

EFEK MODERASI *LOCUS OF CONTROL* PADA HUBUNGAN OTORITAS ATASAN DAN KECURANGAN AKUNTANSI

Agus Artha Bawa¹
Gerianta Wirawan Yasa²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
Email : agusarthabawa@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan untuk memperoleh bukti adanya perbedaan antara individu dengan *locus of control* internal dan eksternal dalam melakukan kecurangan akuntansi, dalam kondisi ada dan tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dengan menggunakan rancangan eksperimen desain faktorial 2x2. Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan (PPTK) pada Pemerintah Daerah Kabupaten Tabanan digunakan sebagai populasi dalam penelitian ini. Hasil penelitian membuktikan bahwa terdapat perbedaan kecurangan akuntansi dalam kondisi ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara otoritas atasan pada kecurangan akuntansi yang semakin tinggi pada individu dengan *locus of control* eksternal dalam kondisi ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dan rendah pada individu dengan *locus of control* internal dalam kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan.

Kata kunci: Kecurangan Akuntansi, Otoritas Atasan, *Locus of Control*

ABSTRACT

The purpose of this study is to obtain evidence between individuals who have an internal locus of control and external locus of control to commit fraud, in both with or without the authority of superiors to commit fraud and using experiment 2x2 factorial design to prove those objectives. The population in this study are Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan (PPTK) on Tabanan Regency Government. This study indicate, that the condition there were authority delegated from superior to commit fraud, tend to influence individual to act unethically. It also shows, that relation between the authority of superior to fraud becomes higher in individuals who have external locus of control with authority of superiors to commit fraud condition and relation between the authority of superior to fraud becomes lower in individuals with internal locus of control, when there is no authority of superiors to commit fraud condition.

Keywords: Fraud, Authority Superior, Locus of Control

PENDAHULUAN

Desentralisasi sebagai hasil reformasi 1998 mengamanahkan pemerataan pembangunan dan pemenuhan kesejahteraan seluruh masyarakat Indonesia sampai pelosok desa. Sinurat (2014:2) menyatakan bahwa tujuan baik yang diharapkan dari lahirnya otonomi daerah dalam implementasinya justru mengakibatkan permasalahan baru bagi pembangunan Indonesia. Tujuan Otonomi daerah untuk mendesentralisasi pembangunan sebaliknya mengakibatkan terdesentralisasinya korupsi. Selama bertahun-tahun terlaksananya otonomi daerah, banyak kasus korupsi akhirnya menjerat anggota aparatur negara, yaitu gubernur, bupati, walikota, serta anggota DPRD, hingga pejabat dinas daerah.

Hasil penelitian yang dilakukan *Indonesia Corruption Watch* (ICW) dalam Friastuti (2015) menunjukkan adanya kenaikan jumlah kasus dan tersangka yang terjerat di tahun 2014. Total kasus korupsi di tahun 2014 adalah 629 kasus. Jumlah tersebut terdiri dari 1.328 tersangka dengan kerugian negara mencapai Rp 5,29 triliun. Jika dibandingkan dengan periode sebelumnya, hanya terdapat 560 kasus dengan jumlah tersangka 1.271 orang.

Data dari ICW dan KPK tersebut menunjukkan bahwa banyak kepala dan pejabat daerah (eksekutif dan legislatif) terlibat kolusi, korupsi dan nepotisme (KKN) yang merugikan keuangan Negara. Otoritasnya digunakan untuk melakukan kecurangan dengan memperkaya diri dan keluarga bahkan dengan segala upaya memenangkan famili dan orang dekat sebagai pemenang tender. Kepala daerah juga banyak yang secara pribadi terdesak untuk secepatnya

mengembalikan biaya politik yang sangat besar saat mencalonkan diri menjadi kepala daerah (Anonim, 2012).

Salah satu contoh adanya otoritas dari atasan yang mengarahkan bawahan untuk melakukan kecurangan dimuat dalam harian Metro Asahan tanggal 1 September 2013. Walikota Tanjungbalai H. Thamrin Munthe memerintahkan kepada para pimpinan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) untuk menyetorkan upeti atau *fee* sebesar enam persen dari total anggaran yang dicairkan kepada dirinya, baik itu anggaran rutin maupun anggaran belanja kegiatan. Penyetoran dilakukan sesaat setelah anggaran dicairkan di bank, yang dilakukan oleh pimpinan SKPD secara langsung ataupun perwakilan dari SKPD yang bersangkutan. Tidak ada satu pun pimpinan SKPD yang berani menentang karena adanya ketakutan akan jabatan yang dicopot mengingat banyaknya biaya yang telah dikeluarkan untuk mendapatkan jabatan tersebut.

Contoh di atas merupakan salah satu kasus yang berani diangkat ke media massa. Kasus Walikota Tanjungbalai telah membuktikan bahwa di lingkungan pemerintah daerah terdapat otoritas untuk melakukan kecurangan yang berjenjang dari kepala daerah kepada pimpinan SKPD kemudian dilanjutkan oleh pimpinan SKPD ke bawahannya. Individu yang diperintahkan melakukan tindakan tidak etis oleh atasannya akan melaksanakan perintah tersebut karena dia melihat dirinya hanya sebagai alat untuk melakukan tindakan tidak etis oleh atasannya, sehingga dirinya merasa tidak perlu bertanggung jawab atas tindakan tersebut (Milgram, 1974:8).

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

Penelitian Milgram untuk menguji tingkat ketaatan seseorang kepada otoritas yang berlaku pada suatu situasi (faktor situasional) dimulai pada tahun 1963. Hasil penelitiannya ini menjadi salah satu studi yang paling terkenal tentang teori *obedience* (kepatuhan). Teori *obedience* (Milgram, 1963) menyatakan bahwa individu cenderung patuh pada individu lain dalam posisi otoritas.

Penelitian Mayhew dan Murphy (2008) menguji pengaruh kondisi sosial terhadap perilaku kecurangan pelaporan. Penelitian Murphy dan Mayhew (2012) telah menguji pengaruh otoritas untuk melakukan kecurangan terhadap perilaku kecurangan pelaporan. Penelitian ini menemukan bahwa otoritas atasan untuk melaporkan lebih dari seharusnya memengaruhi individu untuk berperilaku tidak etis dengan mengalihkan atau menggeser tanggung jawab atas perilaku kecurangan tersebut kepada pemberi otoritas. Kedua penelitian tersebut memberikan hasil bahwa faktor situasional (kondisi sosial dan pengaruh otoritas) berpengaruh terhadap perilaku individu untuk melakukan kecurangan.

