

**DETERMINAN TINDAKAN *WHISTLEBLOWING* OLEH
AKUNTAN**



**Disusun sebagai salah satu syarat menyelesaikan Program Studi Strata I
pada Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis**

Oleh:

**NDARU DIARMA PUTRA
B200150222**

**PROGAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SURAKARTA
2020**

HALAMAN PERSETUJUAN

DETERMINAN TINDAKAN *WHISTLEBLOWING* OLEH AKUNTAN

PUBLIKASI ILMIAH

Oleh:

NDARU DIARMA PUTRA
B 200 150 159

Telah diperiksa dan disetujui untuk diuji oleh:

Dosen Pembimbing



Dr. Zulfikar, S.E., M.Si.
NIDN: 0601127202

HALAMAN PENGESAHAN

DETERMINAN TINDAKAN *WHISTLEBLOWING* OLEH AKUNTAN

Yang ditulis oleh :

NDARU DIARMA PUTRA

B 200 150 222

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Muhammadiyah Surakarta

Pada hari Rabu, 12 Februari 2020

Dan dinyatakan telah memenuhi syarat

Dewan Penguji :

1. Dr. Zulfikar, S.E., M.Si.
(Ketua Dewan Penguji)

(.....)

2. Drs. Agus Endro, M.Si.
(Anggota I Dewan Penguji)

(.....)

3. Andi Dwi Bawono, S.E., M.Si. Ph.D.
(Anggota II Dewan Penguji)

(.....)

Mengetahui,

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Muhammadiyah Surakarta



Dr. Syamsudin., SE., MM

NIDN. 0017025701

PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan bahwa dalam naskah publikasi ini tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu perguruan tinggi dan sepanjang pengetahuan saya juga tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan orang lain, kecuali secara tertulis diacu dalam naskah dan disebut dalam daftar pustaka.

Apabila kelak terbukti ada ketidak benaran dalam pernyataan saya di atas, maka akan saya pertanggung jawabkan sepenuhnya.

Surakarta, 12 Februari 2020

Penulis



Ndaru Diarma Putra

B200 150 222

DETERMINAN TINDAKAN *WHISTLEBLOWING* OLEH AKUNTAN

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh identitas profesional, *locus of commitment*, intensitas moral, orientasi etika idealisme, dan sensitivitas etis pada tindakan auditor yang melakukan *whistleblowing* di KAP Surakarta dan Yogyakarta. Populasi dalam penelitian ini adalah semua auditor yang bekerja di KAP di Surakarta dan Yogyakarta menggunakan metode *nonprobability*. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang bersumber langsung dari responden dengan instrumen penelitian kuesioner. Metode analisis statistik yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Penelitian ini menggunakan 42 auditor yang bekerja di KAP sebagai sampel, dengan metode *convenience sampling*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *locus of commitment* dan intensitas moral berpengaruh terhadap niat melakukan *whistleblowing*. Sedangkan identitas profesional, orientasi etis idealisme, dan sensitivitas etis tidak berpengaruh pada niat melakukan *whistleblowing*.

Kata kunci: Intensi *Whistleblowing*, Identitas Profesional, *Locus Of Commitment*, Intensitas Moral, Orientasi Etika Idealisme, Sensitivitas Etis.

Abstract

This study discusses the orientation of professional identity, the locus of commitment, moral intensity, ethical orientation, and ethical sensitivity to the actions of auditors conducting whistleblowing in KAP Surakarta and Yogyakarta. The population in this study were all auditors working in KAP in Surakarta and Yogyakarta using the nonprobability method. The data used in this study are primary data sourced directly from respondents with questionnaire research instruments.

The statistical analysis method used is multiple linear regression analysis. This study uses 42 auditors working in KAP as samples, using convenience sampling method. The results showed that the locus of commitment and moral integration of whistleblowing intentions. While professional identity, ethical-oriented idealism, and ethical sensitivity do not determine whistleblowing intentions.

Keywords: whistleblowing intentions, professional identity, commitment locus, moral intensity, idealism ethical orientation, ethical sensitivity.

1. PENDAHULUAN

Banyaknya kasus pelanggaran akuntansi yang terjadi sekarang ini mencerminkan bahwa sikap profesional dan perilaku etis para auditor masih buruk. Pelanggaran-pelanggaran tersebut membuat timbulnya kerugian bagi para pengguna laporan keuangan. Seorang auditor seharusnya bersikap independen, berintegritas dan profesional ketika bekerja karena auditor akan menjadi sumber informasi terpercaya dan bebas dari pengaruh pihak manapun (Sari dan Laksito, 2014). Namun kasus pelanggaran-pelanggaran akuntansi tersebut justru membuat citra seorang auditor dipandang buruk.

Dalam melaksanakan profesinya, auditor harus bertanggung jawab untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi secara obyektif untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan dalam bentuk laporan audit (Jusup, 2001). 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. Contohnya saja Enron, Worldcom, dan KPMG. Di Indonesia sendiri terdapat kasus serupa seperti, Bank Lippo, Bank BNI, PT. Waskita, dll (Kreshastuti dan Prastiwi, 2014).

Pada kasus Enron tersebut 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 (Kreshastuti dan Prastiwi, 2014).

