

# Internal Auditor Perceptions of Internal Whistleblower Intention Factors in Its Role to Increase Whistleblowing for Fraud Prevention

## [Persepsi Auditor Internal Pada Faktor Intensi Whistleblower Internal Dalam Perannya Meningkatkan Whistleblowing Untuk Pencegahan Fraud]

Amilatus Sholihah<sup>1)</sup>, Sarwenda Biduri <sup>\*2)</sup>

<sup>1)</sup>Program Studi Akuntansi, Universitas Muhammadiyah Sidoarjo, Indonesia

<sup>2)</sup> Dosen Program Studi Akuntansi, Universitas Muhammadiyah Sidoarjo, Indonesia

\*Email Penulis Korespondensi: [sarwendabiduri@umsida.ac.id](mailto:sarwendabiduri@umsida.ac.id)

**Abstract.** *The purpose of this study is to determine and analyze the perception of internal auditors in their role to improve whistleblowing and internal auditors' perceptions on internal whistleblower intention factors in preventing fraud, this research is a case study research, The data collection techniques used in this study are interviews and observations. Data analysis techniques are carried out through several stages, namely data collection, data reduction, data presentation, and conclusion making. The results show the role of internal auditors in the internal whistleblower intention factor plays an important role in ensuring the identity of the whistleblower and the sense of security felt by the whistleblower, so that the role of internal auditors in improving whistleblowing with the implementation of a system will provide great confidence for the intention of the whistleblower or whistleblower to uncover fraud and increase whistleblowing to prevent fraud.*

**Keywords** - auditor internal; whistleblower; whistleblowing system; detecting; fraud

**Abstrak.** *Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui dan menganalisis persepsi auditor internal dalam perannya untuk meningkatkan persepsi whistleblowing dan auditor internal terhadap faktor niat whistleblower internal dalam mencegah fraud, penelitian ini merupakan penelitian studi kasus, Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah wawancara dan observasi. Teknik analisis data dilakukan melalui beberapa tahap, yaitu pengumpulan data, reduksi data, penyajian data, dan pengambilan kesimpulan. Hasil penelitian menunjukkan peran auditor internal dalam faktor niat whistleblower internal berperan penting dalam memastikan identitas whistleblower dan rasa aman yang dirasakan oleh whistleblower, sehingga peran auditor internal dalam meningkatkan whistleblowing dengan penerapan suatu sistem akan memberikan keyakinan yang besar bagi niat whistleblower atau whistleblower untuk mengungkap fraud dan meningkatkan whistleblowing untuk mencegah fraud.*

**Kata Kunci** - auditor internal, whistleblower, whistleblowing system, deteksi, fraud

### I. PENDAHULUAN

Perkembangan kehidupan dari masa ke masa tindakan kecurangan (*fraud*) masih terjadi dimana saja setiap tahunnya, banyak faktor yang melatarbelakangi seseorang melakukan kecurangan (*fraud*) salah satunya karena faktor tekanan ekonomi, di Indonesia banyak kejahatan terjadi akibat dari peluang seseorang dapat melakukan kecurangan (*fraud*) seperti korupsi maupun penipuan. Termasuk kecurangan penyembunyian dokumen/laporan, pemalsuan dokumen untuk keperluan bisnis, atau memberikan informasi rahasia perusahaan kepada pihak diluar perusahaan tanpa sepengetahuan pihak yang berwenang.[1] Setiap individu memiliki kesempatan untuk melakukan kebaikan dan bersifat jujur, salah satunya ketika melihat seseorang melakukan kecurangan harus berani untuk menolak, tidak ikut serta, dan berani mengungkapkan kecurangan (*Whistleblowing*), akan tetapi pada kenyataannya sebagian besar seseorang salah satunya seperti seorang auditor internal karena tugas seorang auditor internal adalah mencari atau menemukan kesalahan-kesalahan dalam melakukan pemeriksaan sehingga dapat dilakukannya evaluasi, kemudian ketika mengetahui adanya *fraud* di lingkungan kerjanya takut untuk mengungkap kecurangan tersebut ke pihak manajemen dan memilih untuk tidak melaporkannya, sehingga peran auditor internal untuk meningkatkan *whistleblowing* sangat penting untuk keuntungan di masa depan bagi perusahaan.

*Fraud triangle theory* (teori segitiga kecurangan) diperkenalkan oleh Donald R. Cressey yang berisi alasan individu maupun kelompok melakukan kecurangan. *Fraud triangle* terdiri dari tiga komponen, yaitu tekanan, peluang dan rasionalisasi. Tekanan bisa berasal dari kehidupan individu atau dari dalam organisasi. Tindakan kecurangan bisa terjadi jika ada peluang untuk melakukannya, dimana seseorang harus memiliki akses terhadap aset atau memiliki

wewenang untuk mengatur prosedur pengendalian yang memperkenankan dilakukannya skema kecurangan. Rasionalisasi merupakan dalih pembenaran atas tindakan kecurangan yang dilakukan.[2] Berdasarkan Hasil Survei ACFE dan data BPK, maka perlu ditemukan suatu cara yang dapat mendeteksi *fraud*. *Fraud* sendiri juga dapat diartikan sebagai kekeliruan atau *error* yang mengandung unsur ketidaksengajaan dan kecurangan atau *fraud* yang biasanya memang disengaja, yang dilakukan oleh pihak internal maupun eksternal perusahaan demi meraup keuntungan pribadi, kelompok, atau pihak lain (perorangan, perusahaan atau institusi)[3]. Telah banyak metode yang ditemukan untuk mendeteksi *fraud*, tetapi yang menjadi pertanyaan adalah apakah metode-metode tersebut efektif untuk mendeteksi *fraud*. BPK menyatakan bahwa pemeriksaan adalah upaya mencari kebenaran, dengan memperhatikan keadilan dan berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kegiatan pemeriksaan termasuk pengumpulan bukti-bukti dengan prinsip kehati-hatian, sehingga bukti tersebut dapat diterima di pengadilan. Untuk mendapatkan bukti-bukti yang dapat digunakan di pengadilan, maka diperlukan sumber yang relevan dan tepat dalam proses pencarian dan pembuktian bukti yang dikumpulkan.[2] Salah satu sumber yang paling berguna atau alat yang penting dalam mencegah dan mendeteksi *fraud*, korupsi, penyalahgunaan aset, salah saji penyusunan laporan keuangan serta malpraktek lainnya yaitu informasi yang diberikan oleh *whistleblower*.

Berkaitan dengan itu Association of Certified Fraud Examinations (ACFE), salah satu asosiasi di USA yang mendarmabaktikan kegiatannya dalam pencegahan dan pemberantasan kecurangan, mengkategorikan kecurangan dalam tiga kelompok, yang pertama yaitu, kecurangan laporan keuangan (*Financial Statement Fraud*). Kecurangan laporan keuangan dapat didefinisikan sebagai kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dalam bentuk salah saji material laporan keuangan yang merugikan investor dan kreditor. Kecurangan ini dapat bersifat financial atau kecurangan non financial. Kedua, penyalahgunaan aset (*Asset Misappropriation*). Penyalahgunaan aset dapat digolongkan ke dalam ‘kecurangan kas’ dan ‘kecurangan atas persediaan dan aset lainnya’, serta pengeluaran-pengeluaran biaya secara curang (*fraudulent disbursement*). Ketiga, korupsi (*Corruption*). Korupsi dalam konteks pembahasan ini adalah korupsi menurut ACFE, bukannya pengertian korupsi menurut UU Pemberantasan TPK di Indonesia. Menurut ACFE, korupsi terbagi ke dalam pertentangan kepentingan (*conflict of interest*), suap (*bribery*), pemberian illegal (*illegal gratuity*), dan pemerasan (*economic extortion*)[4].

Secara umum auditor internal merupakan orang yang melakukan proses penilaian dan evaluasi kegiatan perusahaan dengan cara dilakukannya pemeriksaan untuk memberikan informasi kepada manajemen perusahaan mengenai kinerja *financial* dalam kegiatan mengoperasikan perusahaan. Seorang ekonom Milton Stevens Fonorrow, menggambarkan bahwa audit internal adalah suatu proses bagi perusahaan yang mengawasi ketepatan, keterampilan, efisiensi, dan fungsionalitas catatan akuntansinya. Oleh karyawan dari pengawasan internal yang efektif diterapkan di rumah[5]. Organisasi perusahaan dan pemerintahan seorang auditor berada di garis depan dalam investigasi dan deteksi penipuan. Auditor berkewajiban untuk mematuhi aturan perilaku *professional*. Diantaranya tercatat dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Performa seorang auditor dipengaruhi oleh unsur teknis dan non teknis. Unsur teknis yang berhubungan dengan rencana dan ketentuan audit. Unsur non teknis mencakup hal-hal yang berhubungan dengan sikap, mentalitas, emosi, unsur kejiwaan, akhlak, budi pekerti, dan lain-lain, yang berubah dalam segala situasi dan kondisi. Untuk kemajuan pelaksanaan tugas dan mutu pekerjaan diharapkan terdapat aturan yang mengatur tentang sikap mental dan moral auditor[6]. Seorang auditor memungkinkan menjadi pelaku kecurangan jika auditor tersebut menerima suap dari pelaku utama kecurangan yang terjadi di dalam sebuah organisasi perusahaan ataupun pemerintahan ketika auditor tersebut sedang melakukan proses audit, sehingga seorang auditor bisa saja masuk ke dalam pelaku kecurangan karena mungkin adanya tekanan emosional dalam bentuk ancaman, karena kemungkinan pelaku kecurangan tersebut adalah orang yang lebih berkuasa sehingga bisa dapat mempengaruhi seorang auditor untuk berbuat kecurangan juga terutama seorang auditor diperkirakan akan mampu mendeteksi kecurangan yang terjadi [7]. Salah satu tugas dari pengelolaan adalah pengawasan, karena manajemen dalam sebuah organisasi perusahaan atau dalam menanggung organisasi bisa bergerak sesuai dengan yang direncanakan dan terarah pada titik tujuan. Untuk mengelola suatu organisasi yang teratur, tugas auditor internal yang sangat objektif dan krusial bagi beberapa elemen dalam memantau susunan pengendalian internal pada suatu organisasi, karena keadaan tersebut merupakan kegiatan untuk membuktikan dan mempersiapkan sehingga berguna dalam menambah nilai (*value*) dan meningkatkan pelaksanaan organisasi[8].

