

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Ruang Lingkup Akuntansi dan Auditing

2.1.1.1 Pengertian Audit

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2014:2) yang dialih bahasakan oleh Herman Wibowo pengertian audit adalah :

“ Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information do determine and report on the degree of correspondence between the information and established kriteria. Auditing should be one by a competent, independent person ”.

“Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”.

Sedangkan Hery (2016:10) mendefinisikan audit adalah :

“Pengauditan (*auditing*) didefinisikan sebagai suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi (secara obyektif) bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian ekonomi, dalam rangka menentukan tingkat kepatuhan antara asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta mengkomunikasikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

Pengertian audit lainnya yang dikemukakan oleh Konrath yang dikutip oleh Sukrisno Agoes (2014:2) adalah :

“Suatu proses sistematis untuk secara obyektif mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian

ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak berkepentingan”.

Dari definisi di atas, dapat diinterpretasikan bahwa audit adalah suatu pemeriksaan atas bukti informasi yang dilakukan secara kritis dan sistematis, dan harus dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten. Dalam hal ini seorang auditor harus mengetahui apakah laporan yang disajikan telah didukung oleh bukti-bukti memadai dan pelaksanaan aktivitas tersebut telah sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan dan tujuan yang direncanakan.

2.1.1.2 Tujuan Audit

Menurut Hiro Tugiman (2014:99), tujuan dari audit internal adalah sebagai berikut :

“ Tujuan dari audit internal adalah membantu para anggota organisasi agar mereka dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif. Tujuan audit internal mencakup pula usaha mengembangkan pengendalian yang efektif dengan biaya yang wajar”.

Sedangkan Agoes (2013:205), menyatakan tujuan pemeriksaan yang dilakukan oleh internal auditor adalah :

“Membantu semua pimpinan perusahaan (manajemen) dalam menyelesaikan tanggung jawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, dan komentar mengenai kegiatan pemeriksaan”.

Berdasarkan pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa audit merupakan pemeriksaan yang dilaksanakan oleh pihak kompeten dan independen terhadap laporan keuangan yang disusun oleh manajemen dengan mengumpulkan catatan pembukuan

serta bukti pendukung dengan tujuan memberikan pendapat mengenai kewajaran atas laporan keuangan. Proses pelaksanaan audit tidak bisa dilakukan oleh sembarang orang, auditor harus mempunyai latar belakang pendidikan dan pengetahuan yang memadai sehubungan dengan pelaksanaan audit. Selain itu auditor harus bertindak sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku dan menjalankan kode etik profesi.

2.1.1.3 Jenis-jenis Audit

Setiap pemeriksaan dimulai dengan penetapan tujuan dan penentuan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakan serta standar yang harus diikuti oleh pemeriksa. Jenis audit yang dilaksanakan yang tercantum dalam SPKN BPK RI (2017: 9), atau lingkup pemeriksaan BPK RI (UU RI No. 15 Tahun 2004 pasal 4) adalah sebagai berikut:

1. **Pemeriksaan Keuangan** Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (reasonable assurance) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. **Pemeriksaan Kinerja** Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah. Dalam melakukan pemeriksaan kinerja, pemeriksa juga menguji kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan serta pengendalian intern. Pemeriksaan kinerja dilakukan secara obyektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan yang diperiksa. Contoh tujuan pemeriksaan atas hasil dan efektivitas program serta pemeriksaan atas ekonomi dan efisiensi adalah penilaian atas:
 - a. Sejauh mana tujuan peraturan perundang-undangan dan organisasi dapat dicapai.

- b. Kemungkinan alternatif lain yang dapat meningkatkan kinerja program atau menghilangkan faktor-faktor yang menghambat efektivitas program.
 - c. Perbandingan antara biaya dan manfaat atau efektivitas biaya atau program.
 - d. Sejauhmana suatu program mencapai hasil yang diharapkan atau menimbulkan dampak yang tidak diharapkan.
 - e. Sejauhmana program berduplikasi, bertumpang tindih, atau bertentangan dengan program lain yang sejenis.
 - f. Sejauhmana entitas yang diperiksa telah mengikuti ketentuan pengadaan yang sehat.
 - g. Validitas dan keandalan ukuran-ukuran hasil dan efektivitas program, atau ekonomi dan efisiensi.
 - h. Keandalan, validitas, dan relevansi informasi keuangan yang berkaitan dengan kinerja suatu program.
3. Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT) Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT) adalah pemeriksaan yang bertujuan untuk memberikn simpulan atas suatu hal yang diperiksa. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat bersifat: eksaminasi (examination), reuiu (review), atau prosedur yang disepakati (agreed upon-procedure). Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemeriksaan atas sistem pengendalian intern”.

2.1.1.4 Jenis-jenis Auditor

Menurut Arens (2011:19) jenis-jenis auditor adalah sebagai berikut :

- a. “Kantor Akuntan Publik”
Kantor akuntan public bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukupp besar dan banyak perusahaan serta organisasi nonkomersial yang lebih kecil.
- b. Auditor Internal Pemerintah
Auditor internal pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) guna melayani kebutuhan pemerintah.
- c. Auditor Badan Pemeriksaan Keuangan
Auditor Badan Pemeriksaan Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) Republik Indonesia dan badan yang didirikan berdasarkan Konstitusi Indonesia.
- d. Auditor Pajak
Direktorat Jendral Pajak (Ditjen) Pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak salah satu utama Ditjen Pajak adalah

mengaudit SPT wajib pajak untuk memberlakukan apakah SPT itu adalah untuk mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni bersifat audit ketaatan. Audit yang melakukan pemeriksaan ini disebut auditor pajak.

e. Auditor Internal

Auditor Internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit untuk DPR.

Sedangkan menurut Mulyadi (2003:29) dalam bukunya “auditing” jenis-

jenis auditor yaitu sebagai berikut :

“ Orang atau kelompok orang yang melaksanakan audit dapat

dikelompokkan menjadi tiga golongan yaitu :

1. Auditor Independen

Audit tersebut terutama ditunjukkan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai informasi keuangan seperti: kreditor, investor, calon kreditor, calon investor, dan instansi pemerintah (terutama instansi pajak). Pihak yang memanfaatkan jasa auditor independen terutama adalah pihak selain kliennya. Oleh karena itu, independensi auditor dalam melaksanakan keahlian merupakan hal yang pokok, meskipun auditor tersebut dibayarkan oleh klien Karena jasa yang diberikan tersebut.

Sikap mental independen sama pentingnya dengan keahlian dalam bidang praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya, di samping itu, auditor tidak hanya berkewajiban mempertahankan sikap mental independen tetapi ia harus pula mengindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya.

2. Auditor Pemerintah

Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja di instansi pemerintah namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK), serta instansi pajak.

3. Auditor Intern

Auditor Intern bekerja di suatu perusahaan untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan, seperti halnya auditor pemerintah bagi pemerintah. Yang dimaksud dengan auditor intern menurut Mulyadi dalam bukunya yang berjudul “auditing”, yaitu sebagai berikut :

“ Auditor intern adalah auditor yang bekerja di perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh

manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi”.

Berdasarkan uraian diatas dapat diinterpretasikan bahwa dari berbagai jenis auditor pada umumnya pemakai jasa auditor adalah Dewan Komisaris atau Direktur Utama Perusahaan. Untuk menjalankan tugasnya dengan baik audit intern harus berada di luar fungsi lini suatu organisasi, tetapi tidak lepas dari hubungan bawahan atas seperti hubungan lainnya. Auditor intern wajib memberikan informasi yang berharga bagi manajemen untuk pengambilan keputusan yang berkaitan dengan operasional perusahaan.

Kebutuhan akan adanya audit internal di dalam suatu perusahaan semakin meningkat sejalan dengan meningkat operasi perusahaan. Pentingnya audit internal sejalan berkembangnya perusahaan dan bertambah kompleknya sistem akuntansi. Dengan semakin besarnya organisasi perusahaan, untuk itu diperlukan pendelegasian wewenang, pendelegasian wewenang ini diperlukan karena tidak mungkin semua wewenang dan berbagai departemen, bagian seksi, ataupun satuan organisasi lainnya dipegang oleh satu orang. Mengingat akan hal tersebut, maka diperlukan adanya bagian yang disebut dengan audit internal. (Sumaryatir, 2006).

2.1.1.5 Standar Auditing

Standar audit dapat diterapkan pada setiap audit laporan keuangan oleh seorang auditor independen tanpa memandang skala ukuran kegiatan klien, bentuk organisasi bisnis, jenis industri atau apakah tujuan entitas adalah mencari laba atau nirlaba. Konsep materialitas dan risiko akan mempengaruhi aplikasi seluruh standar, khususnya pada standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Materialitas berkaitan dengan arti penting relatif sesuatu hal. Sedangkan risiko berkaitan dengan kemungkinan hal itu tidak benar.

Standar Auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (2011:150,1-150.2) terdiri atas sepuluh standar auditing yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar, yaitu:

1. Standar Umum

- 1) Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
- 2) Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
- 3) Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan saksama.

2. Standar Pekerjaan Lapangan

- 1) Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- 2) Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- 3) Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

3. Standar Laporan

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan standar akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan standar akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
4. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan, audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

2.1.1.6 Internal Auditing

2.1.1.6.1 Ruang Lingkup Auditing

Ruang lingkup audit internal mencakup bidang yang sangat luas dan kompleks meliputi seluruh tingkatan manajemen baik yang sifatnya administrative maupun operasional. Hal tersebut sesuai dengan komitmen bahwa fungsi audit internal adalah membantu manajemen dalam mengawasi berjalannya roda organisasi. Namun demikian audit internal bertindak sebagai mata-mata tetapi merupakan mitra yang siap membantu dalam memecahkan setiap permasalahan yang dihadapi.

Ruang lingkup audit internal menurut Hiro Tugiman (2003:99-100) adalah sebagai berikut :

“ Ruang lingkup pemeriksaan internal menilai keefektifan sistem pengendalian internal serta pengevaluasian terhadap kelengkapan dan keefektifan sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi, serta kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan”.

Pemeriksaan internal harus :

- a. *Me-Review* keandalan (reliabilitas dan integritas) informasi finansial dan operasional serta cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasi, dan melaporkan informasi tersebut;

- b. *Me-Review* berbagai sistem yang telah ditetapkan untuk memastikan kesesuaiannya dengan berbagai kebijakan, rencana, prosedur, hukum dan peraturan yang dapat berakibat penting terhadap kegiatan organisasi, serta harus menentukan apakah organisasi telah mencapai kesesuaian dengan hal-hal tersebut;
- c. *Me-Review* berbagai cara yang dipergunakan untuk melindungi harta dan bila dipandang perlu, memverifikasi keberadaan harta-harta tersebut;
- d. Menilai keekonomisan dan keefisienan penggunaan berbagai sumber daya;
- e. *Me-Review* berbagai operasi atau program untuk menilai apakah hasilnya konsisten dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan dan apakah kegiatan program tersebut dilaksanakan sesuai dengan yang direncanakan”.

