PENGARUH KEEFEKTIFAN PENGENDALIAN INTERNAL, GAYA KEPEMIMPINAN DAN KETAATAN ATURAN AKUNTANSI TERHADAP KECENDERUNGAN KECURANGAN AKUNTANSI DENGAN PERILAKU TIDAK ETI SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING*
(Studi Empiris Pada OPD Kota Dumai)

Oleh :
Widia Astuti
Pembimbing : Emrinaldi Nur and Mudrika Alamsyah Hasan

Faculty of Economic and Business, Riau University, Pekanbaru, Indonesia
Email : widyaarifin94@yahoo.com

The Effect of the Effectiveness of Internal Control, the Leadership Style and the Compliance of Accounting Rules to the Tendency of Accounting Fraud with unthical behavior as Intervening variables (Empirical Study in Dumai City OPD)

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of the effectiveness of internal control, leadership style and compliance with accounting rules towards tendency of accounting fraud which is mediated by unethical behavior This study was conducted at 27 departments in Dumai with 67 respondents The data were analyzed by using PLS (Partial Least Square) analysis technique, while the method of determining the sample is by using purposive sampling method. The result shows that effectiveness of internal, leadership style, compliance with accounting rules control and unethical behavior have direct influence toward tendency of accounting fraud. The influence of effectiveness of internal control and leadership style was significantly affecting the unetichal behavior, Nonetheless, compliance with accounting rules variable do not have influence toward unethical behavior. The influence of effectiveness of internal, leadership style was significantly affecting the tendency of accounting fraud through unethical behavior. But, compliance with accounting rules does not have significantly affecting to tendency of accounting fraud through unethical behavior.

Keywords : tendency of accounting fraud, internal control effectiveness, leadership style, compliance with accounting rules, unethical behavior.

PENDAHULUAN

Saat ini kecurangan bukan hanya terjadi di pemerintah pusat saja namun sudah terjadi didaerah-daerah. Selain itu juga terjadi beberapa kasus didaerah yang memperlihatkan masih banyaknya kasus kecurangan yang terjadi. Fenomena kecenderungan kecurangan akuntansi yang terjadi

pada sektor publik yang berkaitan dengan OPD Kota Dumai, banyak terjadi permasalahan dengan moralitas aparat, gaya kepemimpinan dan ketaatan aturan akuntansi yang berdampak terjadinya kelalain, korupsi, manipulasi pencatatan, penghilangan dokumen dan *mark up*.

Korupsi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Kota Dumai Provinsi Riau tahun anggaran 2014/2015 merupakan salah satu kasus yang dilakukan pemerintah daerah. Berdasarkan hasil audit BPK Perwakilan Provinsi Riau terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kota Dumai tahun 2014 dan 2015, ditemukan potensi kerugian negara Rp. 10,6M.

Variabel pertama yang mempengaruhi adanya kecende-rungan kecurangan akuntansi yaitu keefektifan sistem pengendalian internal. Sistem pengendalian internal memegang peran penting dalam organisasi untuk meminimalisir terjadinya kecurangan. Sistem pengendalian internal yang efektif akan menutup peluang terjadinya perilaku yang tidak etis serta kecenderungan untuk berlaku curang dalam akuntansi (Kusumastuti, 2012).

Variabel kedua yaitu gaya kepemimpinan yang juga merupakan faktor yang mempengaruhi perilaku tidak etis dan terjadinya kecurangan akuntansi. Kepemimpinan adalah proses mempengaruhi orang lain untuk mendukung mencapai tujuan organisasi yang relevan (Ivancevich, 2006:194). Gaya kepemimpinan merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain atau bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi nya (Luthans, 2006:680).

Variabel ketiga yang menyebab-kan maraknya tindak kecurangan akuntansi di Indonesia adalah ketaatan aturan akuntansi. Menurut Rahmawati (2012) aturan akuntansi dibuat sedemikian rupa sebagai dasar dalam menyusun laporan keuangan. Dalam standar akuntansi terdapat aturan-aturan yang harus digunakan dalam pengukuran dan penyajian laporan keuangan yang berpedoman aturan-aturan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI).

KAJIAN PUSTAKA

Kecenderungan Kecurangan Akuntansi

Kecurangan akuntansi (*Fraud*) menurut Tunggal (2011:1) adalah kesengajaan atau salah pernyataan terhadap suatu kebenaran atau keadaan yang disembunyikan dari sebuah fakta material yang dapat mempengaruhi orang lain untuk melakukan perbuatan atau tindakan yang merugikannya, biasanya merupakan kesalahan namun dalam beberapa kasus (khususnya dilakukan secara sengaja) memungkinkan merupakan suatu kejahatan. *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)*, salah satu asosiasi di Amerika Serikat yang melakukan usaha pencegahan dan pemberantasan kecurangan akuntansi mengkategorikan kecurangan dalam tiga kelompok yaitu : kecurangan dalam laporan keuangan, penyalah-gunaan aset dan korupsi.

Perilaku Tidak Etis

Perilaku tidak etis merupakan sesuatu yang sulit untuk dimengerti,

yang jawabannya tergantung pada interaksi yang kompleks antara situasi serta karakteristik pribadi pelakunya (Buckley et al., Wilopo, 2006:4). Meski sulit dalam konteks akuntansi, dan hubungannya dengan pasar sering tidak jelas, namun memodelkan perilaku perlu dipertimbangkan guna memperbaiki kualitas keputusan serta mengurangi biaya yang berkaitan dengan informasi dan untuk memperbaiki tersedianya informasi yang tersedia bagi pasar (Hendriksen, dalam Wilopo, 2006).