Faktor individual menjadi penting untuk dipertimbangkan karena proses pengambilan keputusan seseorang tidak dapat dilihat secara parsial hanya dari faktor situasional saja, melainkan juga harus mempertimbangkan faktor yang melekat pada individu yang dapat memengaruhi keputusan yang diambil (Rafinda, 2013:1). Beberapa penelitian yang menguji pengaruh faktor individual seperti penalaran moral dan *locus of control* terhadap perilaku etis seseorang dilakukan oleh Trevino (1986), Tsui dan Ferdinand (1996), dan Rotter (1996). Beberapa penelitian tersebut menyimpulkan bahwa penalaran moral dan *locus of control* dari seseorang akan memengaruhi mereka dalam berperilaku etis.

Pertimbangan etis seseorang ketika menghadapi dilema etika adalah proses yang komprehensif dan rumit (Pramita, 2014). Kebutuhan mengidentifikasi dan mengukur faktor individual dan interaksi antara faktorsituasional dan individual dalam memprediksi perilaku etis menjadi penting untuk memahami bagaimana kedua faktor tersebut mempengaruhi individu dalam melakukan kecurangan (Kisamoreet al., 2007). Penghadiran dilema etika, yakni faktor situasional dan individual secara bersamaan pada satu situasi yang dihadapi individu akan memberikan gambaran sesungguhnya dari perilaku etis individu tersebut.

Rafinda (2013) dalam penelitiannya secara bersamaan menguji interaksi faktor situasional dan individual dalam mempengaruhi kecurangan. Faktor situasional yang digunakan adalah otoritas atasan dan kondisi sosial sedangkan faktor individual menggunakan penalaran moral. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kedua faktor sama-sama berpengaruh namun faktor situasional memiliki pengaruh lebih kuat untuk melakukan kecurangan.

Penelitian lanjutan kemudian dilakukan oleh Pramita (2014) yang juga menguji interaksi faktor situasional dan individual dalam mempengaruhi kecurangan secara bersamaan. Hasil penelitian menemukan bahwa kondisi dimana terdapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan, ditambah lagi adanya retaliasi dari atasan jika perintah tidak dilakukan cenderung akan menjadikan seseorang bertindak untuk tidak etis, yaitu dengan membuat laporan realisasi anggaran yang tidak sesuai. Dalam penelitian ini juga disebutkan bahwa individu yang memiliki *locus of control* eksternal, dalam kondisi mendapat otoritas untuk

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

membuat laporan curang dan mendapat ancaman jika tidak melaksanakan perintah tersebut, akan cenderung untuk berlaku lebih tidak etis, yakni dengan menuruti perintah atasan tersebut untuk membuat laporan curang dibandingkan individu dengan *locus of control* internal.

Beberapa penelitian justru menunjukkan hasil yang berbeda. Hasil penelitian Douglas dan Weir (2000) tidak memberikan bukti tentang adanya pengaruh otoritas dari atasan untuk melakukan kecurangan dalam bentuk penciptaan *slack* dalam proses penetapan anggaran. Fitriani dan Daljono (2012) juga menunjukkan bahwa otoritas atasan tidak mempengaruhi bawahan untuk melakukan kecurangan dalam mengambil pertimbangan audit dan kebenaran opini hasil audit yang diberikan. Adanya perbedaan hasil penelitian tersebut memotivasi penulis untuk melakukan pembuktian kembali.

Terdapatnya perbedaan hasil beberapa penelitian tersebut, diakibatkan oleh adanya pengaruh variabel lain pada hubungan variabel dependen dengan independen. Tsui dan Ferdinand (1996) menyatakan bahwa seseorang dengan *locus of control* internal akan berani bertindak etis jika dibandingkan dengan seseorang yang memiliki *locus of control* eksternal, yaitu pada saat menghadapi konflik audit dengan tetap melaporkan temuannya yang tidak wajar. Pada kasus pembuatan pelaporan, seseorang dengan *locus of control* internal diprediksi akan tetap bertindak sesuai kesadaran analitikalnya, dan bukan berdasarkan otoritas atasan yang mengarahkan kepada tindakan tidak etis.

Pada penelitian ini penulis akan meneliti penyebab terjadinya kecenderungan kecurangan dengan menguji pengaruh faktor otoritas atasan

dengan perlakuan ada dan tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dan pengaruh faktor *locus of control* dengan katagori *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal. Dalam penelitian ini akan menggunakan kasus pengadaan barang dan jasa di instansi pemerintahan. Hal ini berdasarkan data Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) per 31 Oktober 2014, yang menjadi korupsi tertinggi di Indonesia, yaitu jenis penyuapan dan pengadaan barang/jasa.

Tabel 1
Jenis Perkara Korupsi Tahun 2010-2014
(per 31 Oktober 2014)

Jenis Perkara	2010	2011	2012	2013	2014	Jumlah
Pengadaan Barang/Jasa	16	10	8	9	13	56
Perijinan	0	0	0	3	4	7
Penyuapan	19	25	34	50	16	144
Pungutan	0	0	0	1	5	6
Penyalahgunaan Anggaran	5	4	3	0	4	16
TPPU	0	0	2	7	5	14
Merintang Proses KPK	0	0	2	0	2	4

Sumber : *Anti-Corruption Clearing House*, 2014

Penelitian akan dilakukan di Pemerintah Daerah Kabupaten Tabanan dengan alasan pada tahun 2012 telah terjadi kasus penggunaan otoritas untuk melakukan kecurangan oleh Kepala Dinas Peternakan terhadap Kelompok Tani Ternak Bina Ternak. Halaman pertama Bali Post tanggal 11 April 2012 akhirnya menyampaikan bahwa kasus ini berujung pada ditahannya Kepala Dinas Peternakan dan Ketua Kelompok Tani Ternak Bina Ternak.

Berdasarkan pemaparan tersebut, maka yang menjadi rumusan masalah, dalam penelitian ini, yaitu : 1) Apakah terdapat perbedaan kecurangan akuntansi

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

dalam kondisi ada dan tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan?2) Apakah terdapat hubungan antara otoritas atasan pada kecurangan akuntansi yang semakin tinggi pada individu dengan *locus of control* eksternal dalam kondisi terdapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan? 3) Apakah terdapat hubungan antara otoritas atasan pada kecurangan akuntansi yang semakin rendah pada individu dengan *locus of control* internal dalam kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan?

Tujuan dari penelitian ini, yaitu untuk mengetahui perbedaan kecurangan akuntansi dalam kondisi ada dan tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan, mengetahui adanya hubungan antara otoritas atasan pada kecurangan akuntansi yang semakin tinggi pada individu dengan *locus of control* eksternal dalam kondisi terdapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dan mengetahui adanya hubungan antara otoritas atasan pada kecurangan akuntansi yang semakin rendah pada individu dengan *locus of control* internal dalam kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan.

Milgram (1974:8) menunjukkan bahwa individu yang diperintahkan melakukan tindakan tidak etis oleh atasannya akan mematuhi perintah tersebut karena dia melihat dirinya sebagai alat untuk melakukan tindakan tidak etis oleh atasannya, sehingga dirinya merasa tidak perlu bertanggung jawab atas tindakan tersebut. Otoritas atasan yang menyarankan kepada penyusun laporan untuk melaporkan hal yang lebih menguntungkan dapat membuat penyusun laporan melimpahkan tanggung jawab laporan tersebut kepada atasannya. Dalam kondisi penyusun laporan tidak diberikan otoritas dari atasan untuk melaporkan hal yang

lebih menguntungkan, maka individu akan lebih berhati-hati untuk melakukan kecurangan pelaporan karena tanggungjawab perilaku kecurangan sepenuhnya ditanggung oleh penyusun laporan tersebut (Murphy dan Mayhew, 2012).

Hasil penelitian Rafinda (2013) menunjukkan bahwa faktor situasional berupa otoritas atasan dan kondisi sosial berpengaruh terhadap kecenderungan dalam melakukan kecurangan. Pramita (2014) juga menunjukkan bahwa dalam kondisi terdapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan, ditambah lagi adanya retaliasi dari atasan jika perintah tidak dilakukan cenderung akan menjadikan seseorang bertindak untuk tidak etis, yakni membuat laporan realisasi anggaran yang tidak sesuai. Dari uraian tersebut, dapat disusun hipotesis sebagai berikut.

H₁ : Terdapat perbedaan kecurangan akuntansi pada kondisi terdapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dibandingkan dengan kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan.

Teori atribusi (Rotter, 1966) menyatakan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang, seperti kemampuan atau usaha, dan faktor-faktor yang berasal dari luar, seperti kesulitan dalam pekerjaan atau keberuntungan. Adanya dukungan teori atribusi terhadap teori *obedience* mengakibatkan hubungan antara kepatuhan individu terhadap otoritas untuk melakukan kecurangan juga dipengaruhi oleh faktor-faktor dalam individu, yaitu faktor internal dan eksternal.

Penelitian Tsui dan Ferdinand (1996) menemukan bahwa faktor individual, yaitu *locus of control*, mampu memengaruhi seseorang dalam bertindak etis.

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

Dalam penelitian Tsui dan Ferdinand (1996) tersebut, seseorang dengan *locus of control* internal akan berani bertindak etis pada saat menghadapi konflik audit dengan tetap melaporkan temuannya yang tidak wajar dibanding individu yang memiliki *locus of control* eksternal. Oleh karena itu, dalam kasus melakukan kecurangan, seseorang dengan *locus of control* internal diprediksi akan tetap bertindak sesuai kesadaran analitis, dan bukan berdasarkan otoritas atasan yang menggiring kepada tindakan tidak etis.

Otoritas atasan yang menyarankan untuk dilakukannya tindakan kecurangan dapat mendorong bawahan untuk melakukan tindakan tidak etis karena bawahan menyadari bahwa tanggung jawab berada pada atasan. Dalam kondisi bawahan tidak diberikan otoritas dari atasan untuk melaporkan melakukan kecurangan maka bawahan akan lebih berhati-hati untuk melakukan kecurangan. Bawahan menyadari bahwa tanggungjawab perilaku kecurangan sepenuhnya ditanggung oleh bawahan tersebut (Murphy dan Mayhew, 2012).

Dalam kondisi mendapat otoritas untuk melakukan kecurangan, individu yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung untuk melakukan kecurangan karena orang yang memiliki *locus of control* eksternal akan bergantung pada nasib dari sikap atasannya, sehingga mereka akan lebih cenderung untuk berperilaku tidak etis daripada orang dengan *locus of control* internal yang mampu merasionalisasi dan mengendalikan perilaku mereka (Liyanarachchi dan Newdick, 2009; Murphy dan Mayhew, 2012; Tsui dan Ferdinand, 1996). Demikian pula individu dengan *locus of control* internal percaya bahwa peristiwa berada di bawah kendali mereka dan mereka akan bertanggungjawab dalam penentuan

perilaku benar dan salah mereka, sehingga mereka akan berperilaku lebih etis daripada orang dengan *locus of control* eksternal (Trevino, 1986).

Respati (2011) menunjukkan *locus of control* signifikan memoderasi pengaruh sikap ke arah perilaku dan norma-norma subyektif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Pramita (2014) meneliti mengenai peran *locus of control* sebagai pemoderasi pada *fraud*. Hasil penelitian menyatakan bahwa *locus of control* internal mampu melemahkan pengaruh otoritas atasan dan ancaman terhadap *fraud*. Dari uraian tersebut, dapat disusun hipotesis sebagai berikut.

H₂ : Terdapat hubungan antara otoritas atasan pada kecurangan akuntansi yang semakin tinggi pada individu dengan *locus of control* eksternal dalam kondisi terdapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dibandingkan kondisi lainnya.

