

**PENGARUH KEADILAN DISTRIBUTIF DAN KEADILAN PROSEDURAL TERHADAP
KECENDERUNGAN PEGAWAI UNTUK BERBUAT CURANG (*FRAUD*) DENGAN KETAATAN
ATURAN AKUNTANSI SEBAGAI VARIABEL MEDIASI**

***THE EFFECT OF DISTRIBUTIVE JUSTICE AND PROCEDURAL JUSTICE ON TRENDS OF EMPLOYEES
FOR CHEATING (*FRAUD*) WITH THE OBEDIENCE OF ACCOUNTING RULES AS MEDIATION
VARIABLE***

DIDI

Program Studi Akuntansi
Fakultas Ekonomi Universitas Djuanda Bogor
Jl. Tol Ciawi No.1, Kotak Pos 35, Kode Pos 16720, Telp./Fax: 0251(8245155)
e-mail: didi.juniardy@yahoo.co.id

ABSTRACT

The purpose of this study was to examine the effect of distributive justice and procedural justice on fraudulent tendencies with compliance with accounting rules as a mediating variable. Independent and dependent variables were developed based on Donald Cressey's Fraud Triangle Theory (1953), while obedience as a mediating variable was developed from Taylor's (2006) Social Psychology Theory. The population in this study were all Civil Servants in the Regional Government of the City of Bogor. The determination of this study sample used the method quota sampling with the criteria of employees responsible for financial management at 34 SKPD in the city of Bogor. The data in this study were obtained by distributing questionnaires to 143 respondents in 34 SKPD. Of the 143 questionnaires distributed to respondents, 131 questionnaires returned and were completely filled, thus the response rate in this study was 91.61%. Whereas for testing hypotheses and research instruments using the approach component based SEM (Structural Equation Modeling) using SmartPLS 3.0 software. The results of this study prove that: distributive justice and procedural justice do not have a direct effect on fraudulent tendencies, but indirect effects after being mediated by compliance with accounting rules.

Keywords: Remuneration; Obedience; and Fraud

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh keadilan distributif dan keadilan prosedural terhadap kecenderungan kecurangan dengan ketaatan aturan akuntansi sebagai variabel mediasi. Variabel independen dan dependen dikembangkan berdasarkan teori *fraud triangle* Donald Cressey (1953), sementara ketaatan sebagai variabel mediasi dikembangkan dari teori psikologi sosial Taylor (2006). Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Pemerintahan Daerah Kota Bogor. Penentuan sampel penelitian ini menggunakan metode *quota sampling* dengan kriteria pegawai yang bertanggung jawab terhadap pengelolaan keuangan pada 34 SKPD yang ada di Kota Bogor. Data dalam penelitian ini diperoleh dengan cara menyebarkan kuesioner kepada 143 responden di 34 SKPD. Dari 143 kuesioner yang didistribusikan kepada responden, kuesioner yang kembali dan terisi sempurna sebanyak 131, dengan demikian *response rate* dalam penelitian ini sebesar 91,61%. Sedangkan untuk pengujian hipotesis dan instrumen penelitian menggunakan pendekatan *component based SEM (Structural Equation Modeling)* dengan menggunakan *software SmartPLS 3.0*. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa: keadilan distributif maupun keadilan prosedural tidak berpengaruh langsung terhadap kecenderungan kecurangan, melainkan berpengaruh tidak langsung setelah dimediasi oleh ketaatan aturan akuntansi.

Kata Kunci: Remunerasi; Ketaatan; dan Kecurangan.

PENDAHULUAN

Fraud merupakan konsep kejahatan yang memiliki cakupan luas. *Fraud* dalam literatur akuntansi dan *fraud auditing* diartikan sebagai penipuan atau kecurangan di bidang keuangan. IAI (2001) menjelaskan kecurangan sebagai salah saji yang timbul dari kecurangan dalam pelaporan keuangan dan salah saji yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva. *Standar the Institute of Internal Auditors* mendefinisikan *fraud* sebagai segala perbuatan yang dicirikan dengan pengelabuan atau pelanggaran kepercayaan untuk mendapatkan uang, aset, jasa atau mencegah pembayaran atas kerugian atau untuk menjamin keuntungan/manfaat pribadi dan bisnis (Priantara, D. 2013). Sebagai konsep kejahatan yang bersifat *askriptis*, *fraud* dapat terjadi di berbagai sektor baik sektor publik, sosial, maupun korporasi.

Berdasarkan indeks yang dipublikasikan oleh TI (*Transparency International*) menunjukkan bahwa Indonesia masih digolongkan sebagai negara dengan tingkat korupsi yang cukup tinggi di dunia. CPI (*Corruption Perception Index*) Indonesia dari 2010-2014 berkisar 2,8 sampai 3,4 (0 dipersepsikan sangat korup dan 10 dipersepsikan sangat bersih).

Sejak diberlakukannya UU No.32 tahun 2004 jo UU No.23 tahun 2014 tentang Otonomi Daerah, 291 dari 524 kepala daerah terlibat masalah korupsi (Indo Pos, 2014). Hal ini menunjukkan bahwa korupsi tersebar secara vertikal dari pusat ke daerah. Menurut data KPK yang mengelompokkan korupsi menurut demografi wilayah, selama sepuluh tahun terakhir (2004-2010), terdapat tiga daerah yang dikategorikan sering terjadi kasus korupsi, yaitu: Jawa Barat 44 kasus, DKI Jakarta 28 kasus, dan Riau dan Kepri 26 kasus (ACCH KPK, 2015). Provinsi Jawa Barat yang terdiri 18 kabupaten dan 9 kota berpotensi besar terjadinya korupsi. Diantaranya kasus-kasus korupsi yang terjadi pada Pemkab dan Pemkot Bogor, seperti kasus *mark up* dana seragam Linmas di Kantor Kesbang Kota Bogor (Info Korupsi, 2004), korupsi dana penunjang kegiatan anggota DPRD Kota Bogor (Info Korupsi, 2010), kasus gratifikasi yang melibatkan Bupati Bogor periode 2013-2018 (Kompas.Com, 2014) dan kasus korupsi yang melibatkan tiga SKPD (Bapeda, BPLH, dan

Kesbangpol) berupa penyalahgunaan perijinan (Antara Bogor, 2014).

Motivasi seseorang dalam melakukan *fraud* relatif bermacam-macam. Salah satu teori yang menjelaskan tentang motivasi pegawai untuk melakukan *fraud* adalah *fraud triangle theory* yang dikemukakan oleh Donald Cressey (1953). Menurutnya faktor pemicu pertama seorang pegawai melakukan *fraud* disebabkan oleh adanya tekanan keuangan (*financial pressure*). Jansen dan Meckling (1976) menjelaskan bahwa peluang pegawai untuk melakukan *fraud* dimulai ketika seorang pegawai mulai bersikap oportunistik. Sikap oportunistik pegawai dimungkinkan ketika adanya *agency problem*. *Agency problems* merupakan konflik antara pegawai sebagai agen dengan prinsipal atau pemilik. Menurut Moe, T.M. (1984) implementasi teori keagenan pada sektor publik terlihat pada pimpinan dan pengguna anggaran. Dimana pimpinan bertindak sebagai prinsipal dan pengguna anggaran sebagai agen. Untuk mengurangi dampak buruk tersebut, menurut *agency theory*, pimpinan instansi pemerintahan harus memberikan kebijakan kompensasi (*compensation policies*) yang sesuai untuk mencegah agar pegawai maupun pengguna anggaran bersikap oportunistik (Fahmi, I., 2013).

Sebenarnya, solusi yang ditawarkan oleh *agency theory* telah diimplementasikan pemerintah melalui kebijakan remunerasi gaji PNS. Dalam kurun waktu sembilan tahun (2006-2014) pemerintah telah menaikkan gaji PNS setiap tahunnya melalui kebijakan remunerasi, seperti terlihat pada Tabel 1.

