

PENGARUH PENGENDALIAN INTERNAL DAN INTEGRITAS PADA KECENDERUNGAN KECURANGAN AKUNTANSI SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH KOTA DENPASAR

Kadek Yuli Kurnia Dewi¹
Ni Made Dwi Ratnadi²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: yuli.kurnia@ymail.com/ telp: +62 85 637 98 438

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh pengendalian internal dan integritas terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi di SKPD Kota Denpasar. Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah Teori Atribusi dan *Fraud Triangle Theory*. Populasi dalam penelitian ini adalah pegawai SKPD Kota Denpasar. Jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 60 responden dengan teknik penentuan sampel *nonprobability sampling* dengan *purposive sampling*. Pengumpulan data dilakukan dengan metode kuesioner. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal dan integritas berpengaruh negatif pada kecenderungan kecurangan akuntansi di SKPD Kota Denpasar.

Kata Kunci: pengendalian internal, integritas, kecurangan akuntansi

ABSTRACT

This research aimed to get empirical evidence about the influence of internal controls and the integrity of the accounting fraud at SKPD tendency City Denpasar. The theory used in this study is the Attribution Theory and Fraud Triangle Theory. The population in this study were employees SKPD Denpasar. The samples used were 60 respondents to the sampling technique nonprobability sampling with purposive sampling. Collecting data using by questionnaires. The data analysis technique used in this research is multiple linear regression. The results of this research showed that the internal controls and the integrity of a negative effect of the accounting fraud at SKPD Denpasar.

Keywords: internal control, integrity, accounting fraud

PENDAHULUAN

Reformasi di institusi pemerintah mulai dibangun dengan dikeluarkannya beberapa landasan hukum seperti peraturan-peraturan mengenai daerah otonom, pengenalan perangkat teknologi untuk mempercepat proses organisasi, dan penerapan sistem organisasi dengan berbasiskan *good governance* kepada institusi pemerintah. Salah satu pilar utama sistem *good governance* adalah akuntabilitas. Akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan

sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik. Salah satu bentuk media pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat adalah melalui laporan keuangan yang melaporkan aktivitas pengelolaan keuangan di institusi pemerintah. Fenomena yang terjadi dalam perkembangan sektor publik di Indonesia pasca reformasi adalah menguatnya tuntutan akuntabilitas atas lembaga-lembaga publik, baik di pusat maupun daerah (Mardiasmo, 2006). Otonomi daerah telah mengubah sistem pengelolaan keuangan negara dari sentralisasi menjadi desentralisasi.

Menurut Wells (2007), kecurangan akuntansi mengacu kepada kesalahan akuntansi yang dilakukan secara sengaja dengan tujuan menyesatkan pembaca/pengguna laporan keuangan. Tujuan ini dilakukan dengan motivasi negatif. Pihak-pihak tertentu akan mengambil keuntungan individu dari kecurangan akuntansi yang dilakukan. Dorminey (2011), menyatakan bahwa faktor rasionalisasi dan tekanan merupakan karakteristik pelaku kecurangan akuntansi yang tidak dapat diobservasi karena mustahil untuk mengetahui apa yang dipikirkan oleh pelaku ketika akan melakukan kecurangan akuntansi. Menurut *Association Of Certified Fraud Examiners* (ACFE), kecurangan akuntansi dapat digolongkan menjadi tiga jenis: kecurangan dalam laporan keuangan, penyalahgunaan aktiva dan korupsi. Dalam korupsi, tindakan yang lazim dilakukan adalah memanipulasi, pencatatan, penghilangan dokumen, dan *mark-up* yang merugikan keuangan atau perekonomian negara. Manipulasi akuntansi mungkin dilakukan dalam praktik-praktik bisnis oleh perusahaan dan biasanya melibatkan pihak-pihak intern.

Kecurangan akuntansi telah mendapat banyak perhatian publik sebagai dinamika yang menjadi pusat perhatian para pelaku bisnis di dunia. Kasus Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (KKA) di Indonesia terjadi secara berulang-ulang. Berita mengenai hal tersebut banyak dijumpai di media massa sehingga bagi masyarakat kasus KKA seperti bukan rahasia lagi. Ini dibuktikan dengan adanya kasus korupsi di Indonesia yang meningkat 12 persen selama tahun 2014. *Indonesia Corruption Watch (ICW)* menyatakan bahwa dari laporan kepolisian dan KPK, tercatat 629 kasus korupsi dengan berbagai jenis seperti suap, penyalahgunaan wewenang, penyalahgunaan dana serta pemalsuan data. Dari semua jenis kasus korupsi tersebut, terdapat lebih dari 1300 orang yang telah ditetapkan tersangka. Data tahun 2014 ini lebih banyak jika dibandingkan dengan jumlah kasus korupsi tahun 2013 sebanyak 560 kasus dengan 1271 orang tersangka (Karwur, 2015). Pada sektor publik KKA dilakukan dalam bentuk kebocoran Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Di sektor swasta bentuk KKA juga terjadi dalam bentuk yang sama yaitu ketidaktepatan dalam membelanjakan sumber dana. Kecurangan akuntansi sangat erat hubungannya dengan etika. Kecurangan akuntansi merupakan suatu tindakan ilegal. Menurut Baucus 1994 dalam Hernandez dan Groot, 2007, secara umum perilaku ilegal adalah bagian dari perilaku tidak etis, oleh karena itu ada hukum yang harus ditegakkan sebagai bagian dari usaha penegakkan standar moral. Hernandez dan Groot (2007) menemukan bahwa etika dan lingkungan pengendalian akuntansi merupakan dua hal yang sangat penting terkait kecenderungan seseorang dalam melakukan kecurangan akuntansi.