Keefektifan Pengendalian Internal

Menurut PP No. 8 Tahun 2006 dalam Adelin (2013:6) pengendalian internal adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan keandalan penyajian laporan keuangan

Gaya Kepemimpinan

Kepemimpinan menurut Kartono (2006:10) merupakan kekuatan aspirasional, kekuatan semangat, dan kekuatan moral yang kreatif, yang mampu mempengaruhi para anggota untuk merubah sikap, sehingga mereka menjadi conform dengan keinginan pemimpin. Kepemimpinan merupakan proses mempengaruhi orang lain untuk mendukung pencapaian tujuan organisasi yang relevan (Ivancevich, 2006:194).

Ketaatan aturan akuntansi

Ketaatan aturan akuntansi dalam suatu instansi bertujuan sebagai berikut:

1. Sebagai prinsip dan metode yang dijadikan dasar untuk diterapkan dalam penyelenggaraan segala aktivitas akuntansi dan pelaporan keuangan yang berbasis kepada standar akuntansi keuangan dan peraturan perundang-undangan.
2. Sebagai acuan dalam menentukan perlakuan akuntansi atas segala jenis transaksi dan peristiwa ekonomi khususnya pada bidang keuangan yang terjadi dan untuk pelaporan keuangan (BUPK UNY, 2013)

Kerangka Pemikiran

Keefektifan Pengendalian Internal Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi Dengan Perilaku Tidak Etis Sebagai Variabel Mediasi

Salah satu unsur pengendalian Sistem pengendalian internal memegang peran penting dalam organisasi untuk meminimalisir terjadinya kecurangan. Sistem pengendalian internal yang efektif akan menutup peluang terjadinya kecenderungan untuk berlaku curang dalam akuntansi (Shintadevi, 2015).

Menurut Bestari (2016) perilaku tidak etis merupakan perilaku yang menurut keyakinan perseorangan dan norma-norma sosial dianggap benar atau salah. Perilaku tidak etis muncul karena aparat merasa tidak puas dan kecewa dengan hasil yang di dapat dari instansi serta lemahnya pengawasan pimpinan yang dapat membuka keleluasaan pegawai untuk melakukan tindakan yang dapat merugikan. Untuk meminimalisir tendensi kecurangan tersebut, Instansi dituntut untuk mampu mendorong terbentuknya perilaku etis pada pegawainya.

Fauwzi (2011) dan Shintadevi

(2015) menunjukkan bahwa keefektifan pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi dengan perilaku tidak etis sebagai variabel intervening.

Gaya Kepemimpinan Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi Dengan Perilaku Tidak Etis Sebagai Variabel Mediasi

Perilaku pemimpin sangat berpengaruh pada pola perilaku pegawainya. Pimpinan tidak hanya berbicara tentang etika, tetapi menunjukkan komitmen mereka terhadap etika tersebut. Manajemen merupakan kumpulan individu yang juga memiliki tahapan moral. Manajemen pada tahap ini mulai membentuk moralitas manajemennya dengan menaati peraturan yang dalam penelitian ini adalah gaya kepemimpinan sebelum akhirnya terbentuk kematangan moral manajemen yang tinggi pada tahap pasca-konvensional. Dengan adanya gaya kepemimpinan, manajemen diharapkan tidak melakukaan tindakan-tindakan yang tidak etis yang tidak sesuai dengan gaya kepemimpinan.

Untuk membentuk suatu lingkungan etis yang jauh dari tindakan *fraud* diperlukan figur pemimpin yang baik dan dapat memberikan contoh yang baik pula kepada para pegawainya. Dengan adanya gaya kepemimpinan yang kuat, manajemen diharapkan tidak melakukaan tindakan-tindakan yang tidak etis yang tidak sesuai dengan gaya kepemimpinan. Semakin etis gaya kepemimpinan dalam suatu organisasi, akan semakin rendah tingkat terjadinya *fraud* dalam organisasi tersebut.

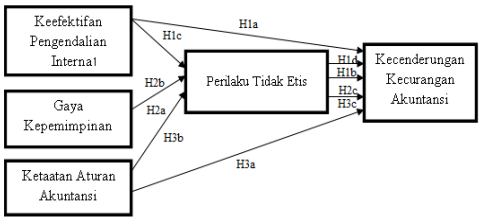
Ketaatan Aturan Akuntansi Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi Dengan Perilaku Tidak Etis Sebagai Variabel Mediasi

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 akuntabilitas pengelolaan keuangan dan laporan keuangan yang dihasilkan efektif, handal serta akurat informasinya. Adanya aturan akuntansi tersebut menghindari tindakan yang menyimpang yang dapat merugikan organisasi.