H₃ : Terdapat hubungan antara otoritas atasan pada kecurangan akuntansi yang semakin rendah pada individu dengan *locus of control* internal dalam kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dibandingkan kondisi lainnya.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan eksperimen semu, yaitu jenis eksperimen dimana eksperimenter tidak berkemampuan melakukan manipulasi terhadap variabel independen (Nahartyo, 2013: 4). Desain penelitian yang digunakan adalah desain faktorial 2 x 2 *between subject*, yaitu desain eksperimen

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

yang secara simultan mengakomodasi penelitian atas pengaruh dua variabel independen, baik pengaruh utama maupun pengaruh interaksi terhadap variabel dependen dengan masing-masing variabel terdiri dari dua level dan setiap subjek eksperimen mendapat satu perlakuan (Suartana, 2010: 194). Jumlah minimal subjek untuk setiap sel dalam eksperimen desain faktorial minimal sepuluh orang (Nahartyo, 2013: 202 ; Suartana, 2010: 195).

Data primer digunakan dalam penelitian ini dalam bentuk instrumen penelitian berupa kasus. Data ini diperoleh dari jawaban partisipan pada kuesioner yang telah dibagikan. Dalam penelitian ini, variabel dependen yang digunakan adalah kecurangan akuntansi, sedangkan untuk variabel independennya adalah otoritas atasan (perlakuan ada dan tanpa otoritas untuk melakukan kecurangan) dan juga terdapat variabel moderasi, yaitu *locus of control* (*locus of control* internal dan eksternal).

Peneliti akan mengamati tindakan seseorang dalam melakukan kecurangan akuntansi. Peneliti kemudian membagi partisipan ke dalam empat kelompok, yaitu kelompok 1: kelompok *locus of control* internal dalam kondisi ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan, kelompok 2: kelompok *locus of control* internal dalam kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan, kelompok 3: kelompok *locus of control* eksternal dalam kondisi ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan, dan kelompok 4: kelompok *locus of control* eksternal dalam kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan. Rancangan eksperimen desain faktorial 2x2 ditunjukkan pada Tabel 2.

Tabel 2
Rancangan Eksperimen Desain Faktorial 2x2

<i>Locus of Control</i>	Otoritas Atasan	
	Ada	Tanpa
Internal	kelompok 1	kelompok 2
Eksternal	kelompok 3	kelompok 4

Partisipan dalam penelitian ini adalah Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan (PPTK) SKPD di Pemerintah Daerah Kabupaten Tabanan. Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *cluster random sampling*, yaitu dengan membagi populasi dalam bentuk *cluster-cluster* kecil, kemudian pengamatan dilakukan pada sampel *cluster* yang dipilih secara random. (Sugiyono, 2013: 199-120). Berdasarkan data yang diperoleh dari Sekretariat Daerah Kabupaten Tabanan, SKPD di Kabupaten Tabanan dibagi ke dalam lima grup bagian (*cluster*) yang terdiri dari empat puluh dua instansi.

Pertama, dipilih secara random satu *cluster* dari lima *cluster*. *Cluster* yang terpilih, yaitu *cluster* dinas daerah yang terdiri dari enam belas dinas. Kedua, dilakukan pemilihan PPTK secara random di enam belas dinas tersebut, yang jumlahnya disesuaikan dengan banyaknya kegiatan di masing-masing dinas. Dalam penelitian ini jumlah sampel yang digunakan, yaitu 82 orang.

Pengukuran variabel kecurangan akuntansi menggunakan kasus pengadaan barang/jasa di instansi pemerintah yang merupakan pengembangan dari kasus yang digunakan oleh Dewi (2014). Pengukuran variabel otoritas atasan juga merupakan pengembangan dari penelitian Dewi (2014). Pengukuran ini

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

menggunakan skenario yang terdiri dari dua skema, yaitu ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan akuntansi dan tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan akuntansi. Pengukuran *locus of control* menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Rotter (1966) dalam Menezes (2008).

Penelitian ini menggunakan bentuk eksperimen lapangan. Bentuk ini digunakan untuk dapat menjangkau para partisipan yang bekerja di berbagai tempat yang tidak mungkin dikumpulkan dalam satu kelas. Dalam pelaksanaan eksperimen, partisipan diberikan 2 tugas.

Penugasan pertama adalah penugasan untuk menentukan posisi *locus of control* para partisipan. Partisipan mengisi instrumen *locus of control* menggunakan kuesioner. Penugasan kedua dilakukan untuk menentukan tingkat kecurangan akuntansi partisipan. Partisipan diberikan kasus mengenai seorang manager di sektor pemerintahan (PPTK). Kasus tersebut mengenai pengadaan barang jasa yang ada di Dinas X. Kasus ini menggunakan konteks orang ketiga (*third-person context*) seperti yang disarankan oleh Restet al. (2000).

Dalam skenario kecurangan akuntansi, terdapat dua kondisi, yaitu kondisi ada otoritas untuk melakukan kecurangan dan tanpa otoritas untuk melakukan kecurangan. Kondisi tersebut diberikan secara acak kepada seluruh partisipan. Setelah membaca kasus, partisipan diminta untuk memberi penilaian terhadap kasus tersebut.

Pilot test dilakukan sebagai uji pendahuluan. Uji ini dilakukan untuk mengetahui apakah kasus yang diberikan dalam pelaksanaan eksperimen dapat dipahami oleh partisipan atau tidak. Hasil dari pelaksanaan *pilot test* ini kemudian

digunakan untuk mengukur validitas dan reliabilitas instrumen yang akan digunakan dalam penelitian.

Setelah instrumen penelitian dinyatakan valid dan reliabel, kemudian dilanjutkan dengan analisis statistik deskriptif yang ditujukan untuk memberikan gambaran umum mengenai partisipan yang dijelaskan dalam tabel distribusi frekuensi. Data hasil penelitian diuji dengan menggunakan uji normalitas residual, uji homogenitas dan uji *two-way anova*.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pilot test dilaksanakan pada tanggal 18 Mei 2015 di ruang kuliah magister akuntansi Universitas Udayana. Peserta *pilot test* adalah mahasiswa STAR Magister Akuntansi Universitas Udayana dengan pertimbangan para mahasiswa ini sudah memiliki pengalaman bekerja di pemerintah daerah. Tahap pertama pelaksanaan *pilot test* yaitu menentukan tipe *locus of control* peserta menggunakan instrumen Rotter (1966). Dari 20 peserta didapatkan 6 orang dengan *locus of control* internal dan 14 orang dengan *locus of control* eksternal. Tahap selanjutnya, yaitu melakukan manipulasi perlakuan ada dan tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dengan menggunakan instrumen skenario. Pelaksanaan manipulasi dapat dilihat dalam Tabel 3 sebagai berikut.

