

**PENGARUH KEMAMPUAN MENDETEKSI *FRAUD* AUDITOR INTERNAL UNTUK
MENJADI *WHISTLEBLOWER***

ARTIKEL ILMIAH

Diajukan untuk Memenuhi Salah Satu Syarat Penyelesaian
Program Pendidikan Sarjana
Program Studi Akuntansi



Oleh :

**DESI NUR UMLAH
NIM : 2013310292**

**SEKOLAH TINGGI ILMU EKONOMI PERBANAS
SURABAYA
2017**

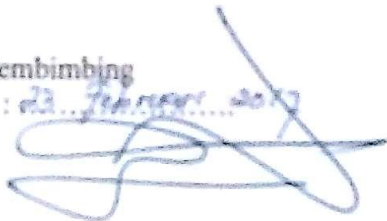
PENGESAHAN ARTIKEL ILMIAH

Nama : Desi Nur Umlah
Tempat, Tanggal Lahir : 19 Desember 1991
N.J.M : 2013310292
Program Studi : Akuntansi
Program Pendidikan : Sarjana
Konsentrasi : Audit dan Perpajakan
Judul : Pengaruh Kemampuan Mendeteksi *Fraud Auditor*
Internal untuk Menjadi *Whistleblower*

Disetujui dan diterima baik oleh :

Dosen Pembimbing

Tanggal : 23 Februari 2017



(Prof. Dr. Drs. R. WILOPO, Ak., M.Si, CFE)

Co. Dosen Pembimbing

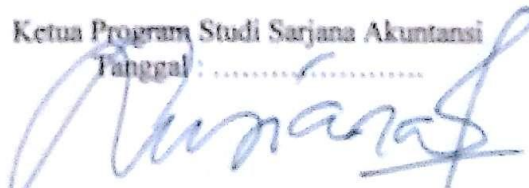
Tanggal : 23 Februari 2017



(AVI SUNANI, SE., M.SA)

Ketua Program Studi Sarjana Akuntansi

Tanggal :



(Dr. LUCIANA SPICA ALMILIA S.E., M.Si, OIA., CPSAK)

PENGARUH KEMAMPUAN MENDETEKSI *FRAUD* AUDITOR INTERNAL UNTUK MENJADI *WHISTLEBLOWER*

Desi Nur Umlah
STIE Perbanas Surabaya
Email : umlahkaiai@gmail.com

A B S T R A C T

In a survey conducted by the ACFE during the period January 2014 to October 2015, there were 2,410 cases of fraud that occur globally, global fraud or deception is loss of more than 6.3 billion dollars consisting of direct losses. Where in a report published by the ACFE (2016), that more than 29% of fraud could occur if the company has weak internal controls. The internal auditor is one frequency in the control of the activity fraud. Data were obtained from questionnaires on manufacturing companies in Surabaya. This study has the result that the internal auditor's role as a whistleblower singifikan positive effect in detecting fraud. Internal auditors have an important role in helping the management, for the achievement of corporate goals. Monitoring conducted by the internal auditor in stages or continuously carried out in order to eliminate the possibility of fraud as well as to detect possible fraud. Continuous examination and follow-up in the detection of fraud, carried out by the internal auditor if there are transactions or suspicious process, so as to make it as a whistleblower for the company.

Key Words : *Internal Auditor, fraud and Whistleblower*

1. PEMBAHASAN

Pada survei yang dilakukan oleh ACFE selama periode Januari 2014 sampai Oktober 2015, terdapat 2.410 kasus tindak kecurangan yang terjadi secara global, kecurangan atau penipuan global ini mengakibatkan kerugian lebih dari 6.3 milyar dolar yang terdiri dari kerugian secara langsung. Jumlah kerugian tersebut dapat bertambah jika biaya atau kerugian tidak langsung juga ditambahkan didalamnya. Pada survei tersebut, Indonesia memiliki 42 kasus didalamnya (ACFE, 2016). Di tahun 2014, Indonesia menduduki persepsi korupsi pada urutan indeks ke-34 di dunia (OECD, 2015) dan laporan di tahun 2015 menduduki indeks ke-36 (*Corruption Perceptions Index*, 2016). Tindak kecurangan merupakan sesuatu yang penting dan harus dikendalikan lebih baik di Indonesia. Kelemahan dalam birokrasi, hukum dan legislatif menjadi hambatan bagi negara dalam pertumbuhan

dan pembangunannya.

Tindak kecurangan baik itu *fraud*, kejahatan kerah putih ataupun tindak kecurangan lainnya yang terjadi dalam perusahaan, seringkali dilakukan terhadap organisasi yang memiliki tingkat pengendalian internal yang lemah. Salah satu upaya dalam peningkatan pengendalian internal dalam perusahaan adalah dengan adanya auditor internal dalam perusahaan. Auditor internal dalam perusahaan merupakan salah satu peran penting yang bertindak sebagai penilai independen perusahaan, sehingga auditor internal memiliki intensitas yang cukup besar sebagai *whistleblower* dalam pengungkapan tindak kecurangan yang dapat merugikan pihak lain. Di Indonesia, *whistleblower* harus menghadapi risiko berupa kemungkinan akan diancam atau di intimidasi oleh nama-nama atau golongan yang teridentifikasi, dan akan berhubungan dengan pihak media atau penegak hukum lain, ancaman dari internal organisasi

atau perusahaan (Nurul, Djuwito & Wilopo, 2015). Oleh karena itu, dibutuhkan tekad dari keberanian *whistleblower* itu sendiri dan dukungan dari pihak internal ataupun eksternal, juga lingkungannya.

Pada penelitian Petrascu dan Tiane (2014) berpendapat bahwa semua entitas memerlukan auditor internal dalam mengelola perusahaan untuk lebih efisien, efektif dan mampu meningkatkan keuntungan bagi perusahaan. Sementara itu dalam penelitian Nurul, Djuwito dan Wilopo (2015) bahwa dengan adanya kompetensi dan perilaku etis dari auditor independen, auditor internal dapat berperan sebagai *whistleblower* dalam perusahaan. Penelitian yang dilakukan oleh Dorjevic dan Dukic (2016) juga menyatakan bahwa diperlukan auditor internal yang bisa meningkatkan nilai perusahaan dalam mencapai tujuannya dan berkerjasama dengan seluruh bagian di perusahaan dalam mengurangi tindak kecurangan atau *fraud*.

Setiap perusahaan ataupun organisasi, membutuhkan auditor internal untuk membantu manajemen dalam mencapai tujuan perusahaan. Agar tercapainya hal tersebut, maka auditor internal sebagai pihak independen perusahaan supaya dapat mendeteksi, mencegah, mengungkap, atau mengurangi tindak kecurangan yang ada dengan perannya sebagai *whistleblower*, sehingga dapat meningkatkan nilai perusahaan dan kepercayaan dari pihak internal maupun eksternal perusahaan. Perusahaan yang memiliki pengendalian ataupun kontrol internal yang baik, akan mampu meminimalisir tindak kecurangan yang terjadi. Dimana dalam laporan yang diterbitkan oleh ACFE (2016), bahwa lebih dari 29 % tindak kecurangan dapat terjadi jika perusahaan memiliki kontrol internal yang lemah. Auditor internal merupakan salah satu peluang dalam mengontrol tindak kecurangan tersebut. Pada laporan tersebut juga menjelaskan, setidaknya terdapat lima puluh kasus yang dilaporkan oleh pihak industri. Oleh karena itu, peneliti ingin mengambil sampel penelitiannya pada perusahaan-perusahaan manufaktur di Surabaya yang memiliki auditor internal didalamnya.

Pentingnya peran auditor internal dalam sebuah etas untuk membantu manajemen dalam mengelola perusahaannya dari kesimpulan dalam penelitian Petrascu dan Tiane (2014) melalui analisis dan sistemasi literatur, memotivasi peneliti ingin melakukan penelitian ini menggunakan metode kuantitatif melalui data primer. Hasil kesimpulan, adanya intensitas yang tinggi dari auditor internal untuk menjadi *whistleblower* dalam penelitian Nurul, Djuwito dan Wilopo (2015) yang menggunakan responden dari mitra dan manajer senior KAP yang tersebar di Indonesia, memotivasi peneliti ingin melakukan penelitian ini dengan menggunakan responden pada perusahaan manufaktur di Surabaya yang memiliki auditor internal didalamnya. Sementara itu, hasil kesimpulan peran auditor internal yang dapat meningkatkan nilai perusahaan dan bekerjasama dengan seluruh bagian didalam perusahaan dalam meminimalisir *fraud* dari penelitian Dorjevic dan Dukic (2016) di negara Serbia, memotivasi peneliti ingin melakukan penelitian ini pada perusahaan manufaktur di Surabaya, Indonesia. Pengaruh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal dalam perusahaan dalam meminimalisir kecurangan yang terjadi ataupun yang akan terjadi, dapat menjadikan auditor internal sebagai *whistleblower*, memotivasi peneliti ingin melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Kemampuan Mendeteksi *Fraud* Auditor Internal untuk Menjadi *Whistleblower*”**.

Perumusan Masalah

Berdasarkan pada latar belakang yang sudah dibahas sebelumnya, maka perumusan masalah yang dapat diambil dalam penelitian ini adalah, apakah pengaruh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal berpengaruh dalam menjadi *whistleblower*?

Tujuan Penelitian

Berdasarkan perumusan masalah yang telah dibahas, maka tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh signifikan kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal untuk menjadi *whistleblower*.

Manfaat Penelitian

Berdasarkan dari latar belakang dan tujuan penelitian diatas, penelitian ini diharapkan mampu memberikan manfaat kepada peneliti dan pihak yang membaca supaya dapat memberikan wawasan dan pengetahuan yang lebih luas, serta mampu meningkatkan kinerja bagi perusahaan, terutama perusahaan manufaktur. Selain itu, diharapkan dapat menciptakan karyawan atau pihak lain agar memiliki sikap dan etika positif lain yang mendukung, sehingga para investor dan masyarakat bisa mempercayai kinerja perusahaan manufaktur. Penelitian ini juga diharapkan mampu memberikan manfaat bagi pemerintah untuk menekan indeks persepsi kecurangan yang terjadi.

2. KERANGKA TEORITIS DAN HIPOTESIS

Penelitian Terdahulu

Berdasarkan hasil dari penelitian yang dilakukan oleh Nurul, Djuwito dan Wilopo (2015) bahwa dengan adanya kompetensi dan perilaku etis dari auditor independen, auditor internal dapat berperan sebagai *whistleblower* dalam perusahaan. Sementara itu, dalam hasil yang dapat disimpulkan dari penelitian Petrascu dan Tleanu (2014) adalah semua entitas memerlukan auditor internal dalam mengelola perusahaan supaya lebih efisien, efektif dan mampu meningkatkan keuntungan bagi perusahaan. Hal tersebut juga di dukung dalam penelitian yang dilakukan oleh Dorjevic dan Dukic (2016) dimana penipuan atau *Fraud* merupakan salah satu faktor yang dapat berdampak buruk bagi tanggungjawab, produktifitas dan kinerja perusahaan. Sekalipun pencegahan dalam meminimalisir *fraud* dilakukan secara terbaik, hal tersebut tidak dapat menghilangkan *fraud* secara keseluruhan. Sehingga diperlukannya auditor internal untuk berkerjasama dengan seluruh bagian di perusahaan dalam menguragai tindak kecurangan atau *fraud*.

Landasan teori

Teori Keagenan (*Theory Agency*) menurut Jensen dan Meckling (1976), merupakan hub-

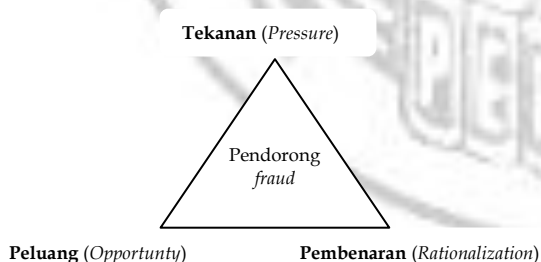
ungan kontrak antara satu pihak (prinsipal) yang mengikat pihak lainnya (agen) untuk melakukan jasa demi kepentingan prinsipal, sehingga prinsipal bisa mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen (Suwardjono, 2013 : 485). Auditor internal merupakan pihak independen organisasi yang bertujuan untuk menambah nilai bagi perusahaan dengan cara mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas terhadap manajemen resiko, pengendalian dan proses tata kelola dalam perusahaan (IIA, 2012). Auditor internal merupakan karyawan organisasi yang menjadikannya sebagai agen dari principal, untuk membantu manajemen dalam mengelola perusahaan melalui pengendalian internal. Sementara itu, prinsipal itu sendiri merupakan pihak yang mengikat agen dengan sebuah kontrak didalamnya, yang dapat digambarkan sebagai pihak klien atau manajemen organisasi. Auditor internal merupakan pihak independen dalam perusahaan yang membantu manajemen dalam mengelola untuk mencapai tujuan perusahaan.

Teori Segitiga Kecurangan (*Theory Fraud Triangle*). *Fraud* merupakan perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh seseorang dan atau kelompok baik dalam ataupun luar organisasi untuk mendapatkan keuntungan pribadi yang dapat mengakibatkan kerugian bagi pihak lain secara langsung ataupun tidak langsung. Sementara itu, Kejahatan Kerah Putih (*White Collar Crime*) menurut Shuterland (1939), merupakan kejahatan yang dilakukan oleh orang terdidik, terpendang dan juga memiliki jabatan dalam pekerjaannya (Diaz, 2013 : 3-6). Kecurangan (*fraud*) merupakan tindakan kejahatan atau ilegal yang sengaja dilakukan untuk menipu, sedangkan Kejahatan Kerah Putih (*White Collar Crime*) merupakan tindak kejahatan dengan cara non-fisik melalui penyembunyian atau penipuan, untuk mendapatkan keuntungan tersendiri yang dilakukan oleh seseorang dengan kedudukan terhormat atau orang yang berstatus sosial tinggi pada tempatnya bekerja.

Pada *Fraud Examiners Manual* (ACFE, 2011), menyatakan bahwa kecurangan (*Fraud*) dan Kejahatan Kerah Putih (*White Collar*

Crime) memiliki kesamaan istilah didalamnya. Terdapat beberapa tindak kecurangan yang dapat dilakukan didalam *fraud* seperti: **Korupsi** (*corruption*), yaitu seorang karyawan secara tidak benar menggunakan kewenangannya dalam organisasi untuk transaksi bisnis yang dilakukan, agar mendapatkan keuntungan baik secara langsung atau tidak langsung seperti gratifikasi illegal, benturan kepentingan, penyuaian dan sebagainya. **Penyalahgunaan Kekayaan** (*asset misappropriation*) adalah kejahatan dalam pencurian atau penggunaan sumber daya organisasi baik secara disengaja atau tidak yang dilakukan oleh karyawan di organisasi tersebut pada kas atau setara kas, persediaan dan aktiva lainnya, dan sebagainya. **Kecurangan Laporan Keuangan** (*financial statement fraud*) dimana seorang karyawan secara sengaja atau dengan kelalaian yang disengaja untuk melakukan salah saji atau menghilangkan informasi baik itu secara material ataupun tidak, dalam laporan keuangan organisasi.

Fraud merupakan risiko yang dapat terjadi dalam setiap organisasi dan termasuk permasalahan serius yang perlu diatasi oleh organisasi dengan didukung regulasi pemerintah (Diaz, 2016 : 43). Beberapa faktor-faktor pendorong yang mampu membuat seseorang atau sekelompok melakukan tindak kecurangan atau *fraud*, dikarenakan beberapa hal yang dapat disimpulkan dalam teori *Fraud Triangle* (Segitiga Kecurangan), teori *Fraud Triangle* dapat digambarkan sebagai berikut:



Sumber: Wilopo (2014)

Gambar 2.2
***Fraud Triangle* (Segitiga Kecurangan)**

Seperti pembahasan dalam Etika Profesi Akuntan (Wilopo, 2014 : 280-284), gambar tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Tekanan (*Pressure*) merupakan dorongan yang mencakup gaya hidup, tuntutan ekonomi dan lain-lain, sehingga membuat seseorang melakukan tindak kecurangan. Terdapat beberapa faktor tekanan yang mampu mempengaruhi, seperti tekanan keuangan, tekanan kelemahan moral, tekanan terkait pekerjaan, dan tekanan lainnya.

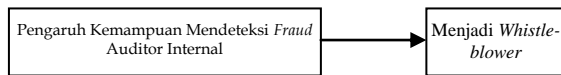
2. Peluang atau Kesempatan (*opportunity*) merupakan situasi yang membuka atau memungkinkan seseorang melakukan tindak kecurangan. Terdapat beberapa peluang yang bisa terjadi, seperti Langkanya pengawasan, kualitas kerja yang tidak mampu diputuskan, gagal dalam mendisiplinkan pelaku *fraud*, sikap apatis atau tidak mampu, dan ketidaktahuan.

3. Pembenaan (*rationalization*) merupakan pembenaan atas tindakan kecurangan yang dilakukan, hal tersebut biasanya didasarkan adanya sikap, karakter atau sifat lain yang tidak etis yang menurutnya benar. Tindakan ini biasanya dilakukan dalam pembayaran pajak dengan alasan pemerintah tidak dapat menggunakan uang pajak yang dibayarkan dengan baik, dan beberapa hal dalam pembenaan terhadap apa yang dilakukan diri sendiri.

Saat melakukan audit internal dalam perusahaan, auditor internal dapat fokus pada area yang kemungkinan memiliki resiko besar untuk pihak tertentu dalam melakukan peyelewengan atau *fraud* didalamnya (Fitrawansyah, 2014 : 16). Hal tersebut dapat memberikan peluang yang tinggi untuk auditor internal dalam mendeteksi atau meminimalisir *fraud*. Elemen atau dorongan terbesar dalam *fraud tiangle* adalah peluang atau kesempatan. Oleh karena itu, diperlukan pengendalian dan pengelolaan proses dalam operasional perusahaan atau organisasi menjadi lebih baik, sehingga tidak dapat memberikan peluang bagi pihak lain untuk melakukan tindak kecurangan atau *fraud* (Diaz, 2013 : 46).

Kerangka Pemikiran

Pemahaman secara mudah mengenai pengaruh variabel dependen terhadap variabel independen dalam penelitian ini, dapat ditunjukkan melalui gambar berikut:



Sumber: Diolah (2016)

Gambar 2.3 Kerangka Pemikiran

Auditor internal merupakan fungsi dalam organisasi yang mengevaluasi resiko, kepatuhan dan pelaksanaan auditing, sehingga berkontribusi dalam tata kelola perusahaan yang efektif dengan semua kebijakan dan prosedur yang diselenggarakan oleh manajemen dalam mengendalikan resiko ataupun pengawasan proses operasi perusahaan (Messier *et al*, 2014 : 321-322). Auditor internal merupakan salah satu peran penting dalam perusahaan yang bertindak sebagai penilai independen perusahaan. Kemampuan auditor internal dalam mendeteksi *fraud* dapat menjadikan auditor internal memiliki intensitas yang cukup besar menjadi *whistleblower*.

Hipotesis Penelitian

Berdasarkan hasil dari penelitian yang dilakukan oleh Nurul, Djuwito dan Wilopo (2015) bahwa dengan adanya kompetensi dan perilaku etis dari auditor independen, auditor internal dapat berperan sebagai *whistleblower* dalam perusahaan. Sementara itu, dalam hasil yang dapat disimpulkan dari penelitian Petrascu dan TIANU (2014) adalah semua entitas memerlukan auditor internal dalam mengelola perusahaan supaya lebih efisien, efektif dan mampu meningkatkan keuntungan bagi perusahaan. Teori keagenan yang menjelaskan tentang hubungan kontrak suatu pihak prinsipal dengan pihak agen merupakan gambaran dari auditor internal sebagai salah satu karyawan organisasi yang memiliki tugas dan tanggung jawab untuk membantu pihak manajemen dalam mencapai tujuan perusahaan melalui pengendalian inter-

nal. Sementara itu, prinsipal itu sendiri merupakan pihak yang mengikat agen dengan sebuah kontrak didalamnya, yang dapat digambarkan sebagai pihak klien atau organisasi tersebut.

Pihak manajemen perusahaan menginginkan auditor internal untuk dapat meminimalisir resiko dalam perusahaan baik itu resiko bawaan ataupun resiko dari kecurangan yang terjadi, salah satunya dengan kemampuan dalam mendeteksi *fraud*. Oleh karena itu auditor internal diberikan tugas dan tanggung jawab yang luas. Hal tersebut juga di dukung dalam penelitian Dorjevic dan Dukic (2016) dimana penipuan atau *fraud* merupakan salah satu faktor yang dapat berdampak buruk bagi tanggungjawab, produktifitas dan kinerja perusahaan. Sekalipun pencegahan dalam meminimalisir *fraud* dilakukan secara terbaik, hal tersebut tidak dapat menghilangkan *fraud* secara keseluruhan. Sehingga diperlukannya auditor internal untuk berkerjasama dengan seluruh bagian di perusahaan dalam mengurangi tindak kecurangan atau *fraud*.

Tugas dan tanggung jawab auditor internal dalam perusahaan mampu meningkatkan pemahaman bisnis bagi auditor internal untuk memahami lebih rinci bisnis yang dijalankan oleh perusahaan, sehingga memiliki peluang yang besar bagi auditor internal untuk menjadi *whistleblower*, supaya dapat mencegah, mendeteksi atau meminimalisir *fraud* yang terjadi. Hal tersebut dikarenakan dalam teori *fraud triangle* yaitu peluang, merupakan salah satu faktor pendorong yang mampu membuat seseorang atau suatu kelompok melakukan tindakan *fraud*. Auditor internal sebagai salah satu pengendali internal pada sebuah organisasi memiliki tugas dan tanggung jawab untuk meminimalisir peluang tersebut dengan cara melakukan pengawasan atau pemeriksaan berkelanjutan melalui luas tugas dan tanggung jawab yang diberikan kepada auditor internal.

Pengendalian internal dilakukan untuk meminimalisir resiko yang terjadi dalam perusahaan, baik itu resiko kecurangan, resiko operasional ataupun resiko bawaan, sehingga mampu meningkatkan nilai yang tinggi bagi perusahaan dimasyarakat, investor ataupun

kreditur. Kedua teori dan dari hasil beberapa penelitian tersebut, dimana kemampuan auditor internal sebagai salah satu karyawan dalam perusahaan dalam mendeteksi *fraud* melalui salah satu cara menghilangkan faktor peluang untuk melakukan tindakan kecurangan, sehingga mampu menciptakan pengendalian internal yang baik bagi perusahaan, memiliki intensitas yang besar bagi auditor internal untuk menjadi *whistleblower*. Hipotesis yang dapat disimpulkan untuk penelitian ini adalah:

H₁: Pengaruh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal berpengaruh dalam menjadi *whistleblower*.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode pengumpulan data tidak langsung, melalui penyebaran kuesioner dengan skala *likert*. Teknik pengambilan sampel secara *non-probability convenience sampling*, kepada para responden auditor internal pada perusahaan manufaktur di Surabaya. Adapun variabel dependen dalam penelitian ini adalah menjadi *whistleblower*. sedangkan variabel independen dalam penelitian ini adalah pengaruh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal auditor internal. Penyebaran kuesioner dilakukan secara langsung datang ke lokasi perusahaan dan melalui pengiriman *e-mail*.

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah pada perusahaan manufaktur di Surabaya yang memiliki auditor internal didalamnya. Bagian yang terpilih dan dijadikan sumber data yang diolah, merupakan sampel yang digunakan periset dalam sebuah penelitian

Teknik Analisis Data

Penelitian ini merupakan analisis regresi linier sederhana yang berdasarkan OLS (*Ordinary Least Square*), dimana penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah terdapat hubungan antar variabel dalam penelitian dan faktor apa saja yang mempengaruhinya (Gudono, 2014 : 8-9). Persamaan regresi penelitian ini, seperti berikut:

$$Y = \alpha + \beta_0 \text{KMFAI} + e$$

Dimana: Y = menjadi *whistleblower*
 α = Konstanta
 PAISW = Kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal
 e = *Error*

Penelitian ini menggunakan beberapa analisis data didalamnya seperti, analisis deskriptif dan analisis statistik seperti uji asumsi klasik, uji F, uji t dan uji R²

4. ALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Gambaran Subyek Penelitian

Obyek dalam penelitian ini merupakan perusahaan manufaktur yang memiliki auditor internal di Surabaya. Responden dalam penelitian ini adalah Auditor Internal, *Human Resource Development* (HRD), Manajer, dan profesi lainnya yang membantu aditor internal atau pihak manajemen perusahaan dalam mengelola perusahaan. Data pada penelitian ini didapatkan melalui penyebaran kuesioner dengan 8 indikator pada variabel independen dan 6 indikator pada variabel dependen. Sebelum kuesioner disebarkan kepada responden, peneliti terlebih dahulu menguji kuesioner yang akan disebarkan tersebut melalui tes pilot pada mahasiswa STIE Perbanas Surabaya yang sedang atau pernah menempuh mata kuliah pengauditan, Audit Manajemen, dan Audit *Fraud* sebagai dasar dalam pengetahuan tentang auditor internal pada perusahaan.

Penyebaran kuesioner dilakukan mulai tanggal 14 Nopember 2016 sampai tanggal kuesioner terakhir kembali ke peneliti pada tanggal 05 Januari 2017, dengan total 88 kuesioner yang disebarkan. Penyebaran dilakukan melalui *e-mail* sebanyak 17 kuesioner dan disebarkan secara langsung ke alamat perusahaannya sebanyak 71 kuesioner. Kuesioner yang kembali kepada penulis sebanyak 43 lembar kuesioner dari 88 lembar kuesioner yang disebarkan. Dari 43 kuesioner yang kembali, sebanyak 38 kuesioner yang dapat diolah dan 5 kuesioner yang tidak dapat diolah dikarenakan

tidak memasuki kriteria dalam sampel yang diambil. Penyebaran kuesioner pada setiap perusahaan manufaktur sebanyak 1 kuesioner sampai 5 kuesioner.

Sebagian besar perusahaan yang tidak dapat mengisi atau mengembalikan kuesioner karena kesibukan yang dilakukan, hal tersebut terjadi dikarenakan waktu penyebaran kuesioner penelitian ini memasuki periode tutup buku, dimana banyak perusahaan harus menyiapkan beberapa dokumen atau hal lainnya untuk melaksanakan audit eksternal perusahaan pada akhir tahun. Kuesioner yang disebarakan memiliki beberapa indikator dalam variabel didalamnya. Identitas responden juga merupakan indikator dalam kuesioner yang disebarakan. Berikut beberapa indikator dalam identitas responden pada kuesioner:

1. Jenis Kelamin

Tabel 4.1
Indikator Responden Berdasarkan Jenis Kelamin

Indikator	Jumlah Responden	Presentase
Perempuan	14	36,8%
Laki-Laki	24	63,3%
Total	38	100%

Sumber: Data diolah (2017)

Salah satu indikator dalam identitas responden adalah jenis kelamin. Berdasarkan tabel 4.2 tersebut, sebesar 63,3% responden didominasi dari responden laki-laki. Sementara itu, responden dengan jenis kelamin perempuan hanya sebesar 36,8%.

2. Umur Responden

Selain jenis kelamin, umur responden juga menjadi salah satu indikator dalam identitas responden pada kuesioner yang dibagikan. Beberapa indikator pada usia responden dapat dilihat pada tabel 4.3 berikut:

Tabel 4.2
Indikator Responden Berdasarkan Usia Responden

Indikator Usia	Jumlah Responden	Presentase
20-30	14	36,8%
31-40	11	29%

41-50	11	29%
>50	2	5,2%
Total	38	100%

Sumber: Data diolah (2017)

Berdasarkan tabel 4.3 dapat disimpulkan bahwa sebagian besar responden yang berusia 20-30 tahun dengan presentase sebesar 36,8%. Selain itu terdapat 29% responden dengan umur 31-40 dan 41-50 tahun, selebihnya merupakan responden yang berusia diatas 50 tahun

3. Pendidikan Terakhir

Indikator yang ketiga dalam identitas responden adalah pendidikan terakhir. Pendidikan terakhir yang dimiliki oleh responden juga menjadi bahan pertimbangan bagi peneliti dikarenakan keluasan pengetahuan yang dimiliki. Tabel 4.4 menunjukkan bahwa sebesar 92,1% pendidikan dari responden lulusan Strata satu, hanya sebesar 5,2% responden yang berpendidikan Strata dua. Berikut merupakan hasil dari identitas responden berdasarkan pendidikan.

Tabel 4.3
Indikator Responden Berdasarkan Pendidikan

Indikator Pendidikan	Jumlah Responden	Presentase
D3	1	2,7%
S1	35	92,1%
S2	2	5,2%
S3	0	0%
Total	38	100%

Sumber: Data diolah (2017)

4. Jabatan Saat ini

Indikator dari identitas responden yang keempat pada penelitian ini adalah jabatan yang dijabat oleh responden saat ini. Sebesar 50,2% responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini adalah profesi lain selain dari departemen audit internal pada perusahaan seperti profesi manajer, HRD, direktur, accounting dan logistic didalam perusahaan. Hal tersebut dikarenakan sebagian besar auditor internal memiliki kesibukan untuk mempersiapkan audit eksternal saat tutup buku di akhir tahun.

Sementara itu, sebesar 21% partisipasi didapatkan dari auditor senior dan junior, selebihnya dari kepala auditor perusahaan, seperti pada tabel 4.5 berikut:

Tabel 4.4

Indikator Responden Berdasarkan Jabatan

Indikator Jabatan	Jumlah Responden	Presentase
Kepala Ai	3	7,8%
Senior Ai	8	21%
Junior Ai	8	21%
Profesi Lainnya	19	50,2%
Total	38	100%

Sumber: Data diolah (2017)

5. Departemen/Divisi

Indikator lainnya dari identitas responden yang kelima pada penelitian ini adalah departemen/divisi dimana responden bekerja atau ditugaskan oleh manajemen perusahaan. Sebagian besar responden bekerja pada departemen keuangan/*accounting* dengan presentase 34,4%, sebesar 23,6% pada departemen operasional/produksi, 21% pada masing-masing departemen audit internal dan departemen lain dalam perusahaan. Hasil tersebut dapat dilihat pada tabel 4.6 berikut:

Tabel 4.5

Indikator Responden Berdasarkan Departemen

Indikator	Jumlah Responden	Presentase
Internal Audit	8	21%
Operasional/Produksi	9	23,6%
Keuangan/ <i>Accounting</i>	13	34,4%
Divisi Lainnya	8	21%
Total	38	100%

Sumber: Data diolah (2017)

6. Lama Bekerja

Indikator lainnya dari identitas responden yang keenam pada penelitian ini adalah lama

bekerja dimana responden dalam perusahaan tersebut. Sebagian besar responden telah bekerja selama < 2 tahun dan > 8 tahun dengan peresentase masing-masing sebesar 26,4%. Sementara itu, tingkat peresentase sebesar 23,6% diperoleh dari masing-masing responden yang telah bekerja selama 3-5 tahun dan 6-7 tahun. Berikut merupakan hasil pengolahan data dari responden:

Tabel 4.6

Indikator Responden Berdasarkan Lama Bekerja

Indikator	Jumlah Responden	Presentase
< 2 Tahun	10	26,4%
3-5 Tahun	9	23,6%
6-7 Tahun	9	23,6%
>8 tahun	10	26,4%
Total	38	100%

Sumber: Data diolah (2017)

Analisis Data

Analisis data pada penelitian ini merupakan penjelasan dari hasil penelitian dari responden yang telah diolah. Berikut penjelasan hasil pengolahan data:

Analisis Deskriptif

Analisis deskriptif merupakan gambaran hasil masing-masing variabel kuesioner dari responden, yang mendiskripsikan identitas responden, jawaban dan penilaian terhadap variabel dependen dan independen. Pengukuran pada kuesioner menggunakan *skala likert* dengan ukuran sebagai berikut:

Tabel 4.7

Tabel Interval Skala Likert

Nilai	Kategori	Interval
1	Sangat tidak setuju	$1,00 < X \leq 1,80$
2	Tidak setuju	$1,81 < X \leq 2,60$
3	Netral	$2,61 < X \leq 3,40$
4	Setuju	$3,41 < X \leq 4,20$

5	Sangat setuju	$4,21 < X \leq 5,00$
---	---------------	----------------------

Sumber: Data diolah (2017)

Analisis deskriptif masing-masing variabel mengenai Pengaruh Kemampuan Mendeteksi *Fraud* Auditor Internal untuk Menjadi *Whistleblower* dalam ditunjukkan pada tabel 4.9 dan 4.10 sebagai berikut.

Tabel 4.8

Hasil Tanggapan Responden Mengenai Pengaruh Kemampuan Mendeteksi *Fraud* Auditor Internal (Variabel X)

Var. Independen	ST S	T S	N	S	S S	N	Me an	Penilaian
KMFAI.1		1	7	2	4	6	3,9	Setuju
KMFAI.2		1	4	2	5	8	4,0	Setuju
KMFAI.3		1	6	2	8	3	3,8	Setuju
KMFAI.4			3	2	3	2	4,2	Sangat Setuju
KMFAI.5			4	3	2	2	4,2	Sangat Setuju
KMFAI.6			6	1	9	3	4,1	Setuju
Rata-Rata							4,08	Setuju

Sumber: Data diolah (2017)

Sementara itu, pada tabel 4.10 dapat dijelaskan bahwa sebagian besar responden setuju pada pertanyaan kuesioner yang ada dalam lampiran 1, mengenai pemahaman bisnis, tanggung jawab, kemampuan yang dimiliki dan tindak lanjut terhadap kecurangan. Penilaian sangat setuju dari responden terdapat pada pertanyaan indikator variabel dependen pada nomor empat sebesar 4.24 dan indikator variabel dependen kelima sebesar 4,21, dimana pertanyaan tersebut mengenai pencegahan terhadap tindak kecurangan yang terjadi, melalui penciptaan budaya kejujuran dan pemeriksaan berkelanjutan terhadap permasalahan tersebut.

Hal tersebut berarti rata-rata responden memberikan pendapat setuju pada indikator variabel independen terhadap pengaruh ke-

mampuan mendeteksi *fraud* auditor internal, dimana peran penting auditor internal dalam pencapaian tujuan perusahaan, keyakinan, pemahaman kode etik, luas ruang lingkup dan tanggung jawab dalam kemampuan auditor internal untuk mendeteksi *fraud* dapat dilakukan melalui pemahaman bisnis, pemahaman tugas dan tanggung jawab, kemampuan mendeteksi, pencegahan dengan menciptakan budaya kejujuran dan lingkungan kerja yang positif juga melakukan pemeriksaan berkelanjutan, serta proses tindak lanjut yang dilakukan. Selain hasil tanggapan responden mengenai pengaruh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal, berikut juga hasil penilaian dari responden terhadap variabel dependen dalam penelitian ini.

Tabel 4.9

Hasil Tanggapan Responden dalam menjadi *Whistleblower* (Y)

Var. dependen	ST S	TS	N	S	S S	N	Ra-ta-Ra-ta	Penilaian
MW.1			3	1	2	3	4,47	Sangat Setuju
MW.2			4	2	1	3	4,24	Sangat Setuju
MW.3		1	3	2	1	3	4,13	Setuju
MW.4		4	8	1	7	9	3,74	Setuju
MW.5		3	6	1	8	1	3,97	Setuju
MW.6			3	2	1	3	4,24	Sangat Setuju
MW.7			3	2	1	3	4,18	Setuju
MW.8			5	2	1	3	4,16	Setuju
Rata-Rata							4,14	Setuju

Sumber: Data diolah (2017)

Berdasarkan tabel 4.9 dapat disimpulkan bahwa sebesar 4,47 rata-rata responden sangat setuju dengan pertanyaan bahwa auditor internal memiliki peran penting dalam membantu

manajemen perusahaannya, penilaian tersebut juga termasuk pada penilaian terhadap pertanyaan variabel dependen yang kedua dan keenam mengenai auditor internal berperan dalam membantu pencapaian dalam tujuan perusahaannya dan juga pertanyaan mengenai Auditor internal memiliki wewenang dan tanggung jawab dalam menjalankan penugasannya secara profesional, dengan masing-masing nilai rata-ratanya 4,24. Sementara untuk pertanyaan ketiga, empat, lima, enam dan delapan, sebagian besar para responden memberikan respon setuju dengan tingkat nilai sebesar $3,41 < X \leq 4,20$. Rata-rata responden berpendapat setuju untuk penilaian terhadap indikator variabel independen, yang berarti bahwa responden setuju jika tingkat kemampuan auditor internal dalam mendeteksi *fraud* pada perusahaan berpotensi untuk menjadi *whistleblower*.

Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dilakukan untuk menguji tentang tingkat keakuratan, konsistensi atau stabilitas suatu alat ukur pada penelitian dengan tingkat signifikansi $< 0,05$. (Nazir, 2014 : 116-130). Berikut hasil uji validitas pada penelitian ini.

Tabel 4.10
Hasil Uji Validitas Penelitian

Variabel	Indikator	Sig.	Pearson Correlation	Keterangan
Pengaruh Kemampuan Mendeteksi <i>Fraud</i> Peran Auditor Internal (X)	KMFAI.1	0,000	0,806	VALID
	KMFAI.2		0,769	
	KMFAI.3		0,781	
	KMFAI.4		0,540	
	KMFAI.5		0,764	
	KMFAI.6		0,817	
Menjadi <i>Whistleblower</i> (Y)	MW.1	0,000	0,750	VALID
	MW.2		0,651	
	MW.3		0,783	
	MW.4		0,664	
	MW.5		0,544	
	MW.6		0,800	
	MW.7		0,487	
	MW.8		0,594	

Sumber: Data diolah (2017)

Berdasarkan hasil tabel 4.11 tersebut, penelitian ini dinyatakan valid melalui uji validitas. Uji reliabilitas merupakan ketepatan suatu alat ukur dalam penelitian, dan dikatakan

reliabel jika $\alpha > 0,6$ (Nazir, 2014 : 116-130). Hasil dari penelitian ini juga dapat dikatakan reliabel, hal tersebut dapat dilihat pada tabel 4.12 berikut.

Tabel 4.11
Hasil Uji Reliabilitas Penelitian

Variabel	Indikator	Cronbach Alpha	Keterangan
Pengaruh Kemampuan Mendeteksi <i>Fraud</i> Peran Auditor Internal (X)	KMFAI .1 – KMFAI .2	0,843	Reliabel
Menjadi <i>Whistleblower</i> (Y)	MW.1 - MW.8	0,799	Reliabel

Sumber: Data diolah (2017)

Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Pada penelitian ini, hasil uji normalitas menunjukkan nilai signifikansi $0,150 > 0,050$ yang berarti bahwa data residual pada penelitian ini berdistribusi normal.

Tabel 4.12
Hasil Uji Normalitas Penelitian
Tests of Normality

	Shapiro-Wilk		
	Statistik	df	Sig.
MW	0,957	38	0,150

Sumber: Data diolah (2017)

b. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas pada penelitian ini dilakukan untuk melihat apakah terdapat korelasi antar variabel pada model regresi tersebut. Hasil dari uji multikolinearitas pada penelitian ini dapat dilihat pada tabel 4.14, dimana hasil multikolinearitas menunjukkan nilai *tolerance* pada penelitian ini sebesar $1,000 > 0,10$ atau nilai VIF $1,000 < 10$, yang dapat diartikan bahwa dalam penelitian ini tidak terjadi multikolinearitas.

Tabel 4.13
Hasil Uji Multikolinearitas Penelitian
Coefficients

Model	Colinearity	
	Tolerance	VIF
1 V.I.KMFAI	1.000	1.000

Sumber: Data diolah (2017)

c. Uji Autokorelasi

Pengujian autokorelasi dalam penelitian ini dilakukan untuk menguji adanya korelasi kesalahan, antara kesalahan pengganggu t (e_{it}) dengan kesalahan pengganggu pada periode sebelumnya (e_{it-1}). Hasil dari uji autokorelasi pada penelitian ini menunjukkan hasil $1,5348 < 1,913 < (4 - 1,5348)$ yang berarti bahwa H_0 diterima, dengan kesimpulan model regresi tidak memiliki korelasi secara positif maupun korelasi secara negatif antar sampel atau data pengamatan, sehingga tidak berkaitan satu sama lain dari waktu ke waktu. Hasil tersebut ditunjukkan pada tabel 4.15 berikut.

Tabel 4.14
Hasil Uji Autokorelasi Penelitian
Model Summary

Model	Durbin Watson
1	1,913

Sumber: Data diolah (2017)

d. Uji Heteroskedastisitas

Pengujian yang dilakukan untuk menguji ketidaksamaan antara satu penelitian dengan penelitian lainnya. Uji heteroskedastisitas pada penelitian ini mendapatkan hasil tidak terjadi heteroskedastisitas didalamnya dengan nilai signifikan $0,506 > 0,05$, yang berarti bahwa penelitian ini tidak terjadi ketidaksamaan antar varians. Hasil tersebut dapat dilihat dari tabel 4.16 berikut.

Tabel 4.15
Hasil Uji Heteroskedastisitas Penelitian
Coefficients

Model	T	Sig.
1 (constant)	0,142	0,888
V.I.KMFAI	0,672	0,506

Sumber: Data diolah (2017)

Uji F

Pada penelitian ini, hasil uji F dengan tingkat signifikansi $0,000 < 0,050$ yang berarti bahwa model pada penelitian ini yang menguji pengaruh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal untuk menjadi *whistleblower*, adalah fit atau layak. Hasil tersebut dapat dilihat pada tabel 4.17.

Tabel 4.16
Hasil Uji F dalam Penelitian
ANOVA

Model	F	Sig.
Regresion	32,250	0,000

Sumber: Data diolah (2017)

Uji t

Uji t merupakan pengujian hipotesis pengaruh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal apakah mempengaruhi untuk menjadi *whistleblower* ataukah tidak. Pada tabel 4.18 dapat disimpulkan bahwa H_1 diterima, dengan tingkat signifikansi $0,000 < 0,05$ yang berarti pengaruh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal berpengaruh signifikan positif untuk menjadi *whistleblower*. Hasil tersebut dapat dilihat pada tabel 4.18.

Tabel 4.17
Hasil Uji t dalam Penelitian
Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	11.495	3.835		2.970	0.005
	V.I.KMFAI	0.883	0.156	0.687	5.679	0.000

Sumber: Data diolah (2017)

Hasil uji t pada penelitian ini mendukung hasil dari penelitian Dorjevic dan Dukic (2016) bahwa diperlukan kemampuan dari auditor internal dalam mencegah dan mendeteksi juga

bekerja sama dengan seluruh bagian di perusahaan untuk meminimalisir *fraud*. Selain mendukung penelitian Dorjevic dan Dukic (2016), hasil uji t pada penelitian ini juga mendukung penelitian Nurul, Djuwito dan Wilopo (2015) dengan kompetensi dan perilaku etis yang dimiliki auditor independen, auditor internal juga dapat berperan sebagai *whistleblower* dan dengan dukungan dari organisasi dan perusahaan.

Uji R²

Uji R² merupakan pengujian terhadap besarnya pengaruh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal dalam menjelaskan menjadi *whistleblower*. Pada tabel tersebut sebesar 0.473 atau 47,3 persen variabel untuk menjadi *whistleblower* di pengaruhi oleh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal dan sebesar 52,7 persen di pengaruhi oleh variabel independen lainnya. Berikut hasil data dari uji R².

Tabel 4.18
Hasil Uji R² Dalam Penelitian
Model Summary

Mo del	R	R.Squ are	Ad-just-ed R Squ are	Esti-ti-mate Std. Er-ror	D-W
1	0,687	0,473	0,458	2,095	1,913

Sumber: Data diolah (2016)

Pembahasan

Penelitian ini dilakukan oleh peneliti untuk mengetahui secara langsung pengaruh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal untuk menjadi *whistleblower* pada perusahaan manufaktur di Surabaya. Hasil karakteristik pengolahan data dari 38 responden sebagai berikut:

Berdasarkan hasil uji t pada tabel 4.18 dimana hasil tersebut menerima H₁ yang berarti bahwa, kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal berpengaruh positif signifikan untuk menjadi *whistleblower*. Hal ini juga didukung pada hasil analisis deskriptif pada indikator

variabel independen yang memungkinkan kemampuan auditor internal dalam mendeteksi *fraud*. Hal tersebut, dapat dilakukan melalui pemahaman bisnis, pemahaman tugas dan tanggung jawab, kemampuan mendeteksi, pencegahan dengan menciptakan budaya kejujuran dan lingkungan kerja yang positif, melakukan pemeriksaan berkelanjutan serta proses tindak lanjut yang dilakukan untuk menyelesaikan atau meminimalisir *fraud*. Auditor internal sudah memiliki pemahaman terhadap bisnis perusahaan yang dijalankan dan melakukan pencegahan kecurangan dengan menciptakan budaya kejujuran, juga lingkungan kerja yang positif merupakan salah satu langkah auditor internal dalam mendeteksi kecurangan. Pemantauan yang dilakukan oleh auditor internal secara bertahap ataupun secara terus menerus dilakukan untuk dapat menghilangkan peluang terjadinya *fraud* juga untuk mendeteksi kemungkinan *fraud*. Pemeriksaan berkelanjutan dan tindak lanjut dalam pendeteksian *fraud*, dilakukan oleh auditor internal apabila terdapat transaksi atau proses yang mencurigakan.

Sementara itu, hasil pada setiap indikator variabel dependen untuk menjadi *whistleblower*, menyatakan bahwa para responden berpendapat setuju terhadap peran penting auditor internal untuk mencapai tujuan perusahaan, keyakinan terhadap profesi, pemahaman kode etik, luas ruang lingkup dan tanggung jawab yang diberikan memberikan peluang yang besar pada auditor internal untuk menjadi *whistleblower*. Auditor internal memiliki peran yang penting dalam membantu manajemen, untuk pencapaian tujuan perusahaan. Auditor internal dengan tingkat keyakinan terhadap profesi dan sikap tanggung jawab untuk menjalankan tugas sesuai dengan kode etik, dalam pengambilan keputusan. Auditor internal juga memiliki ruang lingkup yang luas, hal tersebut dikarenakan auditor internal memiliki akses yang bebas dalam penugasan. Luas ruang lingkup yang dimiliki oleh auditor internal merupakan salah satu faktor yang mampu menjadikan auditor internal menjadi *whistleblower*.

Hasil dari penelitian ini juga mendukung penelitian yang dilakukan oleh Dorjevic dan

Dukic (2016) dengan menggunakan analisis dan sitemasi literatur pada perusahaan di negara Serbia, dikarenakan *fraud* tidak dapat dihilangkan secara keseluruhan. Oleh karena itu Dorjevic dan Dukic (2016) menyatakan *fraud* merupakan salah satu faktor yang dapat berdampak buruk bagi tanggungjawab, produktifitas dan kinerja perusahaan, sehingga diperlukan auditor internal untuk berkerjasama dengan seluruh bagian di perusahaan dalam mengurangi tindak kecurangan (*fraud*). Pada indikator variabel dependen penelitian ini terhadap pemahaman bisnis dan kemampuan dalam mendeteksi yang dimiliki oleh auditor internal, pencegahan dan tindak lanjut yang dilakukan oleh auditor internal untuk menganalisis, mencegah dan menyelesaikan permasalahan *fraud* di perusahaan. Merupakan salah satu langkah yang dilakukan oleh auditor internal untuk menghindarkan perusahaan dari dampak buruk dalam tanggungjawab, produktifitas dan kinerja perusahaan akibat *fraud*.

Melalui pendeteksian *fraud* secara dini, perusahaan akan dapat mencegah atau meminimalisir terjadinya tindak kecurangan (*fraud*) yang terjadi dan mampu meningkatkan nilai bagi perusahaan baik secara materi dan non-materi. Oleh karena itu, setiap organisasi membutuhkan auditor internal didalamnya. Hal tersebut juga didukung dalam penelitian yang dilakukan oleh penelitian Petrascu dan Tieanu (2014) mengenai semua entitas memerlukan auditor internal dalam manajemen perusahaan untuk lebih efisien, efektif dan mampu meningkatkan keuntungan bagi perusahaan. Meminimalisir kecurangan yang terjadi dalam perusahaan, melalui pengendalian internal yang baik dengan adanya auditor internal didalamnya, dapat menghilangkan peluang seseorang atau suatu kelompok untuk melakukan tindakan *fraud*. Peluang dalam teori *fraud triangle* merupakan salah satu faktor pendorong seseorang atau suatu kelompok untuk melakukan tindak kecurangan. Auditor internal bukan seorang detektif atau seorang pelacak. Auditor internal merupakan seorang yang menjaga atau seorang yang mengamankan perusahaan dari tindak kecurangan (Tuana-kotta, 2013 : 105).

Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian Devi dan Herry (2014) pada perbankan nasional di Jakarta, bahwa auditor internal dengan kewajiban sosial, dedikasi terhadap pekerjaan, keyakinan terhadap peraturan sendiri atau profesi dan tuntutan untuk mandiri, berpengaruh terhadap intensitas menjadi *whistleblower*. Sementara itu, penelitian ini juga memiliki hasil yang sama dilihat pada indikator variabel dependen dalam keyakinan terhadap profesi, penugasan wewenang, dan tanggung jawab yang dijalankan secara profesional dan sesuai dengan kode etik juga hukum yang berlaku berpengaruh dalam menjadikan auditor internal sebagai *whistleblower*. Penelitian ini juga mendukung penelitian Nurul, Djuwito dan Wilopo (2015) pada KAP yang tersebar di Indonesia, bahwa auditor internal juga dapat berperan sebagai *whistleblower* dengan dukungan dari organisasi dan perusahaan. Hasil tersebut dapat dilihat pada pendapat dalam penelitian ini mengenai luas ruang lingkup tugas dan tanggung jawab yang diberikan kepada auditor internal dalam penugasannya dalam penelitian ini, sehingga memberikan peluang bagi auditor internal untuk menjadi *whistleblower*.

5. KESIMPULAN, IMPLIKASI, SARAN DAN BATASAN

Kesimpulan dan Implikasi

Penelitian dalam menguji pengaruh kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal untuk menjadi *whistleblower* pada perusahaan manufaktur di Surabaya, merupakan penelitian kuantitatif data primer melalui penyebaran kuesioner kepada auditor internal, manajer, *accounting* dan profesi lain di perusahaan, yang berperan membantu pihak manajemen dalam mengelola perusahaan untuk mencapai tujuannya. Penyebaran sampel dilakukan melalui penyebaran secara langsung ke alamat perusahaan dan melalui *e-mail* perusahaan manufaktur di Surabaya. Sampel yang didapatkan dalam penelitian ini sebanyak 38 sampel dari 43 data kuesioner yang kembali dan dari 88 kuesioner yang disebar.

Hasil penelitian pada H_1 diterima, yang be-

rarti bahwa kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal berpengaruh positif signifikan untuk menjadi *whistleblower*. Hal ini juga didukung pada hasil analisis deskriptif pada indikator variabel independen yang memungkinkan kemampuan auditor internal dalam mendeteksi *fraud*. Hal tersebut, dapat dilakukan melalui pemahaman bisnis, pemahaman tugas dan tanggung jawab, kemampuan mendeteksi, pencegahan dengan menciptakan budaya kejujuran dan lingkungan kerja yang positif, melakukan pemeriksaan berkelanjutan serta proses tindak lanjut yang dilakukan untuk menyelesaikan atau meminimalisir *fraud*. Auditor internal berpeluang menjadi *whistleblower* ditunjukkan terhadap peran penting auditor internal untuk mencapai tujuan perusahaan, keyakinan terhadap profesi, pemahaman kode etik, luas ruang lingkup dan tanggung jawab yang diberikan, mampu memberikan peluang yang besar pada auditor internal untuk menjadi *whistleblower*.

Auditor internal bukan seseorang detektif atau seorang pelacak. Auditor internal merupakan seseorang atau kelompok yang memiliki tugas dan tanggung jawab dalam pengendalian internal perusahaan, untuk menjaga dan mengamankan perusahaan dari tindak kecurangan (*fraud*) yang akan dilakukan atau yang terjadi di perusahaan. Luasnya ruang lingkup penugasan bagi auditor internal dalam mendeteksi *fraud* memberikan peluang bagi auditor internal untuk menjadi *whistleblower*. Berdasarkan semua hasil uji pada penelitian ini, dapat disimpulkan bahwa penelitian ini memiliki hasil dimana kemampuan mendeteksi *fraud* auditor internal berpengaruh signifikan positif untuk menjadi *whistleblower*.

Keterbatasan Penelitian

Peneliti menyadari beberapa keterbatasan penelitian yang ada pada penelitian ini. Oleh karena itu, keterbatasan penelitian ini perlu untuk diperhatikan bagi peneliti selanjutnya supaya bisa mendapatkan penelitian yang lebih baik, keterbatasan dalam penelitian ini dilakukan pada saat akhir tahun, sehingga banyak karyawan di perusahaan-perusahaan yang sibuk untuk persiapan tutup buku diakhir tahun dan

persiapan dalam melakukan audit eksternal.

Saran

Berdasarkan keterbatasan penelitian yang telah dijelaskan sebelumnya, peneliti menyarankan kepada peneliti selanjutnya supaya menyebarkan kuesioner diawal tahun atau pertengahan tahun untuk menghindari kesibukan jadwal tutup buku perusahaan dan persiapan dalam audit eksternal.

DAFTAR RUJUKAN

- ACFE. (2016). "*Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2016*". (Online). <http://www.acfe.com/>. Diakses pada 20 September 2016.
- Avi S., Bambang S., Yeni W.P. (2015). "Do Ethical Climate and Machiavellianism Affect Ethical Perceptions of Earnings Management? Evidence from Indonesia". *Global Journal of Business and Social Science Review*, 3(1), 131-139.
- Devi N.S., & Herry L. (2014). "Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan Whistleblowing". *Diponegoro Journal of Accounting*, 267-274.
- Diaz Priantara. (2013). "*Fraud Auditing & Investigation*". Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Djordjevic, M., & Đukić, T. (2016). "Contribution of Internal Audit in the Fight Against Fraud". *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*, 297-309.
- Fitrawansyah. (2014). "*Fraud dan Auditing*". Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Gudono. (2014). "*Analisis Data Multivariat*". BPFE – FE UGM Yogyakarta.
- Gusnardi Kurniawan. (2013). "Pengaruh Mo-

- ralitas, Motivasi dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kecurangan Laporan Keuangan (Studi Empiris pada Skpd di Kota Solok)". *Jurnal Akuntansi*, 1(3).
- IIA. (2016). "Standar Internasional Praktik Profesional Audit Internal (Standar 2016)" (Online). <http://na.theiia.org/>. diakses Pada 15 Oktober 2015.
- Imam Ghozali. (2013). "Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 21". Semarang: BP Undip.
- Iramani. (2014). *Modul Statistika 2 "Multiple Regression Analysis"*. Surabaya: Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Perbanas.
- Jogiyanto. (2016). "Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman". BPFE-FE UGM Yogyakarta.
- Junaidi. (2013). "Tabel Durbin-Watson" (Online). <http://junaidichaniago.wordpress.com/>. Diakses Pada 15 Januari 2017
- Khoirul Fuad. (2015). "Pengaruh Independensi, Kompetensi, dan Prosedur Audit Terhadap Tanggung Jawab dalam Pendeteksian Fraud". *Jurnal Dinamika Akuntansi*. 7(1).
- Laras R., Kamaliah & Susilatri. (2014). "Pengaruh Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, Teknik Audit dan Whistleblower Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan". *Jurnal Online Mahasiswa (Jom) Bidang Ilmu Ekonomi*, 1(2), 1-15.
- Messier, W.F., Glover, S.M., Douglas, F.P. (2014). "Jasa Audit dan Assurance: Pendekatan Sistematis". Jakarta: Salemba Empat.
- Mudrajad Kuncoro. (2013). "Metode Riset untuk Bisnis dan Ekonomi". Jakarta: Erlangga.
- Nazir, M. (2014). "Metode Penelitian". Bogor: Ghalia Indonesia.
- Ndaru W., & Indarto W. (2014). "Pengaruh Pengalaman, Keahlian, Situasi Audit, dan Etika Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor (Studi Kasus pada Kap di Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta)". *Nominal: Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen*, 3(1).
- Nurul H.U.D., Djuwito. & Wilopo, R. (2015). "The Role of Auditor in Whistleblower System: The Cases in Indonesia". *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 18 (1).
- OECD. (2015). "Survey Ekonomi OECD Indonesia". (Online), www.oecd.org. Diakses Pada 24 Maret 2016.
- Omoteso, K., & Obalola, M. (2014). "The Role of Auditing in the Management of Corporate Fraud". *Ethics, Governance and Corporate Crime: Challenges and Consequences (Developments in Corporate Governance and Responsibility, Volume 6) Emerald Group Publishing Limited*, 6, 129-151.
- Onoja, E. E., & Usman, H. (2015). "Internal Audit Techniques and Fraud Prevention: A Case Study of Selected Local Government Councils in Bauch State". *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(4), 232.

- Petrașcu, D., & Tîeanu, A. (2014). "The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection". *Procedia Economics and Finance*, 16, 489-497.
- Ross, I. (2016). *Exposing Fraud: Skills, Process and Practicalities*. West Sussex: Wiley.
- Suwardjono. (2013). "Teori Akuntansi: Perencanaan Pelaporan Keuangan". Yogyakarta: BPFU UGM.
- Syofian Siregar. (2014). *Metode Penelitian Kuantitatif: Dilengkapi Perbandingan Perhitungan Manual & SPSS*. Jakarta: Kencana.
- Transparency International. (2016). *Corruption Perceptions Index 2015*. (Online). <http://www.transparency.org/>. Diakses Pada 1 April 2016.
- Tuanakotta, T.M. (2014). *Mendeteksi Manipulasi Laporan Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Valery K.G. (2011). "Internal Audit". Jakarta: Erlangga.
- Vani Adelin, & Fauzihardani, E. (2013). "Pengaruh Pengendalian Internal, Ketaatan pada Aturan Akuntansi dan Kecenderungan Kecurangan Terhadap Perilaku Tidak Etis". *Wahana Riset Akuntansi*, 1(2).
- Yeni Siswati. (2012). "Profesionalisme Auditor Internal dan Perannya dalam Pengungkapan Temuan Audit". *Berkala Ilmiah Mahasiswa Akuntansi*, 1(3), 18-23.