Ketaatan terhadap aturan akuntansi merupakan suatu kewajiban dalam organisasi karena apabila laporan keuangan yang dibuat tidak sesuai atau tanpa mengikuti aturan akuntansi yang berlaku maka keadaan tersebut dapat menumbuhkan perilaku tidak etis dan memicu terjadinya kecurangan akuntansi di mana hal tersebut akan menyulitkan auditor untuk menelusurinya. Menurut Alpinista (2013), pada dasarnya tidak ada organisasi yang terbebas dari *fraud* (kecurangan). hal ini karena permasalahan ini bermuara dari manusia, "*the man behind the gun*." Apapun aturan dan prosedur yang diciptakan, sangat dipengaruhi oleh manusia yang memegang kuasa untuk menjalankannya. Penelitian Kusumastuti (2012) menyatakan bahwa ketaatan aturan akuntansi berpengaruh terhadap perilaku tidak etis. Dengan menaati peraturan akuntansi, manajemen diharapkan tidak melakukaan tindakan-tindakan yang tidak etis yang tidak sesuai dengan aturan akuntansi.

Model Penelitian

Gambar 1
Model Penelitian



METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan penelitian kausal komparatif (*causal-comparative research*). Populasi dalam penelitian ini adalah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) yang ada di Kota Dumai. Berdasarkan data yang diperoleh dari Kantor Kepegawaian Daerah Kota Dumai jumlah OPD yang terdapat berjumlah 27 OPD yang terdiri dari Inspektorat, Badan, dan Dinas. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *Purposive sampling*

Variabel Dependen (Kecende-rungan Kecurangan Akuntansi (Y)) dengan indikator:

1. Manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukung-nya yang menjadi sumber data bagi penyajian laporan keuangan
2. Representasi yang salah dalam atau penghilangan dari laporan keuangan peristiwa, transaksi, atau informasi signifikan
3. Salah penerapan secara sengaja prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian, atau pengungkapan
4. Penyajian laporan keuangan yang salah akibat pencurian (penyalahgunaan/ penggelapan) terhadap aktiva yang membuat entitas membayar barang/ jasa yang tidak diterima
5. Penyajian laporan keuangan yang salah akibat perlakuan yang tidak semestinya terhadap aktiva dan disertai dengan catatan atau dokumen palsu dan dapat menyangkut satu atau lebih individu di antara manajemen, karyawan, atau pihak ketiga

Variabel Independen

1. Keefektifan Pengendalian Internal (X_1)

Berdasarkan indicator Wilopo (2006) dalam Arifah (2017). Indikator yang digunakan adalah: 1) Penerapan Wewenang dan Tanggung Jawab, 2) Pencatatan Transaksi, 3) pengen-dalian Fisik, informasi, 4) Sistem Akuntansi, dan 5) pemantauan dan Evaluasi.

2. Gaya Kepemimpinan (X_1)

Indikator Gaya Kepemimpinan (Trisnaningsih, 2007) adalah sebagai berikut

a. Hubungan antara atasan dan bawahan
b. Tingkat kepercayaan antara atasan dan bawahan
c. Adanya suasana kekeluargaan
d. Komunikasi
e. Hubungan antar anggota organisasi

3. Ketaatan Aturan Akuntansi (X_3)

Indikator Ketaatan Aturan Akuntansi (Thoyibatun, 2009) adalah sebagai berikut :

a. Persyaratan pengungkapan
b. Menyajikan informasi yang bermanfaat bagi kepentingan public
c. Objektif
d. Memenuhi syarat kehati-hatian
e. Memenuhi konsep konsistensi penyajian

Variabel *Intervening* (Perilaku Tidak Etis (Z))

Perilaku Tidak Etis diukur dengan 4 item pernyataan menggunakan instrumen yang mengacu pada peneliti Shintadevi (2015). Indikator yang digunakan adalah: 1) perilaku manajemen yang menyalahgunakan kedudukan (*abuse position*), 2) perilaku manajemen yang menyalahgunakan sumberdaya organisasi *(abuse resource*), 3) perilaku manajemen yang menyalahgunakan kekuasaan (*abuse power*), dan 4) perilaku manajemen yang tidak berbuat apa-apa *(no action*).

Teknik analisis data dilakukan dengan pendekatan *Structural Equation Model* (SEM) dengan menggunakan *software Partial Least Square* (PLS). PLS adalah model persamaan struktural (SEM) yang berbasis komponen atau varian (*variance*). Menurut Ghozali (2008) PLS merupakan pendekatan alternatif yang bergeser dari pendekatan SEM berbasis *covariance* menjadi berbasis varian. SEM yang berbasis kovarian umumnya menguji kausalitas/ teori, sedangkan PLS lebih bersifat *predictive model.*

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Obyek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) yaitu organisasi/lembaga pada pemerintah daerah yang bertanggungjawab kepada Gubernur/Wlaikota/Bupati dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan yang terdiri atas sekretaris daerah, dinas daerah, lembaga teknis daerah, satuan polisi pamong praja sesuai dengan kebutuhan daerah. Populasi dalam penelitian ini adalah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) yang ada di Kota Dumai. Berdasarkan data yang diperoleh dari Kantor Kepegawaian Daerah Kota Dumai jumlah OPD yang terdapat berjumlah 27 OPD yang terdiri dari Inspektorat, Badan, dan Dinas.