Salah satu cara mencegah kecurangan akuntansi sehingga dapat mengembalikan kepercayaan masyarakat adalah dengan melakukan whistleblowing (Merdikawati, 2012). 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 cara yang tepat untuk mencegah terjadinya kasus kecurangan terjadi pada pelaporan keuangan yang merugikan perusahaan sendiri atau pihak lain. Whistleblowing menurut KNKG di dalam Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau perbuatan yang melawan hukum, tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi atau pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Sedangkan seseorang yang melakukan whistleblowing disebut pelapor pelanggaran atau whistleblower (Sagara, 2013).

2. METODE PENELITIAN

Jenis penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan data yang digunakan yaitu data primer berupa jawaban kuesioner yang disebarkan kepada auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) di wilayah Surakarta dan Yogyakarta. Jawaban kuesioner tersebut kemudian diolah dan diuji untuk memperoleh hasil penelitian.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surakarta dan Yogyakarta. Berdasarkan data dari website www.iapi.or.id KAP yang terdapat di kota Surakarta berjumlah 4 KAP sedangkan yang di Yogyakarta berjumlah 11 KAP. 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. Menurut Wibisono (2013: 82), sampel merupakan bagian dari populasi, yang terdiri atas beberapa anggota yang dipilih dari populasi. Teknik penentuan sampel dalam penelitian ini adalah convenience sampling, dimana sampel yang diambil berdasarkan ketersediaan elemen dan kemudahan untuk mendapatkannya. Alasan digunakan metode ini adalah agar mempunyai kebebasan untuk memilih sampel yang paling cepat dan mudah, serta berdasarkan kemudahan karena keterbatasan jumlah auditor yang dapat ditemui untuk dijadikan responden.

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji analisis regresi linear berganda. Dimana persamaan regresinya adalah sebagai berikut:

$$WB = \alpha + \beta_1 IP + \beta_2 LOC + \beta_3 IM + \beta_4 OEI + \beta_5 SE + \epsilon$$

Keterangan:

WB : Intensi untuk melakukan whistleblowing

α : Konstanta

$\beta_1 - \beta_5$: Koefisien tiap variable independen

IP : Identitas Profesional

LOC : *Locus of Commitment*

IM : Intensitas Moral

OEI : Orientasi Etika Idealisme

SE : Sensitivitas Etis

ϵ : *Error*

3. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kompetensi, etika auditor, risiko kesalahan, akuntabilitas, independensi dan *due professional care* terhadap kualitas audit. Populasi dari penelitian ini adalah beberapa auditor pada KAP Surakarta dan Yogyakarta yang berjumlah 45 orang. Dalam penelitian ini adalah teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah metode sampling jenuh. Auditor yang dimemenuhi kriteria untuk dijadikan sampel sebanyak 45 auditor. Adapun proses pengambilan sampel dapat dilihat pada tabel 1

Tabel 1 Distribusi Persebaran Kuisioner

No	Keterangan	Jumlah
1.	Kuisioner yang disebarkan di KAP Wartono dan Rekan	7
2.	Kuisioner yang disebarkan di KAP Dr. Payamta, CPA	7
3.	Kuisioner yang disebarkan di KAP Abdul Muntalib dan Yunus	7
4.	Kuisioner yang disebarkan di KAP Indarto Waluyo	7
5.	Kuisioner yang disebarkan di KAP Kumalahadi, Kuncara, Sugeng Pamudji, dan Rekan	7
6.	Kuisioner yang disebarkan di KAP Drs. Hadiono	10
Total Kuisioner yang disebarkan		45
Total Kuisioner yang tidak kembali		0
Total Kuisioner yang tidak dapat diolah		3
Total Kuisioner yang dapat diolah		42
<i>Usable respon rate</i> $42/45 \times 100\%$		93,3%

3.1 Hasil Penelitian

Analisis dilakukan dengan membandingkan nilai minimum, maksimum, dan rata-rata sampel. Untuk mendeskripsikan dan menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen, dapat disajikan deskripsi data dari masing-masing variabel penelitian adalah seperti terlihat pada tabel 2.

Tabel 2 Statistik Deskriptif

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
IMB	42	14,0	25,0	20,167	2,3365
IP	42	18,0	30,0	24,595	2,8289
LOC	42	47,0	71,0	60,262	5,9513
IM	42	20,0	38,0	28,024	5,0146
OEI	42	21,0	37,0	32,452	2,4302
SE	42	9,0	20,0	16,857	2,5526

Sumber : Data primer diolah, 2019

Variabel intensi untuk melakukan *whistleblowing* terdiri dari 5 (lima) pertanyaan, setiap butir pertanyaan mempunyai skor tertinggi 5 (lima) dan terendah 1 (satu). Hasil variabel intensi melakukan *whistleblowing* memiliki nilai rata-rata sebesar 20,167, nilai maksimum sebesar 25,0, nilai minimum sebesar 14,0 dan nilai standar deviasi sebesar 2,3365, hasil ini dapat dijelaskan bahwa sebagian responden penelitian memberikan jawaban atas item pernyataan mengenai intensi melakukan *whistleblowing* yang tinggi, dilihat dari nilai rata-rata jawaban responden mendekati nilai maksimum.

