

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI
INTENSI AUDITOR UNTUK MELAKUKAN TINDAKAN
WHISTLEBLOWING
(Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Semarang)**



SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk menyelesaikan Program Sarjana(S1)
pada Program Sarjana Fakultas Ekonomika dan Bisnis
Universitas Diponegoro

Disusun Oleh :
Destriana Kurnia Kreshastuti
12030110151114

**FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2014**

PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Destriana Kurnia Kreshastuti
Nomor Induk Mahasiswa : 12030110151114
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis/Akuntansi
Judul Skripsi : **ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG
MEMPENGARUHI INTENSI AUDITOR
UNTUK MELAKUKAN TINDAKAN
WHISTLEBLOWING (Studi Empiris pada
Kantor Akuntan Publik di Semarang)**
Dosen Pembimbing : Andri Prastiwi, S.E., M.Si., Akt.

Semarang, 6 Februari 2014

Dosen Pembimbing



(Andri Prastiwi, S.E., M.Si., Akt.)

NIP.196708141998022001

PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN

Nama Penyusun : Destriana Kurnia Kreshastuti
Nomor Induk Mahasiswa : 12030110151114
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis/ Akuntansi
Judul Skripsi : **ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG
MEMPENGARUHI INTENSI AUDITOR UNTUK
MELAKUKAN TINDAKAN *WHISTLEBLOWING*
(Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di
Semarang)**

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal 24 Februari 2014

Tim Penguji

1. Andri Prastiwi, S.E., M.Si., Akt

()

2. Dr. Darsono, MBA., Akt

()

3. Aditya Septiani., S.E., M.Si., Akt

()

PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan dibawah ini saya, Destriana Kurnia Kreshastuti menyatakan bahwa skripsi dengan judul: Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Intensi Auditor untuk Melakukan Tindakan *Whistleblowing* (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Semarang), adalah hasil tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya salin itu, atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut diatas, baik disengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijazah yang telah diberikan oleh Universitas batal saya terima.

Semarang, 6 Februari 2014

Yang membuat pernyataan



Destriana Kurnia Kreshastuti

NIM. 12030110151114

ABSTRACT

This study aims to obtain empirical evidence of factors that affect auditor to make whistleblowing intention. This study refers to Curtis and Taylor (2010) by using the concept of the Theory of Planned Behavior (TPB) as a theoretical basis.

This study uses primary data to obtained important information from the respondents by using convinience sampling method. Respondents in this study were 55 auditors who worked in public accounting firm in Semarang City, Indonesia. Statistical analysis method used is multiple linear regression. Hypothesis testing is done with the help of software IBM SPSS Statistics 19.

The result of this study indicates: (1) Professional Identity positively significant influence whistleblowing intention; (2) Auditor who have higher organizational commitment tha auditors who have a commitment to co-workers has not significant influence whistleblowing intention; (3) Moral intensity positively significant influence whistleblowing intention; (4) Auditor's personal characteristics is consisted of Gender, Age, Education, Experience (based on years experience) and Level Position at firm has not significant influence whistleblowing intention.

Keywords : Whistleblowing Intention, Profesional Identity, Organizational Commitment, Moral Intensity, Gender, Age, Education, Experience, Level

ABSTRAKSI

Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris dari faktor-faktor yang mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*. Penelitian ini mengacu pada Curtis dan Taylor (2010) dengan menggunakan konsep Teori Perilaku Terencana sebagai dasar teoritis

Penelitian ini menggunakan data primer untuk memperoleh informasi penting dari responden dengan menggunakan metode *convenience sampling*. Responden dalam penelitian ini adalah 55 auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Kota Semarang, Indonesia. Metode analisis statistik yang digunakan adalah regresi linear berganda. Pengujian hipotesis akan dilakukan dengan bantuan software IBM SPSS Statistik19.

Hasil penelitian ini menunjukkan: (1) Identitas Profesional positif dan signifikan mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*; (2) Auditor yang memiliki komitmen organisasi yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor yang memiliki komitmen rekan kerja tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*; (3) Intensitas moral positif dan signifikan mempengaruhi intensi untuk melakukan *whistleblowing*; (4) Karakteristik personal auditor yang meliputi *gender*, usia, pendidikan, pengalaman berdasarkan masa kerja auditor dan posisi jabatan di KAP tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Kata kunci : Intensi Melakukan Whistleblowing, Identitas Profesional, Komitmen Organisasi , Intensitas Moral, Jenis Kelamin, Umur, Pendidikan, Pengalaman , Tingkat

KATA PENGANTAR

Alhamdulillah *robbil 'alamin*, puji dan syukur penulis panjatkan atas kehadiran Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini dengan judul "Analisis Faktor-faktor yang mempengaruhi Auditor Melakukan Tindakan *Whistleblowing* (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Semarang)". Penulisan skripsi ini dimaksudkan untuk memenuhi sebagian dari persyaratan untuk menyelesaikan studi sarjana S1 Fakultas Ekonomika dan Bisnis Jurusan Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang.

Dalam proses penyusunan skripsi ini segala hambatan yang ada dapat teratasi berkat bantuan, bimbingan dan pengarahan dari berbagai pihak hingga akhirnya skripsi ini dapat terselesaikan. Oleh karena itu, dalam kesempatan ini dengan ketulusan hati penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Pimpinan Fakultas Ekonomika dan Bisnis Jurusan Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang beserta staf yang memberikan dukungan bagi pengembangan intelektual seluruh civitas Akademika FEB UNDIP.
2. Papa dan mama tercinta yang selama ini telah mengasuh, mendidik, mendukung dan pelita semangat dalam setiap langkah penulis. Terima kasih untuk doa yang tak henti-hentinya dipanjatkan demi kesuksesanku.
3. Ibu Andri Prastiwi, S.E., M.Si., Akt. selaku dosen pembimbing atas bimbingan, waktu, perhatian, pengetahuan, dan masukan yang berharga serta dorongan semangat bagi Penulis hingga skripsi ini dapat diselesaikan dengan baik. Semoga kesehatan dan kesuksesan senantiasa menyertai Ibu.
4. Bapak Shiddiq Nur Rahardjo, S.E., M.Si., Akt. selaku dosen wali yang telah memberikan bantuan yang mendukung kelancaran perkuliahan dan penelitian Penulis.

5. Tante Aida yang selalu memberikan ide dan masukan selama penyusunan skripsi serta memberi doa dan semangat.
6. Sahabat terbaikku Indah Prihatiningrum, Winarti dan Andiani Herlina yang selalu memberi dukungan semangat selama penyusunan skripsi ini. Terima kasih telah menemani di kala suka dan duka.
7. Teman-teman akuntansi seperjuangan, Sriwijayanti, Nora, Risti dan lainnya. Terima kasih telah memberi warna dalam hidupku. Senang dapat mengenal kalian semua.
8. Para responden yang telah bersedia meluangkan waktunya untuk mengisi kuesioner.
9. Dan seluruh pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu. Terima kasih atas segala bantuannya.

Penulis menyadari akan ketidaksempurnaan penulisan skripsi ini. Oleh karena itu, segala kritik maupun saran yang bersifat membangun sangat penulis harapkan agar kelak dikemudian hari dapat digunakan untuk perbaikan maupun pengembangan lebih lanjut bagi penelitian-penelitian selanjutnya. Akhir kata dengan segala kerendahan hati, Penulis berharap Skripsi ini dapat memberikan manfaat bagi semua pihak yang membacanya serta pihak-pihak yang berkepentingan.

Semarang, 6 Februari 2014

Penulis

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI	ii
PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI	iv
<i>ABSTRACT</i>	v
ABSTRAKSI	vi
KATA PENGANTAR.....	vii
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR LAMPIRAN	xiv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Rumusan Masalah	8
1.3 Tujuan dan Kegunaan Penelitian.....	8
1.3.1 Tujuan Penelitian.....	8
1.3.2 Kegunaan Penelitian	9
1.4 Sistematika Penulisan	9
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	11
2.1 Landasan Teori.....	11
2.1.1 Teori Perilaku Terencana	11
2.1.2 Intensi.....	15
2.1.3 Identitas Profesional.....	16
2.1.4 <i>Locus of Commitment</i>	17
2.1.5 Intensitas Moral.....	19
2.1.6 Karakteristik Personal Auditor.....	22
2.1.7 Intensi untuk Melakukan <i>Whistleblowing</i>	23
2.2 Penelitian Terdahulu.....	25
2.3 Kerangka Pemikiran Teoritis.....	29

2.4 Pengembangan Hipotesis	30
BAB III METODE PENELITIAN	36
3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel	36
3.1.1 Intensi untuk Melakukan <i>Whistleblowing</i>	36
3.1.2 Identitas Profesional.....	37
3.1.3 <i>Locus of Commitment</i>	38
3.1.4 Intensitas Moral.....	38
3.1.5 Karakteristik Personal Auditor.....	39
3.2 Populasi dan Sampel.....	40
3.3 Jenis dan Sumber Data	41
3.4 Metode Pengumpulan Data	42
3.5 Metode Analisis Data	43
3.5.1 Analisis Statistik Deskriptif	43
3.5.2 Uji Kualitas Data.....	44
3.5.3 Uji Asumsi Klasik	45
3.5.4 Model Regresi	48
3.6 Pengujian Hipotesis	49
3.6.1 Uji Koefisien Determinasi (R^2).....	49
3.6.2 Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F).....	50
3.6.3 Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t).....	50
BAB IV HASIL DAN ANALISIS	52
4.1 Deskripsi Objek Penelitian	52
4.2 Hasil Analisis Data	57
4.2.1 Hasil Analisis Statistik Deskriptif	57
4.2.2 Hasil Uji Kualitas Data	59
4.2.3 Hasil Uji Asumsi Klasik.....	62
4.2.4 Hasil Analisis Linear Berganda	65
4.2.5 Hasil Uji Hipotesis	68
4.3 Pembahasan.....	72
BAB V PENUTUP.....	76
5.1 Kesimpulan.....	76

5.2 Keterbatasan Penelitian	77
5.3 Saran.....	77
DAFTAR PUSTAKA	78
LAMPIRAN	81

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1	Penelitian Terdahulu	26
Tabel 4.1	Rincian Pendistribusian dan Pengembalian Kuesioner	54
Tabel 4.2	Gambaran Umum (Profil) Responden.....	54
Tabel 4.3	Hasil Analisis Statistik Deskriptif	58
Tabel 4.4	Hasil Pengujian Reliabilitas	60
Tabel 4.5	Hasil Pengujian Validitas	61
Tabel 4.6	Hasil Uji Kolmogorov Smirnov	63
Tabel 4.7	Hasil Uji Multikolinearitas	65
Tabel 4.8	Hasil Uji Regresi	66
Tabel 4.9	Hasil Uji Koefisien Determinasi	68
Tabel 4.10	Hasil Uji Statistik F	69
Tabel 4.11	Hasil Uji Statistik t	70

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	<i>Theory of Planned Behavior</i>	13
Gambar 2.2	Kerangka Pemikiran Teoritis	29
Gambar 4.1	Hasil Uji Normalitas	62
Gambar 4.2	Hasil Uji Heterokedastisitas.....	64

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran A	Surat Ijin Penelitian	82
Lampiran B	Kuesioner Penelitian.....	83
Lampiran C	Surat Keterangan Penelitian	92
Lampiran D	Hasil Pengolahan Data SPSS 19.....	102

BAB I

PENDAHULUAN

I. Latar Belakang

Jasa akuntan publik merupakan jasa yang dibutuhkan oleh para pelaku bisnis untuk mendapatkan pelayanan jasa yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan *stakeholder* seperti kreditur, investor, dan instansi pemerintah sebagai pemakai laporan keuangan. Tujuannya adalah membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan melalui pelaksanaan audit yang dilakukan oleh auditor independen. Auditor independen adalah akuntan publik bersertifikat atau Kantor Akuntan Publik yang melakukan audit atas entitas keuangan komersial dan non komersial (Arens *et al*, 2008 dalam Husnalina (2012).