Untuk meningkatkan kualitas audit internal, *whistleblower internal* dapat digunakan sebagai sumber informasi yang mungkin berada di luar kendali auditor. Jika Sebagian intern seperti manajemen dan karyawan perusahaan lainnya mengabaikan catatan adanya kecurangan, hal itu akan mampu diungkapkan menurut hukum. Melainkan, auditor internal perlu menjaga kewenangannya agar keteguhan seorang auditor tidak diremehkan dan dipengaruhi oleh pihak lain yang berkepentingan dalam memberikan pendapat untuk kepentingan perusahaan dalam pelaksanaan auditnya. Penggunaan audit internal yang tepat dalam menerima sebuah laporan *whistleblowing* perlu digunakan secara efektif dan positif. Prosedur yang baik diantaranya auditor internal penting menjaga independensinya dan berhati-hati ketika menjalankan tugas serta bisa memastikan kerahasiaan *whistleblower*. Tentunya saluran komunikasi ini juga harus disosialisasikan kepada karyawan agar 2 pelaporan lebih dikenal dan efektif [8], pernyataan tersebut sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh [9] hasil penelitian yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa sikap

independensi auditor internal dan *whistleblowing system* berpengaruh positif signifikan terhadap kemampuan dalam mendeteksi kecurangan. Hal tersebut tidak terlepas dari pengaruh beberapa faktor yang melatarbelakangi keefektifan penerapan sikap independensi dan *whistleblowing system* termasuk salah satunya adalah lingkungan pengendalian, periode hubungan dengan klien, insentif untuk *whistleblower*, serta peraturan mengenai perlindungan *whistleblower*.

Dalam memutuskan menjadi seorang *whistleblower* tidaklah mudah, karena rawan adanya intimidasi, gertakan, dan ancaman dari pelaku yang melakukan ancaman, bahkan seorang *whistleblower* dapat tertuduh menjadi seorang pelaku kejahatan dimana pelapor melakukan pencemaran nama baik, sehingga seorang *whistleblower* dalam bahaya. Sebagai contoh pada kasus yang di alami oleh Nurhayati membuat warga atau para *whistleblower* lainnya mengalami tekanan atau ancaman dari pihak lain yang melakukan kecurangan, yang dimana seorang pelapor dijadikan tersangka akibat dari mengungkapkan adanya korupsi APBDes di Cirebon (25/02/2022)[10]. Fungsi dan kontribusi masyarakat seperti persoalan yang dialami Nurhayati sangat dibutuhkan tidak hanya peran dari warga dan masyarakat saja tetapi juga pengendalian internal dalam sebuah organisasi harus melakukan sebuah *controlling* supaya kasus kecurangan yang terjadi dalam organisasi tidak keluar dari ranah organisasi tersebut karena jika informasi kecurangan tersebut sampai bocor ke luar dari organisasi kemungkinan para masyarakat di luar sana akan berfikir lebih untuk tidak percaya pada organisasi tersebut, jadi peran dari pengendalian internal sebuah organisasi yaitu auditor internal harus berani untuk menjadi seorang *whistleblower* untuk meningkatkan pengungkapan kecurangan, maka dari itu penelitian ini diperlukan supaya meminimalisir terjadinya kecurangan yang terjadi pada organisasi perusahaan maupun pemerintahan[10]. Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) *whistleblowing* dalam Pedoman *Whistleblowing System* adalah pengungkapan pelanggaran atau, tidak etis/moral atau lainnya oleh karyawan yang merugikan organisasi atau pemangku kepentingan. Atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau badan lain yang dapat mengambil atas pelanggaran tersebut. Siapapun yang melaporkan pelapor kini disebut sebagai pelapor atau *whistleblower*[11]. Dalam memutuskan untuk menjadi seorang *whistleblower* harus dibutuhkan sebuah motivator dan keyakinan yang sangat besar jika ingin menjadi seorang pelapor, oleh karena itu peneliti ingin memastikan mengenai faktor-faktor seseorang berani menjadi seorang *whistleblower*. Faktor untuk menjadi seorang *whistleblower* tersebut mengarah pada penelitian yang dikaji oleh [12] dengan judul “Pengaruh Sifat *Machiavellian*, Komitmen Profesional dan Tingkat Keseriusan Pelanggaran Terhadap Niat Untuk Melakukan *Whistleblowing*” dan penelitian yang dilakukan oleh [13] yang berjudul “Pengaruh Sifat *Machiavellian*, Lingkungan Etika, *Locus Of Control*, Dan Tingkat Keseriusan Kesalahan Terhadap *Whistleblowing Intention* Dengan Retaliasi Sebagai Variabel Moderasi”. Beberapa penelitian terdahulu dilakukan untuk di pahami oleh peneliti atau pembaca lainnya terhadap peran auditor internal dalam meningkatkan *whistleblowing*. Dalam penelitian [8] hasilnya, peran auditor internal memiliki dampak yang nyata pada prosedur pengambilan keputusan manajemen puncak organisasi. Karena audit internal berkarakter dan keterangan yang disampaikan sebagai *whistleblower internal* mampu diterapkan sebagai untuk memutuskan keputusan. Sama hal nya dengan penelitian yang dilakukan oleh [14] Hasil penelitian menunjukkan bahwa Pada lingkup kementerian keuangan, *Whistleblowing System* telah di atur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 103/Pmk.09/2010 Tentang Tata Cara Pengelolaan Dan Tindak Lanjut Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) Di Lingkungan Kementerian Keuangan. Namun berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh [11] Perempuan lebih cenderung memiliki Intensi melakukan *whistleblowing* dibandingkan dengan laki-laki, Perempuan lebih cenderung memiliki Intensi melakukan *whistleblowing* dibandingkan dengan laki-laki. Dalam penelitian yang dilakukan oleh [15] terdapat tiga unsur untuk mencegah *fraud* yang salah satunya dengan menerapkan budaya jujur dan etika yang tinggi. Cara yang paling efektif untuk mencegah dan menghalangi kecurangan adalah dengan mengimplementasikan program serta pengendalian anti kecurangan, yang didasarkan pada nilai-nilai inti yang dianut perusahaan. Penelitian yang dilakukan oleh [16] Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa, budaya organisasi berpengaruh terhadap pencegahan *fraud*, peran audit internal tidak berpengaruh terhadap pencegahan *fraud*, pengendalian internal berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud*, dan *whistleblowing* berpengaruh negatif terhadap pencegahan *fraud*. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh [17] menyatakan Temuan dari penelitian ini adalah persepsi mahasiswa yang dilihat dari 3 variabel yang menjadi bebas yaitu sikap terhadap perilaku, norma subjektif dan persepsi dukungan organisasi memiliki pengaruh yang positif terhadap niat mahasiswa untuk melakukan *whistleblowing*. Dan penelitian yang dilakukan oleh [18] Hasil dari penelitiannya mengungkapkan bahwa sikap terhadap perilaku dan persepsi perilaku tidak berpengaruh secara signifikan berbeda dengan persepsi tentang norma subjektif dan tingkat keseriusan kecurangan yang memiliki pengaruh yang signifikan terhadap niat mahasiswa untuk mengungkapkan kecurangan akademik.

Beberapa faktor intensi *whistleblower internal* yang telah dilakukan oleh peneliti terdahulu yang dilakukan oleh [12] hasilnya yaitu Sifat *Machiavellian* memberikan pengaruhnya yang positif signifikan pada niat *whistleblowing*. Sifat *Machiavellian* merupakan kepribadian yang mendasari sikap dalam berhubungan dengan orang lain. Kepribadian *Machiavellian* mempunyai kecenderungan untuk memanipulasi orang lain, sangat rendah penghargaannya pada orang lain, sifat ini dikenal tamak, menghalalkan segala cara untuk mencapai tujuan, memanfaatkan situasi untuk mendapatkan keuntungan dan sifat lainnya[19]. Semakin tinggi kecenderungan sifat *Machiavellian* nya, akan

meningkatkan niat seorang pegawai dalam melaksanakan *whistleblowing* pada BPK RI Perwakilan Provinsi Bali. Komitmen berpengaruh positif dan signifikan pada niat *whistleblowing*. Komitmen merupakan upaya untuk lebih mementingkan kepentingan profesi daripada kepentingan pribadi, sehingga diharapkan dapat sebagai pengingat akan profesinya. Semakin tinggi tingkat komitmen maka akan meningkatkan niat untuk melakukan *whistleblowing* pada BPK RI Perwakilan Provinsi Bali. Tingkat keseriusan pelanggaran memberikan pengaruhnya yang positif signifikan pada niat *whistleblowing*. Semakin tinggi keseriusan pelanggarannya yang terjadi maka akan meningkatkan niat untuk melakukan *whistleblowing* pada BPK RI Perwakilan Provinsi Bali. Sementara itu penelitian yang dilakukan oleh [13] adalah Sifat *Machiavellian* tidak berpengaruh terhadap *whistleblowing intention*, lingkungan etika memiliki pengaruh secara signifikan terhadap *whistleblowing intention*, *locus of control* tidak mempunyai pengaruh terhadap *whistleblowing intention*, tingkat keseriusan kesalahan memiliki pengaruh terhadap *whistleblowing intention*, *locus of control* merupakan sebuah tingkatan dimana seseorang menerima tanggung jawab dirinya sendiri terhadap apa yang terjadi pada diri mereka sendiri, retalisasi yang memoderasi pengaruh sifat terhadap *whistleblowing intention* tidak dapat disimpulkan, dan retalisasi tidak memoderasi pengaruh lingkungan etika terhadap *whistleblowing intention*. Dari hasil penelitian kajian literatur penelitian terdahulu dapat disimpulkan bahwa peran dari auditor internal sangatlah diperlukan dalam meningkatkan *whistleblowing*, sedangkan faktor yang mempengaruhi niat seseorang untuk menjadi seorang *whistleblowing* yang dikaji oleh peneliti terdahulu mendapatkan hasil yang berbeda dengan penelitian satu dengan lainnya, oleh karena itu penelitian ini adalah untuk mengkaji penelitian-penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu dengan metode yang berbeda baik objek dan lokasi yang berbeda, untuk mendapatkan data informasi yang pasti terhadap faktor intensi *whistleblower* oleh karena itu penelitian ini harus dilakukan. Tujuan dari penelitian ini berdasarkan latar belakang dan permasalahan yang sudah dibahas di atas adalah untuk mengetahui dan menganalisis persepsi auditor internal dalam perannya untuk meningkatkan *whistleblowing* dan persepsi peran fungsi auditor internal pada faktor intensi *whistleblower internal* dalam mencegah terjadinya *fraud*.