Kecurangan akuntansi dipengaruhi oleh tingkat korupsi suatu negara (Gaviria, 2001). Kasus korupsi yang dirilis oleh *Indonesia Corruption Watch* (ICW) dikutip dari www.antikorupsi.org tanggal 14 September 2015 menyatakan kinerja penegakan hukum masih dianggap belum maksimal. Selama setengah tahun pertama 2015, ICW memantau 308 kasus dengan 590 orang tersangka. Total potensi kerugian negara dari kasus-kasus ini mencapai 1,2 triliun rupiah dan potensi suap sebesar 457,3 miliar rupiah. Pada semester I tahun 2015, modus yang paling banyak digunakan adalah penggelapan (82 kasus), penyalahgunaan anggaran (64 kasus), penyalahgunaan wewenang (60 kasus), dan mark up (58 kasus). Dilihat dari latar belakang korupsi, pejabat atau pegawai di lingkungan Kementerian dan Pemerintah Daerah menjadi pelaku yang paling banyak ditetapkan sebagai tersangka (212 orang). 55 persen atau 169 kasus yang diproses termasuk di wilayah non-infrastruktur dengan kerugian negara sebesar 411,4 miliar rupiah. Sementara kasus korupsi infrastruktur ada 139 kasus atau 45 persen dengan kerugian negara sebesar 832,3 miliar rupiah. Korupsi non-infrastruktur banyak terjadi di sektor keuangan daerah dengan 96 kasus (potensi kerugian negara 356 miliar rupiah).

Ditinjau dari teori atribusi, teori ini membahas penyebab-penyebab perilaku seseorang dan upaya untuk memahami penyebab dibalik perilaku seseorang. Sebab perilaku kecurangan terjadi karena dipengaruhi faktor internal dan eksternal. Perilaku kecurangan juga dapat dijelaskan oleh *Fraud Triangle Teory*. Seseorang melakukan kecurangan karena adanya tekanan, peluang dan rasionalisasi. Seseorang mungkin merasa mendapat tekanan untuk melakukan

kecurangan karena adanya kebutuhan atau masalah finansial. Menurut Montgomery *et al.* dalam Kurniawati, 2012 kesempatan yaitu peluang yang menyebabkan pelaku secara leluasa menjalankan aksinya yang disebabkan oleh pengendalian internal yang lemah, ketidakdisiplinan, kelemahan dalam mengakses informasi, tidak ada mekanisme audit, dan sikap apatis. Longgarnya pengendalian internal dan kurangnya pengasawan dalam suatu perusahaan dapat memicu karyawan untuk melakukan kecurangan. Rasionalisasi merupakan sikap yang membenarkan pihak-pihak tertentu untuk melakukan tindakan kecurangan, atau orang-orang yang berada dalam lingkungan yang cukup menekan yang membuat mereka merasionalisasi tindakan *fraud*. Rasionalisasi menyebabkan pelaku kecurangan mencari pembenaran atas perbuatannya.

Coram *et al.* (2008) menjelaskan bahwa organisasi yang memiliki fungsi audit internal akan lebih dapat mendeteksi kecurangan akuntansi. Untuk menangani masalah kecurangan akuntansi, diperlukan monitoring, untuk mendapatkan hasil monitoring yang baik, diperlukan pengendalian internal yang efektif (Wilopo, 2006). Ruslan 2009 dalam Hermiyetti, 2010 pengendalian internal yang baik memungkinkan manajemen siap menghadapi perubahan ekonomi yang cepat, persaingan, pergeseran permintaan pelanggan serta restrukturisasi untuk kemajuan yang akan datang. Jika pengendalian internal suatu perusahaan lemah maka kemungkinan terjadinya kesalahan dan kecurangan semakin besar. Sebaliknya, jika pengendalian internalnya kuat, maka kemungkinan terjadinya kecurangan dapat diperkecil. Keefektifan pengendalian internal mempunyai pengaruh yang besar dalam upaya pencegahan

kecenderungan kecurangan akuntansi, dengan adanya pengendalian internal maka pengecekan akan terjadi secara otomatis terhadap pekerjaan seseorang oleh orang lain. Menurut Arens (2008), pengendalian internal meliputi lima elemen yaitu lingkungan pengendalian, penilain resiko, aktivitas pengendalian informasi dan komunikasi, dan pengawasan. Elemen-elemen tersebut membantu perusahaan untuk mencapai tujuannya.

Kegiatan sektor publik merupakan kegiatan yang memiliki perhatian serius dalam masyarakat. Mulai dari perencanaan tujuan sampai dengan hasil yang diinginkan merupakan kerangka pemikiran mutlak yang diinginkan oleh setiap pemerintahan. Untuk dapat mewujudkan hal ini, pemerintah dapat melakukan pengendalian dalam setiap proses pelaksanaannya. Boynton *et al.* (2006) mendefinisikan aktivitas pengendalian sebagai kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan bahwa perintah manajemen telah dilakukan. Organisasi dengan tingkat kontrol yang tinggi akan menurunkan tingkat terjadinya kecurangan (Gunadi, 2001). Sistem pengendalian intern merupakan proses integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai pemerintah. Tindakan ini untuk memberi keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi pemerintah yang optimal. Tentu saja optimalitas itu terjadi jika organisasi dapat berjalan secara efektif dan efisien, memiliki keandalan pelaporan keuangan, menjalankan pengamanan aset negara, dan taat terhadap peraturan perundang-undangan.