Tabel 1
Daftar Remunerasi Tahun 2005-2014

Tahun Anggaran	Nomor Peraturan Pemerintah	Kena- ikan
2006	PP No.66 tahun 2005	15%
2007	PP No.07 tahun 2007	15%
2008	PP No.14 tahun 2008	20%
2009	PP No.08 tahun 2009	15%
2010	PP No.25 tahun 2010	5%
2011	PP No.11 tahun 2011	10%
2012	PP No.15 tahun 2012	10%
2013	PP No.23 tahun 2013	7%
2014	PP No.34 tahun 2014	6%

Sumber: Kementerian Hukum & HAM RI (2014)

Pegawai negeri sebagai aparatur pemerintahan, pengangkatan, penilaian, dan pemberhentiannya diatur oleh undang-undang serta memiliki prosedur baku dalam menetapkan besaran kompensasi yang diberikan. Berkaitan dengan hal itu, menurut

Moorhead, G. & Griffin, R.W. (2013) berkenaan dengan kompensasi, organisasi harus memperhatikan dua aspek yaitu: keadilan distributif dan keadilan prosedural. Keadilan distributif merujuk pada kesesuaian kompensasi yang akan didistribusikan kepada pegawai. Sedangkan keadilan prosedural merujuk pada cara-cara yang dilakukan oleh organisasi untuk menentukan besaran kompensasi yang akan didistribusikan. Walaupun demikian, efektivitas keadilan distributif maupun keadilan prosedural dalam menekan kecenderungan untuk berbuat curang yang dilakukan pegawai masih diperdebatkan hingga saat ini.

Penelitian yang dilakukan Pramudita, A. (2013), Najahningrum, A.F. (2013), dan Zulkarnain, R.M. (2013) menemukan bahwa keadilan distributif terbukti efektif menurunkan kecenderungan pegawai untuk berbuat curang. Sementara itu, penelitian yang dilakukan oleh Wilopo (2006), Pristiyanti, I.R. (2012), dan Faisal, M. (2012) menemukan hal yang sebaliknya.

Sama halnya dengan keadilan distributif, efektivitas keadilan prosedural dalam rangka menurunkan kecenderungan untuk berbuat curang oleh pegawai masih diperdebatkan. Penelitian Najahningrum, A.F. (2013) menemukan bahwa implementasi keadilan prosedural pada pegawai Dinas Provinsi D.I. Yogyakarta dapat menurunkan kecenderungan kecurangan yang dilakukan oleh pegawai negeri. Hasil sebaliknya ditemukan oleh penelitian yang dilakukan oleh Pristiyanti, I.R. (2012).

Berdasarkan *research gap* dari penelitian-penelitian sebelumnya itu, maka pada penelitian ini peneliti mencoba memediasi efektivitas implementasi keadilan distributif dan keadilan procedural untuk menurunkan kecenderungan berbuat curang dengan ketaatan terhadap aturan akuntansi. Digunakannya ketaatan aturan akuntansi yang pada dasarnya merupakan ketaatan pegawai di bagian keuangan didasarkan atas teori *social psychology* Taylor, S.E. (2006). Menurut Taylor, terdapat enam faktor yang mempengaruhi ketaatan pegawai terhadap otoritas, diantaranya diantaranya imbalan dan paksaan.

Pegawai yang mempersepsikan keadilan distributif/prosedural telah sesuai akan secara sukarela menaati peraturan yang ditetapkan oleh otoritarian. Untuk menghu-

bungkan ketaatan terhadap kecenderungan berbuat curang, peneliti menggunakan pendapat Wolk, H.I., & Tearney, M.G. (1997) yang berpendapat kegagalan dalam penyusunan laporan keuangan banyak disebabkan karena ketidaktaatan akuntan pada aturan akuntansi, yang pada akhirnya akan menimbulkan kecurangan yang tidak dapat terdeteksi oleh auditor.

TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Fraud Triangle Theory

Fraud triangle theory (teori setiga kecurangan) pertama kali dikemukakan oleh Donald Cressey (1953). Dalam hasil riset para narapidana di AS, Cressey menyimpulkan terdapat tiga faktor generik yang menyebabkan seseorang melakukan *fraud*, yaitu: faktor tekanan (*pressure*) yang merupakan *perceived non shareable financial need*, faktor peluang (*opportunity*), dan faktor rasionalisasi (*rationalization*). *Pressure* atau tekanan keuangan merupakan faktor pertama pemicu terjadinya *fraud* (Tuanakotta, T., 2007)

Agency Theory

Agency theory (teori keagenan) pertama kali dikemukakan oleh Jansen & Meckling (1976). *Agency theory* merupakan suatu teori yang menggambarkan hubungan antara agen/manajemen dan *owner*/prinsipal. Teori keagenan lebih banyak menyoroti kemungkinan terjadinya konflik antara agen dengan prinsipal yang sering disebut masalah keagenan (*agency problems*), beserta solusi yang ditawarkannya. Konflik dimulai ketika dua pihak memiliki kepentingan yang berbeda, dimana agen menginginkan kompensasi yang maksimal dengan kerja yang minimal, sebaliknya prinsipal menginginkan profit yang maksimal dengan kompensasi yang minimal.

Ketika konflik terjadi, hal ini memicu masing-masing pihak menggunakan keunggulan yang dimilikinya. Prinsipal yang memiliki kekuasaan mengintervensi agen, sedangkan sebaliknya agen menggunakan keunggulan informasi yang dimilikinya untuk mengelabui prinsipal. Jika konflik ini terjadi, agen akan bersikap oportunistik yang pada akhirnya akan merugikan prinsipal. Untuk mengatasi solusi ini, teori keagenan

menawarkan agar prinsipal memberikan kompensasi yang sesuai untuk mencegah agen bertindak oportunistik. Biaya yang dikeluarkan mengakibatkan menurunkan profit yang seharusnya diterima prinsipal dan biaya tersebut sering disebut biaya keagenan (*agency cost*).

Sebagai konsep yang bersifat universal, *agency theory* dapat diaplikasikan pada berbagai sektor tidak terbatas pada sektor korporasi yang berorientasi profit. Menurut Moe T.M. (1984) pada sistem negara demokrasi modern implementasi teori keagenan sering dijumpai pada hubungan antara pemilih dengan legislatif, legislatif dengan eksekutif, pimpinan dengan pengguna anggaran, perdana menteri dengan birokrat, dan pejabat dengan pemberi layanan. Pada pemerintahan daerah hubungan keagenan terlihat pada aparatur pemerintah daerah sebagai pengguna APBD dengan gubernur, bupati/walikota sebagai pihak yang dipilih secara langsung untuk mewakili kepentingan publik.

Social Psychology Theory

Psikologi sosial merupakan cabang ilmu psikologi yang meneliti dampak atau pengaruh sosial terhadap perilaku individu (Kulsum, U., & Jauhar, M., 2014). Pada riset akuntansi keperilakuan yang melibatkan para akuntan/auditor, teori-teori ini banyak digunakan karena yang menjadi obyek adalah akuntan/auditor sebagai individu maupun kumpulan individu (organisasi). Hal itu juga yang digunakan pada penelitian ini, yang menggunakan sampel bagian keuangan SKPD yang notabene bertanggung jawab terhadap laporan keuangan instansinya masing-masing.

Menurut teori psikologi sosial apa yang diterima oleh individu turut mempengaruhi perilaku individu yang bersangkutan. Pentingnya "keadilan" sebagai sebuah penghargaan akan turut mempengaruhi perilaku individu tersebut dalam organisasi, baik pada hal-hal yang menguntungkan maupun merugikan. Wolk, H.I. & Tearney, M.G. (1997) berpendapat kegagalan penyusunan laporan keuangan yang disebabkan oleh ketidaktaatan pada aturan-aturan akuntansi, akan menimbulkan kecurangan perusahaan yang tidak terdeteksi oleh para auditor. Untuk menyelesaikan masalah ini,

maka perlu dikaji faktor-faktor apa saja yang menyebabkan seorang pegawai menjadi tidak taat. Taylor, S.E. (2006) berpendapat terdapat enam faktor yang menyebabkan seseorang tidak taat, yaitu: distribusi informasi, imbalan atau kompensasi, keahlian atau pengetahuan, kekuasaan, otoritas, dan paksaan.