Variabel identitas profesional terdiri dari 6 (enam) pertanyaan, setiap butir pertanyaan mempunyai skor tertinggi 5 (lima) dan terendah 1 (satu). Hasil variabel identitas profesional memiliki nilai rata-rata sebesar 24,595, nilai maksimum sebesar

30, nilai minimum sebesar 18 dan nilai standar deviasi sebesar 2,8289, hasil tersebut dapat dijelaskan bahwa sebagian responden penelitian memberikan jawaban atas item pernyataan mengenai identitas profesional yang tinggi, dilihat dari nilai rata-rata jawaban responden mendekati nilai maksimum.

Variabel locus of commitment terdiri dari 15 (lima belas) pertanyaan, setiap butir pertanyaan mempunyai skor tertinggi 5 (lima) dan terendah 1 (satu). Hasil variabel *locus of commitment* memiliki nilai rata-rata sebesar 60,262, nilai maksimum sebesar 71, nilai minimum sebesar 47 dan nilai standar deviasi sebesar 5,9513, hasil tersebut dapat dijelaskan bahwa sebagian besar responden penelitian memberikan jawaban atas item pernyataan mengenai *locus of commitment* yang dimiliki seorang auditor cukup tinggi, dapat dilihat dari jawaban responden rata-rata mendekati nilai maksimum.

Variabel intensitas moral terdiri dari 8 (delapan) pertanyaan, setiap butir pertanyaan mempunyai skor tertinggi 5 (lima) dan terendah 1 (satu). Hasil variabel intensitas moral memiliki nilai rata-rata sebesar 28,024 nilai maksimum sebesar 38, nilai minimum sebesar 20 dan nilai standar deviasi sebesar 5,0146, hasil tersebut dapat dijelaskan bahwa sebagian besar responden penelitian memiliki tingkat intensitas moral yang rendah, karena nilai rata-rata jawaban responden mendekati nilai minimum.

Variabel orientasi etika idealisme terdiri dari 8 (delapan) pertanyaan, setiap butir pertanyaan mempunyai skor tertinggi 5 (lima) dan terendah 1 (satu). Hasil variabel orientasi etika idealisme memiliki nilai rata-rata sebesar 32,452, nilai maksimum sebesar 37, nilai minimum sebesar 21 dan nilai standar deviasi sebesar 2,4302, hasil tersebut dapat dijelaskan bahwa sebagian besar responden penelitian memberikan jawaban atas pernyataan orientasi etika idealisme yang tinggi, dilihat dari nilai rata-rata jawaban responden mendekati nilai maksimum.

Variabel sensitivitas etis terdiri dari 4 (empat) pertanyaan, setiap butir pertanyaan mempunyai skor tertinggi 5 (lima) dan terendah 1 (satu). Hasil variabel sensitivitas etis memiliki nilai rata-rata sebesar 16,857, nilai maksimum sebesar 20, nilai minimum sebesar 9 dan nilai standar deviasi sebesar 2,5526, hasil tersebut dapat dijelaskan bahwa sebagian besar responden penelitian memberikan jawaban atas pernyataan sensitivitas etis yang rendah, dilihat dari nilai rata-rata jawaban responden mendekati nilai minimum.

Uji validitas dimaksudkan untuk mengukur kualitas kuisioner yang digunakan sebagai instrumen penelitian, sehingga dapat dikatakan instrumen tersebut valid, jika instrumen tersebut mampu mengukur apa yang diinginkan dan mengungkapkan data yang diteliti secara tepat. Uji validitas dilakukan dengan cara membandingkan nilai r hitung (untuk setiap butir pertanyaan dapat dilihat pada kolom *corrected item-total correlation*), dengan r tabel pada signifikan 0,05 nilai kriterianya. Jika angka probabilitasnya berada dibawah atau sama dengan ($P < 0,05$; $P = 0,05$), maka pertanyaan tersebut dikatakan valid.

Uji reliabilitas adalah suatu pengujian untuk mengukur sejauh mana hasil suatu pengukuran tetap konsisten bila dilakukan pengukuran lebih dari satu terhadap gejala yang diukur dengan alat ukur yang sama. Pengukuran reliabilitas dengan menggunakan *Cronbach Alpha* (α). Suatu variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai $\alpha > 0,060$ (Ghozali, 2013).

Uji normalitas data dilakukan untuk mengetahui apakah semua variabel berdistribusi normal atau tidak. Uji normalitas pada penelitian ini menggunakan *One-Sample Kolmogorov-Smirnov*. Dasar pengambilan keputusan adalah jika probabilitas signifikansinya di atas tingkat kepercayaan yaitu 5% atau 0,05 maka model regresi memenuhi asumsi normalitas.

Tabel 3 Uji Normalitas

Variabel	Kolmogorov-Smirnov	Asymp. Sig.	Keterangan
<i>Unstandarized Residual</i>	0,123	0,200	Data terdistribusi normal

Sumber : Data Primer diolah, 2019

Berdasarkan hasil uji normalitas tersebut, nilai *kolmogrov-smirnov* adalah 0.123 dan *Assymp sig* ≥ 0.05 sehingga dapat disimpulkan bahwa data berdistribusikan normal.

Tabel 4. Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	Tolerance	VIF	Keterangan
Identitas Profesional	0,434	2,304	Tidak Terjadi Multikolinearitas
<i>Locus Of Commitment</i>	0,460	2,176	Tidak Terjadi Multikolinearitas
Intensitas Moral	0,766	1,305	Tidak Terjadi Multikolinearitas
Orientasi Etika Idealisme	0,546	1,832	Tidak Terjadi Multikolinearitas
Sensitivitas Etis	0,778	1,285	Tidak Terjadi Multikolinearitas

Sumber: Data primer yang diolah, 2020

Berdasarkan tabel 4 menunjukkan bahwa masing-masing nilai $VIF < 10$, demikian juga hasil nilai *tolerance* $> 0,10$ maka dapat disimpulkan bahwa penelitian ini tidak terjadi multikolinearitas dan dapat digunakan dalam penelitian.

Tabel 5. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Kriteria	<i>p-value</i>	Keterangan
Identitas Profesional	>0,05	0,552	Tidak Terjadi Heteroskedastisitas
<i>Locus Of Commitment</i>	>0,05	0,607	Tidak Terjadi Heteroskedastisitas
Intensitas Moral	>0,05	0,402	Tidak Terjadi Heteroskedastisitas
Orientasi Etika Idealisme	>0,05	0,830	Tidak Terjadi Heteroskedastisitas
Sensitivitas Etis	>0,05	0,567	Tidak Terjadi Heteroskedastisitas

Sumber: Data primer yang diolah, 2020

Dari hasil perhitungan pada tabel 5 tersebut menunjukkan tidak ada gangguan heteroskedastisitas yang terjadi dalam proses estimasi parameter model penduga, dimana tidak ada *p-value* > 0.05. Jadi secara keseluruhan dapat disimpulkan bahwa tidak ada masalah heteroskedastisitas dalam penelitian ini. .

Tabel 6. Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Variabel	Koefisien Regresi	t_{hitung}	Sig
Konstanta	3,095	0,889	0,375
Identitas Profesional	0,074	0,491	0,626
<i>Locus Of Commitment</i>	0,210	3,011	0,005
Intensitas Moral	0,132	2,060	0,047
Orientasi Etika Idealisme	-0,144	-1,229	0,202
Sensitivitas Etis	0,212	1,700	0,098
$R^2 = 0,478$		$f_{hitung} = 6,605$	
$Adjusted R^2 = 0,406$		$f_{tabel} = 2,48$	
$t_{tabel} = 2,028$		Sig = 0,000	

Sumber: Data primer yang diolah, 2020

$$WB = 3,095 + 0,074IP + 0,210LOC + 0,132IM - 0,144OEI + 0,212SE + \varepsilon$$

Untuk menginterpretasi hasil dari analisis tersebut, dapat diterangkan: (1) Nilai konstanta sebesar 3,095 menunjukkan bahwa apabila identitas profesional, locus of commitment, intensitas moral, orientasi etika idealisme, dan sensitivitas etis diasumsikan tidak mengalami perubahan atau konstan, (2) Variabel identitas profesional menunjukkan koefisien yang positif sebesar 0,074. Hal ini dapat diartikan bahwa seorang auditor yang berpengalaman yang tinggi dalam bekerja maka akan memiliki kecenderungan pada peningkatan untuk melakukan *whistleblowing*. (3) Variabel *locus of commitment* menunjukkan koefisien yang positif sebesar 0,210. Hal ini dapat diartikan semakin tinggi komitmen seorang auditor bekerja maka akan membuat kecenderungan pada peningkatan *whistleblowing*. (4) Variabel intensitas moral menunjukkan koefisien yang positif sebesar 0,132. Hal ini dapat diartikan semakin tinggi intensitas moral yang dimiliki seorang auditor maka akan membuat kecenderungan peningkatan pelaporan terhadap tindakan *whistleblowing*. (5) Variabel

orientasi etika idealisme menunjukkan koefisien yang negatif sebesar -0,144. Hal ini dapat diartikan bahwa semakin sedikit idealisme auditor memandang *whistleblowing* maka akan memiliki kecenderungan yang rendah untuk melakukan *whistleblowing*. (6) Variabel sensitivitas etis menunjukkan koefisien yang positif sebesar 1,770. Hal ini dapat diartikan bahwa semakin tinggi sensitivitas etis individu maka memiliki peningkatan yang tinggi terhadap kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing*.

Berdasarkan data yang dihasilkan dari perhitungan SPSS, dapat diketahui bahwa Fhitung sebesar 6,605 memiliki tingkat signifikansi 0,000 yang berarti kurang dari 0,05. Hal ini berarti model regresi dinyatakan fit (*fit of goodness*). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa terdapat pengaruh secara simultan dari semua variabel independen meliputi identitas profesional, *locus of commitment*, intensitas moral, orientasi etika idealisme dan sensitivitas etis terhadap variabel dependen intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Hal itu juga menunjukkan bahwa model regresi yang digunakan adalah tepat (*fit of goodness*)

Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui signifikansi atau tidaknya masing-masing variabel independen secara individual terhadap variabel dependen. Uji t digunakan untuk menunjukkan dukungan terhadap hipotesis penelitian. Hasil uji t dapat dilihat tabel 7 di bawah ini:

Tabel 7. Hasil Uji t Hipotesis

Variabel	T _{hitung}	t _{tabel}	Sig	Keterangan
Identitas Profesional	0,491	2,028	0,626	H ₁ ditolak
Locus Of Commitment	3,011	2,028	0,005	H ₂ diterima
Intensitas Moral	2,060	2,028	0,047	H ₃ diterima
Orientasi Etika Idealisme	-1,229	2,028	0,202	H ₄ ditolak
Sensitivitas Etis	1,770	2,028	0,098	H ₅ ditolak

Sumber: Data primer diolah, 2020

Dari hasil tabel 7 tersebut dapat diketahui hasil uji t untuk variabel identitas profesional mempunyai nilai t_{hitung} (0,491) lebih kecil daripada t_{tabel} (2,028) atau dapat dilihat dari nilai signifikansi 0,626 > 0,05. Nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 hal tersebut menyatakan bahwa identitas profesional pada auditor tidak berpengaruh terhadap intensitas untuk melakukan *whistleblowing*, sehingga H₁ ditolak.

Dari hasil tabel 7 tersebut dapat diketahui hasil uji t untuk variabel *locus of commitment* mempunyai nilai t_{hitung} (3,011) lebih besar daripada t_{tabel} (2,028) atau dapat dilihat signifikansi 0,005 < 0,05. Nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05 hal tersebut

menyatakan bahwa adanya *locus of commitment* pada auditor berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*, sehingga H₂ diterima.

Dari hasil tabel 7 tersebut dapat diketahui hasil uji t untuk variabel intensitas moral mempunyai nilai t_{hitung} (2,060) lebih besar daripada t_{tabel} (2,028) atau dapat dilihat signifikan $0,047 < 0,05$. Nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05 hal tersebut menyatakan bahwa adanya intensitas moral pada auditor berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*, sehingga H₃ diterima.

Dari hasil tabel 7 tersebut dapat diketahui hasil uji t untuk variabel orientasi etika idealisme mempunyai nilai t_{hitung} (-1,229) lebih kecil daripada t_{tabel} (2,028) atau dapat dilihat signifikan $0,202 > 0,05$. Nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 hal tersebut menyatakan bahwa orientasi etika idealisme pada auditor tidak berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*, sehingga H₄ ditolak.

Dari hasil tabel 7 tersebut dapat diketahui hasil uji t untuk variabel sensitivitas etis mempunyai nilai t_{hitung} (1,770) lebih kecil daripada t_{tabel} (2,028) atau dapat dilihat signifikan $0,098 > 0,05$. Nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 hal tersebut menyatakan bahwa sensitivitas etis pada auditor tidak berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*, sehingga H₅ ditolak.

Koefisien determinasi digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dapat menjelaskan variabel terikat. Untuk mengetahuinya dapat dilihat dari nilai *Adjusted R²*

Tabel 8. Hasil Uji R²

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.692 ^a	.478	.406	1,80076

Sumber : data primer diolah, 2020

Berdasarkan uji diatas untuk menilai koefisien determinasi dalam analisisregresi berganda diperoleh angka koefisien determinasi dengan adjusted-R2 sebesar 0,406. Hal ini berarti bahwa 40,6% variasi variable intensi untuk melakukan *whistleblowing* dapat dijelaskan oleh variabel identitas profesional, locus of commitment, intensitas moral, orientasi etika idealisme, dan sensitivitas etis sedangkan sisanya yaitu sebesar 59,4 % dijelaskan oleh faktor-faktor lain diluar model (variabel) yang diteliti. .

3.2 Pembahasan

a. Pengaruh Identitas Profesional terhadap Intensi Untuk Melakukan *Whistleblowing*

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis yang pertama mendapatkan hasil bahwa variabel identitas profesional tidak berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan whistleblowing yang mempunyai nilai signifikan $0,626 > 0,05$. Hal tersebut dapat disebabkan karena sebagian besar auditor didominasi oleh auditor junior yang dapat dilihat dari karakteristik umur responden dengan mayoritas kurang dari tiga puluh tahun atau auditor junior. Sehingga dapat disimpulkan bahwa auditor junior dan pengalaman kerjanya yang belum terlalu lama akan memiliki tingkat identitas profesional yang sedikit juga berbeda dibandingkan senior dengan auditor yang lebih berpengalaman sehingga tingkat identitas profesional yang dimilikinya juga semakin tinggi.

Hasil ini sesuai dengan pernyataan Elias (2006) bahwa kebanyakan penelitian menunjukkan bahwa karyawan yang lebih tua dan lebih berpengalaman memiliki kecenderungan yang lebih tinggi untuk melakukan whistleblowing. Hal tersebut dikarenakan makin berpengalaman seorang auditor maka akan menganggap tindakan whistleblowing sangatlah penting dan merasa bertanggung jawab kepada organisasi tempat mereka bekerja. Selain itu auditor yang masih berusia muda pada dasarnya ingin fokus kepada jenjang karirnya di masa depan sehingga memiliki banyak pertimbangan dan mengalami dilema etika untuk melakukan whistleblowing yang dapat berdampak pada pekerjaannya.

