

**PENGARUH PENERAPAN *WHISTLEBLOWING SYSTEM* DAN
KESADARAN ETIS AUDITOR INTERNAL TERHADAP
EFEKTIVITAS AUDIT INTERNAL DENGAN
KARAKTER MORAL SEBAGAI
VARIABEL MODERASI**
(Studi Empiris Pada Badan Usaha Milik Negara Non-Bank yang Terdapat di
Kota Palembang)

SKRIPSI



Nama : Muhtadibillah

NIM : 222016183

**UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH PALEMBANG
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
2020**

**PENGARUH PENERAPAN *WHISTLEBLOWING SYSTEM* DAN
KESADARAN ETIS AUDITOR INTERNAL TERHADAP
EFEKTIVITAS AUDIT INTERNAL DENGAN
KARAKTER MORAL SEBAGAI
VARIABEL MODERASI**
(Studi Empiris Pada Badan Usaha Milik Negara Non Bank yang Terdapat di
Kota Palembang)

SKRIPSI

**Untuk Memenuhi Salah Satu Persyaratan
Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi**



**Nama : Muhtadibillah
NIM : 222016183**

**UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH PALEMBANG
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
2020**

PERNYATAAN BEBAS PLAGIAT

Saya yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : Muhtadibillah
NIM : 222016183
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis
Program Studi : Akuntansi
Konsentrasi : Pemeriksaan Akuntansi
Judul Skripsi : Pengaruh Penerapan *Whistleblowing System* dan Kesadaran Etis Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal dengan Karakter Moral sebagai Variabel Moderasi.

Dengan ini saya menyatakan :

1. Karya tulis ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik Sarjana Strata Satu baik di Universitas Muhammadiyah Palembang maupun di perguruan tinggi lain.
2. Karya tulis ini adalah murni gagasan, rumusan dan penelitian saya sendiri tanpa bantuan pihak lain kecuali arahan pembimbing.
3. Dalam karya tulis ini terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
4. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan gelar yang diperoleh karena karya ini serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di perguruan tinggi ini.

Palembang, Januari 2020



Muhtadibillah

Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Muhammadiyah
Palembang

TANDA PENGESAHAN SKRIPSI

Judul : Pengaruh Penerapan *Whistleblowing System* dan Kesadaran
Etis Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal
dengan Karakter Moral sebagai Variabel Moderasi.

Nama : Muhtadibillah
NIM : 222016183
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis
Program Studi : Akuntansi
Mata Kuliah Pokok : Pemeriksaan Akuntansi

Diterima dan Disahkan
Pada Tanggal, Januari 2020

Pembimbing 1,

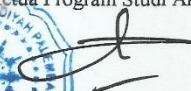
Betri Sirajuddin, S.E., M.Si., AK., CA
NIDN/NBM : 0216106902/944806

Pembimbing 2,

Lis Djuniar, S.E., M.Si
NIDN/NBM : 0220067101/1115716

Mengetahui,
Dekan
u.b. Ketua Program Studi Akuntansi




Betri Sirajuddin, S.E., M.Si., AK., CA
NIDN/NBM : 0216106902/944806

MOTTO

“Matahari selalu memberikan hari baru dan semangat baru

Dalam menghadapi romantika kehidupan”

(Muhtadibillah)

Ku persembahkan skripsi ini kepada

- 1. Ibu dan Ayah*
- 2. Keluarga*
- 3. Dosen Pembimbing*
- 4. Alamamater*

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

PRAKATA

Alhamdulillahillobbil'alamiin, tiada kata yang dapat penulis selain ucapan syukur kepada Allah SWT, karena hanya dengan ridho-Nyalah penulis dapat menyelesaikan penyusunan skripsi yang berjudul “Pengaruh Penerapan Whistleblowing System dan Kesadaran Etis Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal dengan Karakter Moral sebagai Variabel Moderasi”, sebagai upaya melengkapi syarat untuk mencapai jenjang Sarjana Strata 1 pada jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Palembang.

Penulisan skripsi ini dibagi menjadi lima bab, yaitu bab pendahuluan, bab kajian pustaka, kerangka pemikiran dan hipotesis, bab metode penelitian, bab hasil penelitian dan pembahasan serta bab simpulan dan saran. Meski dalam penulisan skripsi ini, penulis telah mencurahkan segenap kemampuan yang dimiliki, tetapi penulis yakin tanpa adanya saran, bantuan dan dorongan dari berbagai pihak, maka skripsi ini tidak mungkin dapat tersusun sebagaimana mestinya.

Ucapan terima kasih penulis juga sampaikan terutama kepada Ayahku Erman Idris dan Ibuku Sartinawari serta keluarga yang doa dan bantuan memiliki makna besar dalam proses ini. Penulis juga mengucapkan terima kasih kepada Bapak Betri Sirajuddin, S.E., M.Si., Ak., CA dan Ibu Lis Djuniar, S.E., M.Si yang telah membimbing dan memberikan masukan guna penyelesaian skripsi ini.

Selain itu ucapan terima kasih juga penulis sampaikan kepada :

1. Bapak Dr. H. Abid Djazuli, S.E., M.M, selaku Rektor Universitas Muhammadiyah Palembang.
2. Bapak Drs. H. Fauzi Ridwan, M.M, selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Palembang.
3. Bapak Betri Sirajuddin, S.E., Ak., M.Si., CA, selaku Pembimbing Akademik dan Ketua Program Studi Akuntansi Universitas Muhammadiyah Palembang.
4. Ibu Nina Sabrina, S.E., M.Si, selaku Sekretaris Program Studi Akuntansi Universitas Muhammadiyah Palembang.
5. Bapak dan Ibu dosen Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Palembang beserta para staf dan karyawan.
6. Serta semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu, yang telah membantu terselesaikannya skripsi ini.

Semoga Allah membalas budi baik atas seluruh bantuan yang diberikan guna menyelesaikan tulisan ini. Penulis menyadari bahwa skripsi ini masih banyak kesalahan dan kekurangan, Oleh sebab itu, penulis mengharapkan saran dan kritik dari pembaca dan berbagai pihak demi kesempurnaan skripsi ini, atas perhatian dan masukkan saya ucapkan terima kasih.

Palembang, Januari 2020

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PERNYATAAN BEBAS PLAGIAT	iii
HALAMAN TANDA PENGESAHAN SKRIPSI	iv
MOTTO DAN PERSEMBAHAN	v
PRAKATA	vi
DAFTAR ISI.....	viii
DAFTAR TABEL	xiii
DAFTAR GAMBAR.....	xvi
DAFTAR LAMPIRAN	xvii
ABSTRAK.....	xviii
ABSTRACT	xix
BAB I PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Rumusan Masalah	11
C. Tujuan Penelitian	11
D. Manfaat Penelitian.....	11
BAB II KAJIAN PUSTAKA	
A. Landasan Teori.....	13
1. Teori Kontinjensi.....	13
2. <i>Whistleblowing System</i>	14
3. Kesadaran Etis	16

4. Efektivitas Audit Internal.....	19
5. Karakter Moral	24
6. Keterkaitan Penerapan <i>Whistleblowing System</i> dan Dan Kesadaran Etis Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal dengan Karakter Moral sebagai Variabel Moderasi.....	27
a. Pengaruh Penerapan <i>Whistleblowing System</i> Dan Kesadaran Etis Auditor Internal secara Bersama-sama terhadap Efektivitas Audit Internal	27
b. Pengaruh Penerapan <i>Whistleblowing System</i> Terhadap Efektivitas Audit Internal.....	29
c. Pengaruh Kesadaran Etis Auditor Internal Terhadap Efektivitas Audit Internal.....	30
d. Pengaruh Penerapan <i>Whistleblowing System</i> Terhadap Efektivitas Audit Internal dengan Karakter Moral sebagai Variabel Moderasi	31
e. Pengaruh Kesadaran Etis Auditor Internal Terhadap Efektivitas Audit Internal dengan Karakter Moral sebagai Variabel Moderasi	32
B. Penelitian Sebelumnya	33
C. Kerangka Pemikiran	40
D. Hipotesis	40
1. Secara Bersama-sama	40

2. Secara Parsial	40
3. Secara Moderasi	41

BAB III METODE PENELITIAN

A. Jenis Penelitian.....	42
B. Lokasi Penelitian	43
C. Operasionalisasi Variabel	44
D. Populasi dan Sampel	44
1. Populasi.....	44
2. Sampel	45
E. Data yang Diperlukan.....	48
F. Metode Pengumpulan Data.....	48
G. Analisis Data dan Teknik Analisis	50
1. Analisis Data	50
2. Teknik Analisis	51
a. Uji Validitas dan Reliabilitas Kuesioner.....	52
b. Statistik Deskriptif	52
c. Uji Normalitas	53
d. Uji Asumsi Klasik.....	53
e. Uji Hipotesis.....	54
1) Analisis Regresi Linier Berganda	54
2) Uji Koefisien Determinasi	55
3) Uji Hipotesis Secara Bersama (Uji F)	55
4) Pengujian Hipotesis Secara Parsial	56

5) MRA (<i>Moderated Regression Analysis</i>)	57
6) Uji Hipotesis Secara Moderasi.....	58

BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Hasil Penelitian	60
1. Gambaran singkat tentang Badan Usaha Miliki Negara (BUMN) non Perbankan di Kota Palembang.....	60
2. Jawaban Responden.....	61
3. Analisis Deskriptif Variabel Penelitian	64
a. Variabel penerapan <i>whistleblowing system</i>	64
b. Variabel Kesadaran Etis Auditor Internal	68
c. Variabel Karakter Moral	72
d. Variabel Efektivitas Audit Internal.....	75
4. Hasil Pengolahan Data.....	79
a. Pengujian Validitas dan Reliabilitas Data.....	79
b. Uji Asumsi Klasik	
c. Pengujian Hipotesis	86
d. Analisis Regresi Linier Berganda dan <i>Moderated Regression Analysis</i>	94
B. Pembahasan Hasil Penelitian	100
1. Hasil Uji Pengaruh Penerapan <i>Whistleblowing System</i> dan Kesadaran Etis Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal	100

2. Hasil Uji Pengaruh Penerapan <i>Whistleblowing System</i> terhadap Efektivitas Audit Internal.....	102
3. Hasil Uji Pengaruh Kesadaran Etis Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal.....	103
4. Hasil Uji Pengaruh Penerapan <i>Whistleblowing System</i> terhadap Efektivitas Audit Internal yang dimoderasi Karakter Moral	104
5. Hasil Uji Pengaruh Kesadaran Etis Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal yang dimoderasi Karakter Moral	106

BAB V SIMPULAN DAN SARAN

A. Simpulan.....	107
B. Saran.....	108

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel I.1	Survei Pendahuluan..... 8
Tabel II.1	Persamaan dan Perbedaan Penelitian dengan Penelitian Sebelumnya..... 39
Tabel III.1	Daftar Badan Usaha Milik Negara non Bank di Palembang .. 43
Tabel III.2	Operasionalisasi Variabel 44
Tabel III.3	Jumlah Responden Auditor Internal..... 47
Tabel IV.1	Daftar Perusahaan BUMN non Bank 60
Tabel IV.2	Jumlah Auditor Internal Penelitian 61
Tabel IV.3	Hasil Total Jawaban Responden 63
Tabel IV.4	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Anonimitas 65
Tabel IV.5	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Independensi 66
Tabel IV.6	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Akses 67
Tabel IV.7	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Tindak Lanjut 68
Tabel IV.8	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Utilitarianisme ... 69
Tabel IV.9	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Pendekatan Berbasis-Hak..... 70
Tabel IV.10	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Pendekatan Berbasis-Keadilan 71
Tabel IV.11	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Idealisme 72
Tabel IV.12	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Keberanian Moral 73

Tabel IV.13	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Pengambilan Perspektif	74
Tabel IV.14	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Ketaatan, Kehematan, Efisien dan Efektivitas	75
Tabel IV.15	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Efektivitas Manajemen Risiko	77
Tabel IV.16	Rekapitulasi Jawaban Kuesioner Indikator Kualitas Tata Kelola	78
Tabel IV.17	Hasil Pengujian Validitas Variabel Penerapan <i>Whistleblowing System</i>	80
Tabel IV.18	Hasil Pengujian Validitas Variabel Kesadaran Etis	80
Tabel IV.19	Hasil Pengujian Validitas Variabel Karakter Moral	81
Tabel IV.20	Hasil Pengujian Validitas Variabel Efektivitas Audit Internal.....	81
Tabel IV.21	Hasil Pengujian Reliabilitas.....	82
Tabel IV.22	Hasil Pengujian Multikolinearitas.....	85
Tabel IV.23	Hasil Uji F	87
Tabel IV.24	Hasil; Uji Determinasi.....	87
Tabel IV.25	Hasil Uji t.....	88
Tabel IV.26	Hasil Uji MRA Pengaruh Penerapan <i>Whistleblowing System</i> terhadap Efektivitas Audit Internal yang Dimoderasi Karakter Moral.....	91

Tabel IV.27	Hasil Uji MRA Pengaruh Penerapan <i>Whistleblowing</i> <i>System</i> terhadap Efektivitas Audit Internal yang Dimoderasi Karakter Moral.....	91
Tabel IV.28	Hasil Uji MRA Pengaruh Kesadaran Etis Auditor Internal <i>System</i> terhadap Efektivitas Audit Internal yang Dimoderasi Karakter Moral.....	92
Tabel IV.29	Hasil Uji MRA Pengaruh Kesadaran Etis Auditor Internal <i>System</i> terhadap Efektivitas Audit Internal yang Dimoderasi Karakter Moral.....	93
Tabel IV.30	Hasil Uji Regresi.....	94
Tabel IV.31	Hasil Uji MRA Interaksi Penerapan <i>Whistleblowing</i> <i>System</i> dan Efektivitas Audit Internal	96
Tabel IV.32	Hasil Uji MRA Interaksi Penerapan <i>Whistleblowing</i> <i>System</i> dan Efektivitas Audit Internal dengan Karakter Moral.....	97
Tabel IV.33	Hasil Uji MRA Interaksi Kesadaran Etis Auditor Internal dan Efektivitas Audit Internal	98
Tabel IV.34	Hasil Uji MRA Interaksi Kesadaran Etis Auditor Internal dan Efektivitas Audit Internal dengan Karakter Moral.....	99

DAFTAR GAMBAR

Gambar II.1	Hubungan Antar Variabel Penelitian	40
Gambar IV.1	Hasil Output SPSS Uji Normalitas dengan P-P Plot.....	84
Gambar IV.2	Hasil Output SPSS Uji Heterokedastisitas	86

DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 Jadwal Penelitian
- Lampiran 2 Kuesioner Penelitian
- Lampiran 3 Hasil Kuesioner (Skala Ordinal)
- Lampiran 4 Hasil Kuesioner (Skala Interval)
- Lampiran 5 Tabel Statistik
- Lampiran 6 Hasil Uji Statistik Menggunakan SPSS
- Lampiran 7 Fotokopi Kartu Aktivitas Bimbingan Skripsi
- Lampiran 8 Fotokopi Pernyataan Bebas Plagiat
- Lampiran 9 Fotokopi Surat Keterangan Riset dari Tempat Penelitian
- Lampiran 10 Fotokopi Sertifikat Membaca dan Menghafal Al-Qur'an
- Lampiran 11 Fotokopi Sertifikat TOEFL
- Lampiran 12 Biodata Penulis

ABSTRAK

Muhtadibillah/222016183/2020/ Pengaruh Penerapan *Whistleblowing System* dan Kesadaran Etis Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal dengan Karakter Moral Sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus Pada Badan Usaha Milik Negara non Perbankan di Kota Palembang)

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah bagaimanakah Pengaruh Penerapan *Whistleblowing System* dan Kesadaran Etis Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal dengan Karakter Moral Sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus Pada Badan Usaha Milik Negara non Perbankan di Kota Palembang). Jenis Penelitian yang digunakan adalah penelitian asosiatif. Data yang digunakan yaitu data primer dan sekunder. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor internal yang ada di Badan Usaha Milik Negara non Perbankan di Kota Palembang sebanyak 35 responden. Teknik pengumpulan data yaitu dengan menggunakan wawancara dan kuesioner. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis kuantitatif. Hasil menunjukkan bahwa Penerapan *Whistleblowing System* tidak mempengaruhi Efektivitas Audit Internal, Kesadaran Etis secara signifikan positif mempengaruhi Efektivitas Audit Internal, Karakter Moral memoderasi secara *pure* moderator Penerapan *Whistleblowing System* terhadap Efektivitas Audit Internal, dan Karakter Moral memoderasi secara *pure* moderator Kesadaran Etis Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal.

Kata Kunci : *Whistleblowing System*, Kesadaran Etis Auditor Internal, Karakter Moral, Efektivitas Audit Internal

ABSTRACT

Muhtadibillah/222016183/2020/ *The Impact of Whistleblowing System Implementation and Ethical Awareness of Internal Auditor of the Internal Audit Effectiveness with Moral Character as moderating variables (A Case Study of Non-Bank State-Owned Enterprise in Palembang)*

The problem of this research is how the Impact of Whistleblowing System Implementation and Ethical Awareness of Internal Auditor of Internal Audit Effectiveness with Moral Character as moderating variables (A Case Study of Non-Bank State-Owned Enterprise Palembang). This type of research is associative research. The data used are primary and secondary data. The population in this study is an internal auditor in the Non-Bank State-Owned Enterprise in Palembang as many as 35 respondents. Data collection technique by using interviews and questionnaires. Methods of data analysis used in this research is the quantitative analysis. Result showed that Whistleblowing System Implementation do not effect the Internal Audit Effectiveness, Ethical Awareness of Internal Auditor significant positive influence Internal Audit Effectiveness, Moral Character as pure moderator of Whistleblowing System Implementation to the Internal Audit Effectiveness, and Moral Character as pure moderator of Ethical Awareness of Internal Auditor to the Internal Audit Effectiveness.

Keywords : *Whistleblowing System, Ethical Awareness of Internal Auditor, Moral Character, Internal Audit Effectiveness*

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Setiap perusahaan mempunyai tujuan masing-masing, untuk mencapai tujuan tersebut maka diperlukan adanya kerjasama dan pengawasan dari kegiatan yang dilakukan oleh antar divisi. Pentingnya peran auditor internal pada dasarnya untuk membantu apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh perusahaan telah dipatuhi, membantu meningkatkan efektivitas, efisiensi dan ekonomis pada prosedur kegiatan organisasi, dan auditor internal juga membantu menentukan baik atau tidaknya sistem pengendalian intern yang diterapkan perusahaan. Kegiatan audit internal dalam badan usaha seperti pada sektor badan usaha milik negara merupakan hal yang sangat penting agar terciptanya bagian dari *Good Corporate Governance* (GCG), walaupun pada prakteknya auditor internal pada perusahaan tersebut masih banyak yang belum efektif sehingga diperlukan untuk meningkatkan efektivitas audit internal.

Pengertian efektivitas pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan. Efektivitas adalah hubungan antara keluaran dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai (Mardiasmo, 2018: 167). Berdasarkan hal itu maka efektivitas adalah melakukan atau mengerjakan sesuatu tepat pada sasaran "*doing the things right*" (Betri, 2019: 35).

Auditing internal adalah suatu aktivitas *assurance* dan konsultasi yang independen, objektif yang didesain untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi suatu organisasi. Auditing internal membantu organisasi mencapai tujuannya dengan membawa pendekatan sistematis, disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas proses manajemen risiko, pengendalian, dan tata kelola (Messier, et al, 2014: 318). Audit internal adalah audit yang dilaksanakan di dalam suatu organisasi dalam hal ini Badan Pengawasan Internal oleh auditor internal yang juga karyawan sendiri yang tidak memiliki tanggungjawab hukum kepada publik atas apa yang dilakukannya dan dilaporkannya sebagai temuan (Betri, 2019: 6).

Secara umum, suatu fungsi audit internal organisasi paling sering disebar oleh manajemen dan dewan direksi dalam bidang evaluasi risiko, evaluasi kepatuhan, dan pelaksanaan auditing keuangan dan operasional yang luas. Melalui aktivitas ini, auditor internal berkontribusi pada tata kelola yang efektif dalam suatu organisasi, yang mencakup semua kebijakan dan prosedur yang diselenggarakan manajemen untuk mengendalikan risiko dan mengawasi operasi dalam suatu perusahaan (Messier, et al, 2014: 322).

Efektivitas audit internal tentunya harus dicapai dengan berpedoman pada standar auditing yang telah ditetapkan IAI, yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Standar adalah sesuatu yang ditentukan oleh penguasa, sebagai suatu peraturan untuk mengukur kualitas, berat, luas, nilai atau mutu. Jika diterapkan pada auditing, standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum

bagi auditor dalam melaksanakan audit (Mulyadi, 2013: 16). Auditor juga harus berpedoman pada prinsip-prinsip kode etik yang telah disepakati IIA, yaitu prinsip integritas, objektivitas, kompetensi dan kerahasiaan (Messier et al, 2014).

Situs *Institute of Internal Auditor* berisi pernyataan bahwa “auditor internal mendukung usaha manajemen untuk menciptakan budaya yang mencakup etika, kejujuran, dan integritas. Mereka membantu manajemen dengan evaluasi pengendalian internal yang digunakan untuk mendeteksi atau mencegah terjadinya kecurangan (Zimbelmen et al, 2014: 447). Program *whistleblowing* yang baik merupakan salah satu alat pencegahan yang baik merupakan salah satu pencegahan kecurangan yang efektif. Ketika pegawai mengetahui koleganya dengan mudah melakukan pengawasan terhadap satu sama lain dan melaporkan kecurigaan kecurangan, mereka tidak akan terlibat dalam tindakan tidak jujur. Ada 4 elemen yang harus ada pada *whistleblowing system* agar berfungsi secara efektif, yaitu anonimitas, independensi, akses dan tindak lanjut (Zimbelman et al, 2014: 453).

Individu yang sedang dihadapkan pada situasi yang memiliki implikasi moral dan etis, mereka tidak selalu setuju dengan isu tersebut, dimana individu atau kelompok yang akan terpengaruh, atau solusi atau tindakan yang tersedia atau sesuai untuk berhadapan dengan situasi tersebut. Perbedaan semacam itu mungkin disebabkan oleh perbedaan dalam konsep seseorang tentang keadilan (*fairness*) dan pendapat yang berbeda mengenai tindakan yang tepat dilakukan dalam situasi tertentu. Sejumlah pilihan etis sulit diambil karena godaan atau

tekanan untuk mengejar kepentingan diri sendiri, yang dapat mengaburkan pertimbangan mengenai salah dan benar. Pilihan lainnya rumit karena kesulitan memilah isu terkait dan memaknai apa tindakan yang mungkin tepat atau tidak tepat untuk dilakukan (Messier, et al, 2014: 217). Pemahaman etis secara pribadi, merupakan batasan etis yang paling mendasar dalam tindakan seseorang secara pribadi. Hal itu termasuk mempelajari perbedaan di antara yang benar dan yang salah, mengembangkan sifat adil, belajar untuk peduli dan berempati dengan orang lain, mengembangkan rasa hormat kepada orang lain, mempelajari prinsip dasar integritas dan realitas, dan bertindak dengan cara yang konsisten dengan nilai-nilai yang diketahui sebagai sesuatu yang benar (Zimbelman, 2014: 399).

Seorang akuntan memeriksa apa yang benar untuk dilakukan ketika mereka ragu apa yang harus dilakukan, dan tidak ragu untuk bertanya apa yang harus dilakukan ketika ada sesuatu yang salah. Hal ini menunjukkan bahwa mereka sadar secara etis, yang juga memungkinkan mereka membuat keputusan etis (Türegün, 2018). Kesadaran etis merupakan suatu sikap moral dimiliki auditor yang sadar terhadap etika profesi dan aturan lainnya yang berkaitan dengan profesi auditor dalam melaksanakan tugasnya (Hermi, 2017).

Penelitian ini menggunakan variabel moderasi, yang menjadi variabel moderasi adalah karakter moral. Karakter moral terdiri dari dua kata yang mana karakter adalah kata serapan dari bahasa Yunani yang artinya kesan atau ciri dan moral adalah bagian dari karakter, tanpa moral maka karakter menjadi lemah. Moralitas seseorang terdiri dari 4 (empat) komponen, diantaranya *moral*

sensitivity, moral decisions, moral motivation, dan moral character. Ketiga komponen pertama tersebut penting, akan tetapi tanpa komponen terakhir, *moral character*, maka seseorang akan gagal untuk berperilaku etis. Pentingnya komponen dari karakter moral terdapat pada kemuliaan karakter moral, yang mana hal tersebut adalah kekuatan dari karakter yang memungkinkan seseorang untuk berkembang menjadi lebih berintegritas (Sasongko et al, 2018).

Penelitian yang dilakukan oleh Nurul et al (2015), Mohe dan Sulhani (2019) menyatakan bahwa Moralitas internal auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap internal auditor sebagai *whistleblower*, artinya walaupun auditor memiliki moralitas yang tinggi hal itu tidak menghasilkan *whistleblowing system* yang efektif. Berbeda dari penelitian Luh et al (2019), Dina dan Wiwit (2019), Farooqi et al (2017), Lee dan Neil (2013), Robinson dan Rebecca (1995), Tang dan Randy (2003), Zvavahera dan Gladys (2014), Robinson et al (2012), Read dan Rama (2003), Shahid (2015), Coram et al (2008), dan Ahmad et al (2014). Hasil dari penelitian tersebut menyatakan bahwa *whistleblowing system* dapat meningkatkan efektivitas audit internal dalam mengatasi tindak kecurangan sehingga dapat meningkatkan pencapaian *Good Corporate Governance*.

Penelitian yang dilakukan oleh Hermi (2017), Türegün (2018), Hasmanidar dan Eny (2014), Uyar dan Ozer (2011), Ade dan Dicky (2011), Yuneita et al (2011), Amilin dan Andi (2009), Hoo dan Yeing (2008), Reynolds (2006), Umi dan Nur (2001), dan Shafer et al (2001). Penelitian mereka

menyatakan bahwa kesadaran etis (*ethical awareness*) berpengaruh positif secara signifikan terhadap karakter seseorang dalam pengambilan keputusan dan komitmen profesi, artinya auditor yang memiliki kesadaran etis maka auditor memiliki komitmen dalam menjalankan profesi sesuai aturan. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Andi et al (2015) yang menyatakan bahwa berdasarkan komitmen profesional auditor, kesadaran etis tidak berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan keputusan dalam pengambilan suatu keputusan audit, artinya pengambilan keputusan auditor tidak berdasarkan dari kesadaran etis atas komitmen profesionalnya.

Fenomena yang terjadi di lapangan, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) menetapkan Direktur Teknologi dan Produksi PT Krakatau Steel sebagai tersangka kasus suap terkait pengadaan barang dan jasa PT Krakatau Steel (KS) Persero yang baru saja terjadi Saut menjelaskan, pada tahun 2019, Direktorat Teknologi dan Produksi PT KS merencanakan kebutuhan barang dan peralatan masing-masing bernilai Rp24 miliar dan Rp2,4 miliar. Alexander Muskitta (AMU) diduga menawarkan beberapa rekanan untuk melaksanakan pekerjaan tersebut kepada Wisnu Kuncoro (WNU) dan disetujui. AMU menyepakati *commitment fee* dengan rekanan yang disetujui untuk ditunjuk, yakni PT GK (PT Grand Kartech) dan GT (Group Tjokro) senilai 10 persen dari nilai kontrak. Selain itu, AMU diduga bertindak mewakili dan atas nama WNU sebagai Direktur Teknologi dan Produksi PT KS. Selanjutnya, AMU meminta Rp50 juta kepada KSU dari PT GK dan Rp100 juta kepada Kurniawan Edi Tjokro dari GT. (nasional.sindonews.com).

Berdasarkan data KPK, jumlah perkara korupsi yang melibatkan BUMN/BUMD mencapai 11 kasus pada 2016. Jumlah tersebut meningkat signifikan dibandingkan tahun 2015 yang hanya 5 kasus. Pada tahun-tahun sebelumnya pun, jumlah perkara yang melibatkan BUMN/BUMD paling banyak 7 kasus, yakni pada 2010. Indikasi lainnya terlihat dari laporan transaksi keuangan mencurigakan (LTKM) yang diterima Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK).

Selama Januari – Februari 2017, PPATK menerima LTKM yang dilakukan pegawai atau pejabat BUMN/BUMD sebanyak 159 laporan. Jumlah tersebut meningkat signifikan dibandingkan periode sama tahun 2016 yang sebanyak 89 laporan. LTKM merupakan laporan transaksi seseorang yang tidak sesuai dengan profil pekerjaannya. Misalnya seorang PNS dengan gaji Rp 10 juta per bulan, diketahui melakukan transaksi miliaran rupiah tanpa penjelasan apapun. Transaksi mencurigakan umumnya terkait dengan praktik korupsi atau pencucian uang. Maraknya korupsi di tubuh BUMN selama ini telah membuat kinerja BUMN kurang optimal dan tidak efisien. Pada tahun 2013, total aset dari seluruh BUMN sebanyak 138 perusahaan mencapai Rp 4.024 triliun dengan suntikan modal dari pemerintah sebesar Rp 934 triliun, sedangkan dividen yang diterima negara hanya sebesar Rp 34 triliun. Artinya, *return on investment* (ROI) BUMN hanya 3,6 persen. (money.kompas.com, 2017)

Berdasarkan kasus tersebut menyebabkan timbulnya keraguan atas kesadaran etis dimiliki oleh seorang auditor internal dan penerapan *whistleblowing system* pada perusahaan, untuk itu audit internal dituntut untuk mentaati terhadap standar audit dan berperilaku sesuai dengan prinsip yang telah ditetapkan. Karena didalam BUMN tersebut rata-rata secara umum terdapat masalah yang sama terhadap prinsip perilaku auditor pada suatu BUMN, yang mana kesadaran etis seorang auditor dan penerapan *whistleblowing system* pada suatu perusahaan yang masih rendah sehingga terjadinya tindakan pelanggaran yang membuat BUMN merugi, sehingga dengan penjelasan tersebut dibuat suatu survei pendahuluan yang diambil dari 3 sampel BUMN non Bank yang mewakili terhadap 15 BUMN non Bank di Kota Palembang.

Tabel I.1
Survei Pendahuluan

Badan Usaha Milik Negara di Kota Palembang	Hasil Survei Pendahuluan
PT. Pos Indonesia (Jl. Kapt. A. Rivai No. 63, 26 ilir, Kecamatan Bukit Kecil Palembang 30135)	Berdasarkan survei yang dilakukan pada PT. Pos Indonesia, auditor internal menjelaskan lebih mengutamakan kesadaran etis untuk menciptakan efektivitas audit internal yang maksimal. Hal tersebut sangatlah dibutuhkan untuk menciptakan <i>good corporate governance</i> oleh sebab itu auditor internal dalam menjalankan tugasnya sangat memerlukan kesadaran etis sebagai pertimbangan untuk melakukan pengam-bilan keputusan pada saat dihadapkan dengan keadaan dilema etika.
PT. Semen Baturaja (Jl. Abi Kusno Cokro S, Kertapati, Kec. Kertapati, Palembang 30145)	Berdasarkan survei yang dilakukan pada PT. Semen Baturaja, auditor internal menjelaskan bahwa lebih mengedepankan sifat kesadaran etis auditor dibandingkan dengan penerapan <i>whistleblowing system</i> , karena dengan tingginya sifat kesadaran etis yang dimiliki seorang auditor maka akan membantu dalam melakukan pengambilan keputusan yang diperlukan sesuai dengan kode etik yang telah ditentukan demi mewujudkan sikap profesional sebagai seorang auditor.
PT. Askrindo (Jl. Perintis Kemerdekaan No. 125, Kuto Batu, Kec. Ilir Timur II Palembang 30128)	Berdasarkan survei yang dilakukan pada PT. Askrindo, internal auditor menjelaskan bahwa lebih mengutamakan penerapan <i>whistleblowing system</i> daripada kesadaran etis, karena <i>whistleblowing system</i> dapat membantu pencegahan <i>fraud</i> yang ada pada perusahaan walaupun kedua hal tersebut mempunyai peran masing-masing dalam menghasilkan efektivitas audit internal.

Sumber : Penulis, 2020

Berdasarkan hasil survei pendahuluan yang diperoleh melalui wawancara dengan auditor internal di PT. Pos Indonesia menyatakan bahwa lebih mengedepankan kesadaran etis karena dengan tingginya kesadaran etis auditor maka semakin tinggi efektivitas audit internal akan tercapai. Kesadaran etis juga membantu seorang auditor ketika dihadapkan situasi dilema etika, auditor tersebut dapat dapat mengambil keputusan etis sesuai dengan kode etik yang berlaku serta untuk kepentingan proses audit yang menjadi suatu hal yang sangat penting guna mencapai tingkat profesional auditor internal.

Penerapan *whistleblowing system* menjadi sarana/sistem untuk melaporkan tindakan pelanggaran yang dilakukan oleh individu/kelompok di suatu perusahaan artinya dengan adanya penerapan *whistleblowing system* yang efektif maka efektivitas audit internal akan tercapai juga. Penerapan *whistleblowing system* tersebut sulit untuk diterapkan dengan kurangnya tingkat anonimitas atas identitas *whistleblower*.

Auditor internal PT. Semen Baturaja menyatakan bahwa kesadaran etis lebih penting. Kesadaran etis yang tinggi maka dapat membantu auditor dalam menjalankan tugasnya sebagai profesional sehingga efektivitas audit internal akan berhasil.

Penerapan *whistleblowing system* kurang efektif, karena dalam penerapan *whistleblowing system* dengan pertimbangan terhadap temuan yang harus dilaporkan oleh pihak *whistleblower* dan *whistleblower* tentunya mempunyai ketakutan akan terancamnya keselamatan baik kepada dirinya sendiri ataupun keluarganya atas tindakannya terhadap kecurangan yang

terjadi. Berdasarkan hal itu berarti ada beberapa indikator yang bermasalah, yaitu anonimitas terhadap sistem pelaporan kecurangan tersebut dan tindak lanjut atas tindakan pelanggaran.

Auditor internal PT. Askrindo menyatakan, yaitu lebih mengutamakan *whistleblowing system* karena *whistleblowing system* mempunyai peran yang sangat penting dalam mencegah segala hal tindakan *fraud* yang terjadi pada perusahaan maka dengan efektifnya penerapan *whistleblowing system* maka efektivitas audit internal perusahaan akan terpenuhi.

Kesadaran etis auditor terkadang masih terhalang oleh kepentingan dirinya sendiri. Berdasarkan hal itu maka utilitarianisme yang bersifat untuk kepentingan semua pihak, bukan hanya kepentingan diri sendiri yang harus dipertimbangkan belum tercapai.

Melihat pentingnya penerapan *whistleblowing system* dan kesadaran etis auditor internal pada BUMN, seorang auditor internal harus senantiasa meningkatkan dan mempertahankan itu untuk dapat memenuhi efektivitas audit internal perusahaan *auditee* akan tetapi dengan karakter moral auditor tersebut rendah maka hal tersebut juga tidak akan tercapai. Karakter moral dalam penerapan *whistleblowing system* dan kesadaran etis sangat diperlukan karena dengan karakter moral yang baik maka auditor internal akan melakukan semua hal yang baik pula, maka dari itu penulis memilih karakter moral menjadi variabel moderasi.

Berdasarkan uraian latar belakang sebelumnya, penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “**Pengaruh Penerapan *Whistleblowing System* dan Kesadaran Etis terhadap Efektivitas Audit Internal dengan Karakter Moral sebagai Variabel Moderasi**”.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan dari uraian latar belakang di atas, maka permasalahan yang dapat dikemukakan dalam penelitian ini adalah bagaimanakah pengaruh penerapan *whistleblowing system* dan kesadaran etis terhadap efektivitas audit internal dengan karakter moral sebagai variabel moderasi (studi empiris pada Badan Usaha Milik Negara non Bank yang terdapat di Kota Palembang)?

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan dari perumusan masalah, maka tujuan penelitian adalah untuk mengetahui pengaruh penerapan *whistleblowing system* dan kesadaran etis terhadap efektivitas audit internal dengan karakter moral sebagai variabel moderasi (studi empiris pada Badan Usaha Milik Negara non Bank yang terdapat di Kota Palembang)?

D. Manfaat Penelitian

Berdasarkan tujuan di atas, maka penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi semua pihak diantaranya sebagai berikut:

1. Bagi Penulis

Hasil penelitian ini untuk mengetahui adanya pengaruh penerapan *whistleblowing system* dan kesadaran etis terhadap efektivitas audit internal dengan karakter moral sebagai variabel moderasi.

2. Bagi Perusahaan

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat kepada Badan Usaha Milik Negara di Indonesia khususnya mengenai pengaruh penerapan *whistleblowing system* dan kesadaran etis terhadap efektivitas audit internal dengan karakter moral sebagai variabel moderasi.

3. Bagi Almamater

Hasil penelitian diharapkan dapat menjadi referensi tambahan, menambah ilmu pengetahuan, serta dapat menjadi acuan atau kajian bagi penulisan di masa yang akan datang.

DAFTAR PUSTAKA

- Ade Imam Suhakim dan Dicky Arisudhana. (2012). Pengaruh Gender, *Locus of Control*, Komitmen Profesi, dan Kesadaran Etis terhadap Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* 1(1): 38-57.
- Ahmad, Syahrul Ahmar, Rahimah M. Y., Raja Adzrin Raja Ahmad, dan Zuraidah M. S. (2014). Whistleblowing Behaviour: The Influences of Ethical Climates Theory. *Procedia – Social and Behaviour Sciences* 164: 445-450.
- Akmal. (2009). *Pemeriksaan Manajemen Internal Audit*. Jakarta: PT. Indeks.
- Amilin dan Andi Desfiandi. (2009). Pengaruh Audit Fee, Kesadaran Etis dan Locus of Control terhadap Perilaku Auditor Eksternal. *JMK* 7(4): 94-106.
- Andi Basru Wawo, Nur Asni, dan Sitti Nurnaluri. (2015). The Influence of Organizational Culture, Ethical Awareness and Experience to Ethical Judgements Auditor Through Professional Commitment. *International Journal of Engineering and Science* 4(12): 15-25.
- Arfan Ikhsan Lubis. (2019). *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Bernanda Widya Santoso dan Rudy Suryanto. (2016). Faktor-faktor yang Berpengaruh Terhadap Efektivitas Audit Internal.
- Betri Sirajuddin. (2019). *Pemeriksaan Manajemen ed. 3*. Palembang: Penerbit NoerFikri.
- Coram, Paul, Colin Ferguson dan Robyn Moroney. (2008). Internal Audit, Alternative Audit Structures and The Level of Misappropriation of Assets Fraud. *Accounting Finance* 48: 543-559.
- Diaz Priantara. (2013). *Fraud Auditing and Investigation*. Jakarta: Penerbit Mitra Wacana Media.
- Dina Dwi Oktavia Rini dan Wiwit Hariyanto. (2019). Pelaksanaan Internal Audit terhadap Niat Whistleblowing dalam Rangka Mencapai Good Corporate Governance melalui Perceived Environmental Uncertainty. *Jurnal Balance* 16(1): 53-63.
- Farooqi, Saira, Ghulam Abid dan Alia Ahmed. (2017). How bad it is to be good: impact of organizational ethical culture on whistleblowing (the ethical partners). *Arab Economic and Business Journal* 12(2): 69-80.

- Hasmanidar dan Eny Wahyuningsih. (2014). Pengaruh Persepsi Profesi dan Kesadaran Etis terhadap Komitmen Profesi Akuntan Publik pada KAP di Pekan Baru. *Jurnal Ekonomu, Manajemen dan Akuntansi I* 23(2): 69-80.
- Hermi Sularsih. (2017). Pengaruh Kesadaran Etis Terhadap Komitmen Profesi Auditor Pada Kantor Akuntan Publik Kota Malang. *Jurnal Ilmu Manajemen dan Akuntansi* 5(1): 13-19.
- Hoo, Quah C, dan L.S. Yeing. (2008). Ethics Code Awareness, Usefulness and Professionalism of Malaysian Journalists. *Journal of Business System, Governance and Ethics* 5(2): 31-42.
- Lee, Gladys dan Neil Fargher. (2013). Companies' Use of Whistleblowing to Detect Fraud: An Examination of Corporate Whistleblowing Policies. *Journal of Business Ethics* 114: 283-295.
- Lickona, Thomas. (2016). *Character Matters: Bagaimana Membantu Anak Mengembangkan Penilaian yang Baik, Integritas, dan Kebajikan Penting Lainnya*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Lickona, Thomas. (2016). *Mendidik untuk Membentuk Karakter: Bagaimana Sekolah dapat Memberikan Pendidikan tentang Sikap Hormat dan Bertanggung Jawab*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Luh Utami, Lilik Handajani, dan Hermanto. (2019). Efektivitas Komite Audit dan Audit Internal terhadap Kasus Kecurangan dengan Whistleblowing System sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 26(2): 1570-1600.
- Mardiasmo. (2018). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mesmer-Magnus, Jessica R., dan Viswesvaran, Chockalingan. (2005). Whistleblowing in Organizations: An Examination of Correlates of Whistleblowing System, Action, and Retaliation. *Journal of Business Ethics* 62: 277-297.
- Messier, William F., Steven M. Glover, and Douglas F Prawitt. (2014). *Auditing and Assurance Services Approach ed. 8 Buku 2*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Mohe Nur Cahyo dan Sulhani. (2017). Analisis Empiris Pengaruh Karakteristik Komite Audit, Karakteristik Internal Audit, Whistleblowing System, Pengungkapan Kecurangan terhadap Reaksi Pasar. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis* 4(2): 249-270.
- Mulyadi. (2013). *Auditing ed. 6 Buku 1*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

- Nurlina T. Muhyiddin, M. Irfan Tarmizi, dan Anna Yulianita. (2017). *Metodologi Penelitian Ekonomi dan Sosial: Teori, Konsep, dan Rencana Proposal*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Nurul Hasanah Uswati Dewi, Djuwito, dan Romanus Wilopo. (2015). The Role of Auditor in Whistleblower System: The Cases in Indonesia. *Journal of Economic, Business, and Accountancy Ventura* 18(1): 301-310.
- Read, William J. dan D. V. Rama. (2003). Whistle-blowing to Internal Auditors. *Management Auditing Journal* 18(5): 354-362.
- Republik Indonesia. (2008). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 60 Tahun 2008 Pasal 11 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*. Lembaran RI Tahun 2008. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Reynolds, Scott J. (2006). Moral Awareness and Ethical Predispositions: Investigating The Role of Individual Differences in The Recognition of Moral Issues. *Journal of Applied Psychology* 91(1): 233-243.
- Rheza Rahadhitya. (2015). Faktor Faktor yang Berpengaruh terhadap Efektivitas Audit Internal. *Diponegoro Journal of Accounting* 4(4): 1-14.
- Robinson, Sandra L. Dan Rebecca J. Bennet. (1995). A Typology of Deviant Workplace Behaviors: A Multidimensional Scaling Study. *Academy of Management Journal* 18(2): 555-572.
- Sasongko Budisusetyo, Bambang Subroto, dan Rosidi Solimun. (2018). Moral Character: Challenges for Auditors in Serving Public Interest. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura* 21(1): 61-77.
- Shafer, William E., Roselyn E. Morris, dan Alice A. Ketchand. (2001). Effects of Personal Values on Auditors' Ethical Decisions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 14(3): 254-277.
- Shahid, Ahmad Usman. (2015). A Descriptive Study of Association of Whistleblowing Activities and Auditing Practices in Listed Companies of Lahore Stock Exchange. *American Journal of Economic, Finance and Management* 1(3): 136-152.
- Shamki, Dhiaa dan Thuraiya Alhajri. (2017). Factors Influences Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Business and Management* 12(10): 143-154.

- Soemarso Slamet Rahrdjo. (2018). *Etika dalam Bisnis & Profesi Akuntan dan Tata Kelola Perusahaan*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Tang, Thomas Li-Ping dan Randy K. Chiu. (2003). Income, Money Ethic, Pay Satisfaction, Commitment, and Unethical Behaviour: Is the Love of Money the Root of Evil for Hong Kong Employees?. *Journal of Business Ethics* 46: 13-30.
- Türegün, Nida. (2018). Ethical Awareness, Ethical Decision Making, and Transparency: A Study on Turkish CPAs in Istanbul. [*Accounting from a Cross-Cultural Perspective Chapter 2*](#).
- Umi Muawanah dan Nur Indriantoro. (2001). Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit: Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* 4(2): 133-150.
- Uyar, Metin dan Gokhan Ozer. (2011). The Ethical Orientation and Professional Commitment: An Empirical Examination on Turkish Accountants. *African Journal of Business Management* 5(23): 10023-10037.
- V. Wiratna Sujarweni. (2018). *Metode Penelitian. Cetakan Pertama*. Yogyakarta: Pustaka Baru Press.
- Yuneita Anisma, Zainal Abidin dan Cristina. (2011). Faktor yang Mempengaruhi Sikap Skeptisme Profesional Seorang Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Sumatera. *Pekbis Jurnal* 3(2): 490-497.
- Zimbelman, Mark F. (2014). *Akuntansi Forensik. Cetakan Keempat*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Zvavahera, Promise dan Gladys Ruvimbo Ndoda. (2014). Corporate Governance and Ethical Behaviour: The Case of The Zimbabwe Broadcasting Corporation. *Journal of Academic and Business Ethics* 9: 1-8.