

**PENGARUH PERTIMBANGAN ETIS DAN KOMITMEN
PROFESIONAL TERHADAP EVALUASI LINGKUNGAN
PENGENDALIAN DENGAN *WHISTLEBLOWING INTENTION*
SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**

***THE EFFECT OF ETHICAL JUDGMENT AND
PROFESSIONAL COMMITMENT ON EVALUATION OF
CONTROL ENVIRONMENT WITH WHISTLEBLOWING
INTENTION AS AN INTERVENING VARIABLE***

**ASTRID SYLVIA
8335108423**



**Skripsi ini Disusun Sebagai Salah Satu Persyaratan Untuk Memperoleh
Gelar Sarjana Ekonomi**

**PROGRAM STUDI S1 AKUNTANSI
JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI JAKARTA
2014**

ABSTRAK

Astrid Sylvia, 2014: Pengaruh Pertimbangan Etis dan Komitmen Profesional Terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian Dengan Whistleblowing Intention Sebagai Variabel Intervening.

Pembimbing : (1) Choirul Anwar, MBA, MAFIS, CPA, (2) Ratna Anggraini, S.E, Akt, M.Si, CA

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh langsung dan tidak langsung mengenai Pengaruh Pertimbangan Etis dan Komitmen Profesional Terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian Dengan Whistleblowing Intention Sebagai Variabel Intervening. Penelitian ini menggunakan data primer yakni dengan cara menyebarkan kuesioner kepada responden. Sampel penelitian ini adalah akuntan manajemen yang bekerja di perusahaan BUMN (Badan Usaha Milik Negara).

Penelitian dilakukan dengan menggunakan analisis jalur yang merupakan suatu teknik pengembangan dari regresi linear berganda. Sebelum melakukan uji hipotesis terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik dengan tujuan tidak terdapat heteroskedastisitas dan tidak terdapat multikolinearitas.

Berdasarkan hasil penelitian secara parsial, pada substruktural 1 menunjukkan kedua variabel bebas yakni Pertimbangan Etis dan Komitmen Profesional berpengaruh terhadap Whistleblowing Intention, dan substruktural 2 hanya Whistleblowing Intention yang berpengaruh terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian, sehingga substruktural secara keseluruhan terbukti bahwa baik Pertimbangan Etis maupun Komitmen Profesional berpengaruh tidak langsung terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian melalui Whistleblowing Intention. Hasil pengujian secara simultan, pada substruktural 1 menunjukkan bahwa pertimbangan etis dan komitmen profesional secara bersama – sama berpengaruh terhadap whistleblowing intention, begitupun substruktural 2 menunjukkan bahwa pertimbangan etis, komitmen profesional, dan whistleblowing intention secara bersama – sama berpengaruh terhadap evaluasi lingkungan pengendalian.

Kata kunci: Pertimbangan Etis, Komitmen Profesional, Whistleblowing Intention, dan Evaluasi Lingkungan Pengendalian.

ABSTRACT

Astrid Sylvia, 2014: The Effect Of Ethical Judgment and Professional Comitment on Evaluation of Control Environment With Whistleblowing Intention As An Intervening Variable : (1) Choirul Anwar, MBA, MAFIS, CPA, (2) Ratna Anggraini, SE, Akt, M.Si, CA.

The purpose of this research is to analyze direct and indirect effect the influence of understanding of ethical judgment and professional commitment on evaluation of control environment with whistleblowing intention as an intervening variable. Data of this research is primary data by way of distributing questionnaires to the respondents. Sample of this research is obtained from management of accountants who in BUMN companies.


An analyze that used is path analysis which a technique development of multiple linear regression. Before hypothesis tested, the first assumption of classical tested for the purpose that is not there heteroskedastisitas and there is no multicollinearity.

The results of this research, in substructural 1 indicates that two independent variables are ethical judgment and professional commitment, partially has direct effect on the evaluation of control environment, and in substructural 2 indicates that only whistleblowing intention, partially has direct effect on the evaluation of control environment, so that overall substructural indicates that both ethical judgment and professional commitment on evaluation of control environment has an indirect effect through whistleblowing intention. And the results of simultan, in substructural 1 indicates that ethical judgment and professional commitment simultaneously have significant influence on the evaluation of control environment, in substructural 2 indicates that ethical judgment, professional commitment, and whistleblowing intention simultaneously have significant influence on the evaluation of control environment too.

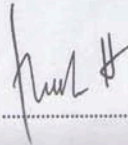
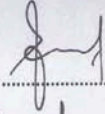
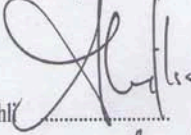
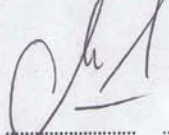
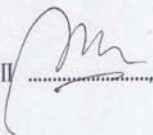
Keywords: Ethical Judgment, Professional Commitment, Whistleblowing Intention, Evaluation of Control Environment.

LEMBAR PENGESAHAN SKRIPSI

Penanggung Jawab
Dekan Fakultas Ekonomi



Drs. Dedi Purwana, ES, M.Bus
NIP. 19671207 199203 1 001

Nama	Jabatan	Tanda Tangan	Tanggal
1. <u>Nuramalia Hasanah, S.E, M.Ak</u> NIP. 19770617 200812 2 001	Ketua		19 Juni 2014
2. <u>Santi Susanti, S.Pd, M.Ak</u> NIP. 19770113 200501 2 002	Sekretaris		19 Juni 2014
3. <u>Marsellisa Nindito, S.E, Akt, M.Sc, CA</u> NIP. 19750630 200501 2 001	Penguji Ahli		19 Juni 2014
4. <u>Choirul Anwar, MBA, MAFIS, CPA</u> NIP. 19691004 200801 1 010	Pembimbing I		19 Juni 2014
5. <u>Ratna Anggraini, S.E, Akt, M.Si, CA</u> NIP. 19740417 200012 2 001	Pembimbing II		18 Juni 2014

Tanggal Lulus 11 Juni 2014

PERNYATAAN ORISINALITAS

Dengan ini saya menyatakan bahwa:

1. Skripsi ini merupakan Karya asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik sarjana, baik di Universitas Negeri Jakarta maupun di Perguruan Tinggi lain.
2. Skripsi ini belum dipublikasikan, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
3. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila di kemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan gelar yang telah diperoleh, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di Universitas Negeri Jakarta.

Jakarta, 11 Juni 2014

Yang
METERAI
TEMPEL
6000 DJP

Astrid Sylvia

No.Reg. 8335108423

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kehadirat Tuhan Yang Maha Kuasa karena berkat rahmat-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan proposal skripsi yang berjudul **“Pengaruh Pertimbangan Etis dan Komitmen Profesional Terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian Dengan *Whistleblowing Intention* Sebagai Variabel Intervening”**. Proposal skripsi ini disusun untuk memenuhi salah satu syarat dalam mencapai gelar Sarjana Ekonomi dari Program Studi S1 Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Jakarta (UNJ).

Keberhasilan menyelesaikan proposal skripsi ini tidak lepas dari dukungan banyak pihak. Untuk itu penulis mengucapkan terima kasih kepada :

1. Orang tua tercinta beserta kaka yang telah memberikan doa dan dukungan moril maupun materil yang selalu membantu kelancaran skripsi saya.
2. Drs. Dedi Purwana, E.S, M.Bus, selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Jakarta.
3. Bapak Indra Pahala, S.E, M.Si, selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Jakarta.
4. Ibu Nuramalia Hasanah, S.E, M.Ak, selaku Ketua Program Studi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Jakarta.
5. Bapak Choirul Anwar MBA, MAFIS, CPA selaku Dosen Pembimbing I yang telah meluangkan waktu dan dengan sabar mendengarkan keluh kesah penulis selama melakukan penulisan proposal skripsi ini.

6. Ibu Ratna Anggraini, S.E, Akt, M.Si, CA selaku Dosen Pembimbing II yang telah meluangkan waktu dan dengan sabar mendengarkan keluh kesah penulis selama melakukan penulisan proposal ini.
7. Mang Ili selaku paman yang membantu saya mencari responden untuk penelitian saya.
8. Seluruh dosen FE UNJ yang telah banyak membantu dan memberikan ilmu yang bermanfaat selama penulis duduk dibangku perkuliahan.
9. Teman – teman akuntansi non reguler 2010 yang menjadi teman seperjuangan saya selama kuliah di kampus UNJ.

Penulis menyadari bahwa proposal skripsi ini masih jauh dari sempurna, karena itu saran dan kritik masih diperlukan dalam penyempurnaan skripsi ini. Semoga proposal skripsi ini bermanfaat dan dapat digunakan sebagai tambahan informasi bagi semua pihak yang membutuhkan.

Jakarta, Juni 2014

Astrid Sylvia

DAFTAR ISI

	Halaman
JUDUL	i
ABSTRAK	ii
LEMBAR PENGESAHAN	iv
PERNYATAAN ORISINALITAS	v
KATA PENGANTAR	vi
DAFTAR ISI	viii
DAFTAR LAMPIRAN	x
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Identifikasi Masalah	7
1.3 Pembatasan Masalah	8
1.4 Perumusan Masalah	9
1.5 Kegunaan Penelitian	10
BAB II KAJIAN TEORITIK	12
2.1 Landasan Teori	12
2.1.1 Teori Tindakan Beralasan	12
2.1.2 Persepsi	14
2.1.3 Evaluasi	15
2.2 Deskripsi Konseptual	16
2.2.1 Pengendalian Internal	16
2.2.1.1 Pengertian dan Tujuan Pengendalian Internal	16
2.2.1.2 Komponen Pengendalian Internal	19
2.2.1.3 Lingkungan Pengendalian	21
2.2.1.4 Fondasi Pengendalian Internal	22
2.2.2 Etika	24
2.2.2.1 Pengertian Etika.....	24
2.2.2.2 Dilema Etika.....	25
2.2.2.3 Pertimbangan Etis.....	26
2.2.3 Komitmen Profesional	28
2.2.4 <i>Whistleblowing Intention</i>	31
2.3 <i>Review</i> Penelitian Yang Relevan	35
2.4 Kerangka Pemikiran	38
2.5 Perumusan Hipotesis	39
BAB III OBJEK DAN METODOLOGI PENELITIAN	45
3.1 Tujuan Penelitian	45
3.2 Objek dan Ruang Lingkup Penelitian	46
3.3 Metode Penelitian	47
3.4 Operasionalisasi Variabel Penelitian	47
3.5 Metode Penentuan Populasi Atau Sampel	53

3.6 Metode Pengumpulan Data	56
3.7 Metode Analisis	57
3.7.1 Statistik Deskriptif	57
3.7.2 Uji Instrumen Penelitian	57
3.7.3 Uji Asumsi Klasik	59
3.7.4 Analisis Jalur	62
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	69
4.1 Deskripsi Unit Analisis	69
4.2 Hasil Penelitian dan Pembahasan	70
4.2.1 Pengujian Penelitian	70
4.2.1.1 Uji Validitas	70
4.2.1.2 Uji Reliabilitas	71
4.2.1.3 Statistik Deskriptif	72
4.2.2 Uji Asumsi Klasik	76
4.2.3 Analisis Jalur	83
4.2.4 Uji Hipotesis	84
4.2.5 Uji Pengaruh Simultan (Uji F)	91
4.2.6 Uji Koefisien Determinasi	93
4.2.7 Pembahasan Hasil Penelitian	95
BAB V KESIMPULAN, IMPLIKASI, DAN SARAN	111
5.1 Kesimpulan	111
5.2 Implikasi	113
5.3 Saran	114
DAFTAR PUSTAKA	
LAMPIRAN-LAMPIRAN	
RIWAYAT HIDUP	

DAFTAR LAMPIRAN

	Halaman
Lampiran 1 Uji Validitas.....	119
Lampiran 2 Uji Realibilitas.....	120
Lampiran 3 Uji <i>Normal P-Plot</i> Substruktural 1 dan 2.....	121
Lampiran 4 Uji Heteroskedastisitas Scatter Plot Substruktural 1 dan 2	122
Lampiran 5 Kuesioner.....	123

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 2.1	<i>Review</i> Penelitian Relevan36
Tabel 3.1	Penentuan Sampel54
Tabel 3.2	Operasionalisasi Variabel Penelitian 55
Tabel 4.1	Distribusi Pengembalian kuesioner 69
Tabel 4.2	Penentuan Sampel Uji Instrument 70
Tabel 4.3	Pengujian Validitas 70
Tabel 4.4	Pengujian Realibilitas 71
Tabel 4.5	Uji Statistik Deskriptif 72
Tabel 4.6	One Sample Kolmogorov – Smirnov Test Substruktural 1 77
Tabel 4.7	One Sample Kolmogorov – Smirnov Test Substruktural 2..... 78
Tabel 4.8	Pengujian Multikolinearitas Substruktural 1 79
Tabel 4.9	Pengujian Multikolinearitas Substruktural 2 80
Tabel 4.10	Uji Glejser Substruktural 1 81
Tabel 4.11	Uji Glejser Substruktural 2 82
Tabel 4.12	Uji Parsial (t-test) Substruktural 1 85
Tabel 4.13	Uji Parsial (t-test) Substruktural 2 87
Tabel 4.14	Uji Pengaruh Simultan (F-test) Substruktural 1 92
Tabel 4.15	Uji Pengaruh Simultan (F-test) Substruktural 2 93
Tabel 4.16	Uji Koefisien Determinasi Substruktural 1 93
Tabel 4.17	Uji Koefisien Determinasi Substruktural 2 94

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 2.1 Model Teori Tindakan Beralasan.....	13
Gambar 2.2 Faktor yang Memengaruhi Persepsi.....	14
Gambar 2.3 <i>The COSO Model</i>	23
Gambar 2.4 Lima Komponen Pengendalian Internal.....	24
Gambar 2.5 Kerangka Pemikiran	39
Gambar 3.1 Substruktural I	64
Gambar 3.2 Substuktural II	66

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Dengan semakin berkembangnya perusahaan serta tingkat kompleksitas kegiatan yang dihadapi, maka manajemen perusahaan tidak mungkin lagi untuk melaksanakan kegiatan pemantauan maupun pengawasan terhadap pencapaian tujuan yang telah ditetapkan. Padahal untuk dapat mencapai tujuan tersebut, pihak manajemen dituntut untuk dapat mengendalikan kegiatan usahanya, disamping menjaga keamanan harta perusahaan serta mencegah atau menemukan kesalahan dan ketidakberesan baik *error* maupun *fraud*. Kondisi tersebut akhirnya menuntut pihak manajemen untuk menciptakan suatu pengendalian intern, untuk memastikan bahwa kegiatan dalam rangka pencapaian tujuan perusahaan telah sesuai dengan apa yang diharapkan. Tujuan perusahaan dalam menghadapi kompetisi yang semakin ketat adalah perusahaan harus tetap *going concern* di era globalisasi ini. Perusahaan harus menjaga kepercayaan investor, kreditor, dan publik agar tetap bertahan menghadapi kompetisi.

Going concern menjadi sesuatu yang harus dipertahankan perusahaan. Penerapan pengendalian internal diterapkan guna melancarkan kegiatan usaha perusahaan. Kegiatan usaha akan terhambat jika pengendalian internal tidak

diterapkan dengan baik. Jika sudah begitu, perusahaan dapat merasakan dampak kerugiannya yang menjadikan perusahaan tidak optimal dalam kegiatan usahanya. Pengendalian internal yang baik akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Dalam penelitian Diana Sari (2012) peningkatan pengendalian internal yang terjadi akan seiring dengan peningkatan transparansi laporan keuangan yang juga berarti dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan itu sendiri. Untuk mewujudkan hal tersebut diperlukan pegawai yang berkualitas guna menjalankan pengendalian internal yang baik.

Skandal Enron dan Worldcom menunjukkan bagaimana bobrohnya pengendalian internal dapat menyebabkan kerugian yang signifikan yang mengakibatkan salah saji material dalam laporan keuangan. Kualitas laporan keuangan mereka dipertanyakan oleh publik, ketika skandal tersebut muncul ke permukaan. Maka dari itu, untuk menanggapi masalah tersebut, Section 404 Sarbanes – Oxley Act menghendaki auditor untuk menilai dan melaporkan efektivitas pengendalian internal pada pelaporan keuangan, selain itu juga pelaporan keuangan hasil audit (Arens: 2012, 310).

Belajar dari skandal tersebut, memiliki pengendalian internal yang baik adalah sesuatu yang harus dijunjung tinggi perusahaan. Seringkali perusahaan yang sudah memiliki pengendalian internal yang baik secara tertulis, tetap terjadi kesalahan baik disengaja ataupun tidak sengaja. Keduanya bersumber dari pegawai perusahaan tersebut. Praktik kesalahan yang disengaja biasanya adalah fraud atau praktik

kecurangan. Hal tersebut adalah fenomena yang sering terjadi di perusahaan. Fenomena tersebut dilakukan oleh orang – orang yang tidak bertanggungjawab dan egois yang hanya memuaskan kepentingan dirinya sendiri. Hal tersebut sangat rentan terjadi pada lingkungan perusahaan manapun.

Pengendalian internal menjadi isu yang penting setelah munculnya skandal Enron dan Worldcom. Salah satu komponen pengendalian internal yakni lingkungan pengendalian menjadi sorotan utama atas skandal Enron. Lingkungan pengendalian merupakan komponen utama pengendalian internal. Pengendalian internal tidak mungkin efektif melalui keempat komponen (penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan) tanpa lingkungan pengendalian yang efektif. Menurut COSO, lingkungan pengendalian merupakan fondasi bangunan sistem pengendalian internal. Enron dalam lingkungan pengendaliannya yang memiliki tujuh elemen pokok, mengenai implementasi dan pelanggaran dinilai terdapat defisiensi yang bersifat mayor pada pengendaliannya (<http://uiacademica.wordpress.com/2013/03/05/kasus-enron-dalam-keterkaitannya-dengan-coso-internal-control-integrated-framework/>, diakses pada 3 Maret 2013).

Skandal Enron tersebut baru terungkap, ketika muncul si pengungkap kecurangan dengan sebutan whistleblower yakni Sherron Watkins. Sejak saat itu, whistleblowing telah menarik perhatian dunia. Hal ini dikarenakan banyak perusahaan besar melakukan kecurangan seperti penipuan, korupsi, dan tindakan etis lainnya yang pada akhirnya terungkap.

Tidak hanya di luar negeri, di Indonesia kasus mengenai kecurangan yang pada akhirnya terbongkar juga terjadi pada institusi pemerintah. Diawali oleh pernyataan Susno Duadji di media massa mengenai adanya praktik mafia hukum yang menyeret Gayus Tambunan kepada publik. Gayus Tambunan adalah pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang terlibat dalam kasus pencucian uang dan korupsi puluhan miliar rupiah. Gayus Tambunan, tiba – tiba menjadi pembicaraan publik. Namanya mencuat setelah mantan Kabareskrim, Komjen Susnoduaji, melontarkan adanya praktik mafia kasus saat penyidik Bareskrim Mabes Polri menangani kasus yang menjerat Gayus (<http://nasional.kompas.com/read/2010/03/23/13051595/Susno..Gayus..Polisi..dan.Jaksa>, diakses pada 23 Maret 2010)

Whistleblowing menjadi isu yang penting di bidang etika. Penerapan sistem whistleblowing belum begitu banyak diterapkan pada perusahaan di Indonesia, hanya diterapkan pada perusahaan besar. Metode pembenaran seperti semua orang melakukannya dan jika ini legal, maka ini etis dijadikan alasan untuk melakukan penyimpangan, belum lagi risiko ancaman bagi whistleblower seperti pemecatan sepihak. Padahal whistleblowing sangat diperlukan, agar jika terjadi penyimpangan dan terdapat seseorang yang mengungkap, maka seseorang tersebut sama saja membunyikan alarm darurat bahwa adanya aksi yang tidak memenuhi standar etis perusahaan. Whistleblower ini sebagai pengingat atau pengarah perusahaan agar tetap pada jalurnya.

Penelitian Chiu, 2003 menemukan bahwa pertimbangan etis memengaruhi niat untuk melakukan whistleblowing dengan dipengaruhi oleh *locus of control*. Pertimbangan etis merupakan faktor atas timbulnya perilaku intensi pada isu moral yang terjadi. Hubungan antara *ethical judgment* dan *behavioral intention* telah dibuktikan secara empiris terhadap pengungkapan kecurangan (Barnett et al., 1996 dalam Chiu, 2003).

Melihat kasus tersebut, peran *ethical judgment* sangat diperlukan. Peran *ethical judgment* diperlukan pada saat terjadi dilemma ketika akan memilih alternatif keputusan terkait pengendalian internal perusahaan. Dari *ethical judgment* tersebut dapat menggambarkan seperti apa pengendalian internal yang mereka terapkan. Dalam penelitian Waymond Rodgers dan Susana Gago (2001) memahami proses pertimbangan etis individu dapat menyebabkan prosedur dan hasil yang lebih efisien serta menguntungkan. Hal tersebut dapat berarti pertimbangan etis dapat mengarahkan kepada pengendalian internal yang baik sehingga menghasilkan prosedur dan hasil yang dapat menguntungkan perusahaan dengan kata lain dapat mencapai tujuan perusahaan.

Seperti yang telah disebutkan di atas, pengendalian internal yang baik didukung oleh proses pertimbangan etis suatu individu, diperlukan individu untuk dapat mendukung dan menciptakan pengendalian internal yang baik ke depannya.

Pertimbangan etis diperlukan ketika akan mengambil keputusan yang harus mempertimbangkan etis atau tidaknya pengambilan keputusan tersebut. Diperlukan perilaku profesional ketika melakukan pertimbangan etis. Perilaku profesional merupakan salah satu dari komponen kode etik bagi para akuntan profesional dari *International Federation of Accountants* (IFAC) dan Indonesia pun mengadopsi kode etik profesi akuntan tersebut.

Perilaku profesional merupakan suatu bentuk komitmen dari akuntan profesional. Seorang akuntan yang memiliki komitmen tinggi terhadap profesinya, maka akan menjunjung tinggi kode etik profesionalnya. Menurut Rahadyan dan Andi (2008), komitmen profesional adalah tingkat loyalitas individu pada profesinya. Agar seseorang dapat berperilaku dengan baik, maka orang tersebut harus memperhatikan etika profesional yang diatur dalam kode etik.

Seorang akuntan yang memegang teguh profesionalismenya jika menemukan adanya indikasi penyimpangan akuntansi pada lingkungan kerja, maka akan segera bertindak guna memperbaikinya. Dibuktikan dengan Yusar Sagara, 2013 bahwa profesionalisme internal auditor memengaruhi intensi melakukan *whistleblowing*.

Intensi untuk melakukan *whistleblowing* harus dipegang teguh pada para akuntan profesional agar pengendalian internal, khususnya komponen lingkungan pengendalian perusahaan tersebut kuat dan tidak mudah tergoda pada praktik penyimpangan atau kecurangan akuntansi perusahaan. Seperti dalam penelitian Chris

Patel (2003) *whistleblowing* merupakan faktor penting yang memberikan kontribusi untuk perbaikan pengendalian internal dan evaluasi lingkungan pengendalian oleh manajemen dan auditor eksternal. Jadi, penerapan atau sistem *whistleblowing* memberikan dampak bagi mekanisme pengendalian internal suatu perusahaan, khususnya lingkungan pengendalian.

Dengan adanya perbedaan tersebut, peneliti ingin menguji dengan menjadikan intensi untuk melakukan *whistleblowing* sebagai variabel intervening dan lingkungan pengendalian sebagai variabel terikat. Penelitian ini akan memperkaya literatur dan secara teoritis dapat memberikan bukti tambahan berkenaan dengan *whistleblowing* serta pengaruhnya terhadap lingkungan pengendalian perusahaan.

B. Identifikasi Masalah

Dari latar belakang mengenai evaluasi lingkungan pengendalian di atas, identifikasi masalah yang dapat dipaparkan sebagai berikut:

- a. Perusahaan semakin berkembang dan kompleksitas kegiatan usaha yang dihadapi semakin tinggi sehingga pemantauan dan pengawasan tidak sepenuhnya dapat dilakukan manajemen.
- b. Perusahaan yang memiliki kompleksitas kegiatan usaha dimiliki oleh perusahaan besar dan laporan keuangan pun semakin kompleks.
- c. Semakin bertambahnya perusahaan menjadikan tingkat persaingan pun semakin tinggi.

- d. Alasan *going concern* seringkali membuat perusahaan menghalalkan segala cara untuk tetap bertahan.
- e. Investor, kreditor, dan publik menginginkan laporan keuangan yang relevan dan reliabel
- f. Nilai – nilai etis dewasa ini semakin dikesampingkan demi mencapai kepentingan pribadi.
- g. Komitmen profesional seorang akuntan juga dipertanyakan mengenai loyalitas atau kesetiaan mereka terhadap profesinya, terbukti penyimpangan akuntansi banyak dilakukan oleh para akuntan.
- h. Kasus penyimpangan akuntansi atau *fraud* banyak terjadi yang menggambarkan mereka telah melanggar kode etik profesi yang berpengaruh pada kebobrokan penerapan pengendalian internal mereka, khususnya lingkungan pengendalian.
- i. Sistem *whistleblowing* belum banyak diterapkan pada perusahaan – perusahaan di Indonesia.

C. Pembatasan masalah

Pada penelitian ini, peneliti membatasi masalah terhadap pertimbangan etis, komitmen profesional, lingkungan pengendalian, dan *whistleblowing intention*.

D. Perumusan Masalah

- a. Apakah pertimbangan etis berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian
- b. Apakah komitmen profesional berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian
- c. Apakah pertimbangan etis berpengaruh langsung terhadap *whistleblower intention*
- d. Apakah komitmen profesional berpengaruh langsung terhadap *whistleblower intention*
- e. Apakah *whistleblowing intention* berpengaruh terhadap evaluasi lingkungan pengendalian
- f. Apakah pertimbangan etis berpengaruh tidak langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*
- g. Apakah komitmen profesional berpengaruh tidak langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*

E. Kegunaan Penelitian

Adapun kegunaan daripada penelitian ini adalah:

1. Kegunaan teoritis

Menjadi tambahan referensi atau rujukan mengenai pengaruh pertimbangan etis dan komitmen profesional terhadap lingkungan pengendalian internal dengan *whistleblowing intention* sebagai variabel intervening.

2. Kegunaan praktis

1. Bagi Perusahaan

Agar perusahaan dapat terus menjaga bahkan meningkatkan kepercayaan investor, kreditor, dan publik melalui pengendalian internal perusahaan yang baik sehingga perusahaan tetap *going concern* di tengah persaingan bisnis yang semakin ketat.

2. Bagi Investor dan Kreditor

Dengan banyaknya kasus penyimpangan praktik akuntansi, maka penelitian ini diharapkan dapat menjadi acuan investor dan kreditor dalam mengambil keputusan dalam melakukan investasi serta memberikan dengan melihat pengendalian internal yang tercermindari kebijakan perusahaannya.

3. Bagi Publik

Manfaat bagi publik atau pihak yang tidak terkait langsung adalah adanya harapan dari hasil penelitian ini untuk dapat dijadikan referensi dan dapat digunakan sebagai dokumentasi ilmiah yang berguna untuk pengembangan ilmu dan teknologi.

4. Bagi individu atau pegawai perusahaan

Selalu menanamkan kemauan menjadi *whistleblower* atau pengungkap kecurangan karena apapun bentuk kecurangan walaupun pada awalnya menguntungkan, akan tetapi pada akhirnya akan membawa kehancuran untuk perusahaan itu sendiri dan akan merugikan banyak pihak.

5. Bagi Akademisi

Untuk membantu siapa saja yang ingin mengetahui dan memperdalam tentang pengendalian internal perusahaan, khususnya lingkungan pengendalian dan dapat digunakan sebagai pengetahuan serta bahan pertimbangan untuk peneliti berikutnya.

6. Bagi Penulis

Menambah wawasan dan pengetahuan yang sangat berharga dalam menganalisis persoalan – persoalan penerapan teori yang diperoleh dari bangku kuliah dengan praktik dunia nyata

BAB II

KAJIAN TEORITIK

1. Landasan Teori

1.1 Teori Tindakan Beralasan

Teori tindakan beralasan (*theory of reasoned action*) diperkenalkan oleh Ajzen dan Fishbein pada tahun 1980. Asumsi teori tindakan beralasan didasarkan pada asumsi bahwa manusia biasanya berperilaku dengan cara yang sadar, bahwa mereka mempertimbangkan informasi yang tersedia, dan secara implisit dan eksplisit juga mempertimbangkan implikasi – implikasi dari tindakan – tindakan yang dilakukan (Jogiyanto, 2007: 31).

Minat perilaku (*behavioral intention*) dan perilaku (*behavior*) adalah dua hal yang berbeda (Jogiyanto, 2007: 25). Minat atau intensi adalah keinginan untuk melakukan perilaku. Perilaku adalah tindakan atau kegiatan nyata yang dilakukan. *Theory of Reasoned Action* menjelaskan bahwa perilaku dilakukan karena individual mempunyai minat untuk melakukannya (*behavioral intention*).

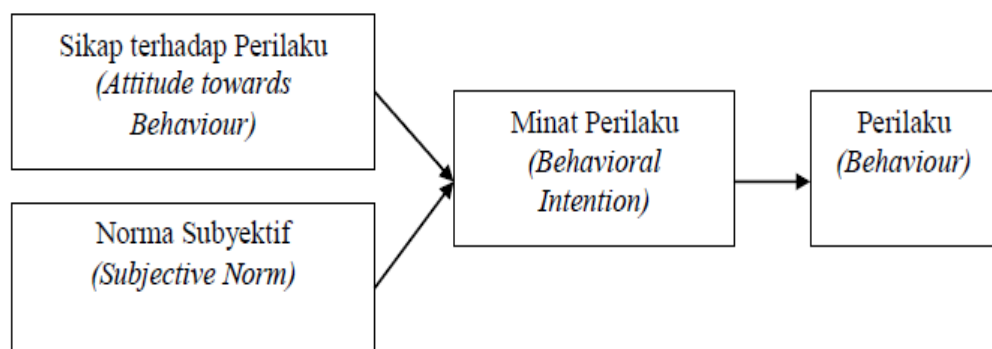
Teori tindakan beralasan menjelaskan bahwa minat merupakan sebuah fungsi dari dua penentu dasar yang berhubungan dengan faktor pribadi dan pengaruh sosial (Jogiyanto, 2007: 31). Faktor pribadi dalam konteks teori ini adalah sikap individu terhadap perilaku, sedangkan pengaruh sosial yang dimaksud adalah norma subyektif. Teori tindakan beralasan berlaku bagi

individu yang memiliki kebebasan dalam memilih tindakan yang akan dilakukan.

Sikap terhadap perilaku maksudnya adalah evaluasi kepercayaan (*belief*) atau perasaan positif atau negatif dari seseorang jika harus melakukan perilaku yang akan ditentukan.

Penentunya lainya adalah norma subyektif. Norma subyektif adalah persepsi atau pandangan seseorang terhadap kepercayaan – kepercayaan oranglain yang akan memengaruhi minat untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku yang sedang dipertimbangkan.

Kombinasi dari sikap terhadap perilaku dan norma subyektif inilah yang membentuk minat individu terhadap perilaku (Jogiyanto, 2007). Keyakinan seseorang dalam menyukai/tidak menyukai suatu tindakan dikombinasikan dengan persepsinya terhadap ekspektasi orang-orang di sekitarnya terhadap tindakan tersebut akan membentuk minat seseorang dalam melakukan tindakan itu. Model teori tindakan beralasan dalam membentuk perilaku diilustrasikan dalam gambar 1.1 (Jogiyanto, 2007: 35)



Sumber: Jogiyanto (2007: 35)

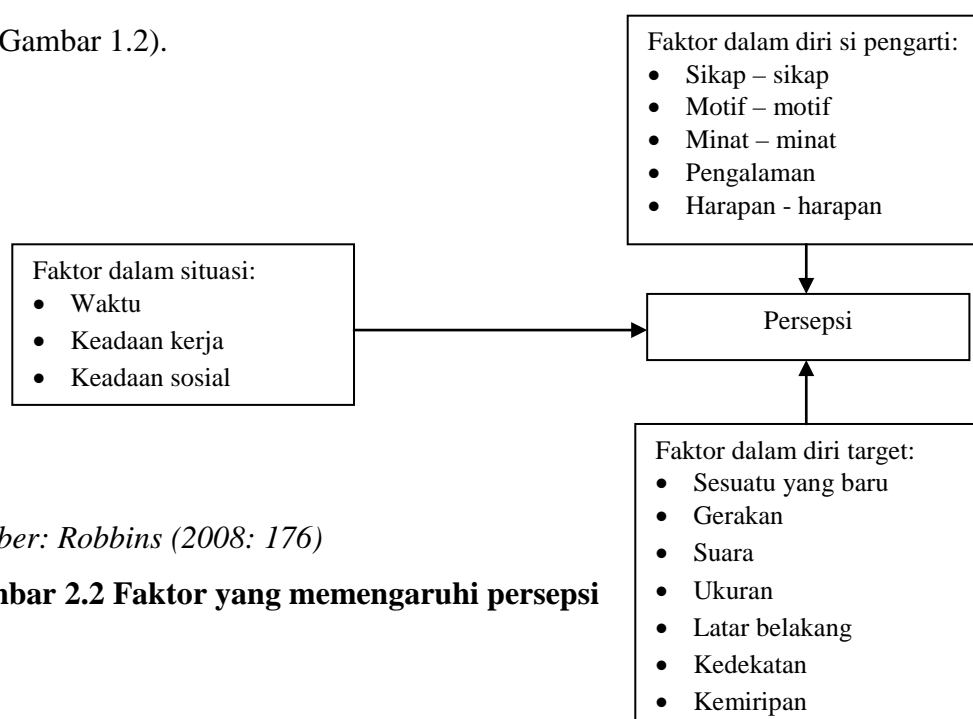
Gambar 2.1 Model Teori Tindakan Beralasan

Gambar 2.1 menunjukkan model TRA. Teori tindakan beralasan ini menjelaskan tahapan – tahapan manusia melakukan perilaku. Pada tahap awal, perilaku diasumsikan ditentukan oleh minat. Pada tahap berikutnya minat dapat dijelaskan dalam bentuk sikap – sikap terhadap perilaku dan norma – norma subyektif. Tahap ketiga mempertimbangkan sikap – sikap dan norma – norma subyektif dalam bentuk kepercayaan – kepercayaan tentang konsekuensi melakukan perilakunya dan tentang ekspektasi – ekspektasi normatif dari orang yang direferensi yang relevan, (Jogiyanto, 2007: 35).

1.2 Persepsi

Persepsi dapat didefinisikan sebagai suatu proses dengan mana individu – individu mengorganisasikan dan menafsirkan kesan indra mereka agar memberi makna kepada lingkungan mereka (Robbins, 2008: 175).

Persepsi dipengaruhi oleh beberapa faktor. Faktor – faktor tersebut bisa terletak dalam diri pembentuk persepsi, dalam diri objek atau target yang diartikan, atau dalam konteks situasi dimana persepsi tersebut dibuat (lihat Gambar 1.2).



Sumber: Robbins (2008: 176)

Gambar 2.2 Faktor yang memengaruhi persepsi

Ketika seorang individu melihat target dan berusaha untuk menginterpretasikan apa yang ia lihat, interpretasi itu sangat dipengaruhi oleh berbagai karakteristik pribadi dari pembuat persepsi individual tersebut, yang meliputi sikap, kepribadian, motif, minat, pengalaman masa lalu, dan harapan – harapan seseorang. Karakteristik target yang diobservasi bisa memengaruhi apa yang diartikan, seperti suara, latar belakang, kedekatan, kemiripan, dan sebagainya. Begitupula dengan konteks dimana kita melihat berbagai objek atau peristiwa juga penting. Waktu sebuah objek atau peristiwa dilihat dapat memengaruhi perhatian, seperti halnya lokasi, cahaya, panas, atau sejumlah faktor situasional lainnya (Robbins, 2008: 175-176).

Teori persepsi ini berpengaruh terhadap teori tindakan beralasan yang dikemukakan terlebih dahulu. Persepsi berperan dalam bagaimana seseorang menilai tindakan *whistleblowing*. Persepsi mampu menjelaskan pula kepentingan seseorang dalam melakukan *whistleblowing*. Selain itu persepsi berperan pula dalam proses penimbangan risiko jika seseorang memutuskan untuk melakukan *whistleblowing*.

1.3 Evaluasi

Menurut Akmal (2009: 9), evaluasi adalah penilaian tentang bagaimana program dijalankan, apakah proses dan dampaknya sudah sesuai dengan yang diharapkan, serta mengecek faktor-faktor penghambat yang dihadapi, dan faktor-faktor pendukung yang dimiliki untuk mencapai tujuan.

Menurut Kamus Bahasa Indonesia pengertian evaluasi adalah “penilaian; hasil”.

Evaluasi menurut Wikipedia adalah proses penilaian. Dalam perusahaan, evaluasi dapat diartikan sebagai proses pengukuran akan efektifitas strategi yang digunakan dalam upaya mencapai tujuan perusahaan.

Evaluasi merupakan kegiatan yang membandingkan antara hasil implementasi dengan kriteria dan standar yang telah ditetapkan untuk melihat keberhasilannya. Dari evaluasi kemudian akan tersedia informasi mengenai sejauh mana suatu kegiatan tertentu telah dicapai sehingga bisa diketahui bila terdapat selisih antara standar yang telah ditetapkan dengan hasil yang bisa dicapai.

2 Deskripsi Konseptual

2.1 Pengendalian Internal

2.1.1 Pengertian dan Tujuan Pengendalian Internal

Dalam buku Arens (2012: 310) sistem pengendalian internal terdiri dari kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan manajemen keyakinan memadai bahwa perusahaan mencapai tujuan dan sasaran. Kebijakan dan peraturan ini seringkali disebut pengendalian, dan secara kolektif, mereka membuat pengendalian internal entitas. Terdapat tiga tujuan umum yang didesain pada efektivitas sistem pengendalian internal:

1. Keandalan laporan keuangan
2. Efisiensi dan efektivitas operasi
3. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku

Menurut COSO dalam *The Internal Auditing Handbook* K.H Spencer Pickett (2010: 258):

“Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- effectiveness and efficiency of operations*
- reliability of financial reporting*
- compliance with applicable laws and regulations.”*

Pada buku Sukrisno Agoes (2004: 75), menurut Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) mendefinisikan

“Pengendalian intern sebagai suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini: (a) keandalan laporan keuangan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi, dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.”

Menurut International Standard on Auditing (ISA) 315 alinea 4c dalam buku Audit Berbasis ISA (2013: 126) Pengendalian internal adalah:

“Proses yang dirancang, diimplementasikan, dan dipelihara oleh Those Charged With Governance (TCWG), manajemen, dan karyawan lain untuk memberikan asurans yang memadai tentang tercapainya tujuan entitas mengenai keandalan pelaporan keuangan, efektif dan efisiennya operasi, dan kepatuhan terhadap hukum dan ketentuan perundang – undangan.”

Pengendalian internal dirancang, diimplementasi, dan dipelihara oleh TCWG, manajemen, dan karyawan lain untuk menangani risiko bisnis dan

risiko kecurangan yang diketahui (*identified business and fraud risks*) mengancam pencapaian tujuan entitas, seperti pelaporan keuangan yang handal.

Pengendalian selalu merupakan jawaban (*response*) untuk menangkal (*mitigate*) suatu ancaman (kemungkinan terjadinya risiko). Pengendalian yang tidak merupakan jawaban untuk menangkal ancaman adalah kesia – siaan (*redundant*).

Theodorus M. Tuanakotta menjelaskan (2013: 127) Pengendalian internal merupakan:

“Jawaban manajemen untuk menangkal risiko yang diketahui, atau dengan perkataan lain, untuk mencapai suatu tujuan pengendalian (*control objective*).”

Terdapat tujuan pengendalian internal secara garis besarnya dapat dibagi dalam empat kelompok, sebagai berikut:

1. Strategis, sasaran – sasaran utama (*high level goals*) yang mendukung misi entitas.
2. Pelaporan keuangan (pengendalian internal atas pelaporan keuangan).
3. Operasi (pengendalian operasional atau *operational controls*)
4. Kepatuhan terhadap hukum dan ketentuan perundang – undangan.

2.1.2 Komponen Pengendalian Internal

Menurut COSO dalam Theodorus Tuanakotta (2013: 128), pengendalian internal terdiri atas lima komponen, yaitu:

a. Lingkungan pengendalian

Lingkungan pengendalian merupakan dasar bagi pengendalian internal yang efektif. Hal tersebut memberikan disiplin dan struktur bagi entitas. Hal tersebut menjadi penunjuk arah (*it sets the tone*) bagi entitas, membuat karyawan sadar akan pengendalian (*control consciousness*) dalam organisasi itu.

Lingkungan pengendalian berurusan dengan fungsi pengelolaan (*management*) dan pengawasan (*governance*) di tingkat tertinggi dalam entitas itu. Ia juga mengatur sikap, perilaku, kesadaran berpengendalian, serta tindakan manajemen dan TCWG mengenai pengendalian internal entitas itu.

b. Penilaian risiko

Entitas menilai risiko dari sudut pandang ancaman terhadap pencapaian tujuan entitas; diantaranya ialah menghasilkan laporan keuangan yang bebas dari salah saji material.

c. Sistem informasi

Manajemen dan TCWG memerlukan informasi yang handal untuk mengelola entitas, mencapai tujuan entitas, dan mengidentifikasi, menilai dan menanggapi faktor risiko. Ini semua memerlukan informasi yang tepat. Informasi seperti itu harus

diidentifikasi, direkam, dan dikomunikasikan atau disebarkan secara tepat waktu kepada karyawan di segala tingkat, yang memerlukannya untuk membuat keputusan.

d. Komunikasi

Komunikasi adalah unsur kunci dalam suksesnya sistem informasi. Komunikasi yang efektif secara internal, membantu karyawan memahami tujuan pengendalian internal, proses bisnis, dan peran serta tanggung jawab masing – masing pegawai. Ia juga membantu mereka memahami hubungan antara kegiatan mereka dengan kegiatan orang lain, dan cara – cara melaporkan penyimpangan kepada atasan yang tepat dalam entitas.

e. Aktivitas Pengendalian

Kegiatan – kegiatan pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang memastikan bahwa petunjuk dan arahan manajemen dilaksanakan. Kegiatan pengendalian dirancang untuk menanggulangi risiko yang bisa terjadi dalam kegiatan sehari – hari seperti pengolahan transaksi dan pengamanan aset.

f. Pemantauan

Komponen pemantauan, menilai efektifnya kinerja pengendalian internal dengan berjalannya waktu. Tujuannya ialah untuk memastikan bahwa pengendalian berjalan sebagaimana seharusnya, dan jika tidak maka tindakan perbaikan diambil.

2.1.3 Lingkungan Pengendalian

Menurut Committee of Sponsoring Organization atau COSO's Internal Control – Intergrated Framework pada buku Arens (2012: 314), K.H Spencer Pickett (2010: 258), dan Messier (2008: 200) serta Robert Moller Brinks (2005: 84) terdapat tujuh komponen lingkungan pengendalian:

a. Integritas dan nilai etika (*integrity and ethical values*)

Merupakan produk dari standar etika dan perilaku entitas serta bagaimana standar tersebut dikomunikasikan dan dijalankan dalam praktek pada entitas.

b. Komitmen terhadap kompetensi (*commitment to competence*)

Kompetensi merupakan pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas-tugas.

c. Partisipasi dewan komisaris atau komite audit (*Board of Directors or Audit Committee participation*)

Dewan komisaris yang efektif adalah yang independen dari manajemen, dan anggota-anggotanya aktif dan menilai aktivitas manajemen.

d. Filosofi dan gaya operasi manajemen (*management's philosophy and operating style*)

Semua tindakan manajemen akan mencerminkan tentang pentingnya pengendalian kepada pegawai perusahaan.

e. Struktur organisasi (*organizational structure*)

Struktur organisasi mendefinisikan bagaimana wewenang dan tanggung jawab yang didelegasikan dan dimonitor.

f. Pemberian otoritas dan tanggung jawab (*assignment of authority and responsibility*)

Faktor lingkungan pengendalian ini meliputi bagaimana wewenang dan tanggung jawab untuk aktivitas operasi yang ditugaskan dan bagaimana hubungan pelaporan serta hierarki otorisasi yang ditetapkan.

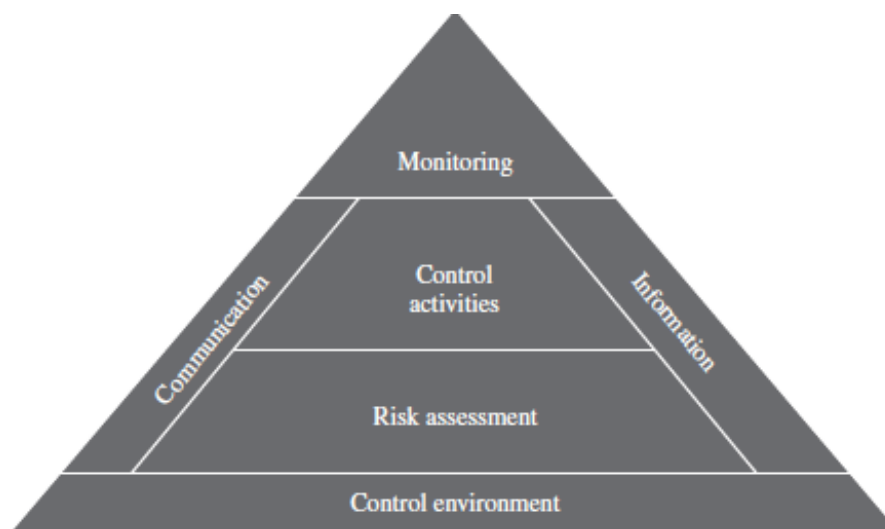
g. Kebijakan dan praktik sumber daya manusia (*human resource policies and practices*).

Pegawai yang kompeten dan dipercaya amat penting artinya bagi pengendalian intern. Dengan adanya pegawai yang dapat dipercaya, pengendalian lainnya dapat dikurangi karena hal ini sangat penting, metode-metode tentang pengangkatan, pengevaluasian, pelatihan, promosi dan kompensasi pegawai merupakan bagian penting dalam pengendalian intern.

2.1.4 Fondasi Pengendalian Internal

Pengendalian intern tidak mungkin efektif melalui keempat komponen (penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan), tanpa lingkungan pengendalian yang efektif. Lingkungan pengendalian merupakan dasar bagi pengendalian internal yang efektif (Theodorus, 2013: 128). Menurut COSO, lingkungan pengendalian

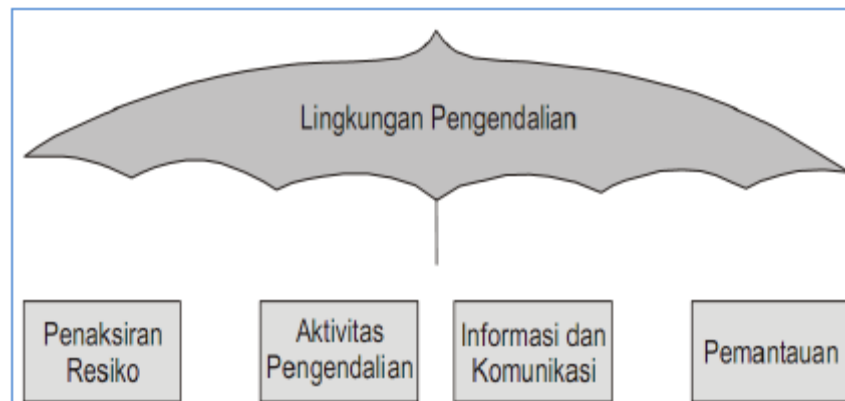
merupakan fondasi bangunan sistem pengendalian intern. Begitu juga menurut K.H. Spencer Pickett (2010) Lingkungan pengendalian adalah platform utama yang di atasnya sisa kerangka kontrol dibangun. Bahkan, terdapat argumen yang kuat bahwa jika kita bisa mendapatkan lingkungan pengendalian yang tepat maka di tingkat lainnya dalam suatu organisasi maka akan dapat membangun sendiri bagian COSO *framework* lainnya.



Sumber: K.H. Spencer Pickett, (2010:257)

Gambar 2.3 The COSO Model

Seperti halnya COSO dan Spencer, Arens juga sependapat tentang lingkungan pengendalian merupakan faktor utama pengendalian intern. Menurut Arens, lingkungan pengendalian adalah payung yang memayungi keempat komponen pengendalian intern lainnya (Arens, 2012 : 315)



Sumber: Arens (2012: 315)

Gambar 2.4 Lima Komponen Pengendalian Internal

2.2 Etika

2.2.1 Pengertian Etika

Menurut Arens terjemahan Amir Abadi Jusuf (2011: 60) Etika dapat didefinisikan secara luas sebagai seperangkat prinsip – prinsip moral atau nilai – nilai. Contoh seperangkat prinsip moral atau nilai termasuk hukum dan peraturan, doktrin agama, dan kode etik bisnis untuk kelompok – kelompok profesional seperti akuntan publik, dan kode etik dalam organisasi.

Brooks dan Paul terjemahan Kanti Pratiwi (2011: 180) menjelaskan bahwa etika adalah cabang dari filsafat yang menyelidiki penilaian normatif tentang apakah perilaku ini benar atau apa yang seharusnya dilakukan.

Perilaku beretika merupakan hal yang penting bagi masyarakat agar kehidupan berjalan dengan tertib. Hal ini sangat beralasan karena etika merupakan perekat untuk menyatukan masyarakat.

Kebutuhan akan etika dalam bermasyarakat cukup penting sehingga banyak nilai etika umum yang dijadikan aturan hukum.

2.2.2 Dilema Etika

Dalam Robbins (1996: 20) Dilema Etika adalah situasi – situasi dimana seorang individu dituntut untuk mendefinisikan tingkah laku salah dan benar.

Arens (2008) dalam Amir Abadi Yusuf (2012:62) menjelaskan bahwa dilema etika merupakan situasi yang dihadapi seseorang dimana ia harus membuat keputusan mengenai perilaku yang patut.

Dilema etika muncul ketika norma – norma, nilai – nilai mengalami konflik, dan terdapat tindakan alternatif yang dapat dilakukan. Hal ini berarti pengambil keputusan harus membuat sebuah pilihan. Tidak seperti keputusan bisnis lainnya yang mempunyai kriteria pengambilan keputusan yang jelas, dilema etika tidak mempunyai standar objektif. Oleh karena itu, kita harus menggunakan kode etik yang bersifat subjektif.

a. Pembeneran atas Perilaku Tidak Etis

Menurut Arens (2008) dalam Amir Abadi Yusuf (2012:63) metode – metode pembeneran yang umumnya digunakan yang akan mengakibatkan munculnya perilaku tidak etis:

1. Semua Orang Melakukannya
2. Jika ini legal, maka ini etis
3. Kemungkinan terbongkar dan konsekuensi

b. Menyelesaikan Dilema Etika

Terdapat pendekatan enam langkah berikut dimaksudkan sebagai pendekatan sederhana untuk menyelesaikan dilema etika:

1. Memperoleh fakta – fakta yang relevan
2. Mengidentifikasi masalah etika yang muncul dari fakta – fakta tersebut
3. Memutuskan siapa yang akan terkena dampak dari dilema tersebut dan bagaimana setiap orang atau kelompok dapat terkena dampaknya
4. Mengidentifikasi alternatif – alternatif yang tersedia bagi individu yang harus menyelesaikan dilema tersebut
5. Mengidentifikasi konsekuensi yang mungkin muncul dari setiap alternatif
6. Memutuskan tindakan yang tepat.

2.2.3 Pertimbangan Etis

Pertimbangan etis muncul ketika menghadapi situasi dilema etika. Pertimbangan etis didefinisikan sebagai keyakinan seseorang atas etis atau tidaknya suatu alternatif (Vitell, Singhapakdi, Thomas, 2001 dalam Hairul 2010). Dilema etika jarang sekali melibatkan pemilihan di antara dua alternatif yang sebenarnya. Sebaliknya, dilema etika biasanya muncul karena tidak adanya pilihan yang seluruhnya benar. Sebaliknya, ada alasan – alasan

kuat untuk setiap alternatif, jadi terserah kepada individu untuk memutuskan alternatif mana yang akan dipilih (Brooks dan Dunn, 2011).

Ketika individu dihadapkan dengan situasi yang memiliki implikasi moral dan etika, mereka tidak selalu setuju pada isu-isu di tangan, yang individu atau kelompok akan terpengaruh dan bagaimana, atau apa solusi atau kursus tindakan yang tersedia atau tepat untuk menangani situasi. Perbedaan tersebut mungkin disebabkan oleh perbedaan dalam konsep individu keadilan dan pendapat yang berbeda tentang tindakan yang tepat untuk mengambil dalam situasi tertentu (Messier, 2008: 646). Beberapa pilihan etis sulit hanya karena godaan atau tekanan untuk mengejar seseorang kepentingan pribadi, yang dapat mempengaruhi penilaian tentang apa yang benar atau salah. Pilihan lainnya adalah rumit oleh kesulitan semata-mata memilah masalah dan mengartikan apa mungkin tindakan yang tepat atau tidak untuk mengambil.

Penelitian besar menunjukkan bahwa pertimbangan moral berkembang dari waktu ke waktu dan merupakan fungsi usia, pendidikan, dan kompleksitas pengalaman. Lawrence Kohlberg berpendapat bahwa perkembangan moral memiliki enam tahapan yang dapat dibagi menjadi tiga tingkat *moral reasoning*, tabel dibawah menunjukkan enam tahap model Kohlberg (Messier, 2008: 646)

Sebuah fase mengacu pada modus atau pola perilaku yang menjadi ciri khas beberapa didefinisikan titik dalam hidup seseorang. Pada tingkat *preconventional*, seorang individu yang bersangkutan hanya memiliki

kepentingan sendiri . Aturan yang dikenakan oleh orang lain, dan menilai individu dalam hal seberapa baik ia taat. Anak-anak kecil biasanya dalam tahap perkembangan moral ini.

Pada tingkat *conventional*, individu menyadari orang lain dan kebutuhan untuk menyesuaikan diri dengan norma-norma kelompok, dia khawatir dengan ketertiban masyarakat dan bergantung pada hukum serta aturan untuk membimbingnya.

Pada tingkat *postconventional* , individu mengakui hukum masyarakat dan aturan dengan penyelesaian situasi konflik yang tidak memihak, dengan menggunakan prinsip-prinsip moral dan etika universal seperti yang dibahas sebelumnya. Teori Kohlberg membantu kita memahami bagaimana kapasitas moral kita berkembang dan memperlihatkan bagaimana kita menjadi lebih berpengalaman dan kritis dalam menggunakan dan memahami standar moral.

2.3 Komitmen Profesional

K.H. Spencer Pickett (2010: 266) mendeskripsikan bahwa komitmen diartikan orang-orang dalam organisasi harus memahami dan menyesuaikan diri dengan identitas dan nilai-nilai organisasi. Ini termasuk nilai-nilai etika, integritas, sumber daya manusia kebijakan, wewenang, tanggung jawab dan akuntabilitas, dan rasa saling percaya.

Istilah profesional berarti tanggung jawab untuk berperilaku lebih dari sekadar memenuhi tanggung jawab secara individu dan ketentuan dalam peraturan dan hukum masyarakat (Amir Abadi Jusuf:, 2011: 68). Perilaku

profesional yang merupakan bagian dari prinsip dasar etika profesional menjelaskan bahwa seorang auditor harus menahan diri dari setiap perilaku yang akan mendiskreditkan profesi mereka, termasuk melakukan kelalaian. Mereka tidak boleh membesar – besarkan kualifikasi ataupun kemampuan mereka, dan tidak boleh membuat perbandingan yang melecehkan atau tidak berdasar terhadap pesaing (Amir Abadi Jusuf, 2011: 69).

Menurut Rahadyan dan Andi (2008) dalam Yusar (2013), komitmen profesional adalah tingkat loyalitas individu pada profesinya. Agar seseorang dapat berperilaku dengan baik, maka orang tersebut harus memeeerhatikan etika profesional yang diatur dalam kode etik.

Aranya *et al.*, 1981, p. 272 dalam Elias, 2008 menjelaskan bahwa komitmen profesional merupakan suatu keterikatan individu untuk profesi mereka. Seseorang profesional berkomitmen percaya dan menerima tujuan daripada profesi dan bersedia untuk mengerahkan upaya yang berarti atas namanya.

Menurut Somers dan Casal dalam Elias, 2008 menjelaskan hubungan antara komitmen organisasi dan *whistleblowing intention*. Komitmen organisasional didefinisikan sebagai suatu keadaan dalam mana seorang karyawan memihak pada suatu organisasi tertentu dan tujuan – tujuannya, serta berniat memelihara keanggotaan dalam organisasi. Jadi keterlibatan kerja yang tinggi berarti pemihakan seorang pada pekerjaannya yang khusus; komitmen organisasional yang tinggi berarti pemihakan pada organisasi yang mempekerjakannya.

Dalam Robbins (2008: 101) tiga dimensi terpisah komitmen organisasional adalah:

1. Komitmen afektif (*affective commitment*) – perasaan emosional untuk organisasi dan keyakinan dalam nilai – nilainya.
2. Komitmen berkelanjutan (*continuance commitment*) – nilai ekonomi yang dirasa dari bertahan dalam suatu organisasi tersebut.
3. Komitmen normatif (*normative commitment*) – kewajiban untuk bertahan dalam organisasi untuk alasan – alasan moral atau etis.

Menurut Aranya dan Ferris (1984) dalam Laily (2010) mendefinisikan komitmen profesional sebagai seberapa kuat pengenalan dan keterlibatan seseorang dalam sebuah profesi maupun kesediaannya untuk berupaya demi kepentingan profesi dan keinginan untuk memelihara hubungan dengan para anggotanya.

Seorang yang berkomitmen profesional akan melaksanakan tanggung jawab profesional mereka dan mengekspresikan prinsip-prinsip dasar dari perilaku etis yang menghasilkan perilaku terhormat, terkadang bahkan mengorbankan keuntungan pribadi.

2.4 Whistleblowing Intention

Untuk mencapai efektivitas pengendalian internal, maka bila dilihat dari arti katanya, *whistle* berarti peluit dan *blowing* berarti meniup sehingga *whistleblowing* sebenarnya berarti meniup peluit. Menurut Sonny Keraf (1998) dalam buku Sukrisno Agoes (2009: 145), namun, yang sesungguhnya dimaksudkan dengan *whistleblowing* dalam konteks etika adalah:

“Tindakan yang dilakukan oleh seseorang atau beberapa orang karyawan untuk membocorkan kecurangan entah yang dilakukan oleh perusahaan atau atasannya kepada pihak lain.”

Pihak yang dilaporkan ini bisa saja atasan yang lebih tinggi, atau masyarakat luas. Bila laporan ini masih ditujukan kepada orang atau pejabat di dalam perusahaan, maka tindakan ini disebut *internal whistleblowing*. Namun bila tindakan pembocoran ini sudah dilakukan kepada masyarakat atau orang di luar perusahaan, maka tindakan ini disebut *external whistleblowing*.

Di Indonesia, peraturan perundang – undangan yang secara khusus mengatur mengenai *whistleblower* belum ada, namun pengaturannya secara implisit termaktub dalam UU No. 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban serta kemudian diikuti dengan Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan terhadap Pelapor Tindak Pidana (*whistleblower*) dan Saksi Pelaku yang Bekerja Sama (*justice collaborator*).

Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (2011: ix) menjelaskan bahwa *whistleblower* biasanya ditujukan kepada seseorang yang pertama kali mengungkap atau melaporkan suatu tindak pidana atau tindakan yang dianggap ilegal di tempatnya bekerja atau orang lain berada, kepada otoritas internal organisasi atau kepada publik seperti media massa atau lembaga pemantau publik. Sementara dalam SEMA Nomor 4 Tahun 2011, *whistleblower* dapat diartikan sebagai pihak yang mengetahui dan

melaporkan tindak pidana tertentu dan bukan merupakan bagian dari pelaku kejahatan yang dilaporkannya. Namun demikian dalam praktiknya kadang *whistleblower* juga terlibat dan memiliki peran yang kecil dalam kejahatan tersebut.

Dalam buku Erni R. Ernawan (2007: 76) *Whistleblowing* merupakan

“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 instansi atau atasan yang berkaitan langsung dengan yang melakukan kecurangan tersebut.”

Jadi tujuan *whistleblowing* disini untuk memperbaiki atau mencegah suatu tindakan yang merugikan.

Namun perlu digarisbawahi disini bahwa saat kita akan melaporkan kecurangan tersebut, kita harus benar – benar telah yakin dan harus berhati – hati dalam menyampaikan permasalahannya (harus didukung oleh fakta – fakta yang jelas dan benar), dan jangan menyebarkan masalah ini sekehendak hati kita, mengingat akan dampak yang ditimbulkannya.

Menurut Velasques (2005) dalam buku Erni R. Ernawan (2007:76) seseorang memiliki kewajiban melakukan *whistleblowing* apabila:

- a. Orang tersebut memiliki kewajiban untuk mencegah terjadinya pelanggaran, baik karena itu merupakan bagian dari tanggung jawab profesionalnya (seperti akuntan, pengacara atau yang lainnya) atau karena tidak ada orang lain yang mampu atau bersedia mencegahnya;

- b. Pelanggaran tersebut bisa mengakibatkan kerugian serius terhadap kesejahteraan masyarakat, mengakibatkan ketidakadilan pada seseorang atau suatu kelompok, atau merupakan pelanggaran serius terhadap hak – hak moral seseorang atau banyak orang.

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 mereka di luar perintah yang standar.

Konflik terjadi ketika karyawan berpikir mereka tahu tindakan yang tepat dalam situasi, namun kelompok kerja mereka atau perusahaan membutuhkan dan memiliki keputusan etis yang berbeda. Dalam kasus tersebut, karyawan dapat memilih untuk mengikuti nilai-nilai mereka sendiri dan menolak untuk berpartisipasi dalam perilaku yang tidak etis atau ilegal. Jika mereka menyimpulkan bahwa mereka tidak bisa berkompromi apa yang mereka

lakukan atau apa yang harus dilakukan dengan rekan kerja atau atasan langsung, karyawan ini mungkin pergi ke luar organisasi untuk mempublikasikan dan memperbaiki situasi yang tidak etis.

Whistleblowing berarti mengekspos kesalahan atasan kepada pihak luar (eksternal perusahaan) seperti media atau lembaga peraturan pemerintah. Istilah *whistleblowing* ini juga digunakan untuk pelaporan internal perilaku buruk bagi manajemen, terutama melalui mekanisme pelaporan anonim, sering disebut *hotline* (Fraedrich, et.al., 2011).

Pada *whistleblowing* perlu dibuatnya system untuk lebih memastikan bagaimana mekanisme dari system pelaporan pelanggaran tersebut dilaksanakan. Dalam konsep yang disusun oleh KNKG, ada dua kata kunci yang berkaitan dengan *whistleblowing system*, yaitu pelapor dan pelanggaran (LPSK, 2011: 70). Dalam prakteknya kedua kata ini dipadankan menjadi pelapor pelanggaran dan kemudian disebut sebagai *whistleblower*. Pelapor pelanggaran ini bisa karyawan dari organisasi itu sendiri (pihak internal). Akan tetapi tidak tertutup adanya pelapor berasal dari pihak eksternal (pelanggaran, pemasok, masyarakat).

Menurut KNKG, syarat dari seorang *whistleblower* adalah memiliki informasi, bukti, atau indikasi yang akurat mengenai terjadinya pelanggaran yang dilaporkan oleh itikad baik serta bukan merupakan suatu keluhan pribadi atas suatu kebijakan perusahaan tertentu ataupun didasari oleh kehendak buruk ataupun tnh sehingga informasi yang diungkap dapat ditelusuri atau ditindaklanjuti.

Dalam LPSK (2011: 70) menjelaskan bahwa tujuan dari *whistleblowing system* ini adalah untuk mengungkap tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melanggar hukum, perbuatan tidak etis atau 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*).

3. Hasil Penelitian yang Relevan

Terdapat beberapa penelitian yang meneliti tentang faktor-faktor yang dapat memengaruhi terhadap *whistleblowing intention*. Sebagai landasan dan acuan penelitian maka peneliti menggunakan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh beberapa peneliti terdahulu dan telah teruji secara empiris sehingga dapat memperkuat hasil penelitian ini. Penelitian tersebut adalah penelitian-penelitian yang berkaitan dengan *ethical judgment*, komitmen profesional, lingkungan pengendalian serta *whistleblowing intention*. Hasil penelitian tersebut terangkum dalam tabel *review* penelitian terdahulu di Tabel 2.1.

Tabel 2.1 Hasil Penelitian Terdahulu

Nama Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Dependen	Variabel Independen	Variabel Moderasi	Hasil Penelitian
Chris Patel (2003)	<i>Some Cross – Cultural Evidence on Whistleblowing as an Internal Control Mechanism</i>	<i>Whistleblowing as an internal control mechanism</i>	<i>Culture on behavioral intention of professional accountant</i>		<i>whistleblowing</i> merupakan faktor penting yang memberikan kontribusi untuk perbaikan pengendalian internal dan evaluasi lingkungan pengendalian oleh manajemen dan auditor eksternal.
Yusar Sugara (2013)	Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan Whistleblowing	Profesionalisme	Intensi melakukan <i>whistleblowing</i>		Profesionalisme internal auditor berpengaruh terhadap intensi melakukan <i>whistleblowing</i>
Randy K. Chiu (2003)	<i>Ethical Judgment and Whistleblowing Intention: Examining the Moderating Role of Locus of Control</i>	<i>Whistleblowing Intention</i>	<i>Ethical Judgment</i>	<i>Locus of Control</i>	<i>Ethical Judgment</i> berhubungan positif dengan niat <i>whistleblowing</i> <i>Locus of control</i> memoderasi pertimbangan etis dan niat <i>whistleblowing</i>
Rafik Elias (2008)	<i>Auditing Students Professional Commitment and Anticipatory Socialization and Their Relationship to Whistleblowing</i>	<i>Profesional Comitment</i> <i>Anticipatory Socialization</i>	<i>Whistleblowing</i>		Mahasiswa yang lebih berkomitmen profesi cenderung untuk melakukan <i>whistleblowing</i> Mahasiswa yang lebih tersosialisasi dengan profesinya sejak dini cenderung untuk melakukan

					<i>whistleblowing</i>
Ana Sofia, Nurul Herawati, dan Rahmat Zuhdi	Apakah Sosialisasi dan Komitmen Profesi Pegawai Pajak Berpengaruh Terhadap Niat <i>Whistleblowing</i>	Niat <i>Whistleblowing</i>	Sosialisasi Komitmen Profesi		Sosialisasi berpengaruh terhadap niat <i>whistleblowing</i> , semakin tinggi sosialisasi maka akan semakin meningkatkan keinginan pegawai pajak untuk melakukan <i>whistleblowing</i> Komitmen profesi berpengaruh terhadap niat <i>whistleblowing</i> , semakin tinggi komitmen terhadap profesi, maka semakin tinggi keinginan untuk melakukan <i>whistleblowing</i>

Sumber: Berbagai jurnal yang diolah untuk kepentingan penelitian (2014)

Penelitian terdahulu yang digunakan sebagai acuan dalam penulisan penelitian ini yaitu penelitian yang dilakukan oleh Chris Patel (2003). Perbedaan penelitian ini, yaitu:

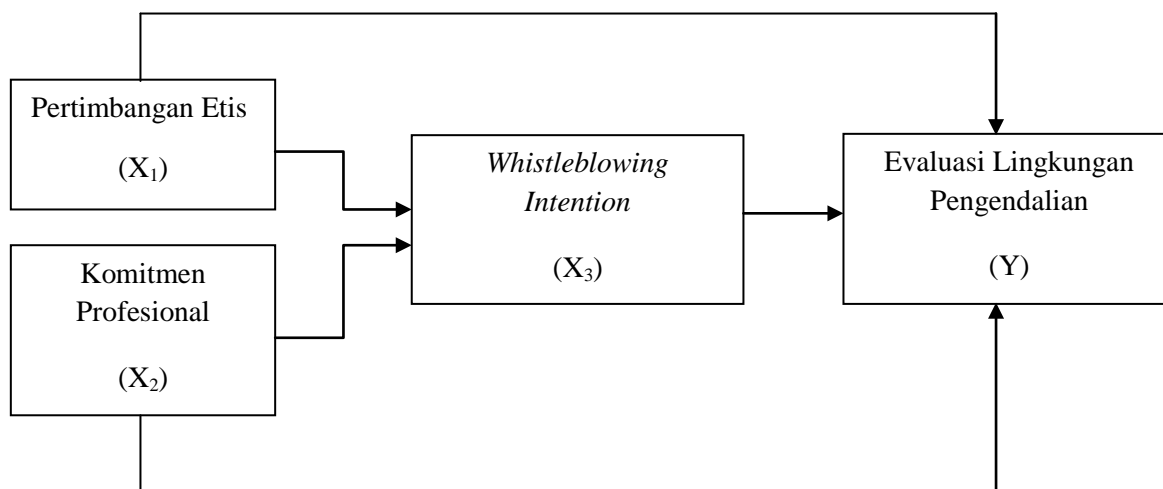
1. *Whistleblowing intention* berperan sebagai variabel intervening. Alasan peneliti memasukkan variabel ini adalah untuk memberikan pembaharuan pada penelitian ini karena pada penelitian sebelumnya menjadikan variabel *whistleblowing intention* ini hanya sebagai variabel dependen.
2. Memasukkan variabel evaluasi lingkungan pengendalian sebagai variabel dependen dalam penelitian ini. Pada penelitian sebelumnya belum banyak

yang menghubungkan variabel *whistleblowing intention* terhadap lingkungan pengendalian, terdapat penelitian yang menghubungkan *whistleblowing* terhadap pengendalian internal. Peneliti yang mengaitkan dengan lingkungan pengendalian adalah Chris Patel, akan tetapi ia tidak menjadikannya sebagai variabel dependen. Chris Patel hanya berargumen bahwa *whistleblowing* merupakan faktor penting yang memberikan kontribusi untuk perbaikan pengendalian internal dan evaluasi lingkungan pengendalian oleh manajemen dan auditor eksternal.

3. Jika pada penelitian sebelumnya yang menjadi responden adalah studi kasus, dimana hanya menguji terhadap suatu tempat penelitian, sedangkan dalam penelitian ini sampelnya adalah perusahaan BUMN yang sudah memiliki *whistleblowing system*. Dan yang menjadi responden dalam penelitian ini adalah akuntan interen atau dapat disebut juga akuntan manajemen.

4. Kerangka Pemikiran

Penelitian ini menguji pertimbangan etis dan komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian dengan *whistleblowing intention* sebagai variabel intervening.



Sumber: Diolah oleh Penulis, 2014

Gambar 2.5 Kerangka Pemikiran

5. Perumusan Hipotesis

Teori tindakan beralasan menjelaskan bahwa minat seseorang terhadap perilaku dipengaruhi oleh sikapnya terhadap perilaku serta norma subyektif, yang merupakan kombinasi dari ekspektasi orang-orang di sekelilingnya dengan motivasi untuk melakukan tindakan sesuai dengan ekspektasi tersebut. Teori *Cognitive Moral Development* menjelaskan pertimbangan moral (*ethical judgment*) berkembang dari waktu ke waktu dan segi fungsi usia, pendidikan, dan pengalaman kompleksitas. Semakin berada pada tingkat yang semakin tinggi, yakni berada pada *level post-conventional*, maka individu tersebut semakin baik dalam pertimbangan moralnya karena menggunakan prinsip etika dan mengakui hukum masyarakat serta aturan pada setiap penyelesaian dilema etika yang terjadi.

Akuntan merupakan salah satu contoh profesi yang memerlukan pertimbangan etis pada pekerjaannya. Dengan semakin kompleksitasnya dilema etika yang terjadi memerlukan pertimbangan etis yang matang dari seorang

akuntan. Pertimbangan etis seorang akuntan akan menentukan intensi melakukan perbuatan etis dan akhirnya sebagai outputnya adalah perilaku etis mereka yang berdampak pada para pengguna laporan keuangan. Seorang akuntan yang memiliki pertimbangan etis yang tinggi akan cenderung melakukan *whistleblowing* (Chiu, 2003).

H₁: Pertimbangan Etis berpengaruh langsung terhadap *whistleblowing intention*.

Akuntan yang berkomitmen terhadap profesinya akan memercayai dan menerima tujuan profesi serta berkeinginan untuk berupaya guna mencapai tujuan profesi mereka. Tujuan profesi mereka adalah menyediakan informasi laporan keuangan yang relevan dan reliabel kepada penggunanya. Kemampuan menyediakan laporan keuangan yang relevan dan reliabel tersebut merupakan cerminan profesionalisme dari seorang akuntan. Seorang akuntan yang berkomitmen profesional tinggi, maka jika ia menemukan adanya praktik tidak etis pada lingkungan tempat ia bekerja, maka ia akan segera bertindak untuk memperbaikinya, dibuktikan dengan penelitian yang dilakukan oleh Rafik Elias (2008), seorang yang memiliki komitmen profesional yang tinggi akan cenderung melakukan *whistleblowing* (Elias, 2008).

H₂: Komitmen Profesional berpengaruh langsung terhadap *whistleblowing intention*

Dengan munculnya keinginan untuk melakukan *whistleblowing*, maka akan memberikan dampak atau pengaruh terhadap pengendalian internal perusahaan karena adanya sistem *whistleblowing*. Dampak tersebut dijadikan kontribusi oleh

manajemen dan auditor eksternal sebagai bahan evaluasi lingkungan pengendalian internal perusahaan (Chris Patel, 2003).

Perusahaan yang telah melakukan sistem *whistleblowing* maka dapat berpengaruh terhadap evaluasi penerapan lingkungan pengendalian internal perusahaan. Lingkungan pengendalian merupakan fondasi dari keseluruhan komponen pengendalian lainnya. Seperti contoh kasus Enron, bobroknnya lingkungan pengendalian mereka hingga akhirnya muncul *whistleblower* kasus tersebut, berdampak pada kehancuran perusahaan tersebut dan menjadi bahan evaluasi pengendalian internal dari pemerintah sehingga mengeluarkan peraturan Sarbanes – Oxley.

H₃: *Whistleblowing Intention* berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian.

Seorang akuntan yang mengalami situasi dilema etika, dan harus membuat keputusan apakah ia harus tetap mengikuti atau menolak praktik tidak etis yang terjadi di lingkungan kerjanya. Semakin tinggi pertimbangan etis, maka semakin tinggi pula akuntan tersebut dapat mencegah terjadinya perilaku tidak etis di tempat lingkungan ia bekerja. Dalam COSO, integritas dan nilai etika merupakan produk dari standar etika dan perilaku entitas serta bagaimana standar tersebut dikomunikasikan dan dijalankan dalam praktik pada entitas. Hal ini berarti etika merupakan terbentuknya lingkungan pengendalian yang baik.

H₄: Pertimbangan Etis berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian

Akuntan dengan komitmen profesional yang tinggi berarti ia memiliki tingkat loyalitas yang tinggi terhadap pekerjaannya yakni menghasilkan laporan keuangan yang relevan dan reliabel untuk para penggunanya.

Evaluasi lingkungan pengendalian berbicara mengenai bagaimana perusahaan mengembangkan ke arah yang lebih baik atau yang disebut "*improvement*". Menurut bapak pendiri gerakan kualitas, Dr. Edwards Deming dalam Pickett (2010: 491), bahwa perbaikan berkelanjutan harus ada komitmen untuk berubah dan perbaikan berkelanjutan. Seorang akuntan yang berkomitmen profesional pada setiap pekerjaannya akan memerhatikan setiap perilaku etisnya pada praktiknya di lapangan. Ia memikirkan bahwa jika ia melakukan praktik tidak etis di internal perusahaan, ia akan memikirkan dampak ke depannya, keberlangsungan masa depan perusahaan tempat ia bekerja. Seorang akuntan yang memegang teguh profesionalismenya jika menemukan adanya indikasi penyimpangan akuntansi pada lingkungan kerja, maka akan segera bertindak guna memperbaikinya.

H₅: Komitmen profesional berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian.

Kata "pertimbangan" pada seseorang jika menghadapi sebuah dilema etika, maka akan berlanjut ke tahap berikutnya yakni memiliki "intensi" atau keinginan untuk bertindak. Dari keinginan tersebut, maka output terakhirnya adalah "perilaku". Maka, jika seorang akuntan memiliki pertimbangan etis yang tinggi, ia akan memiliki adanya intensi untuk melakukan *whistleblowing* jika ia menemukan praktik yang tidak etis pada lingkungan bekerjanya. Jika ia sudah

bertindak untuk melaporkannya kepada otoritas yang berwenang dan terdapat tindak lanjut perbaikan, maka akan ada perubahan perbaikan ke arah yang lebih baik bagi perusahaan, karena adanya evaluasi pada lingkungan pengendaliannya.

Dalam penelitian Chiu (2003), pertimbangan etis memiliki pengaruh terhadap *whistleblowing intention* artinya semakin tinggi pertimbangan etis seorang akuntan akan meningkatkan intensinya untuk melakukan *whistleblowing* jika menemukan adanya praktik tidak etis di lingkungan pekerjaannya, apalagi ditambah dengan sudah adanya sosialisasi mengenai *whistleblowing system* yang membahas mengenai pentingnya melaporkan praktik tidak etis yang ditemukan di tempat pekerjaannya. Ketika seorang akuntan dihadapkan sebuah dilema etika, maka pertimbangan etisnya pun bekerja, ia dapat menentukan mana praktik yang etis dan mana yang tidak.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Chiu (2003) yang menerangkan bahwa pertimbangan etis berpengaruh terhadap *whistleblowing intention* dengan diperkuat oleh *locus of control*. Penelitian Barnett (1996) dalam Chiu (2003) pun menjelaskan adanya hubungan antara pertimbangan etis dan minat perilaku yang dijelaskan secara empiris berhubungan dengan *whistleblowing*.

H6: Pertimbangan etis berpengaruh tidak langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*

Seorang akuntan yang berkomitmen profesional tinggi, maka jika ia menemukan adanya praktik tidak etis pada lingkungan tempat ia bekerja, maka ia akan segera bertindak untuk memperbaikinya, dibuktikan dengan penelitian yang

dilakukan oleh Rafik Elias (2008), seorang yang memiliki komitmen profesional yang tinggi akan cenderung melakukan *whistleblowing* (Elias, 2008). Seorang akuntan yang memiliki komitmen profesional yang tinggi, maka ia akan selalu berusaha berperilaku dengan baik dengan memerhatikan etika profesional yang diatur dalam kode etik (Yusar Sagara, 2013).

Pada prinsipnya seorang *whistleblower*—atau juga disebut peniup peluit—merupakan '*prosocial behaviour*' yang menekankan untuk membantu pihak lain dalam menyetatkan sebuah organisasi atau perusahaan (KNKG, 2008). Menyetatkan organisasi berarti menyetatkan perusahaan dari praktik tidak etis yang terjadi pada lingkungan pengendalian. Hal tersebut mengindikasikan bahwa *whistleblowing intention* memediasi hubungan antara komitmen profesional dan evaluasi lingkungan pengendalian.

H7: Komitmen Profesional berpengaruh tidak langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*.

BAB III

OBJEK DAN METODOLOGI PENELITIAN

3.1 Tujuan Penelitian

Adapun tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui pengaruh langsung pertimbangan etis terhadap *whistleblowing intention*
2. Untuk mengetahui pengaruh langsung komitmen profesional terhadap *whistleblowing intention*
3. Untuk mengetahui pengaruh langsung *whistleblowing intention* terhadap evaluasi lingkungan pengendalian
4. Untuk mengetahui pengaruh langsung pertimbangan etis terhadap evaluasi lingkungan pengendalian
5. Untuk mengetahui pengaruh langsung komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian
6. Untuk mengetahui pengaruh tidak langsung pertimbangan etis terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*
7. Untuk mengetahui pengaruh tidak langsung komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*

3.2. Objek dan Ruang Lingkup Penelitian

Objek penelitian ini dilakukan terhadap akuntan interen atau disebut juga akuntan manajemen. Akuntan interen adalah akuntan yang bekerja dalam sebuah perusahaan (organisasi yang bertujuan mencari laba) atau suatu organisasi nirlaba (Haryono, 2011: 7). Dipilihnya akuntan manajemen sebagai responden bertujuan agar mendapatkan data-data yang valid dalam penelitian ini. Peneliti melakukan survei penelitian pada empat kategori perusahaan BUMN di sektor pertambangan dan penggalian; pengadaan gas, uap, dan udara dingin; perdagangan besar dan eceran; serta informasi dan telekomunikasi. Peneliti memilih sampel BUMN dikarenakan BUMN merupakan perusahaan yang sudah memiliki *whistleblowing system*. Peneliti memilih keempat kategori ini, dikarenakan perusahaan yang termasuk ke dalam kategori ini, mendapatkan sosialisasi *whistleblowing system* terlebih dahulu dibanding kategori lainnya.

Penelitian ini menguji mengenai *whistleblowing* yang keterkaitannya dengan evaluasi lingkungan pengendalian. *Whistleblowing* yang disangkutpautkan dengan praktik penyimpangan atau kecurangan akuntansi (*fraud*) akan menilai pengaruhnya terhadap pengendalian internal. Peneliti membatasi pengendalian internal dari segi komponen lingkungan pengendalian.

3.3. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif. Adapun data kuantitatif adalah data yang berbentuk angka, atau data kualitatif yang diangkakan (Sugiyono, 2013: 23). Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode survei. Penelitian dilakukan dengan menggunakan data primer melalui penyebaran kuesioner kepada responden, yakni akuntan manajemen yang bekerja pada perusahaan BUMN.

Terdapatnya variabel intervening pada penelitian ini, menggunakan analisis jalur (*path analysis*). Analisis ini dilakukan dengan menggunakan korelasi, regresi, dan jalur, sehingga dapat diketahui untuk sampai pada variabel dependen terakhir, harus lewat jalur langsung, atau melalui variabel intervening (Sugiyono, 2013: 14).

3.4. Operasionalisasi Variabel Penelitian

Definisi variabel menurut Mudrajad (2011: 7) adalah jumlah yang terukur yang dapat bervariasi atau mudah berubah. Untuk memberikan pemahaman yang lebih spesifik, maka variabel-variabel dalam penelitian ini didefinisikan secara operasional sebagai berikut:

3.4.1 Variabel Intervening

Menurut Tuckman (dalam Sugiyono, 2007: 7) variabel intervening adalah variabel yang secara teoritis mempengaruhi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen menjadi hubungan yang tidak langsung dan tidak dapat diamati dan diukur. Variabel ini merupakan variabel penyela / antara variabel independen dengan variabel dependen, sehingga variabel

independen tidak langsung mempengaruhi berubahnya atau timbulnya variabel dependen. Variabel intervening yang digunakan dalam penelitian ini adalah *whistleblowing intention*.

1. Definisi Konseptual

Whistleblowing Intention adalah keinginan untuk melakukan *whistleblowing* (pengungkapan kecurangan) yang dilakukan oleh perusahaan ataupun atasan secara pribadi kepada pihak lain, baik itu khalayak umum ataupun instansi atau atasan yang berkaitan langsung dengan yang melakukan kecurangan tersebut (Erni R. Ermawan, 2007: 76).

2. Definisi Operasional

Dalam penelitian ini menggunakan pengukuran tiga skenario dengan melihat referensi dari penelitian Yusar Sagara (2013), pengukuran tiga skenario ini dikembangkan oleh Schultz *et al.* (1993) yang sudah banyak digunakan oleh penelitian terdahulu, salah satunya Elias (2008). Peneliti melakukan modifikasi untuk kuesioner penelitiannya, dalam Yusar Sagara, kuesioner diperuntukkan bagi internal auditor, sedangkan penelitian ini diperuntukkan bagi akuntan manajemen.

Terdapat tiga kasus yang dibuat oleh peneliti yakni mengenai penemuan *fraud* yang dilakukan oleh manajemen; akuntan mengetahui akibat buruk bagi perusahaan jika dilakukan penyesuaian data laporan

keuangan; dan akuntan dituntut untuk melakukan kecurangan dengan menggelembungkan laba perusahaan.

Pertanyaan – pertanyaan yang tercantum untuk pengukuran variabel ini pun didukung Velasques (2005) dalam Erni R. Ernawan (2007:76), seseorang akan melakukan *whistleblowing*, jika hal tersebut merupakan bagian dari tanggung jawabnya, seperti akuntan; dan jika hal tersebut dirasa akan merugikan banyak pihak yang menimbulkan pelanggaran serius. Velasques juga menjelaskan, jika melakukan *whistleblowing*, maka *whistleblower* harus sudah yakin dan berhati – hati dalam menyampaikan permasalahannya (didukung oleh fakta – fakta yang jelas dan benar), tidak gegabah dalam menyebarkan masalah tersebut, mengingat dampak yang ditimbulkannya pada diri sendiri.

Dari penjelasan di atas, maka dimensi variabel ini adalah:

- a. Tingkat tanggung jawab dalam melaporkan *whistleblowing*
- b. Tingkat keseriusan kasus
- c. Dampak risiko pribadi *whistleblower* jika melakukan pelaporan
- d. Keinginan melaporkan kepada tingkat manajemen yang lebih tinggi

3.4.2 Variabel Dependen

Definisi variabel menurut Mudrajad (2011: 7) adalah jumlah yang terukur yang dapat bervariasi atau mudah berubah. Adapun variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah evaluasi lingkungan pengendalian.

1. Definisi Konseptual:

Evaluasi adalah proses penilaian. Dalam perusahaan, evaluasi dapat diartikan sebagai proses pengukuran akan efektifitas strategi yang digunakan dalam upaya mencapai tujuan perusahaan. Lingkungan pengendalian merupakan dasar bagi pengendalian internal yang efektif. Hal tersebut memberikan disiplin dan struktur bagi entitas. Hal tersebut menjadi penunjuk arah (*it sets the tone*) bagi entitas, membuat karyawan sadar akan pengendalian (*control consciousness*) dalam organisasi itu.

2. Definisi Operasional

Menurut COSO *internal control framework* yang mengidentifikasi mengenai faktor lingkungan pengendalian dalam penelitian Lightle, et, al., (2007) terdapat tujuh komponen lingkungan pengendalian, yaitu:

- a. Keberadaan dan pelaksanaan kode etik dan kebijakan lain mengenai praktek bisnis yang dapat diterima, konflik kepentingan, atau standar etika dan perilaku moral yang diharapkan.
- b. Pembentukan "tone at the top" - termasuk bimbingan moral eksplisit tentang apa yang benar dan salah - dan tingkat komunikasi di seluruh organisasi.
- c. Hubungan dengan karyawan, pemasok, pelanggan, investor, kreditur, competitor, auditor, dsb.
- d. Ketepatan tindakan perbaikan yang dilakukan dalam menanggapi permulaan dari kebijakan dan prosedur yang disetujui

- e. Sikap manajemen terhadap intervensi atau kontrol didirikan utama
- f. Tekanan untuk memenuhi target realistis kinerja - khususnya untuk hasil jangka pendek - dan sejauh mana kompensasi didasarkan pada pencapaian target kinerja tersebut
- g. Pengamatan / partisipasi dalam perilaku yang tidak etis

3.4.3 Variabel Independen

Mudrajad (2011: 7) menjelaskan bahwa variabel independen, identik dengan variabel bebas, penjelas, atau *independent/explanatory variable*. Variabel ini biasanya dianggap sebagai variabel penyebab atau prediktor karena memprediksi atau menyebabkan variabel dependen. Adapun variabel independen dalam penelitian ini, yaitu:

3.4.3.1 Pertimbangan Etis

1. Definisi Konseptual

Penilaian seseorang mengenai etis atau tidaknya ketika menghadapi situasi dilema etika sehingga menjadikan `seseorang mengidentifikasi alternatif – alternatif yang tersedia untuk menyelesaikan dilema tersebut (Arens, 2008 dalam Amir Abadi Yusuf, 2012:62).

2. Definisi Operasional

Pertimbangan etis dalam penelitian ini adalah pertimbangan seorang akuntan dalam menentukan minat mengenai respon ketika menghadapi situasi dilema etika. Variabel ini diukur dengan instrumen yang diadopsi dari Lord dan Dezoort pada tahun 1994 dan 2001. Peneliti pun melihat referensi yang diadopsi oleh Siti Jamilah

(2007). Peneliti melakukan modifikasi untuk pengukuran variabel ini. Karena referensi penelitian terdahulu diperuntukkan auditor, sedangkan penelitian ini diperuntukkan akuntan manajemen. Peneliti tetap sama membuat kasus situasi dilema etika yang menghadapkan akuntan ketika menemukan pelanggaran yang dilakukan oleh sesama rekan kerja, atasan langsung, dan manajemen tingkat eksekutif.

Terdiri tiga kasus, kasus 1 menghadapkan akuntan pada situasi yang memungkinkan memalsukan akun persediaan, ketika pemeriksaan fisik oleh auditor, kasus 2 menghadapkan akuntan memanipulasi posisi keuangan perusahaan pada akun piutang, dan kasus 3 menghadapkan pada diketahuinya laporan keuangan terdapat salah saji tetapi tetap diabaikan dengan alasan tidak material.

3.4.3.2 Komitmen Profesional

1. Definisi Konseptual

K.H. Spencer Pickett (2010: 266) mendeskripsikan bahwa komitmen diartikan orang-orang dalam organisasi harus memahami dan menyesuaikan diri dengan identitas dan nilai-nilai organisasi. Ini termasuk nilai-nilai etika, integritas, sumber daya manusia kebijakan, wewenang, tanggung jawab dan akuntabilitas, dan rasa saling percaya.

Istilah profesional berarti tanggung jawab untuk berperilaku lebih dari sekadar memenuhi tanggung jawab secara individu dan ketentuan dalam peraturan dan hukum masyarakat (Amir Abadi Jusuf:, 2011: 68).

2. Definisi Operasional:

Komitmen profesional dalam penelitian ini diukur dengan skala Dwyer *et al* (2000) yang menganggap komitmen profesional sebagai model satu faktor yaitu komitmen profesional afektif (Elias, 2008). Komitmen afektif didefinisikan sebagai perasaan emosional untuk organisasi dan keyakinan dalam nilai – nilainya (Robbins, 2008: 101). Skala ini biasa digunakan dalam literature manajemen, psikologi dan etika secara luas.

Berikut lima skala item tersebut (Dwyer *et al*, 2000):

- a. Saya ingin melakukan usaha yang luar biasa melebihi yang diharapkan demi kesuksesan atau keberhasilan profesi akuntansi saya.
- b. Saya bangga untuk bercerita kepada orang lain bahwa saya adalah bagian dari profesi akuntansi.
- c. Menjadi seorang anggota profesi akuntansi sangat menginspirasi saya untuk melaksanakan pekerjaan dengan sebaik – baiknya.
- d. Saya sangat peduli dengan nasib profesi akuntansi.
- e. Bagi saya, menjadi anggota profesi akuntansi adalah yang terbaik dari profesi lain.

3.5. Metode Penentuan Populasi atau Sampel.

Populasi adalah keseluruhan dari karakteristik atau unit hasil pengukuran yang menjadi objek penelitian atau populasi merupakan objek atau subjek yang berada pada suatu wilayah dan memenuhi syarat – syarat tertentu berkaitan

dengan masalah penelitian (Riduwan dan Kuncoro, 2011: 38). Sampel adalah sebagian dari populasi yang diambil sebagai sumber data dan dapat mewakili seluruh populasi (Riduwan dan Kuncoro, 2011: 40).

Populasi dari penelitian ini adalah akuntan manajemen yang bekerja di perusahaan BUMN di sektor pertambangan dan penggalian. Adapun sampel dari penelitian ini menggunakan metode *sampling* jenuh, yakni teknik pengambilan sampel dimana seluruh anggota populasi menjadi sampel (Sugiyono, 2011: 64).

Tabel 3.1
Prosedur Penentuan Sampel

Kategori BUMN	Perusahaan	Jumlah Penyebaran Kuesioner
Pertambangan dan Penggalian	1. PT. Pertamina	10
	2. PT. Aneka Tambang, Tbk	10
	3. PT. Tambang Batubara Bukit Asam, Tbk	10
	4. PT. Timah	10
Pengadaan gas, uap, dan udara dingin	1. PT. Perusahaan Listrik Negara	10
	2. PT. Perusahaan Gas Negara, Tbk	10
Perdagangan Besar dan Eceran	1. PT. Perusahaan Perdagangan Indonesia	10
Informasi dan Telekomunikasi	1. PT. Telkom, Tbk	10

Sumber: Data diolah oleh penulis, 2014

Tabel 3.2
Operasionalisasi Variabel Penelitian

Variabel	Sumber	Indikator/ Kasus	Sub Indikator
<i>Whistleblowing Intention</i>	Yusar Sagara (2013) dan Elias (2008) yang dikembangkan oleh Schultz et al. (1993)	Penemuan fraud oleh manajemen	1. Tingkat tanggung jawab
		Akuntan mengetahui akibat buruk bagi perusahaan jika dilakukan penyesuaian data laporan keuangan	2. Tingkat keseriusan kasus
		Akuntan dituntut untuk melakukan kecurangan dengan menggelembungkan laba perusahaan.	3. Dampak risiko pribadi jika melakukan pelaporan
			4. Keinginan untuk melaporkan ke tingkat manajemen yang lebih tinggi
Evaluasi lingkungan pengendalian	Lightle, et, al., (2007)	<i>1. based on the control environment factors identified in the COSO internal control framework</i>	1. Keberadaan dan pelaksanaan kode etik dan kebijakan lain mengenai praktek bisnis yang dapat diterima, konflik kepentingan, atau standar etika dan perilaku moral yang diharapkan.
			2. Pembentukan " <i>tone at the top</i> " - termasuk bimbingan moral eksplisit tentang apa yang benar dan salah - dan tingkat komunikasi di seluruh organisasi
			3. Hubungan dengan karyawan, pemasok, pelanggan, investor, kreditur, competitor, auditor, dsb
			4. Ketepatan tindakan perbaikan yang dilakukan dalam menanggapi permulaan dari kebijakan dan prosedur yang disetujui
			5. Sikap manajemen terhadap intervensi atau kontrol didirikan utama
			6. Tekanan untuk memenuhi target realistis kinerja - khususnya untuk hasil jangka pendek - dan sejauh mana kompensasi didasarkan pada pencapaian target kinerja tersebut

			7. Pengamatan / partisipasi dalam perilaku yang tidak etis
Pertimbangan Etis	Lord dan Dezoort (1994) dan (2001) yang diadaptasi oleh Siti Jamilah (2007)	Instrumen berupa tiga scenario dan tiga pertanyaan yang melibatkan situasi dilemma etika.	
Komitmen Profesional	Dwyer, <i>et al.</i> , (2000)	Lima skala instrumen mengenai komitmen afektif	

Sumber: Data Diolah Penulis (2014)

3.6. Metode Pengumpulan Data

Sumber data peneliti pada skripsi ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer adalah data yang langsung dikumpulkan dari tempat penelitian berupa kuisioner yang disebar dan dibagikan ke kandidat sampel didalam perusahaan. Pertanyaan-pertanyaan yang digunakan disusun dengan skala likert. Skala likert tersebut akan menghasilkan data interval (Sugiyono, 2011: 31). Skala likert digunakan untuk mengukur sikap, pendapat dan persepsi seseorang tentang kejadian atau gejala sosial (Riduwan dan Kuncoro,2011:20). Pengukuran nilai dari 1 sampai dengan 5 poin untuk mendapatkan rentang jawaban sangat setuju sampai dengan jawaban sangat tidak setuju dengan memberi tanda cek (√) atau tanda silang (×) pada kolom yang dipilih.

Data sekunder, berupa studi pustaka di perpustakaan mengenai indikator indikator yang terkait, pencarian data di internet dan data tertulis yang diperoleh dari dalam perusahaan sendiri .

3.7. Metode Analisis

Dalam menganalisis data, penulis menggunakan analisis statistik dengan bantuan program SPSS (*Statistic Product and Services Solution*) untuk memperoleh kesimpulan dari objek penelitian.

3.7.1 Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif berfungsi untuk mendeskripsikan atau memberi gambaran terhadap objek yang diteliti melalui data sampel atau populasi sebagaimana adanya, tanpa melakukan analisis dan membuat kesimpulan yang berlaku untuk umum. Dalam penelitian ini, alat analisa yang digunakan adalah minimum, maksimum, *sum*, *mean*, dan standar deviasi (Sugiyono, 2007:29).

3.7.2 Uji Instrumen Penelitian

3.7.2.1 Uji Validitas

Uji validitas dilakukan berkenaan dengan ketepatan alat ukur terhadap konsep yang diukur sehingga benar – benar mengukur apa yang seharusnya diukur. Validitas adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat keandalan atau kesahihan suatu alat ukur (Riduwan dan Kuncoro, 2011: 216). Untuk menguji validitas alat ukur, terlebih dahulu dicari harga korelasi antara bagian – bagian dari alat ukur secara keseluruhan dengan cara mengkorelasikan setiap butir alat ukur dengan skor total. Untuk

menghitung validitas alat ukur digunakan rumus *Pearson Product Moment* adalah:

$$r_{\text{hitung}} = \frac{n(\sum X_i Y_i) - (\sum X_i) \cdot (\sum Y_i)}{\sqrt{(n\sum X_i^2 - (\sum X_i)^2)(n\sum Y_i^2 - (\sum Y_i)^2)}}$$

r_{hitung} = Koefisien korelasi

$\sum X_i$ = Jumlah skor item

$\sum Y_i$ = Jumlah skor total (seluruh item)

n = Jumlah responden

Dengan membandingkan r_{hitung} dengan r_{tabel} apabila r_{hitung} lebih besar dari r_{tabel} ($r_{\text{hitung}} > r_{\text{tabel}}$) maka butir instrument tersebut valid begitu juga sebaliknya bila r_{hitung} lebih kecil dari r_{tabel} ($r_{\text{hitung}} < r_{\text{tabel}}$) maka butir instrument itu tidak valid dan tidak dipergunakan dalam penelitian.

3.7.2.2 Uji Realibilitas

Uji realibilitas dilakukan untuk mendapatkan tingkat ketepatan (keterandalan) instrumen yang digunakan. Untuk menguji reliabilitas dalam penelitian ini, peneliti menggunakan koefisien reliabilitas *Alpha Cronbach* (Riduwan dan Kuncoro, 2011:221), yaitu :

$$\alpha = \left[\frac{k}{k-1} \right] \left[1 - \frac{\sum S_i^2}{S_t^2} \right]$$

Keterangan :

k : Jumlah item

$\sum S_i^2$: Jumlah varians skor tiap – tiap item

S_t^2 : Varians total

Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *cronbach alpha* > 0,60 Nunnaly (Ghozali, 2009:46).

3.7.2 Uji Asumsi Klasik

3.7.2.1 Uji Normalitas

Sebelum melakukan uji hipotesis menggunakan Statistik Parametris maka dipersyaratkan bahwa untuk dapat melihat apakah nilai residual terdistribusi normal atau tidak. Oleh karenanya sebelum melakukan pengujian hipotesis maka dilakukanlah pengujian normalitas data. (Sugiyono, 2008: 241). Normalitas dapat dideteksi dengan melihat penyebaran data (titik-titik) pada sumbu diagonal dari grafik normal *P-P Plots*.

- 1) Jika data menyebar di sekitar garis diagonal , maka data berdistribusi normal.
- 2) Jika data menyebar jauh dari garis diagonal dan atau tidak mengikuti arah garis diagonal, maka data tidak berdistribusi normal.

Uji normalitas dengan grafik dapat menyesatkan karena secara visual data yang tidak normal dapat terlihat normal. Oleh karena itu, dalam penelitian ini uji normalitas dilengkapi dengan uji statistik menggunakan Uji *Kolmogorov-Smirnov* dengan taraf signifikansi 0,05. Dasar pengambilan keputusannya adalah:

- 1) Jika nilai signifikansi $> 0,05$ atau 5%, maka data dinyatakan berdistribusi normal.
- 2) Jika nilai signifikansi $< 0,05$ atau 5%, maka data dinyatakan tidak berdistribusi normal.

3.7.2.2 Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah terdapat korelasi antar variabel bebas (independen). Model yang baik seharusnya tidak terjadi adanya korelasi antara variabel bebas. Ghazali (2006) menyatakan bahwa, nilai yang umum dipakai untuk melihat multikolinieritas adalah nilai *tolerance* dan lawannya atau sama dengan nilai VIF (*variance inflation factor*). *Tolerance* mengukur variabilitas variabel independen yang terpilih yang tidak dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Asumsinya adalah variabel independen harus terbebas dari multikolinieritas.

- 1) Jika nilai *tolerance* $> 0,10$ atau nilai VIF < 10 artinya mengindikasikan bahwa tidak terjadi multikolinieritas.
- 2) Jika nilai *tolerance* $< 0,10$ atau nilai VIF > 10 artinya mengindikasikan terjadi multikolinieritas.

3.7.2.3 Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Ghozali, 2011:139). Untuk mengidentifikasi ada atau tidaknya heteroskedastisitas di dalam model regresi, dapat dideteksi

dengan melihat grafik plot antara nilai prediksi variabel dependen (ZPRED) dengan residualnya (SRESID) dimana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi, dan sumbu X adalah residual (Y prediksi – Y sesungguhnya) yang telah di-*studentized*.

- 1) Jika ada pola tertentu, seperti titik-titik (point-point) yang ada membentuk suatu pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar kemudian menyempit), maka telah terjadi Heteroskedastisitas.
- 2) Jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi Heteroskedastisitas.

Analisis dengan grafik *Scatterplots* memiliki kelemahan yang cukup signifikan. Oleh karena itu, diperlukan uji statistik untuk mendapatkan hasil yang lebih akurat. Uji statistik yang digunakan untuk mendeteksi ada tidaknya heteroskedastisitas dalam penelitian ini adalah Uji Glejser. Model regresi dinyatakan tidak mengandung heteroskedastisitas jika signifikansinya di atas tingkat kepercayaan 0,05 atau 5%.

- 1) Jika signifikansi $> 0,05$ atau 5%, maka mengindikasikan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas.
- 2) Jika signifikansi $< 0,05$ atau 5%, maka mengindikasikan bahwa terjadi heteroskedastisitas.

3.7.3. Analisis Jalur

Dalam penelitian ini akan menggunakan analisis jalur (*path analysis*). *Path analysis* digunakan untuk menganalisis pola hubungan antar variabel dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh langsung maupun tidak langsung seperangkat variabel bebas (eksogen) terhadap variabel terikat (endogen) dalam Riduwan dan Kuncoro (2011: 2). Analisis jalur ini dikembangkan pertama kali oleh seorang ahli genetika yaitu Sewall dan Wright.

3.7.3.1 Tahapan Dalam Analisis Jalur

Dalam Riduwan dan Kuncoro (2011, 222-225), terhadap tahapan dalam analisis jalur antara lain:

1. Menguji dengan Analisis Korelasi

Analisis yang digunakan menggunakan pearson product moment.

Dengan rumus :

$$r_{xy} = \frac{n(\sum XY) - (\sum X) \cdot (\sum Y)}{\sqrt{(n\sum X^2 - (\sum X)^2)(n\sum Y^2 - (\sum Y)^2)}}$$

Korelasi dilambangkan dengan (r) dengan ketentuan nilai r tidak lebih dari harga $(-1 \leq r \leq +1)$ apabila $r = -1$ artinya korelasinya negatif sempurna, $r=0$ artinya tidak ada korelasi sedangkan $r = +1$ berarti korelasinya sangat kuat.

Pengujian lanjutan yaitu uji signifikansi berfungsi apabila peneliti ingin meneliti makna hubungan x terhadap y, maka hasil korelasi PPM diukur dengan uji signifikansi dengan rumus :

$$t_{hitung} = \frac{r \sqrt{n - 2}}{\sqrt{1 - r^2}}$$

Selanjutnya untuk menyatakan besar kecilnya sumbangan variabel x terhadap y dapat ditentukan dengan rumus koefisien determinat. Koefisien determinansi adalah kuadrat dari koefisien korelasi PPM yang dikalikan dengan 100%. Ini dilakukan untuk mengetahui seberapa besar variabel x mempunyai kontribusi atau ikut menentukan variabel y. Derajat koefisien determinasi dicari dengan menggunakan rumus :

$$KP = r^2 \times 100\%$$

2. Menguji dengan Analisis Regresi Berganda

Uji regresi digunakan untuk mencari pengaruh antarvariabel. Dalam uji ini digunakan regresi linier berganda dengan rumus:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2$$

$$b = \frac{n \cdot \sum XY - (\sum X) \cdot (\sum Y)}{n \sum X^2 - (\sum X)^2} \quad a = \frac{\sum Y - b \cdot (\sum X)}{n}$$

Keterangan :

Y = subjek variabel terikat yang diproyeksikan

X = variabel bebas yang mempunyai nilai tertentu untuk diprediksikan

a = nilai konstan harga Y jika X= 0

b = nilai arah sebagai penentu ramalan (prediksi) yang menunjukkan nilai peningkatan (+) atau nilai penurunan (-) variabel Y

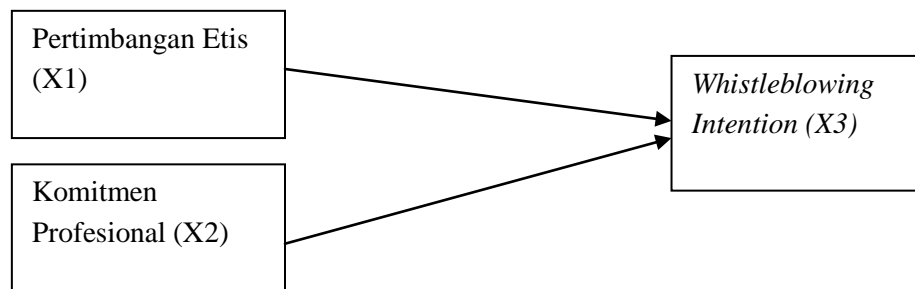
3. Menguji dengan Analisis Jalur

Teknik analisis jalur (*path analysis*). Analisis ini akan digunakan dalam menguji besaran kontribusi yang ditunjukkan oleh koefisien jalur pada setiap diagram jalur dari hubungan kausal antara variabel X_1 dan X_2 terhadap Y , dan X_1 , X_2 dan Y terhadap Z .

Pada diagram jalur digunakan dua macam anak panah yaitu \rightarrow , anak panah yang menyatakan satu arah yang menyatakan pengaruh langsung dari variabel eksogen kepada variabel endogen contoh : $X_1 \rightarrow Y$ dan anak panah dua arah yang menyatakan hubungan korelasional antar variabel eksogen contoh $X_1 \leftrightarrow X_2$. Langkah langkah analisis jalur secara garis besarnya adalah sebagai berikut :

a. Pengujian Secara Individual (Parsial) Substruktur I

$$Y = \beta_{YX_1} X_1 + \beta_{YX_2} X_2 + \beta_{Y\epsilon}$$



Sumber: Diolah oleh Penulis, 2014

Gambar 3.1 Substruktural 1

(1) Pertimbangan etis (X_1) berkontribusi secara signifikan terhadap *whistleblowing intention* (X_3)

Hipotesis penelitian yang akan diuji dirumuskan menjadi hipotesis statistik sebagai berikut:

$$H_a = \rho_{yx1} > 0;$$

$$H_o = \rho_{yx1} = 0;$$

Hipotesis dalam bentuk kalimat dapat dilihat sebagai berikut:

H_a : Pertimbangan etis (X_1) berkontribusi secara signifikan terhadap *whistleblowing intention* (X_3)

H_o : Pertimbangan etis (X_1) tidak berkontribusi secara signifikan terhadap *whistleblowing intention* (X_3)

Untuk mengetahui signifikansi analisis jalur bandingkan antara nilai probabilitas 0,05 dengan nilai probabilitas *Sig* dengan dasar pengambilan keputusan sebagai berikut:

- a. Jika nilai probabilitas 0,05 lebih kecil atau sama dengan nilai probabilitas *sig* atau ($0,05 \leq \text{sig}$), maka H_o diterima dan H_a ditolak, artinya tidak signifikan.
- b. Jika nilai probabilitas 0,05 lebih besar atau sama dengan nilai probabilitas *sig* atau ($0,05 \geq \text{sig}$), maka H_a diterima dan H_o ditolak, artinya signifikan.

(2) Komitmen profesional (X_2) berkontribusi secara signifikan terhadap *whistleblowing intention* (X_3)

Hipotesis penelitian yang akan diuji dirumuskan menjadi hipotesis statistik sebagai berikut:

$$H_a = \rho_{yx2} > 0;$$

$$H_o = \rho_{yx2} = 0;$$

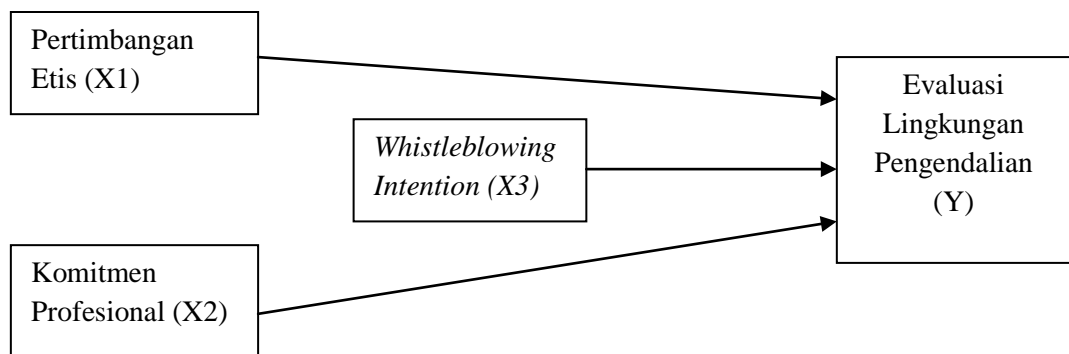
Hipotesis dalam bentuk kalimat dapat dilihat sebagai berikut:

Ha: Komitmen profesional (X₂) berkontribusi secara signifikan terhadap *whistleblowing intention* (X₃)

Ho: Komitmen profesional (X₂) tidak berkontribusi secara signifikan terhadap *whistleblowing intention* (X₃)

b. Pengujian Secara Individual (Parsial) Substruktur II

$$Z = p_{zx1} X_1 + p_{zx2} X_2 + p_{zy} Y + p_z \epsilon$$



Sumber: Diolah oleh Penulis, 2014

Gambar 3.2 Substruktural 2

(1) Pertimbangan etis (X₁) berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Z).

$$H_a = p_{zx1} > 0;$$

$$H_o = p_{zx1} = 0;$$

Hipotesis dalam bentuk kalimat dapat dilihat sebagai berikut:

Ha: Pertimbangan etis (X₁) berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y)

Ho: Pertimbangan etis (X_1) tidak berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y)

(2) Komitmen profesional (X_2) berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y)

$$H_a = \rho_{X_2Y} > 0;$$

$$H_o = \rho_{X_2Y} = 0;$$

Ha: Komitmen profesional (X_2) berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y)

Ho: Komitmen profesional (X_2) tidak berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y)

(3) *Whistleblowing intention* (X_3) berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y)

$$H_a = \rho_{X_3Y} > 0$$

$$H_o = \rho_{X_3Y} = 0$$

Ha: *Whistleblowing Intention* (X_3) berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y)

Ho: *Whistleblowing Intention* (X_3) tidak berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y).

c. Pengujian Hipotesis Secara Keseluruhan Sub Struktural

$$Z = \rho_{ZX_1} + \rho_{ZY} + \epsilon$$

$$Z = \rho_{ZX_2} + \rho_{ZY} + \epsilon$$

- (1) Pertimbangan etis (X1) berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y) melalui *whistleblowing intention* (X3) sebagai variable intervening.

$$H_a: p_{zx1} \neq p_{zy} = p_{z\epsilon 2} = 0$$

$$H_o: p_{zx1} = p_{zy} = p_{z\epsilon 2} = 0$$

H_a: Pertimbangan etis (X1) berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y) melalui *whistleblowing intention* (X3) sebagai variable intervening.

H_o: Pertimbangan etis (X1) tidak berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y) melalui *whistleblowing intention* (X3) sebagai variable intervening.

- (2) Komitmen Profesional (X2) berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y) melalui *whistleblowing intention* (X3) sebagai variable intervening.

$$H_a: p_{zx2} \neq p_{zy} = p_{z\epsilon 2} = 0$$

$$H_o: p_{zx2} = p_{zy} = p_{z\epsilon 2} = 0$$

H_a: Komitmen profesional (X2) berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y) melalui *whistleblowing intention* (X3) sebagai variable intervening.

H_o: Komitmen profesional (X2) tidak berkontribusi secara signifikan terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y) melalui *whistleblowing intention* (X3) sebagai variable intervening.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Deskripsi Unit Analisis

1. Subjek Penelitian

Subjek yang digunakan dalam penelitian ini adalah akuntan manajemen yang bekerja di BUMN (Badan Usaha Milik Negara). BUMN yang digunakan dalam penelitian ini adalah untuk kategori pertambangan dan penggalian; pengadaan gas, uap, dan udara dingin; perdagangan besar dan eceran; dan informasi dan telekomunikasi. Alasan peneliti memilih kategori tersebut karena dalam Buku Whistleblower, KNKG (Komite Nasional Kebijakan *Governance*) melakukan sosialisasi yang sudah mencakup dan dilakukan terhadap perusahaan BUMN yang menjadi kategori tersebut. Peneliti menyebar sepuluh kuesioner kepada masing – masing perusahaan. Berikut perusahaan yang menjadi sasaran peneliti dan jumlah pengembalian kuesioner kepada peneliti:

Tabel 4.1 Pengembalian Kuesioner

Kategori BUMN	Perusahaan	Jumlah Penyebaran Kuesioner	Jumlah Pengembalian Kuesioner
Pertambangan dan Penggalian	1. PT. Pertamina	10	7
	2. PT. Aneka Tambang, Tbk	10	6
	3. PT. Tambang Batubara Bukit Asam, Tbk	10	10
	4. PT. Timah	10	0
Pengadaan gas, uap, dan udara dingin	1. PT. Perusahaan Listrik Negara	10	5
	2. PT. Perusahaan Gas Negara, Tbk	10	0

Perdagangan Besar dan Eceran	1. PT. Perusahaan Perdagangan Indonesia	10	9
Informasi dan Telekomunikasi	1. PT. Telkom, Tbk	10	5
Jumlah Total Responden			42

Sumber: Data diolah oleh penulis, 2014

B. Hasil Penelitian

1. Uji Instrument Penelitian

a. Uji Validitas

Uji validitas dilakukan berkenaan dengan ketepatan alat ukur terhadap konsep yang diukur sehingga benar – benar mengukur apa yang seharusnya diukur. Validitas adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat keandalan atau kesahihan suatu alat ukur (Riduwan dan Kuncoro, 2011: 216). Untuk menguji validitas alat ukur, peneliti mengambil objek penelitian dari 15 akuntan intern atau manajemen yang bekerja di perusahaan swasta yang sudah memiliki *whistleblowing system* dengan lima kuesioner pada setiap perusahaan, berikut tiga perusahaan yang dimaksud:

Tabel 4.2 Penentuan Sampel Uji Instrument

No.	Nama Perusahaan	Jumlah Penyebaran Kuesioner	Jumlah Pengembalian Kuesioner
1.	PT. Total E&P Indonesie	5	5
2.	PT. Astra Honda Motor	5	5
3.	PT. Suryaraya Rubberindo Industries	5	5

Sumber: Data diolah oleh penulis, 2014

Dengan membandingkan r hitung dan r tabel, apabila $r_h > r_t$ maka butir instrument tersebut valid begitu juga sebaliknya, apabila $r_h < r_t$ maka butir instrument itu tidak valid dan tidak dipergunakan dalam penelitian. Hasil pengolahan data uji validitas yang diringkas terhadap 15 orang responden dengan bantuan program SPSS dapat dilihat pada tabel di bawah ini, untuk detail setiap butir pertanyaan dapat dilihat di lampiran 1:

Tabel 4.3 Tabel Pengujian Validitas

Variabel	Kisaran Nilai r hitung	Hasil Validitas
Pertimbangan Etis	0,726 – 0,893	Valid
Komitmen Profesional	0,762 – 0,873	Valid
<i>Whistleblowing Intention</i>	0,57 – 0,911	Valid
Evaluasi Lingkungan Pengendalian	0,576 – 0,865	Valid

*dibandingkan dengan r -tabel=0.514

Sumber : Data diolah oleh penulis, 2014

Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat pengukuran validitas pada variabel pertimbangan etis (X_1), komitmen profesional (X_2), *whistleblowing intention* (X_3) dan evaluasi lingkungan pengendalian (Y) telah menunjukkan bahwa semua butir pertanyaan telah valid karena memiliki nilai r hitung lebih besar daripada 0,514.

b. Uji Realibilitas

Uji realibilitas dilakukan untuk mendapatkan tingkat ketepatan (keterandalan) instrumen yang digunakan. Untuk menguji reliabilitas dalam penelitian ini, peneliti menggunakan koefisien reliabilitas *Alpha Cronbach* (Riduwan dan Kuncoro, 2011:221), item pernyataan yang dinyatakan reliabel adalah yang memiliki nilai *Cronbach Alpha* lebih besar dari 0.70 (Nunnally, 1994, dalam Ghozali, 2011:48).

Uji reliabilitas dapat dilakukan (diterima) hanya jika butir – butir pertanyaan telah dinyatakan valid. Uji reliabilitas terhadap 15 orang responden dengan bantuan program SPSS dapat dilihat pada tabel di bawah ini :

Tabel 4.4 Tabel Pengujian Reliabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Hasil Reliabilitas
Pertimbangan Etis	0,857	Reliabel
Komitmen Profesional	0,868	Reliabel
<i>Whistleblowing Intention</i>	0,911	Reliabel
Evaluasi Lingkungan Pengendalian	0,937	Reliabel

Sumber : Data diolah oleh penulis, 2014

Berdasarkan hasil analisis pada Tabel diatas, didapat nilai *Alpha* sebesar 0,857 untuk variabel pertimbangan etis, 0,868 untuk variabel komitmen profesional, 0,911 untuk variabel *wistleblowing intention* dan 0,937 untuk variabel evaluasi lingkungan pengendalian. Dari *output* diatas dapat dilihat bahwa semua variabel memiliki nilai Cronbach's Alpha diatas 0,6 maka dapat disimpulkan bahwa alat ukur variabel keempat variabel dalam penelitian ini telah reliabel atau lolos uji reliabilitas.

2. Uji Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif berkaitan dengan pengumpulan dan peringkat data. Statistik deskriptif menggambarkan karakter sampel yang digunakan dalam penelitian ini. Penelitian ini menggunakan satu variabel dependen yaitu evaluasi lingkungan pengendalian (Y), satu variabel intervening (X3) *whistleblowing intention*, dan dua variabel independen yaitu pertimbangan etis (X1) dan

komitmen profesional (X2). Nilai pada keseluruhan merupakan nilai dalam bentuk skala Likert yakni dari skor 1 s.d 5.

Berikut ini adalah hasil dari uji statistik deskriptif yang dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

Tabel 4.5 Uji Statistik Deskriptif

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Pengaruh Pertimbangan Etis	42	15	24	19.52	2.211
Komitmen Profesional	42	14	24	19.64	2.356
Whistleblowing Intention	42	46	59	52.45	3.423
Evaluasi Lingkungan Pengendalian	42	59	74	67.60	4.103
Valid N (listwise)	42				

Sumber : Data diolah oleh penulis, 2014

Tabel 4.5 di atas menunjukkan hasil pengukuran statistik deskriptif terhadap seluruh variabel independen dan variabel dependen dari 42 sampel yang diolah dengan empat variabel yaitu pertimbangan etis, komitmen profesional, *whistleblowing intention*, dan evaluasi lingkungan pengendalian dalam penelitian ini masing-masing memiliki nilai rata-rata 19.52 ; 19.64 ; 52.45 ; dan 67.60. Seluruh variabel diukur menggunakan skala likert. Adapun penjelasan dari pengukuran statistik deskriptif adalah sebagai berikut:

1. Variabel pertimbangan etis dengan menggunakan 5 item pernyataan sehingga kisaran jawaban berkisar antara 5-25. Skor kisaran aktual untuk variabel pemahaman pengendalian internal adalah 15-24 dengan nilai

mean 19.52. Hal ini mengindikasikan bahwa responden dalam penelitian ini yaitu akuntan memiliki pertimbangan etis yang baik. Skor jawaban responden pada butir pertanyaan tidak begitu jauh perbedaannya, namun skor terbanyak adalah butir pernyataan 3 mengenai akuntan dihadapkan situasi dilema etika tentang piutang tak tertagih yang jumlahnya material. Hal ini menunjukkan akuntan akan sangat mungkin untuk tidak melakukan praktik tidak etis bahkan mencegah rekan kerjanya untuk tidak melakukan praktik tidak etis tersebut. Dari jawaban yang diberikan oleh responden, mereka setuju akan “sangat mungkin” untuk menolak bahkan mencegah rekan kerjanya untuk “mempercantik” laporan keuangan dengan jumlah yang material.

2. Variabel komitmen profesional menggunakan 5 butir pernyataan sehingga kisaran jawaban berkisar antara 5-25, yang memiliki nilai rata-rata yaitu sebesar 19.64. Mengindikasikan bahwa akuntan yang menjadi responden dalam penelitian ini memiliki komitmen profesional yang tinggi terhadap profesinya sebagai akuntan. Pada variabel komitmen profesional, diperoleh total skor berkisar antara 14 hingga 24. Skor jawaban responden pada butir pernyataan yang terbanyak adalah butir pernyataan 2 mengenai akuntan yang sangat bangga menjadi bagian dari profesi akuntansi dengan skor 172. Hal ini menunjukkan bahwa kebanggaannya menjadi seorang akuntan yang menjadikan responden berkomitmen tinggi terhadap profesinya sehingga ia akan loyalitas pada pekerjaannya dan menjunjung tinggi kode etik perilakunya sebagai akuntan profesional.

3. Variabel *whistleblowing intention* menggunakan 12 butir pernyataan yang terdiri dari tiga kasus dengan masing – masing empat pernyataan sehingga kisaran jawaban berkisar antara 12-60 yang memiliki nilai rata rata yaitu sebesar 52.45. Pada variabel *whistleblowing intention* diperoleh nilai 46-59. Kasus yang memiliki skor jawaban terbanyak adalah pada kasus 1 mengenai penemuan fraud yang dilakukan oleh manajemen, dimana akuntan diminta untuk mengganti beban pribadi menjadi beban perusahaan dengan skor 742. Hal ini menunjukkan bahwa responden setuju bahwa kasus 1 merupakan suatu kasus dengan tingkat keseriusan yang tinggi, dimana melibatkan manajemen tingkat eksekutif yang menyetujui adanya praktik tidak etis pada internal perusahaan sehingga responden merasa perlu melaporkan penyimpangan tersebut, dan responden yang mengetahui praktik tersebut memiliki tingkat tanggung jawab yang tinggi dan resiko dirinya pun tinggi jika melaporkannya, karena melibatkan direktur keuangan yang ingin dilaporkannya.
4. Variabel evaluasi lingkungan pengendalian menggunakan 15 butir pernyataan sehingga kisaran jawaban berkisar antara 15 sampai dengan 75, dengan nilai rata-rata sebesar 67.60. Dengan total skor jawaban responden minimum 59 dan skor maksimum 74. Skor jawaban responden pada setiap butir pernyataan tidak memiliki perbedaan yang jauh satu sama lain, namun skor terbanyak adalah butir pernyataan 6 yakni perusahaan memiliki kode etik bisnis dengan skor 196. Hal ini menunjukkan bahwa responden setuju dengan butir pernyataan 6 bahwa perusahaan tempat ia

bekerja memiliki kode etik bisnis yang menjadi pedoman perusahaan menjalankan bisnisnya sesuai dengan kode etik yang berlaku.

3. Uji Asumsi Klasik

Sebelum dianalisis dengan teknik regresi, maka model persamaan regresi harus melalui uji asumsi klasik. Model regresi yang baik adalah model regresi yang di dalamnya tidak terdapat masalah data yang distribusinya normal, masalah multikolinearitas, dan masalah heteroskedastisitas. Adapun pengujian asumsi klasik yang dilakukan yaitu: uji normalitas, uji multikolinearitas, dan uji heteroskedastisitas.

a. Uji Normalitas

Sebelum melakukan uji hipotesis menggunakan Statistik Parametris maka dipersyaratkan bahwa untuk dapat melihat apakah nilai residual terdistribusi normal atau tidak. Oleh karenanya sebelum melakukan pengujian hipotesis maka dilakukanlah pengujian normalitas data. (Sugiyono, 2008: 241).

Pengujian normalitas pada penelitian ini menggunakan metode grafik dan statistik. Metode grafik dapat dilihat dari *Normal Probability P-plot*. Pada pengujian normalitas menggunakan P-P Plots sebagai acuan berdistribusi normal atau tidak dengan memperhatikan penyebaran data (titik-titik) pada *Normal P-Plot Of Regresion Standardzed Residual* (Lampiran 3).

Dasar pengambilan keputusan pada *Normal P-Plot Of Regresion Standardzed Residual* adalah :

1. Jika data menyebar sekitar garis diagonal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas

2. Jika data menyebar jauh dari garis diagonal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

Berdasarkan lampiran 3 pada substruktural 1 dan 2 terlihat sebaran data berkumpul disekitar uji garis mengarah ke kanan atas dan tidak ada data yang terletak jauh dari sebaran data. Maka dapat ditarik kesimpulan bahwa data dalam penelitian ini telah berdistribusi normal.

Selain dengan metode grafik, uji normalitas juga dilakukan dengan metode statistik, yakni uji statistik *one – kolmogorov smirnov test*.

Adapun kriteria pengambilan keputusan:

1. Data telah terdistribusi secara normal jika nilai Asymp. Sig. (2-tailed) $> 0,05$
2. Data tidak terdistribusi secara normal jika nilai Asymp. Sig. (2-tailed) $< 0,05$

Tabel 4.6 One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test Substruktural 1

		Unstandardized Residual
N		42
Normal Parameters ^a	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.64332000
Most Extreme Differences	Absolute	.189
	Positive	.189
	Negative	-.094
Kolmogorov-Smirnov Z		1.225
Asymp. Sig. (2-tailed)		.099

a. Test distribution is Normal.

Sumber : Data diolah oleh penulis, 2014

Dari output substruktural 1 diatas pada kolom Asymp. Sig. (2-tailed), Dari hasil uji normalitas data menggunakan Uji Kolmogorov-Smirnov (Uji K-S), dapat dilihat bahwa nilai pada Asymp. Sig. (2 tailed) adalah 0,099 diatas 0,05.dapat ditarik kesimpulan bahwa data berdistribusi normal.

Tabel 4.7 One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test Substruktural 2

		Unstandardized Residual
N		42
Normal Parameters ^a	Mean	.0000
	Std. Deviation	1.36619
Most Extreme Differences	Absolute	.080
	Positive	.080
	Negative	-.079
Kolmogorov-Smirnov Z		.519
Asymp. Sig. (2-tailed)		.950

a. Test distribution is Normal.

Sumber : Data diolah oleh penulis, 2014

Dari output diatas pada kolom Asymp. Sig. (2-tailed), Dari hasil uji normalitas data menggunakan Uji Kolmogorov-Smirnov (Uji K-S), dapat dilihat bahwa nilai pada Asymp. Sig. (2 tailed) adalah 0,950 yang mana jauh diatas 0,05.dapat ditarik kesimpulan bahwa data berdistribusi normal.

b. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah terdapat korelasi antar variabel bebas (independen). Model yang baik seharusnya tidak terjadi adanya korelasi antara variabel bebas. Ghozali (2006) menyatakan bahwa, nilai yang umum dipakai untuk melihat multikolinieritas adalah nilai *tolerance* dan

lawannya atau sama dengan nilai VIF (*variance inflation factor*). *Tolerance* mengukur variabilitas variabel independen yang terpilih yang tidak dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Asumsinya adalah variabel independen harus terbebas dari multikolinearitas. Berikut ini adalah dasar pengambilan keputusannya:

1. Jika nilai *Tolerance* ≤ 0.10 atau nilai VIF ≥ 10 , maka memperlihatkan adanya gejala multikolinearitas.
2. Jika nilai *Tolerance* ≥ 0.10 atau nilai VIF ≤ 10 , maka tidak ada gejala multikolinearitas.

Tabel 4.8 Hasil Pengujian Multikolinearitas Substruktural 1

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	25.737	2.361		10.899	.000		
Pengaruh Pertimbangan Etis	.808	.246	.522	3.289	.002	.235	4.257
Komitmen Profesional	.557	.230	.384	2.419	.020	.235	4.257

a. Dependent Variable: Whistleblowing Intention

Dari tabel diatas, dapat dilihat kedua variabel bebas dalam model regresi substruktural 1 memiliki nilai VIF < 10 , yaitu 4,257 lebih kecil dari 10, sehingga dapat ditarik kesimpulan antara variabel bebas yang terdapat dalam model ini menunjukkan tidak adanya masalah multikolinieritas.

Tabel 4.9 Hasil Pengujian Multikolinearitas Substruktural 2

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	11.299	4.000		2.824	.008		
Pengaruh Pertimbangan Etis	-.042	.234	-.022	-.178	.859	.184	5.437
Komitmen Profesional	.293	.208	.168	1.410	.167	.204	4.896
Whistleblowing Intention	.979	.135	.817	7.259	.000	.230	4.339

a. Dependent Variable: Evaluasi Lingkungan Pengendalian

Dari tabel diatas, dapat dilihat kedua variabel bebas dalam model regresi substruktural 2 memiliki nilai VIF < 10, yaitu 5,437 , 4,896 dan 4,339 lebih kecil dari 10, sehingga dapat ditarik kesimpulan antara variabel bebas yang terdapat dalam model ini menunjukkan tidak adanya masalah multikolinieritas.

c. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Ghozali, 2011:139). Model regresi yang baik adalah homokedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas. Hasil analisis uji heteroskedastisitas substruktural 1 dan substruktural 2 (Lampiran 4).

Dasar pengambilan keputusan :

- a. Jika ada pola tertentu, seperti titik-titik (point-point) yang ada membentuk suatu pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar kemudian menyempit), maka telah terjadi Heteroskedastisitas.
- b. Jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi Heteroskedastisitas.

Berdasarkan lampiran 4 , dapat dilihat bahwa data tersebar diatas dan dibawah angka 0 dan tidak membentuk pola tertentu sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa tidak terjadi masalah heteroskedastisitas dalam model regresi substruktural 1 dan substruktural 2 dalam penelitian ini. Untuk lebih memastikan bahwa tidak terdapat gejala heteroskedastisitas pada model regresi substruktural 1 dan 2 penelitian ini dilakukan uji glejser. Hasil uji gletser sebagai berikut :

Tabel 4.10 Hasil Analisis Uji Glejser Substruktural 1

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	2.214	1.888		1.173	.248
Pengaruh Pertimbangan Etis	-.056	.196	-.094	-.287	.776
Komitmen Profesional	-.008	.184	-.014	-.042	.967

a. Dependent Variable: Absolute Residual X1 dan X2 terhadap Y

Sumber: Data diolah oleh penulis (2014)

Tabel 4.11 Hasil Analisis Uji Glejser Substruktural 2

Model	Coefficients ^a				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	4.508	2.351		1.917	.063
Pengaruh Pertimbangan Etis	.080	.137	.210	.583	.563
Komitmen Profesional	-.095	.122	-.265	-.778	.441
Whistleblowing Intention	-.060	.079	-.243	-.756	.454

a. Dependent Variable: Absolute Residual X1, X2 dan X3 terhadap Y

Sumber : Data diolah oleh penulis, 2014

Kriteria pengambilan keputusan untuk uji heteroskedastisitas uji Glejser adalah:

1. Tidak terdapat masalah heterokedastisitas jika nilai Sig > 0,05
2. Terdapat masalah heterokedastisitas jika nilai Sig < 0,05

Tabel 4.10 diatas menunjukkan bahwa nilai signifikansi (Sig.) variabel pengaruh pertimbangan etis dan komitmen profesional berada diatas nilai Sig. (tingkat kepercayaan 5% atau 0.05) yaitu 0,776 dan 0,967 > 0,05 yang berarti tidak terdapat masalah heteroskedastisitas dalam model regresi substruktural 1 ini. Dalam uji glejser, jika variabel independen tidak signifikan mempengaruhi nilai absolute residual model regresinya, berarti tidak terjadi gejala heteroskedastisitas. Dengan begitu, dapat disimpulkan bahwa model regresi substruktural 1 dalam penelitian ini telah terbebas dari masalah heteroskedastisitas.

Begitu juga dengan tabel 4.11 diatas yang menunjukkan bahwa nilai signifikansi (Sig.) variabel pengaruh pertimbangan etis, komitmen profesional dan *wistleblowing intention* berada diatas nilai Sig. (tingkat kepercayaan 5% atau

0.05) yaitu 0,563 , 0,441 dan 0,454 > 0,05 yang berarti juga tidak terdapat masalah heteroskedastisitas dalam model regresi substruktural 2 pada penelitian ini.

3. Analisis Jalur

Analisis jalur adalah suatu teknik pengembangan dari regresi linier ganda. *Path analysis* digunakan untuk menganalisis pola hubungan antar variabel dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh langsung maupun tidak langsung seperangkat variabel bebas (eksogen) terhadap variabel terikat (endogen) dalam Riduwan dan Kuncoro (2011: 2).

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis nanti, terbentuk dua substruktural yaitu:

$$X_3 = \rho_{X_3X_1} X_1 + \rho_{X_3X_2} X_2 + e \dots\dots\dots\text{Substruktural 1}$$

$$X_3 = 0,522 X_1 + 0,382 X_2 + 0,480 \dots\dots\dots\text{Substruktural 1}$$

$$Y = \rho_{YX_3} X_3 + \rho_{YX_2} X_2 + \rho_{YX_1} X_1 + e \dots\dots\dots\text{Substruktural 2}$$

$$Y = 0,817 X_3 + 0,168 X_2 - 0,022 X_1 + 0,346 \dots\dots\text{Substruktural 2}$$

Dari kedua substruktural tersebut maka besarnya pengaruh tidak langsung (*Indirect Effect*) dan total pengaruh antara variabel bebas (X) terhadap variabel terikat (Y) adalah :

1. Pengaruh tidak langsung pertimbangan etis (X_1) terhadap evaluasi

lingkungan pengendalian (Y) melalui *whistleblowing intention* (X_3) :

$$= \rho_{X_3X_1} \times \rho_{YX_3}$$

$$= (0,522) \times (0,817) = 0,426.$$

Dengan demikian pengaruh totalnya $\rho_{YX_1} + IE = -0,022 + 0,426 = 0,404$

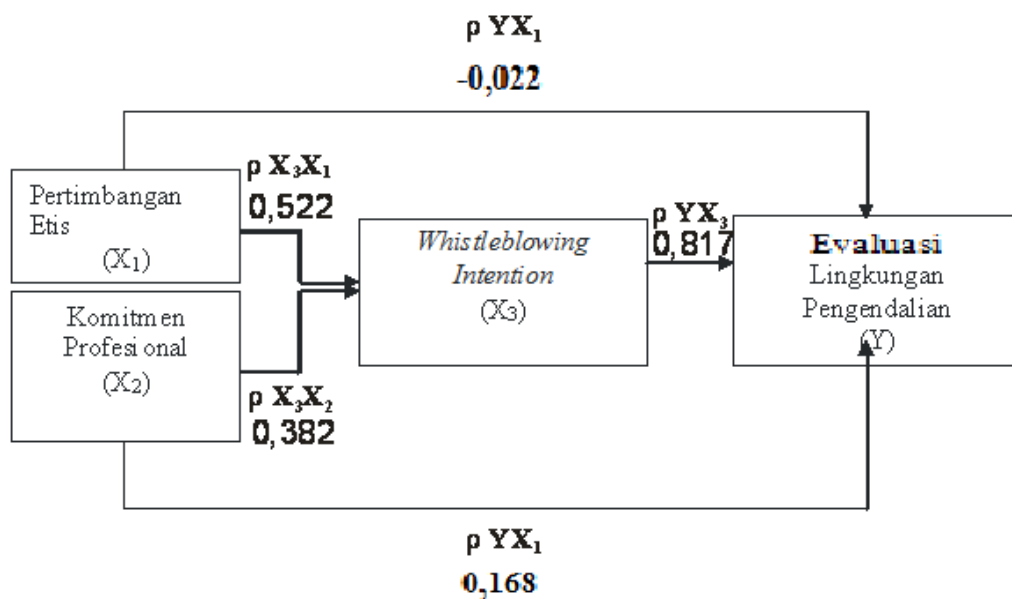
2. Pengaruh tidak langsung komitmen profesional (X_2) terhadap evaluasi lingkungan pengendalian (Y) melalui *whistleblowing intention* (X_3):

$$= \rho_{X_3 X_2} \times \rho_{Y X_3}$$

$$= (0,382) \times (0,817) = 0,312.$$

Dengan demikian pengaruh totalnya $\rho_{Y X_2} + IE = 0,168 + 0,312 = 0,48$

Kerangka analisis jalur yang terbentuk adalah



4. Uji Hipotesis

a. Uji Pengaruh Parsial (Uji-t)

1. Uji Hipotesis Parsial antara Pertimbangan Etis dan Komitmen Profesional Terhadap *Whistleblowing Intention* (Substruktural 1)

Professional Terhadap *Whistleblowing Intention* (Substruktural 1)

Uji hipotesis secara parsial (Uji t) pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh masing-masing variabel penjelas / independen terhadap variabel dependen. Dasar keputusan untuk menerima atau menolak hipotesis adalah:

1. Jika nilai $t_{hitung} > -t_{tabel}$ atau $t_{hitung} < t_{tabel}$ atau $Sig. > \alpha$ pada uji 2 sisi ($0,05 : 2 = 0,025$) maka H_0 diterima.
2. Jika nilai $t_{hitung} < -t_{tabel}$ atau $t_{hitung} > t_{tabel}$ atau $Sig. < \alpha$ pada uji 2 sisi ($0,5 : 2 = 0,025$), maka H_0 ditolak dan H_a diterima.

Nilai t_{tabel} pada penelitian ini adalah sebesar 2,023 (didapat dari perhitungan $t_{tabel} = t_{(0,025;39)} = 2,023$). Olah data uji t dalam penelitian ini sebagai berikut :

Tabel 4.12 Uji Parsial antara Pertimbangan Etis dan Komitmen Profesional Terhadap *Whistleblowing Intention*

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	25.737	2.361		10.899	.000
Pertimbangan Etis	.808	.246	.522	3.289	.002
Komitmen Profesional	.557	.230	.384	2.419	.020

a. Dependent Variable: *Whistleblowing Intention*

Sumber: Data diolah oleh penulis, 2014

Berdasarkan tabel di atas, terdapat dua bagian hipotesis:

$H_{0.1}$: Tidak terdapat pengaruh langsung antara pertimbangan etis terhadap *whistleblowing intention*

$H_{a.1}$: Terdapat pengaruh antara pertimbangan etis langsung terhadap *whistleblowing intention*

Hasil pada hipotesis 1 menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} yang lebih besar daripada t_{tabel} yaitu $3,289 > 2,023$ sehingga dapat ditarik kesimpulan tolak H_0 dan

terima H_a yaitu terdapat pengaruh langsung antara pertimbangan etis terhadap *whistleblowing intention* ($H_{a.1}$)

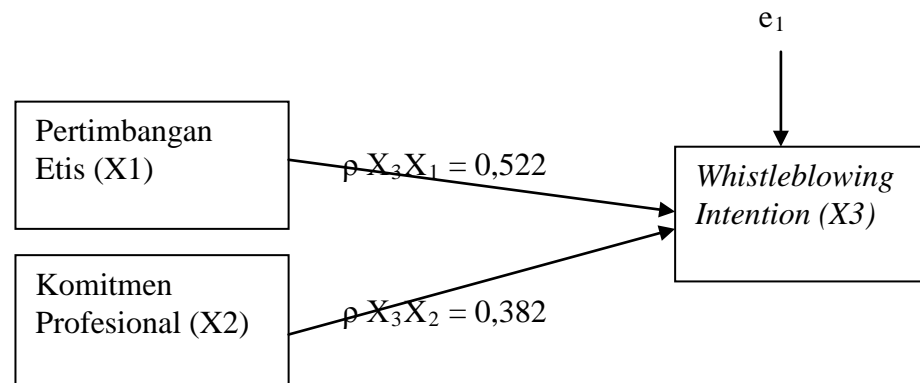
$H_{0.2}$: Tidak terdapat pengaruh langsung antara komitmen profesional terhadap *whistleblowing intention*

$H_{a.2}$: Terdapat pengaruh langsung antara komitmen profesional terhadap *whistleblowing intention*

Hasil pada hipotesis 2 menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} yang lebih besar daripada t_{tabel} yaitu $3,289 > 2,023$ sehingga dapat ditarik kesimpulan tolak H_0 dan terima H_a yaitu terdapat pengaruh langsung antara komitmen profesional terhadap *whistleblowing intention* ($H_{a.2}$).

Secara parsial pertimbangan etis berpengaruh positif dan langsung terhadap *whistleblowing intention*. Besaran pengaruh parsial dan langsung pertimbangan etis terhadap *whistleblowing intention* adalah sebesar 0,522 atau sebesar 52,2%. Dengan demikian, tinggi rendahnya *whistleblowing intention* dipengaruhi oleh pertimbangan etis sebesar 52,2% sedangkan sisanya 47,8% dijelaskan variabel lain.

Selanjutnya secara parsial komitmen profesional berpengaruh positif dan langsung terhadap *whistleblowing intention*. Besaran pengaruh parsial dan langsung komitmen profesional terhadap *whistleblowing intention* adalah sebesar 0,384 atau sebesar 38,4%. Dengan demikian, tinggi rendahnya *whistleblowing intention* dipengaruhi oleh komitmen profesional sebesar 38,4% sedangkan sisanya 61,6% dijelaskan variabel lain.



Berdasarkan hipotesis diatas maka substuktural analisis jalur yang terbentuk adalah :

$$X_3 = \rho X_3X_1 + \rho X_3X_2 + e_1 \dots\dots\dots\text{Substruktural 1}$$

$$X_3 = 0,522 X_1 + 0,382 X_2 + 0,480 \dots\dots\dots\text{Substruktural 1}$$

2. Uji Hipotesis Parsial antara Pertimbangan Etis, Komitmen Profesional dan *Whistleblowing Intention* terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian

Nilai t_{tabel} pada penelitian ini adalah sebesar 2,024 (didapat dari perhitungan $t_{\text{tabel}} = t_{(0,025;38)} = 2,024$). Olah data uji t dalam penelitian ini sebagai berikut:

Tabel 4.13 Uji Parsial antara Pertimbangan Etis, Komitmen Profesional, dan *Whistleblowing Intention* Terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	11.299	4.000		2.824	.008
Pertimbangan Etis	-.042	.234	-.022	-.178	.859
Komitmen Profesional	.293	.208	.168	1.410	.167
Whistleblowing Intention	.979	.135	.817	7.259	.000

a. Dependent Variable: Evaluasi Lingkungan Pengendalian

Berdasarkan tabel di atas, terdapat tiga bagian hipotesis:

$H_{0,3}$: Tidak terdapat pengaruh langsung antara *whistleblowing intention* terhadap evaluasi lingkungan pengendalian.

$H_{a,3}$: Terdapat pengaruh langsung antara *whistleblowing intention* terhadap evaluasi lingkungan pengendalian.

Hasil pada hipotesis 3 menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} yang lebih besar daripada t_{tabel} yaitu $7,259 > 2,024$ sehingga dapat ditarik kesimpulan tolak H_0 dan terima H_a yaitu terdapat pengaruh langsung antara *whistleblowing intention* terhadap evaluasi lingkungan pengendalian ($H_{a,3}$).

$H_{0,4}$: Tidak terdapat pengaruh langsung antara pertimbangan etis terhadap evaluasi lingkungan pengendalian.

$H_{a,4}$: Terdapat pengaruh langsung antara pertimbangan etis terhadap evaluasi lingkungan pengendalian.

Hasil pada hipotesis 4 menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} yang lebih besar daripada $-t_{tabel}$ untuk pertimbangan etis yaitu $-0,178 > -2,024$ sehingga dapat ditarik kesimpulan terima H_0 yaitu tidak terdapat pengaruh langsung antara pertimbangan etis terhadap evaluasi lingkungan pengendalian ($H_{0,4}$).

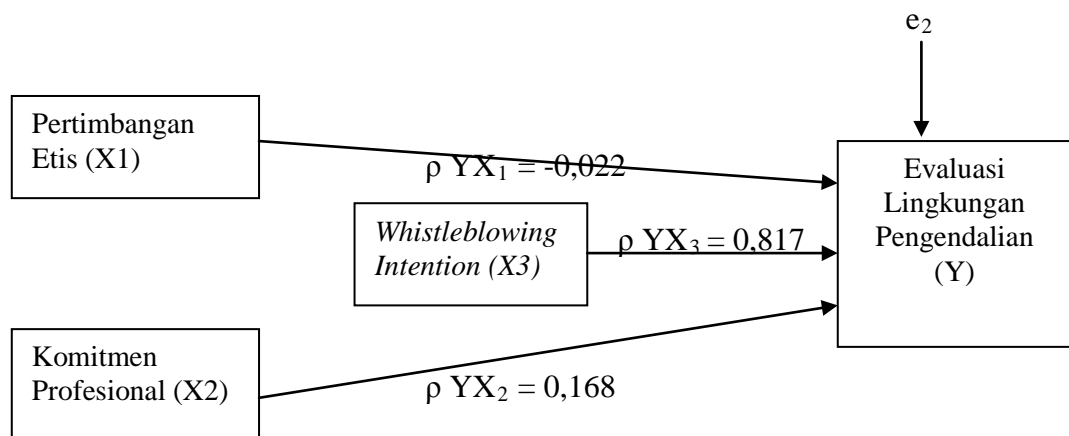
$H_{0,5}$: Tidak terdapat pengaruh langsung antara komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian.

$H_{a,5}$: Terdapat pengaruh langsung antara komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian.

Hasil pada hipotesis 5 menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} yang lebih kecil daripada t_{tabel} $1,410 < 2,024$ untuk komitmen profesional sehingga dapat ditarik

kesimpulan terima H_0 yaitu tidak terdapat pengaruh langsung antara komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian ($H_{0,5}$).

Secara parsial *whistleblowing intention* berpengaruh positif dan langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian, sedangkan pertimbangan etis dan komitmen profesional tidak berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian. Besaran pengaruh parsial dan langsung *whistleblowing intention* terhadap evaluasi lingkungan pengendalian adalah sebesar 0,817 atau sebesar 81,7%. Dengan demikian, tinggi rendahnya evaluasi lingkungan pengendalian dipengaruhi oleh *whistleblowing intention* sebesar 81,7% sedangkan sisanya 18,3% dijelaskan variabel lain.



Berdasarkan hipotesis diatas maka substuktural analisis jalur yang terbentuk adalah :

$$Y = \rho YX_3 + \rho YX_2 + \rho YX_1 + e_2 \dots\dots\dots\text{Substruktural 2}$$

$$Y = 0,817 X_3 + 0,168 X_2 - 0,022 X_1 + 0,346 \dots\dots\text{Substruktural 2}$$

3. Uji Hipotesis Parsial antara Pengaruh Tidak Langsung Pertimbangan Etis dan Komitmen Profesional terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian melalui *Whistleblowing Intention*

Dasar keputusan untuk menerima atau menolak hipotesis adalah sebagai berikut :

1. H_a diterima dan H_0 ditolak, jika *whistleblowing intention* berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian dan pertimbangan etis juga komitmen profesional berpengaruh langsung terhadap *whistleblowing intention*.
2. H_a ditolak dan H_0 diterima, jika selain pernyataan di atas.

Berdasarkan tabel di atas, terdapat dua bagian hipotesis:

$H_{0.6}$: Tidak terdapat pengaruh tidak langsung antara pertimbangan etis terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*.

$H_{a.6}$: Terdapat pengaruh tidak langsung antara pertimbangan etis terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*.

Hasil pada hipotesis 6 menunjukkan bahwa *whistleblowing intention* berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian dan variabel bebas yaitu pertimbangan etis juga berpengaruh langsung terhadap *whistleblowing intention* sehingga dapat ditarik kesimpulan tolak H_0 dan terima H_a yaitu terdapat pengaruh tidak langsung antara pertimbangan etis terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention* ($H_{a.6}$).

$H_{0.7}$: Tidak terdapat pengaruh tidak langsung antara komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*.

$H_{a.7}$: Terdapat pengaruh tidak langsung antara komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*.

Hasil pada hipotesis 7 menunjukkan bahwa *whistleblowing intention* berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian dan variabel bebas yaitu komitmen profesional juga berpengaruh langsung terhadap *whistleblowing intention* sehingga dapat ditarik kesimpulan tolak H_0 dan terima H_a yaitu terdapat pengaruh tidak langsung antara komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*. ($H_{a.7}$)

b.Uji Pengaruh Simultan (Uji F)

Uji F atau uji secara simultan (bersama – sama) adalah uji yang digunakan untuk melihat apakah terdapat pengaruh antara beberapa variabel bebas (X) secara bersama –sama terhadap variabel terikat (Y).

a.1Kriteria pengambilan keputusan untuk subsruktural 1 adalah:

H_0 diterima jika $F_{hitung} < F_{tabel}$ pada $\alpha = 5\%$

H_a diterima jika $F_{hitung} > F_{tabel}$ pada $\alpha = 5\%$

H_{01} : pertimbangan etis dan komitmen profesional secara bersama - sama tidak berpengaruh terhadap *whistleblowing intention*

H_{a1} : pertimbangan etis dan komitmen profesional secara bersama – sama berpengaruh terhadap *whistleblowing intention*

F_{tabel} pada penelitian ini adalah sebesar 3,238 (didapat dari perhitungan $F_{\text{tabel}} = F_{(0,05;2;39)} = 3,238$). Olah data uji F dalam penelitian ini sebagai berikut :

Tabel 4.14 Uji Pengaruh Simultan (Uji-F) Substruktural 1

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	369.684	2	184.842	65.108	.000 ^a
	Residual	110.721	39	2.839		
	Total	480.405	41			

a. Predictors: (Constant), Komitmen Profesional, Pertimbangan Etis

b. Dependent Variable: *Whistleblowing Intention*

Berdasarkan tabel anova diatas, dapat dilihat bahwa F_{hitung} lebih besar dari F_{tabel} yaitu $65,108 > 3,238$ dengan signifikansi sebesar 0,000 sehingga ditarik kesimpulan tolak H_0 dan terima H_a yang berarti pertimbangan etis dan komitmen profesional secara bersama - sama berpengaruh terhadap *whistleblowing intention*.

a.2 Kriteria pengambilan keputusan untuk substruktural 2 adalah:

H_0 diterima jika $F_{\text{hitung}} < F_{\text{tabel}}$ pada $\alpha = 5\%$

H_a diterima jika $F_{\text{hitung}} > F_{\text{tabel}}$ pada $\alpha = 5\%$

H_{02} : pertimbangan etis, komitmen profesional, dan *whistleblowing intention* secara bersama - sama tidak berpengaruh terhadap evaluasi lingkungan pengendalian

H_{a2} :pertimbangan etis, komitmen profesional, dan *whistleblowing intention* secara bersama - sama berpengaruh terhadap evaluasi lingkungan pengendalian

F_{tabel} pada penelitian ini adalah sebesar 2,852 (didapat dari perhitungan $F_{\text{tabel}} = F_{(0,05;3;38)} = 2,852$). Olah data uji F dalam penelitian ini sebagai berikut :

Tabel 4.15 Uji Pengaruh Simultan (Uji-F) Substruktural 2

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	613.594	3	204.531	101.563	.000 ^a
	Residual	76.525	38	2.014		
	Total	690.119	41			

a. Predictors: (Constant), Whistleblowing Intention, Komitmen Profesional, Pertimbangan Etis

b. Dependent Variable: Evaluasi Lingkungan Pengendalian

Sumber : Data diolah oleh penulis, 2014

Berdasarkan tabel anova diatas, dapat dilihat bahwa F_{hitung} lebih besar dari F_{tabel} yaitu $101,563 > 2,852$ dengan signifikansi 0,000 sehingga ditarik kesimpulan tolak H_0 dan terima H_a yang berarti pertimbangan etis, komitmen profesional, dan *whistleblowing intention* secara bersama - sama berpengaruh terhadap evaluasi lingkungan pengendalian.

c. Koefisien Determinasi (R^2)

Tabel 4.16 Koefisien Determinasi Substruktural 1

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.877 ^a	.770	.758	1.685

a. Predictors: (Constant), Komitmen Profesional, Pertimbangan Etis

Sumber: Data diolah oleh penulis, 2014

Berdasarkan hasil pengujian koefisien determinasi (R^2) substruktural 1, diperoleh nilai *R Square* sebesar 77,0% yang berarti variabel pertimbangan etis dan komitmen profesional terhadap *whistleblowing intention*. Kedua variabel independen tersebut mampu menjelaskan variabilitas variabel dependen sebesar 77,0% sedangkan sisanya yaitu sebesar 23,0% dijelaskan variabel lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian.

Tabel 4.17 Koefisien Determinasi Substruktural 2
Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.943 ^a	.889	.880	1.419

a. Predictors: (Constant), *Whistleblowing Intention*, Komitmen Profesional, Pertimbangan Etis

Sumber: Data diolah oleh penulis, 2014

Untuk hasil pengujian koefisien determinasi (R^2) subtruktural 2 yang digunakan adalah *Adjusted R Square*. Menurut Santoso dalam buku (Priyatno, 2008:81), *Adjusted R square* diperuntukan regresi dengan lebih dari dua variabel bebas sehingga digunakan *Adjusted R²* sebagai koefisien determinasi. Diperoleh nilai *Adjusted R Square* sebesar 88,0% yang berarti variabel pertimbangan etis, komitmen profesional, dan *whistleblowing intention* berpengaruh terhadap evaluasi lingkungan pengendalian. Ketiga variabel independen tersebut mampu menjelaskan variabilitas variabel dependen sebesar 88,0% sedangkan sisanya yaitu sebesar 12,0% dijelaskan variabel lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian.

5. Pembahasan

Berdasarkan hasil pengolahan data yang dilakukan terhadap perusahaan BUMN dalam kategori pertambangan dan penggalian; pengadaan gas, uap, dan udara dingin; perdagangan besar dan eceran; dan informasi dan telekomunikasi, penulis akan membahas hasil penelitian yang telah dilakukan sesuai dengan permasalahan yang telah diajukan.

5.1 Pengaruh Langsung Pertimbangan Etis Terhadap *Whistleblowing Intention*

Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel pertimbangan etis berpengaruh terhadap *whistleblowing intention*. Hasil ini dapat diinterpretasikan bahwa pertimbangan etis akuntan yang bekerja di perusahaan BUMN berpengaruh langsung terhadap *whistleblowing intention*. Semakin tinggi pertimbangan etis seorang akuntan maka akan meningkatkan intensi mereka untuk melakukan *whistleblowing* jikalau menemukan tindakan kecurangan akuntansi di tempat mereka bekerja. Seorang akuntan yang merupakan sebuah profesi yang membutuhkan pertimbangan etis seringkali dihadapkan dengan tindakan – tindakan yang berkaitan dengan perilaku etis sehingga semakin sering seorang akuntan menghadapi situasi dilema etika maka akan membantu sensitivitas seorang akuntan untuk lebih mengkritisi kejadian, masalah, dan konflik yang terjadi yang pada akhirnya akan semakin baik pertimbangan etisnya. Yang menjadi tempat objek penelitian ini yaitu perusahaan BUMN juga memiliki peranan penting atas hasil penelitian. Pemerintah telah banyak melakukan

sosialisasi yang berarti mengenai *whistleblowing system* kepada perusahaan BUMN.

Whistleblowing system yang diterapkan di perusahaan BUMN menjadikan pertimbangan etis seorang akuntan akan meningkat dan berdampak pada intensi mereka untuk melakukan *whistleblowing* juga meningkat, jika mereka menemukan adanya suatu penyimpangan yang terjadi pada tempat mereka bekerja. Sosialisasi *whistleblowing system* pada perusahaan BUMN dilakukan guna memerangi korupsi di internal perusahaannya. *Whistleblowing system* dibuat dalam rangka melakukan pengawasan internal perusahaan (KNKG, 2008). BUMN membangun suatu sistem yang memungkinkan orang melaporkan praktik yang tidak benar di BUMN. Dalam buku *Whistleblower* (2008: 69), sistem ini disusun pada 2008 dan sebagai salah satu upaya untuk mencegah terjadinya pelanggaran – pelanggaran dan kejahatan di internal perusahaan.

Pertimbangan etis yang tinggi akan memerhatikan norma – norma yang berlaku. *Hypernorm* adalah konsep dari etika bisnis yang berlaku untuk prinsip – prinsip yang lebih mendasar, *hypernorm* mengevaluasi norma – norma lebih dalam hingga ke akarnya, apa yang etis bagi kemanusiaan. *Hypernorm* pertamakali dibahas oleh Donaldson dan Dunfee pada tahun 1991 (<http://en.wikipedia.org/wiki/Hypernorms> yang diakses pada 19 November 2012). *Hypernorm* adalah nilai yang hampir secara universal dihormati oleh sebagian besar kelompok – kelompok dan budaya di seluruh dunia, yang meliputi *honesty, fairness, compassion, integrity, dan responsibility*. Seorang akuntan yang memerhatikan *hypernorm* akan menjunjung tinggi nilai – nilai kode etik bisnis

yang diakui secara universal. Seorang whistleblower akan melihat pengungkapan kecurangan akuntansi adalah sebuah tindakan yang etis. Dan whistleblowing ini merupakan salah satu perwujudan GCG. Whistleblower akan mengorbankan kepentingan dirinya sendiri demi kepentingan publik. Tercantum bahwa dalam Keputusan Menteri nomor Kep 117/M – MBU/2002 mengenai penerapan praktik GCG pada BUMN, bahwa BUMN akan meningkatkan keberhasilan usaha dan akuntabilitas perusahaan guna mewujudkan nilai pemegang saham dalam jangka panjang dengan tetap memerhatikan kepentingan stakeholder lainnya, berlandaskan peraturan perundang – undangan dan nilai – nilai etika. Praktik GCG akan membuat seorang akuntan untuk menerapkan segala perilakunya sesuai dengan prinsip GCG, diantaranya transparansi, kemandirian, akuntabilitas, pertanggungjawaban, dan kewajaran.

Berdasarkan hasil penelitian mengenai pengaruh langsung pertimbangan etis terhadap *whistleblowing intention* secara parsial tersebut juga tercermin pada butir pernyataan nomor 3 mengenai “*window dressing*” pada laporan keuangan khususnya bagian piutang, karena dalam butir pernyataan tersebut memiliki total skor yang tinggi. Hal ini menjelaskan bahwa pertimbangan etis akuntan akan tinggi ketika dihadapkan pada situasi dilema etika dan responden akan sangat mungkin menolak bahkan mencegah praktik tidak etis yang terjadi pada internal perusahaan, hal tersebut dikarenakan dampaknya akan besar karena sifatnya yang material. Responden setuju betapa pentingnya memikirkan dampak yang akan terjadi jika menemukan adanya praktik tidak etis. Semakin dampaknya besar dan

merugikan perusahaan, maka ia akan memiliki pertimbangan etis yang tinggi sehingga intensi untuk melakukan *whistleblowing* pun semakin tinggi.

Hasil penelitian tersebut sejalan dengan pendapat Randy K. Chiu (2003), bahwa pertimbangan etis memengaruhi *whistleblowing intention* dengan *locus of control* sebagai pemoderasi. Menurut Chiu, 2003 pertimbangan etis merupakan faktor dalam pembentukan niat perilaku terhadap masalah etis atau moral tertentu karena merupakan komponen integral dari sikap individu terhadap masalah ini. Penelitian empiris menunjukkan bahwa subyek yang mempertimbangkan suatu tindakan etis dengan sangat tinggi dan mempersepsikannya kepada orang lain untuk menjadikannya sebagai niat perilaku untuk menunjukkan tindakan nyatanya (Chang, 1998 dalam Chiu, 2003). Hasil penelitian antara dua variabel ini juga didukung oleh Barnett, et.al., 1996 dalam Chiu 2003 bahwa hubungan antara pertimbangan etis dan niat perilaku sudah dapat dijelaskan secara empiris terhadap *whistleblowing*. Menurut Chiu, 2003 bahwa orang - orang yang percaya *whistleblowing* secara etis maka mereka lebih mungkin untuk melabuhkan niat perilaku untuk melaporkan kesalahan yang dilakukan oleh rekan atau atasan, sedangkan mereka yang percaya bahwa *whistleblowing* adalah tindakan tidak etis maka kurang cenderung melabuhkan niat perilakunya untuk “meniup peluit”.

5.2 Pengaruh Langsung Komitmen Profesional Terhadap *Whistleblowing Intention*

Hasil analisis menunjukkan bahwa komitmen profesional berpengaruh terhadap *whistleblowing intention*. Dalam menjalankan profesinya sebagai akuntan manajemen, seorang akuntan harus memiliki komitmen terhadap

profesinya dengan menjunjung tinggi kode etik baik dari profesi maupun perusahaannya agar tidak terjadi praktik penyimpangan. *Whistleblowing system* yang sudah diterapkan memberikan pemahaman bahwa praktik tidak etis tidak dibenarkan dalam bentuk apapun. Dalam Pickett (2010: 266), komitmen diartikan orang – orang dalam organisasi harus memahami dan menyesuaikan diri dengan identitas organisasi yang di dalamnya termasuk nilai etika, sedangkan profesional diartikan sebagai tanggung jawab secara individu dan ketentuan dalam peraturan dan hukum masyarakat (Amir Abadi Jusuf., 2011: 68).

Seorang akuntan manajemen yang berkomitmen profesional tinggi akan patuh terhadap standar perilaku etis yang sudah ditetapkan oleh IMA (*Institute Management of Accountants*), yakni kompetensi, kerahasiaan, integritas, dan objektivitas. Selain harus patuh terhadap standar profesional, juga harus patuh terhadap peraturan perundangan dan ketentuan hukum yang berlaku, akuntan harus menghindari praktik – praktik tidak etis yang melanggar hukum. Akuntan manajemen juga harus mematuhi kebijakan perusahaan yang berlaku, salah satunya mendukung penerapan *whistleblowing* jika menemukan praktik penyimpangan yang terjadi pada internal perusahaan. Dengan komitmen profesional yang tinggi, berarti akuntan dapat menunjukkan kepatuhannya terhadap standar, peraturan dan hukum yang berlaku, serta kebijakan perusahaan. Hal tersebut dilakukan guna tanggung jawabnya terhadap publik guna menyajikan laporan keuangan yang relevan dan reliabel, yang dapat dipertanggungjawabkan kepada para pengguna laporan keuangan.

Berdasarkan hasil penelitian mengenai pengaruh langsung komitmen profesional terhadap *whistleblowing intention* secara parsial tersebut juga tercermin pada butir pernyataan nomor 2 mengenai kebanggaannya menjadi bagian dari profesi akuntansi, karena dalam butir pernyataan tersebut memiliki total skor yang tinggi. Maka hal ini menjelaskan bahwa responden memiliki rasa bangga untuk bercerita kepada orang lain bahwa ia adalah seorang akuntan. Dari kebanggaannya menjadi seorang akuntan, maka ia akan menjadi loyalitas terhadap pekerjaannya, selalu berusaha yang terbaik dalam menyelesaikan pekerjaannya sebagai akuntan. Responden berarti akan menjunjung tinggi kode etik perilakunya sebagai akuntan yang dapat menyajikan laporan keuangan yang relevan dan reliabel. Oleh karena itu, responden memiliki komitmen profesional yang tinggi yang akan memengaruhi intensinya melakukan *whistleblowing* jika menemukan praktik kecurangan akuntansi yang terjadi pada lingkungan pekerjaannya.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Elias (2008) bahwa seseorang yang lebih berkomitmen profesi cenderung untuk melakukan *whistleblowing*. Penelitian Yusar Sagara (2013) pun menghasilkan bahwa profesionalisme seorang internal auditor berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Penelitian Ana Sofia, dkk pun mendukung bahwa komitmen profesi berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*, semakin tinggi komitmen terhadap profesi, maka semakin tinggi keinginan untuk melakukan *whistleblowing*. Kaplan dan Whitecotton (2001) dalam Elias (2008) menemukan hubungan positif antara komitmen profesional dan niat *whistleblowing* auditor yang menunjukkan bahwa dengan lebih

profesionalnya akuntan berkomitmen akan lebih cenderung untuk “meniup peluit”.

5.3 Pengaruh Langsung *Whistleblowing Intention* Terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian

Hasil analisis menunjukkan bahwa *whistleblowing intention* berpengaruh terhadap evaluasi lingkungan pengendalian. Lingkungan pengendalian merupakan dasar bagi pengendalian internal yang efektif. Hal tersebut memberikan disiplin dan struktur bagi entitas. Hal tersebut menjadi penunjuk arah (*it sets the tone*) bagi entitas, membuat karyawan sadar akan pengendalian (*control consciousness*) dalam organisasi itu (Theodorus, 2013: 128). Penerapan *whistleblowing system* membangun kesadaran akan praktik – praktik yang etis maupun tidak etis. *Whistleblowing system* dapat menjadi antisipasi untuk mengendalikan personil perusahaan agar berperilaku sesuai dengan koridornya, jika ditemukan perilaku tidak etis maka *whistleblowing* menjadi solusinya, karena perilaku personil perusahaan merupakan cerminan dari lingkungan pengendalian perusahaan yang bersangkutan.

Lingkungan pengendalian berurusan dengan fungsi pengelolaan (*management*) dan pengawasan (*governance*) di tingkat tertinggi dalam entitas itu. Ia juga mengatur sikap, perilaku, kesadaran berpengendalian, serta tindakan manajemen dan TCWG mengenai pengendalian internal entitas itu.

Berdasarkan hasil penelitian mengenai pengaruh langsung *whistleblowing intention* terhadap evaluasi lingkungan pengendalian secara parsial tersebut juga tercermin pada kasus nomor 1 mengenai penemuan fraud yang dilakukan oleh

manajemen, karena dalam kasus tersebut memiliki total skor yang tinggi. Maka hal ini menjelaskan bahwa *whistleblowing intention* akan semakin tinggi dengan melihat siapa saja yang terlibat dan besarnya dampak yang akan terjadi. Responden akan memiliki *whistleblowing intention* yang tinggi ketika sudah melibatkan manajemen tingkat eksekutif sebagai pelanggarnya karena responden menilai tingkat keseriusan tersebut adalah tinggi dan perlu adanya perbaikan untuk ke depannya.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Chris Patel (2003) bahwa *whistleblowing* merupakan faktor penting yang memberikan kontribusi untuk perbaikan pengendalian internal dan evaluasi lingkungan pengendalian oleh manajemen dan auditor eksternal. Terbitnya Sarbanes – Oxley Act dikarenakan munculnya *whistleblower* pada kasus Enron, Worldcom, dan Tyco. Kini, dikarenakan Sarbanes – Oxley Act, manajemen memiliki tanggung jawab tambahan untuk setiap tahunnya mengevaluasi, menguji dan melaporkan pengendalian intern entitas atas pelaporan keuangan. Sarbanes - Oxley *Section* 404, yang mengharuskan manajemen untuk menilai dan melaporkan efektivitas pengendalian internal perusahaan atas pelaporan keuangan, telah mengubah secara dramatis lanskap penilaian control (Michael, 2004). Hal tersebut mengindikasikan sejak munculnya Sherron Watkins sebagai *whistleblower* Enron yang mengungkap penyimpangan akuntansi, kini manajemen harus melakukan evaluasi lingkungan pengendalian secara rutin untuk dapat melaporkan efektivitas pengendalian internal perusahaan atas pelaporan keuangan. Seorang akuntan yang memiliki *whistleblowing intention* yang tinggi dapat mengantarkan kepada

lingkungan pengendalian yang semakin baik. Karena jika ditemukan adanya praktik tidak etis, dan intensi seorang akuntan untuk melakukan *whistleblowing tinggi* maka akan ada perbaikan pada lingkungan pengendalian perusahaan tersebut.

Dalam lingkungan pengendalian yang efektif, karyawan tahu bahwa melakukan hal yang benar diharapkan dan akan didukung oleh manajemen tingkat atas. Dalam lingkungan pengendalian yang lemah, prosedur pengendalian sering diganti atau diabaikan, memberikan kesempatan untuk terjadi *fraud*. Dalam penelitian Lightle, et.al., (2007), survei menegaskan bahwa sebagian besar karyawan menyadari kode etik perilaku dan etika, percaya bahwa mereka memiliki bimbingan yang memadai untuk menentukan perilaku yang sesuai. Survei terhadap karyawan dapat membantu manajemen dalam mengukur efektivitas, upaya untuk memperbaiki lingkungan pengendalian dan mengidentifikasi di mana sumber daya tambahan harus ditampilkan. Hasil survei menunjukkan bahwa karyawan percaya bahwa manajemen menekankan pada melakukan hal yang benar dan berperilaku etis. Maka dari itu *whistleblowing intention* perlu ditanamkan guna terciptanya perilaku etis di internal perusahaan yang akan berdampak pada lingkungan pengendalian ke arah yang lebih baik.

5.4 Pengaruh Langsung Pertimbangan Etis Terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian

Hasil analisis menunjukkan bahwa pertimbangan etis tidak berpengaruh terhadap evaluasi lingkungan pengendalian. Dalam COSO, integritas dan nilai etika merupakan produk dari standar etika dan perilaku entitas serta bagaimana

standar tersebut dikomunikasikan dan dijalankan dalam praktik pada entitas. Hal ini berarti etika merupakan terbentuknya lingkungan pengendalian yang baik. Pada penelitian ini terdapat kata “pertimbangan” atau *judgment* yang dalam teori tindakan beralasan (Jogiyanto, 2007: 25) sangat erat kaitannya dengan “minat” atau *intention*.

Penelitian menunjukkan bahwa responden memang lebih banyak “setuju” untuk menolak melakukan praktik tidak etis di lingkungan tempat bekerjanya pada jenis pertanyaan mengenai pertimbangan etis dan hal tersebut seiring dengan hasil lingkungan pengendalian yang baik pula yang ditunjukkan dengan banyaknya responden yang “setuju” akan pertanyaan yang menunjukkan lingkungan pengendalian perusahaan yang bersangkutan dinilai baik oleh responden. Akan tetapi hal tersebut, tidak dapat menjadi alasan yang kuat pertimbangan etis berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian.

Pada uji t parsial menunjukkan bahwa diantara pertimbangan etis, komitmen profesional, dan *whistleblowing intention*, hanya *whistleblowing intention* yang memengaruhi evaluasi lingkungan pengendalian. Hal tersebut menunjukkan jika ketiga variabel tersebut diuji parsial secara bersamaan, maka *whistleblowing intention* yang memengaruhi evaluasi lingkungan pengendalian. Pertimbangan etis dan komitmen profesional tersingkir karena adanya *whistleblowing intention* yang lebih berperan di dalamnya.

Dalam Chris Patel (2003) pun meneliti bahwa professional judgment seorang auditor berhubungan dengan adanya intensi untuk melakukan *whistleblowing*,

yang pada akhirnya berkontribusi dalam mengevaluasi lingkungan pengendalian perusahaan tersebut. Jadi, jika pertimbangan etis langsung dihubungkan terhadap lingkungan pengendalian, harus terdapat perantara di antara kedua variabel tersebut.

5.5 Pengaruh Langsung Komitmen Profesional Terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian

Hasil analisis menunjukkan bahwa komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap evaluasi lingkungan pengendalian. Responden menunjukkan memiliki komitmen profesional yang tinggi, akan tetapi hal tersebut dapat menjadi alasan yang kuat berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian. Seperti yang dijelaskan sebelumnya, sama dengan pertimbangan etis, komitmen profesional pun menjadi tidak pengaruh karena adanya *whistleblowing intention* yang lebih berperan memengaruhi secara langsung evaluasi lingkungan pengendalian.

Evaluasi lingkungan pengendalian berbicara mengenai bagaimana perusahaan mengembangkan ke arah yang lebih baik atau yang disebut "*improvement*". Menurut bapak pendiri gerakan kualitas, Dr. Edwards Deming dalam Pickett (2010: 491), bahwa perbaikan berkelanjutan harus ada komitmen untuk berubah dan perbaikan berkelanjutan. Seorang akuntan yang berkomitmen profesional pada setiap pekerjaannya akan memerhatikan setiap perilakunya dengan mematuhi standar perilaku etisnya pada praktiknya di lapangan. Ia memikirkan bahwa jika ia melakukan praktik tidak etis di internal perusahaan, ia akan memikirkan dampak ke depannya, keberlangsungan masa depan perusahaan

tempat ia bekerja. Seorang akuntan yang memegang teguh profesionalismenya jika menemukan adanya indikasi penyimpangan akuntansi pada lingkungan kerja, maka akan segera bertindak guna memperbaikinya.

5.6 Pengaruh Tidak Langsung Antara Pertimbangan Etis Terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian Melalui *Whistleblowing Intention*

Hasil analisis menunjukkan bahwa terdapat pengaruh tidak langsung antara pertimbangan etis terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention* sebagai variabel intervening. Besarnya pengaruh total pertimbangan etis terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention* sebesar 0,426 (0,522 x 0,817). Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa pertimbangan etis berpengaruh tidak langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention* sebagai variabel intervening.

Pertimbangan etis memiliki pengaruh langsung terhadap *whistleblowing intention* artinya semakin tinggi pertimbangan etis seorang akuntan akan meningkatkan intensinya untuk melakukan *whistleblowing* jika menemukan adanya praktik tidak etis di lingkungan pekerjaannya, apalagi ditambah dengan sudah adanya sosialisasi mengenai *whistleblowing system* yang membahas mengenai pentingnya melaporkan praktik tidak etis yang ditemukan di tempat pekerjaannya. Ketika seorang akuntan dihadapkan sebuah dilema etika, maka pertimbangan etisnya pun bekerja, ia dapat menentukan mana praktik yang etis dan mana yang tidak.

Seperti yang sudah dijelaskan bahwa akuntan akan memiliki pertimbangan etis yang semakin tinggi jika situasi dilema etika yang dihadapi akan berdampak yang material dan memiliki dampak dan risiko yang tinggi terhadap keberlangsungan hidup perusahaan ke depannya. Dengan melihat dampak yang material tersebut, maka munculnya intensi untuk melakukan *whistleblowing* pun akan semakin kuat. *Whistleblowing intention* pun semakin kuat ketika yang terlibat adalah manajemen tingkat eksekutif, karena dinilai fatal sehingga diperlukan adanya evaluasi lingkungan pengendalian guna perbaikan ke arah yang lebih baik.

Penerapan *whistleblowing system* yang diberlakukan di BUMN, merupakan suatu perwujudan dari praktik GCG. Dengan pertimbangan etis yang tinggi, akuntan dapat mengevaluasi nilai – nilai etika bisnis yang berlaku secara universal (*hypernorm*) sehingga jika terdapat praktik penyimpangan, maka intensi untuk melakukan *whistleblowing* akan tinggi yang dapat mendukung terciptanya lingkungan pengendalian yang memenuhi prinsip – prinsip GCG.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Chiu (2003) yang menerangkan bahwa pertimbangan etis berpengaruh terhadap *whistleblowing intention* dengan diperkuat oleh *locus of control*. Penelitian Barnett (1996) dalam Chiu (2003) pun menjelaskan adanya hubungan antara pertimbangan etis dan minat perilaku yang dijelaskan secara empiris berhubungan dengan *whistleblowing*.

Situasi dilema etika terjadi ketika karyawan tahu tindakan yang tepat dalam situasi, namun yang lain memiliki keputusan etis yang berbeda. Jika karyawan akan memutuskan apakah mengikuti nilai-nilai mereka sendiri dan menolak untuk

berpartisipasi dalam perilaku yang tidak etis atau ilegal, maka intensi melakukan *whistleblowing* pun terjadi. Jika mereka menyimpulkan bahwa mereka tidak bisa berkompromi dengan praktik tidak etis tempatnya bekerja, maka karyawan ini mungkin akan melaporkan dan mempublikasikan dengan tujuan memperbaiki situasi yang tidak etis (Velasques, 2005 dalam Erni, 2007: 76).

Chris Patel (2003) pun meneliti mengenai keterkaitan antara pertimbangan profesional akuntan dengan minat perilaku yang dihubungkan *whistleblowing*, dimana ia berkesimpulan bahwa *whistleblowing* merupakan faktor penting yang berkontribusi terhadap perbaikan antara pengendalian internal dan evaluasi lingkungan pengendalian oleh manajemen dan auditor eksternal.

5.7 Pengaruh Tidak Langsung Antara Komitmen Profesional Terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian Melalui *Whistleblowing Intention*

Hasil analisis menunjukkan bahwa terdapat pengaruh tidak langsung antara komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention* sebagai variabel intervening. Besarnya pengaruh total komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention* sebesar 0,312 (0,382 x 0,817). Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa komitmen profesional berpengaruh tidak langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention* sebagai variabel intervening.

Seperti yang sudah dijelaskan bahwa akuntan yang bangga menjadi bagian dari profesi akuntansi, akan menjadikan ia loyalitas terhadap pekerjaannya. Akuntan akan berusaha sebaik mungkin menyelesaikan tugasnya sebagai seorang

akuntan. Akuntan akan menjunjung tinggi standar perilaku etis menjadi seorang akuntan profesional. Dengan begitu, akuntan akan patuh terhadap standar dan peraturan perundangan dan hukum yang berlaku, juga patuh terhadap kebijakan perusahaan yang mendukung terciptanya kelancaran ketentuan hukum yang ditetapkan pemerintah yakni *whistleblowing system*. Jika ia melihat adanya praktik penyimpangan akuntansi, maka intensi nya melakukan *whistleblowing* akan muncul dan berusaha untuk menyetatkan kembali organisasi perusahaannya, dan ia pun dapat memperbaiki lingkungan pengendalian pada internal perusahaan tersebut.

Komitmen profesional berpengaruh langsung terhadap *whistleblowing intention* artinya semakin tinggi komitmen seorang akuntan terhadap profesinya, maka semakin tinggi tingkat intensi untuk melakukan *whistleblowing* jika menemukan praktik tidak etis. Seorang akuntan yang memiliki komitmen profesional yang tinggi, maka ia akan selalu berusaha berperilaku dengan baik dengan memerhatikan etika profesional yang diatur dalam kode etik (Yusar Sagara, 2013). Hasil analisis ini juga mendukung penelitian Elias (2008) dengan objek penelitiannya adalah mahasiswa bahwa seseorang yang lebih berkomitmen profesi cenderung untuk melakukan *whistleblowing*. Kaplan dan Whitecotton (2001) dalam Elias (2008) menemukan hubungan positif antara komitmen profesional dan *whistleblowing intention* auditor yang mengindikasikan bahwa semakin akuntan berkomitmen profesional maka cenderung melakukan *whistleblowing*. Seorang yang berkomitmen profesional akan melaksanakan tanggung jawab profesional mereka dan mengekspresikan prinsip-prinsip dasar

dari perilaku etis yang menghasilkan perilaku terhormat, terkadang bahkan mengorbankan keuntungan pribadi, karena menjadi *whistleblower* memiliki risiko ancaman bagi dirinya sendiri.

Dalam penelitian Yusar Sagara (2013) berkesimpulan bahwa profesionalisme seorang internal auditor berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Menurutnya, bagi organisasi yang menjalankan aktivitas usahanya secara etis, *whistleblowing system* merupakan bagian dari sistem pengendalian.

Seperti yang dijelaskan COSO bahwa lingkungan pengendalian berbicara mengenai organisasi perusahaan, yang berarti lingkungan pengendalian berurusan dengan fungsi pengelolaan (*management*) dan pengawasan (*governance*) di tingkat tertinggi dalam entitas itu. Dengan demikian pada prinsipnya seorang *whistleblower*—atau juga disebut peniup peluit—merupakan '*prosocial behaviour*' yang menekankan untuk membantu pihak lain dalam menyehatkan sebuah organisasi atau perusahaan (KNKG, 2008). Hal tersebut mengindikasikan bahwa *whistleblowing intention* memediasi hubungan antara komitmen profesional dan evaluasi lingkungan pengendalian. Seorang akuntan yang memegang teguh profesionalismenya jika menemukan adanya indikasi penyimpangan akuntansi pada lingkungan kerja, maka akan segera bertindak guna memperbaikinya.

BAB V

KESIMPULAN, IMPLIKASI, DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Penelitian ini menguji pengaruh pertimbangan etis dan komitmen profesional terhadap evaluasi lingkungan pengendalian dengan *whistleblowing intention* sebagai variabel intervening. Dari tujuh hipotesis yang diujikan dari dua substruktural, terdapat lima hipotesis yang diterima dan dua hipotesis yang ditolak. Berikut hasil penelitian yang dapat disimpulkan bahwa:

1. Pertimbangan etis berpengaruh langsung terhadap *whistleblowing intention*. Seorang akuntan yang memiliki pertimbangan etis yang tinggi akan memerhatikan *hypernorm* dan menjunjung tinggi praktik GCG sehingga ketika menemukan praktik tidak etis, intensi untuk melakukan *whistleblowing* pun tinggi, dimana *whistleblowing* merupakan salah satu perwujudan GCG.
2. Komitmen profesional berpengaruh langsung terhadap *whistleblowing intention*. Seorang akuntan yang berkomitmen profesional tinggi, maka akan sadar tanggung jawabnya terhadap publik sehingga akan patuh terhadap standar perilaku etis akuntan, kebijakan perusahaan, dan peraturan perundangan dan ketentuan hukum yang berlaku, dimana ia akan menolak segala bentuk pelanggaran yang terjadi.
3. *Whistleblowing intention* berpengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian. Semakin tinggi *whistleblowing intention*

seorang akuntan, maka jika menemukan praktik tidak etis, ia akan berusaha segera memperbaiki lingkungan pengendalian tempat ia bekerja ke arah yang lebih baik.

4. Pertimbangan etis tidak memiliki pengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian. Kata “pertimbangan” erat kaitannya dengan minat untuk melakukan sesuatu sehingga berdampak terjadinya sesuatu, jadi pertimbangan tidak memiliki pengaruh terhadap evaluasi.
5. Komitmen profesional tidak memiliki pengaruh langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian. Komitmen yang berarti loyalitas terhadap profesinya, akan tercermin dari segala tindakan yang berpengaruh terhadap perbaikan berkelanjutan.
6. Pertimbangan etis memiliki pengaruh tidak langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*. *Professional judgment* seorang akuntan berhubungan dengan adanya intensi untuk melakukan *whistleblowing*, yang pada akhirnya berkontribusi dalam mengevaluasi lingkungan pengendalian perusahaan tersebut.
7. Komitmen profesional memiliki pengaruh tidak langsung terhadap evaluasi lingkungan pengendalian melalui *whistleblowing intention*. Seorang akuntan yang memegang teguh profesionalismenya jika menemukan adanya indikasi penyimpangan akuntansi pada lingkungan kerja, maka akan segera bertindak guna memperbaikinya.

5.2 Implikasi

Implikasi dari penelitian ini “Pengaruh Pertimbangan Etis dan Komitmen Profesional Terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian Dengan *Whistleblowing Intention* Sebagai Variabel Intervening” adalah:

1. Dengan *whistleblowing intention* dipakai sebagai variabel intervening, akuntan sebagai karyawan perusahaan akan mengetahui *whistleblowing* adalah suatu mekanisme yang dapat menjadikan lingkungan pengendalian perusahaan menjadi kuat dan selalu membawa perusahaan ke arah yang lebih baik.
2. Untuk memiliki pertimbangan etis yang tinggi, seorang akuntan perlu menumbuhkan kesadaran *hypernorm* yang tinggi, sehingga memandang dan mengetahui suatu tindakan *whistleblowing* menjadi suatu tindakan yang etis dan *whistleblowing* adalah suatu penerapan GCG perusahaan yang dapat bermanfaat untuk *stakeholder*.
3. Untuk memiliki komitmen profesional yang tinggi, seorang akuntan harus memerhatikan standar perilaku etis di setiap perlakuan profesinya. Dengan begitu, akuntan akan mematuhi baik peraturan dan ketentuan hukum yang berlaku maupun kebijakan perusahaan tempat ia bekerja. Sebagai dampaknya, akuntan akan dapat ‘menyehatkan’ organisasi internal perusahaan yang menjadi tempat kerjanya dan lingkungan pengendalian pun menjadi terkendali dengan baik.

5.3 Saran

Penelitian yang dilakukan kali ini, ada beberapa keterbatasan sekaligus saran yang diajukan peneliti mengenai penelitian ini yaitu :

1. Sampel penelitian ini terbatas pada akuntan manajemen yang berasal dari BUMN dengan empat kategori, maka bagi penelitian selanjutnya, cakupan sampel akuntan yang digunakan sebagai responden sebaiknya diperbesar dengan penambahan kategori BUMN atau membedakan sampelnya yang bukan BUMN, seperti akuntan dari perusahaan swasta ataupun pemerintahan.
2. Jangka waktu penelitian yang cukup singkat menyebabkan peneliti hanya mengambil sampel yang sudah menerapkan *whistleblowing system*. Maka disarankan untuk peneliti selanjutnya, tidak hanya meneliti perusahaan yang sudah menerapkan *whistleblowing system* tetapi juga meneliti perusahaan yang belum menerapkan *whistleblowing system*. Peneliti dapat memisahkan dua kelompok tersebut, apakah akan memiliki hasil penelitian yang sama atau berbeda.
3. Koefisien determinasi masih terdapat variabel independen lain yang menjelaskan variabel dependen yakni *whistleblowing intention* dan evaluasi lingkungan pengendalian pada penelitian ini. Peneliti selanjutnya dapat dilakukan dengan menggunakan faktor-faktor lain, seperti sosialisasi *whistleblowing system*.
4. Bagi BUMN, agar mengadakan seminar secara rutin dengan mengikutsertakan akuntan - akuntannya dan manajemen tingkat eksekutif

untuk mengikuti sosialisasi program *whistleblowing system* yang diadakan pemerintah.

5. Bagi akuntan, diperlukan lagi kesadaran dan motivasi yang lebih tinggi dengan menerapkan standar perilaku etis untuk meningkatkan pertimbangan etis dan komitmen profesionalnya dalam melaksanakan profesinya.
6. Bagi pemerintah, pemerintah perlu untuk semakin menggalakkan dan memperketat kebijakan peraturan *whistleblowing system* pada perusahaan BUMN agar penerapannya efektif dan tujuan GCG pun tercapai. Serta, pemerintah perlu memperluas sosialisasi *whistleblowing system* tidak hanya di BUMN, tetapi juga di perusahaan jenis lainnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, et al. 2012. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Prentice Hall
- Bayangkara. 2008. *Management Audit: Audit Manajemen Prosedur dan Implementasi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Brinks, Robert Moeller. 2005. *Brink's Modern Internal Auditing. 6th edition*. Wiley
- Brooks & Paul. *Etika Bisnis & Profesi untuk Direktur, Eksekutif, dan Akuntan*. Edisi 5. Jakarta: Salemba Empat
- Chiu, Randi.K. 2003. *Ethical Judgment and Whistleblowing Intention: Examining the Moderating Role of Locus of Control*
- Elias, Rafik. 2008. *Auditing Student's Professional Commitment and Anticipatory Socialization and Their Relationship to Whistleblowing*
- Ernawan, Erni. 2007. *Business Ethics*. Bandung: Alfabeta
- Fraedrich & Ferrel. 2011. *Ethical Decision Making For Business. 8th Edition*. South Western Cengage Learning
- Hartman dan Desjardins. 2011. *Etika Bisnis: Pengambilan Keputusan Untuk Integritas Pribadi & Tanggung Jawab Sosial*. Penerbit Erlangga
- Jamilah, Siti dkk. 2007. *Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment*
- Jogiyanto. 2007. *Sistem Informasi keperilakuan*. Yogyakarta: ANDI
- Jusup, Amir Abadi. 2011. *Jasa Audit dan Assurance: Pendekatan Terpadu (Adaptasi Indonesia)*. Jakarta: Salemba Empat
- Jusup, Haryono. 2011. *Dasar – Dasar Akuntansi*. Edisi 7. Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN
- Kuncoro, Mudrajad. 2011. *Metode Kuantitatif: Teori dan Aplikasi Untuk Bisnis & Ekonomi*. Edisi Empat. Yogyakarta: UPP STIM YKPN
- Laily, Nujmatul. 2010. *Tesis: Pengaruh Pengalaman Auditor Terhadap Ethical Judgment Dengan Pengetahuan Auditor dan Komitmen Profesi Sebagai Variabel Intervening*

- Lightle, Susan, S., etc., 2007. *Assessing the Control Environment*
- Messier, et al. 2008. *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach. 6th Edition*. Mc Graw Hill
- Patel, Chris. 2003. *Some Cross – Cultural Evidence on Whistleblowing as an Internal Control Mechanism*
- Pickett, K.H Spencer. 2010. *The Internal Auditing Handbook. Third Edition*. Wiley
- Priyatno, Duwi. 2010. *Paham Analisa Statistik Data dengan SPSS*. Cetakan Pertama. Yogyakarta: Mediakom
- Rahmawati, dkk. 2004. *Pengaruh Tekanan Kepatuhan, Gender, Autoritarian, dan Pertimbangan Moral Terhadap Judgment Auditor*
- Riduwan dan Kuncoro. 2011. *Cara Memakai dan Memaknai Analisis Jalur*. Bandung: Alfabeta
- Robbins & Judge. 2008. *Perilaku Organisasi*. Edisi 12. Jakarta: Salemba Empat
- Sagara, Yusar. 2013. *Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan Whistleblowing*
- Sari, Diana. 2012. *Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Tranparansi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*
- Semendawai, Abdul Haris, dkk. 2011. *Memahami Whistleblower*. Cetakan I. Jakarta: Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK)
- Sofia, Ana dkk. *Apakah Sosialisasi dan Komitmen Profesi Pegawai Pajak Berpengaruh Terhadap Niat Whistleblowing*
- Sugiyono. 2013. *Statistika Untuk Penelitian*. Bandung: Alfabeta
- Trihendradi, C. 2011. *Langkah Mudah Melakukan Analisa Statistik Menggunakan SPSS*. Yogyakarta: ANDI OFFSET
- Velasquez, Manuel. 2012. *Business Ethics: Concepts and Cases. Seventh Edition*. Pearson
- Velasquez, Manuel. 2005. *Etika Bisnis: Konsep dan Kasus*. Edisi 5. Penerbit ANDI

*[http://nasional.kompas.com/read/2010/03/23/13051595/Susno..Gayus..Polisi..dan
.Jaksa](http://nasional.kompas.com/read/2010/03/23/13051595/Susno..Gayus..Polisi..dan.Jaksa)*

<http://en.wikipedia.org/wiki/Hypernorms>

www.bumn.go.id

www.slideshare.net/musdalifah/analisis-jalur-path-analysis-28722277

LAMPIRAN

Lampiran 1

Tabel Pengujian Validitas

Variabel	Butir Dalam Kuesioner	Nilai r hitung	Nilai r tabel	Hasil Validitas
Pertimbangan Etis	X1.1	0,756	0,514	Valid
	X1.2	0,893	0,514	Valid
	X1.3	0,814	0,514	Valid
	X1.4	0,809	0,514	Valid
	X1.5	0,726	0,514	Valid
Komitmen Profesional	X2.1	0,842	0,514	Valid
	X2.2	0,762	0,514	Valid
	X2.3	0,8	0,514	Valid
	X2.4	0,873	0,514	Valid
	X2.5	0,845	0,514	Valid
<i>Whistleblowing Intention</i>	X3.1	0,801	0,514	Valid
	X3.2	0,72	0,514	Valid
	X3.3	0,579	0,514	Valid
	X3.4	0,575	0,514	Valid
	X3.5	0,911	0,514	Valid
	X3.6	0,824	0,514	Valid
	X3.7	0,57	0,514	Valid
	X3.8	0,845	0,514	Valid
	X3.9	0,619	0,514	Valid
	X3.10	0,644	0,514	Valid
	X3.11	0,629	0,514	Valid
	X3.12	0,84	0,514	Valid
Evaluasi Lingkungan Pengendalian	Y.1	0,725	0,514	Valid
	Y.2	0,854	0,514	Valid
	Y.3	0,712	0,514	Valid
	Y.4	0,636	0,514	Valid
	Y.5	0,824	0,514	Valid
	Y.6	0,814	0,514	Valid
	Y.7	0,763	0,514	Valid
	Y.8	0,613	0,514	Valid
	Y.9	0,576	0,514	Valid
	Y.10	0,678	0,514	Valid
	Y.11	0,697	0,514	Valid
	Y.12	0,656	0,514	Valid
	Y.13	0,865	0,514	Valid
	Y.14	0,806	0,514	Valid
	Y.15	0,759	0,514	Valid

Lampiran 2
Uji Realibilitas

Pertimbangan Etis (X₁)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.857	5

Komitmen Profesional (X₂)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.868	5

Whistleblowing Intention (X₃)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.911	12

Evaluasi Lingkungan Pengendalian (Y)

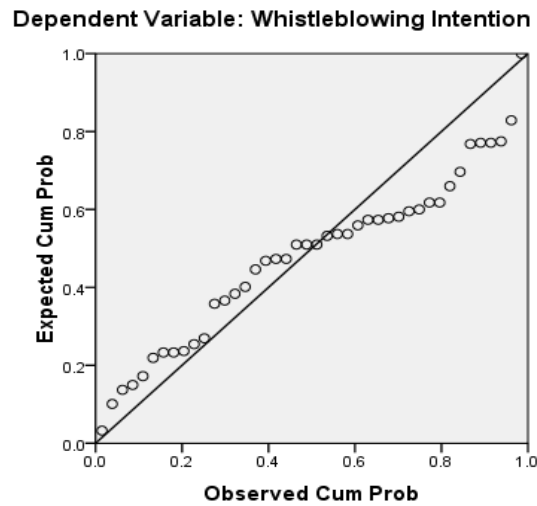
Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.937	15

Lampiran 3
Uji Normal P-Plot Substruktural 1 dan 2

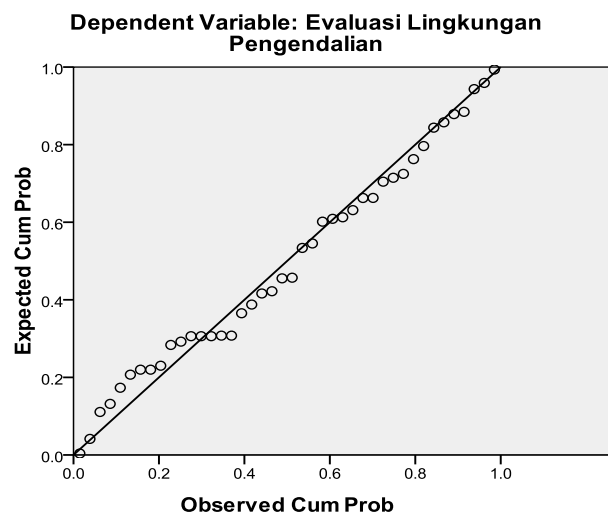
Grafik Normal Probability Plot Substruktural 1

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



Grafik Normal Probability Plot Substruktural 2

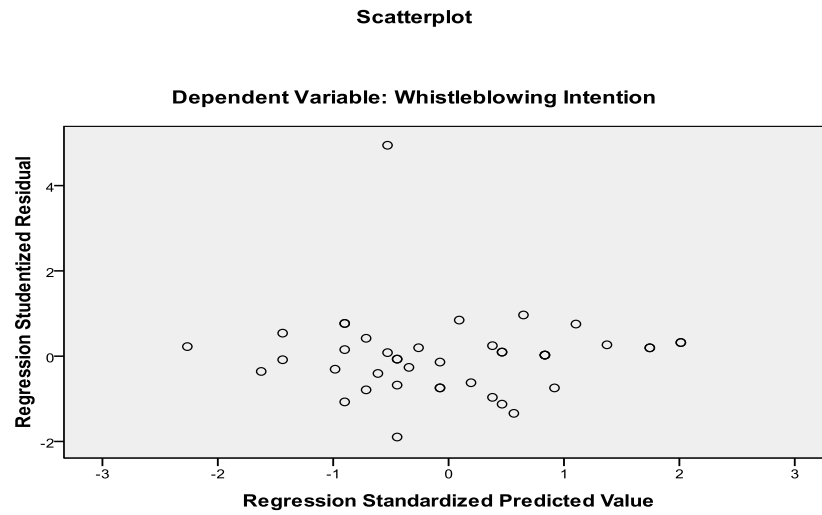
Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



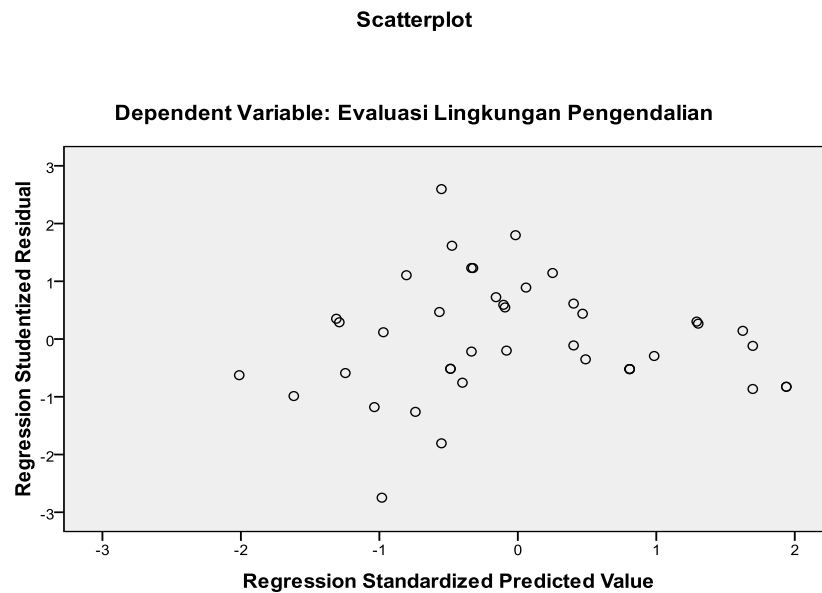
Sumber : Data diolah oleh penulis, 2014

Lampiran 4 Uji Heteroskedastisitas Scatter Plot Substruktural 1 dan 2

Scatter Plot Substruktural 1



Scatter Plot Substruktural 2



Sumber : Data diolah oleh penulis, 2014

Lampiran 5 Kuesioner

Perihal: Permohonan Pengisian Kuesioner

Kepada Yth.

Bapak/Ibu/Sdr/i Responden

Di Tempat

Dengan hormat,

Sehubungan dengan penyelesaian tugas akhir sebagai mahasiswa Program Strata Satu (S1) Universitas Negeri Jakarta, saya:

Nama : Astrid Sylvia
NIM : 8335108423
Fak/Jur/Smtr: Ekonomi/Akuntansi/VIII

bermaksud melakukan penelitian ilmiah untuk penyusunan skripsi dengan judul **“Pengaruh Pertimbangan Etis dan Komitmen Profesional Terhadap Evaluasi Lingkungan Pengendalian Dengan *Whistleblowing Intention* Sebagai Variabel Intervening”**.

Untuk itu saya sangat mengharapkan kesediaan Bapak/Ibu/Sdr/i untuk menjadi responden dengan mengisi lembar kuesioner ini secara lengkap dan sebelumnya saya mohon maaf telah mengganggu waktu bekerja Bapak/Ibu/Sdr/i. Data yang diperoleh hanya akan digunakan untuk kepentingan penelitian dan tidak digunakan sebagai penilaian kerja di tempat Bapak/Ibu/Sdr/i bekerja, sehingga kerahasiaannya akan saya jaga sesuai dengan etika penelitian.

Informasi yang diperoleh atas partisipasi Bapak/Ibu/Sdr/i merupakan factor kunci untuk mengetahui faktor – faktor yang memengaruhi intensi untuk melakukan *whistleblowing* yang memiliki kontribusi dalam evaluasi lingkungan pengendalian perusahaan.

- **Bapak/Ibu/Sdr/i dimohon untuk membaca setiap pertanyaan secara hati – hati dan menjawab dengan lengkap semua pertanyaan, karena apabila terdapat salah satu nomor yang tidak diisi maka kuesioner dianggap tidak berlaku.**
- **Tidak ada jawaban yang salah atau benar dalam pilihan Bapak/Ibu/Sdr/i, yang penting memilih jawaban yang sesuai dengan pendapat Bapak/Ibu/Sdr/i.**

Apabila diantara Bapak/Ibu/Sdr/i ada yang membutuhkan hasil penelitian ini, maka Bapak/Ibu/Sdr/i dapat menghubungi saya (telepon dan email tertera di bawah). Atas kesediaan Bapak/Ibu/Sdr/i meluangkan waktu untuk mengisi dan menjawab semua pertanyaan dalam penelitian ini, saya ucapkan terima kasih.

Hormat Saya,
Peneliti

Astrid Sylvia

**PENGARUH PERTIMBANGAN ETIS DAN KOMITMEN PROFESIONAL
TERHADAP EVALUASI LINGKUNGAN PENGENDALIAN DENGAN
WHISTLEBLOWING INTENTION SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**

Identitas Responden

1. Nama Responden :
2. Universitas Responden :
3. Perusahaan Tempat Bekerja :
4. Jenis Kelamin :
5. Pendidikan Terakhir :
6. Jabatan/Posisi di Perusahaan :
7. Lama Bekerja di Perusahaan :

Bapak/Ibu/Sdr/i dimohon untuk memberikan tanggapan yang sesuai atas pertanyaan – pertanyaan berikut dengan memilih skor yang tersedia dengan cara disilang (x). Jika menurut Bapak/Ibu/Sdr/i tidak ada jawaban yang tepat, maka jawaban dapat diberikan pilihan yang paling mendekati.

Terdapat 4 jenis pertanyaan, dimana masing – masing diberikan petunjuk mengenai pemilihan pengisian jawaban. Dimohon untuk Bapak/Ibu/Sdr/i membaca petunjuk sebelum mengisinya. Terimakasih ^^

A. Petunjuk: Mohon Sdr/I memberikan pendapat atas pertanyaan – pertanyaan berikut, sesuai dengan tingkat kemungkinan dengan memberikan tanda silang (X) pada angka pilihan:

- 1 = Sangat Tidak Mungkin (STM) 3 = Netral (N) 5 = Sangat
Mungkin (SM)
- 2 = Tidak Mungkin (TM) 4 = Mungkin (M)

Kasus I

Penghitungan fisik dilakukan sebulan sekali. Penghitungan fisik dilakukan oleh akuntan manajemen secara tim. Saat penghitungan fisik, Anda mengetahui rekan tim mengajak anda untuk memalsukan penghitungan item persediaan sebelum auditor melakukan stock opname.

1. *Apakah anda akan mencoba mencegah rekan anda?*

<i>STM</i>	<i>TM</i>	<i>N</i>	<i>M</i>	<i>SM</i>
1	2	3	4	5

Kasus II

Keesokan harinya bertemu dengan atasan anda, atasan anda menyetujui rekan kerja anda melakukan seperti itu dengan alasan, perusahaan baru berkembang.

2. *Apakah anda akan melawan instruksi atasan anda dan mencoba mencegah rekan kerja anda?*

<i>STM</i>	<i>TM</i>	<i>N</i>	<i>M</i>	<i>SM</i>
1	2	3	4	5

Kasus III

Anda mengetahui bahwa *controller* atau *chief accounting* yang mengawasi piutang dagang menginginkan anda untuk tetap memasukkan akun piutang pelanggan yang jumlahnya besar padahal peluang penagihan piutang sangat kecil agar posisi keuangan perusahaan terlihat besar.

3. *Apakah anda akan menolak untuk memasukkan piutang pelanggan tersebut seperti yang diminta controller?*

<i>STM</i>	<i>TM</i>	<i>N</i>	<i>M</i>	<i>SM</i>
1	2	3	4	5

Kasus IV

Anda menanyakan kepada atasan mengenai kebijakan *controller*. Atasan anda menyetujui kebijakan *controller* dengan alasan jumlah piutang tersebut yang sangat material jika dihapus.

4. *Apakah anda akan melawan instruksi atasan anda dan menolak untuk memasukkan piutang pelanggan tersebut?*

<i>STM</i>	<i>TM</i>	<i>N</i>	<i>M</i>	<i>SM</i>
1	2	3	4	5

Kasus V

Anda menemukan adanya salah saji pada laporan keuangan yang telah disusun oleh akuntan penyusun laporan keuangan pada akhir periode, akan tetapi akuntan penyusun tersebut meminta anda untuk mengacuhkannya dengan alasan sudah terlanjur dilaporkan dan tidak material.

5. *Apakah anda akan memutuskan untuk menyampaikan salah saji dalam laporan keuangan kepada atasan ataupun auditor?*

<i>STM</i>	<i>TM</i>	<i>N</i>	<i>M</i>	<i>SM</i>
1	2	3	4	5

B. Petunjuk: Mohon Sdr/I memberikan pendapat atas pertanyaan – pertanyaan berikut, dengan memberikan tanda silang (X) pada angka pilihan:

1 = Sangat Tidak Setuju (STS) 3 = Kurang Setuju (KS) 5 = Sangat Setuju (SS)

2 = Tidak Setuju (TS) 4 = Setuju (S)

	Pernyataan	STS	TS	KS	S	SS
1.	Saya ingin melakukan usaha yang luar biasa melebihi yang diharapkan demi kesuksesan/ keberhasilan profesi akuntansi saya					
2.	Saya bangga untuk bercerita kepada orang lain bahwa saya adalah bagian dari profesi akuntansi					
3.	Menjadi seorang anggota profesi akuntansi sangat menginspirasi saya untuk melaksanakan pekerjaan dengan sebaikbaiknya					

Kasus II (Akuntan mengetahui akibat buruk bagi perusahaan jika dilakukan penyesuaian data laporan keuangan)

Ashraf seorang akuntan. Ashraf dan atasan mengetahui adanya salah saji material pada laporan keuangan yang perlu dilakukan penyesuaian. Akan tetapi atasan tidak memperkenankan Ashraf untuk menindaklanjutinya, mengingat penyesuaian akan menurunkan laba, sedangkan perusahaan membutuhkan sebuah merger yang genting dalam dua bulan kedepan.

5. Menurut pendapat Anda, seberapa tinggikah tingkat keseriusan kasus diatas?

1	2	3	4	5
Rendah				Tinggi

6. Lingkari kesan Anda terhadap tingkat tanggung jawab Ashraf dalam melaporkan kasus diatas

1	2	3	4	5
Rendah				Tinggi

7. Lingkari kesan Anda terhadap resiko pribadi Ashraf jika melaporkan kasus diatas

1	2	3	4	5
Rendah				Tinggi

8. Jika anda seorang karyawan yang mengetahui tindakan diatas, apakah anda akan melaporkannya kepada tingkat manajemen yang lebih tinggi?

1	2	3	4	5
Tidak pernah				Selalu

Kasus III (Akuntan dituntut untuk melakukan kecurangan dengan menggelembungkan laba perusahaan)

Atid seorang akuntan. Atid diminta atasan agar mencatat beban suatu akun menjadi pengeluaran modal yang menyebabkan kenaikan laba dan laporan keuangan terlihat sehat. Atid dijanjikan diberikan bonus jika melakukannya. Jika tidak maka ia akan dimutasi ke jabatan dengan gaji yang lebih kecil atau bahkan akan dipecat.

9. Menurut pendapat Anda, seberapa tinggikah tingkat keseriusan kasus diatas?

1	2	3	4	5
Rendah				Tinggi

10. Lingkari kesan Anda terhadap tingkat tanggung jawab Atid dalam melaporkan kasus di atas

1	2	3	4	5
Rendah				Tinggi

9.	Pengecualian untuk kebijakan dan prosedur finansial jarang dibuat.					
10.	Saya tidak pernah diminta oleh personil perusahaan untuk membuat pengecualian terhadap kebijakan finansial atau prosedur untuk memenuhi target laba.					
11.	Saya tidak pernah menemukan perilaku tidak etis pada bagian perusahaan ini.					
12.	Saya tidak pernah merasa tertekan untuk berpartisipasi dalam perilaku yang tidak etis dalam perusahaan.					
13.	Saya tidak pernah berpartisipasi dalam perilaku tidak etis dalam perilaku yang tidak etis pada perusahaan.					
14.	Jika saya menemukan perilaku tidak etis dari seorang rekan kerja saya, saya akan melaporkannya kepada otoritas yang tepat dalam perusahaan atau <i>the company ethics hotline</i> tanpa takut akan pembalasan.					
15.	Jika seseorang di perusahaan berpartisipasi dalam perilaku yang tidak etis, hal itu mungkin akan terdeteksi dan dihukum.					

===== TERIMA KASIH =====

RIWAYAT HIDUP



Astrid Sylvia, lahir di Bekasi 28 April 1992. Anak kedua dari pasangan Mochamad Arifin yang berprofesi sebagai karyawan swasta dan Ekasilatiana Hidayanti sebagai ibu rumah tangga. Memiliki satu kakak perempuan bernama Doreen Marsha. Bertempat tinggal di Komplek Pelni Blok B1 nomor 9, RT 07 RW 08, Bekasi Jaya, Bekasi Timur.

Pendidikan formal yang ditempuh, SD Bekasi Jaya V (1998 – 2004); SMP N 1 Bekasi (2004 – 2007); SMA N 1 Bekasi (2007 – 2010); Universitas Negeri Jakarta Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi (2010 – 2014).

Penulis pernah magang selama satu minggu di Koperasi Sucofindo, Tanjung Priuk pada liburan semester empat lalu. Ditugaskan untuk membantu auditor yang sedang mengaudit koperasi tersebut. Pada mata kuliah Praktik Kerja Lapangan, Penulis magang selama dua bulan di Bank Indonesia Kantor Pusat, Jakarta. Ditempatkan pada Departemen Keuangan Intern (DKI), Grup Pengaturan, Perencanaan, dan Pelaporan Keuangan (GP3K), Divisi Pengaturan dan Konsultasi Akuntansi (PKAk). Terakhir, penulis pernah magang di KAP (Kantor Akuntan Publik) PKF Paul Hadiwinata sebagai auditor junior untuk tim reksadana guna mengisi waktu senggang di awal semester 8.