

TESIS

**PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL DAN
WHISTLEBLOWING SYSTEM TERHADAP PENCEGAHAN
FRAUD DENGAN NILAI BUDAYA BUGIS SEBAGAI
VARIABEL MODERASI**

***THE EFFECT OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS AND
WHISTLEBLOWING SYSTEM ON FRAUD PREVENTION
WITH BUGIS CULTURAL VALUES AS MODERATION
VARIABLES***

sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar Magister
disusun dan diajukan oleh

**RAHAYU WILIANA
A062211022**



Kepada

**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2022**

LEMBAR PENGESAHAN TESIS

PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL DAN WHISTLEBLOWING SYSTEM TERHADAP PENCEGAHAN FRAUD DENGAN NILAI BUDAYA BUGIS SEBAGAI VARIABEL MODERASI

Disusun dan diajukan oleh

RAHAYU WILIANA
A062211022

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka Penyelesaian Studi Program Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin
Pada tanggal 12 Juni 2023
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,

Pembimbing Utama



Dr. Syamsuddin, SE., Ak., M.Si., CA.
NIP. 196704141994121001

Pembimbing Pendamping



Dr. Nadhirah Nagu, SE., M.Si., Ak., CA., CSRS., CSRA
NIP. 197402062008122001

Ketua Program Studi
Magister Akuntansi



Dr. Aini Indrijawati, SE., M.Si., CA.
NIP. 196811251994122002

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si.
NIP. 196402051988101001

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Yang bertanda tangan dibawah ini,

Nama : Rahayu Wiliana
NIM : A062211022
Jurusan/Program Studi : Akuntansi
Jenjang : Magister (S2)

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa tesis yang berjudul:

**Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Whistleblowing System
terhadap pencegahan *Fraud* dengan Nilai Budaya Bugis sebagai Variabel
Moderasi**

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah tesis/disertasi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan 'disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila dikemudian hari ternyata didalam naskah tesis ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 17 April 2023

Yang membuat pernyataan,



Rahayu Wiliana

PRAKATA



Puji dan syukur peneliti panjatkan kehadiran Allah SWT atas segala rahmat dan karunia-Nya, sehingga peneliti dapat menyelesaikan tesis ini. Tesis ini merupakan tugas akhir untuk mencapai gelar Magister Akuntansi pada Program Pendidikan Magister Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Peneliti mengucapkan terima kasih kepada semua pihak yang telah membantu terselesaikannya tesis ini. Ucapan terima kasih peneliti sampaikan kepada Bapak Dr Syamsuddin, SE.,Ak.,M.Si.,CA dan ibu Dr. Nadhirah Nagu, SE.,M.Si.,Ak.,CA.,CSRS.,CSRA sebagai tim penasihat atas waktu yang telah diluangkan untuk membimbing, memberi motivasi, dan memberi bantuan literatur, serta diskusi-diskusi yang telah dilakukan. Ucapan terima kasih kepada Ibu Prof. Dr. Haliah, SE.,Ak.,M.Si.,CA, ibu Dr. R.A. Damayanti, SE.,Ak.,M.Soc.,Sc.,CA dan bapak Muh. Irdam, SE.,M.Sc.,Ak.,CA sebagai tim penguji yang telah memberikan motivasi dan diskusi-diskusi dalam penyelesaian tesis ini.

Ucapan terima kasih juga peneliti tujukan kepada Kepala Pimpinan SKPD Kabupaten Sidenreng Rappang yang telah menerima saya untuk melakukan penelitian. Serta tak lupa ucapan terima kasih juga kepada rekan-rekan mahasiswa magister kelas B prodi akuntansi angkatan 2021. Semoga bantuan yang diberikan oleh semua pihak mendapat balasan dari Tuhan Yang Maha Esa.

Terakhir, ucapan terima kasih kepada Ibundaku tercinta Suriana, S.Pd AUD dan Ayahandaku Muhammad Wieldan, S.Pd serta saudara-saudaraku

terima kasih atas kasih sayang, doa dan dukunganta' sehingga akhirnya tesis ini dapat terselesaikan. Semoga semua pihak mendapat kebaikan dari-Nya sehingga tesis ini terselesaikan dengan baik.

Tesis ini masih jauh dari sempurna walaupun telah menerima bantuan dari berbagai pihak. Apabila terdapat kesalahan-kesalahan dalam tesis ini sepenuhnya menjadi tanggungjawab peneliti dan bukan para pemberi bantuan. Kritik dan saran yang membangun akan lebih menyempurnakan tesis ini.

Makassar, April 2023

Penulis

ABSTRAK

Rahayu Wiliana, *Sistem Pengendalian Internal, Whistleblowing System terhadap Pencegahan Fraud dengan Nilai Budaya Bugis sebagai Pemoderasi* (dibimbing oleh Syamsuddin dan Nadhirah Nagu)

Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis pengaruh (1) sistem pengendalian internal terhadap pencegahan *fraud*, (2) *whistleblowing system* terhadap pencegahan *fraud*, (3) nilai budaya bugis dalam memoderasi sistem pengendalian internal terhadap pencegahan *fraud*, (4) nilai budaya bugis dalam memoderasi *whistleblowing system* terhadap pencegahan *fraud*.

Penelitian ini dilakukan di 13 SKPD Kabupaten Sidenreng Rappang dengan waktu penelitian selama dua bulan yakni dimulai dari bulan Januari sampai dengan bulan Februari 2023. Penelitian ini menggunakan metode penelitian kuantitatif. Prosedur pengambilan sampel dalam penelitian ini berdasarkan pada *nonprobability sampling design* dengan mengadopsi *purposive sampling*, populasi dalam penelitian ini berjumlah 172 responden. Penelitian ini menggunakan data primer, metode pengumpulan data dilakukan dengan penyebaran kuesioner dengan metode *self-administred*. Metode statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah dengan menggunakan *Structural Equaton Model* (SEM), pengujian dilakukan dengan menggunakan bantuan Smart-PLS 3.0.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud*, dan *whistleblowing system* berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud*. Sedangkan dalam efek moderasi dalam penelitian ini, nilai budaya bugis memperkuat pengaruh sistem pengendalian internal terhadap pencegahan *fraud*, dan nilai budaya bugis mepeperlemah pengaruh *whistleblowing system* terhadap pencegahan *fraud*.

Kata Kunci: Sistem pengendalian internal, *whistleblowing system*, nilai budaya bugis, dan pencegahan *fraud*



ABSTRACT

RAHAYU WILIANA. *The Effect of Internal Control System and Whistleblowing System on Fraud Prevention with Buginese Cultural Values as Moderation Variables* (supervised by Syamsuddin and Nadhirah Nagu)

The aim this study is to analyze the effect of (1) the internal control system on fraud prevention, (2) the whistleblowing system on fraud prevention, (3) Buginese cultural values in moderating the internal control system on fraud prevention, (4) Buginese cultural values in moderating whistleblowing system on fraud prevention. This research was conducted at 13 SKPD in Sidenreng Rappang Regency with a research period of two months, starting from January to February 2023. This research used a quantitative research method. The sampling procedure in this study was based on nonprobability sampling design by adopting purposive sampling technique. The population consisted of 172 respondents. This study used primary data obtained using questionnaires with a self-administered method. The statistical method used to test the hypothesis was Structural Equation Model (SEM). The test was carried out using Smart-PLS 3.0. The results of the study show that internal control system has a positive effect on fraud prevention. Whereas in the moderation effect, Buginese cultural values strengthen the effect of the internal control system on fraud prevention, and Buginese cultural values weakens the effect of the whistleblowing system on fraud prevention.

Keyword: internal control system, whistleblowing system, buginese cultural values, fraud detection



DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL.....	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN.....	iii
PRAKATA.....	iv
ABSTRAK.....	vi
DAFTAR ISI	viii
DAFTAR TABEL	x
DAFTAR GAMBAR	xi
DAFTAR LAMPIRAN	xii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	9
1.3 Tujuan Penelitian.....	10
1.4 Kegunaan Penelitian	10
1.4.1 Kegunaan Teoritis	10
1.4.2 Kegunaan Praktis	10
1.4.3 Kegunaan Kebijakan	11
1.5 Sistematika Penelitian	10
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	13
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep.....	13
2.1.1 Teori Agensi	13
2.1.2 Teori <i>Fraud Triangle</i>	14
2.1.3 Teori Norma-norma Sosial.....	19
2.1.4 Sistem Pengendalian Internal.....	20
2.1.5 <i>Whistleblowing System</i>	22
2.1.6 <i>Fraud</i>	27
2.1.7 Budaya	30
2.2 Tinjauan Empiris.....	35
BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS.....	38
3.1 Kerangka Konseptual.....	38
3.2 Pengembangan Hipotesis	41
BAB IV METODE PENELITIAN.....	52

4.1 Rancangan Penelitian	52
4.2 Situs dan Waktu Penelitian	52
4.3 Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel.....	52
4.4 Jenis dan Sumber Data.....	53
4.5 Metode Pengumpulan Data	54
4.6 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional	54
4.7 Instrument Penelitian	55
4.8 Teknik Analisis Data.....	55
4.8.1 Model Pengukuran (<i>Outer Model</i>)	56
4.8.2 Model Struktural (<i>Inner Model</i>)	57
4.8.3 Uji Efek Moderasi	58
BAB V HASIL PENELITIAN	59
5.1 Deskripsi Objek Penelitian	59
5.2 Pengujian Struktural Equation Model (SEM)	67
5.3 Uji Outer Model	68
5.3 Uji Inner Model	72
BAB VI PEMBAHASAN	80
6.1 Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Pencegahan <i>Fraud</i> ..	78
6.2 Pengaruh <i>Whistleblowing System</i> Terhadap Pencegahan <i>Fraud</i>	80
6.3 Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Pencegahan <i>Fraud</i> jika dimoderasi oleh Nilai Budaya Bugis Keterbatasan	82
6.4 Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Pencegahan <i>Fraud</i> jika dimoderasi oleh Nilai Budaya Bugis Keterbatasan	85
BAB VII PENUTUP	94
7.1 Kesimpulan.....	94
7.2 Implikasi.....	95
7.3 Keterbatasan	96
7.4 Saran	97
DAFTAR PUSTAKA.....	94
LAMPIRAN	99

DAFTAR TABEL

Tabel		Halaman
1.1	Tabel Tingkat Korupsi di Indonesia.....	2
4.1	Tabel Daftar Nama SKPD Kab.Sidrap.....	51
4.2	Tabel Definisi Operasional.....	52
5.1	Tabel Distribusi Pengembalian Kusioner.....	58
5.2	Tabel Responden Berdasarkan Jenis Kelamin.....	58
5.3	Tabel Responden Berdasarkan Pendidikan.....	59
5.4	Tabel Responden Berdasarkan Umur.....	60
5.5	Tabel Analisis Statistik Deskriptif Variabel.....	61
5.6	Tabel Responden Variabel Sistem Pengendalian Internal.....	62
5.7	Tabel Responden Variabel <i>Whistleblowing System</i>	64
5.8	Tabel Responden Variabel Nilai Budaya Bugis.....	65
5.9	Tabel Responden Variabel Pencegahan <i>Fraud</i>	66
5.10	Tabel Uji Outer Loading.....	69
5.11	Tabel Hasil Nilai Average Variance Extracted (AVE).....	70
5.12	Tabel Fornell-Lacker Criterion.....	71
5.13	Tabel Cronbach Alpha & Composite Reliability.....	72
5.14	Tabel R-Square.....	73
5.15	Tabel Uji Hipotesis.....	74
5.16	Tabel Uji Effect Moderasi.....	75
6.1	Tabel Ikhtisar Hasil Pengujian Hipotesis Penelitian.....	78

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
2.1 <i>Fraud Triangle</i>	13
3.1 Kerangka Konseptual	38
3.2 Kerangka Model Penelitian.....	39
5.1 Uji Full Model SEM Menggunakan <i>SmartPLS</i>	68

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Kuesioner Penelitian	98
2. Peta Teori.....	104

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Seiring perkembangan perekonomian yang semakin kompleks, berkembang pula praktik kejahatan ekonomi dalam berbagai bentuk, praktik semacam itu dalam istilah ekonomi biasa disebut sebagai tindakan kecurangan atau *fraud*. Tindakan *fraud* ini sering kali berupa penyalahgunaan kepentingan atau konflik kepentingan, korupsi, penyuapan, gratifikasi dan lain sebagainya (Achmad *et al.*, 2017). Oleh karena itu, kesadaran dan kepedulian perlu ditanamkan pada setiap individu baik kalangan atas maupun bawah untuk menghindari kemungkinan terjadinya tindakan *fraud* (Dwiyanti *et al.*, 2022).

Fraud merupakan isu yang fenomenal menarik untuk dibahas dengan kasus-kasus yang berkembang dalam masyarakat. *Association OF Fraud Examiners* menggolongkan *fraud* dalam 3 jenis antara lain : kecurangan dalam laporan keuangan, penyalahgunaan asset dan korupsi (Surjandari & Martaningtyas, 2015). Salah satu jenis *fraud* yang paling sering terjadi di sektor pemerintahan yaitu berkaitan dengan praktik korupsi. *Indonesia Corruption Watch* (ICW) mencatat ada 533 penindakan kasus korupsi yang dilakukan aparat penegak hukum (APH) sepanjang 2021, dari seluruh kasus tersebut total potensi kerugian negara yang ditimbulkan mencapai Rp29,4 triliun.

Tindakan *fraud* di Indonesia masih menempati posisi yang sangat tinggi, dapat dilihat pada hasil survei *Corruption Perception Index (CPI)* yang berkaitan dengan barometer indeks persepsi korupsi dan korupsi global pada periode tahun 2018 sd 2022 terhadap 180 negara di dunia internasional, termasuk Indonesia terlihat pada Tabel 1.1.

Tabel 1.1
Tingkat Korupsi di Indonesia Berbasis Survei TII
Periode 2018 sd 2022

No	Tahun	Peringkat	Skor
1	2018	89	38
2	2019	85	40
3	2020	102	37
4	2021	96	38
5	2022	110	34

Note: 0 = Sangat Korupsi; 100 = Sangat Bersih

Sumber: TII 2018-2022¹

Tabel tersebut menunjukkan bahwa *CPI* Indonesia tahun 2022 berada di skor 34/100 dan berada diperingkat 110 dari 180 negara yang disurvei. Skor tersebut turun 4 poin dari tahun 2021 yang berada pada skor 38/100. *Transparency International Indonesia* (TII) mencatat ada beberapa faktor yang memicu penurunan skor, yakni: sumber data mengalami penurunan dibanding temuan tahun sebelumnya, sumber data mengalami stagnasi, dan sumber data mengalami kenaikan satu poin. Hal tersebut membuktikan bahwa strategi dan program pemberantasan korupsi tidak berjalan secara efektif. Revisi UU KPK pada tahun 2019 sesungguhnya merupakan perubahan strategi pemerintah untuk mengurangi pencegahan korupsi. Berbagai program pemberantasan korupsi dalam pelayanan publik dan pelayanan bisnis, seperti digitalisasi pelayanan publik dan bahkan UU Cipta Kerja diklaim sebagai strategi besar untuk memberantas korupsi melalui pencegahan tetapi dengan merosotnya skor *CPI* menunjukkan strategi tersebut tidak berjalan dengan baik (TII, 2023)

Melihat tingginya tindakan kecurangan dan besarnya dampak yang ditimbulkan terhadap seluruh lapisan masyarakat, maka tindakan kecurangan harus dicegah (Taufik, 2019). Menurut Purba (2015) pencegahan *fraud* menjadi *variabel* penting demi terwujudnya pemerintahan bersih yang bebas dari kolusi, korupsi dan nepotisme. Hal tersebut dapat dicegah dengan menerapkan

¹ Web TII <https://riset.ti.or.id/>

kebijakan anti *fraud* di setiap organisasi, termasuk pada organisasi pemerintahan. Kebijakan anti *fraud* diterapkan bertujuan agar pemerintahan memiliki sistem pencegahan seperti sistem deteksi, pemantauan, dan sistem yang meninjau kebijakan serta kegiatan operasional.

Adapun strategi dan metode untuk meminimalisir tindak pidana kecurangan atau korupsi dapat dilakukan melalui penerapan sistem pengendalian internal dan *whistleblowing system* (Rahmatika, 2020). Kedua strategi dan metode tersebut ketika diterapkan secara efektif dapat mencegah terjadinya tindakan kecurangan *fraud*, mewujudkan GCG dalam upaya untuk pemberantasan korupsi, kolusi dan nepotisme

Sistem pengendalian internal dan *whistleblowing system* didukung oleh teori agensi dan teori *fraud triangle*. Pertama, teori agensi menjadi dasar bagi pemerintahan dalam memahami tata Kelola yang baik (Rahmadany, 2017). Hubungan keagenan diartikan sebagai hubungan yang melibatkan antara dua pihak yaitu *principal* dan *agent* (Jensen dan Meckling, 1976). Teori keagenan ini dapat diterapkan dalam organisasi sektor publik (Lane,2000). Pemerintah daerah sebagai organisasi yang diberikan wewenang untuk mengelolah dana-dana dari pusat seperti contohnya Dana Alokasi Khusus. Pemerintah daerah berperan sebagai *agent* dan masyarakat sebagai pihak *principal* yang diproyeksi oleh Dewan Perwakilan Rakyat daerah (Abdullah *et al.*,2006;Fozzard, 2001; Moe,1984;).

Salah satu elemen kunci dari teori agensi yaitu *principal* dan *agent* memiliki preferensi atau tujuan yang berbeda, hal ini sering kali menimbulkan konflik keagenan (Rahmadany, 2017). Konflik tersebut dapat memungkinkan terjadinya penyelewengan atau korupsi oleh *agent*, maka diperlukannya pengawasan oleh pihak *principal*. Pengawasan yang baik dapat menurunkan

perilaku kecurangan yang dilakukan oleh *agent*. Pengawasan yang baik dibentuk dengan adanya komite-komite yang mengawasi aktivitas pemerintahan sehingga dapat meningkatkan kualitas dan integritas laporan keuangan (Rezaee, 2004). Hal ini didukung dengan hasil penelitian Candrakusuma *et al.*, (2017) yang menunjukkan bahwa dengan adanya sistem pengendalian yang memonitor perilaku *agent* maka dapat menghalangi untuk melakukan tindakan kecurangan.

Kedua, teori *fraud triangle* menyebutkan ada tiga faktor yang tepat untuk menggambarkan alasan mengapa seseorang melakukan *fraud* atau tindak kecurangan yaitu adanya tekanan, peluang atau kesempatan, dan rasionalisasi (Cressey, 1953; Damayanti, 2020). Tiga faktor tersebut merupakan hal dasar yang dapat terjadi kapan saja sehingga memerlukan pengawasan dari manajemen dari paling atas. Organisasi harus membangun adanya proses, prosedur, dan pengendalian yang efektif agar terjadinya tindak kecurangan dapat diantisipasi atau dicegah. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Satria (2021) yang menunjukkan bahwa dengan sistem pengendalian internal dan *whistleblowing system* menjadi faktor yang mempengaruhi tingkat pencegahan *fraud* pada lingkungan pemerintahan. Selain ini, terdapat faktor lain yang dapat memengaruhi tingkat pencegahan *fraud* yaitu nilai budaya bugis (Harun, *et.al* 2021).

Budaya pada penelitian ini mengkaji tentang nilai budaya bugis sebagai variabel moderasi untuk menguji seberapa besar pengaruh sistem pengendalian internal dan *whistleblowing system* terhadap pencegahan *fraud* yang didukung oleh teori norma-norma sosial. Teori tersebut digunakan sebagai teori yang menjelaskan bahwa norma-norma dalam hal harapan dan preferensi dari orang-orang yang mengikuti norma-norma tersebut. Keberadaan suatu norma tergantung pada orang-orang yang percaya bahwa norma tersebut ada dan

berkaitan dengan jenis situasi tertentu (Bicchieri, 2006). Davidson dan Steven (2013) berpendapat bahwa model Bicchieri menunjukkan bagaimana orang memetakan konteks ke dalam interpretasi tertentu yang membentuk keyakinan (*belief*) dan harapan mereka tentang motif dan perilaku orang, khususnya aktivasi norma-norma sosial yang menciptakan ekspektasi dan keyakinan yang berdampak pada perilaku.

Melalui perilaku pegawai pemerintah diharapkan tidak hanya berkaitan dengan kualitas pelaksanaan atau tugas-tugas yang telah ditetapkan (*in-role*) namun juga perilaku yang bersifat *extra-role* atau yang tidak digariskan dalam *job description* organisasi sehingga mampu memberikan kontribusi positif bagi efektifitas. Perilaku *extra-role* merupakan sebuah tahap implementasi dari pemahaman sebuah budaya organisasi yang didasarkan pada semangat nilai-nilai budaya yang dipahami dan disepakati bersama kemudian membentuk modal sosial yang dibingkai dengan semangat kepercayaan sebagai perekat sosial keseluruhan anggota organisasi (Rizaldi *et al.*, 2015).

Pemerintah daerah sebagai salah satu bentuk organisasi khususnya pada wilayah yang memiliki mayoritas suku bugis seperti di wilayah Sulawesi Selatan memiliki falsafah hidup yang telah diterapkan atau telah nampak dalam rutinitas sehari-hari diantaranya seperti nilai budaya *sipakatau*, *sipakainge*, dan *sipakalebbi*. Budaya suku Bugis memiliki tujuan untuk menciptakan manusia yang memiliki karakter yang kokoh, sehingga nilai ini berdampak pada perkembangan karakter setiap individu. Warisan budaya dapat mempengaruhi bagaimana seorang individu menjalankan kehidupannya termasuk dalam dunia kerja. Budaya memiliki pengaruh kuat yang mendasari cara berperilaku, sehingga pengaruhnya terhadap praktik akuntansi tidak dapat diabaikan atau dibiarkan. Pada umumnya, budaya lokal memiliki dampak positif bagi

pembentukan karakter manusia, karena dapat dijadikan sebagai alat pengendalian diri. Manusia yang memiliki pengendalian diri yang baik akan terus menyadari apa yang harus dan tidak boleh mereka lakukan saat menjalankan kewajibannya (Razak, 2015)

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 55 tahun 2005, Dana Alokasi Khusus (DAK) dialokasikan untuk membantu daerah mendanai kebutuhan fisik sarana dan prasarana dasar yang merupakan prioritas nasional diantaranya bidang pendidikan. Alokasi DAK pemerintah daerah provinsi Sulawesi Selatan untuk tahun anggaran 2020 ditetapkan sebesar Rp 2.842.956.403.000,-. Besarnya dana di atas menjadi kekhawatiran karena dianggap menjadi ladang korupsi. Kondisi tersebut dibuktikan dengan sektor pendidikan yang selalu masuk dalam urutan ke-5 terkait kasus korupsi, hingga tahun 2021 ada 240 kasus korupsi di sektor pendidikan dengan kerugian negara mencapai Rp.1,605 triliun (ICW, 2022). Korupsi di sektor pendidikan paling banyak terjadi di Dinas Pendidikan yang ada diseluruh Indonesia dan menempati posisi paling teratas. Korupsi ini umumnya terkait pengadaan infrastruktur dan noninfrastruktur yang dananya bersumber dari DAK atau APBD. Kasus-kasus korupsi ini tersebar di seluruh Nusantara. Daerah dengan kasus korupsi sektor pendidikan terbanyak terdapat di daerah Sulawesi Selatan, Sumatera Utara, Jawa Barat, Jawa Timur, dan Nusa Tenggara Timur (ICW, 2022).

Adapun contoh kasus kecurangan yang terjadi di Sulawesi Selatan yaitu di Kabupaten Sidenreng Rappang terkait kasus tindak pidana korupsi pemotongan Dana Alokasi Khusus (DAK) fisik pendidikan sebesar Rp.200 milyar untuk SD dan SMP tahun 2019. Kasus tersebut melibatkan Syahrul Syam selaku Kepala Dinas Pendidikan, juga menyeret Kasubag Keuangan atas nama Ahmad

serta seorang tenaga honorer atas nama Neldayanti². Kasus kedua terjadi di daerah Kabupaten Jeneponto terkait tindak pidana korupsi Dana Alokasi Khusus (DAK) dengan total anggaran sebesar Rp. 39 milyar, kasus tersebut melibatkan 3 orang yaitu Jabal Nur selaku PPTK atau mantan Kasi Sarana dan Prasarana Diknas, Dosi Ardiansyah selaku fasilitator, dan Rakimin selaku penyedia³. Kasus ketiga, terjadi di Kabupaten Bone terkait kasus tipikor masalah PAUD dengan anggaran tahun 2017 sebanyak Rp. 13,910 milyar dan anggaran 2018 Rp. 13,6 milyar. Kasus tersebut melibatkan Sulastri selaku kepala Seksi Paud Diknas, dan Masdar sebagai pengawas TK⁴.

Permasalahan diatas berbeda dengan tujuan pengalokasian DAK yaitu (1) DAK bidang pendidikan dialokasikan untuk menunjang pelaksanaan Wajib Belajar (Wajar) Pendidikan Dasar 9 (sembilan) tahun, dan (2) DAK sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diperuntukkan bagi SD/SDLB dan MI/Salafiah, termasuk sekolah-sekolah setara SD yang berbasis keagamaan dengan kegiatan: (a) rehabilitasi fisik gedung sekolah/ruang kelas; (b) pembangunan dan/atau rehabilitasi sarana sanitasi air bersih dan mandi, cuci, kakus (MCK); (c) pengadaan meubelair untuk ruang kelas; (d) pembangunan/rehabilitasi rumah dinas untuk penjaga sekolah/guru/kepala sekolah; dan (e) peningkatan mutu sekolah dengan pembangunan/ penyediaan sarana dan prasarana perpustakaan serta fasilitas pendidikan lainnya di sekolah. Pentingnya pencegahan *fraud* ditingkatkan agar terciptanya lingkungan bersih yang bebas dari korupsi, kolusi, dan nepotisme.

²

[https://news.detik.com/berita/d-5109326/terkait-korupsi-dak-pendidikan-kadis dik -sidrap-ditahan-polda-sulsel](https://news.detik.com/berita/d-5109326/terkait-korupsi-dak-pendidikan-kadis-dik-sidrap-ditahan-polda-sulsel) akses per tanggal 23-04-2022.

³

<https://jeneponto.rakyat.news/read/66089/tiga-terdakwa-korupsi-dak-diknas-jeneponto-akhirnya-divonis-5-dan-4-tahun> diakses per tanggal 22-10-2022.

⁴

<https://www.tagar.id/tiga-terdakwa-korupsi-dak-bone-didakwa-berlapis> diakses per tanggal 22-10-2022.

Beberapa studi terdahulu yang relevan dengan penelitian ini seperti penelitian yang dilakukan oleh Utami (2018) menunjukkan *whistleblowing system* berpengaruh negatif signifikan terhadap pengungkapan kasus kecurangan, yang berarti bahwa adanya *whistleblowing system* akan menurunkan atau mengurangi kasus kecurangan. Namun berbeda dengan temuan penelitian dari Wakhidah & Mutmainah (2021) menunjukkan *whistleblowing system* berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud*, yang artinya semakin baik pemanfaatan *whistleblowing system* sebagai sarana pelaporan kecurangan maka akan mampu menekan terjadinya kecurangan. Hasil ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Islamiyah *et al.* (2020) menunjukkan hasil *whistleblowing system* berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud*, yang berarti semakin tinggi niat seseorang melakukan tindakan *whistleblowing* maka akan semakin tinggi juga tingkat pencegahan *fraud*.

Adapun hasil studi yang dilakukan oleh Wonar *et al.* (2018) menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal tidak mempengaruhi pencegahan *fraud*, yang berarti dengan menerapkan sistem pengendalian internal akan memberikan inspirasi kepada seluruh pegawai/staf sehingga mendorong tumbuhnya inovasi dan kreativitas dalam mencapai tujuan. Penelitian tersebut konsisten dengan studi yang dilakukan Akhyaar (2022) yang menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap pencegahan *fraud*. Hal tersebut berarti bahwa sistem pengendalian internal yang rendah ataupun tinggi tidak berpengaruh terhadap pencegahan *fraud*. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Romadaniati (2020) menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan *fraud* yang artinya dengan adanya sistem pengendalian internal maka tindakan kecurangan akan dapat dicegah.

Penelitian ini merupakan modifikasi dari peneliti terdahulu yang dilakukan oleh Romadaniati (2020) tentang Pengaruh Kompetensi Aparatur Desa, Sistem Pengendalian Internal, dan *Whistleblowing System* Terhadap Pencegahan *Fraud* Dengan Moralitas Individu Sebagai Variabel Moderasi. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Romadaniati (2020) terletak pada variabel sistem pengendalian internal dan *whistleblowing system* sebagai variabel independen dan penelitian ini menggunakan nilai budaya bugis sebagai variabel moderasi. Nilai budaya bugis dimasukkan sebagai variabel moderasi karena isu penelitian tersebut masih jarang atau masih kurangnya penelitian yang melibatkan unsur budaya dalam penelitian sebelumnya. Kajian yang berkaitan dengan nilai budaya bugis dianggap mampu memberikan dorongan dalam diri manusia untuk bertindak benar. Oleh karena itu, jika dikaitkan dengan sistem pengendalian internal dan *whistleblowing system*, maka nilai budaya bugis mampu memperkuat sistem pengendalian internal dan *whistleblowing system* ataukah sebaliknya.

Selain itu, budaya bugis sebagai variabel moderasi juga didasarkan pada teori agensi dimana penerapan budaya bugis dalam bekerja dapat menciptakan suasana yang menyenangkan dalam lingkungan kerja, yang dapat meminimalisir terjadinya konflik keagenan, sehingga terciptalah keselarasan tujuan antara pihak-pihak yang berkepentingan dalam pemerintahan sehingga tujuan pemerintah dapat lebih mudah tercapai.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah tersebut, adapun rumusan masalah dari penelitian ini sebagai berikut :

1. Apakah sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan *fraud* ?

2. Apakah *whistleblowing system* berpengaruh terhadap pencegahan *fraud* ?
3. Apakah nilai budaya bugis memoderasi pengaruh sistem pengendalian internal terhadap pencegahan *fraud* ?
4. Apakah nilai budaya bugis memoderasi pengaruh *whistleblowing system* terhadap pencegahan *fraud* ?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan dari rumusan masalah diatas, adapun tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Untuk menguji dan menganalisis sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan *fraud*.
2. Untuk menguji dan menganalisis *whistleblowing system* berpengaruh terhadap pencegahan *fraud*.
3. Untuk menguji dan menganalisis nilai budaya bugis memoderasi pengaruh sistem pengendalian internal terhadap pencegahan *fraud*.
4. Untuk menguji dan menganalisis nilai budaya bugis memoderasi pengaruh *whistleblowing system* terhadap pencegahan *fraud*.

1.4 Kegunaan Penelitian

Adapun kegunaan dari penelitian ini sebagai berikut :

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Kegunaan teoritis dalam penelitian ini adalah diharapkan menjadi sumber kajian ilmiah, memberikan manfaat dan kontribusi terhadap pengembangan keilmuan di Indonesia terkhususnya dibidang pencegahan *fraud*.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Kegunaan praktis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi Pemerintah Kabupaten Sidenreng Rappang agar dapat meningkatkan upaya pencegahan *fraud*.
2. Penelitian ini juga diharapkan dapat menambah referensi bagi peneliti lain dan sebagai kajian dan perbandingan yang berhubungan pencegahan *fraud*.

1.4.3 Kegunaan Kebijakan

Kegunaan kebijakan dari penelitian ini adalah dapat digunakan oleh Pemerintah Kabupaten Sidenreng Rappang untuk mengambil kebijakan dalam upaya meningkatkan pencegahan *fraud*.

1.5 Sistematika Penelitian

Sistematika penulisan mengacu pada Pedoman Penulisan Tesis Dan Disertasi (2013) yang digunakan untuk lebih memahami masalah dalam penelitian ini. Sistematika penulisan terdiri dari enam bab, yaitu bab pendahuluan, bab tinjauan pustaka, bab kerangka pemikiran dan hipotesis, bab metode penelitian, bab hasil penelitian, bab pembahasan, serta bab penutup.

Bab I merupakan pendahuluan. Bab ini menguraikan secara singkat mengenai latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan tesis.

Bab II merupakan tinjauan pustaka. Bab ini berisikan teori, konsep, pemikiran, dan hasil penelitian terdahulu yang berhubungan dengan masalah yang diteliti.

Bab III merupakan kerangka pemikiran dan hipotesis. Bab ini menguraikan kajian teoritis dan empiris serta pengembangan hipotesis.

Bab IV merupakan metode penelitian. Bab ini berisikan penjelasan tentang rancangan penelitian, tempat dan waktu, populasi dan sampel, jenis

dan sumber data, teknik pengumpulan data, variabel penelitian dan definisi operasional, instrumen penelitian, dan teknik analisis data yang dilakukan.

Bab V merupakan hasil penelitian. Bab ini berisikan deskripsi data yang dijelaskan dengan statistik deskriptif dan deskripsi hasil penelitian yang dijelaskan secara sistematis dengan data dan temuan yang diperoleh.

Bab VI merupakan penutup. Bab ini menjelaskan mengenai kesimpulan atas pembahasan masalah, saran-saran yang diberikan kepada pihak-pihak yang terkait serta hambatan penelitian.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teori dan Konsep

2.1.1 Teori Agensi

Teori agensi yang dikemukakan Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan suatu hubungan atau kontrak antara satu pihak atau lebih (*principal*) yang melibatkan pihak lain (*agent*). Pihak pertama dikatakan prinsipal yang biasanya memiliki tugas untuk memberi perintah, mengawasi, melakukan penilaian dan lain sebagainya sedangkan pihak kedua dikatakan agen yang biasanya memiliki tugas untuk menjalankan dan menerima tugas sesuai dengan perintah *principal*. Oleh karena itu, teori ini berasumsi bahwa setiap individu lebih menomor satukan kepentingannya sendiri, sehingga menyebabkan konflik kepentingan antara *principal* dengan *agent*.

Konflik kepentingan antara *principal* dan agen terjadi karena kemungkinan agen tidak selalu berbuat sesuai dengan prinsipal sehingga memicu biaya keagenan (*agency cost*). Jensen dan Meckling (1976) membagi biaya keagenan ini menjadi *monitoring cost*, *bonding cost* dan *residual loss*. Pertama, *monitoring cost* adalah biaya yang timbul dan ditanggung oleh *principal* untuk memonitor perilaku *agent*, yaitu untuk mengukur, mengamati, dan mengontrol perilaku *agent*. Kedua, *bonding cost* merupakan biaya yang ditanggung oleh *agent* untuk menetapkan dan mematuhi mekanisme yang menjamin bahwa *agent* akan bertindak untuk kepentingan *principal*. Selanjutnya *residual loss* merupakan pengorbanan yang berupa berkurangnya kemakmuran *principal* sebagai akibat dari perbedaan keputusan *agent* dan keputusan *principal*.

Selain itu teori tersebut memandang bahwa pemerintah daerah sebagai *agent* yang mempunyai akses langsung terhadap informasi dan masyarakat sebagai *principal* yang hanya dapat menerima informasi. Hal tersebut yang menyebabkan munculnya asimetri informasi, karena salah satu pihak memiliki informasi lebih banyak dibandingkan pihak lain. Asimetri informasi inilah yang memungkinkan agen cenderung mengambil kesempatan untuk melakukan tindakan kecurangan atau *fraud*. Hal tersebut bisa diminimalisir dengan meningkatkan sistem pengendalian internal dengan cara melakukan kontrol fisik atas aset, otorisasi yang tepat, pemisahan tugas, pemeriksaan independen atas kinerja, dan dokumentasi yang tepat (Albrecht, 2003; Yuniarti, 2017).

Adanya perbedaan kepentingan antara *agent* dan *principal* membuat masing-masing pihak berupaya memperbesar keuntungannya untuk diri mereka sendiri. Mekanisme kontrol untuk mengurangi masalah agensi dapat dilakukan melalui upaya *monitoring* dan *bonding*. Mekanisme *monitoring* dapat dilakukan dengan adanya *whistleblowing system*, hal ini disebabkan karena tidak semua orang merasa acuh atas apa yang mereka ketahui. Untuk melaporkan informasi yang berindikasi pelanggaran, maka diperlukan suatu sistem pelaporan untuk meminimalkan masalah agensi tersebut. Oleh karena itu penerepan *whistleblowing system* di suatu instansi sangat penting untuk mencegah terjadinya kecurangan, karena setiap pegawai merasa diawasi oleh pegawai yang lainnya sehingga enggan untuk melakukan kecurangan (Wardana *et al.*, 2017).

Salah satu cara lain meminimalisir konflik keagenan yaitu dengan penerapan nilai budaya bugis *sipakalebbi* dalam bekerja karena dapat menciptakan suasana yang menyenangkan dalam lingkungan kerja, sehingga

terciptalah keselarasan tujuan antara pihak-pihak yang berkepentingan dengan organisasi. Dengan demikian, goal organisasi dapat lebih mudah tercapai. Pimpinan organisasi yang menerapkan budaya ini dalam menjalankan tanggung jawabnya, terutama ketika berhadapan dengan bawahannya akan menambah semangat kerja para bawahannya sehingga kualitas kegiatan operasional perusahaan akan meningkat, semakin sering seseorang mendapat pujian atas usahanya, akan memberikan pengaruh positif terhadap prestasi kerjanya (Harun *et al.*, 2021).

2.1.2 Teori *Fraud Triangle*

Teori *Fraud Triangle* (TFT) merupakan teori yang dikembangkan oleh Donald R. Cressey (1950) dan telah dipublikasikan dalam buku yang berjudul *Other People's Money: A Study in the Sosial Psychology of Embezzlement*. Dimana dalam hasil penelitian yang dilakukan terhadap 200 narapidana karena *fraud*, diperoleh hasil bahwa kecurangan (*fraud*) terjadi karena tiga faktor utama, yaitu tekanan (*pressure*), kesempatan (*opportunity*), dan rasionalisasi (*rationalization*). Elemen-elemen tersebut apabila digambar akan tampak sebagai berikut:



Gambar 2.1 Fraud Triangle

Menurut Boynton (2006) dan Astuti *et al.*, (2015) teori *fraud triangle* dapat terjadi karena adanya :

1. Tekanan (*pressure*)

Tekanan merupakan suatu faktor yang mendorong seseorang untuk melakukan tindakan kecurangan (*fraud*) seperti korupsi. Konsep yang paling utama dalam tekanan adalah berupa tekanan yang menghimpit (berupa uang), bahwa hal tersebut tidak dapat dibagikan (*sharing*) kepada orang lain. Konsep inilah yang disebut dengan *perceived non-shareable financial need* (kebutuhan keuangan yang tidak dapat dibagikan).

Menurut Albrecht *et al.*, (2011) tekanan dapat dikategorikan ke dalam empat kelompok, yaitu: (1) Tekanan finansial (*financial pressure*), seperti keserakahan (*greedy*), standar hidup yang terlalu tinggi (*living beyond one's means*), banyaknya tagihan dan hutang (*high bills or personal debt*), kredit yang hamper jatuh tempo (*poor credit*), dan kebutuhan hidup yang tidak terduga (*unexpected financial needs*); (2) tekanan akan kebiasaan buruk (*vices pressure*); (3) tekanan yang berhubungan dengan pekerjaan (*work-related pressure*); dan (4) tekanan lainnya (*other pressure*).

Tetapi yang menjadi pertanyaan dalam tekanan yang dirasakan adalah: mengapa di waktu dulu tidak melakukan pelanggaran terhadap kepercayaan yang diberikan yang berkaitan dengan jabatan yang dulu, atau mengapa tidak melanggar kepercayaan yang diberikan yang berkaitan dengan jabatan yang sekarang? Pada umumnya jawaban yang diberikan antara lain: (1) pada waktu dulu belum ada kebutuhan yang mendesak seperti saat ini; (2) belum pernah terpikir atau berpikir untuk melakukan hal-hal tersebut; dan (3) pada waktu dulu selalu menganggap atau merasa perbuatan tersebut tidak jujur, tetapi saat ini anggapan atau perasaan tersebut telah berubah.

2. Kesempatan (*opportunity*)

Kesempatan adalah suatu peluang yang dapat menyebabkan kecurangan atau *fraud* (korupsi) terjadi. Hal ini biasanya terjadi dikarenakan adanya sistem pengendalian suatu organisasi yang sangat lemah, kurangnya atau bahkan tidak ada pengawasan, dan/atau penyalahgunaan kekuasaan atau jabatan. Selain sistem pengendalian internal, peluang terjadinya *fraud* karena tidak adanya sistem deteksi dalam organisasi. *Whistleblowing system* dapat digunakan sebagai alat deteksi dalam mekanisme pencegahan *fraud* untuk meminimalisir terjadinya tindakan *fraud*, dengan adanya sistem tersebut calon pelaku kecurangan mengurungkan niatnya karena takut dilaporkan.

Cressey (1950) menyatakan bahwa seseorang untuk menyelesaikan persoalannya secara rahasia atau diam-diam, maka memerlukan persepsi tentang adanya kesempatan bagi dirinya untuk melakukan kejahatan tanpa diketahui oleh orang lain. Cressey berpendapat bahwa ada dua komponen dari persepsi tentang kesempatan yang bukan hanya dimiliki oleh orang yang mempunyai jabatan atau kedudukan saja, tetapi pegawai biasa juga mempunyainya. Dua komponen tersebut, yaitu: informasi umum (*general information*) dan keterampilan teknis (*technical skill*).

3. Rasionalisasi (*rationalization*)

Rasionalisasi adalah pemikiran yang menjustifikasi tindakannya sebagai sesuatu yang wajar, yang secara moral dapat diterima dalam suatu masyarakat yang normal (Zulkarnain, 2013; Harun *et al*, 2021). Cressey (1950) mengemukakan bahwa rasionalisasi atau pembenaran biasanya dilakukan oleh seseorang sebelum melakukan kejahatan, bukan sebelumnya. Artinya bahwa rasionalisasi diperlukan oleh pelaku kejahatan untuk dapat mencerna perilaku yang melawan hukum dan untuk mempertahankan dirinya sebagai orang yang

dipercayakan. Setelah melakukan kejahatan maka rasionalisasi akan ditinggalkan karena tidak diperlukan lagi. Tuanakotta (2010: 212) menyatakan bahwa mencari pembenaran merupakan naluri alamiah manusia dan merupakan bagian yang harus ada dari kejahatan itu sendiri, bahkan merupakan bagian dari motivasi untuk melakukan kejahatan. Ketika pertama melakukan kejahatan atau pelanggaran maka ada perasaan tidak enak, Ketika mengulangi perbuatannya lagi akan menjadi mudah dan selanjutnya menjadi biasa. Misalnya Ketika seseorang mengambil uang perusahaan maka pembenaran pertama kalinya adalah: "nanti saya bayar, nanti saya ganti". Setelah sukses melakukan kejahatan yang pertama dan disaat melakukan secara berulang lagi, maka pelaku tidak memerlukan rasionalisasi lagi.

Dellaportas (2012) mengemukakan beberapa alasan rasionalisasi (pembenaran) yang biasa digunakan seseorang atas tindakannya melakukan kecurangan, antara lain: (1) organisasi berhutang kepada saya; (2) saya hanya meminjam dan akan membayarnya kembali; (3) tidak ada pihak yang dirugikan atau terluka dengan perbuatan yang dilakukan; (4) saya memiliki hak yang lebih besar; (5) hal ini untuk tujuan yang baik; (6) semua memperoleh kekayaan, mengapa saya tidak; (7) perusahaan memperbolehkan hal ini; (8) ini bukan hal yang serius; (9) di sini tidak terdapat internal kontrol yang kuat jadi saya ingin menunjukkan pada mereka bahwa ini dapat mudah dilakukan; (10) saya ingin meningkatkan taraf hidup saya; (11) mencontoh atasan atau teman sekerja; (12) merasa sudah berbuat banyak kepada organisasi/perusahaan; dan (13) menganggap bahwa yang diambil tidak seberapa.

2.1.3 Teori Norma-norma Sosial

Teori norma sosial dikemukakan oleh Bicchieri (2006) atau dikenal dengan model aktivitas norma-norma sosial. Teori tersebut menjelaskan bahwa norma-norma dalam hal harapan dan preferensi dari orang-orang yang mengikuti norma-norma tersebut. Keberadaan suatu norma tergantung pada orang-orang yang percaya bahwa norma tersebut ada dan berkaitan dengan jenis situasi tertentu. Davidson dan Stevens (2013) menjelaskan bahwa model Bicchieri menunjukkan bagaimana orang memetakan konteks ke dalam interpretasi tertentu yang membentuk keyakinan (*belief*) dan harapan mereka tentang motif dan perilaku orang, khususnya aktivasi norma-norma sosial menciptakan ekspektasi dan keyakinan yang berdampak pada perilaku.

Teori tersebut menjelaskan model aktivasi norma-norma sosial Bicchieri yang meliputi kondisi awal atau kontingensi yang harus dipenuhi sebelum norma-norma sosial teraktivasi dan kondisi preferensi kondisional. Kondisi awal atau kontingensi adalah kondisi dimana seseorang mengetahui adanya suatu aturan dan aturan tersebut diterapkan dalam suatu kondisi tertentu. Selanjutnya, kondisi preferensi kondisional yang terdiri atas 3 yakni : (a) ekspektasi empiris (*empirical expectations*), yaitu kondisi bahwa individu percaya terhadap kelompok yang besar akan mengikuti aturan yang berlaku dalam lingkungan. Disebut ekspektasi empiris karena kondisi tersebut sering didasarkan pada perilaku yang diamati dalam suatu lingkungan; (b) ekspektasi normatif (*normative expectations*), yaitu kondisi bahwa individu percaya terhadap kelompok untuk menyesuaikan diri dengan aturan atau kebijakan tertentu. Harapan normatif ini didasarkan pada keyakinan bahwa hal tersebut sudah masuk akal untuk memotivasi perilaku yang konsisten dengan norma sosial; dan (c) ekspektasi normatif dengan sanksi

(*normative expectations with sanctions*), yaitu kondisi dimana individu yakin bahwa mereka mampu untuk menyesuaikan diri dengan norma sosial dan siap menerima sanksi atas perilaku yang dilakukan. Adanya sanksi tersebut dapat membuat seseorang untuk mengikuti norma sosial.

Model aktivasi norma-norma sosial Bicchieri menurut Davidson dan Stevens (2013) memprediksi bahwa nilai-nilai budaya cenderung meningkatkan perilaku seseorang dalam pengambilan keputusan dan kepercayaan terhadap luasnya mengaktivasi norma-norma sosial yang mengendalikan perilaku oportunistik. Model Bicchieri menyarankan bahwa norma-norma sosial harus digerakkan (aktivasi) melalui petunjuk-petunjuk situasional untuk menjadi efektif. Mengacu pada teori norma-norma sosial maka diprediksi bahwa nilai-nilai budaya bugis mampu memoderasi sistem pengendalian internal dan *whistleblowing system* terhadap pencegahan *fraud*.

2.1.4 Sistem Pengendalian Internal

2.1.4.1 Pengertian Sistem Pengendalian Internal

Sistem pengendalian internal yang dikemukakan oleh *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)* adalah suatu proses yang dilaksanakan oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya dalam suatu entitas (Hall, 2011). Sistem pengendalian Internal tersebut dirancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai guna dalam pencapaian tujuan dengan kategori berikut: (a) keandalan pelaporan keuangan; (b) kepatuhan terhadap aturan dan peraturan yang berlaku; dan (c) efektivitas dan efisiensi operasi.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang "Sistem Pengendalian Intern Pemerintah", Sistem Pengendalian Internal adalah suatu proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus

menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

2.1.4.2 Tujuan Sistem Pengendalian Internal

Tujuan Sistem pengendalian Internal dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 mencakup empat target yang harus dicapai, yaitu:

1. Efektifitas dan efisien kegiatan, kegiatan organisasi pemerintah dikatakan efektif jika dilaksanakan sesuai dengan rencana dan hasilnya telah sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Selain itu, efisien umumnya terkait dengan penggunaan aset untuk mencapai hasil, dan kinerja organisasi pemerintah dikatakan efisien bila mampu menghasilkan produksi yang berkualitas tinggi (pelayanan prima), dengan bahan baku (sumber daya) yang sesuai dengan pedoman;
2. Laporan keuangan yang dapat diandalkan, tujuan ini tergantung pada pemikiran dasar bahwa informasi sangat penting dalam pengambilan keputusan. Agar keputusan yang diambil tepat, maka informasi yang disajikan harus dapat diandalkan, dan menjelaskan keadaan yang sebenarnya. Jika laporan yang tersaji kurang dan terdapat kesalahan, maka akan menyesatkan dan dapat mengakibatkan keputusan yang salah serta merugikan organisasi;
3. Pengamanan aset, aset diperoleh dengan membelanjakan uang yang berasal dari masyarakat, terutama dari penerimaan pajak dan bukan pajak, yang harus digunakan untuk kepentingan negara atau daerah. Pengamanan aset merupakan permasalahan penting yang mendapat perhatian serius dari

pemerintah dan masyarakat. Hal ini disebabkan karena kecerobohan dalam pengamanan aset akan menyebabkan terjadinya pencurian, penyelewengan, dan bentuk manipulasi lainnya; dan

4. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan, setiap jenis kegiatan dan transaksi merupakan suatu perbuatan hukum. akibatnya, untuk melakukan suatu transaksi atau tindakan harus sesuai dengan prosedur dan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Republik Indonesia, 2008).

2.1.4.3 Indikator Sistem Pengendalian Internal

Adapun konsep pengendalian internal yang direkomendasikan COSO tertuang dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 adalah konsep pengendalian internal sebagai struktur yang terkoordinasi. Ada lima komponen kebijakan dan prosedur yang perlu diterapkan untuk mencapai tujuan pengendalian yakni:

1. Lingkungan pengendalian (*control environment*), instansi pemerintah berkewajiban membentuk dan menjaga lingkungan pengendalian yang menjadi payung bagi keempat komponen lainnya. Untuk mengevaluasi lingkungan pengendalian harus mempertimbangkan subkomponen pengendalian, yaitu; (a) dapat dipercaya; (b) menjalankan kewajiban sesuai keterampilan; (c) praktik kerja SDM, dan (d) Pembagian kekuasaan dan kewajiban;
2. Penilaian resiko (*risk assessment*), penilaian risiko digunakan untuk mengenali dan memeriksa risiko-risiko yang terkait dengan penyusunan laporan keuangan;
3. Kegiatan pengendalian (*control activities*), kebijakan dan strategi yang dapat membantu memastikan dilaksanakannya arahan dari pimpinan instansi pemerintahan. Kegiatan pengendalian terbagi atas, (a) memeriksa kinerja

- organisasi pemerintah yang terkait; (b) pembinaan sumber daya manusia; (c) pengendalian manajemen sistem informasi; (d) pengendalian fisik atas asset; dan (e) penetapan atas indikator dan ukuran kinerja;
4. Informasi dan komunikasi (*information and communication*), komunikasi tentang informasi harus dilakukan secara efektif. Untuk memberikan korespondensi yang layak, pejabat pemerintahan harus melakukan hal berikut: (a) memberikan dan menggunakan konfigurasi dan metode yang berbeda untuk koresponden; dan (b) terus membuat kerangka data yang tepat dan melakukan pembaharuan pada sistem informasi; dan
 5. Pemantauan (*monitoring*), cara paling ampuh untuk mengevaluasi sistem pengendalian internal. Pemantauan sistem pengendalian internal dilakukan melalui: (a) pemantauan tanpa henti; (b) evaluasi individu; dan c) tindak lanjut saran dari hasil tinjauan dan survei (Republik Indonesia, 2008).

2.1.5 Whistleblowing System

2.1.5.1 Pengertian Whistleblowing System

Whistleblowing system adalah sebuah sistem yang digunakan untuk menampung, mengolah dan menindaklanjuti serta membuat laporan atas informasi yang disampaikan pelapor mengenai tindakan pelanggaran yang terjadi di lingkungan pemerintahan (Effendi, 2016). *Whistleblowing* juga merupakan salah satu cara termudah untuk mendeteksi kecurangan. Adanya laporan dari pelapor tentunya bukan laporan kosong yang faktanya dapat direkayasa, namun untuk melakukan pelaporan dalam *whistleblowing system*, sebuah laporan harus memenuhi kriteria tertentu agar dapat diproses lebih lanjut. Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa *whistleblowing* merupakan salah satu cara pendeteksian *fraud* yang cukup mudah. Selain *whistleblowing system*, sistem pengendalian

internal juga memegang peranan penting dalam organisasi untuk meminimalisir terjadinya kecurangan (Fauwzi, 2011; Achmad *et al*, 2017). Selanjutnya, keputusan untuk menjadi *whistle-blower* tidaklah mudah. Hal tersebut disebabkan trauma mental, adanya risiko balas dendam, dan potensi kehilangan pekerjaan oleh rekan kerja sangat membebani individu yang memutuskan untuk berbicara demi kebaikan bersama. Dengan demikian, setelah mengidentifikasi kesalahan, karyawan di sektor publik atau swasta mungkin tidak yakin tentang apa yang harus dilakukan dengan informasi tersebut, ke mana atau kepada siapa harus mengadu, atau apakah mereka dilindungi oleh mekanisme perlindungan pelapor (Maulidi & Shonhadji, 2021).

2.1.5.2 Manfaat *Whistleblowing System*

Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) 2008 adapun manfaat dari penerapan *whistleblowing system*, yaitu: (1) tersedianya cara untuk menyampaikan informasi penting bagi organisasi kepada pihak yang harus segera menanganinya dengan aman; (2) adanya sistem pelaporan yang efektif meningkatkan kemauan untuk melaporkan pelanggaran dan menimbulkan keengganan untuk melakukan pelanggaran; (3) tersedianya mekanisme deteksi dini (*early warning system*) atas kemungkinan terjadinya masalah akibat suatu pelanggaran; (4) tersedianya peluang untuk menangani masalah pelanggaran dilingkungan internal, sebelum berkembang menjadi pelanggaran publik; (5) mengurangi bahaya yang ditimbulkan organisasi akibat pelanggaran keuangan, fungsional, legitimasi, keamanan kerja, dan reputasi; (6) mengurangi biaya dalam menangani hasil pelanggaran; (7) meningkatnya reputasi organisasi di mata *stakeholders*, regulator, dan masyarakat umum; dan (8) memberikan kontribusi kepada organisasi untuk melihat lebih jauh wilayah uama dan proses kerja yang

menunjukkan kekurangan dalam pengendalian internal, dan merencanakan tindak perbaikan

2.1.5.3 Indikator *Whistleblowing System*

KNKG (2008) indikator pengukuran *whistleblowing system* terdiri dari tiga aspek, yaitu:

1. Aspek struktural

Aspek struktural adalah aspek yang mencakup unsur-unsur infrastruktur *whistleblowing system*. Aspek ini mengandung empat elemen, yaitu:

a. Pernyataan komitmen

Seluruh pegawai wajib membuat pernyataan komitmen mengenai kesediaannya untuk menerapkan *whistleblowing system* dan berpartisipasi aktif dalam pelaporan jika mereka menemukan adanya tindakan pelanggaran. Bahkan, pernyataan ini dapat dibuat secara mandiri atau dijadikan dari bagian perjanjian kerja.

b. Kebijakan perlindungan pelapor

Organisasi harus memiliki pilihan untuk membuat strategi perlindungan terhadap pelapor (*whistleblower*). Kebijakan ini dengan jelas dan tegas menyatakan bahwa organisasi berjanji untuk melindungi pelapor dan menjamin kesejahteraan pelapor.

c. Struktur pengelolaan *whistleblowing system*

Organisasi wajib memiliki unit pengelolaan *whistleblowing system* yang membawahi direksi dan komite audit. Unit ini harus bebas dari aktivitas sehari-hari dan memiliki akses kepada pimpinan organisasi. Unit pengelolaan *whistleblowing system* memiliki 2 komponen, yaitu sub-unit keamanan pelapor dan sub-unit investigasi.

d. Sumber daya

Sumber daya yang diharapkan untuk menerapkan *whistleblowing system* adalah kecukupan kualitas dan jumlah pegawai untuk menjalankan tugasnya sebagai pengelola utama *whistleblowing system* serta kesesuaian korespondensi sebagai organisasi yang melaporkan pelanggaran.

2. Aspek operasional

Aspek operasional adalah aspek yang terkait dengan komponen dan pengoperasian *whistleblowing system*. Pengungkapan pelanggaran harus menjadi komponen untuk memudahkan pegawai melaporkan pelanggaran. organisasi harus memberikan saluran khusus yang digunakan untuk melaporkan pelanggaran dalam bentuk *email* dengan alamat khusus yang tidak dapat dilanggar oleh bagian *Information Technology* (IT), atau kotak surat khusus yang hanya boleh diambil petugas Sistem Pelaporan Pelanggaran.

3. Aspek perawatan

Aspek perawatan merupakan aspek yang menjamin bahwa *whistleblowing system* ini berkelanjutan dan dapat meningkat efektivitas. Organisasi harus memberikan pelatihan dan pendidikan kepada semua perwakilan, termasuk yang berada di unit *whistleblowing system*. Selain itu, organisasi harus terus berdiskusi secara rutin dengan pegawai mengenai hasil dari pelaksanaan *whistleblowing system*. Pemberian insentif atau kompensasi kepada pelapor dapat mendorong pegawai lain tertarik untuk mengungkapkan jika terjadi pelanggaran. Penerapan *whistleblowing system* perlu dilakukan pemantauan secara konsisten. Hal ini untuk menjamin bahwa sistem tersebut telah

memenuhi tujuan yang telah ditetapkan pada awal penancangan program dan juga menjamin bahwa pencapaian tersebut sesuai dengan tujuan.

2.1.6 Fraud

2.1.6.1 Pengertian Fraud

Arens *et al.*, (2014) mendefinisikan *fraud* adalah perbuatan yang dilakukan secara sengaja untuk menipu atau membohongi seseorang demi memperoleh keuntungan baik itu secara pribadi maupun kelompok. Tindakan tersebut dapat terdiri dari berbagai bentuk kejahatan atau tindak pidana kerah putih (*white collar crime*), antara lain: pencurian, penggelapan aset, penggelapan informasi, penggelapan kewajiban, penghilangan atau menyembuyian fakta, termasuk korupsi.

2.1.6.2 Faktor Penyebab Fraud

Arens *et al.*, (2014) mengenalkan konsep *fraud triangle* sebagai penyebab terjadinya *fraud*, konsep *fraud triangle* terdiri dari tiga kondisi umum, yaitu :

1. *Pressure*, faktor pendorong munculnya motif ini adalah karena kebutuhan ekonomi, gaya hidup, serta tekanan pihak lain yang menyebabkan seseorang terdorong melakukan tindakan *fraud*;
2. *Opportunity*, faktor pendorong munculnya peluang disebabkan karena lemahnya sistem pengendalian internal, kepercayaan terhadap tugas seseorang yang terlalu luas dan berlebihan, minimnya pelatihan dan supervisi, tidak memadainya program dan kebijakan anti *fraud*; dan
3. *Rationalization*, tindakan mencari pembenaran sebelum melakukan tindakan kecurangan dimana pembenaran tersebut dijadikan sebagai motivasi untuk melakukan perbuatan yang salah.

2.1.6.3 Penggolongan *Fraud*

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) 2010 mendefinisikan *fraud* sebagai penyalahgunaan kekuasaan seseorang yang disengaja atau kesalahan penggunaan sumber daya untuk memperkaya diri. ACFE juga mengelompokkan *fraud* menjadi tiga kategori yaitu: (1) Penyelewengan aset (*asset missappropriation*), yaitu penyalahgunaan aset perusahaan melalui tindakan pencurian atau penggunaan untuk keperluan pribadi tanpa izin dari perusahaan, aset perusahaan bisa berbentuk kas (uang tunai) dan non-kas; (2) Korupsi (*corruption*), merupakan tindak penipuan dimana seseorang memanfaatkan wewenang yang dimiliki untuk memperoleh keuntungan bagi diri sendiri atau beberapa pihak terkait; dan (3) Kecurangan laporan keuangan (*financial statement fraud*), merupakan tindakan yang dilakukan biasanya terkait dengan manipulasi laporan keuangan.

2.1.6.4 Pencegahan *Fraud*

Fraud adalah seperti penyakit, lebih baik mencegah daripada mengobati. Tidak ada organisasi yang bebas dari *fraud*, karena sebaik apapun strategi anti *fraud* dan konsultan yang menyusunnya, permasalahannya kembali ke manusia. Bagaimana pun bentuk aturan dan prosedur yang disusun sangat dipengaruhi oleh manusia yang menjalankannya, karena tidak semua orang jujur berintegritas tinggi. Oleh karena itu, upaya utama seharusnya adalah pada pencegahannya. Menurut Steve Alberht (2008) & Diaz (2013) pencegahan *fraud* terbagi ke dalam dua kelompok sebagai berikut :

1. Pencegahan *fraud* dengan budaya kerja (*Soft Control*)

Pencegahan *fraud* yang berhasil harus melibatkan *soft control* yaitu penciptaan lingkungan yang mampu menghalangi timbulnya bibit-bibit *fraud*

dengan menciptakan budaya yang sehat, jujur, terbuka, dan saling tolong menolong. Di dalam budaya terdapat empat faktor penting yang harus diperhatikan dalam menciptakan budaya yang sehat, jujur, terbuka dan saling tolong menolong yaitu : (a) Menyusun dan mengkomunikasikan Kode Etik (*code of conduct*) yang mudah dipahami dan dihormati, yang selanjutnya adalah memantau keefektifan implementasi kode etik dan menegakkan aturan bila ada yang melanggar; (b) Memilih atau mempekerjakan orang-orang yang jujur melalui penyaringan latar belakang perilaku dan riwayat penyimpangan serta mendidik pegawai tentang kesadaran bahaya fraud dan program anti *fraud* di perusahaan; (c) Menyediakan program yang membantu masalah finansial, psikologi atau social pegawai; dan (d) Menciptakan lingkungan kerja yang positif.

2. Pencegahan *fraud* dengan pengendalian intern dan tata Kelola

Pencegahan *fraud* dengan pengendalian intern dan tata kelola terdiri dari : (a) Menerapkan pengendalian intern yang baik untuk mencegah dan mendeteksi; (b) Mencegah terjadinya kolusi; (c) Mendorong pihak ketiga agar mematuhi kebijakan perusahaan termasuk yang terkait dengan hubungan bisnis yang bebas korupsi, kolusi dan nepotisme; (d) Memantau dan mengenal pegawai khususnya perilaku yang menyimpang sehingga dapat lebih dini membina pegawai tersebut; (e) Sistem pelaporan atau pengaduan *fraud* (*tips hotline* atau *whistleblower system*); (g) Hukuman, Ketakutan pelaku dan pelaku potensial akan hukuman yang jelas dan tegas menghalangi terjadinya perbuatan tidak jujur dan *fraud*.

2.1.7 Budaya

2.1.7.1 Budaya

Moeljono (2004) menjelaskan bahwa budaya menentukan kemajuan dari setiap masyarakat, negara dan bangsa di seluruh dunia, baik ditinjau dari sisi politik, sosial, maupun ekonomi, tanpa kecuali. Selain itu, Kotter dan Heskett (1992) berpendapat bahwa budaya mempunyai dampak yang kuat dan semakin besar pada prestasi kerja organisasi. Perbedaan dalam berbagai pendapat tentang budaya adalah kompleksitasnya dan bukan tinggi rendahnya kebudayaan, namun bergantung pada wilayah, dan ini disebut dengan budaya lokal yang memiliki enam dimensi, yaitu:

1. Dimensi pengetahuan lokal, pengetahuan lokal ini terkait dengan perubahan siklus iklim, kemarau dan hujan, jenis-jenis flora dan fauna, kondisi geografi, demografi dan sosiografi;
2. Dimensi nilai lokal, nilai-nilai tersebut biasanya mengatur hubungan antara manusia dengan Tuhannya, manusia dengan manusia, dan antara manusia dengan alam;
3. Dimensi keterampilan lokal, keterampilan lokal bagi setiap masyarakat dipergunakan sebagai kemampuan bertahan hidup (*surviva*);
4. Dimensi sumber daya lokal, sumber daya lokal pada umumnya adalah sumber daya alam yang tak dapat diperbarui dan yang dapat diperbarui;
5. Dimensi mekanisme pengambilan keputusan lokal, pada dimensi ini masing-masing masyarakat mempunyai mekanisme pengambilan keputusan berdasarkan dengan pemerintahan kesukuan; dan

6. Dimensi solidaritas kelompok lokal, masyarakat umumnya dipersatukan oleh ikatan komunal untuk membentuk solidaritas lokal seperti pada kegiatan ritual keagamaan dan upacara adat lainnya.

Kamus besar bahasa Indonesia (KBBI), budaya diartikan sebagai pikiran, adat istiadat, sesuatu yang sudah berkembang, sesuatu yang menjadi kebiasaan yang sukar diubah. Budaya juga menyatakan bahwa manusia sebagai makhluk simbolis, bahwa hanya manusia yang mengenal dan memanfaatkan simbol-simbol dalam kehidupan. Simbol-simbol ini harus terlihat dalam budaya manusia.

Budaya yang tinggi menggambarkan masyarakat yang maju, budaya yang rendah menggambarkan masyarakat yang belum berkembang. Ditinjau dari berbagai aspeknya, terdiri atas tiga unsur penting, yakni: (1) ide/gagasan, ide atau gagasan yaitu pikiran-pikiran yang muncul dari individu atau masyarakat atau bangsa; (2) tindakan, komponen selanjutnya adalah aktivitas atau tindakan, lebih spesifik bagaimana individu, masyarakat umum atau suatu negara berpikir, bekerja, berbicara, dan melakukan aktifitas-aktifitas lain; dan (3) produk, komponen ketiga adalah hasil kerja, khususnya produk yang dibuat oleh seseorang, masyarakat atau negara.

Ketiga komponen di atas, maka budaya lokal dapat didefinisikan sebagai budaya asli dari suatu kelompok masyarakat tertentu yang juga menjadi ciri khas budaya sebuah kelompok masyarakat lokal, tapi tidak mudah untuk merumuskan atau mendefinisikan konsep budaya lokal. Makna budaya cukup sering dikaitkan dengan batas fisik dan geografis yang jelas, misalnya, budaya Jawa mengacu pada praktik yang terjadi di Pulau Jawa. Oleh karena itu, batas-batas geografis telah digunakan sebagai alasan untuk membentuk suatu kearifan lokal (Ilham, 2014).

Kearifan lokal merupakan sebuah nilai atau budaya yang menjadi identitas dan melekat dalam diri sekelompok masyarakat yang diwariskan secara turun-temurun. Kearifan lokal mengacu pada berbagai kekayaan budaya yang tumbuh dan berkembang dalam sebuah masyarakat yang dikenal, dipercaya dan diakui sebagai elemen-elemen penting yang mampu mempertebal koherensi masyarakat. Kearifan lokal didefinisikan sebagai suatu kekayaan budaya lokal yang mengandung kebijakan hidup dan pandangan hidup yang mengakomodasi kearifan hidup (Alam *et al.*,2020).

Wilayah Indonesia memiliki keadaan geografis dan iklim yang berbeda beda, misalnya daerah pantai Jawa yang panas dan daerah pegunungan Jayawijaya di Provinsi Papua yang dingin. Perbedaan iklim dan kondisi geografis mempengaruhi keragaman masyarakat di Indonesia. Budaya lokal di Indonesia tercermin dalam keragaman budaya dan adat istiadat dalam masyarakat. Suku bangsa di Indonesia, seperti suku Jawa, Sunda, Batak, Minang, Timor, Bali, Sasak, Papua, Maluku, dan Bugis-Makassar memiliki tradisi dan dialek yang beragam. Setiap suku bangsa tumbuh dan berkembang sesuai dengan alam lingkungannya. Keadaan geografis yang menyebabkan penduduk setiap pulau mengembangkan pola hidup dan adat istiadat yang berbeda-beda, serta bahasa daerah yang berbeda.

2.1.7.2 Nilai Budaya Bugis

Kebudayaan Indonesia terbentuk dari budaya lokal yang sangat berpengaruh dalam kehidupan masyarakat seperti pada masyarakat suku Bugis di Sulawesi Selatan. Suku bugis merupakan salah satu bagian utuh dari etnik multi-kultural yang ada di Sulawesi selatan. Suatu etnik atau suku tidak terlepas dari adat istiadat, kebiasaan, norma yang dipatuhi dan dijalankan secara terus-

menerus serta sifatnya turun temurun. Di Sulawesi Selatan sangat dikenal kuat dan melekat nilai sipakatau, sipakainge, dan sipakalebbi. Nilai-nilai yang bersumber dari nenek moyang yang menjadi kepercayaan bahkan menjadi nilai dan prinsip hidup masyarakat suku bugis (Rahim, 2019)

Nilai-nilai di atas merupakan suatu prinsip, falfasah atau patokan yang melandasi sikap tutur kata serta perbuatan manusia. Keberadaan nilai-nilai tersebut biasanya diarahkan kepada sikap moralitas yang diharapkan mampu membentuk manusia yang memiliki kualitas yang berpengaruh positif terhadap lingkungan kerja (Rahim, 2019). Besarnya pengaruh budaya lokal tersebut terhadap kehidupan manusia, menyebabkan sebagian besar organisasi menginternalisasinya ke dalam bentuk budaya organisasi, misalnya seperti instansi pemerintahan Kabupaten Sidenreng Rappang yang menjadikan budaya *sipakatau*, *sipakainge*, dan *sipakalebbi* sebagai budaya organisasi.

1. Budaya *sipakatau*

Sipakatau dapat diartikan sebagai memanusiakan manusia. *Sipakatau* merupakan salah satu pesan masyarakat terdahulu (*pappasenna tau rioloe*) di suku Bugis dan harus dijadikan pedoman hidup. Sebagaimana yang disebutkan dalam sebuah buku yang berjudul yang menyatakan bahwa "*upasekko makketenning ri limae akkateningeng: mammulanna, ri ada tongeng'e* (kata benar); *maduanna, ri lempu'e* (kejujuran); *matellunna, ri getteng'e* (keteguhan hati); *maeppana, sipakatau'e* (saling menghargai/saling memanusiakan); dan *malimanna, mappesonae ri Dewata Seuwae* (berserah diri kepada Tuhan yang Maha Esa).

Budaya *sipakatau* menghendaki setiap individu memperlakukan siapapun sebagai manusia seutuhnya. Konsep tersebut memandang manusia dengan

segala penghargaannya tanpa memandang kondisi sosial ataupun fisiknya. Nilai-nilai *sipakatau* menunjukkan bahwa budaya Bugis memosisikan manusia sebagai makhluk ciptaan Tuhan yang mulia dan oleh karenanya harus dihargai dan diperlakukan secara baik.

2. Budaya *sipakainge*

Sipakainge' sebagai pedoman bagi masyarakat Bugis untuk saling mengingatkan dan menasehati satu sama lain. Selain itu, *sipakainge'* ini sangat dibutuhkan dalam kehidupan untuk saling menyampaikan pendapat dalam bentuk kritik dan saran. Oleh sebab, manusia tidak terlepas dari kekhilafan dan dosa, sehingga sebagai manusia yang hidup dalam struktur masyarakat diharapkan saling mengingatkan ketika melakukan tindakan yang di luar norma dan etika yang ada (Razak, 2015).

Begitu pentingnya pentingnya budaya *sipakainge* bagi masyarakat Bugis tertuang dalam salah satu papasena to riolo e pada poin kedua mengenai penyebab kehancuran suatu negeri. Pesan tersebut menyatakan bahwa *maduanna, mabbicara tenriamparanni Arung Mangkau'e*, yang artinya kedua, jika Raja yang bertahta sudah tidak mau lagi diingatkan. Namun, dalam upaya penerapan budaya tersebut, salah satu nilai yang perlu dimiliki oleh seorang individu yaitu *warani* (keberanian). Adapun indikator dari *sipakainge* sebagai berikut : (a) pemimpin; dan (b) keberanian.

3. Budaya *sipakalebba*

Sipakalebba merupakan nilai ketiga yang identik dengan pujian. Dengan kata lain, sesama manusia saling mengagumi dan menghormati serta menjaga keharmonisan dalam kehidupan sehari-hari. Manusia biasa tidak dapat dipisahkan dengan hati nurani, yang senantiasa menyenangi segala hal yang

berbau dengan keindahan baik berupa barang hingga kata-kata atau pujian. Adapun indikator dari budaya *sipakalebbi*, sebagai berikut : (a) penghargaan kepada orang lain atas usaha dan prestasinya; (b) menghargai hasil karya orang lain; (c) tidak merendahkan orang lain karena status sosialnya; dan (d) Saling membantu satu sama lain (Razak, 2015).

Penerapan budaya *sipakalebbi* dalam bekerja dapat menciptakan suasana yang menyenangkan dalam lingkungan kerja, yang dapat meminimalisir terjadinya konflik, sehingga terciptalah keselarasan tujuan antara pihak-pihak yang berkepentingan. Dengan demikian, tujuan organisasi dapat lebih mudah tercapai. Pimpinan yang menerapkan budaya ini dalam menjalankan tanggung jawabnya, terutama ketika berhadapan dengan bawahannya akan menambah semangat kerja para bawahannya sehingga kualitas kegiatan operasional akan meningkat. Semakin sering seseorang mendapat pujian atas usahanya, akan memberikan pengaruh positif terhadap prestasi kerjanya.

2.2 Tinjauan Empiris

Beberapa penelitian terdahulu yang relevan dengan penelitian ini, mencakup: (1) hasil penelitian yang menunjukkan berpengaruh positif meliputi : Wakhidah dan Mutmainah (2021); Satria *et.al* (2021); Romadaniati *et.al* (2020); Islamiyah *et.al* (2020); Kuncara (2022); dan (2) hasil penelitian yang menunjukkan berpengaruh negatif seperti penelitian yang dilakukan oleh Luh Utami (2018); Wonar *et.al* (2018); Akhyaar *et.al* (2022); Maulida *et.al* (2021); dan Taufik *et.al* (2019). Studi Wakhidah dan Mutmainah (2021) menunjukkan bahwa *bystander effect* berpengaruh negatif terhadap pencegahan fraud dana desa sedangkan *whistleblowing system*, *internal locus of control* dan kompetensi aparatur berpengaruh positif terhadap pencegahan fraud dalam pengelolaan

Dana Desa. Hasil penelitian tersebut sejalan dengan Studi yang dilakukan Satria *et.al* (2021) menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern, ketaatan pelaporan keuangan, budaya etis organisasi dan *whistleblowing* berpengaruh secara simultan dan parsial terhadap pencegahan *fraud*. Kemudian penelitian yang dilakukan oleh Romadaniati *et.al* (2020) menunjukkan bahwa kompetensi aparatur berpengaruh terhadap pencegahan *fraud*, sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan *fraud* dan *whistleblowing system* berpengaruh terhadap pencegahan *fraud*.

Selanjutnya, penelitian yang dilakukan oleh Islamiyah *et.al* (2020) menunjukkan bahwa Kompetensi aparatur desa, moralitas, sistem pengendalian internal, dan *whistleblowing* memiliki pengaruh yang signifikan secara simultan terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana desa. Hasil penelitian tersebut sejalan dengan studi yang dilakukan oleh Kuncara (2022) menunjukkan bahwa (1) *whistleblowing system* berpengaruh terhadap pencegahan *fraud*, dan (2) pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan *fraud*.

Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Luh Utami (2018) menunjukkan bahwa *whistleblowing system* dan audit internal berpengaruh negatif terhadap pengungkapan kasus kecurangan. Penelitian tersebut relevan dengan studi yang dilakukan oleh Wonar *et.al* (2018) yang menunjukkan bahwa kompetensi aparatur desa mempengaruhi pencegahan *fraud*, ketaatan pelaporan keuangan mempengaruhi pencegahan *fraud*, sementara itu sistem pengendalian internal tidak mempengaruhi pencegahan *fraud*. Hasil penelitian tersebut juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Akhyaar *et.al* (2022) menunjukkan bahwa kepatuhan pelaporan keuangan dan *whistleblowing system* berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana desa, sementara

sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana desa.

Terakhir, penelitian yang dilakukan oleh Maulida *et.al* (2021) tentang pengaruh *whistleblowing system* terhadap pencegahan *fraud*. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa *whistleblowing system* berpengaruh signifikan terhadap pencegahan *fraud*. Penelitian tersebut sejalan dengan studi Taufik *et.al* (2019) tentang the effect of internal control system implementation in realizing good governance and its impact on fraud prevention, menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal memiliki pengaruh terhadap pencegahan *fraud*, dan tata kelola memediasi sistem pengendalian internal terhadap pencegahan *fraud*.