# PENGARUH KEEFEKTIFAN PENGENDALIAN INTERNAL, PERILAKU TIDAK ETIS DAN KETAATAN ATURAN AKUNTANSI TERHADAP *FRAUD* MELALUI KEPUASAN KERJA ( STUDI EMPIRIS PADA ORGANISASI PERANGKAT DAERAH KABUPATEN KAMPAR )

**Noprial Valenra Maksyur, Taufeni Taufik dan Azwir Nasir**

Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi & Bisnis Universitas Riau

## ABSTRAK

*The purpose of this study was to examine the effect of internal control effectiveness, unethical behavior and compliance with accounting rules on fraud through job satisfaction in Kampar District Offices. This research was conducted on 31 regional device organizations in Kampar District. Respondents used in this study amounted to 93, data returned and can be processed as many as 88 respondents. The independent variables in this study are the effectiveness of internal control, unethical behavior and compliance with accounting rules. Dependent variable is fraud. Intervening variables are job satisfaction. Data collected from 88 respondents was further analyzed with the help of WarpPLS version 5.0 software. The results of the study prove that the effectiveness of internal control, unethical behavior and adherence to accounting rules affect fraud, as well as variable job satisfaction can mediate the relationship between variables of internal control effectiveness, unethical behavior, and compliance with accounting rules.*

***Kata kunci : Effectiveness of Internal Control, Unethical Behavior, Compliance with Accounting Rules, Job Satisfaction, FRAUD.***

## PENDAHULUAN

The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) atau Asosiasi Pemeriksa Kecurangan Bersertifikat, mengklasifikasikan *fraud* (kecurangan) dalam beberapa klasifikasi, dan dikenal dengan istilah "*Fraud Tree*" yaitu, Penyimpangan atas asset (*Asset Misappropriation*), Pernyataan palsu atau salah pernyataan (*Fraudulent Statement*), dan Korupsi (*Corruption*).

Menurut Arthur W. Holmes dan David C. Burns, tindak kecurangan (*fraud*) adalah suatu salah saji dari suatu fakta bersifat material yang diketahui tidak benar atau disajikan dengan mengabaikan prinsip-prinsip kebenaran, dengan maksud menipu terhadap pihak lain dan mengakibatkan pihak lain tersebut dirugikan. Korupsi merupakan kasus kecurangan yang sering ditemukan di sektor pemerintahan. Banyak para ahli yang mencoba merumuskan korupsi, yang jika dilihat dari struktrur bahasa dan cara penyampaiannya yang berbeda, tetapi pada hakekatnya mempunyai makna yang sama. Kartono (2003) memberi batasan korupsi sebagi tingkah laku individu yang menggunakan wewenang dan jabatan guna mengeduk keuntungan pribadi, merugikan kepentingan umum dan negara. Korupsi menurut Black‟s Law Dictionary, adalah perbuatan yang dilakukan dengan maksud untuk memberikan suatu keuntungan yang tidak resmi dengan hak-hak dari pihak lain secara salah menggunakan jabatannya atau karakternya untuk mendapatkan suatu keuntungan untuk dirinya sendiri atau orang lain, berlawanan dengan kewajibannya dan hak-hak dari pihak lain. Kusumastuti (2012) menyatakan bahwa tindakan yang lazim dilakukan dalam korupsi diantaranya adalah memanipulasi pencatatan, penghilangan dokumen, dan mark up yang merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.

Setiap tahun Transparency International (TI) meluncurkan Corruption Perception Index (CPI), sebuah indeks yang merupakan indikator gabungan yang mengukur tingkat persepsi korupsi dari negara-negara. Pada tahun 2017, indeks persepsi korupsi Indonesia sebesar 37 dan menempati urutan 90 dari 175 negara. Berdasarkan hasil survei, indeks persepsi korupsi tahun 2017 naik 2 poin, sementara peringkat Indonesia naik 7 peringkat dari sebelumnya (Transparency International Indonesia, 2017). Walaupun terjadi kenaikan skor dari tahun sebelumnya, tetapi secara regional Indonesia tidak banyak mengalami perubahan. Indonesia masih berada pada jajaran bawah apabila dibandingkan skor CPI-nya dengan negara-negara lain di Asia Tenggara.

Selain itu, Indonesian Corruption Watch (ICW) juga mengumumkan, dalam kurun waktu 6 bulan mulai 1 Januari hingga 30 Juni 2017, Indonesia Corupption Watch (ICW) mencatat ada 226 kasus korupsi. Kasus dengan jumlah tersangka 587 orang itu merugikan negara Rp 1,83 triliun dan nilai suap Rp 118,1 miliar. "Kinerja penyidikan aparat penegak hukum selama semester 1 2017 kami mencatat ada 266 jumlah kasus korupsi dengan jumlah tersangka 587 tersangka. Kerugian negara sekitar Rp 1,83 triliun dan nilai suap sebesar Rp 118,1 miliar," kata peneliti ICW, Wana Alamsyah, di Kantor ICW, Kalibata Timur, Rabu, (30/8/2017).Wana mengatakan 226 kasus korupsi tersebut ditangani 3 aparat penegak hukum yakni Kejaksaan, Kepolisian dan KPK.

