

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Kecurangan

Tuanakotta (2014) memaparkan bahwa kecurangan merupakan tindakan yang tidak sah atau *illegal* yang ditandai dengan adanya usaha tipu daya, menyembunyian, serta pelanggaran kepercayaan. Sejalan dengan definisi yang dikemukakan oleh Karyono (2013) bahwa kecurangan merupakan penyimpangan yang dilakukan secara sengaja untuk menipu atau memberikan gambaran kekeliruan (*mislead*) kepada pihak lain. Adanya kecurangan dirancang guna memanfaatkan tiap kesempatan yang ada secara tidak jujur.

Direktorat Utama Pembinaan dan Pengembangan Hukum BPK (Ditama Binbangkum) menyampaikan bahwa terdapat beberapa unsur kecurangan antara lain:

1. Harus terdapat salah pernyataan atau *misrepresentation*;
2. Terjadi di masa lampau dan sekarang;
3. Fakta material atau *material fact*;
4. Mengandung kesengajaan dan tanpa perhitungan;
5. Memiliki maksud (*intent*) yang menyebabkan pihak bersaksi;
6. Pihak yang dirugikan harus bereaksi terhadap adanya salah pernyataan;
7. Yang merugikannya (*detriment*).

2.2. Akuntansi

Akuntansi menjadi suatu hal fundamental dalam penyelenggaraan ekonomi dalam suatu organisasi dan entitas. Kieso (2016) mengemukakan bahwa akuntansi merupakan serangkaian aktivitas dalam pencatatan, pengklasifikasian pelaporan, serta menginterpretasi informasi keuangan yang nantinya dapat digunakan oleh pengguna yang berkepentingan. Kieso (2016) menyatakan hasil informasi akuntansi akan dimanfaatkan oleh pihak internal yang meliputi manajer, produksi, dan direktur. Dan pihak eksternal yang meliputi kreditur dan investor.

Samryn (2011) menyampaikan bahwa tujuan akuntansi adalah guna mengukur kinerja manajemen dalam suatu entitas dalam satu periode akuntansi oleh pihak internal maupun eksternal. Selain itu, adanya akuntansi juga bertujuan dalam penyediaan informasi yang relevan dengan kebutuhan pihak yang berkepentingan (Kieso, 2016).

2.3. Laporan Keuangan Pemerintah

Dalam pengambilan keputusan, laporan keuangan menjadi fundamental dasar yang biasa digunakan oleh pihak – pihak yang berkepentingan seperti kreditur, investor, pemerintah, dan lainnya (Sutrisno, 2009). Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 mengenai Standar Akuntansi Pemerintah, menyatakan bahwa

“laporan keuangan merupakan penyajian data keuangan untuk memberikan informasi mengenai aset dan kewajiban entitas pemerintah dalam satu periode akuntansi dan berpedoman pada standar akuntansi pemerintah”

Mahsun, dkk (2013) menjelaskan bahwa laporan keuangan menjadi hasil dari proses akuntansi yang tercantum informasi – informasi keuangan di dalamnya. Laporan keuangan pemerintah mengandung informasi mengenai adanya

pengelolaan keuangan publik (Mahsun, 2013). Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2015 menegaskan bahwa laporan keuangan dalam instansi pemerintah bertujuan untuk proses pengambilan keputusan dan menggambarkan akuntabilitas suatu instansi dan entitas ekonomi.

Mahsun (2013) mengemukakan bahwa dalam laporan keuangan pemerintah terdapat beberapa komponen seperti berikut ini:

1. Laporan Realisasi Anggaran, berisi perbandingan antara anggaran dan realisasi anggaran dalam satu periode pelaporan. Dalam LRA menyajikan pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, dan pembiayaan.
2. Neraca, berisi posisi keuangan entitas mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal dan periode tertentu
3. Laporan Arus Kas, berisi seluruh aspek yang berkaitan secara langsung dan tidak langsung dengan aktivitas entitas terhadap kas. Laporan ini terdiri dari arus kas masuk dan arus kas keluar dalam kurun periode waktu tertentu.
4. Catatan atas Laporan Keuangan, berisi penjelasan dan analisis atas nilai pos yang disajikan dalam LRA, Neraca, dan LAK.

