

**PENGARUH MODERASI KESADARAN ANTI KECURANGAN DAN  
MORALITAS PADA HUBUNGAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN  
PEMERINTAH DENGAN PENCEGAHAN KECURANGAN**

***THE MODERATING EFFECT ANTI FRAUD AWARENESS AND MORALITY ON  
THE RELATIONSHIP GOVERNMENT INTERNAL CONTROL SYSTEM AND  
FRAUD PREVENTION***

**Eriana Kartadjumena<sup>1</sup>; Nur Indriyati<sup>2</sup>**

Universitas Widyatama-Bandung; Balai Besar Logam dan Mesin-Bandung

<sup>1</sup>[eriana.kartadjumena@widyatama.ac.id](mailto:eriana.kartadjumena@widyatama.ac.id); <sup>2</sup>[aidayasmin@gmail.com](mailto:aidayasmin@gmail.com)

**Abstrak**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh moderasi kesadaran anti kecurangan dan moralitas terhadap hubungan antara sistem pengendalian internal pemerintah dengan pencegahan kecurangan. Penelitian ini dilakukan di Balai Besar di bawah Kementerian Perindustrian di Bandung. Populasi penelitian adalah seluruh pegawai pemerintah pada Balai Besar Kementerian Perindustrian di Bandung. Teknik pengambilan sampel menggunakan *probability sampling*. Sampel penelitian sebanyak 84 responden yang terdiri dari Kepala Bagian, Kepala Bagian / Subbagian, Fungsional dan Staf. Analisis data menggunakan pendekatan *Moderating Regression Analysis (MRA)*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan. Selain itu, kesadaran anti kecurangan dan moralitas dapat menurunkan hubungan antara sistem pengendalian intern pemerintah terhadap pencegahan kecurangan. Secara teoritis hasil penelitian dapat menjadi acuan untuk penelitian selanjutnya dan dapat digunakan sebagai bahan evaluasi bagi unit kerja dalam upaya meningkatkan pencegahan kecurangan.

**Kata kunci:** kecurangan, pencegahan kecurangan, sistem pengendalian intern pemerintah, kesadaran anti kecurangan kesadaran, moralitas

**Abstract**

*This study aims to examine the moderated effect of anti-fraud awareness and morality on the relationship between the government internal control system and fraud prevention. The study was conducted at the research institutes under the Ministry of Industry, located in Bandung. The study population involved all government employee at the research industry in Bandung. The sampling technique uses probability sampling. The research sample of 84 respondents consisting of Head of Section, Head of Section / Subdivision, Functional and staff. The data was analyzed by using the Moderating Regression Analysis (MRA) approach. The results of this study indicate that the government internal control system has a positive effect on fraud prevention, while anti-fraud awareness and morality can reduce the relationship between the government internal control system on fraud prevention. Theoretically, the results of research can provide a reference for future research, in addition it can be used as an evaluation for working units in an effort to improve fraud prevention*

**Keywords:** *fraud, fraud prevention, government internal control system, fraud awareness, morality*

**PENDAHULUAN**

Pemerintah Indonesia saat ini sangat gencar mengkampanyekan gerakan anti korupsi dalam rangka mewujudkan pemerintahan bersih dan bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN). Berbagai upaya yang dilakukan antara lain dengan melaksanakan reformasi birokrasi dan berkoordinasi dengan lembaga independen Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). Upaya ini dilakukan agar tindakan korupsi dapat segera dicegah dan jika terungkap dapat segera dilakukan penyelidikan, penyidikan dan penuntutan sesuai UU yang berlaku.

Korupsi adalah segala bentuk tindakan penyelewengan atau penyalahgunaan uang negara (perusahaan dan sebagainya) yang dilakukan setiap orang secara melawan hukum dengan melakukantindakan perbuatan memperkaya diri sendiri (kepentingan pribadi) dan atau orang lain

yang berdampak merugikan keuangan atau perekonomian negara (perusahaan) (UU-No.20, tahun 2001). Perbuatan yang dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi antara lain penggelapan, terjadi konflik kepentingan dalam pengadaan, gratifikasi dan berbagai bentuk kecurangan (*fraud*) dalam bentuk penyalahgunaan aset dan kesalahan penyajian laporan keuangan (ACFE, 2016)

Salah satu upaya pemerintah Indonesia adalah melaksanakan reformasi birokrasi dengan menerbitkan PP.No.60 (2008) yang mewajibkan instansi pemerintah pusat dan daerah untuk menerapkan Sistem Pengendalian Intern Pemerintahan (SPIP). SPIP merupakan proses integral dalam bentuk tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara berkelanjutan oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Penerapan SPIP dimaksudkan agar tercapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel. Selain itu, penerapan pengendalian internal berperan positif dalam ketepatan penyajian informasi keuangan dan bermanfaat besar bagi pengambilan keputusan (Fatmawati & Setiawan, 2018).