Integritas adalah suatu komitmen pribadi yang teguh terhadap prinsip ideologi yang etis dan menjadi bagian dari konsep diri yang ditampilkan melalui

perilakunya (Schlenker, 2008). Bernard Williams, Harcourt dalam Susanto, 2013 setuju bahwa integritas berarti suatu situasi di mana orang terikat dengan apa yang orang lain anggap sebagai sesuatu yang etis dan berharga. Furrow dalam Susanto, 2013 mengungkapkan perspektif yang unik pada integritas dan melihatnya sebagai sejauh mana berbagai komitmen dapat membentuk sesuatu yang harmonis dan utuh. Ia juga mengembangkan tentang konsep integritas dengan mencatat bahwa memiliki integritas berarti menjadi mampu hidup sesuai dengan komitmen secara konsisten.

Schlenker (2008), mengungkapkan ada 3 aspek yang digunakan dalam pengukuran integritas, terdiri dari Perilaku berprinsip yaitu perilaku yang didasarkan pada prinsip-prinsip yang etis dan sesuai dengan nilai moral. Komitmen teguh pada prinsip-prinsip meski ada keuntungan maupun tekanan. Adanya komitmen untuk tetap berpegang pada prinsip yang telah dipegang meskipun ada tekanan dari pihak lain maupun tawaran keuntungan pribadi. Keengganan untuk merasionalisasi perilaku berprinsip yaitu tetap berkomitmen dan tidak melakukan tawar-menawar terhadap prinsip yang telah dipegang meski dalam situasi dan kondisi tertentu.

Fenomena skandal keuangan yang terjadi juga dapat menunjukkan suatu bentuk kegagalan integritas laporan keuangan untuk memenuhi kebutuhan informasi pengguna laporan keuangan. Integritas pelayanan publik dapat diartikan sebagai wujud komitmen pemerintah guna memberikan layanan yang prima kepada masyarakat dengan mengedepankan integritas dan moralitas sebagai basis untuk mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik dan bersih. Integritas

pelayanan publik terkait dengan komitmen antara pemerintah sebagai provider dengan masyarakat sebagai pengguna layanan.

Survei nasional terhadap integritas sektor publik yang dirilis oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) dikutip dari www.kpk.go.id tanggal 18 Nopember 2014 menyatakan Indeks Integritas Unit Layanan di Kementerian/Lembaga pada 2014 mencapai 7,22, di atas standar minimal yang ditetapkan oleh KPK, yakni 6,00. Indeks ini terdiri dari indeks pengalaman integritas dan indeks potensi integritas. Meskipun indeks integritas sudah melampaui nilai yang ditetapkan, unit layanan tetap perlu memperbaiki dan memberikan layanan optimal bagi pengguna layanan. Caranya, bisa dengan edukasi anti korupsi dan pengelolaan pengaduan masyarakat, mengomunikasikan untuk memanfaatkan sarana media yang ada, meningkatkan pemanfaatan teknologi informasi, dalam rangka menciptakan pelayanan yang transparan, serta upaya yang lebih serius dalam menghilangkan praktik gratifikasi dalam layanan. Hasil survei kemudian digunakan sebagai dasar pijakan bagi kegiatan perbaikan integritas dan anti korupsi di sektor layanan publik oleh KPK maupun unit layanan/intansi terkait. Survei dilakukan bertujuan untuk memetakan tingkat integritas unit layanan pada organisasi publik seperti Kementerian/Lembaga.

Pemerintah Kota Denpasar sebagai kota peraih opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan meraih predikat terbaik pertama secara nasional dalam hal pelayanan publik yang diberikan oleh Ombudsman Republik Indonesia, dikutip dari <http://denpasar.bpk.go.id> tanggal 9 Juni 2014. Selain itu, Pemerintah Kota Denpasar ditetapkan sebagai *pilot project*

atau percontohan reformasi birokrasi pada pemerintah daerah di tingkat nasional, dikutip dari <http://kominfo.denpasarkota.go.id> tanggal 22 Agustus 2013. Meskipun Pemerintah Kota Denpasar memperoleh opini WTP, bukan berarti tidak ada permasalahan yang ditemukan. BPK menemukan beberapa kelemahan dalam Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dikutip dari <http://denpasar.bpk.go.id> tanggal 9 Juni 2014.

Landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah Teori Atribusi dan *Fraud Triangle Teory*. Teori atribusi dikembangkan oleh Kelley (1967), kemudian Green serta Mitchell (1979). Mereka berpandangan bahwa perilaku kepemimpinan disebabkan oleh atribut penyebab. Fritz Heide (1958), yang berargumentasi bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal, yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang, seperti faktor kemampuan usaha dan kekuatan eksternal yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar, seperti kesulitan dalam pekerjaan atau keberuntungan (Ikhsan & Ishak, 2005). Teori atribusi mempelajari proses bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa, alasan, atau sebab perilakunya yang dipengaruhi oleh kekuatan internal dan eksternal yang akan mencerminkan perilaku kepemimpinan seseorang tersebut.

Teori ini tidak terlepas dari perilaku orang dalam organisasi, yaitu perilaku pimpinan dan perilaku bawahan. Kepemimpinan tidak terlepas dari cara berpikir, berperasaan, bertindak, bersikap, dan berperilaku dalam kerja di sebuah organisasi dengan bawahannya atau orang lain (Waworuntu, 2003). Tindakan atau keputusan yang diambil oleh pemimpin ataupun orang yang diberikan wewenang disebabkan

oleh atribut penyebab. Termasuk tindakan tidak etis maupun kecurangan yang terjadi. Faktor seperti pengendalian internal merupakan faktor yang dapat menjadi penyebab terjadinya kecurangan tersebut.

