

## BAB II

### LANDASAN TEORI DAN KERANGKA PEMIKIRAN

#### 2.1. Landasan Teori

##### 2.1.1. *Prosocial Organizational Behavior Theory*

Teori *Prosocial organizational behaviour* dicetuskan Brief dan Motowidlo (1986) sebagai teori yang menunjukkan perilaku atau tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi terhadap individu, kelompok, atau organisasi yang ditujukan untuk meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut. Perilaku prososial merupakan perilaku sosial yang dimaksudkan untuk memberikan manfaat pada orang lain. Namun, perilaku prososial juga dapat memiliki maksud untuk mendapatkan manfaat atau keuntungan untuk dirinya juga (Bagustianto dan Nurkholis, 2017). *Prosocial organization behaviour* menjadi teori yang mendukung terjadinya *whistleblowing*. Perilaku prososial dapat digunakan untuk pembuatan keputusan etis individual yang terkait dengan niat melakukan *whistleblowing*. Putra (2018) mengemukakan bahwa *whistleblower* melakukan pelaporan dugaan pelanggaran dalam upaya membantu korban dan memberikan manfaat bagi organisasi karena mereka yakin bahwa perbuatan pelanggaran tersebut tidak sesuai dengan nilai-nilai yang dianut oleh organisasi.

Berdasarkan teori yang telah dijelaskan dapat disimpulkan bahwa *prosocial organizational behavior* merupakan teori yang menjadi dasar

dan mendukung tindakan *whistleblowing*. Pada prinsipnya, *whistleblower* merupakan *prosocial behaviour* yang berusaha untuk membantu pihak lain untuk menegakkan dan menyelamatkan sebuah organisasi dari tindakan penyimpangan atau kecurangan.

### **2.1.2. Teori Atribusi**

Teori yang dicetuskan oleh Fritz Heider pada tahun 1950an ini merupakan teori yang mempelajari bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri yang akan ditentukan apakah perilaku tersebut disebabkan oleh faktor internal ataupun faktor eksternal. Teori ini mengasumsikan bahwa seseorang mencoba untuk menentukan apa yang mereka lakukan dan mencoba memahami mengapa orang lain melakukan perilaku tersebut, asumsi-asumsi ini kemudian dalam aplikasinya menjelaskan berbagai fenomena yang terkait sikap manusia (Samsuar, 2019).

Perilaku seseorang dalam organisasi baik perilaku pimpinan maupun perilaku bawahan tidak terlepas dari teori atribusi ini. Atribusi internal maupun eksternal dapat mempengaruhi terhadap evaluasi kinerja individu, misalnya dalam menentukan bagaimana perilaku pimpinan terhadap bawahannya, mempengaruhi sikap, dan kepuasan individu terhadap pekerjaannya. Sistem pengendalian internal pemerintah merupakan salah satu faktor yang menjadi penyebab terjadinya kecurangan tersebut.

### 2.1.3. *Fraud Triangle Theory*

*Fraud Triangle Theory* merupakan gagasan dalam mengamati penyebab terjadinya kecurangan. Teori ini pertama kali diperkenalkan oleh Donald R. Cressey (1953). Berdasarkan teori ini terdapat tiga faktor yang menyebabkan seseorang melakukan kecurangan yang digambarkan dalam *fraud triangle*. Ketiga faktor tersebut yaitu yang pertama *preassure* dapat dikatakan sebagai motivasi dari individu atau kelompok tertentu untuk melakukan kecurangan dikarenakan adanya tekanan. Tekanan ini muncul karena individu atau kelompok tertentu sedang mengalami masalah dan juga tidak terbukanya pada lingkungan sekitar. Faktor kedua ada *opportunity*, yang merupakan suatu kesempatan karena situasi memungkinkan untuk melakukan praktik *fraud*. Kesempatan dalam melakukan *fraud* bisa terjadi karena pengendalian internal yang lemah, tidak adanya standar regulasi yang baik pada instansi, adanya wewenang yang tinggi, dan lemahnya peraturan di suatu negara. Faktor terakhir adalah *rationalization* yang dimana ketika pelaku yang melakukan kecurangan akan membenarkan tindakan *fraud* secara etis karena memiliki situasi yang memang cukup menekan sehingga segala tindak kejahatan pun menjadi hal yang wajar. Para pelaku kecurangan akan mengutarakan segala alasan untuk membenarkan sikapnya.

### 2.1.4. *Whistleblowing*

*Whistleblowing* merupakan salah satu implementasi dari seluruh asas *good public governance* khususnya asas transparansi dan akuntabilitas

(Putri, 2019). *Whistleblowing* dapat dikatakan sebagai cara yang tepat dan efektif untuk mencegah maupun menghentikan tindakan penyimpangan yang terjadi (Ariastini, 2017). Farooqi *et al.* (2017) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai suatu pelaporan terhadap pelanggaran atau tindakan ilegal, namun tindakan *whistleblowing* ini biasanya dianggap negatif oleh organisasi. Dapat disimpulkan bahwa *whistleblowing* merupakan salah satu upaya untuk mencegah terjadinya *fraud* berupa pengungkapan suatu penyimpangan atau pelanggaran yang dilakukan oleh pihak internal organisasi dan dapat merugikan organisasi serta melaporkannya kepada pihak yang berwenang.

*Whistleblowing* dikategorikan menjadi dua jenis, yaitu:

1. *whistleblowing* internal;
2. *whistleblowing* eksternal.

*Whistleblowing* internal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan karyawan lain kemudian melaporkan kecurangan tersebut kepada atasannya. Sedangkan *whistleblowing* eksternal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan kemudian melaporkan atau membocorkannya kepada masyarakat atau pihak yang berwenang karena kecurangan itu akan merugikan masyarakat sehingga dapat dikatakan sebagai tindakan kewarganegaraan yang baik.

Menurut Komite Nasional Kebijakan *Governance* (2008) tujuan *whistleblowing* adalah sebagai berikut:

1. Menciptakan iklim yang kondusif dan mendorong pelaporan hal-hal yang dapat menimbulkan kerugian, termasuk hal-hal yang dapat merusak citra organisasi.
2. Mempermudahkan manajemen untuk menangani secara efektif laporan-laporan pelanggaran dan melindungi kerahasiaan identitas pelapor serta menjaga informasi *whistleblowing* dalam arsip khusus yang dijamin keamanannya.
3. Membangun suatu kebijakan untuk melindungi pelapor dari ancaman pihak-pihak internal maupun eksternal.
4. Mengurangi kerugian yang terjadi karena pelanggaran melalui deteksi dini (*early warning system*).
5. Meningkatkan reputasi organisasi.