Dalam melaksanakan profesinya, auditor harus bertanggung jawab untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak berkepentingan dalam bentuk laporan audit (Mulyadi, 2002). Laporan audit inilah yang digunakan oleh auditor untuk menyampaikan pernyataan atau pendapatnya atas kewajaran laporan keuangan kepada *stakeholder*.

Sejumlah skandal keuangan perusahaan terkemuka menyebabkan profesi auditor menjadi sorotan banyak pihak. Hal ini dikarenakan auditor memiliki

kontribusi dalam banyak kasus mengenai kebangkrutan perusahaan. Profesionalisme auditor seolah dijadikan kambing hitam dan harus memikul tanggung jawab pihak lain yang seharusnya bertanggung jawab atas kegagalan itu. Munculnya pandangan seperti itu bukan tanpa alasan. Alasan yang mendasarinya adalah laporan keuangan perusahaan yang mendapat opini wajar tanpa pengecualian, justru mengalami kebangkrutan setelah opini tersebut dipublikasikan. Sebagai contoh, kasus Enron yang menjadi sorotan masyarakat luas pada tahun 2001, ketika terungkap bahwa kondisi keuangan yang dilaporkannya didukung terutama oleh penipuan akuntansi yang sistematis, terlembaga, dan direncanakan secara kreatif. Kasus ini juga melibatkan kantor akuntan internasional (termasuk *Big Five*) Kantor Akuntan Publik (KAP) Arthur Andersen. Arthur Andersen bertindak sebagai eksternal auditor dan konsultan manajemen Enron.

Enron melakukan manipulasi angka-angka dalam laporan keuangan (*window dressing*) agar kinerjanya tampak baik. Enron melakukan *mark up* pendapatan sebesar \$600 juta dan menyembunyikan hutangnya dengan teknik *off balance sheet* senilai \$1,2 miliar. Kantor Akuntan Publik (KAP) Arthur Andersen terbukti membantu rekayasa laporan keuangan Enron selama bertahun-tahun. Hal ini membuat salah satu eksekutif Enron, Sherron Watskin tidak tahan melihat akibat manipulasi laporan keuangan secara besar-besaran tersebut dan akhirnya melaporkan kecurangan itu. Sherron Watskin merupakan wakil presiden Enron yang menjadi *whistleblower* dengan menulis surat kepada Direktur Kenneth Lay. Keberanian Watskin sebagai *whistleblower* inilah yang membuat semuanya

menjadi terbuka. Watskin dalam suratnya mengeluhkan praktik akuntansi agresif yang dilakukan oleh Enron akan meledak dan hal itu benar terjadi, akhirnya Enron kolaps.

Kontroversi lainnya adalah mundurnya sejumlah partner Andersen. Selain itu, kisah pemusnahan ribuan surat elektronik dan dokumen lainnya yang berhubungan dengan audit Enron oleh petinggi di KAP Arthur Andersen juga terungkap. Karena masalah tersebut arthur Andersen harus berjuang keras menghadapi berbagai tuduhan dan tuntutan di pengadilan. Diperkirakan tidak kurang dari \$32 miliar harus disediakan Arthur Andersen untuk dibayarkan kepada para pemegang saham Enron yang merasa dirugikan karena auditnya yang tidak benar. (Sudirman, 2002)

Di Indonesia, kasus skandal akuntansi bukanlah hal yang baru. Salah satu kasus yang ramai diberitakan adalah keterlibatan 10 KAP di Indonesia dalam praktik kecurangan keuangan yang baru terungkap dalam investigasi yang dilakukan pemerintah. KAP-KAP tersebut ditunjuk untuk mengaudit 37 bank sebelum terjadinya krisis keuangan pada tahun 1997. Hasil audit mengungkapkan bahwa laporan keuangan bank-bank tersebut sehat. Saat krisis menerpa Indonesia, bank-bank tersebut kolaps karena kinerja keuangannya sangat buruk. Ternyata baru bahwa KAP-KAP tersebut terlibat dalam praktik kecurangan akuntansi. Pemerintah pada waktu itu hanya melakukan teguran tetapi tidak ada sanksi. Satu-satunya badan yang berhak untuk menjatuhkan sanksi adalah BP2AP (Badan Peradilan Profesi Akuntan Publik) yaitu lembaga non pemerintah yang dibentuk oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Setelah melalui investigasi BP2AP

menjatuhkan sanksi terhadap KAP-KAP tersebut, akan tetapi sanksi yang dijatuhkan terlalu ringan yaitu BP2AP hanya melarang 3 KAP melakukan audit terhadap klien dari bank-bank, sementara 7 KAP yang lain bebas. (Suryana, 2002)

Kasus perbedaan pencatatan penyimpanan dana kelompok usaha Grup Bakrie di PT Bank Capital Indonesia Tbk. Sebanyak tujuh emiten Grup Bakrie di dalam laporan keuangan per 31 Maret 2010 mengklaim menyimpan dana total Rp. 9,07 triliun. Namun, Bank Capital menyebutkan jumlah dana pihak ketiga di bank tersebut hanya Rp. 2,69 triliun. Sebagian besar laporan keuangan unit usaha Bakrie diaudit oleh Mazars Moores Rowland Indonesia (Asworo dan Supriadi, 2010 dalam Sugiyanto dkk, 2011). Kasus tersebut terungkap atas adanya (*whistleblower*) dari analisis atau pelaku pasar modal yang melihat adanya kejangalan dan mengungkapkan ke publik.

Kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan mengalami perubahan signifikan sebagai akibat dari sejumlah skandal keuangan perusahaan tersebut. Hilangnya kepercayaan publik dan meningkatnya campur tangan pemerintah pada gilirannya menimbulkan dan membawa kepada runtuhnya profesi akuntan. Hal ini menunjukkan terdapat masalah etika yang melekat dalam lingkungan pekerjaan para akuntan profesional.

Salah satu cara mengungkapkan pelanggaran akuntansi sehingga dapat mengembalikan kepercayaan masyarakat adalah dengan melakukan *whistleblowing*. *Whistleblowing* adalah pelaporan yang dilakukan oleh anggota organisasi (aktif maupun non-aktif) mengenai pelanggaran, tindakan ilegal atau tidak bermoral kepada pihak di dalam maupun di luar organisasi. Para regulator

berusaha mengembalikan kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntansi. Di Indonesia, Pedoman Sistem pelaporan dan Pelanggaran (SPP) atau *Whistleblowing System (WBS)* diterbitkan oleh Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) pada 10 November 2008. Peraturan tersebut mewajibkan para akuntan untuk melaporkan kecurangan manajemen kepada pihak pembuat kebijakan yang sesuai.

Whistleblowing merupakan sebuah proses kompleks yang melibatkan faktor-faktor pribadi dan organisasi. Menurut penelitian yang dilakukan oleh Miceli dan Near (1988), tipikal yang berkecenderungan melakukan *whistleblowing* adalah yang menduduki jabatan profesional, mempunyai reaksi positif terhadap pekerjaannya, lebih lama melayani (lama bekerja, usia, dan jumlah tahun sampai saat pensiun) mempunyai kinerja baik, laki-laki, mempunyai kelompok kerja yang lebih besar dan mendapatkan 'tanggung jawab' dari yang lain untuk menyatakan *whistleblowing*. (Wijaya dan Djamilah, 2008).

Sejumlah penelitian mengenai intensi seseorang untuk melakukan *whistleblowing* telah dilakukan baik di luar maupun dalam negeri. Pada umumnya, penelitian-penelitian tersebut menggunakan sampel dari berbagai kalangan seperti akuntan profesional yang bekerja di perusahaan, internal dan eksternal auditor serta mahasiswa yang sedang menyelesaikan kuliahnya di jurusan akuntansi. Penelitian mengenai intensi *whistleblowing* di kalangan mahasiswa akuntansi dilakukan oleh Chiu (2003) dan Elias (2008). Chiu (2003) juga melakukan penelitian mengenai intensi melakukan *whistleblowing* terhadap mahasiswa MBA di China. Penelitian selanjutnya dilakukan oleh Elias (2008) yang menguji kecenderungan intensi melakukan *whistleblowing* pada mahasiswa

akuntansi yang mengikuti mata kuliah auditing di dua universitas di Amerika Serikat melalui persepsi dan kemungkinan mereka melakukan tindakan tersebut.

Penelitian lainnya yang dilakukan oleh Taylor dan Curtis (2010) meneliti teori pengaruh lapisan di tempat kerja (*Layers of Workplace Influence Theory*) di kalangan eksternal auditor Amerika. Curtis dan Taylor meneliti efek dari berbagai pengaruh lapisan tempat kerja untuk menjelaskan intensi melakukan *whistleblowing* melalui dua faktor yaitu kemungkinan pelaporan dan ketekunan dalam pelaporan. Shawver (2011) melakukan penelitian mengenai intensi melakukan *whistleblowing* pada orang-orang yang berprofesi sebagai akuntan, manajemen, analis, konsultan dan internal auditor melalui faktor-faktor penentu pengambilan keputusan moral. Faktor-faktor tersebut diantaranya adalah identifikasi masalah etika, alasan untuk membuat pertimbangan moral dan motivasi seseorang untuk memilih melakukan tindakan *whistleblowing*.

Di Indonesia, beberapa penelitian mengenai intensi melakukan *whistleblowing* dilakukan di kalangan mahasiswa akuntansi juga telah dilakukan. beberapa diantaranya dilakukan oleh Ghani (2010) dan Sugiyanto, dkk (2011) yang melakukan penelitian mengenai *whistleblowing* dengan menggunakan aspek persepsi *whistleblowing* dan intensi melakukan *whistleblowing*. Ghani (2010) melakukan penelitian mengenai *whistleblowing* antara mahasiswa akuntansi S1, S2 dan PPA Universitas Diponegoro sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Sugiyanto, dkk (2011) menggunakan mahasiswa akuntansi di kota Makasar sebagai responden. Merdikawati (2012) juga melakukan penelitian mengenai niat *whistleblowing* antara mahasiswa akuntansi S1 di tiga universitas negeri di Jawa

Tengah dan Yogyakarta. Sulistomo (2012) melakukan penelitian mengenai persepsi mahasiswa akuntansi di Semarang dan Yogyakarta yang menunjukkan faktor-faktor yang mempengaruhi seseorang memiliki intensi melakukan *whistleblowing* berdasarkan konsep *theory of planned behavior*. Faktor-faktor tersebut adalah persepsi norma subyektif, sikap terhadap perilaku dan kontrol perilaku. Lebih lanjut, penelitian *whistleblowing* di kalangan internal auditor dilakukan oleh Sagara (2013) yang menganalisis pengaruh profesionalisme internal auditor terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa profesionalisme auditor dimensi tuntutan untuk mandiri mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Meskipun di Indonesia penelitian mengenai *whistleblowing* sudah pernah dilakukan, namun penelitian sebelumnya telah meneliti faktor-faktor penentu seseorang melakukan *whistleblowing* di kalangan perusahaan, internal auditor dan mahasiswa. Sedangkan di kalangan akuntan publik masih jarang dilakukan. Penelitian mengenai niat untuk melakukan *whistleblowing* terhadap lingkungan kerja akuntan publik pernah dilakukan di Amerika oleh Taylor dan Curtis (2010) menjelaskan hubungan identitas profesional, *locus of commitment*, dan intensitas moral terhadap intensi melakukan *whistleblowing* berdasarkan konsep *layers of workplace influence theory*.