Ada sebanyak 135 kasus ditangani Kejaksaan, 109 kasus kepolisian, dan 21 kasus ditangani KPK. ICW menemukan paling banyak kasus tersebut bermodus pungutan liar. Fenomena kecurangan akuntansi yang terjadi di jajaran pemerintah pusat Indonesia juga terjadi di daerah-daerah. Seperti hasil survei yang dilakukan oleh transparency.org, tindakan kecurangan akuntansi yang berujung korupsi di Indonesia sudah menjalar ke banyak lini lembaga pemerintahan. Di Provinsi Riau juga banyak terjadi kasus kecurangan akuntansi yang menyeret nama-nama pejabat dengan posisi tertinggi. Salah satunya adalah mantan Gubernur Riau yang ditetapkan menjadi tersangka kasus korupsi oleh KPK. Terdakwa Gubernur Riau nonaktif diduga telah merugikan Negara sebesar Rp 256,912 miliar terkait penerbitan izin kehutanan bermasalah bagi sembilan perusahaan Hutan Tanaman Industry (HTI) di Riau. Hal itu berdasarkan kesaksian auditor Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Nasrul Wathon pada siding tindak pidana korupsi (tipikor) izin kehutanan dengan terdakwa mantan Gubernur Riau di Pengadilan Negeri (PN) Pekanbaru. Auditor BPKP yang telah menjadi saksi ahli dalam 32 kasus kehutanan itu menambahkan, perhitungan kerugian negara dengan cara mengalikan volume yang ditebang dengan harga kubikasi kayu pada masa itu. Menurutnya, apabila hutan alam diambil tidak sesuai prosedur, maka termasuk dalam penghitungan kerugian negara (kompas.com, 2013)

Hal itu terbukti dengan masih banyaknya kasus kecurangan akuntansi yang terjadi di Kabupaten Kampar, Kejaksaan Tinggi (Kejati) Riau menahan Bendahara Dinas PU Cipta Karya Pemkab Kampar karena diduga terlibat korupsi Rp 1,4 miliar. Kasus ini bermula adanya rekening gendut milik tersangka berinisial Y. Aspidsus Kejati Riau Sugeng Ariyanto mengatakan dia sudah melakukan pemeriksaan terhadap Y. Setelah melakukan pemeriksaan, pihak kejaksaan langsung menahan Y. "Setelah lengkap seluruhnya, sore ini kita lakukan penahanan untuk 20 hari ke depan. Tersangka kita titipkan di Rutan Sialang Bungkuk, Pekanbaru," kata Sugeng. Sugeng menjelaskan kasus dugaan korupsi dana belanja rutin di Dinas PU Cipta Karya ini bermula dari adanya laporan rekening gendut milik tersangka Y. Laporan itu disampaikan PPATK, yang mencurigai adanya rekening Rp 3,5 miliar milik Y, yang statusnya hanya PNS golongan III. "Dari laporan tersebut, kita melakukan penyelidikan. Dari penyelidikan, kita tingkatkan penyidikan, dan akhirnya kita tetapkan tersangka," kata Sugeng (https://news.detik.com). Isu selanjutnya adalah dapat dilihat dari laporan BPK yang menyatakan bahwa BPK menemukan adanya kelemahan sistem pengendalian intern dalam penyusunan laporan keuangan, yaitu :

(1) Penyajian nilai investasi permanen – Penyertaan Modal Pemerintah Kabupaten Kampar pada PDAM Tirta Kampar, BMT dan DKUKM belum menggambarkan kondisi senyatanya; (2) Persiapan Pemerintah Kabupaten Kampar menuju penerapan Laporan Keuangan berbasis akrual belum memadai; (3) Penatausahaan investasi non permanen dalam bentuk hewan ternak pada Dinas Peternakan dan Kesehatan Hewan tidak sesuai dengan Pengelolaan Keuangan Daerah; (4) Pendapatan Pajak Hotel dan Pajak Restoran belum menggambarkan kondisi senyatanya; (5) Aset Lainnya yang disajikan dalam Neraca per 31 Desember 2014 sebesar tidak didukung dengan Dokumen yang Memadai; dan (6) Selisih Lebih Penyajian Nilai Aset Tetap per 1 Januari 2014 Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Kampar TA 2014 belum dapat dijelaskan. BPK juga menemukan adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam pengelolaan keuangan negara, yaitu: (1) Sisa Uang Persediaan Tahun Anggaran 2014 dan Potongan Pajak terlambat disetor ke Kas Daerah dan Kas Negara; (2) Terdapat kekurangan volume pekerjaan pada 7 (tujuh) paket pekerjaan pada Dinas Bina Marga dan Denda Keterlambatan; (3) Penerima Belanja Hibah TA 2014 belum menyampaikan Laporan Pertanggungjawaban penggunaan dana; dan (4) Terdapat kelebihan pembayaran atas Biaya Penginapan pada 3 (tiga) SKPD Kabupaten Kampar.

Data-data di atas membuktikan bahwa kasus kecurangan akuntansi masih banyak terjadi di sektor pemerintahan Indonesia, Provinsi Riau maupun Kabupaten Kampar. Sesuai dengan pernyataan Zulkarnain (2013) bahwa kecurangan akuntansi berkaitan dengan korupsi,Penyaahgunaan asset maupun Kecurangan laporan keuangan. Variabel pertama pada penelitian ini adalah keefektifan pengendalian internal. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) adalah sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh dilingkungan pemerintah pusat dan daerah. Dari pengertian diatas, dapat dijelaskan bahwa untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang akuntabel dan transparan, penyampaian laporan keuangan tepat waktu dan mengurangi penyimpangan dalam penggunaan anggaran belanja di lingkungan pemerintah pusat dan daerah, perlu adanya pengendalian intern dimana pimpinan dan pegawai tidak hanya bertindak sebagai pelaksana tetapi juga diharapkan mampu mengawasi pelaksanaan pengendalian intern tersebut secara berkelanjutan.Kepuasan kerja sering dijadikan ukuran tingkat kematangan suatu organisasi dalam kehidupan organisasi modern. Terpuaskannya berbagai keinginan dan kebutuhan karyawan sangat menentukan sikap dan perilaku mereka dalam bekerja. Nmai (2014) menyatakan dalam penelitiannya bahwa pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap kepuasan kerja.

