

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Kajian Pustaka meliputi landasan teori dan studi pendahuluan yang digunakan sebagai acuan teori dan analisis untuk topik yang berhubungan dengan sumber teori dan analisis pada topik penelitian yang berkaitan dengan variabel Pengendalian Internal, *Whistleblowing System* dan Pengungkapan *Fraud*.

2.1.1 Pengendalian Internal

2.1.1.1 Pengertian Pengendalian Internal

Menurut Ely Suhayati (2021:174) mengungkapkan bahwa:

“Pengendalian internal adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan komisaris, manajemen dan personel lainnya dalam suatu entitas yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai guna mencapai tujuan keandalan pelaporan keuangan, menjaga kekayaan dan catatan organisasi, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan serta efektivitas dan efisiensi operasi”.

Menurut Mulyadi (2016:129) Sistem Pengendalian Internal merupakan:

“Sistem pengendalian internal meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga aset organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.”

Definisi lain dari pengendalian internal menurut Mardi (2016:59):

“Pengendalian intern merupakan suatu sistem yang meliputi struktur organisasi beserta semua mekanisme dan ukuran-ukuran yang dipenuhi bersama untuk menjaga seluruh harta kekayaan organisasi dari berbagai arah”.

Berdasarkan pengertian menurut para ahli tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal merupakan suatu proses yang dirancang untuk menjaga aset organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.

2.1.1.2 Jenis-jenis Pengendalian Internal

Menurut Mulyadi (2018:) jenis pengendalian internal dibagi menjadi 2, sebagai berikut:

1) Pengendalian Internal Akuntansi (Internal Accounting Control)

Pengendalian internal akuntansi yang merupakan bagian dari sistem pengendalian internal, meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan terutama untuk menjaga aset organisasi dan mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi. Pengendalian internal akuntansi yang baik akan menjamin keamanan kekayaan para investor dan kreditur yang ditanamkan dalam perusahaan dan akan menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya.

2) Pengendalian Internal Administratif (Internal Administrative Control)

Pengendalian internal administratif meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan, terutama untuk mendorong efisiensi dan dipatuhinya kebijakan manajemen.

2.1.1.3 Indikator Pengendalian Internal

Komponen-komponen Pengendalian Internal menurut Ely Suhayati (2021:176) adalah:

- 1) Lingkungan Pengendalian, berkenaan dengan tindakan-tindakan, kebijakan-kebijakan dan prosedur yang merefleksikan keseluruhan sikap manajemen, dewan komisaris, pemilik dan pihak lainnya.
- 2) Penentuan Risiko, mencakup identifikasi dan analisis faktor-faktor yang dapat mempengaruhi risiko yang dapat menyebabkan tidak tercapainya tujuan organisasi.
- 3) Aktivitas Pengendalian, berkenaan dengan kebijakan dan prosedur yang menjamin bahwa arahan manajemen telah dilaksanakan guna mencapai tujuan perusahaan.
- 4) Informasi dan Komunikasi, meliputi penyediaan deskripsi tugas individu dan tanggung jawab serta informasi yang relevan yang berdampak pada kemampuan manajemen untuk mengambil keputusan.
- 5) Pemantauan, proses penetapan kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu untuk menentukan apakah pengendalian masih berjalan sesuai dengan tujuan atau perlu adanya perbaikan.

2.1.2 Whistleblowing System

2.1.2.1 Pengertian Whistleblowing

Menurut Dewi Indriasih (2021:4) menyatakan bahwa:

“*Whistleblowing* adalah usaha pengungkapan atas perbuatan pelanggaran atau tindakan yang melawan ketentuan dan melawan hukum yang merugikan pihak lainnya. Dalam kata lain *whistleblowing* merupakan pelaporan pelanggaran yang disampaikan seseorang yang masih aktif dalam perusahaan atau luar perusahaan untuk melaporkan Tindakan kecurangan yang terjadi dalam perusahaan”.

Adapun menurut Rachma Agustina, dkk (2019:26) mengungkapkan:

“*Whistleblowing* adalah tindakan yang telah dilakukan oleh individu atau beberapa karyawan untuk mengungkap terjadinya kecurangan entah dilakukan oleh perusahaan atau atasannya kepada pihak lain. *Whistleblowing* diartikan sebagai pelaporan yang dilakukan oleh anggota”.

Sedangkan menurut Gottschalk, Petter (2018:2) menerangkan:

“*Whistleblowing* adalah pengungkapan kesalahan dalam hal pelanggaran atau kejahatan. *Whistleblowing* dilakukan oleh anggota organisasi yang melaporkan kesalahan”.

Berdasarkan pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa *whistleblowing* merupakan tindakan pengungkapan pelanggaran yang melawan ketentuan yang dilakukan oleh anggota ataupun pihak luar organisasi atau perusahaan.

2.1.2.2 Jenis-jenis *Whistleblowing System*

Menurut Brandon (2013) dalam Rachma Agustina, dkk (2019:27) pelaporan dibedakan jadi 2 jenis, sebagai berikut:

1) *Whistleblowing* internal

Whistleblowing internal terjadi saat individu atau beberapa karyawan mengetahui terjadinya kecurangan oleh pegawai lain atau kepala bagiannya kemudian melaporkan terjadinya kecurangan itu pada pimpinan yang lebih tinggi. Motivasi terpenting dari *whistleblowing* ini adalah motivasi moral untuk mencegah kerugian bagi perusahaan tersebut.

2) *Whistleblowing* eksternal

Pelaporan eksternal terjadi apabila individu atau beberapa karyawan tahu tentang kecurangan / *fraud* yang dilakukan perusahaan tempatnya bekerja kemudian membocorkan pada masyarakat sebab

mereka tahu bahwa kecurangan itu akan merugikan bagi masyarakat. Tujuan utamanya adalah mencegah terjadinya kerugian bagi masyarakat atau konsumen.

2.1.2.3 Indikator *Whistleblowing System*

Di dalam Pedoman *Whistleblowing System* yang diterbitkan KNKG (2008:9), aspek-aspek sistem pelaporan pelanggaran (WBS) terdiri dari 3 aspek, sebagai berikut:

1) Aspek struktural, merupakan aspek yang berisikan elemen-elemen infrastruktur sistem pelaporan pelanggaran. Dimana elemen-elemen tersebut meliputi:

a. Pernyataan Komitmen

Diperlukan adanya pernyataan komitmen dari seluruh karyawan akan kesediaannya untuk melaksanakan Sistem Pelaporan Pelanggaran dan berpartisipasi aktif untuk ikut melaporkan bila menemukan adanya pelanggaran.

b. Kebijakan Perlindungan Pelapor

Kebijakan ini menyatakan secara tegas dan jelas bahwa perusahaan berkomitmen untuk melindungi pelapor pelanggaran yang beritikad baik dan perusahaan akan patuh terhadap segala peraturan perundangan yang terkait serta *best practices* yang berlaku dalam penyelenggaraan Sistem Pelaporan Pelanggaran.

c. Struktur Pengelolaan Sistem Pelaporan Pelanggaran

Bagi perusahaan berbadan hukum Perseroan Terbatas, maka digunakan acuan UU No.40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas (UUPT). Pasal 1 butir 5 menyatakan bahwa Direksi adalah Organ Perseroan yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengelolaan Perseroan untuk kepentingan Perseroan, sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan serta mewakili Perseroan, baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan anggaran dasar.

d. Sumber Daya

Sumber daya yang memadai harus tersedia untuk dapat melaksanakan program Sistem Pelaporan Pelanggaran. Sumber daya yang diperlukan antara lain adalah:

- Kecukupan kualitas dan jumlah personil untuk melaksanakan tugas sebagai Petugas Perlindungan Pelapor dan Petugas Investigasi.
- Media komunikasi (telepon, email, kotak pos) untuk keperluan pelaporan pelanggaran, baik saluran internal maupun eksternal, sesuai dengan kebutuhan.
- Pelatihan yang memadai bagi para petugas pelaksana Sistem Pelaporan Pelanggaran.
- Dukungan dan komitmen pendanaan penyelenggaraan Sistem Pelaporan Pelanggaran.
- Mekanisme untuk melakukan banding/pengaduan atas tindakan balasan dari terlapor.

