan Kerja Terhadap Kecurangan Akuntansi

Adanya kesediaan pihak atasan untuk mau mendengar, memahami dan mengakui pendapat atau prestasi para karyawan sangat berperan dalam menimbulkan rasa puas terhadap pekerjaan (Sujana, dkk, 2017). Hal tersebut disebabkan karena kepuasan kerja dipengaruhi oleh faktor yang terkait langsung dengan pekerjaannya seperti prestasi kerja, kesempatan untuk mengembangkan diri, promosi, dan lain sebagainya serta adanya faktor tidak langsung yang berkaitan dengan pekerjaan, seperti kualitas pengawasan, penggajian, kondisi kerja, hubungan antar pekerja, dan lain-lain (Rahmaidha, 2016). Pegawai yang memiliki kepuasan kerja yang tinggi akan bersikap positif pada pekerjaannya, sedangkan pegawai yang memiliki ketidakpuasan dalam bekerja, maka akan bersikap negatif pada pekerjaannya (Rahmaidha, 2016). Ketika seseorang tidak memiliki kepuasan kerja maka ia akan cenderung melakukan tindakan penyimpangan seperti kecurangan akuntansi.

H4 : Kepuasan Kerja Berpengaruh Negatif terhadap Kecurangan Akuntansi

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Yang menjadi populasi dalam penelitian ini adalah Rumah Sakit Umum Daerah di Provinsi Riau. Adapun teknik pengambilan sampel pada penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode *Stratified Random Sampling*. Sehingga didapat 6 (enam) RSUD di Provinsi Riau yang menjadi sampel dengan jumlah seluruh responden adalah 48 responden.

Teknik pengumpulan data yang digunakan pada penelitian ini menggunakan data primer, sumber data yang penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli atau tidak melalui media perantara. Alat ukur yang digunakan untuk mengumpulkan data dalam penelitian ini adalah skala likert.

Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

Kecurangan Akuntansi (Y)

SPAP (IAI : 2011) menjelaskan Kecurangan Akuntansi merupakan (1) salah saji yang timbul dari kecurangan dalam pelaporan keuangan yaitu penghilangan secara sengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui pemakai laporan keuangan (2) salah saji yang timbul dari perlakuan yang tidak semestinya terhadap aktiva (seringkali disebut dengan penyalahgunaan atau penggelapan) berkaitan dengan pencurian asset entitas sehingga laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Pengendalian Internal (X1)

Committee of Sponsoring Organization of The Tread way Commission (COSO) dalam buku

Karyono yang berjudul *Forensic Fraud* (2013:49-50) mendefinisikan Pengendalian intern merupakan suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan komisaris suatu entitas, manajemen dan personil lain yang rancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai berkaitan dengan tujuan beberapa kategori yaitu efektivitas dan efisiensi kegiatan, keandalan pelaporan keuangan, dan ketaatan pada peraturan dan ketentuan yang berlaku.

Penegakan Hukum (X2)

Penegakan hukum merupakan kegiatan untuk melaksanakan dan menerapkan hukum serta melakukan tindakan hukum terhadap setiap pelanggaran atau penyimpangan hukum yang dilakukan oleh subjek hukum, baik melalui prosedur peradilan ataupun melalui prosedur atribase dan mekanisme penyelesaian sengketa lainnya (Pramudya, 2010:110).

Ketaatan Aturan Akuntansi (X3)

Ketaatan aturan akuntansi merupakan suatu kewajiban dalam organisasi untuk mematuhi segala ketentuan atau aturan akuntansi dalam melaksanakan pengelolaan keuangan dan pembuatan laporan keuangan agar tercipta transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan dan laporan keuangan yang dihasilkan efektif, handal serta akurat informasinya (Shintadevi, 2015).

Kepuasan Kerja (X4)

Kepuasan kerja adalah keadaan emosional yang menyenangkan atau tidak menyenangkan terhadap pekerjaannya, dimana kepuasan kerja

mencerminkan perasaan seseorang terhadap pekerjaannya (Dadang, 2013:15).

Metode Analisis Data

Merupakan kegiatan pengolahan data dengan cara melakukan tabulasi terhadap kuisioner dengan memberikan dan menjumlahkan bobot jawaban pada masing-masing pertanyaan untuk masing-masing variabel. Untuk menguji data dengan melakukan evaluasi *goodness-of-fit validity outer model*, yang terdiri dari pengukuran *convergent validity*, *discriminan validity* dan *composite reliability* dan evaluasi *goodness-of-fit inner model* yang terdiri dari *R-square* dan juga dengan melakukan uji hipotesis yaitu dengan menggunakan *SmartPLS*.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Hasil statistik deskriptif penelitian menghasilkan secara umum nilai minimum nya sebesar 14 dan nilai maksimum 50 dengan rata-rata 19,61 sampai dengan 39,97. Nilai standar deviasi dari variabel secara umum adalah 1,944 - 6,432.