## II. METODE

Penelitian ini menggunakan penelitian pendekatan kualitatif. Penelitian kualitatif adalah penelitian yang digunakan untuk menyelidiki, menemukan, menggambarkan, dan menjelaskan kualitas atau keistimewaan dari pengaruh yang tidak dapat dijelaskan, diukur atau digambarkan melalui pendekatan kuantitatif[20]. Penelitian kualitatif merupakan sebuah penelitian yang akan menghasilkan data yang lebih kompleks karena dalam proses penelitiannya menghasilkan data dalam bentuk deskripsi atau penjelasan yang akan lebih mendalam dalam penjelasannya[21].

Metode yang digunakan adalah analisis deskripsi. Pada penelitian pendekatan kualitatif proses yang dapat dilakukan dengan cara mengembangkan asumsi atau anggapan dasar seseorang yang dikaitkan dengan berbagai ragam pemikiran yang digunakan dalam penelitian. Data yang telah diakumulasikan dalam survei lalu diinterpretasikan. Dalam penelitian pendekatan kualitatif ini, makna yang disampaikan merujuk pada persepsi orang tentang peristiwa yang diamati.

### Tujuan Metode Penelitian

Tujuan dari metode penelitian ini adalah untuk mengembangkan penelitian sebelumnya dan mengkaji lagi dengan metode yang berbeda (keterbaruan), yaitu dengan menggunakan penelitian kualitatif berdasarkan pendapat atau persepsi dari auditor berupa penjelasan yang lebih mendalam.

### Batasan penelitian

Berdasarkan pemahaman peneliti terkait latar belakang dan permasalahan diatas, peneliti melakukan pembatasan supaya dalam mengkaji penelitian ini, setiap proses yang dikerjakan agar lebih fokus pada masalah-masalah yang akan dipecahkan. Oleh karena itu penelitian ini yaitu, tidak mencari-cari suatu kasus yang pernah terjadi pada suatu organisasi.

### Teknik Pengumpulan Data

Peneliti melakukan penelitian dengan cara mendapatkan sebuah data yang dimana data tersebut akan diperoleh melalui beberapa cara yaitu,

#### a. Wawancara

Metode wawancara atau interview adalah proses memperoleh keterangan melalui tanya jawab antara pewawancara dan responden atau orang yang diwawancarai. Dapat dilakukan secara individu atau kelompok dengan atau tanpa pedoman wawancara untuk mendapatkan data orientik. Wawancara mencatat pendapat, perasaan, emosi, dan hal terkait individu dalam organisasi. Dengan demikian, peneliti memperoleh lebih banyak data dan memahami budaya melalui ekspresi dan klarifikasi dari yang diwawancarai[22].

Dalam melakukan sebuah wawancara, wawancara mempunyai syarat-syarat yakni adanya pertanyaan-pertanyaan. Pada penelitian ini peneliti menggunakan pertanyaan yang bersifat terbuka, karena dengan pertanyaan terbuka, proses wawancaranya untuk memperoleh informasi tidak hanya berupa jawaban “Ya” dan “Tidak”,

melainkan dalam pertanyaan ini data informasi yang diperoleh lebih khusus dan terperinci karena yang digali adalah pendapat atau pemahaman dari seorang narasumber[23].

#### **b. Observasi**

Metode observasi adalah cara untuk mengetahui atau menyelidiki tingkah laku nonverbal dengan menggunakan panca indera mata dan panca indera lainnya. Kunci keberhasilan observasi sebagai pengumpulan data bergantung pada pengamatnya yang melihat, mendengar, mencium, atau mendengarkan objek penelitian dan menyimpulkan dari apa yang dilihat[22].

#### **c. Dokumentasi**

Informasi dapat diperoleh melalui wawancara, observasi, atau dokumen seperti surat, catatan harian, arsip foto, hasil rapat, cenderamata, dan jurnal kegiatan. Dokumen ini dapat digunakan untuk menggali informasi masa lalu. Peneliti harus bisa memahami dokumen-dokumen ini dengan sensitivitas teoritis agar dokumen-dokumen tersebut tidak hanya dianggap sebagai sesuatu yang tidak memiliki arti[22].

#### **Sumber Data Penelitian**

Adapun sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

##### **a. Sumber Data Primer**

Sumber data primer merupakan sumber data utama yang diperoleh secara langsung dilapangan. Sumber data pada penelitian ini adalah narasumber/informan.[22]

##### **b. Sumber Data Sekunder**

Sumber data sekunder merupakan informasi yang dapat dipergunakan sebagai tambahan dan pelengkap data yang dibutuhkan oleh peneliti yang didukung dengan sumber dari internet/buku yang telah ada guna untuk memperkuat data dari penjelasan para narasumber/informan.

#### **Uji Keabsahan Data**

Uji keabsahan data pada penelitian ini akan menggunakan teori *triangulasi* sumber data, teori ini merupakan bentuk teori untuk menggali kebenaran informasi tertentu dengan menggunakan berbagai sumber data seperti dokumen, arsip, hasil wawancara, hasil observasi atau juga dengan mewawancarai lebih dari satu subjek yang dianggap memiliki sudut pandang yang berbeda [24]. Dan penelitian dapat di uji dengan uji *transferabilitas*, uji data dalam penelitian ini yakni mengenai Transferabilitas penelitian tergantung pada pemahaman dan pemikiran pembaca. Jika seorang pembaca dapat memahami konteks, fokus, dan hasil penelitian yang menguji peran auditor internal dalam mendorong seseorang untuk menjadi whistleblower internal dalam suatu organisasi, maka hasil penelitian tersebut dapat diterapkan dalam konteks dan situasi yang berbeda. Hal ini menunjukkan bahwa penelitian memiliki nilai transferabilitas yang tinggi [25].

#### **Proses Analisis Data**

Analisis data dalam penelitian ini diawali dengan tahapan pengumpulan data, reduksi data, penyajian data, dan menarik kesimpulan. Pada penelitian kualitatif, analisis data dapat dilakukan saat di lapangan atau setelah dari lapangan. Pada penelitian ini, analisis data dilakukan bersamaan dengan pengumpulan data. Alur analisis mengikuti model analisis interaktif [21]. Teknik yang digunakan dalam menganalisis data berdasarkan [26] dapat diuraikan sebagai berikut:

##### **a. Pengumpulan Data**

Data dari wawancara, observasi, dan dokumentasi dicatat dalam catatan lapangan yang terdiri dari deskriptif dan reflektif. Catatan deskriptif adalah catatan tentang apa yang dilihat, didengar, disaksikan, dan dialami tanpa pendapat atau penafsiran peneliti. Catatan reflektif adalah catatan peneliti tentang temuan yang menjadi bahan rencana pengumpulan data selanjutnya

##### **b. Reduksi Data**

Setelah data dikumpulkan, dilakukan reduksi data untuk memilih data yang relevan dan bermakna, fokus pada data yang dapat memecahkan masalah, menemukan, memberikan makna, atau menjawab pertanyaan penelitian. Kemudian, hasil temuan dan maknanya disederhanakan secara sistematis dan dijelaskan dengan singkat. Proses reduksi data mempertahankan temuan yang relevan dengan permasalahan penelitian. Data tidak relevan dibuang. Reduksi data digunakan untuk analisis, menggolongkan, mengarahkan, membuang yang tidak penting, mengorganisasi data, untuk memudahkan peneliti menarik kesimpulan.

##### **c. Penyajian Data**

Penyajian data dapat berupa bentuk tulisan atau kata-kata, gambar, grafik dan. Tujuan dari penyajian data adalah untuk menggabungkan informasi sehingga dapat menggambarkan keadaan yang terjadi.

##### **d. Penarikan Kesimpulan**

Penarikan kesimpulan dilakukan saat penelitian berjalan, seperti reduksi data. Setelah data cukup, diambil kesimpulan sementara. Setelah data lengkap, diambil kesimpulan akhir.

#### **Fokus Penelitian**

Fokus penelitian ini bertujuan agar pengamatan observasi dan analisis hasil lebih tersusun. Fokus penelitian pada penelitian ini adalah menganalisis persepsi dari peran auditor internal dan intensi *whistleblowing* dalam mendeteksi *fraud*, sehingga mengurangi kecurangan.

### Tempat, Subjek, dan Objek Penelitian

Tempat penelitian diperlukan untuk mengumpulkan sebuah data dan tempat untuk menggali informasi yang lebih banyak. Oleh karena itu lokasi penelitian ini dilakukan pada institusi perguruan tinggi Universitas Muhammadiyah Sidoarjo (UMSIDA).

### Informan Penelitian

Subjek penelitian atau informan yang ditetapkan merupakan perwakilan dari auditor internal dan satuan pengendalian internal (SPI) Universitas Muhammadiyah Sidoarjo, dan prakilasan Auditor Internal dari luar UMSIDA, guna untuk perbandingan.

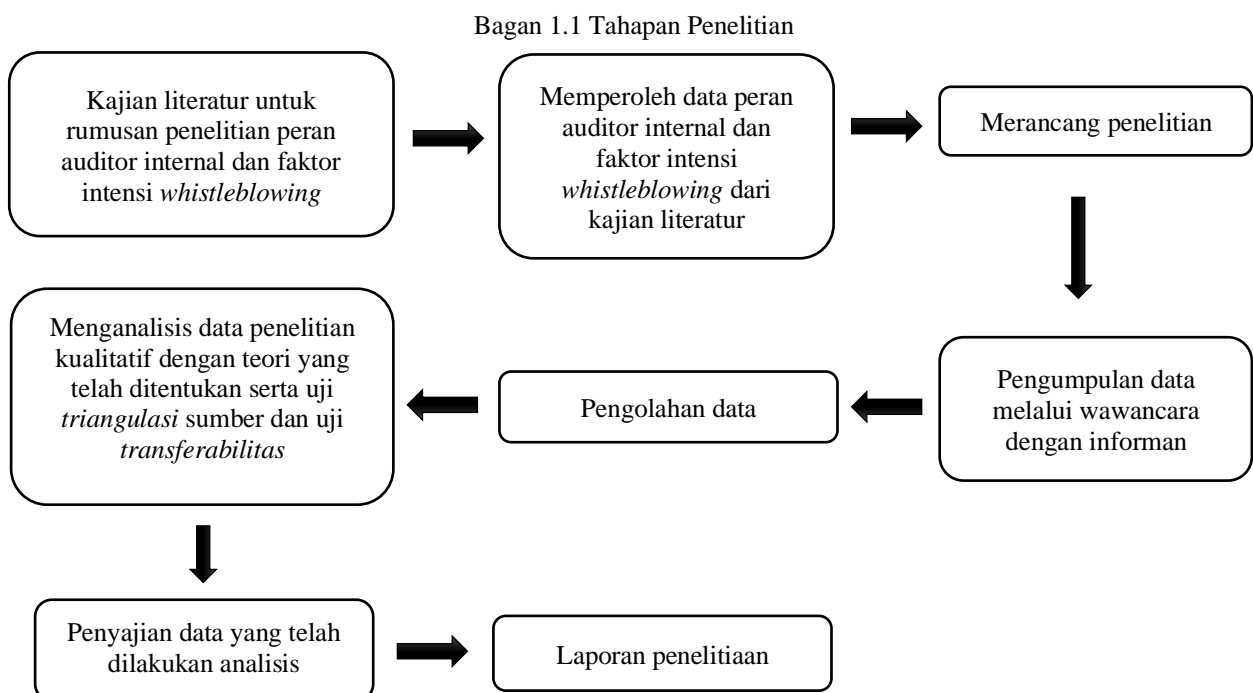
Tabel 1.1 Informan Kunci

No.	Nama	Keterangan
1.	AH	Auditor internal UMSIDA
2.	NRH	Satuan Pengendalian Internal (SPI) UMSIDA
3.	DKH	Auditor Internal PT X