2.4. Kecurangan Akuntansi

2.4.1. Definisi Kecurangan Akuntansi

Kecurangan akuntansi (*fraud*) merupakan salah satu masalah yang kerap muncul dalam suatu organisasi, perusahaan, maupun instansi. Kecurangan

akuntansi menjadi masalah yang banyak disorot di Indonesia. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI, 2001) mendefinisikan kecurangan akuntansi sebagai:

1. Salah saji yang muncul dari bentuk kecurangan pelaporan keuangan yaitu salah saji atau penghilangan sengaja atau pengungkapan laporan keuangan dengan tujuan mengelabui pengguna laporan keuangan.
2. Salah saji yang muncul dari adanya perlakuan tak semestinya pada aktiva yang berkaitan dengan tindak pencurian aktivas entitas yang berdampak pada penyajian pelaporan keuangan yang tidak sesuai dengan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum (PABU) di Indonesia. Perlakuan tak semestinya terhadap aktiva dapat berupa penggelapan tanda terima aktiva, pencurian aktiva, atau suatu tindakan yang dapat menyebabkan entitas akuntansi membayar barang atau jasa yang tidak diterima entitas terkait.

The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) dalam Halim (2015) memaparkan bahwa kecurangan adalah segala cara yang diusahakan agar mendapatkan keuntungan dengan menutupi kebenaran, tipu daya, kebohongan, dan lainnya. Berdasarkan pemaparan definisi tersebut, dapat ditarik benang merah bahwa kecurangan akuntansi merupakan kondisi untuk memperoleh keuntungan tertentu dengan melakukan segala cara yang tidak jujur baik dengan menutupi kebenaran, penipuan, manipulasi, dan mengelabui berupa salah saji pada laporan keuangan, korupsi, penyalahgunaan aktiva, dan lain sebagainya.

2.4.2. Tipe – Tipe Kecurangan Akuntansi

Tindakan kecurangan atau *fraud* dapat dilakukan oleh siapapun dalam level organisasi manapun. Organisasi dan instansi dituntut untuk proaktif terhadap tiap

bentuk dan modus kecurangan yang mungkin saja terjadi dalam lingkungan organisasi. Hal ini sebagai bentuk nyata organisasi dalam mengidentifikasi dan meningkatkan ketelitian terhadap setiap bentuk dan fenomena kecurangan terutama dalam ekonomi pada organisasi terkait.

Tunggal (2013) menjelaskan bahwa terdapat dua (2) tipe kecurangan akuntansi, yaitu:

1. Kecurangan Internal

Merupakan bentuk kecurangan yang dilakukan baik oleh karyawan, manajer, maupun jajaran eksekutif dalam organisasi maupun instansi tempat mereka bekerja. Kecurangan dalam bentuk ini mampu menimbulkan kerugian yang signifikan terhadap organisasi atau instansi terkait

2. Kecurangan Eksternal

Merupakan kecurangan yang dilakukan oleh pihak di luar organisasi atau instansi dan hal ini juga menjadi kerugian pada organisasi dan instansi

2.4.3. Indikator Kecurangan Akuntansi

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) (2011) Seksi 316 menguraikan indikator yang dapat digunakan untuk mengukur kecurangan akuntansi, antara lain:

1. Manipulasi, pemalsuan, atau dengan sengaja mengubah pencatatan akuntansi maupun dokumen pendukung yang mampu menjadi sumber data bagi penyajian laporan keuangan.
2. Representasi yang salah dalam proses penghilangan dari laporan keuangan transaksi maupun informasi yang signifikan.

3. Secara sengaja melakukan kesalahan dalam penerapan prinsip akuntansi terkait jumlah, penggolongan, cara penyajian, maupun pengungkapan.
4. Penyajian pelaporan keuangan yang salah akibat adanya pencurian yang dapat berupa penyalahgunaan maupun penggelapan terhadap aktiva yang mengakibatkan entitas akuntansi harus membayar atas jasa dan barang yang tidak diterimanya.
5. Kesalahan dalam penyajian laporan keuangan akibat adanya perlakuan yang tidak semestinya pada aktiva diikuti dengan adanya catatan maupun dokumen pendukung yang palsu baik menyangkut individu, manajemen, karyawan, maupun pihak ketiga

Indikator penilaian kecurangan akuntansi akan menjadi dimensi pengukuran variabel kecurangan akuntansi. Penelitian akan melakukan pengukuran variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menggunakan kuesioner dari penelitian Sudariani dan Yudiantara (2021).