Hasil Uji Validitas

Tabel 1.
Average Variance Extracted (AVE) dan Akar AVE

| | AVE | √AVE | Ket |
|------------|----------|----------|-------|
| KA | 0.554719 | 0.744795 | Valid |
| KAK | 0.603597 | 0.776915 | Valid |
| KK | 0.840482 | 0.916778 | Valid |
| PH | 0.563958 | 0.750971 | Valid |
| PI | 0.511923 | 0.715488 | Valid |

Sumber : *Data Olah*, 2018

Hasil perhitungan uji outer model yang telah dilakukan menunjukkan bahwa nilai *loading factor* masing-masing konstruk sudah terdapat nilai AVE diatas 0,50. Sehingga untuk masing-masing konstruk sudah memiliki *discriminant validity* yang baik.

Hasil Uji Reliabilitas

Tabel 2.
Composite Reliability

| | Composite Reliability | Ket |
|------------|-----------------------|----------|
| KA | 0,906660 | Reliabel |
| KAK | 0,936838 | Reliabel |
| KK | 0,980792 | Reliabel |
| PH | 0,863419 | Reliabel |
| PI | 0,860035 | Reliabel |

Sumber : Data Olahan, 2018

Berdasarkan tabel 2 diatas dapat disimpulkan bahwa semua variabel memenuhi kriteria reliabel. Hal ini ditunjukkan dengan nilai dari *Composite Reliability* diatas 0,60 sebagaimana nilai yang direkomendasikan.

R-Square

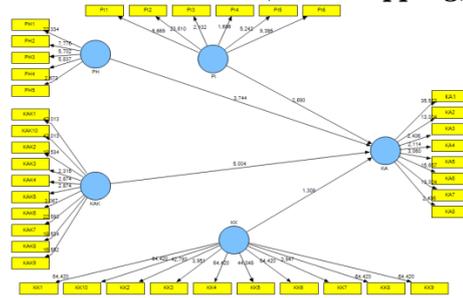
Tabel 3.
R-Square

| | R Square |
|-----------|----------|
| KA | 0,889310 |

Sumber : Data Olahan, 2018

Berdasarkan tabel 3 diatas, nilai *R-Square* untuk variabel kecurangan akuntansi adalah sebesar 0,889310. Hasil ini menunjukkan bahwa 88,9% variabel kecurangan akuntansi dapat dipengaruhi oleh pengendalian internal, penegakan hukum, ketaatan aturan akuntansi dan kepuasan kerja, sedangkan sisanya 11,1% dipengaruhi oleh variabel lainnya.

Gambar 1.
Model Struktural (Bootstrapping)



Sumber : Data Olahan, 2018

Tabel 4.
Hasil Pengujian Hipotesis

| | Original Sample (O) | T Statistics | T Tabel |
|---------------------|---------------------|--------------|---------|
| PI -> KA | -0,287073 | 2,690 | 2.016 |
| PH -> KA | -0,319948 | 3,744 | 2.016 |
| KAK -> KA | -0,504654 | 5,004 | 2.016 |
| KK -> KA | -0,096666 | 1,307 | 2.016 |

Sumber : Data Olahan, 2018

Hasil Pengujian Hipotesis

Uji hipotesis didalam penelitian ini adalah dengan menggunakan t-tabel. Batas untuk menerima atau menolak hipotesis yang diajukan adalah >1,96 untuk *two-tailed* hipotesis (*significant level* = 5%) dimana jika t-hitung > t-tabel maka Ha diterima dan H0 ditolak. Namun, jika t-hitung < t-tabel maka Ha ditolak dan H0 diterima. Kemudian untuk melihat arah pengaruh antar variabel laten dapat dilihat nilai koefisien lajur (*Path Coefficient*).

Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Kecurangan Akuntansi

Hipotesis H1 yang diajukan dalam penelitian ini adalah pengendalian internal mempunyai hubungan terhadap terjadinya kecurangan akuntansi. Hasil

pengujian hipotesis ini dapat dilihat dari tabel diatas dimana tabel tersebut menunjukkan bahwa hubungan variabel Pengendalian Internal (PI) dengan Kecurangan Akuntansi (KA) menunjukkan nilai koefisien jalur sebesar -0,2870 dengan nilai t sebesar 2,690. Nilai tersebut lebih besar dibandingkan dengan nilai t-tabel yaitu sebesar 2,016. Hasil ini berarti menunjukkan bahwa Pengendalian Internal (PI) memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap Kecurangan Akuntansi (KA) yang berarti sesuai dengan hipotesis pertama dimana Pengendalian Internal (PI) mempunyai hubungan negatif terhadap terjadinya Kecurangan Akuntansi (KA). Hal ini berarti **Hipotesis H1 diterima.**

Pengendalian internal berperan penting dalam suatu entitas atau instansi yaitu untuk mencegah dan mendeteksi tindak kecurangan serta mengawasi, mengarahkan dan melindungi sumber daya (Rizky, 2014). Pengendalian internal yang efektif, akan membantu melindungi aset, tersedia pelaporan keuangan dan manajerial yang dapat dipercaya, meningkatkan kepatuhan terhadap ketentuan dan peraturan yang berlaku, serta mengurangi risiko terjadinya kerugian, penyimpangan dan pelanggaran (Yuniarta dkk, 2017).

Pengaruh Penegakan Hukum terhadap Kecurangan Akuntansi

Hipotesis H2 yang diajukan dalam penelitian ini adalah penegakan hukum mempunyai hubungan terhadap terjadinya kecurangan akuntansi. Hasil pengujian hipotesis ini dapat dilihat dari tabel diatas dimana tabel

tersebut menunjukkan bahwa hubungan variabel Penegakan Hukum (PH) dengan Kecurangan Akuntansi (KA) menunjukkan nilai koefisien jalur sebesar -0,3199 dengan nilai t sebesar 3,744. Nilai tersebut lebih besar dibandingkan dengan nilai t-tabel yaitu sebesar 2,016. Hasil ini berarti menunjukkan bahwa Penegakan Hukum (PH) memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap Kecurangan Akuntansi (KA) yang berarti sesuai dengan hipotesis kedua dimana Penegakan Hukum (PH) mempunyai hubungan negatif terhadap terjadinya Kecurangan Akuntansi (KA). Hal ini berarti **Hipotesis H2 diterima.**

Sesuai dengan jenis peraturan *otoritarian*, apabila gagal mematuhi hukum atau peraturan yang berlaku, maka akan diberi sanksi atau hukuman (Adinda, 2015). Tujuan diberikannya sanksi tersebut menurut Setiawan (2013) adalah untuk menakut-nakuti pelaku agar dikemudian hari tidak melakukan kejahatan kembali, dan untuk mendidik serta memperbaiki orang-orang yang melakukan kejahatan agar menjadi orang-orang yang memiliki tabiat yang baik dan bermanfaat bagi masyarakat. Tujuan lainnya yaitu sebagai sarana perlindungan masyarakat, rehabilitasi dan resosialisasi, pemenuhan pandangan hukum adat, serta aspek psikologis untuk menghilangkan rasa bersalah bagi pelaku (Zulkarnain, 2013). Jadi dapat disimpulkan, apabila penegakan hukum disuatu instansi atau organisasi telah dijalankan dengan semestinya, maka akan menekan tindakan penyimpangan ataupun kecurangan akuntansi didalam instansi tersebut.

Pengaruh Ketaatan Aturan Akuntansi terhadap Kecurangan Akuntansi

Hipotesis H3 yang diajukan dalam penelitian ini adalah ketaatan aturan akuntansi mempunyai hubungan terhadap terjadinya kecurangan akuntansi. Hasil pengujian hipotesis ini dapat dilihat dari tabel diatas dimana tabel tersebut menunjukkan bahwa hubungan variabel Ketaatan Aturan Akuntansi (KAK) dengan Kecurangan Akuntansi (KA) menunjukkan nilai koefisien jalur sebesar -0,5046 dengan nilai t sebesar 5,004. Nilai tersebut lebih besar dibandingkan dengan nilai t-tabel yaitu sebesar 2,016. Hasil ini berarti menunjukkan bahwa Ketaatan Aturan Akuntansi (KAK) memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap Kecurangan Akuntansi (KA) yang berarti sesuai dengan hipotesis ketiga dimana Ketaatan Aturan Akuntansi (KAK) mempunyai hubungan negatif terhadap terjadinya Kecurangan Akuntansi (KA). Hal ini berarti **Hipotesis H3 diterima.**

