

**PENGARUH TATA KELOLA PEMERINTAHAN, EFEKTIVITAS
PENGENDALIAN INTERNAL, DAN PERAN AUDITOR INTERNAL
TERHADAP TINGKAT KECURANGAN
(Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Kuantan Singingi)**

RIZKE WILİYANTI

e-mail: Rizkewiliyanti@gmail.com

HP: 085265207788

Anggota :

RIA NELLY SARI

EDFAN DARLIS

Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Riau

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the effect of good governance, internal control effectiveness and the role of the internal auditor on the level of fraud.

The population of this study were employees who worked in government agencies (27, agencies) in Kuantan Singingi regency. The sampling method used in this study is purposive sampling method. The data then analysed by using SPSS 18 software.

The results prove that the effectiveness of internal controls and the role of internal auditors affect the level of fraud incidents. The magnitude of the effect (R^2) of the good governance, effectiveness of internal control, and the role of the internal auditor on the level of fraud was 25,7%. While the remaining 74.3% is influenced by other variables.

Keyword: good governance, internal control effectiveness, the role of the internal auditor, the level of fraud.

I. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Penerapan otonomi daerah memberikan banyak hal positif dalam perkembangan demokrasi di Indonesia. Pemusatan kekuasaan yang dahulunya menjadi kendala akan kemajuan suatu daerah telah diatasi dengan adanya pemerataan wewenang ini. Menurut Undang-Undang No. 32 tahun 2004 pasal 1 ayat 5, pengertian otonomi daerah adalah hak, wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintah dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Otonomi daerah memberikan kewenangan tersendiri bagi daerah untuk mengatur keuangannya secara mandiri, pengelolaan sumber daya secara optimal, dan kebebasan mengatur permasalahan daerah tanpa melibatkan pemerintah pusat. Dengan adanya kewenangan ini, setiap daerah memiliki keleluasaan untuk bertindak secara cepat dan diharapkan tepat. Namun realita yang terjadi saat ini tidaklah sesuai. Kekuasaan yang dimiliki daerah justru memicu munculnya berbagai permasalahan yang serius. Salah satu diantaranya adalah masalah

kecurangan. Kecurangan tidak lagi menjadi penyakit yang dimiliki pejabat di pemerintah pusat, namun telah bergeser kepada level pejabat daerah.

Hal tersebut sesuai dengan data yang dikeluarkan oleh Kementerian Dalam Negeri yang dipublikasikan pada bulan Mei 2012, bahwa terdapat sekitar 173 kepala daerah yang tersangkut kasus korupsi, serta pada bulan November 2012, data dari Mahkamah konstitusi menyebutkan bahwa ada sekitar 240 kepala daerah yang memiliki permasalahan hukum (Siregar, 2013).

Kecurangan umumnya dapat disebabkan oleh tekanan pihak-pihak tertentu ataupun keinginan dari dalam diri individu itu sendiri yang ditunjang oleh peluang untuk berbuat. Sebagai konsep legal yang luas, kecurangan menggambarkan setiap upaya penipuan yang disengaja, yang dimaksudkan untuk mengambil harta atau hak orang lain atau pihak lain (Arens *et al*, 2008). Kecurangan secara umum selalu dikaitkan dengan korupsi. Secara faktual, Indonesia termasuk negara dengan peringkat korupsi yang tinggi di dunia, yaitu berada pada posisi 118 dari 174 negara terkorup dengan indeks korupsi 3,2 (*Transparency International*, 2012). Angka ini sendiri naik dari tahun sebelumnya dimana Indonesia pada tahun 2011 menempati urutan ke 100 dari 182 negara terkorup dengan indeks korupsi 3,0. Hal ini mengisyaratkan bahwa pemerintah Indonesia harus berjuang lebih keras lagi dalam perang melawan korupsi.

Salah satu cara yang sedang diupayakan dalam meminimalisir tingkat kecurangan di lembaga pemerintahan adalah penerapan prinsip berbasiskan tata kelola pemerintah yang baik (*good governance*). *Good Governance* dimaksudkan sebagai suatu kemampuan manajerial untuk mengelola sumber daya dan urusan suatu negara dengan cara-cara terbuka, transparan, akuntabel, *equitable*, dan responsif terhadap kebutuhan masyarakat (Widyananda, 2008). Diharapkan dengan adanya tata kelola pemerintahan yang baik ini, sistem pemerintahan Indonesia dapat lebih tertata sehingga dapat meminimalisir tingkat kecurangan. Penelitian mengenai tata kelola pemerintahan yang dihubungkan dengan tingkat kecurangan dilakukan oleh Gozali (2012) dengan hasil bahwa faktor tata kelola pemerintahan yang baik berpengaruh signifikan terhadap berkurangnya tingkat *fraud*.

Untuk menunjang terselenggaranya prinsip tata kelola pemerintahan yang baik, diperlukan suatu sistem pengendalian internal. Sistem pengendalian internal terdiri atas kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan manajemen kepastian yang layak bahwa organisasi telah mencapai tujuan dan sasarannya (Arens *et al*, 2008). Di dalam sektor pemerintah telah diterapkan SPIP (Sistem Pengendalian Intern Pemerintah) yaitu sistem pengendalian internal yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pengendalian internal yang diterapkan secara baik dapat memberikan kepercayaan lebih kepada masyarakat bahwa peluang terjadinya kecurangan, penyalahgunaan wewenang, ataupun penyelewengan anggaran akan semakin kecil. Artinya lembaga pemerintah dapat lebih dipercaya dalam menjalankan pemerintahannya. Penelitian yang dilakukan oleh Gusnardi (2012) menemukan bahwa pengendalian internal yang optimal dapat mengurangi tindakan kecurangan akuntansi pada BUMN di Indonesia. Namun, penelitian Kusumastuti (2012) menemukan bahwa secara parsial faktor keefektifan pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi.