Kepuasan kerja adalah kepuasan pegawai dengan pekerjaannya atau instansinya,antara apa yang diharapkan dengan apa yang diperoleh terhadap pekerjaannya/instansinya. Jika pegawai menerima lebih dari harapannya, tentu pegawai akan merasa puas, sebaliknya jika pegawai menerima kurang dari harapannya maka pegawai akan merasa tidak puas. Hal ini yang mendorong pegawai untuk melakukan kecurangan karena pegawai merasa tidak dihargai dan cenderung merasionalisasi tersebut untuk memenuhi apa yang menjadi harapannya (Prasetya 2015). Kepuasan kerja sering dijadikan ukuran tingkat kematangan suatu organisasi dalam kehidupan organisasi modern. Terpuaskannya berbagai keinginan dan kebutuhan karyawan sangat menentukan sikap dan perilaku mereka dalam bekerja. Nmai (2014) menyatakan dalam penelitiannya bahwa pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap kepuasan kerja.

Variabel kedua dalam penelitian ini perilaku tidak etis. Menurut Griffin (2015), perilaku tidak etis muncul karena karyawan merasa tidak puas dan kecewa dengan hasil yang di dapat dari perusahaan. Sedangkan Kholid (2016) menjelaskan bahwa perilaku tidak etis merupakan sesuatu yang sulit untuk dimengerti, yang jawabannya tergantung pada interaksi yang kompleks antara situasi serta karakteristik pribadi pelakunya. 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 (Kholid, 2016). Perilaku tidak etis dapat terjadi apabila pegawai pada suatu instansi pemerintahan merasakan hal yang tidak menyenangkan pada instansi pemerintahan, jika harapan dengan keinginan dan juga kebutuhan tidak sesuai maka pegawai cenderung melakukan kecurangan akuntansi.

Faktor lain yang mempengaruhi kecurangan akuntansi adalah ketaatan aturan akuntansi. PP RI No. 71 tahun 2010 menyebutkan bahwa standar akuntansi keuangan adalah aturan yang digunakan dalam kegiatan akuntansi, sedangkan ketaatan aturan akuntansi dipandang sebagai tingkat kesesuaian pelaksanaan prosedur akuntansi, penyajian laporan keuangan beserta semua bukti pendukungnya, dan prosedur pengelolaan aset organisasi, dengan aturan yang telah ditentukan dalam SAP. Ketaatan terhadap aturan akuntansi merupakan suatu kewajiban dalam organisasi karena apabila laporan keuangan yang dibuat tidak sesuai atau tanpa mengikuti aturan akuntansi yang memicu terjadinya kecurangan akuntansi.

Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan variabel kepuasan kerja dapat memediasi hubungan pengendalian internal, prilaku tidak etis dan ketaatan aturan akuntansi dengan kecurangan akuntansi adalah Penelitian yang dilakukan oleh Eka Prasetya A. yang berjudul ”Pengaruh Kompensasi Terhadap Fraud dengan Kepuasan Kerja Sebagai Variabel Intervening (Studi pada BMT di Wonosari)”. Hasil dari penelitian ini adalah kepuasan kerja memediasi hubungan kompensasi terhadap fraud. Persamaan penelitian ini adalah memakai variable keefektifan pengendalian internal dan kepuasan kerja sebagai variable intervening. Perbedaan penelitian adalah, penelitian ini menambahkan variable perilaku tidak etis dan ketaatan aturan akuntansi. Perbedaan yang lain adalah penelitian ini memilih Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Kampar sebagai objek penelitian, sedangkan penelitian Eka adalah BMT di Wonosari.

Pengendalian internal saat ini sangat perlu diterapkan untuk mencegah adanya kecurangan. Menurut Mulyadi (2002: 180), tujuan pengendalian internal ini bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai dalam keandalan informasi keuangan, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, efektifitas dan efisiensi operasi. Kecurangan akuntansi dapat terjadi karena adanya kesempatan. Selain itu terjadi karena adanya sikap membenarkan untuk melakukan kecurangan apabila pegawai merasakan tekan dalam bekerja. Dalam instansi pemerintahan sangat penting untuk menerapkan sistem pengendalian internal pemerintah yang baik. Dengan adanya sistem pengendalian internal pemerintah yang baik maka aset negara yang diperoleh dari dan masyarakat, berupa pajak dan non pajak akan dapat digunakan semaksimal mungkin untuk membangun sarana prasarana negara. Akan tetapi apabila pengendalian internal yang diterapkan buruk, maka akan terjadi kecurangan akuntansi yang akan merugikan semua pihak pengendalian internal berguna untuk meminimalisir terjadinya kecurangan. Jika didalam suatu instansi keefektifan pengendalian internalnya berjalan dengan baik maka akan menekan tingkat kecurangan yang terjadi dalam instansi tersebut serta akan tercipta situasi yang kondusif dalam suasana kerja. sehingga pegawai akan termotivasi untuk tidak melakukan kecurangan dan bekerja dengan baik.
H01: Keefektifan Pengendalian Internal Tidak Berpengaruh Terhadap Fraud
Ha1: Keefektifan Pengendalian Internal Berpengaruh Terhadap Fraud

Jika didalam suatu instansi keefektifan pengendalian internalnya berjalan dengan baik, maka akan menekan tingkat kecurangan yang terjadi dalam instansi tersebut serta akan tercipta situasi yang kondusif dalam suasana kerja. sehingga pegawai akan termotivasi untuk tidak melakukan kecurangan dan bekerja dengan baik.