Hasil ini tidak sesuai dengan penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Kreshastuti dan Prastiwi (2014), Astrie (2015) dan Husniati (2017) yang menyatakan bahwa identitas profesional berpengaruh terhadap intensi auditor untuk melakukan whistleblowing

b. Pengaruh *Locus of Commitment* Terhadap Intensi Untuk Melakukan *Whistleblowing*

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis yang kedua mendapatkan hasil bahwa variabel locus of commitment berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan whistleblowing yang mempunyai nilai signifikan $0,005 < 0,05$. Hal tersebut menunjukkan bahwa seseorang yang berkomitmen tinggi terhadap organisasi akan lebih memikirkan tujuan dan keberlangsungan organisasinya dari pada tujuan atau kepentingan individu dari rekan kerjanya, oleh karena itu komitmen organisasi memiliki pengaruh positif terhadap tindakan whistleblowing. Hasil penelitian menunjukkan bahwa responden dengan

komitmen organisasi tinggi dan tidak lebih berkomitmen terhadap rekan kerjanya maka semakin tinggi keinginan responden untuk menjadi whistleblower.

Hasil ini konsisten dengan penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Astrie (2015), Sari dan Ariyanto (2017), Husniati (2017) yang menyatakan bahwa locus of commitment berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan whistleblowing. Namun penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Kreshastuti (2014), Abdullah dan Hasma (2017) yang menyatakan bahwa locus of commitment tidak berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan whistleblowing

c. Pengaruh Intensitas Moral Terhadap *Whistleblowing*

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis yang ketiga mendapatkan hasil bahwa variabel intensitas moral berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan whistleblowing yang mempunyai nilai signifikan $0,047 < 0,05$. Hal tersebut menunjukkan bahwa intensitas moral yang tinggi akan cenderung untuk melaporkan tindakan pelanggaran yang terjadi dikarenakan mereka memiliki rasa tanggung jawab melaporkannya berbanding terbalik dengan seseorang yang memiliki nilai intensitas moral yang rendah cenderung tidak akan melaporkan tindakan pelanggaran karena rasa tanggung jawab yang dimilikinya rendah.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa ada pengaruh positif intensitas moral auditor terhadap intensi melakukan whistleblowing pada Kantor Akuntan Publik di Solo dan Yogyakarta terbukti kebenarannya. Menurut Jones (1991) intensitas moral merupakan salah satu komponen dari proses pengambilan keputusan. Karena sebelum diambilnya keputusan, individu memikirkan terlebih dahulu seberapa baik dan seberapa buruk dari suatu perilaku yang akan dilakukan.

Penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Kreshastuti dan Prastiwi (2014), Husniati (2017) yang menyatakan bahwa Intensitas Moral berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan whistleblowing.

d. Pengaruh Orientasi Etika Idealisme Terhadap Intensi Untuk Melakukan *Whistleblowing*

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis yang keempat mendapatkan hasil bahwa variabel orientasi etika idealisme tidak berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan whistleblowing yang mempunyai nilai signifikan $0,202 > 0,05$. Hal tersebut mengindikasikan bahwa orientasi etika dari seorang auditor mempengaruhi tindakan whistleblowing. Idealisme auditor yang tinggi akan mempunyai tingkat memandang

whistleblowing sebagai hal yang penting dan memiliki kecenderungan untuk melakukan whistleblowing yang tinggi pula. Hasil pengujian ini dapat dijelaskan dengan tingkat jawaban responden yang cenderung kurang menyetujui bahwa mengupayakan untuk tidak mengorbankan kesejahteraan orang lain merupakan tindakan ideal yang semestinya dilakukan. Hal ini akan mendorong persepsi auditor mengenai tindakan ideal bukanlah sesuatu yang menyenangkan semua pihak. Dalam melakukan sebuah kejujuran pun pasti akan menimbulkan dampak negatif baik dari pelaku, pelapor, maupun organisasi yang terlibat, sehingga perilaku whistleblowing diindikasikan terjadi didasari pada sesuatu yang pragmatis..

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Astuti (2018) yang menyatakan bahwa orientasi etika idealisme tidak dapat mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan whistleblowing. Namun hasil ini menunjukkan perbedaan dengan penelitian yang dilakukan oleh Yulianto (2015) yang membuktikan bahwa orientasi etika idealisme memiliki pengaruh positif terhadap perilaku whistleblowing.

e. *Pengaruh Sensitivitas Etis Terhadap Intensi Untuk Melakukan Whistleblowing*

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis yang kelima mendapatkan hasil bahwa variabel sensitivitas etis tidak berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan tindakan whistleblowing yang mempunyai nilai signifikan $0,298 > 0,05$. Hal tersebut mengindikasikan bahwa sensitivitas etis dari seorang auditor mempengaruhi tindakan whistleblowing. Sensitivitas etika individu yang tinggi maka semakin tinggi pula kecenderungan mereka untuk menganggap whistleblowing menjadi suatu hal yang penting serta semakin tinggi pula kemungkinan mereka melakukan whistleblowing. Berbeda dengan seseorang yang memiliki sensitivitas etis individunya rendah maka semakin rendah pula kecenderungan mereka untuk menganggap whistleblowing itu penting. Hasil pengujian ini dapat dijelaskan dengan jawaban responden yang cenderung kurang menyetujui untuk mengupayakan dari etika dalam sebuah keputusan. Sensitive etis merupakan kemampuan untuk mengakui sifat dasar etika dari sebuah keputusan. Auditor yang sensitive terhadap masalah etika akan lebih profesional agar dapat melebihi sensitivitasnya dalam hal pertimbangan etika. Auditor harus dapat menyadari masalah etika dalam pekerjaannya, dan sensitivitas tersebut merupakan tahap awal dalam proses pengambilan keputusan etika.

Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Yulianto (2015) yang menyatakan bahwa sensitivitas etis dapat mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan whistleblowing.

4. PENUTUP

4.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis data yang dilakukan dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

- a. Identitas profesional tidak berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*, hasil ini dibuktikan dengan nilai signifikan $0,626 > 0,05$, sehingga H_1 ditolak.
- b. *Locus of commitment* berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*, hasil ini dibuktikan dengan nilai signifikan $0,005 < 0,05$, sehingga H_2 diterima.
- c. Intensitas moral berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*, hasil ini dibuktikan dengan nilai signifikan $0,047 < 0,05$, sehingga H_3 diterima.
- d. Orientasi etika idealisme tidak berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*, hasil ini dibuktikan dengan nilai signifikan $0,202 > 0,05$, sehingga H_4 ditolak.
- e. Sensitivitas Etis tidak berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*, hasil ini dibuktikan dengan nilai signifikan $0,098 > 0,05$, sehingga H_5 ditolak.

4.2 Keterbatasan Penelitian

Penulis menyadari penelitian yang dilaksanakan ini memiliki keterbatasan. Keterbatasan ini perlu diperhatikan bagi peneliti-peneliti yang akan datang maupun pembaca. Keterbatasan yang dimiliki dalam penelitian ini antara lain sebagai berikut:

- a. Dalam pengumpulan data melalui penyebaran kuesioner, tidak melalui wawancara atau survey lainnya, ini dapat memberikan pengaruh terhadap jawaban yang diberikan responden, yang secara tidak langsung akan mempengaruhi hasil penelitian.
- b. Dalam penelitian ini, data dikumpulkan melalui kuesioner yang ditinggal pada saat pengisian, sehingga penulis tidak mengawasi secara langsung atas pengisian

jawaban tersebut. Sehingga ada kemungkinan terjadi bias dan jawaban dari responden tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya dikarenakan kondisi-kondisi tertentu masing-masing responden.

- c. Lingkup penelitian terbatas hanya pada KAP wilayah Surakarta dan DIY Yogyakarta dan waktu yang digunakan dalam penelitian terbatas, sehingga hasil penelitian belum bisa tergeneralisasi dan kurang maksimal.
- d. Penelitian ini hanya mengukur mengenai pendapat atau persepsi dari seorang auditor, jadi data dalam penelitian ini tidak pasti.

4.3 Saran

Bersadarkan hasil penelitian, penelitian ini mempunyai saran sebagai berikut:

- a. Untuk penelitian selanjutnya, data dikumpulkan dengan meminta keterangan secara langsung pada responden dengan melakukan wawancara supaya data yang dihasilkan memiliki nilai positif.
- b. Untuk penelitian selanjutnya disarankan peneliti berkenan menunggu dalam proses pengisian kuesioner, supaya tidak terjadi bias data.
- c. Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya menambah objek penelitian, sehingga hasil penelitian bisa tergeneralisasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, M Wahyuddin. 2017. *Determinan Intensi Auditor Melakukan Tindakan Whistleblowing dengan Perlindungan Hukum sebagai Variabel Moderasi*. Jurnal. Makassar: Universitas Islam Negeri. ISSN 2548-5024.
- Ajzen, I. (1991). *The Theory of Planned Behaviour: Organizational Behaviour and human Decision Processes*. 50, 179-211.
- Anik Irawati dan Supriyadi. (2012). “Pengaruh Orientasi Etika Pada Komitmen Profesional, Komitmen Organisasional dan Sensitivitas Etika Pemeriksa dengan Gender sebagai Variabel Pemoderasi”. Skripsi. Yogyakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada.
- Aranya, et al. 1981, *An Examination of Professional Commitment in Public Accounting. Accounting Organizations and Society*. 6(4), 271–280.
- Arnold, D. and Ponemon, L. (1991). Internal Auditors Perceptions of Whistle-Blowing and the Influence of Moral Reasoning: An Experiment Auditing. *A Journal of Practice and Theory*. Fall:1-15.
- Astrie S, Octavia Endang. 2015. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Intensi Auditor Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing* (Studi Pada Kantor Akuntan Publik di Surakarta dan Yogyakarta). Skripsi. Surakarta. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Surakarta.

- Astuti, Erlita Kusuma, 2018, "Pengaruh Etika, Komitmen Profesional, Sosialisasi Antisipatif, dan Locus Of Control Mahasiswa Akuntansi Terhadap Perilaku Whistleblowing", *Skripsi*, Yogyakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia.
- Chiu, Randy K. 2003. "Ethical Judgement, Locus of Control and Whistleblowing Intention: A Case Study of Mainland Chinese MBA Students". *Managerial Auditing Journal*, Vol 17 Iss: 9 pp. 581-587.
- Damayanti, Adelia Ferlina. 2018. *Pengaruh Identitas Profesional, Locus of Commitment, Intensitas Moral Terhadap Intensi Whistleblowing* (Studi pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya). *Skripsi Tidak Dipublikasikan*. Surabaya. Universitas Airlangga.
- Elias. R.Z. 2008. "Auditing Students Professional Commitment and Anticipatory Socialization and Their Relationship To Whistleblowing". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 Iss:3 pp.283-294.
- Forsyth, D.R. (1980). "A Taxonomy of Ethical Ideology". *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 39, 175-184.
- Ghozali, Imam, 2005, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hasanah, Ayu Masdiana, 2017, *Pengaruh Orientasi Etika dan Komitmen Profesional Terhadap Whistleblowing* (Studi Empiris pada Kantor Cabang PT. PEGADAIAN (Persero) Wilayah Area Padang), Artikel, Padang: Fakultas Ekonomi Universitas Padang.
- Herdiany, Annisa. 2016. *Pengaruh Profesionalisme, Faktor Organisasional dan Faktor Situasional Terhadap Intensi Internal Auditor Melakukan Whistleblowing* (Studi Empiris pada Beberapa Inspektorat Jenderal Kementerian). *Skripsi*. Jakarta. UIN Syarif Hidayatullah Jakarta.
- Husniati, Hj Sri, 2017, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Intensi Untuk Melakukan Whistleblowing Internal* (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Rokan Hulu), Jurnal, Pekanbaru: Universitas Riau, Vol. 4(1).
- Janitra, Wimpi Abhirama, 2017, "Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Komitmen Organisasi, Dan Sensitivitas Etis Terhadap Internal Whistleblowing (Studi Empiris Pada SKPD Kota Pekanbaru)", Jurnal, Pekanbaru: Universitas Riau, Vol. 4(1).
- Jones, Thomas M. 1991. Ethical Decision Making By Individuals In Organizations: An Issue-Contingent Model. *Academy of Management Review*. 16(2), 366-395.
- Jusup, Al Haryono. 2001. "Auditing". Yogyakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN.
- Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG). 2008. *Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran-SSP (Whistleblowing System-WBS)*. Jakarta.
- Kreshastuti, Destriana KdanAndriPrastiwi, 2014, *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Intensi Auditor Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing* (Studi Pada Kantor Akuntan Publik Semarang), Jurnal, Semarang: Undip.

- Lai, C.Tsung and C.P. Chen, 2011, *Moral Intensity and Organizational Commitment: Effects on Whistleblowing Intention and Behavior*, European Business Ethics Network Ireland Research Conference, June 8-10.
- Merdikawati, Risti. (2012). "Hubungan Komitmen Profesi dan Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa Akuntansi dengan Niatan *Whistleblowing* (Studi Empiris pada Tiga Universitas Negeri Teratas di Jawa Tengah dan D. I. Yogyakarta)". *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Diponegoro.
- Near, J. P, & Miceli, M. P, 1985, *Organizational dissidence: The case of whistleblowing*, *Journal of Business Ethics*.
- Sagara, Yusar. 2013. "Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan Whistleblowing". *Jurnal Liquidity*. Januari-Juni 2013, Vol. 2 No. 1, h. 33-44.
- Sari, Devi Novita dan Herry Laksito, 2014, *Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan Whistleblowing*, Jurnal, Semarang: Undip.
- Sari, Maria Mediatrice Ratna dan Dodik Ariyanto, 2017, *Determinan Tindakan Whistleblowing*, Jurnal, Bali: Universitas Udayana, Vol.12(1), 1978-6069.
- Setiawati, Luh Putu Dan Maria M. Ratna Sari. (2016). "Profesionalisme, Komitmen Organisasi, Intensitas Moral Dan Tindakan Akuntan Melakukan *Whistleblowing*" Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG). 2008. Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran-SSP (*Whistleblowing System-WBS*). Jakarta.
- Shaub, M.K., Don W. Finn and Paul Munter (1993). "The Effects of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity". *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 5, 145-169.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Syaikhul Falah. (2006). "Pengaruh Budaya Organisasi dan Orientasi Etika terhadap Sensitivitas Etis". Tesis. Semarang: Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Taylor, E.Z dan Mary B. Curtis. 2010. "An Examination Of The Layers Workplace Influence In Ethical Judgement: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting". *Journal of Business Ethics*, Vol. 93, pp. 21-37.
- Wibisono, Dermawan. 2013. Panduan Penyusunan Skripsi, Tesis & Disertasi. Yogyakarta: ANDI.
- www.iapi.or.id
- Yulianto, Dimas Arief. 2015. "Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, dan Sensitivitas Etis Terhadap Whistleblowing (Studi Empiris pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Daerah Istimewa Yogyakarta)". *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Yogyakarta.