

TESIS

**PENGARUH *PERSONAL COST OF REPORTING*,
LINGKUNGAN ETIKA DAN KOMITMEN ORGANISASI
TERHADAP INTENSI AUDITOR MELAKUKAN
WHISTLEBLOWING DENGAN *LOCUS OF CONTROL*
SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

***THE EFFECT OF PERSONAL COST OF REPORTING,
ETHICAL ENVIRONMENT AND ORGANIZATIONAL
COMMITMENT TO AUDITOR INTENTION
WHISTLEBLOWING WITH THE LOCUS OF CONTROL AS A
MODERATION VARIABLES***

**ANDI NURAI SYAH AMIN
A062182004**



**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2021**

TESIS

**PENGARUH *PERSONAL COST OF REPORTING*,
LINGKUNGAN ETIKA DAN KOMITMEN ORGANISASI
TERHADAP INTENSI AUDITOR MELAKUKAN
WHISTLEBLOWING DENGAN *LOCUS OF CONTROL*
SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

***THE EFFECT OF PERSONAL COST OF REPORTING,
ETHICAL ENVIRONMENT AND ORGANIZATIONAL
COMMITMENT TO AUDITOR INTENTION
WHISTLEBLOWING WITH THE LOCUS OF CONTROL AS A
MODERATION VARIABLES***

Sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar magister
disusun dan diajukan oleh

**ANDI NURAI SYAH AMIN
A062182004**



Kepada

**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2021**

LEMBAR PENGESAHAN (TUGAS AKHIR)

PENGARUH *PERSONAL COST OF REPORTING*, LINGKUNGAN ETIKA DAN KOMITMEN ORGANISASI TERHADAP ITENSI AUDITOR MELAKUKAN *WHISTLEBLOWING* DENGAN *LOCUS OF CONTROL* SEBAGAI VARIABEL MODERASI

disusun dan diajukan oleh

ANDI NURAI SYAH AMIN

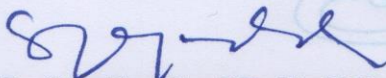
A062182004

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka Penyelesaian Studi Program Magister Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin
Pada tanggal 19 Januari 2021
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui:

Pembimbing Utama

Pembimbing Pendamping

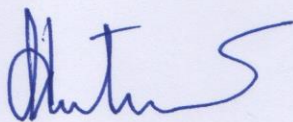


Prof. Dr. Syarifuddin, SE., Ak., M.Soc., Sc., CA
NIP 196312101990021001



Prof. Dr. Arifuddin, SE., Ak., M.Si., CA
NIP 196406091992031003

**Ketua Program Studi
Magister Sains Akuntansi**



Dr. R. A. Damayanti, SE., Ak., M.Soc., Sc., CA
NIP 196703191992032003



**Dekan Fakultas Ekonomi Dan Bisnis
Universitas Hasanuddin**

Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si
NIP 196402051988101001

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini,

Nama : Andi Nuraisyah Amin
NIM : A062182004
Jurusan/program studi : Magister Akuntansi

Menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa tesis yang berjudul:

PENGARUH *PERSONAL COST OF REPORTING*, LINGKUNGAN ETIKA DAN KOMITMEN ORGANISASI TERHADAP INTENSI AUDITOR MELAKUKAN *WHISTLEBLOWING* DENGAN *LOCUS OF CONTROL* SEBAGAI VARIABEL MODERASI

Adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah tesis ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila dikemudian hari ternyata di dalam naskah tesis ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No.20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 5 Januari 2021

Yang membuat pernyataan,

A 6000 Rupiah postage stamp with a signature over it. The stamp features the Garuda Pancasila emblem, the text 'METERAI TEMPEL', the serial number 'F6B18AHF887259447', and the value '6000 ENAM RIBU RUPIAH'. The signature is written in black ink over the stamp.

Andi Nuraisyah Amin

_PRAKATA

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Assalamu'alaikum wr.wb

Alhamdulillah Rabbil'alamin, Puji syukur peneliti panjatkan kepada Allah SWT atas berkat rahmat dan hidayah-Nya, sehingga peneliti dapat menyelesaikan tesis ini yang berjudul: **Pengaruh *Personal Cost Of Reporting*, Lingkungan Etika Dan Komitmen Organisasi Terhadap Intensi Auditor Melakukan *Whistleblowing* Dengan *Locus Of Control* Sebagai Variabel Moderasi**. Tesis ini merupakan tugas akhir untuk mencapai gelar Magister Akuntansi (M.Ak) pada Program Pendidikan Magister Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Dalam penyusunan tesis ini penulis banyak mendapat bimbingan, masukan, serta dukungan dari berbagai pihak. Oleh karena itu penulis menyampaikan terima kasih yang tak terhingga kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si selaku Dekan Fakultas Ekono dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
2. Ibu Dr. Ratna Ayu Damayanti, S.E., Ak., M.Soc,Sc., CA selaku Ketua Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin atas bimbingan dan arahan yang telah diberikan kepada penulis selama menempuh studi hingga dapat menyelesaikan tesis ini.
3. Bapak Prof. Dr. Syarifuddin, S.E., Ak., M.Soc.,Sc.,CA selaku pembimbing I dan bapak Prof. Dr. Arifuddin, S.E., Ak., M.Si., CA selaku pimbimbing II yang telah memberikan waktu, penuh kesabaran dalam membimbing, memotivasi dan mengarahkan penulis. Arahan dan bimbingan yang sangat bermanfaat untuk penulis sehingga dapat menyelesaikan tesis ini.
4. Bapak Prof. Dr. Kartini, SE., Ak.,M.Si.,CA Ibu Dr. Madris, DPS.,SE.,M.Si dan Bapak Dr. Asri Usman., SE., Ak., M.Si., CA selaku tim penguji yang telah banyak memberikan kritik dan saran kepada penulis mulai dari proses ujian proposal sampai pada penyelesaian tesis ini.
5. Terima kasih yang setulus-tulusnya saya sampaikan kepada ayahanda tercinta A. Amin dan ibunda ST. Sundari yang senantiasa menyertai peneliti dengan doa dan mencurahkan segenap cinta dan kasih sayang kepada peneliti selama ini.
6. Sahabat-sahabatku terkasih pada Program Magister Akuntansi Angkatan 2018 terutama : Andi Surya Kundarah, Sartika, Fahmi Sahlan, Eko Edy S, Nurhidayah

Borahima, Megawanti, Rosida Toselong, Andi Besse Lia Riska, Eriana Marissa Firman, Fachrunnisa Binti Mursalin, Dewi Chairani Talib, Adriyana Adevia Nuryadin, Betrix Putri Danduru, Srisetyawanie Bandaso atas dukungan dan kebersamaan selama perkuliahan sampai dengan penyelesaian tesis ini.

7. Seluruh dosen Magister Akuntansi dan pegawai akademik pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin atas semua ilmu pengetahuan yang diberikan kepada penulis, segala bantuan selama proses perkuliahan sampai penyelesaian tesis ini.
8. Kepada semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu per satu. Terima kasih atas semua budi baik dan dukungan yang diberikan selama ini. Semoga Allah SWT senantiasa melimpahkan berkat dan anugrahNya atas segala kebaikan yang diberikan kepada penulis selama ini.

Akhir kata penelitian berharap semoga tesis ini dapat bermanfaat meskipun peneliti menyadari sepenuhnya bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan. Oleh karena itu, peneliti sangat mengharapkan kritik dan saran yang membangun untuk penyempurnaan tesis ini.

Wassalamu Alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Makassar, November 2020

Peneliti,

Andi Nuraisyah Amin

ABSTRAK

ANDI NURAI SYAH AMIN. *Pengaruh Personal Cost of Reporting, Lingkungan Etika dan Komitmen Organisasi Terhadap Intensi Auditor Melakukan Whistleblowing Dengan Locus Of Control Sebagai Variabel Moderasi* (dibimbing oleh **Syarifuddin** dan **Arifuddin**).

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan ulasan pengaruh Personal Cost of Reporting, Lingkungan Etika dan Komitmen Organisasi Terhadap Intensi Auditor Melakukan Whistleblowing Dengan Locus Of Control Sebagai Variabel Moderasi.

Objek penelitian adalah auditor Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan. Penentuan sampel memakai Teknik *Nonprobability sampling*, yaitu penelitian yang pengambilan sampel yang tidak memberikan peluang/kesempatan sama bagi setiap unsur atau anggota populasi untuk dipilih menjadi sampel. Jumlah populasi dalam penelitian ini 55 auditor dan semua populasi dijadikan sampel pengambilan data menggunakan kuesioner dengan analisis data menggunakan *moderated regression analysis (MRA)*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa: (1) *personal cost of reporting* tidak berpengaruh terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*. (2) lingkungan etika berpengaruh terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*. (3) komitmen organisasi berpengaruh terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*. (4) *Locus of control* tidak berpengaruh dalam memoderasi dengan arah memperlemah hubungan *personal cost of reporting* terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*. (5) *Locus of control* berpengaruh dalam memoderasi dengan arah memperkuat hubungan lingkungan etika terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*. (6) *Locus of control* berpengaruh dalam memoderasi dengan arah memperkuat hubungan *personal cost of reporting* terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*.

Kata kunci : *Personal Cost of Reporting*, Lingkungan Etika, komitmen organisasi, *Locus of Control*, intensi *whistleblowing*.

ABSTRACT

ANDI NURAI SYAH AMIN. The Influence of Personal Cost of Reporting, Ethical Environment and Organizational Commitment on Auditor Intention to Conduct Whistleblowing with Locus of Control as Moderation Variable (supervised by **Syarifuddin** and **Arifuddin**).

This study aims to provide an overview of the effect of Personal Cost of Reporting, Ethical Environment and Organizational Commitment on Auditor Intention to Whistleblowing with Locus of Control as Moderation Variable.

The object of research is the auditor of the Supreme Audit Agency of the Republic of South Sulawesi Province. Determination of the sample using the Nonprobability sampling technique, namely research that takes a sample that does not provide equal opportunity / opportunity for each element or member of the population to be selected as a sample. The population in this study 55 auditors and all populations sampled data collection using a questionnaire with data analysis using moderated regression analysis (MRA)

The results show that: (1) personal cost of reporting has no effect on the auditor's intention to do whistleblowing. (2) the ethical environment affects the auditor's intention to do whistleblowing. (3) organizational commitment affects the auditor's intention to do whistleblowing. (4) Locus of control has no effect in moderating by weakening the relationship between personal cost of reporting and the intention of the auditor to do whistleblowing. (5) Locus of control has an effect on moderating by strengthening the relationship between the ethical environment and the auditor's intention to do whistleblowing. (6) Locus of control has an effect on moderation by strengthening the relationship between personal cost of reporting and the intention of the auditor to do whistleblowing.

Keywords: Personal Cost of Reporting, Ethical Environment, organizational commitment, Locus of Control, whistleblowing intention.

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR TABEL	vi
DAFTAR GAMBAR	vii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	11
1.3 Tujuan Penelitian	12
1.4 Kegunaan Penelitian	13
1.5 Sistematika Penulisan	14
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	16
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep	16
2.1.1 <i>Theory of Planned Behavior</i>	16
2.1.2 <i>Personal Cost of Reporting</i>	19
2.1.3 Lingkungan Etika	21
2.1.4 Komitmen Organisasi	23
2.1.5 <i>Locus of Control</i>	26
2.1.6 Intensi Auditor Melakukan <i>Whistleblowing</i>	26
2.2 Tinjauan Empiris	29
BAB III KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS	33
3.1 Kerangka Pemikiran	33
3.2 Hipotesis	34
3.2.1 Pengaruh <i>Personal Cost</i> Terhadap Intensi Auditor Melakukan <i>Whistleblowing</i>	34
3.2.2 Pengaruh Lingkungan Etika Terhadap Intensi Auditor Melakukan <i>Whistleblowing</i>	36
3.2.3 Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Intensi Auditor Melakukan <i>Whistleblowing</i>	36
3.2.4 Pengaruh <i>Locus of control</i> dalam memoderasi <i>personal cost of reporting</i> Terhadap Intensi Auditor Melakukan <i>Whistleblowing</i>	36
3.2.5 Pengaruh <i>Locus of control</i> dalam memoderasi lingkungan etika Terhadap Intensi Auditor Melakukan <i>Whistleblowing</i>	38

3.2.6 Pengaruh <i>Locus of control</i> dalam memoderasi komitmen organisasi Terhadap Intensi Auditor Melakukan <i>Whistleblowing</i>	
--	--

BAB IV METODE PENELITIAN	41
4.1 Rancangan Penelitian	41
4.2 Lokasi dan Waktu Penelitian	42
4.3 Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel	42
4.4 Jenis dan Sumber Data	43
4.5 Metode Pengumpulan Data	43
4.6 Variabel Penelitian	44
4.6.1 Variabel Dependen	44
4.6.2 Variabel Independen.....	44
4.7 Definisi Operasional.....	44
4.7.1 <i>Personal Cost</i>	45
4.7.2 Lingkungan Etika	45
4.7.3 Komitmen Organisasi.....	46
4.7.4 Intensi Auditor Melakukan <i>Whistleblowing</i>	46
4.8 Instrumen Penelitian	47
4.9 Teknik Analisis Data	47
4.9.1 Uji Validitas	48
4.9.2 Uji Reliabilitas	48
4.9.3 Uji Asumsi Klasik	49
4.9.3.1 Uji Normalitas.....	49
4.9.3.2 Uji Multikolinieritas	49
4.9.3.3 Uji Heteroskedastisitas	50
4.9.4 Metode Analisis Data	50
4.9.5 Uji Hipotesis	51
BAB V HASIL PENELITIAN	64
5.1 Deskripsi Data	64
5.2 Deskripsi Variabel Penelitian	73
5.3 Pengujian Asumsi Klasik	75
5.4 Analisis Data Penelitian	78
5.5 Pengujian Hipotesis	87
BAB VI PEMBAHASAN	92
6.1 <i>Personal Cost of Reporting</i> Tidak Berpengaruh terhadap Intensi Auditor Melakukan <i>Whistleblowing</i>	93
6.2 Lingkungan Etika Berpengaruh terhadap Intensi Auditor Melakukan <i>Whistleblowing</i>	94

6.3 Komitmen Organisasi Berpengaruh terhadap Intensi Auditor Melakukan <i>Whistleblowing</i>	95
6.4 <i>Locus of Control</i> Memperlemah dalam Memoderasi Pengaruh <i>personal cost of reporting</i> terhadap intensitas auditor dalam melakukan <i>whistleblowing</i>	96
6.5 <i>Locus of Control</i> Memperkuat dalam Memoderasi Pengaruh lingkungan etika terhadap intensitas auditor dalam melakukan <i>whistleblowing</i>	97
6.6 <i>Locus of Control</i> Memperkuat dalam Memoderasi Pengaruh lingkungan etika terhadap intensitas auditor dalam melakukan <i>whistleblowing</i>	99
BAB VI PENUTUP	101
7.1 kesimpulan	101
7.2 implikasi	103
7.3 keterbatasan Penelitian	103
7.4 saran	104
DAFTAR PUSTAKA	54
LAMPIRAN	111

DAFTAR TABEL

	Halaman
2.1 Tabel Tinjauan Empiris Penelitian	29
5.1 Tabel Tingkat Pengambilan Kuesioner	63
5.2 Karakteristik Responden Penelitian	64
5.3 Statistik Deskriptif	65
5.4 Deskripsi <i>Personal Cost of Reporting</i>	67
5.5 Deskripsi lingkungan etika	68
5.6 Deskripsi Komitmen Organisasi	69
5.7 Deskripsi <i>Locus of Control</i>	70
5.8 Deskripsi Intensi Auditor dalam Melakukan <i>Whistleblowing</i>	71
5.9 Rekapitulasi Pengujian Validitas	72
5.10 Rekapitulasi pengujian Reliabilitas	74
5.11 Hasil Pengujian Asumsi Multikolonieritas	75
5.12 Hasil Analisis Regresi Linier Berganda	78
5.13 Uji <i>Summary</i>	79
5.14 Uji ANOVA	80
5.15 Hasil Analisis Regresi Moderasi <i>Coefficients</i>	81

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
2.1 Gambar <i>Theory of Planned Behavior</i>	17
3.1 Gambar Kerangka Berpikir	33
3.2 Gambar Kerangka Konseptual	34
5.1 Hasil Uji Heterokedastisitas	77
5.2 Hasil Uji Normalitas	78

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Peta Teori	96
2. Hasil pengujian analisis regresi moderasi	118

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Maraknya tindak kecurangan yang terungkap beberapa tahun belakangan ini baik di sektor privat maupun di sektor pemerintahan mendapat perhatian yang serius dari publik. Dalam sektor publik akuntabilitas salah satu hal terpenting demi terwujudnya *good governance*. Pengertian *Good Governance* menurut mardiasmo (2002) adalah suatu konsep pendekatan yang berorientasi pada pembangunan sector pemerintahan yang baik. Dalam konsep *Good Governance* terdapat beberapa prinsip dasar pengelolaan pemerintahan yang diberikan oleh *United Nation Development Program* (UNDP) meliputi *participation, rule of law, transparency, responsiveness, consensus orientation, equity, efficiency and effectiveness, accountability, strategic vision*.

Sebuah lembaga survei internasional non pemerintah yang memberikan peringkat kepada negara-negara sebagai barometer korupsi global dan indeks persepsi korupsi mengemukakan fakta sebagai berikut.

Tahun	Total Negara	Total Skor
2017	Peringkat 96 dari 180 Negara	37 dari 100 Skor
2014	Peringkat 107 dari 175 Negara	34 dari 100 Skor

Transparency International, 2017

Sedangkan Berdasarkan data survei dari ACFE tahun 2016 terlihat bahwa korupsi merupakan faktor dominan yang merugikan Indonesia dengan persentase sebesar 77 persen dibandingkan dengan penyalahgunaan aktiva/kekayaan Negara sebesar 19 persen dan kecurangan laporan keuangan sebesar 4 persen. Selain itu, ditemukan pula bahwa organisasi pemerintah adalah organisasi yang paling banyak dirugikan akibat dari tindakan kecurangan

(*fraud*) yaitu dengan persentase sebesar 81,2 persen dibandingkan dengan organisasi atau lembaga yang lain.

Korupsi selalu menimbulkan kerugian, untuk itu korupsi perlu diberantas. Seberapapun kecilnya dana yang dikorupsi, pemberantasan korupsi kecil sama strategisnya dengan pemberantasan korupsi besar (Diniastri, 2010). Bibit korupsi kecil jika dibiarkan dapat menjadi sebuah kebiasaan buruk yang berbuah korupsi besar. Untuk memberantas korupsi yang terjadi dalam suatu organisasi, tentu korupsi tersebut harus dideteksi terlebih dahulu. Salah satu alat yang efektif digunakan untuk mendeteksi korupsi dan kecurangan lainnya adalah dengan memberdayakan *whistleblower* (Bagustianto, 2015).

Whistleblower adalah seseorang (pegawai dalam organisasi) yang memberitahukan kepada publik atau kepada pejabat yang berkuasa tentang dugaan ketidakjujuran, kegiatan ilegal atau kesalahan yang terjadi di departemen pemerintahan, organisasi publik, organisasi swasta, atau pada suatu perusahaan (Susmanschi, 2012). Pengaduan dari *whistleblower* terbukti lebih efektif dalam mengungkap *fraud* dibandingkan metode lainnya seperti audit internal, pengendalian internal maupun audit eksternal (Sweeney, 2008). Pendapat tersebut sejalan dengan *Report to The Nation* yang diterbitkan oleh *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) setiap dua tahun sekali menempatkan data peringkat teratas sumber pengungkap kecurangan. Pentingnya keberadaan *whistleblowing* dalam mengungkap kecurangan atau skandal keuangan telah banyak terbukti di awal dekade abad kedua puluh satu (Dyck *et. al.*, 2010). Mengingat pentingnya peran *whistleblower* dalam mengungkapkan kecurangan, maka pemahaman atas faktor-faktor yang mendasari niat untuk melaporkan kecurangan atau penyalahgunaan aset merupakan topik yang sangat penting (Aldred *et al.*, 2007). Beberapa nama yang tercatat sebagai *whistleblower* atau

orang yang melaporkan kecurangan atau pelanggaran antara lain: Chyntia Cooper untuk kasus perusahaan Worldcom, Sharron Watkins untuk kasus perusahaan Enron, Jeffrey Wigand untuk kasus perusahaan rokok Brown & Williamson Tobacco Corporation (Alleyne, *et.al.* : 2013).

Menurut Komisi Nasional Kebijakan Governance (KNKG), *whistleblowing* adalah pengungkapan tindak kecurangan atau perbuatan yang melawan hukum, kesalahan prosedur, korupsi, penyalahgunaan wewenang dan perbuatan tidak etis yang dapat merugikan berbagai pihak yang berkepentingan. *Whistleblowing* dapat terjadi di dalam maupun luar sektor swasta atau sektor pemerintahan. Sedangkan seorang yang melakukan *whistleblowing* disebut whistleblower. Dengan demikian, praktik atau tindakan kecurangan dapat dilakukan oleh pegawai yang bekerja di pemerintahan/ swasta (Nugraha, 2017).

Saat ini, *whistleblowing* telah menarik perhatian dunia, hal ini dikarenakan banyak perusahaan besar melakukan kecurangan seperti penipuan, korupsi, dan tindakan tidak etis lainnya yang pada akhirnya terungkap. Beberapa kasus besar yang terungkap adalah kasus perusahaan Enron, Worldcom, Anderson, dan Tyco (Mesmer-Magnus dan Viswesvaran, 2005). Tindakan kecurangan tidak hanya terjadi di luar negeri, tetapi juga terjadi di Indonesia. Salah satu kasus kecurangan yang terjadi di Indonesia yang pada akhirnya terbongkar, juga terjadi pada institusi pemerintah. Hal ini bermula pernyataan Susno Duadji di media massa mengenai adanya praktik mafia hukum yang menyeret Gayus Tambunan. Gayus Tambunan adalah pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang terlibat dalam kasus pencucian uang dan korupsi puluhan miliar rupiah. Posisi Susno Duadji dalam struktur Kepolisian RI sebenarnya yang sangat kuat untuk mengungkap perkara Gayus. Namun, karena kuatnya tembok solidaritas diantara atasan dan koleganya di Mabes Polri, laporan Susno Duadji menjadi tak terselesaikan

secara tuntas. Hingga pada akhirnya Susno Duadji melaporkan praktik kecurangan tersebut kepada pihak luar seperti media massa dan Satgas Pemberantasan Mafia Hukum (LPSK, 2011).

Whistleblowing juga merupakan suatu tindakan ketidaksetiaan, yang tergantung pada hubungan antara pelaku dan *whistleblower*. Memang, sebagian besar pelapor perusahaan menghadapi hasil negatif sebagai akibat dari tindakan mereka diantaranya balas dendam yang dapat dilakukan dalam banyak cara (Dyck *et al.*, 2010) dan seperti "pemberontak moral" yang sering dikucilkan (Minson dan Monin, 2011). Sebagian orang memandang *whistleblower* sebagai pengkhianat yang melanggar norma loyalitas organisasi, sebagian lainnya memandang *whistleblower* sebagai pelindung heroik terhadap nilai-nilai yang dianggap lebih penting dari loyalitas kepada organisasi (Rothschild dan Miethe, 1999). Selain itu, *whistleblower* dapat membantu organisasi memperbaiki produk yang tidak aman atau menyediakan sumber informasi penting dalam mempertahankan kinerja organisasi yang kompleks (Miceli dan Near, 1985).

Niat *whistleblowing* adalah suatu tindakan yang mungkin dilakukan individu untuk melaporkan suatu kesalahan atau perbuatan yang tidak etis (Miceli dan Near, 1985). Niat *whistleblowing* dapat dipengaruhi oleh faktor-faktor berasal dari internal maupun eksternal serta dapat menjadi pendorong maupun sebaliknya (Kreshastuti, 2014). Niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* dapat diukur dari niat untuk melakukan *whistleblowing*, keinginan untuk mencoba *whistleblowing*, usaha keras untuk melakukan *whistleblowing* internal dan upayanya untuk melakukan *whistleblowing* eksternal jika secara internal tidak mungkin dilakukan. Tanpa adanya niat seseorang untuk melapor, sistem *whistleblowing* tidak akan berjalan secara efektif. Hal ini dikarenakan dengan melaporkan tindak kejahatan/kecurangan yang dilakukan oleh seseorang agar

dapat terciptanya suatu sistem *whistleblowing* yang baik, transparan, akuntabel dan bertanggung jawab akan meyakinkan pegawai untuk mengungkap kasus fraud yang terjadi (Purwantini, dkk; 2017).