Fraud triangle terdiri dari tiga kondisi yang umumnya hadir pada saat *fraud* terjadi yaitu *pressure*, *opportunity*, dan *rationalization*. Cressey (1953) dalam Tuannakotta (2007) menyimpulkan bahwa kecurangan secara umum mempunyai tiga sifat umum. *Fraud triangle* terdiri dari tiga kondisi yang umumnya hadir pada saat *fraud* terjadi yaitu *pressure*, *opportunity*, dan *rationalization*. Berdasarkan teori ini ada tiga faktor yang menyebabkan seseorang melakukan kecurangan. Ketiga faktor tersebut digambarkan dalam segitiga kecurangan (*fraud triangle*).

Menurut Kusumastuti (2012) sistem pengendalian internal diharapkan mampu mengurangi adanya tindakan menyimpang yang dilakukan oleh manajemen. Jika pengendalian internal tidak berjalan dengan baik, prosedur tidak dilakukan sebagaimana mestinya, maka akan membuka kesempatan bagi pegawai yang terlibat dalam kegiatan operasional organisasi untuk melakukan kecurangan. Penelitian Adelin (2013) menunjukkan bahwa Efektivitas pengendalian internal berpengaruh signifikan negatif terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi, artinya semakin efektif pengendalian internal perusahaan, semakin rendahnya kecenderungan kecurangan akuntansi perusahaan. Penelitian Zainal (2013) efektivitas pengendalian intern berpengaruh signifikan negatif terhadap kecurangan akuntansi. Hal ini berarti bahwa kecenderungan kecurangan akuntansi dapat dikurangi jika sistem pengendalian internal yang efektif diterapkan dalam

perusahaan. Semakin baik pengendalian internal menyebabkan tingkat terjadinya kecenderungan kecurangan akuntansi menurun.

H₁ : Pengendalian internal berpengaruh negatif pada kecenderungan kecurangan akuntansi.

Pope (2008) menjelaskan bahwa saat ini pendekatan yang paling ampuh untuk memberantas korupsi di seluruh dunia masih berada pada upaya untuk meningkatkan standar tata pemerintahan dengan menggunakan Sistem Integritas Nasional. Lembaga *Transparency International* (2014) menjelaskan bahwa Sistem Integritas Nasional adalah sistem yang didalamnya terdiri atas pilar-pilar para penyelenggara sistem pemerintahan atau keorganisasian, yang mana dalam pelaksanaannya menjunjung tinggi integritas demi tegaknya kewibawaan institusi tersebut. Prinsip integritas mengharuskan seseorang untuk memiliki kepribadian yang dilandasi oleh unsur kejujuran, keberanian, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberidasar dalam mengambil suatu keputusan yang dapat diandalkan.

H₂ : Integritas berpengaruh negatif pada kecenderungan kecurangan akuntansi.

METODE PENELITIAN

Desain penelitian yang digunakan didalam penelitian ini dengan pendekatan kualitatif yang berbentuk asosiatif, artinya penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh variabel pengendalian internal dan integritas pada kecenderungan kecurangan akuntansi.

Penelitian ini dilaksanakan di Kota Denpasar dengan subjek penelitian pegawai Satuan Kerja Perangkat Daerah yang terdapat di Kota Denpasar. Alasan

pemilihan Kota Denpasar sebagai tempat penelitian karena Pemerintah Kota Denpasar sebagai kota peraih opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan meraih predikat terbaik pertama secara nasional dalam hal pelayanan publik yang diberikan oleh Ombudsman Republik Indonesia. Selain itu, Pemerintah Kota Denpasar ditetapkan sebagai *pilot project* atau percontohan *road map* reformasi birokrasi pada pemerintah daerah di tingkat nasional. Meskipun Pemerintah Kota Denpasar memperoleh opini WTP, bukan berarti tidak ada permasalahan yang ditemukan. BPK menemukan beberapa kelemahan dalam Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Adapun objek dalam penelitian ini adalah Kecenderungan Kecurangan Akuntansi yang dijelaskan oleh Pengendalian Internal dan Integritas.

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel terikat dan variabel bebas. Variabel dependen atau variabel terikat merupakan variabel yang dipengaruhi atau yang menjadi akibat dari adanya variabel bebas. Kecenderungan kecurangan akuntansi dipergunakan dalam penelitian ini sebagai variabel dependen. Kecenderungan kecurangan akuntansi (Y) adalah suatu kesengajaan melakukan tindakan merugikan untuk memperoleh keuntungan dengan cara memanipulasi sehingga melaporkan laporan keuangan tidak sesuai keadaan sebenarnya.

Variabel independen pertama dalam penelitian ini yaitu pengendalian internal. Pengendalian Internal diartikan sebagai kontrol didalam suatu organisasi yang bertujuan mengarahkan dan mengawasi sumber daya organisasi yang

diharapkan dapat membantu organisasi dalam mencapai tujuannya. Pengendalian internal meliputi lima kategori yang dirancang dan diimplementasikan oleh manajemen untuk memberikan jaminan bahwa sasaran hasil pengendalian manajemen akan terpenuhi. Pengendalian internal diukur dengan menggunakan instrumen penelitian berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Shintadevi (2015). Komponen pengendalian internal menurut Arens (2008) adalah lingkungan pengendalian, penilaian resiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan adalah proses penilaian kualitas kinerja struktur pengendalian intern sepanjang waktu.