### Tahapan Penelitian

Tahapan penelitian yang akan dilakukan yakni, peneliti melakukan penelitian pada bab pendahuluan dengan mengkaji kajian penelitian terdahulu mengenai peran auditor internal dan faktor intensi *whistleblower* pada lingkungan kerja untuk meningkatkan *whistleblowing* untuk merumuskan rumusan penelitian yang akan di buat. Setelah melakukan *research* data, peneliti memperoleh data informasi dari jurnal yang telah dibuat oleh peneliti terdahulu. Kemudian merancang penelitian dengan cara menarik kesimpulan dari data informasi yang telah diperoleh. Selanjutnya dilakukannya pengumpulan data melalui observasi, wawancara, dan dokumentasi secara teliti, jelas dan terperinci terkait peran auditor internal dan faktor intensi *whistleblower* pada lingkungan kerja untuk meningkatkan *whistleblowing*. Kemudian dilakukannya reduksi data dengan meringkas data informasi yang telah diperoleh dari informan. Setelah itu peneliti melakukan Analisa data dengan menggunakan metode penelitian kualitatif dengan analisis uji *triangulasi* data dan uji *transferabilitas*, guna untuk memperoleh data informasi yang lebih akurat dan dapat dipertanggung jawabkan. Selanjutnya dilakukannya penyajian data dalam bentuk teks yang bersifat naratif dan sederhana agar lebih mudah untuk dipahami. Tahap yang terakhir adalah membuat kesimpulan berdasarkan data data yang telah di analisis sebelumnya untuk dijadikannya sebuah laporan penelitian yang data informasinya dapat di uji kebenaran dan keabsahannya dengan baik.

Berikut ini adalah bagan tahapan penelitian yang telah dirancang dan akan dilakukan oleh peneliti yaitu sebagai berikut:



### III. HASIL DAN PEMBAHASAN

#### A. PERAN FUNGSI AUDITOR INTERNAL PADA FAKTOR INTENSI *WHISTLEBLOWER* INTERNAL UNTUK PENCEGAHAN *FRAUD*

##### 1. Peran fungsi auditor internal

Peran fungsi auditor internal pada pelaksanaan pemeriksaan, pengawasan, serta pendeteksian *fraud* untuk memastikan proses pengendalian internalnya berjalan dengan lancar sehingga dapat mencegah *fraud* yakni sebagai berikut:

##### a. Perencanaan dan pelaksanaan audit

Perencanaan dan pelaksanaan audit meliputi pengembangan strategi menyeluruh pelaksanaan dan lingkup audit yang diharapkan, perencanaan program audit yang matang dapat membantu mengontrol pelaksanaan organisasi yang bertanggungjawab serta meningkatkan akuntabilitas dan manajemen publik [27]. Sesuai dengan yang disampaikan oleh informan 1 (A) pada saat wawancara:

*“Perencanaan dan pelaksanaan pada institusi pendidikan dan non pendidikan sebenarnya sama yang membedakan adalah tingkat materialitasnya, kalau pendidikan non profit, sedangkan non pendidikan sifatnya profit oriented. Pada institusi pendidikan menggunakan ISAK 35 sehingga ada beberapa akun-akun yang berbeda, dan penggunaan ISAK 35 memudahkan auditor internal untuk perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan sehingga risiko kecurangan terkait kas nya juga menjadi lebih sedikit.”*

Hal tersebut didukung oleh pernyataan dari informan 2 (H):

*“Perencanaan audit kita awali dengan membuat rencana kerja kemudian dimasukkan ke planning program kerjanya SPI, setelah sudah tahu jadwalnya, selanjutnya kita melakukan entry meeting, jadi kita mengkoordinasikan hasil rekapan selama 1 tahun terakhir di masing-masing unit kerja, kemudian mendapatkan feedback dalam melakukan revisi terkait instrumen yang dibahas, dan diinformasikan melalui surat edaran dan kemudian melakukan pelaksanaan pemeriksaan. Pada saat selesai melakukan pelaksanaan, auditor internal akan membuat rekapitulasi hasil temuannya kemudian melakukan observasi.”*

Begitupun juga yang disampaikan oleh informan 3 (D):

*“Perencanaan dan pelaksanaan dilakukan pada tahun awal perusahaan. Dalam 1 tahun kalender perusahaan sudah dilakukan perencanaan untuk bidang-bidang yang akan dilakukan audit.”*

Berdasarkan data hasil wawancara di atas peneliti menyimpulkan bahwa, peran fungsi auditor internal pada institusi Pendidikan, perencanaan dan pelaksanaan audit dilakukan pada satu tahun terakhir di masing-masing unit kerja dan kemudian pada institusi pendidikan menggunakan ISAK 35 karena dapat memudahkan auditor internal untuk melakukan perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan, sehingga risiko kecurangan terkait kasnya juga menjadi lebih sedikit, sedangkan informasi dari Auditor internal instansi perencanaan dan pelaksanaan dilakukan pada awal tahun perusahaan.

##### b. Efektivitas peran auditor internal pada deteksi *fraud* dalam pencegahan *fraud*

Ketika pengendalian internal dapat dijalankan secara efektif maka pencegahan kecurangan dapat berjalan dengan baik. Sesuai dengan yang disampaikan oleh informan 1 (A) pada saat wawancara:

*“audit itu tidak bisa terlepas dari bagaimana pengendalian internalnya, kalau pengendalian internalnya bagus maka bisa dipastikan kemungkinan untuk melakukan *fraud* juga terminimalisir, semakin bagus SPI maka kemungkinan untuk dia melakukan *fraud* juga kecil, tapi kalau lemah kemungkinan untuk melakukan *fraud* juga akan semakin besar.”*

Hal tersebut didukung oleh pernyataan dari informan 2 (H):

*“Ya sangat efektif karena pendeteksian *fraud* sebenarnya salah satu pengendalian internal, kalau kita ngomongin audit sebenarnya proses sebelum menemukan bukti, tapi kalau kita ngomong pendeteksian *fraud* untuk pencegahan *fraud* berarti kita ngomong pengendalian internalnya”*

Begitupun juga yang disampaikan oleh informan 3 (D):

*“Dalam pemeriksaan dilakukan dengan mencocokkan data yang dimiliki dan jika perlu dilakukan investigasi lebih kepada pihak terkait. Pada perusahaan tempat saya bekerja kami dapat melakukan kunjungan kepada pihak terkait agar lebih banyak mendapatkan bukti.”*

Berdasarkan data hasil wawancara di atas terkait efektivitas peran auditor internal untuk mendeteksi dan mencegah *fraud* yaitu, dengan adanya pengendalian internal yang baik dan bagus, kemungkinan untuk melakukan kecurangan juga akan kecil, tetapi jika pengendalian internalnya lemah maka untuk melakukan *fraud* juga akan semakin besar dan ketika pada saat melakukan pemeriksaan perlu dilakukan investigasi yang lebih supaya dapat mendeteksi adanya *fraud*.

##### 2. Peran auditor internal pada intensi *whistleblower* internal

Dalam mendukung niat seseorang untuk menjadi seorang pelapor (*whistleblower*) maka diperlukan adanya dorongan-dorongan serta kebijakan-kebijakan yang baik, baik dari auditor internal, pengendalian internal, top manajemen ataupun pimpinan, untuk mendukung intensi *whistleblower* maka diperlukan sebuah cara yakni sebagai berikut:

**a. Fasilitas sistem yang baik**

Untuk meningkatkan *whistleblower* internal pada pendeteksian *fraud* agar dapat mendeteksi lebih banyak kasus *fraud* serta meminimalisir kecurangan yang terjadi pada suatu instansi harus ada pelapor kecurangan yang dapat intansi tingkatan dengan memberikan fasilitas sebuah sistem supaya individunya merasa nyaman dengan situasi yang terjadi di lingkungan kerjanya jika menemukan atau mendeteksi adanya *fraud*. Sesuai dengan hasil wawancara dengan informan 1 (A):

*“Terkadang orang itu tidak berani mengungkap ketika adanya fraud yang dilakukan sama rekan kerjanya atau bahkan pimpinannya. Karena tidak ada jaminan keluhan yang disampaikan sehingga orang yang ingin melapor takut, takut jadi boomerang sendiri bahkan mendapatkan ancaman, jadi harus ada jaminan bahwa siapapun yang menyampaikan melalui whistleblowing akan dijamin kerahasiaannya.”*

Hal tersebut juga didukung oleh informan 2 (H):

*“Harus ada sistem yang baik karena tanpa adanya sistem yang baik akan sia-sia saja tidak berdampak apa-apa, kemudian adanya komitmen dari pemimpin, terutama dari top manajemen, kalau di entitas kampus berarti pihak rektor.”*

Begitupun juga yang disampaikan oleh informan 3 (D):

*“Adanya kerahasiaan dari pada identitas pelapor agar menimbulkan rasa aman setiap ingin melaporkan fraud.”*

Berdasarkan data hasil wawancara di atas dapat disimpulkan bahwa seseorang yang tidak berani mengungkapkan kecurangan dikarenakan karena takut akan adanya ancaman, sehingga harus ada fasilitas sistem yang baik dari sebuah entitas supaya kerahasiaan identitas dari pelapor dapat dinyatakan dengan aman dengan adanya jaminan maka intensi *whistleblower* internal akan semakin meningkat.

