

ANALISIS PENGENDALIAN INTERNAL DAN UPAYA PENCEGAHAN KECURANGAN AKUNTANSI DI SEKTOR PERHOTELAN

Kadek Rika Purnama Yanti¹, Gusti Ayu Purnamawati², Putu Eka Dianita Marviliani Dewi³

Program Studi Akuntansi S1
Jurusan Ekonomi dan Akuntansi
Universitas Pendidikan Ganesha
Singaraja, Indonesia

Email: purnamayantirika@gmail.com, ayupurnama07@yahoo.com,
ekadianita@undiksha.ac.id@undiksha.ac.id

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah (1) Untuk mengetahui implementasi pengendalian internal yang berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi, (2) Untuk mengetahui hambatan-hambatan yang dihadapi dalam implementasi pengendalian internal yang berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi, (3) Untuk mengetahui langkah-langkah yang dilakukan untuk mengatasi hambatan-hambatan yang dihadapi dalam implementasi pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan jenis pendekatan deskriptif. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder yang berupa wawancara, observasi, dokumentasi, dan studi kepustakaan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan pengendalian internal yang berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi pada Lesong *Hotel and Restaurant* sudah berjalan dengan baik tetapi ada beberapa hambatan yang membuat pelaksanaan pengendalian internal yang berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* tidak berjalan dengan maksimal.

Kata kunci: Kecurangan, Pengendalian Internal, *Tri Kaya Parisudha*.

ABSTRACT

The purpose of this study is (1) to find out the implementation of internal control based on Tri Kaya Parisudha concept as an effort to prevent potential accounting fraud, (2) to find out the obstacles faced in implementing internal control based on Tri Kaya Parisudha concept as an effort to prevent potential accounting fraud, (3) to find out the steps taken to overcome obstacles faced in implementing internal control based on Tri Kaya Parisudha concept as an effort to prevent potential accounting fraud. This study uses a qualitative approach with the type of descriptive approach. The data used in this study are primary and secondary data in the form of interview, observation, documentation, and literature study. The results show that the implementation of internal control based on Tri Kaya Parisudha concept as an effort to prevent potential accounting fraud at Lesong Hotel and Restaurant has gone well but there are several obstacles that makes the implementation of internal control based on Tri Kaya Parisudha concept not run optimally.

Keywords: *Fraud, Internal Control, Tri Kaya Parisudha.*

PENDAHULUAN

Kecurangan akuntansi telah mendapat banyak perhatian publik sebagai dinamika yang menjadi pusat perhatian para pelaku bisnis. Pada dasarnya ada dua tipe kecurangan yang terjadi di suatu instansi ataupun perusahaan, yaitu eksternal dan internal. Kecurangan eksternal yaitu kecurangan yang dilakukan oleh pihak luar terhadap perusahaan dan kecurangan internal adalah tindakan tidak legal dari karyawan, manajer dan eksekutif terhadap perusahaan (Widjaja, 2013). Kecurangan merupakan bentuk penipuan yang sengaja dilakukan sehingga dapat menimbulkan kerugian. Menurut Wilopo (2006), pada umumnya kecurangan akuntansi berkaitan dengan korupsi. Kecenderungan kecurangan akuntansi dapat dikatakan sebagai tendensi korupsi dalam definisi dan terminologi karena keterlibatan beberapa unsur yang terdiri dari fakta-fakta menyesatkan, pelanggaran aturan atau penyalahgunaan kepercayaan. Bukan hanya di instansi pemerintah maupun di perusahaan manufaktur saja terdapat kecurangan namun di industri pariwisata seperti pada penyedia jasa penginapan atau sering disebut dengan hotel juga banyak terjadi kecurangan.

Hotel merupakan bisnis yang berkembang saat ini di Bali. Dimana para wisatawan mancanegara maupun lokal sangat meminati tempat wisata yang ada di Bali. Dengan banyaknya kunjungan wisata ke pulau Bali tentu saja membuat perkembangan hotel juga semakin meningkat. Dalam melakukan usahanya, hotel memiliki berbagai departemen yang terkait di dalamnya. Salah satu departemen yang penting fungsinya dalam industri perhotelan merupakan departemen keuangan. Departemen ini mengatur segala kondisi maupun kegiatan yang

berhubungan dengan keuangan dan pendanaan perusahaan. Pada bagian Departemen keuangan sangat rentan sekali terhadap kecurangan apabila tidak dalam pengawasan yang baik. Hotel yang memiliki resiko tinggi dalam kecurangan adalah hotel jenis melati karena kebanyakan hotel jenis melati dalam pencatatan transaksinya masih menggunakan sistem manual.

Seperti pada Lesong *Hotel and Restaurant* yang ada di desa Gesing kecamatan Banjar, Kabupaten Buleleng. Lesong *Hotel and Restaurant* merupakan hotel jenis melati yang baru berdiri tahun 2014. Berdasarkan hasil wawancara dengan pemilik hotel yaitu bapak Nyoman witama menyatakan bahwa: Lesong *Hotel and Restaurant* dari sejak berdiri sampai tahun 2016 dipimpin oleh manajer yang memang sangat dipercaya oleh pemiliknya untuk memimpin hotel tersebut. Pencatatan yang digunakan Lesong *Hotel and Restaurant* masih menggunakan sistem manual. Pada tahun 2016 diketahui bahwa manajer tersebut melakukan kecurangan dan menggelapkan uang hotel sebanyak puluhan juta. Sehingga membuat keuangan hotel pada saat itu menurun secara signifikan.

Tindakan kecurangan dapat dipengaruhi adanya sistem pengendalian internal dan monitoring oleh atasan. Untuk menangani masalah kecurangan akuntansi, diperlukan monitoring, untuk mendapatkan hasil monitoring yang baik, diperlukan pengendalian internal yang efektif (Wilopo, 2006). Jika pengendalian internal suatu perusahaan lemah maka kemungkinan terjadinya kesalahan dan kecurangan semakin besar. Sebaliknya, jika pengendalian internalnya kuat, maka kemungkinan terjadinya kecurangan dapat diminimalisir. Keefektifan pengendalian internal mempunyai pengaruh yang besar

dalam upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi.

Berdasarkan permasalahan yang sudah dijelaskan di atas Lesong *Hotel and Restaurant* membuat suatu perubahan dalam pengendalian internal untuk mencegah terjadinya potensi kecurangan akuntansi. Dalam pengendalian internal Lesong *Hotel and Restaurant* selain adanya kelengkapan struktur dalam pemisahan tugas dan fungsi yang ada pada *Accounting Departemen*. Lesong *Hotel and Restaurant* juga menambahkan konsep kearifan lokal Bali pada pengendalian internalnya, dimana semua karyawan merupakan penduduk asli Bali dan beragama Hindu dan pastinya mereka memahami ajaran-ajaran agama Hindu. Konsep kearifan lokal yang digunakan dalam Lesong *Hotel and Restaurant* untuk pengendalian internalnya adalah *Tri Kaya Parisudha*. *Tri Kaya Parisuda* adalah ajaran agama Hindu yang artinya tiga gerak perilaku manusia yang harus disucikan, yaitu berpikir yang bersih dan suci (*Manacika*), berkata yang benar (*Wacika*) dan berbuat yang jujur (*Kayika*).

Berdasarkan konsep *Tri Kaya Parisudha* maka dalam setiap aktivitas yang ditanamkan pada setiap karyawan diharapkan mereka dapat mengendalikan dirinya dan mempercayai adanya Hukum/*Karma* yang akan didapatkan pada setiap perbuatan. Hukum itu sendiri diyakini kebenarannya sebagai salah satu tata aturan yang pasti. Apapun yang dilakukan atau diperbuat diikuti oleh hasilnya.

Berdasarkan hasil wawancara dengan pemilik hotel yaitu Nyoman Witama menyatakan bahwa Permasalahan kecurangan akuntansi pada Lesong *Hotel and Restaurant* dilakukan oleh manajer hotel pada tahun 2016 dimana manajer hotel telah memanipulasi bukti-bukti transaksi penjualan kamar, makanan dan minuman. Hal ini dapat terjadi salah

satunya karena lemahnya pengendalian internal pada Lesong *Hotel and Restaurant*. Dengan adanya permasalahan pengendalian internal yang lemah dapat memicu adanya kecurangan akuntansi. Pemilik Lesong *Hotel and Restaurant* melakukan perubahan pada departemen keuangan hotel dengan adanya pemisahan tugas dalam pencatatan dan penerimaan kas. Selain itu Lesong *Hotel and Restaurant* menerapkan pengendalian internal berlandaskan *Tri Kaya Parisudha* dimana ajaran agama Hindu ini mengajarkan setiap manusia untuk beretika yang baik dalam berpikir, berkata dan berbuat. Fenomena ini sangat unik diteliti dimana setiap karyawan maupun manajer ditanamkan ajaran agama dalam menjalankan tugasnya pada suatu perusahaan maupun untuk kehidupan sehari-harinya, sehingga apabila semua orang ditanamkan hal yang baik pada kehidupan sehari-harinya maka dapat mencegah adanya kejahatan, kecurangan, dan perbuatan tidak baik yang merugikan orang lain.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Wibowo (2014) dengan judul "Evaluasi Pengendalian Internal Untuk Meminimalkan Potensi Kecurangan Pada Siklus Penjualan PT "X" di Kota Semarang" terletak pada fokus penelitiannya dimana penelitian terdahulu berfokus pada siklus penjualannya saja sedangkan pada penelitian ini berfokus pada departemen keuangannya dimana departemen keuangan mencatat semua aktivitas perusahaan baik pengeluaran maupun pemasukannya. Selain itu terdapat fenomena yang unik pada penelitian ini dimana dalam pengendalian internal pada Lesong *Hotel and Restaurant* menggunakan landasan kearifan lokal Bali yaitu *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi.

Tujuan dari penelitian ini adalah Untuk mengetahui implementasi pengendalian internal berlandaskan *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya mencegah potensi kecurangan akuntansi pada Lesong *Hotel and Restaurant*, Untuk mengetahui hambatan-hambatan yang dihadapi dalam implementasi pengendalian internal berlandaskan *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya mencegah potensi kecurangan akuntansi pada Lesong *Hotel and Restaurant*, Untuk mengetahui langkah-langkah yang dilakukan untuk mengatasi hambatan-hambatan dalam implementasi pengendalian internal berlandaskan *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya mencegah potensi kecurangan akuntansi pada Lesong *Hotel and Restaurant*.

LANDASAN TEORI

Adapun landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1. *Fraud Triangle*

Fraud Triangle adalah sebuah teori yang dikemukakan oleh (Cressey, 1950). Cressey mengemukakan hipotesis mengenai *Fraud Triangle* untuk menjelaskan alasan mengapa orang melakukan *Fraud*. Berdasarkan penelitian yang dilakukan, Cressey menemukan bahwa orang melakukan *Fraud* ketika mereka memiliki masalah keuangan yang tidak bisa diselesaikan bersama, tahu dan yakin bahwa masalah tersebut bisa diselesaikan secara diam-diam dengan jabatan/pekerjaan yang mereka miliki dan mengubah pola pikir dari konsep mereka sebagai orang yang dipercayai memegang aset menjadi konsep mereka sebagai pengguna dari aset yang dipercayakan kepada mereka. Cressey juga menambahkan bahwa banyak dari pelanggaran kepercayaan ini mengetahui bahwa tindakan yang mereka lakukan merupakan tindakan

yang ilegal, tetapi mereka berusaha memunculkan pemikiran bahwa apa yang mereka lakukan merupakan tindakan yang wajar. Dari penjelasan di atas, Cressey mengungkapkan bahwa ada 3 faktor yang mendukung seseorang melakukan *Fraud*, yaitu masalah keuangan yang harus dirahasiakan (*Pressure*), kesempatan untuk melakukan *Fraud*, dan rasionalisasi dari pelaku.

2. Teori Persepsi

Teori ini termasuk dalam teori psikologis perilaku, bahwa persepsi merupakan faktor psikologis yang mempunyai peranan penting dalam mempengaruhi perilaku seseorang. Perbedaan persepsi sangat dipengaruhi oleh interpretasi yang berbeda pada setiap individu atau kelompok. Persepsi menurut Robbins (2005) adalah proses dimana individu mengatur dan menginterpretasikan kesan sensoris mereka guna memberikan arti bagi lingkungan mereka. Namun, apa yang diterima seseorang pada dasarnya dapat berbeda dari realitas objektif. Perilaku individu didasarkan pada persepsi mereka tentang kenyataan, bukan kenyataan itu sendiri.

3. Kecurangan

Kecurangan adalah tindakan ilegal yang dilakukan satu orang atau sekelompok orang secara sengaja atau terencana yang menyebabkan orang atau kelompok mendapat keuntungan, dan merugikan orang atau kelompok lain (Tuanakotta, 2012:28). *Fraud* (kecurangan) menurut Karyono (2013:4-5) juga dapat diistilahkan sebagai kecurangan yang mengandung makna suatu penyimpangan dan perbuatan melanggar hukum (*illegal act*), yang

dilakukan dengan sengaja untuk tujuan tertentu, misalnya menipu atau memberikan gambaran keliru (*mislead*) kepada pihak-pihak lain, yang dilakukan oleh orang-orang baik dari dalam maupun dari luar organisasi. Kecurangan di rancang untuk memanfaatkan peluang-peluang secara tidak jujur, yang secara langsung maupun tidak langsung merugikan pihak lain.

Beberapa definisi *fraud* (kecurangan) menurut para ahli di atas dapat disimpulkan bahwa kecurangan adalah tindakan yang dilakukan oleh seorang individu atau organisasi secara sengaja untuk menipu, menyembunyikan, atau mendapatkan keuntungan dalam suatu kondisi, dimana tindakan tersebut dapat merugikan pihak-pihak terkait. Beberapa hal yang dapat mempengaruhi seseorang melakukan kecurangan (*fraud*) menurut Putra (2016) adalah gaya kepemimpinan, kesesuaian kompensasi, efektifitas pengendalian internal, penegakan hukum, budaya etis organisasi, komitmen organisasi.

4. Pengendalian Internal

Menurut Hery (2017:132) bahwa, manajemen bertanggung jawab untuk menyiapkan laporan bagi para investor, kreditur, dan pengguna lainnya. Tanggung jawab untuk memilih dan mengadopsi kebijakan akuntansi yang tepat, menyelenggarakan pengendalian internal yang memadai, serta menyajikan laporan keuangan yang wajar berada di pihak manajemen, bukan auditor. Lebih lanjut dikatakan Hery bahwa, ada dua konsep utama yang melandasi penyusunan dan implementasi pengendalian internal, yaitu kapasitas yang layak dan keterbatasan bawaan (*inheren*). Manajemen harus mengembangkan

pengendalian internal yang akan memberikan kepastian yang layak, tetapi bukan absolut, bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Kerangka kerja pengendalian internal yang digunakan oleh sebagian besar perusahaan A.S dikeluarkan oleh *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) 1992. Komponen atau unsur-unsur pengendalian COSO meliputi: lingkungan pengendalian, penilaian resiko, aktivitas pengendalian, informasi, dan komunikasi akuntansi, serta pemantauan.

5. Konsep *Tri Kaya Parisudha*

Tri Kaya Parisudha artinya tiga perilaku manusia berupa pikiran, perkataan, dan perbuatan yang harus disucikan hal tersebut sesuai dengan pendapatnya Suhardana (2007). *Tri Kaya Parisudha* dapat juga diartikan sebagai tiga dasar perilaku manusia yang harus disucikan, yaitu *manacika*, *wacika*, dan *kayika*. Menurut Suhardana (2007), *manacika* berarti pikiran baik, *wacika* berarti perkataan baik, dan *kayika* berarti perbuatan yang baik. Adanya pikiran yang baik akan mendasari perkataan yang baik, sehingga terwujudlah perbuatan yang baik pula. Jadi pada dasarnya perkataan dan perbuatan bersumber atau berawal dari pikiran. Dari prinsip itu, maka yang paling awal harus dikendalikan manusia adalah pikirannya.

6. Hotel.

Berdasarkan Sulastiyono (2011:5) menjelaskan bahwa hotel adalah suatu perusahaan yang dikelola oleh pemiliknya dengan menyediakan pelayanan makanan, minuman dan fasilitas kamar untuk tidur kepada orang-orang yang melakukan perjalanan dan mampu membayar dengan jumlah

yang wajar sesuai dengan pelayanan yang diterima tanpa adanya perjanjian khusus. Departemen yang terdapat dalam hotel secara umum menurut teori Sulastyono (2011:63-186) adalah sebagai berikut: Kantor depan hotel (*front office*), Tata graha (*housekeeping*), Makanan dan minuman (*food & beverage*), *Marketing and sales departemen*, *Accounting departemen*, *Human resource departemen*, *Engineering departemen*, *Security departemen*.

Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif, dengan menggunakan pendekatan kualitatif. Hal ini dikarenakan peneliti ingin memperoleh pemahaman tentang pengimplementasian pengendalian internal yang berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* dalam upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi, mengetahui hambatan dalam pengimplementasian pengendalian internal yang berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* dalam upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi, dan juga langkah-langkah yang digunakan dalam menangani hambatan dalam pengimplementasian pengendalian internal yang berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* dalam upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi. Fokus penelitian ini adalah pada kebijakan yang diterapkan pada Lesong *Hotel and Restaurant* terkait dengan pengendalian internal sebagai upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi.

Lesong *Hotel and Restaurant* berlokasi di Desa Gesing Kecamatan Banjar, Kabupaten Buleleng. Pemilihan lokasi ini dilatar belakangi karena adanya konsep *Tri Kaya Parisudha* yang diterapkan di Lesong *Hotel and Restaurant* yang merupakan fenomena yang unik dimana

diterapkannya konsep kearifan local dalam operasional perusahaan.

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini dibagi ke dalam dua kategori data yaitu: Data primer adalah data yang diperoleh dari hasil wawancara dari pemilik Lesong *Hotel and Restaurant*, manajer Lesong *Hotel and Restaurant*, dan pegawai lainnya yang bersangkutan, data sekunder dalam penelitian ini berupa catatan atau laporan historis operasional Lesong *Hotel and Restaurant*.

Peneliti memilih informan dengan pertimbangan bahwa informan tersebut memiliki pengetahuan dan pemahaman yang lebih luas mengenai hal yang akan diteliti, serta mempunyai wewenang mengambil keputusan dalam perusahaan. Adapun informan dalam penelitian ini adalah: pemilik hotel, manajer hotel, bagian keuangan hotel, dan karyawan lainnya yang bersangkutan tentang penelitian.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah observasi, wawancara, dokumentasi, dan studi kepustakaan.

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah mengacu pada konsep Milles dan Huberman ya itu metode analisis data model interaktif (*interactive model*). Milles dan Huberman (1984). Aktivitas dalam analisis data menurut Milles dan Huberman, yaitu: *Data reduction* (Reduksi Data), *Data display* (Penyajian Data), *Conclusion drawing/verification* (Penarikan Kesimpulan dan Verifikasi).

Pengujian keabsahan data dilakukan untuk membuktikan apakah penelitian yang dilakukan benar-benar merupakan penelitian ilmiah sekaligus untuk menguji data yang diperoleh. Uji keabsahan data dalam penelitian kualitatif meliputi uji kepercayaan (*credibility*), keteralihan

(*transferability*), kebergantungan
(*dependability*), dan kepastian
(*confirmability*) (Sugiyono, 2007:270).

Hasil dan Pembahasan

Menurut Tuanakotta (2012:28) Kecurangan adalah tindakan ilegal yang dilakukan satu orang atau sekelompok orang secara sengaja atau terencana yang menyebabkan orang atau kelompok mendapat keuntungan, dan merugikan orang atau kelompok lain. *Fraud* dapat terjadi karena sejumlah alasan yaitu mengenai internal kontrol yang lemah, pemahaman yang kurang terhadap peraturan sehingga kepatuhan terhadap aturan atau ketentuan yang lemah ataupun dapat menyebabkan penetapan kebijakan yang tidak *up to date*, serta monitoring yang lemah. Salah satu cara yang dapat dilakukan perusahaan untuk mencegah fraud yaitu dengan mengurangi peluang terjadinya fraud dengan memperhatikan kebijakan-kebijakan yang ada di dalam suatu perusahaan. Sama halnya dengan Lesong *Hotel and Restaurant* yaitu untuk mencegah terjadinya potensi kecurangan akuntansi, maka diperlukan perbaikan terhadap kebijakan-kebijakan yang berlaku pada Lesong *Hotel and Restaurant* seperti: membagi tugas dalam hal keuangan yang memiliki resiko rentan sekali terhadap penyimpangan dalam pencatatan keuangan dan penerimaan maupun pengeluaran kas dan menerapkan konsep *Tri Kaya Parisudha* sebagai pengendalian internal dalam mencegah potensi kecurangan akuntansi. Hal ini diungkapkan oleh Bapak Nyoman Witama sebagai pemilik hotel :

“Kebijakan yang saya ambil setelah adanya kasus kecurangan tersebut yang pertama membagi tugas dalam hal keuangan yang memiliki resiko rentan sekali terhadap penyimpangan yaitu dengan memisahkan tugas dalam pencatatan keuangan dan penerimaan maupun pengeluaran kas. Selain itu semakin berkembangnya jaman orang-orang sudah tidak peduli terhadap pendidikan moral. Padahal hal itu juga dapat memicu terjadinya penyimpangan yang diakibatkan oleh kurangnya

pendidikan moral. Dalam ajaran agama hindu pendidikan moral bersumber pada konsep *Tri Kaya Parisudha* artinya tiga perilaku manusia berupa pikiran, perkataan, dan perbuatan yang harus disucikan atau harus dikontrol.”

Hasil wawancara dari pemilik hotel dan manajer hotel tentang kebijakan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* yang diambil oleh pemilik hotel dan dijalankan oleh manajer hotel dengan alasan semakin berkembangnya jaman orang-orang sudah tidak peduli terhadap pendidikan moral. Dalam ajaran agama hindu pendidikan moral bersumber pada konsep *Tri Kaya Parisudha*. Tujuan dari menerapkan konsep *Tri Kaya Parisudha* sebagai pengendalian internal salah satunya yaitu meningkatkan kualitas sumber daya manusia yang tercermin melalui kemampuan berpikir, berkomunikasi, dan berperilaku, adanya keterbukaan atau transparansi pada setiap karyawan, dan juga mencegah terjadinya penyimpangan yang dapat merugikan.

Implementasi pengendalian internal berlandaskan *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya mencegah potensi kecurangan akuntansi pada Lesong *Hotel and Restaurant*.

Kebijakan tentang pengendalian internal yang berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* berlaku untuk semua karyawan, manajer, maupun pemilik hotel. Sebagai langkah awal untuk mendapatkan pemahaman, peneliti melakukan wawancara dengan beberapa informan terkait dengan pengimplementasian pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* dalam upaya mencegah potensi kecurangan akuntansi secara menyeluruh. Proses Pengendalian Internal

suatu organisasi terdiri dari lima elemen oleh *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)* 1992 yaitu lingkungan pengendalian, penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi dan pengawasan.

Hasil wawancara yang peneliti lakukan dan mendapatkan berbagai macam pernyataan dari pemilik hotel, manajer hotel, dan juga beberapa karyawan tentang pengimplementasian pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* dalam upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi yang sesuai dengan komponen-komponen pengendalian internal menurut COSO (1992), maka dapat disimpulkan bahwa pendidikan moral baik dalam berkomunikasi, berpikir, dan berperilaku sangat dibutuhkan dalam pekerjaan. Ajaran *Tri Kaya Parisudha* dapat diimplementasikan atau diterapkan sesuai dengan komponen-komponen pengendalian internal yaitu :

1. Lingkungan Pengendalian Organisasi diimplementasikan dengan cara : (1) Menanamkan nilai-nilai kesopanan (sopan santun), (2) Menanamkan kepada manajer maupun karyawan untuk mengendalikan diri, dan juga menanamkan nilai-nilai moral, (3) Kebijakan terhadap sumber daya manusia pada *Lesong Hotel and Restaurant* mengharuskan dalam bekerja yang kompeten dan professional , yang tercermin melalui cara berkomunikasi, berperilaku, dan juga berpikir. 4) Pemisahan Tugas berdasarkan bagian-bagian yang ada. 5) Etika budaya kerja. Secara teori lingkungan pengendalian berkaitan dengan teori Atribusi Glifandi, 2011 menjelaskan bahwa tindakan yang dilakukan seseorang disebabkan oleh atribut penyebab. Maka tindakan seorang pemimpin atau orang yang diberi kewenangan atau kekuasaan dipengaruhi oleh atribut penyebab. Tindakan kecurangan dapat dipengaruhi adanya sistem pengendalian internal dan monitoring oleh atasan. Untuk menangani masalah kecurangan akuntansi, diperlukan

monitoring, untuk mendapatkan hasil monitoring yang baik, diperlukan pengendalian internal yang efektif (Wilopo, 2006).

2. Komponen yang kedua yaitu penilaian resiko dengan meidentifikasi resiko yang mungkin terjadi setelah diterapkannya kebijakan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* adalah tidak terlaksananya kebijakan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* dengan baik. Penyebabnya adalah kesadaran diri dari masing-masing individu, pengaruh dari faktor sosial budaya, faktor lingkungan tempat tinggalnya dan kurangnya pemahaman terhadap ajaran *Tri Kaya Parisudha*. Penaksiran resiko apabila dikaitkan dengan teori *fraud scale* dimana teori *fraud scale* merupakan perkembangan teori dari teori *fraud triangle*. Dalam teori *fraud scale* ini dapat mengetahui kemungkinan terjadinya tindakan fraud atau kecurangan dengan cara mengamati tekanan, kesempatan dan integritas pelaku yang akan melakukan *fraud* sedangkan penaksiran resiko adalah proses mengidentifikasi, menganalisis, mengawasi dan mengelola resiko yang mungkin akan terjadi dalam pelaksanaan kebijakan yang diterapkan. Jadi, penaksiran resiko dan teori *fraud scale* memiliki kesamaan dimana penaksiran resiko dan teori *fraud scale* sama-sama mengamati atau mengidentifikasi kemungkinan yang akan terjadi dimasa mendatang.
3. Komponen ketiga, aktivitas pengendalian pada bagian keuangan pada *Lesong Hotel and Restaurant* terlihat dari : pelaksanaan pelatihan terkait dengan ajaran *Tri Kaya Parisudha*, melakukan inspeksi mendadak untuk melihat secara langsung performa karyawan, membangun sikap percaya kepada karyawan dan menerima ide atau masukan yang disampaikan untuk kemajuan hotel, memberikan *reward/apresiasi* kepada karyawan yang memiliki kinerja bagus dalam bekerja yang tercermin melalui komunikasi yang baik dan jujur, berperilaku yang baik dan jujur. Secara

teori aktivitas pengendalian apabila dikaitkan dengan teori gone adalah teori yang menyebabkan atau mendorong terjadinya kecurangan yang dikemukakan oleh Bologna pada tahun 1999. Aktivitas pengendalian dilakukan untuk memastikan dilaksanakannya arahan manajemen dalam rangka meminimalkan risiko atas pencapaian tujuan perusahaan. Jadi, aktivitas pengendalian apabila dikaitkan dengan teori gone dimana teori gone terdapat empat faktor penyebab terjadinya kecurangan yaitu keserakahan, kesempatan, kebutuhan dan pengungkapan. Faktor-faktor tersebut dapat diminimalisir dengan adanya aktivitas pengendalian yang baik.

4. Komponen keempat adalah informasi dan komunikasi. Informasi mengacu pada sistem akuntansi pada Lesong *Hotel and Restaurant*. Dan komunikasi tercermin dari cara berkomunikasi dalam melayani pelanggan. *Signaling theory* merupakan teori yang berkaitan dengan informasi-informasi yang ada di perusahaan yang mana menunjukkan adanya asimetris informasi antara manajemen perusahaan dengan pihak-pihak yang berkepentingan dengan informasi perusahaan seperti laporan keuangan. Melewar (2008 : 100) menyatakan teori signal menunjukkan bahwa perusahaan akan memberikan sinyal melalui tindakan, informasi dan komunikasi. Dengan memberikan sinyal melalui informasi dan komunikasi yang baik dari perusahaan
5. Komponen terakhir adalah pengawasan yang dilakukan oleh pemilik hotel dan dibantu oleh manajer hotel. Pengawasan dilakukan dengan cara mengamati kinerja karyawan pada saat menjalankan tugasnya masing-masing. Selain itu pengawasan juga dilakukan mengkhusus pada bagian keuangan yang memiliki resiko rentan sekali terhadap kecurangan yaitu dengan membuat sistem pelaporan yang rutin, seperti membuat laporan harian, mingguan, dan bulanan sehingga dapat mengecek secara terperinci, dan adanya persetujuan pengeluaran kas dalam hal membeli

peralatan hotel, maupun untuk kebutuhan *restaurant*. Persetujuan ini terjadi sebelum dan setelah terjadinya transaksi oleh pemilik hotel. Sama halnya dengan aktivitas pengendalian pengawasan juga dapat dikaitkan dengan Teori *Gone*, dimana Teori *Gone* adalah teori yang menyebabkan atau mendorong terjadinya kecurangan yang dikemukakan oleh Bologna pada tahun 1999 yang terdiri dari keserakahan, kesempatan, kebutuhan dan pengungkapan.

Sebuah organisasi tentunya tidak akan berdiri dan berjalan baik tanpa adanya orang-orang yang bekerjasama dalam pencapaian misi dan visi organisasi tersebut. Dalam organisasi tentunya mempunyai perencanaan yang harus dilakukan dan dicapai oleh anggotanya. Pada saat ini kebijakan-kebijakan suatu perusahaan banyak diambil dari kearifan lokal sama halnya dengan kebijakan pada Lesong *Hotel and Restaurant* yang menerapkan kebijakan kearifan lokal seperti konsep *Tri Kaya Parisudha* dalam pengendalian internalnya untuk mencegah potensi kecurangan akuntansi. Pelaksanaan kebijakan tersebut sangat berpengaruh untuk mencegah terjadinya kecurangan akuntansi. Bapak Nyoman Witama sebagai pemilik *Lesong Hotel and Restaurant* menyatakan bahwa :

“Dengan adanya ajaran *Tri Kaya Parisudha* dalam pengendalian internal perusahaan dapat menghasilkan sumber daya manusia yang berkualitas tercermin dari cara berpikir, berkomunikasi, dan berperilaku dengan adanya pikiran yang baik maka akan menghasilkan komunikasi yang baik dalam bekerja dan juga melaksanakan pekerjaan dengan jujur dan terbuka sehingga dapat mencegah adanya potensi kecurangan akuntansi yang dapat merugikan hotel. Dengan memiliki

sumber daya manusia yang berkualitas dalam bekerja maka akan berpengaruh terhadap perkembangan hotel. Dari pelaksanaan kebijakan ini masih terdapat beberapa hambatan". (Wawancara tanggal 17 mei 2019 pukul 13:10)

Berdasarkan hasil wawancara dari Bapak Putu Willy Suputra bahwa peran dari kebijakan konsep *Tri Kaya Parisudha* dalam pengendalian internal yang diterapkan oleh *Lesong Hotel and Restaurant* sudah terealisasi dengan baik meskipun terdapat beberapa hambatan, dimana hal ini dinyatakan sebagai berikut:

"Kebijakan tersebut sudah terealisasi dengan baik, dari adanya ajaran *Tri Kaya Parisudha* dalam pengendalian internal pada *Lesong Hotel and Restaurant* dapat menjalin kerjasama antar karyawan yang baik, terlihat dari cara berpikir yang positif maka akan menghasilkan komunikasi yang baik, dan juga melaksanakan pekerjaan dengan jujur dan terbuka sehingga dapat mencegah adanya potensi kecurangan akuntansi yang merugikan hotel. Adapun sedikit hambatan dalam pelaksanaannya namun masih bisa diatasi". (Wawancara tanggal 18 mei 2019 pukul 11:20)

Hasil wawancara yang peneliti lakukan dan mendapatkan berbagai macam pernyataan dari pemilik hotel, manajer hotel, dan juga beberapa karyawan tentang pengimplementasian pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* dalam upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi yang sesuai dengan komponen-komponen pengendalian internal menurut COSO (1992), maka dapat disimpulkan bahwa pendidikan moral baik dalam berkomunikasi, berpikir, dan

berprilaku sangat dibutuhkan dalam bekerja.

Ajaran *Tri Kaya Parisudha* dapat diimplementasikan atau diterapkan sesuai dengan komponen-komponen pengendalian internal yaitu yang pertama Lingkungan Pengendalian, penilaian resiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, pengawasan. Dari hasil observasi dengan menggunakan rekomendasi COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of Tradeway Commission*) yang terdiri dari 5 elemen dapat diketahui bahwa sistem pengendalian internalnya yang diterapkan pada *Lesong Hotel and Restaurant* belum sepenuhnya dikatakan baik, dimana masih terdapat kelemahan yang terdapat pada penaksiran resiko yang dipengaruhi oleh beberapa faktor individu.

Hambatan-hambatan yang dihadapi dalam implementasi pengendalian internal berlandaskan *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya mencegah potensi kecurangan akuntansi pada *Lesong Hotel and Restaurant*.

Setiap kebijakan yang dibuat oleh suatu perusahaan tidak selalu berjalan dengan baik pasti ada hambatan-hambatan yang menjadi kendala. Sama halnya dengan diterapkannya kebijakan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* dalam upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi yang ada pada *Lesong Hotel and Restaurant* masih terdapat suatu hambatan-hambatan. Hambatan-hambatan yang terjadi dalam mengimplementasikan kebijakan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* terdapat beberapa faktor sesuai hasil pengamatan yang telah dilakukan oleh pemilik hotel dan manajer hotel yaitu faktor yang menjadi hambatan/kendala dalam

implementasi pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi pada Lesong *Hotel and Restaurant* diantaranya:

1. Faktor sosial budaya dapat mempengaruhi pelaksanaan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* dapat terlihat dari pola pikir seseorang dalam kehidupan sehari-harinya yang dipengaruhi oleh lingkungan sekitar. Hal ini tentu saja harus ditangani dengan baik oleh hotel dimana nantinya akan berpengaruh terhadap operasional hotel.
2. Faktor lingkungan dipengaruhi oleh kondisi keluarga yang mempengaruhi karakter dari seseorang tersebut. Apabila lingkungan keluarganya baik maka akan mempengaruhi karakter seseorang itu hal yang baik. Karakter seseorang memang sulit untuk merubahnya karena sudah ada sejak lahir.
3. Kurangnya kesadaran diri juga dapat menghambat pelaksanaan kebijakan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha*. Dimana hal ini dikarenakan kurangnya pemahaman terhadap ajaran *Tri Kaya Parisudha* sehingga membuat kurang maksimal dalam melaksanakan kebijakan yang telah ditetapkan oleh Lesong *Hotel and Restaurant*.

Hambatan-hambatan yang telah dipaparkan diatas apabila dikaitkan dengan teori *fraud triangle*, dimana teori ini dikemukakan oleh Donald Cressey pada tahun 1950 yang menjelaskan faktor-faktor seseorang melakukan *fraud* atau kecurangan. Faktor-faktor tersebut yaitu tekanan, kesempatan, dan rasionalisasi. Pendidikan moral sangat berpengaruh terhadap kecurangan dimana apabila seseorang yang memiliki Pendidikan moral yang rendah maka orang tersebut akan memanfaatkan kesempatan untuk

memenuhi kebutuhannya dan merasionalkan segala cara untuk mendapatkan keuntungan.

Langkah-langkah yang digunakan untuk mengatasi hambatan dalam implementasi pengendalian internal berlandaskan *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya mencegah potensi kecurangan akuntansi pada Lesong *Hotel And Restaurant*.

Dengan terdapatnya beberapa hambatan dalam melaksanakan kebijakan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya pencegahan kecurangan akuntansi pada Lesong *Hotel And Restaurant* yang dijalankan oleh setiap karyawan, manajer, maupun pemilik dalam menjalankan kebijakan tersebut, maka perlu langkah-langkah atau upaya yang digunakan untuk mengatasi hambatan-hambatan tersebut, terdapat beberapa hambatan/kendala dalam implementasi pengendalian internal. Langkah-langkah dalam mengatasi hambatan-hambatan dalam menjalankan kebijakan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* yaitu: dengan mengadakan pelatihan tentang konsep *Tri Kaya Parisudha*, melakukan pendekatan yang intensif kepada karyawan, dan adanya sanksi yang tegas. Langkah-langkah ini sangat tepat digunakan untuk mencegah terjadinya faktor-faktor kecurangan dimana dalam teori pentagon yang dikemukakan oleh Crowe (2011), dimana teori ini merupakan perluasan dari teori Triangle dan terdapat dua faktor yang lainnya. Menurut Crowe, *fraud* timbul karena ada lima faktor, yaitu *Pressure* (tekanan), *Opportunity* (kesempatan), *Rationalization* (rasionalisasi), *Competence* (kompetensi), dan *Arrogance* (arogansi).

Berdasarkan pada langkah-langkah yang telah dipaparkan diatas dimana hal ini dapat menyeimbangi kompetensi ataupun kemampuan yang dimiliki para karyawan dimana kompetensi atau kemampuan yang tinggi apabila tidak diimbangi dengan etika maka individu tersebut akan mudah goyah dan memanfaatkan kesempatan maupun merasionalkan segala cara untuk memenuhi kebutuhannya, mengenali karakter setiap karyawan dengan pendekatan yang intensif, adanya sanksi yang tegas pada semua karyawan maupun manajer apabila ditemukan suatu kecurangan yang terjadi dalam perusahaan baik itu kecurangan *financial* maupun *nonfinancial* sehingga para pelaku yang arogansi atau memanfaatkan posisinya untuk melanggar maupun tidak mentaati kebijakan yang ada akan dikenakan sanksi yang sesuai.

Kesimpulan dan saran

Dari penelitian yang telah dilakukan, maka dapat ditarik beberapa kesimpulan yang dapat menjawab permasalahan yang diangkat dalam penelitian ini, yaitu: dalam pelaksanaan kebijakan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* sudah dapat berjalan dengan baik namun terdapat beberapa hambatan yang mempengaruhi pelaksanaannya yaitu faktor social budaya, faktor lingkungan, dan kesadaran diri setiap individu. Langkah-langkah dalam mengatasi hambatan-hambatan dalam menjalankan kebijakan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* yaitu: dengan mengadakan pelatihan tentang konsep *Tri Kaya Parisudha*, melakukan pendekatan yang intensif kepada karyawan, dan adanya sanksi yang tegas.

Berdasarkan hasil penelitian pada Lesong *Hotel and Restaurant* yang telah menerapkan sekaligus memaparkan konsep *Tri Kaya Parisudha* dalam kebijakan

pengendalian internal untuk mencegah terjadinya potensi kecurangan akuntansi, maka peneliti memiliki saran untuk : Peneliti selanjutnya melakukan penelitian tentang pengendalian internal yang berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* sebagai upaya pencegahan potensi kecurangan akuntansi sehingga dapat diketahui apakah penerapan pengendalian internal berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha* ini efektif atau tidak sebagai salah satu pencegahan kecurangan akuntansi, dan Untuk Lesong *Hotel and Restaurant* Diharapkan pihak hotel agar dapat mempertahankan dan memaksimalkan pelaksanaan pengendalian internal yang berlandaskan konsep *Tri Kaya Parisudha*.

DAFTAR PUSTAKA

- Bologna, G. Jack dan Robert J. Lindquist. 1999. *Audit Kecurangan dan Audit Forensik*. Terjemahan oleh Karyono. 2013. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*. 1992. *Internal Control – Integrated Framework*. <http://www.coso.org/>.
- Cressey, D. R. (1950). "The criminal violation of financial trust". *American Sociological Review*, Retrieved from www.JSTOR.org
- Crowe, H. (2011). Why The *Fraud Triangle* Is No Longer Enough. In *Horwath, Crowe LLP*.
- Fauwzi, M. Glifandi Hari. 2011. Analisis Pengaruh Keefektifan Pengendalian Internal, Persepsi Kesesuaian Kompensasi, Dan Moralitas Manajemen Terhadap Perilaku Tidak Etis Dan Kecenderungan

- Kecurangan Akuntansi. *Skripsi* Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang. Hery. 2017. *Auditing Dan Asurans Pemeriksaan Akuntansi Berbasis Standar Audit Internasional*. Jakarta: Grasindo.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Pemeriksaan Akuntan Publik*. SA Seksi 319. *Pertimbangan Atas Pengendalian Intern Dalam Audit Laporan Keuangan*.
- Karyono. 2013. *Forensic Fraud*, Edisi 1. Andi. Yogyakarta
- Melewar, T. C. 2008. *Facets of Corporate Identity: Communication and Reputation*. London: Routledge.
- Miles, M.B & Huberman A.M. 1984, *Analisis Data Kualitatif*. *Terjemahan oleh Tjetjep Rohendi Rohidi*. 1992. Jakarta : Penerbit Universitas Indonesia.
- Purnamawati, I Gusti Ayu, Ketut Widiassa, dan I MADE PRADANA ADIPUTRA, SH SE, M Si. 2015. *Evaluasi Sistem Pengendalian Intern Persediaan Barang Dagang Pada UD Tirta Yasa*. Universitas Pendidikan Ganesha. Singaraja
- Putra, Muh. Yusran Sargis. 2016. *Kecenderungan Kecurangan Akuntansi Di Pemerintah Daerah*. Departemen Akuntansi, Fakultas Ekonomi Dan Bisnis, Universitas Hasanuddin, Makassar.
- Robbins, Stephen P. 2005. *Organizational Behavior*. 11th Edition. New Jersey: Prentice Hall
- Sugiyono. 2007. *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R & D*. Bandung: Elfabeta
- Suhardana, K.M. 2007. *Tri Kaya Parisudha: Bahan Kajian untuk Berpikir Baik, Berkata Baik, dan Berbuat Baik*. Surabaya: Paramita.
- Sulastiyono, Agus. 2011. *Manajemen Penyelenggaraan Hotel, Bandung* : Alfabeta.
- Tuanakotta, Theodorus, M. 2012. *Akuntansi forensik dan Audit Investigatif*. Bogor : Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Jakarta.
- Wibowo, Tan Johan. 2014. *Evaluasi Pengendalian Internal Untuk Meminimalkan Potensi Kecurangan Pada Siklus Penjualan Pt "X" Di Kota Semarang*. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Universitas Surabaya*.
- Widjaja, Amin. 2013. *Corporate Fraud dan Internal Control*. Jakarta: Harvarindo
- Willopo. 2006. *Analisis Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi Studi Pada Perusahaan Publik dan Perusahaan Badan Usaha Milik Negara*. SNA IX : Padang.