Variabel independen kedua dalam penelitian ini yaitu integritas. Mulyadi (2002) mendefinisikan integritas sebagai prinsip moral yang tidak memihak, jujur, seseorang yang berintegritas tinggi memandang fakta seperti apa adanya dan mengemukakan fakta tersebut seperti apa adanya. Integritas merupakan konsistensi antara tindakan dengan nilai dan prinsip. Dalam etika, integritas diartikan sebagai kejujuran dan kebenaran dari tindakan seseorang. Integritas diukur dengan menggunakan instrumen penelitian berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Sukriah (2009). Indikator yang digunakan untuk mengukur integritas adalah kejujuran, keberanian, sikap bijaksana dan tanggung jawab.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif yaitu data yang berbentuk angka, atau data yang berbentuk kualitatif yang diangkakan. Data kuantitatif yang digunakan dalam penelitian ini berupa hasil pengisian kuesioner. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yaitu sumber data yang langsung memberikan data kepada pengumpul, meliputi

hasil pengisian kuesioner. Penelitian ini dalam pengolahan data menggunakan data primer dengan mengedarkan daftar pertanyaan (kuesioner) yang akan diisi oleh responden. Jadi data primer dalam penelitian ini adalah jawaban responden terhadap kuesioner.

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas objek atau subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2013: 115). Populasi dalam penelitian ini adalah adalah pegawai SKPD Kota Denpasar.

Sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut (Sugiyono, 2013: 116). Teknik penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik *nonprobability sampling* dengan *purposive sampling*. *Purposive sampling* menurut Sugiyono (2011:85) adalah teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu. Konteks dalam penelitian ini adalah kepala bagian keuangan dan staf bagian keuangan tiap-tiap SKPD. Pemilihan sampel tersebut karena jabatan tersebut bertanggung jawab dalam penyusunan laporan keuangan dan memiliki otoritas dalam mengelola keuangan sebuah SKPD yang di dalamnya termasuk perencanaan, penggunaan, pencairan serta pelaporan anggaran.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kuesioner, yaitu metode pengumpulan data yang dilakukan dengan cara memberi seperangkat pertanyaan tertulis kepada responden untuk dijawab (Sugiyono, 2011:199). Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis regresi linear berganda, yaitu untuk mengetahui

kertegantungan variabel terikat terhadap satu variabel bebas, serta untuk mengetahui ketergantungan variabel terikat dengan variabel-variabel bebas. Teknik analisis ini digunakan untuk mengetahui pengaruh pengendalian intenal dan integritas pada kecenderungan kecurangan akuntansi. Selain itu, penelitian ini juga disertai dengan uji validitas, uji reliabilitas, uji asumsi klasik, uji koefisien determinasi, uji signifikan F dan uji parsial (uji t).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Data penelitian diperoleh dari hasil kuesioner yang telah disebarakan kepada responden penelitian yang berjumlah 60 orang. Karakteristik responden yang diteliti jenis kelamin, umur responden, pendidikan terakhir, serta masa kerja responden. Berdasarkan Tabel 1, dapat dilihat bahwa variabel kecenderungan kecurangan akuntansi memiliki nilai minimum sebesar 1,00 dan nilai maksimum sebesar 5,00 dengan nilai rata-rata sebesar 32,63 jika dibagi dengan 15 item pernyataan akan menghasilkan nilai sebesar 2,17 yang artinya rata-rata responden tidak setuju atas pernyataan yang menjadi indikator kecenderungan kecurangan akuntansi meliputi tindakan manipulasi, penghilangan transaksi atau informasi, penerapan prinsip akuntansi yang salah serta penyalahgunaan dan perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva. Nilai deviasi standar variabel kecurangan akuntansi sebesar 13,63. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap

nilai rata-ratanya adalah 13,63. Kecenderungan kecurangan akuntansi diukur dengan lima indikator.

Variabel pengendalian internal memiliki nilai minimum sebesar 1,00 dan nilai maksimum sebesar 5,00 dengan nilai rata-rata sebesar 98,71 jika dibagi dengan 27 item pernyataan akan menghasilkan nilai sebesar 3,65 yang artinya rata-rata responden setuju atas pernyataan yang menjadi indikator pengendalian internal meliputi pengendalian dalam lingkungan organisasi, penilaian resiko, kebijakan dan prosedur dalam aktivitas pengendalian, sistem informasi yang relevan serta proses penilaian kualitas kinerja. Nilai deviasi standar variabel pengendalian internal sebesar 28,04. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 28,04. Pengendalian internal diukur dengan lima indikator.

Tabel 1.
Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Rata-rata	Deviasi Standar
Kecenderungan Kecurangan Akuntansi	60	1,00	5,00	32,63	13,63
1) MP	60	1,00	5,00	2,26	0,95
2) PPTI	60	1,00	5,00	2,06	0,88
3) SMPA	60	1,00	5,00	2,23	0,84
4) PA	60	1,00	5,00	2,15	1,12
5) PTSA	60	1,00	5,00	2,22	1,07
Pengendalian Internal	60	1,00	5,00	98,71	28,04
1) LP	60	1,00	5,00	3,70	1,01
2) PR	60	1,00	5,00	3,69	1,05
3) AP	60	1,00	5,00	3,58	0,95
4) IK	60	1,00	5,00	3,64	1,17
5) P	60	1,00	5,00	3,64	1,24
Integritas	60	1,00	5,00	51,36	16,44
Kejujuran	60	1,00	5,00	3,83	1,31
Keberanian	60	1,00	5,00	3,61	1,17
Sikap Bijaksana	60	1,00	5,00	3,51	1,13
Tanggung jawab	60	1,00	5,00	3,70	1,18

Sumber: Data diolah, 2016

Variabel integritas memiliki nilai minimum sebesar 1,00 dan nilai maksimum sebesar 5,00 dengan nilai rata-rata sebesar 3,66 jika dibagi dengan 14 item pernyataan akan menghasilkan nilai sebesar 3,66 yang artinya rata-rata responden setuju atas pernyataan yang menjadi indikator integritas meliputi kejujuran, keberanian, sikap bijaksana dan tanggungjawab. Nilai deviasi standar variabel integritas sebesar 16,44. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 16,44. Integritas diukur dengan empat indikator.

Uji validitas digunakan untuk mengukur valid atau sah tidaknya suatu kuesioner. Penyusunan ini dilakukan untuk menguji apakah instrumen penelitian yang digunakan dalam penelitian ini tepat. Suatu instrumen dikatakan valid jika koefisien korelasi (r) hitung yang bernilai lebih besar dari r tabel, yaitu diatas 0,3 ($r > 0,3$). Hasil uji validitas menunjukkan bahwa seluruh variabel memiliki nilai koefisien korelasi dengan skor total seluruh item pernyataan lebih besar dari 0,30. Hal ini menunjukkan bahwa butir-butir pernyataan dalam instrumen penelitian tersebut valid.

Pengujian reliabilitas menunjukkan sejauh mana suatu pengukuran dapat memberikan hasil yang konsisten bila dilakukan pengukuran kembali dengan gejala yang sama. Instrumen yang digunakan disebut reliabel jika koefisien *Cronbach's Alpha* $> 0,60$. Berdasarkan hasil uji reliabilitas yang disajikan dalam Tabel 2, dapat disimpulkan variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini reliabel yang dapat dilihat dari nilai *Cronbach's Alpha* pada masing-masing

variabel lebih besar dari 0,60, sehingga layak digunakan untuk menjadi alat ukur instrumen kuesioner dalam penelitian ini.

Tabel 2.
Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
1	Pengendalian Internal (X ₁)	0,989	Reliabel
2	Integritas (X ₂)	0,989	Reliabel
3	KecenderunganKecurangan Akuntansi (Y)	0,977	Reliabel

Sumber : Data diolah, 2016

Hasil uji reliabilitas yang disajikan dalam Tabel 2, menunjukkan bahwa seluruh instrumen penelitian yaitu memiliki koefisien *Cronbach's Alpha* lebih dari 0,60. Hal ini menunjukkan bahwa semua instrumen reliabel sehingga dapat digunakan untuk melakukan penelitian.

Salah satu asumsi yang harus dipenuhi dalam penelitian yang menggunakan statistik parametrik dengan model analisis regresi linier berganda adalah uji asumsi klasik. Hasil uji *Kolmogorov-Smirnov Test* pada Tabel 3, menunjukkan bahwa nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar $0,168 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa variabel pengendalian internal dan integritas pada kecenderungan kecurangan akuntansi berdistribusi secara normal.

Tabel 3.
Hasil Uji Asumsi Klasik

Ket.	Uji Normalitas		Uji Multikolinearitas		Uji Heteroskedastisitas
	<i>Kolmogorov-Smirnov</i>	Sig.	<i>Tolerance</i>	VIF	Sig.
PI	1,113	0,168	0,204	4,910	0,654
Integritas					0,575

Sumber: Data diolah, 2016

Hasil uji multikolonieritas pada Tabel 3, menunjukkan variabel bebas dalam model regresi tidak saling berkorelasi. Diperoleh nilai *tolerance* dari masing-masing variabel lebih besar dari 0,10 dan nilai VIF diperoleh lebih kecil dari 10.

Hal ini menunjukkan tidak adanya korelasi antara sesama variabel bebas dalam model regresi sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat masalah multikolinieritas dalam model regresi ini.

Hasil perhitungan nilai signifikansi masing-masing variabel pada tabel 3, menunjukkan level sig > α (0,05) yaitu 0,654 untuk pengendalian internal dan 0,575 untuk variabel integritas, berarti model regresi yang digunakan dalam penelitian ini terbebas dari heteroskedastisitas.

Analisis regresi linear berganda merupakan analisis yang digunakan untuk mengetahui pengaruh pengendalian internal (X1) dan integritas (X2) terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi (Y). Sebagai dasar perhitungannya digunakan model persamaan linear berganda sebagai berikut.

Tabel 4.
Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Variabel	Koefisien Regresi		T	Sig
	B	Std. error		
(constant)	71.640	3.507	20.428	0.000
PI	-0.159	0.076	-2.102	0.040
Integritas	-0.449	0.129	-3.478	0.001
Dependen variable	:	Kecurangan		
F Statistik	:	72,591		
Sig F	:	0,000		
R ²	:	0,718		
Adjusted R ²	:	0,708		

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 4 model regresi yang digunakan adalah sebagai berikut.

$$Y = 71,640 - 0,159 X_1 - 0,449 X_2 + \epsilon$$

Konstanta sebesar 71,640 menyatakan bahwa apabila tidak terdapat pengaruh dari pengendalian internal dan integritas, maka variabel kecenderungan kecurangan akuntansi (Y) pada satuan kerja perangkat daerah Kota Denpasar bernilai sebesar 71,640. Koefisien regresi variabel pengendalian internal (X₁) -

0,159. Hal ini berarti bahwa apabila variabel pengendalian internal (X_1) meningkat, maka akan mengakibatkan penurunan pada kecenderungan kecurangan akuntansi, dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan. Koefisien regresi variabel integritas (X_2) -0,449. Hal ini berarti bahwa apabila variabel integritas (X_2) meningkat, maka akan mengakibatkan penurunan pada kecenderungan kecurangan akuntansi, dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan.