**b. Sifat yang independen dan objektif**

Pada dasarnya semua profesi pekerjaan seseorang harus bersikap objektif dan independen tidak hanya seorang auditor internal terhadap tugasnya, sehingga ketika melakukan pemeriksaan dan menemukan indikasi adanya kecurangan, sebagai seorang auditor harus mengungkap kecurangan yang terjadi pada setiap unit kerja dan memberikan evaluasi serta pesan atau masukan agar tidak melakukan kecurangan. Sesuai dengan hasil wawancara yang disampaikan oleh informan 1 (A):

*“Karena auditor internal itu ditunjuk tugasnya untuk melakukan pengawasan, melakukan dan memastikan bahwa proses pengendalian internal itu berjalan dengan baik, dan karena tugasnya seperti itu maka mau tidak mau, suka tidak suka ya memang mereka berhak untuk mengungkapkan atau melakukan pendeteksian terkait dengan kecurangan yang mungkin terjadi di dalam instansi.”*

Hal tersebut juga didukung oleh informan 2 (H):

*“Betul, kalau saya mengajak seluruh karyawan unit kerja untuk mencegah kepada kemungkar dan mengajak kepada kebaikan dan jangan sampai ada unit kerja melakukan kecurangan seperti itu.”*

Begitupun juga yang disampaikan oleh informan 3 (D):

*“Karena banyaknya pelaku mengambil keuntungan pribadi, memperkaya diri dari farud yang dilakukannya, oleh karena itu pengungkapan kecurangan harus dilakukan agar tidak merugikan suatu instansi karena ada banyak karyawan didalamnya”*

Dari data hasil wawancara tersebut sifat yang independen dan objektif dari seorang auditor interna yang tugasnya adalah untuk melakukan pengawasan dan memastikan bahwa proses pengendalian internal berjalan dengan baik sehingga dengan sifat yang independen dari seorang auditor internal untuk mencegah tindakan kecurangan terjadi, karena banyaknya pelaku mengambil keuntungan pribadi sehingga pengungkapan kecurangan harus dilakukan agar tidak merugikan suatu entitas dan merugikan karyawan didalamnya.

**c. Kompetensi dan tanggungjawab**

Selanjutnya cara untuk meningkatkan *whistleblowing* adalah dengan melihat atau sadar akan kompetensi diri dan tanggungjawab yang penuh pada segala hal terutama pada pekerjaan, jika kualitas diri atau personality dari setiap individu. Sesuai yang disampaikan oleh informan 2 (H):

*“Kalau kita balik lagi ke pengendalian internal, jadi salah satu elemen atau unsur di dalam pengendalian internal itu adalah kompetensi sebenarnya, Jadi kompetensi itu penting, sebagus apapun sebuah sistem tapi kalau human yang ada di dalamnya not right man in the right place, ya bakalan sia-*



sia, bakalan tidak berfungsi juga sistemnya, jadi maka dari itu sebegus apapun sistem ya dibarengin dengan human nya.”

Pernyataan tersebut juga didukung oleh informan 1 (A):

“Apa yang disampaikan oleh H itu benar, jadi orang yang mau melakukan audit gitu ya auditor, bukan dari yang lain, dan begitupun juga pada pencatatan laporan keuangan yang melakukan juga orang yang berkompeten dibidangnya.”

Begitupun juga yang disampaikan oleh informan 3 (D):

“Untuk melihat kesanggupan individu tersebut dalam bekerja, sehingga tidak menimbulkan adanya kesalahan/pelanggaran baik disengaja atau tidak.”

Dari data diatas dapat disimpulkan bahwa untuk meningkatkan *whistleblowing* kompetensi dan tanggung jawab dari kualitas diri setiap individu harus sesuai dengan profesi pekerjaannya sehingga terjadinya kecurangan dapat dihindarkan karena adanya kompetensi yang baik dari setiap individu dan tanggung jawab dari setiap individu sehingga tidak menimbulkan kesalahan atau pelanggaran baik disengaja atau tidak.

## B. PERAN AUDITOR INTERNAL UNTUK MENINGKATKAN *WHISTLEBLOWING* DALAM PENCEGAHAN *FRAUD*

Untuk membantu manajemen mencapai kinerja yang baik dengan memperkenalkan pendekatan yang sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengendalian internal serta memberikan catatan atas kekurangan yang ditemukan selama melakukan evaluasi. Beberapa cara untuk meningkatkan *whistleblowing* pada suatu intansi:

### 1. Penerapan *whistleblowing system*

Salah satu cara untuk meningkatkan *whistleblowing* untuk mencegah *fraud* setiap entitas, baik pada institusi pendidikan maupun non Pendidikan adalah dengan memberikan sebuah fasilitas yakni sebuah sistem pengaduan. Sesuai yang disampaikan oleh informan 2 (H)”

“Sejujurnya di umsida belum ada system khusus untuk menyalurkan keluhan-keluhan, jadi biasanya perorangan menyampaikan kepada kami maupun secara kelembagaan, kalau di umsida hampir pernah kalau kasus yang pernah kita tangani beberapa kali yang kita temukan, jadi ada perseorangan lapor kemudian kita kumpulkan bukti-buktinya.”

Pernyataan tersebut juga didukung oleh informan 1 (A):

“Sama ya yang disampaikan oleh H, jadi biasanya mereka secara personal, kalau untuk instansi misalnya BUMN biasanya ada hotline semacam mengirim surat yang ditujukan kepada unit pengendalian SPI.”

Begitupun juga yang disampaikan oleh informan 3 (D):

“Dapat dilakukan melalui e-mail (khusus) dan juga dapat dilakukan langsung kepada tim audit ataupun atasan pada divisi terkait”

Berdasarkan data hasil wawancara tersebut dapat disimpulkan bahwa dengan menerapkan *whistleblowing system* dapat membantu dan memudahkan untuk menyalurkan keluhan-keluhan dan laporan atas terjadinya kecurangan dengan melaporkannya kepada pihak yang bertanggung jawab atau pihak pengendalian internal melalui sebuah sistem.

- **Dampak *whistleblowing system* pada pelaksanaan audit**

*Whistleblowing* juga mempengaruhi perencanaan dan pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor internal. Sesuai dengan yang disampaikan oleh informan 1 (A):

“Karena di umsida belum ada maka sebenarnya kalau kita punya *whistleblowing system* sebagai masukan bagaimana kita melakukan audit ke depan, biasanya melakukan audit tidak dipukul rata pada saat itu juga, kalau dia risikonya tinggi maka fokus utamanya poin tersebut, berbeda ketika saya mengaudit ditempat lain, kalau ada *whistleblower* juga kita bisa ungkap benar ga sih aduahan atau keluhan tersebut memang ada disini, jadi *whistleblowing* akan sangat mempengaruhi perencanaan dan pelaksanaan yang ada.”

Pernyataan tersebut juga didukung oleh informan 2 (A):

“*Whistleblowing* memang sangat mempengaruhi ya terkait dengan perencanaan dan pelaksanaan, misalnya audit investigatif misalnya audit-audit yang special case itu sangat berpengaruh terkait dengan adanya kecurangan, maka kita bisa menyusun strategi pelaksanaan audit yang lebih spesifik, misal unit mana yang terkait sehingga strategi perencanaan dalam pelaksanaan audit juga lebih tepat sasaran bisa mengungkap kasus *fraud*.”

Begitupun juga yang disampaikan oleh informan 3 (D):

“*Whistleblowing* dapat merubah rencana audit dalam artian akan ada pemeriksaan khusus atas laporan tersebut, namun tidak menghentikan perencanaan audit yang sudah disusun”

Dari hasil wawancara di atas dapat disimpulkan bahwa dampak dari adanya *whistleblowing* pada pelaksanaan audit, *whistleblowing system* sangat mempengaruhi perencanaan dan pelaksanaan sehingga strategi pemeriksaan audit akan lebih tepat sasaran dan bisa mengungkap sebuah kasus fraud karena akan ada pemeriksaan yang lebih khusus.

## 2. Fungsi pengendalian internal

Untuk meningkatkan *whistleblowing* ketika adanya laporan kecurangan pada sistem pengendalian internal harus melaporkan bukti temuan sehingga dapat dilakukan tindakan yang lebih lanjut. Sesuai dengan yang disampaikan oleh informan 1 (A):

*“Sebenarnya ada tiga tujuan dari pengendalian internal yang pertama, reabilitas laporan keuangan. Kedua, ketaatan terhadap aturan yang berlaku. Ketiga, efisiensi kegiatan-kegiatan operasional. Jadi katakanlah ada temuan-temuan jika terdapat fraud, sehingga harus dilaporkan dan itu kan memang menjadi bagian dari pekerjaan audit yaitu melaporkan bukti dan juga temuan-temuan yang didapatkan dari lapangan, dan sudah menjadi sebuah keharusan di pengendalian internal, maupun kegiatan audit.”*

Pernyataan tersebut di dukung oleh informan 2 (H) :

*“Melaporkan temuan fraud, ya karena kalau sudah ngomong kecurangan berarti ada pihak yang dirugikan ada conflict of interest biasanya, kalau perusahaan yang dirugikan institusinya dirugikan ya pasti akan dilaporkan, kemudian bukan hanya kerugian bagi perusahaan, karena juga adanya perilaku-perilaku yang tidak etis, adanya konflik kepentingan. Seperti yang disampaikan oleh A tentang tiga tujuan pengendalian internal tadi.”*

Sedangkan yang disampaikan oleh informan 3 (D):

*“Adanya kerahasiaan daripada identitas pelapor agar menimbulkan rasa aman setiap ingin melaporkan fraud.”*

Berdasarkan data hasil wawancara di atas, peneliti menyimpulkan bahwa pengendalian internal berfungsi untuk menerima segala bentuk laporan temuan adanya fraud baik laporan bukti dan juga temuan-temuan yang didapatkan dari lapangan maupun dalam kegiatan audit sehingga pengendalian internal harus merahasiakan identitas dari seorang pelapor supaya pelapor merasa aman setiap ingin melaporkan fraud tujuan dari pengendalian internal terdiri dari tiga yang pertama reliabilitas laporan keuangan kedua ketaatan terhadap aturan yang berlaku yang ketiga efisiensi kegiatan operasional.