Keberhasilan implementasi SPIP sangat bergantung kepada komitmen, teladan pimpinan dan niat baik pegawai serta seluruh unsur pemangku kepentingan di instansi pemerintah. Ukuran keberhasilan penerapan SPIP dilakukan melalui penilaian tingkat maturitas yang terbagi menjadi lima (5) tingkat dengan skala ukuran 0 s.d 5. Skala ukuran tersebut menunjukkan urutan kategori yaitu Belum Ada, Rintisan, Berkembang, Terdefinisi, Terkelola dan Terukur; serta Optimum (Perka BPKP No. 4 tahun 2016)

Kementerian Perindustrian Republik Indonesia selama 11 tahun berturut-turut dari tahun 2008 s.d 2018 telah mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Selain itu, Kementerian Perindustrian juga telah melaksanakan pembangunan Zona Integritas sebagai implementasi dari Peraturan Menteri Perindustrian Nomor 108 Tahun 2015. Zona Integritas adalah wujud dari komitmen suatu instansi pemerintah termasuk didalamnya pimpinan dan pegawai untuk mencegah korupsi untuk mewujudkan Wilayah Bebas Korupsi/Wilayah Birokrasi Bersih dan Melayani (WBK/WBBM). Pencapaian predikat WBK menunjukkan bahwa satuan kerja telah melakukan perbaikan reformasi birokrasi ke arah yang lebih baik.

Namun demikian, opini WTP dan penerapan Zona Integritas tersebut bukan merupakan jaminan bahwa Kementerian Perindustrian terbebas dari berbagai bentuk kecurangan di semua satuan kerjanya. Selama periode 2013 s.d 2018, terdapat sejumlah bukti temuan penyelewengan oleh BPK yang berpotensi mengakibatkan kerugian negara dengan jumlah 20 s.d 50 temuan/tahun. Penyelewengan tersebut umumnya terjadi dari ketidaksesuaian prosedur pada Belanja Barang, Belanja Modal dan Penerimaan Negara, penunjukkan jasa kepada pihak ketiga, pengelolaan aset dan pengakuan Pendapatan Negara Bukan Pajak. Selain itu juga, diketahui baru terdapat 5 satuan kerja yang mendapatkan predikat WBK dan 1 satuan kerja yang meraih predikat WBBM total 62 satuan kerja yang ada (LHP BPK RI Tahun 2013 s.d. 2018).

Selain itu, Balai Besar di Kota Bandung pada tahun 2018 yang merupakan salah satu satuan kerja (satker) di Kementerian Perindustrian baru mencapai skor tingkat maturitas SPIP rata-rata > 3 yang masuk kategori Terdefinisi. Pengertian Terdefinisi adalah instansi telah melaksanakan praktik pengendalian intern dan terdokumentasi dengan baik, akan tetapi evaluasi atas pengendalian intern dilakukan tanpa dokumentasi yang memadai. Hal tersebut menjadi salah satu motivasi dalam penelitian ini, karena meskipun SPIP sudah diterapkan tetapi dokumentasi kegiatan tidak memadai yang berdampak pada jumlah temuan BPK atas penyelewengan masih relatif banyak dan fluktuatif.

Fenomena tersebut menunjukkan bahwa penerapan SPIP dalam instansi pemerintah belum berhasil dan tidak efektif dalam mencegah terjadinya bentuk kecurangan (*fraud*). Hal ini sejalan dengan riset Cahyo dan Sulhani (2017) yang menyatakan mekanisme whistleblowing sebagai bagian dari pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan. Peneliti berargumen bahwa komitmen pimpinan dan pegawai dari satuan kerja dalam upaya melaksanakan tindakan pencegahan kecurangan masih lemah dan tidak optimal. Penerapan SPIP

cenderung hanya menjadi bagian pemenuhan administrasi formal, bersifat kosmetik dan tidak substantif untuk mencegah berbagai bentuk penyelewengan dan kecurangan dalam pelaksanaan tugas dan kegiatan. Instansi pemerintah seharusnya mampu menciptakan berbagai upaya atau program lain yang mendukung penerapan SPIP dan mendorong terciptanya bentuk pengendalian yang sifatnya melekat pada masing-masing individu di satuan kerja instansi pemerintahan.

Oleh karena itu, penelitian ini berpendapat bahwa penerapan SPIP setiap instansi pemerintahan harus juga didukung oleh tambahan program/aktivitas yang berdampak pada timbulnya peningkatan kesadaran diri (*awareness*) dan perbaikan moralitas (*morality*) dari semua individu di satuan kerja masing-masing. Peneliti berpendapat penerapan SPIP harus pula disertai dengan keberadaan dukungan program kesadaran anti kecurangan (*anti fraud awareness*) dan perbaikan moralitas (*morality*) dalam pengelolaan pencegahan kecurangan. Hal ini sejalan dengan pendapat yang merujuk pada pendapat Tuanakotta (2014) dan Manossoh (2016).

Arens, Elder, dan Mark (2017) menyatakan bahwa manajemen bertanggung jawab dalam menerapkan prosedur tata kelola dan pengendalian untuk meminimalkan risiko kecurangan dalam suatu organisasi. Penerapan program kesadaran anti kecurangan merupakan bagian aktivitas pengendalian dalam sebuah organisasi yang mendorong setiap anggota organisasi untuk sadar diri terhadap bahaya tindakan melakukan kecurangan. Adanya program kesadaran anti kecurangan diharapkan dapat mengurangi dan menghilangkan keinginan (*desire*) dan niat (*intention*) setiap anggota organisasi untuk melakukan berbagai tindakan kecurangan.

Cressey (1953) menyatakan adanya teori segitiga kecurangan (*fraud triangle theory*) dimana kecurangan dalam suatu organisasi dapat terjadi sebagai akibat timbulnya tekanan (*pressure*), kesempatan (*opportunity*) dan pembenaran/rasionalisasi (*rationalization*) pada masing-masing individu dalam organisasi. Adanya tekanan dan rasionalisasi merupakan sikap moral seseorang dalam membedakan tindakan benar dan salah dimana seseorang yang bermoral baik tidak akan melakukan kecurangan, meskipun ada tekanan dan pembenaran. Oleh karenanya, seseorang yang bermoral akan berperilaku sesuai dengan norma-norma yang ada di masyarakat, misalnya dengan berperilaku dan bertindak jujur dan adil. Liyanarachchi dan Newdick (2009) menyimpulkan bahwa seseorang yang mempunyai moralitas yang tinggi, kemungkinan untuk berbuat kecurangan akan semakin kecil.

Penelitian ini berpendapat bahwa upaya pencegahan perbuatan curang dapat terlaksana dengan penerapan SPIP yang dibangun secara menyeluruh yang melibatkan manajemen, pegawai dan ketaatan pada prosedur. Manajemen sebagai bagian dari penerapan SPIP harus dapat merencanakan dan melaksanakan berbagai program yang mendukung SPIP serta mampu memaksimalkan kesadaran diri masing-masing individu agar waspada untuk menjauhi terhadap berbagai penyelewengan dan tindakan kecurangan. Selain itu, manajemen harus juga menyusun program peningkatan moralitas seluruh individu yang ada dalam organisasi tersebut. Terjadinya peningkatan moralitas yang dimiliki akan berdampak pada perilaku individu. Moralitas yang baik membuat individu berusaha untuk mematuhi aturan yang ditetapkan dan melakukan tindakan yang benar.

Adanya peningkatan pemahaman kesadaran anti kecurangan dan moralitas akan mampu meningkatkan upaya pencegahan kecurangan. Dampak yang diharapkan, penerapan program kesadaran anti kecurangan dan terbangunnya moralitas akan mengurangi peran SPIP dalam pencegahan kecurangan. Dengan kata lain, upaya pencegahan kecurangan akan semakin baik dengan sendirinya karena SPIP menjadi inisiatif adanya perubahan sikap dan perilaku individu organisasi. Hal ini berarti, penerapan SPIP akan menjadi efektif dan lebih baik, serta tidak bersifat kosmetik hanya memenuhi formal administratif belaka.

Penelitian terdahulu terkait dengan faktor-faktor pencegahan kecurangan telah banyak dilakukan dengan hasil yang berbeda-beda. Pada umumnya, menguji pengaruh langsung dari faktor penerapan pengendalian internal, kesadaran anti kecurangan dan moralitas terhadap tindakan pencegahan kecurangan. Hasil penelitian Yuniarti dan Ariandi (2017), Wulandari dan Nuryanto (2018), Pradana, Almaududi, dan Prasetya (2018), dan Laksmi dan Sujana (2019) menemukan pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Sedangkan, penelitian Jalil (2018) menemukan penerapan pengendalian internal tidak

berpengaruh signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Selanjutnya, penelitian oleh Yuniarti dan Ariandi (2017), Jalil (2018) dan Sow dkk. (2018) menemukan bahwa adanya kesadaran anti kecurangan berpengaruh positif signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Namun, riset Wulandari dan Nuryanto (2018) menemukan bahwa kesadaran anti kecurangan tidak berpengaruh signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Selain itu, penelitian Laksmi dan Sujana (2019) juga menemukan bahwa perbaikan moralitas berpengaruh positif signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Akan tetapi, riset Pradana, Almaududi, dan Prasetya (2018) menemukan bahwa moralitas berpengaruh tidak signifikan terhadap pencegahan kecurangan.

Adanya ketidakkonsistenan hasil penelitian terdahulu dan penjelasan fenomena serta teori yang ada telah memotivasi peneliti untuk melakukan penelitian lanjutan dengan kerangka penelitian yang berbeda. Hasil kajian pustaka yang telah dilakukan peneliti hampir tidak menemukan adanya penelitian terdahulu yang menguji pengaruh moderasi dari kesadaran anti kecurangan dan moralitas dalam tindakan pencegahan kecurangan. Oleh karena itu, penelitian ini dianggap orisinal dan memiliki kebaruan (*novelty*) karena menguji pengaruh moderasi dari kesadaran anti kecurangan dan moralitas dalam hubungan penerapan SPIP (pengendalian internal) terhadap tindakan pencegahan kecurangan pada Balai Besar Kementerian Perindustrian di Kota Bandung.

## KERANGKA PENELITIAN DAN HIPOTESIS

### PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH TERHADAP PENCEGAHAN KECURANGAN

COSO (2013) menyebutkan pengendalian internal adalah sebuah proses yang mencakup kegiatan operasi suatu organisasi dan kegiatan manajemen. Pengendalian internal ditujukan untuk memberikan keyakinan memadai bukan keyakinan mutlak terkait pencapaian tujuan. Tujuan yang diharapkan dari proses pengendalian internal adalah efektifitas dan efisiensi operasional, keandalan pelaporan keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku.

Penerapan SPIP berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 harus bersifat menyatu dan menjadi bagian integral dari kegiatan instansi pemerintah. SPIP berjalan bersama dengan kegiatan lain dalam satuan kerja instansi pemerintah. Hal ini tercermin dalam lima (5) unsur yang ada dalam SPIP, yaitu: lingkungan pengendalian (*control environment*), penilaian risiko (*risk assesment*), kegiatan pengendalian (*control activities*), informasi dan komunikasi (*information and communication*) dan pemantauan (*monitoring*).

Tindak kecurangan (*fraud*) merupakan pemanfaatan pekerjaan sebagai alat untuk memperkaya pribadi (dan orang lain) melalui penyalahgunaan sumber daya atau aset organisasi (ACFE, 2016). Tindak kecurangan berdampak terjadinya kerugian dan mengakibatkan tujuan organisasi tidak tercapai. Tindak kecurangan di pemerintahan bisa berupa pemborosan anggaran, opini *disclaimer* pada laporan keuangan, hilangnya aset dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang menyebabkan kerugian negara.

Tindak kecurangan bisa dicegah apabila SPIP sudah diterapkan dengan baik dan benar. SPIP diharapkan akan membuat pimpinan dan seluruh pegawai melaksanakan tugasnya sesuai ketentuan dan prosedur yang berlaku. Dengan demikian, kerugian negara akibat tindak kecurangan bisa diminimalisir. Semakin baik dan efektif penerapan SPIP, semakin besar kemungkinan *fraud* bisa dicegah.

Hasil penelitian yang mendukung penjelasan tersebut diperoleh dari Yuniarti (2017), Wulandari & Nuryatno (2018), Pradana, Almaududi & Prasetya (2018), Laksmi & Sudjana (2019) menyimpulkan bahwa pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Berdasarkan pemaparan di atas peneliti mempunyai dugaan sementara yaitu:

$H_1$ : *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) berpengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan*

## **KESADARAN ANTI KECURANGAN MEMODERASI HUBUNGAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH DENGAN PENCEGAHAN KECURANGAN**

Adanya kelemahan dalam penerapan pengendalian intern dapat menyebabkan kerugian organisasi. Keberhasilan penerapan pengendalian intern dapat terjadi apabila semua pihak dalam organisasi mempunyai komitmen yang kuat dan bersama-sama dalam pencegahan kecurangan. Komitmen dapat timbul dengan melakukan program peningkatan kesadaran diri untuk mencegah terjadinya kecurangan. Upaya-upaya tersebut disebut juga dengan program kesadaran anti kecurangan (*anti fraud awareness*). AICPA (2002) menyebutkan kesadaran anti kecurangan dapat ditumbuhkan dengan cara membangun budaya kejujuran dan etika yang baik, mengevaluasi program anti kecurangan dan pengendaliannya serta melakukan pengawasan yang memadai.

Kesadaran anti kecurangan merupakan usaha yang dilakukan oleh manajemen dan pegawai secara bersama-sama. Namun demikian, membangun budaya kejujuran dan etika yang baik harus diawali oleh manajemen. Manajemen akan menjadi *role model* bagi pegawai sehingga pegawai akan mencontoh perilaku dari manajemen. Selain itu, manajemen juga bertanggung jawab untuk memitigasi risiko terjadinya kecurangan melalui perbaikan lingkungan kerja yang positif dan kondusif yang mendukung pencegahan kecurangan. Di pihak pegawai, kesadaran anti kecurangan akan meningkatkan kepedulian terhadap risiko kecurangan yang dapat terjadi di lingkungan kerja. Kecurangan akan lebih mudah dideteksi dan dicegah dengan sendirinya karena pegawai sudah mempunyai kesadaran dan kepedulian akan bahaya tindak kecurangan di lingkungan kerja. Hal ini merupakan dukungan program kesadaran anti kecurangan bagi SPIP dalam mencegah tindak kecurangan.

Oleh karena itu, penelitian ini menjadikan program kesadaran anti kecurangan sebagai pemoderasi karena merupakan bagian dukungan dari upaya pencegahan kecurangan. SPIP adalah suatu sistem yang dibuat dan diterapkan demi tercapainya pengelolaan keuangan negara yang lebih baik. Di dalam SPIP terdapat unsur pengendalian risiko dan sebagai upaya untuk mengendalikan risiko kecurangan, manajemen bisa menciptakan program kesadaran anti kecurangan sebagai dukungan bagi penerapan SPIP dalam mencegah tindak kecurangan.

Hasil penelitian dari Yuniarti (2017), Jalil (2018) dan Sow dkk. (2018) bahwa kesadaran anti kecurangan berpengaruh positif signifikan terhadap pencegahan *fraud*. Berdasarkan pemaparan di atas peneliti mempunyai dugaan sementara yaitu:

$H_2$ : Program kesadaran anti kecurangan memoderasi hubungan antara sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) dengan pencegahan kecurangan

## **MORALITAS MEMODERASI HUBUNGAN ANTARA SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAHAN DENGAN PENCEGAHAN KECURANGAN**

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) adalah sistem yang dibuat oleh pemerintah sebagai sarana untuk mencegah terjadinya kecurangan. Akan tetapi, tidak ada sistem yang sempurna, karena setiap sistem pasti ada kelemahan yang memungkinkan celah terjadinya kecurangan. Penerapan suatu sistem tergantung pada individu yang melaksanakan sistem tersebut. Individu yang bermoral baik akan menghindari perbuatan curang, demikian juga sebaliknya.

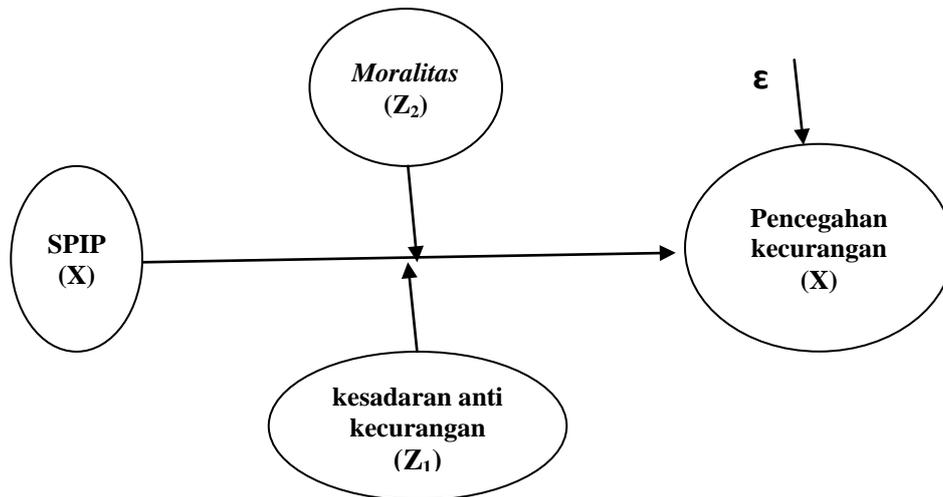
Moralitas berkaitan dengan perilaku individu, dimana apabila individu berada dalam keadaan tertekan, ada kesempatan dan pembenaran bisa melakukan kecurangan (Cressey, 1953). Kohlberg (1969) menyebutkan penalaran moral individu terbagi atas tiga tahap yaitu dimana individu menganggap baik dan buruk dari akibat berupa hadiah atau hukuman yang ditimbulkan dari tingkah lakunya (*Pra Conventional*), kemudian individu bertindak atas dasar penilaian orang lain (*Conventional*), dan individu sudah bisa melihat dengan sudut pandang yang adil termasuk aturan dan hukum umum serta menimbang kepentingan setiap orang dalam setiap situasi (*Post Conventional*).

Oleh karena itu, keberhasilan penerapan sistem harus sejalan dan didukung dengan penalaran moralitas individu yang baik. Moralitas individu yang baik akan mencegah terjadinya kecurangan, baik ada ataupun minim pengawasan dari suatu sistem. Hasil penelitian dari

Laksmi & Sujana (2019) menyimpulkan bahwa moralitas berpengaruh positif signifikan terhadap pencegahan *fraud*. Moralitas tinggi yang dicerminkan dalam perilaku baik seseorang dan akan berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan.

Oleh karena itu, penalaran moral individu suatu organisasi dapat mendukung sistem pengendalian intern untuk mencegah kecurangan. Penelitian ini mengasumsikan moralitas dapat dijadikan sebagai pemoderasi, dengan hipotesis sebagai berikut:

$H_2$ : Moralitas memoderasi hubungan antara sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) dengan pencegahan kecurangan



**Gambar 1:** Kerangka Penelitian

## METODE

Objek yang akan diteliti dalam penelitian ini yaitu pegawai Kementerian Perindustrian, dengan subjek penelitian Balai Besar yang berada di kota Bandung. Unit analisis dalam penelitian ini adalah individu yang bekerja di lima (5) unit Balai Besar di bawah Kementerian Perindustrian di bawah Kementerian Perindustrian yang berada di Bandung. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pegawai pada lima (5) unit Balai Besar dengan rincian yang disajikan pada Tabel 1 berikut ini :

**Tabel 1:** Populasi Penelitian

Nama Satuan Kerja	Jumlah Pegawai
Balai Besar Logam dan Mesin	125
Balai Besar Bahan dan Barang Teknik	123
Balai Besar Keramik	89
Balai Besar Tekstil	90
Balai Besar Pulp dan Kertas	81
Total	508

Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik *probability sampling* dengan pengambilan sampel menggunakan rumus Slovin ((Slovin, 1960)) dengan tingkat kesalahan 10% (0,1). Hasil dari rumus slovin menunjukkan jumlah sampel yang akan diteliti adalah sebanyak 84 sampel. Sampel diambil secara acak tanpa memperhatikan strata yang ada dalam populasi. Hal tersebut dikarenakan anggota populasi homogen atau sama karakteristiknya. Pegawai yang terpilih menjadi sampel akan menjadi responden dalam penelitian ini.

Data yang digunakan untuk penelitian ini adalah data primer dengan pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner. Skala yang digunakan dalam desain pengukuran penelitian ini adalah skala Likert.

**Tabel 2: Operasionalisasi Variabel**

No	Variabel	Dimensi	Indikator	Skala
1	Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) – PP No. 60/2008; COSO (2013)	X	Lingkungan Pengendalian Penilaian risiko Kegiatan pengendalian Informasi dan komunikasi Pemantauan	Likert Likert Likert Likert Likert
2	Kesadaran Anti Kecurangan – AICPA (2002)	Z <sub>1</sub>	Membangun budaya kejujuran dan etika yang baik Mengevaluasi risiko kecurangan Pengawasan yang memadai	Likert Likert Likert
3	Moralitas – Kohlberf (1969)	Z <sub>2</sub>	<i>Pre conventional</i> <i>Conventional</i> <i>Post conventional</i>	Likert Likert Likert
4	Pencegahan Kecurangan – Pusdiklatwas (2008)	Y	Penetapan kebijakan kecurangan Prosedur pencegahan baku Organisasi Teknik Pengendalian Kepekaan terhadap kecurangan	Likert Likert Likert Likert Likert

Data penelitian diperoleh dari jawaban responden atas kuesioner yang disampaikan. Penelitian ini melakukan pengujian validitas dan reabilitas data dengan menggunakan teknik korelasi dan internal konsistensi (Sekaran & Bougie, 2016). Pengukuran validitas dilakukan dengan menggunakan rumus *Pearson Coefficient Correlation* dimana data dikatakan valid apabila nilai koefisien korelasi (r) minimum = 0.3. Hasil pengujian menunjukkan seluruh atau 28 pertanyaan/ Pernyataan kuesioner dinyatakan valid dengan rentang nilai koefisien korelasi (r) = 0.377 s.d 0.873.