Dari tujuan *whistleblowing* yang sudah dijabarkan di atas, maka dapat diperoleh manfaat *whistleblowing* adalah untuk meminimalisir risiko yang dihadapi organisasi akibat pelanggaran baik dari segi keuangan, operasional, hukum, keselamatan kerja, dan reputasi. Sehingga meningkatnya reputasi organisasi dimata pemangku kepentingan (*stakeholders*), regulator, dan masyarakat umum bahwa organisasi atau perusahaan telah melaksanakan *Good Corporate Governance* secara baik.

Dalam penelitian ini penulis menggunakan indikator terkait *whistleblowing* dari penelitian sebelumnya oleh Su'un *et al.* (2021), Ulimsyah *et al.* (2021), dan Sonia (2020), yaitu:

- 1) Sistem pelaporan *whistleblowing*

- 2) Perlindungan terhadap *whistleblower*.
- 3) Adanya dukungan organisasi.
- 4) Akses pelaporan pelanggaran di luar organisasi.

Jadi, ada 4 (empat) indikator yang akan digunakan oleh penulis dalam variabel *whistleblowing* terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana BOS.

#### **2.1.5. Proactive Fraud Audit**

*Fraud audit* adalah upaya untuk mendeteksi dan mencegah kecurangan dalam transaksi-transaksi komersial (Agusyani, 2016). *Fraud audit* mengarah pada proses audit yang bersifat proaktif dimana auditor secara aktif mengumpulkan informasi dan melakukan analisis terhadap informasi yang telah dikumpulkan untuk menemukan kemungkinan adanya tindak kecurangan dan kejahatan sebelum tindakan audit investigatif dilakukan (Suastawan *et al.*, 2017). Sedangkan menurut Ariastini *et al.* (2017) *fraud audit* adalah pendekatan awal (*proactive*) untuk mendeteksi penipuan keuangan dengan menggunakan catatan akuntansi dan informasi, hubungan analitis, serta kewaspadaan atas perbuatan kecurangan dan upaya penggelapan. Dari beberapa pengertian di atas terkait *proactive fraud audit*, maka dapat disimpulkan bahwa *proactive fraud audit* merupakan suatu tindakan dalam upaya pencegahan *fraud* yang dapat menemukan kemungkinan adanya kecurangan dan kejahatan secara lebih dini sebelum kondisi tersebut berkembang menjadi kecurangan atau kejahatan lebih besar.

Menurut Nindita (2017) prosedur atau mekanisme yang dilakukan oleh Inspektorat dalam melakukan audit dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS), yaitu:

#### 1. Audit

Audit adalah kegiatan pemeriksaan untuk menilai dengan cara membandingkan antara keadaan yang sebenarnya dengan keadaan yang seharusnya di bidang keuangan maupun bidang teknis/ operasional. Dalam melaksanakan pengawasan terhadap dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS), Inspektorat melakukan audit kecurangan dan audit investigasi.

#### 2. Survei

Survei dilakukan bersamaan dengan audit. Pemeriksaan tidak hanya dilihat dari laporan-laporan yang sudah dibuat oleh pihak sekolah, tetapi diperlukan pula adanya pemeriksaan langsung ke lapangan untuk melihat bahwa laporan yang dibuat tersebut memang benar adanya. Hal ini dilakukan untuk meminimalisir terjadinya penyimpangan agar tujuan dari dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS) dapat tersalurkan dengan baik sesuai dengan standar operasional.

#### 3. Review

Review adalah laporan keuangan yang dibuat oleh Dinas Pendidikan dan diserahkan kepada Inspektorat untuk diperiksa kembali dan kemudian diserahkan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Dari hasil laporan keuangan Dinas Pendidikan, Inspektorat dapat mengetahui apakah dana tersebut dipergunakan sesuai aturannya.

Dari penjabaran diatas dapat diambil kesimpulan bahwa *proactive fraud audit* sangat penting dilakukan karena untuk mencegah terjadinya tindak kecurangan seperti memanipulasi laporan keuangan yang akan dapat merugikan negara maupun para siswa yang tidak tersalurkan dananya. Pemerintah menugaskan audit atas program dana BOS dilakukan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang merupakan lembaga pemerintah yang bertugas mengawasi seluruh kegiatan di lingkungan pemerintahan yang berkaitan tentang penggunaan dana pemerintah untuk pembangunan. Audit di sini dimaksudkan dengan audit atas Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), termasuk di dalamnya adalah program dana BOS. Kemudian setelah di audit, hasil audit tersebut ditindaklanjuti dengan melakukan evaluasi untuk membandingkan antara evaluasi hasil audit dengan jalannya program dana BOS di tahun berikutnya. Apabila program berjalan lebih baik dari tahun sebelumnya, evaluasi tersebut merupakan hal yang sangat efektif.

Dalam penelitian ini penulis menggunakan indikator terkait *proactive fraud audit* dari penelitian sebelumnya oleh Lorensa *et al.* (2018), Theresia (2017), dan Festi *et al.* (2016) yaitu:

- 1) Identifikasi titik-titik krisis kemungkinan terjadinya *fraud*
- 2) Penilaian sistem pengendalian internal yang sudah berjalan
- 3) Manajemen audit



Jadi, ada 3 (tiga) indikator yang akan digunakan oleh penulis dalam variabel *proactive fraud audit* terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana BOS.

#### **2.1.6. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)**

Pengendalian internal adalah suatu sistem yang dirancang untuk mengatur suatu kegiatan operasional suatu organisasi (Rozmita, 2017). Sedangkan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian internal pemerintah adalah 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 perundang-undangan. Dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah merupakan suatu sistem untuk mengendalikan kegiatan operasional yang dapat mencegah terjadinya penyalahgunaan sumber daya organisasi pemerintahan dalam rangka mewujudkan tata kelola penyelenggaraan pemerintah yang baik.

Tujuan penyelenggaraan tersebut adalah untuk menentukan apakah pengendalian telah berjalan secara efektif dan efisien. Tujuan pengendalian internal yang harus dicapai oleh suatu entitas menurut COSO yaitu operasional (*operations*), pelaporan (*reporting*), dan kepatuhan (*compliance*).

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, menyebutkan bahwa SPIP terdiri dari unsur-unsur sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)

Pimpinan instansi wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian internal dalam lingkungan kerjanya, melalui:

- a. Penegakan integritas dan nilai etika
- b. Komitmen terhadap kompetensi
- c. Kepemimpinan yang kondusif
- d. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan
- e. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat
- f. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia

2. Penilaian Risiko (*Risk Assessment*)

Penilaian risiko terdiri atas:

- a. Penetapan tujuan instansi secara keseluruhan
- b. Penetapan tujuan pada tingkatan kegiatan
- c. Identifikasi dan analisis risiko
- d. Mengelola risiko selama perubahan

### 3. Kegiatan Pengendalian (*Control Activities*)

Pimpinan instansi wajib menyelenggarakan kegiatan sesuai dengan ukuran, kompleksitas dari sifat, tugas, dan fungsi yang bersangkutan.

Kegiatan pengendalian yang dimaksud adalah terdiri atas:

- a. Review atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan
- b. Pembinaan sumber daya manusia
- c. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi
- d. Dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian internal serta transaksi dan kejadian penting

### 4. Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*)

Pimpinan instansi wajib mengidentifikasi, mencatat dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat dan secara efektif. Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan harus sekurang-kurangnya:

- a. Menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi.
- b. Mengelola, mengembangkan, dan memperbaharui sistem informasi secara terus menerus.

### 5. Pemantauan (*Monitoring Activities*)

Pimpinan instansi wajib melakukan pemantauan sistem pengendalian internal pemerintah melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan

pengelolaan rutin, supervisi, pembandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas.

Romney (2016) mengemukakan fungsi dari pengendalian internal, yaitu sebagai berikut:

1. Pengendalian Preventif (*Preventive Control*)

Pengendalian yang dilakukan sebelum suatu masalah muncul, pengendalian tersebut dimaksudkan untuk mencegah kesalahan-kesalahan berupa kekeliruan yang sering terjadi dalam suatu kegiatan operasional.

2. Pengendalian Detektif (*Detective Control*)

Pengendalian yang dilakukan terhadap permasalahan yang telah timbul dengan mendeteksi kesalahan, kekeliruan, dan penyimpangan yang terjadi.

3. Pengendalian Korektif (*Corrective Control*)

Pengendalian yang dilakukan untuk memperbaiki kelemahan dan kesalahan dalam kebijakan-kebijakan internal.

Dalam penelitian ini penulis menggunakan indikator terkait pengendalian internal dari penelitian sebelumnya oleh Sovia *et al.* (2017), Umar *et al.* (2018), dan Priscillia *et al.* (2019) yaitu:

- 1) Lingkungan pengendalian
- 2) Penilaian risiko
- 3) Aktivitas pengendalian
- 4) Informasi dan komunikasi

## 5) Pemantauan

Jadi, ada 5 (lima) indikator yang akan digunakan oleh penulis dalam variabel sistem pengendalian internal pemerintah terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana BOS.

### 2.1.7. Pencegahan *Fraud* dalam Pengelolaan Dana BOS

*Fraud* dapat berdampak negatif terhadap pertumbuhan dan perkembangan suatu negara (Abdulrahman, 2019). *Fraud* adalah upaya tindakan yang disengaja dengan maksud untuk mendapatkan keuntungan pribadi yang didapatkan dari pihak lain (Arens *et al.*, 2016). Pada umumnya *fraud* terjadi karena tekanan untuk melakukan penyimpangan atau dorongan untuk memanfaatkan kesempatan yang ada dan pelaku kecurangan memiliki kemampuan untuk melakukannya (Ristianingsih, 2017). Dapat disimpulkan bahwa *fraud* adalah suatu tindakan penipuan yang sengaja dilakukan sehingga dapat menimbulkan kerugian tanpa disadari oleh pihak yang dirugikan tersebut dan memberikan keuntungan bagi pelaku *fraud*. Sehingga *fraud* dalam sektor pendidikan harus dicegah sedini mungkin, dengan adanya upaya pencegahan yang diterapkan oleh pihak sekolah maupun pemerintah dapat meminimalisir peluang terjadinya *fraud*.

*Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) membagi *fraud* dalam tiga jenis, yaitu:

### 1. Penyalahgunaan Aset (*Asset Misappropriation*)

Penyalahgunaan atau pencurian aset perusahaan atau pihak lain. Penyalahgunaan aset ini merupakan bentuk *fraud* yang paling mudah dideteksi karena sifatnya yang *tangible* atau dapat diukur atau dihitung.

### 2. Kecurangan Laporan Keuangan (*Financial Statement Fraud*)

Tindakan kecurangan yang dilakukan oleh pejabat atau eksekutif suatu entitas untuk menutupi kondisi keuangan yang sebenarnya dengan melakukan rekayasa keuangan dalam penyajian laporan keuangannya untuk memperoleh keuntungan yang merugikan pihak lain.

### 3. Korupsi (*Corruption*)

Korupsi dinilai menjadi tindak kecurangan yang paling sulit untuk dideteksi, hal itu disebabkan ada beberapa pihak yang bekerja sama untuk menutupi tindak kecurangan dan sama-sama ikut menikmati keuntungan tersebut. Contoh dari tindakan korupsi adalah penyalahgunaan wewenang, penyuapan, penerimaan imbalan yang tidak sah, dan pemerasan secara ekonomi.

Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (2008) mendefinisikan pencegahan *fraud* adalah upaya yang terintegrasi untuk menekan dan meminimalisir terjadinya faktor-faktor penyebab *fraud*. adapun upaya terintegrasi tersebut adalah sebagai berikut:

1. Meminimalisir adanya peluang atau kesempatan seseorang untuk melakukan *fraud*.

2. Mengurangi tekanan yang diberikan kepada pegawai sehingga dapat bekerja dengan nyaman dan memenuhi setiap kebutuhannya.
3. Menghapuskan paham rasionalisasi terhadap tindakan *fraud*.

Pencegahan kecurangan pada umumnya adalah aktivitas yang dilaksanakan manajemen dalam hal penetapan kebijakan, sistem, dan prosedur yang membantu meyakinkan bahwa tindakan yang diperlukan sudah dilakukan manajemen untuk dapat memberikan keyakinan memadai dalam mencapai tiga tujuan pokok, yaitu keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Menurut Suastawan *et al.* (2017) ada tiga unsur yang harus diperhatikan oleh manajemen untuk mencegah terjadinya tindak kecurangan (*fraud*), yaitu sebagai berikut:

1. Menciptakan dan mengembalikan budaya yang menghargai kejujuran dan nilai-nilai etika yang tinggi dengan mencakup hal-hal seperti *setting the at the top*, merekrut dan mempromosikan karyawan yang tepat, pelatihan, dan disiplin.
2. Penerapan dan Evaluasi Proses Pengendalian Anti-*Fraud*

*Fraud* tidak akan terjadi tanpa persepsi adanya kesempatan dan menyembunyikan perbuatannya organisasi, hendaknya proaktif mengurangi kesempatan dengan mengidentifikasi dan mengukur resiko *fraud*, pengurangan resiko *fraud*, serta implementasi dan monitoring pengendalian internal.

### 3. Pengembangan Proses Pengawasan (*Oversight Process*)

Upaya mencegah dan menangkal kecurangan secara efektif, entitas hendaknya memiliki fungsi pengawasn yang tepat. Pengawasan dapat dilaksanakan oleh berbagai pihak, antara lain komite audit, manajemen, dan auditor internal.

Dalam rangka mencegah terjadinya kasus-kasus penyimpangan pendanaan pada sekolah, khususnya kecurangan yang dapat merugikan negara maupun masyarakat terutama siswa maka diperlukan peningkatan efektivitas pengendalian internal sebagai upaya meminimalisir risiko kecurangan dengan cara menerapkan strategi anti kecurangan (*fraud*).

Dalam penelitian ini penulis menggunakan indikator terkait pencegahan *fraud* dari penelitian sebelumnya oleh Lorensa *et al.* (2018) dan Priscillia *et al.* (2019) yaitu:

- 1) Kepekaan terhadap *fraud*
- 2) Penetapan kebijakan *anti-fraud*
- 3) Budaya kejujuran dan nilai-nilai etika yang tinggi
- 4) Pengembangan proses pengawasan
- 5) Tanggung jawab manajemen

Jadi, ada 5 (lima) indikator yang akan digunakan oleh penulis dalam variabel dependen pencegahan *fraud* terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana BOS.



### **2.1.8. Dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS)**

Dalam Peraturan Menteri Pendidikan dan Kebudayaan Republik Indonesia Nomor 80 Tahun 2015, dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS) adalah program pemerintah yang pada dasarnya bertujuan untuk penyediaan pendanaan biaya non personalia bagi satuan pendidikan dasar sebagai pelaksana program wajib belajar. Terkait pendanaan pendidikan, biaya non personalia adalah biaya bahan atau alat pelajaran pendidikan habis pakai dan biaya tidak langsung berupa langganan daya dan jasa serta pemeliharaan sarana dan prasarana (Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 2008). Maka dapat disimpulkan bahwa dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS) adalah biaya yang dikeluarkan oleh pemerintah untuk membiayai operasional satuan pendidikan sebagai pelaksana program wajib belajar.

Dana BOS mulai diterapkan sejak Juli 2005 yang merupakan salah satu kebijakan pemerintah sebagai upaya penuntasan wajib belajar 9 tahun, hal tersebut sesuai dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2003 tentang Sistem Pendidikan Nasional yang mengamanatkan bahwa setiap warga negara yang berusia 7-15 tahun wajib mengikuti pendidikan dasar. Wajib belajar merupakan tanggung jawab negara yang diselenggarakan oleh lembaga pendidikan pemerintah. Pemerintah wajib memberikan layanan pendidikan bagi seluruh peserta didik pada tingkat pendidikan dasar dengan menjamin bahwa peserta didik tidak terbebani oleh biaya

pendidikan. Dengan program dana BOS, satuan pendidikan diharapkan tidak lagi memungut biaya operasional sekolah kepada siswa.

Berdasarkan Peraturan Menteri Pendidikan dan Kebudayaan Nomor 6 Tahun 2021 tentang petunjuk teknis pengelolaan dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS) Reguler dijelaskan bahwa sasaran dari program Bantuan Operasional Sekolah (BOS) adalah seluruh satuan pendidikan mulai dari SD, SMP, SMA/SMK, hingga SLB baik negeri maupun swasta di seluruh provinsi di Indonesia.

Besar biaya satuan biaya Bantuan Operasional Sekolah (BOS) yang diterima oleh satuan pendidikan termasuk BOS Buku, dihitung berdasarkan jumlah siswa dengan ketentuan:

**Tabel 2.1**  
**Besaran Biaya Bantuan Operasional Sekolah (BOS)**

SD	:	Rp 900.000,- s.d Rp 1.900.000,-/siswa/tahun
SMP	:	Rp 1.100.000,- s.d Rp 2.400.000,-/siswa/tahun
SMA	:	Rp 1.500.000,- s.d Rp 3.400.000,-/siswa/tahun
SMK	:	Rp 1.600.000,- s.d Rp 3.700.000,-/siswa/tahun
SLB	:	Rp 3.500.000,- s.d Rp 7.900.000,-/siswa/tahun

Penggunaan dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS) di satuan pendidikan harus didasarkan pada kesepakatan bersama antara Tim Manajemen BOS Sekolah, Dewan Guru, dan Komite Sekolah.

Dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS) yang diterima oleh satuan pendidikan dapat digunakan untuk membiayai komponen kegiatan-kegiatan sebagai berikut:

1. Penerimaan peserta didik baru;
2. Pengembangan perpustakaan;
3. Pelaksanaan kegiatan pembelajaran dan ekstrakurikuler;
4. Pelaksanaan kegiatan asesmen dan evaluasi pembelajaran;
5. Pelaksanaan administrasi kegiatan sekolah;
6. Pengembangan profesi guru dan tenaga kependidikan;
7. Pembiayaan langganan daya dan jasa;
8. Pemeliharaan sarana dan prasarana;
9. Penyediaan alat multimedia pembelajaran;
10. Penyelenggaraan kegiatan peningkatan kompetensi keahlian;
11. Penyelenggaraan kegiatan dalam mendukung keterserapan lulusan;
12. Pembayaran honor.

Dengan adanya dana BOS, sekolah dituntut untuk dapat merencanakan, melaksanakan, dan mengevaluasi serta mempertanggung jawabkan pengelolaan biaya-biaya pendidikan secara transparan kepada masyarakat dan pemerintah. Pengelolaan pembiayaan pendidikan akan mempengaruhi mutu pendidikan sekolah, terutama berkaitan dengan sarana dan prasarana serta sumber belajar. Agar pengelolaan dana BOS berjalan sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan oleh pemerintah, maka dibentuklah tim manajemen dana BOS mulai dari tingkat pusat, provinsi, kabupaten/ kota, hingga tingkat sekolah. pengelolaan dana BOS yang menjadi fokus penelitian ini adalah pengelolaan yang dilaksanakan oleh internal sekolah dalam hal manajemen dana BOS.

## 2.2. Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan *whistleblowing* dan *proactive fraud audit* terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana BOS dengan sistem pengendalian internal pemerintah sebagai variabel moderasi diantaranya dikutip dari berbagai sumber yang relevan dengan topik penelitian. Penelitian tersebut dijabarkan sebagai berikut:

**Tabel 2.2**  
**Mapping Penelitian Terdahulu**

No	Identitas Judul	Variabel	Hasil Penelitian
1.	Maria Krambia Kapardis Konstantinos Papastergiou (2016). “ <i>Fraud Victimization in Greece: Room for Improvement in Prevention and Detection</i> ”	X <sub>1</sub> : Penerapan Kode Etik X <sub>2</sub> : <i>Proactive Fraud Audit</i> X <sub>3</sub> : Pengendalian Internal (X <sub>4</sub> ) : <i>Whistleblowing System</i> Y : Pencegahan <i>Fraud</i>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa <i>proactive fraud audit</i> dan pengendalian internal berpengaruh dalam pencegahan <i>fraud</i> di berbagai macam perusahaan di Yunani, sedangkan penerapan kode etik dan <i>whistleblowing system</i> berpengaruh negatif terhadap pencegahan

			<i>fraud</i> karena tidak berjalan dengan baik.
2.	Kristine Belaja, Intan Salwani Mohamed, dan Nabilah Rozzani (2016). “ <i>Whistleblowers’ Role in Mitigating Fraud of Malaysian Higher Education Institutions</i> ”.	X : Peran <i>Whistleblower</i>  Y : Pencegahan <i>Fraud</i>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa peran <i>whistleblower</i> berpengaruh positif terhadap pencegahan <i>fraud</i> , dikarenakan pentingnya <i>whistleblower</i> sebagai sumber utama informasi untuk menyelidiki kasus <i>fraud</i> .
3.	Rizki Hamdani dan Ahmad Riski Albar (2016). “ <i>Internal Controls in Fraud Prevention: a Case Study</i> ”.	X : Pengendalian Internal  Y : Pencegahan <i>Fraud</i>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh positif terhadap pencegahan <i>fraud</i> .
4.	Ni Kadek Dwi Ariastini, Gede Adi Yuniarta, dan Putu	X <sub>1</sub> : Kompetensi Sumber Daya Manusia	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya

	<p>Sukma Kurniawan (2017). “Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, <i>Proactive Fraud Audit</i>, dan <i>Whistleblowing System</i> terhadap Pencegahan <i>Fraud</i> pada Pengelolaan Dana BOS se-Kabupaten Klungkung”.</p>	<p>X<sub>2</sub> : Sistem Pengendalian Internal Pemerintah  X<sub>3</sub> : <i>Proactive Fraud Audit</i>  X<sub>4</sub> : <i>Whistleblowing System</i>  Y : Pencegahan <i>Fraud</i> pada Pengelolaan Dana BOS</p>	<p>manusia, sistem pengendalian internal pemerintah, <i>proactive fraud audit</i>, dan <i>whistleblowing system</i> berpengaruh positif terhadap pencegahan <i>fraud</i> pada pengelolaan dana BOS</p>
5.	<p>Saira Farooqi, Ghulam Abid, dan Alia Ahmed (2017). “<i>How Bad it is to be Good: Impact of Organizational Ethical Culture on Whistleblowing (The Ethical Partners)</i>”.</p>	<p>X : Budaya Etis Organisasi  Y : <i>Whistleblowing</i></p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa budaya etis organisasi berpengaruh positif terhadap <i>whistleblowing</i>.</p>

6.	<p>Rozmita Dwi Yuniarti (2017).</p> <p><i>“The Effect of Internal Control and Anti-fraud Awareness on Fraud Prevention (A Survey on Inter-Governmental Organizations)”</i>”.</p>	<p>X<sub>1</sub> : Pengendalian Internal</p> <p>X<sub>2</sub> : Kesadaran Anti-Fraud</p> <p>Y : Pencegahan Fraud</p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengendalian internal dan kesadaran anti-fraud berpengaruh terhadap pencegahan fraud.</p>
7.	<p>Shamsul Anuar Abd. Rahim, Anuar Nawawi, dan Ahmad Saiful Azlin Puteh Salin (2017).</p> <p><i>“Internal Control Weaknesses in a Cooperative Body: Malaysian Experience”</i>”.</p>	<p>X : Pengendalian Internal</p> <p>Y : Fraud</p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa lemahnya pengendalian internal berpengaruh positif terhadap terjadinya fraud.</p>
8.	<p>I Made Indra Dwi Putra Suastawan, Edy Sujana, dan Ni Luh Gede Erni Sulindawati (2017).</p> <p>“Pengaruh Budaya</p>	<p>X<sub>1</sub> : Budaya Organisasi</p> <p>X<sub>2</sub> : Proactive Fraud Audit</p> <p>X<sub>3</sub> :</p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa budaya organisasi, proactive fraud audit, dan whistleblowing</p>

	Organisasi, <i>Proactive Fraud Audit</i> , dan <i>Whistleblowing</i> terhadap Pencegahan Kecurangan dalam Pengelolaan Dana BOS”.	<i>Whistleblowing</i>  Y : Pencegahan Kecurangan dalam Pengelolaan Dana BOS	berpengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan dalam pengelolaan dana BOS”
9.	H. Imani dan L. Kafash (2018). <i>“The Effect of Organizational Commitment and Corporate Ethical Values on Whistleblowing Intention of the Public Sector Accountants”</i> .	X <sub>1</sub> : Komitmen Organisasi  X <sub>2</sub> : Nilai Etika Organisasi  Y : Niat  <i>Whistleblowing</i>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen dan nilai etika organisasi memiliki pengaruh positif terhadap niat untuk melakukan <i>whistleblowing</i> dalam upaya pencegahan terjadinya <i>fraud</i> .
10.	Fitri Yani Jalil (2018). <i>“Internal Control, Anti-Fraud Awareness, and Prevention of Fraud”</i> .	X <sub>1</sub> : Pengendalian Internal  X <sub>2</sub> : Kesadaran Anit-Fraud	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap pencegahan



		Y : Pencegahan <i>Fraud</i>	<i>fraud</i> . Sedangkan Kesadaran anti- <i>fraud</i> berpengaruh positif terhadap pencegahan <i>fraud</i> .
11.	Anuar Nawawi, Ahmad Saiful, dan Azlin Puteh Salin (2018). <i>"Internal Control and Employees Occupational Fraud on Expenditure Claims"</i> .	X <sub>1</sub> : Ketidakpuasan Karyawan X <sub>2</sub> : Pengendalian Internal X <sub>3</sub> : Budaya Lingkungan Kerja Y : Tingkat <i>Fraud</i>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ketidakpuasan karyawan, pengendalian internal, dan budaya lingkungan kerja berpengaruh positif terhadap tingkat <i>fraud</i> dalam organisasi.
12.	Sunardi dan M. Nuryatno Amin (2018). <i>"Fraud Detection of Financial Statement by Using Fraud Diamond Perspective"</i> .	X <sub>1</sub> : Stabilitas Keuangan X <sub>2</sub> : Target Keuangan X <sub>3</sub> : Tekanan Eksternal X <sub>4</sub> : Efektivitas Pengendalian Internal	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa hanya variabel target keuangan, efektivitas pengendalian internal, rasionalisasi, dan kemampuan sebagai deteksi <i>fraud</i> yang berpengaruh positif

		<p>X<sub>5</sub> : Perubahan Auditor</p> <p>X<sub>6</sub> : Rasionalisasi</p> <p>X<sub>7</sub> : Kemampuan</p> <p>Y : <i>Fraud</i> Laporan Keuangan</p>	<p>terhadap <i>fraud</i> laporan keuangan.</p>
13.	<p>Zulkarnain Yusuf, Anuar Nawawi, dan Ahmad Saiful Azlin Puteh Salin (2018). <i>“The Effectiveness of Payroll System in the Public Sector to Prevent Fraud”</i>.</p>	<p>X<sub>1</sub> : Pengendalian Internal</p> <p>X<sub>2</sub> : Sistem Keamanan</p> <p>Y : Pencegahan <i>Fraud</i></p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengendalian internal dan sistem keamanan berpengaruh positif terhadap efektivitas sistem penggajian untuk mencegah terjadinya <i>fraud</i>.</p>
14.	<p>Joo Bae Suh dan Hee Sub Shim (2019). <i>“The Effect of Ethical Corporate Culture on Anti-Fraud Strategies in South Korean Financial Companies:</i></p>	<p>X<sub>1</sub> : Budaya Organisasi</p> <p>Y<sub>1</sub> : Strategi Anti-<i>Fraud</i></p> <p>Y<sub>2</sub> : Kebijakan</p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa budaya organisasi berpengaruh positif terhadap strategi anti-<i>fraud</i> dan kebijakan <i>whistleblowing</i>.</p>

	<i>Mediation of Whistleblowing and a Sectoral Comparison Approach in Depository Institutions</i> ".	<i>Whistleblowing</i>	Penelitian ini juga menunjukkan bahwa <i>whistleblowing</i> berpengaruh terhadap strategi anti- <i>fraud</i> .
15.	Narendra Singh Chaudhary, Kriti Priya Gupta, dan Shivinder Phoolka (2019). "A Study of Whistleblowing Intentions of Teachers Working in Higher Education Sector".	X <sub>1</sub> : Faktor Individual X <sub>2</sub> : Faktor Organisasi X <sub>3</sub> : Faktor Peluang Y : Niat <i>Whistleblowing</i>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sebuah studi niat melakukan <i>whistleblowing</i> dipengaruhi oleh faktor-faktor individual, organisasi, serta situasi dan berpengaruh positif.
16.	Peter Yao Lartey, Yusheng Kong, Fatoumata Binta Maci Bah, Rupa Jaladi Santosh, dan Isaac Akolgo Gumah (2019). "Determinants of Internal Control	X <sub>1</sub> : <i>Preventive Control</i> X <sub>2</sub> : <i>Detective Control</i> X <sub>3</sub> : <i>Corrective Control</i> X <sub>4</sub> : <i>Directive Control</i>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa hanya <i>preventive control</i> sebagai bagian dari pengendalian internal yang berpengaruh positif terhadap standar keuangan perusahaan dan

	<i>Compliance in Public Organizations: Using Preventive, Detective, Corrective and Directive Controls</i> ".	Y : Pencegahan Fraud	pencegahan <i>fraud</i> .
17.	Joon B. Suh, Rebecca Nicolaides, dan Richard Trafford (2019). "The Effects of Reducing Opportunity and Fraud Risk Factors on the Occurrence of Occupational Fraud in Financial Institutions".	X <sub>1</sub> : Pengendalian Internal X <sub>2</sub> : Peluang X <sub>3</sub> : Kinerja Manajemen X <sub>4</sub> : Kolusi Y : Terjadinya Fraud	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat pengendalian internal, peluang, kinerja manajemen, dan kolusi berpengaruh positif terhadap terjadinya <i>fraud</i> .
18.	Abdulrahman S. (2019). "Forensic Accounting and Fraud Prevention in Nigerian Public Sector: A Conceptual Paper".	X : Akuntansi Forensik Y : Pencegahan Fraud	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa akuntansi forensik memiliki pengaruh positif terhadap pencegahan <i>fraud</i> .

19.	<p>Corina Joseph, Normah Haji Omar, Jennifer Tunga Janang, Mariam Rahmat dan Nero Madi (2019). “<i>Development of the University Fraud Prevention Disclosure Index</i>”.</p>	<p>X : Indeks Pengungkapan Pencegahan <i>Fraud</i></p> <p>Y : Pencegahan <i>Fraud</i></p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa indeks pengungkapan pencegahan <i>fraud</i> berpengaruh positif terhadap pencegahan <i>fraud</i> dan sebagai alat evaluasi untuk mengukur level komitmen universitas untuk pencegahan <i>fraud</i>.</p>
20.	<p>Audrey S. Paterson, Fredrick Changwony, dan Peter B. Miller (2019). “<i>Accounting Control, Governance and Anti-Corruption Initiatives in Public Sector Organizations</i>”.</p>	<p>X<sub>1</sub> : Pengendalian Akuntansi</p> <p>X<sub>2</sub> : Tata Kelola</p> <p>X<sub>3</sub> : Inisiatif Anti Korupsi</p> <p>Y : Pencegahan <i>Fraud</i></p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengendalian akuntansi, tata kelola, dan inisiatif anti korupsi berpengaruh positif terhadap pencegahan <i>fraud</i>.</p>

21.	<p>Taufeni Taufik (2019).  <i>“The Effect of Internal Control System Implementation in Realizing Good Governance and it’s Impact on Fraud Prevention”</i>.</p>	<p>X : Sistem Pengendalian Internal  Y : Pencegahan Fraud</p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap pencegahan <i>fraud</i> untuk mewujudkan tata kelola yang baik.</p>
22.	<p>Hendri, Yuliantoro, dan Maksimilianus Kolot Ama (2020).  <i>“Determinants of Fraud Prevention and Financial Performance as an Intervening Variable”</i>.</p>	<p>X<sub>1</sub> : Kualitas Sumber Daya Manusia  X<sub>2</sub> : Pengendalian Internal  X<sub>3</sub> : Prosedur Standar Operasional (SOP)  X<sub>4</sub> : Budaya Organisasi  Y<sub>1</sub> : Pencegahan Fraud  Y<sub>2</sub> : Kinerja</p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia, pengendalian internal, prosedur standar operasi, dan budaya organisasi berpengaruh positif terhadap pencegahan <i>fraud</i> dan kinerja keuangan. Artinya, kinerja keuangan juga berpengaruh positif terhadap pencegahan</p>

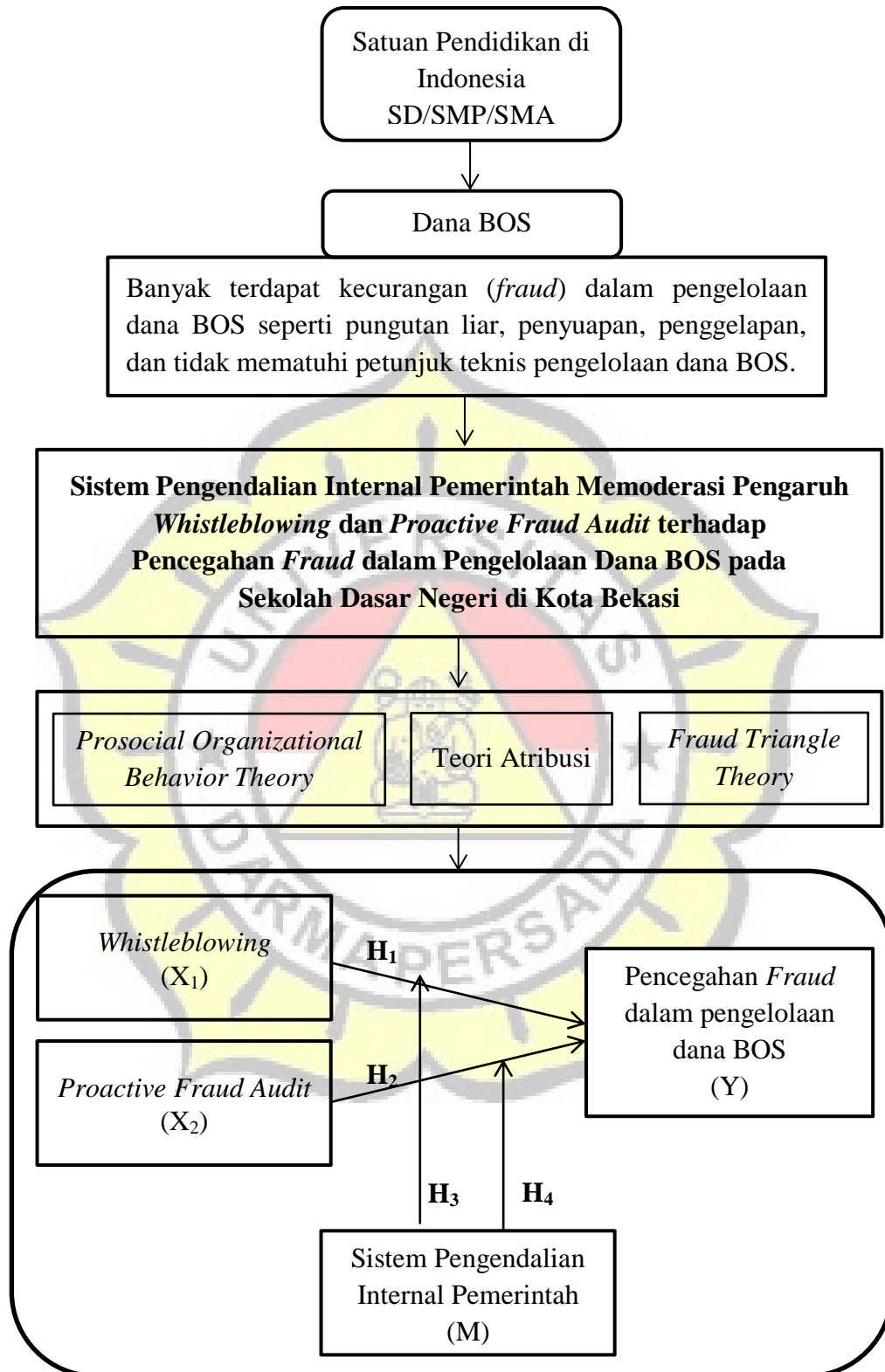
		Keuangan	<i>fraud.</i>
23.	<p>Komang Adi Kurniawan Saputra, Putu Eka Dianita Marvilianti Dewi, Gde Deny Larasdiputra, Daniel T. H. Manurung, dan Tatik Amani (2020). “<i>Preventing Fraudulent Use of Funds Management Operational Support Education</i>”.</p>	<p>X<sub>1</sub> : Partisipasi Masyarakat X<sub>2</sub> : Proaktif Pengawasan X<sub>3</sub> : Transparansi dan Akuntabilitas Y : Pencegahan Fraud</p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi masyarakat, proaktif pengawasan, serta transparansi dan akuntabilitas memiliki pengaruh terhadap pencegahan <i>fraud.</i></p>
24.	<p>Ratna Sari, Muhammad Su'un, dan Andi Nurwanah (2021). “<i>Effect of Internal Control, Whistleblowing Role and Data Asymmetry Against Fraud</i>”.</p>	<p>X<sub>1</sub> : Pengendalian Internal X<sub>2</sub> : Peran Whistleblowing X<sub>3</sub> : Asimetri Data Y : Pencegahan Fraud</p>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengendalian internal, peran <i>whistleblowing</i>, dan asimetri data berpengaruh positif terhadap pencegahan <i>fraud.</i></p>

	<i>Prevention”.</i>		
25.	Ulimsyah M., Mursalim, Muhammad Su'un, Hamzah Ahmad, dan Hajering (2021). “ <i>Whistleblowing’s Effectiveness in Preventing Fraud Through Forensic Audit and Investigative Audit</i> ”.	X : Efektivitas <i>Whistleblowing</i>  Y : Pencegahan <i>Fraud</i>  M : Audit Forensik dan Audit Investigasi	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa efektivitas <i>whistleblowing</i> berpengaruh terhadap pencegahan <i>fraud</i> serta berpengaruh juga terhadap variabel intervening audit forensik dan investigasi. Audit forensik dan investigasi juga berpengaruh terhadap pencegahan <i>fraud</i> .

### 2.3. Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran akan menjelaskan gambaran kerangka konsep pemecahan masalah yang berlandaskan pada teori ilmiah sebagai dasar penyusunan kerangka pemikiran untuk menghasilkan hipotesis. Gambar 1 merupakan kerangka pemikiran dalam penelitian ini, yaitu sebagai berikut:





Gambar 2.1 Skema Kerangka Pemikiran

## 2.4. Hipotesis Penelitian

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap pernyataan-pernyataan yang dikemukakan dalam perumusan masalah dan masih harus dibuktikan kebenarannya melalui data penelitian yang telah dikumpulkan dan dianalisis. Berdasarkan kerangka berfikir yang menjelaskan *whistleblowing* ( $X_1$ ) dan *proactive fraud audit* ( $X_2$ ) sebagai variabel independen, dan pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana BOS ( $Y$ ) sebagai variabel dependen serta sistem pengendalian internal pemerintah ( $M$ ) sebagai variabel moderasi. Maka penjelasan, hipotesis penelitian dirumuskan sebagai berikut:

### 2.4.1. Pengaruh *Whistleblowing* terhadap Pencegahan *Fraud* dalam Pengelolaan Dana BOS

*Whistleblowing* adalah salah satu upaya yang bertujuan untuk meminimalisir dan mencegah terjadinya tindakan kecurangan dengan upaya mengungkapkan pelanggaran di organisasi yang dilakukan oleh anggota organisasi kepada pihak yang berwenang. Sistem *whistleblowing* yang baik dapat menjadi alat yang paling efektif dalam mencegah terjadinya *fraud*.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Kristine (2016) menyatakan bahwa *whistleblowing* berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud*. Ariastini *et al.* (2017) juga menemukan di dalam penelitiannya bahwa *whistleblowing* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pencegahan *fraud*. Suastawan *et al.* (2017) menunjukkan hasil

bahwa penerapan *whistleblowing* dikategorikan upaya yang paling efektif dalam pencegahan *fraud* dibandingkan dengan peran audit internal yang bersifat proaktif maupun pengendalian internal. Phoolka (2019) juga menunjukkan hasil bahwa terdapat faktor-faktor yang mempengaruhi niat *whistleblowing* seperti lingkungan organisasi dan karakteristik pelanggaran yang berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud*. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Maria (2016) menunjukkan hasil bahwa *whistleblowing* berpengaruh negatif terhadap pencegahan *fraud*.

Berdasarkan uraian penelitian sebelumnya, maka hipotesis yang dapat diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

**H<sub>1</sub> : *Whistleblowing* berpengaruh terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana BOS.**

#### **2.4.2. Pengaruh *Proactive Fraud Audit* terhadap Pencegahan *Fraud* dalam Pengelolaan Dana BOS**

Minimnya upaya audit sebagai tindakan preventif guna mencegah terjadi *fraud* dianggap sebagai salah satu faktor yang menyebabkan kecurangan masih sering terjadi. *Proactive fraud audit* mengarah pada proses audit yang bersifat proaktif dimana auditor secara aktif mengumpulkan informasi dan melakukan analisis terhadap informasi yang telah dikumpulkan untuk menemukan kemungkinan adanya tindak kecurangan dan kejahatan sebelum tindakan audit investigatif dilakukan.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Maria (2016) menunjukkan hasil bahwa *proactive fraud audit* berpengaruh positif

terhadap pencegahan *fraud*. Ariastini *et al.* (2017) membuktikan bahwa semakin tinggi *proactive fraud audit* maka semakin tinggi juga tingkat pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana BOS. Lorensa *et al.* (2018) juga menyatakan bahwa peran audit yang bersifat proaktif berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud*. Dalam penelitian Joseph *et al.* (2019) hasilnya membuktikan bahwa *proactive fraud audit* termasuk indeks pengungkapan pencegahan *fraud* berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud*. Pernyataan ini semakin diperkuat dalam penelitian Amani *et al.* (2020) yang menyatakan bahwa *proactive fraud audit* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pencegahan *fraud*.

Berdasarkan uraian penelitian sebelumnya, maka hipotesis yang dapat diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

**H<sub>2</sub> : *Proactive fraud audit* berpengaruh terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana BOS.**

#### **2.4.3. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Memoderasi Pengaruh *Whistleblowing* terhadap Pencegahan *Fraud* dalam Pengelolaan Dana BOS**

Pengendalian internal termasuk penelitian yang banyak memiliki literature. Sistem pengendalian internal adalah hal wajib yang harus dimiliki setiap organisasi demi kelancaran operasional untuk mencapai tujuan organisasi dengan cara memperoleh kesempatan dan keuntungan serta mencegah adanya kerugian. Pengendalian internal yang baik adalah

dengan membuat sistem *whistleblowing* berjalan secara efektif, sehingga dapat meminimalisir terjadinya tindakan kecurangan.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Joneta (2016) menyatakan bahwa pengendalian internal memoderasi hubungan pengaruh *whistleblowing system* terhadap pencegahan *fraud*. Puteh *et al.* (2017) membuktikan bahwa pengendalian internal pemerintah juga berpengaruh positif dan signifikan terhadap pencegahan *fraud*. Hal ini didukung oleh penelitian Rosyi (2018) yang menyimpulkan bahwa pengendalian internal telah diterapkan dan berjalan dengan baik, sehingga dapat meminimalisir dan mencegah terjadinya tindakan *fraud*. Ama *et al.* (2020) juga menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud* yang dapat dilihat melalui kinerja keuangan. Berbeda dengan sebelumnya, Windy (2020) menyatakan bahwa pengendalian internal tidak memoderasi hubungan pengaruh *whistleblowing* terhadap pencegahan *fraud*. Artinya, adanya pengendalian internal yang diterapkan oleh organisasi tidak membuat individu berkeinginan untuk melakukan *whistleblowing* dan tidak mempengaruhi terjadinya *fraud*.

Berdasarkan uraian penelitian sebelumnya, maka hipotesis yang dapat diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

**H<sub>3</sub> : Sistem pengendalian internal pemerintah memoderasi pengaruh *whistleblowing* terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana BOS.**

#### **2.4.4. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Memoderasi Pengaruh *Proactive Fraud Audit* terhadap Pencegahan *Fraud* dalam Pengelolaan Dana BOS**

*Proactive fraud audit* merupakan salah satu upaya antisipasi audit dalam mencegah kecurangan. *Fraud audit* keterlibatannya cenderung proaktif dalam mencegah dan mendeteksi secara dini atau suatu potensi timbulnya *fraud* dalam suatu organisasi. Tindakan proaktif terhadap *fraud* dilakukan dengan memeriksa kemungkinan terjadinya kecurangan, kesalahan yang belum ditemukan, dan kemungkinan adanya kecurangan yang akan terjadi (Dyar *et al.*, 2020). *Fraud* dapat terjadi karena adanya kesempatan atau peluang. Peluang tersebut muncul ketika sistem pengendalian internal suatu organisasi lemah, kurangnya pengawasan, dan penyalahgunaan wewenang. Sehingga organisasi perlu menerapkan sistem pengendalian internal yang baik.

Dalam penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Edy *et al.* (2017) mengatakan bahwa *fraud audit* ini digunakan untuk mencegah penyimpangan yang sifatnya dapat merugikan keuangan negara di lingkungan auditor pemerintah. Suastawan *et al.* (2017) menunjukkan bahwa *proactive fraud audit* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pencegahan *fraud*. Lorensa *et al.* (2018) juga menyatakan bahwa pengendalian internal memoderasi hubungan pengaruh peran audit internal yang bersifat proaktif terhadap pencegahan *fraud*. Jika *proactive fraud audit* diterapkan dengan baik dengan menekankan pada keefektifan

pengendalian internal, maka hal tersebut dapat mencegah terjadinya tindakan kecurangan. Pernyataan ini diperkuat oleh Koomsoon (2020) yang menyatakan bahwa pengendalian internal memoderasi pengaruh *proactive fraud audit* terhadap pencegahan *fraud*. Konsep pelaksanaan pengendalian internal pemerintah diharapkan dapat menghilangkan praktik tindakan *fraud* karena proses pemerintahan akan dilakukan secara transparan sehingga dapat diawasi oleh masyarakat dan dapat dipertanggungjawabkan secara berkala. Sistem pengendalian internal tersebut berguna untuk mengendalikan kegiatan di lingkungan pemerintahan dalam rangka mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel.

Berdasarkan uraian penelitian sebelumnya, maka hipotesis yang dapat diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

**H<sub>4</sub> : Sistem pengendalian internal pemerintah memoderasi pengaruh *proactive fraud audit* terhadap pencegahan *fraud* dalam pengelolaan dana BOS.**