Tabel 3
Manipulasi 2x2

<i>Locus of Control</i>	Otoritas Atasan	
	Ada	Tanpa
Internal	7 orang	7 orang
Eksternal	3 orang	3 orang

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

Tabel 3 menunjukkan bahwa, dari 14 orang yang memiliki *locus of control* internal, 7 orang mendapatkan perlakuan ada otoritas atasan dan 7 orang lainnya mendapatkan perlakuan tanpa otoritas atasan. Perlakuan yang sama juga dilakukan pada 6 orang yang memiliki *locus of control* eksternal, 3 orang mendapatkan perlakuan ada otoritas atasan dan 3 orang lainnya mendapatkan perlakuan tanpa otoritas atasan.

Hasil uji validitas menunjukkan nilai koefisien validitas untuk semua instrumen lebih dari 0,3. Dengan hasil ini, dapat dikatakan bahwa semua instrumen penelitian dinyatakan valid. Hasil ini ditunjukkan pada Tabel 4 berikut.

Tabel 4
Uji Validitas

			<i>Locus of Control</i>	Otoritas Atasan	Total
<i>Spearman's rho</i>	<i>Locus of Control</i>	Korelasi	1,000	0,000	0,694**
		Sig. (2-tailed)	.	1,000	0,001
		N	20	20	20
	Otoritas Atasan	Korelasi	0,000	1,000	0,718**
		Sig. (2-tailed)	1,000	.	0,000
		N	20	20	20
	Total	Korelasi	0,694**	0,718**	1,000
		Sig. (2-tailed)	0,001	0,000	.
		N	20	20	20

** . Signifikansi korelasi pada level 0,01 (2-tailed).
Sumber: Hasil Olah Data

Pada uji reliabilitas, diperoleh nilai *Cronbach Alpha* untuk instrumen pengukuran *locus of control*, nilainya 0,642 (di atas 0,6). Ini menunjukkan bahwa instrumen penelitian reliabel. Hasil ini ditunjukkan pada Tabel 4 berikut.

Tabel 4
Uji Reliabilitas

<i>Cronbach's Alpha</i>	N
0,642	23

Sumber: Hasil Olah Data

Penelitian ini dilakukan pada PPTK di enam belas dinas daerah Pemerintah Daerah Kabupaten Tabanan. PPTK kemudian dipilih secara random dan dari proses tersebut diperoleh jumlah partisipan sebanyak 82 orang. Jumlah 82 partisipan yang berhasil dilibatkan dalam penelitian ini dibagi ke dalam empat grup manipulasi.

Karakteristik demografi partisipan dalam penelitian ini terdiri dari tiga bagian utama yaitu jenis kelamin, lama bekerja, dan pendidikan terakhir. Dari Tabel 4 dapat diketahui bahwa sebanyak 38 partisipan dalam penelitian ini atau sebesar 46,3% berjenis kelamin laki-laki. Sisanya sebanyak 44 partisipan atau sebesar 53,7% berjenis kelamin perempuan. Tabel 5 juga menunjukkan bahwa sebagian besar (46,3%) partisipan memiliki pengalaman bekerja sebagai PPTK lebih dari 10 tahun dan paling banyak menempuh pendidikan sampai S1, yaitu 42 partisipan. Hasil pengolahan data mengenai karakteristik demografi partisipan secara keseluruhan ditunjukkan pada Tabel 5.

Tabel 5
Karakteristik Partisipan

Keterangan		Frekuensi	Persen	Rata-rata	Std. Deviasi	Varian
Jenis Kelamin	Laki-Laki	38	46,3			
	Perempuan	44	53,7			
	Total	82	100	1,5366	0,5017	0,252
Lama Bekerja	< 5 Tahun	28	34,1			
	5 – 10 Tahun	16	19,5			
	> 10 Tahun	38	46,3			
	Total	82	100	2,1220	0,8943	0,800
Pendidikan Terakhir	SMA	23	28			
	D3	8	9,8			
	S1	42	51,2			
	S2	9	11			
	Total	82	100	2,4512	1,0202	1,041

Sumber: Hasil Olah Data

Hasil statistik deskriptif menunjukkan bahwa partisipan dengan perlakuan terdapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dan *locus of control* internal berjumlah 21 orang dan memiliki rata-rata 2,8571. Partisipan dengan perlakuan tanpa terdapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dan *locus of control* internal berjumlah 21 orang dan memiliki rata-rata rendah yaitu 1,6190. Partisipan yang memiliki *locus of control* eksternal berturut-turut dengan perlakuan terdapat otoritas atasan dan tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan, masing-masing berjumlah 20 orang dan rata-rata 9,0500 dan 3,0000. Tabel 6 menyajikan hasil statistik deskriptif untuk empat grup perlakuan sebagai berikut.

Tabel 6
Deskriptif Statistik Grup

Otoritas Atasan	Locus of Control		Rata-rata	Std. Deviasi	N
Ada	Internal	Grup 1	2,8571	2,32993	21
	Eksternal	Grup 3	9,0500	0,75915	20
	Total		5,8780	3,57907	41
Tanpa	Internal	Grup 2	1,6190	0,80475	21
	Eksternal	Grup 4	3,0000	2,31699	20
	Total		2,2927	1,83363	41
Total	Internal		2,2381	1,83209	42
	Eksternal		6,0250	3,50448	40
	Total		4,0854	3,35254	82

Sumber: Hasil Olah Data

Hasil pengujian normalitas residual dengan *Kolmogorov-Smirnov Test* menunjukkan nilai *Asymp. Sig* 0,135 (di atas 0,05), dengan hasil tersebut dapat dikatakan bahwa data terdistribusi dengan normal sehingga memenuhi salah satu asumsi anova. Tabel 7 menyajikan hasil uji normalitas sebagai berikut.