Upaya lainnya yang dianggap berpengaruh dalam hal mengurangi tingkat kecurangan di lembaga pemerintahan adalah peran auditor internal. Di dalam sektor pemerintah, tugas auditor internal ini diemban oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). APIP adalah Pegawai Negeri Sipil yang mendapat tugas melakukan pengawasan secara terstruktur dan sistematis terhadap seluruh perangkat pelaksana pemerintahan dimana APIP itu berada. Seperti diketahui bersama, setiap lembaga pemerintah telah mendapatkan *review* dari APIP sebelum menyerahkan laporan keuangannya kepada BPK. Namun pada kenyataannya, masih banyak pemerintah daerah maupun provinsi yang mendapatkan opini *disclaimer* ataupun *adverse* dari BPK. Tentu ini menimbulkan pertanyaan seberapa besar peran dari auditor internal yang dalam hal ini dilaksanakan oleh APIP berpengaruh dalam meminimalisir tindakan kecurangan. Penelitian yang menghubungkan antara peran auditor internal dengan pencegahan tindakan kecurangan dilakukan oleh Wardhini (2010) yang menemukan bahwa terdapat peran yang cukup signifikan dari auditor internal terhadap pencegahan kecurangan (*fraud*).

Seperti telah dipaparkan di atas, permasalahan kecurangan yang semakin meluas tidak hanya terjadi di pemerintah pusat. Desentralisasi yang diterapkan membuka lebar peluang kecurangan berpindah ke pemerintah daerah. Demikian pula kesempatan untuk berbuat di luar aturan dimungkinkan dengan adanya keleluasaan kewenangan yang dimiliki daerah dalam mengelola sendiri pemerintahannya. Sebagai kabupaten yang tergolong baru dimekarkan, kabupaten Kuantan Singingi memiliki tingkat perkembangan yang cukup pesat apabila dibandingkan dengan kabupaten lain yang telah terlebih dahulu berdiri. Kabupaten Kuantan Singingi pada awalnya merupakan bagian dari Kabupaten Indragiri Hulu, namun setelah dikeluarkannya Undang-undang Nomor 53 tahun 1999, Kabupaten Indragiri Hulu dimekarkan menjadi 2 (dua) kabupaten yaitu Kabupaten Indragiri Hulu dan Kabupaten Kuantan Singingi dengan ibu kotanya berkedudukan di Teluk Kuantan.

Pada tahun 2006, pemerintah Kabupaten Kuantan Singingi menerima opini *disclaimer* (Tidak Memberikan Pendapat) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI. Namun pada tahun 2007, 2008, 2009, dan 2010, berturut-turut Kuantan Singingi menerima opini *qualified* (Wajar Dengan Pengecualian) dari BPK RI yang mengisyaratkan adanya kenaikan nilai kewajaran dari laporan keuangan yang diterbitkan oleh pemerintah Kabupaten Kuantan Singingi. Prestasi ini berlanjut pada tahun 2011 di mana kabupaten Kuantan Singingi berhasil mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penjelasan (WTP DPP) dari BPK RI. Keberhasilan ini tidak terlepas dari upaya keras pemerintah Kuantan Singingi dalam melaporkan secara wajar semua hal yang material dalam pelaporan keuangan pemerintahannya. Ada beberapa hal yang dilakukan oleh pemerintah Kuantan Singingi, diantaranya dengan melakukan penataran kepada 35 orang pegawai yang di didik selama tiga bulan di Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN) dengan fokus akuntansi pemerintahan terapan (Riaupos.co.id, 2012). Sebagai salah satu kabupaten hasil pemekaran di Provinsi Riau yang terbilang masih muda, kabupaten Kuantan Singingi telah berhasil meraih opini WTP DPP nya di tahun ke-12 berdirinya kabupaten ini. Opini ini tentu menjelaskan bahwa semua hal yang dianggap material telah disajikan secara wajar di dalam laporan keuangannya. Walaupun demikian, dengan tingginya tingkat

kecurangan yang ada di pemerintahan daerah yang ada di Indonesia saat ini, menarik untuk diteliti apakah tindakan kecurangan juga ada pada pemerintahan daerah Kuantan Singingi yang notabene sudah mendapat opini WTP DPP dari BPK RI. Oleh karena itu, penulis berkeinginan untuk meneliti tingkat kecurangan di lingkungan Pemerintahan Kabupaten Kuantan Singingi dengan mengkaji variabel tata kelola pemerintahan, efektivitas pengendalian internal dan peran auditor internal.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan penjelasan pada latar belakang, maka penelitian ini memiliki rumusan masalah “Apakah tata kelola pemerintahan, efektivitas pengendalian internal, dan peran auditor internal mempengaruhi tingkat kecurangan “.

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian adalah untuk memberikan bukti empiris mengenai pengaruh tata kelola pemerintahan, efektivitas pengendalian internal, dan peran auditor internal terhadap tingkat kecurangan.

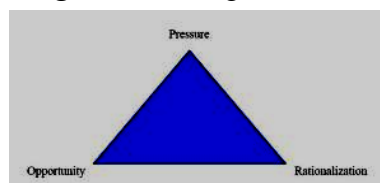
II. TELAHAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Kecurangan

Kecurangan merupakan istilah umum yang lazim digunakan untuk menggambarkan tindakan merugikan orang lain dengan cara-cara yang tidak jujur dengan tujuan mengambil keuntungan untuk diri pribadi. Kecurangan adalah sebuah representasi yang salah atau penyembunyian fakta-fakta yang material untuk memengaruhi seseorang agar mau ambil bagian dalam suatu hal yang berharga. Definisi ini tidak termasuk pencurian oleh karyawan, pemerasan, ataupun konversi penggunaan secara pribadi aktiva-aktiva yang berada di bawah pengawasan si pelaku kejahatan (Sawyer *et al*, 2006). Kecurangan merupakan bentuk penipuan yang sengaja dilakukan sehingga dapat menimbulkan kerugian tanpa disadari oleh pihak yang dirugikan tersebut dan memberikan keuntungan bagi pelaku kecurangan (Alison, 2006 dalam Rahmawati, 2012). Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, curang diartikan sebagai tidak jujur; tidak lurus hati; ataupun tidak adil. Secara singkat dapat dikatakan bahwa *fraud* adalah perbuatan curang (*cheating*) yang berkaitan dengan sejumlah uang dan properti (Soepardi, 2007).