Penggunaan aturan akuntansi oleh pegawai instansi dinilai dapat memenuhi kebutuhan untuk mempertahankan kualitas dirinya sebagai pertanggungjawaban atas pekerjaannya. Hal tersebut disebabkan karena melalui prosedur kerja dan pelaporan keuangan yang sesuai dengan aturan akuntansi, dapat menunjukkan bukti kepada pihak penilai kerja tentang mutu dan efisiensi kinerja para pegawai serta dapat memberikan jaminan dan mutu kontrol dari pimpinan (Yuniarta dkk, 2017). Ketaatan terhadap aturan akuntansi merupakan suatu kewajiban dalam instansi karena

apabila laporan keuangan dibuat tidak sesuai atau tanpa mengikuti aturan akuntansi yang berlaku, maka akan menumbuhkan perilaku tidak etis dan memicu terjadinya kecurangan akuntansi.

Pengaruh Kepuasan Kerja terhadap Kecurangan Akuntansi

Hipotesis H4 yang diajukan dalam penelitian ini adalah kepuasan kerja mempunyai hubungan terhadap terjadinya kecurangan akuntansi. Hasil pengujian hipotesis ini dapat dilihat dari tabel 17 dimana tabel tersebut menunjukkan bahwa hubungan variabel Kepuasan Kerja (KK) dengan Kecurangan Akuntansi (KA) menunjukkan nilai koefisien jalur sebesar -0,0966 dengan nilai t sebesar 1,307. Nilai tersebut lebih kecil dibandingkan dengan nilai t-tabel yaitu sebesar 2,016. Hasil ini berarti menunjukkan bahwa Kepuasan Kerja (KK) tidak memiliki hubungan terhadap Kecurangan Akuntansi (KA) yang berarti bahwa Kepuasan Kerja (KK) tidak mempengaruhi terjadinya Kecurangan Akuntansi (KA). Hal ini berarti **Hipotesis H4 ditolak.**

Kepuasan kerja tidak mempengaruhi kecurangan akuntansi karena kepuasan kerja memiliki tingkat yang berbeda-beda, sebab kepuasan bersifat individu dan sesuai dengan karakteristik yang berlaku pada diri masing-masing. Penyebab kepuasan kerja tidak mempengaruhi kecurangan akuntansi adalah karena sikap keserakahan (*greed*). Faisal (2013) menyatakan bahwa tindakan kecurangan akuntansi yang dilakukan dapat terjadi karena sikap keserakahan (*greed*) yang dimiliki oleh para pegawai. Keserakahan akan menuntun individu untuk

memenuhi kebutuhan melebihi apa yang dibutuhkan dan keserakahannya sendiri yang ingin hidup melebihi gaya hidup yang seharusnya, sehingga gaji yang semakin tinggi diberikan tidak akan menekan tingkat kecurangan akuntansi yang dilakukan (Heriningsih, dkk, 2016).

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

1. Hasil Pengujian Hipotesis H1

Hasil uji hipotesis H1 menunjukkan hubungan pengendalian internal dengan kecurangan akuntansi. Pengendalian internal berperan penting dalam suatu entitas atau instansi yaitu untuk mencegah dan mendeteksi tindak kecurangan serta mengawasi, mengarahkan dan melindungi sumber daya. Pengendalian internal yang efektif, akan membantu melindungi aset, tersedia pelaporan keuangan dan manajerial yang dapat dipercaya, meningkatkan kepatuhan terhadap ketentuan dan peraturan yang berlaku, serta mengurangi risiko terjadinya kerugian, penyimpangan dan pelanggaran.

2. Hasil Pengujian Hipotesis H2

Hasil uji hipotesis H2 menunjukkan hubungan penegakan hukum dengan kecurangan akuntansi. Penegakan hukum bertujuan untuk menakut-nakuti pelaku agar dikemudian hari tidak melakukan kejahatan kembali, dan untuk mendidik serta memperbaiki orang-orang yang melakukan kejahatan agar menjadi orang-orang yang memiliki tabiat yang baik dan bermanfaat bagi masyarakat serta

sebagai sarana perlindungan masyarakat, rehabilitasi dan resosialisasi, pemenuhan pandangan hukum adat, dan aspek psikologis untuk menghilangkan rasa bersalah bagi pelaku kejahatan.

