

**PERBEDAAN INTENSI MELAKUKAN *WHISTLEBLOWING* ANTARA AUDITOR
INTERNAL DAN EKSTERNAL PEMERINTAH**

ARTIKEL

*Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi Pada
Fakultas Ekonomi Negeri Padang*



Oleh: Gamal

Anugrah

1107582/2011

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2018**

HALAMAN PENGESAHAN ARTIKEL
PERBEDAAN INTENSI MELAKUKAN *WHISTLEBLOWING*
ANTARA AUDITOR INTERNAL DAN EKSTERNAL PEMERINTAH

Oleh :

GAMAL ANUGRAH

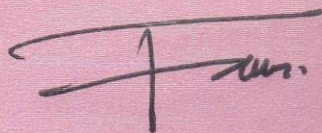
1107582/2011

Artikel ini disusun berdasarkan skripsi untuk persyaratan wisuda periode 111 Juni 2018 dan telah diperiksa/disetujui oleh kedua pembimbing

Padang, Februari 2018

Disetujui Oleh :

Pembimbing I



Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak
NIP. 19730213 199903 1 003

Pembimbing II



Charoline Cheisviyanny SE, M.Ak
NIP. 19801019 200604 2 002

PERBEDAAN INTENSI MELAKUKAN *WHISTLEBLOWING* ANTARA AUDITOR INTERNAL DAN EKSTERNAL PEMERINTAH

Gamal Anugrah

Fakultasi Ekonomi Universitas Negeri Padang
Jl. Prof. Dr. Hamka Kampus Air Tawar Padang
Email: gamalanugrah04@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk membandingkan tentang perbedaan intensi melakukan whistleblowing antara auditor internal dan eksternal pemerintah. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat dan auditor BPK RI Perwakilan Sumatera Barat yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti. Metode sample yang digunakan adalah *purposive sampling*, yang dipilih secara sengaja berdasarkan kriteria tertentu. Analisis yang digunakan adalah analisis deskriptif dan induktif serta uji t dua sampel bebas atau *Independent sample t-test*, yang berarti variabel berasal dari populasi yang berbeda.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa: tidak terdapat perbedaan intensi melakukan *whistleblowing* antara auditor internal dan eksternal pemerintah. Namun hasil ini akan berbeda jika diuji berdasarkan *multidimensional ethics measure* (MEM). Bagi penelitian selanjutnya agar bisa memperluas daerah survei, sehingga hasil penelitian lebih mungkin disimpulkan secara umum.

Kata Kunci: *Whistleblowing*, Intensi, Auditor Internal dan Auditor Eksternal.

ABSTRACT

This study aims to compare the different intentions of conducting whistleblowing between internal and external government auditors. Population in this research is auditor of West Sumatera Provincial Inspectorate and auditor of BPK RI of West Sumatera which have certain quality and characteristic determined by researcher. The sample method used is purposive sampling, chosen purposively based on certain criteria. The analysis used is descriptive and inductive analysis and t test of two free samples or Independent sample t-test, which means the variables come from different population.

The test results show that: there is no different intention to conduct whistleblowing between internal and external government auditors. However, these results will be different if tested based on multidimensional ethics measure (MEM). For further research to expand the survey area, so the results of the research are more likely to be concluded in general.

Keywords: Whistleblowing, Intention, Internal Auditor and External Auditor.

PENDAHULUAN

Dalam sektor publik akuntabilitas salah satu hal terpenting demi terwujudnya *good governance*. Tuntutan hal tersebut semakin tinggi di Indonesia dan dapat dikatakan hal itu wajar, karena beberapa penelitian menunjukkan bahwa terjadinya banyak kasus ekonomi di Indonesia ternyata disebabkan kurang baiknya birokrasi dan buruknya pengelolaan pemerintahan.

Menurut Mardiasmo (2005), terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*), yaitu pengawasan, pengendalian, dan pemeriksaan. Pengawasan merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak di luar eksekutif, yaitu masyarakat dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) untuk mengawasi kinerja pemerintahan. Pengendalian (control) adalah mekanisme yang dilakukan oleh eksekutif untuk menjamin bahwa sistem dan kebijakan manajemen dilaksanakan dengan baik sehingga tujuan organisasi tercapai. Sedangkan pemeriksaan (audit) merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan memiliki kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar yang ditetapkan.

Auditor adalah orang atau lembaga yang melakukan audit. Auditor sektor publik, selanjutnya dibatasi auditor pemerintah, adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah. Auditor pemerintah sendiri dibagi menjadi dua, yaitu auditor internal dan eksternal. Auditor internal merupakan unit pemeriksaan yang merupakan bagian dari organisasi yang diawasi. Internal auditor berfungsi sebagai mengukur kualitas yang membantu pemerintahan sedangkan Auditor eksternal memberikan pendapat terhadap kelayakan

suatu pertanggungjawaban pemerintah (*attestation function*).

Salah satu cara memaksimalkan penyelenggaraan pemerintahan yaitu dengan cara memberdayakan *Whistleblowing*. Staley dan Lan (2008) dalam Sulistomo (2012) mengatakan bahwa *Whistleblowing* adalah cara yang tepat untuk mencegah dan menghalangi kecurangan, kerugian dan penyalahgunaan. Sedangkan orang yang melakukan tindakan disebut Whistleblower. *Whistleblower* adalah orang yang memberi suatu informasi kepada penegak hukum atau komisi mengenai terjadinya suatu tindak pidana korupsi dan bukan pelapor (Sulistomo, 2012).

Intensi muncul dari dorongan yang kuat dalam lubuk hati seorang individu untuk melakukan hal tertentu sesuai dengan sikap individu. Hal itu pula yang memicu intensi seorang Whistleblower untuk mengungkapkan adanya pelanggaran di intansi tempat dia bekerja karena dia ingin melakukan sesuatu yang benar untuk lingkungan dimana dia bekerja yang merupakan tanggung jawab masing-masing pribadi.

Pada tahun 2013 kasus Hambalang yang sempat hangat dibicarakan terungkap berkat munculnya dari tindakan *Whistleblowing*. Nazaruddin, mantan bendahara umum Partai Demokrat selaku terpidana dan saksi dalam kasus Hambalang yang menjelaskan kemana saja aliran dana proyek Hambalang yang diterima oleh sejumlah orang yang terlibat dalam proyek tersebut. Maka dari itu, *Whistleblowing* ini dapat diindikasikan mampu mendeteksi dan mengungkap kecurangan yang terjadi dalam sebuah organisasi.

Penelitian ini berbeda dengan penelitian dengan penelitian sebelumnya dimana penelitian kali ini akan dilakukan di sektor publik yaitu auditor eksternal dan internal pemerintah. Intansi yang digunakan juga berbeda yaitu Inspektorat pemerintahan dan Badan Pemeriksa Keuangan. Variabel yang digunakan pada penelitian ini terkait intensi terhadap

Whistleblowing yang didalamnya menggunakan *Multidimensional Ethics Measure* (MEM) yang merujuk kepada penelitian Patel (2003) yaitu *Some Cross-Cultural Evidence on Whistle-Blowing as an Internal Control Mechanism* (Pengaruh perbedaan budaya terhadap *Whistleblowing* dalam pengendalian internal) yang terdiri dari tiga dimensi yaitu *moral equity*, *relativisme*, *contractualism*. Dimana MEM sebagai alat ukur penilaian etis auditor dan intensi etis.

Oleh karena itu peneliti tertarik untuk mengangkat topik ini menjadi bahan penelitian. Dengan demikian, peneliti mengangkat judul penelitian “**Perbedaan Intensi Melakukan *Whistleblowing* Antara Auditor Internal Dan Eksternal Pemerintah**”.

Adapun tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan intensi melakukan *Whistleblowing* antara auditor internal dan eksternal pemerintahan dengan indikator *moral equity*, *relativisme* dan *contractualism*.

Manfaat yang diharapkan dari penelitian ini adalah:

1. Bagi BPK dan Inspektorat Pemerintahan

Penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai masukan dan bahan pertimbangan bagi BPK dan Inspektorat mengenai *Whistleblowing* yang saat ini sangat marak terjadi.

2. Bagi pembaca dan peneliti lain

Penulisan ini diharapkan dapat dijadikan sebagai bahan referensi untuk penelitian selanjutnya dan dapat memberikan gambaran mengenai perbedaan intensi melakukan *Whistleblowing* antara auditor pemerintah.

3. Bagi Penulis

Penelitian ini bisa digunakan sebagai penambah wawasan peneliti sehingga penelitian bisa membandingkan antara teori yang diperoleh selama kuliah dan kenyataan di lapangan yang nantinya berguna di dalam pekerjaan selanjutnya

dan menambah khasanah ilmu pengetahuan penulis

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS

1. Multidimensional Ethics Measure

Menurut Reindenbach dan Robin (1998,1990) dalam patel (2003) *Multidimensional Ethics Measure* (MEM), terdiri dari tiga dimensi yaitu *moral equity*, *relativisme*, *contractualism*. Dimana MEM mempunyai tujuan menunjukkan berbagai langkah yang dapat digunakan untuk mengukur penilaian etis akuntan dan niat etis yaitu:

a. *Moral equity*

Moral equity menyangkut moral yang ada pada diri seseorang, didasarkan pada konsep jujur (*fairness*) dan adil (*justice*) secara keseluruhan dan sangat berpengaruh terhadap pemikiran moral kontemporer (Rest, 1979). Keadilan (*justice*) mengungkapkan kewajiban untuk memberikan perlakuan yang sama terhadap semua orang lain yang berada dalam situasi yang sama dan untuk menghormati hak semua pihak yang bersangkutan. Terdiri dari empat atribut, disusun sesuai kepentingan teoritis seperti: Adil/Tidak Adil, Adil secara aturan/Tidak adil, Secara moral benar/ Secara moral tidak benar, dan Diterima keluarga saya/ tidak diterima keluarga saya.

b. *Relativisme*

Dimensi ini mendasarkan kepada pertimbangan-pertimbangan pada dapat diterimanya suatu tindakan pada norma-norma kultural dan sosial. Inti dari relativisme adalah bahwa semua nilai-nilai fungsi budaya dan sebagai hasilnya, tidak ada aturan yang berlaku secara umum. Seperti aturan etika yang relatif terhadap budaya tertentu, nilai-nilai dan perilaku orang dalam satu lingkungan mungkin tidak mempengaruhi secara terikat perilaku orang dalam budaya lain.

c. *Contractualism*

Dimensi ini menfokuskan pada prinsip-prinsip kebenaran dan kesalahan secara universal dengan mempertimbangkan moralitas suatu tindakan ketimbang tugas-tugas individu, kontrak-kontrak tak tertulis atau kewajiban-kewajiban tidak tertulis. *Contractualism* memiliki dua item yaitu: melanggar/tidak melanggar kontrak yang tertulis dan melanggar/tidak melanggar janji yang tidak terucapkan. Pelanggaran kontrak tidak tertulis dan janji yang tidak terucapkan tersebut berasal dari filsafat Deontologi. Deontologis berpendapat bahwa individu memiliki kewajiban untuk memenuhi klaim yang sah atau kebutuhan orang lain sebagai mana ditentukan dengan menerapkan logika untuk aturan etika Amstrong (1993,8) dalam Patel (2003). Aturan etika yang paling menonjol berdasarkan kriteria Immanuel Kant, "Saya seharusnya tidak pernah bertindak kecuali sedemikian rupa yang saya dapat juga akan bahwa pepatah saya harus menjadi berlaku umum" Kant (1964, p.9) dalam Patel (2003). John Rawls, kontemporer US filsuf, disesuaikan deontologi Kant untuk mengembangkan pendekatan yang disebut *contractualism*.

Artinya, mengukur intensi adalah mengukur kemungkinan

2. Intensi

Intensi menurut Corsini (2002) adalah keputusan untuk bertindak dengan cara tertentu, atau dorongan untuk melakukan suatu tindakan, baik secara sadar atau tidak. Sudarsono (1993) berpendapat bahwa intensi adalah niat, tujuan; keinginan untuk melakukan sesuatu, mempunyai tujuan.

Menurut Anwar (2005) menunjukkan bahwa intensi merupakan probabilitas atau kemungkinan yang bersifat subjektif, yaitu perkiraan seseorang mengenai seberapa besar kemungkinannya untuk melakukan suatu tindakan tertentu.

seseorang dalam melakukan perilaku tertentu.

Intensi merupakan kecenderungan seseorang dapat memilih suatu perbuatan yang akan dilakukannya ataukah akan ditinggalkannya. Karena sebelum seseorang melakukan sesuatu pastilah terdapat niat dari dalam diri seorang tersebut untuk melakukan perbuatan tersebut. Tingkatan relatif dari ketiga determinan tersebut dapat berbeda-beda dalam berbagai perilaku dan situasi sehingga dalam pengaplikasiannya mungkin ditemukan bahwa hanya sikap yang berpengaruh pada intensi, pada kondisi lain sikap dan persepsi kontrol perilaku cukup untuk menjelaskan intensi, atau bahkan ketiga-tiganya berpengaruh.

3. *Whistleblowing*

Whistleblowing menurut Komite Nasional Kebijakan Governace (KNKG) di dalam Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melanggar hukum, perbuatan tidak etis atau tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi atau pemangku kepentingan yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi terhadap pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Orang yang melakukan tindakan *Whistleblowing* disebut dengan whistleblower (Sagara, 2013).

Elias (2008) mengatakan 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 eksternal *Whistleblowing* terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan perusahaan lalu memberitahukannya kepada masyarakat karena kecurangan itu akan merugikan masyarakat.

4. Auditor

a. Auditor Internal

Dalam melaksanakan fungsinya, Auditor Internal melakukan penyelidikan dan meneliti keefektifan aktivitas perusahaan. Dengan pelaksanaan tersebut maka akan dapat diketahui apakah berbagai departemen yang ada melaksanakan fungsinya dengan baik atau tidak.

b. Auditor Pemerintah.

Di Indonesia Auditor pemerintah dapat dibagi menjadi dua yaitu:

1) Auditor Eksternal Pemerintah yang dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang merupakan badan yang tidak tunduk pada pemerintah, sehingga diharapkan dapat independen. Badan Pemeriksa Keuangan adalah lembaga tinggi dalam sistem ketatanegaraan Indonesia yang memiliki wewenang memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.

2) Auditor Internal Pemerintah atau yang lebih dikenal sebagai Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP) yang dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Departemen (LPND), dan Badan Pengawasan daerah.

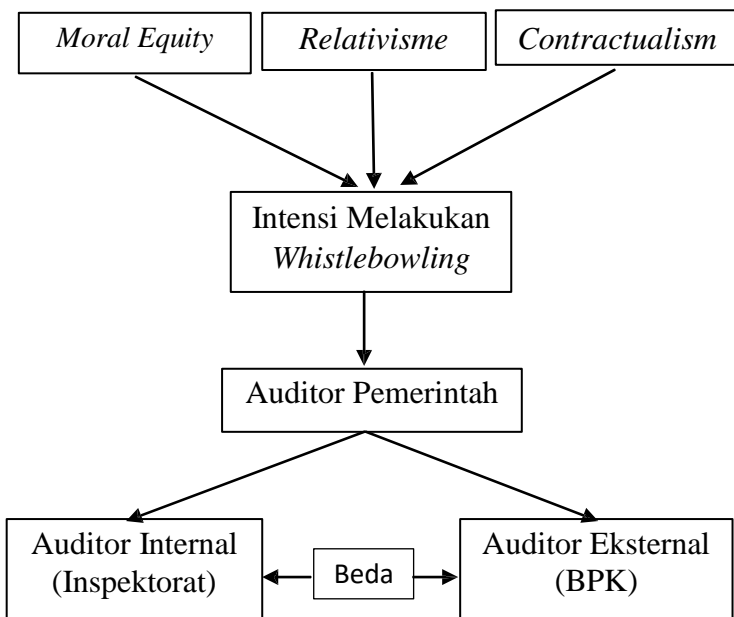
c. Auditor Independen

Menurut Sukrisno (2004 :46) “Kantor akuntan publik adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha dibidang pemberian jasa professional dalam praktik akuntan publik”. Kantor akuntan publik lokal biasanya diorganisasikan sebagai kepemilikan tunggal, persekutuan umum atau terbatas atau koperasi. Kantor akuntan regional, nasional, dan internasional pada prakteknya memiliki struktur sebagai persekutuan umum atau terbatas.

Penelitian Terdahulu

Penelitian Bagustianto dan Kholis (2015) yang menguji pengaruh faktor sikap terhadap *Whistleblowing*, komitmen organisasi, Personal Cost, dan tingkat keseriusan kecurangan terhadap minat *Whistleblowing* pegawai negeri sipil dilingkungan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Hasil penelitian menunjukkan bahwa bahwa tiga dari empat determinan secara signifikan berpengaruh terhadap minat *Whistleblowing* PNS BPK-RI yaitu sikap terhadap *Whistleblowing*, komitmen organisasi, dan tingkat keseriusan kecurangan. Sagara (2013) melakukan penelitian mengenai profesionalisme internal auditor dan intensi melakukan *Whistleblowing*. Hasil penelitian bahwa profesionalisme internal auditor mempunyai pengaruh secara simultan terhadap intensi melakukan *Whistleblowing*.

Sari (2014) juga melakukan penelitian mengenai profesionalisme internal auditor dan intensi melakukan *Whistleblowing* studi empiris pada Auditor Internal Perbankan di Indonesia. Semendawai (2011) mengatakan bahwa siapa pun pada akhirnya dapat berperan menjadi whistleblower jika dia bersedia dan mampu melaporkan atau menyampaikan dugaan kejahatan atau tindak pidana yang lebih terorganisir karena setiap skandal publik dapat.



Gambar 1. Kerangka Konseptual.

Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran diatas, dan didukung oleh teori yang ada maka penulis membuat hipotesis sebagai berikut :

H1a : Terdapat perbedaan intensi melakukan *Whistleblowing* antara auditor eksternal dan internal pemerintah dengan indikator *moral equity*.

H1b : Terdapat perbedaan intensi melakukan *Whistleblowing* antara auditor eksternal dan internal pemerintah dengan indikator *relativisme*.

H1c : Terdapat perbedaan intensi melakukan *Whistleblowing* antara auditor eksternal dan internal pemerintah dengan indikator *contractualism*.

METODE PENELITIAN

Penelitian yang digunakan penelitian komparatif yaitu penelitian yang bersifat membandingkan keberadaan satu variabel atau lebih pada dua atau lebih sampel yang berbeda. Data yang digunakan data primer yang bersumber langsung dari responden berupa kuesioner. Responden diminta untuk membaca 2 skenario untuk menjawab 11 pertanyaan di setiap skenario.

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat dan auditor BPK RI Perwakilan Sumatera Barat.

Sampel dalam penelitian ini adalah pegawai Inspektorat Provinsi Sumatera Barat dan BPK RI Perwakilan Sumatera Barat yang bekerja sebagai auditor. Jumlah pembagian kuesioner ini berdasarkan kehadiran responden, dikarenakan banyak responden yang sedang bertugas di luar daerah sehingga tidak dimungkinkan untuk memberikan kuesioner. Jumlah kuesioner yang di bagikan sebanyak 60 kuesioner, dimana masing-masing instansi 30 kuesioner.

Instrumen Penelitian

Instrument penelitian merupakan alat yang digunakan untuk mengukur variable dalam rangka mengumpulkan data. Dalam penelitian ini kuesioner terdiri dari dua skenario *Whistleblowing* yang dirujuk dari artikel Patel (2003) yaitu:

1. Skenario pertama, adalah masalah internal dimana manajer pemasaran mengklaim penggantian untuk barang-barang, seperti kalung yang mahal dan tagihan yang berhubungan dengan sekretaris pribadi dari manajer itu, namun penggantian ini tidak material.
2. Skenario kedua, melibatkan sebuah organisasi yang merupakan kontraktor utama bagi pemerintah dan aktor (auditor

internal). Dalam kasus ini auditor internal menemukan dalam sistem penagihan anak

perusahaan adanya serangkaian faktur palsu kepada pelanggan yang sudah di bayar. Item yang terlibat dalam skenario dua jelas material.

Dalam kedua skenario ditunjukkan bahwa tindakan para auditor internal jelas tidak etis, dengan memanipulasi materialitas dari jumlah yang ada pada perusahaan.

Dari kedua kasus tersebut peneliti akan memeriksa apakah penilaian auditor internal pemerintah akan dipengaruhi oleh materialitas dalam konteks *Whistleblowing*. Peneliti akan meminta responden menjawab 11 pertanyaan (menggunakan skala bipolar 7 poin) dan memberikan mereka opini tentang tindakan mereka terhadap pengungkapan kecurangan pada dua kasus tersebut. Pertanyaan disajikan dalam lampiran. Tiga pertanyaan adalah tipe single-atribut, meminta responden untuk mengevaluasi tindakan dalam hal:

1. Apakah mereka menilai kasus tersebut etis atau tidak etis (Q1)
2. Apakah mereka akan membuat keputusan yang sama jika mereka sebagai auditor internal dalam skenario (Q10)
3. Apakah rekan-rekan mereka akan membuat keputusan yang sama dalam membuat keputusan sama dengan auditor internal dalam skenario (Q11)

Tujuan terakhir dua pertanyaan adalah untuk mengidentifikasi keinginan sosial untuk bisa dalam memberikan tanggapan. Delapan pertanyaan lain terdiri dari item pertanyaan pada Reidenbach dan Robin 1998,1990 dalam patel (2003) berkaitan dengan penilaian etis dan niat etis akuntan, menggunakan MEM, MEM terdiri dari tiga dimensi: *Moral Equity*, *Relativisme*, dan *Contractualism*

1. *Moral Equity*, berasal dari filsafat etika teori keadilan terdiri dari empat item:
 - a. Adil menurut hukum / tidak adil menurut hukum (Q2)
 - b. Adil menurut etika / tidak adil menurut etika (Q3)

- c. Secara moral benar / secara moral tidak benar (Q4)
- d. Diterima / tidak dapat diterima keluarga (Q5)
2. *Relativisme*, terdiri dari dua item:
 - a. Diterima secara budaya/secara budaya telah diterima (Q6)
 - b. Secara tradisional diterima/tidak diterima (Q7)
3. *Contractualism*, terdiri dari dua item yang berasal dari filosofi deontology (ilmu tugas):
 - a. Tidak melanggar kontrak yang tidak tertulis/melanggar kontrak (Q8)
 - b. Tidak melanggar kontrak yang tidak diucapkan/melanggar janji (Q9)

Penggunaan MEM dibenarkan karena penelitian sebelumnya Patel (2003), menunjukkan bahwa ketiga dimensi tersebut. Aturan keputusan mendasar untuk mengevaluasi dari moral situasi bisnis dan akuntansi (Reidenbach dan Robin 1988, 1990). Selain itu, beberapa skala atribut seperti MEM, umumnya diakui lebih valid, reliabel, dan sedikit error daripada ukuran atribut tunggal (Cohen et al., 1993; 13), dan lebih mampu memunculkan pengaruh kompleks terhadap penilaian.

Pengukuran Variabel

Pengukuran variable dalam penelitian ini menggunakan 7 skala likert

Tabel 1
Skor Jawaban Untuk Setiap Pernyataan

Item	Pernyataan	Skor
STS	Sangat Tidak Setuju	1
TS	Tidak Setuju	2
ATS	Agak Tidak Setuju	3
N	Netral	4
AS	Agak Setuju	5
S	Setuju	6
SS	Sangat Setuju	7

Teknik Analisis Data

- a. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk sah atau valid tidaknya suatu angket atau koesioner. Suatu angket atau koesioner dikatakan valid jika pertanyaan (indikator) pada angket atau koesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh angket atau koesioner tersebut (Ghozali, 2006:45), yaitu mengukur konstruk atau variabel yang diteliti periset. Untuk melihat validitas setiap pernyataan dari kontrak amatan dilihat pada kolom Corrected Item–Total Correlation. Jika nilai Corrected Item-Total Correlation lebih besar dari r tabel, maka pernyataan tersebut dikatakan valid.

b. Uji Reliabilitas
Reliabilitas (keandalan) merupakan ukuran suatu kestabilan dan konsistensi responden dalam menjawab hal yang berkaitan dengan konstruk-konstruk pertanyaan yang merupakan dimensi suatu variabel dan disusun dalam suatu bentuk kuesioner. Untuk melakukan uji reliabilitas dapat dilakukan dengan melihat hasil output SPSS yaitu dengan melihat nilai Cronbach's Alpha > dari 0,60 (Nugroho, 2005:72).
yang diadopsi dari (Arikunto, 2002) sebagai berikut:

$$TCR = \frac{Rata - rataSkor}{7} \times 100\%$$

Uji Hipotesis

Uji Beda Rata-rata

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan uji t. Uji t yang digunakan adalah uji t dua sampel bebas atau Independent sample t-test, yang berarti variabel berasal dari populasi yang berbeda. (Ghozali, 2012). Pengujian hipotesis dalam penelitian ini dimaksudkan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan intensi antara Auditor yang berada di Inspektorat Provinsi

Karena penelitian ini ingin mengetahui perbedaan dua sampel independen dengan data berskala interval, maka alat uji yang digunakan adalah uji beda rata atau uji-t, dengan pengolahan melalui SPSS.

Kriteria pengujiannya adalah:

- 1) Jika thitung < ttabel H1 ditolak.
- 2) Jika thitung ≥ ttabel H1 diterima

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pembahasan

Setelah dilakukan serangkaian pengamatan dalam uji statistik, maka didapatkan hasil penelitian dimana secara keseluruhan setiap indikator dalam penilaian intensi melakukan whistleblowing memiliki perbedaan antara auditor eksternal dan Auditor internal. Meskipun perbedaan intensi antara masing-masing auditor tersebut terhadap whistleblowing berjalan tidak terlalu jauh.

Berdasarkan hasil pengujian dua skenario yang berdasarkan Multidimensional Ethics Measure (MEM) yang terdiri dari tiga dimensi yaitu moral equity, relativisme, contractualism terhadap intensi melakukan whistleblowing membuktikan pada skenario 1 bahwa tiga dimensi tersebut, Sumatera Barat dengan Auditor BPK RI Perwakilan Sumatera Barat.

dua dimensi yang Mean intensi dalam melakukan whistleblowing pada Auditor Internal lebih kecil daripada Mean Auditor Eksternal. Sedangkan satu dimensi lainnya membuktikan bahwa Mean intensi dalam melakukan whistleblowing pada Auditor Internal lebih besar daripada Mean Auditor Eksternal. Pada Skenario 2 membuktikan bahwa tiga dimensi tersebut memiliki Mean intensi dalam melakukan whistleblowing pada Auditor Internal lebih kecil daripada Mean Auditor Eksternal.

Penelitian memfokuskan kajian pada Mean Auditor Internal yang lebih rendah dari Auditor Eksternal untuk intensi dalam melakukan whistleblowing.

Skenario 1, dimensi relativisme dengan Mean Auditor Internal 8,8333 lebih rendah dibanding Mean Auditor Eksternal 11,5385. Hal ini menunjukkan bahwa intensi dalam melakukan whistleblowing pada Auditor Internal lebih rendah dari Auditor Eksternal dan diperkuat juga dengan hasil tingkat capaian responden (TCR) yang menunjukkan bahwa tingkat capaian terendah terdapat pada pernyataan item nomor 7 yaitu Secara tradisional diterima/tidak diterima hanya 58,33%. Ini berarti Auditor Internal belum sepenuhnya yakin bahwa secara tradisional tidak bisa diterima aturan etika yang relatif terhadap budaya tertentu, nilai-nilai dan perilaku orang dalam satu lingkungan mungkin tidak mempengaruhi secara terikat perilaku orang dalam budaya lain.

Selanjutnya dimana dimensi contractualism dengan Mean Auditor Internal 9,1250 lebih rendah dibanding Mean Auditor Eksternal 10,9231. Hal ini menunjukkan bahwa intensi dalam melakukan whistleblowing pada Auditor Internal lebih rendah dari Auditor Eksternal dan diperkuat juga dengan hasil tingkat capaian responden (TCR) yang menunjukkan bahwa tingkat capaian terendah terdapat pada pernyataan item nomor 9 yaitu Tidak melanggar kontrak yang tidak diucapkan/melanggar janji hanya 59,52%. Ini berarti Auditor Internal belum sepenuhnya yakin Pelanggaran kontrak tidak tertulis dan janji yang tidak terucapkan tersebut berasal dari filsafat Deontologi ditentukan dengan menerapkan logika untuk aturan etika

Skenario 2, dimensi moral equity dengan Mean Auditor Internal 19,5000 lebih rendah dibanding Mean Auditor Eksternal 23,8462. Hal ini menunjukkan bahwa intensi dalam melakukan whistleblowing pada Auditor Internal lebih rendah dari Auditor Eksternal dan diperkuat juga dengan hasil tingkat capaian responden (TCR) yang menunjukkan bahwa tingkat capaian terendah terdapat pada pernyataan item

nomor 3 yaitu Adil menurut etika / tidak adil menurut etika hanya 51,19% . Ini berarti Auditor Internal belum sepenuhnya yakin bahwa pada konsep jujur (fairness) dan adil (justice) secara keseluruhan dan sangat berpengaruh terhadap pemikiran moral.

Selanjutnya dimana dimensi relativisme dengan Mean Auditor Internal 6,2500 lebih rendah dibanding Mean Auditor Eksternal 11,1538. Hal ini menunjukkan bahwa intensi dalam melakukan whistleblowing pada Auditor Internal lebih rendah dari Auditor Eksternal dan diperkuat juga dengan hasil tingkat capaian responden (TCR) yang menunjukkan bahwa tingkat capaian terendah terdapat pada pernyataan item nomor 7 yaitu Secara tradisional diterima/tidak diterima hanya 42,26%. Ini berarti Auditor Internal belum sepenuhnya yakin pertimbangan-pertimbangan pada dapat diterimanya suatu tindakan pada norma-norma kultural dan sosial. Serta semua nilai-nilai fungsi budaya dan sebagai hasilnya, tidak ada aturan yang berlaku secara umum.

Dimensi contractualism dengan Mean Auditor Internal 7,1667 lebih rendah dibanding Mean Auditor Eksternal 11,0000. Hal ini menunjukkan bahwa intensi dalam melakukan whistleblowing pada Auditor Internal lebih rendah dari Auditor Eksternal dan diperkuat juga dengan hasil tingkat capaian responden (TCR) yang menunjukkan bahwa tingkat capaian terendah terdapat pada pernyataan item nomor 9 yaitu Tidak melanggar kontrak yang tidak diucapkan/melanggar janji hanya 48,21%. Ini berarti Auditor Internal belum sepenuhnya yakin pada prinsip-prinsip kebenaran dan kesalahan secara universal dengan mempertimbangkan moralitas suatu tindakan ketimbang tugas-tugas individu, kontrak-kontrak tak tertulis atau kewajiban-kewajiban tidak tertulis.

Kesimpulan

Berdasarkan analisis dan pembahasan hasil pengujian hipotesis yang telah dilakukan di atas dapat ditarik kesimpulan yaitu:

1. Tidak terdapat perbedaan intensi melakukan Whistleblowing pada Skenario 1 antara Auditor Eksternal dan Internal Pemerintah dengan indikator moral equity, yaitu Auditor pada Kantor BPK RI Perwakilan Sumatera Barat dengan Auditor pada Kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.
2. Terdapat perbedaan yang signifikan intensi melakukan Whistleblowing pada Skenario 2 antara Auditor Eksternal dan Internal Pemerintah dengan indikator moral equity, yaitu Auditor pada Kantor BPK RI Perwakilan Sumatera Barat dengan Auditor pada Kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.
3. Terdapat perbedaan yang signifikan intensi melakukan Whistleblowing pada Skenario 1 antara Auditor Eksternal dan Internal Pemerintah dengan indikator relativisme, yaitu Auditor pada Kantor BPK RI Perwakilan Sumatera Barat dengan Auditor pada Kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.
4. Terdapat perbedaan yang signifikan intensi melakukan Whistleblowing pada Skenario 2 antara Auditor Eksternal dan Internal Pemerintah dengan indikator relativisme, yaitu Auditor pada Kantor BPK RI Perwakilan Sumatera Barat dengan Auditor pada Kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.
5. Tidak terdapat perbedaan intensi melakukan Whistleblowing pada Skenario 1 antara Auditor Eksternal dan Internal Pemerintah dengan indikator contractualism, yaitu Auditor pada Kantor BPK RI Perwakilan Sumatera Barat dengan Auditor pada Kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.
6. Terdapat perbedaan yang signifikan intensi melakukan

dengan indikator contractualism, yaitu Auditor pada Kantor BPK RI Perwakilan Sumatera Barat dengan Auditor pada Kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.

2015. Medan.

Saran

Sesuai dengan analisis dan pembahasan hasil pengujian hipotesis yang telah dilakukan dapat diajukan beberapa saran penting yang dapat bermanfaat:

1. Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat mendorong masing-masing instansi untuk meningkatkan profesionalisme dari internal maupun eksternal auditor melalui pendidikan dan diberikan reward sehingga dapat meningkatkan pengungkapan terhadap pelanggaran yang terjadi. Selain itu diharapkan manajemen menerapkan whistleblowing system. Karena hal ini dapat menciptakan kinerja manajemen menjadi lebih baik.
2. Selain itu upaya manajemen dari masing-masing instansi harus dapat memberi dukungan yang maksimal kepada auditornya untuk dapat mengungkapkan terjadinya kasus whistleblowing serta melakukan pengendalian dan pengawasan yang ketat terhadap kegiatan atau program-program yang memiliki terjadinya tindakan korupsi atau penyalagunaan wewenang oleh pegawai atau pihak tertentu dalam organisasi.
3. Selanjutnya untuk peneliti yang akan datang diharapkan dapat memperluas daerah survei, sehingga hasil penelitian lebih mungkin untuk disimpulkan secara umum.

Daftar Pustaka

Bagustianto, Rizki dan Nurkholis. 2015. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Minat Pegawai Negeri Sipil (PNS) Untuk Melakukan Tindakan WhistleBlowing (Studi Pada PNS BPK RI). Simposium Nasional Akuntansi 18. 16-19 September

- Corsini, R.J. 2002. *The Dictionary of Psychology*. New York: Brunner Routledge.
- D. Hartanto, 1991, *Akuntansi Untuk Usahawan Cetakan Kelima*, Jakarta: Fakultas
- Destriana Kurnia Kreshastuti, 2014, *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Intensi Auditor Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi Pada Kantor Akuntan Publik Semarang)*, Universitas Diponegoro Semarang, Jurnal, Vol 3, No.2, 1-15.
- Elias, R. Z. 2008. Auditing Students' Professional Commitment and Anticipatory Socialization and Their Relationship to Whistleblowing. *The Managerial Auditing Journal*, 23 (3), 283-294.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. 1975. *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*. Reading, MA: Addison-Wesley
- Jalil, Fitri Yani. 2013. Pengaruh Komitmen Profesional Auditor terhadap Intensi Melakukan Whistleblowing: Locus of Control sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal dan Prosiding SNA*. Vol. 16.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi. Edisi II.
- Miceli, M. P., J. P. Near, dan C. R. Schwenk. 1991. Who Blows The Whistle and Why?. *Industrial & Labor Relation Review* 45(1): 113-130.
- Patel, C (2003). Some Cross-cultural Ovidence on Whistle-blowing as an Internal Control Mechanism. *Journal of International Accounting Research*. Vol. 2; 69-96.
- Qodir, Abdul, "Nazaruddin Beberkan Rincian Aliran Dana Korupsi Hambalang ke KPK", artikel diakses pada tanggal 21 Februari 2017 dari <http://www.tribunnews.com/nasional/2013/11/15/nazaruddinbeberkanrincian-aliran-dana-korupsi-hambalang-ke-kpk>.
- Reidenbach, R. E., and D. P. Robin. 1988. Some initial steps toward improving the measurement of ethical evaluations of marketing activities. *Journal of Business Ethics* 7: 871-879.
- Sagara, Yusar. 2013. *Profesionalisme Internal Auditor Dan Intense Melakukan Whistleblowing*. *Jurnal Liquidity*, Vol.2, No.1, Hal. 33 – 34.
- Sari, Devi Novita. 2014. Profesionalisme Internal Auditor Dan Intensi Melakukan WhistBlowing. *Skripsi*. Fakultas Ekonomika dan Bisnis. Universitas Diponegoro.
- Sawyer, Lawrence B. 2005. *Internal Auditing*. Buku I Edisi 5. Jakarta: Salemba Empat
- Semendawai, Abdul Haris dkk. 2011. *memahami whistleblower*. Edisi Pertama,. Jakarta: Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK)
- Sukrisno, Agoes. 2004. *Auditing (Pemeriksaan Akuntan) oleh Kantor Akuntan Publik*. Edisi Ketiga. Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Trisakti.
- Susmanschi, G. 2012. Internal Audit and Whistle-Blowing. *Economics, Management, and Financial Markets* 7(4): 415– 421.
- Sunarsip. 2001. Corporate Governance Audit: Paradigme Baru Profesi Akuntan dalam Mewujudkan Good Corporate Governance. *Artikel Media Akuntansi*, No.17, Th. VII, April-Mei 2001