Berdasarkan pendapat tersebut jelaslah, jika dikaitkan dengan kesesuaian kompensasi yang dapat dispesifikasi kembali atas: keadilan distributif dan keadilan prosedural maka, imbalan merupakan faktor penyebab berkurangnya ketaatan seorang pegawai. Pegawai yang merasa diperlakukan tidak adil, baik dari segi distribusi maupun prosedural, akan cenderung berperilaku yang dapat merugikan instansi dalam bentuk kecurangan.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Langsung Keadilan Prosedural terhadap Kecenderungan untuk Berbuat Curang (Fraud)

Jansen dan Meckling (1976) menawarkan solusi untuk menyelesaikan *agency problems* dimana kemungkinan agen (SKPD) menggunakan keunggulan informasi yang dimilikinya dengan tidak memberikan informasi yang tidak sebenarnya berkaitan penggunaan anggaran kepada pimpinannya. Untuk mengatasi hal itu kepala daerah melalui Badan Kepegawaian Daerah harus menjamin prosedur untuk membuat keputusan yang berkaitan dengan penentuan distribusi berbagai hasil (gaji, tunjangan dsb.) telah dilakukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, seperti UU No.46 tahun 2011 tentang Penilaian Kinerja Pegawai Negeri Sipil. Karena hal itu merupakan undang-undang, maka pelaksanaannya bersifat memaksa.

Solusi yang ditawarkan oleh Jansen dan Meckling (1976) didukung dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Najahnin-grum, A.F. (2013) yang menemukan jika instansi telah mengimplementasikan keadilan prosedural dengan baik, maka peluang pegawai untuk melakukan kecurangan akan semakin rendah.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan semakin tinggi pegawai mempersepsikan keadilan prosedural, maka semakin rendah kecenderungan pegawai untuk

berbuat curang, sehingga dapat diajukan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Diduga keadilan prosedural berpengaruh negatif terhadap kecenderungan untuk berbuat curang

Pengaruh Tidak Langsung Keadilan Prosedural terhadap Kecenderungan untuk Berbuat Curang (Fraud) melalui Ketaatan Aturan Akuntansi

Keadilan prosedural merupakan persepsi individu pegawai mengenai keadilan untuk menentukan berbagai hasil (Moorhead, G. & Griffin, R.W. 2013). Dalam perspektif sektor publik, keadilan prosedural telah diatur dengan UU No.46 tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Kinerja PNS, sehingga pengimplementasian undang-undang tersebut bersifat "memaksa" yang merupakan suatu sifat dari hukum itu sendiri. Berkaitan dengan itu, Taylor, S.E. (2006), berpendapat bahwa faktor paksaan merupakan salah satu faktor yang dapat mempengaruhi ketaatan seorang pegawai. Dalam hal ini keadilan prosedural merupakan salah faktor yang mendorong seorang pegawai untuk bersikap taat. Selanjutnya, Wolk, H.I. & Tearney, M.G. (1997) menjelaskan sebagian besar kecurangan muncul karena adanya ketidaktaatan terhadap standar akuntansi yang dilakukan oleh para akuntan.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan, implementasi keadilan prosedural yang didukung dengan ketaatan terhadap aturan akuntansi, maka dapat mempengaruhi kecenderungan untuk berbuat curang, sehingga dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂: Diduga keadilan prosedural berpengaruh tidak langsung terhadap kecenderungan untuk berbuat curang melalui ketaatan aturan akuntansi.

Pengaruh Langsung Keadilan Distributif terhadap Kecenderungan untuk Berbuat Curang (Fraud)

Timbulnya kecenderungan untuk berbuat curang yang dilakukan oleh pegawai, disebabkan dari adanya ketidakseimbangan informasi (*asimetric information*) antara agen dengan prinsipal. Jansen dan Meckling (1976) menawarkan solusi untuk mengatasinya dengan memberikan imbalan yang sesuai untuk agen. Keadilan distributif merupakan

persepsi seseorang atau pegawai mengenai bagaimana penghargaan dan hasil-hasilnya (imbalan) didistribusikan dalam organisasi.

Penelitian yang dilakukan oleh Pramudita, A. (2013), Najahningrum, A.F. (2013), dan Zulkarnain, R.M. (2013) menemukan bahwa keadilan distributif yang diimplementasikan instansi dapat menurunkan perilaku pegawai untuk berbuat curang. Walaupun demikian, hasil penelitian itu juga bertolak belakang dari hasil penelitian yang dilakukan Dallas, L.L. (2002), Pritchard, A.C. (1999), Ribstein, L.E. (2002), Chtourou *et al.*, (2001), Apostolou *et al.*, (2001), Chruch *et al.*, (2001), Wilopo (2006), Pristiyanti, I.R. (2012), dan Faisal, M. (2012).

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan, semakin tinggi pegawai mempersepsikan keadilan distributif, maka semakin rendah kecenderungan pegawai untuk berbuat curang, sehingga dapat diajukan hipotesis sebagai berikut:

H₃: Diduga keadilan distributif berpengaruh negatif terhadap kecenderungan pegawai untuk berbuat curang.

Pengaruh Tidak Langsung Keadilan Distributif terhadap Kecenderungan untuk Berbuat Curang (Fraud) melalui Ketaatan Aturan Akuntansi

Keadilan distributif merupakan gambaran persepsi pegawai terhadap keadilan mengenai bagaimana penghargaan dan hasil yang bernilai didistribusikan dalam organisasi (Moorhead, G. & Griffin, R.W., 2013). Berkaitan dengan hal itu, Taylor, S.E. (2006) menjelaskan bahwa imbalan merupakan salah satu unsur terpenting yang mempengaruhi ketaatan, atau imbalan akan membentuk sikap pegawai untuk berbuat taat. Dalam hal ini keadilan distributif merupakan salah satu faktor yang dapat mendorong seorang pegawai untuk bersikap taat. Selanjutnya, Wolk, H.I., & Tearney, M.G., (1997) menjelaskan bahwa timbulnya kecurangan lebih disebabkan dari ketidaktaatan para akuntan terhadap standar akuntansi pada saat membuat laporan keuangan.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan, implementasi keadilan distributif yang didukung dengan ketaatan terhadap aturan akuntansi, maka dapat mempengaruhi kecenderungan untuk

berbuat curang, sehingga dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₄: Diduga keadilan distributif berpengaruh terhadap kecenderungan untuk berbuat curang melalui ketaatan aturan akuntansi.

METODE PENELITIAN

Defenisi Operasional Variabel dan Pengukuran Variabel

Berdasarkan tinjauan pustaka seperti yang telah diuraikan pada bagian terdahulu, defenisi operasional variabel yang digunakan dalam penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 2. Defenisi operasional variabel ini mengacu pada beberapa referensi asing (keadilan distributif, dan kecenderungan untuk berbuat curang), referensi IAI (ketaatan aturan akuntansi), dan UU No.46 tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Pegawai Negeri Sipil (keadilan prosedural).

“sangat tidak setuju”, “2” untuk “tidak setuju”, “3” untuk “netral”, “4” untuk “setuju”, dan “5” untuk “sangat setuju”.

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi penelitian ini adalah Pegawai Negeri Sipil yang ada di 34 SKPD Pemerintahan Daerah Kota Bogor. Teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* yang merupakan metode sampel yang didasarkan atas kriteria tertentu (Sugiyono, 2011), yaitu: Pegawai Negeri Sipil yang bertanggung jawab pada bagian keuangan SKPD.

Prosedur Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan data primer. Unit analisis dari penelitian ini adalah Pegawai Negeri Sipil yang bekerja di lingkungan Pemerintahan Daerah Kota Bogor.

