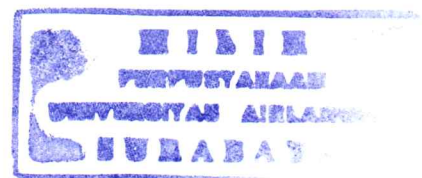


BAB 1
PENDAHULUAN



BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Association of Certified Fraud Examiners (2009) menyatakan bahwa terdapat 3 (tiga) bentuk kecurangan (*fraud*) yaitu penyalahgunaan aset, kecurangan dalam laporan keuangan, dan korupsi. Di Indonesia banyak ditemukan kasus penyalahgunaan aset, kecurangan dalam laporan keuangan dan korupsi, pungli, suap, dan berbagai tindakan tidak etis lainnya yang melanggar peraturan. Seperti baru-baru ini kasus korupsi yang membuat masyarakat terkejut adalah proyek Kartu Tanda Penduduk Elektronik (E-KTP) yang diduga melibatkan banyak pejabat pemerintah dan mengakibatkan kerugian negara dengan nilai fantastis. Kasus korupsi proyek E-KTP disebut sebagai kasus mega korupsi karena dari nilai proyek Rp5,9 triliun, KPK menyebut dana yang dikorupsi mencapai Rp2,3 triliun. Ini merupakan nilai korupsi terbesar yang ditangani oleh KPK sampai dengan saat ini, sebelumnya kasus dugaan korupsi pembangunan pusat olahraga Hambalang di Bogor Jawa Barat senilai Rp1,2 triliun, disebut KPK mengakibatkan kerugian negara Rp706 miliar. Sementara kasus dugaan korupsi pengadaan simulator surat izin mengemudi (SIM) di Korps Lalu Lintas Polri dan perkara korupsi komunikasi radio terpadu di Kementerian Kehutanan, berturut-turut mengakibatkan kerugian negara Rp121 miliar dan Rp89,3 miliar. (www.antikorupsi.org, 2017).

Untuk kasus kecurangan dalam laporan keuangan, berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2016 oleh BPK secara umum BPK mengungkapkan terhadap 9 (sembilan) laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD), BPK memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas 1 (11%) LKPD, opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) atas 7 (78%) LKPD dan opini Tidak Memberikan Pendapat atas 1 (11%) LKPD. Terhadap 279 objek Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT), BPK menyimpulkan rancangan sistem pengendalian intern (SPI) atas 2 objek pemeriksaan sudah sesuai dan 3 objek pemeriksaan cukup sesuai, 230 objek pemeriksaan belum / belum sepenuhnya sesuai, serta 44 objek pemeriksaan tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Secara lebih terperinci, BPK mengungkapkan 5.810 temuan yang memuat 7.594 permasalahan, meliputi 1.393 (18%) kelemahan SPI dan 6.201 (82%) permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan senilai Rp19,48 triliun. Dari permasalahan ketidakpatuhan itu, sebanyak 1.968 (32%) merupakan permasalahan berdampak finansial senilai Rp12,59 triliun. Perinciannya sebagai berikut kerugian negara sebanyak 1.205 (61%) permasalahan senilai Rp1,37 triliun, potensi kerugian negara sebanyak 329 (17%) permasalahan senilai Rp6,55 triliun, kekurangan penerimaan sebanyak 434 (22%) permasalahan senilai Rp4,66 triliun. Selain itu, terdapat 4.233 (68%) permasalahan ketidakpatuhan yang tidak berdampak finansial, terdiri atas 617 (14%) penyimpangan administrasi dan 3.616 (86%) ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan senilai Rp6,88 triliun. Atas permasalahan ketidakpatuhan yang berdampak finansial senilai Rp12,59 triliun, pada saat

pemeriksaan entitas yang diperiksa telah menindaklanjuti dengan menyerahkan aset atau menyetor ke kas negara senilai Rp130,78 miliar (1,03%).

Dengan banyaknya kasus korupsi, kecurangan dalam laporan keuangan dan berbagai praktek yang melanggar etika serta hukum yang berlaku mengakibatkan kerugian negara yang sangat besar. Untuk mengatasi hal tersebut maka pemerintah Indonesia saat ini sedang melakukan berbagai cara untuk mengatasi dan mencegah tindakan-tindakan tersebut. Berbagai cara yang telah dilakukan pemerintah Indonesia antara lain, mengusut dan menyelidiki beberapa kasus korupsi, menghukum pihak-pihak yang terlibat korupsi, memberikan akses secara terbuka kepada publik untuk melaporkan apabila menemukan indikasi tindakan kecurangan yang dilakukan aparat pemerintah, dan meningkatkan sistem pengawasan. Sistem pengawasan yang ditingkatkan adalah sistem pengawasan eksternal dan internal. Sistem pengawasan eksternal dilakukan oleh beberapa pihak antara lain Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), Kepolisian Republik Indonesia (POLRI), dan *Indonesia Corruption Watch* (ICW). Sedangkan untuk pengawasan internal diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Di dalam PP 60 tahun 2008 disebutkan ada 2 badan pemerintah yang berperan sebagai auditor internal pemerintah yaitu Inspektorat dan Badan Pemeriksa Keuangan Pemerintah (BPKP), yang selanjutnya disebut Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP).