2.5. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah

2.5.1. Definisi Standar Akuntansi Pemerintah

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 pasal 1 ayat (3), Standar Akuntansi Pemerintahan didefinisikan sebagai prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Mahsun, dkk (2013) mendefinisikan standar akuntansi sektor publik sebagai prinsip dasar akuntansi yang diimplementasikan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan instansi sektor publik tak terkecuali instansi pemerintahan.

Dengan demikian SAP menjadi persyaratan yang memiliki kekuatan hukum sebagai upaya peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah Indonesia.

Berdasarkan paparan tersebut, dapat disimpulkan bahwa Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) adalah suatu prinsip akuntansi yang diterapkan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan dalam ranah instansi pemerintahan pusat dan daerah. Adanya SAP juga menjadi syarat penting bagi instansi pemerintahan, karena memiliki kekuatan hukum guna peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintahan Indonesia.

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) menjadi pedoman dalam penyusunan dan penyajian setiap laporan pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBN maupun APBD yang berupa laporan keuangan yang setidaknya terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, serta Catatan atas Laporan Keuangan. Hal ini selaras dengan Undang – Undang Nomor 32 Tahun 2004 mengenai Pemerintahan Daerah, bahwa laporan keuangan pemerintahan daerah sepatutnya disusun serta disajikan sesuai dengan SAP yang berlaku.

2.5.2. Indikator Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah

Indikator penerapan Standar Akuntansi Pemerintah didasarkan pada Mahsun,dkk (2013) adalah sebagai berikut:

1. Basis Akuntansi

Basis kas dalam laporan keuangan pemerintah digunakan untuk mengukur pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran. Dimana pendapatan diakui saat penerimaan kas di Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Belanja diakui sebagai

pengeluaran saat kas keluar dari Rekening Kas Umum Negara / Daerah. Selanjutnya, penentuan sisa pembiayaan anggaran (kurang maupun lebih) untuk tiap periode bergantung pada selisih realisasi penerimaan dan pengeluaran.

Basis akrual dalam laporan keuangan pemerintah digunakan guna mengakui aset, kewajiban, dan ekuitas dalam neraca. Sehingga aset, kewajiban, dan ekuitas diakui pada saat terjadi transaksi.

2. Nilai Historis

Aset dicatat sesuai besarnya pengeluaran kas dan setara kas yang dibayar sebesar nilai wajar dari imbalan untuk memperoleh aset tersebut. Kewajiban dicatat sesuai jumlah kas dan setara kas yang diharapkan dibayarkan guna memenuhi kewajiban di masa mendatang dalam penyelenggaraan kegiatan pemerintahan. Nilai historis lebih digunakan karena sifatnya yang lebih objektif dan dapat diverifikasi. Namun jika tidak terdapat nilai historis, maka dapat menggunakan nilai wajar aset atau kewajiban tersebut.

3. Realisasi

Dalam ranah instansi pemerintah, adanya pendapatan telah diotorisasi melalui anggaran pemerintah selama kurun waktu satu tahun fiskal yang nantinya akan digunakan untuk membayar utang / kewajiban dan belanja selama periode tersebut. Dan realisasinya akan dituangkan dalam laporan realisasi anggaran yang bersifat mandatori bagi

pemerintah. Pendapatan atau belanja berbasis kas diakui setelah adanya otorisasi anggaran dan telah menambah atau mengurangi kas yang ada.

4. Substansi mengungguli bentuk formal

Informasi laporan keuangan bertujuan untuk menyajikan transaksi dengan wajar seperti yang seharusnya disajikan, maka adanya transaksi perlu dicatat dan disajikan sesuai substansi dan realitas ekonomi, bukan hanya sekedar guna memenuhi aspek formalitasnya saja. Jika terdapat inkonsistensi pada substansi transaksi dengan aspek formalitasnya, maka perlu diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

5. Periodisitas

Proses akuntansi dan pelaporan keuangan sepatutnya dibagi menjadi beberapa periode pelaporan guna mengukur kinerja entitas dan sumber daya yang dibutuhkan. Periode yang biasa digunakan adalah tahunan, namun juga dapat berupa periode bulanan, triwulan, serta semesteran.

6. Konsistensi

Tiap transaksi akan diperlakukan secara akuntansi dengan sama dan serupa dari tiap periode. Namun pergantian metode akuntansi diperbolehkan dengan syarat bahwa metode yang baru dapat memberikan informasi yang lebih baik dibandingkan yang lama. Pengaruh adanya perubahan metode akuntansi akan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

7. Pengungkapan Kelengkapan

Laporan keuangan diharapkan mampu menyajikan informasi yang lengkap sesuai kebutuhan pengguna informasi dan laporan keuangan dan hal ini dapat ditemukan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

8. Penyajian Wajar

Laporan keuangan dapat disajikan dengan wajar dan meliputi laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Faktor kehati-hatian perlu diterapkan pada saat melakukan perkiraan ketika terjadi ketidakpastian kondisi sehingga aset atau pendapatan dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban tidak dinyatakan terlalu rendah, misalnya terjadi kesengajaan dalam pencatatan kewajiban atau belanja yang tinggi sehingga laporan keuangan tidak netral dan tidak andal.

Indikator penerapan standar akuntansi pemerintah (SAP) menjadi dimensi pengukuran bagi variabel penerapan standar akuntansi pemerintah (SAP). Variabel ini diukur menggunakan kuesioner yang dimodifikasi dari penelitian Maysaroh (2018).

2.6. Kompetensi Aparatur Pemerintah

2.6.1. Definisi Kompetensi Aparatur Pemerintah

Hutapea dan Thoha (2008) menjelaskan kompetensi artinya kemampuan individu yang berkompeten dalam melakukan hal tertentu sehingga bersikap

sopan dan teliti dalam pengerjaannya. Sejalan dengan Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negara (BKN) bahwa kompetensi didefinisikan sebagai kecakapan dan karakter yang dimiliki ASN mencakup pengetahuan, ketrampilan, dan perilaku dalam pelaksanaan tanggungjawab secara profesional sebagai upaya penghindaran tindak kecurangan akuntansi instansi pemerintahan.

2.6.2. Indikator Kompetensi Aparatur Pemerintah

Hutapea dan Thoha (2008) memaparkan terdapat 3 unsur pembentuk kompetensi, yaitu:

1. Pengetahuan yang berkaitan dengan pekerjaan, meliputi:
 - a. Mengetahui dan memahami pengetahuan sesuai bidangnya.
 - b. Menguasai pengetahuan yang berhubungan dengan peraturan dan prosedur teknis sesuai bidangnya.
 - c. Memahami prosedur penggunaan informasi dan strategi yang tepat.
2. Ketrampilan individu, meliputi:
 - a. Kemampuan individu berkomunikasi tertulis.
 - b. Kemampuan individu berkomunikasi lisan.
3. Sikap kerja, meliputi:
 - a. Memiliki kecakapan dalam kreativitas.
 - b. Memiliki etos kerja yang tinggi

Indikator kompetensi menjadi dimensi pengukuran bagi variabel kompetensi aparatur pemerintah. Variabel ini diukur menggunakan kuesioner dari penelitian Sudariani dan Yudiantara (2021).

2.7. Pengendalian Internal

2.7.1. Definisi Pengendalian Internal

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 menjelaskan bahwa Sistem Pengendalian Internal (SPI) merupakan

“proses integral pada tindakan serta kegiatan yang dilakukan secara berkesinambungan oleh pimpinan dan pegawai guna memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui aktivitas yang efektif pelaporan keuangan yang andal, pengaman aset negara, dan ketaatan peraturan perundangan”.

2.7.2. Tujuan Pengendalian Internal

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 bahwa Sistem Pengendalian Internal (SPI) bertujuan dalam rangka

“memberikan kepercayaan bagi terselenggaranya penyelenggaraan pemerintah negara, pelaporan keuangan yang andal, perwujudan keamanan aset negara, serta ketaatan peraturan perundangan”.

Adanya tujuan dari SPIP tersebut, maka pemerintah mampu mewujudkan pertanggungjawaban yang baik dan transparan dengan semakin meningkatkan faktor pengendalian internal dalam organisasi maupun instansi terkait.

2.7.3. Indikator Pengendalian Internal

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 mengenai SPI, terdapat indikator yang menjadi unsur dalam sistem pengendalian internal terutama dalam lingkup pemerintahan, yaitu:

1. Lingkungan Pengendalian

Artinya seluruh pihak wajib mewujudkan lingkungan institusi dengan iklim kerja yang positif dan memberikan dukungan manajemen agar tercapai pengendalian.

2. Penilaian Risiko

Artinya pengendalian internal harus memberi penilaian atas risiko internal dan eksternal yang mungkin dihadapi instansi.

3. Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian diciptakan untuk memastikan kebijakan didasarkan dari instruksi pimpinan.

4. Informasi dan Komunikasi

Informasi perlu dicatat dan disajikan dengan lengkap dan sistematis, hal ini sebagai pertanggungjawaban pada sasaran yang ditentukan. Adanya informasi juga perlu untuk dikomunikasikan dengan baik kepada pemangku kepentingan.

5. Pemantauan

Pemantauan harus mampu menjadi unsur penilaian terhadap kualitas dari kinerja pegawai serta mampu menjamin rekomendasi hasil audit maupun hasil pemeriksaan lainnya segera ditindaklanjuti.

Indikator pengendalian internal menjadi dimensi bagi variabel pengendalian internal. Variabel pengendalian internal akan diukur dengan kuesioner yang diadopsi dari penelitian Sudariani dan Yudiantara (2021).

2.8. Kerangka Konseptual

2.8.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Menurut Supriyono (2018), teori keagenan (*agency theory*) menggambarkan hubungan kontraktual antara prinsipal dengan agen. Dalam lingkup pemerintahan, pemerintah daerah berperan sebagai agen dan masyarakat

sebagai prinsipal, namun pemerintah daerah juga mampu bertindak sebagai prinsipal. Pemerintah daerah sebagai agen artinya instansi akan bertindak dengan penuh kesadaran untuk mengupayakan segala hal demi kepentingan rakyat selaku prinsipal. Sedangkan, pemerintah daerah selaku prinsipal artinya pemerintah daerah mengelola dan melakukan analisis pada laporan keuangan yang telah disusun oleh BUMD atau instansi daerah selaku agen.

Penelitian ini akan berfokus dan menitikberatkan konsep instansi pemerintah daerah sebagai agen yang berkewajiban serta bertanggungjawab dalam proses perancangan, penyusunan, serta pelaporan laporan transparansi anggaran kepada rakyat sebagai wujud nyata akuntabilitas publik dalam pengelolaan keuangan instansi terkait. Hal ini sejalan dengan pemaparan oleh Mardiasmo (2016) bahwa asas akuntabilitas menjadi asas yang akan menentukan implementasi dan hasil akhir harus mampu dipertanggungjawabkan kepada rakyat.

Agar instansi pemerintah mampu mewujudkan asas akuntabilitas kepada publik yang dalam hal ini kepada masyarakat, maka dibutuhkan komitmen pemerintah daerah untuk mampu memberikan pertanggungjawaban atas kinerja sehingga mengurangi tendensi adanya kecurangan yang dilakukan oleh instansi terkait. Dengan pemaksimalan faktor ketepatan aturan akuntansi, kompetensi aparatur pemerintah, serta pengendalian internal, akan mampu mendukung instansi pemerintah dalam menghindari risiko kecurangan akuntansi.

2.8.2. Teori Segitiga Kecurangan (*Fraud Triangle Theory*)

Tunggal (2013) menyampaikan bahwa kecurangan akuntansi didasarkan pada tekanan (*pressure*), kesempatan (*opportunity*), dan rasionalisasi (*rationalization*). Dalam hal ini, tekanan (*pressure*) bisa terjadi dari pihak internal dan eksternal yang mendukung kecurangan guna pemenuhan kebutuhan ekonomi atau lainnya. Tekanan juga dapat berarti suatu hal yang memicu perilaku kecurangan dan berperilaku tidak etis. Tekanan ini mampu terjadi di segala tingkat organisasi dan berlandaskan alasan tertentu (Ruanakaew, 2016).

Berkaitan dengan kesempatan (*opportunity*) dalam hal ini berarti bahwa muncul situasi yang mendukung tindak kecurangan dan tidak dibenarkan, salah satunya tindak penyelewengan. Peluang bisa terjadi akibat lemahnya pengawasan, minimnya pengendalian internal, dan lain sebagainya. Rasionalisasi menunjukkan sikap dan pemikiran yang membenarkan tindak kecurangan. Peluang juga mampu diperoleh oleh setiap golongan individu dalam suatu instansi.

Berkaitan dengan rasionalisasi (*rationalization*) menunjukkan kondisi dimana pelaku kecurangan mampu memandang tindakan ilegalnya sebagai suatu hal yang dapat diterima. Tindakan ini pada akhirnya akan menimbulkan pemakluman dan pembenaran atas tindakan kecurangan yang telah terjadi. Ketiga elemen dalam *fraud triangle theory* ini dapat menjadi alasan munculnya tindakan kecurangan, tak terkecuali dalam ranah instansi pemerintahan, sehingga menjadi hal penting bagi pemerintah untuk menjaga dan melakukan peninjauan terhadap setiap kegiatan sehingga mampu menghindari segala bentuk kejahatan dan kecurangan dalam instansi terkait.



Gambar 2.1

Segitiga Kecurangan (*Fraud Triangle*)

2.9. Hubungan Antar Variabel

2.9.1. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dengan Kecurangan Akuntansi

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 pasal 1 ayat (3), Standar Akuntansi Pemerintahan didefinisikan sebagai prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Bastian (2010) menjelaskan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai prinsip akuntansi yang digunakan dalam proses penyusunan dan penyajian laporan keuangan instansi pemerintah yang didasarkan pada regulasi, sistem dan sarana pendukung, serta sumber daya manusia.

Sehingga SAP berperan penting dalam rangka pencapaian keandalan dan akuntabilitas dalam pelaporan keuangan instansi. Dengan berpedoman pada SAP, maka akan mendukung ketercapaian visi dan misi instansi serta mampu meminimalisir segala bentuk kecurangan akuntansi baik dalam transaksi maupun penyajian laporan keuangan dalam instansi pemerintahan.

2.9.2. Kompetensi Aparatur Pemerintah dengan Kecurangan Akuntansi

Hutapea dan Thoha (2008) menjelaskan bahwa kompetensi artinya kemampuan individu yang berkompeten dalam melakukan hal tertentu sehingga bersikap sopan dan teliti dalam pengerjaannya. Sejalan dengan Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negara (BKN) bahwa kompetensi didefinisikan sebagai kecakapan serta karakteristik Aparatur Sipil Negara (ASN) yang mencakup pengetahuan, ketrampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam proses penugasannya secara profesional, efisien, dan efektif. Sehingga dapat disimpulkan bahwa penetapan spesialisasi dan kompetensi aparatur pemerintah menjadi fokus utama pemerintah agar sumber daya manusia (SDM) yang dimiliki mampu mempertanggungjawabkan tugasnya. Oleh karena itu, kompetensi aparatur pemerintah perlu untuk ditingkatkan kualitasnya sebagai upaya dalam penghindaran segala bentuk kecurangan dan kejahatan yang mampu merugikan instansi, publik, serta negara.

2.9.3. Pengendalian Internal dengan Kecurangan Akuntansi

Berpedoman pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 bahwa Sistem Pengendalian Internal (SPI) merupakan

“proses integral pada tindakan serta kegiatan yang dilakukan secara berkesinambungan oleh pimpinan dan pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui aktivitas yang efektif serta efisien, pelaporan keuangan yang andal, pengaman aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundangan”.

Dengan adanya pengendalian internal yang terintegrasi, harapannya suatu instansi mampu melakukan pemantauan terhadap jalannya roda dan proses yang

terjadi dalam lingkup instansi dengan baik sehingga meminimalisir adanya risiko kejahatan dan tindak kecurangan dalam instansi terkait.

2.10. Penelitian Terdahulu

Pada penelitian Sudariani dan Yudiantara (2021) yang dilakukan pada Badan Usaha Milik Desa (BUMDes) di Kabupaten Buleleng menyimpulkan bahwa variabel kompetensi pengelola, keefektifan pengendalian, dan kesesuaian kompensasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi pada instansi. Penelitian juga dilakukan oleh Prihandoko (2020) yang dilakukan pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Jepara yang menyimpulkan bahwa variabel keefektifan pengendalian internal, ketaatan aturan akuntansi, dan komitmen organisasi berpengaruh negatif signifikan terhadap kecurangan akuntansi pada OPD Kabupaten Jepara. Penelitian yang dilaksanakan oleh Wirakusuma dan Setiawan (2019) di Dinas Pendapatan Daerah Kota Denpasar memperoleh kesimpulan bahwa pada variabel pengendalian internal dan kompetensi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi pada instansi terkait dan variabel *locus of control* berpengaruh positif signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi instansi terkait.

Penelitian yang dilakukan oleh Maysaroh (2018) memberikan kesimpulan bahwa variabel kompetensi sumber daya manusia penerapan SPI, dan penerapan SAP berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Rizky dan Fitri (2017) melaksanakan penelitian di SKPA Provinsi Aceh memperoleh hasil bahwa variabel keefektifan pengendalian internal, ketaatan

aturan akuntansi, penegakan hukum, serta perilaku tidak etis berpengaruh negatif terhadap kecurangan akuntansi. Namun, pada penelitian Manik dan Kusasi (2019) di OPD Kepulauan Riau memperoleh hasil bahwa variabel kualitas SDM, penerapan SAP, pemanfaatan teknologi informasi, serta SPI berpengaruh positif terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi.