Tabel 2
Defenisi Operasional Variabel

No.	Variabel	Uraian
1.	Kecenderungan berbuat curang (KBC)	Didefenisikan sebagai segala tindakan pejabat publik, baik politisi maupun pegawai negeri sipil, serta pihak lain yang terlibat masalah itu dan secara tidak wajar dan tidak legal menyalahgunakan kepercayaan publik yang dikuasi mereka untuk mendapatkan keuntungan sepihak (ACFE, dalam Priantara, D. 2013 & Fitriawansyah, 2014). Kecenderungan untuk berbuat curang diukur dengan tiga indikator yang dikembangkan dari tiga tipe kecurangan menurut ACFE, yaitu: <i>asset misappropriation</i> , <i>fraudulent statement</i> dan <i>corruption</i> . Masing-masing indikator diukur dengan tiga item pernyataan sehingga item pernyataan yang digunakan mengukur variabel kecenderungan kecurangan berjumlah sembilan item pernyataan.
2.	Ketaatan Aturan Akuntan (KAA)	Didefenisikan sebagai tindakan atau perbuatan yang dilakukan berdasarkan keinginan orang lain atau melakukan apa-apa yang diminta orang lain, kepatuhan mengacu pada perilaku yang terjadi sebagai respon terhadap permintaan langsung dan berasal dari orang lain (Taylor.S.E, 2006). Ketaatan aturan akuntansi diukur dengan tujuh indikator yang dikembangkan dari Kode Etik Akuntan IAI (1998), yaitu: kepentingan publik, integritas, obyektivitas, kehati-hatian, kerahasiaan, konsistensi, dan standar teknis. Masing-masing indikator diukur dengan satu item pernyataan, sehingga jumlah item pernyataan yang digunakan untuk mengukur variabel ketaatan aturan akuntansi berjumlah tujuh item pernyataan.
3.	Keadilan Prosedural (KP)	Didefenisikan sebagai cara-cara yang ditempuh atau diambil pejabat penilai prestasi pegawai sebagai dasar penentuan besaran kompensasi seperti: gaji, tunjangan dsb.(UU No.46 tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Pegawai Negeri Sipil). Keadilan prosedural diukur dengan lima indikator penilai PNS menurut UU No.46 tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Kinerja Pegawai Negeri Sipil, yang terdiri atas: objektif, terukur, akuntabel, partisipatif, dan transparan. Masing-masing indikator diukur dengan satu item pernyataan, kecuali untuk indikator pertama diukur dengan dua item pernyataan, sehingga item pernyataan yang digunakan untuk mengukur variabel keadilan prosedural berjumlah tujuh item pernyataan.
4.	Keadilan Distributif (KD)	Didefenisikan sebagai bagaimana penghargaan dan sesuatu yang berharga itu didistribusikan kepada masing-masing anggota/pegawai (Colquitt, J. et al. 2001). Keadilan distributif diukur dengan empat indikator yang dikembangkan menurut Colquitt (2001), yaitu: <i>outcome</i> harus sesuai dengan <i>effort</i> , <i>outcome</i> harus sesuai dengan jenis pekerjaan, <i>outcome</i> harus sesuai dengan kontribusi pegawai, dan <i>outcome</i> harus mencerminkan kinerja. Masing-masing indikator diukur dengan satu item pernyataan, sehingga jumlah item pernyataan yang digunakan untuk mengukur variabel keadilan distributif berjumlah empat.

Masing-masing pertanyaan dalam kuesioner dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan skala Likert berdimensi lima. Jawaban dari responden yang pada dasarnya jawaban yang kualitatif tersebut kemudian dikuantitatifkan (*diskoring*) dengan memberikan skor “1” untuk

Sumber data dalam penelitian adalah skor masing-masing indikator yang diperoleh dari hasil pendistribusian kuesioner yang telah dibagikan kepada responden yang dijadikan sampel. Data jumlah sampel diperoleh dari

Tabel 3
Hasil Pengumpulan Data

Keterangan	Jumlah	Prosentase
Kuesioner yang disebarakan	143	100
Kuesioner yang tidak kembali	12	8,39
Kuesioner yang kembali	131	91,61
Kuesioner tidak memenuhi syarat	0	0
Kuesioner yang memenuhi syarat	131	91,61

Sumber: Data Primer Diolah (2015)

Badan Kepegawaian Daerah Kota Bogor. Pengumpulan data dilakukan dengan metode survei melalui kuesioner yang disampaikan langsung oleh peneliti maupun tidak langsung melalui koordinator SKPD pada instansi masing-masing.

Teknis Analisis Data

Teknik analisis data dengan menggunakan pendekatan *Structural Equation Modeling Based Component* (CBSEM) dengan SmartPLS 3.0 terdiri atas dua, yaitu: pengujian *outer model* dan *inner model* (Ghojali, I., 2006). Analisis *outer model* bertujuan untuk menggambarkan hubungan setiap blok indikator berhubungan dengan variabel

latennya (konstruk). Pengukuran *outer model* terdiri atas: *convergent validity* dan *composite reliability*. Sedangkan, pengukuran *inner model* bertujuan untuk menggambarkan hubungan antara variabel laten (konstruk) berdasarkan pada tingkat substantif teori yang dikaji. Pengukuran *inner model* terdiri atas: koefisien jalur, R^2 , f^2 , Q^2 , dan GoF.

HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN
Statistik Deskriptif Sampel

Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh melalui kuesioner. Dari 143 kuesioner yang disampaikan baik secara langsung maupun tidak langsung kepada responden, jumlah kuesioner yang kembali

Tabel 4
Data Demografi Responden

Keterangan		Responden	
		Jumlah	Prosen
SKPD	Badan	22	16.8
	Dinas	59	45.0
	Kantor	17	13.0
	Kecamatan	23	17.6
	Lembaga Lain	10	7.6
	Total :	131	100%
Masa Kerja	21 s/d 30 tahun	13	9.9
	31 s/d 40 tahun	53	40.5
	41 s/d 50 tahun	38	29.0
	Lebih 50 tahun	27	20.6
	Total :	131	100%
Jenis Kelamin	Laki-Laki	55	52
	Perempuan	76	58
	Total :	131	100%
Jabatan	Kepala	8	6.1
	Sekretaris	5	3.8
	Kabag/Kasubag	30	22.9
	Staff Keuangan	88	62.7
	Total :	131	100%
Pangkat/Golongan	IA - ID	0	0
	IIA - IID	40	30.5
	IIIA - IIID	70	53.4
	IVA - IVD	21	16.1
	Total :	131	100%
Masa Kerja	01 s/d 10 tahun	42	31.1
	11 s/d 20 tahun	44	33.6
	21 s/d 30 tahun	31	23.7
	Lebih 30 tahun	14	10.7
	Total :	131	100
Pendidikan Terakhir	SMU/Sederajat	30	22.9
	D3	19	14.5
	S1	55	42.0
	S2	27	20.6
Total :	131	100%	

Sumber: Data Primer Diolah (2015)

Tabel 5
Statistik Jawaban Responden Per Variabel

Variabel Laten	Min	Max	Mean	Std. Deviation
Keadilan Distributif	1.50	5.00	3.69	0.57
Keadilan Prosedural	1.67	5.00	3.45	0.83
Ketaatan Aturan Akuntan	3.00	5.00	3.92	0.45
Kecenderungan Berbuat Curang	1.00	3.00	2.11	0.52

Sumber: Data Primer Diolah (2015)

dan memenuhi syarat untuk digunakan adalah sebanyak 131 kuesioner seperti yang dapat dilihat pada Tabel 3, sehingga dapat disimpulkan *response rate* dalam penelitian ini 91.61%.

Tabel 4 menunjukkan sebagian besar responden berasal dari SKPD atau unit organisasi dinas sebanyak 59 (45%), sebagian besar responden berumur antara 31-40 tahun sebanyak 53 (40.5%), sebagian besar responden berjenis kelamin perempuan sebanyak 76 (58%) sedangkan berjenis kelamin laki-laki sebanyak 55 (52%), sebagian besar responden menduduki jabatan sebagai staf keuangan sebanyak 88 (62.7%), sebagian besar responden berasal dari golongan IIIA-IIID sebanyak 70 (53.4%), sebagian besar responden memiliki masa kerja 11-20 tahun sebanyak 44 (33.6%), dan pendidikan terakhir responden sebagian besar Sarjana (S-1) sebanyak 55 (42.0%).