Dalam organisasi sendiri, salah satu upaya yang dapat dilakukan dalam melindungi organisasi dari pihak-pihak yang ingin mengambil keuntungan pribadi ataupun kelompok adalah dengan melakukan audit internal. Dalam meminimalisasi bahkan memberantas kecurangan seperti korupsi ditubuh pemerintahan, pemerintah membuat *internal control* dalam bentuk aturan-aturan yang diharapkan dapat membantu pemerintah dalam mengawasi jalannya roda pemerintahan dalam negeri ini, seperti Peraturan Pemerintah Nomor 79 tahun 2005 pasal 24 tentang pengawasan dalam lingkup pemerintahan daerah yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal, Unit Pengawasan Lembaga Pemerintah Non Departemen, Inspektorat Provinsi dan Inspektorat Kabupaten/kota.

Auditor yang menjadi fokus dalam masalah ini adalah auditor internal pemerintah. Auditor Internal Pemerintah atau yang lebih familiar dikenal dengan Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP) yang dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Departemen/LPND, dan Badan Pengawasan Daerah. Tanggung jawab auditor internal adalah memperoleh keyakinan yang memadai bahwa hasil auditnya bebas dari kekeliruan (*error*) dan kecurangan (*fraud*) sejalan dengan Standar Profesional Akuntan Publik (IAI 2001). Kegagalan internal auditor dalam mendeteksi kecurangan menyebabkan hilangnya kepercayaan terhadap internal auditor yang merupakan salah satu aparat pengawasan internal pemerintah yang memiliki posisi strategis dalam menegakkan pemerintah yang bersih (Syamsuddin, 2014).

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) merupakan Auditor Internal Pemerintah Republik Indonesia yang memiliki visi untuk meningkatkan akuntabilitas dalam pelaksanaan pengelolaan keuangan dan pembangunan nasional. BPKP yang berfungsi sebagai auditor internal pemerintah sebagaimana yang diatur dalam Pasal 2 dan 3 Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 192 Tahun 2014 Tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). BPKP mempunyai tugas menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pengawasan keuangan negara/daerah dan pembangunan nasional dan dalam melaksanakan tugasnya salah satu fungsi BPKP adalah melakukan pelaksanaan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan evaluasi lainnya terkait perencanaan pelaksanaan dan pertanggungjawaban akuntabilitas penerimaan negara/daerah dan segala bentuk tindakan yang dilakukan dalam menekan dan memberantas korupsi.

Whistleblowing pada pemerintahan perlu dilakukan sebab jika ingin menghasilkan kualitas audit yang handal, pihak auditor internal (BPKP) harus memiliki keberanian untuk mengungkap segala bentuk kecurangan yang ada organisasi karena pihak yang paling banyak mengetahui kecurangan tersebut adalah pihak internal. Akan tetapi berdampak pada karir, dan pelaku *whistleblower* tersebut akan dipindahkan, diturunkan posisinya, dan tidak akan mendapatkan promosi jabatan (James: 1984).

Beberapa penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan faktor-faktor yang berpengaruh terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing* telah mengungkap beberapa determinan. Penelitian yang dilakukan oleh (Winardi, 2013) dengan menggunakan kerangka *theory of planned behavior* untuk menjelaskan faktor-faktor individual yang membentuk minat atau intensi *whistleblowing*. Intensi merupakan prediktor utama terjadinya perilaku. *Theory of*

planned merupakan pengembangan dari perilaku *theory of reasoned action*. Intensi (*intention*) diasumsikan menangkap faktor-faktor motivasional yang memengaruhi perilaku (Ajzen, 1991).

Faktor individu yang dinilai mempengaruhi niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* adalah *personal cost of reporting*. *Personal cost of reporting* merupakan pandangan pegawai terhadap risiko pembalasan yang diterima orang yang melaporkan tindakan kecurangan (*whistleblower*) dari seseorang yang melakukan kecurangan (Schultz et al.,1993). Variabel ini berkaitan dengan *whistleblowing*, apakah individu yang sudah mengetahui kecurangan yang dilakukan oleh seorang pegawai, dia akan melaporkan atau tidak melaporkan kecurangan tersebut karena ada risiko atau ancaman yang dilakukan oleh seseorang yang melakukan pelanggaran tersebut.

Saat ini penelitian mengenai faktor yang mempengaruhi niat untuk melakukan *whistleblowing* sudah dilakukan baik didalam maupun luar negeri. Penelitian yang dilakukan di luar negeri oleh Alleyne dkk. (2017) di Bardos mendapatkan hasil bahwa tanggung jawab pribadi, tingkat keseriusan kecurangan, dan *personal cost* berpengaruh positif terhadap *whistleblowing*. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Rizky Bagustianto dan Nurkholis (2015) serta Siti Aliyah (2015) menunjukkan bahwa *personal cost* berpengaruh negatif terhadap minat pegawai untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

Variabel lain yang dinilai mempengaruhi intensi seseorang untuk melakukan *whistleblowing* adalah lingkungan etika. Dalton dan Radke (2012: 162) menemukan bahwa organisasi dengan lingkungan etis yang baik berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Lingkungan etika merupakan sikap dan perilaku yang menunjukkan kesediaan seseorang secara sadar untuk mentaati ketentuan dan norma yang berlaku dalam suatu organisasi.

Lingkungan etika disini juga berarti komitmen etis organisasi yang terkait erat dengan persepsi instansi terhadap nilai-nilai moral. Secara keseluruhan, semua penelitian tentang etika menunjukkan bahwa karakter etika organisasi memiliki pengaruh dalam pengambilan keputusan etis (Dickerson, 2009). Pun dalam mempengaruhi keputusan seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Dalton dan Radtke (2012), Taufik Nugraha, Giovanni Riandi (2017) serta Rheny Afriana dan Odiatma (2017), menunjukkan bahwa lingkungan etika berpengaruh positif terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Sedangkan menurut Muhammad Ahsyaruddin dan Mizan Asnawi (2017), lingkungan etika tidak berpengaruh terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*.

Selain faktor individual, faktor eksternal yang berpengaruh terhadap perilaku auditor dalam melakukan *whistleblowing* adalah komitmen organisasi. Komitmen organisasi dapat diciptakan apabila anggota dari organisasi menyadari hak dan kewajibannya sebagai anggota tanpa melihat jabatan ataupun kedudukan masing-masing individu. Bariyima (2012) menyebutkan bahwa keberhasilan dan kinerja seseorang dalam suatu bidang pekerjaan sangat ditentukan oleh seberapa besar komitmen organisasi yang dimilikinya. Komitmen organisasi yang tinggi akan meningkatkan kinerja yang tinggi pula (Randall dan Gibson 1991).

Variabel komitmen organisasi merepresentasikan komponen norma subyektif pada *theory of planned behavior*. Dalam hal ini individu akan memikirkan suatu perilaku tertentu dengan sangat benar karena tindakan dan perilaku yang akan dilakukan akhirnya akan berpengaruh pada penilaian orang lain. Komitmen organisasi merupakan kekuatan karyawan sesuai dengan bagaimana karyawan terlibat dalam suatu organisasi, keyakinan yang kuat pada

nilai-nilai dan tujuan akhir dari suatu organisasi, serta kemauan untuk berusaha yang baik atas nama organisasi (Porter, 1974). Seseorang yang memang berkomitmen tinggi terhadap organisasi kemungkinan akan mengidentifikasi terlebih dahulu dalam menanggulangi situasi yang dapat membahayakan organisasi demi menjaga reputasi dan kelangsungan organisasi. Identifikasi itu bisa saja mendapatkan pengaruh-pengaruh dari penilaian orang lain juga misalnya saja rekan kerja. Jadi hasil identifikasi tersebut bisa saja menjadi subjektif (lebih berpihak kepada organisasi atau rekan kerja) atau mungkin bisa objektif (lebih melihat kasus yang sedang terjadi).

penelitian yang dilakukan oleh Abdullah dan Hasma (2017) dan Ahmad *et al* (2012) yang menemukan hasil yang berbeda bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap perilaku auditor dalam melakukan *whistleblowing*. Sedangkan Penelitian yang dilakukan oleh Bariyama (2012) dan Randal (1991) menemukan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap perilaku auditor dalam melakukan *whistleblowing*.

Faktor personalitas adalah variabel yang memiliki hubungan dengan perilaku auditor. Yang dimaksud dengan faktor personalitas yang dinilai dapat mempengaruhi niat auditor dalam melakukan *whistleblowing* adalah *locus of control* (Siegel dan Marconi, 1989). Setiap individu memiliki dua komponen *locus of control*, yaitu *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal. Namun, dalam proses pengambilan keputusan, hanya satu *locus of control* yang akan berperan dominan. Berbagai macam penelitian telah memberikan bukti secara empiris berkaitan dengan pengaruh *locus of control* terutama yang dengan kinerja individu.

Seorang pegawai dengan *internal locus of control* yang dominan cenderung memiliki hasil pekerjaan yang lebih baik dibandingkan dengan

pegawai dengan tingkat kecenderungan kepada *external locus of control*. Akan tetapi, jika dikaitkan dengan intensi melakukan *whistleblowing* hasilnya masih bervariasi. Misalnya penelitian yang dilakukan oleh Jalil (2012) tentang komitmen profesional seorang auditor terhadap intensi *whistleblowing* dengan *locus of control* sebagai variabel moderasi yang ternyata hasilnya tidak memberi bukti empiris mengenai hubungan variabel-variabel tersebut. Lain halnya dengan penelitian yang dilakukan oleh Hasil penelitian Hyatt dan Prawitt (2001) menyatakan bahwa bagi para auditor yang berasal dari perusahaan yang cenderung tidak terstruktur, auditor akan memiliki kecenderungan *locus of control* internal (keyakinan bahwa hasil lebih didasari oleh perilaku atau input mereka) berkinerja lebih baik daripada auditor dengan *locus of control* eksternal. Dengan demikian, variabel *locus of control* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *locus of control* internal, dikarenakan penelitian ini berfokus pada intensi / niat. Niat adalah sesuatu yang bersumber dari dalam diri seseorang sehingga factor eksternal misalnya tekanan (*push*) dari lingkungan sekitar dianggap tidak memiliki andil yang besar jika dibandingkan dengan faktor internal dalam memengaruhi intensi ataupun niat seseorang dalam melakukan sesuatu. Hasil penelitian ini diperkuat oleh Kartika dan Wijayanti (2007) yang menemukan bahwa karakteristik individual auditor berpengaruh secara signifikan kinerja auditor. Auditor yang memiliki *locus of control* internal berkinerja lebih baik dibandingkan dengan auditor yang memiliki *locus of control* eksternal.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian yang dilakukan oleh Zarefar dan Mela (2018) yang meneliti tentang *The machiavellian character, ethical environment, and personal cost in their impact to whistleblowing intention* yang menggunakan *The machiavellian character, ethical environment and personal cost* sebagai variable independen dan *whistleblowing intention* sebagai

variable dependen. Objek penelitian terdahulu semua karyawan yang bekerja di Samsat Kota Pekanbaru dan Kabupaten Rokan Hulu . Berbeda dengan penelitian tersebut penelitian ini menggunakan tiga variable independen yaitu *personal cost*, lingkungan etika dan komitmen organisasi serta menambahkan variable moderasi yaitu *Locus of Control*. Objek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah Badan Pengawasan dan Pembangunan Perwakilan Sulawesi Selatan.

Penggunaan *Locus of Control* sebagai variabel moderasi terhadap niat melakukan *whistleblowing*, Tsui dan Gul (1996) 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 menganggap 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).

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan sebelumnya, maka judul penelitian ini adalah "Pengaruh *Personal Cost of Reporting*, Lingkungan Etika dan Komitmen Organisasi terhadap Intensi Auditor Melakukan *Whistleblowing* dengan *Locus of Control* sebagai Variabel Moderasi ”.

1.2 Rumusan Masalah

Intensi auditor melakukan *whistleblowing* diharapkan dapat menjadi salah satu upaya untuk menekan dan bahkan menjadi senjata untuk meredam tindakan para pejabat atau oknum terkait yang menyalahi aturan, melanggar hukum, menyalahgunakan wewenang sebagai pejabat negara yang seharusnya mengayomi masyarakat namun justru melakukan tindakan yang merugikan negara. Maka pertanyaan dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Apakah *personal cost of reporting* berpengaruh terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing* ?
2. Apakah lingkungan etika berpengaruh terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing* ?
3. Apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing* ?
4. Apakah *locus of control* berpengaruh dalam memoderasi hubungan antara *personal cost of reporting* terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing* ?
5. Apakah *locus of control* berpengaruh dalam memoderasi hubungan antara lingkungan etika terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing* ?
6. Apakah *locus of control* berpengaruh dalam memoderasi hubungan antara komitmen organisasi terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing* ?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan uraian dari berbagai macam sumber referensi dan penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya, maka tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui dan menganalisis:

1. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh *personal cost of reporting* terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*.
2. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh lingkungan etika terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*.
3. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh komitmen organisasi terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*.
4. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh *locus of control* dalam memoderasi hubungan antara *personal cost of reporting* terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*.
5. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh *locus of control* dalam memoderasi hubungan antara lingkungan etika terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*.
6. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh *locus of control* dalam memoderasi hubungan antara lingkungan etika terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*.

1.4 Kegunaan Penelitian

Hasil dari penelitian ini dapat memberikan beberapa kegunaan. Kegunaan penelitian teoritis dan kegunaan praktis.

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Hasil dari penelitian ini dapat menjadi bukti empiris mengenai bagaimana *personal cost*, lingkungan etika seorang auditor pemerintah dan komitmen organisasi dalam penelitian ini yang sebagai variabel moderasi yang memengaruhi intensi auditor dalam melakukan *whistleblowing*, kemudian hasil penelitian ini dapat menjadi referensi dan menyediakan ruang ilmiah bagi

penelitian lanjutan mengenai intensi *whistleblowing* dalam berbagai macam instansi.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat berguna bagi pihak Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Sulawesi Selatan sebagai bahan pertimbangan dalam peningkatan mutu dan kualitas auditor demi menekan tingkat kecurangan yang terjadi di sektor pemerintahan dalam memaksimalkan perannya sebagai auditor internal pemerintah dimasa yang akan datang. Selain itu penelitian inipun diharapkan menjadi bahan referensi untuk penelitian selanjutnya sebagai kontribusi untuk pengembangan ilmu akuntansi khususnya dibidang auditor internal pemerintah.

1.5 Sistematika Penulisan

Penelitian ini disusun berdasarkan pedoman penulisan tesis dan disertasi yang telah ditulis oleh Program Magister dan Doktor Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin, 2013 yang digunakan untuk lebih memahami masalah dalam penelitian ini.

Bab I Pendahuluan. Bab ini berisi tentang latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, kegunaan penelitian dan sistematika penulisan terkait judul usulan penelitian ini.

Bab II Tinjauan Pustaka, Bab ini menguraikan teori yang menjadi dasar dalam proses meneliti. Peneliti mengkaji berbagai sumber yang berkaitan dengan judul untuk dijadikan sebagai acuan merumuskan hipotesis, kemudian digambarkan dalam rerangka pikir berupa alur penelitian yang akan dilakukan peneliti.

Bab III Kerangka Konseptuan dan Hipotesis., Bab ini menguraikan kerangka pemikiran teoretis dan penurunan hipotesis penelitian. Bab ini menjelaskan perumusan hipotesis berdasarkan konsep penurunan logis.

Bab IV Metode Penelitian, menguraikan rancangan penelitian, waktu penelitian, populasi, sampel, dan teknik pengambilan sampel, jenis dan sumber data, variabel penelitian dan definisi operasional, instrumen penelitian, teknik analisis data dan menjelaskan teknik pengolahan data yang digunakan hingga penggunaan analisis yang digunakan peneliti.

Bab V Hasil penelitian, menguraikan deskripsi data penelitian dan menyajikan hasil pengolahan data.

Bab VI Pembahasan, bab ini menguraikan pembahasan dari tiap variable atas hasil penelitian berkenaan dengan rumusan masalah dan hipotesis yang telah dirumuskan kemudian dibandingkan dengan tujuan penelitian beserta teori yang mendasarinya.

Bab VII Penutup, menguraikan tentang kesimpulan, implikasi, keterbatasan penelitian dan saran yang berkaitan dengan penelitian.

BAB II

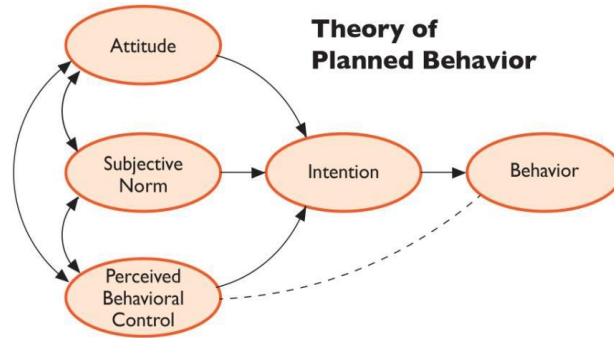
TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teori dan Konsep

2.1.1 *Theory Of Planned Behaviour*

Awalnya, teori ini disebut *Theory of Reasoned Action* (TRA), yaitu sebuah teori yang ditujukan untuk mempelajari dan memprediksi perilaku individu secara lebih spesifik. Teori ini dikemukakan pada 1975 oleh Fishbein dan Ajzen. Pada tahun 1985 teori ini lalu dikembangkan oleh Ajzen menjadi *Theory of Planned Behaviour* (TPB). Ajzen berpendapat bahwa faktor utama dari sebuah perilaku utama individu adalah niat individu (*behavior intention*) terhadap sebuah perilaku tertentu. Terdapat tiga komponen niat untuk berperilaku yaitu (1) sikap (*attitude*), norma (*subjective norm*), dan persepsi kontrol keprilakuan (*perceived behavior control*). Terdapat beberapa tujuan dan manfaat dari teori ini, antara lain adalah untuk memprediksi dan memahami pengaruh motivasional terhadap perilaku yang bukan dibawah kendali atau kemauan individu itu sendiri.

Dalam *theory of planned behavior*, Ajzen (2005) mengemukakan bahwa persepsi kontrol perilaku didasarkan pada keyakinan individu tentang kompatibilitas, kompetensi, sumberdaya berupa peralatan, dan kesempatan (*control belief strength*) yang mendukung ataupun menghambat perilaku yang diprediksi dan besarnya peran sumber daya tersebut dalam mewujudkan perilaku tersebut. Semakin kuat dan semakin besar keyakinan yang dimiliki individu terhadap tersedianya sumber daya dan kesempatan yang dimiliki berkaitan dengan perilaku tertentu maka semakin kuat dan semakin besar kontrol individu terhadap perilaku tersebut. Untuk memperdalam pemahaman tentang pengukuran sikap, norma subjektif, dan kontrol perilaku, terlebih dahulu diulas konsep ataupun faktor pembentuknya dalam *Theory of Planned Behavior*.



Gambar 2.1 Theory of Planned Behavior (Sumber Ajzen, 2005; hlm 118)

Ajzen (1991) mengemukakan bahwa seorang individu mungkin saja memiliki berbagai macam keyakinan terhadap suatu perilaku, namun ketika individu tersebut dihadapkan dengan suatu kondisi tertentu, terdapat sedikit saja dari keyakinan tersebut yang muncul untuk memengaruhi perilaku, kadar keyakinan yang sedikit inilah yang cenderung menonjol dalam memengaruhi perilaku. Kecenderungan keyakinan ini dibedakan menjadi tiga, yaitu :

1) Sikap terhadap Perilaku (*Attitude Toward the Behavior*)

Pada umumnya individu akan melakukan sesuatu sesuai dengan sikap yang dimilikinya terhadap suatu perilaku. Sikap terhadap perilaku adalah keyakinan individu akan dampak dari suatu perilaku dan evaluasi dari dampak yang ditimbulkan, apakah positif atau negatif. Tindakan *whistleblowing* merupakan perilaku positif, sehingga seorang individu yang menganggap positiflah yang akan dipilih individu dalam perilaku sehari-harinya. Sikap merupakan suatu cara dalam membimbing seorang individu untuk berperilaku (Sulistomo dan Prastiwi, 2012).

2) Norma Subyektif (*Subjective Norm*)

Norma subjektif diasumsikan sebagai persepsi seseorang terhadap harapan dari orang-orang yang berpengaruh dalam kehidupannya (*significant others*) mengenai dilakukan atau tidak dilakukannya perilaku tertentu. Persepsi semacam ini bersifat subjektif oleh sebab itu dimensi ini disebut norma subjektif.

Norma subjektif dipengaruhi oleh sebuah keyakinan, hal ini juga terjadi pada sikap terhadap perilaku, yang membedakan keduanya adalah norma subjektif merupakan fungsi dari keyakinan individu yang diperoleh atas pandangan orang lain terhadap suatu objek sikap yang berhubungan dengan individu (*normative beliefs*) sedangkan sikap terhadap perilaku merupakan fungsi dari keyakinan individu terhadap perilaku yang akan dilakukan (*behavioral beliefs*) (Karmita, 2018)

Menurut Ajzen (1991) norma subyektif didefinisikan sebagai persepsi seseorang tentang bagaimana pengaruh sosial di sekitarnya dalam membentuk suatu perilaku tertentu. Apabila seorang individu terpengaruh tekanan sosial, maka perilaku seorang individu akan menunjukkan bagaimana kesepakatan sosial di lingkungannya terhadap suatu perilaku (Merdikawati dan Prastiwi, 2012). Sehingga dapat diketahui bahwa lingkungan menilai bahwa *whistleblowing* suatu perilaku yang baik, maka akan mendukung mekanisme proses pelaporannya.

3) Persepsi Kontrol Perilaku (*Perceived Behavioral Control*)

Persepsi kontrol perilaku didefinisikan sebagai "*the perceived ease or difficulty of performing the behavior*", yang artinya keyakinan individu tentang hal-hal yang mendukung atau menghambat suatu perilaku yang akan dilakukan. Persepsi kontrol perilaku adalah bagaimana individu mengerti dan memahami bahwa perilaku yang ditunjukkan ialah hasil dari pengendalian yang telah dilakukannya (Ajzen, 1991). Persepsi kontrol perilaku adalah persepsi individu tentang sulit atau mudahnya mewujudkan suatu perilaku tertentu (Ajzen, 2005). Persepsi tercipta pada saat seseorang menerima stimulus dari dunia luar yang ditangkap oleh indra manusia yang kemudian masuk ke dalam otak. Di dalamnya lalu terjadi proses berpikir yang menghasilkan sebuah pemahaman, pemahaman

inilah yang disebut dengan persepsi (Sarwono, 2014). Persepsi kontrol perilaku ini dapat berubah tergantung pada kondisi atau tindakan yang akan dilakukan sebagai reaksi terhadap sesuatu, sedangkan pusat kendali berkaitan dengan keyakinan yang dimiliki individu tentang tingkat keberhasilan dalam melakukan sesuatu, apakah bergantung pada usaha yang dilakukannya atau faktor lain yang bukan berasal dari dirinya (Rotter, 1975). Jika keyakinan ini berkaitan dengan pencapaian yang spesifik, contohnya keyakinan dapat menguasai akuntansi dengan baik disebut control perilaku (*perceived behavioral control*).

2.1.2 Theory of Prosocial Behavior

Teori *prosocial behavior* adalah perilaku atau tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi terhadap individu, kelompok, atau organisasi tertentu yang ditujukan untuk meningkatkan kesejahteraan kelompok atau organisasi tersebut. Brief dan Motowidlo (1968) yang dikutip dalam Bagustianto (2013) mengatakan bahwa *prosocial behavior* menjadi teori yang mendukung terjadinya *whistleblowing* karena *whistleblowing* adalah suatu tindakan yang menguntungkan organisasi salah satu dari 13 bentuk *prosocial organizational behavior*. Hal itu sejalan dengan pandangan yang mengatakan bahwa *whistleblowing* merupakan perilaku prososial karena secara umum perilaku tersebut akan memberikan manfaat bagi orang lain (organisasi).

Sears (1991:47) menjelaskan perilaku pada dasarnya berorientasi pada tujuan (*goal oriented*) dengan kata lain perilaku individu umumnya dimotivasi oleh suatu keinginan untuk mencapai keinginan tertentu. *Prosocial behavior* dipengaruhi oleh beberapa faktor menurut Staub dalam Dayaksini (2013:179), yakni :

1) *Self-gain*

Harapan seseorang untuk mendapatkan atau menghindari kehilangan sesuatu, misalnya keinginan untuk mendapatkan pujian, pengakuan, atau pun perasaan takut dikucilkan

2) *Empaty*

Kemampuan yang dimiliki individu untuk turut merasakan keadaan orang lain. Kemampuan seperti ini berkaitan erat dengan pengambil alihan peran, individu harus mampu melakukan pengambil alihan peran jika ingin melakukan empati.

3) *Personal value and norm*

Adanya beberapa nilai dan norma yang diinternalisasikan oleh seseorang selama mengalami sosialisasi dan sebagian dari beberapa nilai dan norma tersebut memiliki keterkaitan dengan tindakan prososial misalnya memiliki kewajiban untuk menegakkan keadilan dan kebenaran serta adanya norma timbal balik.

2.1.3 *Personal Cost of Reporting*

Menurut Schutlz *et al* (1993) mengartikan *Personal Cost of Reporting* adalah pandangan pegawai terhadap risiko pembalasan atau balas dendam atau sanksi dari anggota organisasi yang dapat mengurangi minat pegawai untuk melaporkan *Wrongdoing*. Kemudian menurut Sabang (2013) *Personal Cost* bukan hanya tindakan balas dendam dari pelaku kecurangan melainkan juga keputusan menjadi pelapor dianggap sebagai tindakan yang tidak etis karena menentang atasan. Semakin besar persepsi *Personal Cost* seseorang maka akan semakin berkurang minat orang tersebut untuk melakukan tindakan *Whistleblowing*.

Menurut Graham (2003: 21) mengemukakan bahwa *personal cost* yang paling dipertimbangkan adalah pembalasan dari orang-orang dalam organisasi yang menentang tindakan pelaporan. *Personal cost* berkurang ketika bantuan dalam persiapan dan presentasi argument kritis tersedia dan diberikan perlindungan pembalasan. Sifat dan besarnya retalisasi atau sanksi yang dikenakan oleh manajemen terhadap *whistleblower* merupakan faktor penentu yang paling signifikan bagi keputusan *whistleblower* dalam mengkomunikasikan pelanggaran organisasional.

Personal cost tidak hanya dampak pada tindakan balas dendam dari pelaku kecurangan, melainkan dalam keputusan pelapor dianggap bisa sebagai suatu tindakan tidak etis. Contohnya, melaporkan kecurangan atasan dianggap sebagai tindakan yang tidak etis karena menentang atasan (Sabang, 2013) Jika ditinjau dari *Theory of Planned Behavior* (TPB) yang dikemukakan oleh Ajzen (1991), ancaman yang akan diterima oleh calon pelapor jika melaporkan kecurangan dapat dikatakan sebagai bentuk tekanan sosial. Berkurangnya minat untuk melaporkan kecurangan ketika pegawai merasakan adanya *personal cost* jika melaporkan kecurangan tersebut juga dapat dimaknakan ditinjau dari teori klasik tentang kebutuhan setiap individu yang dikemukakan oleh Maslow. Pelanggaran yang menimbulkan kerugian relatif besar atau lebih sering dianggap sebagai pelanggaran yang lebih serius. Semakin besar dampak kerugian yang dialami oleh individu atau perusahaan yang diakibatkan oleh pelanggaran, maka semakin besar keinginan anggota organisasi untuk melaporkan dugaan pelanggaran (*whistleblowing*).

2.1.4 Lingkungan Etika

Dalam istilah etika berasal dari bahasa Yunani, dari kata etos yang merupakan dalam bentuk tunggalnya mempunyai banyak arti salah satunya sebagai tempat tinggal yang bias, kebiasaan, adat, dan akhlak. Dalam bentuk jamak memiliki arti sebagai kebiasaan. Lebih dalam lagi definisi etika memiliki tiga arti. Pertama, etika sebagai nilai dan norma moral yang menjadi pegangan bagi seseorang atau suatu kelompok organisasi untuk mengatur tingkah laku. Kedua, etika menjadi kumpulan atas atau nilai moral. Dan ketiga, etika mempunyai arti sebagai ilmu tentang yang baik atau buruk (Berens, 2007:4).

Perilaku dan tindakan etis seseorang akan memberikan dampak pada orang lain dan lingkungannya termasuk lingkungan tempat ia bekerja begitu juga sebaliknya, lingkungan yang telah terbentuk disuatu instansi dapat mempengaruhi anggota. Apabila, individu tersebut masuk pada instansi yang memiliki lingkungan etika kuat, maka ia juga akan berusaha untuk mengikuti etika yang berlaku. Begitupula dengan individu yang masuk pada instansi dengan lingkungan etika yang lemah, maka yang akan terjadi adalah individu tersebut tidak akan tau bagaimana untuk bersikap etis karena di lingkungannya sendiri tidak menerapkan hal tersebut (Suzila, 2018).

Lingkungan etika pada suatu instansi dapat dilihat dari ada atau tidaknya kode etik yang berlaku serta penerapannya (Dalton dan Radtke, 2012). Kode etik PNS menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2004. Lingkungan etika yang sudah menerapkan dengan baik kode etik dalam suatu instansi, tentunya akan mencerminkan lingkungan etika yang kuat, dimana jika dihadapkan pada suatu permasalahan akan ditanggap dengan cepat sesuai aturan yang ada. Berbeda halnya dengan instansi yang belum menerapkan kode etik dengan baik akan mencerminkan lingkungan etika yang lemah, dimana

individu didalamnya tidak begitu peduli terhadap masalah yang ada di dalam instansi dikarenakan ketidaktahuan akan kode etik yang bertujuan untuk meningkatkan pencapaian suatu instansi (Suzila, 2018).

Purnamasari dan Chrismatuti (2006) mengemukakan bahwa Terdapat dua pandangan mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tindakan etis yang dibuat oleh seseorang individu. Pertama, pandangan yang berpendapat bahwa tindakan atau pengambilan keputusan tidak etis lebih dipengaruhi oleh karakter moral individu. Kedua, tindakan tidak etis lebih dipengaruhi oleh lingkungan dimana seseorang individu tersebut bekerja.

Booth dan Schulz (2004) mengidentifikasi enam faktor yang membentuk instansi lingkungan etis. Tiga faktor pertama (misi dan nilai, nilai kepemimpinan dan manajemen, dan pengaruh kelompok sebaya) mewakili norma sosial dalam pekerjaan lingkungan instansi. Dua faktor lingkungan etis berikutnya (prosedur, peraturan, dan kode etik, dan pelatihan etika) mewakili praktik sosial suatu instansi. Praktik seperti kode etik dan pelatihan etika memperkuat norma etika lingkungan kerja dan mendorong pengambilan keputusan etis. Faktor lingkungan etis terakhir, penghargaan dan sanksi, mencerminkan pentingnya struktur penghargaan dalam mendukung perilaku etis. Evaluasi kinerja sistem yang secara eksplisit menghargai individu untuk etika perilaku dan menghukum individu untuk pelanggaran standar etika sangat penting dalam promosi instansi perilaku etis.

Apresiasi terhadap berlangsungnya arus perubahan lingkungan etika dalam instansi pemerintahan merupakan hal yang penting untuk memahami suatu informasi tentang bagaimana seseorang pegawai harus menafsirkan kode profesi mereka sebagai pegawai yang bekerja di lingkup instansi pemerintahan. Seorang pegawai yang profesional harus memastikan nilai-nilai etika mereka

saat ini dan mereka siap untuk bertindak mematuhi nilai etika tersebut menjaga kredibilitas profesi seorang pegawai. Dalam organisasi yang memiliki lingkungan etika yang baik terdapat pelatihan etika bagi pegawainya, karena seorang pegawai yang telah mengikuti program yang dibentuk suatu instansi tempat ia bekerja maka pegawai tersebut telah mengetahui standar perilaku etis dengan tujuan dapat menjalankan tugas dan tanggungjawabnya sebagai seorang pegawai yang baik. Maka dari itu, seorang pegawai yang mengungkapkan *whistleblowing* itu disebabkan karena seseorang tersebut telah memiliki pertimbangan atas apa yang dinilainya baik atau benar bagi lingkungan tempat ia bekerja (Keraf, 1998:177).

2.1.5 Komitmen Organisasi

2.1.5.1 Pengertian Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi memiliki banyak definisi dan diukur dengan berbagai cara yang berbeda. Robbin and Judge (2011:100) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai berikut "*Organizational commitment is the degree to which an employee identifies with a particular organization and its goals and wishes to maintain membership in the organization*". Luthans (2006:217) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai keinginan kuat yang dimiliki pegawai untuk tetap mempertahankan kedudukannya sebagai anggota organisasi tempatnya bekerja, keinginan untuk berusaha menjadi bagian dari organisasi, dan keyakinan yang kuat dalam penerimaan nilai-nilai dan tujuan yang ada dalam organisasi. Komitmen organisasi lebih dari sekedar loyalitas pasif, tetapi juga melibatkan hubungan aktif dari keinginan individu untuk berkontribusi penuh bagi organisasinya. Sedangkan menurut Bagustianto (2015) juga berpendapat bahwa pegawai yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi

di dalam dirinya akan muncul rasa memiliki organisasi (*sense of belonging*) sehingga tidak akan merasa ragu untuk melakukan *whistleblowing* karena ia yakin tindakan tersebut akan melindungi organisasinya dari kehancuran.

2.1.5.2 Ciri-ciri Komitmen Organisasi

Mayer *et al.* (1993) mengungkapkan bahwa terdapat tiga hal yang menandai adanya komitmen organisasi, yaitu kepercayaan yang kuat terhadap organisasi, keinginan yang kuat untuk memelihara hubungan yang kuat dalam organisasi, dan kesediaan untuk berusaha keras demi kepentingan organisasi.

Gibson, *et. al* (2012) mengemukakan bahwa komitmen pegawai terhadap organisasi dapat terbangun apabila individu tersebut membangun tiga sikap yang saling berkaitan antara organisasi dengan pekerjaannya. Tiga sikap tersebut adalah:

- 1) Identifikasi (*identification*), adalah perasaan dimana individu berkewajiban untuk mempunyai dan senantiasa selalu berusaha meningkatkan pemahamannya terhadap organisasi yang menaunginya.
- 2) Keterlibatan (*involment*), adalah adanya keinginan atau kewajiban untuk turut serta dalam tugas-tugas organisasi.
- 3) Loyalitas (*loyalty*), merupakan perasaan memiliki organisasi, bahwa organisasi merupakan bagian yang tidak terpisah dari dirinya.

2.1.5.3 Indikator Komitmen Organisasi

Robbins dan Judge (2011: 100) menjelaskan bahwa terdapat tiga indikator yang dapat digunakan untuk mengukur komitmen organisasi, yaitu komponen afektif (*affective commitment*), komponen normatif (*normative commitment*), dan komitmen berkelanjutan (*continuance commitment*). Kemudian Arfan (2010: 55), menyebutkan tiga komponen tersebut sebagai berikut:

- 1) Komitmen Afektif (*affective commitment*), adalah keinginan yang kuat didalam diri seseorang untuk tetap berada dalam suatu organisasi. Komitmen afektif terjadi ketika pegawai ingin menjadi bagian dari organisasi dikarenakan adanya ikatan emosional atau psikologis individu terhadap pegawai.
- 2) Komitmen berkelanjutan (*continuance commitment*), adalah kemauan untuk berusaha keras demi kemajuan organisasi. Komitmen berkelanjutan ini muncul apabila pegawai tetap bertahan dalam organisasi karena alasan tertentu, biasanya bersifat hal-hal yang bersifat menguntungkan.
- 3) Komitmen normatif (*normative commitment*), adalah kepercayaan pegawai terhadap organisasi termasuk nilai, sasaran, dan tujuan organisasi. Komitmen normatif bersumber dari nilai-nilai dalam diri pegawai. Pegawai bertahan menjadi anggota dalam suatu organisasi karena memiliki kesadaran bahwa dirinya memang mempunyai kewajiban untuk melakukannya.

Mowday et al (1983) mengembangkan empat indikator pengukuran Komitmen Organisasi, yaitu (1) keinginan kuat untuk tetap sebagai anggota, (2) keinginan untuk bekerja keras, (3) penerimaan nilai organisasi, dan (4) penerimaan tujuan organisasi

2.1.6 Locus of Control

Salah satu karakteristik personal yang membedakan antara individu yang satu dengan individu lainnya adalah pusat kendali yang dikenal dengan istilah *locus of control*. *Locus of control* adalah sebuah konsep yang dikembangkan oleh Julian B. Rotter pada tahun 1966 dimana *locus of control* adalah setiap individu membangun ekspektasi tentang kesuksesan mereka yang bergantung

atas tingkah laku atau pada hal yang berada di luar diri mereka (Alkautsar, 2014: 35-36). Robbin

dan Judge (2008:138) menjabarkan pula bahwa *locus of control* adalah tingkat dimana individu yakin bahwa mereka adalah merupakan penentu atas nasib mereka sendiri.

Konsep dasar *locus of control* yang digunakan oleh Rotter (2006) dalam Reffiany (2009) memiliki empat konsep dasar, yaitu

1. Harapan, adalah suatu kemungkinan dari berbagai macam kejadian yang akan terjadi dan dialami dalam kehidupan seseorang.
2. Nilai unsur penguat yakni pilihan terhadap berbagai macam kemungkinan penguatan atas hasil dari beberapa penguat lainnya yang muncul pada kondisi serupa
3. Potensi perilaku adalah setiap kemungkinan yang secara relatif muncul pada kondisi tertentu, berkaitan dengan hasil yang diharapkan dari kehidupan seseorang.
4. Suasana psikologis, yaitu suatu bentuk rangsangan baik secara internal maupun eksternal yang meningkatkan atau menurunkan harapan terhadap munculnya hasil yang sangat diharapkan.

Robbins (2002) mendefinisikan bahwa *locus of control* sebagai pusat kendali dimana individu yakin ada yang mengendalikan nasibnya. Orang yang memiliki *locus of control internal* ialah orang yang yakin bahwa dirinyalah yang memegang kendali penuh atas nasibnya, sementara itu orang yang memiliki *locus of control* eksternal ialah orang yang beranggapan bahwa yang mengendalikan hidupnya adalah orang lain atau hal-hal di luar diri mereka.

Locus of control atau pusat kendali dibedakan menjadi dua, yaitu pusat kendali yang bersifat pengendalian internal (*internal locus of control*) dan pusat kendali yang bersifat eksternal (*external locus of control*).

1. *Locus of control* internal

Rotter (1990:489) mendefinisikan *locus of control internal* sebagai “*degree to which persons expect that a reinforcement or an outcome of their behavior is contingent on their own behavior or personal characteristics*”. Kepribadian yang bersifat pengendali internal adalah suatu karakter dimana seseorang mempercayai bahwa ia memegang kendali penuh atas segala sesuatu yang terjadi padanya. *Locus of control internal* berarti tingkat keyakinan bahwa suatu kondisi atau peristiwa entah itu baik ataupun buruk diakibatkan oleh tindakannya sendiri. Oleh sebab itu, seseorang yang memiliki *locus of control internal* dapat mengendalikan ataupun mengontrol suatu keadaan atau peristiwa.

2. *Locus of control* eksternal

Rotter (1990: 489) mendefinisikan *locus of control* eksternal sebagai “*the degree to which person expect that the reinforcement or outcome is a function of chance, luck, or fate, is under the control of powerful others, or is simply unpredictable*”. Kepribadian pengendalian eksternal adalah suatu keyakinan yang dimiliki seseorang yang meyakini bahwa segala sesuatu yang terjadi pada dirinya dikendalikan oleh kekuatan luar seperti keberuntungan dan nasib. Seseorang dengan *locus of control* eksternal mengalami suatu kegagalan, maka mereka cenderung menyalahkan lingkungan sekitar yang menjadi penyebab kegagalannya. Orang-orang dengan keadaan seperti ini merasa tidak mampu dan merasa kurang

beruntung sehingga mereka tidak mempunyai harapan untuk memperbaiki kegagalan yang mereka alami.

Locus of control baik internal maupun eksternal bukanlah merupakan suatu konsep tipologi, namun kendali ini adalah sesuatu yang tercipta akibat adanya pengaruh dari lingkungan. *Locus of control* bukanlah hal bawaan sejak lahir melainkan timbul dalam proses pembentukannya yang berhubungan dengan faktor-faktor lingkungan, maka dari itu, tidak ada orang yang hanya memiliki kontrol internal saja ataupun kontrol eksternal saja (Sarita: 2009).

2.1.7 Intensi Auditor Melakukan Whistleblowing

Niat (*intention*) adalah keinginan untuk melakukan sesuatu/perilaku (*behavior*). *Intention* mengacu pada tujuan individu untuk melakukan berbagai macam tindakan dan dapat dipertimbangkan sebagai alasan khusus terhadap kepercayaan. Seseorang akan melakukan suatu tindakan jika memiliki keinginan atau maksud tertentu atau minat untuk melakukannya (Jogiyanto, 2007).

Dalam *Theory of Planned Behavior*, intensi dipengaruhi oleh tiga faktor, yaitu Sikap terhadap Perilaku (*Attitude Toward the Behavior*), Norma Subyektif (*Subjective Norm*), dan Persepsi Kontrol Perilaku (*Perceived Behavior Control*). Intensi merupakan suatu kecenderungan seseorang untuk menentukan pilihan terhadap perilaku yang akan dilakukannya atau yang tidak dilakukan, karena sebelum melakukan sesuatu tentu ada niat yang timbul dalam diri seseorang tersebut untuk melakukan perbuatan tersebut.

Salah satu cara mencegah pelanggaran akuntansi sehingga dapat mengembalikan kepercayaan masyarakat adalah dengan melakukan whistleblowing. Menurut Sweeney (2010) serta berdasarkan Report to The

Nation yang diterbitkan oleh Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) setiap dua tahun sekali (terakhir tahun 2012) yang senantiasa menempatkan tips dalam peringkat teratas sumber pengungkapan kecurangan dalam Bagustianto dan Nurkholis (2015: 2) mengungkapkan bahwa pengaduan dari whistleblower terbukti lebih efektif dalam mengungkap fraud dibandingkan metode lainnya seperti audit internal, pengendalian internal maupun audit eksternal.

Bouville (2016) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai tindakan dari seorang pegawai (atau mantan pegawai) untuk mengungkap sesuatu yang dianggap ilegal atau tidak etis kepada manajemen yang lebih tinggi/manajemen puncak (*Internal Whistleblowing*) atau kepada otoritas/ pihak yang berwenang diluar organisasi maupun kepada publik (*external whistleblowing*). Sedangkan orang yang melakukan *whistleblower* adalah orang yang memberi suatu informasi. *Whistleblowing* adalah sebuah tindakan yang mengungkapkan informasi dari sebuah organisasi privat ataupun publik untuk membuka kasus-kasus korupsi yang berbahaya kepada publik (Kumar 2017) serta Miceli dan Near (1992) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai tindakan pelaporan atas kesalahan kepada individu atau organisasi yang diyakini memiliki kekuatan untuk menghentikannya.

Pentingnya keberadaan *whistleblowing* dalam mengungkapkan kecurangan atau skandal keuangan telah banyak terbukti di awal abad kedua puluh satu (Dyck *et al.* 2010). Keruntuhan Enron dan Arthur Andersen merupakan suatu fenomena yang disebabkan perilaku *whistleblowing*. Tindakan *whistleblowing* merupakan peristiwa yang terdiri atas empat elemen yaitu adanya orang yang melakukan *whistleblowing* (*whistleblower*), adanya pengaduan mengenai terjadinya tindakan pelanggaran atau perbuatan yang tidak sesuai etika, yang umumnya hal ini terjadi pada sebuah organisasi yang terdiri dari

sekumpulan individu yang berkomitmen untuk melakukan pelanggaran, dan adanya pihak lain yang menerima pengaduan atau pelaporan *whistleblowing* tersebut (Dasgupta dan Kesharwani, 2010).

Seseorang yang melakukan *whistleblowing* dikenal dengan istilah *whistleblower* yang memiliki makna bermacam-macam. Kadang ia diartikan sebagai „saksi pelapor“, „pemukul kentongan“, atau „pengungkap fakta“. Untuk disebut sebagai *whistleblower*, seseorang setidaknya harus memenuhi dua kriteria (Syaifa, 2015).

- 1) Kriteria pertama, *whistleblower* menyampaikan atau mengungkap laporan kepada otoritas yang berwenang atau kepada media massa atau publik. Dengan mengungkapkan kepada otoritas yang berwenang atau media massa yang diharapkan dugaan suatu kejahatan dapat diungkap dan terbongkar.
- 2) Kriteria kedua, seorang *whistleblower* merupakan orang „dalam“, yaitu orang yang mengungkap dugaan pelanggaran dan kejahatan yang terjadi di tempatnya bekerja atau ia berada. Karena skandal kejahatan selalu terorganisir, maka seorang *whistleblower* kadang merupakan bagian dari pelaku kejahatan atau kelompok mafia itu sendiri. Dia terlibat dalam skandal lalu mengungkapkan kejahatan yang terjadi.

Untuk melaksanakan tanggung jawab moral sebagai pekerja, *whistleblower* sepatutnya dapat memenuhi beberapa syarat moral. Menurut Bowie. N (1982) *whistleblower* boleh diterima dari segi moral jika dapat memenuhi beberapa kriteria berikut: (1) melaporkan perilaku tidak etis dengan motif yang bermoral, (2) sekumpulan *whistleblower* perlu membahasnya dengan semua pihak terkait sebelum dilaporkan kepada umum, (3) penting bagi *whistleblower* untuk memiliki bukti pendorong untuk mendukung persoalan yang dilaporkan, (4) seorang *whistleblower* hanya menilai setelah analisis terperinci

dibuat atas kasus-kasus, berdasarkan kepada seberapa serius dan lamanya kasus tersebut, (5) *whistleblower* harus memastikan bahwa ia mempunyai peluang untuk berjaya.

Whistleblower umumnya berkinerja baik, berdedikasi tinggi terhadap organisasi, berkedudukan sebagai pengawas, dan *moral reasoning* yang lebih tinggi dibandingkan dengan seorang pengawas *fraud* yang tidak aktif (Elias, 2008). Akan tetapi, pengungkapan pelanggaran umumnya akan menimbulkan risiko yang tidak diinginkan oleh pengungkap pelanggaran tersebut, contohnya ancaman balas dendam dan isolasi dalam bekerja.

2.2 Tinjauan Empiris

Tinjauan Empiris penelitian ini dapat dilihat pada table 2.1 berikut:

No	Penulis	Judul	Hasil
1.	Cindy (2015)	Pengaruh komitmen profesional, komitmen organisasi dan demografi terhadap intensi melakukan tindakan <i>whistleblowing</i>	Hasil penelitian ini komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap intensi melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> . Sedangkan komitmen profesional dan factor demografi tidak berpengaruh signifikan terhadap intensi melakukan <i>whistleblowing</i> .
2.	Nurintan (2017)	Komitmen profesional, sosialisasi antisipatif dan <i>Locus of Control</i> : pengaruhnya terhadap perilaku <i>whistleblowing</i> .	Hasil penelitian menunjukkan bahwa komitmen profesional dan sosialisasi antisipatif berpengaruh terhadap perilaku <i>whistleblowing</i> . <i>Locus of Control</i> tidak berpengaruh terhadap perilaku <i>whistleblowing</i> .
3.	Fatimah (2018)	Pengaruh komitmen organisasi, pertimbangan etis,	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi, pertimbangan etis, religiusitas,

		religiusitas dan intensitas moral terhadap intensitas <i>whistleblowing</i> .	dan intensitas moral berpengaruh positif terhadap intensi <i>whistleblowing</i> .
4.	Eka Haryani & Adhitya Agri Putra (2018)	Pengaruh komitmen profesional, lingkungan etika, intensitas moral, <i>personal cost</i> terhadap intensi untuk melakukan <i>whistleblowing</i> internal.	Hasil penelitian ini menunjukkan komitmen profesional, lingkungan etika, intensitas moral, <i>personal cost</i> berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan <i>whistleblowing</i> internal.
5.	Kristianti (2018)	Pengaruh <i>personal cost</i> dan lingkungan etika terhadap niat melakukan <i>whistleblowing</i> dengan <i>locus of control</i> sebagai variable moderasi.	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa lingkungan etis dan biaya pribadi telah terbukti memiliki efek positif dari melakukan <i>whistleblowing</i> . Selain itu, <i>locus of control</i> tidak terbukti menjadi variable moderasi yang secara negative mempengaruhi deteksi <i>whistleblowing</i> .
6.	Syaifa (2015)	Pengaruh sifat <i>Machiavellian</i> , lingkungan etika dan <i>personal cost</i> terhadap intensi melakukan <i>whistleblowing</i> .	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa <i>Machiavellian</i> dan lingkungan etika berpengaruh terhadap intensi melakukan <i>whistleblowing</i> . Sedangkan <i>personal cost</i> tidak berpengaruh terhadap intensi melakukan <i>whistleblowing</i> .
7.	Suzila (2018)	Pengaruh sifat <i>Machiavellian</i> dan lingkungan etika terhadap niat melakukan <i>whistleblowing</i> .	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sifat <i>Machiavellian</i> yang tinggi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap niat melakukan <i>whistleblowing</i> . Dan lingkungan etika yang kuat memiliki perbedaan pengaruh signifikan terhadap niat melakukan <i>whistleblowing</i> dibandingkan dengan

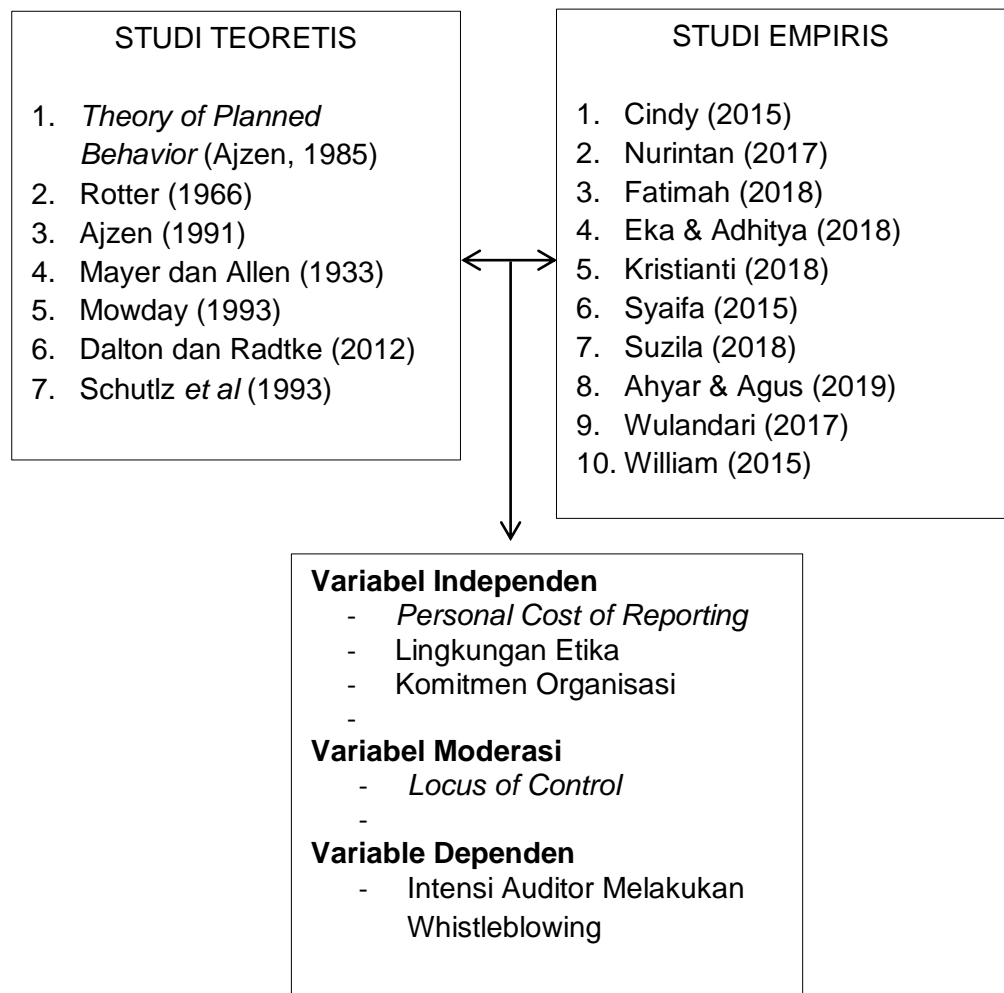
			lingkungan etika yang lemah.
8.	Ahyaruddin, Agustiawan (2019)	Pengaruh tingkat keseriusan kecurangan, <i>personal cost</i> , dan komitmen organisasi terhadap kecenderungan melakukan <i>whistleblowing</i> .	Hasil dari penelitian ini tingkat keseriusan kecurangan dan komitmen organisasi berpengaruh terhadap kecenderungan untuk melakukan <i>whistleblowing</i> . <i>Personal cost</i> tidak berpengaruh terhadap kecenderungan untuk melakukan <i>whistleblowing</i> .
9.	Wulandari (2017)	Pengaruh komitmen profesional, komitmen organisasi dan kepuasan kerja terhadap niat <i>whistleblowing</i>	Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap niat <i>whistleblowing</i> . Komitmen profesional dan kepuasan kerja tidak berpengaruh terhadap niat <i>whistleblowing</i> .
10	Riana (2018)	Pengaruh locus of <i>control</i> dan profesional terhadap intensitas melakukan <i>whistleblowing</i> komitmen organisasi sebagai variable moderasi.	Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa <i>locus of control</i> dan profesional berpengaruh positif dan signifikan. Komitmen organisasi berpengaruh positif dalam memoderasi <i>locus of control</i> dan profesional terhadap intensi melakukan <i>whistleblowing</i> .
11.	William (2015)	Auditor internal perusahaan manufaktur di Amerika Serikat.	Dalam kurun waktu dua tahun, internal auditor menerima 71% aduan, dan setelah diselidiki 65% dari tindakan <i>whistleblower</i> yang dilakukan oleh sejumlah karyawan tersebut terbukti benar. Penelitian tersebut berupa survey yang dilakukan pada 129 auditor internal di beberapa perusahaan manufaktur di Amerika Serikat pada tahun 2015.

BAB III

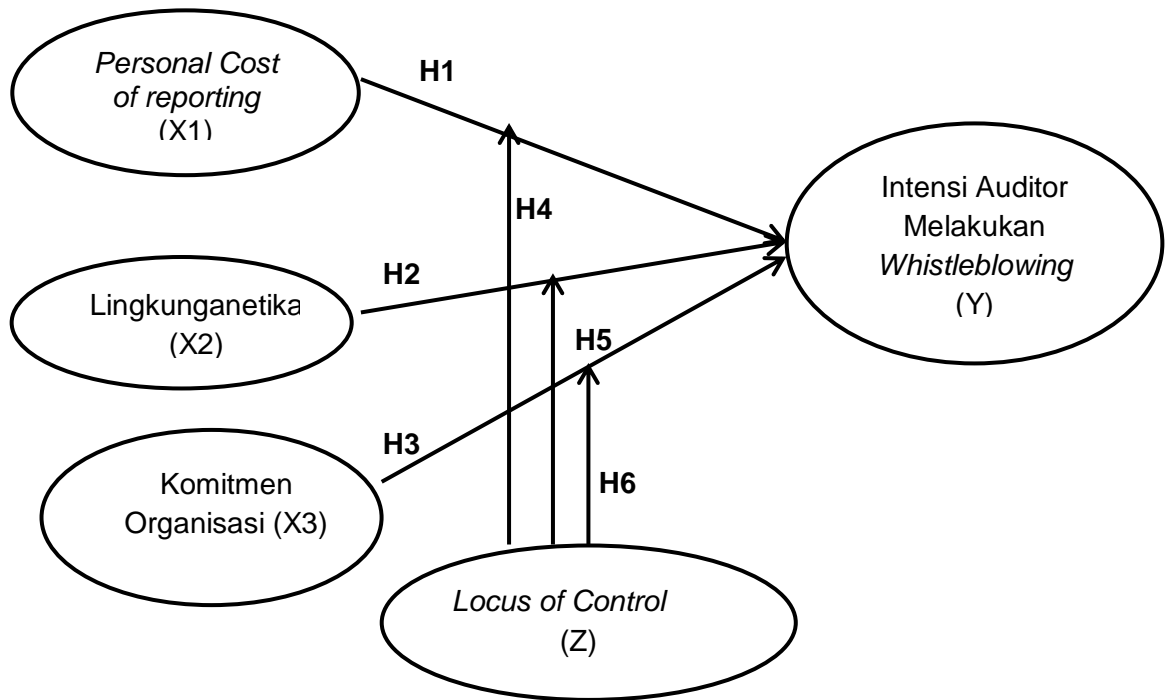
KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

3.1 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan landasan teori dan tinjauan empiris yang telah dijelaskan, maka dikembangkan suatu kerangka pemikiran yang menjadi dasar penelitian. Pengembangan kerangka pemikiran dijabarkan melalui bagan berikut.



Gambar 3.1 Kerangka Pemikiran



Gambar 3.2 Model Penelitian

3.2 Hipotesis Penelitian

3.2.1 Pengaruh *Personal Cost of Reporting* Terhadap Intensi Auditor Melakukan *Whistleblowing*

Dalam *theory of planned behaviour* dijelaskan bahwa keyakinan yang dimiliki oleh seorang individu akan mempertimbangkan hasil dan evaluasi atas perilaku individu sebelum bertindak. Dengan keyakinan inilah yang paling dominan mempengaruhi individu dalam bertindak. Sikap terhadap perilaku menjadi salah satu faktor yang mempengaruhi dalam niat *whistleblowing* dengan mempertimbangkan dan melakukan penilaian atas sesuatu yang menguntungkan atau merugikan dirinya sendiri. Adapun hal yang dapat dilakukan pemerintah khususnya dalam meningkatkan niat *whistleblowing* internal organisasi adalah dengan menjamin kerahasiaan data seorang *whistleblower* dan memfasilitasi dengan adanya sistem pelaporan *whistleblowing*, sehingga adanya rasa aman

dan *personal cost* seorang *whistleblower* akan meningkat dalam melakukan niat *whistleblowing*.

Zhuang (2003: 21) mengemukakan bahwa *personal cost* yang paling dipertimbangkan adalah pembalasan dari orang-orang dalam organisasi yang mengungkapkan pelaporan kecurangan karena dianggap tidak etis, jika kecurangan tersebut dilakukan oleh atasan/ manager karena dianggap menentang atasannya.

Semakin besar persepsi *personal cost* seseorang maka akan semakin berkurang niat orang tersebut untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Misalnya ada pegawai yang melihat adanya tindakan dugaan kecurangan kemudian ada niat untuk melakukan *whistleblowing* namun niat tersebut dipengaruhi terhadap pandangan akan adanya pembalasan terhadap pelaporan yang dilakukan pegawai tersebut. Namun apabila semakin berkurang atau minimnya *personal cost* yang akan dikeluarkan, maka semakin meningkatkan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Dengan demikian, seorang pegawai yang mengamati adanya dugaan *wrongdoing*/kecurangan yang dilakukan oleh pegawai lain, maka pegawai yang mengetahui kecurangan tersebut akan lebih mungkin untuk melakukan *whistleblowing* jika *wrongdoing*/ kecurangan tersebut serius.

Hal tersebut sejalan dengan Hasil penelitian tersebut sesuai dengan yang dikemukakan oleh ahyaruddin (2019) dan Eka (2018) menyatakan bahwa *personal cost of reporting* tidak berpengaruh signifikan terhadap internal *whistle blowing*. Kemudian penelitian Agustina (2019) yang juga menyatakan bahwa *personal cost of reporting* tidak berpengaruh terhadap niat aparatur Sipil Negara (ASN) untuk melakukan *whistleblowing*.

Berdasarkan uraian di atas, maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

$H_1 =$ *Personal Cost of Reporting* berpengaruh terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*

3.2.2 Pengaruh Lingkungan Etika Terhadap Intensi Auditor Melakukan *Whistleblowing*

Didalam *theory of planned behaviour* menyatakan bahwa niat individu dalam berperilaku dipengaruhi oleh faktor norma subjektif. Norma Subjektif merupakan suatu tindakan atau perilaku tertentu jika lingkungan dimana tempat ia bekerja dan orang-orang disekitarnya dapat menerima apa yang akan dilakukan individu tersebut. Hal ini akan menghasilkan kesadaran tinggi terhadap tekanan dari lingkungan sosial, atau norma subjektif dalam bertindak. Adapun implikasi yang dapat dilakukan oleh pemerintah adalah dengan meningkatkan SOP pada setiap instansi sehingga menimbulkan loyalitas terhadap anggota organisasi dan memberikan pelatihan berkaitan berjangka panjang (Kristianti, 2018).

Booth dan Schulz (2004) mengidentifikasi enam faktor yang membentuk instansi lingkungan etis. Tiga faktor pertama (misi dan nilai, nilai kepemimpinan dan manajemen, dan pengaruh kelompok sebaya) mewakili norma sosial dalam pekerjaan lingkungan instansi. Dua faktor lingkungan etis berikutnya (prosedur, peraturan, dan kode etik, dan pelatihan etika) mewakili praktik sosial suatu instansi. Praktik seperti kode etik dan pelatihan etika memperkuat norma etika lingkungan kerja dan mendorong pengambilan keputusan etis. Faktor lingkungan etis terakhir, penghargaan dan sanksi, mencerminkan pentingnya struktur penghargaan dalam mendukung perilaku etis. Evaluasi kinerja sistem yang secara eksplisit menghargai individu untuk etika perilaku dan menghukum

individu untuk pelanggaran standar etika sangat penting dalam promosi instansi perilaku etis.

Apabila indikator-indikator tersebut terpenuhi maka akan menciptakan lingkungan etika yang baik. Lingkungan etika yang baik dapat mendukung perilaku anggota/pegawai agar mematuhi atau mentaati nilai-nilai etis organisasi/instansi, sehingga akan mempengaruhi kualitas pegawai dalam bekerja. Salah satunya apabila seseorang pegawai mengetahui adanya kecurangan, maka pegawai yang mengetahui kecurangan yang dilakukan pegawai lain akan terdorong untuk melakukan pelaporan/ pengungkapan atas kecurangan tersebut (Dalton dan Radtke, 2012). Penelitian yang dilakukan oleh Dalton dan Radtke (2012) memfokuskan pada lingkungan etika organisasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa lingkungan etika yang baik mengindikasikan dampak yang baik bagi *whistleblowing*.

Penelitian ini sejalan yang dilakukan oleh Adhitya dan Eka (2018) dan Alrizka (2018), lingkungan etika berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Lingkungan etika yang semakin kuat, maka niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* juga semakin meningkat. Lingkungan kerja yang positif dapat mendukung perilaku seorang pegawai agar mematuhi dan mentaati nilai-nilai etis perusahaan/instansi pemerintahan.

Berdasarkan uraian di atas, maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H₂ = Lingkungan Etika berpengaruh terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*

3.2.3 Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Intensi Auditor Melakukan *Whistleblowing*

Theory of planned behavior adalah teori psikologi yang dikembangkan oleh Ajzen (1991) yang menghubungkan antara keyakinan dan perilaku. Teori ini menjelaskan bagaimana minat terhadap perilaku dan perilaku dapat dibentuk. Minat terhadap perilaku tersebut diartikan sebagai indikasi kesiapan individu untuk menampilkan perilaku atau dapat disimpulkan sebagai sesuatu yang mendahului tindakan. Menurut Porter *et al* (1974) menyatakan bahwa komitmen organisasi ditandai dengan tindakan antara lain, (1) kepercayaan, penerimaan nilai dan tujuan organisasi, (2) kesediaan untuk mengerahkan usaha yang cukup besar untuk kepentingan organisasi, dan (3) kebutuhan yang kuat untuk tetap menjadi anggota organisasi. Hal ini menunjukkan bahwa seseorang yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi terhadap organisasi kemungkinan akan melakukan tindakan *whistleblowing*.

Apabila penilaian bersifat subjektif, maka orang tersebut memang loyal terhadap organisasi akan tetapi tidak dengan peraturan yang ada. Berbeda halnya apabila penilaian bersifat objektif yang menunjukkan kelayakan terhadap organisasi akan tetapi tetap mempertimbangkan aturan yang berlaku di suatu tempat dan tidak ingin terjadi kasus pelanggaran yang justru akan memperburuk pada organisasi.

Pemaparan diatas apabila dikaitkan dengan profesi auditor pemerintah, auditor yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi dinilai bagus untuk organisasi. Komitmen organisasi ditandai dengan adanya partisipasi aktif dan kontribusi yang terbaik yang bisa dilakukan dari seorang individu untuk organisasi, termasuk hal-hal yang dapat berdampak buruk pada organisasi.

Auditor yang berkomitmen tinggi akan mengungkap (*whistleblowing*) hal yang dapat mengakibatkan kerugian bagi Inspektorat Daerah.

Beberapa penelitian terdahulu telah dilakukan diantaranya Bagustianto (2015) menemukan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap intensi seseorang untuk melakukan *whistleblowing* studi kasus pada pegawai negeri sipil Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Selanjutnya, penelitian Sari dan Setiawati (2016) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi berpengaruh pada intensi *whistleblowing* studi pada alumni Pendidikan Profesi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayahna. Lebih lanjut lagi, penelitian yang dilakukan oleh Alleyne (2016) menemukan bahwa akuntan non-publik yang berada di Kota Barbados yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi, akan semakin tinggi pula keinginan melakukan tindakan *whistleblowing*.

Berdasarkan uraian diatas yaitu tentang bagaimana komitmen organisasi dapat mempengaruhi intensi individu untuk melakukan *whistleblowing*, dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₃: Komitmen Organisasi berpengaruh pada intensi *whistleblowing* auditor.

3.2.4 Pengaruh *Locus of Control* sebagai Variabel Moderasi Terhadap hubungan *Personal Cost of Reporting* dalam Intensi Auditor Melakukan *Whistleblowing*

theory of prosocial behaviour dimana teori ini berorientasi untuk memprediksi dan memahami adanya pengaruh motivasional terhadap perilaku yang bukan dibawah kendali atau kemauan dari individu tersebut. Seorang *whistleblower* mungkin saja memiliki motivasi yang kuat dari keyakinan mereka dalam situasi tertentu (Micelli, 1985). Auditor cenderung melakukan

whistleblowing dalam kondisi yang berada dibawah kontrol mereka. Lestari dan Yaya (2017) menjelaskan *personal cost* dapat dideskripsikan sebagai keyakinan individu mengenai dapat tidaknya mengendalikan kejadian-kejadian yang mempengaruhi mereka. Niat individu untuk melaporkan pelanggaran lebih kuat ketika *personal cost* pelaporan lebih rendah atau tanggung jawab pribadi untuk melaporkan pelanggaran lebih tinggi. Tingkat *personal cost* yang tinggi mengimplikasikan bahwa di dalam suatu organisasi tersebut terdapat retalisasi yang sangat tinggi terhadap anggota organisasi. Sehingga semakin besar persepsi *personal cost* seseorang aka akan semakin berkurang niat orang tersebut untuk melakukan *whistleblowing*.

Personal cost of reporting dalam beberapa penelitian terbukti memberikan dampak negative dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*, seperti yang dilakukan oleh Syaifa (2015) yang meneliti tentang komitmen profesional, intensitas moral dan *personal cost* terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dan hasil penelitian ini adalah salah satu variable *personal cost* berpengaruh negative terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. kemudian penelitian yang dilakukan oleh Bagustianto dan Nurkholis (2015) yang meneliti tentang Faktor-faktor yang Mempengaruhi Minat Pegawai Negeri Sipil Untuk Melakukan Tindakan *Whistleblowing* yang mendapati hasil bahwa salah satu variabelnya yaitu *Locus of Control* memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*.

Berdasarkan uraian di atas, maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H₄ = *Locus of Control* berpengaruh dalam memoderasi hubungan antara *personal cost of reporting* terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*

3.2.5 Pengaruh *Locus of Control* sebagai Variabel Moderasi Terhadap hubungan Lingkungan Etika dalam Intensi Auditor Melakukan *Whistleblowing*

theory of prosocial behaviour menyatakan teori yang mendukung terjadinya suatu sikap *whistleblowing*. Sebuah tindakan *whistleblowing* dapat dilihat sebagai perilaku prososial karena secara umum perilaku tersebut akan memberikan manfaat bagi orang lain disini lain juga bermanfaat bagi *whistleblowing* itu sendiri. Purnamasari dan Chrismatuti (2006) mengemukakan bahwa Terdapat dua pandangan mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi tindakan etis yang dibuat oleh seseorang individu. Pertama, pandangan yang berpendapat bahwa tindakan atau pengambilan keputusan tidak etis lebih dipengaruhi oleh karakter moral individu. Kedua, tindakan tidak etis lebih dipengaruhi oleh lingkungan dimana seseorang individu tersebut bekerja. Putri dan Laksito (2013), bahwa tinjauan atas pengambilan suatu keputusan dapat dilakukan berdasarkan pendekatan moral. Hasil ini menunjukkan bahwa adanya suatu korelasi anatara pemahaman nilai etika dengan pengambilan keputusan. Semakin seorang karyawan memahami kode etika maka keputusan yang diambil untu melaporkan suatu tindakan fraud semakin mendekati tinggi.

Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Suzila (2018) dengan penelitian pengaruh sifat *Machiavellian* dan lingkungan etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* dan hasil penelitian ini adalah salah satu variable lingkungan etika berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Riana (2019) melakukan penelitian pengaruh *Locus of control* dan profesionalisme terhadap intensi *whistleblowing* yang mendapati hasil bahwa salah satu variabelnya yaitu komitmen organisasi memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*.

Berdasarkan uraian di atas, maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H₅ = *Locus of control* berpengaruh dalam memoderasi hubungan antara lingkungan etika terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*

3.2.6 Pengaruh *Locus of Control* sebagai Variabel Moderasi Terhadap hubungan Komitmen Organisasi dalam Intensi Auditor Melakukan *Whistleblowing*

Theory of prosocial behaviour teori ini berorientasi untuk memprediksi dan memahami adanya pengaruh motivasional terhadap perilaku yang bukan dibawah kendali atau kemauan dari individu tersebut. Seorang *whistleblower* mungkin saja memiliki motivasi yang kuat dari keyakinan mereka dalam situasi tertentu (Micelli, 1985). komitmen organisasi sebagai keinginan kuat yang dimiliki pegawai untuk tetap mempertahankan kedudukannya sebagai anggota organisasi tempatnya bekerja, keinginan untuk berusaha menjadi bagian dari organisasi, dan keyakinan yang kuat dalam penerimaan nilai-nilai dan tujuan yang ada dalam organisasi. Komitmen organisasi lebih dari sekedar loyalitas pasif, tetapi juga melibatkan hubungan aktif dari keinginan individu untuk berkontribusi penuh bagi organisasinya. Apabila penilaian bersifat subjektif, maka orang tersebut memang loyal terhadap organisasi akan tetapi tidak dengan peraturan yang ada. Berbeda halnya apabila penilaian bersifat objektif yang menunjukkan kelayakan terhadap organisasi akan tetapi tetap mempertimbangkan aturan yang berlaku di suatu tempat dan tidak ingin terjadi kasus pelanggaran yang justru akan memperburuk pada organisasi. Pemaparan diatas apabila dikaitkan dengan profesi auditor pemerintah, auditor yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi dinilai bagus untuk organisasi. Komitmen organisasi ditandai dengan adanya partisipasi aktif dan kontribusi yang terbaik

yang bisa dilakukan dari seorang individu untuk organisasi, termasuk hal-hal yang dapat berdampak buruk pada organisasi.

Beberapa penelitian terdahulu telah dilakukan diantaranya Bagustianto (2015) menemukan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap intensi seseorang untuk melakukan *whistleblowing* studi kasus pada pegawai negeri sipil Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). penelitian Sari dan Setiawati (2016) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi berpengaruh pada intensi *whistleblowing* studi pada alumni Pendidikan Profesi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayahna.

Berdasarkan uraian di atas, maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

$H_6 =$ *Locus of control* berpengaruh dalam memoderasi hubungan antara komitmen organisasi terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*