2.1.1. Penyebab Kecurangan

Penelitian tradisional tentang kecurangan dilakukan pertama kali oleh *Donald Cressey* pada tahun 1950 yang menimbulkan pertanyaan mengapa kecurangan dapat terjadi. Hasil dari penelitian itu memunculkan faktor-faktor pemicu kecurangan yang saat ini dikenal dengan “*Fraud Triangle*” (Tuanakotta, 2007). Satu dari tujuan utama penelitian ini menyimpulkan bahwa setiap kecurangan yang dilakukan oleh para pelaku memenuhi tiga faktor penting sebagai faktor pemicu kecurangan, yaitu : *pressure*, *rationalization*, dan *opportunity*. “*Fraud Triangle*” lazim digambarkan sebagaimana berikut ini :



Gambar 2.1. *Fraud Triangle*

2.1.2. Jenis-Jenis Kecurangan

Simanjuntak (2008) mengklasifikasikan kecurangan menjadi 4 golongan yaitu berdasarkan pencatatan, frekuensi, konspirasi dan keunikan, berikut penjelasan untuk masing-masing golongan:

1) Berdasarkan Pencatatan

Kecurangan berupa pencurian aset berdasarkan pencatatan dapat dikelompokkan ke dalam tiga kategori, yaitu:

- a) Pencurian aset yang tampak secara terbuka pada buku, seperti duplikasi pembayaran yang tercantum pada catatan akuntansi (*fraud open on-the books*), kecurangan jenis ini lebih mudah untuk ditemukan.
- b) Pencurian aset yang tampak pada buku, namun tersembunyi diantara catatan akuntansi yang valid, seperti: *kickback (fraud hidden on the books)*.
- c) Pencurian aset yang tidak tampak pada buku, dan tidak akan dapat dideteksi melalui pengujian transaksi akuntansi “yang dibukukan”, seperti pencurian uang pembayaran piutang dagang yang telah dihapusbukukan/*di-write-off (fraud off-the books)*, kecurangan jenis ini paling sulit untuk ditemukan.

2) Berdasarkan Frekuensi

Pengklasifikasian kecurangan berdasarkan frekuensi terjadinya, yaitu:

a. Tidak berulang (*non-repeating fraud*).

Kecurangan yang tidak berulang, walaupun terjadi beberapa kali, pada dasarnya bersifat tunggal. Misalnya kecurangan dalam pembayaran cek mingguan karyawan, maka pelaku memerlukan kartu kerja mingguan untuk melakukan pembayaran cek yang tidak benar.

b. Berulang (*repeating fraud*)

kecurangan berulang, tindakan yang menyimpang terjadi beberapa kali dan hanya diinisiasi/diawali sekali saja, selanjutnya kecurangan terjadi terus-menerus sampai dihentikan. Misalnya cek pembayaran gaji bulanan yang dihasilkan secara otomatis tanpa harus melakukan peng-inputan setiap saat. Penerbitan cek terus berlangsung sampai diberikan perintah untuk menghentikannya.

3) Berdasarkan Konspirasi

Kecurangan yang terjadi karena adanya konspirasi *bona fide* maupun *pseudo*. *Bona fide conspiracy*, yaitu semua pihak sadar akan adanya kecurangan, sedangkan *pseudo conspiracy*, ada pihak-pihak yang tidak mengetahui terjadinya kecurangan.

4) Berdasarkan Keunikan

Kecurangan berdasarkan keunikannya dapat dikelompokkan sebagai berikut:

a. Kecurangan khusus (*specialized fraud*),

Terjadi secara unik pada orang-orang yang bekerja pada operasi bisnis tertentu. Contoh:

- (1) Pengambilan aset yang disimpan deposan pada lembaga-lembaga keuangan, seperti bank, dana pensiun, reksa dana. Kecurangan jenis disebut juga dengan *custodial fraud*.
- (2) Klaim asuransi yang tidak benar.

b. Kecurangan umum (*garden varieties of fraud*)

Mungkin dihadapi oleh semua orang dalam operasi bisnis secara umum. Misalnya *kickback* yaitu penetapan harga yang tidak benar, pesanan pembelian/kontrak yang lebih tinggi dari kebutuhan yang sebenarnya, pembuatan kontrak ulang atas pekerjaan yang telah selesai, pembayaran ganda, dan pengiriman barang yang tidak benar.

2.2 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kecurangan

Tingkat kecurangan dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor. Banyak penelitian yang telah menguji faktor-faktor tersebut dan hasilnya belum konsisten. Penelitian ini menguji beberapa faktor yang diduga mempengaruhi tingkat kecurangan di lembaga pemerintahan.

1. Tata Kelola Pemerintahan

Dalam terjemahan bahasa Indonesia, *good governance* dapat diartikan sebagai tata kelola pemerintahan yang baik dan bersih. Maksudnya baik yaitu pemerintahan negara yang berkaitan dengan sumber sosial, budaya, politik, serta ekonomi diatur sesuai dengan kekuasaan yang diamanatkan rakyat. Sedangkan pemerintahan yang bersih adalah pemerintahan yang efektif, efisien, transparan, jujur, dan bertanggung jawab. Seperti diketahui, penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik dapat meningkatkan kepercayaan publik. Publik dalam hal ini dapat berupa mitra pemerintah, baik sebagai investor, pemasok, pelanggan, kreditor, maupun masyarakat umum. Bagi investor dan kreditor, penerapan *Good Governance* adalah suatu hal yang mutlak untuk dijadikan pertimbangan dalam pengambilan keputusan yang berkaitan dengan pelepasan dana investasi maupun kreditnya. Dengan menerapkan prinsip *Good Governance*, maka baik investor maupun kreditor akan merasa lebih aman karena pemerintahan telah dijalankan dengan prinsip yang mengutamakan kepentingan semua pihak, dan bukan pihak tertentu saja.

Dengan menjalankan prinsip-prinsip seperti keadilan, transparansi, serta dapat dikontrol dan bertanggung jawab, maka kelangsungan pemerintahan dapat dijamin. Dengan prinsip keadilan tidak ada pihak yang istimewa dan tidak istimewa, karena apabila pemerintahan dijalankan dengan tidak adil maka akan menimbulkan pertentangan antara pihak yang berkepentingan dengan pemerintahan sehingga dapat mengancam kewibawaan pemerintahan daerah. Prinsip transparansi akan memudahkan semua pihak yang berkepentingan terhadap pemerintah. Dengan berpedoman pada prinsip keadilan, transparansi, akuntabilitas dan responsibilitas, maka target kinerja pemerintah dapat lebih diukur dibandingkan dengan bila pemerintah tidak menerapkan prinsip yang didasarkan pada *Good Governance*. Dalam hal ini pemerintah lebih terarah mencapai sasaran-sasaran yang telah diprogram, dan tidak disibukkan dengan hal-hal yang tidak menjadi sasaran pencapaian kinerja pemerintahan. Penerapan pelaksanaan tata kelola pemerintahan yang baik pada akhirnya akan memberikan manfaat bagi pemerintah dalam menjalankan roda pemerintahan.

Banyak penelitian menggunakan tata kelola pemerintahan yang baik sebagai variabel independen yang dapat mempengaruhi tingkat kecurangan. Diantaranya adalah penelitian yang dilakukan oleh Gozali (2012) yang menemukan bahwa penerapan *Good Corporate Governance* berpengaruh terhadap perilaku *fraud*. Penelitian tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Gusnardi (2012) yang melakukan penelitian mengenai pengaruh

tata kelola yang baik terhadap kecurangan akuntansi pada Badan Usaha Milik Negara di Indonesia. Hasil penelitian ini menemukan bahwa tata kelola perusahaan yang optimal dapat mengurangi tindakan kecurangan akuntansi pada Badan Usaha Milik Negara di Indonesia. Selanjutnya, penelitian yang dilakukan oleh Zuraidah *et al* (2012) juga menemukan bahwa tata kelola pemerintahan yang baik terbukti memiliki hubungan negatif yang signifikan dengan insiden kecurangan akuntansi dalam instansi pemerintah Malaysia. Berdasarkan kerangka pemikiran tersebut dapat disimpulkan bahwa tata kelola pemerintahan memiliki pengaruh terhadap tingkat kecurangan di lembaga pemerintahan.

H1 : tata kelola pemerintahan berpengaruh terhadap tingkat kecurangan.

2. Efektivitas Pengendalian Internal

Penyelenggaraan kegiatan pada suatu instansi pemerintah mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan sampai dengan pertanggung jawaban, harus dilaksanakan secara tertib, terkendali, serta efektif dan efisien. Untuk mewujudkannya dibutuhkan suatu sistem yang dapat memberi keyakinan memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan rencana dan dapat mencapai tujuan. Sistem inilah yang dikenal sebagai Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). Pengendalian internal yang diterapkan secara baik dapat memberikan kepercayaan lebih kepada masyarakat bahwa peluang terjadinya kecurangan, penyalahgunaan wewenang, ataupun penyelewengan anggaran akan semakin kecil.

Efektifnya penerapan pengendalian internal harus didukung oleh mekanisme, prosedur, tata cara, tahapan dan kebijakan yang terdapat di lembaga pemerintahan itu sendiri. Jika ini berjalan dengan baik, maka peluang terjadinya kecurangan akan semakin kecil. Karena ketika suatu prosedur atau mekanisme telah berjalan sebagaimana mestinya serta pihak-pihak terkait melaksanakannya secara independen dan profesional, maka celah untuk melakukan kecurangan akan berkurang. Seperti misalnya pada prosedur pencairan gaji Pegawai Negeri Sipil (PNS). Bendahara pada kantor dinas terkait harus mengikuti prosedur-prosedur yang berlaku sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Bendahara tidak dapat serta merta menerima dana gaji tersebut tanpa otorisasi dari pihak-pihak terkait. Ketika semua tahapan prosedur dan otorisasi telah dilaksanakan, maka bendahara baru dapat mencairkan dana tersebut. Ini lah yang dikatakan sebagai mekanisme pengendalian internal. Pengendalian internal yang ada dapat mempengaruhi berkurangnya tingkat kecurangan yang terjadi.

Penelitian mengenai efektivitas pengendalian internal yang dihubungkan dengan tingkat kecurangan dilakukan oleh Rahmawati (2012), yang menemukan bahwa pengendalian internal dapat mempengaruhi tingkat kecurangan. Penelitian tersebut konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Zuraidah *et al* (2012) dengan hasil yang menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh signifikan dalam mengurangi insiden kecurangan akuntansi. Berdasarkan kerangka pemikiran tersebut dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal berpengaruh terhadap tingkat kecurangan di lembaga pemerintahan.

H2 : efektivitas pengendalian internal berpengaruh terhadap tingkat kecurangan.

3. Peran Auditor Internal

Auditor internal dalam suatu instansi pemerintah berfungsi untuk menilai apakah sistem pengawasan internal yang telah ditetapkan berjalan dengan akurat serta setiap bagian benar-benar melaksanakan kebijakan sesuai dengan rencana

dan prosedur yang telah ditetapkan. Auditor internal merupakan orang yang melakukan pekerjaan audit internal. Di dalam sektor pemerintahan berdasarkan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 dinyatakan bahwa : Auditor adalah pegawai negeri sipil (PNS) yang mempunyai jabatan fungsional auditor dan/atau pihak lain yang diberi tugas, wewenang, tanggung jawab dan hak secara penuh oleh pejabat yang berwenang melaksanakan pengawasan pada instansi pemerintah untuk dan atas nama APIP.

Pengawasan yang dilaksanakan APIP diharapkan dapat memberikan masukan atau rekomendasi kepada pimpinan penyelenggara pemerintahan mengenai hasil, hambatan, ketidaksesuaian prosedur dan indikasi penyimpangan yang terjadi atas jalannya pemerintahan dan pembangunan yang menjadi tanggung jawab para pimpinan penyelenggara pemerintahan tersebut. Sehingga pada saat Badan Pemeriksa Keuangan melakukan pemeriksaan terhadap lembaga pemerintahan ini, indikasi penyimpangan tersebut telah diperbaiki. Misalnya pelaksanaan pelaksanaan pengawasan fungsional yang dilaksanakan oleh APIP seperti yang diamanatkan dalam Keppres Nomor 80 Tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah Pasal 48 Ayat (5) yang berbunyi sebagai berikut : “Unit pengawasan intern pada instansi pemerintah melakukan pengawasan kegiatan/proyek, menampung dan menindaklanjuti pengaduan masyarakat yang berkaitan dengan masalah atau penyimpangan dalam pelaksanaan pengadaan barang/jasa, kemudian melaporkan hasil pemeriksaannya kepada menteri/pimpinan instansi yang bersangkutan dengan tembusan kepada Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).”

Ketika peran auditor internal ini telah berjalan secara efektif, maka tingkat kecurangan yang dilakukan lembaga pemerintahan/dinas tersebut juga semakin kecil. Karena ketika indikasi kecurangan tersebut ditemukan, auditor internal akan langsung memberikan rekomendasi perbaikan sehingga lembaga pemerintahan itu akan terhindar dari tindakan melakukan kecurangan.

Penelitian mengenai peran auditor internal yang memengaruhi tingkat kecurangan telah dilakukan oleh Taufik (2011) yang menemukan bahwa peran auditor internal dalam hal ini inspektorat daerah dapat mencegah kecurangan. Semakin baik peran auditor internal, maka semakin tinggi tingkat kecurangan yang dapat dicegah. Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Wardhini (2010) yang menemukan bahwa peran auditor internal berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan (*fraud*). Berdasarkan kerangka pemikiran tersebut dapat disimpulkan bahwa peran auditor internal dapat berpengaruh tingkat kecurangan di lembaga pemerintahan.

H3 : peran auditor internal berpengaruh terhadap tingkat kecurangan.

III. METODE PENELITIAN

3.1 Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah pegawai yang bekerja di unit/instansi pada Pemerintah Kabupaten Kuantan Singingi yang berjumlah 27 unit. Sampel dalam penelitian ini adalah para pegawai bagian keuangan yang bertugas di sekretaris daerah, dinas-dinas, dan lembaga teknis daerah yang terdapat di kabupaten Kuantan Singingi. Jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian adalah sebanyak 77 responden.

3.2 jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer merupakan sumber data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli, tidak melalui perantara.

3.3 Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah metode angket, yaitu menyebarkan daftar pertanyaan (kuesioner) yang akan diisi atau dijawab oleh responden yaitu pegawai unit/instansi di kabupaten Kuantan Singingi.

3.4 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Tingkat Kecurangan

Variabel tingkat kecurangan dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Zuraidah *et al* (2012) yaitu berdasarkan jawaban responden yang dikumpulkan dalam bagian tiga dari kuesioner mengenai resiko-resiko yang terjadi dalam pengelolaan keuangan dan aset di lembaga tersebut. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala Likert 7 poin.

Tata Kelola Pemerintahan

Variabel tata kelola pemerintahan diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Zuraidah *et al* (2012) yaitu diukur dengan lima indikator variabel dalam bagian satu dari kuisisioner, yaitu kepemimpinan, hubungan pemangku kepentingan, akuntabilitas, perencanaan dan evaluasi. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala Likert 7 poin.

Efektivitas Pengendalian Internal

Variabel pengendalian internal dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan Zuraidah *et al* (2012) yaitu berdasarkan jawaban responden yang dikumpulkan dalam bagian dua dari kuesioner tentang unsur kebijakan dan praktek pengendalian internal. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala Likert 7 poin.

Peran Auditor Internal

Variabel auditor internal dalam penelitian ini dikembangkan berdasarkan penelitian Lukito (2010) yaitu berdasarkan jawaban responden yang dikumpulkan dalam bagian empat dari kuesioner tentang peran internal auditor. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala Likert 7 poin.

3.5 Analisis Data

Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini diuji dengan teknik analisis regresi linear berganda (*Multiple Regression Analysis*) versi 18. Analisis ini bertujuan untuk menguji hubungan antar variabel penelitian dan mengetahui besarnya pengaruh masing-masing variabel bebas terhadap variabel terikat. Model yang digunakan dalam regresi berganda untuk melihat pengaruh tata kelola pemerintahan, efektivitas pengendalian internal, dan peran auditor internal terhadap tingkat kecurangan dalam penelitian ini adalah:

$$Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$$

Keterangan :

Y = Tingkat Kecurangan

a = Konstanta

$\beta_{(1,2,3)}$ = Koefisien regresi masing-masing X

X₁ = variabel independen 1 (Tata Kelola Pemerintahan)

- X_2 = variabel independen 2 (Efektivitas Pengendalian Internal)
 X_3 = variabel independen 3 (Peran Auditor Internal)
 e = *error*

Penelitian ini telah melalui serangkaian uji normalitas dan uji asumsi klasik, yaitu autokorelasi, multikolinearitas dan heterokedastisitas. Berdasarkan hasil uji tersebut, dapat dinyatakan bahwa setiap variabel telah terdistribusi dengan normal dan bebas dari multikolinearitas, heterokedastisitas dan autokorelasi.

