

**PENGARUH KOMITMEN PROFESIONAL DAN PERTIMBANGAN ETIS
TERHADAP INTENSI MELAKUKAN WHISTLEBLOWING: LOCUS
OF CONTROL SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

Oleh :
Chintya Joneta
Pembimbing: Rita Anugerah dan Susilatri

Faculty of Economics Riau University, Pekanbaru, Indonesia
Email : chintyajoneta@yahoo.com

*The Influence of Profesional Commitment and Ethical Judgement to the
Whistleblowing Intention: Locus of control
as a Moderation*

ABSTRACT

This study aims to obtain empirical evidence of the effect of profesional commitment and ethical judgement on the whistleblowing intention. This study also submits the locus of control as moderating variabel that influence the relationship between profesional commitment and ethical judgment . Respondents in this study were 67 auditors who worked in public accounting firm in Sumatera (Pekanbaru, Batam, Medan and Padang) and selected by purposive sampling method. The result of this study indicates: (1) auditor who has higher commitment profesional will have more intention to do whistleblowing, (2) auditor who has higher ethical judgement will have more intention to do whistleblowing, 3) but Locus of control has not significant impact to Profesional commitment and Ethical judgement as a moderating.

Keywords : Whistleblowing Intention, Commitment Profesional, Ethical Judgement, and Locus Of Control

PENDAHULUAN

Dalam menjalankan profesinya seorang auditor dituntut untuk bekerja sesuai dengan standar audit dan kode etik yang telah ditetapkan. Oleh karenanya, seorang auditor harus bersikap independen, berintegritas dan profesional ketika bekerja. Meskipun banyak pedoman dan standar telah ditetapkan masih banyak penelitian akademis menunjukkan bahwa auditor masih melakukan pelanggaran standar audit maupun etika (Kaplan

1995;Lee,2002;Taylor Curtis,2009). Sebuah studi oleh Otley dan Pierce (1996) dalam Curtis dan Taylor (2009) menemukan bahwa mayoritas auditor senior pada kantor akuntan publik melaporkan bahwa manajer mereka telah meminta mereka baik secara langsung atau tidak langsung untuk memperpendek waktu audit. Selain itu, Lord dan DeZoort (2001) dalam Curtis dan Taylor (2009) menemukan bahwa hampir seperempat dari auditor dalam penelitian mereka melaporkan adanya tekanan dari seseorang

(atasan) dalam kantor akuntan publik.

Melihat pelanggaran, tindakan ilegal, maupun tindakan tidak beretika yang telah dijelaskan di atas, seyogyanya seorang auditor profesional harus melaporkan hal tersebut atau melakukan *whistleblowing* (pelaporan pelanggaran). *Whistleblowing* merupakan suatu tindakan pengungkapan/pelaporan 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 (Near dan Michelli (1985). Sedangkan seseorang yang melakukan *whistleblowing* disebut sebagai pelapor pelanggaran atau *whistleblower* (Sagara, 2013).

Auditor yang menjadi seorang *whistleblower* adalah Cynthia Cooper. Cooper adalah seorang *internal auditor* yang mengungkapkan skandal Worldcom (www.computesta.com). Cynthia menemukan kecurangan yang terjadi di laporan keuangan Worldcom dan Cynthia Cooper mengungkapkan skandal tersebut hingga membuat Worldcom menyatakan dirinya pailit (Sari, 2014). Cooper bertindak profesional dalam pengungkapan skandal tersebut. Dia mengetahui resiko yang akan diterimanya di kemudian hari, namun Cooper bertindak sebagaimana seharusnya seorang auditor bekerja.

Whistleblowing merupakan fenomena yang kompleks karena melibatkan faktor individu dan organisasi (Elias 2008). Beberapa penelitian menyebutkan faktor

pendorong seseorang melakukan *whistleblowing*, diantaranya komitmen terhadap profesi (Kaplan dan Whitecotton 2001, Taylor dan Curtis 2010, Elias 2008), etika (Chiu 2003; Near dan Michelli 1985), iklim organisasi (Near dan Michelli 1995; Ahmad 2011) serta *locus of control* sebagai faktor karakteristik individu yang menjadi penentu seseorang melakukan *whistleblowing*.

Auditor yang profesional diharapkan memiliki komitmen yang tinggi sehingga lebih mengutamakan profesionalisme dan etika profesi. Terkait dengan tindakan *whistleblowing*, Kaplan dan Whitecotton (2001) menemukan hubungan positif antara komitmen profesional dan intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*. Akuntan yang memiliki komitmen profesional yang tinggi cenderung untuk melakukan *whistleblowing*. Taylor dan Curtis (2010) menemukan hubungan positif antara komitmen profesional (auditor KAP) dengan kemungkinan untuk melakukan *whistleblowing*.

Selain komitmen profesional, pertimbangan etis merupakan faktor seseorang akan melakukan *whistleblowing* (Chiu, 2003). Perilaku etis seorang akuntan profesional sangatlah penting dalam penentuan status dan kredibilitas profesi di bidang akuntansi (Chan dan Leung, 2006; Ghani 2010). Dalam penelitian Chiu (2003) ditemukan hubungan positif antara pertimbangan etis (*ethical judgment*) dengan niat manager dan profesional untuk melakukan *whistleblowing*. Menurut Chiu (2003), individu yang memiliki pertimbangan etis yang tinggi menganggap *whistleblowing*

tersebut merupakan tindakan etis, dan mereka akan melaporkan suatu pelanggaran (*blow the whistle*).

Faktor individu juga mempengaruhi seseorang melakukan tindakan *whistleblowing*, yaitu *Locus of control*. *Locus of control* didefinisikan sebagai harapan umum bahwa imbalan, bala atau hasil dalam kehidupan dikendalikan baik oleh tindakan sendiri (internalisasi) atau dengan kekuatan lain (eksternalitas) (Spector 1988), Tsui dan Gul (1996) dalam Jalil (2012) menyatakan auditor yang memiliki *locus of control* internal akan bersikap independen dan etis dibanding auditor dengan *locus of control* eksternal. Dengan begitu, apabila seseorang berkomitmen terhadap profesinya dan memiliki *locus of control* internal, lebih memiliki intensi untuk melakukan *whistleblowing* dibandingkan yang memiliki *locus of control* eksternal (Curtis dan Taylor, 2009). Individu yang memiliki *locus of control* internal akan mengambil tindakan ketika melihat adanya pelanggaran mereka mengaggap bahwa *whistleblowing* merupakan tindakan etis dan melakukan *whistleblowing*, sebaliknya individu yang memiliki *locus of control* eksternal tidak bertanggung jawab untuk mengambil tindakan atas perbuatan tersebut (Chiu 2003).

Penelitian tentang intensi *whistleblowing* telah banyak dilakukan. Taylor dan Curtis (2010) melakukan penelitian pada Auditor eksternal KAP Big 4 di Amerika berdasarkan konsep *layers of workplace influence theory*. Dalam analisis yang bervariasi ini, Taylor dan Curtiz menemukan bahwa identitas profesional (komitmen

profesional), *locus of commitment* (mementingkan organisasi dari pada rekan kerja), dan intensitas moral memiliki pengaruh yang signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dinilai dari kemungkinan pelaporan dan ketekunan dalam pelaporan.

Chiu (2003) melakukan penelitian pada mahasiswa MBA yang bekerja sebagai manager dan profesional di China dengan melihat pengaruh pertimbangan etis terhadap niat melakukan *whistleblowing* dan dimoderasi *locus of control*. Chiu menemukan bahwa individu cenderung akan melakukan *whistleblowing* ketika mereka berfikir bahwa hal tersebut benar untuk dilakukan. Individu yang memiliki *locus of control* internal akan mengambil tindakan ketika melihat adanya pelanggaran dan melakukan *whistleblowing*, sebaliknya individu yang memiliki *locus of control* eksternal tidak akan melakukan *whistleblowing* karena ia berfikir bahwa itu bukan tanggungjawabnya.

Berbeda dengan penelitian Jalil (2012) yang meneliti tentang komitmen profesional auditor terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dengan *locus of control* sebagai moderasi pada auditor eksternal KAP di Jakarta. Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor yang mempunyai komitmen profesional dan *locus of control* sebagai moderasi tidak memiliki pengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Hal ini mungkin disebabkan adanya faktor-faktor lain yang mempengaruhi intensi seseorang untuk melakukan *whistleblowing*, misalnya, faktor pembalasan yang akan diterima oleh

whistleblower dan proteksi hukum perundang-undangan. Pembalasan yang akan diterima oleh *whistleblower* menjadi penyebab seseorang enggan untuk melakukan *whistleblowing*. Terlebih jika jaminan hukum untuk *whistleblower* belum tegas. Mungkin hal ini yang menjadi alasan mengapa auditor, misalnya di Indonesia kurang memiliki intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Rumusan masalah dapat diuraikan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut: 1. Apakah terdapat pengaruh komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*? 2. Apakah terdapat pengaruh pertimbangan etis terhadap intensi melakukan *whistleblowing*? 3. Apakah *locus of control* memoderasi hubungan antara komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*? 4. Apakah *locus of control* memoderasi hubungan antara pertimbangan etis terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?

Penelitian ini memiliki tujuan sebagai berikut: 1. Untuk membuktikan secara empiris pengaruh komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*? 2. Untuk membuktikan secara empiris pengaruh pertimbangan etis terhadap intensi melakukan *whistleblowing*? 3. Untuk membuktikan secara empiris *locus of control* memoderasi hubungan antara komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*? 4. Untuk membuktikan secara empiris *locus of control* memoderasi hubungan antara pertimbangan etis terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?

TELAAH PUSTAKA

Whistleblowing dan *whistleblower*

Definisi *Whistleblowing* menurut Near dan Micelli (1985) dalam Taylor dan Curtiz (2010) adalah 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.

Menurut Dworkin dan Baucus (1998) *whistleblowing* terbagi menjadi dua jenis yaitu *whistleblowing* internal dan eksternal. *Whistleblowing* internal adalah apabila pelanggaran tersebut dilaporkan kepada pihak internal organisasi sementara *whistleblowing* eksternal adalah apabila pelanggaran tersebut dilaporkan kepada pihak luar organisasi (Ahmad 2011). Etisnya, internal *whistleblowing* lebih disukai dibandingkan eksternal *whistleblowing*. Oleh sebab itu *whistleblowing* eksternal lebih memberikan dampak yang serius dibandingkan dengan *whistleblowing* internal karena *whistleblowing* eksternal membocorkan informasi internal kepada pihak luar seperti kepada media yang berakibat memberikan tekanan dari publik kepada organisasi dan membuat nama baik organisasi menjadi buruk (Park dan Blennkinsopp,2009) dalam (Ahmad 2011).

Intensi Melakukan *Whistleblowing*

Dalam kamus lengkap psikologi (Chaplin, 2006) intensi diartikan sebagai 1) satu kemauan guna mencapai satu tujuan, 2) ciri-ciri yang dapat dibedakan dari

proses-proses psikologi, yang mencakup referensi atau kaitannya dengan satu objek. Teori Perilaku Terencana (*theory of planned behavior*) menjelaskan tentang intensi sebagai disposisi tingkah laku yang hingga terdapat waktu dan kesempatan yang tepat, akan diwujudkan dalam bentuk tindakan (Krehastuti 2014).

Chiu (2003) menjelaskan intensi melakukan *whistleblowing* mengacu pada kemungkinan individu yang benar benar terlibat dalam perilaku *whistleblowing* dan berkeinginan untuk melakukan *whistleblowing*. Menurut Near dan Micheli (1985) Intensi seseorang dalam melakukan tindakan *whistleblowing* merupakan tindakan yang mungkin dilakukan individu untuk melaporkan pelanggaran baik secara internal maupun secara eksternal.

Komitmen Profesional

Komitmen profesional didefinisikan oleh Aranya (1981) yang dikutip Elias (2008) yaitu "*Professional commitment is defined as the attachment that individuals form to their profession*". Komitmen profesional didefinisikan sebagai suatu kecintaan yang dibentuk oleh seorang individu pada profesinya (Aranya 1981; Elias 2008).

Seorang yang berkomitmen pada profesinya selalu percaya dan menerima tujuan profesinya serta bersedia untuk melakukan usaha yang berarti atas profesinya (Elias 2008). Komitmen profesional pada dasarnya merupakan persepsi yang berintikan loyalitas, tekad, dan harapan seseorang yang dituntun oleh sistem, nilai atau norma yang akan mengarahkan orang tersebut

untuk bertindak sesuai dengan prosedur-prosedur tertentu dalam upaya menjalankan tugasnya dengan tingkat keberhasilan yang tinggi (Larkin, 1990).

Pertimbangan Etis

Pertimbangan etis adalah proses dimana individu menentukan suatu alternatif keputusan apakah benar atau salah (Rest, 1986). Menurut Chiu (2003) pertimbangan etis adalah suatu pemikiran seseorang secara utuh tentang suatu permasalahan yang sulit. Pertimbangan etis digunakan sebagai model untuk menjelaskan proses pengambilan keputusan beretika yang dilakukan oleh Hunt dan Vitell (1986) dimana langkah awal individual menerima masalah etika, sampai pada pertimbangan etika (*ethical judgment*), berkembang pada niat, dan akhirnya terbawa pada perilaku.

Pertimbangan etis mengarah pada pertimbangan tindakan secara etis seperti apa yang seharusnya dilakukan untuk membuat suatu keputusan (Purba, 2011).

Locus of control

Locus of control didefinisikan sebagai harapan umum bahwa imbalan, bala atau hasil dalam kehidupan dikendalikan baik oleh tindakan sendiri (internalisasi) atau dengan kekuatan lain (eksternalitas) (Spector 1988). *Locus of control* adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia merasa dapat atau tidak dapat mengendalikan peristiwa yang terjadi padanya (Rotter, 1966). *Locus of control* sebagai suatu ciri watak kepribadian memberikan pengaruh pada pembuatan keputusan dan

tingkah laku (Chiu, 2003). Menurut Larsen dan Buss (2002) *locus of control* menggambarkan seberapa jauh seseorang memandang hubungan antara perbuatan yang dilakukannya (*action*) dan hasilnya (*outcome*). Berdasarkan definisi diatas dapat dikatakan bahwa *locus of control* merupakan pandangan seseorang terhadap peristiwa yang dialaminya berasal dari diri sendiri ataupun pengaruh luar.

Dalam Kreitner dan Kinici (2007), *Locus of control* terbagi menjadi dua, yaitu *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal. Individu dengan *locus of control* internal percaya bahwa peristiwa yang terjadi merupakan akibat dari perilaku atau tindakan mereka sendiri. Mereka juga percaya bahwa pengalaman mereka dikendalikan oleh kemampuan atau upaya mereka sendiri. Sebaliknya, individu dengan *locus of control* eksternal menganggap keberhasilan yang dicapai dikontrol dari keadaan sekitarnya, cenderung percaya bahwa peristiwa yang mereka alami merupakan takdir, nasib, kesempatan, atau keberuntungan semata. Individu dengan *locus of control* Internal lebih puas akan pekerjaannya dibandingkan eksternal (Spector 1988).

Kerangka Pemikiran dan Pengembangan Hipotesis Pengaruh komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

Komitmen profesional adalah kecintaan serta loyalitas seseorang terhadap profesinya (Aranya 1981). Penelitian Kaplan dan Whitecotton (2001) yang menemukan hubungan antara

komitmen profesional dan niat auditor terhadap *whistleblowing*, yaitu akuntan yang mempunyai komitmen profesional tinggi lebih mungkin untuk melakukan *whistleblowing*. Individu yang memiliki komitmen 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 : komitmen profesional berpengaruh positif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

Pengaruh pertimbangan etis terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

Pertimbangan etis mengarah pada pertimbangan tindakan secara etis seperti apa yang seharusnya dilakukan individu untuk membuat suatu keputusan yang tepat. Pertimbangan etis adalah pertimbangan-pertimbangan apa yang harus dilakukan untuk mengantisipasi dilema etis (Chiu 2003). Individu yang memiliki pertimbangan etis yang tinggi akan mempertimbangkan hal yang menurutnya etis atau tidak dalam setiap tindakannya dan akan menganggap bahwa *whistleblowing* merupakan tindakan yang etis maka apabila ia melihat pelanggaran dilingkungan kerjanya ia akan melakukan tindakan *whistleblowing*. Sehingga hipotesis yang akan diajukan dalam penelitian ini adalah:
H2 : Pertimbangan etis berpengaruh positif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

Pengaruh komitmen Profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dengan *locus of control* sebagai variabel moderasi

Spector (1988) mengatakan bahwa individu dengan *locus of control* internal cenderung lebih puas dengan pekerjaan mereka daripada individu dengan *locus of control* eksternal. Selanjutnya, ia mengatakan bahwa individu dengan *locus of control* eksternal mungkin lebih tunduk pada otoritas. Hal ini mungkin menyebabkan mereka tidak akan melakukan tindakan *whistleblowing*.

Dengan begitu *locus of control* dapat mempengaruhi hubungan antara komitmen profesional dengan *whistleblowing*. Individu yang loyal terhadap pekerjaannya dan menjalan segala kegiatan sesuai dengan prosedur-prosedur sesuai dengan profesinya akan bertindak etis dan independen, mereka yang memiliki *locus of control* internal melakukan *whistleblowing* sebagai langkah yang mereka ambil untuk mengontrol kegiatan mereka agar tidak mendapatkan sanksi. Sehingga hipotesis yang akan diajukan dalam penelitian ini adalah:

H3 : *Locus of control* memoderasi hubungan komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

Pengaruh komitmen pertimbangan etis terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dengan *locus of control* sebagai variabel moderasi

Individu dengan karakteristik yang terkait dengan *locus of control* internal dianggap memiliki perilaku etis yang umumnya tidak dapat diterima dalam organisasi tempat ia bekerja dibandingkan dengan *locus of control* eksternal. Individu yang

memiliki *locus of control* internal yakin bahwa suatu peristiwa berada dalam kendalinya dan akan selalu mengambil peran dan tanggung jawab dalam penentuan benar atau salah, sementara itu individu dengan *locus of control* eksternal cenderung kurang untuk mengambil tanggung jawab pribadi atas konsekuensi dari perilaku etis atau tidak etis dan mengandalkan kekuatan dari luar (Chiu 2003). Individu dengan *locus of control* internal lebih konsisten antara pertimbangan moral dan tindakan moralnya dan menilai tindakan *whistleblowing* adalah etis dan memiliki intensi untuk melakukan *whistleblowing* dibandingkan dengan individu yang memiliki *locus of control* eksternal yang cenderung untuk tidak melakukan *whistleblowing*. Sehingga hipotesis dari penelitian ini adalah:

H4: *Locus of control* memoderasi hubungan pertimbangan etis terhadap intensi melakukan *whistleblowing*.

METODE PENELITIAN

Populasi penelitian ini adalah 104 auditor independen yang bekerja di KAP yang berada di Pekanbaru, Medan, Batam dan Padang. Adapun teknik pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu sampel dipilih berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tertentu sesuai dengan tujuan penelitian.

Teknik pengambilan data adalah menggunakan data primer dengan kuisioner. Jumlah pendistribusian kuisioner yang didasari oleh banyaknya KAP di Pekanbaru, Batam, Medan dan Padang yang menerima untuk

menjadi responden yaitu ada 26 KAP yang masing-masing di didistribusikan sebanyak 4 kuisisioner.

Metode analisis data yang digunakan adalah regresi linier berganda dan analisis regresi moderat (*Moderate Regression Analysis*). Pengukuran intensi untuk melakukan *whistleblowing* dalam penelitian ini menggunakan tiga skenario kasus yang berhubungan dengan akuntansi yang dikembangkan oleh Curtis dan Taylor (2010). Variabel komitmen profesional diukur menggunakan kuisisioner Elias (2008) yang menggunakan skala yang dikembangkan oleh Dywer (2000). Variabel pertimbangan etis diukur dengan skala multidimensi etika (MES) dalam Redeinbach and Robin (1990). Variabel *Locus of control* diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Spector (1988).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Responden

Penelitian ini menggunakan kuisisioner untuk pengumpulan data. Kuisisioner disebarikan pada 26 Kantor Akuntan Publik yang berada di Pekanbaru, Batam dan Medan secara langsung. Dari 104 kuisisioner yang disebarikan, kuisisioner yang kembali sebanyak 72 kuisisioner (69,2%). Kuisisioner yang tidak mendapatkan respon sebanyak 32 kuisisioner (30,8%). Kuisisioner yang dapat diolah sebanyak 67 kuisisioner (64,4%). Jumlah responden laki-laki sebanyak 43 orang (64,1%) dan perempuan sebanyak 24 orang (35,9%). Selain itu berdasarkan Tabel dapat diketahui bahwa sebagian besar responden atau 45 (67,5%) responden berpendidikan

S1. Hal ini mengindikasikan bahwa bekerja di KAP sebagai auditor merupakan pekerjaan profesional dan membutuhkan pendidikan yang tinggi. Sedangkan lama bekerja responden, sebagian besar bekerja selama 1-3 tahun yaitu sebanyak 45 orang (67,5%) kondisi ini memberi gambaran bahwa rata-rata responden masih belum lama bekerja di KAP. Berdasarkan jabatan di KAP, diketahui bahwa sebagian besar responden adalah sebagai auditor junior yaitu sebanyak 46 orang atau 68,7% kondisi ini memberi gambaran bahwa rata-rata responden masih belum lama bekerja di KAP.

Untuk memperoleh kemudahan dalam pemahaman mengenai variabel-variabel penelitian, terlebih dahulu disajikan tabel yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, rata-rata serta standar deviasi. Dalam tabel ini menyajikan kisaran teoritis yang merupakan kisaran atas bobot jawaban yang secara teoritis didesain dalam kuisisioner dan kisaran sesungguhnya yaitu nilai terendah sampai nilai tertinggi atas jawaban responden yang sesungguhnya.

Tabel 1
Descriptive Statistic

Variabel	Teoritis		Sesungguhnya		
	Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	SD
Intensi melakukan <i>Whistleblowing</i> (Y)	12-60	36	40-60	51.1045	4.82774
Komitmen Profesional (X ₁)	5-25	15	13-25	19.3731	2.84358
Pertimbangan etis (X ₂)	27-135	81	42-84	60.8358	8.27482
<i>Locus of control</i> (X)	16-80	48	27-49	38.4925	5.62024

Sumber : data primer yang diolah (2015)

Variabel intensi melakukan *whistleblowing* memiliki kisaran jawaban responden (kisaran sesungguhnya) sebesar 40-60 dengan kisaran teoritis 12-60. Nilai *mean* sesungguhnya dan *mean* teoritis nya masing-masing sebesar 51, 1045 dan 36. Standar deviasi variabel sebesar 4,82774.

Variabel komitmen profesional memiliki kisaran jawaban responden (kisaran sesungguhnya) sebesar 13-25 dengan kisaran teoritis 5-25. Nilai *mean* sesungguhnya dan *mean* teoritis nya masing-masing sebesar 19,3731 dan 15. Standar deviasi variabel sebesar 2,84358

Variabel pertimbangan etis memiliki kisaran jawaban responden (kisaran sesungguhnya) sebesar 42-84 dengan kisaran teoritis 27-135. Nilai *mean* sesungguhnya dan *mean* teoritis nya masing-masing sebesar 60,83858 dan 81. Standar deviasi variabel sebesar 8,27482.

Variabel *locus of control* memiliki kisaran jawaban responden (kisaran sesungguhnya) sebesar 27-49 dengan kisaran teoritis 16-80. Nilai *mean* sesungguhnya dan *mean* teoritis nya masing-masing sebesar 38,4925 dan 48. Standar deviasi variabel sebesar 5,62024

Uji Validitas

Didapatkan hasil bahwa nilai *r* tabel sebesar 0,240. Dan nilai *r* hitung > *r* tabel sehingga semua item pertanyaan untuk variabel intensi melakukan *whistleblowing*, komitmen profesional, pertimbangan etis dan *locus of control* dapat dikatakan valid.

Hasil Uji Realibilitas

Didapatkan hasilnya bahwa besarnya *Cronbach Alpha* pada

seluruh variabel baik variabel *whistleblowing*, komitmen profesional, pertimbangan etis, dan *locus of control* lebih besar dari 0,60 sehingga dikatakan reliabel.

Hasil Uji Asumsi Klasik

Dari hasil perhitungan model regresi penelitian ini memenuhi asumsi normalitas, bebas dari multikolinearitas, dan tidak terjadi heterokedastisitas.

Hasil Analisis Regresi Berganda

Tabel 2
Uji t

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	17.666	5.101		3.463	.001
Komitmen Profesional	1.140	.161	.672	7.087	.000
Pertimbangan Etis	.187	.055	.320	3.373	.001

a. Dependent Variable: *Whistleblowing*

Sumber : data primer yang diolah (2015)

$$WB = 17,666 + 1,140 KP + 0,187 PE + e$$

Arti angka-angka dalam persamaan regresi diatas:

- Nilai konstanta (a) sebesar 17,666. Artinya adalah apabila variabel independen diasumsikan nol (0), maka *whistleblowing* bernilai 17,666.
- Nilai koefisien regresi variabel komitmen profesional sebesar 1,140. Artinya adalah bahwa setiap peningkatan komitmen profesional sebesar 1 satuan maka akan meningkatkan *whistleblowing* sebesar 1,140 dengan asumsi variabel lain tetap.
- Nilai koefisien regresi variabel

pertimbangan etis sebesar 0,187. Artinya adalah bahwa setiap peningkatan pertimbangan etis sebesar 1 satuan maka akan meningkatkan *whistleblowing* sebesar 0,187 dengan asumsi variabel lain tetap.

- Standar error (*e*) merupakan variabel acak dan mempunyai distribusi probabilitas yang mewakili semua faktor yang mempunyai pengaruh terhadap Y tetapi tidak dimasukkan dalam persamaan.

Nilai *t* tabel pada taraf signifikansi 5 % (1-tailed) dapat diketahui melalui persamaan sebagai berikut :

$$\begin{aligned} t \text{ tabel} &= n - k - 1: \alpha \\ &= 67 - 2 - 1: 0,05 \\ &= 64 : 0,05 \\ &= 1,669 \end{aligned}$$

Hasil Analisis Regresi Moderat

Tabel 3
Uji t

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	92.614	40.123		2.308	.024
Komitmen Profesional	1.231	1.240	-.725	-.993	.325
Pertimbangan Etis	-.396	.423	-.679	-.936	.353
<i>Locus of control</i>	1.796	.999	-2.091	1.799	.077
KP.LoC	.058	.031	1.886	1.885	.064
PE.LoC	.014	.011	1.479	1.231	.223

a. Dependent Variable: *Whistleblowing*

Sumber : data primer yang diolah (2015)

$$WB = 92,614 - 1,31 KP - 0,396 PE - 1,796 LoC + 0,014 KP.LoC + 0,058 PE.LoC + e$$

Arti angka-angka dalam persamaan regresi diatas:

- Nilai koefisien regresi interaksi komitmen profesional dengan *locus of control* sebesar 0,014. Artinya adalah bahwa setiap peningkatan komitmen profesional sebesar 1 satuan yang dimoderasi oleh *locus of control*, maka akan meningkatkan *whistleblowing* sebesar 0,014 dengan asumsi variabel lain tetap.

- Nilai koefisien regresi interaksi pertimbangan etis sebesar 0,058. Artinya adalah bahwa setiap peningkatan pertimbangan etis sebesar 1 satuan yang dimoderasi oleh *locus of control*, maka akan meningkatkan *whistleblowing* sebesar 0,058 dengan asumsi variabel lain tetap.

Nilai *t* tabel dalam pengujian regresi moderate dengan taraf sig 5% (2-tailed) dapat diketahui melalui persamaan berikut :

$$\begin{aligned} t \text{ tabel} &= n - k - 1: \\ &\alpha / 2 \\ &= 67 - 5 - 1: 0,05 / 2 \\ &= 61 : 0,025 \end{aligned}$$

Hasil Pengujian Hipotesis Hipotesis 1

Dari tabel 2 dapat dilihat bahwa *t* hitung (7,087) > *t* tabel (1,669) dengan nilai signifikan sebesar 0 (nol) dengan tingkat kesalahan (*alpha*) 0,05. Dari hasil pengujian dapat disimpulkan bahwa *H₁* diterima yaitu terdapat pengaruh komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Selain itu hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai Beta sebesar 0,675, hal ini menunjukkan

bahwa arah pengaruh adalah positif yaitu semakin tinggi komitmen profesional yang dimiliki auditor maka akan semakin tinggi intensi melakukan *whistleblowing*.

Hipotesis 2

Nilai t hitung (3,373) > t tabel (1,669) dengan nilai signifikan sebesar 0,0005 (0,001/2) dengan tingkat kesalahan (*alpha*) 0,05. Dari hasil pengujian dapat disimpulkan bahwa H₂ diterima yaitu terdapat pengaruh positif antara pertimbangan etis terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Selain itu hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai Beta sebesar 0,320, hal ini menunjukkan bahwa arah pengaruh adalah positif yaitu semakin tinggi pertimbangan etis yang dimiliki auditor maka akan semakin tinggi intensi melakukan *whistleblowing*.

Hipotesis 3

Nilai t hitung pada tabel 3 (1,885) < t tabel (2,000) dan nilai signifikan sebesar (0,064) > 0,05 nilai alpha dari hasil pengujian ini dapat disimpulkan bahwa H₃ ditolak. Artinya variabel *Locus of control* tidak memoderasi hubungan antara komitmen profesional dengan intensi melakukan *whistleblowing*.

Hipotesis 4

Nilai t hitung pada tabel 3 (1,231) < t tabel (2,000) dan nilai signifikan sebesar (0,223) > 0,05 nilai alpha dari hasil pengujian ini dapat disimpulkan bahwa H₃ ditolak. Artinya variabel *Locus of control* tidak memoderasi hubungan antara komitmen profesional dengan intensi melakukan *whistleblowing*.

Uji Simultan (uji F)

Berdasarkan hasil uji statistik F didapat nilai F hitung sebesar 12,487 dengan probabilitas 0,000. Karena probabilitas jauh lebih kecil dari 0,05 artinya adalah bahwa komitmen profesional dan pertimbangan etis secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap *whistleblowing* dengan *locus of control* sebagai variabel moderating.

Uji Determinasi (R²)

Berdasarkan hasil uji statistik diketahui nilai *adjusted R Square* sebesar 0,465. Artinya adalah bahwa sumbangan pengaruh komitmen profesional dan pertimbangan etis terhadap *whistleblowing* dengan *locus of control* sebagai variabel moderating adalah sebesar 46,5 %. Sedangkan sisanya 53,5 % dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model regresi ini.

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Simpulan

Penelitian tentang tindakan *whistleblowing* pada auditor KAP ini bertujuan untuk membuktikan secara empiris hubungan komitmen profesional dan pertimbangan etis dengan intensi melakukan *whistleblowing* yang dimoderasi oleh *locus of control*. Dari penelitian ini ditemukan:

1. Hasil analisis hipotesis 1 bahwa t hitung (7,087) > t tabel (1,669) dengan nilai signifikan sebesar 0 (nol) dengan tingkat kesalahan (*alpha*) 0,05. Komitmen profesional berpengaruh positif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Ini mencerminkan bahwa

profesionalisme yang disandang oleh auditor menjadi salah satu faktor pendorong pada tindakan yang mengedepankan etika. Sebagai seorang auditor yang profesional maka menjaga kepercayaan, independensi dan integritas menjadi prioritas utama sehingga apabila ada kesalahan-kesalahan yang dilakukan oleh rekan auditor atau atasan akan mengusik sikap profesionalitasnya mereka memiliki keyakinan untuk mengungkapkan kesalahan tersebut. Hasil ini mendukung penelitian Kaplan & Whitecotton (2001), Elias (2008), Taylor dan Curtis (2010) dan Krehastuti (2014).

2. Hasil analisis hipotesis 2 nilai t hitung (3,373) > t tabel (1,669) dengan nilai signifikan sebesar 0,0005 (0,001/2) dengan tingkat kesalahan (α) 0,05. Pertimbangan etis berpengaruh positif terhadap intensi melakukan whistleblowing. Hal ini mencerminkan bahwa etika menjadi hal yang penting bagi auditor dalam setiap tindakannya. Dengan pertimbangan etika yang baik maka auditor tidak akan menyukai hal-hal yang di luar aturan khususnya yang berkaitan langsung dengan profesi sebagai auditor, menurutnya pelanggaran yang dapat merugikan organisasi, profesi dan kepercayaan publik merupakan tindakan yang tidak etis sehingga mereka akan mengungkapkannya (*blow the whistle*) secara internal maupun eksternal. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Chiu (2003) dan Daivetri (2014).
3. Hasil analisis hipotesis 3 nilai t hitung pada tabel 3 (1,885) < t tabel (2,000) dan nilai signifikan sebesar (0,064) > 0,05 nilai alpha.

Locus of control tidak memoderasi hubungan komitmen profesional terhadap intensi melakukan whistleblowing. Kondisi ini disebabkan karena seorang auditor yang profesional terhadap pekerjaannya berarti loyal terhadap profesinya dan bersedia untuk melakukan usaha yang berarti untuk melindungi profesinya (Elias 2008). Dengan begitu mereka akan menganggap pelanggaran adalah suatu hal yang dapat mengganggu profesionalisme dan memiliki kewajiban untuk mengungkap pelanggaran tersebut, bukan menjadikan pengungkapan tersebut sebagai kontrol dalam tindakan agar tidak mendapat sanksi atau takut terhadap otoritas yang ada.

4. Hasil analisis hipotesis 4 Nilai t hitung pada tabel 3 (1,231) < t tabel (2,000) dan nilai signifikan sebesar (0,223) > 0,05 nilai alpha. Locus of control tidak memoderasi hubungan pertimbangan etis terhadap intensi melakukan whistleblowing. Hal ini disebabkan karena auditor melihat pelanggaran atau sesuatu yang tidak sesuai dengan aturan profesinya sebagai sebuah tindakan yang tidak etis dan segera untuk mengungkapkan dengan melakukan whistleblowing tanpa memikirkan whistleblowing tersebut sebagai tindakan yang benar dilakukan. Auditor tidak memikirkan tindakan tersebut merupakan tanggung jawab atau tidak tapi menjadikannya suatu kewajiban yang harus dilakukan. Sehingga *locus of control* internal maupun eksternal auditor tidak mempengaruhi mereka dalam

melakukan whistleblowing. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Daivitri (2013) dan tidak mendukung penelitian Chiu (2003).

Keterbatasan

1. Pengiriman kuisisioner disaat masa sibuk, sehingga banyak Kantor Akuntan Publik yang menolak untuk menjadi responden. Bagi KAP yang menerima dikhawatirkan responden kurang serius dalam memberikan jawaban terhadap kuisisioner yang diberikan.
2. Penelitian ini hanya menggunakan 2 variabel independen yaitu komitmen profesional dan pertimbangan etis. Sehingga berkemungkinan masih banyak variabel lain yang dapat digunakan untuk mengukur intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Saran

1. Untuk penelitian pada responden auditor eksternal, lebih memerhatikan waktu, situasi dan kondisi dengan tidak menyebarkan kuisisioner pada masa sibuk karena banyaknya tugas audit sehingga nantinya memperoleh responden yang lebih banyak dari kalangan auditor.
2. Menambah objek penelitian yaitu pada auditor internal karena auditor internal memiliki dilema etis yang tinggi dibandingkan auditor eksternal.
3. Penelitian selanjutnya dapat menambah variabel lain seperti komitmen organisasi, *locus of commitment*, dan iklim etis sehingga akan diperoleh hasil penelitian yang lebih baik.

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, Sukrisno., dan I Cenik Ardana. 2013. *Etika Bisnis dan Profesi : Tantangan Membangun Manusia Seutuhnya*. Jakarta : Salemba Empat.
- Ahmad, Syahrul Ahmal.2011. "Internal Auditors And Internal Whistleblowing Intentions: A Study Of Organisational, Individual, Situational And Demographic Factors".*Thesis*. Edith Cowan University Western Australia.
- Aranya et al., 1981, "Community Size, Socialization, and the Work Needs of Professionals", *Academy of Management Journal*.
- Chaplin, J.P. 2006. *Kamus Lengkap Psikologi*.(Penerj. Kartini Kartono). Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada.
- 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.
- Curtis, M. B. and E. Z. Taylor: in press 2009, 'Whistleblowing in Public Accounting: Influence of Identity Disclosure, Situational Context and Personal Characteristics', *Accounting and the Public Interest*

- Elias, Rafik, Z. 2008. "Auditing Students' Professional Commitment and Anticipatory Socialization and Their Relationship to Whistleblowing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, No. 3, pp. 283-294
- Instiut Akuntan Publik Indonesia. 2011. *Standar profesional akuntan publik (SPAP)*. Jakarta : Salemba Empat
- Jalil, Fitri Yani,. 2013. "Pengaruh Komitmen Profesional Uditor terhadap Intensi Melakukan Whistleblowing: Locus of control sebagai Variabel pemoderasi", *Simposium Nasional Akuntansi XVI*,p.1522-1552.
- Kaplan, S.E. and S.M. Whitecotton. 2001. "An Examination of Auditor's Reporting Intentions when Another Auditor is offered Client Employment", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20, No. 1, pp.45-63.
- Kreitner, Robert and Angelo Kinicki. 2007. *Organizational Behavior*. Seventh Edition. Mc. Graw-Hill. International Edition. New York. International Edition. 13th Edition. Upper Saddle River. New Jersey 07458.
- Krehastuti, Destriana Kurnia. "Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Intensi Auditor Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing". *Diponegoro Journal of Accounting* Volume 03, Nomor 03, Tahun ,Halaman 1-15.
- Larkin, Joseph M. 1990. "Does gender affect auditor CPAs' Performance?. *The Women CPA*. pp.20-21.
- Near, J.P., and M.P. Miceli. 1985. "Organizational Dissidence: The Case of Whistleblowing", *Journal of Business Ethics*, Vol. 4, No. 1, pp. 1 –16.
- Rotter, J. B. (1966). Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological Monographs*,80(1), Whole no. 609.
- Sagara, Yusar. 2013. "Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan Whistleblowing". *Jurnal Liquidity*. Januari-Juni 2013, Vol. 2 No.1, h.33- 44.
- Spector, P. E. (1988). Development of the work locus of control scale. *Journal of Occupational Psychology*, 61(4), 335-340
- 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.