Dengan adanya pengendalian internal yang efektif, berbagai masalah akan dapat diminimalisir dan akan tercipta kondisi kerja yang kondusif. Hal itu tentu diharapkan dapat meningkatkan semangat dan motivasi kerja semua personel yang pada akhirnya diharapkan dapat meningkatkan kepuasan kerja.

H04: Keefektifan Pengendalian Internal Tidak Berpengaruh Terhadap Fraud Melalui Kepuasan Kerja.

Ha4: Keefektifan Pengendalian Internal Berpengaruh Terhadap Fraud Melalui Kepuasan Kerja.

Salah satu faktor yang mempengaruhi fraud di sektor pemerintahan adalah perilaku tidak etis. Perilaku tidak etis sebagaimana diungkapkan oleh Tang dan Chiu (2003) dalam penelitiannya menjelaskan indikator dari perilaku yang menyimpang terdiri dari perilaku yang menyalahgunakan kedudukan/posisi (*abuse position*), perilaku yang menyalahgunakan kekuasaan (*abuse power*), dan perilaku yang menyalahgunakan sumber daya organisasi (*abuse resources*). Perilaku tidak etis merupakan kebiasaan yang menjadi peninggalan dari masa lalu, dalam hal ini kebiasaan melakukan fraud, merasa atau menganggap melakukan fraud merupakan hal yang etis dan didasari dengan perilaku tidak etis maka dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi perilaku tidak etis (menganggap fraud adalah hal benar), makan semakin tinggi pelaku fraud dalam organisasi tersebut. Prinsip perilaku tidak etis menunjukkan sikap dari pegawai dalam mengelola instansi, Jika perilaku yang ditunjukkan pegawai cenderung tidak etis maka kecurangan akuntansi akan semakin tinggi. Oleh karena itu, disusun hipotesis sebagai berikut. Perilaku tidak etis memberikan pengaruh yang positif terhadap kecurangan (fraud) di sektor pemerintahan. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa perilaku tidak etis dari birokrasi / manajemen akan memberikan pengaruh terhadap kecurangan pemerintahan. Semakin tinggi tingkat perilaku tidak etis birokrasi, semakin tinggi tingkat kecurangan pemerintahan.

H02 : Perilaku Tidak Etis Tidak Berpengaruh Terhadap Fraud.

Ha2 : Perilaku Tidak Etis Berpengaruh Terhadap Fraud.

Prilaku tidak etis dapat terjadi apabila pegawai pada suatu instansi pemerintahan merasakan hal yang tidak menyenangkan pada instansi pemerintahan, jika harapan dengan keinginan dan juga kebutuhan tidak sesuai maka pegawai cenderung melakukan kecurangan. Kepuasan kerja yang buruk dapat mendorong pegawai untuk melakukan prilaku yang tidak etis, jika pekerjaan yang di lakukannya tidak sesuai antara keinginan dan harapan pegawai tersebut, maka pegawai akan merasakan ketidak adilan antara hak dan kewajibannya, hal tersebut mendorong pegawai untuk melakukan kecurangan.

Hipotesis yang di ajukan :
H05: Prilaku Tidak Etis Tidak Berpengaruh Terhadap Fraud Melalui Kepuasan Kerja.
Ha5: Prilaku Tidak Etis Berpengaruh Terhadap Fraud Melalui Kepuasan Kerja.

Instansi yang menaati segala pedoman dalam mengukur dan menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku akan memperkecil celah pegawai dalam melakukan kecurangan. Sebaliknya, instansi yang tidak menaati standar akuntansi dalam mengukur dan menyajikan laporan keuangan, peluang melakukan kecurangan akan semakin tinggi. Oleh karena itu hipotesis yang di ajukan :
H03: Ketaatan aturan akuntansi tidak berpengaruh terhadap Fraud.
Ha3: Ketaatan aturan akuntansi berpengaruh terhadap Fraud.

Aturan akuntansi yang berlaku saat ini (PP 71 Tahun 2010) mengharuskan pegawai untuk menyajikan laporan keuangan yang berbeda pada aturan sebelumnya (PP 25 Tahun 2005), jika pegawai merasa tidak puas akan aturan yang berubah tersebut, maka pegawai akan melakukan kecurangan.
Hipotesis yang di ajukan:
H06: Ketaatan Aturan Akuntansi Tidak Berpengaruh Terhadap Fraud Melalui Kepuasan Kerja.
Ha6: Ketaatan Aturan Akuntansi Berpengaruh Terhadap Fraud Melalui Kepuasan Kerja.