Tabel 7
Uji Normalitas Residual

		<i>Unstandardized Residual</i>
N		82
Parameter Normal ^{a,b}	Rata-rata	0,0000000
	Std. Deviasi	2,08779421
<i>Most Extreme Differences</i>	Absolut	0,128
	Positif	0,128
	Negatif	-0,105
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>		1,162
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>		0,135

Sumber: Hasil Olah Data

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

Uji homogenitas menggunakan *Levene's Test* dengan nilai Sig. 0,061 (diatas 0,05). Hasil ini menunjukkan bahwa setiap kelompok subjek memenuhi varian yang sama sehingga telah memenuhi asumsi anova. Tabel 8 menyajikan hasil uji homogenitas sebagai berikut.

Tabel 8
Uji Homogenitas

F	df1	df2	Sig.
2,555	3	78	0,061

Sumber: Hasil Olah Data

Hasil uji *two-wayanova* (Tabel 9) menunjukkan bahwa nilai koefisien Sig. untuk hipotesis 1 (H_1) lebih kecil dari alpha yang ditetapkan (5%). Hal ini berarti, H_1 diterima sehingga ini berartiterdapat perbedaan kecurangan akuntansi dalam kondisi terdapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dibandingkan dengan kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan.

Tabel 9
Uji Two-Way Anova

Source	Type III Sum of Squares	Df	Kuadrat Rata-rata	F	Sig.
Model	675,929 ^a	3	225,310	74,951	0,000
Intersep	1398,882	1	1398,882	465,352	0,000
<i>Locus of Control</i>	272,059	1	272,059	90,503	0,000
Otoritas Atasan	293,808	1	293,808	97,738	0,000
<i>Locus of Control</i> * Otoritas Atasan	118,596	1	118,596	39,452	0,000
Error	234,474	78	3,006		
Total	910,402	82			

a. R Squared = 0,742 (Adjusted R Squared = 0,733)

Sumber: Hasil Olah Data

Berdasarkan output hasil analisis SPSS yang ditampilkan pada Tabel 9 dapat dihitung komponen varian untuk masing-masing sumber variasi. Penentuan komponen varian dimaksudkan untuk menentukan besarnya efek yang diakibatkan oleh masing-masing komponen (model gabungan, otoritas atasan, *locus of control*, interaksi otoritas atasandengan*locus of control*, dan komponen lain). Persentase komponen varian dapat dihitung sebagai berikut.

- a) Persentase komponen varian antar model dengan perhitungan $(675,929/910,402) \times 100\%$ diperoleh sebesar 74,2%. Angka sebesar 74,2% ini merupakan efek gabungan (bersama-sama) antara variabel otoritas atasan dan variabel *locus of control* terhadap kecurangan akuntansi.
- b) Persentase komponen varian antar kelompok variabel bebas otoritas atasan dengan perhitungan $(272,059/910,402) \times 100\%$ diperoleh sebesar 29,9%. Angka sebesar 29,9% ini merupakan efek variabel bebas otoritas atasan terhadap kecurangan akuntansi secara sendiri tanpa memperhitungkan kondisi *locus of control*.
- c) Persentase komponen varian antar kelompok variabel bebas *locus of control* dengan perhitungan $(293,808/910,402) \times 100\%$ diperoleh sebesar 32,3%. Angka sebesar 32,3% ini merupakan efek variabel bebas *locus of control* terhadap kecurangan akuntansi secara sendiri tanpa memperhitungkan kondisi otoritas atasan.
- d) Persentase komponen varian interaksi antara variabel bebas otoritas atasan dengan variabel bebas *locus of control* (otoritas_atasan**locus_of_control*) dengan perhitungan $(118,596/910,402) \times 100\%$ diperoleh sebesar 13%. Angka

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

sebesar 13% ini merupakan efek yang diakibatkan oleh interaksi antara variabel otoritas atasan dan variabel *locus of control* terhadap kecurangan akuntansi.

- e) Persentase komponen varian yang tidak dapat dijelaskan oleh model dengan perhitungan $(234,474/910,402) \times 100\%$ diperoleh sebesar 25,8%.

Pengujian H_2 dan H_3 yang terkait dengan analisis interaksi antara kondisi ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dan tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dengan individu yang memiliki *locus of control* internal dan eksternal, ditunjukkan oleh masing-masing skor dalam Tabel 10.

Tabel 10
Analisis Interaksi

<i>Locus of Control</i>	Otoritas Atasan	
	Ada	Tanpa
Internal	2,8571	1,6190
Eksternal	9,0500	3,0000

Sumber : Hasil Olah Data

Hasil analisis Tabel 10 menunjukkan bahwa kriteria $\mu_3 > \mu_4$, μ_2 , dan μ_1 ($9,0500 > 3,0000$, $1,6190$, dan $2,8571$) terpenuhi, dengan demikian H_2 diterima, yaitu terdapat hubungan antara otoritas atasan pada kecurangan akuntansi yang semakin tinggi pada individu dengan *locus of control* eksternal dalam kondisi terdapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dibandingkan kondisi lainnya. Hasil analisis ini juga menunjukkan bahwa kriteria $\mu_2 < \mu_1$, μ_3 , dan μ_4 ($1,6190 < 2,8571$, $9,0500$, dan $3,0000$) terpenuhi, dengan demikian H_3 diterima, yaitu terdapat hubungan antara otoritas atasan pada kecurangan yang semakin

rendah pada individu dengan *locus of control* internal dalam kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dibandingkan kondisi lainnya.

Hasil analisis sebagaimana yang disajikan pada Tabel 9 menunjukkan bahwa nilai koefisien Sig untuk hipotesis1 (hipotesis efek otoritas atasan) yaitu 0,000 lebih kecil dari alpha yang ditetapkan (5%). H_0 ditolak sehingga dapat dinyatakan bahwa terdapat perbedaan kecurangan akuntansi yang dilakukan antara individu yang mendapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dan kondisi sebaliknya. Dapat juga disimpulkan bahwa hipotesis pertama didukung karena terdapat perbedaan kecurangan akuntansi yang diakibatkan oleh perlakuan kondisi otoritas atasan untuk melakukan kecurangan tanpa memperhatikan perlakuan lainnya. Hasil penelitian ini mendukung penelitian dari Brehm dan Kassin (1990), Davis, *et al* (2006), Murphy dan Mayhew (2012), Rafinda (2013), dan Pramita (2014). Individu akan merasakan tekanan untuk patuh terhadap perintah individu lain yang berada pada posisi otoritas. Otoritas atasan dapat memberikan efek langsung kepada perilaku tidak etis individu. Atasan yang memberikan otoritas kepada stafnya untuk melakukan kecurangan akuntansi menjadikan otoritas yang diberikan kepada staf tersebut sebagai alasan logis dengan cara merasionalisasi bahwa tindakan kecurangan yang dilakukan oleh staf keuangan dikarenakan otoritas yang diberikan oleh atasannya. Staf yang melakukan kecurangan karena otoritas dari atasannya akan mempersepsikan bahwa tanggungjawab kecurangan akan ditanggung oleh atasannya.

