

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pembahasan Teori Hasil Penelitian Yang Relevan

2.1.1 *Whistleblowing System*

2.1.1.1 Pengertian *Whistleblowing System*

Whistleblowing adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis atau perbuatan tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan ini umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*) (KNKG, 2008:3). Menurut Brown *et al* (2014:341) menyebutkan bahwa *whistleblowing system* adalah sebagai berikut:

"The prim objective of any corporate whistleblowing system is to secure and control potentially sensitive information that, if disclosed to legal authorities or to third parties, could endanger the company's interest. Artinya, tujuan utama dari setiap sistem whistleblowing perusahaan adalah untuk mengamankan dan mengendalikan informasi yang berpotensi sensitif yang, jika diungkapkan kepada otoritas hukum atau kepada pihak ketiga, dapat membahayakan kepentingan perusahaan."

Menurut Effendi (2014:20) menyebutkan bahwa *whistleblowing system* adalah sebagai berikut:

"Sistem Pelaporan Pelanggaran (Whistleblowing System) adalah sistem yang digunakan untuk menampung, mengolah & menindaklanjuti serta membuat laporan atas informasi yang disampaikan Pelapor mengenai tindakan pelanggaran yang terjadi di lingkungan perusahaan."

Menurut Peraturan Menteri Badan Usaha Milik Negara Republik Indonesia Nomor : PER-13/MBU/10/2015 tentang Pedoman Pengelolaan Sistem Pelaporan Dugaan Pelanggaran di Lingkungan Kementerian Badan Usaha Milik Negara menyebutkan bahwa *whistleblowing system* adalah sebagai berikut :

"Whistleblowing system atau sistem pelaporan dugaan pelanggaran adalah sistem yang mengelola pelaporan terhadap pegawai KBUMN yang diduga melakukan tindak pidana korupsi dan/atau benturan kepentingan."

Dari pengertian-pengertian di atas maka dapat dijelaskan bahwa *whistleblowing system* atau sistem pelaporan dugaan pelanggaran adalah sistem yang digunakan untuk menampung, mengolah dan menindaklanjuti serta membuat pelaporan atas informasi yang disampaikan oleh pelapor mengenai tindakan pelanggaran yang terjadi di lingkungan perusahaan/organisasi.

2.1.1.2 Tujuan dan Maksud Diterapkannya *Whistleblowing System*

Peraturan Menteri Badan Usaha Milik Negara Republik Indonesia Nomor : PER-13/MBU/10/2015 tentang Pedoman Pengelolaan Sistem Pelaporan Dugaan Pelanggaran di Lingkungan Kementerian Badan Usaha Milik Negara menyebutkan bahwa tujuan pedoman pengelolaan sistem pelaporan dugaan pelanggaran adalah untuk memberikan acuan pelaporan dan penanganan terhadap dugaan pelanggaran di lingkungan Kementerian BUMN yang meliputi dugaan tindak pidana korupsi dan benturan kepentingan, serta perlindungan terhadap pelapor. Sementara maksud *whistleblowing system* adalah sebagai berikut :

1. Menciptakan budaya kerja organisasi yang dapat mengenal, mencegah, dan menangani dugaan pelanggaran di lingkungan Kementerian BUMN.
2. Meningkatkan pelayanan publik dan mencegah terjadinya kerugian Negara.
3. Meningkatkan integritas pegawai Aparatur Sipil Negara di lingkungan Kementerian BUMN.
4. Meningkatkan pelaksanaan pemerintahan yang bersih dan berwibawa.

Menurut Komite Nasional Kebijakan *Governance* (2008:6) menyebutkan bahwa tujuan *whistleblowing system* adalah sebagai berikut :

1. Menciptakan iklim yang kondusif dan mendorong pelaporan terhadap hal-hal yang dapat menimbulkan kerugian finansial maupun non-finansial, termasuk hal-hal yang dapat merusak citra organisasi.
2. Mempermudah manajemen untuk menangani secara efektif laporan-laporan pelanggaran dan sekaligus melindungi kerahasiaan identitas pelapor serta tetap menjaga informasi ini dalam arsip khusus yang dijamin keamanannya.

3. Membangun suatu kebijakan dan infrastruktur untuk melindungi pelapor dari balasan pihak-pihak internal maupun eksternal.
4. Mengurangi kerugian yang terjadi karena pelanggaran melalui deteksi dini.
5. Meningkatkan reputasi perusahaan.

Menurut Effendi (2014:20) menyebutkan bahwa tujuan diterapkannya *whistleblowing system* adalah sebagai berikut:

1. Memberikan jaminan kerahasiaan identitas bagi para pelapor & serta penerima laporan suatu pelanggaran.
2. Menjaga informasi yang diterima dalam suatu arsip (*file*) khusus untuk menjamin kerahasiaannya.
3. Memberikan perlindungan dan insentif (*reward*) untuk pelapor yang benar dan dapat ditindaklanjuti;
4. Mengalirnya laporan yang dapat ditindaklanjuti baik dari pelapor internal maupun eksternal.

2.1.1.3 Manfaat *Whistleblowing System*

Komite Kebijakan Nasional *Governance* (2008:2) menyebutkan bahwa manfaat dari penyelenggaraan *whistleblowing system* yang baik adalah sebagai berikut :

1. Tersedianya cara penyampaian informasi penting dan kritis bagi perusahaan kepada pihak yang harus segera menanganinya secara aman.
2. Timbulnya keengganan untuk melakukan pelanggaran, dengan semakin meningkatnya kesediaan untuk melaporkan terjadinya pelanggaran, karena kepercayaan terhadap sistem pelaporan yang efektif.
3. Tersedianya mekanisme deteksi dini (*early warning system*) atas kemungkinan terjadinya masalah akibat suatu pelanggaran.
4. Tersedianya kesempatan untuk menangani masalah pelanggaran secara internal terlebih dahulu, sebelum meluas menjadi masalah pelanggaran yang bersifat publik.

5. Mengurangi risiko yang dihadapi organisasi akibat dari pelanggaran, baik dari segi keuangan, operasi, hukum, keselamatan kerja, dan reputasi.
6. Mengurangi biaya dalam menangani akibat dari terjadinya pelanggaran.
7. Meningkatnya reputasi perusahaan di mata pemangku kepentingan (*stakeholders*), *regulator*, dan masyarakat umum.
8. Memberikan masukan kepada organisasi untuk melihat lebih jauh area kritis dan proses kerja yang memiliki kelemahan pengendalian internal, serta untuk merancang tindakan perbaikan yang diperlukan.

Effendi (2014:20) menyebutkan bahwa Melalui penerapan *whistleblowing system* secara efektif, maka banyak manfaat yang dapat diperoleh oleh perusahaan yaitu sebagai berikut :

1. Tersedianya informasi kunci dan kritis (*critical & key information*) bagi perusahaan kepada pihak yang harus segera menanganinya secara aman dan terkendali.
2. Dengan semakin meningkatnya kesediaan untuk melaporkan terjadinya berbagai pelanggaran, maka timbul rasa keengganan untuk melakukan pelanggaran karena kepercayaan terhadap sistem pelaporan yang efektif.
3. Tersedianya mekanisme deteksi dini (*early warning mechanism*) atas kemungkinan terjadinya masalah yang diakibatkan adanya suatu pelanggaran.
4. Mengurangi/ meminimalisir risiko yang dihadapi organisasi (perusahaan) akibat pelanggaran baik dari segi keuangan, operasi, hukum, keselamatan kerja dan reputasi.
5. Mengurangi biaya (*cost reduction*) dalam mengelola akibat terjadinya suatu pelanggaran.
6. Meningkatnya reputasi perusahaan di mata pemangku kepentingan (*stakeholders*), *regulator*, dan masyarakat umum (publik).

2.1.1.4 Jenis-Jenis *Whistleblowing System*

Keraf (2014:172) menyebutkan bahwa *whistleblowing system* dikategorikan menjadi dua jenis yaitu sebagai berikut :

1. *Internal Whistleblowing*

Whistleblowing internal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui tindakan kecurangan kemudian melaporkan kecurangan tersebut kepada atasannya.

2. *External Whistleblowing*

Whistleblowing eksternal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan lalu membocorkannya kepada masyarakat karena kecurangan itu akan merugikan masyarakat.

Menurut Hertanto (2014:12) menyebutkan bahwa *whistleblowing system* dikategorikan menjadi dua jenis yaitu sebagai berikut :

1. *Internal Whistleblowing*

Sistem pelaporan internal umumnya dilakukan melalui saluran komunikasi yang sudah baku dalam perusahaan. Sistem pelaporan internal *whistleblower* perlu ditegaskan kepada seluruh karyawan. Dengan demikian, karyawan dapat mengetahui otoritas yang dapat menerima laporan. Berbagai bentuk pelanggaran yang dapat dilaporkan seorang karyawan yang berperan sebagai *whistleblower*. Misalnya: perilaku tidak jujur yang berpotensi atau mengakibatkan kerugian finansial perusahaan, pencurian uang atau aset, perilaku yang mengganggu atau merusak keselamatan kerja, lingkungan hidup, dan kesehatan.

2. *External Whistleblowing*

Dalam sistem pelaporan secara eksternal diperlukan lembaga di luar perusahaan yang memiliki kewenangan untuk menerima laporan *whistleblower*. Lembaga ini memiliki komitmen tinggi terhadap perilaku yang mengedepankan standar legal, beretika, dan bermoral pada perusahaan. Lembaga tersebut bertugas menerima laporan, menelusuri atau menginvestigasi laporan, serta memberi rekomendasi kepada Dewan Komisaris. Lembaga tersebut berdasarkan UU yang memiliki kewenangan untuk menangani kasus-kasus *whistleblowing*, seperti LPSK, Komisi Pemberantasan Korupsi, Ombudsman Republik Indonesia, Komisi Yudisial, PPATK, Komisi Kepolisian Nasional, dan Komisi Kejaksaan.