## A. PERAN FUNGSI AUDITOR INTERNAL PADA FAKTOR INTENSI WHISTLEBLOWER INTERNAL UNTUK PENCEGAHAN FRAUD

### 1. Peran fungsi auditor internal

Berdasarkan data dari hasil wawancara peneliti menganalisis bahwa sebagai seorang auditor internal memiliki peran untuk membantu manajemen dalam melakukan evaluasi terhadap operasional perusahaan dengan cara melaksanakan pemeriksaan audit pada tiap unit kerja. Fungsi dari auditor internal sendiri pun dalam membantu sebuah organisasi untuk mencapai tujuannya dan memperkenalkan pendekatan yang sistematis dan berdisiplin, untuk mengevaluasi serta meningkatkan efektivitas proses manajemen risiko pengendalian dan pengelolaan sehingga peran dari auditor internal memberikan kontribusi yang sangat besar dalam perusahaan. Tugas dari auditor internal dalam mencegah atau meminimalisir kecurangan dengan cara mendeteksi kecurangan pada saat melakukan pemeriksaan audit dan dapat dilihat dari bagaimana pengendalian internal tersebut berjalan dengan baik atau tidak pada suatu entitas.

Hasil analisis penelitian menunjukkan bahwa fungsi auditor internal dalam perencanaan dan pelaksanaan audit pada institusi pendidikan dan non pendidikan sama-sama dilaksanakan pada satu tahun kalender setiap entitas atau unit yang akan dilakukan audit yang membedakan adalah penyajian dalam melakukan laporan keuangan yang di mana pada institusi pendidikan (*non profit*), menggunakan ISAK 35 yang mengatur tentang penyajian laporan keuangan entitas berorientasi non laba yang berlaku efektif untuk periode tahun buku yang dimulai pada tanggal 1 Januari, sedangkan instansi perusahaan (*profit oriented*) penyajian laporan keuangannya menggunakan PSAK 45, menurut pernyataan standar akuntansi keuangan atau PSAK 45 revisi 2011 [28] menyatakan bahwa laporan keuangan entitas nirlaba meliputi laporan posisi keuangan pada akhir periode laporan aktivitas dan laporan arus kas untuk suatu periode pelaporan dan catatan atas laporan keuangan.

Untuk meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam pencegahan *fraud*, pendeteksian *fraud* adalah salah satu cara yang efektif dalam membantu auditor internal dalam menjalankan tugasnya, karena pendeteksian *fraud* merupakan salah satu dari tujuan pengendalian internal pada institusi maupun instansi perusahaan untuk mencegah *fraud*, cara yang dilakukan oleh auditor pada perusahaan PT.X ketika pemeriksaan audit dilakukan dan mendapatkan adanya sebuah aduan kecurangan yang dilakukan adalah dengan mencocokkan data yang dimiliki oleh auditor dan dilakukan investigasi lebih kepada pihak yang terkait untuk mendapatkan lebih banyak bukti, sama halnya yang dilakukan oleh institusi pendidikan.

Sehingga peran auditor internal sangat berpengaruh positif dan efektif untuk mendeteksi dan mencegah fraud. Berbeda dengan dengan penelitian yang dilakukan oleh [16] menyatakan bahwa peran audit internal tidak berpengaruh positif terhadap pencegahan fraud.

## 2. Peran auditor internal pada intensi *whistleblower* internal

Berdasarkan kesimpulan dari data hasil wawancara peneliti menganalisis bahwa persepsi auditor internal pada institusi pendidikan dan instansi perusahaan auditor internal berpendapat bahwa, ketika adanya aduan *fraud* ditemukan cara yang harus dilakukan oleh tiap entitas adalah dengan memberikan perlindungan, maka pelapor akan merasa aman dan nyaman. Salah satu cara untuk memberikan perlindungan adalah dengan memberikan jaminan kerahasiaannya pada identitas pelapor dan membuat sebuah sistem tempat untuk melapor aduan adanya *fraud*, pernyataan tersebut sesuai dengan penelitian [29] Perusahaan harus memiliki kebijakan perlindungan pelapor (*whistleblower protection policy*) yang mendukung pelapor yang beritikad baik dalam melaporkan pelanggaran. Kebijakan ini akan memastikan perusahaan mematuhi peraturan perundangan dan praktik terbaik dalam melaksanakan sistem *whistleblowing*. Kebijakan ini mendorong pelaporan pelanggaran dan kecurangan serta melindungi pelapor dan keluarganya. karena jika tidak didukung oleh komitmen dari pimpinan terutama dari top manajemen dan pihak rektor pada instansi dan institusi, maka *whistleblower* tidak akan berjalan dengan baik, dan pelapor akan takut jika mengadukan tetapi tidak ada kerahasiaan pelapor, sehingga pelapor akan mendapatkan ancaman baik fisik maupun verbal. Dan kemungkinan besar ketika seorang pelapor tidak mendapatkan sebuah perlindungan yang baik, pelapor (*whistleblower*) akan meminta perlindungan dari luar lingkungan dimana tempat pelapor tersebut belajar maupun bekerja, seperti halnya kasus yang di alami oleh Nurhayati [10] yang dimana awal mula Nurhayati mengetahui adanya kecurangan yang terjadi pada organisasi pemerintah tempat Nurhayati bekerja, dimana pada organinasi tersebut Nurhayati menemukan adanya korupsi, ketika ia melaporkan kepala organisasi tersebut tidak ada jaminan atas Tindakan pelaporan oleh Nurhayati, sehingga ia mendapatkan tuntutan dan dijadikan tersangka dari orang yang melakukan kecurangan, dan Nurhayati mendapatkan perlindungan pelaporan dari Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK) dan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), sehingga Nurhayati terbebas dari tuduhan-tuduhan yang tidak terbukti.[30]

Setiap profesi pekerjaan seseorang harus bersikap objektif dan independen karena semua orang dapat bertanggung jawab dengan setiap tugasnya di masing-masing unit kerja dan sebagai seorang manusia yang profesi pekerjaannya sebagai auditor juga harus memberikan pengertian dan dorongan untuk mencegah kepada kemungkaran, dan mengajak kepada kebaikan, sehingga jangan sampai ada unit kerja yang melakukan kecurangan seperti itu, pernyataan tersebut sesuai dengan penelitian terdahulu [7] yang hasil penelitiannya menunjukkan bahwa konsep amar ma'ruf nahi mungkar dianggap mampu dalam memotivasi seorang *whistleblower* untuk mengungkapkan fraud keuangan yang ditemukannya. Dengan pendalaman konsep-konsep keagamaan akan mendorong seseorang untuk bersikap dan bertindak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Agar tidak melakukan kecurangan dan harus melaporkan jika ditemukan adanya kecurangan karena hal tersebut berdampak baik bagi setiap entitas dan tidak merugikan suatu instansi atau institusi. Kemudian untuk meningkatkan *whistleblower* dalam mencegah *fraud* adalah dengan memiliki kesadaran akan tanggung jawab sebagai individu yang baik dalam melakukan pekerjaan serta kompetensi individu harus sesuai dengan passion dan bagian dari unit kerja karena dengan adanya kemampuan yang sesuai maka kesalahan atau kecurangan dapat terminimalisir. Berdasarkan standar audit secara umum, auditor internal harus memiliki kompetensi yang memadai baik secara individu maupun kolektif, independen, dan patuh pada standar audit dan kode etik.[31]

Berdasarkan pembahasan yang sudah dibahas di atas peneliti menyimpulkan bahwa, auditor internal berperan penting untuk mendorong intensi *whistleblower* dengan cara memberikan dukungan untuk ikut serta dalam mendiskusikan dengan pihak top manajemen atau pimpinan agar pelapor nyaman untuk melaporkan adanya *fraud*, dengan cara memberikan jaminan dan keamanan, yang dimana pihak top manajemen dan pimpinan harus ikut serta dalam mendukung intensi *whistleblower* supaya pengendalian internal nya berjalan dengan baik.

## B. PERAN AUDITOR INTERNAL UNTUK MENINGKATKAN *WHISTLEBLOWING* DALAM PENCEGAHAN *FRAUD*

### 1. Penerapan *whistleblowing system*

Berdasarkan kesimpulan dari hasil wawancara yang diperoleh peneliti peran auditor internal dalam meningkatkan *whistleblowing* untuk mencegah *fraud* adalah dengan memberikan sebuah fasilitas yang berupa sistem, karena dengan adanya sebuah sistem akan mempermudah seseorang untuk melakukan pengaduan kecurangan yang terjadi pada tempat seseorang tersebut bekerja, sehingga tanpa melakukan kontak langsung atau bertemu secara langsung untuk memberikan informasi bahwa di tempat seseorang

tersebut bekerja mendapati bahwa rekan kerjanya atau karyawannya melakukan kecurangan, jadi dengan diterapkannya *whistleblowing system* akan mempermudah seseorang untuk mengadukan adanya *fraud* yang terjadi.

Bentuk dari sistem pengendalian dapat berupa sebuah sistem yakni web site yang dapat diakses oleh seseorang atau member dari sebuah organisasi, institusi dan instansi tempat seseorang bekerja, sehingga jika mendapati adanya *fraud* orang tersebut langsung bisa mengakses web site yang dikhususkan oleh SPI dan top manajemen atau pimpinan untuk pengaduan dan disertai dengan tempat pengiriman bukti-bukti. Karena umumnya ketika ingin melakukan pengaduan adanya kecurangan, pengaduannya dilakukan dengan cara bertemu langsung dengan pimpinan atau yang bertanggung jawab dalam penanganan kecurangan.

Dampak yang ditimbulkan dengan melakukan penerapan *whistleblowing system* ini adalah dapat membantu pihak SPI dan auditor ketika merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan audit, hal tersebut dapat membantu dikarenakan pada saat melakukan pemeriksaan audit tidak semua unit kerja dilakukan pemeriksaan sehingga ketika *whistleblowing system* ini diterapkan pada saat pelaksanaan audit dilakukan di unit tertentu maka fokus utamanya adalah poin tersebut, jika *whistleblowing system* diterapkan, misalnya bagian unit kerja A, B ataupun C ada pengaduan kecurangan, sehingga dapat dilakukan penyusunan strategi pelaksanaan audit yang lebih spesifik dan juga tepat sasaran dalam mengungkap bahwa adanya sebuah kasus *fraud* pada kerja bagian tersebut, begitupun juga halnya jika diterapkan pada instansi perusahaan maka akan ada pemeriksaan yang lebih khusus atas laporan yang terkait pada unit kerja yang dilaporkan dan hal tersebut tidak menghentikan perencanaan audit yang sudah disusun dikarenakan pada tiap masing-masing unit kerja terdapat auditor internalnya.