2) Aspek Operasional merupakan aspek yang berkaitan dengan mekanisme dan prosedur kerja sistem pelaporan pelanggaran, sebagai berikut:

1. Kewajiban Hukum Untuk Melakukan Pelaporan Pelanggaran

Bagi masyarakat umum atau karyawan biasa, maka melaporkan suatu pelanggaran adalah hak (UU 31/1999 pasal 41 dan KUHAP pasal 1 butir 21) dan bukan kewajiban. Ini artinya ia boleh melaporkan dan juga boleh tidak melaporkan adanya pelanggaran tersebut.

2. Peranan Manajer dalam Penerapan *Whistleblowing System*

Manager maupun posisi lain yang memiliki fungsi pengawas (supervisory/oversight) mempunyai kewajiban pengawasan terhadap karyawan-karyawan di bawahnya. Ini berarti ia juga mempunyai kewajiban penegakan kepatuhan (compliance) dan etika perusahaan dalam lingkup tugasnya (prinsip *respondeat superior*).

3. Pelaporan Anonim

Penyampaian secara terbuka adalah kondisi yang ideal, akan tetapi dalam praktek sangat sulit dijumpai. Oleh karena itu penyampaian pelaporan secara rahasia masih menjadi pilihan utama. Bahkan keberanian menyertakan identitas dalam menyampaikan laporan juga masih diliputi keraguan, khususnya terhadap kemungkinan pembalasan.

4. Mekanisme Penyampaian Laporan Pelanggaran

Perusahaan harus menyediakan saluran khusus yang digunakan untuk menyampaikan laporan pelanggaran, entah itu berupa email dengan

alamat khusus yang tidak dapat diterobos oleh bagian *Information Technology* (IT) perusahaan, atau kotak pos khusus yang hanya boleh diambil petugas Sistem Pelaporan Pelanggaran, ataupun saluran telepon khusus yang akan dilayani oleh petugas khusus pula.

5. Investigasi

Semua laporan mengenai pelanggaran akan dilakukan investigasi lebih lanjut, dengan tujuan untuk sedapat mungkin mengumpulkan semua bukti yang ada, sehingga dapat ditarik suatu kesimpulan apakah laporan pelanggaran tersebut benar adanya atau bahkan sebaliknya, ditemukan tidak cukup bukti untuk mendukung dilakukan tindak lanjut.

6. Pelaporan

Mekanisme pelaporan internal Sistem Pelaporan Pelanggaran harus dirancang sedemikian rupa sehingga dapat memastikan bahwa:

- a. Semua pelanggaran yang telah dilaporkan dan diverifikasi telah tertangani dengan baik.
- b. Pelanggaran yang berulang dan sistemik telah dilaporkan kepada pejabat terkait yang mempunyai kewenangan untuk melakukan perbaikan.

7. Efektivitas *Whistleblowing System*

Suatu program Sistem Pelaporan Pelanggaran dapat dikatakan efektif bila dapat menurunkan jumlah pelanggaran akibat diterapkannya

program *Whistleblowing System* selama jangka waktu tertentu.

Efektifitas penerapan *Whistleblowing System* tergantung dari:

- a. Kondisi yang membuat karyawan yang menyaksikan atau mengetahui adanya pelanggaran mau untuk melaporkannya;
- b. Sikap perusahaan terhadap pembalasan yang mungkin dialami oleh pelapor pelanggaran;
- c. Kemungkinan tersedianya akses pelaporan pelanggaran ke luar perusahaan, bila manajemen tidak mendapatkan respon yang sesuai.

8. Proses Peluncuran *Whistleblowing System*

Dalam proses peluncuran *Whistleblowing System* ini perlu diperhatikan aspek manajemen perubahan dalam memperkenalkan sesuatu yang menuntut suatu perubahan perilaku. Penerapan *Whistleblowing System* diharapkan akan mendorong budaya keterbukaan dan kejujuran dan mengurangi budaya diam.

- 3) Aspek perawatan (*maintenance*) merupakan aspek yang memastikan bahwa sistem pelaporan pelanggaran ini dapat berkelanjutan dan meningkat efektifitasnya, dengan meliputi:

1. Pelatihan Dan Pendidikan Berkelanjutan

Pelatihan dan pendidikan berkelanjutan perlu dilakukan untuk memastikan agar setiap individu dalam perusahaan terus dibekali dengan pengetahuan dan perkembangan praktik WBS.

2. Komunikasi Berkala

Komitmen perusahaan untuk menyelenggarakan komunikasi berkala mengenai hasil penerapan program Sistem Pelaporan Pelanggaran akan menentukan dukungan karyawan terhadap program ini, khususnya penciptaan “budaya kejujuran dan keterbukaan”. Kegagalan melakukan komunikasi berkala akan memperkuat kembali “budaya diam”, bahkan dapat lebih kuat karena hilangnya kepercayaan terhadap pimpinan perusahaan.

3. Insentif Bagi Pelapor

Perusahaan perlu mempertimbangkan adanya penghargaan bagi pelapor yang besarnya cukup menarik untuk lebih mendorong mereka yang menyaksikan tetapi tidak melaporkan menjadi tertarik untuk melaporkan adanya pelanggaran. Hal ini dapat menjadi percepatan untuk merubah “budaya diam” menjadi “budaya kejujuran dan keterbukaan”

4. Pemantauan Efektifitas Dan Perbaikan Program

Perusahaan perlu melakukan monitoring dan review ini untuk memastikan efektifitas penerapan *Whistleblowing System* sehingga dapat memenuhi sasaran yang telah ditetapkan pada awal penancangan program dan juga memastikan bahwa pencapaian tersebut sesuai dengan tuntutan bisnis perusahaan.

5. *Benchmarking*

Benchmarking merupakan suatu upaya untuk mengukur seberapa jauh kinerja kita dalam melaksanakan program *Whistleblowing System*

dengan membandingkan perusahaan lain yang juga melaksanakan. Melalui proses ini kita akan melakukan studi banding penerapan *Whistleblowing System* dengan perusahaan lain.

2.1.3 Pengungkapan *Fraud*

2.1.3.1 Pengertian *Fraud*

Menurut Rachma Agustina, dkk (2019:15) menyatakan bahwa:

“*Fraud* merupakan tindakan tidak benar yang dilaksanakan sedemikian rupa, hingga memberi keuntungan bagi diri sendiri, kelompok, atau pihak lain (perorangan, perusahaan atau institusi).”.

Menurut *Association of Certified Fraud Examination* (ACFE) (2016):

“*Fraud* merupakan perbuatan melawan hukum yang dilakukan dengan sengaja untuk tujuan tertentu manipulasi atau memberikan laporan keliru terhadap pihak lain) yang dilakukan oleh orang-orang dari dalam atau luar organisasi untuk mendapatkan keuntungan pribadi ataupun kelompok secara langsung atau tidak langsung merugikan pihak lain”.

Sedangkan menurut Prasetyono, dkk (2021:232) mengungkapkan bahwa:

“*Fraud* merupakan suatu tindakan hukum untuk mendapatkan keuntungan pribadi dan atau kelompoknya yang secara langsung merugikan pihak lain”.

Berdasarkan beberapa teori di atas dapat disimpulkan bahwa *Fraud* adalah perilaku kecurangan yang dilakukan oleh seseorang untuk mendapatkan keuntungan pribadi ataupun kelompok secara langsung atau tidak langsung merugikan pihak lain.

2.1.3.2 Pengertian Pengungkapan *Fraud*

Menurut Hani Werdi Apriyanti (2018:88) mengungkapkan bahwa:

“Pengungkapan (disclosure) merupakan salah satu bagian terpenting dalam pelaporan keuangan yang terdapat di bagian akhir proses pelaporan keuangan dengan memberikan penyajian informasi akuntansi dalam bentuk laporan keuangan. Pengungkapan dibagi menjadi dua jenis diantaranya pengungkapan wajib (mandatory disclosure) dan pengungkapan sukarela (voluntary disclosure)”.

Adapun secara umum, menurut Suwardjono (2016:580-581) menyatakan bahwa:

“Tujuan pengungkapan adalah untuk menyajikan informasi yang dianggap perlu, seperti pencapaian tujuan pelaporan keuangan serta layanan informasi perusahaan untuk semua pengguna data keuangan yang digunakan untuk tujuan yang berbeda tergantung pada kebutuhan pengguna”. Pengungkapan itu meliputi:

1. Tujuan Melindungi
2. Tujuan Informatif
3. Tujuan Kebutuhan Khusus

Berdasarkan pengertian tersebut disimpulkan bahwa pengungkapan *Fraud* merupakan memberikan informasi yang dianggap perlu yang bertujuan untuk mencapai tujuan dari pelaporan keuangan.

2.1.3.3 Indikator Pengungkapan *Fraud*

Berikut beberapa hal terkait Pengungkapan *Fraud* menurut Karyono (2013:154), yaitu :

- 1) Identifikasi masalah dan perencanaan

Identifikasi masalah dilakukan dengan menelaah informasi awal dengan menganalisis untuk kemudian dilakukan evaluasi terhadap hasil analisisnya. Selain itu perencanaan metode dan prosedur audit yang dilakukan untuk pengungkapan *fraud* sangat penting dilakukan, karena

dalam proses pengungkapan keefektifan dari kedua unsur ini akan mempengaruhi pada jalannya dan hasil pengungkapan.

2) Pengumpulan dan evaluasi bukti-bukti.

Pembuktian dalam kegiatan audit bertujuan untuk mendapatkan kebenaran berdasarkan fakta. Di tahap pengumpulan bukti, auditor akan mengumpulkan bukti-bukti yang dianggap sebagai bukti hukum guna mengungkap kasus fraud. Dalam tahap evaluasi bukti, bukti-bukti yang ada akan dianalisis untuk melihat kesesuaian bukti dengan hipotesis.

3) Pengungkapan kepada publik.

Dalam kegiatan pengungkapan baik jalannya ataupun hasil akhir pengungkapan ini perlu diungkapkan kepada publik, sehingga segala informasi yang terkait dengan pengungkapan mudah diakses oleh semua pihak yang membutuhkan informasi dan dapat digunakan sebagai dasar penyelidikan dan penyidikan kejahatan oleh aparat penegak hukum untuk ditindaklanjuti.

2.2 Kerangka Pemikiran

Menurut Sidik Priadana dan Denok Sunarsi (2021:104) Kerangka berpikir adalah sebuah model atau gambaran yang berupa konsep yang didalamnya menjelaskan tentang hubungan antara variabel yang satu dengan variabel yang lainnya. Variabel-variabel yang diduga menjadi pengaruh Pengungkapan *Fraud* antara lain adalah Pengendalian Internal dan *Whistleblowing System* yang secara bersama-sama dapat mempengaruhi tingkat Pengungkapan *Fraud* pada Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Barat.

2.2.1 Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Pengungkapan *Fraud*

Pengendalian internal berfungsi sebagai penuntun dan pengawas pada jalannya sistem kerja organisasi yang telah disusun. Dalam pengungkapan diharuskan adanya ahli komite audit yang memiliki pemahaman mengenai pengendalian internal diungkapkan oleh Moeller, Robert R. (2005:28). Selain itu memiliki fungsi untuk mencegah, mendeteksi juga mengungkapkan adanya kecurangan (*Fraud*). Pengendalian internal memiliki hubungan dengan pengungkapan. Disaat pengendalian internal cacat (gagal), maka akan memberikan salah saji dalam pelaporan pengungkapan, oleh (Graham, Lynford, 2015:33). Dengan adanya pengendalian internal pada perusahaan, diharapkan dapat meningkatkan efisiensi, penegakkan disiplin serta *internal control* terhadap karyawan dalam pengungkapan kecurangan pada internal perusahaan. Hal ini menunjukkan semakin efektif penerapan pengendalian internal pada perusahaan, maka pengungkapan kecurangan (*Fraud*) pada perusahaan akan semakin meningkat.

Carla Maha P. & Sri Dewi W. (2020) meneliti tentang Penerapan Pengendalian Intern, Audit Investigatif, Pengalaman, Profesionalisme, Dan Akuntansi Forensik Yang Berpengaruh Terhadap Pengungkapan Fraud. Hasil penelitian ini mengatakan bahwa Pengendalian intern berpengaruh positif kepada pengungkapan *fraud*.

Nurdin, dkk (2019) meneliti tentang Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Pencapaian Good Government Governance Melalui Pencegahan Dan Pengungkapan *Fraud*. Hasil penelitian ini menunjukkan variabel Sistem

Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) memiliki pengaruh signifikan terhadap pengungkapan *Fraud*. Hal ini berarti semakin baik pengendalian internal maka meningkatkan pencegahan kecurangan.

Joseph, O. N., et al. (2015) Meneliti tentang *Effect of Internal Control on Fraud Detection and Prevention in District Treasuries of Kakamega County*. Hasil penelitian ini menunjukkan pengendalian internal memiliki pengaruh terhadap pendeteksian *fraud*.

Mukhlisin (2018) Meneliti tentang *Internal Control Disclosure, Ethics Disclosure, and Earnings Management as Signal to Detect Fraudulent Financial Reporting*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengungkapan sukarela berpengaruh negatif terhadap pelaporan pengendalian internal. Hal ini membuktikan bahwa pengungkapan pengendalian internal adalah cara yang baik untuk mendeteksi kemungkinan kecurangan pelaporan keuangan.

Rita J.D. Atarwaman (2022) meneliti tentang Pengaruh Etika Profesi Dan Pengalaman Auditor Terhadap Pengungkapan *Fraud* Dengan Sistem Pengendalian Internal Sebagai Variabel Moderasi. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal mampu memoderasi hubungan antara etika profesi dan pengalaman auditor dengan pengungkapan *Fraud*.

2.2.2 Pengaruh Whistleblowing System Terhadap Pengungkapan Fraud

Whistleblowing system berguna untuk meningkatkan kinerja yang ada pada organisasi yang disebabkan adanya pengurangan perilaku korupsi atau kecurangan yang terjadi di organisasi tersebut. *Whistleblowing system* akan bertindak sebagai pemberi peringatan kepada seseorang yang melakukan kecurangan atau sebagai

saksi pada saat pengungkapan kecurangannya (Nur Asiah, 2017). Pengungkapan kecurangan bisa membawa dampak positif jika disikapi dengan bijak oleh pelaku usaha untuk memperbaiki apa yang dianggap suatu kecurangan oleh pelaku *whistleblower* (Rachma Agustina 2019:2). *Whistleblowing* dikatakan efektif ketika bisa memberikan dampak untuk bisa membuat jumlah pelanggaran yang ada menurun akibat dijalankannya *whistleblowing system* dalam target waktu yang ditentukan (Amri,2008) .

Dengan sistem yang baik, efisien, transparan, serta bertanggungjawab tentu dapat mendorong juga meningkatkan partisipasi dari pegawai untuk melaporkan kecurangan yang diketahuinya (Rustiarini dan Sunarsih, 2015). *Whistleblowing* adalah salah satu cara dalam mencari tau kesalahan atau kecurangan yang terjadi di suatu organisasi. Seorang *whistleblower* dianggap tepat dalam memprediksi kecurangan dikarenakan pegawai tentu mengetahui lebih baik mengenai proses bisnis dalam organisasi dimana dia bekerja dibandingkan orang luar organisasi. Dengan adanya *whistleblowing system* pada suatu organisasi berakibat pada pengungkapan kecurangan, dimana hal ini bisa memudahkan dalam proses pendeteksian *Fraud*.

Immanuel Armando Panjaitan (2018) meneliti tentang *Whistleblowing: Meningkatkan Hasil Audit Forensik dalam Pengungkapan Tindakan Korupsi oleh Auditor Pemerintah*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *whistleblowing system* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap pengungkapan *Fraud*.

Debrina Puspita (2021) meneliti tentang Pengaruh Peran Komite Audit, Pelaksanaan Tata Kelola Perusahaan dan Whistleblowing System terhadap

Kecurangan pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2019. Hasil penelitian menunjukkan *whistleblowing system* secara parsial berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan kecurangan pada perusahaan Manufaktur Sub Sektor Makanan Dan Minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Anisa Kiromil Wakhidah & Kurniawati Mutmainah (2021) meneliti tentang *Bystander Effect, Whistleblowing System, Internal Locus Of Control* Dan Kompetensi Aparatur Dalam Pencegahan *Fraud* Dana Desa. Hasil penelitian menunjukkan *whistleblowing system* berpengaruh positif terhadap pengungkapan *Fraud*.