2.1.1.5 Tahapan Pengelolaan *Whistleblowing System*

Peraturan Menteri Badan Usaha Milik Negara Republik Indonesia Nomor: PER-13/MBU/10/2015 tentang Pedoman Pengelolaan Sistem Pelaporan Dugaan Pelanggaran di Lingkungan Kementerian Badan Usaha Milik Negara menyebutkan bahwa tahapan pengelolaan sistem pelaporan dugaan pelanggaran yaitu sebagai berikut :

1. Pelaporan Dugaan Pelanggaran
 - a. Kriteria dan Data Laporan Dugaan Pelanggaran
 - 1) Pelanggaran yang dapat dilaporkan adalah perbuatan yang dalam pandangan pelapor yang beritikad baik adalah perbuatan sebagai berikut:
 - a) Korupsi, sebagaimana yang dimaksud dalam UU yang mengatur mengenai Tipikor.
 - b) Benturan kepentingan, sebagaimana yang diatur dalam Peraturan Menteri BUMN Nomor: PER- 01/MBU/01/2015.
 - 2) Laporan Dugaan Pelanggaran memenuhi unsur-unsur :
 - a) Adanya Dugaan Pelanggaran.
 - b) Dimana Dugaan Pelanggaran terjadi.
 - c) Kapan Dugaan Pelanggaran terjadi.
 - d) Siapa Pegawai KBUMN yang melakukan Dugaan Pelanggaran.
 - e) Bagaimana Dugaan Pelanggaran dilakukan.
 - 3) Data pelaporan berisi informasi sebagai berikut :
 - a) Identitas Pelapor
 - (1) Pelapor yang bersumber dari masyarakat;
 - (a) Nama
 - (b) Nomor KTP/ SIM/ Paspor
 - (c) Alamat
 - (d) No Telepon/Handphone
 - (e) Pekerjaan
 - (f) Kabupaten/Kota
 - (g) Provinsi

(h) Asal/Sumber Pelapor

(2) Pelapor dari Pegawai KBUMN

(a) Nama

(b) NIP

(c) Alamat

(d) Jabatan

(e) No Telepon/Handphone

b) Identitas Terlapor meliputi :

(1) Nama

(2) NIP

(3) Alamat

(4) Jabatan

(5) Unit Kerja Terlapor

c) Laporan dugaan pelanggaran disertai dengan Bukti Awal Yang Cukup, sekurang-kurangnya berupa:

(1) Data atau dokumen yang relevan; atau

(2) Gambar atau rekaman yang relevan.

b. Waktu Untuk Melaporkan Pelanggaran

Pelaporan seharusnya dilakukan segera dan dalam waktu tidak lebih dari 3 (tiga) bulan sejak terjadinya. Dugaan Pelanggaran, karena semakin lama ditunda semakin menyulitkan investigasi dan tindak lanjut. Begitu juga bagi Pelapor mungkin akan kehilangan alasan untuk melaporkan bila hal tersebut sudah terlanjur dikoreksi sehingga tidak ditemukan bukti lagi. Dalam hal laporan dilakukan setelah jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak terjadinya Dugaan Pelanggaran, Inspektorat Kementerian BUMN tetap berkewajiban untuk memproses, dengan risiko investigasi dan tindak lanjutnya lebih sulit.

c. Pelaporan Anonim

Pelaporan Dugaan Pelanggaran dapat dilakukan secara anonim. Penyampaian laporan secara anonim tetap akan diterima, tetapi terdapat beberapa hal yang perlu menjadi perhatian terkait dengan kesulitan

untuk melakukan komunikasi, konfirmasi atau klarifikasi dalam rangka tindak lanjut penanganan laporan pelanggaran tersebut. Untuk mengurangi anonimitas Pelapor, Kementerian BUMN memastikan bahwa kebijakan perlindungan Pelapor, kerahasiaan Pelapor dan jaminan keamanan harus terlaksana dengan baik.

d. Mekanisme Penyampaian Pelaporan

1) Infrastruktur Penyampaian Laporan

Kementerian BUMN menyediakan saluran khusus bagi Pelapor yang akan menyampaikan pengaduan/laporan dugaan pelanggaran, yaitu:

- a) Telepon : +62129935678 (ext. 2090)
- b) SMS center : +628111188188
- c) Website : bumn.go.id
- d) e-mail : pelaporan_pelanggaran@bumn.go.id
- e) Faksimili : +62129935798
- f) Surat resmi ditujukan kepada Inspektur

Dalam hal terdapat laporan kepada pejabat lain selain Inspektur, maka pejabat yang bersangkutan melakukan penilaian apakah laporan Dugaan Pelanggaran dimaksud dapat diteruskan kepada Inspektur. Pelaporan Dugaan Pelanggaran yang merupakan penerusan dari Kementerian/Lembaga lain, diproses sesuai dengan tahapan pengelolaan laporan Dugaan Pelanggaran yang diatur dalam pedoman ini.

2) Mekanisme Penyampaian Laporan

Pelaporan dengan menggunakan saluran Sistem Pelaporan Dugaan Pelanggaran digunakan apabila pengaduan atau pengungkapan melalui jalur formal (melalui atasan langsung atau fungsi terkait) telah dilakukan atau pelaporan secara formal dianggap tidak efektif (terkait kerahasiaan dan tindak lanjutnya) oleh Pelapor. Apabila pelaporan disampaikan melalui Sistem Pelaporan Dugaan Pelanggaran pada Kementerian BUMN, Pelapor harus mengisi

informasinya di lembar isian pada aplikasi yang disediakan dan akan tetap dijaga kerahasiaan identitasnya.

3) Komunikasi dengan Pelapor

Komunikasi dengan Pelapor akan dilakukan melalui pegawai yang ditugaskan menerima laporan Dugaan Pelanggaran. Dalam komunikasi ini Pelapor juga akan memperoleh informasi mengenai penanganan kasus yang dilaporkannya, apakah dapat ditindaklanjuti atau tidak.

Apabila Pelapor adalah Pegawai KBUMN, maka Inspektur dan/atau pejabat yang ditugaskan memberikan informasi perkembangan penanganan hasil pelaporan Dugaan Pelanggaran tersebut. Pemberian informasi ini dilakukan dengan mengingat azas kerahasiaan antara Pelapor dengan Kementerian BUMN, termasuk di dalamnya kerahasiaan terhadap apa yang terjadi pada Terlapor. Pembocoran sifat kerahasiaan ini oleh Pelapor akan menghapuskan kewajiban Kementerian BUMN atas jaminan kerahasiaan yang diberikan kepada yang bersangkutan dan dalam kasus tertentu dapat mengakibatkan hilangnya perlindungan kepada Pelapor.

Dalam hal Pelapor adalah orang luar dan bukan Pegawai KBUMN, kebijakan komunikasi dengan Pelapor ini dapat diberikan kepada yang bersangkutan. Hal ini berlaku apabila Pelapor bersedia menandatangani kesepakatan tertulis tentang kerahasiaan informasi terkait identitas Terlapor dan bagaimana Dugaan Pelanggaran dilakukan sepanjang belum menjadi informasi publik.

2. Pencatatan

Pencatatan laporan Dugaan Pelanggaran dilaksanakan oleh pejabat yang ditunjuk oleh Inspektur. Mekanisme pencatatan pelaporan Dugaan Pelanggaran, sebagai berikut :

- a. Pelaporan Dugaan Pelanggaran yang diterima Sistem Pelaporan Dugaan Pelanggaran dalam bentuk surat, fax, email, atau sms dicatat sesuai dengan tata persuratan yang berlaku.

- b. Pelaporan Dugaan Pelanggaran secara lisan yang disampaikan langsung oleh Pelapor dibuat verbal oleh pihak yang menerima dan harus dimintakan lampiran bukti-bukti terjadinya pelanggaran.
 - c. Pelaporan Dugaan Pelanggaran yang diterima secara langsung, tertulis/surat dan melalui media elektronik serta media cetak, dilakukan pencatatan yang memuat informasi sekurang-kurangnya sebagai berikut:
 - 1) Data surat pengaduan
 - a) Nomor dan tanggal agenda.
 - b) Tanggal surat pengaduan.
 - c) Perihal.
 - 2) Identitas Pelapor
 - 3) Identitas Terlapor
 - d. Pengaduan yang identitas Pelapor dan/atau identitas Terlapornya jelas, segera dijawab secara tertulis dalam waktu paling lambat 14 (empat belas) hari kerja sejak surat pengaduan diterima.
3. Penelaahan
- a. Pengaduan yang telah dicatat kemudian ditelaah guna mengidentifikasi permasalahannya dan selanjutnya merumuskan langkah-langkah penanganan. Penelaahan pelaporan Dugaan Pelanggaran dilakukan oleh pejabat yang ditugaskan oleh Inspektur.
 - b. Penelaahan dilakukan minimal sebagai berikut :
 - 1) Merumuskan inti permasalahan.
 - 2) Meneliti kelengkapan bukti-bukti pendukung.
 - 3) Melengkapi data/informasi yang diperlukan
 - 4) Melakukan analisis berdasarkan peraturan perundangundangan yang terkait.
 - 5) Menetapkan hasil penelaahan dan penanganan selanjutnya.
 - c. Hasil penelaahan pengaduan dan rekomendasi:
 - 1) Pelaporan yang substansinya tidak logis berupa keinginan pelapor secara normatif, tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-

undangan tidak mungkin dipenuhi dan tidak perlu diproses lebih lanjut.

- 2) Pelaporan yang substansi pengaduannya logis dan memadai, yang identitas pelaporinya jelas atau tidak jelas serta didukung dengan bukti-bukti, direkomendasikan untuk dilakukan audit dengan tujuan tertentu/audit investigasi.
 - 3) Pelaporan yang substansi pengaduannya tidak memadai dengan identitas pelapor yang jelas, direkomendasikan untuk dilakukan pengumpulan data/informasi melalui konfirmasi, klarifikasi atau prosedur lainnya yang dianggap perlu.
 - 4) Pelaporan yang mengandung informasi berupa sumbang saran, kritik yang konstruktif, dan sebagainya yang bermanfaat bagi perbaikan penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan masyarakat yang memerlukan tindakan lebih lanjut direkomendasikan untuk ditindaklanjuti sesuai dengan prosedur.
4. Penerusan
- Pelaporan yang secara substansial terkait dengan BUMN atau instansi lain, diteruskan kepada pihak-pihak terkait yang berwenang untuk menangani dengan tembusan kepada Kedeputian terkait. Penyaluran dilakukan berdasarkan jenjang/hierarki kewenangan serta tanggung jawab sebagai berikut:
- a. Pelaporan yang mengindikasikan terjadinya penyimpangan di BUMN, diteruskan kepada Direksi dan Dewan Komisaris/Dewan Pengawas. Penerusan tersebut dimaksudkan penanganan dilakukan oleh Direksi dan Dewan Komisaris/Dewan Pengawas melalui perangkat pengawasan di BUMN, sesuai tata kelola masing-masing BUMN.
 - b. Pelaporan yang mengindikasikan terjadinya penyimpangan oleh pejabat eselon I dan Inspektur, diteruskan kepada Menteri BUMN untuk arahan tindak lanjut penanganan pelaporan tersebut.
- Pelaporan Dugaan Pelanggaran yang terjadi di BUMN, yang diteruskan kepada Direksi dan Dewan Komisaris terus dipantau penyelesaiannya.

Direksi dan Dewan Komisaris/ Dewan Pengawas wajib menindaklanjuti penerusan pelaporan Dugaan Pelanggaran dan melaporkan hasil tindak lanjut tersebut kepada Menteri BUMN

Berdasarkan laporan penanganan dari BUMN, Inspektur melaporkan kepada Deputi Terkait untuk memutuskan kecukupan penanganan oleh Direksi dan Dewan Komisaris/Dewan Pengawas tersebut. Inspektur menyampaikan laporan penanganan tindak lanjut atas pelaporan Dugaan Pelanggaran pada BUMN kepada Menteri BUMN.

5. Pengarsipan

Berkas penanganan pelaporan Dugaan Pelanggaran yang disampaikan Pelapor disimpan di tempat yang aman berdasarkan klasifikasi jenis masalah, instansi/unit kerja terlapor serta urutan tanggal pengaduan sesuai dengan tatacara pengarsipan yang berlaku sedangkan arsip-arsip pengaduan tersebut bersifat rahasia. Terhadap permintaan informasi oleh pihak lain seperti Lembaga Swadaya Masyarakat, media massa dan lain-lain, informasi yang boleh diberikan hanya data statistik dari data penangananan pengaduan, bukan substansinya.

2.1.1.6 Penanganan Lebih Lanjut Pelaporan *Whistleblowing System*

Peraturan Menteri Badan Usaha Milik Negara Republik Indonesia Nomor: PER-13/MBU/10/2015 tentang Pedoman Pengelolaan Sistem Pelaporan Dugaan Pelanggaran di Lingkungan Kementerian Badan Usaha Milik Negara menyebutkan bahwa penanganan lebih lanjut pelaporan dugaan pelanggaran yaitu sebagai berikut :

1. Pengaduan Dugaan Pelanggaran yang disampaikan oleh Pelapor (*whistleblower*) dan mengindikasikan bukti awal yang cukup terjadinya pelanggaran ditindaklanjuti melalui audit investigasi atau audit dengan tujuan tertentu.
2. Pelaksanaan Audit Investigasi dan Audit dengan Tujuan Tertentu
 - a. Audit Investigasi dilakukan apabila pelaporan dugaan pelanggaran yang disampaikan oleh Pelapor (*whistleblower*) mengindikasikan adanya tindak pidana korupsi.

- b. Audit Dengan Tujuan Tertentu (ADTT) dilakukan apabila pelaporan yang diterima atau hasil pengumpulan data/ informasi mengindikasikan adanya suatu penyimpangan yang merugikan keuangan negara, penyimpangan kepegawaian, pengadaan barang dan jasa, atau hambatan kelancaran pelaksanaan tugas pokok.
3. Rekomendasi atas Hasil Penanganan Pelaporan Dugaan Pelanggaran.

- a. Rekomendasi Audit Investigasi

Rekomendasi hasil Audit Investigasi atas laporan Dugaan Pelanggaran dapat berupa :

- 1) Rekomendasi berupa pengembalian kerugian negara wajib disampaikan kepada Pejabat yang berwenang menindaklanjuti.
- 2) Rekomendasi penyampaian hasil audit kepada Penegak Hukum, sesuai dengan peraturan perundangundangan. Pelimpahan penanganan kasus pengaduan tindak pidana korupsi kepada Penegak Hukum dilakukan berdasarkan pertimbangan pimpinan pada Kementerian BUMN. Pertimbangan tersebut didasarkan pada kecukupan bukti-bukti tentang indikasi penyimpangan yang dilaporkan atau berdasarkan hasil pendalaman Audit Investigasi oleh Inspektorat Kementerian BUMN, terindikasi kuat adanya suatu penyimpangan tindak pidana korupsi. Penyampaian hasil audit investigasi tersebut dilakukan setelah melalui ekspose internal dengan pihak terkait maupun ekspose eksternal dengan pihak Penegak Hukum.

- b. Rekomendasi Audit dengan Tujuan Tertentu

Rekomendasi hasil Audit dengan Tujuan Tertentu atas laporan pelanggaran dapat berupa:

- 1) Penjatuhan hukuman disiplin.
- 2) Pengembalian kerugian negara.
- 3) Pengenaan sanksi lain sesuai perundang-undangan yang berlaku.

Rekomendasi berupa penjatuhan hukuman disiplin wajib disampaikan kepada Pejabat yang berwenang menjatuhkan hukuman disiplin.

Pejabat yang berwenang menjatuhkan hukuman disiplin wajib melaksanakan rekomendasi hasil audit paling lambat 3 (tiga) bulan sejak diterimanya rekomendasi hasil audit tersebut oleh Pimpinan Unit Eselon I. Pejabat yang berwenang menjatuhkan hukuman disiplin wajib menyampaikan tembusan Surat Keputusan penjatuhan hukuman disiplin kepada Inspektur.

2.1.1.7 Indikator Efektivitas Penerapan *Whistleblowing System*

Komite Nasional Kebijakan *Governance* (2008:22) menyebutkan bahwa efektifitas penerapan *whistleblowing system* antara lain tergantung dari :

1. Kondisi yang membuat karyawan yang menyaksikan atau mengetahui adanya pelanggaran mau untuk melaporkannya
 - a. Peningkatan pemahaman etika perusahaan dan membina iklim keterbukaan.
 - b. Meningkatnya kesadaran dan pemahaman yang luas mengenai manfaat dan pentingnya program *whistleblowing system*.
 - c. Tersedianya saluran untuk menyampaikan pelaporan pelanggaran tidak melalui jalur manajemen yang biasa.
 - d. Kemudahan menyampaikan laporan pelanggaran.
 - e. Adanya jaminan kerahasiaan (*confidentiality*) pelapor.
2. Sikap perusahaan terhadap pembalasan yang mungkin dialami oleh pelapor pelanggaran
 - a. Kebijakan yang harus dijelaskan kepada seluruh karyawan terkait dengan kebijakan perlindungan pelapor.
 - b. Direksi harus menunjukkan komitmen dan kepemimpinannya untuk memastikan bahwa kebijakan ini memang dilaksanakan.
3. Kemungkinan tersedianya akses pelaporan pelanggaran ke luar perusahaan, bila manajemen tidak mendapatkan respon yang sesuai
 - a. Kebesaran hati Direksi untuk memberikan jaminan bahwa hal tersebut tidak menjadi masalah.
 - b. Manajemen berjanji untuk menangani setiap laporan pelanggaran dengan serius dan benar.

2.1.2 *Whistleblower*

2.1.2.1 Pengertian *Whistleblower*

Whistleblower adalah istilah bagi karyawan, mantan karyawan atau pekerja, anggota dari suatu institusi atau organisasi yang melaporkan suatu tindakan yang dianggap melanggar ketentuan kepada pihak yang berwenang. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban Pasal 10 menyebutkan bahwa pelapor pelanggaran (*whistleblower*) adalah sebagai berikut :

"Pelapor pelanggaran (*whistleblower*) adalah orang yang memberikan informasi kepada penegak hukum mengenai terjadinya suatu tindak pidana."

Menurut Komite Nasional Kebijakan *Governance* (2008:2) menyebutkan bahwa pelapor pelanggaran (*whistleblower*) adalah sebagai berikut :

"Pelapor pelanggaran (*whistleblower*) adalah karyawan dari organisasi itu sendiri (pihak internal), akan tetapi tidak tertutup adanya pelapor berasal dari pihak eksternal (pelanggan, pemasok, masyarakat)."

Menurut Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 04 Tahun 2011 tentang Perlakuan terhadap Pelapor Tindak Pidana (*Whistleblower*) dan Saksi Pelaku yang Bekerjasama (*Justice Collaborator*) di Dalam Perkara Tindak Pidana Tertentu menyebutkan bahwa pelapor pelanggaran (*whistleblower*) adalah sebagai berikut :

"Pelapor pelanggaran (*whistleblower*) adalah pihak yang mengetahui dan melaporkan tindak pidana tertentu dan bukan merupakan bagian dari pelaku kejahatan yang dialporkannya."

Menurut Effendi (2014:20) menyebutkan bahwa pelapor pelanggaran (*whistleblower*) adalah sebagai berikut :

"Pelapor (*whistleblower*) adalah personil/badan hukum internal/eksternal perusahaan yang menyampaikan informasi kejadian/indikasi pelanggaran melalui saluran yang telah disediakan oleh perusahaan."

Dari pengertian-pengertian di atas maka dapat dijelaskan bahwa *whistleblower* adalah istilah bagi karyawan, mantan karyawan atau pekerja,

anggota dari suatu institusi atau organisasi yang melaporkan suatu tindakan yang dianggap melanggar ketentuan kepada pihak yang berwenang. Secara umum segala tindakan yang melanggar ketentuan berarti melanggar hukum, aturan dan persyaratan yang menjadi ancaman pihak publik atau kepentingan publik.

2.1.2.2 Hak Yang Dimiliki Whistleblower

Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban Pasal 5 menyebutkan bahwa pelapor pelanggaran (*whistleblower*) memiliki hak-hak yaitu sebagai berikut :

1. Memperoleh perlindungan atas keamanan pribadi, keluarga, dan harta bendanya, serta bebas dari ancaman yang berkenaan dengan kesaksian yang akan, sedang, atau telah diberikannya.
2. Ikut serta dalam proses memilih dan menentukan bentuk perlindungan dan dukungan keamanan.
3. Memberikan keterangan tanpa tekanan.
4. Mendapat penerjemah.
5. Bebas dari pertanyaan yang menjerat.
6. Mendapatkan informasi mengenai perkembangan kasus
7. Mendapatkan informasi mengenai putusan pengadilan
8. Mengetahui dalam hal terpidana dibebaskan
9. Mendapat identitas baru.
10. Mendapatkan tempat kediaman baru
11. Memperoleh penggantian biaya transportasi sesuai dengan kebutuhan
12. Mendapat nasihat hukum dan/atau memperoleh bantuan biaya hidup sementara sampai batas waktu perlindungan berakhir.

2.1.2.3 Syarat-Syarat Perlindungan Whistleblower

Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban Pasal 30 menyebutkan bahwa pelapor pelanggaran (*whistleblower*) akan mendapatkan perlindungan dengan memenuhi syarat-syarat yaitu sebagai berikut:

1. Dalam hal LPSK (Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban) menerima permohonan Saksi dan/atau Korban, Saksi dan/atau Korban menandatangani pernyataan kesediaan mengikuti syarat dan ketentuan perlindungan Saksi dan Korban.
2. Pernyataan kesediaan mengikuti syarat dan ketentuan perlindungan Saksi dan Korban yang memuat :
 - a. Kesediaan Saksi dan/atau Korban untuk memberikan kesaksian dalam proses peradilan.
 - b. Kesediaan Saksi dan/atau Korban untuk menaati aturan yang berkenaan dengan keselamatannya.
 - c. Kesediaan Saksi dan/atau Korban untuk tidak berhubungan dengan cara apa pun dengan orang lain selain atas persetujuan LPSK, selama ia berada dalam perlindungan LPSK.
 - d. Kewajiban Saksi dan/atau Korban untuk tidak memberitahukan kepada siapa pun mengenai keberadaannya di bawah perlindungan LPSK.
 - e. Hal-hal lain yang dianggap perlu oleh LPSK.

2.1.3 Pengendalian Internal

2.1.3.1 Pengertian Pengendalian Internal

Menurut *Committee of Sponsoring Organizations of The Tradeway Commission (COSO)* dalam Redding *et al* (2013:6) menyebutkan bahwa pengendalian internal adalah sebagai berikut :

"A process, effected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance. Artinya, proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan personel entitas lain, yang dirancang untuk memberikan jaminan yang wajar terkait pencapaian tujuan yang terkait dengan operasi, pelaporan, dan kepatuhan."

Menurut Susanto (2014:95) menyebutkan bahwa pengendalian internal adalah sebagai berikut :

"Pengendalian internal adalah sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan karyawan yang dirancang untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa tujuan organisasi akan

dapat dicapai melalui efisiensi dan efektivitas operasi, penyajian laporan keuangan yang dapat dipercaya, dan ketaatan terhadap undang-undang dan peraturan yang berlaku."

Menurut Hery (2016:159) menyebutkan bahwa pengendalian internal adalah sebagai berikut :

"Pengendalian internal adalah seperangkat kebijakan dan prosedur untuk melindungi aset atau kekayaan perusahaan dari segala bentuk tindakan penyalahgunaan, menjamin tersedianya informasi akuntansi perusahaan yang akurat, serta memastikan bahwa semua ketentuan (peraturan) hukum/undang-undang serta kebijakan manajemen telah dipatuhi atau dijalankan sebagaimana mestinya oleh seluruh karyawan perusahaan."

Menurut Agoes (2017:162) menyebutkan bahwa pengendalian internal adalah sebagai berikut :

"Proses yang dirancang, diimplementasikan, dan dipelihara oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, manajemen, dan personel lain untuk menyediakan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan suatu entitas yang berkaitan dengan keandalan laporan keuangan, efisiensi dan efektivitas operasi, dan kepatuhan terhadap perundang-undangan."

Dari pengertian-pengertian di atas dapat dijelaskan bahwa pengendalian internal merupakan suatu proses yang dijalankan oleh seluruh lapisan perusahaan dan dilaksanakan untuk memberikan keyakinan dalam pencapaian tujuan perusahaan.

2.1.3.2 Tujuan Pengendalian Internal

Hery (2016:160) menyebutkan bahwa tujuan pengendalian internal yaitu sebagai berikut :

1. Aset yang dimiliki oleh perusahaan telah diamankan sebagaimana mestinya dan hanya digunakan untuk kepentingan perusahaan semata, bukan untuk kepentingan individu (perorangan) oknum karyawan tertentu. Dengan demikian, pengendalian intern diterapkan agar supaya seluruh aset perusahaan dapat terlindungi dengan baik dari tindakan penyelewengan, pencurian, dan penyalahgunaan, yang tidak sesuai dengan wewenangnya dan kepentingan perusahaan.

2. Informasi akuntansi perusahaan tersedia secara akurat dan dapat diandalkan. Ini dilakukan dengan cara memperkecil resiko baik atas salah saji laporan keuangan yang disengaja (kecurangan) maupun yang tidak disengaja (kelalaian).
3. Karyawan telah mentaati hukum dan peraturan.

Committee of Sponsoring Organizations of The Tradeway Commission (COSO) dalam Redding *et al* (2013:9) menyebutkan bahwa tujuan pengendalian internal yaitu sebagai berikut :

1. Tujuan Operasi

Ini berkaitan dengan efektivitas dan efisiensi operasi entitas, termasuk sasaran kinerja operasional dan keuangan, dan menjaga aset dari kerugian.

2. Tujuan Pelaporan

Ini berkaitan dengan pelaporan keuangan dan non-keuangan internal dan eksternal dan banyak mencakup keandalan, ketepatan waktu, transparansi, atau ketentuan lain yang ditetapkan oleh regulator, pembuat standar, atau kebijakan entitas.

3. Tujuan Kepatuhan

Ini berkaitan dengan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang menjadi subjek entitas.

Menurut Tuanakota (2015:94) menyebutkan bahwa tujuan pengendalian internal secara garis besar yaitu sebagai berikut :

1. Tujuan Strategis, dengan sasaran-sasaran utama yang mendukung misi entitas.
2. Tujuan pelaporan keuangan, agar laporan keuangan bebas dari salah saji *material* tepat waktu dan tepat guna
3. Tujuan operasional, dimana pengendalian mengamankan operasi entitas, yang dikenal sebagai *operational controls*
4. Tujuan kepatuhan terhadap hukum dan ketentuan perundang-undangan . Pengendalian internal yang relevan untuk suatu audit ialah pengendalian dengan tujuan pelaporan keuangan, khususnya yang berhubungan dengan tujuan entitas membuat laporan keuangan untuk keperluan eksternal.

Berdasarkan tujuan-tujuan di atas dapat dijelaskan bahwa pada dasarnya tujuan pengendalian internal diterapkan di perusahaan yaitu untuk meningkatkan efisiensi dan efektifitas operasi, kenadalan dalam pelaporan keuangan, serta ketaatan pada hukum dan peraturan.

2.1.3.3 Keterbatasan Pengendalian Internal

Mulyadi (2014:181) menyebutkan bahwa keterbatasan pengendalian internal adalah sebagai berikut :

1. Kesalahan dalam Pertimbangan

Seringkali manajemen dan personel lain dapat salah dalam mempertimbangkan keputusan bisnis yang diambil atau dalam melaksanakan tugas rutin karena tidak memadainya informasi, keterbatasan waktu, atau tekanan lain.

2. Gangguan

Gangguan dalam pengendalian yang telah ditetapkan dapat terjadi karena personel secara keliru memahami perintah atau membuat kesalahan karena kelalaian, tidak adanya perhatian, atau kelelahan. Perubahan yang bersifat sementara atau permanen dalam sistem dan prosedur dapat pula mengakibatkan gangguan.

3. Kolusi

Tindakan bersama beberapa individu untuk tujuan kejahatan disebut dengan kolusi (*collusion*). Kolusi dapat mengakibatkan bobolnya pengendalian intern yang dibangun untuk melindungi kekayaan entitas dan tidak terungkapnya ketidakberesan atau tidak terdeteksinya kecurangan oleh pengendalian intern yang dirancang.

4. Pengabaian oleh Manajemen

Manajemen dapat menghabiskan kebijakan atau prosedur yang telah ditetapkan untuk tujuan yang tidak sah seperti keuntungan pribadi manajer, penyajian kondisi keuangan yang berlebihan, atau kepatuhan semu. Contohnya adalah manajemen melaporkan laba yang lebih tinggi bagi

dirinya atau untuk menutupi ketidakpatuhannya terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

5. Biaya lawan Manfaat

Biaya yang diperlukan untuk mengoperasikan pengendalian intern tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian intern tersebut karena pengukuran secara tepat, baik biaya maupun manfaat biasanya tidak mungkin dilakukan. Oleh karena itu, manajemen harus memperkirakan dan mempertimbangkan secara kuantitatif dan kualitatif dalam mengevaluasi biaya dan manfaat suatu pengendalian intern.

Keterbatasan pengendalian internal mencakup kenyataan bahwa pertimbangan manusia dalam pengambilan keputusan dapat salah dan bahwa pengendalian intern dapat rusak karena kegagalan yang bersifat manusiawi tersebut, seperti kekeliruan atau kesalahan yang sifatnya sederhana. Disamping itu pengendalian dapat tidak efektif karena adanya kolusi di antara dua orang atau lebih atau manajemen mengesampingkan pengendalian intern. Faktor lain yang membatasi pengendalian intern adalah biaya pengendalian intern entitas tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian tersebut. Meskipun hubungan manfaat-biaya merupakan kriteria utama yang harus dipertimbangkan dalam pendesainan pengendalian intern, pengukuran secara tepat biaya dan manfaat umumnya tidak mungkin dilakukan. Oleh karena itu, manajemen melakukan estimasi kualitatif dan kuantitatif serta pertimbangan dalam menilai hubungan biaya-manfaat tersebut (Agoes, 2017:67).

Berdasarkan uraian di atas dapat dijelaskan bahwa terdapat beberapa keterbatasan dalam pelaksanaan pengendalian internal di perusahaan yang terdiri dari kesalahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan, gangguan yang terdapat di lingkungan sekitar, tindakan kolusi yang dilakukan individu atau sekelompok orang, kurang seriusnya manajemen dalam melaksanakan pengendalian internal, dan tingginya biaya yang dikeluarkan untuk pelaksanaan pengendalian internal dibandingkan manfaat yang dirasakan.

2.1.3.4 Komponen Pengendalian Internal

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) dalam Redding *et al* (2013:9) menyebutkan bahwa komponen pengendalian intern terdiri dari :

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)

Terdiri atas tindakan, kebijakan, dan prosedur yang mencerminkan sikap manajemen puncak, para direktur, dan pemilik entitas secara keseluruhan mengenai pengendalian internal serta arti pentingnya bagi entitas itu. Terdapat subkomponen pengendalian yang penting, yaitu:

a. Integritas dan Nilai-Nilai Etis

Integritas dan nilai-nilai etis adalah produk dari standar etika dan perilaku entitas, serta bagaimana standar itu dikomunikasikan dan diberlakukan dalam praktik. Sub komponen ini meliputi tindakan manajemen untuk menghilangkan atau mengurangi dorongan dan godaan yang mungkin membuat karyawan melakukan tindakan tidak jujur, ilegal, atau tidak etis. Hal ini juga meliputi pengkomunikasian nilai-nilai entitas dan standar perilaku kepada para karyawan melalui pernyataan kebijakan, kode perilaku, dan teladan.

b. Komitmen Pada Kompetensi

Kompetensi adalah pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas atau pekerjaan seseorang. Komitmen pada kompetensi meliputi pertimbangan manajemen tentang tingkat kompetensi bagi pekerjaan tertentu dan bagaimana tingkatan tersebut diterjemahkan menjadi keterampilan dan pengetahuan yang diperlukan.

c. Filosofi dan Gaya Operasi Manajemen

Manajemen, melalui aktivitasnya, memberikan isyarat yang jelas kepada para karyawan tentang pentingnya pengendalian internal. Sebagai contoh, apakah manajemen mengambil risiko yang cukup besar atau justru menghindari risiko tersebut.

d. Struktur Organisasi

Struktur organisasional entitas menentukan garis-garis tanggung jawab dan kewenangan yang ada.

e. Kebijakan dan Praktik Sumber Daya Manusia

Aspek terpenting dari pengendalian internal adalah personil. Jika para karyawan kompeten dan dapat dipercaya, pengendalian lainnya dapat diabaikan dan laporan keuangan yang andal akan dihasilkan. Orang-orang yang tidak kompeten atau tidak jujur bisa merusak sistem, meskipun ada banyak pengendalian yang diterapkan. Orang-orang yang jujur mampu mencapai kinerja yang tinggi meskipun hanya terdapat segelintir pengendalian yang mendukung mereka. Karena pentingnya personil yang kompeten dan terpercaya dalam mengadakan pengendalian yang efektif, metode untuk mengangkat, mengevaluasi, melatih, mempromosikan, dan memberi kompensasi kepada personil merupakan bagian yang penting dari pengendalian internal.

2. Penilaian Risiko (*Risk Assessment*)

Seluruh perusahaan akan menghadapi risiko yang dapat mengancam pencapaian tujuan-tujuan perusahaan. Seluruh risiko, baik risiko internal dan risiko eksternal harus dinilai. COSO menyatakan bahwa setiap perusahaan menghadapi berbagai macam risiko yang berasal dari dalam maupun dari luar. Risiko didefinisikan sebagai kemungkinan bahwa sebuah peristiwa akan muncul dan mempengaruhi pencapaian tujuan-tujuan.

3. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan telah diambil untuk menangani risiko agar mencapai tujuan perusahaan. Aktivitas pengendalian terdiri dari tindakan-tindakan yang diambil oleh manajemen, dewan-dewan, dan pihak-pihak lainnya untuk mengurangi risiko dan meningkatkan kemungkinan bahwa sasaran dan tujuan akan tercapai. Oleh karena itu, aktivitas pengendalian dilaksanakan pada semua tingkatan

organisasi. Selain itu untuk memisahkan tugas atau kewajiban, terdapat beberapa aktivitas pengendalian yang diterapkan dalam sistem pengendalian internal yang baik, yaitu:

- a. Tinjauan kinerja dan kegiatan tindak lanjut
 - b. Otorisasi (persetujuan)
 - c. Aktivitas pengendalian akses
 - d. Dokumentasi (ketat dan komprehensif)
 - e. Aktivitas kontrol akses fisik
 - f. Kegiatan pengendalian aplikasi (*input, processing, output*)
 - g. Verifikasi dan rekonsiliasi independen
4. Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*)
- Informasi yang berkualitas tinggi harus dikomunikasikan dengan tepat. Informasi yang relevan, akurat, dan tepat waktu harus tersedia untuk setiap individu di semua tingkatan dalam suatu organisasi yang membutuhkan informasi untuk menjalankan bisnisnya secara efektif. Informasi harus tersedia untuk pihak tertentu untuk mendukung pencapaian operasional, pelaporan, dan kepatuhan. Selain itu, komunikasi harus berlangsung secara luas dalam hal pencapaian, tanggung jawab setiap individu atau kelompok, dan hal-hal penting lainnya.
5. Pemantauan (*Monitoring*)
- Aktivitas pemantauan berhubungan dengan penilaian mutu pengendalian internal secara berkelanjutan atau periodik oleh manajemen untuk menentukan bahwa pengendalian tersebut telah beroperasi seperti yang diharapkan, dan telah dimodifikasi sesuai dengan perubahan kondisi. Informasi yang dinilai ini berasal dari berbagai sumber, termasuk studi atas pengendalian internal yang ada, laporan auditor internal, dan umpan balik dari personil operasional. Kegiatan pemantauan akan lebih efektif ketika pendekatan bertingkat diimplementasikan. Tingkatan pertama meliputi kegiatan sehari-hari yang dilaksanakan oleh manajemen. Tingkatan kedua yaitu evaluasi terpisah untuk pengendalian internal yang dilaksanakan oleh manajemen untuk memastikan bahwa adanya defisiensi

yang diidentifikasi dan diselesaikan dengan tepat waktu. Tingkatan ketiga yaitu penilaian independen, misalnya fungsi audit internal untuk memastikan hasil (akurasi dan reliabilitas) atas penilaian manajemen mengenai efektivitas pengendalian. Oleh karena itu, sangat penting bahwa kegiatan pemantauan terdapat pada semua komponen pengendalian internal.

Di bawah ini akan disajikan gambar komponen pengendalian internal dalam bentuk *COSO Cube* menurut *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO)* dalam Redding *et al* (2013:9) yaitu sebagai berikut :



Gambar 2.1

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission Cube

Agoes (2017:162) menyebutkan bahwa pengendalian internal terdiri atas lima komponen yang saling terkait yaitu sebagai berikut :

1. Lingkungan Pengendalian

Menetapkan corak suatu organisasi, mempengaruhi kesadaran pengendalian orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian intern, menyediakan disiplin dan struktur.

2. Penaksiran Risiko

Adalah identifikasi entitas dan analisis terhadap risiko yang relevan untuk mencapai tujuannya, membentuk suatu dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola.

3. Aktivitas Pengendalian

Adalah kebijakan dan prosedur yang membantu menjamin bahwa arahan manajemen dilaksanakan.

4. Informasi dan Komunikasi

Adalah pengidentifikasian, penangkapan, dan pertukaran informasi dalam suatu bentuk dan waktu yang memungkinkan orang melaksanakan tanggung jawab mereka.

5. Pemantauan

Adalah proses yang menentukan kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu.

2.1.4 Pencegahan Kecurangan

2.1.4.1 Pengertian Pencegahan Kecurangan

Priantara (2013:184) menyebutkan bahwa pencegahan kecurangan adalah menghilangkan kesempatan atau peluang melakukan *fraud* dengan membangun dan menerapkan manajemen risiko (khususnya manajemen risiko *fraud*), pengendalian intern dan tata kelola perusahaan yang jujur. Karyono (2013:87) menyatakan bahwa pencegahan kecurangan merupakan aktivitas memerangi kecurangan yang paling efektif dengan biaya yang murah, sehingga harus didukung oleh seluruh pelaku organisasi. Fitrawansyah (2015:16) menyebutkan bahwa pencegahan kecurangan merupakan aktivitas memerangi kecurangan dengan biaya yang murah. Tunggal (2016:59), menyatakan bahwa pencegahan kecurangan merupakan upaya terintegrasi yang dapat menekan terjadinya faktor penyebab *fraud*. Pencegahan kecurangan bisa dianalogikan dengan penyakit, yaitu lebih baik dicegah daripada diobati.

Berdasarkan pengertian-pengertian di atas dapat dipahami bahwa pencegahan kecurangan adalah aktivitas yang dilakukan manajemen dalam mempersempit praktek kecurangan dengan biaya murah serta didukung oleh seluruh pelaku organisasi.

2.1.4.2 Tujuan Pencegahan Kecurangan

Tunggal (2016:59), menyatakan bahwa tujuan pencegahan kecurangan yaitu sebagai berikut:

1. Ciptakan iklim budaya jujur, keterbukaan, dan saling membantu.

Riset menunjukkan bahwa cara paling efektif untuk mencegah fraud adalah mengimplementasikan program serta pengendalian anti fraud, yang didasarkan pada nilai-nilai yang dianut perusahaan. Nilai-nilai semacam itu menciptakan lingkungan yang mendukung perilaku dan ekspektasi yang dapat diterima, bahwa pegawai dapat menggunakan nilai itu untuk mengarahkan tindakan mereka. Nilai-nilai itu membantu menciptakan budaya jujur, keterbukaan, dan saling membantu antar sesama anggota organisasi atau perusahaan. Keterbukaan antar anggota organisasi merupakan hal yang sangat pokok yang harus dimiliki setiap perusahaan dan berguna untuk perkembangan serta perilaku sumber daya manusia yang kompeten dan manajemen profesi yang efektif. Di samping adanya kejujuran dan keterbukaan, keberhasilan perusahaan dalam mencegah kecurangan tidak hanya ditentukan oleh hasil kerja individu, melainkan atas keberhasilan tim (kerja sama). Suatu organisasi dibentuk sebagai alat untuk mencapai tujuan yang telah ditentukan dan disepakati bersama oleh sekelompok orang yang membentuk atau menjadi anggota dalam organisasi, dan berfungsi sebagai makhluk sosial dan sekaligus sebagai makhluk individu. Sebagai makhluk sosial, orang-orang tersebut terkait dalam lingkungan masyarakat dan berarti mereka saling berhubungan, saling mempengaruhi, dan saling membantu sesuai dengan kemampuan yang ada pada dirinya.

2. Proses rekrutmen yang jujur.

Dalam upaya membangun lingkungan pengendalian yang positif, penerimaan pegawai merupakan awal dari masuknya orang-orang yang terpilih melalui seleksi yang ketat dan efektif untuk mengurangi kemungkinan mempekerjakan dan mempromosikan orang-orang yang tingkat kejujurannya rendah. Hanya orang-orang yang dapat memenuhi syarat tertentu yang dapat diterima. Kebijakan semacam itu mencakup pengecekan latar belakang orang-orang yang dipertimbangkan akan dipekerjakan atau dipromosikan menduduki jabatan yang bertanggung

jawab. Pengecekan latar belakang, verifikasi pendidikan, riwayat pekerjaan, serta referensi pribadi calon karyawan, termasuk referensi tentang karakter dan integritas selalu dilakukan. Selain itu, pelatihan secara rutin untuk seluruh pegawai mengenai nilai-nilai perusahaan dan aturan perilaku pun harus selalu diterapkan. Dalam review kinerja, termasuk diantaranya evaluasi kontribusi pegawai/individu dalam mengembangkan lingkungan kerja yang positif sesuai dengan nilai-nilai perusahaan, selalu melakukan evaluasi objektif atas kepatuhan terhadap nilai-nilai perusahaan dan standar perilaku, serta setiap pelanggaran ditangani segera.

3. Pelatihan *fraud awareness*.

Semua pegawai harus dilatih tentang ekspektasi perusahaan menyangkut perilaku etis pegawai. Pegawai harus diberitahu tentang tugasnya untuk menyampaikan fraud aktual atau yang dicurigai serta cara yang tepat untuk menyampaikannya. Selain itu, pelatihan kewaspadaan terhadap kecurangan juga harus disesuaikan dengan tanggung jawab pekerjaan khusus pegawai itu. Pelatihan keterampilan dan pengembangan karir tersebut bertujuan untuk membantu meningkatkan pegawai dalam melaksanakan tugas yang diberikan agar tidak terjadi banyak kesalahan yang disengaja maupun yang tidak disengaja. Berikut merupakan serangkaian pelatihan yang perlu diperhatikan dan diterapkan pada setiap karyawan di perusahaan secara eksplisit agar dapat mengadopsi harapan-harapan yang baik untuk perusahaan, diantaranya adalah sebagai berikut:

- a. Kewajiban-kewajiban mengkomunikasikan masalah-masalah tertentu yang dihadapi.
- b. Membuat daftar jenis-jenis masalah.
- c. Cara mengkomunikasikan masalah-masalah tersebut dan adanya kepastian dari manajemen mengenai harapan tersebut.

4. Lingkup kerja yang positif.

Dari beberapa riset yang telah dilakukan terlihat bahwa pelanggaran lebih jarang terjadi bila karyawan mempunyai perasaan positif tentang atasan mereka daripada karyawan diperlakukan tidak baik, seperti diperalat, diancam, atau diabaikan. Pengakuan dan sistem penghargaan (*reward*) sesuai dengan sasaran dan hasil kinerja, kesempatan yang sama bagi semua pegawai, program kompensasi secara profesional, pelatihan secara profesional, dan prioritas organisasi dalam pengembangan karir akan menciptakan tempat kerja yang nyaman dan positif. Tempat kerja yang nyaman dan positif dapat mendongkrak semangat kerja pegawai dan dapat mengurangi kemungkinan pegawai melakukan tindakan curang terhadap perusahaan.

5. Kode etik yang jelas, mudah dimengerti, dan ditaati.

Kode etik pada umumnya selalu sejalan dengan moral manusia dan merupakan perluasan dari prinsip-prinsip moral tertentu untuk diterapkan dalam suatu kegiatan. Membangun budaya jujur, keterbukaan, dan memberikan program bantuan tidak dapat diciptakan tanpa memberlakukan aturan perilaku dan kode etik di lingkungan pegawai. Dalam hal ini, harus dibuat kriteria yang termasuk perilaku jujur dan tidak jujur serta perbuatan yang diperbolehkan dan dilarang. Semua kriteria ini dibuat secara tertulis dan disosialisasikan kepada seluruh karyawan dan harus mereka setujui dengan membubuhkan tanda tangannya. Pelanggaran atas aturan perilaku kode etik harus dikenakan sanksi.

6. Program bantuan kepada pegawai yang mendapat kesulitan.

Masalah ataupun kesulitan pasti akan dialami oleh setiap pegawai atau karyawan pada setiap perusahaan, sehingga tidak sedikit dari mereka yang melakukan berbagai macam kecurangan agar keluar dari masalah yang dihadapinya. Bentuk bantuan perusahaan seharusnya dapat diberikan agar dapat mencegah terjadinya kecurangan atau penyelewengan terhadap keuangan perusahaan, serta menjadi dukungan dan solusi dalam

menghadapi permasalahan dan desakan ekonomi yang dimiliki para pegawai sehingga meminimalisir kerugian perusahaan akibat kecurangan.

7. Tanamkan kesan bahwa setiap tindak kecurangan akan mendapatkan sanksi setimpal.

Strategi pencegahan kecurangan yang terakhir adalah menanamkan kesan bahwa setiap tindak kecurangan akan mendapatkan sanksi. Pihak perusahaan, khususnya pihak manajemen perusahaan harus benar-benar menanamkan sanksi, yaitu dengan membuat dan menjalankan peraturan terhadap setiap tindak kecurangan sehingga perbuatan menyimpang dalam perusahaan dapat diminimalisir dan memberikan efek jera terhadap oknum yang akan ataupun sudah melakukan tindakan kecurangan.

2.1.4.3 Tanda-Tanda Kecurangan Manajemen Puncak

Tunggal (2016:156), menyatakan bahwa tanda-tanda kecurangan manajemen puncak yaitu sebagai berikut:

1. Cenderung untuk meraih kekayaan pribadi sebanyak-banyaknya. Keberhasilan bagi mereka berarti sukses finansial, bukan pengakuan profesional.
2. Cenderung untuk memperlakukan orang lain sebagai objek, bukan pribadi, dan sering kali sebagai objek eksploitasi. Sangat egois.
3. Sering kali melakukan cara-cara yang eksentrik untuk memamerkan kekayaannya atau membelanjakan uangnya. Mereka cenderung menjadi konsumen yang mencolok dan sering membuahkan barang-barang yang telah mereka peroleh, temannya di kalangan elit, serta tempat indah yang telah mereka kunjungi.
4. Lebih banyak membual tentang prestasi dan keunggulan yang mereka raih secara licik daripada kegagalan mereka.
5. Tampak sembrono atau tidak hati-hati terhadap fakta dan sering kali membesar-besarkannya.
6. Tampak bekerja keras, hampir memaksakan, tetapi sebagian besar waktu kerjanya digunakan untuk mereka-reka dan merancang jalan pintas agar bisa mendahului atau mengalahkan pesaingnya.

7. Mungkin sangat gemar berjudi atau mabuk berat.
8. Membeli hadiah mahal untuk keluarganya, biasanya sebagai kompensasi karena jarang menyempatkan waktu untuk mereka.
9. Memusuhi orang yang memiliki pendapat yang berlawanan. Mereka merasa dikecualikan dari akuntabilitas dan pengendalian karena jabatan dan posisi mereka.
10. Sangat sering melakukan pergantian di antara bawahannya dan sering kali mengadu domba mereka. Menganakemaskan bawahan favoritnya, tetapi hubungan itu dapat mendingin dengan tiba-tiba hanya karena satu kesalahan, bahkan satu kesalahan yang sangat kecil dapat menyebabkan jatuhnya seorang bawahan.
11. Mengambil keputusan lebih berdasarkan situasi daripada tujuan. Mereka cenderung ikut arus sesaat dan tidak memiliki perencanaan jangka panjang.
12. Cenderung mengesampingkan pengendalian internal dengan mengabaikan serta berdebat kusir untuk pengendalian yang tidak tertulis.
13. Menuntut loyalitas mutlak dari bawahannya, tetapi mereka sendiri hanya loyal pada kepentingan pribadinya.
14. Hanya memiliki sedikit teman sejati di bidangnya atau di perusahaan. Pesaing dan kolega sering tidak menyukai mereka.

2.1.4.4 Tanda-Tanda Kecurangan di Tingkat Yang Lebih Rendah

Tunggal (2016:158), menyatakan bahwa tanda-tanda kecurangan di tingkat yang lebih rendah yaitu sebagai berikut:

1. Atasan mereka sangat memaksakan untuk meraih prestasi yang tinggipenjualan naik, biaya turun, laba lebih besar. Manajemen puncak: tidak mentoleransi segala pembenaran atau alasan pencapaian target penjualan, biaya serta laba yang kurang dari yang diharapkan atau diminta.
2. Bonus tergantung pada tingkat kinerja jangka pendek dan tidak mempertimbangkan kenyataan keadaan ekonomi maupun persaingan yang terjadi.
3. Pengendalian internal tidak ada atau kurang dilaksanakan.

4. Pengendalian manajemen terutama berupa penekanan pada kinerja: "Penuhi targetmu atau kami akan mencari orang lain".
5. Kepentingan ekonomi lebih didahulukan daripada etika bisnis.
6. Keuntungan pemasok dan leveransir atas produk, barang dan jasa mereka diperas habis-habisan.
7. Terdapat banyak sekali ketidakjelasan mengenai tugas dan tanggung jawab di antara para bawahan.
8. Tingkat permusuhan yang tinggi timbul di antara para bawahan, serta antara manajer di tingkat yang lebih rendah dengan atasan staf dan lini mereka.
9. Mereka yakin tingkat tanggung jawab yang ada melampaui uraian tugas yang sebenarnya.

2.1.4.5 Pengukuran Pencegahan Kecurangan

Priantara (2013:196) menyebutkan bahwa kecurangan yang mungkin terjadi harus dicegah antara lain dengan cara-cara yaitu sebagai berikut :

1. Membangun struktur pengendalian internal yang baik
 Dengan semakin berkembangnya suatu perusahaan, maka tugas manajemen untuk mengendalikan jalannya perusahaan menjadi semakin berat. Agar tujuan yang telah ditetapkan *top management* dapat dicapai, keamanan harta perusahaan terjamin, dan kegiatan operasi bisa dijalankan secara efektif dan efisien manajemen perlu mengadakan struktur pengendalian intern yang baik dan efektif mencegah kecurangan. Menurut COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission*) menetapkan 5 (lima) komponen struktur pengendalian intern yang harus dilaksanakan, yaitu :
 - a. Lingkungan pengendalian (*control environment*)
 - b. Penilaian risiko (*risk assessment*)
 - c. Aktivitas pengendalian (*control activities/control procedures*)
 - d. Informasi dan komunikasi (*information and communication*)
 - e. Pemantauan (*monitoring*)

2. Mengefektifkan aktivitas pengendalian

Dalam mengefektifkan aktivitas pengendalian dapat dilakukan dengan cara meninjau kinerja karyawan, pengolahan informasi agar menjadi informasi yang memiliki ketepatan dan kelengkapan, pengendalian fisik aktiva dengan cara penjagaan yang memadai terhadap fasilitas yang terlindungi dari akses terhadap aktiva, dan pemisahan tugas berguna untuk memberikan pembebanan tanggung jawab ke orang yang berbeda agar tidak terjadi tugas dan wewenang ganda.

3. Meningkatkan kultur organisasi

Meningkatkan kultur organisasi dapat saja dilakukan dengan mengimplementasikan prinsip-prinsip *good corporate governance* (GCG) yang saling terkait satu sama lain agar dapat mendorong kinerja sumber-sumber perusahaan bekerja secara efisien.

4. Mengefektifkan fungsi internal audit

Walaupun internal auditor tidak dapat menjamin bahwa kecurangan tidak akan terjadi, namun ia harus menggunakan kemahiran jabatannya dengan seksama sehingga diharapkan mampu mendeteksi terjadinya kecurangan dan dapat memberikan saran-saran yang bermanfaat kepada manajemen untuk mencegah terjadinya kecurangan.

2.2 Penelitian Terdahulu Yang Relevan

Di bawah ini adalah beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan penelitian ini yaitu sebagai berikut :

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan dan Persamaan
1.	Wardana dkk (2017)	Pengaruh pengendalian internal, <i>whistleblowing system</i> dan moralitas aparat terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal, <i>whistleblowing system</i> dan moralitas aparat berpengaruh terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel independen yaitu pengendalian internal dan <i>whistleblowing system</i> serta variabel dependen yaitu pencegahan <i>fraud</i> . Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya menggunakan variabel moralitas aparat,

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan dan Persamaan
				sedangkan pada penelitian ini tidak menggunakan variabel moralitas aparat.
2.	Ariastini <i>et al</i> (2017)	Pengaruh kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian internal pemerintah, <i>proactive fraud audit</i> , dan <i>whistleblowing system</i> terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian internal pemerintah, <i>proactive fraud audit</i> , dan <i>whistleblowing system</i> berpengaruh terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel independen yaitu pengendalian internal dan <i>whistleblowing system</i> , serta variabel dependen yaitu pencegahan <i>fraud</i> . Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya menggunakan variabel kompetensi sumber daya manusia dan <i>proactive fraud audit</i> , sedangkan pada penelitian ini tidak menggunakan variabel kompetensi sumber daya manusia dan <i>proactive fraud audit</i> .
3.	Widiyarta dkk (2017)	Pengaruh kompetensi aparatur, budaya organisasi, <i>whistleblowing</i> dan sistem pengendalian internal terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi aparatur, budaya organisasi, <i>whistleblowing</i> dan sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel independen yaitu sistem pengendalian internal dan <i>whistleblowing system</i> , serta variabel dependen yaitu pencegahan <i>fraud</i> . Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya menggunakan variabel kompetensi aparatur dan budaya organisasi, sedangkan pada penelitian ini tidak menggunakan variabel kompetensi aparatur dan budaya organisasi.
4.	Zarlis (2018)	Pengaruh pengendalian internal terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel independen yaitu pengendalian internal, serta variabel dependen yaitu pencegahan <i>fraud</i> . Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya tidak menggunakan variabel <i>whistleblowing system</i> , sedangkan pada penelitian ini menggunakan variabel <i>whistleblowing system</i> .
5.	Sukadwilinda dan Ratnawati (2013)	Pengendalian internal terhadap kecurangan	Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan dan Persamaan
			berpengaruh terhadap kecurangan	independen yaitu pengendalian internal. Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya tidak menggunakan variabel <i>whistleblowing system</i> dan pencegahan kecurangan, sedangkan pada penelitian ini menggunakan <i>whistleblowing system</i> dan pengendalian internal.
6.	Wahyuni dan Nova (2018)	Analisis <i>whistleblowing system</i> dan kompetensi aparatur terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>whistleblowing system</i> dan kompetensi aparatur berpengaruh terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel independen yaitu <i>whistleblowing system</i> , serta variabel dependen yaitu pencegahan <i>fraud</i> . Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya menggunakan variabel kompetensi aparatur, sedangkan pada penelitian ini menggunakan pengendalian internal.
7.	Agusyani dkk (2016)	Pengaruh <i>whistleblowing system</i> dan kompetensi sumber daya manusia terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>whistleblowing system</i> dan kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel independen yaitu <i>whistleblowing system</i> , serta variabel dependen yaitu pencegahan <i>fraud</i> . Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya menggunakan variabel kompetensi sumber daya manusia, sedangkan pada penelitian ini menggunakan variabel pengendalian internal.
8.	Hikmah dkk (2018)	Pengaruh efektivitas <i>whistleblowing system</i> dan budaya organisasi terhadap pencegahan kecurangan	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>whistleblowing system</i> dan budaya organisasi berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel independen yaitu <i>whistleblowing system</i> , serta variabel dependen yaitu pencegahan kecurangan. Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya menggunakan variabel budaya organisasi, sedangkan pada penelitian ini menggunakan variabel pengendalian internal.

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan dan Persamaan
9.	Mirinaviciene (2014)	<i>Internal control and fraud prevention</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel independen yaitu pengendalian internal, serta variabel dependen yaitu pencegahan terjadinya <i>fraud</i> . Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya tidak menggunakan variabel <i>whistleblowing system</i> , sedangkan pada penelitian ini menggunakan variabel <i>whistleblowing system</i> .
10.	Albrecht <i>et al</i> (2018)	<i>The significance of whistleblowing as an anti-fraud measure</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan <i>fraud</i>	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel independen yaitu <i>whistleblowing system</i> , serta variabel dependen yaitu pencegahan kecurangan. Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya tidak menggunakan variabel pengendalian internal, sedangkan pada penelitian ini menggunakan variabel pengendalian internal.
11.	Syafdinal (2019)	<i>Effect of Whistleblowing System and Effectiveness of Internal Audit on Good Governance Practices: Case study of BUMN Companies in Bandung Indonesia</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>whistleblowing system</i> dan audit internal berpengaruh terhadap <i>good governance</i> .	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel independen yaitu <i>whistleblowing system</i> . Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya menggunakan variabel audit internal dan <i>good governance</i> , sedangkan dalam penelitian ini tidak menggunakan variabel audit internal dan <i>good governance</i> .
12.	Bayunitri (2019)	<i>The Influence of Internal Auditor Skills on Fraud Detection (Survey at Pt. bank mandiri cabang soekarno-hatta bandung, bandung, indonesia)</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa keterampilan auditor internal memiliki pengaruh terhadap pendeteksian kecurangan.	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama meneliti mengenai kecurangan. Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya menggunakan variabel keterampilan auditor internal dan pendeteksian kecurangan, sedangkan dalam penelitian ini menggunakan

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan dan Persamaan
				variabel <i>whistleblowing system</i> , pengendalian internal, dan pencegahan kecurangan.
13.	Ait Novatiani dan Julaeha (2013)	<i>internal audit influence to fraud prevention</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>internal audit</i> berpengaruh terhadap <i>fraud prevention</i>	Persamaan dalam penelitian ini adalah sama-sama menggunakan variabel independen yaitu <i>internal audit</i> serta variabel dependen yaitu <i>fraud prevention</i> . Perbedaan dalam penelitian ini adalah pada penelitian sebelumnya tidak menggunakan variabel independen <i>internal control</i> .