Penelitian ini akan membuktikan faktor-faktor yang mempengaruhi antara intensi dalam melakukan *Whistleblowing* berdasarkan *theory of planned behavior* (TPB). Penelitian ini akan dilakukan pada auditor yang bekerja di Kantor

Akuntan Publik yang ada di Semarang yang telah terdaftar di IAIP. Alasan pemilihan auditor sebagai objek penelitian adalah karena auditor merupakan salah satu profesi dalam bidang akuntansi yang paling besar kemungkinannya berhadapan langsung dengan dilema etis ketika melaksanakan tanggung jawab dalam pekerjaannya. Penelitian ini akan mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Taylor dan Curtis (2010) agar diperoleh hasil yang dapat diperbandingkan dengan memperhatikan beberapa aspek yang sesuai dengan kondisi-kondisi lokal di Indonesia.

1.2 Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan diatas, maka perumusan masalah dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut:

1. Apakah identitas profesional yang melekat pada auditor akan mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*?
2. Apakah auditor yang memiliki komitmen organisasi yang sangat tinggi akan mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing* dibandingkan auditor yang memiliki komitmen terhadap rekan kerja?
3. Apakah auditor yang mempunyai intensitas moral yang tinggi akan mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*?

1.3 Tujuan dan Kegunaan

1.3.1 Tujuan Penelitian

1. Untuk mengetahui pengaruh identitas profesional terhadap keinginan untuk melakukan *whistleblowing*.
2. Untuk mengetahui pengaruh komitmen organisasi terhadap keinginan

auditor untuk melakukan *whistleblowing*.

3. Untuk mengetahui pengaruh komitmen antar rekan kerja terhadap intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*.
4. Untuk mengetahui pengaruh moral intensitas terhadap keinginan untuk melakukan *whistleblowing*.

1.3.2 Kegunaan Penelitian

1. Bagi manajemen perusahaan akuntan publik dan pengguna tenaga kerja akuntan

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi pertimbangan dalam perekrutan auditor dan penanaman kesadaran pentingnya pengungkapan pelanggaran yang dilakukan rekan kerja maupun atasannya.

2. Bagi dunia pendidikan dan penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah perhatian pihak pengajar terhadap pentingnya pengungkapan pelanggaran yang dilakukan rekan kerja maupun atasannya kepada mahasiswa sejak dini dan diharapkan dapat memberi kontribusi dalam perkembangan literatur penelitian akuntansi.

1.4 Sistematika Penulisan

Penulisan skripsi ini diuraikan ke dalam lima bab yaitu bab I, pendahuluan; bab II, tinjauan pustaka; bab III, metode penelitian; bab IV, hasil dan pembahasan; dan bab V, penutup. Bab I, pendahuluan menjabarkan latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan. Bab II, tinjauan pustaka menjelaskan teori-teori yang melandasi

penelitian ini, dan beberapa penelitian terdahulu. Pada bab ini juga diuraikan mengenai kerangka pemikiran dan hipotesis penelitian serta penjelasan hubungan antara variabel terikat dan tidak terikat yang digunakan dalam penelitian. Bab III berisi penjelasan tentang variabel penelitian, definisi operasional, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data dan metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini. Bab IV, hasil pembahasan berisi uraian mengenai gambaran umum pengujian terhadap hipotesis dan obyek penelitian, analisis data penelitian dan interpretasi hasil berdasarkan analisis data tersebut. Bab V, penutup berisi kesimpulan dan keterbatasan penelitian serta saran untuk penelitian selanjutnya berdasarkan hasil penelitian dan pengolahan data yang diperoleh.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu

2.1.1 Teori Perilaku Terencana (*Theory Of Planned Behaviour*)

Teori Perilaku Terencana (*Theory of Planned Behavior*) merupakan perluasan dari *Theory of Reasoned Action* (TRA) yang dikembangkan oleh Icek Ajzen dan Martin Fishbein (1980). Ajzen dan Fishbein mengembangkan teori TPB dengan menambah konstruk yang belum ada di TRA yaitu persepsi kontrol perilaku (*perceived behavioral control*). TPB bertujuan untuk memprediksi dan memahami dampak niat berperilaku, mengidentifikasi strategi untuk merubah perilaku serta menjelaskan perilaku nyata manusia. Dalam hubungan ini TPB diasumsikan bahwa manusia yang bersifat rasional akan menggunakan informasi yang ada secara sistematis kemudian memahami dampak perilakunya sebelum memutuskan untuk mewujudkan perilaku tersebut.

Teori perilaku terencana (TPB) secara eksplisit mengenal kemungkinan bahwa banyak perilaku yang tidak semuanya di bawah kontrol penuh individu. Dalam TPB, perilaku yang ditampilkan individu timbul karena adanya intensi untuk berperilaku. Intensi individu untuk menampilkan suatu perilaku adalah kombinasi dari sikap untuk menampilkan perilaku tersebut dan norma subjektif. Sikap individu terhadap perilaku meliputi kepercayaan mengenai suatu perilaku, evaluasi terhadap hasil perilaku, norma subjektif, kepercayaan-kepercayaan normatif dan motivasi untuk patuh.

Selanjutnya, TPB menjelaskan bahwa niat individu untuk berperilaku dipengaruhi oleh tiga faktor yaitu:

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

Sikap merupakan suatu kecenderungan untuk mendekat atau menghindar, merespon positif atau negatif berbagai keadaan sosial. Individu akan bertindak sesuai dengan sikap yang ada dalam dirinya terhadap suatu perilaku. Sikap terhadap perilaku yang dianggap positif, nantinya akan dijadikan pilihan individu untuk membimbingnya dalam berperilaku di kehidupannya.

2. Norma Subyektif (*Subjective Norm*)

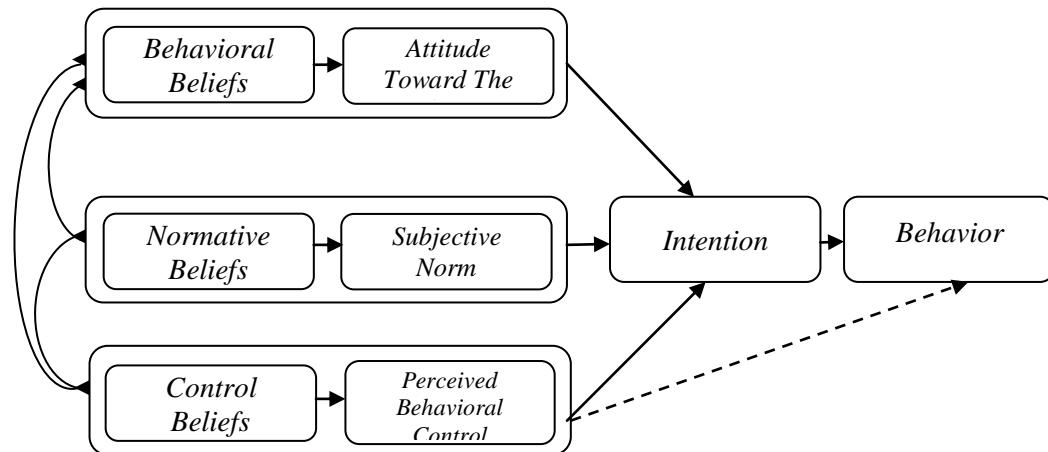
Ajzen dan Fishbein (1975) dalam Amaliah (2008) mendefinisikan norma subyektif sebagai persepsi individu mengenai apakah orang-orang yang penting baginya akan mendukung atau tidak untuk melakukan suatu perilaku tertentu dalam kehidupannya. Lebih lanjut, norma subyektif juga diartikan oleh Feldman (1995) sebagai persepsi tentang tekanan sosial dalam melaksanakan perilaku tertentu. Sehingga timbul kesadaran bagi individu untuk dapat mengatasi tekanan sosial yang diterima atas perilakunya

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

Kontrol perilaku mengacu pada persepsi-persepsi individu akan kemampuannya untuk menampilkan perilaku tertentu. Ajzen (1991) mengemukakan bahwa kontrol perilaku menjadi faktor penentu intensi yang sangat penting ketika seseorang telah memiliki pengalaman sebelumnya

akan perilaku yang akan ditampilkan merupakan perilaku yang asing atau baru bagi seseorang, kontrol perilaku akan memberikan kontrol prediktif yang rendah bagi intensi untuk berperilaku dalam model TPB.

Gambar 2.1 Theory of Planned Behavior



Sumber: Ajzen (2005) dalam Amaliah (2008)

Variabel identitas profesional merepresentasikan komponen sikap terhadap perilaku. Kekuatan identitas profesional akan membentuk keyakinan pada diri sendiri bahwa profesi yang sedang dikerjakan memberikan hal yang baik bagi individu. Seseorang yang memiliki identitas profesional yang kuat cenderung selalu mematuhi kode etik dan norma-norma yang berlaku dengan tujuan untuk menghindari pelanggaran yang mungkin terjadi di masa depan yang dapat membahayakan profesinya. Dengan demikian mereka dapat termotivasi untuk melindungi profesinya dengan melaporkan pelanggaran etika.

Variabel *locus of commitment* merepresentasikan komponen norma subyektif. Individu yang percaya bahwa individu yang cukup berpengaruh terhadapnya akan mendukung ia untuk melakukan tingkah laku maka hal ini akan menjadi tekanan sosial bagi individu tersebut. Berkomitmen terhadap organisasi

berarti berkeyakinan pada tujuan organisasi, nilai-nilai serta kemauan untuk bekerja keras demi reputasi organisasi. Hal ini muncul berdasarkan persepsi terhadap sejauh mana lingkungan sosial dalam organisasi cukup berpengaruh terhadap perilaku tertentu. Seseorang yang berkomitmen tinggi terhadap organisasi kemungkinan akan bertindak mengidentifikasi dalam menanggulangi situasi yang dapat membahayakan organisasi demi menjaga reputasi dan kelangsungan organisasi. Namun komitmen yang kuat terhadap organisasi sangat kontras dengan komitmen rekan kerja. Dalam situasi tertentu timbul konflik kepentingan antara organisasi dan sesama rekan kerja yang kemungkinan menimbulkan tekanan yang berlawanan sehingga dapat menciptakan tekanan sosial bagi seseorang untuk berperilaku dengan cara yang berbeda.

Variabel intensitas moral merepresentasikan komponen persepsi kontrol perilaku. Seorang individu tidak dapat mengontrol perilaku sepenuhnya dibawah kendali individu tersebut atau dalam suatu kondisi dapat sebaliknya seorang individu dapat mengontrol perilakunya dibawah kendali individu tersebut. Pengendalian seorang individu terhadap perilakunya dapat disebabkan oleh faktor internal dan eksternal. Faktor internal berasal dari dalam diri individu tersebut, sedangkan faktor eksternal berasal dari lingkungan yang ada di sekeliling individu tersebut.

Jones (1991) menegaskan bahwa kekuatan dari enam elemen intensitas moral kemungkinan besar dapat mempengaruhi intensi untuk berperilaku. Ke enam elemen tersebut menjadi dasar untuk individu dalam mempertimbangkan risiko/kerugian yang akan terjadi apabila ia melakukan suatu tindakan ketika

seseorang memiliki keyakinan bahwa pertimbangan risiko/kerugian atas tindakannya dapat diterima di lingkungannya dan yakin bahwa yang dilakukannya adalah hasil dari kontrol dirinya sendiri maka individu tersebut akan memiliki niat untuk menunjukkan perilaku.

2.1.2 Intensi

Intensi adalah keinginan kuat untuk melakukan sesuatu yang muncul dari dalam diri setiap individu. Niat atau intensi dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia berarti kehendak atau keinginan melakukan sesuatu. Ada beberapa definisi intensi yang dikemukakan oleh beberapa ahli. Diantaranya adalah pernyataan Fishbein dan Ajzen (1975) yang dikutip Amaliah (2008) sebagai berikut:

We have defined intention as a person location on a subjective probability dimension involving a relation between himself and some action. Behavioral intention, therefore, refers to a person's subjective probability that he will perform some behavior.

Ajzen (1975) dalam Amaliah (2008) mengartikan intensi sebagai disposisi tingkah laku yang hingga terdapat waktu dan kesempatan yang tepat, akan diwujudkan dalam bentuk tindakan. Sejalan dengan definisi tersebut, Feldman (1995) menyatakan intensi adalah rencana atau resolusi individu untuk melaksanakan tingkah laku yang sesuai dengan sikap mereka. Intensi akan terwujud dalam perilaku yang sebenarnya, jika individu mempunyai kesempatan yang baik dan waktu yang yepat untuk merealisasikannya. Selain itu, intensi tersebut akan dapat memprediksi tingkah laku jika diukur dengan tepat.

Dalam Teori Perilaku Terencana (*Theory of Planned Behavior*) intensi dipengaruhi oleh 3 faktor yaitu sikap terhadap perilaku, norma subyektif dan

persepsi kontrol perilaku. Intensi merupakan suatu proses seseorang untuk menunjukkan perilakunya. Seseorang akan memiliki suatu niatan dalam dirinya sebelum melakukan hal yang ingin dilakukannya. Ketika seseorang telah memiliki persepsi dan sikap positif, memiliki keyakinan bahwa suatu perilaku dapat diterima lingkungan sekitarnya, dan yakin bahwa sesuatu yang dilakukannya adalah hasil atas kontrol dirinya sendiri maka ia akan memiliki intensi untuk menunjukkan suatu perilaku.

2.1.3 Identitas Profesional

Dilihat dari segi bahasa identitas berasal dari bahasa Inggris yaitu *identity* yang dapat diartikan sebagai ciri-ciri, tanda-tanda atau jati diri. Ciri-ciri adalah sesuatu yang menandai suatu benda atau orang. Jadi *identity* atau jati diri dapat memiliki dua arti:

1. Identitas atau jati diri yang menunjuk pada ciri-ciri yang melekat pada diri seseorang atau sebuah benda.
2. Identitas atau jati diri dapat berupa surat keterangan yang dapat menjelaskan pribadi seseorang dan riwayat hidup seseorang.

Sedangkan profesional menunjuk pada dua hal. Pertama, orang yang menyangkut suatu profesi. Jika orang tersebut benar-benar ahli, maka disebut seorang profesional. Kedua, penampilan seseorang dalam melakukan pekerjaan yang sesuai dengan profesinya. Jadi identitas profesional adalah seseorang yang memiliki ciri-ciri atau tanda-tanda yang ahli dalam suatu bidang atau menyangkut suatu profesi.

Menurut Mael dan Ashforth (1992) dalam Mc Claren, *et al* (2011) identitas profesional adalah sejauh mana individu mengklasifikasikan dirinya sendiri dalam hal pekerjaan yang mereka jalani dan memiliki ciri khas selalu menganggap orang lain melakukan pekerjaan yang sama. Identitas profesional mencakup karakteristik seperti atribut fisik, kemampuan, keyakinan, nilai-nilai, motif, pengalaman dan sifat-sifat psikologis serta identitas sosial yang menonjol dalam kelompok. Identitas yang sifatnya beragam ini memiliki perbedaannya sendiri-sendiri dan mungkin juga sesuai atau saling bersaing dan saling melengkapi satu sama lain. (Wallace, 1995 dan Scott, 1997 dalam Yuvisa, dkk, 2007).

2.1.4 *Locus of Commitment*

Menurut Aranya *et. al* (1981) dalam Elias (2008) komitmen organisasi didefinisikan sebagai perpaduan antara sikap dan perilaku yang menyangkut tiga sikap yaitu rasa mengidentifikasi dengan tujuan organisasi, rasa keterlibatan dengan tugas organisasi dan rasa kesetiaan pada organisasi. Pernyataan tersebut didukung oleh Greenberg dan Baron (2003) dalam Elias (2008) bahwa komitmen organisasi didefinisikan sebagai derajat dimana karyawan terlibat dalam organisasinya dan berkeinginan untuk tetap menjadi anggotanya, dimana didalamnya mengandung sikap kesetiaan dan kesediaan karyawan untuk bekerja secara maksimal bagi organisasi tempatnya bekerja

Komitmen organisasi menyiratkan hubungan pegawai dengan perusahaan atau organisasi secara aktif, karena karyawan yang menunjukkan komitmen tinggi terhadap organisasi memiliki keinginan untuk memberikan tenaga dan tanggung

jawab yang lebih dalam menyokong kesejahteraan dan keberhasilan organisasi tempatnya bekerja. Sama seperti organisasi lainnya, kantor akuntan publik berusaha untuk mengembangkan kekuatan budaya organisasi yang didasarkan pada komitmen organisasi.

Penelitian yang dilakukan Hewstone dan Willis (2002) dalam Taylor dan Curtis (2010) menunjukkan bahwa seseorang bekerja sama dengan anggota kelompok mereka dari pada anggota kelompok lain. Dengan demikian kesetiaan seorang karyawan terhadap organisasi patut untuk dipertanyakan, apakah mereka lebih berkomitmen terhadap perusahaan atau pada rekan kerjanya di perusahaan. Dalam situasi khusus, misalnya seorang rekan kerja melakukan tindakan yang tidak etis demi kepentingan pribadi dan melanggar standar akan menciptakan tekanan bagi individu untuk berpikir dan berperilaku dengan cara yang berbeda. Jika pelanggaran standar tidak dilaporkan, kemungkinan besar organisasi akan menerima dampak negatif dari pelanggaran tersebut. Di sisi lain, jika pelanggaran dilaporkan maka rekan kerja akan menerima dampak negatif dari organisasi secara langsung. Situasi tersebut dapat mendorong seseorang untuk bertindak atas nama teman mereka, tanpa memikirkan kesejahteraan organisasi secara keseluruhan. Sebelum melakukan pelaporan, seseorang akan menimbang bahaya untuk organisasi dari tidak adanya pelaporan pelanggaran dari pada bahaya bagi rekan kerja dari adanya pelaporan pelanggaran. Beberapa penelitian telah dilakukan untuk meneliti hubungan antara komitmen organisasi dan intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Near dan Micheli (1985) dalam Taylor dan Curtis (2010) menunjukkan bahwa *whistleblower* internal akan menunjukkan

tingkat loyalitas yang tinggi terhadap perusahaan saat mengambil keputusan untuk melaporkan. Penelitian juga dilakukan oleh Sims dan Keenan (1998) serta Mesmer-Magnus dan Viswesvaran (2005) dalam Taylor dan Curtis (2010) yang meneliti hubungan antara komitmen organisasi dengan *whistleblowing*. Hasil penelitian menunjukkan tidak adanya hubungan yang signifikan antara komitmen organisasi dengan *whistleblowing*. Sehingga dapat disimpulkan komitmen organisasi tidak bisa sepenuhnya menjelaskan intensi untuk melakukan *whistleblowing* tanpa pertimbangan pelengkap dari komitmen rekan kerja. Taylor dan Curtis (2010) mengusulkan teori *locus of commitment* untuk menjelaskan pengaruh komitmen organisasi dan komitmen rekan kerja terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Dengan demikian *locus of commitment* dapat didefinisikan sebagai pedoman untuk seseorang dalam mempertahankan loyalitasnya apabila mengalami sebuah dilema etis antara berkomitmen untuk organisasi atau rekan.

2.1.5 Intensitas Moral

Intensitas Moral adalah sebuah konstruk yang mencakup karakteristik-karakteristik yang merupakan perluasan dari isu-isu yang terkait dengan isu moral utama dalam sebuah situasi yang akan mempengaruhi persepsi individu mengenai masalah etika dan intensi berperilaku yang dimilikinya. Jones (1991) dalam Novius (2011) mengidentifikasi bahwa intensitas moral yang mempengaruhi proses pengambilan keputusan seseorang dan tingkat intensitas moral yang bervariasi.

Intensitas moral bersifat multidimensi dan komponen-komponen bagiannya merupakan karakteristik dari isu-isu moral. Jones (1991) mengidentifikasi bahwa ada enam elemen intensitas moral yang mempengaruhi proses pengambilan keputusan meliputi:

1. Besaran konsekuensi (*Magnitude of Consequences*), didefinisikan sebagai jumlah kerugian (atau manfaat) yang dihasilkan oleh pengorbanan (atau pemanfaatan) dari sebuah tindakan moral. Contohnya, skenario mengenai si B sebagai seorang auditor di suatu kantor akuntan publik yang terpaksa mengikuti permintaan atasannya, si A, mengenai penghentian prematur prosedur audit.
2. Konsensus Sosial (*Social Consensus*), didefinisikan sebagai tingkat kesepakatan sosial bahwa sebuah tindakan dianggap salah atau benar. Contohnya, kasus pada poin 1, ketika si B mendiskusikan hal ini dengan rekan kerjanya, rekan kerjanya justru mengatakan hal tersebut wajar dan kebanyakan pimpinan akan meminta hal yang sama kepada bawahannya dengan alasan keterbatasan waktu.
3. Probabilitas Efek (*Probability of Effect*) merupakan sebuah fungsi bersama dari kemungkinan bahwa tindakan tertentu akan secara aktual mengambil tempat dan tindakan tersebut akan secara aktual menyebabkan kerugian (manfaat) yang terprediksi. Sebagai contoh, kasus pada poin 1 si B akan melakukan pertimbangan moral dengan mengasumsikan keputusannya tersebut kemungkinan kecil akan mengakibatkan kerugian.

4. Kesegeraan Temporal (*Temporal Immediacy*) adalah jarak atau waktu antara pada saat terjadi dan awal mula konsekuensi dari sebuah tindakan moral tertentu (waktu yang makin pendek menunjukkan kesiapan yang lebih besar). Sebagai contoh, si B pada skenario poin 1 menganggap keputusannya tidak akan dengan segera menyebabkan kerugian di masa mendatang, sehingga tindakannya di masa depan akan terbiasa untuk melakukan hal yang sama.
5. Konsentrasi Efek (*Concentration of Effect*) adalah sebuah fungsi inferens dari jumlah orang yang mempengaruhi dan dipengaruhi oleh sebuah tindakan yang dilakukan. Orang-orang yang memiliki perasaan kepentingan yang tertinggi akan bertindak secara amoral yang akan menghasilkan konsentrasi efek tinggi. Contohnya, si B pada skenario di poin 1 akan akan melakukan pertimbangan moral apakah keputusannya akan mengakibatkan kerugian (jika ada) bagi sedikit orang atau tidak.
6. Kedekatan (*Proximity*) adalah perasaan kedekatan (sosial, budaya, psikologi atau fisik) yang dimiliki oleh pembawa moral (*moral agent*) untuk si pelaku dari kejahatan (kemanfaatan) dari suatu tindakan tertentu. Konstruk kedekatan ini secara intuitif dan alasan moral menyebabkan seseorang lebih peduli pada orang-orang yang berada didekatnya (secara sosial, budaya, psikologi ataupun fisik) daripada kepada orang-orang yang jauh darinya. Sebagai contoh, si B pada kasus poin 1 memutuskan untuk mengambil tindakan akan mempertimbangkan apakah keputusannya akan mempengaruhi rekan kerjanya atau tidak.

Penelitian yang dilakukan Novius (2011) telah menguji pengaruh komponen intensitas moral dalam proses pembuatan keputusan moral. Hasilnya, komponen intensitas moral memiliki pengaruh secara signifikan terhadap proses pembuatan keputusan moral. Alvian (2010) menguji pengaruh dilema intensitas moral dan penilaian etis terhadap niat berperilaku etis. Hasilnya menunjukkan variabel dilema intensitas moral berpengaruh signifikan terhadap niat berperilaku etis. Dewi (2008) menguji komponen intensitas moral yaitu konsensus sosial, besaran konsekuensi, dan kedekatan terhadap intensi untuk berperilaku. Hasil penelitian menunjukkan bahwa komponen intensitas moral besaran konsekuensi dan konsensus sosial berpengaruh negatif dan signifikan terhadap intensi berperilaku seseorang. Sedangkan variabel kedekatan tidak mempunyai pengaruh terhadap intensi berperilaku seseorang.

2.1.6 Karakteristik Personal Auditor

Meskipun titik perhatian utama dalam penelitian ini terletak pada identitas profesional, *locus of commitment*, dan intensitas moral, terdapat potensi variabel lain yang dapat mempengaruhi intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Penelitian ini menggunakan karakteristik personal auditor sebagai variabel kontrol.

Dengan sudut pandang yang lebih luas, karakteristik personal auditor dapat mempengaruhi intensi untuk melakukan *whistleblowing* adalah *gender*, usia, pendidikan terakhir, masa kerja sebagai auditor, dan posisi jabatan di kantor akuntan publik. Penelitian sebelumnya (Taylor dan Curtis, 2010) menginvestigasi variabel usia, level (posisi jabatan) dan *gender* sebagai variabel pemoderasi.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa usia, posisi jabatan dan *gender* mempunyai hubungan signifikan terhadap intensi pelaporan pada uji MANCOVA.

Dalam penelitian ini, selain memasukkan *gender*, usia dan posisi jabatan sebagai variabel kontrol, masa kerja auditor dan pendidikan terakhir juga dimasukkan sebagai variabel kontrol. Dengan penyertaan variabel kontrol tersebut, diharapkan akan semakin memperjelas faktor-faktor yang mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*.

2.1.7 Intensi untuk Melakukan Whistleblowing

Near dan Miceli (1985) dalam Elias (2008) mendefinisikan *Whistleblowing* sebagai pengungkapan oleh anggota organisasi (mantan atau yang masih menjadi anggota) atas suatu praktik-praktik ilegal, tidak bermoral, atau tanpa legitimasi dibawah kendali pimpinan kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan. Dengan demikian praktik atau tindakan kecurangan dapat dilakukan oleh karyawan atau oleh manajemen perusahaan. Sedangkan pelapor kecurangan, umumnya lebih sering dilakukan oleh bawahan/karyawan atau lebih dikenal dengan istilah *whistleblower*. Dalam Sulistomo (2012) menyebutkan bahwa menurut PP No.71 Tahun 2000, *whistleblower* adalah orang yang memberi suatu informasi kepada penegak hukum atau komisi mengenai terjadinya suatu tindak pidana korupsi. Definisi antara *whistleblower* berbeda dengan pelapor. Seorang individu disebut pelapor jika ia melihat adanya tindakan yang tidak etis dalam kehidupan sehari-hari. Sedangkan *whistleblower* adalah seorang individu yang melaporkan terjadinya kecurangan dalam proses pelaksanaan penugasan kerja dalam organisasi baik

yang dilakukan oleh rekan kerjanya maupun atasannya dan tentunya melanggar aturan atau norma yang berlaku.

Dalam Elias (2008) menyatakan bahwa *Whistleblowing* dapat terjadi dari dalam (internal) maupun luar (eksternal). *Internal whistleblowing* terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan karyawan lainnya kemudian melaporkan kecurangan tersebut kepada atasannya. Dan *external whistleblowing* terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan perusahaan lalu memberitahukannya kepada masyarakat karena kecurangan itu akan merugikan masyarakat. Label dan Miethé (1999) dalam Shawver (2011) menemukan bahwa auditor lebih mungkin untuk melakukan internal whistleblowing daripada eksternal whistleblowing. Lebih lanjut, Sagara (2013) menilai profesionalisme menggunakan 4 (empat) dimensi menurut konsep Kalbers dan Forgathy (1995) yaitu afiliasi dengan komunitas, tuntutan untuk mandiri, keyakinan terhadap peraturan sendiri atau profesi dan kepentingan sosial. Hasil penelitian menunjukkan bahwa profesionalisme internal auditor dimensi afiliasi komunitas, kepentingan sosial, dedikasi terhadap pekerjaan, dan keyakinan terhadap peraturan sendiri atau komunitas berpengaruh negatif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Sedangkan profesionalisme internal auditor dimensi tuntutan untuk mandiri berpengaruh positif terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Pengungkapan pelanggaran pada umumnya menimbulkan konsekuensi yang tidak diinginkan oleh para pengungkap pelanggaran. Miceli dan Near (1994) dalam Elias (2008) mencatat bahwa organisasi mengancam akan membalas

dendam pada pengungkap pelanggaran untuk mencegah pengungkapan publik atas tindakan tidak etis dari organisasi. Pembalasan dendam organisasi dapat berupa kehilangan pekerjaan, pencemaran nama baik dan isolasi dalam bekerja. Tindakan ini dapat dikenakan oleh para manajer lini dengan atau tanpa sepengetahuan eksekutif perusahaan. Keenan dan Kruger (1992) menemukan bahwa hanya 53% dari survei terhadap eksekutif perusahaan yang memiliki keyakinan bahwa perusahaannya melindungi whistleblower dari ancaman balas dendam. Sedangkan dalam penelitian yang dilakukan Glazer (1989), Glazer menemukan bahwa 89% dari pelapor pelanggaran akan mengalami kesulitan mendapatkan pekerjaan di sektor publik. (Elias,2008)

2.2 Penelitian Terdahulu

Taylor dan Curtis (2010) melakukan penelitian terhadap auditor senior yang bekerja di kantor akuntan publik internasional yang berkaitan mengenai identitas profesional, *locus of commitment*, intensitas moral dan intensi pelaporan. Penelitian ini mengeksplorasi keunikan dari keyakinan tempat kerja yang mempengaruhi niat auditor untuk melaporkan pelanggaran..

Penelitian selanjutnya pernah dilakukan oleh Shawver (2011) yang bertujuan untuk mengevaluasi dilema etika yang dialami oleh akuntan profesional dan menjelaskan alasan seseorang dapat memilih untuk melaporkan pelanggaran dalam situasi manajemen laba. Penelitian yang dilakukan Shawver menunjukkan bahwa intensitas moral mempengaruhi niat moral dalam melaporkan tindakan manajemen laba. Penelitian *whistleblowing* di kalangan internal auditor dilakukan

oleh Sagara (2013) yang menganalisis pengaruh profesionalisme internal auditor terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Tabel 2.1
Ringkasan Penelitian Terdahulu

Peneliti (Tahun Penelitian)	Variabel	Responden	Alat Analisis	Hasil Penelitian
Tara Shawver (2011)	<p>Variabel Terikat</p> <ul style="list-style-type: none"> – Sensitivitas Moral – Pertimbangan Moral – Motivasi Moral <p>Variabel Bebas Intensitas Moral</p>	157 peserta dari berbagai profesi akuntan	Analisis Regresi	Intensitas Moral mempengaruhi sensitivitas moral, penilaian moral dan niat moral untuk melaporkan tindakan manajemen laba.
Taylor dan Curtis (2010)	<p>Variabel Terikat Intensi Pelaporan</p> <p>Variabel Bebas</p> <ul style="list-style-type: none"> – Identitas Profesional – <i>Locus of Commitment</i> – Intensitas Moral 	Auditor senior dari kantor akuntan publik internasional	<ul style="list-style-type: none"> – Uji Ancova – Uji Mancova – <i>Correlation Analysis</i> 	Identitas Profesional <i>Locus of Commitment</i> Intensitas Moral secara positif terkait dengan intensi pelaporan
Chiu (2002)	<p>Variabel Terikat Intensi melakukan <i>Whistleblowing</i></p> <p>Variabel Bebas Pertimbangan Etis mengenai <i>whistleblowing</i></p>	Mahasiswa MBA di Guangzhou dan Shengzhen	<ul style="list-style-type: none"> – <i>Zero-Order Correlation</i> – <i>Moderated Regression</i>, – <i>Moderated Multiple Regression</i> 	Pertimbangan etis mengenai <i>whistleblowing</i> berhubungan positif dengan intensi untuk melakukan <i>whistleblowing</i> <i>Locus of control</i> memoderasi

	Variabel Pemoderasi <ul style="list-style-type: none"> – Tingkat keseriusan kesalahan – Norma kelompok – Respon penting atau tidaknya aduan yang diterima – Nilai religius – Standar moral – <i>Locus of control</i> internal 			pertimbangan etis dan intensi untuk melakukan <i>whistleblowing</i>
Elias (2008)	Variabel Terikat <i>Whistleblowing</i> Variabel Bebas <ul style="list-style-type: none"> – Komitmen profesi – Sosialisasi antisipatif 	Mahasiswa jurusan Akuntansi di dua universitas USA	<i>Correlation</i> dan <i>t-test</i>	<p>Mahasiswa dengan komitmen profesi yang lebih tinggi cenderung melakukan <i>whistleblowing</i> daripada mahasiswa dengan komitmen yang lebih rendah</p> <p>Mahasiswa yang sosialisasinya lebih tinggi cenderung melakukan <i>whistleblowing</i> dibandingkan mahasiswa yang sosialisasinya lebih rendah</p>
Sagara (2013)	Variabel Terikat Intensi melakukan <i>whistleblowing</i>	Internal Auditor	Analisis regresi berganda	Profesionalisme internal auditor dimensi afiliasi komunitas, kepentingan sosial, dedikasi

	<p>Variabel Bebas Profesionalisme internal auditor</p>			<p>terhadap pekerjaan, dan keyakinan terhadap peraturan sendiri atau komunitas tidak memiliki pengaruh terhadap intensi melakukan <i>whistleblowing</i>.</p> <p>Profesionalisme internal auditor dimensi tuntutan untuk mandiri berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi untuk melakukan <i>whistleblowing</i>.</p>
<p>Sugiyanto et. al. (2011)</p>	<p>Variabel Terikat Whistleblowing</p> <p>Variabel Bebas – Orientasi Etika – Komitmen Profesional – Sensitivitas Etis</p>	<p>Mahasiswa Akuntansi</p>	<p>Structural Equation Modeling</p>	<p>Orientasi etika idealisme menunjukkan hubungan yang positif terhadap sensitivitas etis, orientasi etika relativisme menunjukkan hubungan yang negatif terhadap sensitivitas etis, Orientasi etika idealisme mahasiswa akuntansi memiliki hubungan yang positif terhadap komitmen profesional, Komitmen profesional</p>

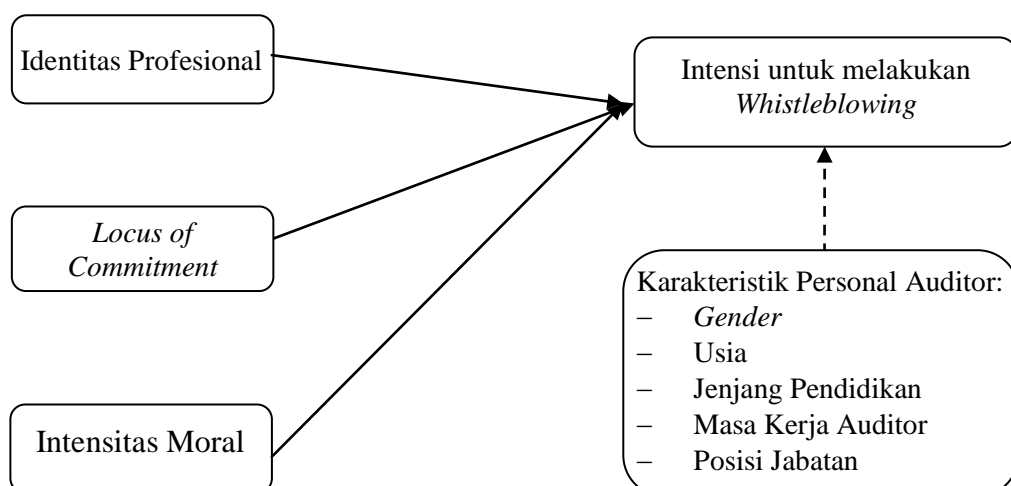
				berhubungan positif dengan persepsi mahasiswa akuntansi terhadap whistleblowing, Sensitivitas etis mahasiswa akuntansi berhubungan negatif terhadap whistleblowing.
--	--	--	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Sumber: Jurnal penelitian terdahulu yang telah diringkas

2.3 Kerangka Pemikiran Teoritis

Kerangka pemikiran teoritis ini menunjukkan faktor-faktor yang mempengaruhi seseorang akan mengambil keputusan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Faktor-faktor tersebut antara lain identitas profesional, *locus of commitment* dan moral intensitas. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah intensi melakukan whistleblowing (*whistleblowing intention*). Sedangkan untuk variabel independennya adalah identitas profesional, *locus of commitment* dan intensitas moral.

Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran Teoritis



2.4 Pengembangan Hipotesis

Hipotesis adalah penjelasan sementara yang harus diuji kebenarannya mengenai masalah yang dipelajari, dimana suatu hipotesis selalu dirumuskan dalam bentuk pernyataan yang menghubungkan dua variabel atau lebih. Sejalan dengan pemikiran dalam konsep teori perilaku terencana (*theory of planned behavior*), hasil-hasil penelitian akan menunjukkan adanya pengaruh antara identitas profesional, *locus of commitment* dan intensitas moral terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

2.4.1 Pengaruh Identitas Profesional pada Intensi untuk melakukan Whistleblowing

Identitas profesional adalah sebuah komponen identitas sosial seseorang yang merupakan gagasan bahwa seseorang mengklasifikasikan diri sendiri berdasarkan profesinya. Aranya, Pollack *et al* (1981) mendefinisikan identitas profesional sebagai kekuatan seseorang dengan keterlibatannya dalam sebuah profesi. Identitas profesional merepresentasikan sikap dalam dalam konsep teori perilaku terencana (*theory of planned behaviour*). Sikap adalah keadaan dalam diri manusia yang dapat menggerakkan manusia untuk bertindak atau tidak bertindak. Salah satu sikap seorang auditor untuk menunjukkan identitas profesional adalah melalui kepatuhan terhadap standar audit dan kode etik profesi auditor yang diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik dan Kode Etik Profesi Akuntan Publik. Standar audit dan kode etik atau aturan perilaku dibuat untuk dipedomani dalam berperilaku terutama dalam melaksanakan penugasan demi menjaga mutu pekerjaan auditor, sehingga dapat menumbuhkan kepercayaan

dan memelihara citra organisasi di mata masyarakat. Identitas profesional dikaitkan pula dengan intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Seseorang yang menjunjung tinggi identitas profesionalnya akan mendorong terbentuknya sikap patuh terhadap standar profesional dan kode etik yang berlaku demi melindungi profesinya. Dan demi melindungi profesinya seseorang akan lebih merasa bertanggung jawab jika terjadi pelanggaran terhadap peraturan yang berlaku hingga menimbulkan intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Penelitian yang dilakukan oleh Jeffrey dan Weatherholt (1996) menguji hubungan antara komitmen profesional, pemahaman etika, dan sikap ketaatan terhadap peraturan. Hasilnya menunjukkan bahwa akuntan yang mempunyai komitmen profesional yang kuat perilakunya lebih mengarah pada ketaatan aturan dibandingkan dengan akuntan yang mempunyai komitmen profesional rendah.

Penelitian yang dilakukan oleh Kaplan dan Whitecotton (2001) dalam Taylor dan Curtis (2010) menemukan bahwa identitas profesional positif terkait dengan tanggung jawab untuk melaporkan perilaku tidak etis orang lain yang pada akhirnya mempengaruhi niat untuk melaporkan. Lebih lanjut penelitian yang dilakukan oleh Smith and Hall (2008) dalam Ghani (2010) menemukan bahwa identitas profesional auditor akan mempengaruhi anggapannya mengenai pentingnya melaporkan tindakan mencurigakan. Dari hasil penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor yang memiliki identitas profesional yang kuat cenderung akan melaporkan tindakan pelanggaran dalam organisasi baik sebagai sarana untuk melindungi profesi mereka sendiri atau membasmi pelanggaran demi kepentingan publik. Sehingga hipotesis dari penelitian ini adalah:

H1 : Identitas profesional pada Auditor berpengaruh positif terhadap intensi untuk melaporkan pelanggaran

2.4.2 Pengaruh *Locus of Commitment* pada Intensi untuk melakukan Whistleblowing

Taylor dan Curtis (2010) mendefinisikan *locus of commitment* sebagai arah kesetiaan seseorang ditujukan ketika mengalami dilema antara komitmen organisasi dengan komitmen rekan kerja yang saling bertentangan satu sama lain. Dalam konsep teori perilaku terencana (*theory of planned behaviour*), *locus of commitment* merepresentasikan norma subyektif. Auditor sebagai seorang individu akan melakukan suatu perilaku tertentu jika perilakunya dapat diterima oleh orang-orang yang dianggapnya penting dalam kehidupannya. Sehingga *normative beliefs* menghasilkan kesadaran akan tekanan dari lingkungan atau norma subyektif.

Komitmen organisasi menyiratkan hubungan pegawai dengan perusahaan atau organisasi secara aktif. Karyawan yang menunjukkan komitmen tinggi terhadap organisasi memiliki keinginan untuk memberikan tenaga dan tanggung jawab yang lebih dalam menyokong kesejahteraan dan keberhasilan organisasi tempatnya bekerja. Komitmen yang kuat terhadap organisasi kontras dengan komitmen kolega (rekan kerja), yang meliputi rasa tanggung jawab, kehandalan dan kesiapan untuk mendukung rekan-rekan dalam sebuah organisasi. Dalam keadaan tertentu hubungan dari kedua komitmen bisa saling bertentangan. Misalnya salah satu rekan melakukan tindakan yang tidak etis. Hal ini dapat memicu konflik kepentingan antara tekanan dari kekuatan yang berlawanan sehingga menciptakan tekanan bagi seseorang untuk berpikir dan berperilaku

dengan cara yang berbeda. Jika sebuah tindakan pelanggaran tidak dilaporkan maka perusahaan akan menderita kerugian. Di sisi lain, jika pelanggaran dilaporkan maka rekan kerja akan menerima dampak negatif berupa sanksi dari manajemen perusahaan atas pelanggaran yang dilakukan. Dengan demikian hubungan antara kedua komitmen yang saling bertentangan ini akan menimbulkan dilema bagi seseorang untuk menentukan arah komitmennya hingga mempengaruhi intensi seseorang untuk melaporkan pelanggaran yang terjadi dalam organisasinya.

Penelitian mengenai *locus of commitment* masih sangat jarang dilakukan. Taylor dan Curtis (2010) menguji hubungan antara komitmen organisasi dan komitmen rekan kerja dengan intensi untuk melaporkan pelanggaran di kalangan akuntan publik. Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor yang berkomitmen terhadap organisasi berhubungan positif dengan intensi untuk melaporkan pelanggaran. Dengan demikian penelitian ini akan menginvestigasi kemungkinan bahwa komitmen organisasi yang lebih tinggi dari pada komitmen rekan kerja akan mempengaruhi intensi untuk melaporkan pelanggaran. Sehingga hipotesis yang akan diajukan dalam penelitian ini adalah:

H2 : Auditor yang lebih berkomitmen organisasi dibandingkan auditor yang lebih berkomitmen terhadap rekan kerja berpengaruh positif terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*

2.4.3 Pengaruh Intensitas Moral pada Niat untuk melakukan *Whistleblowing*

Zubair (1987) dalam Hendriadi (2012) mendefinisikan intensitas moral sebagai kuat lemahnya perasaan susah atau senang sebagai hasil dari suatu

perbuatan baik atau buruk, salah atau benar, dan adil atau tidak adil. Intensitas moral dapat dikaitkan dengan konsep persepsi kontrol perilaku dalam teori perilaku terencana (*theory of planned behavior*). Persepsi kontrol perilaku merupakan keyakinan seseorang bahwa persepsi yang dimilikinya merupakan hasil dari kontrol dirinya sendiri mengenai persepsi perilaku tersebut.

Lai (2011) melakukan penelitian mengenai hubungan antara intensitas moral dengan tindakan melaporkan pelanggaran. Hasilnya menunjukkan bahwa intensitas moral mempengaruhi tindakan untuk melakukan whistleblowing dengan menggunakan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi. Penelitian Lai mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Jones (1991) bahwa intensitas moral yang kuat secara signifikan mempengaruhi niat moral. Jones (1991) menyatakan bahwa perilaku etis seseorang mungkin bergantung pada keputusan moral yang diambil. Intensitas moral terdiri atas enam faktor yang memiliki kemungkinan untuk mempengaruhi niat auditor untuk melaporkan pelanggaran. Graham (1986) dalam Taylor dan Curtis (2010) menunjukkan bahwa tujuan dalam melaporkan pelanggaran orang lain adalah perpaduan antara keseriusan pelanggaran dan tanggung jawab yang dirasakan terhadap tindakan melaporkan pelanggaran. Shawver (2011) melakukan penelitian untuk menguji pengaruh intensitas moral pada niat pelaporan. Dalam penelitian ini intensitas moral mempengaruhi niat moral untuk melaporkan tindakan pelanggaran dalam situasi manajemen laba.

Near dan Miceli (1985) menyatakan keseriusan mengimplikasi orang lain akan merasakan manfaat dari pelaporan dan cenderung akan mengambil tindakan

atas pelanggaran yang lebih serius untuk memperbaiki situasi. Seseorang melaporkan pelanggaran karena mereka merasa bertanggung jawab untuk melaporkan. Tanggung jawab auditor untuk melaporkan adanya pelanggaran diatur dalam SA seksi 316 – Paragraf I Standar Profesional Akuntan Publik yang mengatur tentang tanggung jawab auditor untuk mendeteksi dan melaporkan kekeliruan dan ketidakberesan dalam audit atas laporan keuangan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan IAIP. Penelitian yang dilakukan Schultz *et al*, (1993) dalam Elias (2008) menemukan adanya hubungan positif antara niat auditor untuk melaporkan dan perasaan tanggung jawab pribadi. Jadi, seorang auditor akan memiliki niat untuk melaporkan pelanggaran jika ada hal-hal yang mendukung perilaku tersebut. Seperti adanya peraturan yang dijadikan pedoman dalam menjalankan profesinya sehingga auditor memiliki rasa tanggung jawab dan keseriusan untuk melaporkan segala bentuk pelanggaran.

H3 : Auditor yang mempunyai intensitas moral yang tinggi cenderung akan berpengaruh secara positif terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Variabel-variabel penelitian perlu didefinisikan terlebih dahulu agar lebih jelas. Penelitian ini menggunakan sembilan variabel yang terdiri dari satu variabel terikat (dependen), tiga variabel bebas (independen), dan lima variabel kontrol. Variabel terikatnya adalah intensi untuk melakukan *whistleblowing*, sedangkan variabel bebasnya adalah identitas profesional, *locus of commitment* dan intensitas moral. Variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini adalah karakteristik personal responden yang meliputi *gender*, usia, pendidikan terakhir, masa kerja sebagai auditor, dan posisi jabatan.

3.1.1 Intensi untuk Melakukan *Whistleblowing*

Intensi untuk melakukan *whistleblowing* merupakan salah satu bentuk dari keseriusan dalam suatu situasi, tanggung jawab untuk melaporkan pelanggaran dan dampak negatif yang akan diterima sebagai akibat pelaporan tersebut (Ghani, 2010). Pengukuran intensi untuk melakukan *whistleblowing* dalam penelitian ini menggunakan tiga skenario kasus yang berhubungan dengan akuntansi yang dikembangkan oleh Curtis dan Taylor (2010). Tiga skenario mewakili berbagai pelanggaran Standar Profesional Akuntan Publik. Skenario pertama, audit supervisor memerintahkan auditor untuk menghentikan prosedur audit yang tidak lengkap sebagai prosedur audit yang lengkap. Skenario kedua

audit supervisor mengungkapkan tawaran pekerjaan dari klien saat ini (melanggar independensi) dan kemudian secara pribadi melakukan prosedur audit yang biasanya diselesaikan oleh auditor. Dalam skenario ketiga, selama audit pada perusahaan dealer mobil, auditor mendapati atasannya (*audit supervisor*) mengendarai mobil yang menjadi *inventory* milik kliennya sebagai hadiah.

Pengukuran akan dilakukan kepada responden terhadap kemungkinannya dalam melaporkan pelanggaran dengan menggunakan skala 0-100 poin yaitu 0 poin adalah sangat mungkin dan 100 poin adalah sangat tidak mungkin. Selanjutnya, ketekunan untuk melaporkan suatu pelanggaran diukur dengan menyajikan satu pertanyaan pada responden mengenai kesadaran untuk melaporkan pelanggaran tersebut kepada organisasi. Responden akan diminta untuk melakukan penilaian dengan memilih kepada siapa mereka harus melaporkan pelanggaran atas kasus tersebut. Pengukuran akan dilakukan dengan menggunakan skala 5 poin dengan pilihan bergerak semakin tinggi melalui organisasi, dimulai dengan 'tidak akan memberitahukan kepada siapapun' hingga 'akan melaporkan sampai ke tingkat manajemen yang paling tinggi'.

3.1.2 Identitas Profesional

Identitas profesional merupakan komponen sikap terhadap perilaku yang akan membentuk keyakinan pada diri sendiri bahwa profesi yang dikerjakan memberikan hal yang baik bagi individu. Identitas profesional dalam penelitian ini diukur menggunakan enam pernyataan dari skala komitmen profesional yang dikembangkan oleh Aranya *et al.* (1981) . Enam pernyataan ini disajikan secara berurutan setelah skenario kasus. Setiap pernyataan yang disajikan menggunakan

skala likert 1 sampai 5 yang menunjukkan tingkat kesetujuan responden terhadap tiap pernyataan. Poin 1 menunjukkan "Sangat Setuju" sedangkan poin 5 menunjukkan "Sangat Tidak Setuju".

3.1.3 *Locus of Commitment*

Locus of commitment didefinisikan sebagai arah kesetiaan seseorang ditujukan ketika mengalami dilema antara kedua komitmen yang saling bertentangan satu sama lain. Menurut Taylor dan Curtis (2010) sebelum melakukan pelaporan, seseorang akan menimbang bahaya untuk organisasi dari tidak adanya pelaporan pelanggaran dari pada bahaya bagi rekan kerja dari adanya pelaporan pelanggaran. Penilaian *locus of commitment* dalam penelitian ini menggunakan gagasan umum dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Aranya dan Ferris (1984) dan Taylor dan Curtis (2010). Responden akan diminta untuk menanggapi enam pernyataan yang menegaskan komitmen terhadap organisasi atas komitmen terhadap sesama rekan kerja. Setiap pernyataan dalam penelitian ini menggunakan skala likert 1 sampai 5, poin 1 menunjukkan "Sangat Setuju" sedangkan poin 5 "Sangat Tidak Setuju".

3.1.4 *Intensitas Moral*

Intensitas moral terbentuk dari timbulnya perasaan untuk bereaksi terhadap perilaku tidak etis. Jones (1991) menunjukkan bahwa perilaku etis individu mungkin bergantung pada keputusan yang telah diambil. Jones menegaskan bahwa kekuatan atau intensitas faktor-faktor kemungkinan mempengaruhi niat individu untuk melaporkan perilaku tidak etis. Untuk mengukur intensitas moral auditor, persepsi auditor terhadap keseriusan perilaku

etis dan tanggung jawab auditor untuk melaporkan perilaku yang tidak etis. Setiap pernyataan dalam penelitian ini menggunakan skala 0 sampai 100 dimana 0 adalah serius atau bertanggung jawab dan 100 adalah sangat serius atau bertanggung jawab.

3.1.5 Karakteristik Personal Auditor

Karakteristik personal auditor sebagai variabel kontrol digunakan untuk mengontrol hubungan antara variabel bebas dengan variabel terikat, karena variabel ini diduga ikut berpengaruh terhadap variabel bebas. Variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. *Gender*

Karakteristik *gender* atau jenis kelamin digolongkan menjadi 2 (dua) kategori yaitu "0" untuk laki-laki dan "1" untuk perempuan.

2. *Usia*

Karakteristik usia responden digolongkan menjadi 2 kategori yaitu "0" untuk responden dengan usia < 30 tahun (kurang dari 30 tahun) dan "1" untuk responden dengan usia ≥ 30 tahun (30 tahun atau lebih)

3. *Pendidikan terakhir*

Karakteristik pendidikan terakhir yang ditempuh responden digolongkan menjadi 3 kategori yaitu "1" untuk lulusan D3, "2" untuk lulusan S1 PPA dan Non-PPA, "3" untuk lulusan S2 PPA dan Non-PPA.

4. *Masa kerja sebagai auditor*

Karakteristik masa kerja selama berprofesi sebagai auditor digolongkan menjadi 4 kategori yaitu "1" untuk auditor yang telah bekerja selama ≤ 3

tahun (kurang lebih 3 tahun), "2" untuk auditor yang telah bekerja selama 4-6 tahun, "3" untuk auditor yang telah bekerja selama 7-9 tahun, "4" untuk auditor yang telah bekerja selama ≥ 10 tahun (lebih dari 10 tahun).

5. Posisi jabatan

Karakteristik posisi jabatan auditor di kantor akuntan publik digolongkan menjadi 2 kategori yaitu "0" untuk auditor senior dan "1" untuk auditor junior.

3.2 Populasi dan Sampel

Populasi mengacu pada keseluruhan kelompok orang, kejadian, atau hal minat yang ingin peneliti investigasi (Sekaran, 2006). Populasi penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja pada berbagai Kantor Akuntan Publik (KAP) di Kota Semarang yang terdaftar dalam direktori KAP tahun 2012-2013. Auditor dipilih sebagai populasi karena auditor merupakan salah satu profesi yang berkaitan dengan bidang akuntansi yang besar kemungkinannya berhadapan langsung dengan pelanggaran etika yang menyimpang dari ketentuan yang berlaku ketika melaksanakan tanggung jawabnya. Arens *et al* (2008) dalam Husnalina (2012) menjelaskan bahwa auditor adalah seseorang (akuntan terdaftar, lulusan jurusan akuntansi yang belum mendapat gelar akuntan, mahasiswa jurusan akuntansi tahun terakhir atau lulusan Diploma 3 Akuntansi) yang melaksanakan beberapa aspek audit di KAP.

Sampel merupakan sebagian dari populasi. Sampel terdiri atas sejumlah anggota yang dipilih dari populasi (Sekaran, 2006). Prosedur penentuan sampel dilakukan secara non probabilitas (*non probability sampling*) yaitu *convenience*

sampling. *Convenience sampling* pengumpulan informasi dari anggota populasi dengan mempertimbangkan kemudahan akses dan kedekatan dengan peneliti. (Castillo, 2009). Ini berarti *convenience sampling* merupakan teknik penentuan sampel yang dilakukan secara tidak acak, tetapi menunjuk KAP yang diperkirakan dapat memberikan informasi terkait penelitian ini. Pada *directory* yang dikeluarkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) pada tahun 2012-2013, jumlah kantor akuntan publik yang terdaftar di Semarang sebanyak 18 KAP. Adanya keterbatasan waktu dan untuk mempermudah peneliti untuk memperoleh data untuk penelitian ini, maka kota Semarang dipilih sebagai lokasi penelitian. Dan juga dengan mempertimbangkan bahwa kota Semarang merupakan ibukota propinsi Jawa Tengah yang merupakan pusat dari sebagian besar aktivitas bisnis yang berlangsung di kota tersebut. Selain itu, jumlah Kantor Akuntan Publik (KAP) di Semarang lebih banyak dibandingkan dengan daerah Jawa Tengah lainnya.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan jenis data primer yang diperoleh secara langsung dari obyek yang diteliti dan dikumpulkan sendiri oleh peneliti secara langsung dari responden (sumber asli) yang dalam hal ini adalah auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) di Semarang. Data primer diperoleh dengan menggunakan daftar pertanyaan (kuesioner) yang telah terstruktur untuk diisi oleh responden. Kuesioner adalah satu set pertanyaan yang telah dirumuskan untuk mencatat jawaban dari responden (Sekaran, 2006). Dengan sumber langsung tersebut diharapkan dapat benar-benar merepresentasikan keadaan yang

sesungguhnya terjadi di tempat pengambilan sampel. Data primer dalam penelitian ini berupa:

1. Karakteristik responden yaitu nama, jenis kelamin, usia, pendidikan terakhir, masa kerja sebagai akuntan profesional (auditor), masa kerja di KAP, posisi jabatan.
2. Jawaban kuesioner responden atas pengaruh faktor identitas profesional, *locus of commitment*, dan intensitas moral terhadap intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*.

3.4 Metode Pengumpulan Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data bersumber langsung dari responden dengan instrumen penelitian berupa kuesioner. Kuesioner ini dibagi menjadi 3 bagian pokok. Pada bagian pertama, responden diminta untuk membaca 3 (tiga) skenario audit yang telah disajikan untuk menjawab 3 (tiga) pertanyaan pada masing-masing skenario. Bagian kedua, berisi sejumlah pernyataan yang berhubungan dengan identitas profesional dan *locus of commitment*. Bagian ketiga berisi sejumlah pertanyaan umum yang berhubungan dengan profil demografi responden. Petunjuk pengisian kuesioner dibuat dengan sederhana dan sejelas mungkin agar mempermudah responden melakukan pengisian.

Pengumpulan data dilakukan dengan menyebarkan sejumlah kuesioner di 18 KAP yang ada di Semarang dengan cara mengantar langsung ke alamat Kantor Akuntan Publik tempat auditor bekerja. Pengembaliannya juga diambil langsung sesuai dengan janji yang disepakati dengan responden yakni setelah 2 (dua)

minggu kuesioner disebar ke masing-masing KAP. Namun, karena pertimbangan waktu penyebaran kuesioner yang bersamaan dengan masa sibuk auditor dalam mengaudit laporan keuangan, yaitu antara bulan November hingga bulan Mei tahun yang akan datang, maka pemberian kuesioner dalam jumlah banyak tidak efektif. Oleh karena itu, peneliti akan menyebarkan 100 kuesioner dengan pertimbangan kuesioner yang tidak kembali karena *response rate* auditor yang rendah.

3.5 Metode Analisis Data

Analisis yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah analisis linier berganda. Analisis linear berganda merupakan cara yang digunakan untuk mengukur besarnya pengaruh antara dua atau lebih variabel bebas terhadap satu variabel terikat dan memprediksi variabel terikat dengan menggunakan variabel bebas.

3.5.1 Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata-rata, standar deviasi, *varian*, maksimum, minimum, *sum*, *range*, kurtosis, dan kemencengan distribusi (Ghozali, 2007). Analisis ini hanya digunakan untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden. Gambaran tersebut meliputi *gender*, usia, jenjang pendidikan, posisi jabatan di KAP, masa kerja sebagai auditor dan masa kerja di KAP yang bersangkutan. Analisis deskriptif dalam penelitian ini diolah dengan SPSS versi 19.

3.5.2 Uji Kualitas Data

Uji kualitas data digunakan untuk mendapatkan kepastian mengenai bahwa instrumen yang digunakan sudah mengukur hal yang tepat atau tidak dan memastikan bahwa hasil yang ada dapat menggambarkan keadaan yang sesungguhnya. Selain itu, uji kualitas data dilakukan untuk melihat kelayakan data yang ada sebelum diproses menggunakan alat analisis untuk menguji hipotesis. Uji kualitas data terdiri dari uji reliabilitas dan uji validitas. Masing-masing akan dijelaskan sebagai berikut:

1. Uji Reliabilitas

Reliabilitas adalah indeks yang menunjukkan sejauh mana suatu alat ukur dipakai dua kali untuk mengukur gejala yang sama dan hasil pengukurannya relatif sama maka alat ukur tersebut reliabel. Suatu kuesioner dikatakan reliabel apabila jawaban dari responden konsisten dan stabil dari waktu ke waktu. Oleh karena itu diperlukan uji reliabilitas. Uji reliabilitas dimaksudkan untuk menguji sejauh mana hasil suatu pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat pengukur yang sama. Dalam penelitian ini uji reliabilitas dilakukan dengan menghitung *cronbach's alpha* dari masing-masing indikator dalam suatu variabel. Suatu indikator yang dipakai dalam variabel dapat dikatakan reliabel jika memiliki nilai *cronbach alpha* lebih dari 0,60 (Nunnaly, 1967 dalam Ghozali, 2006).

2. Uji Validitas

Validitas diperlukan dalam pengujian hipotesis sebab pemrosesan data yang tidak valid akan menghasilkan kesimpulan yang salah. Untuk itu perlu dilakukan uji validitas dalam mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner dengan melihat apakah masing-masing pernyataan dari setiap indikator valid atau tidak. Pengujian validitas dapat dilakukan dengan melihat nilai *Corrected Item-Total Correlation*. Jika nilai r hitung lebih besar dari r tabel dan nilainya positif (pada taraf signifikansi 5% atau 0,05), maka pernyataan tersebut dikatakan valid dan sebaliknya (Ghozali, 2006).

3.5.3 Uji Asumsi Klasik

Sebelum melakukan pengujian hipotesis, terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik. Uji ini digunakan untuk menguji dan memastikan kelayakan model regresi dalam penelitian ini. Adapun bentuk dari uji asumsi klasik adalah sebagai berikut:

1. Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi variabel pengganggu (residual) terdistribusi secara normal. Menurut Ghozali (2006), regresi yang baik memiliki distribusi data yang normal atau mendekati normal. Data yang terdistribusi normal akan memperkecil kemungkinan terjadinya bias. Pengujian normalitas dilakukan dengan menggunakan metode grafik dan analisis statistik.

a. Analisis grafik

Pada prinsipnya normalitas dapat dideteksi dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal dari grafik atau dengan melihat histogram dari residualnya. Dasar pengambilan keputusan:

- Jika data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogramnya menunjukkan pola distribusi normal maka model regresi memenuhi asumsi normalitas.
- Jika data menyebar jauh dari garis diagonal dan/atau tidak mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogramnya menunjukkan pola distribusi normal maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

b. Analisis statistik: *One Sample Kolmogorov Smirnov*

Analisis statistik dari uji normalitas dapat juga dilakukan dengan menggunakan model pengujian *One Sample Kolmogorov-Smirnov*. Dasar pengambilan keputusannya dilakukan dengan membandingkan signifikansi hasil pengujian dengan tingkat signifikansi 0,05. Jika nilai signifikansi dari uji normalitas diatas tingkat signifikansi 0,05 maka data terdistribusi normal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas. Sebaliknya, jika nilai signifikansi di bawah 0,05 maka data tidak terdistribusi normal, maka model regresi gagal memenuhi asumsi normalitas.

2. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain (Ghozali, 2006). Untuk mendeteksi adanya heterokedastisitas adalah dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatter plot*. Jika ada pola tertentu, seperti titik-titik yang ada membentuk suatu pola yang teratur (bergelombang, melebar, kemudian menyempit), maka mengindikasikan adanya heterokedastisitas. Jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar diatas dan dibawah angka 0 dan sumbu Y, maka tidak terjadi heterokedastisitas. Jika variabel independen signifikan secara statistik mempengaruhi variabel dependen, maka ada indikasi terjadi heteroskedastisitas.

3. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah terdapat korelasi antar variabel independen dalam model regresi. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel independennya (Ghozali, 2007). Untuk mendeteksi adanya masalah multikolinearitas adalah dengan menggunakan perhitungan nilai *tolerance* dan *variance inflationfactor* (VIF). Nilai *tolerance* yang rendah sama dengan nilai VIF yang tinggi karena keduanya berhubungan terbalik sebagaimana ditunjukkan pada rumus berikut

$$VIF = \frac{1}{tolerance}$$

Nilai *cut-off* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinearitas adalah nilai *tolerance* $\leq 0,10$ atau sama dengan nilai VIF ≥ 10 . Jika nilai *tolerance* lebih kecil dari 0.10 berarti terdapat korelasi antar variabel independen yang nilainya lebih dari 95%. Indikator adanya multikolinearitas yaitu jika nilai VIF lebih dari 10. Variabel yang terdeteksi adanya multikolinearitas tidak dapat ditoleransi dan variabel tersebut harus dikeluarkan dari model regresi agar hasil yang diperoleh tidak bias.

3.5.4 Model Regresi

Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi linear berganda (*multiple regression*) dengan pertimbangan bahwa alat ini dapat digunakan sebagai model prediksi terhadap variabel terikat yaitu intensi untuk melakukan *whistleblowing* dengan beberapa variabel bebas yaitu identitas profesional, *locus of commitment* dan intensitas moral. Uji hipotesis ini dilakukan dengan menggunakan program SPSS 19. Model regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis akan dirumuskan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + e \dots\dots\dots (1)$$

Keterangan:

Y : Intensi untuk melakukan *whistleblowing*

α : Konstanta

$\beta_1 \dots \beta_n$: Koefisien arah regresi

X_1 : Identitas Profesional

X_2 : *Locus of Commitment*

X_3 : Intensitas Moral

- X_4 : *Gender*
- X_5 : *Usia*
- X_6 : *Masa kerja sebagai auditor*
- X_7 : *Jenjang Pendidikan*
- X_8 : *Posisi Jabatan*
- e : *Kesalahan pengganggu*

3.6 Pengujian Hipotesis

Dalam penelitian ini pengujian hipotesis menggunakan analisis linear berganda untuk mengukur kekuatan hubungan antara beberapa variabel bebas dan untuk menunjukkan arah hubungan antara variabel terikat dengan variabel bebas. Analisis ini menggunakan tiga pengujian yaitu uji koefisien determinasi (R^2), uji signifikansi simultan (uji statistik F) dan uji signifikansi parameter individual (uji statistik t) akan dijelaskan sebagai berikut:

3.6.1 Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menjelaskan variasi variabel terikat (Ghozali, 2006). Nilai koefisien determinasi (R^2) adalah antara nol dan satu. Apabila nilai R^2 kecil maka kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen sangat terbatas. Sedangkan, apabila nilai R^2 mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen.

Kelemahan mendasar dalam penggunaan koefisien determinasi adalah bias terhadap jumlah variabel independen yang dimasukkan ke dalam model.

Setiap tambahan satu variabel bebas maka nilai R^2 pasti meningkat walaupun variabel tersebut berpengaruh secara signifikan atau tidak terhadap variabel terikat. Oleh karena itulah para peneliti menganjurkan untuk menggunakan nilai adjusted R^2 pada saat mengevaluasi mana model regresi terbaik.

3.6.2 Uji Signifikansi Simultan (Uji statistik F)

Pengujian hipotesis secara simultan (keseluruhan) menunjukkan apakah variabel bebas secara keseluruhan atau bersama-sama mempunyai pengaruh terhadap variabel terikat. Kriteria pengujiannya sebagai berikut:

1. Berdasarkan probabilitas
 - a. Jika nilai probabilitas signifikansi $> 0,05$ artinya variabel bebas secara simultan tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat.
 - b. Jika nilai probabilitas signifikansi $< 0,05$, arti bahwa variabel bebas secara simultan berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat.
2. Membandingkan F hitung dengan F tabel
 - a. Jika $F \text{ hitung} < F \text{ tabel}$, artinya variabel bebas secara simultan tidak berpengaruh terhadap variabel terikat
 - b. Jika $F \text{ hitung} > F \text{ tabel}$, artinya variabel bebas secara simultan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel terikat.

3.6.3 Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t)

Uji t digunakan untuk menguji seberapa jauh pengaruh masing-masing variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini secara individual dalam menerangkan variabel terikat. Uji t dilakukan dengan membandingkan t hitung terhadap t tabel dengan kriteria penilaian sebagai berikut:

1. Berdasarkan probabilitas
 - a. Jika nilai probabilitas signifikansi $> 0,05$ artinya variabel bebas secara individual tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat.
 - b. Jika nilai probabilitas signifikansi $< 0,05$, arti bahwa variabel bebas secara individual berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat.
2. Membandingkan t hitung dengan t tabel
 - a. Jika t hitung $< t$ tabel, artinya variabel bebas secara individual tidak berpengaruh terhadap variabel terikat
 - b. Jika t hitung $> t$ tabel, artinya variabel bebas secara individual mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel terikat.