Koefisien determinasi (R^2) bertujuan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Besarnya nilai koefisien determinasi ditunjukkan dengan nilai *Adjusted R²* adalah sebesar 0,708. Hasil ini berarti bahwa 70,8% variasi besarnya kecenderungan kecurangan akuntansi dapat dijelaskan oleh pengendalian internal dan integritas. Sedangkan sisanya sebesar 29,2 % dipengaruhi oleh variabel-variabel lain diluar model penelitian.

Hasil uji F menunjukkan nilai F hitung sebesar 72,591 dengan signifikan sebesar 0,000. Nilai signifikan tersebut lebih kecil daripada 0,05, sehingga disimpulkan bahwa variabel pengendalian internal dan integritas secara bersama-sama (simultan) berpengaruh pada kecenderungan kecurangan akuntansi. Artinya kedua variabel independen mampu memprediksi atau menjelaskan Kecenderungan Kecurangan Akuntansi di SKPD Kota Denpasar.

Hasil pengujian nilai t hitung pada variabel pengendalian internal adalah sebesar -2,102 dengan tingkat signifikansi 0,040. Dengan menggunakan batas signifikansi 0,05 maka signifikansi tersebut dibawah taraf 5 persen yang berarti

H_0 ditolak dan H_1 diterima. Hal ini membuktikan bahwa variabel pengendalian internal berpengaruh negatif pada kecenderungan kecurangan akuntansi. Ini berarti bahwa apabila semakin baik pengendalian internal dalam SKPD, menyebabkan tingkat kecenderungan kecurangan akuntansi menurun. Apabila pengendalian internal buruk, menyebabkan tingkat kecenderungan kecurangan akuntansi meningkat. Jika ada pengawasan dan evaluasi atas aktivitas-aktivitas operasional secara terus-menerus dalam instansi, akan dapat membantu dalam mengatasi tindakan kecurangan. Hasil ini mendukung hipotesis pertama (H_1) yang menyatakan bahwa pengendalian internal berpengaruh negatif pada kecenderungan kecurangan akuntansi.

Kecenderungan responden pada pengendalian internal dan kecenderungan kecurangan akuntansi ditunjukkan dengan statistik deskriptif. Statistik deskriptif variabel pengendalian internal menunjukkan bahwa rata-rata responden setuju atas pernyataan yang menjadi indikator pengendalian internal meliputi pengendalian dalam lingkungan organisasi, penilaian resiko, kebijakan dan prosedur dalam aktivitas pengendalian, sistem informasi yang relevan serta proses penilaian kualitas kinerja. Statistik deskriptif variabel kecurangan akuntansi menunjukkan bahwa rata-rata responden tidak setuju atas pernyataan yang menjadi indikator kecenderungan kecurangan akuntansi meliputi tindakan manipulasi, penghilangan transaksi atau informasi, penerapan prinsip akuntansi yang salah serta penyalahgunaan dan perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva.

Teori atribusi menjelaskan bagaimana perilaku seseorang dipengaruhi oleh kekuatan internal dan eksternal yang akan mencerminkan perilaku

kepemimpinannya. Pengendalian internal yang diharapkan mampu mengurangi perilaku tidak etis dan kecurangan akuntansi tidak lepas dari kebijakan dan prosedur yang diterapkan antara pimpinan dan bawahan. Penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Adelin (2013) dan Zulkarnain (2013) yang menyatakan pengendalian intern berpengaruh negatif terhadap *fraud*. Dengan adanya pengendalian internal di dalam suatu organisasi kemungkinan akan mengurangi terjadinya kecenderungan kecurangan akuntansi.

Nilai t hitung pada variabel integritas adalah sebesar $-3,478$ dengan tingkat signifikansi $0,001$. Dengan menggunakan batas signifikansi $0,05$ maka signifikansi tersebut dibawah taraf 5 persen yang berarti H_0 ditolak dan H_1 diterima. Hal ini membuktikan bahwa variabel integritas berpengaruh negatif pada kecenderungan kecurangan akuntansi.

Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi integritas seseorang menyebabkan semakin rendah tindakan kecenderungan kecurangan akuntansi. Jika seseorang memiliki komitmen untuk melakukan segala sesuatu sesuai dengan prinsip yang benar dan etis, sesuai dengan nilai dannorma, dan ada konsistensi untuk tetap melakukan komitmen, hal tersebut akan menjauhkan seseorang untuk melakukan kecurangan akuntansi. Hasil ini mendukung hipotesis kedua (H_2) yang menyatakan bahwa integritas berpengaruh negatif pada kecenderungan kecurangan akuntansi.

Statistik deskriptif variabel integritas menunjukkan bahwa rata-rata responden setuju atas pernyataan yang menjadi indikator integritas meliputi kejujuran, keberanian, sikap bijaksana dan tanggungjawab. Teori atribusi

mendukung sikap integritas menjadi dasar kepercayaan publik dan prinsip moral bagi seseorang untuk mengurangi perilaku tidak etis dan kecurangan akuntansi. Integritas menjadi pilar penyelenggaraan sistem pemerintahan untuk mewujudkan kewibawaan institusi.