Deskripsi Variabel Penelitian

Tabel 1
Statistik Deskriptif Variabel

	N	Teoritis		Sesungguhnya		
		Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	SD
Y	67	5 – 25	15	5 – 18	8,79	2,94
X_1	67	7 – 35	21	24 – 35	31,90	2,81
X_2	67	5 – 25	15	16 – 25	21,72	2,25
X_3	67	5 – 25	15	10 – 25	20,27	3,13
Y	67	4 – 20	12	9 – 32	15,19	4,54

Sumber : *Data Olahan (2018)*

Hasil Pengujian Kualitas Data

Hasil Uji Validitas

Berdasarkan hasil perhitungan setiap konstruk (variabel) memiliki nilai AVE di atas 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa secara keseluruhan kontruk tersebut memiliki nilai validitas yang baik. Dan hubungan *discriminant validity* pada penelitian ini mempunyai hubungan yang sempurna karena memiliki koefisien korelasi 0,80.

Hasil Uji Reliabilitas

Hasil perhitungan semua kontruk memenuhi kriteria reliabel. Hal ini ditunjukkan dengan nilai *composite reliability* di atas 0,70, sebagaimana kriteria yang direkomendasikan.

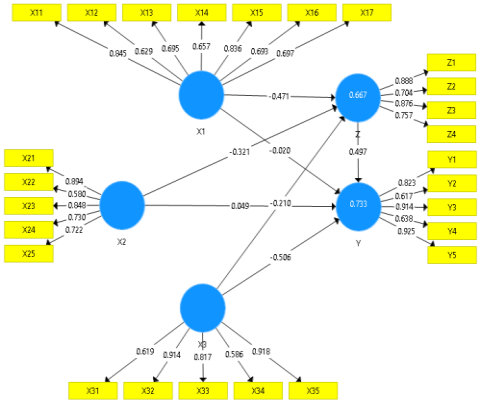
Analisis *Partial Least Square* (PLS)

Berikut tahap-tahap menggunakan pendekatan *Partial Least Square* (PLS) dengan menggunakan *software* SmartPLS:

Menilai *Outer Model* atau *Measurement Model*

Berikut ini dapat dilihat pada Gambar 2 korelasi setiap variabel, yaitu gambar yang menyatakan pengaruh antara keefektifan pengendalian internal, gaya kepemimpinan, ketaatan aturan akuntansi terhadap kecendrungan kecurangan akuntansi melalui prilaku tidak etis. Hasil *output* SmartPLS sebagai berikut:

Gambar 2.
Full Model Struktural *Partial Least Square* (PLS)



Sumber : *Data Olahan (2018)*

Hasil pengolahan dengan menggunakan SmartPLS dapat dilihat Gambar 2 dan dimana nilai *outer loading* dari indikator keefektifan pengendalian internal, gaya kepemimpinan, ketaatan aturan akuntansi, kecendrungan kecurangan akuntansi dan prilaku tidak etis tidak terdapat indikator yang berada dibawah 0,50 dan menunjukkan nilai *outer model* dan korelasi dengan variabel secara keseluruhan sudah memenuhi *convergen validity*. Ditunjukkan pada Gambar 1, dimana nilai t-statistik dari setiap indikator adalah lebih besar dari t tabel 1,670. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa variabel keefektifan pengendalian internal, gaya kepemimpinan, ketaatan aturan akuntansi, kecendrungan kecurangan akuntansi dan prilaku tidak etis telah memenuhi syarat dari kecukupan model (*discriminant validity*).

Menilai Model Struktural (*Inner Model*)

Model Struktural

$1 : Y = \gamma_1 X_1 + \gamma_2 X_2 + \gamma_3 X_3 + \gamma_4 Z + e$

$2 : Z = \gamma_1 X_1 + \gamma_2 X_2 + \gamma_3 X_3 + e$

X_1 = Keefektifan pengendalian internal
X_2 = Gaya Kepemimpinan
X_3 = Ketaatan aturan akuntansi
Y =Kecendrungan kecurangan akuntansi
Z = Prilaku tidak etis

Tabel 2
R Square

	R Square
Y	0.733
Z	0.667

Sumber : *Data Olahan (2018)*

Tabel di atas menunjukkan nilai *R square* untuk variabel kecenderungan kecurangan akuntasi (Y) sebesar 0,733, sedangkan untuk prilaku tidak etis (Z) sebesar 0,667. Hal ini menunjukkan bahwa 73,3 % variabel kecenderungan kecurangan akuntasi (Y) dipengaruhi oleh keefektifan pengendalian internal (X_1), gaya kepemimpinan (X_2), ketaatan aturan akuntansi (X_3), dan prilaku tidak etis (Z). Sedangkan 66,7 variabel prilaku tidak etis (Z) dipengaruhi oleh variabel keefektifan pengendalian internal (X_1), gaya kepemimpinan (X_2), dan ketaatan aturan akuntansi (X_3).