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

Bukti mengenai kekuatan pengaruh interaksi antara otoritas atasan dan *locus of control* ditunjukkan dalam Tabel 9 dengan nilai koefisien Sig yaitu 0,000 (<0,05) yang menunjukkan efek signifikan adanya pengaruh bersama otoritas atasan dan *locus of control* pada kecurangan akuntansi. Kondisi ada atau tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dalam sebuah organisasi akan membuat individu dengan tingkat *locus of control* tertentu untuk melakukan kecurangan akuntansi. Perubahan kondisi otoritas atasan (ada dan tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan) akan mengakibatkan dampak perubahan pada individu dengan tingkat *locus of control* tertentu (internal atau eksternal) untuk melakukan kecurangan akuntansi.

Perbandingan rata-rata grup 1 dan grup 3 menunjukkan bahwa terdapat perbedaan yang signifikan antara grup 1 dan grup 3. Individu yang memiliki *locus of control* eksternal (grup 3) memiliki peluang lebih besar untuk melakukan kecurangan akuntansi dibandingkan individu yang memiliki *locus of control* internal (Grup 1) dalam kondisi ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan. Dalam keadaan ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dalam organisasi, individu dengan *locus of control* eksternal cenderung untuk melakukan kecurangan karena orang yang memiliki *locus of control* eksternal akan bergantung pada nasib dari sikap atasannya, sehingga mereka akan lebih cenderung untuk berperilaku tidak etis daripada orang dengan *locus of control* internal yang mampu merasionalisasi dan mengendalikan perilaku mereka. Perbandingan rata-rata grup 3 dan grup 4 juga menunjukkan bahwa terdapat perbedaan yang signifikan antara grup 3 dan grup 4. Hal ini berarti individu

dengan *locus of control* eksternal dalam kondisi ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan (Grup 3) memiliki peluang lebih besar untuk melakukan kecurangan akuntansi dibandingkan individu yang memiliki *locus of control* eksternal dalam kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan (Grup 4). Hasil ini sesuai dengan penelitian Liyanarachchi dan Newdick (2009), Murphy dan Mayhew (2012), Tsui dan Ferdinand (1996).

Perbandingan rata-rata grup 1 dan grup 3 dalam tabel 10 menyatakan adanya perbedaan yang signifikan antara grup 1 dan grup 3. Individu yang memiliki *locus of control* eksternal (grup 3) memiliki peluang lebih besar untuk melakukan kecurangan akuntansi dibandingkan individu yang memiliki *locus of control* internal (Grup 1) dalam kondisi ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan. Dalam keadaan ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dalam organisasi, individu dengan *locus of control* eksternal cenderung untuk melakukan kecurangan karena orang yang memiliki *locus of control* eksternal akan bergantung pada nasib dari sikap atasannya, sehingga mereka akan lebih cenderung untuk berperilaku tidak etis daripada orang dengan *locus of control* internal yang mampu merasionalisasi dan mengendalikan perilaku mereka. Perbandingan rata-rata grup 3 dan grup 4 juga menunjukkan bahwa terdapat perbedaan yang signifikan antara grup 3 dan grup 4. Hal ini berarti individu dengan *locus of control* eksternal dalam kondisi ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan (Grup 3) memiliki peluang lebih besar untuk melakukan kecurangan akuntansi dibandingkan individu yang memiliki *locus of control* eksternal dalam kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan (Grup

4). Hasil ini sesuai dengan penelitian Liyanarachchi dan Newdick (2009), Murphy dan Mayhew (2012), Tsui dan Ferdinand (1996).

SIMPULAN DAN SARAN

Beberapa kesimpulan dalam penelitian ini, yaitu : 1) Terdapat perbedaan kecurangan akuntansi dalam kondisi ada otoritas atasan untuk melakukan kecurangan dan tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan. Kecurangan akuntansi pada individu yang menerima otoritas atasan untuk melakukan kecurangan menunjukkan skor kecurangan yang lebih tinggi dibandingkan dengan yang tidak menerima otoritas atasan. 2) Terdapat hubungan antara otoritas atasan pada kecurangan akuntansi yang semakin tinggi pada individu dengan *locus of control* eksternal dalam kondisi terdapat otoritas atasan untuk melakukan kecurangan akuntansi. Individu yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung lebih patuh untuk melakukan kecurangan akuntansi. 3) Terdapat hubungan antara otoritas atasan pada kecurangan akuntansi yang semakin rendah pada individu dengan *locus of control* internal dalam kondisi tanpa otoritas atasan untuk melakukan kecurangan akuntansi. Individu yang memiliki *locus of control* internal mampu mengurangi perilaku kecurangan akuntansi.

Berdasarkan hasil penelitian ditemukan bahwa individu yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung lebih patuh untuk melakukan kecurangan akuntansi. Saran yang dapat diberikan kepada para pimpinan dan pembuat kebijakan di pemerintah daerah adalah sebagai berikut.

1) Dalam seleksi pegawai baru di pemerintah daerah, sebaiknya memprioritaskan calon pegawai yang memiliki *locus of control* internal. Hal ini dilakukan sebagai tindakan pencegahan awal terhadap risiko terjadinya kecurangan akuntansi oleh orang yang memiliki *locus of control* eksternal. 2) Memperhatikan individu yang menempati posisi-posisi penting di pemerintah daerah. Posisi-posisi tersebut sebaiknya ditempati oleh mereka yang memiliki *locus of control* internal.