SIMPULAN DAN SARAN

Hasil analisis dan uraian pada bab-bab sebelumnya, maka dapat diperoleh simpulan bahwa pengendalian internal dan integritas berpengaruh negatif pada kecenderungan kecurangan akuntansi. Hal ini menunjukkan Semakin baik pengendalian internal dan integritas dalam SKPD akan menyebabkan tingkat terjadinya kecenderungan kecurangan akuntansi menurun. Hal ini dikarenakan adanya pengawasan dan evaluasi atas aktivitas-aktivitas operasional dalam instansi dan adanya komitmen untuk melakukan segala sesuatu sesuai dengan prinsip yang benar dan etis, sesuai dengan nilai dan norma, dan ada konsistensi untuk tetap melakukan komitmen, hal tersebut akan menjauhkan seseorang untuk melakukan tindakan kecurangan akuntansi.

Saran yang dapat diberikan berdasarkan simpulan yang telah disampaikan adalah Instansi pemerintah Kota Denpasar agar tetap menerapkan peraturan, dan lebih intensif untuk memantau dan mengevaluasi kinerja karyawan sebagai upaya melakukan pengendalian internal. Dan diharapkan untuk pegawai terkait tetap menjaga integritas yang dimiliki untuk meminimalisir perilaku-perilaku tidak etis seperti salah satunya kecurangan akuntansi. Bagi peneliti selanjutnya yang ingin melakukan penelitian sejenis, sebaiknya melakukan penelitian di lokasi penelitian

yang berbeda sebagai perbandingan dengan penelitian ini dan memasukkan variabel lain yang terkait dengan kecurangan akuntansi misalnya target keuangan dan pergantian auditor eksternal.

REFERENSI

- Adelin, Vani. 2012. Pengaruh Pengendalian Internal, Ketaatan Aturan Akuntansi, dan Perilaku Tidak Etis Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Studi Empiris pada BUMN di Kota Padang). *Skripsi*. Universitas Negeri Padang.
- Arens A. Alvin. Ellder j. Ronald & Beasley Mark s. 2008. Auditing dan jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi. Jakarta: Erlangga.
- Coram, C. Ferguson, R. Moroney. 2008. Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud. *Journal Accounting & Finance*. 48(4), 2008, pp: 543-559.
- Dorminey, J., A. S. Fleming., M.J. Kranacher, dan R. A. Riley. 2011. Beyond The Fraud Triangle. Enhancing Deterrence of Economic Crimes. *CPA Journal*. 2(1), pp: 89-144.
- Gaviria, A. 2001. Assessing the Effects of Corruption and Crime on Firm Performance : Evidence from Latin American. 3(3), pp: 245-268.
- Gunadi, Eddi M. 2001. Prevention And Detection Of Fraud a Challenge to the Internal Auditors. *Jurnal Kriminologi Indonesia*. 1(3), pp: 43 – 49.
- Hermiyetti. 2010. *Pengaruh Penerapan Pengendalian Internal terhadap Pencegahan Fraud Pengadaan Barang*. Jakarta: STEKPI.
- Hernandez, J. R. dan T. Groot. 2007. *Corporate Fraud: Preventive Controls Which Lower Corporate Fraud*. Amsterdam Research Centre in Accounting.
- Ikhsan, Arfan & Muhammad Ishak .2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Kurniawati, Ema. 2012. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi *Financial Statement Fraud* dalam Perspektif *Fraud Triangle*. *Skripsi*: Universitas Diponegoro.
- Mardiasmo. 2006. Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Menuju Good Governance. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan vol.2*.

- Mulyadi. 2002. *Auditing* (Buku 1). Ed 6. Jakarta : Salemba Empat.
- Pope, Jeremy. 2008. *Strategi Memberantas Korupsi*: Edisi Ringkasan, Alih Bahasa: TjahjonoEP. Jakarta: Transparency International Indonesia.
- Schlenker, B.R. 2008. Integrity and Character: Implications of Principled and Expedient ethical ideologis. *Journal of Social and Clinical Psychology*, 27(10), pp: 1078-1125.
- Shintadevi, Prekanida Farizqa. 2015. Pengaruh Keefektifan Pengendalian Internal, Ketaatan Aturan Akuntansi Dan Kesesuaian Kompensasi Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi Dengan Perilaku Tidak Etis Sebagai Variabel Intervening pada Universitas Negeri Yogyakarta. *Skripsi*. Universitas Negeri Yogyakarta.
- Sugiyono. 2011. *Metode Penelitian Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Sukriah, Ika, Akram, dan Biana Adha Inapty. 2009. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas, Integritas dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. *Simposium Nasional Akuntansi 12*. Palembang.
- Susanto, Adrian. 2013. Hubungan antara Persepsi User terhadap Integritas dengan Trust pada Karyawan Outsourcing. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Universitas Surabaya*. 2(2), h: 141-166.
- Tuanakotta, Theodorus. 2007. *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Waworuntu, Bob. 2003. Determinan Kepemimpinan. *Makalah Sosial Humaniora* Volume 7 No.2. Desember.
- Wells, J. T. 2007. *Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection*: Second Edition. John Wiley and Sons Inc.
- Willopo. 2006. Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi Studi Pada Perusahaan Publik dan Perusahaan Badan Usaha Milik Negara. *SNA IX* : Padang.
- Zainal, Rizki. 2013. Pengaruh Efektivitas Pengendalian Intern, Asimetri Informasi dan Kesesuaian Kompensasi Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (*Fraud*) (Studi Empiris Kantor Cabang Bank Pemerintah Dan Swasta Di Kota Padang). *Skripsi*. Universitas Negeri Padang.
- Zulkarnain, Rifqi Mirza. 2013. Analisis Faktor yang Mempengaruhi Terjadinya *Fraud* pada Dinas Kota Surakarta. *Accounting Analysys Journal AAJ*. 1(3), h: 25-47.