3. Hasil Pengujian Hipotesis H3

Hasil uji hipotesis H3 menunjukkan hubungan ketaatan aturan akuntansi dengan kecurangan akuntansi. Kegagalan penyusunan laporan keuangan dan penyalahgunaan aset akibat dari ketidaktaatan pada aturan akuntansi akan menimbulkan kecurangan, dimana hal tersebut menyebabkan ketidaksesuaian prosedur dan aturan sehingga aset dan laporan keuangan dapat dimanipulasi serta dapat memenuhi kebutuhan untuk mempertahankan kualitas diri sebagai pertanggungjawaban atas pekerjaan, karena dapat menunjukkan bukti kepada pihak penilai kerja tentang mutu dan efisiensi kinerja para pegawai, juga memberikan jaminan dan mutu kontrol dari pimpinan.

4. Hasil Pengujian Hipotesis H4

Hasil uji hipotesis H4 menunjukkan tidak adanya hubungan kepuasan kerja dengan kecurangan akuntansi. Kepuasan kerja memiliki tingkat yang berbeda-beda dan bersifat individu sesuai dengan karakteristik yang berlaku pada diri masing-masing. Penyebab kepuasan kerja tidak mempengaruhi kecurangan akuntansi karena sikap keserakahan (*greed*). Keserakahan akan menuntun

individu untuk memenuhi kebutuhan melebihi apa yang dibutuhkan dan ingin hidup melebihi gaya hidup yang seharusnya.

Saran

1. Penggunaan selain metode survei seperti metode interview dapat digunakan untuk mendapatkan komunikasi dua arah dengan subyek dan mendapatkan kejujuran jawaban subyek.
2. Pada penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperluas area penelitian, tidak hanya pada staf akunting dan keuangan Rumah Sakit Umum Daerah di Provinsi Riau saja tetapi pada Rumah Sakit lain termasuk Rumah Sakit Swasta baik di Provinsi Riau maupun di Provinsi lain, sehingga lebih dapat digeneralisasikan.
3. Ketika membagi kuesioner kepada responden, sebaiknya peneliti memastikan bahwa responden mengerti maksud dari kuesioner yang akan diisi. Penelitian selanjutnya juga dapat menggunakan variabel lain yang diduga juga mempengaruhi kecurangan akuntansi.

DAFTAR PUSTAKA

Adelin, Vani. 2013. *“Pengaruh Pengendalian Internal, Ketaatan Aturan Akuntansi dan Perilaku Tidak Etis terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi”*. Jurnal. Universitas Negeri Padang, Sumatera Barat.

Dadang. 2013. *Budaya Kerja Organisasi Pemerintah*. Jakarta : Buku Seru.

Damayanti, Dionisa Nadya Sri. 2016. *“Pengaruh Pengendalian Internal dan Moralitas Individu terhadap Kecurangan Akuntansi”*. Skripsi. Universitas Negeri Yogyakarta, Yogyakarta.

Fawzi, Gufandi Hari. 2011. *“Pengendalian Internal, Persepsi Kesesuaian Kompensasi, Moralitas Manajemen terhadap Perilaku Tidak Etis dan Kecenderungan Kecurangan Akuntansi”*. Skripsi. Universitas Diponegoro, Semarang.

Ghozali, Imam. 2011. *Structural Equation Modeling Metode Alternatif dengan Partial Least Square (PLS) edisi 3*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.

Ghozali, Imam dan Hengky Latan. 2012. *Partial Least Square “Konsep, Metode dan Aplikasi” menggunakan program Warp PLS 2.0*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

Najahningrum, Anik Fatun. 2013. *“Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kecenderungan Kecurangan (Fraud) : Persepsi Pegawai Dinas Provinsi DIY”*. Skripsi. Universitas Negeri Semarang, Semarang.

- Putri, Ananda Aprishella Parasmitha Ayu. 2014. *“Pengaruh Keefektifan Pengendalian Internal dan Kepuasan Kerja terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi pada Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan Aset”*. Jurnal Nominal, Vol III No. 1, 2014.
- Radhiah, Tia. 2016. *“Pengaruh Efektifitas Pengendalian Internal, Kesesuaian Komposisi dan Moralitas Individu terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi”*. JOM Fekon, Vol III No. 1, Februari 2014.
- Shintadevi, Prekanida Farizqa. 2015. *“Pengaruh Keefektifan Pengendalian Internal, Ketaatan Aturan Akuntansi dan Kesesuaian Kompensasi terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi”*. Skripsi. Universitas Negeri Yogyakarta, Yogyakarta.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Penerbit ALFABETA
- Tuannakota. 2012. *Audit Forensik & Audit Investigatif*. Jakarta : Salemba Empat.
- Vona. 2015. *Fraud Risk Assesment Building A Fraud Audit Program*. New Jersey : Wiley & Sons Inc.
- Wibowo. 2011. *Manajemen Kinerja*. Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada.