

PENGARUH AUDIT INTERNAL DAN *WHISTLEBLOWING* SYSTEM TERHADAP PENGUNGKAPAN KASUS KECURANGAN PERUSAHAAN SEKTOR JASA DI BURSA EFEK INDONESIA

Luh Utami¹

¹Program Studi Magister Akuntansi Universitas Mataram, email: luhutami120185@gmail.com

INFORMASI ARTIKEL

Article history:
Dikirim tanggal: date
Revisi pertama tanggal: date
Diterima tanggal: date
Tersedia online tanggal dd/mm/yyyy

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh *whistleblowing system* dan audit internal terhadap pengungkapan kasus kecurangan. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan sektor jasa yang terdaftar di BEI periode 2016-2017. Sampel penelitian ini sebanyak 43 perusahaan dengan teknik purposive sampling. Teknik analisis data menggunakan regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *whistleblowing system* dan audit internal berpengaruh negatif signifikan terhadap pengungkapan kasus kecurangan. Hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa keberadaan *whistleblowing system* dan audit internal dapat menurunkan kasus kecurangan yang terjadi terutama pada perusahaan sektor jasa.

Kata Kunci: *whistleblowing system*, audit internal, kasus kecurangan

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of a whistleblowing system and internal audit on disclosure of fraud cases. This research was conducted at service sector companies listed on the Indonesia Stock Exchange for the period 2016-2017. The sample of this study was 43 companies using purposive sampling technique. Data analysis techniques used multiple linear regression analysis. The results of this study indicate that the existence of a whistleblowing system and internal audit can reduce fraud cases that occur mainly in service sector companies.

Keywords: *whistleblowing system, internal audit, fraud cases*

1. Pendahuluan

Kecurangan (*fraud*) merupakan bahaya laten yang mengancam keberlangsungan organisasi. Hasil penelitian dari *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) Global* menunjukkan bahwa setiap tahun rata-rata 5% dari pendapatan organisasi menjadi korban kecurangan. Kasus-kasus kecurangan terjadi di semua jenis organisasi baik pemerintahan, perusahaan maupun organisasi non profit. Pelaku tindak kecurangan juga berkembang dewasa ini bukan hanya terbatas pada golongan atas tetapi sudah menyentuh pada lapisan pegawai bawah. Hal tersebut mengindikasikan bahwa diperlukan kepedulian dan kewaspadaan semua pihak terkait dengan terjadinya tindak kecurangan. Penyalahgunaan aset, manipulasi pajak serta laporan keuangan, dan penyuaipan merupakan bukti-bukti terjadinya kecurangan baik yang dilakukan individu maupun lembaga pemerintahan.

Beberapa contoh kasus kecurangan yang terjadi diantaranya kasus Enron, World Com, *Tyco International* serta *Satyam Computer*. Kasus kecurangan yang terbaru terjadi pada triwulan ke 2 tahun 2017 dan menimpa perusahaan multinasional di Inggris yaitu British Telecom. British Telecom mengalami kecurangan pada dua lini usahanya di Italia. Kecurangan ini terdeteksi dengan adanya laporan pengaduan dari *whistleblower*. Akibat kasus ini PwC yang merupakan kantor audit ternama yang termasuk kedalam *Big Four* ikut terkena imbasnya. PwC dianggap tidak berhasil mendeteksi terjadinya *fraud* padahal sudah berelasi dengan British Telecom selama 33 tahun sejak perusahaan tersebut diprivatisasi. PwC kemudian diganti oleh KMPG yang juga merupakan *The Big Four* untuk melakukan audit forensik terkait kasus kecurangan tersebut.

Berdasarkan Survei Fraud Indonesia (SFI, 2016), jenis *fraud* yang paling banyak terjadi di Indonesia adalah korupsi dengan total kasus 178 kasus dan modus kerugian sampai dengan Rp.500 Juta, kecurangan terhadap aset dengan 48 kasus dengan modus kerugian yang sama besar dengan korupsi dan yang terakhir adalah kecurangan pelaporan keuangan dengan total 7 kasus tetapi dengan modus kerugian sampai di atas Rp.10 Milyar. Data di atas menunjukkan bahwa kecurangan merupakan ancaman utama bagi praktik bisnis di Indonesia karena kerugian yang ditimbulkan bernilai sangat material.

Menurut *Fraud Triangle Theory* yang dikemukakan oleh Cressey (1953) kecurangan (*fraud*) terjadi karena adanya tekanan, kesempatan dan rasionalisasi yang secara simultan mempengaruhi suatu pihak untuk melakukan tindak kecurangan. *Fraud Triangle Theory* juga diperkuat oleh argumentasi *Theory of Planned Behaviour* (Ajzen, 1991) dimana perilaku seseorang dipengaruhi oleh sikap, norma subyektif dan kontrol perilaku. Oleh karenanya diperlukan kerjasama semua pihak dalam meminimalisasi terjadinya tindak kecurangan. Hasil penelitian Siregar & Tenoyo (2016) menemukan bahwa tingginya kasus kecurangan terjadi karena lemahnya pengawasan dan pengendalian serta komitmen dalam penerapan kode etik perusahaan.

Good Corporate Governance yang digagas sejak tahun 1990-an dianggap belum mampu mencegah praktik kecurangan yang terjadi (Wardani & Sulhani, 2016). Hal ini disebabkan karena kasus-kasus kecurangan yang menimpa organisasi terus terjadi baik di sektor pemerintahan maupun perusahaan publik. Waktu pendeteksian kecurangan yang relatif lama yakni sekitar 12 bulan menjadi salah satu faktor yang menyebabkan besarnya kerugian dan semakin banyaknya kasus kecurangan yang terjadi. Organisasi memerlukan media yang andal sehingga mampu mendeteksi dini terjadinya tindak kecurangan dengan

lebih cepat. Menurut hasil Survei *Fraud* Indonesia (2016), audit internal dan media laporan merupakan media yang paling efektif untuk mendeteksi tindak kecurangan.

Media laporan yang dimaksud dalam Survei *Fraud* Indonesia adalah sistem yang membuat masyarakat berani dalam melaporkan tindak kecurangan. Di dalam perusahaan berdasarkan rekomendasi dari Otoritas Jasa Keuangan melalui SE-OJK Nomor 32/SEOJK.04/2015 Tentang Pedoman Tata Kelola Perusahaan menghimbau agar perusahaan terbuka memiliki kebijakan *whistleblowing system*. *Whistleblowing System* berada dibawah pengawasan dari komite audit dan laporan-laporan yang masuk melalui sistem ini akan ditindaklanjuti oleh audit internal. Audit internal akan melakukan audit khusus dan audit investigasi terkait laporan yang masuk melalui *whistleblowing system* untuk selanjutnya akan ditetapkan apakah laporan yang masuk merupakan fitnah, kasus kecurangan, pelanggaran kode etik ataupun kasus pidana. Apabila laporan yang masuk merupakan fitnah maka akan diberikan sanksi bagi pelapor.

Beberapa studi yang meneliti pengaruh langsung dari audit internal dan *whistleblowing system* terhadap kecurangan (*fraud*) sudah pernah dilakukan. Diantaranya penelitian yang dilakukan oleh Noviani & Shambarakresna (2014) yang menemukan bahwa *whistleblowing system* berpengaruh signifikan terhadap *fraud*. *Whistleblowing system* akan menjadi alat yang efektif mengidentifikasi kemungkinan terjadinya *fraud*, sehingga dapat dideteksi dan dilakukan tindak pencegahan lebih cepat sebelum menjadi kasus yang lebih merugikan. Hasil penelitian tersebut tidak konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Nurcahyo & Sulhani yang menemukan bahwa *whistleblowing system* tidak berpengaruh terhadap kecurangan. Penelitian tentang pengaruh audit internal juga telah banyak dilakukan di antaranya oleh Suginam (2017), Srimulyani & Ismatullah (2017), Lestari *et al.* (2016) dan Gusnardi (2011) yang menemukan audit internal berpengaruh terhadap kecurangan. Peran audit internal yang independen diperlukan untuk menjalankan fungsi pemeriksaan dan pengendalian. Semakin baik audit internal maka pencegahan kecurangan akan semakin tinggi sehingga mengurangi kasus kecurangan yang terjadi pada perusahaan. Kontradiktif dengan hasil sebelumnya hasil penelitian yang dilakukan oleh Zelmianti & Anita (2015) menemukan bahwa audit internal berpengaruh tidak signifikan terhadap kecurangan.

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris baru tentang pengaruh *whistleblowing system* dan audit internal terhadap pengungkapan kasus kecurangan. Secara spesifik penelitian menguji pengaruh *whistleblowing system* efektivitas audit internal terhadap pengungkapan kasus kecurangan. Hasil penelitian ini dapat memberikan kontribusi praktis tentang pentingnya mekanisme *whistleblowing system* dalam perusahaan sebagai salah satu sistem penting yang mampu memperkuat efektivitas audit internal dalam mendeteksi kecurangan yang terjadi sebelum menjadi kasus kecurangan yang berpotensi dapat merugikan perusahaan.

2. Kerangka Teoretis Dan Pengembangan Hipotesis

Kerangka Teoretis

Fraud Triangle Theory yang dikemukakan Cressey (1953) dalam bukunya “*Other People’s Money*”, yakni tiga faktor yang menyebabkan seseorang melanggar kepercayaan, yakni *pressure* (tekanan), *opportunity* (kesempatan) serta *rationalization* (rasionalisasi). Tekanan (*pressure*) dapat mencakup hampir semua hal termasuk gaya hidup, tuntutan ekonomi, dan lain-lain termasuk hal keuangan dan non keuangan. Tekanan situasional berpotensi muncul karena beberapa alasan, antara lain : (a) adanya kewajiban keuangan

yang melebihi batas kemampuan yang harus diselesaikan oleh pegawai atau manajemen, (b) terjadinya kegagalan hubungan kerja antara perusahaan dengan pegawainya baik yang berkenaan dengan akses atau penggunaan aktiva perusahaan, (c) kompensasi yang tidak sesuai dengan harapan dan (d) jenjang karier, promosi, dan masa depan pegawai di perusahaan tersebut tidak jelas (Moeller (2004) dalam Wahyunningtias, 2016)

Kesempatan (*opportunity*) merupakan elemen yang paling memungkinkan diminimalisasi melalui penerapan proses, prosedur, dan upaya deteksi dini terhadap kecurangan. Menurut Albrecht *et al.* (2011) ada enam faktor yang dapat meningkatkan peluang bagi individu untuk melakukan *fraud*, antara lain kurangnya kontrol untuk mencegah dan atau mendeteksi *fraud*, kurangnya pengawasan terhadap akses informasi, ketidakpedulian dan ketidakmampuan untuk mengantisipasi *fraud*, dan kurangnya jejak audit (*audit trail*). SAS No 99 menjelaskan bahwa ketidakefektifan pengawasan dapat terjadi karena adanya dominasi manajemen oleh satu orang atau kelompok kecil, tanpa kontrol kompensasi, tidak efektifnya pengawasan dewan direksi dan komite audit atas proses pelaporan keuangan dan pengendalian internal dan sejenisnya. Rasionalisasi membuat seseorang yang awalnya tidak ingin melakukan *fraud* pada akhirnya melakukannya. Albrecht *et al.* (2011) mengemukakan bahwa pikiran rasionalisasi yang sering terjadi ketika melakukan *fraud* antara lain : (a) aset itu sebenarnya milik saya (*perpetrator's Fraud*), (b) saya hanya meminjam dan akan membayarnya kembali, (c) tidak ada pihak yang dirugikan, (d) ini dilakukan untuk sesuatu yang mendesak, (e) kami akan memperbaiki pembukuan setelah masalah keuangan ini selesai dan (e) saya rela mengorbankan reputasi dan integritas saya asal hal itu dapat meningkatkan standar hidup saya

Argumentasi *Theory of planned behaviour* merupakan bentuk penyempurnaan dari teori sebelumnya yaitu *theory of reasoned action* oleh Ajzen (1991). *Theory of planned behaviour* menjelaskan mengenai perilaku yang dilakukan individu timbul karena adanya niat dari individu tersebut untuk berperilaku dan niat individu disebabkan oleh beberapa faktor internal dan eksternal dari individu tersebut. Menurut Ajzen (1991) teori ini cocok untuk menjelaskan perilaku apapun yang memerlukan perencanaan. *Theory of Planned Behaviour* menjelaskan bahwa niat ditentukan oleh tiga variabel *antecedent*, yaitu sikap (*attitude*), norma subyektif (*subjective norm*) dan kontrol perilaku (*perceived behavioral control*). Sikap merupakan suatu faktor dalam diri seseorang yang dipelajari untuk memberikan respon positif atau negatif pada penilaian terhadap sesuatu yang diberikan. Sikap terhadap perilaku adalah sejauh mana seseorang memiliki evaluasi perilaku yang menguntungkan atau tidak menguntungkan, yang tergantung pada penilaian orang tersebut terhadap hasil yang diharapkan dari perilaku tersebut (Tung, 2011). Menurut Assael (2001) dalam Manda dan Iskandarsyah (2012) sikap merupakan kecenderungan yang dipelajari untuk memberikan respon kepada obyek atau kelas obyek secara konsisten baik dalam rasa suka maupun tidak suka. Sebagai contoh apabila seseorang menganggap sesuatu bermanfaat bagi dirinya maka dia akan memberikan respon positif terhadapnya, sebaliknya jika sesuatu tersebut tidak bermanfaat maka dia akan memberikan respon negatif.

Subjective norm (norma subyektif) merupakan persepsi seseorang tentang pemikiran orang lain yang akan mendukung atau tidak mendukungnya dalam melakukan sesuatu.

Subjective norm mengacu pada tekanan sosial yang dihadapi oleh individu untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu. Tung (2011) menyatakan bahwa norma subjektif mengacu pada tekanan sosial yang dirasakan oleh individu untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku. Hal ini terkait dengan keyakinan bahwa orang lain mendorong atau menghambat untuk melaksanakan perilaku. Seorang individu akan cenderung melakukan perilaku jika termotivasi oleh orang lain yang menyetujuinya untuk melakukan perilaku tersebut. Kontrol perilaku adalah persepsi kemudahan atau kesulitan dalam melakukan suatu perilaku. Kontrol perilaku berkaitan dengan keyakinan tentang ketersediaan dukungan dan sumber daya atau hambatan untuk melakukan suatu perilaku kewirausahaan (Tung, 2011). Menurut Wijaya (2008) kontrol perilaku merupakan persepsi terhadap kekuatan faktor-faktor yang mempermudah atau mempersulit. Elemen-elemen dalam *fraud Triangle Theory* dan *Planned of Behaviour Theory* mempengaruhi sikap, niat dan perilaku seseorang dalam melakukan tindak kecurangan.

Menurut Survei *Fraud* Indonesia tahun 2016 menemukan bahwa tiga departemen teratas yang menjadi sarang terjadinya *fraud* pada perusahaan adalah keuangan, operasional dan pembelian. Bagian keuangan merupakan tempat utama terjadinya *fraud* karena bagian keuangan merupakan sumber dana yang seringkali menjadi motivasi atau tekanan seseorang untuk melakukan *fraud*. Dengan keahlian yang dimiliki audit internal maka dapat meningkatkan efektivitas audit internal bahwa operasional perusahaan sudah berjalan sebagaimana mestinya. Apabila terjadi tanda-tanda terjadinya tindak kecurangan akan lebih cepat dideteksi oleh audit internal karena sudah memiliki keahlian yang memadai dalam bidang keuangan.

Berkaitan dengan keterjadian kecurangan, penguatan struktur tata kelola dan sistem yang mendukung dalam upaya strategi anti *fraud* perusahaan efektivitasnya harus lebih ditingkatkan lagi. Indikasi terjadinya kasus kecurangan didalam perusahaan dapat dilaporkan melalui sistem pelaporan pelanggaran (*whistleblowing system*) yang dirilis oleh KNKG pada tahun 2008 dan berdasarkan Surat Edaran Otoritas Jasa Keuangan Nomor 32/SE.OJK.04/2015 yang merekomendasikan agar perusahaan publik memiliki *whistleblowing system*. Laporan-laporan yang masuk melalui *whistleblowing system* akan dilakukan tindak lanjut melalui audit khusus dan audit investigasi yang dilakukan oleh unit audit internal.

Pengembangan Hipotesis

Disonance Cognitive Theory disebutkan bahwa orang-orang yang memiliki pikiran positif tidak akan terpengaruh meskipun ada yang melakukan tindak kecurangan disekitarnya. *Whistleblowing system* dapat menjadi mekanisme yang bagi pihak-pihak yang memiliki pikiran positif untuk melaporkan adanya kecurangan yang terjadi sehingga dapat dilakukan pendeteksian dan pencegahan. Dengan adanya sanksi-sanksi yang akan diterapkan apabila terjadi kecurangan maka akan semakin memperkecil niat untuk melakukan tindak kecurangan. Penelitian yang dilakukan oleh Nurcahyo & Sulhani (2017) meneliti tentang pengaruh karakteristik komite audit, karakteristik audit internal, *whistleblowing system*, pengungkapan kecurangan terhadap nilai pasar. Hasil dari penelitian ini menemukan bahwa *whistleblowing system* tidak berpengaruh terhadap pengungkapan kasus kecurangan karena diindikasikan kebijakan-kebijakan internal seperti kode etik perusahaan lebih digunakan secara intensif dalam melakukan pencegahan kecurangan. Studi Lavena (2016) menegaskan bahwa motif individu intrinsik, bersama dengan budaya dan kepemimpinan organisasi, harus dipertimbangkan ketika

mengembangkan dan mempertahankan kebijakan (seperti *whistleblowing system*) untuk mempromosikan perilaku etis dan pelayanan publik yang bertanggung jawab. Dengan demikian penguatan peran *whistleblowing system* yang efektif dapat mengurangi terjadinya kasus kecurangan.

H₁: *Whistleblowing system* berpengaruh negatif terhadap pengungkapan kasus kecurangan.

Auditor internal dapat mengidentifikasi potensi dan risiko kecurangan yang mungkin terjadi, yang tersembunyi atau disembunyikan melalui argumentasi *Fraud Triangle Theory*. yang tersembunyi atau disembunyikan. Audit internal berperan melakukan pengujian dan evaluasi kegiatan-kegiatan organisasi dalam bentuk rencana audit, maka akan mengurangi potensi terjadinya kecurangan. Penelitian tentang pengaruh audit internal terhadap kecurangan (*fraud*) dilakukan oleh Festi *et al.* (2014), Noviani dan Shambarakresna (2014) serta Widaningsih dan Hakim (2015). Hasil dari penelitian–penelitian tersebut menunjukkan bahwa audit internal berpengaruh terhadap kecurangan. Audit internal dapat membantu manajemen mendeteksi dan mencegah *fraud* dengan melakukan pengujian dan evaluasi kehandalan sistem pengendalian. Semakin sering audit yang dilakukan dalam setahun maka akan lebih efektif dalam mendeteksi sinyal–sinyal kemungkinan terjadinya tindak kecurangan.

H₂: Audit Internal berpengaruh negatif terhadap pengungkapan kasus kecurangan.

3. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif yang dilakukan dengan mengumpulkan data berupa angka yang kemudian diolah dan dianalisis untuk mendapatkan suatu informasi ilmiah yang hasilnya dapat digeneralisasi (Martono, 2012). Berdasarkan jenisnya penelitian ini adalah penelitian eksplanatori yaitu penelitian penjelasan yang menyoroti hubungan kausal antara variabel-variabel penelitian dan menguji hipotesis yang telah dirumuskan sebelumnya (Zulganef, 2008). Populasi penelitian ini adalah perusahaan sektor jasa yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2016 sampai tahun 2017. Perusahaan sektor jasa dipilih karena selama tahun 2016 sampai tahun 2017 sektor ini yang paling banyak melaporkan *whistleblowing system* meskipun pelaporan *whistleblowing system* yang masih bersifat sukarela. Teknik pengambilan sampel penelitian ini dengan pendekatan *purposive sampling* yaitu teknik pengambilan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2013) dengan kriteria sebagai berikut:

Tabel 1. Perhitungan Sampel

No	Kriteria Pemilihan Sampel	Jumlah
1	Perusahaan sektor jasa yang terdaftar di BEI tahun 2016-2017	312
2	Perusahaan yang tidak melaporkan <i>whistleblowing system</i>	202
3	Perusahaan yang tidak melaporkan pengungkapan kasus kecurangan	60
4	Perusahaan yang tidak melaporkan mengenai audit internal secara lengkap	7
	Perusahaan yang memenuhi kriteria sampel	43
	Jumlah Sampel (43x 2 tahun)	86

Sumber: www.idx.com (data diolah)

Variabel independen dan dependen digunakan dalam penelitian ini. Audit internal dan *whistleblowing system* merupakan variabel independen, dan pengungkapan kecurangan merupakan variabel dependen. Pengukuran variabel secara lengkap disajikan pada tabel 2 berikut ini:

Tabel 2. Definisi Operasional Variabel

No	Variabel	Indikator	Pengukuran
1.	<i>Whistleblowing System</i> (WBS)	Komponen laporan yang dilaksanakan (WBS) (KNKG,2008)	Jumlah Item yang dilaksanakan -----x 100% Jumlah Item menurut KNKG
2.	Audit Internal (AI)	Anggota audit internal yang memiliki keahlian dalam bidang audit, akuntansi dan keuangan (Nurchahyo & Sulhani, 2017)	Jumlah anggota ahli keuangan ----- x 100% Jumlah Anggota
3.	Pengungkapan Kasus Kecurangan (F)	kasus kecurangan yang diungkapkan dalam laporan tahunan (Nurchahyo & Sulhani,2017)	Jumlah kasus kecurangan yang dilaporkan dalam periode tersebut

Sumber data dalam penelitian ini adalah data sekunder yaitu laporan tahunan perusahaan yang diperoleh dari www.idx.co.id dan website setiap perusahaan yang menjadi sampel. Data penelitian adalah data panel dimana penyajian data dilakukan secara *cross section* (antar perusahaan) dan *time series* (antar waktu). Analisis data menggunakan regresi linear berganda untuk menguji hipotesis, dengan terlebih dahulu melakukan uji asumsi klasik (uji normalitas, uji multikoleniaritas, uji heteroskedastisitas, uji autokorelasi). Adapun persamaan regresi secara sistematis adalah sebagai berikut:

$$F = \alpha + \beta_1 WBS + \beta_2 AI + e$$

Keterangan:

- F : Pengungkapan Kasus Kecurangan
- WBS : *Whistleblowing System*
- AI : Audit Internal
- α : Konstanta
- β : Koefisien regresi
- e : *error*

Untuk menilai *Godness & Fit Model* dilakukan uji koefisien determinasi (R^2), uji statistik F dan uji statistik t. Koefisien determinasi (R^2) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen (Ghozali,2016). Untuk mengevaluasi model regresi terbaik, peneliti menggunakan nilai *adjusted R²*. Nilai *Adjusted R²* yang kecil menunjukkan bahwa kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen sangat terbatas, sedangkan nilai *adjusted R²* yang mendekati satu menunjukkan bahwa variabel independen hampir memberikan seluruh informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen. Uji F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen (Ghozali,2016). Pengujian hipotesis dilakukan melalui pengujian satu sisi (*one-tailed*).

4. Hasil dan Pembahasan

Obyek penelitian ini adalah perusahaan sektor jasa yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama 2016–2017 yang melakukan pengungkapan *whistleblowing system* pada laporan tahunan. Sebaran sampel penelitian 43 perusahaan jasa dengan periode amatan selama 2 tahun sehingga diperoleh observasi (n) sebanyak 86. Sebaran sampel untuk masing-masing subsektor terdiri dari 2 perusahaan atau sekitar 4,65% dari subsektor properti dan real estate; 8 perusahaan atau sebesar 18,6% dari subsektor infrastruktur, utilitas dan transportasi; subsektor keuangan sebanyak 26 perusahaan atau sebesar 60,46%; serta subsektor perdagangan, jasa dan investasi sebanyak 7 perusahaan atau sekitar 16,28%. Perusahaan subsektor keuangan paling banyak mengungkapkan *whistleblowing system* karena sektor ini mendapatkan tekanan regulasi yang kuat dari OJK.

Statistik deskriptif bertujuan memberikan gambaran (deskripsi) mengenai karakteristik responden penelitian dan deskripsi mengenai variabel penelitian dengan memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, maksimum serta minimum (Ghozali, 2016). Statistik deskriptif dalam penelitian ini memberikan gambaran secara keseluruhan data masing-masing variabel yaitu *whistleblowing system*, audit internal dan pengungkapan kasus kecurangan sebagaimana disajikan pada tabel 3.

Tabel 3. Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
WBS	86	.31	.63	.5891	.07707
AI	86	.40	1.00	.9224	.16118
F	86	1.0	57.0	6.407	9.8499

Tabel 3 menjelaskan bahwa nilai tertinggi untuk variabel WBS sebesar 0,63 artinya perusahaan sampel mengungkapkan item- item WBS berdasarkan KNKG (2008) tertinggi sebesar 63% dan terendah sebesar 31%. Untuk variabel audit internal nilai tertinggi sebesar 100% dan nilai terendah sebesar 40%, sedangkan untuk variabel pengungkapan kasus kecurangan memiliki nilai tertinggi sebesar 57 kasus dan terendah 1 kasus. Nilai rata-rata untuk variabel *whistleblowing system* sebesar 58,91% artinya bahwa rata-rata 9 dari 16 item WBS yang disyaratkan oleh KNKG (2008) untuk pengungkapan *whistleblowing system* sudah dilaporkan oleh perusahaan sampel. Rata-rata variabel audit internal sebesar 92,24%, hal ini mengindikasikan bahwa sebesar 92,24% dari jumlah anggota audit internal memiliki keahlian keuangan maupun akuntansi. Variabel pengungkapan kasus kecurangan (F) memiliki nilai rata-rata 6,407, artinya bahwa perusahaan sampel rata-rata mengalami kasus kecurangan sebesar 6 sampai 7 kasus kecurangan dalam satu periode pelaporan.

Sebelum dilakukan analisis regresi telah dilakukan uji asumsi klasik dengan hasil telah memenuhi semua kriteria yang dipersyaratkan. Hasil uji normalitas dengan menggunakan uji kolmogorov-smirnov. Dalam uji K-S data berdistribusi normal apabila nilai test statistik lebih kecil dari nilai t-tabel K-S untuk n=86 yaitu sebesar 0,145. Hasil t – ststistik dalam tabel 4 sebesar 0,144 lebih kecil dari 0,145 dan nilai signifikansi hasil perhitungan sebesar 0,62 lebih besar dari 0,05. Jadi dapat disimpulkan data berdistribusi

normal. Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji ketidaksamaan *variance* dari resedual satu pengamatan ke pengamatan lain dengan menggunakan uji *glejser*. Uji *glejser* dilakukan dengan meregresi nilai absolut residual terhadap variabel independen (Gujarati, 2003 dalam Gozali 2016). Dari hasil uji *glejser* tidak ada satupun variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini signifikan secara statistik mempengaruhi variabel dependen nilai residual yang diabsolutkan. Hal ini dibuktikan dari nilai signifikansi diatas 0.05. Jadi dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengandung masalah heteroskedastisitas. Hasil uji multikoleniaritas juga menunjukkan bahwa tidak terdapat variabel independen yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 0.10 dan tidak terdapat variabel independen yang memiliki nilai VIF lebih dari 10. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat masalah multikoleniaritas antar variabel independen dalam model regresi. Untuk mendeteksi adanya autokorelasi dalam penelitian ini menggunakan *Run Test*. Hasil pengujian dengan *Runs Test* menunjukkan bahwa nilai tes dengan probabilitas 0,75 tidak signifikan pada 0,05 sehingga disimpulkan bahwa residual random atau acak artinya tidak terjadi autokorelasi antar nilai residual.

Hasil Pengujian regresi linier berganda dievaluasi dengan menggunakan F test, *Adjusted R Square* dan t test. Hasil uji statistik F menunjukkan nilai F hitung sebesar 48,377 lebih besar dari dari F tabel sebesar 3,15 dan nilai probabilitas 0,000 kurang dari alpha 0,05 (*one tailed*). Hal ini mengindikasikan bahwa variabel *whistleblowing system* dan audit internal yang digunakan dalam penelitian ini secara simultan berpengaruh terhadap pengungkapan kasus kecurangan. Nilai *Adjusted R Square* sebesar 52,7% yang menunjukkan bahwa 52,7% pengungkapan kasus kecurangan dijelaskan oleh variabel *whistleblowing system* dan audit internal sedangkan 47,3% dipengaruhi oleh variabel-variabel lain di luar model. Hasil uji t menunjukkan bahwa koefisien variabel *whistleblowing system* dengan nilai koefisien regresi -0,481 signifikan pada $\alpha=0,000$ dengan arah koefisien negatif. Berdasarkan hasil uji tersebut dapat disimpulkan bahwa variabel *whistleblowing system* berpengaruh negatif signifikan terhadap pengungkapan kasus kecurangan, sehingga hipotesis pertama yang menyatakan bahwa *whistleblowing system* berpengaruh negatif terhadap pengungkapan kasus kecurangan diterima. Hasil pengujian hipotesis 2 menunjukkan nilai koefisien -,414 dengan arah koefisien negatif. Hal ini berarti pengaruh Audit internal terhadap pengungkapan kecurangan adalah signifikan sehingga hipotesis 2 diterima. Ringkasan hasil uji regresi linier berganda disajikan pada tabel 4 berikut ini:

Tabel 10. Ringkasan Hasil Uji Regresi Linier Berganda

F test	=	48377			
Signifikansi	=	0,000			
R Square	=	0,538			
Adjusted R Square	=	0,527			
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Constant)	65,936	6,164		10,697	,000
WBS	-61,449	10,140	-,481	-6,060	,000
AI_KEU	-25,293	4,849	-,414	-5,216	,000

Hasil pengujian menunjukkan bahwa *whistleblowing system* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap pengungkapan kasus kecurangan, yang berarti bahwa adanya *whistleblowing system* dalam perusahaan akan menurunkan/mengurangi kasus kecurangan. Hasil penelitian ini mendukung *theory of planned behaviour* (Ajzen,1991) dimana perilaku seseorang ditentukan oleh 3 faktor yaitu sikap, norma subyektif dan kontrol perilaku. Dengan adanya *whistleblowing system* yang dimiliki perusahaan akan memberikan respon positif kepada pihak-pihak terkait dalam perusahaan untuk mengungkapkan tindak kecurangan yang diketahui karena dampak negatif yang ditimbulkan akan dapat diminimalisasi karena adanya jaminan perlindungan bagi pelapor. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian terdahulu diantaranya Agusyani *et al.* (2016), Lestari *et al.* (2016) yang mengungkapkan bahwa *whistleblowing system* berpengaruh terhadap *fraud*. *Whistleblowing system* menjadi deteksi dini terhadap tindak kecurangan yang belum mampu dideteksi secara langsung oleh perusahaan. Dengan adanya pendeteksian yang lebih dini melalui mekanisme *whistleblowing system* maka tindak lanjut dan penanganan juga dapat dilakukan lebih cepat sebelum meluas menjadi kasus kecurangan yang lebih besar dan melibatkan lebih banyak oknum dalam perusahaan.

Hasil pengujian hipotesis kedua juga mengkonfirmasi temuan bahwa audit internal berpengaruh negatif terhadap pengungkapan kasus kecurangan, yang berarti keberadaan komite audit dalam perusahaan akan dapat mengurangi tindakan kecurangan. Hasil penelitian ini mendukung *Fraud Triangle Theory* yang dikemukakan oleh Cressey (1953) bahwa *fraud* terjadi karena adanya tekanan, kesempatan dan rasionalisasi. Audit internal sebagai salah satu sistem pengendalian internal yang dibentuk dalam perusahaan akan dapat mengurangi elemen-elemen *Fraud Triangle Theory*. Dengan keahlian yang dimiliki anggota audit internal terkait pelaksanaan tugas dan tanggung jawabnya maka kesempatan, tekanan dan rasionalisasi dalam melakukan tindak kecurangan dapat diminimalisasi sehingga berdampak pada penurunan kasus kecurangan yang terjadi di perusahaan. Temuan ini mendukung hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Festi *et al.* (2014), Noviani dan Shambarakresna (2014) serta Widaningsih dan Hakim (2015). Hasil penelitian-penelitian tersebut menunjukkan bahwa audit internal berpengaruh terhadap kecurangan. Keahlian keuangan yang dimiliki anggota audit internal dalam melakukan pemeriksaan dalam mendeteksi tindak kecurangan yang terjadi. Keahlian keuangan yang dimiliki audit internal dapat meningkatkan efektivitas audit internal sehingga jika terjadi tanda-tanda terjadinya tindak kecurangan akan lebih cepat dideteksi oleh audit internal karena sudah memiliki keahlian yang memadai dalam bidang keuangan.

5. Kesimpulan, Implikasi dan Keterbatasan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa *whistleblowing system* dan audit internal berpengaruh negatif terhadap pengungkapan kasus kecurangan. Dengan meningkatnya pengungkapan *whistleblowing system* dan meningkatnya efektivitas audit internal secara signifikan dapat menurunkan kasus kecurangan yang terjadi di perusahaan. 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. Sinergi yang baik dari struktur tata kelola seperti audit internal dan diperkuat oleh *whistleblowing system* akan mendeteksi peluang terjadinya kecurangan sehingga mengurangi potensi terjadinya kasus kecurangan pada korporasi.

Keterbatasan dalam penelitian ini yaitu dalam penelitian ini hanya meneliti perusahaan sektor C (jasa) dan untuk penelitian selanjutnya dapat menguji pada perusahaan sektor lain yang lebih luas karena setiap sektor memiliki karakteristik yang berbeda. Beberapa perusahaan sedang mengkaji pengungkapan *whistleblowing system* terkait surat edaran dari OJK sehingga dimungkinkan dalam periode-periode selanjutnya jumlah perusahaan yang mengungkapkan *whistleblowing system* akan semakin bertambah. Dalam penelitian hanya menggunakan data sekunder berupa laporan tahunan yang mengungkapkan informasi *whistleblowing system*. Ke depan penelitian selanjutnya dapat menggunakan selain melalui media laporan (*whistleblowing system*) dan audit internal kasus kecurangan dapat diungkapkan melalui media lain diantaranya audit eksternal.

Referensi

- ACFE. 2016. Association of Certified Fraud Examiners. <http://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/ajpt-51663?code=aaan-site>.
- Ajzen, Icek. 1991. The Theory of Planned Behavior *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 50, 179–211. <http://www.sciencedirect.com/science/article>.
- Agusyani, K.S., Sujana, E & Wahyuni, M.A. 2016. Pengaruh Whistleblowing System dan Kompetensi Terhadap Fraud Pada Pengelolaan Keuangan Penerimaan Pendapatan Asli Daerah (Studi Pada Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng). E – Journal S1 ak Universitas Pendidikan Ganesha Jurusan Akuntansi Program S1, Volume 6 (3)
- Albrecht, W. S., C. O. Albrecht and C. C. Zimbelman. 2011. *Fraud Examination, 4th Edition (Cengage Learning: Mason, Ohio)*.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). 2000. "Report to Nation". <http://marketplace.cfenet.com/Download.asp>
- Nurchahyo dan Sulhani. 2017. Analisis Empiris Pengaruh Karakteristik Komite Audit, Karakteristik Internal Audit, *Whistleblowing system*, Pengungkapan Kecurangan Terhadap Reaksi Pasar. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 4 (2), 249-270.
- Cressey, Donad R 1953. *Other People Money, Study in The Social Psychology of Embezzlement*. Monclain, JN: Patterson Smith
- Fatmawati, S. 2015. *Pengaruh Whistleblowing System dan Efektivitas Audit Internal Terhadap Pendeteksian dan Pencegahan Kecurangan (Fraud)*. Skripsi Tidak Dipublikasi Universitas. Pasundan Bandung.

- Wahyuninngtias, Fauziah. 2016. Analisis Elemen-elemen Fraud Diamond Sebagai Determinan Finansial Statement Fraud Pada Perusahaan Perbankan di Indonesia. Tesis Universitas Airlangga
- Festi Thresa, Andreas, Riaka Natariasari. 2014. Pengaruh Peran Audit Internal Terhadap Pencegahan Kecurangan. *JOM FEKOM.1* (2).
- Ghozali, Imam.2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Penerbit Universitas Diponegoro.
- 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 23*. Semarang: Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gusnardi. 2011. Pengaruh Peran Komite Audit, Pengendalian Internal, Audit Internal dan Pelaksanaan Tata Kelola Perusahaan Terhadap Pencegahan Kecurangan. *Ekuitas*, 15 (1), 130-146.
- Komite Nasional Kebijakan Governance. (2008). Sistem Pelaporan Pelanggaran–SPP (*Whistleblowing System–WBS*). Jakarta.
- Koroy, Tri Ramaraya. 2008. Pendeteksian Kecurangan (Fraud) Laporan Keuangan oleh Auditor Eksternal. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 10 (1), 22-33
- Lavena, C.F. 2016. Whistle-Blowing: Individual and Organizational Determinants of the Decision to Report Wrongdoing in the Federal Government. *The American Review of Public Administration*, 46 (1), 113-136
- Lestari, I.T., Gunawan, H & Purnamasari, P. 2016. Pengaruh Peran Audit Internal dan Efektivitas *Whistleblowing System* Terhadap Pencegahan Fraud (Survei pada Bank Umum Syariah di kota Bandung, Jawa Barat). *Proceeding Akuntansi*, 2 (1), 2205-212.
- Maliawan, Sujana dan Diatmika. 2017. Pengaruh Audit Internal dan Efektivitas Pengendalian Intern Terhadap Pencegahan Kecurangan (Fraud). *e-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganeca*. 8(2).
- Manda, A. dan A. Iskandarsyah. 2012. *Analisis Pengaruh Sikap, Norma Subyektif dan Efikasi Diri Terhadap Intensi Berwirausaha Pada Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Syiah Kuala*. Prosiding Eco-Entrepreneurship Seminar & Call for Paper "Improving Performance by Improving Environment" 2012 Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Semarang
- Noviani, D.P. & Sambharkreshna, Y. 2014. Pencegahan Kecurangan Dalam Organisasi Pemerintahan. *JAFFA*, 2 (2), 61 – 67
- Otoritas Jasa Keuangan. 2015. *Peraturan Otoritas Jasa Keuangan No. 56/PJOK.04/2015 tentang pembentukan dan penyusunan piagam unit audit internal*. Jakarta: OJK.
- Sagara, Y. 2013. Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan Whistleblowing System. *Jurnal Liquidity*, 2 (1), 34-44.
- Siregar, S. V., dan Tenoyo.B. 2015. Fraud awareness survey of private sector in Indonesia. *Journal of Financial Crime*, 22 (3), 329-346.

- Srimulyani dan Ismatullah. 2017. Pengaruh Audit Internal Dalam Pencegahan Kecurangan Kas Pada PDAM Tirta Bumi Wibawa Kota Sukabumi. *Jurnal Ilmiah Ilmu Ekonomi*, 5, 109-116.
- Suginam. 2017. Pengaruh Peran Audit Internal dan Pengendalian Intern Terhadap Pencegahan Fraud. *Riset dan Jurnal Akuntansi*, 1 (1), 22-28.
- Sugiyono. 2008. Statistika untuk Penelitian. Bandung. Alfabeta
- . 2009. Metode Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif. Bandung. Alfabeta.
- . 2014. Metode Penelitian Bisnis. Bandung: Alfabeta.
- Surat Edaran Mahkamah Agung No. 4 Tahun 2011 Tentang Perlakuan Bagi Pelapor Tindak Pidana (Whistleblower) Dan Saksi Pelaku Yang Bekerjasama (Justice Collaborators) Didalam Perkara Tindak Pidana Tertentu.
- Surat Edaran Otoritas Jasa Keuangan Nomor.32/SEOJK.04/2015 Tentang Pedoman Tata Kelola Perusahaan Terbuka.
- Survei Fraud Indonesia.2016. *ACFE Indonesian Chapter*.
- Tung, L. C. 2011. *The Impact of Entrepreneurship Education on Entrepreneurial Intention of Engineering Students*. Doctor of Philosophy Cityu University of Hongkong.
- Tuanakotta, Theodorus M. 2010. Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif. Jakarta: Salemba Empat.
- Wardani, S.A dan Sulhani. 2017. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penerapan Whistleblowing System di Indonesia. *Jurnal Aset (Akuntansi Riset)*, 9 (1), 29-44
- Widaningsih, M. dan D. Hakim. 2015. Pengaruh Profesionalisme Auditor Internal Terhadap Pencegahan dan Pendeteksian Kecurangan. *Jurnal Riset akuntansi dan Keuangan*, 3 (1), 586-602.
- Wijaya, Tony. 2008. Kajian Model Empiris Perilaku Berwirausaha UKM DIY dan Jawa Tengah. *Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan*, 10 (2), 93-104
- Yusriwati. 2017. Pengaruh Peran Audit Internal Terhadap Pencegahan Kecurangan Pada Perusahaan Perbankan di Pekanbaru. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 6 (2), 1-13.
- Zelmiyanti, R. dan L. Anita. 2015. Pengaruh Budaya Organisasi dan Peran Audit Internal Terhadap Pencegahan Kecurangan dengan Pelaksanaan Sistem Pengendalian Internal Sebagai Variabel Intervening. *Jurnal Akuntansi Keuangan dan Bisnis*, 8, 67-76
- <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2017/01/31/indeks-persepsi-korupsi-indonesia-peringkat-4-di-asean> di unduh tanggal 22 Maret 2018
- <https://akuntansimaster.blogspot.co.id/akses-22-Maret-20/2016/06/analisis-kasus-enron-coorporation.html> d 18

<https://www.wartaekonomi.co.id/read145257/ketika-skandal-fraud-akuntansi-menerpa-british-telecom-dan-pwc.html> di akses tanggal 18 Maret 2018

<https://davidparsaoran.wordpress.com/2009/11/04/skandal-manipulasi-laporan-keuangan-pt-kimia-farma-tbk/diakses> 18 Maret 2018