## METODE PENELITIAN

Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Purposive Sampling*, yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu. Kriteria anggota populasi yang menjadi sampel adalah Aparatur Sipil Negara Kabupaten Kampar, yaitu pejabat eselon II, III, dan IV yang terlibat dalam penyusunan perencanaan strategis dan laporan kinerja instansi pemerintah di pemerintah daerah lingkup Kabupaten Kampar. Variabel dependen adalah variabel yang dipengaruhi atau menjadi akibat karena adanya variabel lain. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah Fraud. Fraud adalah tindakan yang dilakukan seseorang untuk mendapatkan keuntungan yang merugikan orang lain (Romney dan Paul, 2015:149). Pengukuran variabel ini menggunakan skala likert 1 sangat tidak setuju sampai 5 sangat setuju. Semakin tinggi nilai yang ditunjukkan maka semakin tinggi frekuensi fraud.

Pengukuran variabel ini memiliki 9 item pernyataan yang yang dikembangkan dari jenis-jenis kecurangan akuntansi menurut Association of Certified Fraud Examinations (ACFE) dalam Najahningrum (2013) dengan indikator sebagai berikut: (1) Kecurangan laporan keuangan, (2) Penyalahgunaan aset, dan (3) Korupsi. Keefektifan Pengendalian internal adalah proses yang dijalankan untuk menyediakan jaminan memadai bahwa tujuan-tujuan pengendalian telah dicapai (Romney dan Paul, 2015:226). Instrumen yang digunakan untuk mengukur keefektifan pengendalian internal terdiri dari 5 item pertanyaan yang dikembangkan dari PP nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dalam Najahningrum (2013). Respons dari responden diukur dengan skala likert 1-5 semakin rendah nilai yang ditunjukkan maka pengendalian internal semakin tidak efektif. Variabel ini diukur dengan indikator: (1) Lingkungan pengendalian, (2) Penilaian risiko, (3) Kegiatan pengendalian, (4) Informasi dan komunikasi, dan (5) Pemantauan pengendalian internal.

Perilaku tidak etis terdiri dari perilaku yang menyalahgunakan kedudukan/posisi (*abuse position*), perilaku yang menyalahgunakan kekuasaan (*abuse power*), perilaku yang menyalahgunakan sumber daya organisasi (*abuse resources*), serta perilaku yang tidak berbuat apa-apa (no action) (Tang et al. 2003 dalam Wilopo 2006). Pengukurannya menggunakan skala likert 1 (sangat tidak setuju) sampai 5 (sangat setuju). Variabel perilaku tidak etis di ukur dengan indikator yang dikembangkan oleh Wilopoo (2006) sebagai berikut: (1) Perilaku pegawai yang menyalahgunakan kedudukan (*abuse position*), (2) Perilaku pegawai yang menyalahgunakan sumber daya organisasi (*abuse resources*), (3) Perilaku pegawai yang menyalahgunakan kekuasaan (*abuse power*), (4) Perilaku pegawai yang tidak berbuat apa-apa (*no action*), dan (5) Perilaku pegawai yang mengabaikan peraturan (*abuse rule*). Ketaatan Aturan Akuntansi adalah kepatuhan dalam menaati pedoman-pedoman yang digunakan untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan. Jika laporan keuangan tidak disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku, maka akan memberikan kesempatan terjadinya kecurangan akuntansi yang akan merugikan pihak pengguna laporan keuangan. Ketaatan Aturan Akuntansi diukur dengan pertanyaan yang berjumlah dua puluh satu (21) yang diadopsi dari Prekanida Farizqa Shintadevi (2015) yang diadaptasi dari Thoyibatun (2009) yang mengacu pada PP RI No.71 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Pengukuran variabel ini menggunakan skala likert 1-5. Indikator yang digunakan adalah: (1) Persyaratan pengungkapan, (2) Menyajikan informasi yang bermanfaat bagi kepentingan publik, (3) Objektif, (4) Memenuhi syarat kehati-hatian, dan (5) Memenuhi konsep konsistensi penyajian.

Variabel intervening adalah variabel yang secara teoritis mempengaruhi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen menjadi hubungan yang tidak langsung dan tidak dapat diamati atau diukur. Variabel ini merupakan variabel penyela atau antara variabel independen dengan variabel dependen. Sehingga variabel independen tidak langsung mempengaruhi berubahnya atau timbulnya variabel dependen. Kepuasan kerja dapat diartikan sebagai hal yang menyenangkan atau tidak menyenangkan yang dirasakan oleh pegawai dalam memandang pekerjaannya (Prasetya, 2015). Kuesioner kepuasan kerja menggunakan kuisioner dari penelitian Prasetya (2015) yang berjumlah 20 item pertanyaan yang dalam penelitiannya menggunakan indikator dari M. As'ad (2003) yang dimodofikasi. Pengukuran variabel ini menggunakan skala likert 1-5 yang digunanakan untuk mengukur respons dari responden. Adapun indikatornya sebagai berikut: (1) Kesempatan untuk maju, (2)Keamanan kerja, (3) Gaji dan tunjangan, (4) Instansi dan manajemen, (5) Pengawasan, (6) Faktor intrinsik, (7) Kondisi kerja, (8) Aspek sosial, (9) Komunikasi, dan (10) Fasilitas. Adapun tahapan dan teknik analisis datanya dalam melakukan pengujian hipotesis dengan menggunakan PLS: (1) Merancang Model Struktural (Inner Model), digunakan untuk memprediksi hubungan kausalitas antar konstruk (variabel laten); (2) Evaluasi Model Struktural (Inner Model), untuk menilai seberapa baik model yang diajukan untuk memprediksi konstruk yang diukur. Evaluasi dilakukan dengan melihat skor R Square ($R^2$) yang dihasilkan dari Tabel Iterasi Algoritma PLS; (3) Merancang Model Pengukuran (Outer Model) dan Konstruksi Diagram Jalur; (4) Evaluasi Model Pengukuran (Outer Model). Parameter untuk menilai model pengukuran adalah validitas konvergen, validitas diskriminan, dan uji reliabilitas yang diperoleh melalui proses interasi algoritma.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Analisis Statistik Deskriptif

Dari 91 kuesioner yang disebarkan, 88 kuesioner yang dapat diolah. Tingkat pengembalian kuesioner sebanyak 96,7% dipertimbangkan sangat memadai.