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Gambaran Umum Objek Penelitian

Objek dalam penelitian ini adalah para pegawai bagian keuangan yang bertugas di sekretaris daerah, dinas-dinas, dan lembaga teknis daerah yang terdapat di kabupaten Kuantan Singingi. Berdasarkan hasil dari *purposive sampling method* yang dilakukan maka diperoleh jumlah sampel sebanyak 77 responden.

4.2 Analisis Deskriptif Variabel Penelitian

Data penelitian menggunakan empat variabel, yang terdiri dari 1 variabel dependen yaitu tingkat kecurangan, dan 3 variabel independen yaitu tata kelola pemerintahan, efektivitas pengendalian internal, dan peran auditor internal.

Hasil pengolahan SPSS mengenai deskriptif variabel sebagai berikut :

Tabel 4.1
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian
Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Kecurangan	1,87446	,847212	77
Tata Kelola Pemerintahan	5,69421	,675313	77
Pengendalian Internal	5,25685	,935763	77
Peran Auditor Internal	5,84045	,683146	77

Sumber : Hasil Pengolahan Data SPSS

Nilai rata-rata (*mean*) yang dimiliki variabel tingkat kecurangan tergolong rendah, yakni 1,87446. Rata-rata responden menjawab pertanyaan kuisisioner dengan jawaban tidak setuju yang berarti bahwa tingkat kecurangan di SKPD Kabupaten Kuantan Singingi tergolong rendah. Sedangkan untuk ketiga variabel independennya, para responden secara rata-rata menyatakan bahwa tata kelola pemerintahan, efektivitas pengendalian internal dan peran auditor internal secara umum telah diterapkan secara baik. Hal ini dapat dilihat dari nilai *mean* yang berkisar di angka 5 (setuju).

4.3 Hasil Uji Regresi

Tabel 4.2
Hasil Uji Regresi
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	6,237	,866		7,199	,000
Tata Kelola Pemerintahan	-,212	,148	-,169	-1,434	,156
Pengendalian Internal	-,261	,102	-,289	-2,565	,012
Peran Auditor Internal	-,305	,133	-,246	-2,289	,025

Dependent Variable: Kecurangan

Sumber : Hasil Pengolahan Data SPSS

Berdasarkan hasil analisis pada tabel 4.2 diatas, dapat dibuat persamaan regresi untuk model penelitian sebagai berikut :

$$Y = 6,237 - 0,212 X_1 - 0,267 X_2 - 0,305 X_3$$

Dalam uji regresi linier berganda ini, didapat nilai F_{hitung} adalah sebesar 9,778 dan nilai *sig* sebesar 0,000. Dengan menggunakan tingkat α (alfa) 0,05 atau 5%, maka H_0 berhasil ditolak dan H_a diterima. Penolakan H_0 dibuktikan dengan hasil perhitungan bahwa nilai *sig* (0,000) < dari α (alfa) = 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa model distribusi tata kelola pemerintahan, efektivitas pengendalian internal dan peran auditor internal memiliki *fit* (kesesuaian) dengan data sampel yang ada. Berdasarkan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa nilai *adjusted R²* diperoleh sebesar 0,257 yang berarti variabilitas variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen sebesar 25,7%. Hal ini berarti 25,7% tingkat kecurangan di lembaga pemerintahan Kabupaten Kuantan Singingi dipengaruhi oleh variabel tata kelola pemerintahan, efektivitas pengendalian internal, dan peranan auditor internal. Sisanya yaitu sebesar 74,3% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti di dalam penelitian ini.

4.4 Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Tabel 4.3
Hasil Pengujian Hipotesis

Model	T	Sig	α	Hasil
TKP	-1,434	0,156	0,05	Tidak Berpengaruh
EPI	-2,565	0,012	0,05	Berpengaruh
PAI	-2,289	0,025	0,05	Berpengaruh

Sumber : Hasil Pengolahan Data SPSS

Berdasarkan pengujian hipotesis yang telah dilakukan, maka didapat hasil seperti pada tabel 4.3 di atas. Variabel tata kelola pemerintahan (TKP) tidak signifikan pada level 5%, sehingga dapat dinyatakan bahwa tata kelola pemerintahan tidak berpengaruh terhadap tingkat kecurangan. Sedangkan variabel efektivitas pengendalian internal (EPI), signifikan pada level 5%, artinya efektivitas pengendalian internal berpengaruh terhadap tingkat kecurangan. Selanjutnya adalah peran auditor internal (PAI) yang juga signifikan pada level

5%, sehingga dapat dinyatakan bahwa pengaruh politik berpengaruh terhadap tingkat kecurangan.

4.5 Pembahasan

Pengaruh Tata Kelola Pemerintahan Terhadap Kecurangan

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa tata kelola pemerintahan tidak memengaruhi tingkat kecurangan di lembaga pemerintah Kabupaten Kuantan Singingi. Penelitian ini sejalan dengan penelitian terdahulu yang telah dilakukan Siregar (2008) yang menemukan bahwa tata kelola pemerintah tidak berpengaruh terhadap tingkat kecurangan pengadaan barang dan jasa. Namun, hasil ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh Gusnardi (2012) dan Zuraidah *et al* (2012) yang menyimpulkan bahwa terdapat pengaruh yang negatif signifikan antara variabel tata kelola pemerintahan terhadap kecurangan.

Terselenggaranya tata kelola pemerintahan yang baik merupakan prasyarat utama untuk mewujudkan aspirasi masyarakat dalam mencapai tujuan dan cita-cita bangsa dan negara. Dalam rangka hal tersebut, diperlukan pengembangan dan penerapan sistem pertanggung jawaban yang tepat, jelas dan nyata sehingga dalam penyelenggaraan pemerintah dapat berlangsung secara berdaya guna, bertanggung jawab serta bebas dari tindakan kecurangan.