Penelitian ini menghasilkan temuan terbaru dibandingkan dengan penelitian sebelumnya, yang dimana pada penelitian ini membahas tentang penerapan system pengaduan atau bentuk dari tindakan langsung dalam membantu seseorang atau karyawan dalam mengimplementasikan keinginannya untuk mengadukan bahwa ada kecurangan yang terjadi pada unit kerja dari karyawan tersebut, pada penelitian sebelumnya peneliti menghasilkan data analisis dalam menjelaskan niat seseorang untuk mengungkapkan kecurangan (*whistleblowing*) yang berhubungan dengan gender[11], komitmen profesional dan *locus of control* sikap atau hubungan antar manusia (kepribadian individu) dalam mengontrol sikap dan perilaku untuk mengambil sebuah keputusan[12][13].

## 2. Fungsi pengendalian internal

Berdasarkan hasil wawancara peneliti mendapat informasi bahwa pengendalian internal memiliki tujuan, pengendalian internal menurut memiliki tiga tujuan yang terdiri dari :

### a. Reliabilitas Laporan Keuangan

Manajemen bertanggung jawab menyajikan laporan yang wajar sesuai dengan GAAP dan IFRS. Tujuan pengendalian internal yang efektif dalam pelaporan keuangan adalah memenuhi tanggung jawab pelaporan keuangan tersebut.

### b. Efisiensi dan Efektivitas Operasional

Pengendalian dalam perusahaan memastikan efisiensi dan efektivitas penggunaan sumber daya dalam mencapai sasaran perusahaan. Tujuannya adalah memperoleh informasi yang akurat tentang operasi perusahaan untuk pengambilan keputusan.

### c. Ketaatan Pada Hukum dan Peraturan

Section 404 mewajibkan laporan pengendalian internal perusahaan publik. Organisasi publik, non-publik, dan nirlaba juga harus mematuhi hukum dan peraturan, termasuk UU perlindungan lingkungan dan hak sipil. Ada juga regulasi pajak penghasilan dan anti fraud yang terkait dengan akuntansi.

Berdasarkan hasil analisis dari data yang diperoleh, peneliti menyimpulkan bahwa tujuan dari pengendalian internal tersebut memiliki peran yang sangat penting dalam meningkatkan *whistleblowing* untuk pencegahan *fraud*, dikarenakan manajemen mempunyai tanggung jawab terhadap laporan keuangan yang benar adanya dan tidak ada unsur kecurangan didalam penyusunan laporan keuangan, tidak hanya pada penyusunan laporan keuangan tetapi juga pada ketaatan dan kepatuhan pada peraturan dan hukum juga harus diperhatikan supaya tidak terjadi kesalahan atau kecurangan, serta dapat dijadikan sebagai bentuk pengambilan keputusan yang baik.

Penelitian ini menghasilkan temuan terbaru dibandingkan dengan penelitian sebelumnya, pada penelitian ini membahas tentang tujuan dari pengendalian internal, yang dimana penelitian sebelumnya hanya membahas penerapan *whistleblowing system* dapat memberikan pengaruh yang positif dan signifikan dalam mendeteksi dan mencegah *fraud* [9][32]. Sehingga dapat terlihat jelas dari adanya tujuan pengendalian internal tidak akan ada pihak yang dirugikan jika ketiga tujuan pengendalian tersebut terlaksana dengan baik dan angka kecuranganpun bisa berkurang.

Tabel 1.2 Reduksi Data

**Peran Fungsi Auditor Internal Pada Faktor Intensi *Whistleblower* Internal Untuk Pencegahan *Fraud***

No	Indikator	Informan	Ringkasan
1.	Peran Fungsi Auditor Internal (perencanaan dan pelaksanaan audit)	Informan 1 (A)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Penggunaan ISAK 35 (non profit).</li> <li>▪ Resiko kecurangan lebih sedikit.</li> </ul>
		Informan 2 (H)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Membuat rencana kerja ke program kerja SPI.</li> <li>▪ Terjadi dalam 1 tahun di akhir bulan.</li> <li>▪ Membuat rekapitulasi hasil temuan.</li> <li>▪ Observasi.</li> </ul>
		Informan 3 (D)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Terjadi dalam 1 tahun di awal bulan.</li> <li>▪ Melaksanakan audit pada tiap bidang unit kerja.</li> </ul>
2.	(efektivitas auditor pada deteksi <i>fraud</i> )	Informan 1 (A)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Pengendalian internal yang bagus terjadinya <i>fraud</i> kecil.</li> <li>▪ Pengendalian internal yang lemah dapat meningkatkan <i>fraud</i>.</li> </ul>
		Informan 2 (H)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Pendeteksian <i>fraud</i> untuk pencegahan <i>fraud</i> berkaitan dengan pengendalian internalnya.</li> </ul>
		Informan 3 (D)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ pencocokan data.</li> <li>▪ Melakukan investigasi dan kunjungan.</li> </ul>
1.	Peran Auditor Internal Pada Intensi <i>Whistleblower</i> (Fasilitas sistem yang baik)	Informan 1 (A)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Jaminan untuk kerahasiaan pelapor kecurangan</li> </ul>
		Informan 2 (H)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Adanya sistem yang baik</li> <li>▪ Komitmen dari pemimpin</li> </ul>
		Informan 3 (D)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Kerahasiaan identitas pelapor</li> </ul>
2.	(Sifat Independen dan Objektif)	Informan 1 (A)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Memastikan proses pengendalian internal berjalan dengan baik.</li> <li>▪ Mengungkapkan dan melakukan pendeteksian <i>fraud</i>.</li> </ul>
		Informan 2 (H)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mengajak seluruh karyawan untuk melaksanakan Amar ma'ruf nahi mungkar agar terhindar dari tindakan <i>fraud</i>.</li> </ul>

**Peran Auditor Internal Untuk Meningkatkan *Whistleblowing* Dalam Pencegahan *Fraud***

No	Indikator	Informan	Ringkasan
1.	Penerapan <i>Whistleblowing System</i>	Informan 1 (A)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dilakukan secara personal</li> </ul>
		Informan 2 (H)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Belum ada system khusus untu melapor</li> <li>▪ Dilakukan perorangan</li> <li>▪ Mengumpulkan bukti-bukti</li> </ul>
		Informan 3 (D)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dilakukan melalui email khusus dan personal</li> </ul>
2.	(Dampak <i>whistleblowing system</i> pada pelaksanaan audit)	Informan 1 (A)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dapat mempengaruhi pelaksanaan audit ke depan, sehingga fokus utamanya tepat.</li> </ul>
		Informan 2 (H)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sangat mempengaruhi pelaksanaan audit, dapat Menyusun strategi audit yang lebih spesifik dan tepat sasaran.</li> </ul>
		Informan 3 (D)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dapat merubah rencana audit, karena akan ada pemeriksaan yang lebih khusus tetapi tidak menghentikan perencanaan audit yang sudah disusun.</li> </ul>
3.	Fungsi pengendalian internal	Informan 1 (A)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Melaksanakan tiga tujuan pengendalian internal.</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Melaporkan bukti dan temuan yang didapat dari lapangan.</li> </ul>
Informan (H)	2	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Melaporkan temuan <i>fraud</i>.</li> </ul>
Informan (D)	3	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Merahasiakan identitas pelapor agar menimbulkan rasa aman.</li> </ul>

## VII. SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dari data hasil dan pembahasan tentang persepsi auditor internal pada faktor intensi *whistleblower internal* dalam perannya meningkatkan *whistleblowing* untuk pencegahan *fraud* dapat ditarik kesimpulan bahwa peran auditor internal memiliki peran yang penting dalam intensi *whistleblower internal* dan perannya dalam meningkatkan *whistleblowing*. Untuk menumbuhkan sebuah rasa, niat dan tekad yang serius dalam intensi *whistleblower internal*, seorang auditor internal dan SPI dapat dilakukan dengan mendorong seseorang supaya untuk memihak kepada kebenaran akan tanggung jawab individu yang independen dan dukungan atas kemampuan profesi yang tepat serta jaminan yang aman bagi seseorang atau karyawan cara tersebut dapat direalisasikan supaya niat seseorang untuk melapor dapat dilakukan karena adanya dorongan yang baik dan kepedulian akan rasa aman untuk pelapor kecurangan. Kemudian peran auditor internal dalam meningkatkan *whistleblowing* agar *fraud* dapat dicegah dan diminimalisir, langkah yang tepat adalah dengan diterapkannya sebuah *system* pengaduan yang baik serta fungsi dari pengendalian internal yang baik sehingga dari adanya laporan kecurangan dapat langsung dilakukan investigasi yang lebih lanjut terkait aduan serta pengumpulan bukti-bukti. Jika hal tersebut dapat direalisasikan secara konsisten maka angka kecurangan pada instansi dan institusi pun akan berkurang atau mengalami penurunan.

## SARAN DAN KETERBATASAN

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti terhadap persepsi auditor internal pada faktor intensi *whistleblower internal* dalam perannya meningkatkan *whistleblowing* untuk mencegah *fraud*, saran dari peneliti yaitu, untuk institusi pendidikan yaitu diharapkan dapat menerapkan *whistleblowing system* dan dukungan dari top manajemen atau pimpinan untuk niat seseorang menjadi pelapor kecurangan (*whistleblower*) serta penelitian ini dapat dijadikan sebuah referensi dan evaluasi. Untuk instansi perusahaan yaitu diharapkan penelitian ini dapat menjadi bahan evaluasi dalam mendukung intensi *whistleblower internal*. Untuk peneliti selanjutnya diharapkan untuk melakukan riset terhadap dampak diterapkannya *whistleblowing system* dan efektivitas jaminan untuk pelapor kecurangan (*whistleblower*) agar pelapor merasa aman sehingga berani untuk melaporkan kecurangan baik pada instansi dan instansi, ataupun pada organisasi pemerintahan dan keterbatasan penelitian ini adalah pertanyaan yang diajukan bukan untuk satu entitas atau organisasi tetapi pertanyaan global terkait dengan semua organisasi, sehingga peneliti tidak membahas, mempertanyakan dan mencari kasus yang pernah terjadi pada suatu entitas baik institusi Pendidikan maupun instansi perusahaan.

## UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis ucapkan terimakasih kepada Allah SWT yang telah memberikan karunia dan beribu-ribu nikmat-Nya kepada peneliti sehingga peneliti mampu menyelesaikan tugas akhir ini, peneliti mengucapkan terimakasih kepada orang tua, suami, sepupu dan orang-orang terdekat yang sudah memberikan do'a dan dukungan yang tiada henti dalam membantu tugas akhir ini.

