

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Kecurangan (*Fraud*)

Definisi kecurangan/*Fraud* dalam Tuanakotta (2014) adalah setiap tindakan ilegal yang ditandai dengan tipu daya, menyembunyian atau pelanggaran kepercayaan. Tindakan ini tidak tergantung pada penerapan ancaman kekerasan atau kekuatan fisik. Penipuan yang dilakukan oleh individu, dan organisasi untuk memperoleh uang, kekayaan atau jasa; untuk menghindari pembayaran atau kerugian jasa; atau untuk mengamankan keuntungan bisnis pribadi.

Berdasarkan definisi diatas, disarikan sebagai berikut :

1. *Fraud* adalah perbuatan melawan hukum.
2. Perbuatan yang disebut *fraud* mengandung :
 - A. Unsur kesengajaan;
 - B. Niat jahat;
 - C. Penipuan (*deception*);
 - D. Penyembunyian (*concealment*);
 - E. Penyalahgunaan kepercayaan (*violation of trust*).
3. Perbuatan tersebut bertujuan mengambil keuntungan haram (*illegal advantage*).

Zimelman *et al* (2014) mendefinisikan *Fraud* sebagai suatu istilah yang umum, dan tidak mencakup segala macam cara yang dapat digunakan dengan keahlian tertentu, yang dipilih oleh seorang individu, untuk mendapatkan keuntungan dari pihak lain dengan melakukan representasi yang salah. Tidak ada aturan yang baku dan tetap yang bisa dikeluarkan sebagai proposisi umum dalam mendefinisikan kecurangan, termasuk kejutan,

tipu muslihat, ataupun cara-cara yang licik dan tidak wajar yang digunakan untuk melakukan penipuan. Batasan satu-satunya dalam mendefinisikan kecurangan adalah hal-hal yang membatasi ketidakjujuran manusia. Kecurangan (*Fraud*) adalah penipuan yang menyertakan elemen-elemen berikut:

1. Sebuah representasi,
2. Mengenai sesuatu yang bersifat material,
3. Sesuatu yang tidak benar,
4. Dan secara sengaja atau serampangan dilakukan kemudian,
5. Dipercaya,
6. Dapat ditindaklanjuti oleh korban,
7. Sehingga pada akhirnya korban menanggung kerugian.

Menurut *Black Law Dictionary* dalam Fitrawansyah (2014) yaitu, 1. Kesengajaan atas salah pernyataan terhadap suatu kebenaran atau keadaan yang disembunyikan dari sebuah fakta material yang dapat mempengaruhi orang lain untuk melakukan perbuatan atau tindakan yang merugikannya, biasanya merupakan kesalahan namun dalam beberapa kasus (khususnya dilakukan secara sengaja) memungkinkan merupakan suatu kejahatan; 2. Penyajian yang salah/keliru (salah pernyataan) yang secara ceroboh/tanpa perhitungan dan tanpa dapat dipercaya kebenarannya berakibat dapat mempengaruhi atau menyebabkan orang lain bertindak atau berbuat; 3. Suatu kerugian yang timbul sebagai akibat diketahui keterangan atau penyajian yang salah (salah pernyataan), penyembunyian fakta material, atau penyajian yang ceroboh/tanpa perhitungan yang mempengaruhi orang lain untuk berbuat atau bertindak yang merugikannya.

Definisi lain mengenai kecurangan berdasarkan standar audit dalam Hayes *et al* (2014) mendefinisikan kecurangan sebagai tindakan yang disengaja oleh individu di antara

manajemen, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, karyawan, atau pihak ketiga, yang melibatkan penggunaan penipuan untuk mendapatkan keuntungan yang tidak adil atau ilegal.

Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang telah ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam Seksi 316, kecurangan merupakan konsep hukum yang luas, kepentingan auditor berkaitan secara khusus ke tindakan kecurangan yang berakibat terhadap salah saji material dalam laporan keuangan. Faktor yang membedakan antara kecurangan dan kekeliruan adalah apakah tindakan yang mendasarinya, yang berakibat terjadinya salah saji dalam laporan keuangan, berupa tindakan yang disengaja atau tidak disengaja. Ada dua tipe salah saji yang relevan dengan pertimbangan auditor tentang kecurangan dalam audit atas laporan keuangan, yaitu :

1. Salah saji yang timbul dari kecurangan dalam pelaporan keuangan adalah salah saji atau penghilangan secara sengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui para pemakai laporan keuangan. Kecurangan dalam laporan keuangan dapat menyangkut tindakan seperti yang disajikan berikut ini :
 - a. Manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya yang menjadi sumber data bagi penyajian laporan keuangan.
 - b. Representasi yang salah dalam atau penghilangan dari laporan keuangan peristiwa, transaksi atau informasi signifikan.
 - c. Salah penerapan secara sengaja prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian atau pengungkapan.
2. Salah saji yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva (seringkali disebut dengan penyalahgunaan atau penggelapan) berkaitan dengan pencurian aktiva entitas yang berakibat laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Perlakuan tidak semestinya terhadap

aktiva entitas dapat dilakukan dengan berbagai cara, termasuk penggelapan tanda terima barang/uang, pencurian aktiva, atau tindakan yang menyebabkan entitas membayar harga barang atau jasa yang tidak diterima oleh entitas. Perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva dapat disertai dengan catatan atau dokumen palsu atau yang menyesatkan dan dapat menyangkut satu atau lebih individu di antara manajemen, karyawan, atau pihak ketiga.

Sedangkan menurut *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)* dalam Fitrawansyah (2014), *internal fraud* (tindakan penyelewengan di dalam perusahaan atau institusi) dikelompokkan menjadi 3 (tiga) jenis, yaitu:

1. *Fraud Terhadap Aset (Asset Misappropriation)*-Singkatnya, penyalahgunaan aset perusahaan (institusi), entah itu dicuri atau digunakan untuk keperluan pribadi tanpa ijin dari perusahaan. Seperti diketahui, aset perusahaan bisa berbentuk kas (uang tunai) dan non-kas. Sehingga *asset misappropriation* dikelompokkan menjadi 2 macam :
 - a. *Cash Misappropriation* – penyelewengan terhadap aset yang berupa kas (Misalnya : Penggelapan kas, mengambil cek dari pelanggan, menahan cek pembayaran untuk vendor).
 - b. *Non-Cash Misappropriation* – penyelewengan terhadap aset yang berupa non-kas (Misalnya : menggunakan fasilitas perusahaan untuk kepentingan pribadi).
2. *Fraud Terhadap Laporan Keuangan (Fraudulent Statements)* – ACFE membagi jenis *fraud* ini menjadi 2 macam, yaitu : (a) *financial*; dan (b) *non-financial*. Segala macam tindakan yang membuat laporan keuangan tidak seperti yang seharusnya (tidak mewakili kenyataan), tergolong kelompok *fraud* terhadap laporan keuangan, misalnya :
 - a. Memalsukan bukti transaksi.

- b. Mengakui suatu transaksi lebih besar atau lebih kecil dari yang seharusnya.
 - c. Menerapkan metode akuntansi tertentu secara tidak konsisten untuk menaikkan atau menurunkan laba.
 - d. Menerapkan metode pengakuan aset sedemikian rupa sehingga aset menjadi nampak lebih besar dibandingkan yang seharusnya.
 - e. Menerapkan metode liabilitas sedemikian rupa sehingga liabilitas menjadi nampak lebih kecil dibandingkan yang seharusnya.
3. Korupsi (*Corruption*) – ACFE membagi jenis tindakan korupsi menjadi 2 kelompok, yaitu :
- a. Konflik kepentingan (*conflict of interest*)- ini merupakan benturan kepentingan. Contoh sederhananya: seseorang atau kelompok orang didalam perusahaan (biasanya manajemen level) memiliki hubungan istimewa dengan pihak luar (entah itu orang atau badan usaha). Dikatakan memiliki hubungan istimewa karena memiliki kepentingan tertentu (misal: punya saham, anggota keluarga, sahabat dekat, dll)
 - b. Menyuap atau menerima suap – Suap, apapun jenisnya dan kepada siapapun, adalah tindakan *fraud*. Tindakan lain yang masuk dalam kelompok *fraud* ini adalah : menerima komisi, membocorkan rahasia perusahaan (baik berupa data atau dokumen) apapun bentuknya, kolusi dalam tender tertentu.

Menurut Basalamah (2010), terdapat faktor-faktor yang menjadi penyebab terjadinya kecurangan terdiri dari tiga hal yang sering disebut *the Fraud Triangle*. Layaknya sebuah segitiga yang saling berhubungan antara satu sudut dengan sudut lainnya, ketiga faktor tersebut :

1. Adanya tekanan atau dorongan untuk melakukan kecurangan

Manajemen atau pegawai melakukan kecurangan dalam pelaporan keuangan karena berada dibawah tekanan. misalnya, mencapai target laba tertentu atau untuk memenuhi kebutuhan tertentu, sehingga mempunyai motif untuk melakukan kecurangan.

2. Adanya peluang atau kesempatan untuk melaksanakan kecurangan Seseorang didalam organisasi akan melakukan kecurangan apabila ia merasa yakin bahwa dirinya dapat menghindari pengendalian intern atau sistem dianggapnya tidak akan menemukan kecurangan yang dilakukannya.
3. Adanya rasionalisasi atau alasan pembenaran.

Seseorang didalam organisasi yang melakukan tindakan kecurangan tersebut membuat pembenaran terhadap perilaku untuk berbuat kecurangan yang dilakukannya. Artinya, orang yang melakukan kecurangan tersebut memiliki sikap, karakter atau nilai-nilai etika tertentu yang membuatnya secara sadar dan paham betul untuk melakukan tindakan-tindakan yang tidak terpuji.

Boynton dan Johnston (2004) dalam Basalamah (2010) menyatakan bahwa kewajiban auditor untuk melaporkan terjadinya kecurangan adalah dalam hal atau kepada pihak-pihak sebagai berikut :

1. Setiap auditor menetapkan adanya bukti terjadinya kecurangan meskipun kecil atau sedikit, maka masalah tersebut harus menjadikan perhatian bagi manajemen , biasanya serendah-rendahnya adalah satu tingkat di atas tingkatan dimana kecurangan tersebut terjadi.
2. Setiap terjadi kecurangan yang melibatkan pimpinan atau manajemen senior, atau kecurangan pada tingkatan apapun yang menyebabkan terjadinya salah saji yang material dalam laporan keuangan, maka hal tersebut harus dilaporkan kepada komite audit atau Dewan Komisaris.

3. Auditor biasanya tidak diwajibkan baik oleh Kode Etik maupun aturan hukum untuk menyampaikan hal-hal yang terindikasi kecurangan tersebut kepada pihak-pihak luar. Meskipun demikian auditor mungkin harus mengungkapkannya juga dalam hal atau pihak-pihak sebagai berikut :
 - a. Sebagai tanggapan atas panggilan sidang pengadilan.
 - b. Sebagai tanggapan kepada Bursa Efek jika auditor menarik diri atau diberhentikan sebagai auditor perusahaan tersebut, atau apabila auditor telah melaporkan kecurangan dan tindakan melawan hukum lainnya kepada komite audit atau Dewan Komisaris tetapi mereka tidak melakukan tindakan yang menurut auditor harus diambil.
 - c. Kepada auditor pengganti yang mengajukan pertanyaan padanya sesuai dengan standar audit yang berlaku.
 - d. Kepada penyandang dana atau agen tertentu sesuai dengan persyaratan untuk audit atas perusahaan yang memperoleh dana dari pemerintah.

2.2 Teori Perilaku Terencana (*Theory of planned behavior*)

Tandiontong (2016) membahas mengenai, teori tindakan beralasan (*Theory of Reasoned Action*) yang diusulkan oleh Ajzen dan Fishbein (1980) dan diperbaharui dengan teori perilaku direncanakan (*Theory of Planned Behavior*) oleh Ajzen (1991), telah digunakan selama dua dekade untuk meneliti keinginan dan perilaku berbagi. Teori tindakan beralasan Ajzen dan Fishbein (1980) mengasumsikan perilaku ditentukan oleh keinginan individu untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku tertentu atau sebaliknya. Keinginan ditentukan oleh sikap dan norma subyektif. Teori perilaku direncanakan ini dikembangkan dari teori tindakan beralasan dengan memasukkan tambahan yaitu membangun perilaku kontrol yang dirasakan.

Teori ini menyediakan suatu kerangka untuk mempelajari sikap terhadap perilaku. Berdasarkan teori tersebut, penentu terpenting perilaku seseorang adalah intensi untuk berperilaku. Intensi individu untuk menampilkan suatu perilaku adalah kombinasi dari sikap untuk menampilkan perilaku tersebut dan norma subjektif. Sikap individu terhadap perilaku meliputi kepercayaan mengenai suatu perilaku, evaluasi terhadap hasil perilaku, norma subjektif, kepercayaan-kepercayaan normatif dan motivasi untuk patuh. Jika seseorang mempersepsi bahwa hasil dari menampilkan suatu perilaku tersebut positif, ia akan memiliki sikap positif terhadap perilaku tersebut. Sebaliknya juga dapat dinyatakan bahwa jika suatu perilaku dipikirkan negatif.

Theory of Planned Behavior menjelaskan bahwa niat individu untuk berperilaku ditentukan oleh tiga faktor, yaitu:

1. Sikap terhadap perilaku (*Attitude Toward The Behavior*)

Sikap terhadap perilaku mengacu pada derajat mana seseorang memiliki penilaian evaluasi menguntungkan atau tidak menguntungkan dari perilaku dalam sebuah pertanyaan. Hubungan sikap terhadap perilaku merupakan keyakinan individu terhadap perilaku yang menggambarkan probabilitas subyektif bahwa perilaku dalam pertanyaan akan menghasilkan hasil tertentu dan evaluasi menggambarkan penilaian implisit.

2. Norma Subyektif (*Subjective Norm*)

Norma subyektif mengacu pada tekanan sosial yang dirasakan untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku. Norma subyektif merupakan keyakinan normatif yang berkaitan dengan persepsi individu tentang bagaimana kelompok melihat perilaku dan evaluasi yang pada umumnya diekspresikan sebagai motivasi individu untuk mematuhi kelompok-kelompok rujukan.

3. Persepsi kontrol perilaku (*Perceived Behavioral Control*)

Persepsi kontrol perilaku individu menunjukkan kemudahan atau kesulitan melakukan perilaku. Persepsi kontrol perilaku yang dirasakan merupakan kendali keyakinan yang mencakup persepsi individu mengenai kepemilikan keterampilan yang diperlukan sumber daya atau peluang untuk berhasil melakukan kegiatan.

Penjelasan lain menurut Park dan Blenkinsopp (2009), niat individu untuk berperilaku ditentukan oleh tiga faktor berdasarkan *Theory of Planned Behavior*, yaitu:

1. Sikap terhadap perilaku (*Attitude Toward The Behavior*)

Sikap adalah penilaian individu tentang berapa banyak dia menyetujui atau tidak menyetujui perilaku tertentu. Secara umum, seseorang mengembangkan sikap berdasarkan keyakinan yang dia miliki tentang perilaku yang sedang dipertimbangkan dengan menghubungkan perilaku itu dengan konsekuensi tertentu.

2. Norma Subyektif (*Subjective Norm*)

Norma subjektif didefinisikan sebagai tekanan sosial yang dirasakan untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku. Hal ini didasarkan pada kepercayaan normatif, yang merupakan pemikiran seseorang tentang kemungkinan bahwa individu atau kelompok referensi penting menyetujui atau menolak melakukan perilaku tertentu.

3. Persepsi kontrol perilaku (*Perceived Behavioral Control*)

Kontrol perilaku mengacu pada persepsi-persepsi individu akan kemampuannya untuk menampilkan perilaku tertentu. Persepsi terhadap kontrol perilaku adalah bagaimana seseorang mengerti bahwa perilaku yang ditunjukkannya merupakan hasil pengendalian yang dilakukan oleh dirinya.

2.3 Intensi melakukan *Whistleblowing*

Ajzen (1991) dalam Park dan Blenkinsopp (2009), Niat didefinisikan oleh teori sejauh mana individu dengan sukarela mencoba melakukan perilaku tertentu, merupakan

faktor utama dalam memotivasi dirinya untuk melakukan perilaku tertentu. Dan penjelasan lain mengenai niat menurut Siallagan *et al* (2017), niat adalah determinan tercepat dari perilaku sebenarnya. Semakin kuat niat untuk terlibat dalam suatu tindakan tertentu, semakin tinggi kesempatan untuk terlibat dalam tindakan tersebut..

Berdasarkan pedoman sistem pelaporan pelanggaran (2008) yang diterbitkan oleh KNKG mendefinisikan *whistleblowing* sebagai pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan ini umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*).

Miceli dan Near (1984) dalam Taylor dan Curtis (2010) berpendapat bahwa *whistleblowing* berhubungan dengan tindakan yang dilakukan saat ini atau mantan anggota organisasi melaporkan ilegal, tidak etis, atau aktivitas tidak sah, yang berada di bawah kontrol manajemen, kepada orang-orang yang mau dan mampu memperbaiki kesalahan tersebut.

Nwagboso (2008) dalam Appah (2017) menyatakan, suatu kegiatan dilihat sebagai *whistleblowing* jika pengungkapan informasi dianggap untuk kepentingan umum. Ini akan memerlukan informasi tentang aktivitas suatu pelanggaran terhadap persyaratan hukum, penggunaan dana publik dan lainnya yang tidak tepat, kesalahan keadilan dan setiap kesalahan perilaku atau tindakan salah lainnya.

Sedangkan pelapor pelanggaran atau yang disebut *whistleblower* berdasarkan pedoman sistem pelaporan pelanggaran (2008) adalah karyawan dari organisasi itu sendiri (pihak internal), akan tetapi tidak tertutup adanya pelapor dari pihak eksternal (masyarakat). Pelapor memberikan bukti, informasi atau indikasi yang jelas atas terjadinya

pelanggaran yang dilaporkan, sehingga dapat ditelusuri atau ditindaklanjuti. Tanpa informasi yang memadai laporan akan sulit ditindaklanjuti.

Berdasarkan pengertian di atas intensi melakukan *whistleblowing* adalah suatu keputusan individu untuk melakukan atau tidak melakukannya tindakan pelaporan dalam segala bentuk perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi ataupun masyarakat.

2.4 Komitmen Profesional

Aranya *et al* (1981) dalam Elias (2006) mendefinisikan komitmen profesional sebagai kekuatan relatif identifikasi dan keterlibatan individu terhadap suatu profesi. Komitmen seseorang terhadap profesinya diwujudkan dalam tiga karakteristik berikut; (1) suatu penerimaan atas tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, (2) suatu kemauan untuk melakukan usaha sekuat tenaga demi kepentingan profesi dan (3) suatu keinginan untuk memelihara dan mempertahankan keanggotaan dalam profesi.

Menurut Siallagan *et al* (2017) seorang profesional yang berkomitmen untuk percaya dan menerima semua target profesi akan melakukan yang terbaik. Auditor adalah profesi yang terpercaya dan mampu menjamin keberlanjutan klien dan organisasinya di masa depan. Oleh karena itu, untuk mendapatkan kepercayaan, kemampuan auditor harus ditingkatkan dengan memperluas kompetensi baru dan memprioritaskan kesadaran dan tuntutan masyarakat. Tujuannya adalah untuk membawa layanan berkualitas tinggi dan profesional sehingga ia bisa menarik banyak pendatang baru untuk profesinya.

[Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik \(SPAP\) yang telah ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia \(IAPI\) dalam Seksi 100, salah satu hal yang membedakan profesi akuntan publik dengan profesi lainnya adalah tanggung jawab profesi akuntan publik dalam melindungi kepentingan publik. Oleh karena itu, tanggung jawab](#)

profesi akuntan publik tidak hanya terbatas pada kepentingan klien atau pemberi kerja. Ketika bertindak untuk kepentingan publik, setiap praktisi harus mematuhi dan menerapkan seluruh prinsip dasar dan aturan etika profesi yang diatur dalam kode etik, yaitu :

1. Prinsip integritas

Setiap praktisi harus tegas dan jujur dalam menjalin hubungan profesional dan hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya

2. Prinsip Objektivitas

Setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain mempengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.

3. Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional

Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktik, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap praktisi harus bertindak secara profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.

4. Prinsip Kerahasiaan

Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa persetujuan dari klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh praktisi untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga.

5. Prinsip Perilaku Profesional

Setiap praktisi wajib mematuhi setiap ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku serta menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. Hal ini mencakup setiap tindakan yang dapat mengakibatkan terciptanya kesimpulan yang negatif oleh pihak yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan, yang dapat menurunkan reputasi profesi.

Adapun lima konsep profesionalisme dari Hall (1968) dalam Mat dan Zabidi (2010) secara keseluruhan adalah sebagai berikut:

1. Afiliansi komunitas (*Community affiliation*) yaitu mengacu pada sejauh mana individu secara aktif terlibat dalam komunitas profesional dan menggunakan lembaga profesional sebagai sumber utama. Individu yang berafiliasi erat dengan dimensi ini terlibat dalam kegiatan seperti, membaca jurnal dan menghadiri konferensi.
2. Kebutuhan untuk mandiri (*Autonomy demand*), suatu pandangan bahwa praktisi harus mampu membuat keputusan sendiri tanpa tekanan dari pihak lain seperti dari klien, mereka yang bukan anggota profesinya, atau dari organisasi yang mempekerjakannya.
3. Keyakinan terhadap peraturan sendiri (*Belief self regulation*), ini dimaksudkan bahwa orang yang paling berwenang untuk menilai pekerjaan seorang profesional adalah rekan sesama profesi, bukan “orang luar” yang tidak mempunyai kompetensi dalam bidang ilmu dan pekerjaan mereka.
4. Dedikasi pada profesi (*Dedication*), ini mencerminkan dedikasi profesional terhadap pekerjaannya dan perasaan bahwa ia mungkin ingin melakukan pekerjaan bahkan jika lebih sedikit penghargaan ekstrinsik yang tersedia.
5. Kewajiban sosial (*Social obligation*) merupakan pandangan tentang pentingnya profesi serta manfaat yang diperoleh baik oleh masyarakat maupun profesional karena adanya pekerjaan tersebut.

Dilihat dari uraian diatas maka komitmen profesional dapat diartikan sebagai suatu proses pada individu dalam mengidentifikasi dirinya dengan tujuan, nilai-nilai dan ketersediaan untuk berusaha bekerja sebaik mungkin bagi profesinya sehingga akan menumbuhkan sikap loyalitas pada profesinya, seseorang yang memiliki komitmen profesional yang tinggi maka perilakunya lebih mengarah kepada ketaatan terhadap peraturan.

2.5 Komitmen Organisasi

Robbins dan Judge (2008) mendefinisikan komitmen organisasional (*organizational commitment*) sebagai suatu keadaan dimana seorang karyawan memihak organisasi tertentu serta tujuan-tujuan dan keinginannya untuk mempertahankan keanggotaan dalam organisasi tersebut. Jadi, keterlibatan pekerjaan yang tinggi berarti memihak pada pekerjaan tertentu seorang individu, sementara komitmen organisasional yang tinggi berarti memihak organisasi yang merekrut individu tersebut.

Menurut Miller (2003) dalam Kusumawati (2015), komitmen organisasi adalah keadaan pada diri anggota yang selanjutnya mengidentifikasinya dengan ciri khas dan tujuan organisasi serta mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi. Arnold (2005) komitmen organisasi adalah kekuatan relatif pada identifikasi individu dan keterlibatannya dalam organisasi.

Dan definisi lain menurut Allen dan Meyer (1990); Robertson dan Ross (1995); Flory dan Steven (1999) dan Harris dan Howard (2001) dalam Tandiontong (2016) Komitmen organisasi (*organizational commitment*) merupakan keinginan seorang auditor dalam hal ini akuntan publik secara sukarela untuk selalu terlibat atau loyal terhadap suatu kantor akuntan publik dengan tujuan tertentu. Komitmen kantor akuntan terdiri dari 3 (tiga) dimensi, yaitu :

1. Komitmen afektif, meliputi :
 - a) Kepedulian dalam karir akuntan publik
 - b) Identifikasi dengan pekerjaan akuntan publik
 - c) Rasa memiliki akuntan publik
 - d) Keterikatan emosional akuntan publik dengan kantor akuntan publik
 - e) Akuntan publik bagian dari kantor akuntan publik
 - f) Makna pribadi pekerjaan akuntan publik.

2. Komitmen Kontinum, meliputi :
 - a) Kebutuhan akuntan publik dalam kantor akuntan publik
 - b) Tanggung jawab kantor akuntan publik
 - c) Stabilitas kehidupan
 - d) Pilihan pekerjaan lain
 - e) Pengorbanan pribadi
 - f) Tersedia alternatif pekerjaan lain selain akuntan publik.

3. Komitmen Normatif, meliputi :
 - a) Kewajiban pada organisasi
 - b) Kewajiban moral
 - c) Perasaan bersalah saat meninggalkan kantor akuntan publik
 - d) Kesetiaan organisasi
 - e) Merasa berhutang budi.

Menurut Robbins dan Judge (2008) dalam bukunya terdapat tiga dimensi terpisah komitmen organisasional, yaitu:

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 bila dibandingkan dengan meninggalkan organisasi tersebut.
3. Komitmen normative (*normative commitment*) kewajiban untuk bertahan dalam organisasi untuk alasan-alasan moral atau etis.

Dilihat dari uraian diatas maka komitmen organisasi adalah, suatu keadaan dimana seseorang terlibat sungguh-sungguh dalam pekerjaan dan adanya loyalitas terhadap suatu organisasi, serta adanya tujuan dan keinginan untuk mempertahankan suatu organisasi. Seseorang yang memiliki komitmen terhadap organisasinya akan menunjukkan sikap dan perilaku yang positif serta memiliki jiwa untuk membantu mewujudkan tujuan suatu organisasi tersebut.

2.6 Locus of control

Robbins dan Judge (2008) lokus kendali atau *locus of control* merupakan tingkat dimana individu yakin bahwa mereka adalah penentu nasib mereka sendiri. Internal (*internals*) adalah individu yang yakin bahwa mereka merupakan pemegang kendali atas apa pun yang terjadi pada diri mereka. Eksternal (*externals*) adalah individu yang yakin bahwa apapun yang terjadi pada diri mereka dikendalikan oleh kekuatan luar seperti keberuntungan atau kesempatan. Lokus kendali merupakan suatu indikator evaluasi inti diri karena individu yang berpikir bahwa mereka kurang memiliki kendali atas hidup mereka cenderung kurang memiliki kepercayaan diri.

Curtis & Taylor (2009) berpendapat bahwa seseorang dengan lokus kontrol internal lebih bertanggung jawab dengan tindakan mereka. Tindakan mereka dapat membuat perbedaan pada hasil tindakan yang harus dilakukan untuk hubungan langsung antara keduanya. Mereka cenderung tidak menyalahkan atau menghubungkan dengan

faktor luar atau eksternal. Sebaliknya, dengan lokus kontrol eksternal cenderung menyalahkan atau menghubungkan kejadian dengan faktor eksternal seperti keberuntungan sehingga mereka kurang bertanggung jawab.

Definisi lain menurut Subkhi dan Jauhar (2013) *Locus of control* atau daerah pengendalian kepribadian ada dua, yaitu eksternal dan internal. Kepribadian yang bersifat internal, yaitu kepribadian dimana seseorang percaya bahwa dialah yang mengendalikan apa yang terjadi pada dirinya. Sedangkan kepribadian yang bersifat eksternal, yaitu keyakinan seseorang bahwa apa yang terjadi pada dirinya ditentukan oleh lingkungan (diluar dirinya), seperti nasib dan keberuntungan.

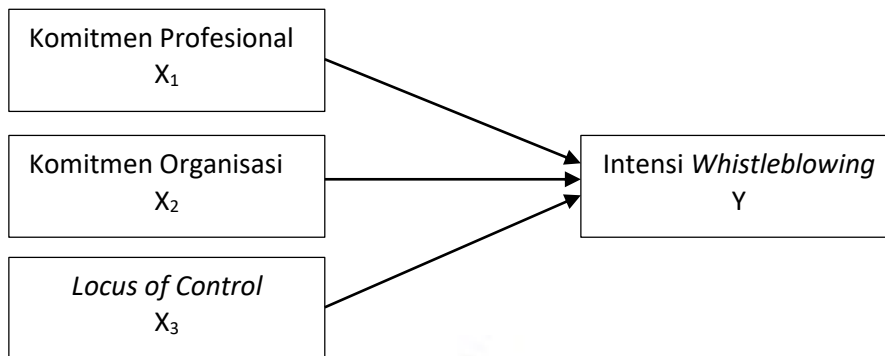
Dilihat dari uraian diatas maka *locus of control* ini merupakan keyakinan seseorang bahwa nasib atau kejadian dalam kehidupannya berada pada kontrol dirinya sendiri, ini dikatakan sebagai internal *locus of control*. Sementara seseorang yang memiliki keyakinan bahwa lingkunganlah (kesempatan atau keberuntungan) yang mempunyai kontrol terhadap nasib atau kejadian yang terjadi pada kehidupannya dapat dikatakan bahwa individu tersebut memiliki *external locus of control*.

2.7 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran ini menunjukkan faktor-faktor yang mempengaruhi seseorang dalam pengambilan keputusan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Faktor-faktor tersebut antara lain, komitmen profesional, komitmen organisasi dan *locus of control*. Variabel terikat dalam penelitian ini yaitu intensi *whistleblowing*. Sedangkan variabel bebas yaitu komitmen profesional, komitmen organisasi dan *locus of control*.

Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran



2.8 Hipotesis Penelitian

2.8.1 Pengaruh komitmen profesional terhadap intensi *whistleblowing*

Definisi komitmen profesional menurut Tranggono dan Kartika (2008) adalah tingkat loyalitas individu pada profesinya seperti yang telah dipersepsikan oleh individu tersebut. Agar seseorang dapat berperilaku dengan baik, maka ia harus memperhatikan etika profesional yang diatur dalam kode etik.

Penelitian mengenai pengaruh komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing* yang telah dilakukan oleh Siallagan *et al* (2017) menguji hubungan komitmen profesional terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*, hasil pada penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen profesional tidak memiliki pengaruh yang signifikan pada niat untuk melakukan *whistleblowing*.

Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Elias (2008) menguji hubungan komitmen profesional terhadap niatnya untuk melakukan *whistleblowing*. Hasilnya komitmen profesional berpengaruh signifikan terhadap intensi *Whistleblowing*. Dan penelitian lain mengenai komitmen profesional terhadap intensi *whistleblowing* yang dilakukan oleh Mela *et al* (2016), hasilnya menunjukkan

bahwa komitmen profesional berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Dari hasil penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor yang memiliki komitmen profesional yang tinggi cenderung ia akan melakukan *whistleblowing* apabila ia melihat suatu tindakan kecurangan yang terjadi, karena auditor akan bertindak sesuai dengan kode etik profesinya yang berlaku. Sehingga hipotesis dari penelitian ini adalah:

H1 : Komitmen profesional berpengaruh signifikan terhadap intensi auditor untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.8.2 Pengaruh komitmen organisasi terhadap intensi *whistleblowing*.

Robbins dan Judge (2008) mendefinisikan komitmen organisasional (*organizational commitment*) sebagai suatu keadaan dimana seorang karyawan memihak organisasi tertentu serta tujuan-tujuan dan keinginannya untuk mempertahankan keanggotaan dalam organisasi tersebut.

Penelitian yang telah dilakukan oleh Ciftci dan Beduk (2017) menguji pengaruh komitmen organisasi terhadap kecenderungan *whistleblowing*, hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kecenderungan *whistleblowing*.

Namun, berbeda dengan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Taylor dan Curtis (2010) menguji hubungan antara komitmen organisasi dan komitmen rekan kerja dengan intensi untuk melakukan *whistleblowing* di kalangan akuntan publik. Hasil pada penelitian menunjukkan komitmen organisasi berhubungan positif dengan intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Dengan demikian penelitian

ini memberikan hasil bahwa komitmen organisasi yang lebih tinggi dari pada komitmen rekan kerja akan mempengaruhi intensi untuk melaporkan pelanggaran.

Berdasarkan uraian diatas, auditor yang memiliki komitmen organisasi tinggi terhadap organisasinya cenderung akan melakukan *whistleblowing* apabila ia melihat suatu tindakan kecurangan yang terjadi, karena ia memiliki keinginan untuk memberikan tenaga dan tanggung jawab yang lebih demi kesejahteraan dan keberhasilan organisasi tempatnya bekerja. Sehingga hipotesis dari penelitian ini adalah :

H2 : Komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap intensi auditor untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.8.3 Pengaruh *locus of control* terhadap intensi *whistleblowing*.

Chiu (2002) mendefinisikan *locus of control* salah satu dari beberapa variabel tingkat individu yang memoderasi hubungan antara penilaian moral dan perilaku etis. *Locus of control* eksternal cenderung kurang memiliki tanggung jawab pribadi atas konsekuensi perilaku etis / tidak etis, dan lebih mungkin bergantung pada kekuatan eksternal. Sebaliknya, *locus of control* internal lebih cenderung bertanggung jawab atas konsekuensi, dan bergantung pada penentuan internal mereka sendiri tentang benar dan salah untuk membimbing perilaku.

Penelitian yang telah dilakukan oleh Ahmad *et al* (2012) yang menguji hubungan *locus of control* terhadap intensi *whistleblowing* menunjukkan bahwa variabel *locus of control* tidak berpengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing* pada auditor internal.

Berbeda dengan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Chadegani *et al* (2015) menguji pengaruh *locus of control* terhadap intensi *whistleblowing* menunjukkan menunjukkan bahwa auditor dengan *locus of control internal* lebih

cenderung melakukan tindakan *whistleblowing* dibandingkan auditor dengan *locus of control* eksternal. Dan Appah (2017) yang meneliti hubungan antara *locus of control* terhadap niatnya untuk melakukan *whistleblowing*, hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa *locus of control* berhubungan signifikan dengan maksud *whistleblowing* auditor internal perusahaan yang terdaftar di Nigeria.

Dilihat dari uraian tersebut, auditor yang dapat membuat keputusan untuk dirinya dan dapat membedakan antara baik dan buruk memungkinkan auditor untuk melakukan *whistleblowing* apabila terdapat kecurangan yang terjadi, guna untuk mengungkapkan tindakan pelanggaran atau kecurangan yang terjadi. Sehingga hipotesis dari penelitian ini adalah :

H3 : *Locus of control* berpengaruh signifikan terhadap intensi auditor untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.9 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1

Ringkasan Penelitian Terdahulu

No	Judul , Nama dan Tahun Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
1	<i>Ethical judgement, locus of control, and whistleblowing intention: a case study of mainland Chinese MBA students</i> Chiu (2002)	X1 : Penilaian Etis X2 : <i>Locus of control</i> Y : Intensi <i>Whistleblowing</i>	Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa penilaian etis berhubungan positif dengan intensi <i>whistleblowing</i> dan <i>locus of control</i> terhadap intensi <i>whistleblowing</i> juga sangat signifikan memoderasi penilaian etika dan niat <i>whistleblowing</i> .

2	<p><i>Whistleblowing in Organizations: An Examination of Correlates of Whistleblowing Intentions, Actions, and Retaliation</i></p> <p>Mesmer-Magnus dan Viswesvaran (2005)</p>	<p>X1 : Karakteristik <i>Whistleblower</i></p> <p>X2 : Aspek Kontekstual</p> <p>X3 : Karakteristik Kesalahan</p> <p>Y : Niat melakukan <i>Whistleblowing</i></p>	<p>Hasil dari penelitian ini yaitu karakteristik <i>whistleblower</i> yang terdiri dari penilaian etis, komitmen organisasi, tanggung jawab peran dan menyetujui pelaporan menunjukkan hasil tidak berpengaruh sedangkan kepuasan kerja dan kinerja pekerjaan berpengaruh positif. Pada aspek konstekstual terdiri dari iklim organisasi dan dukungan pengawasan berpengaruh positif sedangkan ancaman <i>whistleblowing</i> tidak berpengaruh. Dan pada karakteristik kesalahan yang terdiri dari tingkat keseriusan kesalahan dan kedekatan dalam <i>whistleblowing</i> berpengaruh positif sedangkan efektif dalam menghentikan <i>whistleblowing</i> tidak berpengaruh.</p>
3	<p><i>Auditing students professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing</i></p> <p>Elias (2008)</p>	<p>X1 : Komitmen Profesional</p> <p>X2 : Sosialisasi Antisipatif</p> <p>Y : Intensi <i>Whistleblwing</i></p>	<p>Hasil dari penelitian ini yaitu komitmen profesional dan sosialisasi antisipatif memiliki hubungan yang signifikan terhadap intensi <i>whistleblowing</i>.</p>
4	<p><i>An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgments: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting</i></p>	<p>X1 : Identitas Profesional</p> <p>X2 : Lokus Komitmen</p> <p>X3: Intensitas Moral</p> <p>Y : Intensi <i>Whistleblowing</i></p>	<p>Hasil dari penelitian ini adalah identitas profesional, komitmen organisasi dan intensitas moral secara positif terkait dengan intensi melakukan <i>whistleblowing</i>.</p>

	Taylor dan Curtis (2010)		
5	<i>Internal Whistleblowing Intentions: A Study of Demographic and Individual Factors</i> Ahmad <i>et al</i> (2012)	X1 : Demografi X2 : Individual Y: Intensi melakukan <i>Whistleblowing</i>	Hasil dari penelitian ini adalah penilaian etis secara signifikan terkait dengan niat whistleblowing. Namun, faktor demografi (gender, usia dan masa jabatan) dan faktor individual lainnya (<i>locus of control</i> dan komitmen organisasi) berpengaruh tidak signifikan terhadap intensi <i>whistleblowing</i> auditor internal.
6	<i>The Influence of Individual Characteristics on Auditors' Intention to Report Errors</i> Chadegani <i>et al</i> (2015)	X1 : Kepribadian X2 : <i>Locus of Control</i> Y : Intensi <i>Whistleblowing</i>	Hasil dari penelitian ini yaitu variabel kepribadian A (Kompetitif, agresif, orientasi etika dan berkomitmen terhadap pekerjaan) memiliki niat pelaporan lebih dari auditor dengan kepribadian tipe B (Imajinatif, kreatif dan filosofis). Dan hasil untuk variabel <i>locus of control</i> menunjukkan bahwa auditor dengan <i>locus of control internal</i> lebih cenderung melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> dibandingkan auditor dengan <i>locus of control</i> eksternal.
7	<i>The Relationship of Professional Commitment of Auditing Student and Anticipatory Socialization toward Whistleblowing Intention</i>	X1 : Komitmen Profesional X2 : Sosialisasi Antisipatif Y : Intensi <i>Whistleblowing</i>	Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa sosialisasi antisipatif tidak berpengaruh terhadap intensi <i>whistleblowing</i> dan variabel komitmen profesional berpengaruh terhadap intensi <i>whistleblowing</i> .

	Mela <i>et al</i> (2016)		
8	<i>The effect of professional commitment, attitude, subjective norms and perceived behavior control on whistleblowing intention</i> Siallagan <i>et al</i> (2017)	X1 : Sikap X2 : Norma Subyektif X3 : Kontrol Perilaku X4 : Komitmen Profesional Y : Intensi Whistleblowing	Hasil dari penelitian ini yaitu komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap niat <i>whistleblowing</i> , sedangkan sikap, norma subjektif dan kontrol perilaku yang dirasakan berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat <i>whistleblowing</i> .
9	<i>Determinants of Internal Auditors' Whistleblowing Intentions of Selected Quoted Companies in Nigeria</i> Appah (2017)	X1 : Faktor Organisasi X2 : Faktor Individu X3 : Faktor Situasional X4 : Faktor Demografi Y : Niat Whistleblowing	Hasil dari penelitian ini yaitu faktor organisasi (iklim etika, ukuran organisasi dan tingkat pekerjaan), faktor individu (penilaian etika, lokus kontrol dan komitmen organisasi), faktor situasional (keseriusan pelaku kesalahan dan status pelaku kesalahan) dan faktor demografi (jenis kelamin, usia dan tenure) ada hubungan yang signifikan antara faktor organisasi, faktor individu, faktor situasional dan faktor demografi pada maksud <i>whistleblowing</i> auditor internal perusahaan yang terdaftar di Nigeria.
10	<i>The Relationship between organizational commitment and whistleblowing</i>	X1 : Faktor Demografi X2 : Komitmen Organisasi	Hasil menunjukkan pada variabel demografi : karyawan perempuan melaporkan perilaku tidak etis ; berdasarkan tipe tugas yaitu staf akademik

	<p><i>tendency : An empirical research.</i></p> <p>Ciftci dan Beduk (2017)</p>	<p>Y : Kecenderungan <i>Whistleblowing</i></p>	<p>lebih cenderung melaporkan perilaku tidak etis ; berdasarkan status karyawan yang sudah menikah memiliki tingkat kecenderungan yang lebih signifikan terhadap <i>whistleblowing</i> internal daripada karyawan tunggal.</p> <p>Dan variabel komitmen organisasi hasilnya menunjukkan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan terhadap kecenderungan <i>whistleblowing</i>.</p>
11	<p><i>The Influence of Ethics and Locus of Control to Do Whistleblowing Intention with Profession of Auditor and Non-Auditor as a Moderating Variable</i></p> <p>Zarefar dan Zarefar (2017)</p>	<p>X1 : Etika X2 : <i>Locus of Control</i> Y : Intensi <i>Whistleblowing</i></p>	<p>Hasil dari penelitian ini yaitu etika berpengaruh positif secara signifikan terhadap intensi <i>whistleblowing</i>, sedangkan <i>locus of control</i> secara signifikan memberi efek negatif terhadap niat <i>whistleblowing</i>. Hasil juga menunjukkan bahwa profesi auditor dan non-auditor dapat memoderasi pengaruh etika dan <i>locus of control</i> untuk melakukan intensi <i>whistleblowing</i> .</p>