Tabel 2.1.

Penelitian Terdahulu

No.	Penelitian	Variabel	Subjek	Hasil
1.	Sudariani dan Yudiantara (2021).	Variabel X: X1 : Kompetensi Pengelola. X2 : Keefektifan Pengendalian Internal. X3 : Kesesuaian Kompensasi. Variabel Y: Kecenderungan Kecurangan Akuntansi.	Badan Usaha Milik Desa (BUMDes) Kabupaten Buleleng.	1. Kompetensi pengelola berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi. 2. Keefektifan pengendalian internal berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi. 3. Kesesuaian kompensasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi.
2.	Prihandoko (2020).	Variabel X: X1 : Keefektifan Pengendalian Internal X2 : Ketaatan Aturan Akuntansi X3: Komitmen Organisasi	OPD Kabupaten Jepara	1. Keefektifan pengendalian internal berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kecurangan akuntansi. 2. Ketaatan aturan akuntansi berpengaruh negatif

		Variabel Y: Kecurangan Akuntansi		dan signifikan terhadap kecurangan akuntansi. 3. Komitmen organisasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kecurangan akuntansi.
3.	Wirakusuma dan Setiawan (2019).	Variabel X: X1 : Pengendalian Internal X2 : Kompetensi X3 : <i>Locus of Control</i> Variabel Y: Kecenderungan Kecurangan Akuntansi	Dinas Pendapatan Daerah Kota Denpasar	1. Pengendalian internal berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi. 2. Kompetensi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi. 3. <i>Locus of Control</i> berpengaruh positif dan signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi.
4.	Maysaroh (2018)	Variabel X: X1 : Kompetensi Sumber Daya Manusia X2 : Penerapan Sistem Pengendalian Intern X3 : Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Variabel Y: Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah.	SKPD Kabupaten Sukoharjo.	1. Kompetensi SDM berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. 2. Penerapan SPI berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. 3. Penerapan SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

5.	Rizky dan Fitri (2017).	<p>Variabel X: X1 : Keefektifan Pengendalian Internal. X2 : Ketaatan Aturan Akuntansi X3 : Penegakan Hukum X4 : Perilaku Tidak Etis</p> <p>Variabel Y: Kecurangan Akuntansi</p>	SKPA Provinsi Aceh	<ol style="list-style-type: none"> 1. Keefektifan Pengendalian Internal berpengaruh negatif terhadap kecurangan akuntansi. 2. Ketaatan Aturan Akuntansi berpengaruh negatif terhadap kecurangan akuntansi. 3. Penegakan Hukum berpengaruh negatif terhadap kecurangan akuntansi. 4. Perilaku Tidak Etis berpengaruh negatif terhadap kecurangan akuntansi.
6.	Manik dan Kusasi (2019).	<p>Variabel X: X1 : Kualitas Sumber Daya Manusia. X2 : Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan X3 : Pemanfaatan Teknologi Informasi X4 : Sistem Pengendalian Internal</p> <p>Variabel Y: Pencegahan Kecurangan (<i>Fraud</i>)</p>	OPD Kepulauan Riau	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kualitas SDM berpengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan akuntansi. 2. Penerapan SAP berpengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan akuntansi. 3. Pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan akuntansi. 4. SPI berpengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan akuntansi.

2.11. Pengembangan Hipotesis

2.11.1. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah terhadap Kecurangan Akuntansi

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 pasal 1 ayat (3), Standar Akuntansi Pemerintahan didefinisikan sebagai prinsip akuntansi yang diterapkan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah. Mahsun,dkk (2013) mendefinisikan standar akuntansi sektor publik sebagai prinsip dasar akuntansi yang diimplementasikan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan instansi sektor publik tak terkecuali instansi pemerintahan. Dengan demikian SAP menjadi persyaratan yang memiliki kekuatan hukum sebagai upaya peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah Indonesia. Dengan menerapkan SAP, harapannya kualitas laporan keuangan dalam instansi pemerintah dapat andal sehingga mampu menjadi langkah preventif bagi pemerintah dalam meminimalisir segala bentuk kecurangan terutama dalam akuntansi.

Penelitian yang dilaksanakan Maysaroh (2018) pada SKPD Kabupaten Sukoharjo membuktikan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan instansi. Hasil penelitian Rizky dan Fitri (2017) melaksanakan penelitian di SKPA Provinsi Aceh memperoleh hasil bahwa variabel keefektifan pengendalian internal, ketaatan aturan akuntansi, penegakan hukum, serta perilaku tidak etis berpengaruh negatif terhadap kecurangan akuntansi instansi terkait. Namun, pada penelitian Manik dan Kusasi (2019) di OPD Kepulauan Riau memperoleh

hasil bahwa variabel penerapan SAP berpengaruh positif terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi.

Oleh karena itu, berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

HA₁ : Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berpengaruh negatif terhadap Kecurangan Akuntansi.

2.11.2. Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah terhadap Kecurangan Akuntansi

Hutapea dan Thoha (2008) menjelaskan kompetensi artinya kemampuan individu yang berkompoten dalam melakukan hal tertentu sehingga bersikap sopan dan teliti dalam pengerjaannya. Sejalan dengan Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negara (BKN) bahwa kompetensi didefinisikan sebagai kecakapan dan karakter yang dimiliki ASN mencakup pengetahuan, ketrampilan, dan perilaku dalam pelaksanaan tanggungjawab secara profesional sebagai upaya penghindaran tindak kecurangan akuntansi instansi pemerintahan. Dimensi kompetensi aparatur pemerintah meliputi pengetahuan, ketrampilan individu, serta sikap kerja.

Penelitian yang dilakukan oleh Sudariani dan Yudiantara (2021) di BUMDes Kabupaten Buleleng membuktikan bahwa kompetensi pengelola berpengaruh negatif signifikan terhadap adanya kecenderungan kecurangan akuntansi instansi terkait. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian Wirakusuma dan Setiawan (2019) di Dinas Pendapatan Daerah Kota Denpasar yang membuktikan bahwa kompetensi berpengaruh negatif signifikan terhadap kecenderungan kecurangan

akuntansi. Penelitian oleh Maysaroh (2018) di SKPD Kabupaten Sukoharjo memberi simpulan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan instansi terkait.

Oleh karena itu, berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

HA₂ : Kompetensi Aparatur Pemerintah berpengaruh negatif terhadap Kecurangan Akuntansi.

2.11.3. Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Kecurangan Akuntansi

Pengendalian Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 menjelaskan bahwa Sistem Pengendalian Internal (SPI) merupakan

“proses integral pada tindakan serta kegiatan yang dilakukan secara berkesinambungan oleh pimpinan dan pegawai guna memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui aktivitas yang efektif pelaporan keuangan yang andal, pengaman aset negara, dan ketaatan peraturan perundangan”.

Berangkat dari definisi tersebut, pengendalian internal mencakup beberapa aspek:

1. Lingkungan Pengendalian
2. Penilaian Risiko
3. Kegiatan Pengendalian
4. Informasi dan Komunikasi
5. Pemantauan Pengendalian Internal

Penelitian yang dilakukan oleh Sudariani dan Yudiantara (2021) di BUMDes Kabupaten Buleleng membuktikan bahwa keefektifan pengendalian internal berpengaruh negatif signifikan terhadap kecenderungan kecurangan

akuntansi. Hal ini sejalan dengan penelitian Prihandoko (2020) di OPD Kabupaten Jepara bahwa keefektifan pengendalian internal berpengaruh negatif signifikan terhadap kecurangan akuntansi. Penelitian Maysaroh (2018) di SKPD Kabupaten Sukoharjo memberi simpulan bahwa penerapan SPI berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian oleh Wirakusuma dan Setiawan (2019) di Dinas Pendapatan Daerah Kota Denpasar juga memberi simpulan bahwa pengendalian internal berpengaruh negatif signifikan terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi. Penelitian Rizky dan Fitri (2017) melaksanakan penelitian di SKPA Provinsi Aceh memperoleh hasil bahwa variabel keefektifan pengendalian internal, ketaatan aturan akuntansi, penegakan hukum, serta perilaku tidak etis berpengaruh negatif terhadap kecurangan akuntansi. Namun, pada penelitian Manik dan Kusasi (2019) di OPD Kepulauan Riau memperoleh hasil bahwa variabel SPI berpengaruh positif terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi.

Oleh karena itu, berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

HA₃ : Pengendalian Internal berpengaruh negatif terhadap Kecurangan Akuntansi.