REFERENSI

- Anonim. t.t. Rotter's Locus of Control Scale. <http://www.mccc.edu/~jenningh/Courses/documents/Rotter-locusofcontrolhandout.pdf> (diunduh 15 Maret 2015).
- _____. 2012. Menyimpang. <http://harianorbit.com/menyimpang> (diakses 12 Maret 2015).
- _____. 2012. "Kadisnak Tabanan Ditahan". 11 April. Hal: 1, kolom 2. <http://balipost.realviewdigital.com/?iid=61637#folio=1> (diakses 25 April 2015).
- _____. 2013. "Kadis Harus Bayar Upeti 6 Persen ke Thamrin". 1 September. Hal: 8, kolom 3. http://issuu.com/metroastab/docs/01-minggu-09-2013-metro_asahan (diakses 15 Maret 2015).
- _____. 2014. Penanganan TPK Berdasarkan Jenis Perkara. <http://acch.kpk.go.id/statistik-penanganan-tindak-pidana-korupsi-berdasarkan-jenis-perkara> (diakses 15 Maret 2015).
- Bass, K., Barnett, T., and Brown, G. 1999. Individual Difference Variables, Ethical Judgment, and Ethical Behavioral Intentions. *Business Ethics Quarterly*. 9 (2): 183-205.
- Brehm, S.S., and Kassin, S.M. 1990. *Social Pshycology*. Boston : Houghton Miffilin Co.
- Cooper, D. R., and Schindler, P. 2003. *Business Research Methods*, New York : McGraw Hill. 199.

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

Davis, S., Dezoort, F. T., and Kopp, L. S. 2006. The Effect of Obedience Pressure and Perceived Responsibility on Management Accountants Creation of Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*. 18: 19–35.

Dewi, R. S. 2014. “Pengaruh Moralitas Individu dan Pengendalian Internal pada Kecurangan Akuntansi: Studi Eksperimen pada Pemerintahan Daerah Provinsi Bali” (*tesis*). Denpasar : Program Pasca Sarjana Universitas Udayana.

Douglas, P. C., and Wier B. 2000. Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. *Journal of Business Ethics*. 28: 267–277.

Fitriani, S., dan Daljono. 2012. Pengaruh Tekanan Ketaatan, Kompleksitas Tugas, Pengetahuan dan Persepsi Etis Terhadap Audit Judgement. *Diponegoro Journal of Accounting*. 1 (1): 1-12.

Friastuti, R. 2015. TemuiKetua DPD, ICW Laporkan Melonjaknya Kasus Korupsi. <http://news.detik.com/read/2015/03/10/141209/2854525/10> (diakses 10 Maret 2015).

Ghozali, I. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 21*. Semarang : Universitas Diponegoro.

Kisamore, J. L., Stone, T. H., and Jawahar, I. M. 2007. Academic Integrity: The Relationship between Individual and Situational Factors on Misconduct Contemplations. *Journal of Business Ethics*. 75 (4): 381–394.

Liyanarachchi, G., and Newdick, C. 2009. The Impact of Moral Reasoning and Retaliation on Whistle-Blowing: New Zealand Evidence. *Journal of Business Ethics*. 89: 37–57

Mayhew, B. W., and Murphy, P. R. 2008. *The Impact of Ethics Education on Reporting Behavior*. *Journal of Business Ethics*. 86 (3): 397–416.

Menezes, A.A. 2008. “Analisis Dampak *Locus of Control* terhadap Kinerja dan Kepuasan Kerja Auditor Internal” (*tesis*). Semarang : Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro.

Milgram, S. 1963. Behavioral study of obedience. *Journal of Abnormal and Social Psychology*. 67: 371–378.

Milgram, S. 1974. *Obedience to Authority An Experimental View*. USA : Harper & Row Publisher Inc.

Murphy, P. R., and Mayhew, B. W. 2012. The Impact of Authority on Reporting Behavior. *SSRN Electronic Journal*. <http://ssrn.com/abstract=2026449> diunduh 20 Desember 2014.

Nahartyo, E. 2012. *Desain dan Implementasi Riset Eksperimen*. Yogyakarta : UPP STIM YKPN.

Peraturan Daerah Kabupaten Tabanan Nomor 8 Tahun 2014 Tentang Perubahan Atas Peraturan Daerah Nomor 3 Tahun 2008 Tentang Pembentukan Susunan Organisasi dan Tata Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Tabanan.

Pramita Y. D. 2014. Otoritas Atasan, Retaliasi dan Locus of Control Sebagai Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Perilaku Manipulasi Laporan Realisasi Anggaran. *Simposium Nasional Akuntansi XVII*.

Rafinda, A. 2013. Kemampuan Prediksi Faktor Situasional dan Faktor Individual pada Perilaku Kecurangan Pelaporan. *Simposium Nasional Akuntansi XVI*.

Respati, N.W.T. 2011. Pengaruh Locus Of Control Terhadap Hubungan Sikap Manajer, Norma-Norma Subyektif, Kendali Perilaku Persepsian, Dan Intensi Manajer Dalam Melakukan Kecurangan Penyajian Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. 8 (2): 123-140.

Rest, J. R., Narvaez, D., Thoma, S. J., and Bebeau, M. J. 2000. A Neo-Kohlbergian Approach To Morality Research. *Journal of Moral education*. 29 (4): 381-395.

Rotter, J. B. 1966. *Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement*. Psychological Monographs: General and Applied. 80 (1): 1-28.

Sinurat, S. 2014. Otonomi Daerah : Desentralisasi Pembangunan yang Berdampak Desentralisasi Korupsi. <https://.academia.edu/7060623>(diakses 25 April 2015).

Suartana. 2010. *Akuntansi Keperilakuan : Teori dan Implementasi*. Yogyakarta : ANDI.

Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Kuantitatif, kualitatif dan R & D*. Bandung : Alfabeta. 107-122.

A. Artha Bawa dan Gerianta Wirawan Y., Efek Moderasi *Locus of Control*

Trevino, L. K. 1986. *Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model*. *Academy of Management Review*. 11 (3): 601-617.

Trevino, L. K., and Youngblood, S. A. 1990. Bad Apples in Bad Barrels: A Causal Analysis Of Ethical Decision Making Behavior. *Journal of Applied Psychology*.75 (4): 378-385.

Tsui, J. S. L., and Ferdinand A. G. 1996. Auditors' Behaviour In An Audit Conflict Situation: A Research Note On The Role Of Locus Of Control And Ethical Reasoning. *Accounting, Organizations and Society*. 21 (1): 41-51.