**Tanggapan Responden**

| Uraian | Rerata | Kategori |
|---|---|---|
| *Fraud* | 2,16 | Rendah |
| Keefektifan Pengendalian Internal | 3,00 | Tinggi |
| Perilaku Tidak Etis | 1,83 | Rendah |
| Ketaatan Aturan Akuntansi | 3,95 | Tinggi |
| Kepuasan Kerja | 3,89 | Tinggi |

Dapat dilihat bahwa rata-rata tanggapan responden untuk variabel *Fraud* adalah 2,16 sehingga dapat dijelaskan bahwa indeks persepsi responden dalam kategori rendah. Rata-rata tanggapan responden untuk variabel keefektifan pengendalian internal adalah 3,00 sehingga dapat dijelaskan bahwa indeks persepsi responden dalam kategori tinggi. Rata-rata tanggapan responden untuk variabel perilaku tidak etis adalah 1,83 sehingga dapat dijelaskan bahwa indeks persepsi responden dalam kategori rendah. Rata-rata tanggapan responden untuk variabel ketaatan aturan akuntansi adalah 3,95 sehingga dapat dijelaskan bahwa indeks persepsi responden dalam kategori tinggi. Rata-rata tanggapan responden untuk variabel Kepuasan Kerja adalah 3,89 sehingga dapat dijelaskan bahwa indeks persepsi responden dalam kategori tinggi.

**Uji Validitas**

Uji *Convergent Validity* dapat dilihat pada nilai loading atau AVE, apabila seluruh indikator konstruk menghasilkan nilai loading faktor > 0.70, maka seluruh indikator konstruk dikatakan valid atau jika nilai AVE yang dihasilkan > 0.50, maka konstruk memenuhi persyaratan valid (Sarwono, 2014:19). Nilai *loading* faktor seluruh indikator pada konstruk akuntabilitas kinerja, komitmen organisasi, budaya organisasi, pelatihan, *self efficacy, conscientiousness*, sistem pengukuran kinerja dalam penelitian memiliki nilai >0.70.

**Hasil Nilai AVE**

| Variabel | AVE |
|---|---|
| *Fraud* | 0.57 |
| Keefektifan Pengendalian Internal | 0.566 |
| Perilaku Tidak Etis | 0.551 |
| Kepuasan Kerja | 0.576 |
| Ketaatan Aturan Akuntansi | 0.59 |

Dari tabel diatas dapat disimpulkan bahwa seluruh indikator konstruk valid karena memenuhi persyaratan yaitu nilai AVE > 0.50.

**Hasil Uji Reliabilitas**

Dalam PLS-SEM dengan menggunakan program *WarpPLS 5.0* untuk mengukur reliabilitas suatu konstruk dengan indikator refleksif dapat dilakukan dengan dua cara yaitu dengan melihat nilai *cronbach's alpha dan composite reability*.

**Hasil Nilai *Cronbach's Alpha***

| Konstruk Penelitian | Cronbach's Alpha |
|---|---|
| *Fraud* | 0.924 |
| Keefektifan Pengendalian Internal | 0.93 |
| Perilaku Tidak Etis | 0.796 |
| Kepuasan Kerja | 0.959 |
| Ketaatan Aturan Akuntansi | 0.942 |

Dapat dilihat bahwa nilai *cronbach's alpha* pada setiap konstruk memenuhi syarat diatas 0,70. Dengan keterangan nilai *cronbach's alpha* semua variabel diatas >0,70. Hal ini berarti seluruh konstruk dalam penelitian ini memenuhi persyaratan reliabilitas.

**Hasil Nilai *Composite Reability***

| Konstruk Penelitian | Composite Reability |
|---|---|
| *Fraud* | 0.936 |
| Keefektifan Pengendalian Internal | 0.94 |
| Perilaku Tidak Etis | 0.86 |
| Kepuasan Kerja | 0.963 |
| Ketaatan Aturan Akuntansi | 0.949 |

Dapat dilihat bahwa nilai *composite reability* pada setiap konstruk memenuhi syarat diatas 0,70. Hal ini berarti seluruh konstruk dalam penelitian ini memenuhi persyaratan realibilitas.

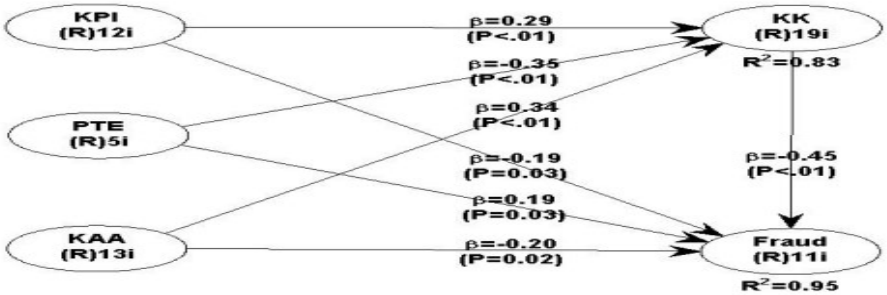
**Hasil Evaluasi Model Struktural (*Inner Model*)**