Lembaga Administrasi Negara (LAN) merumuskan sembilan prinsip tata kelola pemerintahan yaitu partisipasi, penegakan hukum, transparansi, responsif, konsesus, kesetaraan, efektivitas, akuntabilitas, dan visi strategi. Dari keseluruhan prinsip-prinsip ini dapat diambil satu kesimpulan bahwa keberhasilan penerapan prinsip-prinsip tersebut sangat bergantung kepada realisasi yang dilakukan individu dalam hal ini pejabat publik/pegawai yang berada di lingkungan pemerintahan. Sebagai pihak yang secara langsung bertanggung jawab untuk menyelenggarakan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan ini, para pegawai dituntut melaksanakannya secara tepat. Permasalahan yang terjadi di lapangan adalah kurangnya kesadaran masing-masing individu untuk menerapkan prinsip-prinsip ini. Tentunya sebaik apapun prinsip yang diberlakukan, namun apabila sebagian besar individu tidak melaksanakannya secara bertanggung jawab maka peluang terjadinya kecurangan akan tetap ada. sebagai contoh adalah prinsip akuntabilitas yaitu pertanggungjawaban pejabat publik terhadap masyarakat yang memberinya wewenang untuk mengurus kepentingan mereka. Setiap pejabat publik dituntut untuk mempertanggung jawabkan semua kebijakan, perbuatan, moral, maupun netralitas sikapnya terhadap masyarakat. Apabila pada realitanya para pejabat ini tidak menerapkan dalam diri mereka prinsip ini maka tata kelola pemerintahan yang baik itu sendiri tidak dapat tercapai. Sehingga pada akhirnya tata kelola pemerintahan tidak dapat mempengaruhi berkurangnya tingkat kecurangan di lembaga pemerintahan.

Pengaruh Efektivitas Pengendalian Internal terhadap Kecurangan

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Gusnardi (2012) dan Oktari (2011) yang menemukan bahwa pengendalian internal berpengaruh terhadap tingkat kecurangan. Namun hasil ini bertentangan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Kusumastuti (2012) dan Wilopo (2008) yang menunjukkan bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap kecurangan.

Secara umum, pengendalian internal merupakan bagian dari masing-masing sistem yang digunakan sebagai prosedur dan pedoman operasional

perusahaan atau organisasi tertentu. Sebagai suatu organisasi yang besar, pemerintah memerlukan suatu sistem pengendalian internal yang efektif dan efisien. Pengendalian internal yang berjalan secara efektif di suatu organisasi akan mengurangi terjadinya kecurangan. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa pengendalian internal di Kabupaten Kuantan Singingi berpengaruh dalam hal mengurangi tingkat kecurangan yang terjadi.

Pengaruh Peran Auditor Internal terhadap Kecurangan

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil yang dikemukakan oleh Taufik (2011) yang menemukan bahwa peran auditor internal dalam hal ini inspektorat daerah berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan yang terjadi. Demikian juga dengan penelitian yang dilakukan Wardhini (2010), ia menyatakan bahwa peran auditor internal berpengaruh signifikan terhadap pencegahan kecurangan (*fraud*).

Auditor Internal yang berperan secara efektif di suatu organisasi akan mengurangi terjadinya kecurangan. Auditor Internal di bidang pemerintahan dilaksanakan oleh Inspektorat. Inspektorat melakukan pengawasan terhadap kegiatan yang dilaksanakan masing-masing SKPD, apakah sudah sesuai aturan dan tidak bertentangan dengan norma dan hukum yang ada. Peran auditor internal yang baik akan menunjang berkurangnya tingkat kecurangan. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa peran auditor internal di Kabupaten Kuantan Singingi berpengaruh dalam hal mengurangi tingkat kecurangan yang terjadi.

V. PENUTUP

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil pengujian statistik dengan menggunakan regresi linear berganda, maka kesimpulan yang diperoleh yaitu:

1. Penelitian ini dilakukan terhadap 77 orang responden pada bagian keuangan yang bekerja di Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Kuantan Singingi. 60% responden berjenis kelamin laki-laki dan sisanya 40% berjenis kelamin perempuan. Mayoritas responden (44%) berusia diantara 31 sampai dengan 40 tahun. Responden memiliki pengalaman yang memadai di bidang keuangan karena mayoritas responden (92%).
2. Dari uji kualitas data yang telah dilakukan diketahui semua variabel penelitian yang digunakan reliabel dan valid.
Dari uji asumsi klasik yang dilakukan sebagai syarat persamaan regresi yang baik, menunjukkan bahwa data penelitian telah terdistribusi dengan normal, serta bebas dari autokorelasi, heterokedastisitas dan multikolinearitas.
3. Hasil uji F (*fit*) menyatakan bahwa terdapat kesesuaian antara model distribusi penelitian dengan data sampel yang ada. Ini berarti bahwa model dari variabel tata kelola pemerintahan, pengendalian internal dan peran auditor internal memiliki kesesuaian dengan data sampel yang terkumpul.
4. Hasil uji t menunjukkan bahwa variabel pengendalian internal dan variabel peran auditor internal memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat kecurangan sedangkan variabel tata kelola pemerintahan tidak memiliki pengaruh terhadap tingkat kecurangan.
5. Nilai *Adjusted R Square* di dalam penelitian ini adalah sebesar 25,7% yang berarti bahwa variabel tingkat kecurangan dijelaskan oleh variabel tata kelola pemerintahan, pengendalian internal dan peran auditor internal

sebesar 25,7%. Sedangkan sisanya yaitu sebesar 74,3% dijelaskan oleh variabel lain di luar variabel yang digunakan di dalam penelitian ini.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Beberapa keterbatasan yang terdapat didalam penelitian ini antara lain :

- a. Penelitian ini hanya dilakukan dalam wilayah Kabupaten Kuantan Singingi, sehingga kurang mampu menggeneralisasi tingkat kecurangan yang terjadi di Indonesia.
- b. Tingkat *Adjusted R²* yang rendah dari model yang diuji yaitu sebesar 0,257 dalam penelitian ini menunjukkan bahwa variabel lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini mempunyai pengaruh yang lebih besar terhadap tingkat kecurangan. Penelitian ini kurang mengeksplorasi faktor-faktor lain yang mungkin berpengaruh, misalnya faktor-faktor etika kerja, moral, faktor internal responden, ataupun faktor religi. Hal ini disebabkan oleh karena keterbatasan waktu dan kemampuan penulis.
- c. Mengingat kesibukan dari pihak Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sendiri, untuk beberapa SKPD responden meminta agar kuisisioner ditinggalkan sehingga penulis tidak bisa memberikan arahan pada responden yang kurang memahami pertanyaan dalam kuisisioner. Oleh karena itu, jawaban yang diberikan oleh responden belum tentu menggambarkan keadaan sebenarnya.