## REFERENSI

- [1] N. P. I. Parianti, I. W. Suartana, dan I. D. N. Badera, "FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI NIAT DAN PERILAKU WHISTLEBLOWING MAHASISWA AKUNTANSI," 2016.
- [2] Julie Theresya Pelamonia, "WHISTLEBLOWING SEBAGAI ALAT PENCEGAH DAN PENDETEKSI FRUD : STUDI PADA BADAN PEMERIKSA KEUANGAN PROVINSI MALUKU," hal. 131, 2020.
- [3] "istilah fraud dalam akuntansi." [Daring]. Tersedia pada: <https://www.jurnal.id/id/blog/2018-mengenal-istilah-fraud-kecurangan-dalam-akuntansi/>
- [4] C. Amrizal, Ak, MM, "PENCEGAHAN DAN PENDETEKSIAN KECURANGAN OLEH INTERNAL AUDITOR," hal. 3-4.
- [5] K. Senastri, "Audit Internal: Pengertian dan Cara Membangun Internal Audit Andal." [Daring]. Tersedia pada: <https://accurate.id/akuntansi/audit-internal/>
- [6] A. Badrulhuda, S. N. Hadiyati, dan J. Yusup, "Komitmen Profesional Dan Sensitivitas Etis Dalam Intensi

- Melakukan Whistleblowing,” *EKUITAS (Jurnal Ekon. dan Keuangan)*, vol. 4, no. 4, hal. 522–543, 2021, doi: 10.24034/j25485024.y2020.v4.i4.4524.
- [7] M. Jamaluddin, B. Ramli, Fatahillah, R. Praditha, Z. Abidin, dan A. Yusril, “Motivasi Whistleblower: Mengungkap Fraud Keuangan Daerah dalam Konsep Amar Ma’ruf nahi Mungkar,” *J. Financ. Bus. Digit. I(1)* 39-54, hal. 40, 2022, [Daring]. Tersedia pada: <https://repositori.uin-alauddin.ac.id/22187/>
- [8] D. D. O. Rini, F. I. N. Abidin, dan N. F. Mediawati, “Analisis Auditor Internal sebagai Whistleblower Internal pada Instansi Sektor Publik dan Swasta,” *Own. (Riset dan J. Akuntansi)*, vol. 4, no. 2, hal. 366, 2020, doi: 10.33395/owner.v4i2.301.
- [9] K. M. Mega Rahmi, Sri Adella Fitri, Yosep Eka Putra, Rita Masdar, “Peran Independensi Auditor Internal Dan Whistleblowing System Dalam Mendeteksi Fraud: Literature Review,” 2024.
- [10] I. Mawardi, “Kasus Nurhayati Berpotensi Bikin Warga Tak Mau Jadi Whistleblower Baca artikel detiknews, ‘PPP: Kasus Nurhayati Berpotensi Bikin Warga Tak Mau Jadi Whistleblower’ selengkapnya <https://news.detik.com/berita/d-5959708/ppp-kasus-nurhayati-berpotensi-bikin-wa>,” 2022.
- [11] M. R. P. Mulfaq, “Intensi Melakukan Whistleblowing pada Internal Auditor Pemerintah (Studi empiris pada Inspektorat Kota Padang dan Provinsi Sumatera Barat),” hal. 2, 2017.
- [12] N. Wayan Rusmita, “Pengaruh Sifat Machiavellian, Komitmen Profesional dan Tingkat Keseriusan Pelanggaran Terhadap Niat Untuk Melakukan Whistleblowing (Studi Empiris Pada BPK RI Perwakilan Provinsi Bali),” hal. 93–108, 2022.
- [13] M. R. Syahputra, “Pengaruh Sifat Machiavellian, Lingkungan Etika, Locus Of Control, Dan Tingkat Keseriusan Kesalahan Terhadap Whistleblowing Intention Dengan Retaliasi Sebagai Variabel Moderasi,” *Appl. Microbiol. Biotechnol.*, vol. 2507, no. 1, hal. 1–9, 2020.
- [14] U. F. Basri, “Whistleblowing System Dan Peran Audit Internal Dalam Mencegah Fraud,” *ISAFIR Islam. Account. Financ. Rev.*, vol. 2, no. 2, hal. 122–130, 2022, doi: 10.24252/isafir.v2i2.25281.
- [15] K. A. Sudarma, I. G. A. Purnamawati, dan N. Herawati, “PENGARUH PERSEPSI KARYAWAN MENGENAI BUDAYA KEJUJURAN DAN WHISTLEBLOWING SYSTEM DALAM PENCEGAHAN FRAUD PADA PT . BPR NUSAMBA KUBUTAMBAHAN,” 2019.
- [16] D. I. P. Wati, “PENGARUH BUDAYA ORGANISASI, PERAN AUDIT INTERNAL, PENGENDALIAN INTERNAL, DAN WHISTLEBLOWING TERHADAP PENCEGAHAN FRAUD (Studi Empiris pada Bank Perkreditan Rakyat di Kota dan Kabupaten Magelang),” 2019.
- [17] S. Indra, “Analisis Persepsi Mahasiswa Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing,” *J. Penelitian Ekon. dan Bisnis*, vol. 3, no. 1, hal. 1–11, 2019, doi: 10.33633/jpeb.v3i1.2284.
- [18] S. Wardani, “PERSEPSI MAHASISWA AKUNTANSI TERHADAP PENGUNGKAPAN KECURANGAN (WHISTLEBLOWING) AKADEMIK,” 2020.
- [19] S. Hermawan dan S. Biduri, *Akuntansi Keperilakuan*, Edisi pert. Sidoarjo : Indomedia Pustaka, 2019 Hak Cipta © 2019 pada penulis, 2019. [Daring]. Tersedia pada: <https://opac.perpusnas.go.id/DetailOpac.aspx?id=1236631>
- [20] anwar hidayat, “Definisi Penelitian Kualitatif.” [Daring]. Tersedia pada: <https://www.statistikian.com/2012/10/penelitian-kualitatif.html>
- [21] “metode penelitian pendekatan kualitatif.” [Daring]. Tersedia pada: <https://www.gramedia.com/literasi/penelitian-kualitatif/>
- [22] Iryana dan Kawasati Rizky, “Teknik pengumpulan data kualitatif”, [Daring]. Tersedia pada: [https://www.academia.edu/38325973/Teknik\\_Pengumpulan\\_Data\\_Metode\\_Kualitatif\\_pdf](https://www.academia.edu/38325973/Teknik_Pengumpulan_Data_Metode_Kualitatif_pdf)
- [23] M. S. Dr. R. A. Fadhallah, S.Psi., *wawancara*. 2020. [Daring]. Tersedia pada: [https://books.google.co.id/books?hl=id&lr=&id=rN4fEAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP4&dq=wawancara+terbuka+dan+tertutup&ots=yyDMAa0-bU&sig=TEfaGWiU04lwj\\_hXXruR0m4rJMQ&redir\\_esc=y#v=onepage&q=wawancara+terbuka+dan+tertutup&f=false](https://books.google.co.id/books?hl=id&lr=&id=rN4fEAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP4&dq=wawancara+terbuka+dan+tertutup&ots=yyDMAa0-bU&sig=TEfaGWiU04lwj_hXXruR0m4rJMQ&redir_esc=y#v=onepage&q=wawancara+terbuka+dan+tertutup&f=false)
- [24] “teknik triangulasi data.” [Daring]. Tersedia pada: <https://dqlab.id/teknik-triangulasi-dalam-pengolahan-data-kualitatif#:~:text=Triangulasi sumber data adalah menggali,memiliki sudut pandang yang berbeda.>
- [25] A. A. Mekarisce, “Teknik Pemeriksaan Keabsahan Data pada Penelitian Kualitatif di Bidang Kesehatan Masyarakat,” *J. Ilm. Kesehat. Masy. Media Komun. Komunitas Kesehat. Masy.*, vol. 12, no. 3, hal. 145–151, 2020, doi: 10.52022/jikm.v12i3.102.
- [26] *analisis data kualitatif*. [Daring]. Tersedia pada: [https://lms.syam-ok.unm.ac.id/pluginfile.php/458566/mod\\_resource/content/1/PERTEMUAN 14. TEKNIK ANALISIS DATA.pdf](https://lms.syam-ok.unm.ac.id/pluginfile.php/458566/mod_resource/content/1/PERTEMUAN%2014.%20TEKNIK%20ANALISIS%20DATA.pdf)
- [27] M. S. Prof. Indra Bastian., Ph.D., M.B.A., C.A., C.M.A. Rini Dwiyan Hadiwidjaja, S.E., M.Si. Yeni Widiastuti, S.E., “perencanaan audit keuangan,” in *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*, 2019. [Daring]. Tersedia pada: <https://pustaka.ut.ac.id/lib/wp-content/uploads/pdfmk/EKAP4402-M1.pdf>

- [28] “tiga tujuan pengendalian internal menurut Arens A, dkk,” hal. 102, [Daring]. Tersedia pada: <https://digilib.polban.ac.id/files/disk1/238/jbptppolban-gdl-ismahnurha-11896-3-bab2--5.pdf>
- [29] A. I. Rizqy, “EVALUASI IMPLEMENTASI WHISTLEBLOWING SYSTEM (STUDI PADA PT PUPUK KALIMANTAN TIMUR),” *J. Ilm. Mhs. FEB*, 2019.
- [30] V. Mantalean dan D. Meiliana, “Kisah Nurhayati, Pelapor Korupsi Malah Jadi Tersangka, KPK-LPSK Bergerak,” *kompas.com*. [Daring]. Tersedia pada: <https://nasional.kompas.com/read/2022/02/22/05503101/kisah-nurhayati-pelapor-korupsi-malah-jadi-tersangka-kpk-lpsk-bergerak?page=all>
- [31] T. Rustendi, “PERAN AUDIT INTERNAL DALAM MEMERANGI KORUPSI (Upaya Meningkatkan Efektivitas Fungsi APIP),” *J. Akunt. Vol 12, Nomor 2, Juli – Desember 2017*, 2017.
- [32] M. A. A. Suputra, “PENGARUH PENERAPAN AUDIT INTERNAL, WHISTLEBLOWING SYSTEM, DAN SURPRISE AUDIT TERHADAP PENCEGAHAN FRAUD PADA LEMBAGA PERKREDITAN DESA DI KECAMATAN BLAHBATUH,” 2021.

***Conflict of Interest Statement:***

*The author declares that the research was conducted in the absence of any commercial or financial relationships that could be construed as a potential conflict of interest.*