Sedangkan, uji reliabilitas dilakukan dengan menggunakan teknik *alpha-cronbach*, dimana data dikatakan reliabel jika nilai alpha  $\geq 0,7$ . Hasil pengujian menunjukkan seluruh atau 28 pertanyaan/ Pernyataan kuesioner dinyatakan reliabel dengan rentang nilai *cronbach alpha* antara 0.726 s.d 0.941. Penelitian ini juga melakukan uji asumsi klasik dan lulus uji normalitas, multikolinearitas dan heterokedastisitas; dimana nilai signifikansi Asymp.Sig (2-tailed) sebesar 0.067 (> 0.05), rentang nilai VIF antara 1,047 s.d 4.035 (VIF < 10); dan rentang nilai signifikansi output uji Glejser 0.078 s.d 0.558.

Uji ketepatan model yang diukur dengan nilai koefisien determinasi dan diperoleh nilai *adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0.687. Hal ini dapat disimpulkan bahwa variabel SPIP, kesadaran anti kecurangan dan moralitas dapat menjelaskan variabel pencegahan kecurangan sebesar 68,7%, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel lain sebesar 31,3%. Analisis data pada penelitian ini menggunakan analisis regresi sederhana untuk menguji hipotesis pertama dan analisis regresi moderasi untuk menguji hipotesis kedua dan ketiga. Adapun persamaan regresi sederhana dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X + \varepsilon \dots\dots\dots (1)$$

Dimana :

- Y : Pencegahan Kecurangan
- X<sub>1</sub> : Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)
- $\alpha$  : Konstanta
- $\beta_1$  : Koefisien Regresi
- $\varepsilon$  : error

Sedangkan, persamaan matematis untuk hubungan moderasi dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1 X + \beta_2 Z_1 + \beta_4 (XZ_1) + \varepsilon \dots\dots (2)$$

$$Y = \alpha + \beta_1 X + \beta_3 Z_2 + \beta_5 (XZ_2) + \varepsilon \dots\dots (3)$$

Dimana :

- Y : Pencegahan Kecurangan  
 X : Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)  
 Z<sub>1</sub> : kesadaran anti kecurangan  
 Z<sub>2</sub> : Moralitas  
 X<sub>1</sub> Z<sub>1</sub> : Interaksi antara X<sub>1</sub> dan Z<sub>1</sub>  
 X<sub>1</sub> Z<sub>2</sub> : Interaksi antara X<sub>1</sub> dan Z<sub>2</sub>  
 α : Konstanta  
 β<sub>1,2,3,4,5</sub> : Koefisien Regresi  
 ε : *error terms*

**Tabel 3:** Output Hasil Uji Regresi Hipotesis Pertama

Model		Coefficients <sup>a</sup>			t	Sig.
		Unstandardized Coefficients B	Std. Error	Standardized Coefficients Beta		
1	(Constant)	.898	,222		4,042	,000
	SPIP	.637	,056	,781	11,317	,000

a. Dependent Variable: Pencegahan\_Kecurangan

Persamaan regresi pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap pencegahan kecurangan ditunjukkan sebagai berikut:

$$Y = 0,898 + 0,637X + \varepsilon$$

Tabel 3 menunjukkan variabel Sistem Pengendalian Intern Pemerintah memiliki nilai β sebesar 0.637 dan nilai α sebesar 0.898 dengan nilai t<sub>hitung</sub> 11,317 serta signifikansi sebesar 0,000 (Sig < 0,05). Hal ini berarti H<sub>0</sub> ditolak and H<sub>1,1</sub> diterima. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) berpengaruh positif signifikan terhadap pencegahan kecurangan.

**Tabel 4:** Output Hasil Uji Regresi Moderasi (Uji Hipotesis Kedua)

Model		Coefficients <sup>a</sup>			t	Sig.
		Unstandardized Coefficients B	Std. Error	Standardized Coefficients Beta		
1	(Constant)	-3,543	1,817		-1,950	,055
	SPIP	1,412	,482	1,730	2,928	,004
	Kesadaran_Anti_Kecurangan	1,903	,589	2,404	3,228	,002
	SPIP* Kesadaran_Anti_Kecurangan	-,377	,151	-3,170	-2,495	,015

a. Dependent Variable: Pencegahan\_Kecurangan

Persamaan regresi moderasi kesadaran anti kecurangan dalam hubungan antara sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) dengan pencegahan kecurangan adalah sebagai berikut:

$$Y = - 3,543 + 1,412 X + 1,903 Z_1 - 0,377 (XZ_1) + \varepsilon$$

Tabel 4 menunjukkan interaksi antara kesadaran anti kecurangan dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) memiliki nilai β sebesar -0.377 dan nilai α -3.543 dengan nilai t<sub>test</sub> -2,495 serta nilai signifikansi sebesar 0,015 (Sig < 0,05). Hal ini berarti H<sub>0</sub> ditolak and H<sub>1,2</sub> diterima. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa kesadaran anti kecurangan secara signifikan merupakan variabel pemoderasi dalam hubungan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dengan pencegahan kecurangan.

**Tabel 5:**Output Hasil Uji Regresi Moderasi (Uji Hipotesis Ketiga)

		Coefficients <sup>a</sup>				
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
Model		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-9,017	3,092		-2,916	,005
	SPIP	3,070	,789	3,761	3,892	,000
	Moralitas	3,179	,984	2,950	3,230	,002
	SPIP*Moralitas	-,781	,251	-4,515	-3,114	,003

a. Dependent Variable: Pencegahan\_Kecurangan

Persamaan regresi moderasimoralitas dalam hubungan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) dengan pencegahan kecurangan adalah sebagai berikut:

$$Y = - 9,017 + 3,070 X + 3,179 Z_2 - 0,781 (XZ_2) + \varepsilon$$

Tabel 5 menunjukkan interaksi antara moralitas dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) memiliki nilai  $\beta$  sebesar -0.781 dan nilai  $\alpha$  sebesar -9.017 dengan nilai  $t$  test -3,114 serta nilai signifikansi sebesar 0,003 (Sig <0,05). Hal ini berarti  $H_0$  ditolak and  $H_{31-3}$  diterima. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa moralitas secara signifikan merupakan variabel pemoderasi dalam hubungan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)dengan pencegahan kecurangan.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH (SPIP) TERHADAP PENCEGAHAN KECURANGAN

Tabel 3 menunjukkan bahwa hipotesis kesatu dinyatakan diterima dimana Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) berpengaruh positif signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Hasil penelitian membuktikan bahwa keberhasilan pencegahan kecuranganakan meningkat sejalan dengan peningkatan penerapan SPIP pada Balai Besar Kementerian Perindustrian di Kota Bandung. Penerapan SPIP yang lemah dapat menjadikan kesempatan bagi seseorang untuk melakukan berbagai tindak kecurangan. Hasil penelitian ini mendukung teori *fraud triangle* yang menyatakan bahwa dorongan, kesempatan dan rasionalisasi menjadi pemicu terjadinya kecurangan.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian dari Yuniarti (2017), Wulandari & Nuryatno (2018), Pradana, Almaududi & Prasetya (2018), Laksmi & Sujana (2019) yang menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Internal berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan.

### PENGARUH MODERASI KESADARAN ANTI KECURANGAN TERHADAP HUBUNGAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH (SPIP) DENGAN PENCEGAHAN KECURANGAN

Tabel 4 menunjukkan bahwa uji hipotesis kedua dinyatakan diterima. Hasil penelitian ini membuktikan kesadaran anti kecurangan menjadi variabel moderasi terhadap hubungan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dengan Pencegahan kecurangan. Nilai koefisien regresi  $\beta$  (*standarize coefficients*) ditunjukkan dengan arah negatif sebesar -1,903 dengan nilai  $t$  test -2,495 dan signifikan sebesar 0,015 (sig < 0,05).

Hal ini dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi kesadaran anti kecurangandi kalangan pimpinan dan pegawai Balai Besar Kementerian Perindustrian di Kota Bandung dapat menurunkan hubungan SPIP terhadap pencegahan kecurangan. Hal ini dapat terjadi dikarenakan keberhasilan pimpinan dalam melaksanakan program kesadaran anti kecuranganakan mampu meningkatkan kesadaran diri pegawai untuk waspada terhadap bahaya dan menjauhi diri pribadi dari berbagai risiko jika bertindak curang dalam pelaksanaan tugas dan kewajibannya. Adanya kesadarananti kecurangan diharapkan dapat membentuk lingkungan yang anti pada tindak kecurangan. Kemungkinan terjadinya kecurangan akan semakin kecil karena kesadaran pegawai

semakin tinggi. Pada akhirnya tindakan kecurangan dapat diminimalisir yang berarti pencegahan kecurangan akan semakin baik dan tidak tergantung dengan baik atau buruknya penerapan SPIP. Dengan demikian, peranan sistem (SPIP) terhadap pencegahan kecurangan akan menurun, karena setiap pegawai sudah menyadari pentingnya pencegahan kecurangan.

### **PENGARUH MODERASI MORALITAS TERHADAP HUBUNGAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH (SPIP) DENGAN PENCEGAHAN KECURANGAN.**

Tabel 5 menunjukkan bahwa uji hipotesis ketiga dinyatakan diterima. Hasil penelitian ini membuktikan moralitas dapat menjadi variabel moderasi terhadap hubungan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dengan Pencegahan kecurangan. Nilai koefisien regresi  $\beta$  (*standarize coefficients*) ditunjukkan dengan arah negatif sebesar -0,781 dengan nilai t test -4,515 dan signifikan sebesar 0,003 (sig < 0,05). Hasil ini membuktikan tingginya moralitas adalah variabel yang dapat menurunkan hubungan SPIP terhadap pencegahan kecurangan.

Semakin tingginya moralitas di kalangan pimpinan dan pegawai Balai Besar Kementerian Perindustrian di Kota Bandung maka hubungan SPIP dalam pencegahan kecurangan akan semakin menurun. Hal ini bisa terjadi karena individu pada level moral tertinggi (*post conventional*), sudah memikirkan nilai yang berlaku di masyarakat. Selain itu, individu juga sudah memasukkan pertimbangan nilai-nilai etika universal.

Pada saat akan melakukan sesuatu yaitu tindak kecurangan, individu sudah mempertimbangkan bagaimana hal tersebut berdampak pada memburuknya nama baik individu dan tidak akan diterima di lingkungan (masyarakat). Pada akhirnya, keputusan untuk melakukan suatu perbuatan didasarkan pada hati nurani individu tersebut. Dengan demikian, keputusan yang dihasilkan akan menjadi keputusan yang baik dengan mempertimbangkan kepentingan yang lebih besar (masyarakat) sekaligus juga menjaga menurunnya nama baik pribadi individu.