Model Struktural (*inner model)* dinilai dengan melihat *R-Square* untuk setiap variabel laten endogen sebagai kekuatan prediksi dari model struktural. Nilai *R-Square* sebesar 0,75 menunjukkan bahwa model kuat, nilai *R-Square* sebesar 0,5 menunjukkan bahwa model moderate dan nilai *R-Square*s sebesar 0,25 menunjukkan model lemah. Hasil *R-Square* dengan menggunakan program *WarpPLS 5.0.*

| Konstruk Penelitian | *R-Square* |
|---|---|
| *Fraud* | 0.951 |

Nilai R-square untuk variabel Fraud adalah sebesar 0,951. Artinya menunjukkan bahwa model moderate. Hasil ini menunjukkan bahwa 95,1% variabel fraud dipengaruhi oleh variabel keefektifan pengendalian internal, perilaku tidak etis, dan ketaatan aturan akuntansi, sedangkan sisanya 4.9% dipengaruhi oleh variabel lainnya. Hasil korelasi antar konstruk diukur dengan melihat *path coefficients* dan tingkat signifikansinya yang kemudian dibandingkan dengan hipotesis penelitian yang terdapat pada bab dua. Tingkat signifikansi yang dipakai dalam penelitian ini adalah sebesar 5% atau 0.05. Berikut ini merupakan gambar model penelitian *direct effect*, beserta hasil yang telah diperoleh berdasarkan pengolahan data dengan menggunakan *WarpPLS 5.0*.

**Model Diagram Struktural PLS**




**Hasil Pengujian Hipotesis Langsung**

| No | Hipotesis | Path Coefficients | P value | Keputusan |
|---|---|---|---|---|
| 1 | Keefektifan Pengendalian Internal→Fraud | -0,188 | 0,033 | Diterima |
| 2 | Prilaku Tidak Etis→Fraud | 0,193 | 0,030 | Diterima |
| 4 | Ketaatan Aturan Akuntansi→Fraud | -0,204 | 0,023 | Diterima |

Diperoleh nilai koefisien path sebesar -0,188 dengan P value 0,033. Karena nilai P value (0,033) < 0,05 dan nilai koefisien bertanda negatif, maka hipotesis dalam penelitian ini diterima, artinya keefektifan pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap fraud. Kemudian diperoleh nilai koefisien path sebesar -0,188 yang berarti bahwa setiap peningkatan keefektifan pengendalian internal sebesar 1 satuan maka akan menurunkan fraud sebesar 0,188 dan sebaliknya dengan asumsi variabel lain tetap.

Diperoleh nilai koefisien path sebesar 0,193 dengan P value 0,030. Karena nilai P value (0,030) < 0,05 dan nilai koefisien bertanda positif, maka hipotesis dalam penelitian ini diterima, artinya perilaku tidak etis berpengaruh positif terhadap fraud. Kemudian diperoleh nilai koefisien path sebesar 0,193 yang berarti bahwa setiap peningkatan perilaku tidak etis sebesar 1 satuan maka akan meningkatkan fraud sebesar 0,188 dan sebaliknya dengan asumsi variabel lain tetap. Diperoleh nilai koefisien path sebesar -0,204 dengan P value 0,023. Karena nilai P value (0,023) < 0,05 dan nilai koefisien bertanda negatif, maka hipotesis dalam penelitian ini diterima, artinya ketaatan akuntansi berpengaruh negatif terhadap fraud. Kemudian diperoleh nilai koefisien path sebesar -0,204 yang berarti bahwa setiap peningkatan ketaatan akuntansi sebesar 1 satuan maka akan menurunkan fraud sebesar 0,204 dan sebaliknya dengan asumsi variabel lain tetap.

**Hasil Pengujian Hipotesis Tidak Langsung**

| No | Hipotesis | Path Coefficients | P value | Keputusan |
|---|---|---|---|---|
| 1 | Keefektifan Pengendalian Internal→Kepuasan Kerja→Fraud | -0,130 | 0,038 | Diterima |
| 2 | Prilaku Tidak Etis→Kepuasan Kerja →Fraud | 0,154 | 0,017 | Diterima |
| 4 | Ketaatan Aturan Akuntansi→Kepuasan Kerja →Fraud | -0,151 | 0,020 | Diterima |

Diperoleh nilai koefisien path sebesar -0,130 dengan P value 0,038. Karena nilai P value (0,038) < 0,05 dan nilai koefisien bertanda negatif, maka hipotesis dalam penelitian ini diterima, artinya keefektifan pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap fraud melalui kepuasan kerja. Kemudian diperoleh nilai koefisien path sebesar -0,130 yang berarti bahwa setiap peningkatan keefektifan pengendalian internal sebesar 1 satuan yang dimediasi oleh kepuasan kerja, maka akan menurunkan fraud sebesar 0,130 dan sebaliknya dengan asumsi variabel lain tetap. Diperoleh nilai koefisien path sebesar 0,154 dengan P value 0,017. Karena nilai P value (0,017) < 0,05 dan nilai koefisien bertanda positif, maka hipotesis dalam penelitian ini diterima, artinya perilaku tidak etis berpengaruh positif terhadap fraud melalui kepuasan kerja. Kemudian diperoleh nilai koefisien path sebesar 0,193 yang berarti bahwa setiap peningkatan perilaku tidak etis sebesar 1 satuan yang dimediasi oleh kepuasan kerja, maka akan meningkatkan fraud sebesar 0,188 dan sebaliknya dengan asumsi variabel lain tetap.