Sedangkan, berdasarkan data statistik per variabel laten seperti dapat dilihat pada Tabel 5 tersebut yang menunjukkan standar deviasi dan nilai rata-rata jawaban responden per variabel laten. Pada tabel tersebut terlihat bahwa untuk variabel keadilan distributif, keadilan prosedural, dan ketaatan aturan

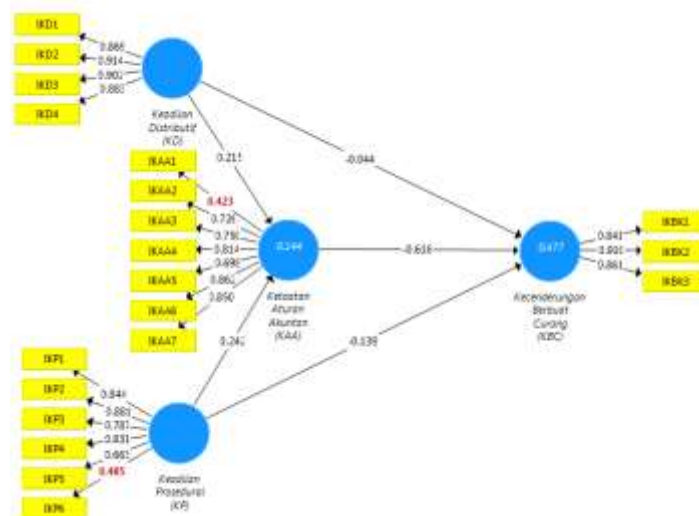
akuntan memiliki *mean* berkisar antara 3.45 sampai 3.69 berada di atas nilai rata-rata 3 yang berada jawaban responden cenderung setuju. Dan untuk variabel kecenderungan untuk berbuat curang memiliki nilai *mean* 2.11 di bawah 3 yang berada jawaban responden cenderung tidak setuju.

Model Pengukuran

Outer Model

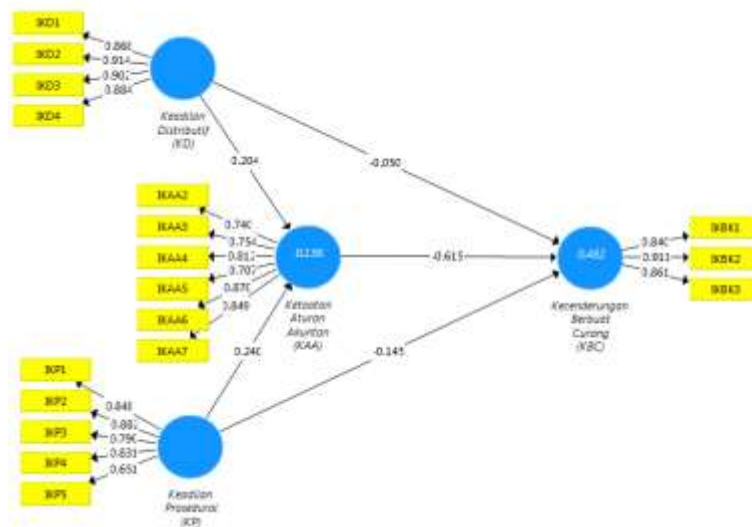
Sebelum dilakukan pengujian hipotesis untuk memprediksi hubungan antara variabel laten dalam model struktural, terlebih dahulu dilakukan evaluasi model pengukuran untuk memverifikasi indikator sehingga variabel laten dapat diuji ke berikutnya.

Convergent validity menjelaskan sejauh mana hubungan antara variabel laten (konstruk) dengan indikator yang berusaha untuk dijelaskannya (Ghojali, I., 2006). Suatu indikator dikatakan memenuhi *convergent validity* jika antara variabel laten dengan indikatornya memiliki nilai kolerasi (*loading factor* yang sering dinotasikan λ) di atas 0.70. Walaupun demikian dalam riset-riset pada tahap pengembangan nilai kolerasi antara 0.50 sampai 0.60 masih dapat diterima (Chin, 1998 dalam Ghojali, I. 2006).



Gambar 1

Diagram Jalur Sebelum Dua Indikator Dieliminasi Disertai dengan Nilai *Loading Factor*



Gambar 2
Diagram Jalur Setelah Dua Indikator Dieliminasi Disertai dengan Nilai Loading Factor

Berdasarkan Gambar 1, maka indikator IKAA1 dan IKP6 harus dieliminasi karena memiliki nilai *loading factor* di bawah 0.5. Dari hasil eliminasi (*drop*) kedua indikator tersebut dihasilkan diagram yang baru seperti terlihat pada Gambar 2.

Gambar 2 menjelaskan juga lebih dari 86% dari varian masing-masing pada keempat indikator, yaitu: IKD1, IKD2, IKD3, dan IKD4 dapat dijelaskan oleh variabel laten keadilan distributif. Variabel laten keadilan prosedural dapat menjelaskan varian dari indikator IKP1, IKP2, IKP3, IKP4, dan IKP5 masing-masing di atas dari 65%. Varian dari IKAA2, IKAA3, IKAA4, IKAA5, IKAA6, dan IKAA7 dapat dijelaskan oleh variabel laten ketaatan aturan akuntan di atas 70%. Sedangkan variabel laten kecenderungan untuk berbuat curang mampu menjelaskan indikator IKB1, IKB2, dan IKB3 masing-masing di atas 84%. Sehingga secara keseluruhan masing-masing variabel laten telah mampu menjelaskan varian dari setiap indikator-indikator yang mengukurnya di atas dari 65%.

Pengukuran *outer model* selanjutnya adalah *composite reliability*, *cronbach's alpha*

dan *convergent validity* (AVE) yang disajikan pada Tabel 6. Berdasarkan nilai *composite reliability* pada Tabel 6, menunjukkan bahwa keempat variabel laten memiliki nilai *composite reliability* di atas 0.7, artinya indikator yang telah ditetapkan telah mampu mengukur setiap variabel laten (konstruk) dengan baik atau dapat dikatakan keempat variabel model pengukuran telah reliabel.

Di samping pengujian dengan *composite reliability*, uji reliabilitas konstruk juga dilakukan dengan melihat nilai *cronbach's alpha*. Konstruk dikatakan reliabel jika memiliki nilai *cronbach's alpha* di atas 0.7. Dari Tabel 6, diketahui nilai *cronbach's alpha* untuk keempat variabel laten berkisar antara 0.8 sampai 0.9 sehingga dapat disimpulkan keempat model pengukuran telah reliabel.

Kriteria berikutnya adalah *discriminant validity* yang diperoleh dengan membandingkan korelasi antar konstruk dengan akar AVE (*Average Variance Extract*) yang disajikan pada Tabel 7 dan Tabel 8.

Selanjutnya nilai kolerasi pada Tabel 7 dibandingkan dengan nilai akar AVE pada Tabel 8 untuk pengambilan keputusan apakah

Tabel 6
Nilai Composite Reliability dan AVE Model Pengukuran

Variabel Laten	Composite Reliability	Cronbach's Alpha
Keadilan Distributif	0.940	0.916
Keadilan Prosedural	0.902	0.877
Keataatan Aturan Akuntan	0.894	0.859
Kecenderungan Berbuat Curang	0.923	0.906

Sumber: Data Primer Diolah (2015)

Tabel 7
Kolerasi antar Variabel Laten

Variabel Laten	Keadilan Distributif	Keadilan Prosedural	Kecenderungan Berbuat Curang	Ketaatan Aturan Akuntansi
Keadilan Disributif	1.000	0.383	-0.282	0.307
Keadilan Prosedural	0.383	1.000	-0.352	0.329
Kecenderungan Berbuat Curang	-0.282	-0.352	1.000	-0.682
Ketaatan Aturan Akuntansi	0.307	0.329	-0.682	1.000

Sumber: Data Primer Diolah (2015)

variabel memenuhi *discriminant validity* atau tidak. Berdasarkan perbandingan nilai kolerasi dan akar AVE diketahui, keempat variabel laten memiliki akar AVE yang lebih besar dari kolerasinya, dengan demikian

Setelah dilakukan evaluasi pengukuran model, maka akan dihasilkan beberapa persamaan sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{IKAA2} &= 0.740 \text{ KAA} + \delta_2; \text{IKAA3} = 0.754 \text{ KAA} + \delta_3; \text{IKAA4} = 0.812 \text{ KAA} + \delta_4; \text{IKAA5} = 0.707 \text{ KAA} \\ &+ \delta_5; \text{IKAA6} = 0.870 \text{ KAA} + \delta_6; \text{IKAA7} = 0.849 \text{ KAA} + \delta_7; \text{IKBC1} = 0.840 \text{ KBC} + \delta_1; \text{IKBC2} = 0.911 \text{ KBC} + \delta_2; \text{IKBC3} = 0.861 \text{ KBC} + \delta_3; \\ \text{IKD1} &= 0.868 \text{ KD} + \delta_1; \text{IKD2} = 0.914 \text{ KD} + \delta_2; \text{IKD3} = 0.902 \text{ KD} + \delta_3; \text{IKD4} = 0.884 \text{ KD} + \delta_4; \\ \text{IKP1} &= 0.848 \text{ KP} + \delta_1; \text{IKP2} = 0.882 \text{ KP} + \delta_2; \text{IKP3} = 0.790 \text{ KP} + \delta_3; \text{IKP4} = 0.831 \text{ KP} + \delta_4; \\ \text{IKP5} &= 0.651 \text{ KP} + \delta_5; \end{aligned}$$

Tabel 8
Nilai Akar AVE dan Nilai *Discriminant Validity* Setiap Variabel Laten

Variabel Laten	AVE	Akar AVE	<i>Discriminant Validity</i>
Kedilan Distibutif	0.796	0.892	Memenuhi
Keadilan Prosedural	0.578	0.760	Memenuhi
Kecenderungan Berbuat Curang	0.574	0.758	Memenuhi
Ketaatan Aturan Akuntansi	0.555	0.745	Memenuhi

Sumber: Data Primer Diolah (2015)

disimpulkan semua variabel laten memiliki *discriminant validity* yang baik.

Selain keempat kriteria seperti yang telah diuraikan di atas, kelayakan suatu model juga dapat dilihat dari nilai $t_{\text{statistik}}$ hasil *loading*, dengan syarat $t_{\text{statistik}}$ harus lebih besar dari t_{kritis} 1,96 (*2-tailed*) pada taraf signifikansi 5%. Hasil *loading* beserta nilai $t_{\text{statistik}}$ yang didapatkan dari proses *bootstrapping* dengan menggunakan sampel sebesar 131 dan pengulangan sebanyak 500 iterasi disajikan pada Tabel 9.

+ δ_5 ; $\text{IKAA6} = 0.870 \text{ KAA} + \delta_6$; $\text{IKAA7} = 0.849 \text{ KAA} + \delta_7$; $\text{IKBC1} = 0.840 \text{ KBC} + \delta_1$; $\text{IKBC2} = 0.911 \text{ KBC} + \delta_2$; $\text{IKBC3} = 0.861 \text{ KBC} + \delta_3$; $\text{IKD1} = 0.868 \text{ KD} + \delta_1$; $\text{IKD2} = 0.914 \text{ KD} + \delta_2$; $\text{IKD3} = 0.902 \text{ KD} + \delta_3$; $\text{IKD4} = 0.884 \text{ KD} + \delta_4$; $\text{IKP1} = 0.848 \text{ KP} + \delta_1$; $\text{IKP2} = 0.882 \text{ KP} + \delta_2$; $\text{IKP3} = 0.790 \text{ KP} + \delta_3$; $\text{IKP4} = 0.831 \text{ KP} + \delta_4$; $\text{IKP5} = 0.651 \text{ KP} + \delta_5$; persamaan-persamaan di atas, maka diketahui kontribusi terkecil yaitu: transparansi (IKP5) dan terbesar kesesuaian *outcome* dengan jenis pekerjaan (IKD2).

Tabel 9
Nilai Akar AVE dan Nilai *Discriminant Validity* Setiap Variabel Laten

Keterangan	Original Sample	Standard Error	$t_{\text{statistik}}$	P Value
<u>Ketaatan Aturan Akuntan</u>				
IKAA2	0.740	0.043	17.318	0.000*
IKAA3	0.754	0.061	12.463	0.000*
IKAA4	0.812	0.038	21.643	0.000*
IKAA5	0.707	0.059	11.896	0.000*
IKAA6	0.870	0.027	32.009	0.000*
IKAA7	0.849	0.025	34.308	0.000*
<u>Kecenderungan Berbuat Curang</u>				
IKBC1	0.840	0.040	20.815	0.000*
IKBC2	0.911	0.018	51.349	0.000*
IKBC3	0.861	0.043	20.135	0.000*
<u>Keadilan Distributif</u>				
IKD1	0.868	0.040	21.654	0.000*
IKD2	0.914	0.020	45.920	0.000*
IKD3	0.902	0.021	42.091	0.000*
IKD4	0.884	0.032	27.544	0.000*
<u>Keadilan Prosedural</u>				
IKP1	0.848	0.039	21.704	0.000*
IKP2	0.882	0.031	28.923	0.000*
IKP3	0.790	0.049	16.080	0.000*
IKP4	0.831	0.054	15.361	0.000*
IKP5	0.651	0.105	6.204	0.000*

Sumber: Data Primer Diolah (2015)

Inner Model

Hasil koefisien jalur dan nilai $t_{\text{statistik}}$ yang didapatkan melalui proses *bootstrapping* dengan jumlah sampel 131 dan pengulangan sebanyak 500 kali iterasi ditunjukkan pada Tabel 10.

dapat dikatakan model yang dibentuk adalah valid. Nilai Q^2 untuk model utama kecenderungan untuk berbuat curang sebesar 0.336 (di atas 0) dan sub model ketaatan aturan akuntan sebesar 0.072 (di atas 0), sehingga model yang dibentuk memiliki

Tabel 10
Nilai Koefisien Jalur Model Struktural

Keterangan	Original Sample	Standard Error	t statistik	P-Value
Langsung (Direct Effect):				
Keadilan_Distributif (KD) -> Kecenderungan_Berbuat_Curang_(KBC)	-0.050	0.068	0.725	0.469
Keadilan_Distributif (KD) -> Ketaatan_Aturan_Akuntan_(KAA)	0.204	0.085	2.391	0.017*
Keadilan_Prosedural_(KP) -> Kecenderungan_Berbuat_Curang_(KBC)	-0.145	0.072	1.998	0.046*
Keadilan_Prosedural_(KP) -> Ketaatan_Aturan_Akuntan_(KAA)	0.240	0.095	2.539	0.011*
Ketaatan_Aturan_Akuntan_(KAA) -> Kecenderungan_Berbuat_Curang_(KBC)	-0.615	0.067	9.181	0.000*
Tidak Langsung (Indirect Effect):				
Keadilan_Distributif (KD) -> Ketaatan_Aturan_Akuntan_(KAA) -> Kecenderungan_Berbuat_Curang_(KBC)	-0.125	0.053	2.380	0.018*
Keadilan_Prosedural_(KP) -> Ketaatan_Aturan_Akuntan_(KAA) -> Kecenderungan_Berbuat_Curang_(KBC)	-0.148	0.060	2.464	0.014*

Sumber: Data Primer Diolah (2015)

*) Signifikan pada taraf 5%

Selanjutnya adalah uji kelayakan model menggunakan nilai R^2 . Nilai R^2 untuk derajat kecenderungan untuk berbuat curang sebesar 0.482. Angka tersebut menjelaskan variabilitas variabel endogen yang dapat dijelaskan oleh variabilitas variabel eksogen sebesar 48.2%, sisanya 51.8% dijelaskan oleh variabilitas variabel-variabel eksogen yang tidak dimasukkan dalam model penelitian. Sedangkan nilai R^2 untuk variabel endogen tingkat ketaatan aturan akuntan yang dapat dijelaskan oleh variabilitas variabel eksogen sebesar 0.136. Angka tersebut menjelaskan variabilitas variabel endogen yang dapat dijelaskan oleh variabilitas variabel eksogen sebesar 13.6%, sisanya 86.4% dijelaskan oleh variabilitas variabel-variabel eksogen yang tidak dimasukkan dalam model. Nilai variabilitas variabel endogen ketaatan aturan akuntansi yang rendah disebabkan karena pada penelitian ini, variabel endogen tersebut dijadikan mediasi antara variabel eksogen keadilan distributif dan keadilan prosedural terhadap kecurangan. Selain memeriksa R^2 , juga dilakukan pemeriksaan terkait pengaruh variabel endogen terhadap variabel eksogen yang dapat diketahui berdasarkan nilai *effect size* atau f^2 yang dapat dilihat pada Tabel 11.

Nilai *GoF* yang didapatkan sebesar 0.881 (*large*) yang artinya model memiliki kemampuan yang tinggi dalam menjelaskan data empiris, sehingga secara keseluruhan

prediksi relevansi (*predictive relevance*) yang tinggi. Berdasarkan kriteria-kriteria tersebut, maka barulah dapat disusun dua persamaan yaitu persamaan model utama dan sub model mediasi yang masing-masing dapat dinotasikan sebagai berikut:

Model utama:

Kecenderungan untuk berbuat curang = - 0.050 Keadilan Distributif - 0.145 Keadilan Prosedural - 0.615 Ketaatan Aturan Akuntan

Sub model mediasi:

Ketaatan Aturan Akuntan = 0.204 Keadilan Distributif + 0.240 Keadilan Prosedural

Pengujian Hipotesis

Pengaruh Langsung Keadilan Prosedural terhadap Kecenderungan untuk Berbuat Curang

Hasil penelitian ini sesuai dengan hipotesis yang menyatakan bahwa keadilan prosedural berpengaruh negatif terhadap kecenderungan berbuat curang. Pegawai Negeri Sipil Pemda Kota Bogor sebagai aparatur pemerintahan keberadaannya tidak bisa dilepaskan dari peraturan perundang-undangan. Begitu juga cara-cara penilaian kinerja pegawai yang merupakan representasi dari keadilan prosedural telah diatur dengan UU No. 46 tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Kinerja PNS. Sebagai produk hukum yang dapat berkonsekuensi hukum bagi yang tidak menjalankannya, tentunya tidak ada keraguan

bagi PNS dalam proses pengimplementasiannya.

Temuan penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Najahningrum, A.F. (2013) namun bertolak belakang dengan temuan hasil penelitian yang dilakukan oleh Pristiyanti, I.R. (2012). Namun demikian, peneliti menduga bahwa keadilan prosedural bukan bagian dari *the monitoring expenditures by the principle* yang dimaksud dalam *agency theory* yang dikemukakan oleh Jansen dan Meckling (1976). Bagaimanapun keadilan prosedural bukan sesuatu yang dapat digolongkan "*imbalan finansial*" seperti yang dijelaskan dalam *fraud triangle theory*.

Pengaruh Tidak Langsung Keadilan Prosedural terhadap Kecenderungan untuk Berbuat Curang melalui Ketaatan Aturan Akuntansi

Hasil penelitian ini sesuai dengan hipotesis yang menyatakan bahwa keadilan prosedural berpengaruh tidak langsung terhadap kecenderungan untuk berbuat curang melalui ketaatan aturan akuntansi. Disamping itu, penelitian ini juga menemukan bahwa keadilan prosedural yang didukung dengan ketaatan aturan akuntansi berpengaruh negatif terhadap kecenderungan untuk berbuat curang. Sesuai dengan sampel yang digunakan dalam penelitian ini, sebagian besar merupakan PNS yang berada di bagian keuangan SKPD, tentunya ketaatan dan pengetahuannya tentang aturan akuntansi menjadi salah satu indikator teknis dalam penilaiannya. Hasil penelitian ini mendukung pendapat Taylor, S.E. (2006) yang berpendapat penegakan hukum merupakan salah satu faktor yang mendapat menimbulkan ketaatan.

Dalam pemerintahan daerah, keadilan prosedural merupakan implementasi dari UU No.46 tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Kinerja PNS yang pada dasarnya merupakan penegakan hukum yang memerlukan ketaatan. Hasil penelitian ini juga mendukung pendapat Wolk, H.I. & Tearney, M.G. (1997) yang menyatakan bahwa ketaatan merupakan faktor kunci untuk menekan terjadinya *fraud*. Tidak ada penelitian yang mendukung ataupun bertolak belakang dengan temuan ini, karena sepanjang pengetahuan peneliti belum ada penelitian yang memediasi hubungan antara keadilan prosedural dengan

kecenderungan berbuat curang menggunakan ketaatan aturan akuntansi.

Pengaruh Langsung Keadilan Distributif terhadap Kecenderungan untuk Berbuat Curang

Hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis yang menyatakan keadilan distributif berpengaruh negatif terhadap kecenderungan untuk berbuat curang. Hasil penelitian ini tidak mendukung *agency theory* dan bertolak belakang dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dallas, L.L (2002), Pritchard, A.C. (1999), Ribstein, L.E. (2002), Chtourou *et al.*, (2001), Apostolou *et al.*, (2001), Chruch *et al.*, (2001), Wilopo (2006), Pristiyanti, I.R. (2012), Faisal, M. (2012), Pramudita, A. (2013), Najahningrum, A.F. (2013), dan Zulkarnain, R.M.

Pada pemerintahan daerah besaran kompensasi pegawai telah diatur oleh undang-undang yang tentunya dalam penentuan besaran kompensasi itu, pemerintah telah memperhitungkan segala aspek sebagai parameter kebutuhan hidup layak. Walaupun pegawai telah menerima kompensasi yang sesuai tetapi pegawai akan merasa "*kurang*" sehingga memicu terjadinya perbuatan curang. Dalam hal ini terjadi pergeseran (*shifting*) dari *need* ke *greed*. Temuan penelitian ini memperkuat pendapat Bologna (1993) seperti yang dikutip oleh Pristiyanti, I.R. (2012) yang berpendapat adanya faktor keserakahan atau *greed* menyebabkan seorang pegawai tetap melakukan kecurangan meskipun pegawai tersebut telah menerima kompensasi yang besar.

Pengaruh Tidak Langsung Keadilan Distributif terhadap Kecenderungan untuk berbuat Curang melalui Ketaatan Aturan Akuntansi

Hasil penelitian ini sesuai dengan hipotesis yang menyatakan bahwa keadilan distributif berpengaruh tidak langsung terhadap kecenderungan untuk berbuat curang melalui ketaatan akuntansi. Disamping itu, penelitian ini juga menemukan bahwa keadilan distributif yang didukung dengan ketaatan aturan akuntansi dapat menurunkan kecenderungan pegawai untuk berbuat curang.

Hasil penelitian ini mendukung pendapat Taylor, S.E. (2006) yang menyatakan bahwa salah satu faktor yang dapat mempengaruhi ketaatan adalah imbalan atau kompensasi yang diterima oleh pegawai. Sementara itu, dengan konsep yang dilanjutkan, Wolk, H.I. & Tearney, M.G. (1997) yang menyatakan bahwa ketaatan merupakan faktor kunci untuk menekan terjadinya *fraud*. Keadilan distributif yang ditunjang dengan ketaatan dapat menurunkan kecenderungan pegawai untuk melakukan kecurangan. Tidak ada penelitian yang mendukung ataupun bertolak belakang dengan hasil penelitian ini, karena sepanjang pengetahuan peneliti belum ada penelitian yang memediasi hubungan antara keadilan distributif dengan kecenderungan berbuat curang menggunakan ketaatan aturan akuntansi.

SIMPULAN

Hasil penelitian membuktikan bahwa ketaatan aturan akuntansi memediasi sempurna (*pure mediation*) antara keadilan distributif dengan kecenderungan untuk berbuat curang, sementara itu yang menarik dari hasil penelitian ini yaitu: ada atau tidaknya ketaatan terhadap aturan akuntansi, persepsi pegawai terhadap keadilan prosedural dapat menurunkan kecenderungan pegawai untuk berbuat curang. Dalam hal ini ketaatan aturan akuntansi hanya mampu memediasi secara parsial (*quasi mediation*).

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang antara lain: penelitian hanya dilakukan di lingkungan Pemerintahan Daerah Kota Bogor sehingga hasil penelitian tidak dapat digeneralisasikan bagi pemerintahan daerah yang lain, UU No.46 tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Kinerja Pegawai Negeri Sipil pada prinsipnya merupakan prosedur yang telah jelas sehingga hal tersebut tidak dapat memberikan kepastian apakah ketaatan aturan akuntansi dapat memediasi secara sempurna terhadap kecenderungan untuk berbuat curang pada sektor *private*/ korporasi. Perlu diuji apakah ketaatan aturan akuntansi dapat memediasi secara sempurna (*pure mediation*) keadilan prosedural terhadap kecenderungan untuk berbuat curang pada sektor swasta atau non pemerintahan.

Implikasi Pemerintahan Daerah Kota Bogor, hasil penelitian membuktikan bahwa remunerasi ataupun kenaikan kompensasi tidak dapat menurunkan kecenderungan pegawai untuk berbuat curang, karena adanya "*shifting from need to greed*". Untuk meminimalisir dampak tersebut, Pemerintah Daerah Kota Bogor harus mendorong agar pegawai memiliki kesadaran untuk menaati aturan akuntansi khususnya bagi pegawai yang berada pada bagian keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Antara Bogor.Com. 2014. Kejari Tahan Tiga Tersangka Korupsi Ijin Hotel. Diakses tanggal 20 Nopember 2014, <http://bogor.antaranews.com/berita/10288/kejari-tahan-tiga-tersangka-korupsi-berdasarkan-tahun>.
- Apostolou, B.A., *et al.* 2001. The Relative Importance of Management Fraud Risk Factors. *Behaviour Research in Accounting*, Vol.3, 1-12.
- Anti Corruption Clearing House KPK. 2014. *Rekapitulasi Penindakan Pidana Korupsi*. Diakses tanggal 4 September 2014, <http://acch.kpk.go.id/statistik-penanganan-tindak-pidana-korupsi-berdasarkan-tahun>.
- Colquitt, J., *et al.* 2001. On the Dimensionality of Organizational Justice: A Construct Validation of a Measure. *Journal of Applied Psychology*, JAP (86) 3, 386-400.
- Chruch, B.K., *et al.* 2001. Factors Affecting Internal Auditors Consideration of Fraudulent Financial Reporting during Analytical Procedures. *Auditing Journal of Practice & Theory*, Vol.2 (1), 65-80.
- Dallas, L.L. 2002. *A Preliminary Inquiry into the Responsibility of Corporations and Their Directors and Officers for Corporate Climate: The Psychology of Enron's Climate*. Working Paper diunduh dari Social Science Research Network tanggal 14 September 2014.
- Faisal, M. 2013. Analisis Fraud di Sektor Pemerintahan Kabupaten Kudus. *Accounting Analysis Journal*, AAJ 2 (1), 67-73.
- Fahmi, I., 2013. *Etika Bisnis: Teori, Kasus, dan Solusi*. Bandung: Alfabeta.
- Fitrawansyah. 2014. *Fraud Auditing*. Jakarta: Mitra Wacana Media.

- Ghozali, I. 2006. *Structural Equation Modeling, Metode Riset Alternatif dengan Partial Least Square (PLS)*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Moorhead, G. & Griffin, R.W. 2013. *Organizational Behavior Managing Human Resources and Organizations, 9th edition, diterjemahkan oleh Diana Angelica, Perilaku Organisasi Manajemen Sumber Daya Manusia dan Organisasi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Indo Pos. 2014. *318 Kepala Daerah Terlibat Kasus Korupsi*. Diakses tanggal 17 September 2014, <http://www.jpnn.com/read/2014/02/15/216728/318-Kepala-Daerah-Terjerat-Korupsi-#>.
- Info Korupsi. 2004. *Kepala Kantor Kesbang Kota Bogor Ditahan*. Diakses tanggal 17 September 2014, <http://infokorupsi.com/id/korupsi.php?ac=982&l=kepala-kantor-kes-kota-bogor-ditahan>.
- Info Korupsi. 2010. *Korupsi APBD 32 Eks Anggota DPRD Kota Bogor Divonis Satu Tahun*. Diakses tanggal 17 September 2014, <http://infokorupsi.com/id/korupsi.php?ac=6822&l=korupsi-dana-apbd-32eksanggota-dprd-kota-bogor-divonis-setahun>.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 1998. *Kode Etik Akuntan Indonesia*. Jakarta: Divisi Penerbitan IAI.
- Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia. 2014. *Berbagai Peraturan Pemerintah tentang Remunerasi Pegawai Negeri Sipil dari tahun 2006 sampai 2014*. Diunduh tanggal 14 September 2014, peraturan.go.id
- Kompas Com. 2014. *Bupati Bogor Minta KPK Tetapkan Petinggi PT. BJA Jadi Tersangka*. Diakses tanggal 17 September 2014, <http://nasional.kompas.com/read/2014/08/08/21034631/Bupati.Bogor.Minta.KPK.Tetapkan.Petinggi.PT.BJA.Jadi.Tersangka>.
- Kulsum, U. & Jauhar, M. 2014. *Pengantar Psikologi Sosial*. Jakarta: Prestasi Pustaka.
- Moe, T.M. 1984. The New Economics of Organization. *American Journal of Political Science*, 739-777.
- Najahningrum, A. F. 2013. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Fraud: Persepsi Pegawai Dinas Provinsi DIY. *Accounting Analysis Journal*, AAJ 2 (3), 259-267.
- Pramudita, A. 2013. Analisis Fraud di Sektor Pemerintahan Kota Salatiga. *Accounting Analysis Journal*, AAJ 2 (1), 37-43.
- Priantara, D. 2013. *Fraud Auditing & Investigation*. Mitra Wacana Media, Jakarta.
- Pristiyanti, I.R. 2012. Persepsi Pegawai Instansi Pemerintahan Mengenai Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Fraud di Sektor Pemerintahan. *Accounting Analysis Journal*, AAJ 1 (1), 1-13.
- Pritchard, A.C. 1999. *Markets as Monitors: A Proposal to Replace Class Actions with Exchange as Securities Fraud Enforces*. Working Papers diunduh di SSRN.COM tanggal 14 September 2014.
- Ribstein, L.E. 2002. Market vs Regulatory Responses to Corporate Fraud: A Critique of the Sarbanse Oxleys Act of 2002. *Working Paper* diunduh dari Social Science Research Network tanggal 14 September 2014.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Kombinasi (Mixed Methods)*. Bandung: Alfabeta.
- Taylor, S.E. (2006). *Psikologi Sosial*. Jakarta: Salemba Empat.
- Tuanakotta, T. 2007. *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif*. Jakarta: Lembaga Penerbit FEUI.
- Undang-Undang Nomor 14 tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Pegawai Negeri Sipil.
- Wilopo. 2006. *Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi: Studi Pada Perusahaan Publik dan Badan Usaha Milik Negara di Indonesia*. Paper dipresentasikan pada acara Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Wolk, H.I., & Tearney, M.G. 1997. *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach 4th ed*. Ohio: Sout Western College Publishing.
- Zulkarnain, R. M. 2013. Analisis Faktor yang Mempengaruhi Terjadinya Fraud pada Dinas Kota Surakarta. *Accounting Analysis Journal*, AAJ 2 (2), 125-131.