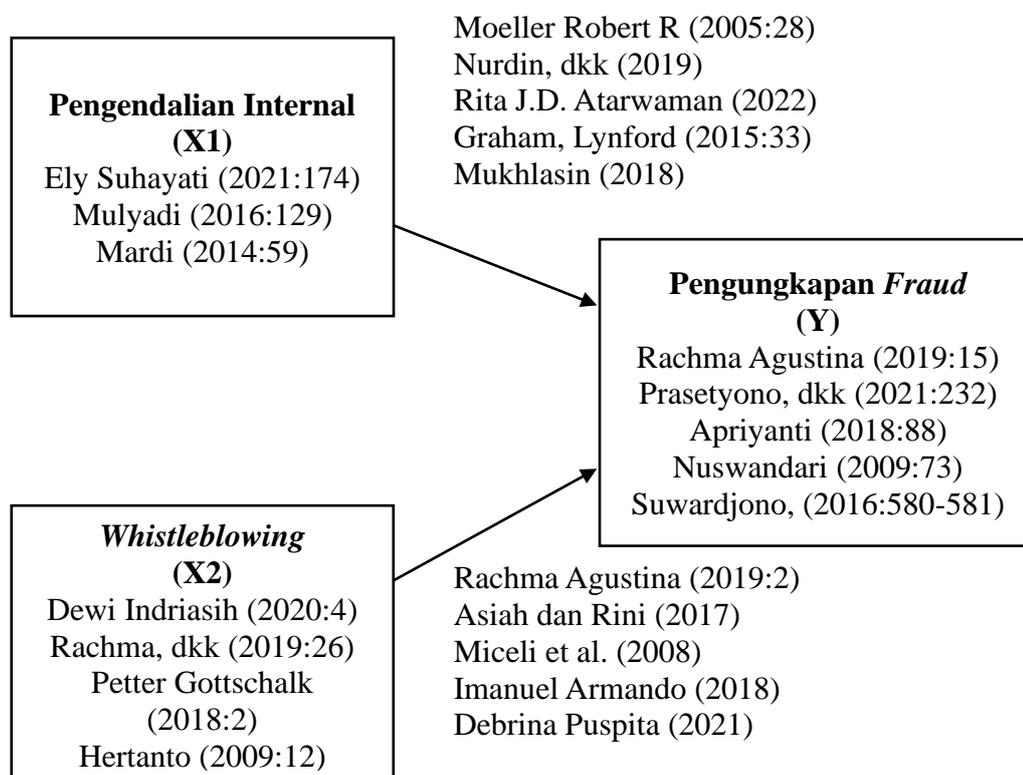
Luh Utami (2018) meneliti tentang Pengaruh Audit Internal Dan *Whistleblowing System* Terhadap Pengungkapan Kasus Kecurangan Perusahaan Sektor Jasa Di Bursa Efek Indonesia. Hasil penelitian menunjukkan *whistleblowing system* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan *Fraud*. Hasil penelitian ini memberikan implikasi tentang pentingnya pengawasan internal dalam perusahaan dengan mengefektifkan peran audit internal dan membangun mekanisme pelaporan pelanggaran seperti *whistleblowing system* sebagai media bagi pihak internal perusahaan maupun pihak eksternal untuk melaporkan apabila mengetahui adanya tindak kecurangan yang terjadi.

2.3 Hipotesis

Menurut Sidik Priadana dan Denok Sunarsi (2021:14) Hipotesis adalah jawaban sementara terhadap permasalahan yang sedang diteliti. Hipotesis merupakan saran penelitian ilmiah karena hipotesis adalah instrumen kerja dari

suatu teori dan bersifat spesifik yang siap diuji secara empiris. Dalam merumuskan hipotesis pernyataannya harus merupakan pencerminan adanya hubungan antara dua variabel atau lebih. Hipotesis merupakan penjelasan sementara gejala-gejala, tingkah laku atau suatu kejadian tertentu yang sudah terjadi atau yang mau terjadi.

Berdasarkan dari kerangka pemikiran di atas, maka penulis berasumsi mengambil keputusan sementara hipotesis dalam penelitian ini bahwa :



Gambar 2.1 Kerangka Konseptual

H1 :Pengendalian Internal berpengaruh terhadap Pengungkapan *Fraud*

H2 :*Whistleblowing System* berpengaruh terhadap Pengungkapan *Fraud*