

## HUBUNGAN KEADILAN ORGANISASIONAL DAN KECURANGAN PEGAWAI DENGAN *MODERATING* KUALITAS PENGENDALIAN INTERNAL

**Paramita Puspitadewi**

**Soni Agus Irwandi**

STIE Perbanas Surabaya

E-mail: paramitapuspitadewi@ymail.com

Jalan Nginden Semolo 34-36 Surabaya 60118, Indonesia

### ABSTRACT

*This study aims to test the moderating effect of internal quality control procedures on the relationship between perceptions of organizational justice and employee fraud. This research also aims to test the effects of five organizational factors, namely: environmental ethics, internal audit activity, the risk management training, communication and information, and monitoring on the quality of internal control procedures (ICP). This study was conducted using the survey method of internal auditor of Universitas Surabaya, Universitas Kristen Petra, Universitas Airlangga, STIE Perbanas Surabaya, and Universitas Widya Mandala. There were two developed models in this study. The first model test was using linier regresion analysis and the second model was using residual test. The results showed that the first model reveals that the environmental ethics affect the quality of internal control procedures but has a negative coefficient, internal audit activity and monitoring affect the quality of internal control procedures but has a positive coefficient. And risk management training and communication and information not affect the quality of internal control procedures. In the second model suggests that reveals that the quality of ICP has a moderating effect on the relationship between perceptions of organizational justice and employee fraud.*

**Key words:** *internal control, fraud, justice.*

### PENDAHULUAN

Berbagai media massa baik koran, televisi maupun internet sering kali memberitakan peristiwa-peristiwa mengenai adanya suatu indikasi *fraud* (kecurangan) pada suatu perusahaan atau instansi pemerintah yang dilakukan oleh para pegawainya. Sorotan utama topik tersebut diarahkan pada manajemen puncak perusahaan atau terlebih lagi terhadap pejabat tinggi suatu instansi pemerintah, namun sebenarnya penyimpangan perilaku tersebut bisa juga terjadi di berbagai lapisan kerja organisasi. *Web site* surabaya pagi, pada tanggal 24 Maret 2011 memberitakan adanya kecurangan yang dilakukan oleh pegawai di sebuah Universitas. Pegawai tersebut diduga telah melakukan penggelapan asset. Hal ini semakin membuktikan bahwa saat ini

kecurangan yang dilakukan oleh para pegawai suatu organisasi semakin meningkat. ([www.surabayapagi.com](http://www.surabayapagi.com))

Kecurangan dan kinerja yang menurun dari karyawan dapat terjadi dikarenakan adanya motivasi di dalam diri mereka. Pada saat karyawan menganggap keadilan di dalam organisasi yang kurang sesuai dan adanya perangsang dan peluang untuk melakukan kecurangan, maka rasionalisasi membenarkan perilaku curang tersebut. Untuk mencegah terjadinya hal tersebut, dimulai dari pengendalian internal.

Peterson Dan Gibson (2003), yang dikutip oleh Rae dan Subramaniam (2008), mengungkapkan bahwa prosedur pengendalian internal yang jelek dipandang sebagai faktor dimana memungkinkan kecurangan untuk terjadi. Pengendalian

internal menurut COSO terdiri dari lima komponen, yaitu: lingkungan pengendalian yang didalamnya terdapat lingkungan etika perusahaan, aktivitas pengendalian (aktivitas internal audit), penilaian manajemen risiko yang salah satunya adalah melakukan pelatihan manajemen risiko, *information and communication*, dan *monitoring*. Komponen-komponen tersebut sangatlah mempengaruhi kualitas pengendalian internal yang dilihat dari efektifitasnya pengendalian internal tersebut.

Penelitian ini memiliki beberapa rumusan masalah yaitu: (1) Apakah kualitas pengendalian internal merupakan *moderating* antara persepsi keadilan organisasional terhadap kecurangan yang dilakukan oleh karyawan? (2) Apakah lingkungan etika perusahaan merupakan variabel anteseden terhadap kualitas pengendalian internal perusahaan? (3) Apakah aktivitas internal audit merupakan variabel anteseden terhadap kualitas pengendalian internal perusahaan? (4) Apakah pelatihan manajemen risiko merupakan variabel anteseden terhadap kualitas prosedur pengendalian internal perusahaan? (5) Apakah *communication and information* merupakan variabel anteseden terhadap kualitas pengendalian internal perusahaan? (6) Apakah *monitoring* merupakan variabel anteseden terhadap kualitas pengendalian internal perusahaan?

## RERANGKA TEORITIS DAN HIPOTESIS

### Pengertian Keadilan Organisasional

Folger dan Cropanzano, (1998) dalam Fransiskus (2005) menjelaskan keadilan organisasi meliputi persepsi anggota organisasi tentang kondisi keadilan yang mereka alami atau rasakan dalam organisasi tersebut, secara khusus tentang rasa keadilan yang terkait dengan alokasi penghargaan organisasi seperti gaji dan promosi. Keadilan organisasional digunakan untuk mengkategorikan dan mendiskripsikan pandangan dan perasaan pegawai tentang sikap mereka sendiri dan orang lain dalam suatu organisasi tempat mereka bekerja, dan hal itu kemudian

dihubungkan dengan pemahaman mereka dalam menyatukan persepsi secara subyektif yang dihasilkan dari hasil keputusan yang diambil oleh organisasi, prosedur dan proses yang digunakan untuk menuju pada keputusan-keputusan ini serta.

### Pengertian *Fraud*

Menurut Sawyer, et al. (2002) dalam Dwi (2009) kecurangan adalah sebuah representasi yang salah atau penyembunyian fakta-fakta yang material untuk mempengaruhi seseorang agar mau mengambil bagian dalam suatu hal yang berharga. Institute of Internal Auditors (IIA) menyebutkan kecurangan adalah meliputi serangkaian tindakan-tindakan tidak wajar dan illegal yang sengaja dilakukan untuk menipu. Tindakan tersebut dapat dilakukan untuk keuntungan ataupun kerugian organisasi dan oleh orang-orang diluar maupun di dalam organisasi.

Sie Infokum – Ditama Binbangkum (2008) menjelaskan bahwa kecurangan penyalahgunaan aktiva biasanya disebut kecurangan karyawan (*employee fraud*). Salah saji yang berasal dari penyalahgunaan aktiva meliputi penggelapan aktiva perusahaan yang mengakibatkan laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Penggelapan aktiva umumnya dilakukan oleh karyawan yang menghadapi masalah keuangan dan dilakukan karena melihat adanya peluang kelemahan pada pengendalian internal perusahaan.

### Pengendalian Internal

Menurut COSO, pengendalian internal merupakan suatu proses yang dipengaruhi oleh direksi organisasi, manajemen, dan personel lainnya, yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai akan tercapainya tujuan dalam kategori berikut:

- a. Efektivitas dan efisiensi operasi.
- b. Keandalan pelaporan keuangan.
- c. Ketaatan pada hukum dan peraturan yang berlaku.

Primastuti (2006) menjelaskan bahwa

pengendalian internal yang berkualitas adalah pengendalian yang efektif dan mengacu pada pencapaian dan sasaran organisasi atas pengendalian yang dirancang. Efektivitas adalah ukuran keberhasilan suatu kegiatan atau program yang dikaitkan dengan tujuan yang ditetapkan. Suatu pengendalian internal dikatakan efektif apabila memahami tingkat sejauh mana tujuan operasi entitas tercapai, laporan keuangan yang diterbitkan dipersiapkan secara handal, hukum dan regulasi yang berlaku dipatuhi.

Suatu pengendalian intern bisa dikatakan efektif apabila ketiga kategori tujuan perusahaan tersebut dapat dicapai, yaitu dengan kondisi :

Direksi dan manajemen mendapat pemahan akan arah pencapaian tujuan perusahaan, dengan, meliputi pencapaian tujuan atau target perusahaan, termasuk juga kinerja, tingkat profitabilitas, dan keamanan sumberdaya (asset) perusahaan.

Laporan Kuangan yang dipublikasikan adalah handal dan dapat dipercaya, yang meliputi laporan segmen maupun interim.

Prosedur dan peraturan yang telah ditetapkan oleh perusahaan sudah taati dan dipatuhi dengan semestinya.

### **Lingkungan Etika Perusahaan**

Amrizal (2004) menjelaskan bahwa setiap organisasi bertanggung jawab untuk berusaha mengembangkan suatu perilaku organisasi yang mencerminkan kejujuran dan etika yang dikomunikasikan secara tertulis dan dapat dijadikan pegangan oleh seluruh pegawai. Kultur tersebut harus memiliki akar dan memiliki nilai-nilai luhur yang menjadi dasar bagi etika pengelolaan suatu organisasi atau suatu entitas.

Implementasi nilai-nilai yang terdapat dalam budaya kerja tersebut dalam suatu organisasi sangat erat hubungannya dengan kemauan manajemen untuk membangun suatu etika perilaku dan kultur organisasi yang anti kecurangan, sehingga dapat mengurangi atau menghindari terjadinya kecurangan.

### **Aktivitas Internal Audit**

Menurut sawyer (2006) mejelaskan bahwa internal audit adalah suatu fungsi penilaian independen yang dibentuk dalam suatu organisasi untuk mengkaji dan mengevaluasi aktivitas organisasi sebagai bentuk jasa yang diberikan bagi organisasi. Sedangkan menurut *Institute of Internal Auditor* yang dikutip oleh Effendi (2006) menjelaskan bahwa internal audit adalah suatu aktivitas independen yang memberikan jaminan keyakinan serta konsultasi yang dirancang untuk memberikan suatu nilai tambah serta meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Internal auditing membantu organisasi dalam usaha mencapai tujuannya dengan cara memberikan suatu pendekatan disiplin yang sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan keefektifan manajemen risiko, pengendalian dan proses pengaturan dan pengelolaan organisasi.

### **Manajemen Risiko**

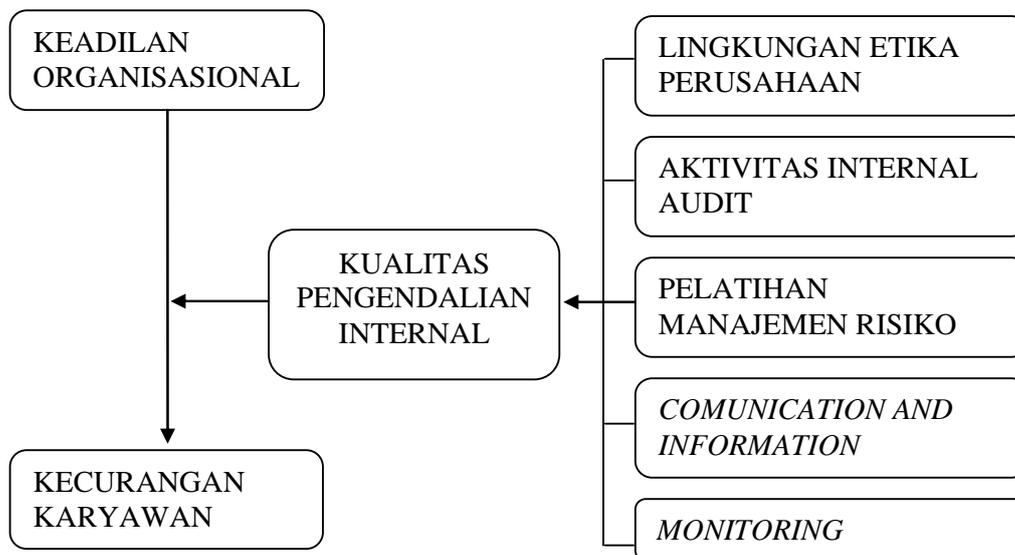
Risiko dihubungkan dengan kemungkinan terjadinya akibat buruk (kerugian) yang tidak diinginkan, atau tidak terduga. Dengan kata lain, kemungkinan itu sudah menunjukkan adanya ketidakpastian. Risiko dapat terjadi pada pelayanan, kinerja, dan reputasi dari institusi yang bersangkutan.

Risiko diyakini tidak dapat dihindari. Oleh karenanya, pemahaman terhadap risiko menjadi keniscayaan untuk dapat menentukan prioritas strategi dan program dalam pencapaian tujuan organisasi. Risiko dapat dikurangi dan bahkan dihilangkan melalui manajemen risiko.

### **Communication and Information**

Niswonger (1999:189) menejelaskan bahwa informasi yang diperlukan mengenai lingkungan pengendalian, penilaian resiko, prosedur pengendalian, dan pemantauan diperlukan oleh manajemen untuk mengarahkan operasi dan memastikan terpenuhinya tuntutan-tuntutan pelaporan serta peraturan yang berlaku. Manajemen juga dapat menggunakan informasi eksternal untuk menilai peristiwa dan keadaan yang berpengaruh

**Gambar 1**  
**Rerangka Pemikiran**



terhadap pengambilan keputusan dan pelaporan eksternal. Manajemen dapat menggunakan informasi dari Financial Accounting Standart Boards atau dari Ikatan Akuntan Indonesia untuk menilai dampak dari perubahan standar pelaporan yang mungkin akan terjadi.

### **Monitoring**

Menurut IAI (2001) pemantauan merupakan proses penentuan kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu. Pemantauan ini mencakup penentuan desain dan operasi, pengendalian tepat waktu dan pengambilan tindakan koreksi. Proses ini dilaksanakan melalui kegiatan yang berlangsung secara terus-menerus, evaluasi secara terpisah, atau dengan berbagai kombinasi dari keduanya. Niswonger (1999:188) menjelaskan bahwa sistem pengendalian internal dapat dipantau secara rutin atau melalui evaluasi khusus. Pemantauan rutin bisa dilakukan dengan mengamati perilaku pegawai dan tanda-tanda peringatan dari sistem akuntansi tersebut. Pemantauan yang berupa evaluasi khusus sering dilakukan apabila terjadi perubahan-perubahan besar dalam hal strategi, manajemen senior, struktur usaha, atau operasi.

### **Rerangka Pemikiran**

Kerangka pemikiran yang mendasari pene-

litian ini dapat dilihat pada Gambar 1.

Berdasarkan latar belakang dalam penelitian ini, maka dapat disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H<sub>1</sub> : Terdapat hubungan antara persepsi keadilan organisasional dan kecurangan pegawai dengan moderasi kualitas pengendalian internal.

H<sub>2</sub> : Terdapat pengaruh antara lingkungan etika perusahaan pada kualitas prosedur pengendalian internal.

H<sub>3</sub> : Terdapat pengaruh antara aktivitas audit internal pada kualitas pengendalian internal.

H<sub>4</sub> : Terdapat pengaruh antara pelatihan risiko manajemen pada kualitas prosedur pengendalian internal.

H<sub>5</sub> : Terdapat pengaruh antara *communication and information* pada kualitas pengendalian internal.

H<sub>6</sub> : Terdapat pengaruh antara *monitoring* pada kualitas pengendalian internal.

## **METODE PENELITIAN**

### **Rancangan Penelitian**

Berdasarkan tujuan penelitian maka penelitian ini merupakan penelitian deduktif. Penelitian deduktif adalah penelitian yang bertujuan untuk menguji hipotesis melalui validasi teori atau pengujian aplikasi teori pada keadaan tertentu.

Berdasarkan jenis data, penelitian ini

merupakan penelitian opini. Penelitian opini adalah penelitian terhadap fakta berupa opini atau pendapat orang (responden), dengan tujuan untuk menyelidiki pandangan, persepsi atau penilaian responden terhadap masalah tertentu yang berupa tanggapan.

### Identifikasi Variabel

Variabel independen atau anteseden dalam penelitian ini, di antaranya;

$x_1$  = Persepsi keadilan organisasional

$x_2$  = Lingkungan etika perusahaan

$x_3$  = Aktivitas internal audit

$x_4$  = Pelatihan manajemen risiko

$x_5$  = *Communication and information*

$x_6$  = *Monitoring*

Variabel dependen dalam penelitian ini, diantaranya:

$y_1$  = Kecurangan pegawai

$y_2$  = Kualitas pengendalian internal.

Sedangkan variabel moderating dalam penelitian ini adalah

$z_1$  = Kualitas pengendalian internal

### Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Keadilan organisasional merupakan persepsi mengenai kewajaran perlakuan atau kejujuran tentang hasil yang diterima oleh pegawai (*reward and punishment*), selain itu juga persepsi kebijakan serta prosedur yang dipakai organisasi untuk membuat keputusan yang telah sesuai.

Kecurangan pegawai merupakan persepsi partisipan tentang pandangan pegawai terhadap kecurangan pegawai dimana dengan dimensi pencurian (penipuan), perilaku curang, perilaku amoral.

Kualitas pengendalian internal diukur sebagai keefektifan penerapan wewenang, penerbitan laporan keuangan, dan pemantauan serta evaluasi pada aktivitas operasional.

Lingkungan etika sebagai kerangka untuk menjelaskan dan memprediksi perilaku etis dalam organisasi, mengusulkan bahwa perilaku moral dapat diterima berdasarkan kejujuran, integritas dan disiplin diri. Nilai-nilai etika dapat disampaikan dengan

contoh melalui kepemimpinan, dan kepatuhan manajemen untuk mengingatkan mereka yang melanggar standar etika atau kode.

Aktivitas internal audit adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian akuntansi.

Pelatihan manajemen risiko adalah sebuah program pelatihan dalam mengelola ketidakpastian yang berkaitan dengan ancaman, suatu rangkaian aktivitas manusia.

Informasi dan komunikasi yang relevan diidentifikasi, ditangkap, dan dibagikan kepada orang yang tepat secara detail yang cukup, dalam bentuk yang tepat, dan pada waktu yang tepat untuk memungkinkan mereka untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawab mereka secara efisien dan efektif.

Pemantauan adalah penilaian kualitas kinerja pengendalian internal sepanjang waktu. Pemantauan dilaksanakan oleh personel yang semestinya melakukan pekerjaan tersebut baik tahap desain maupun pengoperasian pengendalian pada waktu yang tepat untuk menentukan apakah pengendalian internal beroperasi seperti yang diharapkan dan untuk menentukan apakah pengendalian internal tersebut memerlukan proses terjadinya perubahan pengelolaan.

### Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi pada penelitian ini adalah auditor pengendalian internal di Perguruan Tinggi Surabaya. Sedangkan sampelnya adalah auditor internal STIE Perbanas Surabaya, Universitas Airlangga, Universitas Katolik Widya Mandala, Universitas Kristen Petra, Universitas Airlangga. Metode pemilihan data pada penelitian ini adalah data tidak acak (*non-randomly*) dengan menggunakan teknik pengambilan sampel *purposive judgement sampling*. Berdasarkan pertimbangan

responden adalah seorang pegawai (auditor internal) yang berijazah minimal S1 dan minimal sudah bekerja di perguruan tinggi tersebut selama dua tahun.

## ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji CFA digunakan untuk menguji validitas konstruk data dua variabel dengan mengkorelasikan data yang dihasilkan instrumen I dengan data yang dihasilkan instrumen II. Korelasi positif dan signifikan berarti data yang dikumpulkan dengan instrumen tersebut valid sebagaimana. Ghazali (2011) menyatakan bahwa suatu instrumen penelitian yang valid disyaratkan memiliki *CFA* lebih besar dari 0,50. Sedangkan uji konsistensi internal (reliabilitas) ditentukan dengan koefisien *Cronbach Alpha*. Pengujian ini menentukan konsistensi jawaban responden atas suatu instrumen penelitian. Hair et al. (1996) mensyaratkan suatu instrumen yang reliabel jika memiliki koefisien *Cronbach Alpha* diatas 0,60.

### Uji Asumsi Klasik

Sebelum pengujian hipotesis terlebih dahulu data diuji kondisi *multicollinearity* dengan menganalisis nilai *VIF*, *autocorrelation* dengan memperhatikan nilai *Durbin Watson* (*dw*), dan heteroskedastisitas dengan memperhatikan signifikansi variabel-variabel penelitian yang diuji dengan uji *Glesjer*. Ghazali (2011) menyatakan bahwa jika empat asumsi klasik tersebut menjadi karakteristik data maka di-*tratement* sehingga data yang digunakan dalam pengujian hipotesis terdistribusi normal dan bebas asumsi klasik. Karakteristik data seperti itu akan menghasilkan kesimpulan penelitian yang tepat dan objektif.

### Pengujian Hipotesis

Pertama, analisis regresi berganda (OLS) yang digunakan untuk menguji hipotesis kedua sampai hipotesis keenam. Pertimbangan untuk menggunakan model analisis ini menurut Ghazali (2011) karena

pada dasarnya analisis regresi adalah studi mengenai ketergantungan variabel dependen (terikat) dengan satu atau lebih variabel independen (variabel penjelas/bebas), dengan tujuan untuk mengestimasi dan/atau memprediksi rata-rata populasi atau rata-rata variabel dependen berdasarkan nilai variabel independen yang diketahui. Persamaan regresi untuk menguji pengaruh lingkungan etika perusahaan, aktivitas internal audit, pelatihan manajemen risiko, *communication and information*, dan *monitoring* terhadap kualitas pengendalian internal.

$$Y = b_0 + b_1X_{11} + b_2X_{12} + b_3X_{13} + b_4X_{14} + b_5X_{15} + e. \quad (1)$$

Keterangan:

$Y$  = Kualitas Pengendalian Internal

$X_{11}$  = Lingkungan Etika Perusahaan

$X_{12}$  = Aktivitas Internal Audit

$X_{13}$  = Pelatihan Manajemen Risiko

$X_{14}$  = *Communication and Information*

$X_{15}$  = *Monitoring*

$b_0$  = konstanta (*intercept*)

$b_1, b_2, b_3, b_4, b_5$  = koefisien regresi

$e$  = *disturbance error*

Sedangkan untuk menguji hipotesis pertama dalam penelitian ini digunakan analisis residual (*residual analysis*) untuk mengantisipasi masalah asumsi klasik *multicollinearity* sehingga kesimpulan penelitian dapat dihasilkan dengan tepat (tidak bias). Secara umum ada dua langkah dalam analisis residual. Pertama, menentukan nilai residual absolut dengan menggunakan model regresi kontinjensi atau persamaan residual. Nilai residual menunjukkan ketidaksesuaian *lack of fit* antara variabel keadilan organisasional dan variabel kualitas pengendalian internal. Kedua, menguji hipotesis penelitian dengan memperhatikan korelasi signifikan negatif antara nilai absolut residual dengan kecurangan pegawai. Nilai korelasi negatif dan signifikan menunjukkan dukungan terhadap hipotesis penelitian. Persamaan regresi residual, sebagai berikut:

$$KPI = b_0 + b_1 KO + e, \quad (2)$$

$$|e| = b_0 + b_1 KP. \quad (3)$$

Keterangan:

*KPI* = Kualitas Pengendalian Internal  
*b<sub>0</sub>* = Intersep  
*b<sub>1</sub>* = Koefisien regresi  
*KO* = Keadilan Organisasional  
*KP* = Kecurangan Pegawai  
*e* = Residual

Penelitian ini menggunakan respon tertulis yang diberikan sebagai tanggapan atas pertanyaan tertulis (kuesioner) yang diajukan oleh peneliti. Metode pengumpulan data yang ditempuh dalam penelitian ini menggunakan metode survey. Pengumpulan data dengan metode survey dilakukan dengan pendistribusian atau pengiriman kuisoner kepada responden secara langsung maupun melalui jaringan *link person*.

Obyek yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor internal pada Universitas Airlangga, Universitas Katholik Widya Mandala, Universitas Kristen Petra, Universitas Surabaya, dan STIE Perbanas Surabaya. Pemilihan auditor internal sebagai responden didasarkan pada dua hal. Pertama, posisi mereka dalam perusahaan diharapkan memiliki pemahaman yang sangat baik terhadap kualitas prosedur pengendalian internal. Kedua, mereka juga secara umum lebih mengetahui dan sadar akan kejadian kecurangan dari bagian dalam perusahaan.

Dalam penelitian ini sampel yang dipilih secara *non random sampling* dikirimkan kuisoner untuk diisi dan akan diambil kembali oleh peneliti dalam jangka waktu 1 minggu. Data penelitian dikumpulkan dengan menyebarkan tujuh puluh kuisoner kepada lima Perguruan Tinggi di Surabaya telah mengembalikan jawabannya. Namun sepuluh buah jawaban diantaranya tidak dapat diikuti sertakan karena pengisiannya tidak lengkap, sehingga kuisoner yang layak dianalisa sebanyak enam puluh kuisoner.

Dari jawaban responden terungkap bahwa responden telah bekerja di perusahaannya masing-masing antara 7 s/d 21 tahun dan tingkat pendidikan mereka berkisar S1 dan S2 sedangkan auditor internal telah bekerja di perguruan tinggi tersebut di atas lima tahun. Berdasarkan

jenis kelamin menunjukkan laki-laki terdapat sebanyak 19 orang (31.67%), sedangkan wanita terdapat 34 orang (56.67%), dengan pendidikan S1/Sarjana berjumlah 16 orang (26.67%), dan S2/S3 berjumlah 44 orang (73.33%).

### Deskripsi Variabel

Variabel keadilan organisasional (KO) dilakukan pengamatan terhadap 60 responden, dimana nilai minimum adalah 32, dan nilai maximum adalah 56. Variabel kecurangan pegawai (KP) dilakukan pengamatan terhadap 60 responden, dimana nilai minimum adalah 29, dan nilai maximum adalah 35. Variabel kualitas pengendalian internal (KPI) dilakukan pengamatan terhadap 60 responden, dimana nilai minimum adalah 19, dan nilai maximum adalah 25. Variabel lingkungan etika perusahaan (LE) dilakukan pengamatan terhadap 60 responden, dimana nilai minimum adalah 23, dan nilai maximum adalah 29. Variabel aktivitas internal audit (AI) dilakukan pengamatan terhadap 60 responden, dimana nilai minimum adalah 0,43, dan nilai maximum adalah 1. Variabel *communication and information* (CI) dilakukan pengamatan terhadap 60 responden, dimana nilai minimum adalah 15, dan nilai maximum adalah 25. Variabel *monitoring* (MO) dilakukan pengamatan terhadap 60 responden, dimana nilai minimum adalah 12, dan nilai maximum adalah 20.

### Uji Validitas dan Reabilitas

Hasil uji validitas ini menunjukkan bahwa dari 41 item pertanyaan sebanyak 29 item dinyatakan valid, diantaranya 3 item pertanyaan keadilan organisasional, 2 item pertanyaan kecurangan karyawan, 1 item pertanyaan kualitas pengendalian internal, 2 item pertanyaan lingkungan etika perusahaan, 2 item pertanyaan *communication and information*, dan 2 item pertanyaan *monitoring*. Uji reliabilitas dilakukan menggunakan *Cronbach Alpha*, dengan ketentuan bahwa suatu variabel dikatakan

reliable, jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60. Adapun hasil pengujian reliabilitas menunjukkan bahwa secara keseluruhan alat ukur tersebut dapat diandalkan.

### Uji Asumsi Klasik

#### Uji Multikolonieritas

Hasil perhitungan nilai toleransinya juga menunjukkan bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai tolerance kurang dari 10% yang berarti tidak ada korelasi antara variabel bebas. Pada umumnya, jika VIF lebih besar dari 5, maka variabel tersebut mempunyai persoalan multikolonieritas dengan variabel bebas lainnya. Jika dilihat pada output *coeficient* hasil perhitungan nilai VIF menunjukkan semua variabel bebas mempunyai nilai VIF yang kurang dari 5. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada persoalan multikolonieritas (korelasi yang besar di antara variabel bebas) yang serius dalam model regresi.

#### Autokorelasi

Pada lampiran 3 dapat dijelaskan bahwa data penelitian ini bebas dari autokorelasi terbukti dengan nilai DW 2.006 lebih besar dari batas atas (du) 1.767 dan kurang dari 5 - 1.767, maka dapat disimpulkan bahwa tidak ada autokorelasi pada model 1.

#### Uji Heteroskedastisitas

Untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas dilakukan uji satterplot. Jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas. masih terlihat adanya heteroskedastisitas, sehingga perlu dilakukan transformasi variabel untuk mengobati adanya heteroskedastisitas dengan menggunakan persamaan model 1 sebagai berikut :

$$U_t = b_0 + \frac{b_1 X_1}{U_t} + \frac{b_2 X_2}{U_t} + \frac{b_3 X_3}{U_t} + \frac{b_4 X_4}{U_t} + \frac{b_5 X_5}{U_t} \quad (4)$$

Sedangkan untuk model 2 digunakan

persamaan sebagai berikut:

$$KPI = a + b_1 KO + e, \quad (5)$$

$$Abs |e| = a + b_1 \frac{Ln KP}{Abs |e|}. \quad (6)$$

Dari persamaan rumus yang digunakan untuk mengobati adanya heteroskedastisitas, masih terlihat jelas adanya heteroskedastisitas tetapi data masih dapat diolah.

#### Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah variabel terkait dan variabel bebas dalam model regresi mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah yang memiliki distribusi normal atau mendekati normal. Hasil uji K-S pada model 1 menunjukkan nilai kolmogorov-smirnov sebesar 1,121 dan signifikan pada 0,841, sedangkan pada model kedua menunjukkan nilai kolmogorov-smirnov sebesar 1,222 dan signifikan pada 0,101, hal ini berarti data residual terdistribusi normal.

#### Uji Hipotesis

Hipotesis 2 sampai hipotesis 6 menggunakan analisis regresi berganda untuk mengetahui pengaruh lingkungan etika perusahaan, aktivitas internal audit, pelatihan manajemen risiko, *communication and information*, dan *monitoring* terhadap kualitas pengendalian internal. Adapun hasil pengujian melalui bantuan SPSS 19.0 menunjukkan:

$$KPI = 1,840 - ,976 LE + 1,188 AI - ,255 PM + 1,282 MO$$

Berdasarkan nilai adjusted R<sup>2</sup> model pertama sebesar 0,272 yang berarti bahwa 27,2% persen variasi kualitas pengendalian internal dijelaskan oleh variasi dari lingkungan etika perusahaan, aktivitas internal audit, pelatihan manajemen risiko, *communication and information*, dan *monitoring*. Sedangkan sisanya sebesar 72,8 % dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model. Sedangkan apabila dilihat dari hasil uji F pada Tabel 1 didapatkan nilai F untuk model pertama sebesar 6,515 dengan probabilitas 0,000. Nilai probabilitas yang dihasilkan tersebut jauh lebih kecil dengan

**Tabel 1**  
**Hasil Uji T**

Variabel Dependen	Variabel Independen	T	Sig.
Kualitas Pengendalian Internal (KPI)	(Constant)	13,525	0,000
	Lingkungan Etika Perusahaan (LE)	-2,523	0,015
	Aktivitas Internal Audit (AI)	3,078	0,003
	Pelatihan Manajemen Risiko (PM)	-1,671	0,100
	<i>Monitoring</i> (MO)	2,489	0,016

Sumber: Data diolah.

nilai  $\alpha = 0,05$ , maka model regresi dapat digunakan untuk mengetahui pengaruh terhadap kualitas pengendalian internal.

Dari hasil uji t yang dilihat dari output analisis regresi berganda, diperoleh hasil pada model lingkungan etika perusahaan (LE) dengan koefisien regresi sebesar  $-0,976$  dan signifikan pada  $p < 0,05$ , hal ini menyebutkan bahwa hipotesis kedua yang menyatakan bahwa “terdapat pengaruh antara lingkungan etika perusahaan dengan kualitas prosedur pengendalian internal”, tidak dapat diterima.

Sedangkan variabel aktivitas internal audit (AI) dengan koefisien (*beta in*) sebesar  $1,188$  dan signifikan pada  $p < 0,05$ , hal ini menyebutkan bahwa hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa “terdapat pengaruh antara aktivitas internal audit dengan kualitas prosedur pengendalian internal”, dapat diterima. Pada pelatihan manajemen resiko (PM) dengan koefisien (*beta in*) sebesar  $-0,255$  dan tidak signifikan, hal ini menyebutkan bahwa hipotesis keempat yang menyatakan bahwa “terdapat pengaruh antara pelatihan manajemen resiko dengan kualitas prosedur pengendalian internal”, tidak dapat diterima. Variabel *communication and information* (CI) yang mempunyai koefisien (*beta in*) sebesar  $7,988$  dan tidak signifikan dikeluarkan (*elimination*) dari model regresi, sehingga hipotesis kelima yang menyatakan bahwa “terdapat pengaruh antara *communication and information* dengan kualitas prosedur pengendalian internal”, tidak dapat diterima. Sedangkan variabel *monitoring* (MO) dengan koefisien (*beta in*) sebesar  $1,283$  dan

signifikan pada  $p < 0,05$ , hal ini menyebutkan bahwa hipotesis keempat yang menyatakan bahwa “terdapat pengaruh antara *monitoring* dengan kualitas prosedur pengendalian internal”, dapat diterima.

Sedangkan pada model 2 yang menggunakan uji residual diperoleh hasil sebagai berikut :

$$KPF = 17,943 - ,012 KO$$

$$RES_{ij} = 2,895 - ,386 KP$$

Berdasarkan hasil analisis regresi diatas dapat dijabarkan bahwa hipotesis pertama yang menyebutkan bahwa “terdapat interaksi antara persepsi keadilan organisasional dan kualitas pengendalian internal terhadap kecurangan pegawai”, dapat diterima, karena meskipun variabel kecurangan pegawai signifikan, dan nilai koefisien parameternya negatif, maka dapat disimpulkan bahwa variabel kualitas pengendalian internal merupakan variabel moderating.

Pada bagian ini akan dibahas analisis terhadap temuan teoritis. Pembahasan dilakukan berdasarkan pada temuan empiris maupun teori dan penelitian-penelitian sebelumnya yang relevan dengan penelitian yang dilakukan. Untuk mempermudah pembahasan atas analisis yang dilakukan, akan diuraikan pengaruh masing-masing variabel independen terhadap kualitas pengendalian internal.

Variabel kualitas pengendalian internal (KPI) merupakan variabel moderating dari keadilan organisasional sebagai pendorong timbulnya kecurangan pegawai dan kualitas prosedur pengendalian internal sebagai kesempatan terjadinya kecurangan pegawai. Karena nilai koefisiennya negatif dan

signifikan, dapat disimpulkan bahwa apabila dalam suatu perusahaan keadilan organisasional dan kualitas prosedur pengendalian internalnya buruk, maka akan meningkatkan kecurangan pegawai pada perusahaan tersebut. Berdasarkan demografi responden yang sebagai besar sudah lama bekerja pada tiap-tiap organisasinya, sehingga mereka sudah dapat merasakan tentang keadilan perilaku organisasi terhadap tiap-tiap karyawan, dan hasilnya para karyawan merasakan keadilan yang setara antara *reward and punishment*, sehingga dapat mengurangi terja-dinya kecurangan pegawai, selain itu dengan tingkat pendidikan yang tinggi, selain itu pengalaman kerja yang cukup tinggi pada organisasinya menyebabkan mereka lebih memahami tentang pengendalian internal di organisasi mereka. Hasil penelitian ini sesuai dengan teori yang dikemukakan oleh Skalicki et al (1999) dan Henle (2005) dalam Rae dan Subramaniam (2008) mengindikasikan bahwa hubungan antara persepsi dari keadilan organisasional dan penyimpangan pada tempat kerja mungkin menjadi *moderat* bagi faktor-faktor yang lain. MacArthur et al (2003) dalam (Rae dan Subramaniam, 2008), berpendapat bahwa pengendalian yang buruk memungkinkan terjadinya kecurangan, misalnya tidak adanya pemisahan tugas. Berdasarkan beberapa penelitian, mengemukakan bahwa kecurangan yang dilakukan oleh karyawan, sebagian besar mungkin terjadi pada situasi ketika terdapat dua dorongan, yaitu rendahnya persepsi keadilan organisasional, dan kesempatan untuk melakukan kecurangan yang dilakukan secara bersama-sama. Selain itu, pada situasi ketika persepsi keadilan organisasional rendah akan menyebabkan kecurangan karyawan menjadi tinggi, dan apabila kualitas pengendalian internal juga buruk pada situasi tersebut, maka kesempatan karyawan melakukan kecurangan semakin meningkat.

Dari hasil analisis regresi, maka dapat disimpulkan bahwa tidak ada pengaruh antara lingkungan etika perusahaan dengan kualitas pengendalian internal. Hal ini

bertentangan dengan teori dari Valentine *et al* (2002) dalam Rae dan Subramaniam (2008), menemukan bahwa lingkungan etika perusahaan secara positif dan signifikan berhubungan dengan komitmen organisasional karyawan. Berdasarkan demografi para responden, dimana rata-rata pengalaman kerja responden cukup lama maka para responden yang memiliki pengalaman kerja yang lebih lama merasa kalau dirinya paling benar daripada junior-junior di organisasinya, sehingga terkadang mereka melakukan tindakan yang cukup tidak etis, misalnya melemparkan tanggung jawabnya kepada junior, dan tidak mentaati peraturan prinsip beretika di organisasinya. Sehingga variabel lingkungan etika perusahaan belum terbukti berpengaruh terhadap kualitas pengendalian internal.

Berdasarkan data deskriptif variabel aktivitas internal audit, di mana rata-rata jawaban responden menyatakan bahwa aktivitas internal audit di organisasinya dilakukan dengan baik setiap tahunnya (sering dilakukan internal audit secara rutin tiap tahunnya), sehingga dapat meningkatkan kualitas pengendalian internal. Maka dapat disimpulkan bahwa terdapat pengaruh antara aktivitas internal audit dengan kualitas pengendalian internal. rekomendasi IAS untuk meningkatkan prosedur pengendalian internal sangat penting untuk tidak hanya mencegah kerusakan kontrol tetapi juga untuk mendeteksi kecurangan juga. Dalam studi ini, berpendapat bahwa semakin luas fungsi internal audit (yaitu semakin besar jumlah kegiatan audit), semakin besar kemungkinan bahwa kelemahan di prosedur pengendalian internal diidentifikasi. Akibatnya, melalui identifikasi yang lebih baik dari kelemahan prosedur pengendalian internal, langkah-langkah perbaikan yang tepat kemudian dapat dilakukan, mengarah ke kualitas pengendalian internal. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Moyes dan Baker (1995) dalam Rae dan Subramaniam (2008) yang mengemukakan bahwa peningkatan penggunaan teknik audit yang cocok akan membantu mengidentifikasi

pengendalian internal yang lemah.

Dalam penelitian ini belum terbukti adanya pengaruh antara pelatihan manajemen risiko dengan kualitas pengendalian internal. Pendapat yang mendukung mengenai hasil penelitian yang dilakukan oleh peneliti ini dapat dilihat dari demografi responden, dimana rata-rata sebagian besar umur responden berkisar antara 40 – 50 tahun bahkan ada juga responden yang berumur > 50 tahun, sehingga meskipun sering diadakannya pelatihan manajemen risiko bagi mereka, tetapi hal itu tidak dapat mempengaruhi pengetahuan mereka atas pengendalian internal. Hal tersebut dikarenakan kurangnya daya tanggap materi pada saat pelatihan, karena keterbatasan umur sehingga *output* dari pelatihan tersebut rendah. Selain itu, berdasarkan jawaban responden, dimana terlihat bahwa frekuensi antar responden dalam melakukan pelatihan manajemen risiko berbeda-beda, bahkan ada responden yang pelatihan manajemen risikonya buruk. Sehingga pelatihan tersebut belum terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas pengendalian internal. Hal ini bertentangan dengan teori Kramer (2003) berpendapat bahwa pegawai yang secara aktif terlatih dalam manajemen risiko lebih cenderung untuk lebih jelas mengidentifikasi ancaman terhadap organisasi sebagai akibat dari pengendalian internal yang lemah atau bahkan tidak ada.

Pengujian pengaruh *communication and information* dengan kualitas pengendalian internal dinyatakan dalam hipotesis kelima yang menyatakan bahwa, terdapat pengaruh antara *communication and information* dengan kualitas prosedur pengendalian internal, ditolak. Dalam penelitian ini tidak dapat diketahui karena dari hasil olah data menurut SPSS, karena variabel tersebut dikeluarkan dari model (*Excluded Variables*). Akibat dikeluarkan variabel tersebut dari model, maka pengaruh *communication and information* terhadap kualitas pengendalian internal tidak dapat dianalisa. Hasil ini tidak berhasil mendukung teori yang dijelaskan oleh

COSO (2004) yang menyebutkan bahwa *Communication and information* memiliki hubungan yang positif terhadap kualitas pengendalian internal. Organisasi membutuhkan informasi yang relevan dan dapat dipercaya, sehingga informasi tersebut dapat dikomunikasikan kepada para karyawannya sehingga dapat tercapainya pengendalian internal. Pendapat yang diperoleh dari responden di lapangan adalah informasi yang disajikan secara tepat waktu terkadang tidak dapat langsung ditindaklanjuti, selain itu ada beberapa responden menjelaskan bahwa mereka tidak diberitahu mengenai tugas atau wewenang mereka secara jelas, sehingga hal tersebut akan mengakibatkan *output* dari *communication and information* rendah. Sehingga *communication and information* belum dapat membuktikan berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas pengendalian internal.

Hipotesis keenam yang menyatakan bahwa *monitoring* memberikan pengaruh positif pada kualitas pengendalian internal. Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi adalah positif, artinya jika aktivitas internal audit dilakukan secara berkelanjutan maka meningkatkan kualitas pengendalian internal. Berdasarkan pengalaman kerja para responden yang rata-rata > 20 tahun, maka pengetahuan mereka atas cara kerja pemantauan yang dilakukan pada pengendalian internal selalu mengalami perkembangan. Hal ini dapat meningkatkan kualitas pengendalian internal. Hasil ini mendukung teori COSO (2004) Monitoring memiliki pengaruh yang positif terhadap kualitas pengendalian internal. Monitoring dilaksanakan untuk membantu memastikan bahwa pengendalian internal terus beroperasi secara efektif. Sehingga dapat mengidentifikasi dan memperbaiki masalah kualitas pengendalian internal.

#### **SIMPULAN, IMPLIKASI, SARAN DAN KETERBATASAN**

Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan hubungan keadilan organisasional terhadap kecurangan pegawai dengan moderating

kualitas pengendalian internal. Selain itu, juga bertujuan untuk Menjelaskan pengaruh lima komponen pengendalian internal yaitu : lingkungan etika perusahaan, aktivitas internal audit, adanya pelatihan manajemen risiko, *communication and information*, dan *monitoring* terhadap kualitas pengendalian internal.

Setelah dilakukan analisis menggunakan uji residual, didapatkan hasil bahwa terbukti adanya hubungan keadilan organisasional terhadap kecurangan pegawai dengan moderating kualitas pengendalian internal. Selain itu pada saat dilakukan uji regresi berganda didapatkan hasil bahwa terbukti terdapat pengaruh dua variabel dalam komponen pengendalian internal yang dijelaskan oleh COSO yaitu aktivitas internal audit, dan *monitoring* terhadap kualitas pengendalian internal. Sedangkan tiga variabel lainnya dalam komponen pengendalian internal yang dijelaskan oleh COSO yaitu lingkungan etika perusahaan, pelatihan manajemen risiko, dan *communication and information*, belum mampu membuktikan adanya pengaruh terhadap kualitas pengendalian internal.

Mengingat penelitian ini masih jauh dari kesempurnaan. Kurangnya teori terdahulu yang mendukung hubungan antar variabel dalam penelitian ini, sehingga pembahasan dalam penelitian kurang luas. Hal ini dikarena pada penelitian ini kebanyakan mengambil teori yang ada pada penelitian Rae dan Subramaniam (2008). Selain itu, peneliti kesulitan dalam mengembangkan pertanyaan yang digunakan dalam kuesioner. Karena banyak-sedikitnya pertanyaan tersebut dimungkinkan dapat mempengaruhi hasil penelitian. Sulitnya permintaan ijin untuk menyebarkan kuesioner pada auditor internal yang terdapat di perguruan tinggi, maka diharapkan peneliti selanjutnya menggunakan responden auditor internal di perusahaan saja.

Bagi peneliti selanjutnya, diharapkan menambah teori-teori pada penelitian terdahulu yang mencakup hubungan antar variabel di dalam penelitian ini, misalnya

menambahkan teori entitas, menambahkan teori hubungan antar variabel mengenai lima komponen pengendalian internal dalam COSO terhadap kualitas pengendalian internal.

#### DAFTAR RUJUKAN

- Albrecht, W. S, and Chad Albrecht, 2004, *Fraud Examination & Prevention*, Australia: Thomson, South-Westren.
- Andrian Budi Prasetyo, 2010, 'Kualitas Prosedur Pengendalian Internal : Antecedents dan Pengaruh Moderating pada Keadilan Organisational dan Kecurangan Pegawai', Skripsi, Univeritas Diponegoro.
- Amrizal, 2007, 'Pencegahan dan Pendeteksian Kecurangan Oleh Internal Auditor', [www.bpkp.go.id/public/.../cegah\\_deteksi.pdf](http://www.bpkp.go.id/public/.../cegah_deteksi.pdf), diakses pada tanggal 2 Oktober 2011.
- COSO, 2004, 'Enterprise risk management – integrated framework', Committee of Sponsoring Organizations, available at: [www.coso.org/Publications/ERM/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary.pdf](http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf), diakses tanggal 27 Oktober 2011.
- Douglas, Patricia Casey, Ronald A. Davidson, and Bill N. Schwart, 2001, 'The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments', *Journal of Business Ethics* 34: 101–121.
- Dwi Sudaryati, 'Pencegahan dan Pendeteksian Kecurangan oleh Auditor Internal dalam Mendukung Good Corporate Governance', [www.umk.ac.id/jurnal](http://www.umk.ac.id/jurnal), diakses tanggal 9 Oktober 2011.
- Fahrudin Js Pareke, 2002, 'Persepsi Keadilan Organisasional dalam Penilaian Kinerja: Sebuah Penelitian Empiris', *Jurnal Bisnis dan Ekonomi*, Vol. 9, No. 2.
- Fahrudin Js Pareke, 2004, 'Hubungan Keadilan dan Kepuasan dengan Keinginan Berpindah: Peran Komitmen Organisasional sebagai Variabel Pemediiasi', *Jurnal Siasat Bisnis*, Vol. 2, No.9.

- Fitri Nugraheni dan Ratna Yulia Wijayanti, 2009, 'Pengaruh Keadilan Distributif dan Keadilan Prosedural terhadap Kinerja : Studi Kasus pada Akademisi Universitas Muria Kudus', *Summary Hasil Penelitian Dosen Muda*.
- Fransiskus Eduardus Dorames, 2006, 'Keadilan Organisasional dan Intensitas Turnover Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Indonesia', *Jurnal MAKSI*, Vol. 6, No. 2: 187-202.
- GAO, 2001, *Internal Control Management and Evaluation Tool*, <http://www.gao.gov/new.items/d011008g.pdf>, diakses tanggal 18 Oktober 2011.
- Hartanto, Hansiadi Yuli, 2010, 'Pengendalian Internal di Perguruan Tinggi', *ANTISIPASI*, Vol. 1, No. 2.
- Herman Darwmawi, 2002, *Manajemen risiko*, Padang: Bumi Aksara.  
[http://www.jdih.bpk.go.id/informasihukum/Fraud\(kecurangan\).pdf](http://www.jdih.bpk.go.id/informasihukum/Fraud(kecurangan).pdf), 2008 'Fraud (Kecurangan): Apa Dan Mengapa?', diakses tanggal 2 Oktober 2011.  
<http://www.surabayapagi.com/index.php?3b1ca0a43b79bdfd9f9305b81298296292656622776d1bd7a854985d67e58a3e> 'Rektor UNIMAS Diancam Terancam Dipolisikan', Diakses tanggal 18 November 2011.
- Hunt, Shelby D, Van R Wood, and Lawrence B Choko, 1989, 'Corporate Ethical Values and Organizational Commitment in Marketing', *Journal of Marketing*, Vol. 53.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2001, Standar Pemeriksaan Akuntan Publik, SA Seksi 319, Pertimbangan atas Pengendalian Intern dalam audit Laporan Keuangan.
- Imam Ghozali, 2011, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Imam Mahdi, 2008, 'Keterkaitan antara Keadilan Organisasional, Kepercayaan terhadap Atasan dan Perilaku Kewargaan Organisasi: Studi pada Pengolaan Program PTN dan PTS di daerah Surakarta', *Jurnal Perspektif Ekonomi*, Vol. 1 No. 2, pp: 149-16.
- Muh Arief Effendi, 2006, 'Perkembangan Profesi Intern Audit Abad 21', [www.Fimages.agushakim.multiply.com](http://www.Fimages.agushakim.multiply.com), diakses tanggal November 2011.
- Nur Indriantoro dan Bambang Supomo, 2002, *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*, BPFE, Yogyakarta.
- Peterson, B.K. and Gibson, T.H 2003, 'Student health services: a case of employee fraud', *Journal of Accounting Education*, Vol. 21, No. 1, pp. 61-73.
- Primastuti, Anindita, 2006, 'Kualitas Sistem Pengendalian Intern sebagai Penentu Tingkat Kepercayaan terhadap Laporan Keuangan suatu Pemerintah Daerah', *Widyapraja*, Vol. 32, No. 3.
- Rae, Kirsty dan Nava Subramaniam, 2008, 'Quality of Internal Control Procedure Antecedents and Moderating Effect On Organisational Justice and Employee Fraud', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, No. 2.
- Ridwan Simanjuntak, 2008, Kecurangan: Pengertian dan Pencegahan, [www.asei.co.id/internal/docs/Asei-Kecurangan.doc](http://www.asei.co.id/internal/docs/Asei-Kecurangan.doc). Diakses tanggal 30 September 2011.
- Spira, L.F. and Page, M 2003, 'Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16 No. 4, pp. 640-652.
- Supardi, 2008, 'Pengaruh Budaya Organisasi terhadap Keadilan Distributif dan Keadilan Prosedural, serta Produktivitas Kerja Pegawai Hotel Berbintang di Daerah Istimewa Yogyakarta', *OPTIMAL*, Vol.6, No.1.
- Wilopo, 2006, 'Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh terhadap kecenderungan Kecurangan Akuntansi: Studi pada Perusahaan Publik dan Badan Usaha Milik Negara di Indonesia', *Sinposium*

- Akuntansi IX Padang.*
- Wilopo, 2008, 'Pengaruh Pengendalian Internal Birokrasi Pemerintah dan Perilaku Tidak Etis Birokrasi terhadap Kecurangan Akuntansi di Pemerintahan: Persepsi Auditor Badan Keuangan Pemerintah', *Jurnal Ventura*, Vol. 11, No.1, pp: 85-99.
- Zauwiyah Ahmad dan Mariati Norhashim, 2008, 'The Control Environment, Employee Fraud and Counterproductive Workplace Behaviour: An Empirical Analysis', *Communications of the IBIMA*.