Berdasarkan hal tersebut, maka moralitas mempunyai peranan penting untuk mencegah kecurangan. Dampak dari tingginya moralitas, SPIP yang telah dibangun akan menurun peranannya dalam pencegahan kecurangan. Kesimpulannya, semakin tinggi moralitas setiap individu pada suatu organisasi, maka akan dapat mencegah tindak kecurangan tidak tergantung dengan baik atau buruknya penerapan SPIP.

### **KESIMPULAN**

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) berpengaruh positif signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Hal ini berarti pencegahan kecurangan akan meningkat sejalan dengan peningkatan penerapan SPIP. Selain itu, hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa kesadaran anti kecurangan dan moralitas dapat memoderasi terhadap hubungan antara SPIP dengan pencegahan kecurangan. Hal ini berarti kesadaran anti kecurangan dan moralitas yang tinggi dapat menurunkan peran SPIP dalam mencegah kecurangan. Hal ini terjadi dikarenakan telah terbentuknya lingkungan dan individu yang anti pada tindak kecurangan.

Penelitian ini menemukan keterbatasan berkaitan lemahnya otorisasi transaksi, keteladanan para individu dan terbatasnya sosialisasi dalam penerapan SPIP dan program pencegahan kecurangan pada institusi/satuan kerja. Oleh karena itu, institusi/satuan kerja tetap diharapkan melakukan tindakan perbaikan dengan melakukan penyusunan peta risiko dan koordinasi mitigasi kecurangan, serta mempertahankan sosialisasi berkelanjutan dalam program anti kecurangan disertai perbaikan keteladanan semua individu. Untuk peneliti selanjutnya diharapkan melaksanakan penelitian dengan responden yang lebih luas agar hasil penelitian dapat digunakan secara universal.

### **DAFTAR PUSTAKA**

ACFE. (2016). *Report to The Nations on Occupational Fraud and Abuse*. Retrieved from Austin, Texas, USA:

- AICPA. (2002). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit *Statement of Auditing Standards (SAS) No. 99*. New York, USA: American Institute of Certified Public Accountants, .
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Mark, B. (2017). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (16 ed.): Pearson.
- Cahyo, M. N., & Sulhani, S. (2017). Analisis Empiris Pengaruh Efektivitas Komite Audit, Efektivitas Internal Audit, Whistleblowing System, Pengungkapan Kecurangan dan Reaksi Pasar. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 4(2), 249-270.
- COSO. (2013). Internal Control-Integrated Framework. In C. o. S. O. o. t. T. Commission (Ed.).
- Cressey, D. R. (1953). Other people's money; a study of the social psychology of embezzlement.
- Fatmawati, R., & Setiawan, D. (2018). Dampak Pengendalian Intern dan Ketepatan Informasi Terhadap Kebermanfaatan Akuntansi Akruel: Studi pada Pemerintah Daerah. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 5(2), 137-150.
- Jalil, F. Y. (2018). Internal Control, Anti-Fraud Awareness, and Prevention of Fraud. *ETIKONOMI*, 17(2), 297-306.
- Kohlberg, L. (1969). *Stage and Sequence: The Cognitive Developmental Approach to Socialization*. Chicago: Rand Mc Nally.
- Laksmi, P. S. P., & Sujana, I. K. (2019). Pengaruh Kompetensi SDM, Moralitas dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Pencegahan Fraud Dalam Pengelolaan Keuangan Desa. *E-Jurnal Akuntansi, Universitas Udayana*, 26(3), 2155-2182.
- Liyanarachchi, G., & Newdick, C. (2009). The impact of moral reasoning and retaliation on whistle-blowing: New Zealand evidence. *Journal of Business Ethics*, 89(1), 37-57.
- Manossoh, H. (2016). Faktor-Faktor Penyebab Terjadinya Fraud Pada Pemerintah Di Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi*, 4(1).
- Sistem Pengendalian Intern Pemerintah No. 60 C.F.R. (2008).
- Pradana, H. H. E., Almaududi, Y. H., & Prasetya, M. D. (2018). Efektivitas Pengendalian Internal, Moralitas dan Integritas terhadap Pencegahan Fraud (Studi Kasus pada Driver Go-Jek Magelang). *Jurnal Bisnis dan Ekonomi*, 25(2).
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research methods for business: A skill building approach* (Seventh ed.). Chichester, West Sussex, United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.
- Slovin, M. (1960). Slovin's formula for sampling technique *New York*. New York: Simon dan Schuster Inc.
- Sow, A. N. G., Basiruddin, R., Mohammad, J., & Rasid, S. Z. A. (2018). Fraud prevention in Malaysian small and medium enterprises (SMEs). *Journal of Financial Crime*.
- Tuanakotta, T. M. (2014). *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Jakarta: Salemba Empat.
- Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (tahun 2001).
- Wulandari, D. N., & Nuryanto, M. (2018). Pengaruh Pengendalian Internal, Kesadaran Anti-Fraud, Integritas, Independensi, dan Profesionalisme Terhadap Pencegahan Kecurangan. *Jurnal Riset Akuntansi Mercu Buana*, 4(2), 117-125.
- Yuniarti, R., & Ariandi, I. (2017). The effect of internal control and anti-fraud awareness on fraud prevention (A survey on inter-governmental organizations). *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 20(1), 113-124.