Dari penjelasan diatas menerangkan bahwa ruang lingkup fungsi audit internal luas dan fleksibel, yang sejalan dengan kebutuhan dan harapan manajemen. Dapat diketahui bahwa sebagian besar auditor bertugas untuk menentukan, memverifikasi, atau memastikan apakah sesuatu itu ada atau tidak, menilai, menaksir atau mengevaluasi pengendalian dan operasi berdasarkan kriteria yang sesuai dan merekomendasikan tindakan korektif kepada manajemen.

2.1.1.6.2 Tanggung Jawab Auditor Internal

Selain kedudukan internal auditor dalam organisasi, hal penting lainnya dalam pelaksanaan fungsi pemeriksaan intern adalah penetapan secara jelas tentang tanggung jawab dan wewenang yang dimiliki oleh internal auditor. Internal auditor harus bebas dalam me-review dan menilai kebijaksanaan, rencana, prosedur dan catatan.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI, 2001:322), menyatakan secara terperinci mengenai tanggung jawab audit internal sebagai berikut :

“Audit internal bertanggung jawab untuk menyediakan data analisis dan evaluasi, memberi keyakinan dan rekomendasi, menginformasikan kepada manajemen satuan usaha dan dewan komisaris atau pihak lain yang setara dengan wewenang dan tanggung jawab tersebut. Audit internal mempertahankan objektivitasnya yang berkaitan dengan aktivitas yang diauditnya”.

Sedangkan menurut Sawyer et.al., yang diterjemaahkan oleh Ali A. (2006:83):

“Auditor internal bisa membantu manajemen dengan mengevaluasi sistem pengendalian dan menunjukkan kelemahan-kelemahan dalam pengendalian intern. Tetapi harus diingat bahwa auditor internal membantu manajemen, bukan berperan sebagai manajer itu sendiri”.

Sawyer et.al., yang diterjemahkan oleh Ali A. (2006:207) juga mengungkapkan bahwa :

”auditor internal harus bertanggung jawab untuk merencanakan penugasan audit.”

Berdasarkan uraian di atas, dapat diinterpretasikan bahwa wewenang dan tanggung jawab internal audit adalah sebagai berikut :

1. Memberikan saran-saran kepada manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab dengan cara-cara yang tidak bertentangan dengan kode etik yang berlaku agar tercapai tujuan organisasi.
2. Audit internal bertanggung jawab untuk memperoleh persetujuan dari manajemen dan dewan terhadap dokumen tertulis yang formal untuk bagian audit internal, menegaskan lingkup pekerjaan yang tidak dibatasi, dan menyatakan bahwa bagian audit internal tidak memiliki kewenangan atau tanggung jawab kegiatan yang mereka periksa.

2.1.1.6.3 Fungsi Internal Auditor

Menurut Mulyadi (2010:211) fungsi audit internal dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Fungsi audit internal adalah menyelidiki dan menilai pengendalian internal dan efisiensi pelaksanaan fungsi sebagai tugas organisasi. Dengan demikian fungsi audit internal merupakan bentuk pengendalian yang fungsinya adalah untuk mengukur dan menilai efektifitas dari unsur-unsur pengendalian internal yang lain.
- b. Fungsi audit internal merupakan kegiatan penilaian bebas, yang terdapat dalam organisasi, dan dilakukan dengan cara memeriksa akuntansi, keuangan, dan kegiatan lain, untuk memberikan jasa bagi manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab mereka. Dengan cara menyajikan analisis, penilaian rekomendasi, dan komentarkomentar penting terhadap kegiatan manajemen, auditor internal menyediakan jasa-jasa tersebut. Auditor internal berhubungan dengan semua tahap kegiatan perusahaan, sehingga tidak hanya terbatas pada unit atas catatan akuntansi.

2.1.1.6.4 Tugas Internal Auditing

Sukrisno Agoes (2004) menyatakan bahwa :

“Tujuan dari audit internal yaitu membantu manajemen perusahaan melaksanakan tugas melalui analisa, penilaian dan pemberian saran dan masukan tenaga aktivitas atau program yang masuk dalam pemeriksaan”. Untuk meraih tujuan dari internal audit maka auditor harus menjalankan beberapa hal di bawah ini yaitu:

1. Memberi kepastian berhubungan dengan peraturan dan prosedur yang wajib ditaati oleh semua elemen manajemen.
2. Memberi penilaian baik dan peningkatan pengawasan efektif dengan biasa yang wajar dan juga melakukan identifikasi sistem pengendalian yang ditetapkan yang mencakup pengendalian internal manajemen dan kegiatan operasional yang berhubungan.
3. Memastikan bahwa semua aset perusahaan dijaga dengan penuh tanggung jawab dari penyalahgunaan, kehilangan, korupsi dan hal lain semisal.
4. Mengajukan beberapa saran dalam rangka memperbaiki sistem operasional perusahaan supaya lebih efektif dan efisien.
5. Memberi penilaian berkaitan dengan mutu dan kualitas kerja kepada masing-masing bagian yang ditujuk manajemen perusahaan.

6. Memastikan bahwa data yang sudah ada diolah dalam perusahaan dapat dipertanggungjawabkan.

Sedangkan menurut Sawyer's (2005) yang diterjemahkan oleh Desi Adhariani (2005) tugas audit internal yaitu :

1. Melakukan pengawasan kepada semua aktivitas yang sulit diatasi oleh pimpinan puncak.
2. Melakukan indentifikasi dan meminimalisasi resiko.
3. Mendukung dan membantu manajemen terhadap bidang teknis.
4. Melakukan pelaporan valisasi kepada manajer.
5. Membantu proses decision making.
6. Melakukan analisa masa mendatang "bukan hal yang sudah terjadi".
7. Membantu manajer dalam pengelolaan perusahaan. Dari penjelasan di atas menerangkan bahwa fungsi audit internal luas dan fleksibel, yang sejalan dengan kebutuhan dan harapan manajemen. Dapat diketahui bahwa sebagian besar auditor bertugas untuk menentukan, memverifikasi, atau memastikan apakah sesuatu itu ada atau tidak, menilai, menaksir, atau mengevaluasi pengendalian dan operasi berdasarkan kriteria yang sesuai dan merekomendasikan tindakan korektif kepada manajemen. Semua hal tersebut dilakukan secara independen dalam organisasi dan harus dilaksanakan dengan sebaik-baiknya guna membantu pihak manajemen dalam mengawasi dan mengevaluasi suatu organisasi.

2.1.2 Orientasi Etika Auditor

2.1.2.1 Pengertian Etika

Kata etika berasal dari bahasa Yunani yang dalam bentuk tunggal yaitu ethos dan dalam bentuk jamaknya yaitu ta etha. Ethos yang berarti sikap, cara berpikir, watak kesusilaan atau adat. Kata ini identik dengan perkataan moral yang berarti akhlak atau kesusilaan yang mengandung makna tata tertib. Etika dan moral mempunyai kesamaan arti tetapi dalam pemakaian kesehariannya ada perbedaan.

Islahuzzaman (2012:139) menyatakan bahwa:

“Etika adalah seperangkat prinsip atau nilai-nilai moral yang mengindikasikan bagaimana seseorang harus bertingkah laku”.

Erni R. Ernawan (2016:9) menyatakan bahwa :

“Moral biasanya dipakai untuk perbuatan yang sedang dinilai/dikaji (dengan kata lain perbuatan itu dilihat dari dalam diri orang itu sendiri), artinya moral disini merupakan subjek, sedangkan etika dipakai untuk pengkajian sistem nilai-nilai yang ada dalam kelompok atau masyarakat tertentu (merupakan aktivitas atau hasil pengkajian)”.

Antonius Alijoyo dalam Erni R. Ernawan (2016:12) menerangkan bahwa :

“Perusahaan perlu menerapkan nilai-nilai etika berusaha, karena dengan adanya praktik etika berusaha dan kejujuran dalam berusaha dapat menciptakan aset yang langsung atau tidak langsung dapat meningkatkan nilai perusahaan”.

Dari beberapa pengertian di atas, dapat diinterpretasikan bahwa etika adalah suatu ilmu yang mempelajari perilaku baik maupun perilaku buruk yang diimplementasikan oleh karyawan dalam pekerjaannya sehari-hari. Etika sangat memperhatikan hal-hal yang berhubungan dengan kewajiban moral, tanggung jawab, dan keadilan sosial.

2.1.2.2 Prinsip Etika Profesi Auditor

Etika merupakan salah satu unsur penting dari setiap profesi, tidak terkecuali profesi akuntansi. Auditor merupakan salah satu profesi yang keberadaannya tergantung dari kepercayaan masyarakat. Profesi auditor kinerjanya diukur dari profesionalismenya yang harus memiliki keterampilan, pengetahuan, dan karakter. Etika profesi yang diwujudkan dalam kode etik atau kode perilaku profesional dengan tujuan sebagai pedoman perilaku agar jasa yang ditawarkan

dapat memenuhi standar mutu yang tinggi. Menurut Soekrisno Agoes (2012:42)

prinsip etika profesi terdiri atas delapan prinsip, yaitu :

1. Tanggung jawab profesi Dalam melaksanakan tanggung jawabnya sebagai profesional, tiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukan.
2. Kepentingan umum (publik) Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik atau akuntan memegang kepentingan publik dan menunjukkan komitmen atau profesionalisme.
3. Integritas Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, tiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.
4. Objektivitas Setiap anggota harus menjaga objektivitas dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.
5. Kompetensi dan kehati-hatian profesional Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi dan ketekunan serta memiliki kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik dan teknik yang paling mutakhir.
6. Kerahasiaan Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban profesional atau hukum untuk mengungkapkannya.
7. Perilaku profesional Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.
8. Standar teknis Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan.

2.1.2.3 Pengertian Orientasi Etika

Orientasi etika merupakan sikap pandangan seseorang mengenai etika itu sendiri. Orientasi etika setiap orang ditentukan oleh berbagai kebutuhan yang berbeda-beda.

Forsyth dalam Janitra (2017) menyatakan bahwa:

“Orientasi etika adalah tujuan utama perilaku profesional yang berkaitan erat dengan moral dan nilai-nilai yang berlaku dan digerakkan oleh dua karakteristik yaitu idealisme dan relativisme”.

Higgins dan Kelleher dalam Sholihah (2010) menyatakan bahwa :

“Orientasi etika merupakan alternatif pola perilaku untuk menyelesaikan dilema etika dan konsekuensi yang diharapkan oleh fungsi yang berbeda. Orientasi etika berhubungan dengan faktor eksternal seperti lingkungan budaya, lingkungan industri, lingkungan organisasi, dan pengalaman pribadi yang merupakan faktor internal individu tersebut. Norma etis, standar perilaku individu, standar perilaku dalam keluarga, serta standar perilaku dalam komunitas mengarahkan perilaku seseorang untuk mengenali permasalahan”.

Riska (2017) mengemukakan bahwa :

“Orientasi setiap individu ditentukan oleh kebutuhannya. Kebutuhan tersebut berinteraksi dengan pengalaman pribadi dan sistem nilai individu yang akan menentukan harapan-harapan atau tujuan dalam setiap perlakuannya sehingga pada akhirnya individu tersebut menentukan tindakan apa yang akan diambilnya”. Dari beberapa pengertian di atas, dapat diinterpretasikan bahwa orientasi etika merupakan suatu pola perilaku sikap seseorang untuk mengatasi dilema etika yang lebih mengarahkan seseorang untuk mengenali permasalahan yang ada, dan seseorang tersebut dapat mengambil tindakan yang akan diambilnya untuk mengatasi permasalahannya.

2.1.2.4 Karakteristik Orientasi Etika

Menurut Forsyth dalam Yulianto (2015) ada dua karakteristik dalam orientasi etika, antara lain :

1. Idealisme Idealisme didefinisikan sebagai suatu sikap yang menganggap bahwa tindakan yang tepat atau benar akan menimbulkan konsekuensi atau hasil yang diinginkan. Seseorang yang idealis mempunyai prinsip bahwa merugikan orang lain adalah hal yang selalu dapat dihindari dan mereka tidak

akan melakukan tindakan yang mengarah pada tindakan yang berkonsekuensi negatif. Jika terdapat dua pilihan yang keduanya akan berakibat negatif terhadap individu lain, maka seorang yang idealis akan mengambil pilihan yang paling sedikit mengakibatkan akibat buruk pada individu lain. Orientasi etika idealisme dapat diukur dengan indikator sikap untuk tidak merugikan orang lain sekecil apapun, seorang individu tidak boleh melakukan tindakan yang dapat mengancam martabat dan kesejahteraan individu lain, dan tindakan bermoral adalah tindakan yang hampir sesuai dengan tindakan yang sempurna (Khairul, 2011).

2. Relativisme Relativisme adalah suatu sikap penolakan terhadap nilai-nilai moral yang absolut dalam mengarahkan perilaku. Dalam hal ini individu masih mempertimbangkan beberapa nilai dari dalam dirinya maupun lingkungan sekitar. Relativisme etis merupakan teori yang menyatakan bahwa suatu tindakan dapat dikatakan etis atau tidak, benar atau salah, yang tergantung kepada pandangan masyarakat. Teori ini meyakini bahwa tiap individu maupun kelompok memiliki keyakinan etis yang berbeda. Dengan kata lain, relativisme etis maupun relativisme moral adalah pandangan bahwa tidak ada standar etis yang secara absolute benar. Dalam penalaran moral seorang individu, ia harus selalu mengikuti standar moral yang berlaku dalam masyarakat dimanapun ia berada.
3. Pihak yang melakukan penolakan, mereka sama-sama menolak bahwa nilai-nilai moral yang berlaku mutlak dan umum, antara lain :
 - a. Pihak pertama berpendapat bahwa ternyata nilai moral di berbagai masyarakat dan kebudayaan tidaklah sama.
 - b. Pihak kedua menyatakan bahwa suatu nilai moral tidak pernah berlaku mutlak, mereka memasang nilai atau norma sendiri yaitu bahwa suatu nilai moral tidak boleh mengikat secara mutlak.
 - c. Pihak ketiga mendekati nilai moral dari segi yang lain yaitu dari segi metode etika, disini mereka menolak norma moral secara mutlak berdasar logika tiap-tiap individu itu sendiri. Orientasi etika relativisme dapat diukur dengan indikator etika yang bervariasi dari satu situasi dan masyarakat ke situasi dan masyarakat lainnya, selain itu tipe tipe moralitas yang berbeda tidak dapat dibandingkan dengan keadilan, pertimbangan etika dalam hubungan antar orang begitu kompleks, sehingga individu seharusnya diijinkan untuk membentuk kode etik individu mereka sendiri, serta kebohongan dapat dinilai sebagai tindakan moral atau imoral tergantung pada situasi (Khairul, 2011).

2.1.3 Komitmen Organisasi

2.1.3.1 Pengertian Komitmen Organisasi

Dalam sebuah organisasi komitmen karyawan memiliki pengaruh yang sangat penting terhadap pekerjaannya. Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap perusahaan yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada di dalam perusahaan serta tekad dari dalam diri untuk mengabdikan pada perusahaan.

Luthans (2012:249) menyatakan bahwa :

“Sikap yang merefleksikan loyalitas karyawan pada organisasi dan proses berkelanjutan dimana anggota organisasi mengekspresikan perhatiannya terhadap organisasi dan keberhasilan serta kemajuan yang berkelanjutan”.

Moorhead dan Griffin (2013:73) mengatakan bahwa :

“Komitmen organisasi (organizational commitment) adalah sikap yang mencerminkan sejauh mana seseorang individu mengenal dan terikat pada organisasinya”.

Robbins dan Judge dalam Zelvia (2015) mengemukakan bahwa :

“Komitmen organisasi adalah suatu keadaan dimana seorang karyawan memihak organisasi tertentu serta tujuan-tujuan dan keinginannya untuk mempertahankan keanggotaan dalam organisasi tersebut”.

Alwi dalam Nanda (2013), mendefinisikan :

“Komitmen organisasi adalah sikap karyawan untuk tetap berada dalam organisasi dan terlibat dalam upaya-upaya mencapai misi, nilai-nilai dan tujuan organisasi.”

Dari beberapa pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa komitmen organisasi merupakan suatu keadaan di mana karyawan memihak dan peduli kepada organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya, serta berniat memelihara keanggotaannya dalam organisasi itu.

Komitmen organisasi yang tinggi sangat diperlukan dalam sebuah organisasi, karena terciptanya komitmen yang tinggi akan mempengaruhi situasi kerja yang profesional. Komitmen terhadap organisasi artinya lebih dari sekedar keanggotaan formal, karena meliputi sikap menyukai organisasi dan kesediaan untuk mengusahakan tingkat upaya yang tinggi bagi kepentingan organisasi demi pencapaian tujuan.

Berdasarkan definisi ini, dalam komitmen organisasi tercakup unsur loyalitas terhadap organisasi, keterlibatan dalam pekerjaan, dan identifikasi terhadap nilai-nilai dan tujuan organisasi. Rendahnya komitmen mencerminkan kurangnya tanggung jawab seseorang dalam menjalankan tugasnya. Mempersoalkan komitmen sama dengan mempersoalkan tanggung jawab.

2.1.3.2 Teori Dasar Komitmen Organisasi

Menurut Moreland dkk, dalam Edy Sutrisno (2010:298) ada beberapa teori yang menjelaskan dasar-dasar motivasional munculnya komitmen individu dalam organisasi, yaitu :

1. Teori Sosialisasi Kelompok

Menurut model ini, baik kelompok maupun individu melakukan proses evaluasi dalam hubungan bersama dan membandingkan value-nya dengan hubungan yang selama ini berlangsung. Dalam evaluasi ini perubahan perasaan akan berpengaruh terhadap komitmen yang dimiliki individu. Semakin tinggi perasaan positif semakin besar juga komitmen organisasinya. Ada lima tahap yang dilalui dalam model ini, yaitu investasi, sosialisasi, maintenance, rasionalisasi, dan ada juga empat transisi peran yang dilakukan mulai dari entry, acceptance, divergence, dan exit.

2. Teori Pertukaran Sosial

Teori ini semula dikembangkan oleh Thibaut dan Kelley (1959), dalam perkembangannya mengalami berbagai perubahan. Ide dasar teori

ini sangat sederhana. Pertama, setiap hubungan akan selalu melibatkan pertimbangan untung dan rugi bagi partisipannya. Keseimbangan antara reward dan cost akan menjadi faktor kritis dalam menentukan nilai suatu hubungan. Kedua, dalam sebagian besar suatu hubungan, partisipan termotivasi untuk memaksimalkan reward dan/atau menurunkan cost yang diakibatkan hubungan tersebut, dan setiap saat, partisipan melakukan reevaluasi dalam reward dan cost tersebut sehingga hubungan lebih berarti. Ketiga, orang dapat berpartisipasi dalam beberapa hubungan secara simultan, sehingga nilai relatif pada suatu hubungan juga dipengaruhi oleh relationship juga dipengaruhi relationship yang lain yang sesuai bagi partisipan.

3. Teori Kategorisasi Diri

Teori ini semula dikembangkan oleh Turner dkk. (1987) dan berkembang dari penelitian mengenai hubungan antar kelompok. Teori ini membahas berbagai fenomena kelompok seperti pembentukan kelompok, konformitas, penyimpangan dalam pengambilan keputusan, dan kekompakan (kohesi). Teori ini tentunya bisa dibawa kearah komitmen. Hogg (1987) dan Moreland (1993) melihat kategorisasi diri ini dapat berhubungan dengan seberapa cocok anggotanya dengan prototype kelompok. Kemudian membedakan antara atraksi personel dan atraksi sosial sebagai sumber kohesi kelompok. Atraksi personel di antara anggota kelompok mencerminkan tingkat similaritas mereka satu sama lainnya. Sedangkan atraksi sosial di antara anggota kelompok mencerminkan tingkat prototipekalnya. Kedua bentuk atraksi itu berkorelasi, namun tidak identik. Berdasarkan teori di atas, paling tidak ada dua cara perubahan terjadinya komitmen organisasi. Pertama, komitmen juga dapat berubah karena prototype kelompok bersifat untabel. Kedua, komitmen juga dapat berubah karena karakteristik keanggotaan kelompok juga untabel. Dengan perubahan kedua prototype tersebut, maka masing-masing individu akan menyesuaikan diri dengan prototype kelompok yang dimasukinya, dan begitu pula sebaliknya.

4. Teori Identitas

Teori identitas ini disampaikan oleh Stryker (1987). Teori ini menawarkan perspektif lain pada komitmen dan perannya dalam kelompok sosial. Pertama, peran sosial yang merupakan representasi dari suatu harapan tertentu dari seseorang memiliki pengaruh yang kuat terhadap perilaku. Kedua, peran sosial yang merupakan representasi dari suatu harapan tertentu dari seseorang memiliki pengaruh yang kuat terhadap perilaku.

2.1.3.3 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi yang ada dalam organisasi terjadi melalui beberapa tahapan, dimana tahapan-tahapan tersebut ditentukan oleh beberapa faktor. Mowday, Porters, dan Steers dalam Donni Juni Priansa (2014:246) menyatakan bahwa faktor-faktor yang dapat mempengaruhi komitmen organisasi yaitu :

1. Karakteristik Individual Meliputi usia, masa kerja, tingkat pendidikan, jenis kelamin, ras serta faktor kepribadian yang dimiliki oleh pegawai.
2. Karakteristik Pekerjaan Meliputi pekerjaan yang menantang, kejelasan tugas, umpan balik sebagai sarana evaluasi hasil kerja, interaksi sosial dan suasana kondusif.
3. Karakteristik Struktural/Karakteristik Organisasi Meliputi desentralisasi dan otonomi, tanggung jawab, kualitas hubungan antara pimpinan dan pegawai, serta sifat dan karakteristik pimpinan.
4. Pengalaman Kerja Meliputi ketergantungan organisasi kerja, nilai pentingnya individu bagi organisasi kerja, sejauh mana harapan pegawai dapat terpenuhi oleh organisasi, sikap positif dari rekan kerja terhadap organisasi kerja, serta tipe kepemimpinan yang ada dan berkembang di dalam organisasi.

2.1.3.4 Ciri-ciri Komitmen Organisasi

Menurut Fink dalam Kaswan (2012:293) ciri-ciri komitmen organisasi yang bersifat multi dimensi dapat dikelompokkan sebagai berikut :

1. Selalu berupaya untuk mensukseskan organisasi.
2. Selalu mencari informasi tentang organisasi.
3. Selalu mencari keseimbangan antara sasaran organisasi dengan sasaran pribadi.
4. Selalu berupaya untuk memaksimalkan kontribusi kerjanya sebagai bagian dari organisasi secara keseluruhan.
5. Menaruh perhatian pada hubungan kerja antar unit organisasi.
6. Berfikir positif terhadap kritik dari teman.
7. Menempatkan prioritas organisasi diatas departemennya.
8. Tidak melihat organisasi lain sebagai unit yang lebih menarik.
9. Memiliki keyakinan bahwa organisasi akan berkembang.
10. Berfikir positif kepada pimpinan puncak organisasi.

Menurut Steers and Black (1994) dalam Sopiah (2008:156), karyawan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi bisa dilihat dari ciri-cirinya sebagai berikut:

1. Adanya kepercayaan dan penerimaan yang kuat terhadap nilai dan tujuan organisasi
2. Adanya ketersediaan untuk berusaha sebaik mungkin demi organisasi
3. Keinginan yang kuat menjadi anggota organisasi. Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa seseorang yang memiliki keinginan yang kuat, kesediaan berusaha demi organisasi, dan keyakinan dalam organisasi maka ia termasuk anggota yang memiliki komitmen yang tinggi atau berkomitmen dalam suatu organisasi. Ketika seseorang berkomitmen dalam suatu organisasi berarti ia harus menyesuaikan diri dengan nilai-nilai dan norma-norma yang ada dalam organisasi tersebut, dan juga menyamakan langkah untuk mencapai tujuan yang sama.

2.1.3.5 Komponen Komitmen Organisasi

Menurut Allen dan Meyer dalam Kaswan (2012:293) terdapat tiga komponen komitmen organisasi, yaitu :

1. Komitmen Afektif
Komitmen afektif berkaitan dengan emosional, identifikasi, dan keterlibatan karyawan di dalam suatu organisasional. Karyawan dengan afektif tinggi masih bergabung dengan organisasi karena keinginan untuk tetap menjadi anggota organisasi. Komitmen afektif merupakan keterikatan emosional, identifikasi, dan keterlibatan karyawan dalam suatu organisasi, dengan penjelasan berikut :
 - a. Emosional Komitmen afektif menyatakan bahwa organisasi akan membuat karyawan memiliki keyakinan yang kuat untuk mengikuti segala nilai-nilai organisasi, dan berusaha untuk mewujudkan tujuan organisasi sebagai prioritas utama.
 - b. Identifikasi Komitmen afektif muncul karena kebutuhan, dan memandang bahwa komitmen terjadi karena adanya ketergantungan terhadap aktivitas-aktivitas yang telah dilakukan dalam organisasi pada masa lalu dan hal ini tidak dapat ditinggalkan karena akan merugikan.
 - c. Keterlibatan karyawan Komitmen afektif menyatakan bahwa karyawan akan merasa bahwa visi dan misinya sejalan dengan perusahaan. Dengan demikian karyawan tersebut memiliki komitmen yang kuat

dengan visi dan misi perusahaan serta memiliki kepedulian yang tinggi terhadap tugas yang menjadi tanggung jawabnya.

2. Komitmen Berkelanjutan

Komponen berkelanjutan berarti komponen yang berdasarkan persepsi karyawan tentang kerugian yang akan dihadapinya jika meninggalkan organisasi. Karyawan dengan dasar organisasional tersebut disebabkan karena karyawan tersebut membutuhkan organisasi.

- a. Kerugian bila meninggalkan organisasi Komitmen berkelanjutan merujuk pada kekuatan kecenderungan seseorang untuk tetap bekerja di suatu organisasi karena tidak ada alternatif lain. Komitmen berkelanjutan yang tinggi meliputi waktu dan usaha yang dilakukan dalam mendapatkan keterampilan yang tidak dapat ditransfer dan hilangnya manfaat yang menarik atau hak-hak istimewa sebagai senior.
- b. Karyawan membutuhkan organisasi Menurut karyawan yang tetap bekerja dalam organisasi karena karyawan mengakumulasi manfaat yang lebih yang akan mencegah karyawan mencari pekerjaan lain.

3. Komitmen Normatif

Komitmen normatif merupakan perasaan karyawan tentang kewajiban yang harus diberikan pada organisasional. Komponen normatif berkembang sebagai hasil dari pengalaman sosialisasi, tergantung dari sejauh apa perasaan kewajiban yang dimiliki karyawan.

- a. Kesetiaan yang harus diberikan karena pengaruh orang lain. Komitmen yang terjadi apabila karyawan terus bekerja untuk organisasi disebabkan oleh tekanan dari pihak lain untuk terus bekerja dalam organisasi tersebut.
- b. Kewajiban yang harus diberikan kepada organisasi Komitmen ini mengacu kepada refleksi perasaan akan kewajibannya untuk menjadi karyawan perusahaan. Karyawan dengan komitmen normatif yang tinggi merasa bahwa karyawan tersebut memang seharusnya tetap bekerja pada organisasi tempat bekerja sekarang.

2.1.4. Tindakan Whistleblowing

2.1.4.1 Pengertian Whistleblowing dalam Akuntansi

Whistleblowing merupakan salah satu program dari sistem pengendalian internal untuk mencegah penyimpangan atau kecurangan dalam perusahaan serta untuk memperkuat praktik good governance.

Menurut Erni R. Ernawan (2016:110) whistleblowing adalah :

“Tindakan yang dilakukan oleh seseorang atau beberapa orang pekerja untuk memberitahukan kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan ataupun atasan secara pribadi kepada pihak lain, baik itu khalayak umum ataupun atasan instansi atau atasan yang berkaitan langsung dengan yang melakukan kecurangan tersebut. Jadi tujuan whistleblowing disini untuk memperbaiki atau mencegah suatu tindakan yang merugikan”.

Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance dalam Theodorus M.

Tuanakotta (2012:611) whistleblowing adalah :

“Pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan ini umumnya dilakukan secara rahasia (confidential)”.

Sedangkan Near & Miceli dalam Vinnicombe, T (2010) mendefinisikan bahwa :

“Whistleblowing sebagai pengungkapan oleh anggota organisasi (anggota yang masih berada dalam organisasi maupun yang sudah keluar dari organisasi) terkait dengan praktik illegal, tidak bermoral, atau praktik yang tidak dapat dilegitimasi secara hukum dibawah kontrol majikan mereka, kepada orang ataupun organisasi yang mungkin mampu untuk mempengaruhi suatu tindakan. Jadi tujuan dari whistleblowing disini untuk memperbaiki atau mencegah suatu tindakan yang merugikan”.

Dari beberapa pengertian di atas, dapat diinterpretasikan bahwa whistleblowing merupakan suatu tindakan yang dilakukan oleh seseorang dengan keberanian untuk mengungkapkan perbuatan kecurangan yang terjadi dengan tujuan untuk mencegah atau memperbaiki tindakan yang telah merugikan perusahaan sehingga dapat meminimalisir tingkat kehancuran dalam perusahaan. Whistleblowing yang berasal dari dalam untuk mengungkapkan kepada pimpinan perusahaan, sedangkan whistleblowing yang berasal dari luar yaitu untuk memberitahukan

kepada media masa serta masyarakat mengenai tindakan yang berbahaya dan dapat merugikan.

2.1.4.2 Jenis-jenis Whistleblowing dalam Akuntansi

Menurut Erni R. Ernawan (2016:110) ada dua macam whistleblowing, yaitu :

1. Whistleblowing internal, ini terjadi dalam lingkup internal perusahaan, dimana yang melakukan kecurangan adalah individu di dalam perusahaan, kemudian dilaporkan ke atasan yang bersangkutan, karena tindakannya dapat merugikan perusahaan.
2. Whistleblowing eksternal, ini terjadi jika yang melakukan kecurangan adalah perusahaannya, dimana akibat yang ditimbulkannya berdampak negatif pada masyarakat, sehingga pekerja mengungkapkan kecurangan tersebut kepada khalayak umum. Secara umum ini merupakan indikasi mengenai adanya kegagalan serius dalam sistem komunikasi internal perusahaan, karena perusahaan tidak mempunyai kebijakan atau prosedur yang jelas yang memungkinkan pegawai menyampaikan pertimbangan-pertimbangan moral moral mereka diluar perintah yang standar.

Velasques (2005) menyebutkan bahwa whistleblowing eksternal secara moral dibenarkan jika :

- a. Ada bukti yang jelas, kuat dan cukup komprehensif bahwa suatu organisasi melakukan aktivitas yang melanggar hukum atau berakibat serius pada pihak lain.
- b. Usaha-usaha lain telah dilakukan untuk mencegahnya melalui whistleblowing internal dan gagal.
- c. Dapat dipastikan bahwa tindakan whistleblowing eksternal akan mampu mencegah kerugian tersebut.
- d. Pelanggaran tersebut cukup serius dan lebih banyak dibandingkan akibat tindakan whistleblowing pada diri sendiri, keluarganya, dan pihak-pihak lain.

2.1.4.3 Kriteria Whistleblowing dalam Akuntansi

Semendawai, dkk (2011:1) seorang whistleblower harus memenuhi dua kriteria mendasar, yaitu :

1. Kriteria pertama, whistleblower menyampaikan atau mengungkapkan laporan kepada otoritas yang berwenang. Dengan mengungkapkan kepada otoritas yang berwenang diharapkan dugaan suatu kejahatan dapat diungkapkan dan terbongkar.
2. Kriteria kedua, seorang whistleblower merupakan orang ‘dalam’, yaitu orang yang mengungkapkan dugaan pelanggaran dan kejahatan yang terjadi di tempatnya bekerja atau ia berada. Karena skandal kejahatan selalu terorganisir, maka seorang whistleblower kadang merupakan bagian dari pelaku kejahatan sendiri.

Menurut Marcia Miceli dalam Semendawai, dkk (2011:3) ada tiga alasan mengapa auditor internal juga dianggap sebagai whistleblower, yaitu :

1. Memiliki mandat formal meski bukan satu-satunya organ dalam perusahaan untuk melaporkan bila terjadi kesalahan. Setiap pegawai perusahaan juga memiliki hak untuk melakukannya juga, meski pada umumnya auditor internal yang lebih paham mengenai kesalahan yang terjadi dalam perusahaan.
2. Laporan auditor internal mungkin bertentangan dengan pernyataan top managers. Jika para manajer cenderung menutupi kesalahan guna memoles kondisi perusahaan, maka laporan auditor internal mengenai kesalahan justru sebaliknya membuat para stakeholder menjadi kecil hati.
3. Perbuatan mengungkap kesalahan merupakan tindakan yang jarang ditegaskan dalam aturan perusahaan. Hanya beberapa asosiasi profesi saja yang menekankan bolehnya pelaporan kesalahan yang telah ditentukan melalui jalur-jalur tertentu di internal perusahaan.

2.1.4.4 Efektivitas Whistleblowing dalam Akuntansi

Penerapan whistleblowing dapat dikatakan efektif apabila dapat menurunkan jumlah pelanggaran akibat diterapkannya program whistleblowing selama jangka waktu tertentu. Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (2008:22) efektivitas penerapan whistleblowing antara lain tergantung dari :

1. Kondisi yang membuat karyawan yang menyaksikan atau mengetahui adanya pelanggaran untuk melaporkannya.
 - a. Peningkatan pemahaman etika perusahaan dan membina iklim keterbukaan.
 - b. Meningkatnya kesadaran dan pemahaman yang luas mengenai manfaat dan pentingnya program whistleblowing system.

- c. Tersedianya saluran untuk menyampaikan pelaporan pelanggaran tidak melalui jalur manajemen yang biasa.
 - d. Kemudahan menyampaikan laporan pelanggaran.
 - e. Adanya jaminan kerahasiaan (confidentiality) pelapor.
2. Sikap perusahaan terhadap pembalasan yang mungkin dialami oleh pelapor pelanggaran.
 - a. Kebijakan yang harus dijelaskan kepada seluruh karyawan terkait dengan perlindungan pelapor.
 - b. Direksi harus menunjukkan komitmen dan kepemimpinannya untuk memastikan bahwa kebijakan ini memang dilaksanakan.
 3. Kemungkinan tersedianya akses pelaporan pelanggaran ke luar perusahaan, bila manajemen tidak mendapatkan respon yang sesuai.
 - a. Kebesaran hati Direksi untuk memberikan jaminan bahwa hal tersebut tidak menjadi masalah.
 - b. Manajemen berjanji untuk menangani setiap laporan pelanggaran dengan serius dan benar.

2.1.4.5 Tujuan Whistleblowing dalam Akuntansi

Tujuan Whistleblowing menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (2008) adalah :

1. Menciptakan iklim yang kondusif dan mendorong pelaporan hal-hal yang dapat menimbulkan kerugian finansial maupun non-finansial, termasuk hal-hal yang dapat merusak citra organisasi.
2. Mempermudah manajemen untuk menangani secara efektif laporan-laporan pelanggaran dan sekaligus melindungi kerahasiaan identitas pelapor serta tetap menjaga informasi whistleblowing dalam arsip khusus yang dijamin keamanannya.
3. Membangun suatu kebijakan dan infrastruktur untuk melindungi pelapor dari ancaman pihak-pihak internal maupun eksternal.
4. Mengurangi kerugian yang terjadi karena pelanggaran melalui terdeteksi dini (early warning system).
5. Meningkatkan reputasi organisasi. Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa tujuan whistleblowing adalah untuk mencegah dan sebagai alat deteksi dini terhadap suatu tindakan pelanggaran.

Dengan adanya whistleblowing (pelaporan pelanggaran) maka tindakan pelanggaran dapat cepat terungkap.

2.1.4.6 Manfaat Tindakan Whistleblowing dalam Akuntansi

Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance dalam Theodorus M. Tuanakotta (2010:612) manfaat dari Whistleblowing System antara lain :

1. Tersedianya cara penyampaian informasi penting dan kritis bagi perusahaan kepada pihak yang harus segera menanganinya secara aman.
2. Timbulnya keengganan untuk melakukan pelanggaran, dengan semakin meningkatnya kesediaan untuk melaporkan terjadinya pelanggaran, karena kepercayaan terhadap sistem pelaporan yang efektif.
3. Tersedianya mekanisme deteksi dini (early warning system) atas kemungkinan terjadinya masalah akibat suatu pelanggaran.
4. Tersedianya kesempatan untuk menangani masalah pelanggaran secara internal terlebih dahulu, sebelum meluas menjadi masalah pelanggaran yang bersifat publik.
5. Mengurangi risiko yang dihadapi organisasi, akibat dari pelanggaran baik dari segi keuangan, operasi, hukum, keselamatan kerja, dan reputasi.
6. Mengurangi biaya dalam menangani akibat dari terjadinya pelanggaran.
7. Meningkatkan reputasi perusahaan di mata pemangku kepentingan (stakeholders), regulator, dan masyarakat umum.
8. Memberikan masukan kepada organisasi untuk melihat lebih jauh area kritis dan proses kerja yang memiliki kelemahan pengendalian internal, serta untuk merancang tindakan perbaikan yang diperlukan.

2.1.5 Rekomendasi Internal Auditor

2.1.5.1 Pengertian Rekomendasi Internal Auditor

Rekomendasi audit internal menurut Bob Reider dalam bukunya yang berjudul “Operational Review, Maximum Results Efficient Cost” (2002:312) didefinisikan sebagai berikut:

“The successful completion of the operational review finding is the development of recommendations as to the action that should be taken to correct the present undesirable condition. The recommendation should logically follow an explanation of why the present condition exist, the underlying causes, and what should be done to prevent its recurrence. The reviewer’s recommendations should be practical and reasonable, so that management will easily see the merits of adopting them.”

Sementara Hiro Tugiman (2006:2) mendefinisikan rekomendasi audit internal sebagai berikut:

“Saran-saran, anjuran, tindakan perbaikan kepada pihak yang berwenang melaksanakan tindak lanjut, agar kelemahan atau kekurangan tersebut tidak berlanjut.”

2.1.5.2 Tujuan Rekomendasi Internal Auditor

Menurut Hiro Tugiman (2006) tujuan rekomendasi internal auditor yaitu:

1. Memperbaiki kondisi yang ada atau dapat menyelesaikan masalah Rekomendasi yang diberikan internal audit dapat memperbaiki kondisi yang ada pada perusahaan, sebelum rekomendasi tersebut disampaikan, untuk kearah yang lebih baik atau dapat meningkatkan produktivitas perusahaan atau bagian yang di audit.
2. Dijadikan sebagai tindak lanjut Rekomendasi yang diberikan dapat ditindak lanjuti, tidak hanya saran tetapi harus diterapkan di dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan.

Menurut Hiro Tugiman (1996) dalam Kusuma (2016), bahwa dimensi rekomendasi audit internal yaitu :

1. Dapat Menyelesaikan masalah
2. Dapat Diimplementasikan
3. Bersifat Korektif dan konstruktif
4. Memperlihatkan keseimbangan antara manfaat dan biaya
5. Berperan sebagai solusi jangka pendek dan jangka panjang.

Berikut ini merupakan penjabaran dari dimensi rekomendasi audit internal :

1. Dapat Menyelesaikan masalah: Rekomendasi yang dihasilkan auditor internal dapat membantu mengidentifikasi kondisi atau temuan-temuan yang kemudian dapat dijadikan bahan untuk mengatasi masalah yang ada dan pencegahan untuk ke depannya serta

rekomendasi harus bersifat positif, spesifik, dan harus mengidentifikasi siapa yang melaksanakannya. Lebih diutamakan supaya internal auditor mengajukan suatu metode atau beberapa alternatif metode untuk memperbaiki suatu kondisi

2. Dapat Diimplementasikan: Rekomendasi yang diberikan auditor internal dapat dipahami dan dijalankan oleh unit perusahaan yang menggunakan rekomendasi tersebut, rekomendasi audit internal cukup beralasan untuk dilakukan dan tidak menyulitkan unit manajemen yang menggunakan rekomendasi tersebut, dan tidak ada aturan kaku bagi kelayakan tindakan perbaikan yang bisa dilakukan dan ditetapkan di segala situasi.
3. Bersifat Korektif dan Konstruktif: Laporan yang memiliki sifat dapat membangun atas apa yang menjadi objek pemeriksaannya dan laporan harus diatur sedemikian rupa sehingga membangkitkan reaksi positif terhadap temuan dan rekomendasi yang dikemukakan, tekanan dalam laporan harus pada perbaikan yang diperlukan dan bukan pada kritik.
4. Memperlihatkan Keseimbangan antara Manfaat dan Biaya: Rekomendasi audit internal yang didapatkan dilakukan secara 50 efisien dan efektif sesuai dengan ruang lingkup bagian perusahaan yang memerlukan perbaikan, Tingkat dari usaha dan biaya yang dibutuhkan untuk memperbaiki kondisi yang dilaporkan seimbang dan

dapat dipenuhi, dan tingkat kesulitan dari pelaksanaan tindakan korektif dapat dipenuhi.

5. Berperan sebagai Solusi Jangka Pendek dan Jangka Panjang: Dapat menjadi alternatif dalam menentukan tujuan, kriteria, dan tindakan pengawasan untuk saat ini dan masa yang akan datang, terutama dalam mengantisipasi kelemahan dalam tindakan penanganan terhadap penemuan-penemuan dan kondisi-kondisi yang memerlukan perbaikan serta dapat memprediksi tingkat resiko yang akan dihadapi perusahaan sehingga dapat dilakukan tindakan pencegahan sebelum terjadi resiko yang lebih besar lagi.

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa rekomendasi audit internal adalah hasil akhir dari suatu kegiatan pemeriksaan yang disampaikan secara formal dalam bentuk lisan maupun tulisan yang mempunyai mutu, derajat, atau kadar yang baik, yang disampaikan oleh auditor internal.

2.1.5.3 Sifat Rekomendasi Internal Auditor

Rekomendasi menurut Sawyer's (2005:340) yang diterjemahkan oleh Ali A (2006), yaitu :

“Rekomendasi menggambarkan tindakan yang mungkin dipertimbangkan manajemen untuk memperbaiki kondisi-kondisi yang salah dan untuk memperkuat kelemahan dalam system control. Rekomendasi haruslah bersifat positif dan spesifik.”

Menurut Hiro Tugiman, (2006:2) :

“Rekomendasi internal audit merupakan saran-saran, anjuran, tindakan perbaikan kepada pihak yang berwenang melaksanakan tindak lanjut, agar kelemahan atau kekurangan tersebut tidak berlanjut. “

Dari penjelasan di atas dapat diinterpretasikan bahwa rekomendasi internal auditor merupakan berbagai pendapat auditor atas suatu kondisi tertentu. Rekomendasi tersebut berupa saran-saran, anjuran dan tindakan perbaikan yang dijadikan bahan pertimbangan manajemen sebagai tindak lanjut untuk memperbaiki kondisi yang salah dalam perusahaan.

Menurut Sawyer's (2005:346) yang diterjemahkan oleh Ali A (2006) terdapat dua sifat rekomendasi internal auditor, yaitu:

1. Rekomendasi yang bersifat pelaporan Rekomendasi yang bersifat pelaporan adalah hasil temuan auditor terkait defisiensi suatu entitas dan disusun sesuai dengan karakteristik hasil temuan yang baik, menggunakan pendekatan yang telah sesuai dengan sifatnya yaitu temuan harus disusun berdasarkan kondisi, kriteria, sebab dan akibat, dan selanjutnya dari hal tersebut dibuat rekomendasi (improvement) untuk perbaikan dengan mempertimbangkan efektivitas, efisiensi dan ekonomis.
2. Rekomendasi yang bersifat tindak lanjut Rekomendasi yang sifatnya tindak lanjut adalah penilaian auditor terkait rekomendasi perbaikan yang telah dirancang oleh auditor, apakah sudah dijalankan atau belum dijalankan atau tidak bisa dijalankan. Hasil tindak lanjut tersebut sebagai bahan untuk didiskusikan antara auditor dan manajemen terkait rekomendasi untuk selanjutnya.

2.1.5.4 Tindak Lanjut Rekomendasi Internal Auditor

Menurut Hiro Tugiman (2006:72) :

“Tindak lanjut rekomendasi internal auditor didefinisikan sebagai suatu proses untuk menentukan kecukupan dan ketepatan waktu dari beberapa tindakan yang dilakukan oleh manajemen terhadap berbagai temuan pemeriksaan audit yang dilaporkan”

Hiro Tugiman (2006:76) menyatakan faktor pertimbangan tindak lanjut, di antaranya :

- a. Pentingnya temuan yang dilaporkan.
- b. Tingkat upaya dan biaya yang dibutuhkan untuk memperbaiki kondisi yang dilaporkan.
- c. Resiko yang mungkin terjadi bila tindakan korektif yang dilakukan gagal.
- d. Tingkat kesulitan pelaksanaan tindakan korektif.
- e. Jangka waktu yang dibutuhkan. Tindak lanjut rekomendasi audit internal bertujuan untuk memberi keyakinan bahwa manajemen telah mengambil koreksi atas berbagai temuan yang dilaporkan atau manajemen telah menetapkan besarnya resiko yang dihadapi jika tidak dilakukan tindakan koreksi.

Manfaat tindak lanjut rekomendasi audit internal adalah untuk meningkatkan kinerja manajerial dan perusahaan agar apabila terjadi ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan dalam melaksanakan kegiatan operasional dapat segera diperbaiki, sehingga kegiatan operasional perusahaan tetap mendukung perusahaan dalam mencapai tujuan utamanya (Lestari, 2015).

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Hubungan Orientasi Etika dan Komitmen Organisasi

Menurut Irjanti (2017)

“adanya orientasi etika dan komitmen organisasi yang baik yang dimiliki oleh karyawan maka akan mendorong karyawan tersebut melakukan whistleblowing”.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan Mami Mugiawati (2018) menunjukkan bahwa orientasi etika dan komitmen organisasi memiliki pengaruh yang positif terhadap tindakan whistleblowing. Hal ini berarti apabila orientasi etika dan

komitmen organisasi tinggi maka auditor akan melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.2.2 Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Tindakan *Whistleblowing*

Menurut Yulianto (2015) :

“Idealisme auditor tinggi mempunyai tingkat memandang *whistleblowing* sebagai hal yang penting dan memiliki kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing* yang tinggi pula. Sedangkan relativisme auditor rendah mempunyai tingkat memandang *whistleblowing* sebagai hal yang tidak penting dan memiliki kecenderungan untuk tidak melakukan *whistleblowing*”.

Menurut Janitra (2017) :

“Orientasi etika dari seorang staff/pegawai mempengaruhi tindakan *whistleblowing*. Idealisme staff/pegawai yang tinggi akan mempunyai tingkat memandang *whistleblowing* sebagai hal yang penting dan memiliki kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing* yang tinggi pula. Sedangkan seseorang yang memiliki relativisme yang tinggi mempunyai tingkat memandang *whistleblowing* sebagai hal yang penting dan memiliki kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing*”.

Menurut Hasanah (2017) :

“Seorang idealis akan mengambil tindakan tegas terhadap situasi yang dapat merugikan orang lain, seorang idealis memiliki sikap serta pandang yang lebih tegas terhadap individu yang melanggar perilaku etis dalam profesinya. Sedangkan individu dengan tingkat relativisme yang tinggi cenderung menolak gagasan mengenai kode moral, dan individu dengan relativisme yang rendah hanya akan mendukung tindakan-tindakan moral yang berdasar kepada prinsip, norma, ataupun hukum universal”.

Penelitian sebelumnya yang mendukung penelitian ini adalah penelitian yang dilakukan oleh Hasanah (2017). Dari penelitian yang telah dilakukan menunjukkan bahwa orientasi etika idealisme signifikan positif terhadap *whistleblowing* dan orientasi etika relativisme signifikan negatif terhadap *whistleblowing*. Ini berarti bahwa hubungan antara orientasi idealisme searah

dengan tindakan *whistleblowing*, tetapi tidak searah untuk orientasi relativisme. Jika seseorang mempunyai orientasi etika idealisme yang tinggi maka akan cenderung menganggap *whistleblowing* sebagai tindakan yang penting dan semakin tinggi kemungkinan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Jika seseorang mempunyai orientasi etika relativisme yang tinggi maka akan cenderung menganggap *whistleblowing* sebagai tindakan yang kurang penting dan semakin rendah kemungkinan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.2.3 Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Tindakan Whistleblowing

Menurut Kuryanto (2011) dalam Janitra (2017) : Karyawan yang berkomitmen terhadap organisasi akan menunjukkan sikap dan perilaku positif terhadap lembaganya, karyawan akan memiliki jiwa untuk tetap membela organisasinya, berusaha meningkatkan prestasi, dan memiliki keyakinan yang pasti untuk mewujudkan tujuan organisasi”. Menurut Janitra (2017) : Staff atau karyawan yang memiliki sebuah komitmen organisasi yang tinggi di dalam dirinya akan menimbulkan rasa memiliki organisasi yang tinggi pula, sehingga ia tidak akan merasa ragu untuk melakukan *whistleblowing* karena ia yakin tindakan yang dilakukannya tersebut akan melindungi organisasi dari kehancuran”. Menurut Destriana (2014) dalam Wahyuningsih (2016) : Karyawan yang menunjukkan komitmen tinggi terhadap organisasi memiliki keinginan untuk memberikan tenaga dan tanggung jawab yang lebih dalam menyokong kesejahteraan dan keberhasilan organisasi tempatnya bekerja”. Menurut Wahyuningsih (2016) : Komitmen organisasi dalam suatu perusahaan sangat diperlukan. Seorang

karyawan yang memiliki komitmen yang tinggi terhadap pekerjaan dan organisasinya, maka akan mencerminkan tindakan yang akan dilakukannya untuk organisasi atau perusahaan. Jika komitmen organisasi telah diterapkan pada karyawan, maka akan menimbulkan loyalitas karyawan terhadap perusahaan. Karyawan yang memiliki loyalitas yang tinggi terhadap organisasinya, maka karyawan akan senantiasa melakukan apapun untuk melindungi perusahaan dari tindakan kecurangan yang dapat merugikan perusahaan tersebut. Karyawan akan melakukan segala tindakan yang sesuai dengan ketentuan perusahaan dan memberikan yang terbaik bagi perusahaan. Hal ini berarti dapat meminimalisir tindakan kecurangan yang terjadi dalam perusahaan. Semakin tinggi komitmen organisasi karyawan, maka akan meningkatkan niat karyawan untuk melakukan whistleblowing dengan tujuan untuk melindungi perusahaan”.

Penelitian sebelumnya yang mendukung penelitian ini adalah penelitian yang dilakukan oleh Wahyuningsih (2016). Dari penelitian yang telah dilakukan menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh signifikan positif terhadap *whistleblowing*. Artinya bahwa hubungan antara komitmen organisasi searah dengan tindakan *whistleblowing*. Semakin tinggi tingkat komitmen seorang karyawan maka akan meningkatkan loyalitas karyawan terhadap perusahaan. Selain itu juga akan meningkatkan niat untuk melaporkan kecurangan yang diketahui sehingga dapat meminimalisir kecurangan pada satu organisasi.

2.2.4 Pengaruh Orientasi Etika dan Komitmen Organisasi Terhadap Tindakan *Whistleblowing*

Menurut Irjanti (2017), adanya orientasi etika dan komitmen organisasi yang baik yang dimiliki oleh karyawan maka akan mendorong karyawan tersebut melakukan *whistleblowing*. Berdasarkan penelitian yang dilakukan Mami Mugiawati (2018) menunjukkan bahwa orientasi etika dan komitmen organisasi memiliki pengaruh yang positif terhadap tindakan *whistleblowing*. Hal ini berarti apabila orientasi etika dan komitmen organisasi tinggi maka auditor akan melakukan tindakan *whistleblowing*. Penelitian ini didukung oleh penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Wahyuningsih (2016) dan Hasanah (2017) yang mengemukakan bahwa orientasi etika dan komitmen organisasi berpengaruh terhadap tindakan *whistleblowing*.

2.2.5 Pengaruh Tindakan *Whistleblowing* Terhadap Rekomendasi Internal Auditor

Menurut Semendawai, dkk. (2011) :

“ Adanya tindakan *Whistleblowing* baik yang dilakukan oleh pihak internal Eksternal perusahaan dapat membantu auditor internal dalam mendeteksi Adanya kecurangan. Tindakan *Whistleblowing* dapat mencegah kerugian Yang akan diderita perusahaan, serta untuk menyelamatkan perusahaan. Dari hasil temuan kecurangan akan dibuat suatu rekomendasi internal audit Untuk perbaikan dan diharapkan dapat memberikan manfaat bagi Peningkatan perusahaan.”

Teori ini didukung oleh Putro (2014) yang mengemukakan bahwa tindakan *whistleblowing* menghasilkan temuan kecurangan. Setiap temuan tersebut oleh auditor dibuat rekomendasi dan saran-saran yang diperlukan. Dengan adanya tindakan

whistleblowing kasus kecurangan dapat cepat terungkap, hal ini dijadikan rekomendasi oleh auditor sebagai bahan pertimbangan manajemen.

2.2.6 Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Rekomendasi Internal Auditor

Menurut Budi Sasongko, dkk. (2007) menyatakan bahwa :

“ konsep orientasi etika menunjukkan bahwa individu mengadopsi ideologi tentang etika yang sangat mempengaruhi persepsi mereka mengenai permasalahan etika termasuk kecurangan. Orientasi etika idealis mempunyai prinsip bahwa merugikan orang lain adalah hal yang selalu dapat dihindari, oleh karena itu mereka cenderung melakukan *whistleblowing*. Auditor menjadikan hal tersebut sebagai rekomendasi.”

Teori ini didukung oleh Sugianto (2010) yang mengemukakan bahwa orientasi etika yang tinggi mampu menilai setiap masalah, maka orientasi etika berpengaruh terhadap rekomendasi internal auditor.

2.2.7 Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Rekomendasi Internal Auditor

Auditor

Menurut Kaswan (2012:293) :

“ seorang karyawan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi, cenderung akan melakukan apapun untuk melindungi perusahaan dari tindakan kecurangan. Auditor yang memiliki komitmen organisasi juga akan melakukan berbagai hal demi kebaikan perusahaan. Auditor akan memberikan rekomendasi yang tepat dan terbaik dari kondisi- kondisi yang salah dalam perusahaan.”

Teori ini di dukung oleh Triatna (2016) menyatakan komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap rekomendasi internal auditor. Semakin karyawan memiliki organisasi yang tinggi maka akan mempengaruhi situasi kerja yang professional dan rekomendasi yang dihasilkan semakin baik.

2.2.8 Pengaruh Orientasi Etika dan Komitmen Organisasi Terhadap Rekomendasi Internal Auditor

Menurut Budi Sasongko, dkk. (2007) menyatakan bahwa :

“ konsep orientasi etika menunjukkan bahwa individu mengadopsi ideologi tentang etika yang sangat mempengaruhi persepsi mereka mengenai permasalahan etika termasuk kecurangan. Orientasi etika idealis mempunyai prinsip bahwa merugikan orang lain adalah hal yang selalu dapat dihindari, oleh karena itu mereka cenderung melakukan *whistleblowing*. Auditor menjadikan hal tersebut sebagai rekomendasi.”

Teori ini didukung oleh Sugianto (2010) yang mengemukakan bahwa orientasi etika yang tinggi mampu menilai setiap masalah, maka orientasi etika berpengaruh terhadap rekomendasi internal auditor.

Menurut Kaswan (2012:293) :

“ seorang karyawan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi, cenderung akan melakukan apapun untuk melindungi perusahaan dari tindakan kecurangan. Auditor yang memiliki komitmen organisasi juga akan melakukan berbagai hal demi kebaikan perusahaan. Auditor akan memberikan rekomendasi yang tepat dan terbaik dari kondisi- kondisi yang salah dalam perusahaan.”

Teori ini di dukung oleh Triatna (2016) dan sugianto (2010) menyatakan bahwa orientasi etika dan komitmen organisas berpengaruh positif terhadap rekomendasi internal auditor.

2.2.9 Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Rekomendasi Internal Auditor Melalui

Tindakan *Whistleblowing*

Menurut Budi Sasongko, dkk. (2007) menyatakan bahwa:

“Konsep orientasi etika menunjukkan bahwa individu mengadopsi ideologi tentang etika yang sangat mempengaruhi persepsi mereka mengenai permasalahan etika termasuk kecurangan. Orientasi etika idealis mempunyai prinsip bahwa merugikan orang lain adalah hal yang selalu dapat dihindari, oleh

karena itu mereka cenderung melakukan *whistleblowing*. Auditor menjadikan hal tersebut sebagai rekomendasi.”

Teori ini didukung oleh Sugianto (2010) yang mengemukakan bahwa dengan memiliki orientasi etika tinggi akan mampu menilai setiap masalah etika termasuk juga mengungkap kecurangan, maka orientasi etika berpengaruh terhadap rekomendasi internal auditor.

2.2.10 Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Rekomendasi Internal Auditor Melalui Tidakan *Whistleblowing*

Menurut Trianingsih (2012), seorang karyawan yang memiliki komitmen organisasi akan senantiasa melakukan apapun untuk melindungi perusahaan dari tindakan kecurangan, misalnya dengan melakukan *whistleblowing*. Auditor yang memiliki komitmen organisasi juga akan melakukan berbagai hal demi kebaikan perusahaan. Auditor akan memberikan rekomendasi yang terbaik dari kondisi-kondisi yang salah dalam perusahaan.

Teori ini didukung oleh Alfianto dan Suryandari (2015) menyatakan komitmen organisasi berimplikasi positif dan signifikan pada rekomendasi internal auditor. Semakin tinggi komitmen organisasi auditor terhadap suatu organisasi maka akan mempengaruhi situasi kerja yang profesional dan rekomendasi yang dihasilkannya semakin baik pula.

2.2.11 Pengaruh Orientasi Etika dan Komitmen Organisasi Terhadap Rekomendasi Internal Auditor Melalui Tindakan *Whistleblowing*

Menurut Budi Sasongko, dkk. (2007) menyatakan bahwa:

“Konsep orientasi etika menunjukkan bahwa individu mengadopsi ideologi tentang etika yang sangat mempengaruhi persepsi mereka mengenai permasalahan etika termasuk kecurangan. Orientasi etika idealis mempunyai prinsip bahwa merugikan orang lain adalah hal yang selalu dapat dihindari, oleh karena itu mereka cenderung melakukan whistleblowing. Auditor menjadikan hal tersebut sebagai rekomendasi.”

Teori ini didukung oleh Sugianto (2010) yang mengemukakan bahwa dengan memiliki orientasi etika tinggi akan mampu menilai setiap masalah etika termasuk juga mengungkap kecurangan, maka orientasi etika berpengaruh terhadap rekomendasi internal auditor. Menurut Trianingsih (2012), seorang karyawan yang memiliki komitmen organisasi akan senantiasa melakukan apapun untuk melindungi perusahaan dari tindakan kecurangan, misalnya dengan melakukan *whistleblowing*. Auditor yang memiliki komitmen organisasi juga akan melakukan berbagai hal demi kebaikan perusahaan. Auditor akan memberikan rekomendasi yang terbaik dari kondisikondisi yang salah dalam perusahaan.

Teori ini didukung oleh Alfianto dan Suryandari (2015) menyatakan komitmen organisasi berimplikasi positif dan signifikan pada rekomendasi internal auditor. Semakin tinggi komitmen organisasi auditor terhadap suatu organisasi maka akan mempengaruhi situasi kerja yang profesional dan rekomendasi yang dihasilkannya semakin baik pula.

2.2.12 Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu ini dapat berfungsi sebagai dasar pendukung dalam melakukan penelitian. Tujuannya yaitu untuk mengetahui hasil yang dilakukan oleh peneliti terdahulu, selain itu juga untuk melihat persamaan dan perbedaan dari

penelitian sebelumnya. Ringkasan tabel dari penelitian terdahulu yang mendukung penelitian penulis adalah sebagai berikut :

Tabel 2.1

Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Widya Wahyuningsih (2016)	Pengaruh Pemberian <i>Reward</i> ,Komitmen Organisasi, Gender dan Masa Kerja Terhadap <i>Whistleblowing</i>	Variabel Independen : Komitmen Organisasi Variabel Dependen : <i>Whistleblowing</i>	Hasil penelitian menunjukkan Komitmen Organisasi berpengaruh signifikan positif terhadap <i>Whistleblowing</i> .
2.	Luh Putu Setiawati dan Maria M. Ratna Sari (2016)	Profesionalisme, Komitmen Organisasi, Intensitas Moral dan Tindakan Akuntan	Variabel Independen : Komitmen Organisasi Variabel	Hasil penelitian menunjukkan komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap

		Melakukan <i>Whistleblowing</i>	Dependen <i>Whistleblowing</i>	niat akuntan untuk melakukan whistleblowing.
3.	R. Dimas Arief Yulianto (2015)	Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, dan Sensitivitas Etis Terhadap Whistleblowing	Variabel Independen : Orientasi Etika Variabel Dependen : Whistleblowing	Hasil penelitian menunjukkan orientasi etika idealisme berpengaruh secara positif terhadap whistleblowing, dan orientasi etika relativisme berpengaruh secara negatif terhadap whistleblowing.
4.	Wimpi Abhirama Janitra (2017)	Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen	Variabel Independen : Orientasi Etika,	Hasil penelitian menunjukkan orientasi etika

		Profesional, Komitmen Organisasi, dan Sensitivitas Etis Terhadap Internal Whistleblowing	Komitmen Organisasi Variabel Dependen : Internal Whistleblowing	idealisme berpengaruh terhadap internal whistleblowing, orientasi etika relativisme berpengaruh terhadap internal whistleblowing, dan komitmen organisasi berpengaruh terhadap internal whistleblowing.
5.	Ayu Masdiana Hasanah (2017)	Pengaruh Orientasi Etika dan Komitmen Profesional	Variabel Independen : Orientasi Etika Variabel	Hasil penelitian menunjukkan orientasi etika idealisme

		Terhadap <i>Whistleblowing</i>	Dependen : <i>Whistleblowing</i>	berpengaruh signifikan positif terhadap whistleblowing, dan orientasi relativisme berpengaruh signifikan negatif terhadap whistleblowing.
6.	Riska (2017)	Pengaruh Profesional Auditor, Orientasi Etika Idealisme dan Relativisme Terhadap Whistleblowing Dengan Sensitivitas Etis Sebagai Variabel Moderating	Variabel Independen : Orientasi Etika Idealisme dan Relativisme Variabel Dependen : Whistleblowing	Hasil penelitian menunjukkan orientasi etika idealisme berpengaruh positif terhadap whistleblowing, dan orientasi etika relativisme berpengaruh

				negatif terhadap whistleblowing
7.	Mami Mugiawati (2018)	Pengaruh Pemberian Reward, Komitmen Organisasi, dan Orientasi etika terhadap Tindakan Whistleblowing	Variabel Independen: Komitmen Organisasi, dan Orientasi etika Variabel Dependen : Tindakan Whistleblowing	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Komitmen Organisasi berpengaruh positif terhadap Tindakan Whistleblowing, dan Orientasi etika berpengaruh positif terhadap Tindakan Whistleblowing

Dari penelitian Widya Wahyuningsih (2016) yang meneliti mengenai Pengaruh Pemberian Reward, Komitmen Organisasi, Gender dan Masa Kerja Terhadap *Whistleblowing*, dengan variabel independen yaitu komitmen organisasi, serta variabel

dependen yaitu *whistleblowing*. Tujuan dari penelitian ini untuk melihat pengaruh komitmen organisasi terhadap *whistleblowing*. Analisis data dilakukan dengan menggunakan model regresi berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh signifikan positif terhadap *whistleblowing*.

Dari penelitian Luh Putu Setiawati dan Maria M. Ratna Sari (2016) yang meneliti mengenai Profesionalisme, Komitmen Organisasi, Intensitas Moral dan Tindakan Akuntan Melakukan *Whistleblowing*, dengan variabel independen yaitu komitmen organisasi serta variabel dependen yaitu tindakan akuntan melakukan *whistleblowing*. Tujuan dari penelitian ini untuk melihat pengaruh komitmen organisasi terhadap niat akuntan melakukan *whistleblowing*. Analisis data dilakukan dengan menggunakan regresi linier berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*. Artinya semakin baik komitmen organisasi maka semakin tinggi niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*.

Dari penelitian R. Dimas Arief Yulianto (2015) yang meneliti mengenai Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, dan Sensitivitas Etis Terhadap *Whistleblowing*, dengan variabel independen yaitu orientasi etika serta variabel dependen yaitu *whistleblowing*. Tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui pengaruh orientasi etika idealisme dan orientasi etika relativisme terhadap *whistleblowing*. Analisis data dilakukan dengan menggunakan regresi sederhana dan regresi berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa orientasi etika idealisme berpengaruh secara

positif terhadap *whistleblowing*, dan orientasi etika relativisme berpengaruh secara negatif terhadap *whistleblowing*.

Dari penelitian Wimpi Abhirama Janitra (2017) yang meneliti mengenai Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Komitmen Organisasi, dan Sensitivitas Etis Terhadap Internal *Whistleblowing*, dengan variabel independen yaitu orientasi etika dan komitmen organisasi serta variabel dependen yaitu internal *whistleblowing*. Tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui pengaruh orientasi etika idealisme, orientasi etika relativisme, dan komitmen organisasi terhadap internal *whistleblowing*. Analisis data dilakukan dengan menggunakan regresi berganda. Hasil penelitian pengujian pertama menunjukkan bahwa orientasi etika idealisme berpengaruh terhadap internal *whistleblowing*. Hasil penelitian pengujian kedua menunjukkan bahwa orientasi etika relativisme berpengaruh terhadap internal *whistleblowing*. Hasil penelitian pengujian ketiga menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap internal *whistleblowing*.

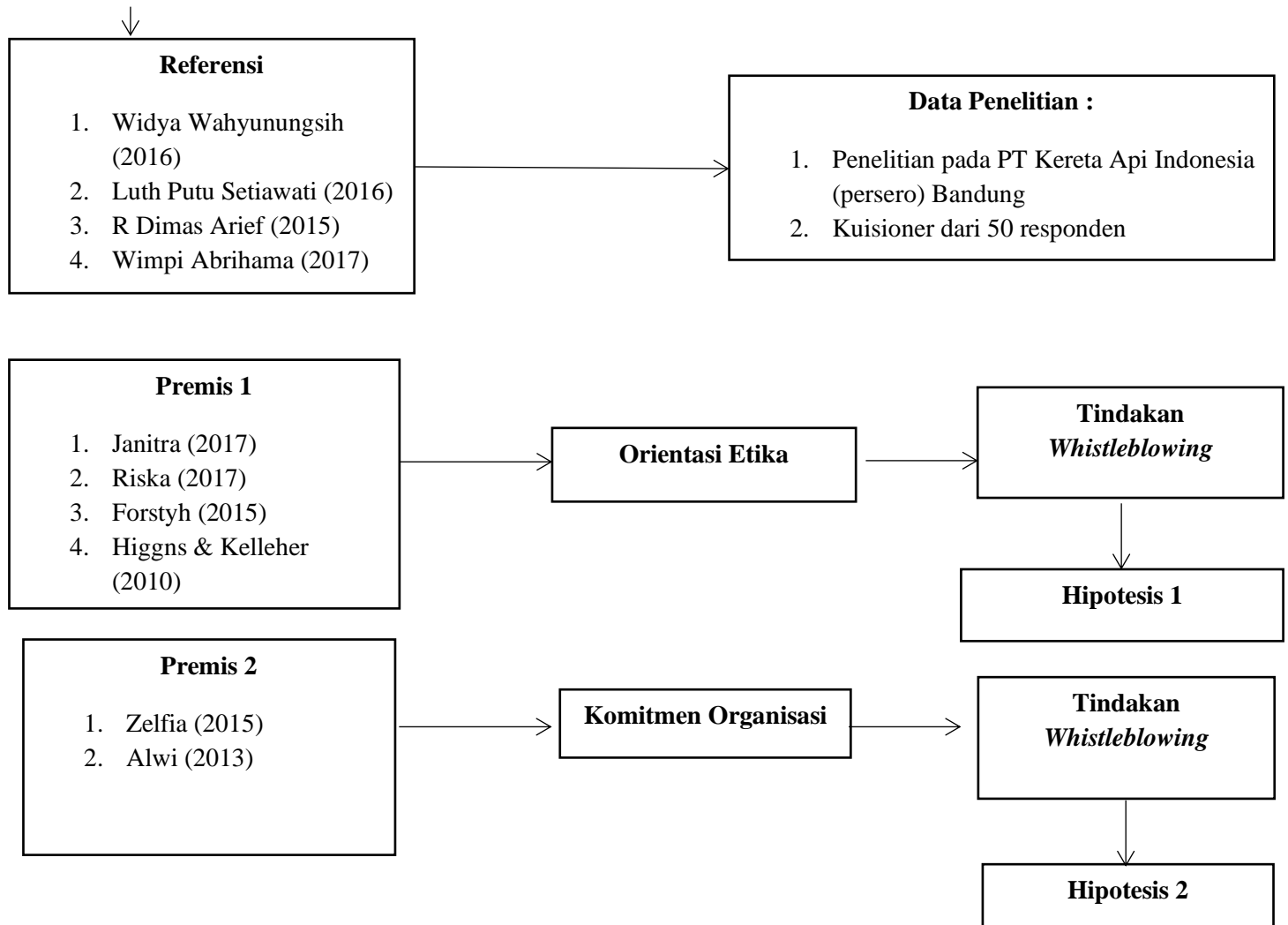
Dari penelitian Ayu Masdiana Hasanah (2017) yang meneliti mengenai Pengaruh Orientasi Etika dan Komitmen Profesional Terhadap *Whistleblowing*, dengan variabel independen yaitu orientasi etika serta variabel dependen yaitu *whistleblowing*. Tujuan dari penelitian ini untuk melihat pengaruh orientasi etika idealisme, orientasi etika relativisme terhadap *whistleblowing*. Analisis data dilakukan dengan menggunakan model regresi berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*. Hal tersebut menunjukkan bahwa orientasi etika idealisme

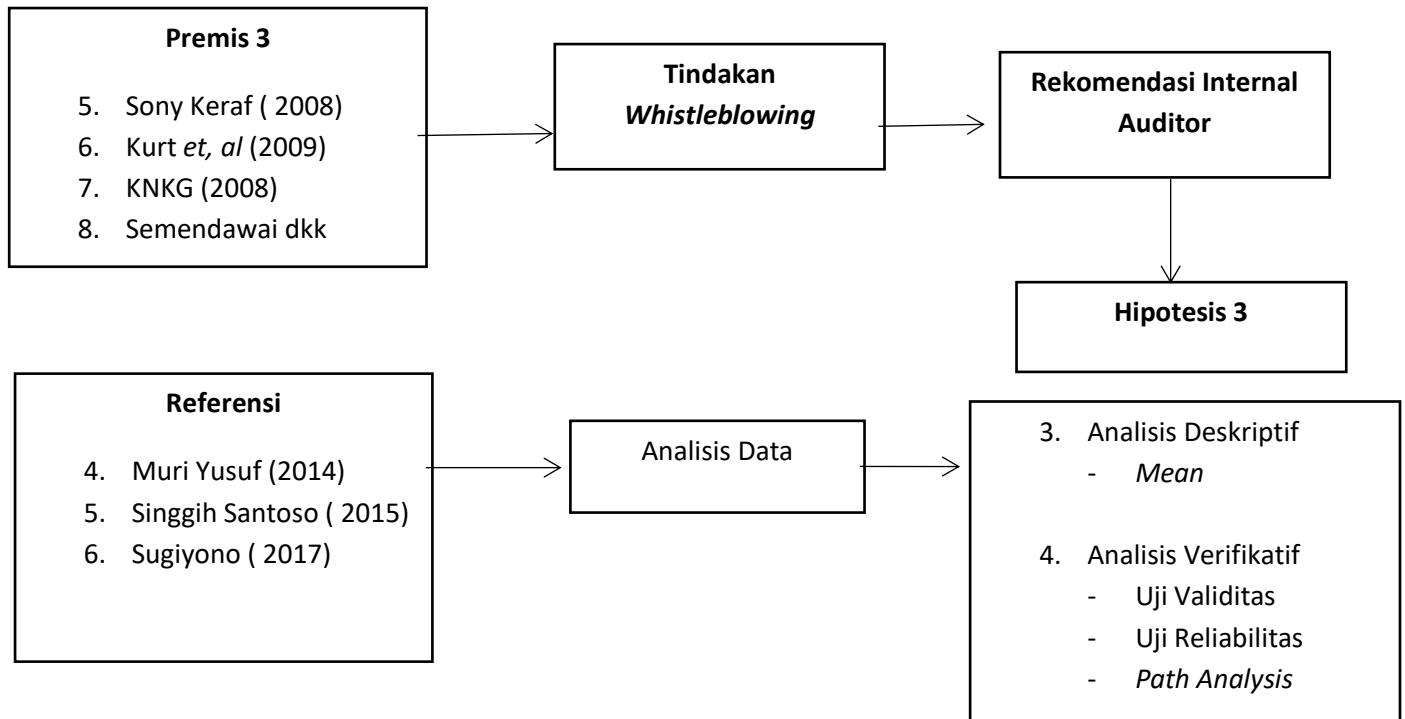
signifikan positif sedangkan orientasi etika relativisme signifikan negatif terhadap *whistleblowing*.

Dari penelitian Riska (2017) yang meneliti mengenai Pengaruh Profesional Auditor, Orientasi Etika Idealisme dan Relativisme Terhadap *Whistleblowing* Dengan Sensitivitas Etis Sebagai Variabel Moderating, dengan variabel independen yaitu orientasi etika idealisme dan relativisme serta variabel dependen yaitu *whistleblowing*. Tujuan dari penelitian ini untuk menguji pengaruh orientasi etika idealisme dan orientasi etika relativisme terhadap *whistleblowing*. Analisis data dilakukan dengan menggunakan model regresi linier berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa orientasi etika idealisme berpengaruh positif terhadap *whistleblowing*, hal ini berarti semakin tinggi orientasi etika idealisme bagi auditor maka *whistleblowing* akan meningkat. Sementara orientasi etika relativisme berpengaruh negatif terhadap *whistleblowing*, hal ini berarti semakin tinggi orientasi etika relativisme bagi auditor maka *whistleblowing* akan cenderung menurun.

Dari penelitian Mami Mugiawati (2018) yang meneliti Pengaruh Pemberian Reward, Komitmen Organisasi, dan Orientasi Etika terhadap Tindakan *Whistleblowing*. Analisis data dilakukan dengan menggunakan regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan Komitmen Organisasi berpengaruh positif terhadap Tindakan *Whistleblowing*, dan Orientasi Etika berpengaruh positif terhadap Tindakan *Whistleblowing*. Hal ini berarti apabila komitmen organisasi, dan orientasi etika tinggi maka auditor akan melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.2.13 Bagan Kerangka Pemikiran





Gambar 2.1

Kerangka pemikiran

2.3 Hipotesis

Sugiyono (2017:63) mendefinisikan bahwa:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, di mana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban yang empirik.”

Berdasarkan latar belakang masalah, rumusan masalah, landasan teori, dan kerangka pemikiran yang dikemukakan maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

- H1: Terdapat hubungan Orientasi Etika terhadap Komitmen Organisasi.
- H2: Orientasi Etika berpengaruh terhadap Tindakan Whistleblowing.
- H3: Komitmen Organisasi berpengaruh terhadap tindakan Whistleblowing.
- H4: Orientasi Etika dan Komitmen Organisasi berpengaruh terhadap tindakan *Whistleblowing*.
- H5: Tindakan Whistleblowing berpengaruh terhadap Rekomendasi Internal Auditor.
- H6: Orientasi Etika berpengaruh terhadap Rekomendasi Internal Auditor.
- H7: Komitmen Organisasi berpengaruh terhadap Rekomendasi Internal Auditor.
- H8: Orientasi Etika dan Komitmen Organisasi berpengaruh terhadap Rekomendasi Internal Auditor.
- H9: Orientasi Etika berpengaruh terhadap Rekomendasi Internal Auditor melalui Tindakan Whistleblowing.
- H10 : Komitmen Organisasi Berpengaruh terhadap Rekomendasi Internal Auditor melalui Tindakan Whistleblowing.
- H11: Orientasi Etika dan Komitmen Organisasi berpengaruh terhadap Rekomendasi Internal Auditor melalui Tindakan *Whistleblowing*.