Pengujian Signifikansi dan Pengujian Hipotesis

Hasil *result for inner weight* dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 3
Result For Inner Weight

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (|O/STDEV|)
X1 -> Y	-0.255	-0.235	0.144	1.767
X1 -> Z	-0.471	-0.448	0.115	4.106
X2 -> Y	-0.221	-0.145	0.159	1.695
X2 -> Z	-0.321	-0.375	0.146	2.197
X3 -> Y	-0.610	-0.603	0.110	5.559
X3 -> Z	-0.210	-0.176	0.168	1.247
Z -> Y	0.497	0.457	0.152	3.262

Sumber : *Data Olahan (2018)*

Tabel 4
Specific Indirect Effects

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (|O/STDEV|)
X1 -> Z -> Y	-0.234	-0.213	0.103	2.274
X2 -> Z -> Y	-0.159	-0.165	0.071	2.242
X3 -> Z -> Y	-0.104	-0.080	0.086	1.218

Sumber : *Data Olahan (2018)*

Pada penelitian ini menggunakan t tabel. t tabel dapat dilihat statistik. Dalam pengujian hipotesis untuk regresi, derajat bebas (df) ditentukan dengan rumus: n – k -1. Dimana n: banyaknya data dan k: banyaknya variable bebas. Pengujian ini menggunakan satu arah menggunakan a = 5 % (0,05), dengan nilai df sebesar 1,670.

PEMBAHASAN

Tabel 5
Hasil Uji Hipotesis

H	Original Sampel	t hitung	t tabel	Ket.
1a	-0.255	1,767	1,670	Diterima
1b	0,497	3,262	1,670	Diterima
1c	-0.471	4,106	1,670	Diterima
1d	-0.234	2,274	1,670	Diterima
2a	-0.221	1,695	1,670	Diterima
2b	-0.321	2,197	1,670	Diterima
2c	-0.159	2,242	1,670	Diterima
3a	-0.610	5,559	1,670	Diterima
3b	-0.210	1,247	1,670	Ditolak
3c	-0.104	1,218	1,670	Ditolak

Sumber : *Data Olahan (2018)*

Berdasarkan Tabel di atas dapat dijelaskan masing-masing hipotesis sebagai berikut ini.

Hasil Pengujian Keefektifan Pengendalian Internal Berpengaruh terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (H1a).

Pada Tabel yang menunjukkan bahwa hubungan variabel keefektifan pengendalian internal dengan kecenderungan kecurangan akuntansi sebesar -0.255 dengan nilai t sebesar 1,767. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1,670. Hal ini berarti **Hipotesis 1a diterima.**

Berpengaruhnya keefektifan pengendalian internal terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi, hal ini diduga bahwa tujuan OPD di Kota Dumai telah berjalan sesuai perencanaan dengan pengendalian dan pengawasan, sehingga dengan adanya pengendalian dan pengawasan kecurangan akuntansi dapat dikurangi. Menurut Mulyadi (2002: 165) bahwasanya pengendalian intern adalah sistem pengendalian intern meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi. Dengan adanya pengen-dalian yang efektif, maka dapat dipastikan bahwa tingkat terjadinya kecurangan akuntansi dapat dikurangi.

Hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa kecenderungan kecurangan akuntansi akan menurun seiring dengan semakin efektifnya pengendalian internal. Dengan demikian, keefektifan pengendalian internal memberikan pengaruh yang signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi.

Hasil Pengujian Perilaku Tidak Etis Berpengaruh terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (H1b)

Pada Tabel 5 yang menunjukkan bahwa hubungan variabel perilaku tidak etis dengan kecenderungan kecurangan akuntansi sebesar 0,497 dengan nilai t sebesar 3,262. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1,670.. Hal ini berarti **Hipotesis 1b diterima.**

Berpengaruhnya perilaku tidak etis terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi pada OPD Kota Dumai, diduga masih ada aparat yang memiliki tindakan menyimpang yang melanggar aturan dan nilai-nilai yang berlaku, sehingga dapat meningkatkan kecenderungan kecurangan akuntansi. Berbagai kajian dan penyampaian fakta, seperti oleh Green and Calderon (1999), Reinstein (1998) dan COSO (2002) menunjukkan bahwa perilaku tidak etis dalam bentuk pennyalahgunaan wewenang dan kekuasaan, kedudukan, dan sumber daya mendorong individu untuk melakukan kecurangan.

Dalam teori *fraud triangle* perilaku tidak etis diproksikan ke dalam rasionalisasi. Rasionalisasi merupakan pemikiran yang menjustifikasi tindakannya sebagai suatu pelaku yang wajar. Perilaku tidak etis dalam organisasi disebabkan sikap dan tanggungjawab moral manajemen dalam suatu organisasi. Semakin meningkatnya perilaku atau tindakan menyimpang yang dilakukan oleh pegawai dalam suatu instansi maka kecenderungan kecurangan akuntansi juga akan semakin meningkat. Pernyataan Dallas (2002) dalam Thoyibatun (2009) yang melakukan studi empiris terhadap Enron, menunjukkan bukti bahwa perilaku yang berfokus pada uang sebagai tujuan akhir akan mengabaikan faktor nilai dan berakibat mengahalalkan segala cara. Sependapat dengan hal tersebut, CIMA (2002) dalam Wilopo (2006) berpendapat bahwa perusahaan dengan standar etika yang rendah memiliki resiko kecurangan akuntansi yang tinggi.

Hasil Pengujian Keefektifan Pengendalian Internal Berpengaruh terhadap Perilaku Tidak Etis (H1c)

Pada Tabel 5 yang menunjuk-kan bahwa hubungan variabel keefektifan pengendalian internal dengan perilaku tidak etis sebesar -0.471 dengan nilai t sebesar 4.106. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1,670. Hal ini berarti **Hipotesis 1c diterima.**

Berpengaruhnya keefektivan pengendalian internal terhadap perilaku tidak etis diduga bahwa sistem pengendalian internal yang ada di OPD Kota Dumai telah efektif dilaksanakan, hal tersebut menyebabkan menurunnya perilaku tidak etis aparat. Ini sesuai dengan pernyataan (Shintadevi, 2015) bahwa sistem pengendalian internal yang lemah dapat memberikan kesempatan untuk melakukan perilaku tidak etis sehingga terjadi kecenderungan kecurangan akuntansi yang dapat merugikan suatu entitas) Dengan adanya sistem pengendalian internal maka perilaku tidak etis akan berkurang. Jika keefektifan sistem pengendalian internal tinggi maka perilaku tidak etis akan menurun.

Hasil Pengujian Keefektifan Pengendalian Internal Berpengaruh terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi dengan Perilaku Tidak Etis Sebagai Pemediasi (H1d)

Hasil pengolahan data mediasi pada Tabel 5 menunjukkan bahwa

variabel perilaku tidak etis terhadap gaya kepemimpinan dengan kecenderungan kecurangan akuntansi berpengaruh yang ditunjukkan dengan nilai koefisien jalur sebesar -0.234 dan nilai t sebesar 2.274. Nilai tersebut lebih besar dari tabel 1,670. hal ini berarti **Hipotesis 1d diterima**.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa keefektivan pengendalian internal mempunyai pengaruh tidak langsung terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi melalui perilaku tidak etis diduga sistem pengendalian internal yang ada di OPD Kota Dumai sudah tinggi sehingga dapat mengurangi perilaku tidak etis aparat, berkurangnya perilaku tidak etis aparat menyebabkan menurunnya kecenderungan kecurangan akuntansi. Ini sesuai dengan pernyataan (Shintadevi, 2015) bahwa jika keefektifan sistem pengendalian internal tinggi kesempatan aparat untuk melakukan perilaku tidak etis akan menurun sehingga kecenderungan kecurangan akuntansi juga menurun.

Menurut Griffin dan Ebert dalam Bestari (2016) perilaku tidak etis merupakan perilaku yang menurut keyakinan perseorangan dan norma-norma sosial dianggap benar atau salah. Perilaku tidak etis muncul karena aparat merasa tidak puas dan kecewa dengan hasil yang di dapat dari instansi serta lemahnya pengawasan pimpinan yang dapat membuka keleluasaan pegawai untuk melakukan tindakan yang dapat merugikan. Untuk meminimalisir tendensi kecurangan tersebut, Instansi dituntut untuk mampu mendorong terbentuknya perilaku etis pada pegawainya.

Hasil Pengujian Gaya kepemimpinan Berpengaruh terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (H2a)

Pada Tabel 5 yang menunjukkan bahwa hubungan variabel gaya kepemimpinan dengan kecenderungan kecurangan akuntansi sebesar -0,111 dengan nilai t sebesar 1,695. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1,670. Hal ini berarti **Hipotesis 2a diterima.**

Berpengaruhnya gaya kepemimpinan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi di OPD Kota Dumai, diduga gaya kepemimpinan yang diterapkan sudah mampu mewujudkan lingkungan kerja yang kondusif, yang dapat meningkatkan semangat kerja aparatur dalam mencapai tujuan bersama sehingga dapat mempengaruhi kecenderungan kecurangan akuntansi.

Menurut Pramudita (2013), seorang pemimpin sangat perlu untuk memperhatikan gaya kepemimpinannya. Seorang pegawai akan cenderung untuk mengikuti peraturan organisasi ketika dipimpin oleh seseorang dengan gaya kepemimpinan yang tepat. Gaya kepemimpinan yang tepat adalah gaya kepemimpinan yang dapat memberikan motivasi kerja kepada bawahannya. Suatu tekanan (*pressure*) akan membuat pegawai cenderung melakukan tindak fraud, baik faktor keuangan dari individu maupun non keuangan yang berkaitan dengan faktor tekanan dari pekerjaan itu sendiri yaitu dari gaya kepemimpinan.

Hasil Pengujian Gaya Kepemimpinan Berpengaruh terhadap Perilaku Tidak Etis (H2b)

Pada Tabel 5 yang menunjukkan bahwa hubungan variabel gaya

kepemimpinan dengan perilaku tidak etis sebesar -0.321 dengan nilai t sebesar 2.197. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1,670. Hal ini berarti **Hipotesis 2b diterima.**

Berpengaruhnya gaya kepemimpinan terhadap perilaku tidak etis diduga gaya kepemimpinan yang diterapkan di OPD Kota Dumai sudah efektif sehingga dapat menurunkan perilaku tidak etis aparat. Kepemimpinan yang efektif dianggap sebagai kekuatan pendorong untuk meningkatkan kinerja aparat. Hal ini meningkatkan kepercayaan diri dan komitmen aparat dan mengurangi stres pekerjaan sehingga meningkatkan perilaku etis dari aparat. Huthalla (2013) menjelaskan tentang ketika seorang pemimpin sebuah organisasi memiliki sebuah etika dalam diri mereka sehingga menjadi lebih baik dalam melaksanakan pekerjaannya maka akan menghasilkan llingkungan yang kondusif untuk menghasilkan perilaku yang etis.

Hasil Pengujian Gaya Kepemimpinan Berpengaruh terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi dengan Perilaku Tidak Etis Sebagai Pemediasi (H2c).

Hasil pengolahan data mediasi pada Tabel 5 menunjukkan bahwa variabel perilaku tidak etis terhadap gaya kepemimpinan dengan kecenderungan kecurangan akuntansi berpengaruh yang ditunjukkan dengan nilai koefisien jalur sebesar -0,159 dan nilai t sebesar 2.242. Nilai tersebut lebih besar dari tabel 1,670. Hasil ini berarti bahwa perilaku tidak etis merupakan variabel intervening bagi hubungan antara ketaatan aturan akuntansi dan kecenderungan kecurangan akuntansi. hal ini berarti **Hipotesis 2c diterima**.

Berpengaruhnya gaya kepemimpinan secara tidak langsung terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi melalui perilaku tidak etis diduga gaya kepemimpinan yang diterapkan di OPD Dumai diduga disebabkan pemimpin telah mampu menciptakan lingkungan yang kondusif yang dapat mendorong individu melakukan tindakan sesuai dengan nilai-nilai organisasi sehingga hal tersebut dapat mengurangi kecenderungan kecurangan akuntansi.

Hasil Pengujian Ketaatan Aturan Akuntansi Berpengaruh terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (H3a).

Pada Tabel 5 yang menunjukkan bahwa hubungan variabel ketaatan aturan akuntansi berpengaruh terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi sebesar -0,610 dengan nilai t sebesar 5,559. Nilai tersebut lebih besar dari t tabel 1,670. Hal ini berarti **Hipotesis 3a diterima.**

Berpengaruhnya ketaatan aturan akuntansi terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi diduga aparat OPD Kota Dumai memiliki ketaatan yang tinggi pada aturan akuntansi, hal tersebut akan mengurangi kecenderungan kecurangan akuntansi. Hasil penelitian ini juga konsisten dengan teori yang dinyatakan Jensen and Meckling (1976) dalam Adelin (2013), dalam teori keagenan yang menyatakan bahwa taat terhadap aturan akuntansi dapat memperkecil perilaku curang, serta teori yang dinyatakan Wolk and Tearney (1997:93-95) dalam Adelin (2013) menjelaskan bahwa kegagalan penyusunan laporan keuangan yang disebabkan karena ketidak ketaatan pada aturan akuntansi, akan menimbulkan kecurangan perusahaan

yang tidak dapat dideteksi oleh para auditor.

Hasil Pengujian Ketaatan Aturan Akuntansi Berpengaruh terhadap Perilaku Tidak Etis (H3b).

Pada Tabel 5 yang menunjukkan bahwa hubungan variabel ketaatan akuntansi berpengaruh terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi sebesar -0,210 dengan nilai t sebesar 1,247. Nilai tersebut lebih kecil dari t tabel 1,670. Hal ini berarti **Hipotesis 3b ditolak.**

Tidak berpengaruhnya ketaatan aturan akuntansi terhadap perilaku tidak etis diduga di OPD Kota Dumai, ketaatan aparat pada aturan akuntansi masih belum mampu mempengaruhi perilaku tidak etis pegawai dalam melaksanakan pengelolaan keuangan dan pembuatan laporan keuangan. Hasil penelitian ini tidak membuktikan teori Jensen dan Meckling (1976) dalam Adelin (2013), dalam teori keagenan yang menyatakan taat terhadap aturan akuntansi dapat memperkecil perilaku curang. Jika pegawai instansi pemerintah dapat mentaati segala aturan akuntansi yang telah ada, maka segala perilaku menyimpang yang bisa dilakuakan oleh pegawai dapat dikendalikan dan diminimalisis. Hal ini didukung oleh penelitian Robert *et al.*, (2002) dalam Wilopo (2006) bahwa cara profesi diorganisis melalui antara lain kode etik, dan ketaatan atas aturan akuntansi, akan memberikan pengaruh serta mengendalikan perilaku manajemen.

Hasil Pengujian Ketaatan Aturan Akuntansi terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi dengan Perilaku Tidak Etis Sebagai Pemediasi (H3c)

Hasil pengolahan data mediasi pada Tabel 5 menunjukkan bahwa variabel perilaku tidak etis terhadap ketaatan aturan akuntansi dengan kecenderungan kecurangan akuntansi tidak berpengaruh yang ditunjukkan dengan nilai koefisien jalur sebesar -0,104 dan nilai t sebesar 1,218. hal ini berarti **Hipotesis 3c ditolak**.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa perilaku tidak etis tidak mampu memediasi pengaruh ketaatan akuntansi terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi di OPD Kota Dumai, hal ini diduga pelaksanaan aturan akuntansi sudah diterapkan sehingga aparat terhindar dari perilaku tidak etis, hal tersebut secara tidak langsung tidak dapat mempengaruhi kecenderungan kecurangan akuntansi.

Ketaatan terhadap aturan akuntansi merupakan suatu kewajiban dalam organisasi karena apabila laporan keuangan yang dibuat tidak sesuai atau tanpa mengikuti aturan akuntansi yang berlaku maka keadaan tersebut dapat menumbuhkan perilaku tidak etis dan memicu terjadinya kecurangan akuntansi di mana hal tersebut akan menyulitkan auditor untuk menelusurinya. Menurut Alpinista (2013), pada dasarnya tidak ada organisasi yang terbebas dari *fraud* (kecurangan). hal ini karena permasalahan ini bermuara dari manusia, "*the man behind the gun*." Apapun aturan dan prosedur yang diciptakan, sangat dipengaruhi oleh manusia yang memegang kuasa untuk menjalankannya.

SIMPULAN, KETERBATASAN, SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil analisis pada bab sebelumnya, maka dapat diambil

kesimpulan keefektivan pengendalian internal, gaya kepemimpinan, ketaatan aturan akuntansi dan perilaku tidak etis memiliki pengaruh terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi. keefektivan pengendalian internal, gaya kepemimpinan memiliki pengaruh terhadap perilaku tidak etis, Namun variabel ketaatan aturan akuntansi tidak memiliki pengaruh terhadap perilaku tidak etis. Pengaruh efektivitas pengendalian internal dan gaya kepemimpinan secara signifikan berpengaruh terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi melalui perilaku etis. Namun, ketaatan aturan akuntansi tidak berpengaruh terhadap kecurangan akuntansi melalui perilaku tidak etis.

Keterbatasan

1. Penelitian ini hanya terbatas pada 3 responden pada satu OPD.
2. Metode survei ini menggunakan kuesioner yaitu bahwa peneliti tidak dapat mengontrol jawaban responden, maka bisa saja terjadi pengisian kuesioner bukan oleh responden yang bersangkutan, sehingga persepsi responden belum tentu mencerminkan keadaan sebenarnya.
3. Penelitian ini menggunakan variabel intervening perilaku tidak etis, namun terbukti hanya mampu memediasi pengaruh keefektifan pengendalian internal dan gaya kepemimpinan, sehingga di duga masih ada variabel intervening lainnya yang dimungkinkan dapat mempengaruhi kecenderungan kecurangan akuntansi.

Saran

1. Jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini terlalu sedikit. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperbanyak jumlah sampel yang akan digunakan, sehingga akan mendapatkan hasil yang signifikan dan lebih mendekati kondisi yang sebenarnya.
2. Penelitian selanjutnya untuk menambah metode wawancara untuk mendapatkan informasi yang lebih akurat.
3. Bagi penelitian selanjutnya dapat mengembangkan penelitian ini dengan menambah variabel intervening lainnya yang dapat mempengaruhi kecenderungan kecurangan akuntansi.
4. Bagi intansi pemerintah, agar kedepannya lebih memperhatikan tindakan perilaku tidak etis aparat terutama pada sistem pengendalian internal, karena perilaku tidak etis aparat akan meningkatkan kecenderungan kecurangan akuntansi. Dan bagi pimpinan agar menerapkan gaya kepemimpinan yang mampu mengurangi perilaku tidak etis aparat**.**

DAFTAR PUSTAKA

Adelin, Vani. 2013. Pengaruh Pengendalian Internal, Ketaatan Aturan Akuntansi, Dan Perilaku Tidak Etis Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Studi Empiris Pada Bumn Di Kota Padang. *Jurnal UNP*: Padang.

Bestari, Delima Suma. 2016. Pengaruh Keefektifan Pengendalian Internal, Asimetri Informasi, dan Moralitas Individu Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi dengan Perilaku Tidak Etis Sebagai Variabel Intervening

(Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Riau). *JOM Fekon* Vol. 3 No. 1 (Februari) 2016

http://bpkp.go.id

Ivancevich *et al*. 2006. *Perilaku dan Manajemen Organisasi*. Jakarta :Erlangga.

Ikatan Akuntan Indonesia, 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Salemba Empat Jakarta: Irditkesad, Kutiyono.

Kartono, 2006. Pemimpin dan Kepemimpinan, PT. Raja grafindo Persada, Jakarta.

Kusumaastuti, N. R. 2012. Analisis Faktor-faktor yang Berpengaruh Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi Dengan Perilaku Tidak Etis Sebagai Variabel Intervening. Skripsi. Universitas Diponegoro.

Luthans, fred. 2006. *Perilaku Organisasi*. Diterjemahkan oleh Vivin andika yuwono dkk.Edisi pertama.Yogyakarta :Penerbit Andi

Rahmawati, Ardiana Peni. H. Idjang Soetikno. 2012. Analisis Pengaruh Faktor Internal dan Moralitas Manajemen Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Studi Pada Dinas Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Semarang). *Jurnal*: Semarang Universitas Diponegoro

Shinta Dewi, Prekanida Farizqa. 2015. Pengaruh Keefektifan Pengendalian Internal, Ketaatan Aturan Akuntansi, dan Kesesuaian Kompensasi terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi dengan Perilaku Tidak Etis Sebagai Variabel Intervening pada Universitas Negeri Yogyakarta. *Skripsi*. Universitas Negeri Yogyakarta.

Thoyibatun. 2009. *Analisis The Influence Of Internal Control Compliance And Compensation Sistem Against Unethical Behavior And Accounting Fraud Tendency (Studies at State University In East Java*. Palembang : Simposium Nasional Akuntansi XII

Tunggal. Amin Wijaya. 2011. Dasar-dasar audit Intern pedoman untuk auditor baru. Jakarta: Harvarindo.

Wilopo. 2006. Analisis Faktor-faktor yang berpengaruh terhadap Kecendrungan Kecurangan Akuntansi: Studi Pada Perusahaan Publik dan Badan Usaha Milik Negara di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi IX Padang*