5.3 Saran

Dari kesimpulan dan keterbatasan yang telah dikemukakan, maka saran yang dapat diberikan penulis untuk penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut :

1. Penelitian ini hanya mencakup wilayah pemerintah daerah Kabupaten Kuantan Singingi, untuk penelitian selanjutnya dapat meneliti untuk cakupan wilayah yang lebih luas.
2. Rendahnya nilai *Adjusted R²* dari model yang di uji dalam penelitian ini menunjukkan bahwa variabel lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini mempunyai pengaruh yang lebih besar terhadap tingkat kecurangan, sehingga selanjutnya sebaiknya mempertimbangkan untuk menggunakan variabel lainnya di luar variabel yang digunakan dalam penelitian ini.
3. Untuk peneliti selanjutnya diharapkan lebih dapat mengendalikan jawaban responden dengan cara memandu para responden dalam hal pengisian kuisisioner. Serta mengurangi tingkat penyebaran kuisisioner dengan cara meninggalkan kuisisioner untuk kemudian responden mengisi sendiri kuisisioner tersebut.
4. Berhasilnya dua hipotesis yang disusun bisa menjadi masukan bagi pemerintah Kabupaten Kuantan Singingi untuk mengevaluasi sistem organisasi yang telah ada guna mengurangi tingkat kecurangan yang terjadi.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A., Randal J. Elder dan Mark S. Beasley. 2008. *Auditing dan Jasa Assurance Edisi Keduabelas*. Erlangga, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan RI, Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2012BPK-RI,di unduh dari <http://www.bpk.go.id/web/files/2012/10/IHPS-sem1-2012.pdf>, 10 April 2013.

- Gozali, Go Rizal, 2012. Evaluasi Penerapan Prinsip-Prinsip Good Corporate Governance Terhadap Perilaku Fraud pada Lembaga Perbankan Nasional : Studi Empiris pada PT. Bank Mandoro (Persero) Tbk, Universitas Diponegoro.
- Gusnardi, 2012. Peran Komite Audit, Pengendalian Internal, Audit Internal, dan Pelaksanaan Tata Kelola Perusahaan Dalam Pencegahan Kecurangan, Universitas Riau.
- Kusumastuti, Nur Ratri, 2012. Analisis Faktor-faktor Yang Berpengaruh Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi Dengan Perilaku Tidak Etis sebagai variabel intervening, Universitas Diponegoro.
- Lukito, Hendro, 2010. Kinerja Inspektorat Kabupaten Rokan Hulu sebagai Auditor Internal Pemerintah menurut Persepsi Auditan, *Tesis*, Universitas Riau.
- Rahmawati, Adriana Peni, 2012. Analisis Pengaruh Faktor Internal dan Moralitas Manajemen Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi : Studi pada Dinas Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Semarang, Universitas Diponegoro.
- Sawyer, Lawrence B., Mortimer A. Dittenhofer dan James H. Scheiner. 2006. *Audit Internal Sawyer's Buku 3 Edisi 5*. Salemba Empat, Jakarta
- Siregar, Muhammad Arifin, 2008. Penerapan Tata Kepemerintahan yang Baik dalam Penyelenggaraan Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintahan Provinsi Bengkulu. *Jurnal Akuntansi*, Universitas Diponegoro.
- Siregar, Rudy, 2013. "Otonomi Daerah Menggerogoti Ekonomi Nasional". <http://www.republika.co.id/berita/jurnalisme-warga/wacana/13/01/30/mheyfm-otonomi-daerah-menggerogoti-ekonomi-nasional>, diunduh tanggal 11 April 2013.
- Soepardi, Eddy Mulyadi. 2007. Upaya Pencegahan Fraud dalam Pengelolaan Keuangan Negara. *Economic Business & Accounting Review*, Volume II No.1 Hal.22-34
- Taufik, Taufeni. 2011. Pengaruh Peran Inspektorat Terhadap Pencegahan Kecurangan. *Pekbis Jurnal*, Vol.3, No.2, Hal.512-210.
- Transparency International*. 2012. *Corruption perceptions index*. <http://cpi.transparency.org/cpi2012/> diunduh tanggal 15 April 2013.
- Wardhini, Meta.2010. Peranan Audit Internal dalam Pencegahan Kecurangan (fraud) : Studi Kasus pada PT.PLN (Persero) Distribusi Jawa Barat dan Banten, *Jurnal Akuntansi*, Universitas Widyatama.
- Widyananda, Herman. 2008. Revitalisasi Peran Internal Auditor Pemerintah untuk Penegakkan Good Governance di Indonesia. Bandung, Unersitas Padjajaran.
- Wilopo, 2008. Pengaruh Pengendalian Internal Birokrasi Pemerintah dan Perilaku Tidak Etis Birokrasi Terhadap Kecurangan Akuntansi di Pemerintahan : Persepsi Auditor Badan Pemeriksa Keuangan. *Ventura*, Vol.11 Nomor 1, April 2008.
- Zuraidah *et al*, 2012. *The Effect of Internal Control Procedures and Good Governance on Fraud Incidents in Government Agencies*