Berdasarkan beberapa contoh kasus korupsi dan kecurangan dalam laporan keuangan yang disebutkan pada paragraf sebelumnya berhasil diungkap oleh

pengawas eksternal dalam hal ini adalah KPK, BPK dan POLRI. Jarang sekali kasus korupsi atau kecurangan yang diungkap oleh pengawas internal. Menurut Mardiasmo (2006), 94% auditor pemerintah tidak mampu mendeteksi adanya korupsi. Dalam Warta BPKP (2012) dituliskan berbagai ungkapan kekecewaan publik terhadap kinerja APIP salah satunya dituliskan “apa sebenarnya kerja APIP kita, kok korupsi masih merajalela”. Kekecewaan publik terhadap kinerja APIP bukan tidak berdasar karena auditor internal merupakan karyawan atau pekerja dari suatu organisasi yang seringkali disebut sebagai “mata dan telinga manajemen” yang berarti auditor internal melihat dan mendengar segala sesuatu yang terjadi di dalam manajemen. Dengan kondisi tersebut seharusnya seorang auditor internal dapat mengetahui adanya tindakan korupsi atau kecurangan lebih dahulu dibandingkan dengan auditor eksternal. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Coram et al. (2008) menyebutkan apabila suatu organisasi memiliki fungsi audit internal maka akan lebih memungkinkan untuk mendeteksi dan melaporkan sendiri kejadian kecurangan dibandingkan dengan organisasi yang tidak memiliki fungsi audit internal. Sehingga dari penulis muncul pertanyaan mengapa APIP tidak dapat berfungsi secara optimal? Sedangkan fungsi pengendalian internal dalam suatu organisasi sangat penting dalam menekan kecurangan, berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Bell dan Carello (2000) diketahui bahwa pengendalian internal yang lemah dan perilaku agresif terhadap laporan keuangan secara signifikan berpengaruh terhadap terjadinya kecurangan.

Institute of Internal Auditor (IIA) pada tahun 1999 telah mengubah paradigma mengenai audit internal dengan mendefinisikan audit internal sebagai suatu kegiatan independen yang memberikan jaminan keyakinan, dan layanan konsultasi yang didesain untuk memberikan nilai tambah dan memperbaiki operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan dengan melakukan pendekatan disiplin dan sistematis dalam mengevaluasi dan memperbaiki efektifitas manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola organisasi. Di mana sebelumnya *Institute of Internal Auditors (IIA)* pada tahun 1978 mendefinisikan audit internal sebagai kegiatan penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk melakukan pemeriksaan terhadap kegiatan operasional organisasi sebagai bentuk layanan kepada manajemen.

Sejalan dengan IIA, pemerintah Indonesia pada tahun 2008 mengeluarkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, yang mendefinisikan pengawasan intern sebagai seluruh proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik. Dalam penjelasan PP No. 60 tahun 2008 tersebut disebutkan yang termasuk dalam kegiatan pengawasan lainnya meliputi sosialisasi mengenai pengawasan, pendidikan dan pelatihan pengawasan, pembimbingan dan konsultasi, pengelolaan hasil pengawasan, dan pemaparan hasil pengawasan.

Sebelum terjadi perubahan paradigma tersebut seorang auditor internal telah berada dalam situasi yang unik dimana auditor internal merupakan bagian dari organisasi. Sebagai bagian dari organisasi, subjek yang akan dihadapi oleh auditor internal tidak lain adalah rekan kerja sendiri atau bahkan pihak yang memiliki jabatan yang levelnya lebih tinggi sehingga seringkali seorang auditor internal dipertanyakan independensi dan obyektivitasnya. Ketika perubahan paradigma terjadi maka semakin menguatkan dugaan tersebut karena seorang auditor internal memiliki peran ganda yaitu sebagai pemberi jaminan dan sebagai konsultan. Sebagai pemberi jaminan seorang auditor internal harus menjaga independensi dan obyektivitas agar menghasilkan audit yang berkualitas, sedangkan peran sebagai pembimbing dan konsultan menuntut sikap mau bekerjasama dan sifat mau membantu auditee.

Dalam situasi yang unik dan memiliki peran ganda tersebut maka seorang auditor internal sangat berpotensi mengalami konflik. Konflik tersebut muncul karena adanya perbedaan pemahaman antara *role incumbent* dan *role expectation* atas peran ganda auditor internal. *Role incumbent* (pemegang peran) adalah auditor internal dan *role expectation* (harapan peran) adalah subyek yang berhubungan langsung dengan auditor internal ketika menjalankan fungsinya yaitu pimpinan organisasi, auditee, dan sesama rekan auditor internal yang tergabung di dalam tim penugasan. Perbedaan pemahaman atau konflik yang terjadi adalah ketika *role expectation* lebih condong atau lebih menyukai fungsi auditor sebagai konsultan dibandingkan sebagai penjamin (penilai), sehingga para *role expectation* memberikan tekanan kepada auditor internal. Ketika menghadapi

tekanan dari *role expectation* tersebut muncul dugaan apakah auditor internal dapat mempertahankan prinsip independen dan obyektif.

Salah satu situasi di mana auditor internal menghadapi konflik adalah ketika mereka menemukan informasi tertentu mengenai adanya kecurangan atau kesalahan dalam laporan keuangan. Timbul masalah di sini adalah apakah auditor internal akan melaporkan temuan mereka (*whistleblowing*) ke otoritas yang lebih tinggi bahkan kepada pihak luar atau membiarkannya, menutupinya, bahkan pura-pura tidak mengetahui. Dalam situasi konflik peran seringkali tidak mudah bagi auditor internal untuk menyuarakan kekhawatiran atau meniup peluit (*whistleblowing*) untuk mempertahankan integritas dan obyektifitas mereka, meskipun sesungguhnya sudah menjadi kewajiban auditor internal melaporkan kesalahan apapun.

Konsep *whistleblowing* seringkali diperdebatkan karena konteks pengungkapan informasi sangat sensitif bagi auditor internal. Beberapa percaya bahwa pengungkapan yang dilakukan oleh auditor internal adalah peran memberikan *advise* (konsultasi) dan tidak boleh bertindak sebagai *whistleblower* (Jubb 2000), dan *whistleblowing* yang tidak efektif dapat mengirim pesan negatif kepada anggota lain dalam organisasi (Jennings 2003). Sedangkan yang lain berpendapat bahwa *whistleblowing* adalah peran yang diberikan kepada semua individu dalam organisasi sehingga auditor internal tidak seorang diri yang mempunyai kewajiban untuk mengungkapkan informasi sensitif atau dugaan pelanggaran. Seperti kita ketahui manajemen mungkin, di permukaan, tampak "mendorong" untuk melaporkan atau meniup peluit (*whistleblowing*), tapi norma-

norma organisasi justru sebaliknya. "Auditor internal harus dianggap *whistleblower* ketika mereka melaporkan kesalahan "(Miceli et al 1991, hal 114) seperti dalam insiden WorldCom yang menunjukkan bahwa publik telah menganggap auditor internal sebagai *whistleblower*. Maka dalam penelitian ini, *whistleblowing* didefinisikan sebagai "pengungkapan oleh anggota organisasi baik yang masih aktif di dalam organisasi maupun yang pernah terlibat di dalam organisasi (eks) menyangkut segala bentuk praktek ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah yang berada di bawah kendali pimpinan organisasi, kepada orang atau organisasi yang dapat melakukan tindakan " (Near and Miceli 1985, hal. 4). Oleh karena itu, auditor internal sebagai anggota organisasi dianggap sebagai *whistleblower* ketika mereka mengungkapkan informasi yang patut dipertanyakan. Perilaku *whistleblowing* merupakan bentuk keputusan profesional dan keputusan individu yang menunjukkan tanggung jawab kepada masyarakat atas aktivitas organisasi yang salah atau kecurangan organisasi (Nader et al. 1972).

Sementara penelitian di bidang etika menggunakan teori perkembangan moral untuk mengobservasi dasar individu melakukan suatu tindakan. Salah satu yang sering digunakan adalah teori mengenai level penalaran moral Kohlberg. Mengetahui level penalaran moral seseorang akan menjadi dasar untuk mengetahui kecenderungan individu melakukan suatu tindakan tertentu, terutama yang berkaitan dengan dilema etika, berdasarkan level penalaran moralnya. Welton (1994) menyatakan bahwa kemampuan individu dalam menyelesaikan dilema etika dipengaruhi oleh level penalaran moralnya. Penelitian Liyanarachchi (2009) menunjukkan bahwa level penalaran moral individu akan

mempengaruhi perilaku etis mereka. Seseorang dengan level penalaran moral yang rendah berperilaku berbeda dengan orang yang memiliki level penalaran moral yang tinggi ketika menghadapi dilema etika. Menurut Rest dan Narvaez (1994) semakin tinggi level penalaran moral seseorang, akan semakin mungkin untuk melakukan 'hal yang benar'.