Sumber : Data diolah

2.3 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran merupakan model konseptual tentang bagaimana teori berhubungan dengan berbagai faktor yang telah diidentifikasi sebagai masalah yang penting. Kerangka berpikir yang baik akan menjelaskan secara teoritis pertautan antar variabel yang diteliti. Jadi secara teoritis perlu dijelaskan hubungan antar variabel independen dan dependen (Sugiyono, 2017:60). Di bawah ini akan dijelaskan kerangka hubungan antar variabel sebagai berikut :

2.3.1 Pengaruh *Whistleblowing System* Terhadap Pencegahan Kecurangan

Pencegahan kecurangan dapat dilakukan dengan diterapkannya *whistleblowing system*. *Whistleblowing* dapat terjadi dari dalam (internal) maupun luar (eksternal). Internal *whistleblowing* terjadi ketika seorang pegawai mengetahui kecurangan yang dilakukan pegawai lainnya kemudian melaporkan kecurangan tersebut kepada atasannya. Sedangkan, eksternal *whistleblowing* terjadi ketika seorang pegawai mengetahui kecurangan yang dilakukan perusahaan kemudian memberitahukannya kepada masyarakat karena kecurangan itu akan merugikan masyarakat. Hal ini menunjukkan bahwa jika *whistleblowing* diterapkan dengan baik oleh pegawai, maka pencegahan *fraud* semakin tinggi (Wardana dkk, 2017). Salah satu upaya *whistleblowing* yaitu dengan melakukan pelaporan yang dilakukan oleh anggota mengenai pelanggaran, tindakan ilegal atau tindakan tidak bermoral kepada pihak di dalam maupun di luar organisasi. Sistem ini merupakan wadah atau saluran bagi *whistleblower* untuk mengungkap

dan melaporkan tindak kecurangan. Upaya ini dilakukan bertujuan untuk mendeteksi, meminimalisir dan kemudian menghilangkan kecurangan atau penipuan yang dilakukan pihak internal organisasi (Widiyarta dkk, 2017).

Salah satu cara yang paling efektif untuk mencegah dan memerangi kecurangan adalah melalui mekanisme pelaporan pelanggaran (*whistleblowing system*). Dengan menerapkan *whistleblowing system* yang efektif mampu meminimalisir terjadinya kecurangan karena adanya komitmen organisasi tentang kebijakan perlindungan pelapor, mekanisme pelaporan yang jelas serta evaluasi dan perbaikan yang dilakukan untuk meningkatkan efektivitas *whistleblowing system* sehingga akan mendorong partisipasi *whistleblower* untuk lebih berani bertindak dalam melaporkan kecurangan yang diketahuinya. Artinya *whistleblowing system* mampu mengurangi budaya diam menuju kearah budaya kejujuran dan keterbukaan yang berguna untuk mencegah terjadinya kecurangan. Jadi semakin baik penerapan *whistleblowing system* di dalam organisasi, maka semakin tinggi pula tingkat pencegahan kecurangan (Wahyuni dan Nova, 2018).

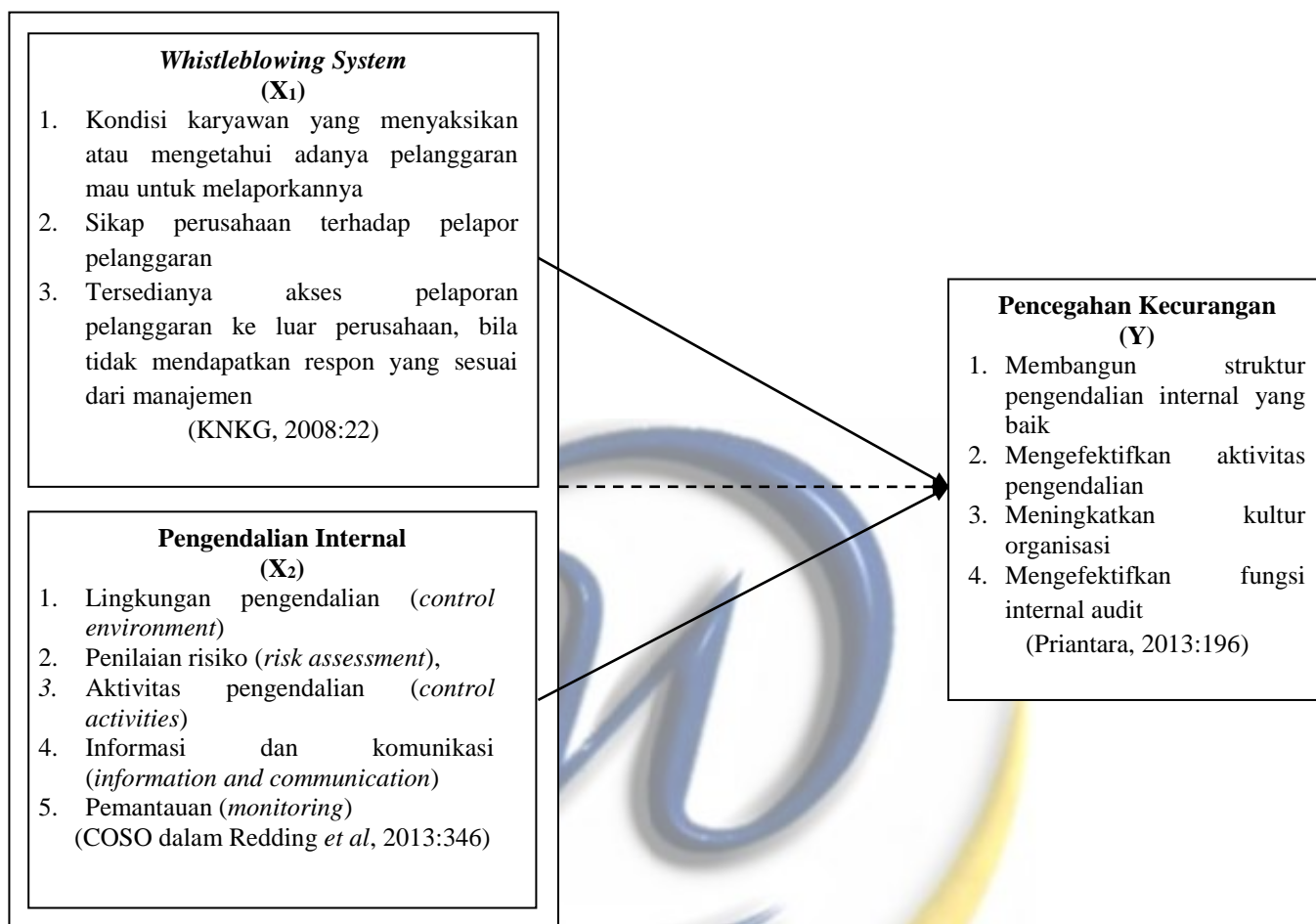
2.3.2 Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Pencegahan Kecurangan

Hubungan antara pengendalian internal dengan masalah kecurangan dalam suatu perusahaan sangat berkaitan. Pencegahan kecurangan dapat dilakukan apabila pengendalian intern semakin efektif diterapkan oleh organisasi. Pengendalian intern yang efektif akan membantu melindungi aset, menjamin tersedianya pelaporan keuangan dan manajerial yang dapat dipercaya, meningkatkan kepatuhan terhadap ketentuan dan peraturan yang berlaku, serta mengurangi risiko terjadinya kerugian, penyimpangan, dan pelanggaran. Pengendalian intern sangat penting untuk memberikan perlindungan bagi entitas terhadap kelemahan manusia serta untuk mengurangi kemungkinan kesalahan dan tindakan yang tidak sesuai dengan aturan. Jadi, kecenderungan kecurangan akuntansi dipengaruhi oleh ada atau tidaknya peluang untuk melakukan hal tersebut. Peluang tersebut dapat diminimalisir dengan adanya pengendalian intern yang efektif. Jika pengendalian intern yang ada lemah atau tidak efektif, maka akan membuka peluang bagi karyawan untuk cenderung melakukan kecurangan.

Hal ini menunjukkan bahwa jika pengendalian internal semakin tinggi, maka pencegahan *fraud* semakin tinggi (Wardana dkk, 2017).

Pengendalian internal yang terdapat dalam sebuah instansi atau organisasi tidak hanya mencakup kegiatan akuntansi dan keuangan saja tetapi meliputi segala aspek kegiatan organisasi tersebut. Pengendalian internal merupakan langkah awal dalam pencegahan kecurangan. Pencegahan kecurangan pada umumnya adalah aktivitas yang dilaksanakan dalam hal penetapan kebijakan, sistem dan prosedur yang membantu bahwa tindakan yang diperlukan sudah dilakukan dewan komisaris, manajemen dan personil lain dalam perusahaan/ organisasi untuk dapat memberikan keyakinan memadai dalam mencapai tujuan organisasi yaitu efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan laporan keuangan, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku (Widiyarta dkk, 2017). Jika pengendalian internal suatu perusahaan lemah maka kemungkinan terjadinya kesalahan dan *fraud* sangat besar. Sebaliknya, jika pengendalian internal kuat, maka kemungkinan terjadinya kesalahan dan kecurangan dapat di perkecil. Dengan di terapkannya pengendalian internal dapat melindungi asset perusahaan dari kecurangan dan tentunya membantu manajemen dalam melaksanakan segala aktivitasnya (Zarlis, 2018).

Berdasarkan uraian di atas, maka peneliti bermaksud meng gambarkannya dalam sebuah bagan kerangka pemikiran sebagai bentuk alur pemikiran peneliti yaitu sebagai berikut :



Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran

2.4 Hipotesis Penelitian

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data (Sugiyono, 2017:64). Berdasarkan uraian pada kerangka pemikiran di atas, maka hipotesis yang terbentuk adalah sebagai berikut :

H₁ : *Whistleblowing system* berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan.

H₂ : Pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan.

H₃ : *Whistleblowing system* dan pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan.