

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

Destriana Kurnia Kreshastuti, Andri Prastiwi¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

This study aims to obtain empirical evidence of factors that affect auditor to make whistleblowing intention. This study refers to Curtis and Taylor (2010) by using the concept of the Theory of Planned Behavior (TPB) as a theoretical basis. This study uses primary data to obtained important information from the respondents by using convinience sampling method. Respondents in this study were 55 auditors who worked in public accounting firm in Semarang City, Indonesia. Statistical analysis method used is multiple linear regression. Hypothesis testing is done with the help of software IBM SPSS Statistics 19. The result of this study indicates: (1) Professional Identity positively significant influence whistleblowing intention; (2) Auditor who have higher organizational commitment that auditors who have a commitment to co-workers has not significant influence whistleblowing intention; (3) Moral intensity positively significant influence whistleblowing intention; (4) Auditor's personal characteristics is consisted of Gender, Age, Education, Experience (based on years experience) and Level Position at firm has not significant influence whistleblowing intention.

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

PENDAHULUAN

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

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

Sejumlah skandal keuangan perusahaan terkemuka menyebabkan profesi auditor menjadi sorotan banyak pihak. Hal ini dikarenakan auditor memiliki kontribusi dalam banyak kasus mengenai kebangkrutan perusahaan. Profesionalisme auditor seolah dijadikan kambing hitam dan harus memikul tanggung jawab pihak lain yang seharusnya bertanggung jawab atas kegagalan itu. Munculnya pandangan seperti itu bukan tanpa alasan. Alasan yang mendasarinya adalah laporan keuangan perusahaan yang mendapat opini wajar tanpa pengecualian, justru mengalami kebangkrutan setelah opini tersebut dipublikasikan. Sebagai contoh, kasus Enron yang menjadi sorotan masyarakat luas pada tahun 2001, ketika terungkap bahwa kondisi keuangan yang dilaporkannya didukung terutama oleh penipuan akuntansi yang sistematis, terlembaga, dan

¹ *Corresponding author*

direncanakan secara kreatif. Kasus ini juga melibatkan kantor akuntan internasional (termasuk *Big Five*) Kantor Akuntan Publik (KAP) Arthur Andersen. Arthur Andersen bertindak sebagai eksternal auditor dan konsultan manajemen Enron.

Di Indonesia, kasus skandal akuntansi bukanlah hal yang baru. Salah satu kasus yang ramai diberitakan adalah keterlibatan 10 KAP di Indonesia dalam praktik kecurangan keuangan yang baru terungkap dalam investigasi yang dilakukan pemerintah. KAP-KAP tersebut ditunjuk untuk mengaudit 37 bank sebelum terjadinya krisis keuangan pada tahun 1997. Setelah melalui investigasi BP2AP menjatuhkan sanksi terhadap KAP-KAP tersebut, akan tetapi sanksi yang dijatuhkan terlalu ringan yaitu BP2AP hanya melarang 3 KAP melakukan audit terhadap klien dari bank-bank, sementara 7 KAP yang lain bebas. (Suryana, 2002)

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

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

Salah satu cara mengungkapkan pelanggaran akuntansi sehingga dapat mengembalikan kepercayaan masyarakat adalah dengan melakukan *whistleblowing*. *Whistleblowing* adalah pelaporan yang dilakukan oleh anggota organisasi (aktif maupun non-aktif) mengenai pelanggaran, tindakan ilegal atau tidak bermoral kepada pihak di dalam maupun di luar organisasi. Para regulator berusaha mengembalikan kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntansi. Di Indonesia, Pedoman Sistem pelaporan dan Pelanggaran (SPP) atau *Whistleblowing System (WBS)* diterbitkan oleh Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) pada 10 November 2008. Peraturan tersebut mewajibkan para akuntan untuk melaporkan kecurangan manajemen kepada pihak pembuat kebijakan yang sesuai.

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

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

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

Di Indonesia, beberapa penelitian mengenai intensi melakukan *whistleblowing* dilakukan di kalangan mahasiswa akuntansi juga telah dilakukan. beberapa diantaranya dilakukan oleh Ghani

(2010) dan Sugiyanto, dkk (2011) yang melakukan penelitian mengenai *whistleblowing* dengan menggunakan aspek persepsi *whistleblowing* dan intensi melakukan *whistleblowing*. Ghani (2010) melakukan penelitian mengenai *whistleblowing* antara mahasiswa akuntansi S1, S2 dan PPA Universitas Diponegoro sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Sugiyanto, dkk (2011) menggunakan mahasiswa akuntansi di kota Makasar sebagai responden. Merdikawati (2012) juga melakukan penelitian mengenai niat *whistleblowing* antara mahasiswa akuntansi S1 di tiga universitas negeri di Jawa Tengah dan Yogyakarta. Sulistomo (2012) melakukan penelitian mengenai persepsi mahasiswa akuntansi di Semarang dan Yogyakarta yang menunjukkan faktor-faktor yang mempengaruhi seseorang memiliki intensi melakukan *whistleblowing* berdasarkan konsep *theory of planned behavior*. Faktor-faktor tersebut adalah persepsi norma subyektif, sikap terhadap perilaku dan kontrol perilaku. Lebih lanjut, penelitian *whistleblowing* di kalangan internal auditor dilakukan oleh Sagara (2013) yang menganalisis pengaruh profesionalisme internal auditor terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Meskipun di Indonesia penelitian mengenai *whistleblowing* sudah pernah dilakukan, namun penelitian sebelumnya telah meneliti faktor-faktor penentu seseorang melakukan *whistleblowing* di kalangan perusahaan, internal auditor dan mahasiswa. Sedangkan di kalangan akuntan publik masih jarang dilakukan.

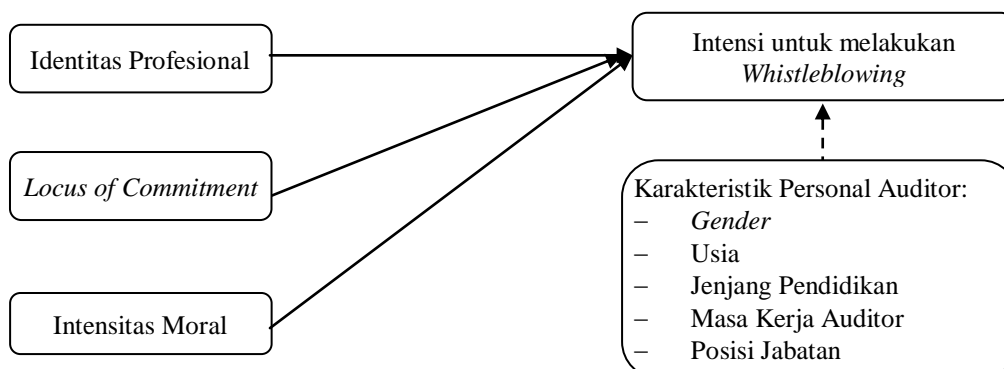
Penelitian ini akan membuktikan faktor-faktor yang mempengaruhi antara intensi dalam melakukan *Whistleblowing* berdasarkan *theory of planned behavior (TPB)*. Penelitian ini akan dilakukan pada auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik yang ada di Semarang yang telah terdaftar di IAIP. Alasan pemilihan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

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

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

Selanjutnya, dalam Amaliah (2008) menyebutkan bahwa TPB menjelaskan niat individu untuk berperilaku dipengaruhi oleh tiga faktor yaitu sikap terhadap perilaku (*attitude toward the behavior*), norma subyektif (*subjective norm*), persepsi kontrol perilaku (*perceived behavioral control*). Seseorang akan memiliki suatu niatan dalam dirinya sebelum melakukan hal yang ingin dilakukannya. Ketika seseorang telah memiliki persepsi dan sikap positif, memiliki keyakinan bahwa suatu perilaku dapat diterima lingkungan sekitarnya, dan yakin bahwa sesuatu yang dilakukannya adalah hasil atas kontrol dirinya sendiri maka ia akan memiliki intensi untuk menunjukkan suatu perilaku. Berdasarkan teori tersebut, maka kerangka pemikiran dapat dinyatakan dalam gambar 1.

Gambar 1
Kerangka Pemikiran Teoritis



Pengaruh Identitas Profesional pada Intensi untuk melakukan Whistleblowing

Identitas profesional adalah sebuah komponen identitas sosial seseorang yang merupakan gagasan bahwa seseorang mengklasifikasikan diri sendiri berdasarkan profesinya. Aranya, Pollack *et al* (1981) dalam Taylor dan Curtis (2010) mendefinisikan identitas profesional sebagai kekuatan seseorang dengan keterlibatannya dalam sebuah profesi. Identitas profesional merepresentasikan sikap dalam dalam konsep teori perilaku terencana (*theory of planned behaviour*). Sikap adalah keadaan dalam diri manusia yang dapat menggerakkan manusia untuk bertindak atau tidak bertindak. Salah satu sikap seorang auditor untuk menunjukkan identitas profesional adalah melalui kepatuhan terhadap standar audit dan kode etik profesi auditor yang diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik dan Kode Etik Profesi Akuntan Publik. Standar audit dan kode etik atau aturan perilaku dibuat untuk dipedomani dalam berperilaku terutama dalam melaksanakan penugasan demi menjaga mutu pekerjaan auditor, sehingga dapat menumbuhkan kepercayaan dan memelihara citra organisasi di mata masyarakat. Identitas profesional dikaitkan pula dengan intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Seseorang yang menjunjung tinggi identitas profesionalnya akan mendorong terbentuknya sikap patuh terhadap standar profesional dan kode etik yang berlaku demi melindungi profesinya. Dan demi melindungi profesinya seseorang akan lebih merasa bertanggung jawab jika terjadi pelanggaran terhadap peraturan yang berlaku hingga menimbulkan intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

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

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

Pengaruh *Locus of Commitment* pada Intensi untuk melakukan Whistleblowing

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

Komitmen organisasi menyiratkan hubungan pegawai dengan perusahaan atau organisasi secara aktif. Karyawan yang menunjukkan komitmen tinggi terhadap organisasi memiliki keinginan untuk memberikan tenaga dan tanggung jawab yang lebih dalam menyokong kesejahteraan dan keberhasilan organisasi tempatnya bekerja. Komitmen yang kuat terhadap organisasi kontras dengan komitmen kolega (rekan kerja), yang meliputi rasa tanggung jawab, kehandalan dan kesiapan untuk mendukung rekan-rekan dalam sebuah organisasi. Dalam keadaan tertentu hubungan dari kedua komitmen bisa saling bertentangan. Misalnya salah satu rekan melakukan tindakan yang tidak etis. Hal ini dapat memicu konflik kepentingan antara tekanan dari kekuatan yang berlawanan sehingga menciptakan tekanan bagi seseorang untuk berpikir dan berperilaku dengan cara yang berbeda. Jika sebuah tindakan pelanggaran tidak dilaporkan maka perusahaan akan menderita kerugian. Di sisi lain, jika pelanggaran dilaporkan maka rekan kerja akan menerima dampak negatif berupa sanksi dari manajemen perusahaan atas pelanggaran yang dilakukan. Dengan demikian hubungan antara kedua komitmen yang saling bertentangan ini akan menimbulkan dilema bagi seseorang untuk menentukan arah komitmennya hingga mempengaruhi intensi seseorang untuk melaporkan pelanggaran yang terjadi dalam organisasinya.

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

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

Pengaruh Intensitas Moral pada Niat untuk melakukan *Whistleblowing*

Zubair (1987) dalam Hendriadi (2012) mendefinisikan intensitas moral sebagai kuat lemahnya perasaan susah atau senang sebagai hasil dari suatu perbuatan baik atau buruk, salah atau benar, dan adil atau tidak adil. Intensitas moral dapat dikaitkan dengan konsep persepsi kontrol perilaku dalam teori perilaku terencana (*theory of planned behavior*). Persepsi kontrol perilaku merupakan keyakinan seseorang bahwa persepsi yang dimilikinya merupakan hasil dari kontrol dirinya sendiri mengenai persepsi perilaku tersebut.

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

Near dan Miceli (1985) dalam Taylor dan Curtis (2010) menyatakan keseriusan mengimplikasi orang lain akan merasakan manfaat dari pelaporan dan cenderung akan mengambil tindakan atas pelanggaran yang lebih serius untuk memperbaiki situasi. Seseorang melaporkan pelanggaran karena mereka merasa bertanggung jawab untuk melaporkan. Tanggung jawab auditor untuk melaporkan adanya pelanggaran diatur dalam SA seksi 316 – Paragraf I Standar Profesional Akuntan Publik yang mengatur tentang tanggung jawab auditor untuk mendeteksi dan melaporkan kekeliruan dan ketidakberesan dalam audit atas laporan keuangan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan IAIP. Penelitian yang dilakukan Schultz *et al*, (1993) dalam Elias (2008) menemukan adanya hubungan positif antara niat auditor untuk melaporkan dan perasaan tanggung jawab pribadi. Jadi, seorang auditor akan memiliki niat untuk melaporkan pelanggaran jika ada hal-hal yang mendukung perilaku tersebut. Seperti adanya peraturan yang dijadikan pedoman dalam menjalankan profesinya sehingga auditor memiliki rasa tanggung jawab dan keseriusan untuk melaporkan segala bentuk pelanggaran.

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

METODE PENELITIAN

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data bersumber langsung dari responden dengan instrumen penelitian berupa kuesioner. Kuesioner disusun berdasarkan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Taylor dan Curtis (2010). Kuesioner ini dibagi menjadi 3 bagian pokok. Pada bagian pertama, responden diminta untuk membaca 3 (tiga) skenario audit yang telah disajikan untuk menjawab 3 (tiga) pertanyaan pada masing-masing skenario. Bagian kedua, berisi sejumlah pernyataan yang berhubungan dengan identitas profesional dan *locus of*

commitment. Bagian ketiga berisi sejumlah pertanyaan umum yang berhubungan dengan profil demografi responden.

Populasi yang digunakan dalam penelitian adalah sejumlah Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berlokasi di kota Semarang. Berdasarkan data dari website IAPI (2012-2013) KAP terdapat di kota Semarang berjumlah 18 KAP. Namun yang bersedia untuk berpartisipasi dalam penelitian ini hanya 10 KAP saja. Hal ini dikarenakan penyebaran kuesioner dilaksanakan pada masa sibuk auditor (*busy session*) yaitu November – Desember. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor yang berkedudukan sebagai senior dan junior karena posisi auditor tersebut sering mengalami dilema dalam pelaporan pelanggaran yang dilakukan oleh auditor dengan posisi lebih tinggi.

Jumlah pendistribusian kuesioner yang didasari oleh banyaknya KAP di Semarang yang menerima untuk menjadi responden yaitu ada 10 KAP yang masing-masing di didistribusikan sebanyak 10 eksemplar karena adanya pembatasan penerimaan jumlah kuesioner oleh pihak KAP. Sehingga total dari keseluruhan kuesioner yang rencananya akan didistribusikan sebanyak 100 eksemplar untuk 10 KAP.

Variabel Penelitian

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Ghani (2010) menyatakan bahwa intensi untuk melakukan *whistleblowing* merupakan salah satu bentuk dari keseriusan dalam suatu situasi, tanggung jawab untuk melaporkan pelanggaran dan dampak negatif yang akan diterima sebagai akibat pelaporan tersebut. Pengukuran intensi untuk melakukan *whistleblowing* dalam penelitian ini menggunakan tiga skenario kasus yang berhubungan dengan akuntansi yang dikembangkan oleh Curtis dan Taylor (2010). Tiga skenario mewakili berbagai pelanggaran Standar Profesional Akuntan Publik. Skenario pertama, audit supervisor memerintahkan auditor untuk menghentikan prosedur audit yang tidak lengkap sebagai prosedur audit yang lengkap. Skenario kedua audit supervisor mengungkapkan tawaran pekerjaan dari klien saat ini dan kemudian secara pribadi melakukan prosedur audit yang biasanya diselesaikan oleh auditor. Dalam skenario ketiga, selama audit pada perusahaan dealer mobil, auditor mendapati atasannya (*audit supervisor*) mengendarai mobil yang menjadi *inventory* milik kliennya sebagai hadiah. Pengukuran akan dilakukan kepada responden terhadap kemungkinannya dalam melaporkan pelanggaran dengan menggunakan skala 0-100 poin. Selanjutnya, ketekunan untuk melaporkan suatu pelanggaran diukur dengan menyajikan satu pertanyaan pada responden mengenai kesadaran untuk melaporkan pelanggaran tersebut kepada organisasi. Responden akan diminta untuk melakukan penilaian dengan memilih kepada siapa mereka harus melaporkan pelanggaran atas kasus tersebut. Pengukuran akan dilakukan dengan menggunakan skala 5 poin, dimulai dengan 'tidak akan memberitahukan kepada siapapun' hingga 'akan melaporkan sampai ke tingkat manajemen yang paling tinggi'. Selanjutnya kedua faktor ini akan digabung dalam satu variabel yakni intensi melakukan *whistleblowing* melalui perhitungan analisis faktor.

Variabel independennya ada tiga yaitu Identitas profesional, *locus of commitment*, dan intensitas moral. Identitas profesional merupakan komponen sikap terhadap perilaku yang akan membentuk keyakinan pada diri sendiri bahwa profesi yang dikerjakan memberikan hal yang baik bagi individu. Identitas profesional dalam penelitian ini diukur menggunakan enam pernyataan dari skala komitmen profesional yang dikembangkan oleh Aranya *et al.* (1981). Enam pernyataan ini disajikan secara berurutan setelah skenario kasus. Setiap pernyataan yang disajikan menggunakan skala likert 1 sampai 5. Selanjutnya, variabel *Locus of commitment* didefinisikan sebagai arah kesetiaan seseorang ditujukan ketika mengalami dilema antara kedua komitmen yang saling bertentangan satu sama lain. Pengukuran *locus of commitment* dalam penelitian ini menggunakan gagasan umum dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Aranya dan Ferris (1984) dan Taylor dan Curtis (2010). Responden akan diminta untuk menanggapi enam pernyataan yang menegaskan komitmen terhadap organisasi atas komitmen terhadap sesama rekan kerja. Setiap pernyataan dalam penelitian ini menggunakan skala likert 1 sampai 5. Lebih lanjut, variabel intensitas moral terbentuk dari timbulnya perasaan untuk bereaksi terhadap perilaku tidak etis. Untuk mengukur intensitas moral auditor, persepsi auditor terhadap keseriusan perilaku etis dan tanggung jawab auditor untuk melaporkan perilaku yang tidak etis melalui skenario yang tersaji dalam kuesioner. Intensitas moral dalam penelitian ini diukur menggunakan skala 0 sampai 100

dimana 0 adalah serius atau bertanggung jawab dan 100 adalah sangat serius atau bertanggung jawab.

Meskipun titik perhatian utama dalam penelitian ini terletak pada identitas profesional, *locus of commitment*, dan intensitas moral, terdapat potensi variabel lain yang dapat mempengaruhi intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Penelitian ini menggunakan karakteristik personal auditor sebagai variabel kontrol yang terdiri dari *gender*, usia, pendidikan terakhir, masa kerja auditor dan posisi jabatan.

Metode Analisis

Metode analisis data yang digunakan untuk mengolah data penelitian ini adalah regresi linier berganda dengan persamaan sebagai berikut:

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

Keterangan

- Y : Intensi untuk melakukan *whistleblowing*
- α : Konstanta
- β_1, \dots, β_n : Koefisien arah regresi
- X_1 : Identitas Profesional
- X_2 : *Locus of Commitment*
- X_3 : Intensitas Moral
- X_4 : *Gender*
- X_5 : Usia
- X_6 : Masa kerja sebagai auditor
- X_7 : Jenjang Pendidikan
- X_8 : Posisi Jabatan
- e : Kesalahan pengganggu

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Rentang waktu yang diperlukan untuk mendistribusikan dan mengumpulkan kembali kuesioner yang disebar terhitung sejak tanggal 30 Oktober hingga 22 November 2013. Dari total 100 kuesioner yang didistribusikan, kuesioner yang kembali sebanyak 74 eksemplar. Namun hanya 55 eksemplar yang memenuhi kelengkapan data untuk diolah. Rincian pendistribusian dan pengembalian kuesioner dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1
Rincian Pendistribusian dan Pengembalian Kuesioner

| Keterangan | Jumlah Kuesioner |
|--|------------------|
| Kuesioner yang dibagikan | 100 |
| Kuesioner yang tidak kembali | 26 |
| Kuesioner yang kembali | 74 |
| Kuesioner yang tidak diisi lengkap | 14 |
| Kuesioner yang tidak memenuhi kriteria sebagai auditor | 5 |
| Kuesioner yang bisa diolah | 55 |
| <i>Response Rate</i> (74/100 x 100%) | 74% |
| <i>Usable Response Rate</i> (55/100 x 100%) | 55% |

Sumber: Data primer yang diolah, 2014

Tabel 2 menunjukkan bahwa rata-rata empiris pada semua variabel lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya. Seperti rata-rata empiris variabel identitas profesional menunjukkan rata-rata empiris sebesar 22,33 yang lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya 18. Pada variabel *Locus of Commitment* menunjukkan rata-rata empiris sebesar 21,96 yang lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya yang hanya sebesar 18. Variabel intensitas moral menunjukkan rata-rata empiris sebesar 456,09 yang lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya yaitu 300. Hal ini menunjukkan bahwa secara umum sebagian besar responden memiliki identitas profesional, *locus of commitment* dan intensitas moral yang cukup baik.

Pada variabel intensi melakukan *whistleblowing* yang dibagi menjadi dua faktor yakni kemungkinan pelaporan menunjukkan rata-rata empiris sebesar 226,73. Dengan demikian rata-rata empiris tersebut berada di atas rata-rata teoritisnya yang hanya sebesar 150. Sedangkan faktor lainnya yakni ketekunan dalam pelaporan menunjukkan rata-rata empiris sebesar 11,33 yang lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya yang hanya sebesar 9. Hal ini menunjukkan bahwa secara umum sebagian besar responden memiliki intensi untuk melakukan *whistleblowing* yang tinggi.

Tabel 2
Hasil Analisis Statistik Deskriptif

| Variabel Penelitian | Teoritis | | Empiris | | Rata-rata | Rata-rata | Standar Deviasi |
|--|----------|-------|---------|-------|-----------|-----------|-----------------|
| | Min. | Maks. | Min. | Maks. | Teoritis | Empiris | |
| Identitas Profesional | 6 | 30 | 17 | 29 | 18 | 22,33 | 2,625 |
| <i>Locus of Commitment</i> | 6 | 30 | 15 | 30 | 18 | 21,96 | 4,109 |
| Intensitas Moral | 0 | 600 | 300 | 520 | 300 | 456,09 | 60,344 |
| Intensitas melakukan <i>whistleblowing</i> | | | | | | | |
| – Kemungkinan pelaporan | 0 | 300 | 105 | 300 | 150 | 226,73 | 42,549 |
| – Ketekunan dalam pelaporan | 3 | 15 | 6 | 15 | 9 | 11,33 | 2,404 |

Sumber: Data primer yang diolah, 2014

Analisis Data dan Hasil Penelitian

Analisis regresi linear berganda (*multiple regression*) digunakan untuk menguji pengaruh identitas profesional, *locus of commitment*, intensitas moral dan karakteristik responden terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Sebelum melakukan pengujian hipotesis terlebih dahulu dilakukan uji kualitas data untuk menguji keandalan dan sah atau tidaknya item pertanyaan dan jawaban kuesioner melalui uji reliabilitas dan uji validitas. Hasil uji kualitas data dapat dilihat pada tabel 3.

Tabel 3
Hasil Uji Kualitas Data

| Variabel | Jumlah Pertanyaan | Uji Reliabilitas <i>Cronbach Alpha</i> Reliabel jika > 0,6 | Uji Validitas <i>Corrected Item Total Correlation</i> Valid jika > 0,265 |
|--|-------------------|--|--|
| Identitas profesional | 6 | 0,684 | 0,508-0,667 |
| <i>Locus of commitment</i> | 6 | 0,922 | 0,805-0,886 |
| Intensitas moral | 6 | 0,835 | 0,568-0,870 |
| Intensitas melakukan <i>whistleblowing</i> | | | |
| – Kemungkinan pelaporan | 3 | 0,697 | 0,777-0,828 |
| – Ketekunan dalam pelaporan | 3 | 0,709 | 0,736-0,833 |

Sumber: Data primer yang diolah, 2014

Tabel 4
Hasil Uji Koefisien Determinasi dan Uji F

| Keterangan | Nilai |
|--|-------|
| Koefisien Determinasi (<i>Adjusted R Square</i>) | 0,479 |
| Uji F | 7,209 |

Sumber: Data primer yang diolah, 2014

Selanjutnya pengujian hipotesis dilakukan dengan melihat nilai pada koefisien determinasi, uji F dan uji t. Hasil uji koefisien determinasi dan uji F dapat dilihat pada tabel 4. Besarnya *adjusted R squared* dari model regresi diperoleh sebesar 0,479, yang artinya bahwa 47,9% intensi melakukan *whistleblowing* dapat dijelaskan oleh identitas profesional, *locus of commitment* dan

intensitas moral, sedangkan sisanya 52,1% variabel intensi melakukan *whistleblowing* dapat dipengaruhi oleh variabel lain. Sedangkan dari uji F pada tabel 4 diperoleh nilai F hitung sebesar 7,209 dengan probabilitas sebesar 0,000 yang berada di bawah 0,05. Maka dapat disimpulkan bahwa model regresi pertama dapat digunakan untuk memprediksi variabel terikat. Dengan kata lain identitas profesional, *locus of commitment*, intensitas moral secara simultan berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*.

Tabel 5
Hasil Uji t

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. | Keterangan |
|----------------------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|------|------------------|
| | B | Std. Error | Beta | | | |
| 1 (Constant) | -7,329 | 1,153 | | -6,354 | ,000 | |
| Identitas Profesional | ,098 | ,046 | ,256 | 2,141 | ,038 | Signifikan |
| <i>Locus Of Commitment</i> | ,035 | ,034 | ,143 | 1,011 | ,317 | Tidak Signifikan |
| Intensitas Moral | ,009 | ,002 | ,542 | 4,268 | ,000 | Signifikan |
| <i>Gender</i> | -,166 | ,208 | -,083 | -,797 | ,429 | Tidak Signifikan |
| Usia | -,977 | ,492 | -,419 | -1,987 | ,053 | Tidak Signifikan |
| Pendidikan | -,042 | ,209 | -,027 | -,203 | ,840 | Tidak Signifikan |
| Masa Kerja Auditor | ,441 | ,263 | ,443 | 1,679 | ,100 | Tidak Signifikan |
| Posisi Jabatan | -,119 | ,387 | -,056 | -,308 | ,760 | Tidak Signifikan |

Sumber: Data primer yang diolah, 2014

Persamaan regresi yang didapat dari analisis data adalah sebagai berikut:

$$Y = -7,329 + 0,098 X_1 + 0,035 X_2 + 0,009 X_3 - 0,166 X_4 - 0,977 X_5 - 0,042 X_6 + 0,441 X_7 - 0,119 X_8 + e$$

Model tersebut dapat diinterpretasikan sebagai berikut:

1. Koefisien regresi variabel X_1 (Identitas Profesional) diperoleh sebesar 0,098 dengan arah koefisien positif. Hal ini menunjukkan bahwa identitas profesional yang tinggi dapat meningkatkan intensitas seseorang untuk melakukan *whistleblowing*
2. Koefisien regresi variabel X_2 (*Locus of Commitment*) diperoleh sebesar 0,035 dengan arah koefisien positif. Hal ini menunjukkan bahwa seseorang yang mempunyai komitmen terhadap organisasi yang lebih tinggi dari pada seseorang yang berkomitmen terhadap rekan kerja dapat meningkatkan intensitas seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.
3. Koefisien regresi variabel X_3 (Intensitas Moral) diperoleh sebesar 0,009 dengan arah koefisien positif. Hal ini menunjukkan bahwa seseorang yang memiliki intensitas moral yang tinggi dapat meningkatkan intensitas seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.
4. Koefisien regresi variabel X_4 (*Gender*) diperoleh sebesar 0,166 dengan arah koefisien negatif. Hal ini menunjukkan penurunan intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing* baik dari auditor laki-laki maupun perempuan.
5. Koefisien regresi variabel X_5 (Usia) diperoleh sebesar - 0,977 dengan arah koefisien negatif. Hal ini menunjukkan bahwa semakin muda usia auditor, intensi untuk melakukan *whistleblowing* akan semakin menurun.
6. Koefisien regresi variabel X_6 (Pendidikan) diperoleh sebesar - 0,042 dengan arah koefisien negatif. Hal ini menunjukkan semakin rendah pendidikan yang dimiliki auditor, intensi untuk melakukan *whistleblowing* akan semakin menurun.

7. Koefisien regresi variabel X_7 (Masa Kerja Auditor) diperoleh sebesar 0.441 dengan arah koefisien positif. Hal ini menunjukkan semakin lama masa kerja auditor dapat meningkatkan intensi untuk melakukan *whistleblowing*.
8. Koefisien regresi variabel X_8 (Jabatan) diperoleh sebesar - 0,119 dengan arah koefisien negatif. Hal ini menunjukkan bahwa semakin rendah posisi auditor dalam KAP akan menurunkan intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Pengaruh Identitas Profesional Terhadap Intensi Melakukan *Whistleblowing*

Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa hipotesis pertama diterima yaitu terdapat pengaruh positif yang signifikan sebesar 0,038 dari identitas profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Hal ini berarti semakin kuat identitas profesional yang dimiliki auditor semakin tinggi pula intensi melakukan *whistleblowing*.

Hal ini mencerminkan bahwa profesionalisme yang disandang oleh auditor menjadi salah satu faktor pendorong pada tindakan yang mengedepankan etika. Sebagai seorang akuntan yang profesional maka menjaga kepentingan pemakai laporan keuangan hasil audit menjadi prioritas utama sehingga apabila ada kesalahan-kesalahan yang dilakukan oleh rekan auditor atau atasan akan mengusik sikap profesionalitasnya sehingga dapat memberikan keyakinan untuk mengungkapkan kesalahan tersebut. Seperti yang dijelaskan dalam *theory of planned behavior*, bahwa seorang individu akan melakukan sesuatu sesuai dengan keyakinan yang dianggapnya positif.

Hasil penelitian ini mendukung dengan hasil penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan Kaplan and Whitecotton (2001) menunjukkan hubungan positif antara identitas profesional dengan tanggungjawab untuk melaporkan perilaku yang tidak etis. Lebih lanjut, Taylor dan Curtis (2010) juga menunjukkan hubungan positif antara identitas profesional dengan intensi pelaporan.

Pengaruh *Locus Of Commitment* Terhadap Intensi Untuk Melakukan *Whistleblowing*

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan dari *locus of commitment* terhadap intensitas melakukan *whistleblowing*, artinya auditor yang memiliki *locus of commitment* terhadap organisasi yang tinggi cenderung tidak memiliki intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Dengan demikian hipotesis kedua ditolak.

Tidak adanya pengaruh yang signifikan dari *locus of commitment* terhadap intensitas melakukan *whistleblowing* dapat dikarenakan adanya faktor yang mempengaruhi kepuasan kerja auditor yang dapat berasal dari rekan kerja atau pimpinan organisasi secara umum. Demikian juga yang berkaitan dengan komitmen yang dimiliki auditor. Dalam hal ini auditor nampaknya sulit untuk menentukan untuk berkomitmen terhadap organisasi (KAP) atau terhadap rekan kerja mereka. Seperti yang dijelaskan dalam konsep norma subjektif pada *theory of planned behavior*, bahwa persepsi atau pandangan seseorang terhadap suatu kepercayaan orang lain akan memengaruhi niat untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku yang sedang dipertimbangkan. Persepsi inilah yang menyebabkan dilema dalam diri auditor dalam memilih mana yang harus diutamakan.

Penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian yang dilakukan Taylor dan Curtis (2010) yang menunjukkan hubungan signifikan antara *locus of commitment* dengan intensi pelaporan pelanggaran melalui analisis multivariat (MANCOVA).

Pengaruh Intensitas Moral Terhadap Intensi Untuk Melakukan *Whistleblowing*

Berdasarkan hasil penelitian terdapat pengaruh positif yang signifikan dari intensitas moral terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Auditor yang memiliki intensitas moral yang tinggi cenderung memiliki intensitas melakukan *whistleblowing* yang tinggi pula.

Hal ini mencerminkan bahwa moral seringkali menjadi batasan penting bagi seorang auditor dalam bertindak. Dengan batasan moral yang tinggi maka auditor tidak akan menyukai hal-hal yang di luar aturan moral khususnya yang berkaitan langsung dengan profesi sebagai auditor. Intensitas moral yang tinggi yang dimiliki seorang akuntan yang profesional akan menjaga kepentingan pemakai laporan keuangan hasil audit sehingga apabila ada kesalahan-kesalahan yang dilakukan oleh rekan auditor atau atasan akan mengusik sikap profesionalitasnya sehingga dapat

memberikan keinginan untuk mengungkapkan kesalahan tersebut melalui pertimbangan risiko/kerugian yang mungkin dialami. Pertimbangan atas risiko/kerugian inilah yang nantinya akan membentuk suatu keyakinan bahwa tindakan yang dilakukannya merupakan hasil dari kontrol dirinya sendiri. Hal ini sesuai dengan *theory of planned behavior*, bahwa persepsi kontrol perilaku sebagai persepsi individu terhadap risiko atau manfaat suatu perilaku serta kontrol yang dimiliki untuk melaksanakan tingkah laku tersebut.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Taylor dan Curtis (2010) yang menunjukkan adanya hubungan yang signifikan antara intensitas moral dengan intensi pelaporan pelanggaran. Lebih lanjut, penelitian ini juga mendukung penelitian Shawver (2011) yang menemukan bahwa intensitas moral mempengaruhi sensitivitas moral, pertimbangan moral dan motivasi moral untuk melaporkan tindakan manajemen laba.

Pengaruh Karakteristik Auditor Terhadap Intensi Untuk Melakukan *Whistleblowing*

Sebagai analisis tambahan, peneliti ingin mengetahui intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing* dapat dipengaruhi oleh karakteristik auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa karakteristik responden seperti *gender*, usia, jenjang pendidikan, masa kerja auditor dan posisi jabatan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Hal ini berarti bahwa karakteristik yang melekat pada auditor tidak termasuk dalam faktor-faktor yang mempengaruhi seorang auditor untuk melakukan *whistleblowing*.

Hasil penelitian ini tidak berhasil mendukung dengan penelitian yang dilakukan Taylor dan Curtis (2010) yang menunjukkan adanya hubungan yang signifikan antara variabel posisi jabatan, usia, dan *gender* terhadap intensi pelaporan pelanggaran.

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh identitas profesional, locus of commitment dan intensitas moral terhadap intensitas melakukan *whistleblowing*. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode survey. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor senior dan junior yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) kota Semarang. Data sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 55 kuesioner. Analisis data dilakukan dengan menggunakan analisis regresi linear bergandengan menggunakan program SPSS 19.

Berdasarkan dari hasil analisis, pengujian hipotesis, dan interpretasi hasil pada bagian-bagian sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama dan ketiga yang diajukan berhasil diterima yaitu identitas profesional auditor dan intensitas moral berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Semakin positif identitas profesional dan intensitas moral auditor terhadap perilaku *whistleblowing* maka semakin tinggi intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*. Sebaliknya, semakin negatif identitas profesional dan intensitas moral auditor terhadap perilaku *whistleblowing* maka semakin rendah intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*.

Namun, hasil pengujian hipotesis menolak hipotesis kedua yang diajukan yaitu auditor yang lebih berkomitmen terhadap organisasi daripada berkomitmen terhadap rekan kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Tidak adanya pengaruh dari komitmen organisasi dan rekan kerja terhadap intensi melakukan *whistleblowing* disebabkan karena auditor kesulitan untuk memutuskan antara berkomitmen terhadap organisasi atau terhadap rekan kerja.

Adapun keterbatasan dalam penelitian ini adalah adanya keterbatasan waktu dalam mengumpulkan sampel, sehingga sampel yang diperoleh hanya sedikit. Hal ini dikarenakan penyebaran kuesioner dilakukan bertepatan pada masa sibuk auditor dalam mengaudit laporan keuangan yakni dari bulan November hingga bulan Mei tahun 2014. Selain itu, tidak seluruh Kantor Akuntan Publik (KAP) di Semarang bersedia menerima permintaan untuk mengisi kuesioner dan tidak mudahnya mengumpulkan kembali kuesioner yang telah disebar sesuai dengan yang diharapkan, dikarenakan kesibukan para auditor.

Berdasarkan analisis data dan pembahasan dalam penelitian ini, maka implikasi yang penelitian yang dapat digariskan adalah secara keseluruhan penelitian ini memiliki implikasi Teori

Perilaku Terencana (*Theory Planned of Behavior*) untuk dijadikan sebagai landasan teori dalam menjelaskan intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*.

Pada kenyataannya, kecenderungan auditor untuk melakukan *whistleblowing* ketika berada di lingkungan kerja bisa saja berbeda dengan hasil penelitian ini. Hal ini disebabkan oleh perbedaan persepsi yang dimiliki oleh individu ketika ia sedang dihadapkan pada pertimbangan atas risiko dari tindakan *whistleblowing*. Mempertahankan persepsi positif auditor mengenai perilaku *whistleblowing* ini sangatlah penting sehingga untuk kedepannya Kantor Akuntan Publik selalu memberikan sosialisasi mengenai pembaharuan aturan-aturan yang terdapat dalam Standar Profesional Akuntan Publik dan aturan lainnya yang terkait dengan pelaksanaan audit.

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang dapat diperbaiki pada penelitian-penelitian selanjutnya. Saran dan pertimbangan yang dapat diberikan adalah penelitian selanjutnya sebaiknya lebih memerhatikan waktu, situasi dan kondisi dengan tidak menyebarkan kuesioner pada akhir tahun di saat auditor sedang mengalami masa sibuk karena banyaknya tugas audit sehingga nantinya memperoleh responden yang lebih banyak dari kalangan auditor.

REFERENSI

- Amaliah, Khusnul. 2008. "Peranan Sikap, Norma Subjektif dan *Perceived Behavioral Control* dalam Memprediksi Intensi Mahasiswa untuk Bersepeda Di Kampus". *Skripsi Tidak Dipublikasikan*. Fakultas Psikologi Universitas Indonesia. Jakarta
- 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
- Djamilah, S dan Wijaya, N.H.S. 2008. "Perspektif Etika Terhadap *Whistleblowing*". *Telaah Bisnis*, Vol. 9 No. 2. Desember 2008
- 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
- Febrina, Husna Lina. 2012. "Analisis Pengaruh Karakteristik Personal Auditor Terhadap Penerimaan Auditor Atas Disfunctional Auditor Behavior (Studi Empiris pada KAP di Jawa Tengah dan D.I Yogyakarta)". *Skripsi Tidak Dipublikasikan*. Program Sarjana Universitas Diponegoro.
- Ghani, Rahardian M. 2010. "Analisis Perbedaan Komitmen Profesional dan Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa PPA dan Non-PPA pada Hubungannya dengan Whistleblowing". *Skripsi Tidak Dipublikasikan*. Program Sarjana Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam. 2006. "Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS". Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hendriadi, Firmansyah. 2012. "Pengaruh Intensitas Moral, Kesadaran Risiko dan pertimbangan Moral Terhadap Keputusan Pembelian Software Windows 7 Bajakan pada Mahasiswa di Surabaya". Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Perbanas, Surabaya.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2011. "Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) per 31 Maret 2011". Jakarta: Salemba Empat.
- 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 Niat *Whistleblowing* (Studi Empiris pada Mahasiswa Strata 1 Jurusan Akuntansi Tiga Universitas Negeri Teratas di Jawa Tengah dan D.I Yogyakarta)". *Skripsi Tidak Dipublikasikan*. Program Sarjana Universitas Diponegoro, Semarang.
- Mulyadi. 2002. "Auditing" Edisi 6. Jakarta: Salemba Empat.
- Said, Sudirman. 2002. "Enron dan Akuntan Publik". *Majalah Tempo No. 49/XXX/4*, 10 Februari 2002, <http://www.transparasi.or.id/2002/02/enron-dan-akuntan-publik>. Diakses tanggal 2 Januari 2013.
- Sagara, Yusar. 2013. "Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan *Whistleblowing*". *Jurnal Liquidity*. Januari-Juni 2013, Vol. 2 No. 1, h. 33-44.
- Shawver, Tara. 2011. "The Effects of Moral Intensity on *Whistleblowing* Behaviour Accounting Professional". *Journal of Forensic and Investigate Accounting*, Vol. 3 Iss.2.
- Sugianto., A.H Habbe dan Tawakkal. 2011. "Hubungan Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Sensitivitas Etis dengan *Whistleblowing* Perspektif Mahasiswa Akuntansi". Universitas Hasanudin, Makasar.
- Sulistomo, Akmal. 2012. "Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Pengungkapan Kecurangan (Studi Empiris pada Mahasiswa Akuntansi Undip dan UGM)". *Skripsi Tidak Dipublikasikan*. Program Sarjana Universitas Diponegoro.
- Suryana, A. 2002. "Indonesia is no stranger to accounting scams: Expert. The Jakarta Post (online)". <http://www.thejakartapost.com/news/2002/07/11/indonesia-no-stranger-accounting-scams-expert.html>. Diakses tanggal 2 Januari 2013.
- 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.