Berdasarkan data penjelasan di atas terdapat banyak pelanggaran peraturan yang tidak dapat dicegah dan tidak dapat diungkap oleh internal auditor. Kondisi tersebut seharusnya dapat dicegah dan diperbaiki apabila auditor internal dapat menjalankan peran dan fungsinya secara lebih maksimal, termasuk di dalamnya perilaku *whistleblowing*. Auditor internal memiliki kelebihan dibandingkan dengan auditor eksternal karena mereka lebih memahami karakteristik organisasi dan dapat lebih cepat bereaksi atau merespon apabila terdapat hal-hal yang mengarah pada pelanggaran peraturan. Akan tetapi mengapa fakta yang terjadi auditor internal ternyata tidak dapat berperan dan tidak dapat berperilaku sebagai *whistleblowing* secara efektif. Menurut penulis saat ini dibutuhkan penelitian untuk mengetahui apakah Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) dalam menjalankan peran dan fungsinya dalam hal ini dilihat dari perilaku *whistleblowing* dipengaruhi oleh faktor konflik peran yang dialami oleh APIP dan faktor moral. Hal ini lah yang menarik penulis untuk melakukan penelitian.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan hal-hal yang menjadi latar belakang penelitian ini yang telah diungkapkan pada bagian sebelumnya, maka rumusan masalah pada penelitian ini adalah :

1. Apakah level penalaran moral berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing* Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP)?
2. Apakah konflik peran berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing* Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP)?
3. Apakah interaksi level penalaran moral dan konflik peran berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing* Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP)?

1.3. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris mengenai :

1. Pengaruh level penalaran moral terhadap perilaku *whistleblowing* Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP).
2. Pengaruh konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* (Aparat Pengawasan Internal Pemerintah) APIP .
3. Pengaruh level penalaran moral dan konflik peran secara bersamaan terhadap perilaku *whistleblowing* Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP).

1.4. Manfaat Penelitian

Manfaat yang diperoleh dari penelitian ini adalah :

1. diperolehnya bukti empiris yang dapat memperkuat hubungan teoritis bahwa level penalaran moral dan konflik peran yang dialami auditor internal di lingkungan pemerintah memengaruhi perilaku *whistleblowing*.
2. Diperoleh gambaran yang lebih konkrit tentang kondisi auditor internal di lingkungan pemerintah mengenai bagaimana pengaruh level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing*.
3. Mendorong pendidikan etika dan moral sejak dini guna membentuk karakter auditor yang handal dan mendorong upaya untuk mengurangi konflik peran yang berakibat negatif pada perilaku *whistleblowing*.
4. Memberikan kontribusi pengembangan literatur akuntansi sektor publik di Indonesia terutama sistem pengendalian manajemen di sektor publik.
5. Menambah referensi dan mendorong dilakukannya penelitian-penelitian akuntansi sektor publik. Hasil penelitian ini juga diharapkan akan dapat memberikan sumbangan bagi penelitian berikutnya.

1.5. Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut, pada Bab 1 pertama-tama akan dibahas mengenai latar belakang dilakukannya penelitian ini, antara lain mengenai kondisi auditor internal di lingkungan pemerintah sehingga dapat diketahui alasan mengapa penulis tertarik untuk melakukan penelitian ini. Kemudian selanjutnya akan diuraikan mengenai

masalah yang akan dibahas dalam penelitian ini dan tujuan serta manfaat yang ingin diperoleh dari penelitian ini.

Pada Bab 2 akan diuraikan mengenai landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini yaitu teori perkembangan moral dan teori peran (*role theory*), kemudian selanjutnya akan dibahas berbagai hasil penelitian terdahulu yang akan mendasari pembentukan hipotesis oleh peneliti. Pada bab 2 juga akan ditampilkan kerangka konseptual dari penelitian ini sehingga memudahkan untuk memahami apa yang diteliti.

Pada Bab 3 akan diuraikan mengenai desain eksperimen yang telah dibuat oleh peneliti berikut prosedur eksperimen sebagai pedoman peneliti dalam melakukan penelitian. Kemudian akan dijelaskan juga mengenai definisi operasional dan pengukuran variabel dalam penelitian ini sehingga dapat diketahui variabel yang akan diteliti dan bagaimana peneliti mengukur variabel tersebut.

Pada Bab 4 akan diuraikan mengenai hasil penelitian, baik deskripsi data demografi subyek penelitian maupun hasil pengolahan data eksperimen dengan alat statistik. Selanjutnya akan dibahas mengenai hasil eksperimen.

Pada Bab 5 akan diuraikan kesimpulan dari hasil penelitian, disertai juga implikasi dari hasil penelitian. Selanjutnya berisikan saran bagi peneliti yang berminat untuk mengembangkan penelitian dengan topik yang sama.