Diperoleh nilai koefisien path sebesar -0,151 dengan P value 0,020. Karena nilai P value (0,020) < 0,05 dan nilai koefisien bertanda negatif, maka hipotesis dalam penelitian ini diterima, artinya ketaatan akuntansi berpengaruh negatif terhadap fraud melalui kepuasan kerja. Kemudian diperoleh nilai koefisien path sebesar -0,151 yang berarti bahwa setiap peningkatan ketaatan akuntansi sebesar 1 satuan yang dimediasi oleh kepuasan kerja, maka akan menurunkan fraud sebesar 0,151 dan sebaliknya dengan asumsi variabel lain tetap.

## KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dan pembahasan yang telah dijelaskan pada bab sebelumnya, maka penulis menyimpulkan sebagai berikut :

1. Hasil pengujian hipotesis pertama membuktikan bahwa variable keefektifan pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap fraud.
2. Hasil pengujian hipotesis kedua membuktikan bahwa variabel perilaku tidak etis berpengaruh positif terhadap fraud.
3. Hasil pengujian hipotesis ketiga membuktikan bahwa variabel Ketaatan aturan akuntansi berpengaruh terhadap Fraud.
4. Hasil pengujian hipotesis keempat membuktikan bahwa variable keefektifan pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap fraud yang di mediasi oleh kepuasan kerja.
5. Hasil pengujian hipotesis kedua membuktikan bahwa variabel perilaku tidak etis berpengaruh positif terhadap fraud yang di mediasi oleh kepuasan kerja.
6. Hasil pengujian hipotesis ketiga membuktikan bahwa variabel Ketaatan aturan akuntansi berpengaruh terhadap Fraud yang di mediasi oleh kepuasan kerja.

Saran-saran yang dapat diberikan oleh peneliti bagi kesempurnaan penelitian selanjutnya yaitu :

1. Bagi ilmu pengetahuan di harapkan penelitian ini dapat menambah ilmu tentang Pengaruh Keefektifan Pengendalian Internal (X1), Perilaku Tidak Etis (X2) dan Ketaatan aturan akuntansi (X3) terhadap Fraud (Y) yang di mediasi oleh Kepuasan Kerja (Z) (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Kampar).
2. Bagi pemerintah di harapkan dapat meningkatkan keefektifan pengendalian internal, mengurangi prilaku tidak etis dan menaati aturan akuntransi di mediasi oleh kepuasan kerja yang baik agar tidak terjadi Fraud.

**DAFTAR PUSTAKA**

Adam Ibrahim, Indra Wijaya. 2000. *Perilaku Organisasi*. Jakarta: Sinar Baru Algesindo.

Arens, Alvin A. 2004. *Auditing dan Pelayanan Verifikasi Pendekatan Terpadu.* Alih Bahasa Tim Dejacarta. Jakarta: PT. Indeks.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). 2014. *Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse*

Association of Certified Fraud Examiners, (2004). *Association of certified fraud examination, semi-annual fraud symposium.*

Chin, W. 1998. A Partial Least Squares Latent Variable Modelling for Measuring Interaction Effects. *Journal Information System Research*, 1(1);189-217

http://pekanbaru.tribunnews.com/2017/09/17/kasus-dugaan-korupsi-dana-desa-kecamatan-kampar-utara-masih-menggantung

http://www.kamparkab.go.id/

https://news.detik.com/berita/3411250/kejati-riau-tahan-bendahara-dinas-pu kampar-terkait-kasus-korupsi

https://news.detik.com/berita/d-3621894/icw-dalam-6-bulan-226-kasus-korupsi rugikan-negara-rp-183-t

Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI). (2012). *Standar Profesional Akuntan Publik.* Jakarta : Salemba Empat.

Kholid, 2016. Faktor-Faktor yang mempengaruhi terjadinya Fraud (studi empiris pada Biro Keuangan Sekretariat Daerah Provinsi lampung. Lampung: Universitas Lampung

Kompas.com.2013.http://nasional.kompas.com/read/2013/02/20/1847269/Indonesia-menjadi-negara-paling-korup

Kusumastuti, Nur Ratri, 2012. "Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi dengan Perilaku Tidak Etis Sebagai Variabel Intervening".

M, As'ad. 2003. *Psikologi Industri: Seri Sumber Daya Manusia*. Yogyakarta: Liberty.

Najahningrum, Anik Fatun. 2013. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kecenderungan Kecurangan (Fraud): Persepsi Pegawai Dinas Provinsi DIY. Semarang: Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang.

Nmai, Bernard Nmashie, Eric Delle. 2014. "Good Corporate Governance And Employee Job Satisfaction : Empirical Evidence From The Ghanaian Telecommunication Sector." Accra : Department Of Business Administration University Of Professional Studies.

Notoatmodjo, Soekidjo. 2003. *Pengembangan Sumber Daya Manusia*. Jakarta: PT Rineka Cipta.

Panggabean, S., Mutiara. 2004. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Bogor: Ghalia Indonesia.

Pasla, Peter R.Y & Dinata, Dessy Indah Sari. 2004. *Persepsi Masyarakat Surabaya Terhadap Spa Sebagai Sarana Perawatan Kesehatan, Kebugaran, dan Kecantikan*. Jakarta: P.T. Gramedia Pustaka.

Peraturan Pemerintah No.60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan