

DISERTASI

**WHISTLEBLOWING DALAM BINGKAI PROSOSIAL
(Eksperimen Kuasi)**

**WHISTLEBLOWING IN PROSOCIAL FRAMES
(Quasi Experiment)**

**Henni Mande
P0500316403**



**PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2020**

DISERTASI

**WHISTLEBLOWING DALAM BINGKAI PROSOSIAL
(Eksperimen Kuasi)**

**WHISTLEBLOWING IN PROSOCIAL FRAMES
(Quasi Experiment)**

Disusun dan diajukan oleh :

**Henni Mande
P0500316403**



Kepada

**PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2020**

DISERTASI

**WHISTLEBLOWING DALAM BINGKAI PROSOSIAL
(Eksperimen Kuasi)**

**WHISTLEBLOWING IN PROSOCIAL FRAMES
(Quasi Experiment)**

Disusun dan diajukan oleh :

**Henni Mande
P0500316403**

Telah dipertahankan dalam sidang ujian disertasi
Pada tanggal 21 Oktober 2020 dan
Dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Promotor

Prof. Dr. Mediaty, SE., Ak., M.Si., CA
Nip. 19650925 199002 2 001

Ko Promotor I

Dr. Abdul Hamid Habbe, SE., M.Si
NIP. 19630515 199203 1 003

Ko Promotor II

Prof. Dr. Kartini, SE., Ak., M.Si., CA
NIP. 19650305 199203 2 001

Ketua Program Studi

Dr. Anas Iswanto Anwar, SE., MA
Nip. 19630516 199003 1 001

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si
Nip. 19640205 198810 1 001

PERNYATAAN KEASLIAN PENULISAN

Yang bertanda tangan dibawah ini,

Nama : Henni Mande
NIM : P0500316403
Program Studi : Ilmu Ekonomi

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa disertasi yang berjudul:

Whistleblowing Dalam Bingkai Prososial
(Eksperimen Kuasi)

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

Apabila di kemudian hari ternyata di dalam naskah disertasi 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, Oktober 2020

Yang membuat pernyataan,



Henni Mande

PRAKATA

Puji syukur peneliti panjatkan kepada Allah SWT atas berkat dan karunia-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan disertasi ini. Disertasi ini merupakan tugas akhir untuk mencapai gelar Doktor pada Program Pendidikan Doktor Ilmu Ekonomi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Ucapan terima kasih peneliti sampaikan kepada tim pembimbing yaitu 1)Prof.Dr.Mediaty, SE., Ak.,M.Si.,CA. 2)Dr.Abdul Hamid Habbe,SE.,M.Si. 3)Prof.Dr.Kartini,SE.,Ak., M.Si.,CA dan seluruh tim penguji atas waktu yang telah diluangkan untuk membimbing, menguji, memotivasi, dan memberi bantuan literatur, serta diskusi-diskusi yang telah dilakukan. Terima kasih peneliti tujukan kepada Staf Akademik Program Pasca Sarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin yang telah memfasilitasi peneliti dalam penyelesaian disertasi ini. Terima kepada mahasiswa Program Doktor Ilmu Ekonomi angkatan 2016 (teman seangkatan) atas proses saling memahami karakter melalui konflik dan kesepakatan, menjadi pelajaran berharga dan tak terulang, sungguh kenangan manis yang tidak terlupakan.

Ucapan terima kasih selanjutnya peneliti sampaikan kepada kedua orang tua atas doa dan dukungannya. Teristimewa ucapan terima kasih peneliti sampaikan kepada suami tercinta, Abd. Rahman Pontoh, SE, MM dan anak-anak kami: Anintan Muthmainnah Pontoh, Adzan Fathurrozak Pontoh, Afanin Qanita Alfatih Pontoh yang telah memberikan kepercayaan kepada peneliti untuk melanjutkan studi hingga penyelesaian disertasi ini.

Disertasi ini masih jauh dari sempurna walaupun telah menerima bantuan dari berbagai pihak. Apabila terdapat kesalahan-kesalahan di dalamnya, sepenuhnya menjadi tanggung jawab peneliti dan bukan para pemberi bantuan. Kritik dan saran yang membangun akan lebih menyempurnakan disertasi ini.

Makassar, Agustus 2020

HENNI MANDE

ABSTRAK

WHISTLEBLOWING DALAM BINGKAI PROSOSIAL (EKSPERIMEN KUASI)

Penelitian ini dilakukan untuk memperkuat bukti empiris bahwa (1)minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi tingkat kecurangan rendah dan tinggi, (2)minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi orientasi kecurangan beresama dan pribadi, (3)minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi jabatan pelaku rendah dan tinggi, (4)minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi kohesivitas tinggi dan rendah, (5)tidak ada perbedaan minat *wistleblowing* APIP pada kondisi opini audit berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas, (6)tidak ada perbedaan minat *wistleblowing* APIP pada kondisi frekuensi kecurangan berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas,.

Prosocial Behavior Theory merupakan rerangka utama yang digunakan dalam penelitian ini. Penelitian ini menggunakan metode eksperimen dan sebagai partisipan adalah APIP sebanyak 367 orang pada Inspektorat pemerintah daerah kabupaten/kota seluruh Propinsi Sulawesi Tengah. H01, H02, H03, dan H04 diuji menggunakan *independent sample t-test* dan *Kruskal-Wallis test*. H05 dan H06 diuji menggunakan Anova Two-way.

Hasil pengujian H01 dan H03 terdukung, ini menunjukkan bahwa APIP berperilaku prososial karena minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi tingkat kecurangan dan jabatan pelaku. Hasil pengujian H02 dan H04 tidak terdukung, ini menunjukkan bahwa APIP tidak berperilaku prososial karena terdapat perbedaan minat *wistleblowing* APIP pada kondisi orientasi kecurangan dan kohesivitas. Hasil pengujian H05 dan H06 terdukung, ini menunjukkan bahwa APIP berperilaku prososial karena tidak ada perbedaan minat *wistleblowing* APIP pada kondisi opini audit dan frekuensi kecurangan berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas.

Kata Kunci: *Whistleblowing*, *Prosocial Behavior Theory*, Tingkat Kecurangan, Orientasi Kecurangan, Jabatan Pelaku, Kohesivitas, Opini Audit, Frekuensi Kecurangan

ABSTRACT
WHISTLEBLOWING IN PROSOCIAL FRAMES
(QUASI EXPERIMENT)

This research was conducted to strengthen empirical evidence that (1) APIP whistleblowing interest does not differ between low and high fraud level conditions, (2) APIP whistleblowing interest does not differ between mutual and personal fraud orientation conditions, (3) APIP whistleblowing interest does not differ between conditions low and high positions of actors, (4) APIP whistleblowing interest does not differ between high and low cohesiveness conditions, (5) there is no difference in APIP whistleblowing interest in conditions of audit opinion based on the level of fraud, fraud orientation, the position of the perpetrator, and cohesiveness (6) There is no difference in APIP whistleblowing interest in the frequency of fraud based on the level of fraud, fraud orientation, the position of the perpetrator, and cohesiveness.

Prosocial Behavior Theory is the main framework used in this study.

This study used an experimental method and as participants were APIP as many as 367 people at the Inspectorate of district/city government throughout Central Sulawesi Province. H01, H02, H03, and H04 were tested using the independent sample t-test and the Kruskal-Wallis test. H05 and H06 were tested using Anova Two-way.

The results of testing H01 and H03 are supported, this shows that APIP has a prosocial behavior because APIP's interest in whistleblowing does not differ in the conditions of the level of fraud and the position of the perpetrator. The results of H02 and H04 tests are not supported, this shows that APIP does not behave prosocial because there are differences in interest in Whistleblowing APIP in conditions of fraud orientation and cohesiveness. The results of the H05 and H06 tests are supported, this shows that APIP has a prosocial behavior because there is no difference in APIP's whistleblowing interest in the conditions of audit opinion and the frequency of fraud based on the level of fraud, fraud orientation, the position of the perpetrator, and cohesiveness.

Keywords: Whistleblowing, Prosocial Behavior Theory, Level of Fraud, Fraud Orientation, Position of Perpetrator, Cohesiveness, Audit Opinion, Frequency of Fraud

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMPUL.....	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
HALAMAN PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN	iv
PRAKATA.....	v
ABSTRAK.....	vi
ABSTRACT	vii
DAFTAR ISI.....	viii
DAFTAR TABEL.....	x
DAFTAR GAMBAR.....	xiii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
BAB I PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah.....	10
1.3 Tujuan Penelitian.....	12
1.4 Kontribusi Penelitian.....	13
1.4.1 Kontribusi Teoretis.....	13
1.4.2 Kontribusi Praktis.....	14
1.5 Motivasi Penelitian	14
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep.....	16
2.1.1 Gambaran Umum <i>Whistleblowing</i>	16
2.1.2 Teori Perilaku Prosocial.....	19
2.1.3 Profesi Internal Audit dan <i>Whistleblowing</i>	26
2.1.4 Isu <i>Whistleblowing</i> di Indonesia	33
2.1.5 Legalitas Hukum <i>Whistleblowing</i> di Indonesia	40
2.2 Tinjauan Empiris.....	45
2.2.1 Studi Empiris <i>Whistleblowing</i> Konteks Barat.....	45
2.2.2 Studi Empiris <i>Whistleblowing</i> Konteks Asia	48
2.2.3 Studi Empiris <i>Whistleblowing</i> Konteks Indonesia	56
2.2.4 Studi Empiris <i>Whistleblowing</i> – Auditor Internal ...	62
2.2.5 Masalah Metodologis	65
2.2.6.Kesenjangan Penelitian (Research Gap)	68
BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS	
3.1 Kerangka Konseptual	70
3.2 Pengembangan Hipotesis.....	77
3.2.1 Tingkat Kecurangan dan <i>Whistleblowing</i>	77
3.2.2 Orientasi Kecurangan dan <i>Whistleblowing</i>	81
3.2.3 Jabatan Pelaku dan <i>Whistleblowing</i>	85
3.2.4 Kohesivitas dan <i>Whistleblowing</i>	89
3.2.5 Opini Audit dan <i>Whistleblowing</i>	93
3.2.6.Frekuensi Kecurangan dan <i>Whistleblowing</i>	95

BAB IV METODE PENELITIAN	
4.1 Metode Eksperimen Kuasi	98
4.2 Operasionalisasi Variabel	99
4.3 Desain Eksperimen.....	99
4.4 Subyek Penelitian.....	100
4.5 Desain Kasus (Skenario).....	101
4.5.1 Pengembangan Kasus Tingkat Kecurangan	102
4.5.2 Pengembangan Kasus Orientasi Kecurangan.....	103
4.5.3 Pengembangan Kasus Jabatan Pelaku	103
4.5.4 Pengembangan kasus Kohesivitas	104
4.5.5 Moderasi Opini Audit.....	104
4.5.6 Moderasi Frekuensi Kecurangan	105
4.6 Validitas dan Reliabilitas.....	105
4.6.1 Peningkatan Validitas Internal.....	105
4.6.2 Pengukuran Validitas dan Reliabilitas	107
4.7 Metode Analisis Data	107
 BAB V HASIL PENELITIAN	
5.1 Pengumpulan Data	112
5.2 Statistik Deskriptif Demografi partisipan.....	114
5.3 Uji Kualitas Data	116
5.3.1 Uji Validitas.....	117
5.3.2 Uji Reliabilitas	117
5.4 Pengujian Hipotesis.....	117
5.4.1 Pengujian Hipotesis 1	117
5.4.2 Pengujian Hipotesis 2	120
5.4.3 Pengujian Hipotesis 3	122
5.4.4 Pengujian Hipotesis 4	125
5.4.5 Pengujian Hipotesis 5	127
5.4.6 Pengujian Hipotesis 6	143
5.5 Ikhtisar Hasil Pengujian Hipotesis	160
 BAB VI PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN	
6.1 Hipotesis 1 (H01)	163
6.2 Hipotesis 2 (H02).....	167
6.3 Hipotesis 3 (H03).....	170
6.4 Hipotesis 4 (H04).....	174
6.5 Hipotesis 5 (H05).....	178
6.6 Hipotesis 6 (H06).....	179
 BAB VII PENUTUP	
7.1 Kesimpulan.....	181
7.2 Implikasi Hasil Penelitian	184
7.3 Keterbatasan dan Pengembangan Penelitian	188
 DAFTAR PUSTAKA	 189
 LAMPIRAN	 202

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
4.1	Operasionalisasi Variabel dan Pembagian Grup 102
5.1.1	Distribusi Peserta Eksperimen (Responden) Berdasarkan Grup dan Badan Inspektorat 113
5.1.2	Distribusi Peserta Eksperimen Berdasarkan Usia dan Gender 114
5.2.1	Statistik Deskriptif Demografi Partisipan 115
5.2.2	Hasil Uji Beda Berdasarkan Usia 116
5.2.3	Hasil Uji Beda Berdasarkan Gender 116
5.4.1.1	Perbedaan Rata-rata Minat <i>Whistleblowing</i> APIP Pada Tingkat Kecurangan 148
5.4.1.2	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Tingkat Kecurangan 148
5.4.1.3	Perbedaan Mean Rank Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Tingkat Kecurangan 119
5.4.1.4	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Tingkat Kecurangan 119
5.4.2.1	Perbedaan Rata-rata Minat <i>Whistleblowing</i> APIP Pada Orientasi Kecurangan 120
5.4.2.2	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Orientasi Kecurangan 120
5.4.2.3	Perbedaan Mean Rank Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Orientasi Kecurangan 121
5.4.2.4	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Orientasi Kecurangan 121
5.4.3.1	Perbedaan Rata-rata Minat <i>Whistleblowing</i> APIP Pada Jabatan Pelaku 123
5.4.3.2	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Jabatan Pelaku 123
5.4.3.3	Perbedaan Mean Rank Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Jabatan Pelaku 124
5.4.3.4	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Jabatan Pelaku 124
5.4.4.1	Perbedaan Rata-rata Minat <i>Whistleblowing</i> APIP Pada Kohesivitas 125
5.4.4.2	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Kohesivitas 125
5.4.4.3	Perbedaan Mean Rank Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Kohesivitas 126
5.4.4.4	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Kohesivitas 126
5.5.1	Lavene's Test of Equality of Error Variances Dependent Variable: MWBTKINTOA 127
5.5.2	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBTKINTOA 128
5.5.3	Test of Between-Subjects Effect Dependent Variable: MWBTKINTOA 128
5.5.4	Perbedaan Rata-rata MWBTKINTOA Berdasarkan TKOA dan OA 130

5.5.5	Uji Beda MWBTKINTOA Berdasarkan TKOA dan OA Independent Sample Test	130
5.5.6	Perbedaan Rata-rata MWBTKOA dan MWBTKINTOA Paired Sample Statistic	131
5.5.7	Uji Beda MWBTKOA dan MWBTKINTOA Paired Sample Test.....	131
5.5.8	Levene's Test Dependent Variable: MWBOKINTOA	131
5.5.9	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBOKINTOA	132
5.5.10	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBOKINTOA	132
5.5.11	Perbedaan Rata-rata MWBOKINTOA Berdasarkan OKOA dan OA.....	134
5.5.12	Uji Beda MWBOKINTOA Berdasarkan OKOA dan OA Independent Sample Test	134
5.5.13	Perbedaan Rata-rata MWBOKOA dan MWBOKINTOA Paired Sample Statistic	135
5.5.14	Uji Beda MWBOKOA dan MWBOKINTOA Paired Sample Test.....	135
5.5.15	Levene's Test Dependent Variable: MWBJPINTOA	135
5.5.16	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBJPINTOA	136
5.5.17	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBJPINTOA	136
5.5.18	Perbedaan Rata-rata MWBJPINTOA Berdasarkan JPOA dan OA.....	138
5.5.19	Uji Beda MWBOKINTOA Berdasarkan JPOA dan OA Independent Sample Test	138
5.5.20	Perbedaan Rata-rata MWBJPOA dan MWBJPINTOA Paired Sample Statistic	139
5.5.21	Uji Beda MWBJPOA dan MWBJPINTOA Paired Sample Test.....	139
5.5.22	Levene's Test Dependent Variable: MWBKHINTOA	139
5.5.23	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBKHINTOA	140
5.5.24	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBKHINTOA	140
5.5.25	Perbedaan Rata-rata MWBKHINTOA Berdasarkan KHOA dan OA.....	142
5.5.26	Uji Beda MWBKHINTOA Berdasarkan KHOA dan OA Independent Sample Test	142
5.5.27	Perbedaan Rata-rata MWBKHOA dan MWBKHINTOA Paired Sample Statistic	143
5.5.28	Uji Beda MWBJPOA dan MWBJPINTOA Paired Sample Test.....	143
5.6.1	Levene's Test Dependent Variable: MWBTKINTFK	143
5.6.2	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBTKINTFK	144
5.6.3	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBTKINTFK	144
5.6.4	Perbedaan Rata-rata MWBTKINTFK	

	Berdasarkan TKFK dan FK	146
5.6.5	Uji Beda MWBTKINTFK Berdasarkan TKFK dan FK Independent Sample Test	146
5.6.6	Perbedaan Rata-rata MWBTKFK dan MWBTKINTFK Paired Sample Statistic	147
5.6.7	Uji Beda MWBTKFK dan MWBTKINTFK Paired Sample Test.....	147
5.6.8	Levene's Test Dependent Variable: MWBOKINTFK.....	147
5.6.9	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBOKINTFK.....	147
5.6.10	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBOKINTFK.....	148
5.6.11	Perbedaan Rata-rata MWBOKINTFK Berdasarkan OKFK dan FK.....	150
5.6.12	Uji Beda MWBOKINTFK Berdasarkan OKFK dan FK Independent Sample Test	150
5.6.13	Perbedaan Rata-rata MWBOKFK dan MWBOKINTFK Paired Sample Statistic	151
5.6.14	Uji Beda MWBOKFK dan MWBOKINTFK Paired Sample Test.....	151
5.6.15	Levene's Test Dependent Variable: MWBJPINTFK.....	151
5.6.16	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBJPINTFK.....	151
5.6.17	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBJPINTFK.....	152
5.6.18	Perbedaan Rata-rata MWBJPINTFK Berdasarkan JPFK dan FK.....	154
5.6.19	Uji Beda MWBJPNTFK Berdasarkan JPFK dan FK Independent Sample Test	154
5.6.20	Perbedaan Rata-rata MWBJPFK dan MWBJPINTFK Paired Sample Statistic	155
5.6.21	Uji Beda MWBJPFK dan MWBJPINTFK Paired Sample Test.....	155
5.6.22	Levene's Test Dependent Variable: MWBKHINTFK.....	155
5.6.23	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBKHINTFK.....	155
5.6.24	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBKHINTFK.....	156
5.6.25	Perbedaan Rata-rata MWBKHINTFK Berdasarkan KHFK dan FK.....	158
5.6.26	Uji Beda MWBKHINTFK Berdasarkan KHFK dan FK Independent Sample Test	158
5.6.27	Perbedaan Rata-rata MWBKHFK dan MWBKHINTFK Paired Sample Statistic	159
5.6.28	Uji Beda MWBKHFK dan MWBKHINTFK Paired Sample Test.....	159
5.7.1	Ikhtisar Hasil Pengujian Hipotesis 1,2,3,dan 4.....	160
5.7.2	Ikhtisar Hasil Pengujian Hipotesis 5 (H05a, H05b, H05c, H05d).....	161
5.7.3	Ikhtisar Hasil Pengujian Hipotesis 6 (H06a, H06b, H06c, H06d).....	162

DAFTAR GAMBAR

Gambar		Halaman
2.1	Proses Pengambilan Keputusan <i>Whistleblower</i>	24
3.1	Kerangka Konseptual	70
3.2	Filosofi Arah Hipotesis	73
3.3	Konsep Analisis Hipotesis H01-H04	76
3.4	Konsep Analisis Interaksi Opini Audit	95
3.5	Konsep Analisis Interaksi Frekuensi Kecurangan	97

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran		Halaman
1	Instrumen Penelitian (Skenario/Kasus)	202
2	Output Hasil Olahan SPSS Uji Beda Berdasarkan Usia dan Gender	244
3	Output Hasil Olahan SPSS Uji Validitas dan Reliabilitas	247
4	Output Hasil Olahan SPSS Uji Beda (<i>Pilot Test</i>)	248

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Kecurangan (*fraud*) merupakan fenomena global yang telah mengancam dan masih terus mengancam upaya pembangunan di banyak negara, termasuk Indonesia. *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2009) dalam sebuah dokumen yang berjudul "*Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide*", mengklasifikasikan kecurangan (*fraud*) menjadi tiga kategori umum yaitu kecurangan dalam laporan keuangan, penyalahgunaan aset, dan korupsi. Di Indonesia banyak ditemukan kasus penyalahgunaan aset, kecurangan dalam laporan keuangan, korupsi, pungli, suap, dan berbagai tindakan tidak etis lainnya yang melanggar peraturan. Kasus-kasus korupsi yang terjadi di Indonesia telah menjadi fenomena umum. Korupsi dari tahun ke tahun semakin meningkat, baik dari segi kuantitas maupun kerugian finansial nominal.

Dalam *Corruption Perception Index 2017*, Indonesia menempati posisi 96 dari 180 negara di dunia dengan skor 37 dari skala 0-100 (0 berarti sangat korup dan 100 berarti sangat bersih). *Corruption Perception Index* juga mengungkapkan bahwa korupsi menempati urutan teratas dari 18 (delapan belas) faktor penghambat kemudahan berusaha di Indonesia.

Indonesia Corruption Watch (ICW) menyatakan bahwa pada tahun 2017 terdapat 576 kasus korupsi dengan kerugian negara mencapai Rp 6,5 triliun dan suap Rp 211 miliar. Jumlah tersangkanya mencapai 1.298 orang. Dibandingkan tahun 2016, penanganan kasus korupsi tahun 2017 mengalami peningkatan signifikan. Hal ini terutama pada aspek kerugian negara. Pada 2016, kerugian negara mencapai Rp 1,5 triliun dari 482 kasus korupsi dengan jumlah tersangka

1.101 tersangka. Angka ini naik menjadi Rp 6,5 triliun pada tahun 2017 (Kompas.com (20/2/2018)).

Ikhtisar Hasil pemeriksaan Semester (IHPS) I Tahun 2017 memuat hasil pemeriksaan atas 537 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dari 542 LKPD Tahun 2016 yang wajib diserahkan. Berdasarkan tingkat pemerintahan, dari 537 LKPD Tahun 2016 tersebut opini WTP dicapai oleh 31 dari 34 pemerintah provinsi (91%), 272 dari 415 pemerintah kabupaten (66%), dan 72 dari 93 pemerintah kota (77%). Capaian opini tersebut telah melampaui target kinerja keuangan daerah bidang penguatan tata kelola pemerintah daerah/program peningkatan kapasitas keuangan pemerintah daerah yang ditetapkan dalam RPJMN 2015-2019 masing-masing sebesar 85%, 60%, dan 65% di tahun 2019. Apabila dibandingkan dengan capaian tahun 2015, LKPD yang mendapatkan opini WTP meningkat sebesar 12 poin persen dari 58% pada tahun 2015 menjadi 70% pada tahun 2016. Kenaikan opini WTP tersebut menunjukkan kenaikan kualitas LKPD.

Kenaikan opini WTP yang menunjukkan kenaikan kualitas LKPD pada tahun 2016 berdasarkan IHPS I 2017 semestinya dapat menjadi acuan berkurangnya kecurangan termasuk korupsi yang menyebabkan kerugian negara pada tahun berikutnya. Pada kenyataannya ICW memberikan pernyataan yang sebaliknya bahwa penanganan kasus korupsi tahun 2017 mengalami peningkatan signifikan. Peningkatan signifikan kasus korupsi menunjukkan bahwa masih banyak kecurangan terjadi yang tidak terdeteksi dan atau tidak dilaporkan sehingga kecurangan tidak dapat dicegah dan diatasi. Salah satu cara efektif untuk mencegah, mengurangi, dan mengatasi kecurangan diperlukan seseorang atau pihak-pihak yang bersedia melaporkan atau mengungkap kecurangan (Sabang, 2013 dan Habbe dkk. 2018). Kegiatan melaporkan atau mengungkap kecurangan disebut sebagai *whistleblowing*.

Nader (1972) dalam Vandekerchove (2006 : 8) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai tindakan orang yang percaya bahwa kepentingan umum lebih penting daripada kepentingan organisasi yang mempekerjakannya sehingga mengungkapkan korupsi, ilegal, penipuan, atau hal berbahaya yang terjadi dalam organisasi. Near and Micheli (1985) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai pengungkapan oleh anggota organisasi tentang praktek ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah yang berada di bawah kendali atasan mereka kepada orang atau organisasi yang mungkin dapat melakukan tindakan. Berdasarkan definisi di atas, *Whistleblowing* dapat dikategorikan sebagai perilaku *prosocial*. *Whistleblowing* adalah salah satu bentuk perilaku prososial (Brief dan Motowidlo (1986), Dozier dan Miceli (1985)). Seseorang yang melakukan *whistleblowing* selanjutnya disebut sebagai *whistleblower*.

Whistleblowing menjadi trending topik dunia setelah terungkapnya kasus perusahaan Enron, WorldCom, dan Tyco. Di Indonesia terdapat beberapa kasus *Whistleblowing* diantaranya yang sangat menarik perhatian adalah kasus “papa minta saham” yang mencuatkan nama Sudirman Said sebagai orang yang berani meniup peluit (*whistle the blow*) mengenai kecurangan yang terjadi antara Freeport dan Ketua DPR RI. Kasus lainnya yaitu yang dialami Khairiansyah Salman, mantan auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI). Khairiansyah melaporkan upaya suap oleh salah satu komisioner Komisi Pemilihan Umum (KPU) kepada dirinya dan tim. Khairiansyah merupakan pionir dalam penggunaan istilah *whistleblower* di Indonesia (Ilham Nurhidayat, 2017).

Dampak dari *whistleblowing* juga dapat dilihat di sektor publik khususnya organisasi pemerintah. Brewer dan Selden (1998) menegaskan bahwa *whistleblowing* dapat menyebabkan perubahan substansial dan memfasilitasi reformasi dalam organisasi pemerintah, sebagai contohnya adalah Insiden Watergate dan Challenger Space Shuttle. Berbagai upaya dilakukan pemerintah

untuk mencegah dan memberantas korupsi di Indonesia. Diantara upaya tersebut, pemerintah mengeluarkan Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2011 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Aksi Korupsi 2012. Instruksi tentang pemberlakuan sistem *whistleblowing* tersebut perlu ditindaklanjuti karena kecurangan yang terjadi di beberapa pemerintah daerah, SKPD, dan lembaga pemerintahan lainnya, menunjukkan masih tingginya tingkat kecurangan pada sektor publik khususnya pemeritahan di Indonesia. Kecurangan pada instansi pemerintah tidak hanya melibatkan orang-orang yang mempunyai jabatan tinggi tetapi juga orang-orang yang berada dibawahnya serta tidak hanya terjadi di lingkungan pemerintah pusat melainkan juga lingkungan pemerintah daerah.

Data korupsi yang dipublikasikan oleh ICW per 2016 mengenai pelaku korupsi yang masuk dalam tahap penyidikan berdasarkan jabatan didominasi oleh pegawai dan pejabat pemerintah sebesar 47% (Antikorupsi.org). Informasi lain terkait korupsi dirilis oleh Republika.co.id, selasa 02 Mei 2018, bahwa telah dilakukan 19 kasus Operasi Tangkap Tangan (OTT) oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) di sepanjang Tahun 2017. OTT tersebut melibatkan pimpinan pemerintah daerah yaitu Gubernur, Walikota, Bupati, dan wakilnya-wakilnya. Hasil pemeriksaan BPK atas 537 LKPD dalam IHPS I 2017 mengungkapkan 6.053 kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang terdiri atas 2.156 permasalahan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, 2.657 permasalahan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, dan 1.240 permasalahan kelemahan struktur pengendalian intern.

Pengawasan internal pemerintah diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. PP Nomor 60 Tahun 2008 menyebutkan terdapat dua badan pemerintah yang

memiliki peran sebagai auditor internal pemerintah yaitu Inspektorat dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), yang selanjutnya disebut sebagai Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP). APIP di Badan Inspektorat terdiri atas auditor dan P2UPD (Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan Daerah). Tugas APIP tersebut adalah melakukan pengawasan terhadap urusan pemerintah sebagaimana tercantum dalam Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2005 pasal 24 ayat (1). Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa Inspektorat merupakan badan yang menjadi ujung tombak peningkatan akuntabilitas dan transparansi dalam penyelenggaraan pemerintahan suatu daerah.

Meningkatkan akuntabilitas dan transparansi penyelenggaraan pemerintah daerah bukanlah suatu tugas yang mudah karena Auditor (APIP) seringkali mengalami kendala-kendala dalam prakteknya yang membuat ia dilema saat harus membuat keputusan etis (Larkin, 2000; Goodwin dan Yeo, 2001; Thompson, 2003). Salah satu kendala yang dialami APIP adalah situasi yang unik dimana APIP merupakan bagian dari organisasi. Sebagai bagian dari organisasi, subjek yang akan dihadapi oleh APIP tidak lain rekan kerja sendiri atau bahkan pihak yang memiliki jabatan yang levelnya lebih tinggi sehingga seringkali seorang APIP dipertanyakan independensi dan objektivitasnya.

Selain posisi auditor internal sebagai bagian dari organisasi, auditor internal juga memiliki peran ganda seperti yang disebutkan dalam penjelasan PP No.60 Tahun 2008 bahwa yang termasuk dalam tugas auditor internal adalah sebagai pengawas dan juga sebagai pembimbing. Sebagai pengawas auditor internal harus menjamin bahwa mereka mengawas secara independen dan objektif untuk menghasilkan audit berkualitas, sedangkan peran sebagai pembimbing menuntut sikap auditor internal untuk mau bekerja sama dan bersifat mau membantu auditee. Sebagai bagian dari organisasi dan memiliki

peran ganda maka seorang auditor internal sangat berpotensi mengalami konflik ketika mereka menemukan informasi tertentu mengenai adanya kecurangan atau kesalahan dalam laporan keuangan. Permasalahan yang timbul adalah apakah auditor internal akan melaporkan temuan mereka (*whistleblowing*) ke otoritas yang lebih tinggi bahkan kepada pihak luar atau membiarkannya, menutupinya, bahkan pura-pura tidak mengetahui. Dalam situasi konflik peran seringkali tidak mudah bagi auditor internal untuk menyuarakan kekhawatiran atau meniup peluit (*whistle-blowing*) untuk mempertahankan integritas dan objektivitas mereka, meskipun sesungguhnya sudah menjadi kewajiban auditor internal melaporkan kesalahan apapun.

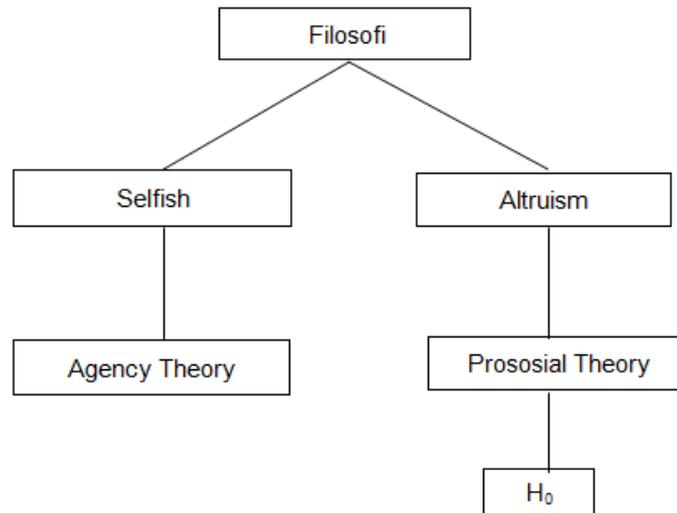
Jubb (19990, 2000) menyatakan bahwa pelaporan atau pengungkapan oleh auditor internal dan eksternal merupakan peran (kewajiban) dan tidak boleh dianggap sebagai tindakan pengungkap fakta (*whistleblowing*). Miceli dkk. (1991) berpendapat lain dengan mendukung jika auditor internal dianggap sebagai *whistleblower* ketika melaporkan kecurangan. Individu yang karena pekerjaannya sehingga dapat mengungkapkan kecurangan dapat dianggap sebagai *whistleblower* oleh karena adanya norma tidak tertulis atas perilaku altruistik yang mungkin lebih besar pengaruhnya daripada kebijakan pelaporan dalam suatu organisasi (Dozier dan Miceli, 1985). Perilaku altruistik tersebut dapat juga muncul dari seorang auditor internal (Arnold dan Ponemon, 1991). Miceli dkk, 1991; Near & Miceli, 1986; Xu dan Ziegenfuss, 2008; telah sepakat bahwa auditor internal yang karena perannya mengharuskan mengungkapkan kecurangan dapat dianggap sebagai *whistleblower*.

Dalam perspektif hukum, pelaporan kecurangan yang diketahui oleh auditor internal juga bukan merupakan hal yang melanggar. Pasal 41 ayat (1) Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menyatakan bahwa masyarakat dapat berperan serta membantu upaya

pencegahan dan pemberantasan tindak pidana korupsi. Berdasarkan penjelasan tersebut, penyampaian semua temuan pemeriksaan oleh inspektorat kepada BPK dapat dianggap sebagai tindakan *whistleblowing*.

Penelitian *whistleblowing* adalah penelitian perilaku. Manusia dilahirkan sebagai makhluk individu (*selfish*) dan makhluk sosial (*altruism*). Manusia sebagai makhluk individu dan sebagai makhluk sosial dapat dibedakan berdasarkan perilakunya. Penelitian-penelitian terdahulu telah mengkaji *whistleblowing* dengan asumsi-asumsi manusia sebagai makhluk individu (*selfish*). Asumsi bahwa manusia sebagai makhluk individu dapat dijelaskan dengan menggunakan beberapa teori, antara lain teori agensi dan teori prospek. Manusia sebagai makhluk individu cenderung mementingkan kepentingan diri sendiri (*self interest*) dan menghindari resiko (*risk averse*). Penggunaan asumsi bahwa manusia sebagai makhluk individu mengarahkan penelitian-penelitian *whistleblowing* terdahulu untuk mengajukan hipotesis alternatif.

Manusia sebagai makhluk sosial (*altruism*) selalu mementingkan kepentingan orang lain atau orang banyak. Perilaku manusia yang mementingkan orang lain atau orang banyak seringkali terlihat ketika seseorang meyakinkan orang lain dalam kesulitan, seseorang tersebut langsung memberikan bantuan. Manusia sebagai makhluk sosial selalu menyadari bahwa masih banyak orang-orang yang hidup di dalam kesusahan dan membutuhkan pertolongan dari orang lain, maka menjadi sebuah kewajiban baginya dan bagi semua orang untuk memberikan bantuan kepada orang-orang yang membutuhkan. Perilaku manusia sebagai makhluk sosial yang mementingkan kepentingan orang lain (*altruism*) dan orang banyak dapat dijelaskan menggunakan *Prosocial Theory*.



Gambar 1.1 Filosofi Arah Hipotesis

Penelitian ini menggunakan teori perilaku prososial (*prosocial behavior theory*) dalam menjelaskan filosofi atau asumsi bahwa manusia merupakan makhluk sosial (*altruism*). Perilaku prososial adalah tindakan yang dilakukan seseorang (anggota organisasi) kepada individu lain, kelompok, atau organisasi dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut dan dilakukan secara spontan dan sukarela (Brief dan Motowidlo, 1986), tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri (Myers, 2012), tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan menolong tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong tersebut (Baron dkk, 2006).

Penggunaan teori prososial mengarahkan penelitian ini untuk menyatakan hipotesis nol (H_0) bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak dipengaruhi oleh faktor-faktor situasional yaitu tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, kohesivitas, dan jabatan pelaku, serta tidak ada interaksi dengan variabel opini audit, dan frekuensi kecurangan. Minat *whistleblowing* APIP tidak dipengaruhi oleh faktor-faktor tersebut karena didasari oleh perilaku prososial. Berdasarkan penjelasan teori perilaku prososial (Brief dan Motowidlo (1986), Eisenberg dan

Mussen (1989), Twenge dkk. (2007), Baron, dkk (2006), dan Myers (2012)), penelitian ini akan menguji apakah APIP berperilaku prososial ketika melakukan *whistleblowing*.

Berbagai studi tentang perilaku *whistleblowing* telah dilakukan untuk menjawab pertanyaan mengapa karyawan melaporkan kesalahan atau melakukan *whistleblowing*. Penelitian tentang *whistleblowing* sebagian besar berfokus pada tiga faktor umum: (1) *faktor organisasi*, seperti iklim etika organisasi, ukuran organisasi, dan tingkat pekerjaan; (2) *faktor-faktor individu*, seperti, etis judgment, komitmen organisasi, dan *locus of control*; dan (3) *faktor situasional atau kontekstual*, seperti keseriusan kesalahan, dan status pelaku kecurangan (jabatan pelaku dan kohesivitas). Penelitian ini menggunakan variable opini audit dan frekuensi kecurangan yang merupakan faktor kontekstual atau situasional dan belum pernah digunakan pada penelitian sebelumnya.

. Variabel opini audit dan frekuensi kecurangan diangkat atau digunakan pada penelitian ini berdasarkan obsevasi dan penelusuran peneliti terkait kontekstual atau situasional ruang lingkup pekerjaan APIP di Pemerintah Daerah. Beberapa APIP mengutarakan bahwa opini audit dan frekuensi kecurangan memungkinkan menjadi acuan dalam mengambil keputusan apakah akan melaporkan kecurangan (melakukan *whistleblowing*) atau tidak karena terkait penilaian kinerja atau prestasi pemerintah daerah tempat mereka bekerja.

Penelitian ini diharapkan menjadi rujukan penelitian selanjutnya terkait kedua variable tersebut. Miceli dkk. (2008) dalam tinjauan komprehensif menyatakan bahwa literatur *whistleblowing* telah menemukan hasil yang beragam dan tidak konsisten mengenai pengaruh berbagai variabel terhadap kecenderungan *whistleblowing*. Hal ini menunjukkan bahwa penyelidikan dan pembahasan mengenai *whistleblowing* masih diperlukan.

Penelitian ini adalah pengembangan penelitian Habbe dkk. (2019) dan Sabang (2013). Variabel orientasi kecurangan, opini audit, dan frekuensi kecurangan pada penelitian ini tidak digunakan pada Habbe dkk (2019) dan Sabang (2013). Pengajuan H₀ pada penelitian ini belum pernah dilakukan pada penelitian sebelumnya. Sabang (2013) menggunakan eksperimen laboratorium sedangkan Habbe, dkk (2019) dan penelitian ini menggunakan eksperimen kuasi. Habbe, dkk (2019) menggunakan faktor individual sedangkan penelitian ini tidak menggunakan faktor individual sebagai variable penelitian. Penelitian ini menggunakan tingkat kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas sebagai variable penelitian yang juga digunakan pada Habbe, dkk (2019) dan Sabang (2013).

Pentingnya sebuah penelitian erat kaitannya dengan isu (tema) yang diangkat dan *research gap*. Pentingnya penelitian ini sebagai berikut:

1. Isu atau tema yang diangkat yaitu *whistleblowing*, sangat relevan dengan fenomena kecurangan pada sektor pemerintahan di Indonesia.
2. Menyelidiki, menguji, dan mengkaji perilaku *whistleblowing* pada sektor pemerintahan diperlukan karena masih ditemukan ketidakkonsistenan hasil penelitian-penelitian sebelumnya.
3. Berdasarkan teori perilaku prososial, penelitian ini mengajukan hipotesis nol (H₀). Pengajuan H₀ ini belum pernah dilakukan pada penelitian sebelumnya.
4. Opini Audit dan Frekuensi Kecurangan adalah variabel yang belum pernah digunakan pada penelitian sebelumnya.

1.2 Rumusan Masalah

Perilaku prososial adalah tindakan yang dilakukan seseorang (anggota organisasi) kepada individu lain, kelompok, atau organisasi dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut dan

dilakukan secara spontan dan sukarela (Brief dan Motowidlo, 1986), tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri (Myers, 2012), tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan menolong tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong tersebut (Baron dkk, 2006). *Whistleblowing* adalah salah satu perilaku prososial. APIP merupakan pihak internal yang memiliki peluang menjadi *whistleblower*. Tetapi pertanyaannya adalah apakah APIP akan berperilaku prososial ketika melaporkan temuan mereka (*whistleblowing*).

Berdasarkan latar belakang yang telah dikemukakan sebelumnya, diidentifikasi beberapa masalah yang akan diteliti berikut ini:

1. Apakah minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi tingkat kecurangan tinggi dan rendah?
2. Apakah minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi orientasi kecurangan pribadi dan orientasi kecurangan bersama?
3. Apakah minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi pelaku kecurangan berjabatan tinggi dan rendah?
4. Apakah minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi kohesivitas tinggi dan rendah?
5. Apakah tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclaimer berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas?
6. Apakah tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan temuan pertama kali dan temuan berulang kali berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas?

1.3 Tujuan penelitian

Tujuan utama penelitian ini ialah untuk membuktikan bahwa teori perilaku prososial (*prosocial behavior theory*) berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP. Berdasarkan asumsi teori prososial bahwa APIP yang berperilaku prososial akan melaporkan kecurangan (*whistleblowing*) secara spontan dan sukarela untuk mempromosikan kepentingan organisasi (kepentingan negara dan masyarakat), tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri, tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada APIP, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi APIP yang melakukan *whistleblowing* tersebut. Merujuk pada teori prososial maka *whistleblowing* APIP tidak dipengaruhi oleh faktor-faktor situasional yang ditunjukkan oleh minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada beberapa kondisi.

Tujuan spesifik ialah menjawab pertanyaan penelitian sebagaimana telah dijelaskan dalam perumusan masalah:

1. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi tingkat kecurangan tinggi dan rendah.
2. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi orientasi kecurangan bersama dan pribadi.
3. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi jabatan pelaku tinggi dan rendah.
4. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi kohesivitas tinggi dan rendah.
5. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclamer berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas.
6. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan temuan pertama kali dan

temuan berulang kali berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas.

1.4 Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan akan berguna atau memberikan kontribusi pada tataran teori dan praktik. Perincian kontribusi teori dan praktik yang dimaksud adalah:

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi pada pengembangan ilmu pengetahuan bidang perilaku akuntansi. Penelitian ini menguji teori perilaku prososial pada minat *whistleblowing* APIP dengan mengajukan hipotesis nol (H0). APIP yang berperilaku prososial akan melakukan *whistleblowing* tanpa mempertimbangkan faktor-faktor kontekstual atau situasional. Jika minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, tingkat kohesivitas, opini audit, dan frekuensi kecurangan, maka teori perilaku prososial terbukti berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP. Pengajuan hipotesis nol (H0) dan penggunaan faktor kontekstual yaitu variable moderator opini audit dan frekuensi kecurangan belum pernah dilakukan pada penelitian sebelumnya sehingga hasil penelitian ini dapat dipergunakan sebagai acuan dalam penelitian selanjutnya.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Penelitian ini diharapkan memberi kontribusi praktik kepada Kepala Badan Inspektorat khususnya Provinsi Sulawesi Tengah, Sulawesi Selatan, dan APIP (Auditor dan P2UPD) serta kepada *auditiee*. Kontribusi praktik tersebut dikemukakan berikut ini:

1. Penelitian ini diharapkan dapat digunakan oleh Kepala Inspektorat sebagai dasar pengembangan kemampuan auditor dalam melakukan penilaian

keseriusan/tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas, opini audit, dan frekuensi kecurangan. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan pertimbangan bagi Kepala Inspektorat dalam mengambil kebijakan-kebijakan yang diperlukan.

2. Hasil penelitian juga dapat dijadikan dasar pembuatan sarana pelaporan dan pembentukan forum diskusi yang diperuntukkan kepada APIP. Sarana pelaporan bermanfaat untuk menghindari konsekuensi etis atas pelaporan, sedangkan forum diskusi dapat dijadikan sebagai wadah berdiskusi bagi APIP sekaligus dapat bermanfaat untuk peningkatan kemampuan APIP.

1.5 Motivasi Penelittian (Pentingnya Penelitian)

Motivasi dilakukannya penelitian ini adalah:

1. Banyaknya kasus korupsi, OTT, dan temuan BPK pada beberapa pemerintah daerah sehingga diperlukan *whistleblower* sebagai salah satu cara yang dapat menekan atau mengeliminisir kecurangan, termasuk korupsi.
2. APIP berpeluang besar untuk menjadi *whistleblower* karena merupakan bagian dari organisasi dan memiliki peran ganda yaitu sebagai pengawas dan pembimbing. *Whistleblowing* yang dilakukan oleh APIP dapat meningkatkan akuntabilitas dan transparansi penyelenggaraan pemerintah daerah melalui peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) sehingga berbagai kecurangan termasuk korupsi di pemerintah daerah dapat dieliminisir.
3. Kebaruan penelitian merupakan motivasi penting dalam meneliti. Pengujian teori perilaku prososial dengan mengajukan hipotesis nol belum pernah dilakukan pada penelitian terdahulu. Variabel opini audit dan frekuensi kecurangan yang digunakan dalam penelitian ini belum pernah digunakan

dalam penelitian sebelumnya. Beberapa hal yang disebutkan di atas menjadi motivasi bagi peneliti melakukan penelitian ini.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 TINJAUAN TEORI DAN KONSEP

2.1.1 Gambaran Umum *Whistleblowing*

Istilah '*whistleblowing*' pertama kali digunakan pada tahun 1963 untuk mengatasi tindakan yang dilakukan oleh Otto Otopoka, yang memberikan bukti mengenai risiko keamanan kepada kepala penasihat Keamanan Internal Amerika Serikat (Hersh 2002). Menurut Strader (1993), istilah *whistleblowing* berasal dari polisi Inggris yang meniup peluit mereka untuk memperingatkan orang-orang terhadap tindakan kriminal. Meskipun tidak memiliki definisi yang spesifik, para ahli telah mencoba untuk memberikan definisi untuk istilah '*whistleblowing*' dengan cara mereka sendiri (Greene dan Latting 2004). Menurut Mesmer-Magnus dan Viswesvaran (2005), banyak ilmuwan senang menggunakan definisi yang diberikan oleh Near dan Miceli (1985): "Pengungkapan oleh anggota organisasi tentang praktek ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah yang berada di bawah kendali atasan mereka kepada orang atau organisasi yang mungkin dapat melakukan tindakan" (Near dan Miceli 1985, hal. 4).

Mempertimbangkan definisi di atas, ada beberapa poin yang perlu dipahami. Pertama, anggota organisasi adalah karyawan atau mantan karyawan dari organisasi dan bukan dari luar organisasi. Kedua, tindakan *whistle-blowing* melibatkan pengungkapan sukarela atas kesalahan yang dilakukan oleh individu dalam suatu organisasi. Terakhir, kata *whistle-blowing* itu sendiri mencakup tindakan *whistle-blowing* internal dan eksternal. Internal *whistle-blowing* melibatkan pengungkapan kesalahan secara sukarela kepada pihak-pihak dalam organisasi, sedangkan *whistle-blowing* eksternal melibatkan pengungkapan sukarela atas kesalahan kepada pihak-pihak di luar organisasi.

Whistleblowing telah didefinisikan dalam beberapa cara oleh para ilmuwan saat ini. Namun, definisi sebagian besar masih berasal dari definisi Near dan Miceli tentang whistle-blowing (Ahmad 2011). Sebagai contoh, sebuah studi oleh Susmanschi (2012) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai 'keputusan untuk meniup peluit tentang situasi ilegal/tidak tepat, terletak pada penilaian seseorang, berdasarkan motivasi yang cukup apakah altruistik atau pribadi'. Bouville (2007) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai tindakan dari seorang pegawai (atau mantan pegawai), untuk mengungkap apa yang ia percaya sebagai perilaku ilegal atau tidak etis kepada manajemen yang lebih tinggi/manajemen puncak (*internal whistle-blowing*) atau kepada otoritas/pihak berwenang di luar organisasi maupun kepada publik (*external whistleblowing*).

Individu yang melakukan *whistleblowing* disebut *whistleblower*, Miceli dan Near (1985) menjelaskan bahwa yang dapat disebut sebagai *whistleblower* memiliki empat karakteristik, yaitu (1) karyawan atau mantan karyawan organisasi yang organisasinya mengalami kecurangan; (2) tidak memiliki otorisasi untuk mengubah atau menghentikan kecurangan yang berada di bawah kendalinya; (3) diizinkan atau tidak diizinkan membuat laporan; (4) tidak menduduki posisi yang tugasnya mensyaratkan untuk melakukan pelaporan kecurangan korporat.

Whistleblowing dapat terjadi melalui jalur internal maupun eksternal. *Whistleblowing* internal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan karyawan lainnya kemudian melaporkan kecurangan tersebut kepada atasannya. Sedangkan, *whistleblowing* eksternal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan organisasi atau anggota dalam organisasi, kemudian memberitahukannya kepada pihak di luar organisasi atau penegak hukum karena kecurangan tersebut merugikan masyarakat (Elias, 2008).

Park dan Blenkinsopp (2009) menjelaskan bahwa jalur pelaporan *whistleblowing* tidak hanya sebatas internal dan eksternal, tetapi terdiri dari tiga dimensi, yaitu formal dan informal, anonim dan teridentifikasi, internal dan eksternal, setiap dimensi tersebut merupakan pilihan bagi karyawan. Kaplan (2012) menemukan bahwa *whistleblower* berperilaku berbeda dalam membuat pilihan jalur pelaporan yang sesuai untuk mereka. Secara khusus, hasil penelitiannya menunjukkan bahwa niat pelaporan seseorang dalam hal jalur anonim atau teridentifikasi berpengaruh ketika adanya pertimbangan tindakan pembalasan.

Singkatnya, definisi *whistleblowing* menggambarkan suatu proses komunikasi di mana proses itu sendiri berfokus pada pelaporan sukarela atas tindakan potensial atau tidak patut, oleh karyawan atau mantan karyawan dalam suatu organisasi kepada pihak berwenang (MacNab dan Worthley 2008). Yang lain mengacu pada istilah '*whistleblowing*' sebagai tuduhan yang dibuat oleh karyawan (atau mantan karyawan) dalam organisasi, dan dengan demikian, istilah ini membedakan tuduhan yang dibuat oleh orang dalam dan yang dibuat oleh orang luar organisasi (Rocha dan Kleiner 2005).

Banyak penelitian yang telah dilakukan guna mencari faktor-faktor yang mempengaruhi seseorang untuk melakukan *whistleblowing* dengan menggunakan minat *whistleblowing* sebagai *proxy*-nya. Minat *whistleblowing* berbeda dengan tindakan *whistleblowing* aktual karena minat muncul sebelum tindakan *whistleblowing* aktual, atau dengan kata lain diperlukan adanya minat *whistleblowing* untuk membuat tindakan *whistleblowing* aktual terjadi (Winardi, 2013).

2.1.2. Teori Perilaku Prososial (Prosocial Behaviour Theory)

Belum ada teori yang komprehensif tentang *whistleblowing* (Miceli & Near, 1988; Near & Miceli, 1985). Beberapa penelitian sebelumnya pada studi perilaku dapat menjelaskan tindakan *whistleblowing* (Miceli & Near, 1988). Teori yang mendukung penelitian ini berasal dari teori perilaku prososial dan pendekatan prososial *whistleblowing* telah memotivasi banyak penelitian empiris dan konseptual tentang *whistleblowing* (lihat Brennan & Kelly, 2007; Brief & Motowidlo, 1986; Dozier & Miceli, 1985; Miceli & Near, 1988; Miceli, Near, & Dozier, 1991; Near & Miceli, 1995).

Perilaku prososial mencakup kategori yang lebih luas, meliputi segala bentuk tindakan yang dilakukan atau direncanakan untuk menolong orang lain, tanpa memperdulikan motif-motif si penolong. Perilaku prososial berkisar dari tindakan altruisme yang tanpa pamrih atau tidak mementingkan diri sendiri sampai tindakan menolong yang sepenuhnya dimotivasi oleh diri sendiri. Perilaku altruistik berasal dari tiga perspektif teoritis yaitu:

- a. Dasar historis, yaitu pandangan para sosiobiolog bahwa predisposisi untuk menolong merupakan bagian dari warisan genetik.
- b. Tindakan menolong dipengaruhi oleh prinsip dasar penguatan dan peniruan.
- c. Pengambilan keputusan, memfokuskan diri pada proses yang mempengaruhi penilaian kita tentang kapan dibutuhkan pertolongan. Pandangan ini juga menekankan pertimbangan untung rugi keputusan untuk memberikan pertolongan.

Terdapat tiga norma yang paling penting dalam perilaku prososial yaitu (Myers, 2012:187-197):

- a. Norma tanggung jawab social, menentukan bahwa seharusnya kita membantu orang lain yang bergantung pada kita. Orangtua diharapkan memelihara anak-anaknya dan lembaga-lembaga yang lain bisa ikut bertanggung jawab apabila

orangtua gagal memenuhi kewajibannya. Guru harus membantu murid-muridnya, pelatih harus mengurus timnya, dan teman sekerja harus saling membantu. Aturan agama dan moral kebanyakan masyarakat menekankan kewajiban untuk menolong orang lain. Kadang-kadang kewajiban ini ditulis dalam bentuk aturan hukum tertulis. Hukum merupakan salah satu cara untuk menekankan pada orang bahwa mereka mempunyai kewajiban untuk menolong.

- b. Norma timbal balik, menyatakan bahwa kita harus menolong orang yang menolong kita. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa orang lebih cenderung membantu seseorang yang pernah membantu mereka. Tampaknya norma timbal balik sangat kuat dan terjadi di sebagian besar kebudayaan. Kekuatan ras kewajiban dipengaruhi faktor-faktor yang ada dalam suatu situasi. Misalnya Greenberg dan Frish (1972) menyimpulkan bahwa bantuan yang lebih besar lebih sering dibalas daripada bantuan yang lebih kecil. Pandangan orang tentang motif penolong juga berpengaruh. Upaya membalas pertolongan orang lain lebih mungkin terjadi bila bantuan awal dipersepsi sebagai sesuatu yang diberikan secara sengaja dan sukarela. Subjek yang dibantu oleh seseorang cenderung membalas orang tersebut, tetapi cenderung tidak menawarkan bantuan kepada orang yang lainnya.
- c. Norma keadilan sosial, yaitu aturan tentang keadilan dan pembagian sumber daya secara adil. Salah satu prinsip keadilan adalah kesamaan, dua orang yang memberikan andil yang sama dalam suatu tugas harus menerima ganjaran yang sama. Bila salah seorang menerima lebih dari orang lain, akan mengalami tekanan untuk mencoba memulihkan keadilan dengan mengulangi pembagian ganjaran tersebut. Orang yang mendapat bagian kurang dari apa yang seharusnya diterima, jelas merasa dirugikan. Fakta yang lebih menarik adalah bahwa orang yang mendapat bagian lebih dari apa yang seharusnya

diterima akan memberikan sebagian dari miliknya untuk orang yang mendapatkan terlalu sedikit. Sementara orang ketiga, yang menyaksikan situasi tidak adil itu, mungkin tertarik untuk menolong orang yang dirugikan. Tindakan "membantu orang yang kurang beruntung" dalam kehidupan sehari-hari, seperti memberi sumbangan amal, tampaknya dimotivasi oleh keinginan untuk menciptakan situasi yang lebih adil.

Orang belajar menolong melalui penguatan (reinforcement), efek ganjaran dan hukuman (reward and punishment) terhadap tindakan menolong dan peniruan (imitasi) yaitu meniru orang lain yang memberikan pertolongan. Langkah pertama yang penting dalam setiap tindakan prososial adalah memperhatikan bahwa sesuatu sedang berlangsung dan memutuskan apakah pertolongan dibutuhkan. Telaah yang dilakukan oleh Shotland dan Huston (Sears, 1985:57) mengidentifikasi 5 karakteristik utama yang mengarahkan persepsi bahwa suatu kejadian merupakan keadaan darurat:

- a. Sesuatu terjadi secara tiba-tiba dan tidak terduga.
- b. Ada ancaman bahaya yang jelas terhadap korban.
- c. Tindakan yang membahayakan korban cenderung meningkat bila tidak ada campur tangan seseorang.
- d. Korban tidak berdaya dan membutuhkan bantuan orang lain.
- e. Ada beberapa kemungkinan cara campur tangan yang efektif.

Brief dan Motowildo (1986) mendefinisikan *Prosocial Organizational Behavior* sebagai tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi kepada individu lain, kelompok, atau organisasi yang dilakukan dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut. Tindakan tersebut merupakan tindakan sukarela untuk saling membantu atau menguntungkan individu atau kelompok lain (Eisenberg dan Mussen, 1989:3), dilakukan untuk kepentingan orang lain, bukan untuk kepentingan sendiri

(Twenge dkk. 2007). *Prosocial Organizational Behavior* menjadi teori yang mendukung terjadinya *whistleblowing*.

Perilaku prososial merupakan tindakan sukarela yang dimaksudkan untuk membantu dan menguntungkan individu atau kelompok individu lain (Mussen, 1982). Paul Henry Mussen (1982) menyatakan bahwa perilaku prososial dilakukan secara sukarela dan bukan karena paksaan. Meskipun perilaku prososial ditujukan untuk memberikan konsekuensi positif (bantuan) bagi orang lain, perilaku prososial dapat dilakukan untuk berbagai alasan. Baron, dkk (2006) mendefinisikan perilaku prososial sebagai suatu tindakan menolong yang menguntungkan orang lain tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan menolong tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong. Menurut Shaffer (2005) perilaku prososial adalah segala tindakan yang menguntungkan orang lain, seperti berbagi dengan orang-orang yang kurang beruntung dari pada kita, menghibur atau menolong orang yang sedih, bekerjasama dengan atau menolong seseorang untuk mencapai suatu tujuan, atau contoh sederhana seperti menyapa dan memberikan pujian. Menurut Batson dkk (2007) perilaku prososial merupakan kategori yang sangat luas, yang mencakup setiap tindakan yang membantu atau dirancang untuk membantu orang lain, terlepas dari motif si penolong.

Myers (2012) menyatakan bahwa perilaku prososial adalah hasrat untuk menolong orang lain tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri. Perilaku prososial dapat dimengerti sebagai perilaku yang menguntungkan orang lain. Secara konkrit, pengertian perilaku prososial meliputi tindakan berbaagi (*sharing*), kerjasama (*cooperation*), menolong (*helping*), kejujuran (*honesty*), dermawan (*generosity*), serta mempertimbangkan hak dan kesejahteraan orang lain (Mussen, 1982).

Brief dan Motowidlo (1986) menyebutkan *whistleblowing* sebagai salah satu dari tiga belas bentuk perilaku prososial dalam organisasi dan merupakan cara seorang individu dapat bertindak secara spontan dan sukarela untuk mempromosikan kepentingan organisasi. Hal tersebut sejalan dengan pendapat Dozier dan Miceli (1985) yang menyatakan bahwa tindakan *whistleblowing* dapat dipandang sebagai perilaku prososial karena secara umum perilaku tersebut akan memberikan manfaat bagi orang lain (atau organisasi) disamping juga bermanfaat bagi *whistleblower* itu sendiri.

Whistleblowing dianggap sebagai perilaku sosial positif (Miceli et al., 2008) dimana, *whistleblower* mengambil tindakan untuk menghentikan kesalahan dalam organisasi dengan maksud menguntungkan orang di dalam dan di luar organisasi. Dozier dan Miceli (1985) menjelaskan bahwa *whistleblowing* adalah suatu bentuk perilaku prososial sebagai tindakan melibatkan egois (egoistik) dan tidak mementingkan diri sendiri (Altruistik). Dengan kata lain, tindakan pelapor tidak murni altruistik tetapi sampai batas tertentu pelapor juga memiliki motif mencapai keuntungan pribadi atau kemuliaan.

Latane dan Darley's (1968) mengajukan pendekatan prososial *whistleblowing* sebagai model intervensi pengamat. Model ini mengusulkan bahwa seorang pengamat akan merespon dengan membantu dalam situasi darurat. Menurut Latane dan Darley (1968), proses keputusan untuk perilaku *whistleblowing* melewati lima langkah dan setiap langkah sangat penting dalam membuat keputusan *whistleblowing*. Kelima langkah tersebut adalah: (1) pengamat harus sadar akan peristiwa tersebut; (2) pengamat harus memutuskan bahwa peristiwa itu adalah suatu keadaan darurat; (3) pengamat harus memutuskan bahwa dia bertanggung jawab untuk membantu; (4) pengamat harus memilih metode yang tepat untuk membantu; dan (5) pengamat mengimplementasikan intervensi. Ini adalah lima proses dalam pembuatan

keputusan etis untuk calon whistleblower dan dalam melakukannya menyoroti dilema etis yang melekat pada keputusan untuk *whistleblow* (Brennan & Kelly, 2007).

Proses keputusan untuk perilaku *whistleblowing* di atas dijelaskan oleh Greenberger et al.,(1987) pada Gambar 2.1. Angka itu melukiskan proses keputusan *whistleblowing* yang dapat diambil oleh anggota organisasi dalam menentukan tindakan mengungkap fakta dan hasilnya. Greenberger et al., (1987) menyatakan bahwa gambar menunjukkan model *whistleblowing* yang lengkap dan menggabungkan prediksi berdasarkan teori tentang proses keputusan *whistleblowing*.

Gambar 2.1
Proses pengambilan keputusan menjadi whistleblower

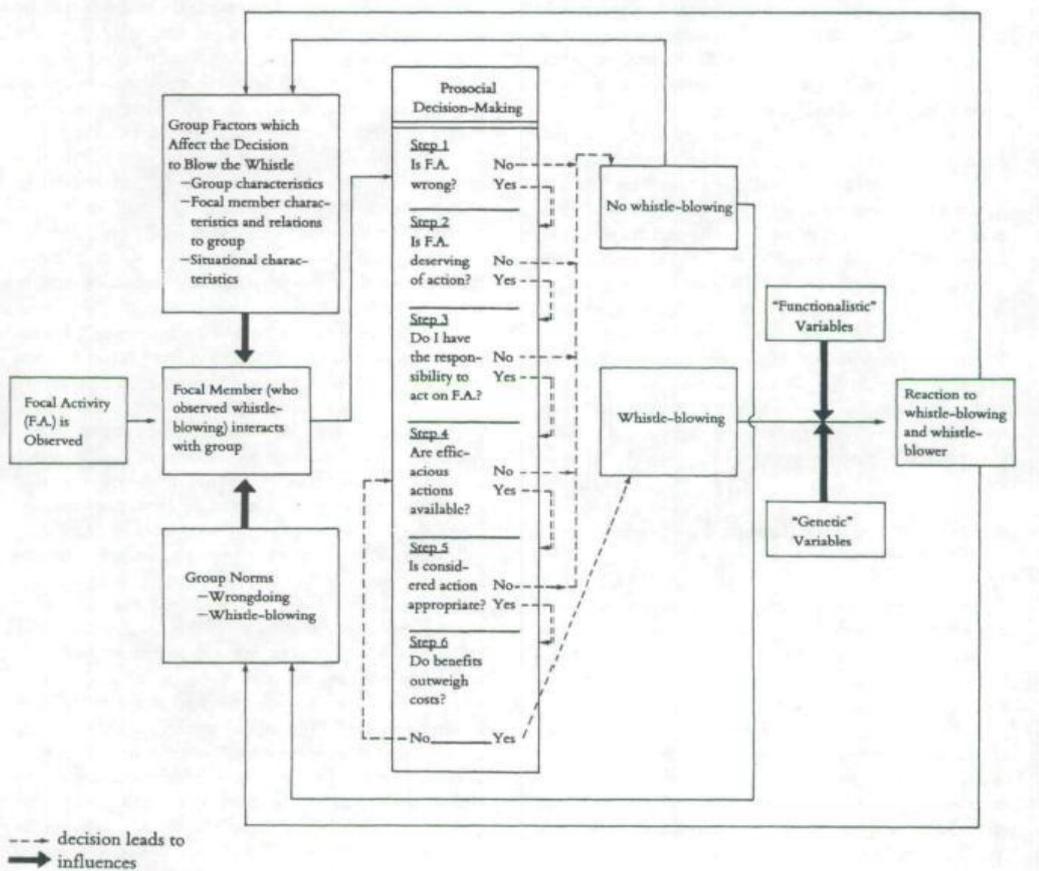


Fig. 1. The influence of group level variables in the sequence of events associated with whistle-blowing.

mber: Greenberger dkk. (1987)

Greenberger dkk. (1987) menggambarkan proses keputusan menjadi *whistleblower* yang terdiri atas enam langkah, yaitu, pertama, mempertimbangkan suatu kejadian, apakah kejadian tersebut kejadian salah. Kedua, memutuskan apakah kejadian tersebut layak ditindak. Ketiga, apakah yang melihat kejadian tersebut merasa bertanggung jawab untuk melakukan tindakan. Keempat, mengidentifikasi tindakan-tindakan yang memungkinkan. Kelima, memilih tindakan yang tepat. Keenam, menentukan apakah manfaat tindakan lebih besar daripada biayanya.

Proses keputusannya berhenti ketika hasilnya mencapai langkah yang tidak afirmatif. Jawaban "tidak" sampai Langkah 6 akan menyebabkan proses untuk kembali ke Langkah 4. Jawaban "ya" pada Langkah 6 akan dihasilkan dalam tindakan whistleblowing (Dozier & Miceli, 1985). Dapat dilihat bahwa model keputusan yang dianjurkan oleh Greenberger et al., (1987) kurang lebih mirip dengan Model intervensi Latane dan Darst (1968) dalam menjelaskan perilaku prososial karyawan terhadap *whistleblowing*.

Berbagai studi tentang perilaku *whistleblowing* telah dilakukan untuk menjawab pertanyaan mengapa karyawan akan meniup peluit mereka atau melaporkan kesalahan atau melakukan *whistleblowing*. Penelitian tentang *whistleblowing* sebagian besar berfokus pada tiga faktor umum: (1) *faktor organisasi*, seperti iklim etika organisasi (Rothwell & Baldwin, 2006, 2007a), ukuran organisasi (Miceli & Near, 1988; Miceli, Near, & Schwenk, 1991), dan tingkat pekerjaan (Keenan, 2002b; Keenan & Krueger, 1992); (2) *faktor-faktor individu*, seperti, etis judgment (Ayers & Kaplan, 2005), locus of control (Chiu, 2003), dan organisasi komitmen (Somers & Casal, 1994); dan (3) *faktor situasional*, seperti keseriusan kesalahan (Kaplan & Schultz, 2007; Near & Miceli, 1990), dan status pelanggar hukum (Miethe, 1999; Near & Miceli, 1990). Miceli et al. (2008). Dalam tinjauan komprehensif literatur pengaduan menunjukkan

bahwa ini adalah tiga faktor umum yang mempengaruhi perilaku pelaporan kesalahan perusahaan oleh karyawan dalam organisasi.

Miceli dkk. (2008) dalam tinjauan komprehensif menyatakan bahwa literatur *whistleblowing* telah menemukan hasil yang beragam dan tidak konsisten mengenai pengaruh berbagai variabel terhadap kecenderungan *whistleblowing*. Hal ini menunjukkan bahwa penyelidikan dan pembahasan mengenai *whistleblowing* masih diperlukan. Penelitian ini menguji apakah APIP berperilaku prososial dalam melakukan *whistleblowing* pada beberapa situasi sehingga penelitian ini berfokus pada faktor situasional untuk mengetahui perilaku *whistleblowing* APIP. Faktor situasional yang diuji pada penelitian ini adalah tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas, opini audit, dan frekuensi kecurangan.

2.1.3. Profesi Internal Audit dan *Whistleblowing*

Profesi auditing internal telah berkembang secara luar biasa dan telah mendapatkan peran penting dalam organisasi. Dari sekedar memiliki peran tradisional yang memfokuskan pada prosedur kepatuhan, profesi ini kemudian berevolusi dengan memiliki nilai tambah peran yang lebih besar (Ramamoorti, 2003). Peran auditor internal diringkas dalam definisi profesi yang diberikan oleh IIA. Audit internal didefinisikan sebagai berikut:

“... suatu kegiatan *assurance* dan konsultasi independen, obyektif yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi. Hal ini membantu organisasi mencapai tujuannya dengan membawa pendekatan yang sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas risiko manajemen, kontrol, dan proses tata kelola.”(IIA, 2007)

Definisi luas ini memiliki cakupan luas layanan audit internal yang mencakup kegiatan konsultasi, nilai tambah layanan, evaluasi, peningkatan

efektivitas manajemen risiko, dan proses tata kelola (Abdolmohammadi, Burnaby, & Hass, 2006). Definisi ini juga menyoroti tanggung jawab auditor internal yang semakin besar dalam membantu manajemen risiko dan mempromosikan prosedur tata kelola perusahaan yang efektif dalam organisasi mereka (Krogstad, Ridley, & Rittenberg, 1999). Tanggung jawab untuk memastikan praktik tata kelola perusahaan yang baik sebenarnya menjadi kebutuhan auditor internal untuk melakukan internal whistleblow dalam mereka organisasi. IIA dalam kertas posisi memperingatkan hal itu whistleblowing tidak boleh dibawa oleh auditor internal eksternal sebagai auditor internal sebenarnya dilengkapi dengan mekanisme yang cukup untuk menyelesaikan segala hal yang muncul dalam Tentu saja tugas mereka (IIA, 1988).

Ada beberapa penelitian tentang *whistleblowing* yang telah menggunakan internal auditor sebagai subjek yang mereka minati. Itu adalah ironi bahwa suatu profesi yang dikatakan memiliki posisi unik dalam organisasi untuk mencegah, menghalangi dan mendeteksi kesalahan perusahaan dan malpraktek (Hillison, Pacini, & Sinason, 1999; Pearson, Gregson, & Wendell, 1998) tidak sepenuhnya berada pada kecenderungan mereka untuk perilaku *whistleblowing*. Posisi unik mereka sebenarnya memungkinkan mereka untuk mengetahui lebih banyak tentang organisasi mereka sendiri daripada orang lain.

Miceli dkk. (2008) menyoroti temuan dari studi mereka sebelumnya bahwa, dibandingkan dengan profesi lain, pengamatan pelanggaran tertinggi yang dilaporkan adalah yang dilaporkan oleh auditor internal (lihat Miceli, Near, & Schwenk, 1991). Profesi Auditor internal memang memiliki peran penting dalam organisasi karena sebagian besar penipuan dideteksi oleh auditor internal, sebagaimana dibuktikan dari temuan survei terbaru, *The Global Economic Survei Crime yang* dilakukan oleh PricewaterhouseCooper (PricewaterhouseCoopers, 2009).

Kesenjangan seperti itu bisa disebabkan oleh beberapa peneliti dengan alasan bahwa pelaporan internal auditor hanyalah peran yang ditentukan (seperti yang dibahas sebelumnya), maka tindakan pelaporan tidak dianggap sebagai *whistleblowing* (lihat Jubb, 1999, 2000). Namun, beberapa studi menganjurkan bahwa karena keunikan profesi, memungkinkan auditor internal menjadi potensial *whistleblower* (Arnold & Ponemon, 1991; Miceli, Near, & Schwenk, 1991; Pearson et al., 1998; Xu & Ziegenfuss, 2008).

Pearson dkk. (1998) menganjurkan bahwa pelaporan kegiatan ilegal dalam organisasi oleh auditor internal untuk manajemen yang lebih tinggi, level direksi atau lembaga pemerintah disebut sebagai tindakan mengungkap rahasia. Sementara itu, survei oleh Miceli, Near, dan Schwenk (1991) menunjukkan bahwa internal auditor lebih cenderung melaporkan kesalahan jika dinilai menjadi bagian dari peran tanggung jawab mereka.

Masalah yang lebih mendesak bagi auditor internal sebenarnya, adalah memutuskan apakah mereka harus melaporkan atau tidak melaporkan ketika menemukan kesalahan organisasi. Auditor internal dapat menghadapi situasi yang melibatkan konflik kepentingan saat menjalankan tugas peran ganda mereka (Arnold & Ponemon, 1991; EZ Taylor & Curtis, 2010). Pada dasarnya, auditor internal dipekerjakan oleh organisasi dan tunduk pada kebutuhan dan persyaratan pekerjaan mereka, tetapi di sisi lain, sebagai anggota badan profesional, mereka juga wajib mematuhi persyaratan etika profesi, serta kebutuhan pemangku kepentingan lainnya. Ahmad dan Taylor (2009) berbagi pandangan yang sama mengenai konflik kepentingan ini. Mereka menegaskan bahwa peran auditor internal dalam menjalankan tugas audit untuk organisasi dapat menyebabkan konflik berkelanjutan.

Ahmad and Taylor (2009) menjelaskan bahwa auditor internal perlu menyeimbangkan peran mereka menjadi independen manajemen saat

melaksanakan tugas mereka, dan pada saat yang sama, menyeimbangkan peran mereka dalam asosiasi profesional mereka sendiri (yaitu Institute of Internal Auditors), yang menuntut mereka untuk menegakkan arahan yang mungkin tidak sesuai dengan tuntutan dan akuntabilitas auditor internal kepada organisasi yang mempekerjakan mereka. Oleh karena itu, penelitian ini penting untuk memeriksa faktor-faktor yang mempengaruhi minat whistleblowing internal oleh auditor internal, seperti Arnold dan Ponemon (1991) menyatakan bahwa ada keterbatasan tentang kompleksitas informasi yang mendasari keputusan *whistleblowing* auditor internal.

Argumen lain adalah apakah auditor dapat dianggap sebagai whistleblower. Jubb (1999, 2000) berpendapat bahwa pelaporan atau pengungkapan dilakukan oleh auditor internal dan eksternal merupakan peran dan tidak boleh dianggap sebagai tindakan pengungkap fakta. Jubb (2000) menjelaskan bahwa pengungkapan pada kesalahan perusahaan yang dibuat oleh auditor ini berada dalam lingkup profesi mereka dan harus lebih dianggap sebagai pelaporan atau informasi daripada sebagai pengungkapan rahasia. Courtemanche (1988) menganjurkan bahwa *whistleblowing* dianggap sebagai tindakan serampangan yang tidak terkait dengan kewajiban resmi individu. Dengan demikian, untuk membedakan antara whistleblowing dan menginformasikan, pengungkapan harus tidak wajib untuk dianggap sebagai *whistleblowing* (Jubb, 1999).

Namun, definisi "*whistleblowing*" yang disediakan oleh Near dan Miceli (1985) dan Jubb (1999) menyatakan bahwa, aktor (*whistleblower*) adalah anggota organisasi yang memiliki akses ke informasi penting perusahaan. Demikian pula, Tsahuridu dan Vandekerckhove (2008) menyoroti bahwa, salah satu karakteristik yang membentuk suatu tindakan *whistleblowing* adalah bahwa *whistleblower* memiliki akses istimewa. Tsahuridu dan Vandekerckhove (2008)

lebih lanjut menjelaskan bahwa *whistleblower* tahu persis apa itu sedang terjadi dan pekerjaan mereka memungkinkan mereka untuk mengakses informasi spesifik tentang organisasi mereka. Oleh karena itu, penelitian ini berpendapat bahwa pelaporan oleh auditor internal dalam organisasi harus dianggap sebagai tindakan *whistleblowing* internal. Ruang lingkup kerja auditor internal memungkinkan mereka untuk mengakses dan menyimpan informasi perusahaan yang penting dan memungkinkan mereka untuk melaporkan segala bentuk kesalahan perusahaan.

Dikatakan bahwa auditor internal bertanggung jawab untuk mengungkapkan kesalahan organisasi yang tercantum di dalam deskripsi pekerjaan mereka (Dasgupta & Kesharwani, 2010; Near & Miceli, 1985; Seifert et al., 2010). Sebagai contoh, inilah yang dilakukan Cynthia Cooper (auditor internal perusahaan) kasus WorldCom dan tindakannya dianggap sebagai *whistleblowing* auditor internal.

Xu dan Ziegenfuss (2008, p. 324) mengakui tindakan Cooper dengan menyatakan bahwa "Contoh terbaru dalam insiden WorldCom menunjukkan bahwa publik dapat melihat auditor internal sebagai *whistleblower*". Miceli, Near, dan Schwenk (1991, p. 114), mendukung gagasan dengan menyatakan bahwa "internal auditor harus dianggap *whistleblower* ketika mereka melaporkan kesalahan". Dozier dan Miceli (1985) menjelaskan bahwa individu yang peran pekerjaannya membutuhkan *whistleblowing* sebenarnya bisa menjadi *whistleblower* sebagai norma-norma tak tertulis dari perilaku altruistik (tidak egois) yang lebih berpengaruh daripada kebijakan organisasi yang membutuhkan pelaporan kesalahan perusahaan. Perilaku altruistik seperti itu dapat dilihat dalam profesi audit internal (Arnold & Ponemon, 1991), dan peneliti telah sepakat bahwa auditor internal, dengan peran mereka mengharuskan

melaporkan kesalahan perusahaan, harus dianggap sebagai *whistleblower* (Miceli, Near, & Schwenk, 1991; Near & Miceli, 1986; Xu & Ziegenfuss, 2008).

Berbagai penelitian *whistleblowing* terkait dengan definisi yang disediakan oleh Near dan Miceli (1985) dengan kedua profesi, profesi auditor internal (lihat Arnold & Ponemon, 1991; Miceli, Near, & Schwenk, 1991; Seifert et al., 2010; Xu & Ziegenfuss, 2008) dan profesi auditor eksternal (Brennan & Kelly, 2007; Patel, 2003). Secara khusus, auditor internal yang mengungkapkan kesalahan organisasi dengan demikian digambarkan sebagai internal *whistleblower*, konsisten dengan saran yang diberikan oleh Miceli dkk. (2008) dan Miethe (1999) yang menyatakan bahwa *whistleblower* internal melapor kepada orang-orang di dalam organisasi yang dapat mengambil tindakan yang diperlukan.

The Institute of Internal Auditors (IIA) juga mengakui bahwa *whistleblowing* adalah terkait dengan auditor internal. IIA (1988, p. 16) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai "Penyebarluasan tidak sah oleh auditor internal mengenai hasil audit, temuan, opini, atau informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugasnya kepada siapa pun di luar organisasi atau ke masyarakat umum". Namun, anggota IIA wajib mematuhi persyaratan *Standar IIA dan Kode Etik*, yang mengharuskannya melaporkan hal-hal internal menggunakan mekanisme yang cukup tanpa perlu membawa hal-hal di luar organisasi mereka. Secara khusus, Kode Etik IIA (IIA, 2009) mensyaratkan bahwa "anggota harus mematuhi hukum dan membuat pengungkapan yang diharapkan oleh hukum dan profesi" dan "harus mengungkapkan semua fakta material yang mereka ketahui, bahwa jika tidak diungkapkan, dapat mendistorsi pelaporan kegiatan yang sedang ditinjau". Persyaratan Kode Etik IIA ini tampaknya konsisten dengan pengakuan bahwa auditor internal memang harus dianggap sebagai *whistleblower* internal.

Di Indonesia, auditor internal pemerintah terdiri atas Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), inspektorat tingkat kementerian, provinsi, dan kabupaten/kota. Namun, BPKP lebih berfungsi sebagai pembina pada inspektorat. Tugas pokok inspektorat berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah pasal 33 ayat (3) menyatakan bahwa aparat pengawasan intern pemerintah pada kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah melakukan *review* atas laporan keuangan untuk meyakinkan keandalan informasi yang disajikan sebelum disampaikan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Berdasarkan Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara pasal 9 ayat (2), hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh inspektorat wajib disampaikan kepada BPK. Dalam kondisi tersebut inspektorat mengalami dilema karena temuan pemeriksaan yang disampaikan kepada BPK dapat menjadi faktor yang berpengaruh buruk terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) dan hal ini akan memperburuk nama pimpinan instansi pemerintah. Pada sisi lain, inspektorat merupakan pengawas intern yang diangkat oleh pimpinan instansi pemerintah.

Dilihat dari perspektif kode etik akuntan yang disahkan pada kongres IAI VIII tahun 1998 khususnya prinsip pertama, kedua, dan ketujuh, auditor internal tidak melanggar kode etik profesinya jika menjadi *whistleblower*. Prinsip pertama dalam kode etik merupakan tanggung jawab profesi, dalam menjalankan tanggung jawabnya sebagai profesional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya. Prinsip kedua ialah akuntan harus memihak pada kepentingan publik. Prinsip ketujuh ialah akuntan tidak boleh membocorkan setiap jenis informasi yang diketahuinya, kecuali bertentangan dengan kepentingan publik

(Agus dan Ardana, 2009:162). Tindak pidana korupsi merupakan tindakan yang melanggar moral dan merugikan kepentingan publik.

Dalam perspektif hukum, pelaporan kecurangan yang diketahui oleh auditor internal juga bukan merupakan hal yang melanggar. Pasal 41 ayat (1) Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menyatakan bahwa masyarakat dapat berperan serta membantu upaya pencegahan dan pemberantasan tindak pidana korupsi. Berdasarkan penjelasan tersebut, penyampaian semua temuan pemeriksaan oleh inspektorat kepada BPK dianggap sebagai tindakan *whistleblowing*.

Near dan Miceli (1985) dan Seifert dkk. (2010) berpendapat lain tentang tindakan pengungkapan kecurangan yang dilakukan oleh auditor internal, pengungkapan kecurangan yang dilakukan oleh auditor internal merupakan suatu hal yang melekat pada pekerjaannya sebagai auditor internal. Miceli dkk. (1991) mendukung jika auditor internal dianggap sebagai *whistleblower* ketika melaporkan kecurangan. Individu yang karena pekerjaannya sehingga dapat mengungkapkan kecurangan dapat dianggap sebagai *whistleblower* oleh karena adanya norma tidak tertulis atas perilaku altruistik yang mungkin lebih besar pengaruhnya daripada kebijakan pelaporan dalam suatu organisasi (Dozier dan Miceli, 1985). Perilaku altruistik tersebut dapat juga muncul dari seorang auditor internal (Arnold dan Ponemon, 1991). Miceli dkk., 1991; Near & Miceli, 1986; Xu dan Ziegenfuss, 2008; telah sepakat bahwa auditor internal yang karena perannya mengharuskan mengungkapkan kecurangan dapat dianggap sebagai *whistleblower*.

2.1.4 Isu *Whistleblowing* di Indonesia

Resiko fraud merupakan resiko yang dihadapi oleh setiap perusahaan. Faktanya bahwa ancaman perusahaan ini seringkali datang dari orang-orang

yang justru direkrut oleh perusahaan untuk menjalankan bisnisnya. Menurut hasil sebuah survey fraud yang dilakukan oleh Association of Fraud Examiners (ACFE) Indonesia yang bekerjasama dengan Pusat Penelitian dan Pencegahan Kejahatan Kerah Putih (P3K2P), korupsi merupakan kasus fraud yang paling banyak terjadi di Indonesia. Korupsi terjadi dalam 67% kasus di dalam survey tersebut, diikuti oleh pemindahan aset sebanyak 31% dan kecurangan laporan keuangan sebanyak 2%. Jumlah kerugian yang disebabkan oleh korupsi dapat mencapai hingga 10 milyar rupiah sedangkan kerugian yang disebabkan oleh pemindahan aset dapat mencapai lebih besar dari angka tersebut. Korupsi dianggap sebagai bentuk fraud yang paling merusak dikarenakan jumlah kasusnya yang paling banyak di Indonesia.

Salah satu upaya yang efektif untuk mengurangi masalah korupsi adalah mendorong masyarakat melakukan whistleblowing. Ada beberapa kasus whistleblowing di Indonesia terkait masalah korupsi. Dari berbagai sumber informasi, kita mengetahui beberapa kisah dilematis yang dialami para *whistleblower* ketika membongkar berbagai kasus di Indonesia. Salah satu diantaranya adalah yang dialami Khairiansyah Salman, mantan auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI) yang melaporkan upaya suap oleh salah satu komisioner Komisi Pemilihan Umum (KPU) kepada dirinya dan tim. Khairiansyah merupakan pionir dalam penggunaan istilah *whistleblower* di Indonesia (Ilham Nurhidayat, 2017).

Beberapa tokoh lainnya diantaranya adalah Vicentius Amin Sutanto sebagai pembongkar kasus penggelapan pajak Asian Agri Group, Yohanes Waworuntu tokoh yang mengungkapkan skandal pengadaan Sistem Administrasi Badan Hukum (Sisminbakum) Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, Agus Tjondro dalam kasus suap kepada sejumlah anggota DPR dalam pemilihan Deputy Senior Gubernur BI. Murdiyanto, seorang guru PNS yang saat

ini menjadi kepala SMP negeri di Sukoharjo yang melaporkan pungutan liar tunjangan sertifikasi guru di Sukoharjo. Selain nama-nama tersebut, masih banyak contoh tokoh lainnya seperti Muchasonah guru agama di Jember, Amborowatiningsih mantan petugas museum di Solo, Sukotjo pembongkar skandal korupsi di tubuh Polri, Heru Sukrisno, seorang tentara-auditor yang mengungkap berbagai korupsi di tubuh TNI AD, Erwinus Laia seorang PNS pengungkap kasus korupsi di kabupaten Nias selatan, Sumatera utara (Tempo, 23-29 Desember 2013: 29-85) serta sederet tokoh lainnya yang kisahnya tidak menjadi pemberitaan hangat di berbagai media masa dan tidak diketahui publik secara luas.

Kasus *whistleblowing* yang masih segar dalam ingatan kita dan menyedot perhatian publik beberapa saat yang lalu adalah kasus yang dialami mantan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) Sudirman Said yang kemudian dikenal dengan kasus "Papa Minta Saham". Kasus "Papa Minta Saham" bermula pada tanggal 16 November 2015, ketika Sudirman Said (SS), yang pada saat itu menjabat sebagai Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM), melaporkan Setya Novanto (SN) ke Mahkamah Kehormatan Dewan (MKD). Kasus ini terbongkar melalui rekaman pembicaraan para pelaku dengan Direktur PT Freeport Indonesia.

Laporan tersebut berisi dugaan bahwa SN telah meminta sejumlah saham PT Freeport Indonesia dengan mengatasnamakan Presiden dan Wakil Presiden Republik Indonesia. Berdasarkan laporan tersebut, SN menyampaikan permintaannya tersebut ketika berbincang dengan Riza Chalid serta Presiden Direktur PT Freeport Indonesia ketika itu, Maarof Sjamsoeddin. Kasus ini dinyatakan berakhir oleh MKD dengan diterimanya surat pengunduran diri dari SN pada tanggal 16 Desember 2015 (sebelum akhirnya kembali menjadi Ketua DPR pada November 2016). Walaupun kasus tersebut telah dinyatakan berakhir

oleh MKD, bukan berarti persetujuan antara SN dengan SS berakhir begitu saja. SN kemudian melaporkan SS terkait UU ITE No 11 tahun 2008 tentang Informasi dan Transaksi Elektronik (Andrea Jason, 2017).

Whistleblowing telah didefinisikan sebagai suatu pengungkapan yang dilakukan oleh anggota organisasi (masih ataupun sudah tidak) terkait suatu praktik ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah kepada orang ataupun organisasi yang dirasa dapat mempengaruhi tindakan tersebut (Near & Miceli, 1995). Dalam kasus "Papa Minta Saham", SS mengambil peran sebagai *whistleblower*, orang yang melakukan *whistle blowing*, dengan melaporkan tindakan SN, yang melakukan pelanggaran, kepada MKD, *complaint recipient*. Adapun menurut Near & Jensen (1983), *whistle-blowing* merupakan proses memengaruhi untuk kemudian seorang anggota mencoba menggunakan kekuatannya untuk mengubah perilaku dari anggota organisasi terkait, dalam kasus ini perilaku anggota DPR.

Apa yang dilakukan oleh SS atau siapapun yang pernah mengambil peran sebagai seorang *whistle-blower* merupakan suatu langkah yang penting untuk kemudian diikuti oleh masyarakat Indonesia. Hal ini bukan karena tanpa alasan. Menurut Transparency International (2016), peran seorang *whistle-blower* menjadi sangat berharga dalam mengungkap korupsi, kecurangan dan kesalahan manajemen. Pengungkapan kesalahan awal atau risiko kesalahan dapat kemudian melindungi hak asasi manusia, membantu menyelamatkan nyawa dan menegakkan peraturan hukum yang berlaku. Namun sayangnya, peran tersebut bukanlah suatu peran yang dapat dengan mudah diambil oleh mereka yang telah mengetahui terjadinya suatu praktik ilegal. Hal tersebut dapat terjadi karena adanya beberapa faktor yang kemudian membuat orang tersebut tidak berani antara lain pembalasan dari pihak yang dilaporkan serta perhatian dari media. Selain itu, ada juga faktor lain seperti perasaan mengkhianati

perusahaan dengan tindakan yang akan mereka lakukan, sehingga mereka enggan melaporkan tindakan-tindakan ilegal tersebut.

Peristiwa seperti ini bukanlah kali pertama terjadi di Indonesia. Pada tahun 2012, Mar, mantan karyawan PT Gandasari Tetra Mandiri, menyatakan “perang” kepada mantan perusahaannya dengan mengungkapkan penyelewengan solar bersubsidi yang dilakukan oleh PT Gandasari Tetra Mandiri. Celaka bagi Mar, pengungkapan yang ia lakukan membawa dirinya dikriminalisasi oleh perusahaan terkait. Selain kedua kasus ini, masih banyak peristiwa-peristiwa dimana seorang *whistleblower* yang seharusnya dilindungi justru mendapat “ganjaran” dari apa yang mereka perbuat. Kedua contoh tersebut memperlihatkan betapa buruknya kondisi *whistle-blowing* di Indonesia, dimana terdapat banyak faktor-faktor yang kemudian justru membuat hilang keinginan seseorang mengungkapkan suatu tindakan tidak terpuji yang mereka ketahui. Dari berbagai kasus yang pernah terjadi di Indonesia, tidak sedikit para *whistleblower* mengalami kondisi dilematis dan ironis. Penyelesaian sebagian kasus tersebut tidak terurai dengan tuntas, justru menyisakan banyak teka-teki.

Hal ini sangat disayangkan, karena menurut Near & Miceli (1995) absennya peran *whistle-blower* justru akan membuat penemuan perilaku ilegal oleh rekan kerjanya tidak terungkap, sehingga justru akan menempatkan organisasi itu sendiri dalam bahaya. Oleh karena itu, seharusnya Indonesia kemudian memastikan bahwa setiap *whistle-blower* mendapatkan perlindungan, memastikan laporan mereka kemudian benar-benar diselidiki, serta melihat suatu bentuk pembalasan terhadap seorang *whistle blower* sebagai bentuk kejahatan lainnya, sehingga dengan demikian, lingkungan di Indonesia dapat mendorong munculnya *whistle-blower* bukan justru menjadi suatu penghalang.

Berdasarkan hasil survey ACFE dan P3TK2P dikatakan bahwa metode pendeteksi fraud dalam bentuk korupsi yang paling efektif adalah whistleblowing

hotline dengan karyawan internal sebagai sumber laporan. Whistleblowing adalah suatu tindakan yang dilakukan untuk melaporkan informasi maupun tindakan yang dianggap ilegal maupun tidak etis di dalam sebuah perusahaan kepada otoritas baik di dalam perusahaan tersebut maupun pihak berwajib serta publik. Pelapor whistleblowing bisa termasuk karyawan perusahaan, supplier, klien, maupun individu yang ingin memberikan keluhan tentang perusahaan maupun bisnis yang dijalankannya. Perusahaan yang menetapkan sistem whistleblowing akan mendorong budaya perusahaan yang terbuka, jujur dan berintegritas. Budaya ini akan membantu perusahaan mendeteksi dan menangani tanda-tanda terjadinya fraud di dalam perusahaan. Beberapa perusahaan yang bergerak di industri tertentu yang beresiko fraud besar seperti industri keuangan maupun pemerintahan biasanya telah memiliki whistleblowing hotline di dalamnya.

Beberapa lembaga pemerintahan maupun swasta di Indonesia telah memiliki aplikasi whistleblowing, antara lain Kementerian Keuangan Republik Indonesia, PT Garuda Indonesia (BUMN), dan PT United Tractors (Perusahaan besar dan terkemuka). Kementerian Keuangan telah meluncurkan aplikasi *whistleblowing* Indonesia sejak tahun 2011 sebagai salah satu sarana untuk melaporkan dugaan adanya pelanggaran dan/atau ketidakpuasan terhadap pelayanan yang dilakukan/diberikan oleh pejabat/pegawai Kementerian Keuangan.

Inspektur Jenderal Kementerian Keuangan Sonny Loho menyatakan bahwa *whistleblowing system* dikembangkan sesuai dengan komitmen Kementerian Keuangan memerangi tindak korupsi, kolusi, dan nepotisme. Dikembangkan dengan empat keunggulan, yaitu : kerahasiaan sang pelapor sangat dijaga dan dipastikan aman; kemudahan akses dan cepat; integrasi dan pelaporan dioperasikan seluruh unit eselon 1 Kementerian Keuangan yang

dimonitor oleh Inspektorat Jenderal; dan kemudahan para pelapor untuk memonitoring sejauh mana laporan mereka ditindak lanjuti. (sumber: Tempo.com). *Whistleblowing system* yang dikembangkan oleh Kementerian Keuangan juga merupakan salah satu *best practice* pada instansi pemerintahan dan merupakan yang pertama ada di lembaga kementerian negara RI (Sumber: Kementerian Keuangan RI).

PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk adalah maskapai penerbangan nasional yang dimiliki oleh Pemerintah Indonesia (BUMN). Garuda Indonesia mengembangkan *whistleblowing system* sejak tahun 2011 untuk memungkinkan setiap orang untuk melaporkan adanya dugaan kecurangan, pelanggaran hukum dan etika serta kelakuan buruk lainnya yang dilakukan oleh Insan Garuda Indonesia. Yang dapat melaporkan pelanggaran berasal dari pihak internal maupun pihak eksternal perusahaan. Pelaporan disampaikan melalui website khusus dan email yang dikelola oleh pihak ketiga.

PT United Tractor adalah perusahaan yang bergerak dalam bidang distribusi peralatan berat terbesar dan terkemuka di Indonesia. United Tractor telah mengimplementasikan *whistleblowing system* semenjak tahun 2007 sebagai salah satu mekanisme pelaporan internal untuk menghindari dan menurunkan kemungkinan terjadinya pelanggaran. Edy Isyanto selaku Head-Procurement & Investment Division PT United Tractor dalam proceeding acara "Menggagas Sistem Whistleblower di Indonesia" yang diselenggarakan oleh KNKG, menyatakan bahwa hasil penerapan *whistleblowing* yang telah diimplementasikan meningkatkan *human capital*, fungsi internal audit, dan kinerja direksi. Lebih lanjut lagi memaparkan bahwa kunci sukses penerapan *whistleblowing system* di UT disebabkan oleh faktor adanya komitmen dari jajaran top manajemen untuk melaksanakan *whistleblowing* Indonesia; sosialisasi pemahaman dan penerimaan kepada seluruh pemegang saham, serta adanya

follow up terhadap pelaporan pelanggaran. *Whistleblowing system* yang dikembangkan oleh pihak PT United Tractor hanya untuk pelaporan pelanggaran yang berasal dari pelapor internal perusahaan. Pelaporan disampaikan melalui surat, sms, email yang ditujukan kepada Tim Khusus Pelaporan Pelanggaran.

2.1.5 Legalitas Hukum Terkait *Whistleblowing* di Indonesia

Data empiris yang menunjukkan tingginya jumlah kasus korupsi/fraud yang ditangani KPK dan melibatkan beragam jabatan publik menjadi salah satu indikator bahwa strategi anti korupsi belum berjalan efektif. Idealnya, pasca pemerintah Indonesia meratifikasi hasil Convention Against Corruption pada tahun 2003 di New York, paradigma strategi anti korupsi seharusnya tidak hanya menitikberatkan pada aspek penindakan (pendekatan represif) saja, namun juga harus memberikan perhatian yang lebih besar pada pendekatan preventif dan detektif. Upaya pemberantasan korupsi korupsi lebih efektif apabila dilakukan secara sistematis, komprehensif (yaitu mensinergikan pendekatan preventif, detektif dan pendekatan represif), serta melibatkan seluruh elemen masyarakat.

Salah satu *action-plan* anti korupsi adalah implementasi pengendalian internal yang dilaksanakan pemerintah secara konsisten dan konsekuen. Dengan terbitnya Peraturan Pemerintah nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), maka seluruh pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan organisasinya. Dengan implementasi SPIP tersebut diharapkan dapat menciptakan kondisi dimana terdapat budaya pengawasan terhadap seluruh organisasi dan kegiatan sehingga dapat mendeteksi terjadinya sejak dini kemungkinan penyimpangan serta meminimalisir terjadinya tindakan yang dapat merugikan negara. Namun demikian, tidak ada satu sistem pun termasuk SPIP yang dapat mencegah secara sempurna semua pelanggaran atau kejahatan

yang terjadi di dalam organisasi karena pengendalian intern di setiap organisasi memiliki keterbatasan bawaan (*inherent limitations*).

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) yang mengeluarkan *COSO Internal Control-Integrated Framework* (2013) yang diadopsi oleh pemerintah menjadi SPIP secara eksplisit mengakui bahwa ada beberapa kelemahan yang dapat menyebabkan sebuah sistem termasuk pengendalian intern tidak dapat bekerja dengan baik. Salah satu kelemahan dan keterbatasan bawaan (*inherent limitations*) adalah ketika di lingkungan organisasi terjadi “kolusi” antar anggota organisasi dalam melakukan kejahatan atau pelanggaran lainnya. Oleh karena itu setiap anggota organisasi seharusnya memiliki kesadaran dan kepedulian yang besar terhadap isu-isu korupsi dan berani untuk “bersuara” ketika melihat atau mengetahui terjadinya praktik tidak sehat serta melakukan tindakan yang diperlukan sesuai porsi kemampuan yang dimiliki setiap kali melihat dan mengetahui indikasi adanya tindakan korupsi di lingkungan sekitarnya.

Dalam hal perlindungan hukum terhadap *whistleblower*, Indonesia termasuk masih tertinggal jauh dari beberapa negara maju lain yang sudah lama menerapkan sistem pelaporan dan perlindungan *whistleblower*. Hingga saat ini, pemerintah belum menunjukkan posisi jelas dan ketegasannya terkait pemberian perlindungan hukum (*legal standing position*) terhadap *whistleblower*. Kondisi ini merupakan salah satu temuan utama dari Awaludin (2011) dalam risetnya yang menemukan fakta bahwa “tidak ada perlindungan hukum bagi *whistleblower* di Indonesia” khususnya apabila yang bersangkutan berposisi hanya sebagai pelapor saja. Lebih lanjut, Awaludin merekomendasikan perlunya rekonstruksi perlindungan hukum yang lebih sistemik dengan melakukan revisi segera terhadap UU nomor 13 Tahun 2006 dan perundang-undangan terkait lainnya

termasuk pemahaman yang progresif tentang perlindungan hukum bagi penyingkap korupsi (*whistleblower*).

Di awal kemunculannya, Undang-Undang No. 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban pada 11 Agustus 2006 yang diikuti dengan pembentukan Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK) sangat diharapkan oleh berbagai pihak menjadi sebuah langkah terobosan pemerintah untuk menjawab ekspektasi masyarakat tentang adanya jaminan kepastian perlindungan hukum yang memadai bagi saksi dan korban. Namun demikian, dalam implementasinya ternyata keberadaan Undang-undang No. 13 Tahun 2006 serta eksistensi LPSK hingga saat ini tidak *powerful* dalam memberikan jaminan kepastian perlindungan hukum kepada pelapor atau *whistleblower* sebagaimana ekspektasi awal dari masyarakat.

Berdasarkan UU tersebut, LPSK bertanggungjawab untuk melindungi saksi dan menentukan kompensasi dan restitusi bagi korban. Undang-Undang ini sebenarnya dapat memberikan perlindungan fisik untuk saksi, namun sayangnya tidak efektif dalam hal pemberian perlindungan terhadap *whistleblower* dari pembalasan di tempat kerja. Oleh karena itu, MacMillan (2011) berpendapat bahwa kondisi seperti itu menghambat kesediaan pegawai negeri untuk melaporkan kasus korupsi di lingkungan kerjanya. Selain itu, masih sering terjadi perdebatan dan pertentangan mengenai pemahaman dan pengertian atas definisi *whistleblower* itu sendiri maupun dalam hal perlindungan hukumnya, terutama untuk *whistleblower* yang terlibat dalam tindak pidana korupsi (Awaludin, 2011). Selain Undang-Undang No. 13 Tahun 2006, keberadaan berbagai peraturan perundangan lainnya yang terkait dengan peran serta masyarakat dalam pemberantasan korupsi serta perlindungan untuk para *whistleblower* dalam kasus korupsi belum menjadi kekuatan yang efektif (Awaludin, 2011).

Di Indonesia, peraturan yang mendefinisikan *whistleblower* secara eksplisit adalah Peraturan Pemerintah (PP) No. 71 Tahun 2000 tentang Tata Cara Pelaksanaan Partisipasi Masyarakat dan Pemberian Penghargaan dalam Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi. *Whistleblower* didefinisikan dalam PP tersebut sebagai orang yang memberikan informasi kepada penegak hukum atau suatu komisi tentang terjadinya korupsi tetapi bukan sebagai pengadu. *Whistleblower* sering dipahami sebagai saksi pelapor atau orang yang melaporkan atau memberikan kesaksian tentang adanya dugaan tindak pidana kepada aparat penegak hukum dalam proses peradilan pidana. Oleh karena itu, menjadi sebuah keniscayaan bahwa *whistleblower* membutuhkan adanya jaminan perlindungan hukum atau perlindungan khusus lainnya yang memadai.

Terkait PP Nomor 71 Tahun 2000, Ketua Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) Agus Rahardjo mengajak masyarakat untuk berperan aktif memberantas korupsi. Salah satunya dengan menjadi whistleblower atau pelapor jika terjadi pelanggaran. Agus Rahardjo menyatakan bahwa ada hadiah untuk whistleblower yang laporannya terbukti dan diusut penegak hukum. Aturan yang mengatur Whistleblower bisa diberi hadiah sebenarnya sudah lama yaitu PP Nomor 71 Tahun 2000. Dalam Pasal 7 undang-undang tersebut, disebutkan bahwa setiap orang, Organisasi Masyarakat, Lembaga Swadaya Masyarakat yang telah berjasa dalam usaha membantu upaya pencegahan atau pemberantasan tindak pidana korupsi berhak mendapat penghargaan.

Penghargaan yang dimaksud dapat berupa piagam atau premi. Premi yang ditetapkan paling banyak sebesar dua persen dari nilai kerugian keuangan negara yang dikembalikan. Selain itu, penegak hukum akan merahasiakan identitas whistleblower. Ketua KPK menyatakan bahwa kalau ada bupati yang dilaporkan dengan bukti yang firm, akan disembunyikan namanya dan diberikan hadiah.

Imbalan yang dijanjikan bisa menarik minat masyarakat untuk tidak ragu-ragu melapor jika melihat indikasi korupsi. Namun, di tahun politik ini, KPK akan lebih jeli melihat laporan yang masuk. Sebab, ada potensi orang melaporkan pihak tertentu yang tak disukai tanpa disertai bukti yang cukup. Laporan yang bersifat fitnah atau bukan masalah korupsi tidak akan mendapat tanggapan dari KPK. KPK hanya akan fokus pada masalah tipikor. KPK menyatakan bahwa laporan masyarakat sangat berperan atas meningkatnya OTT.

Walaupun belum terdapat peraturan perundangan yang secara komprehensif mengatur mengenai SPP/WBS, Indonesia memiliki beberapa Undang-undang dan peraturan terkait *whistleblowing* (KNKG 2008) yang secara parsial menangani pelaporan pelanggaran dan perlindungan pelapor, antara lain:

- 1) UU No.28 tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme; pasal 9
- 2) UU No.31 tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi pasal 31 dan pasal 41 ayat (2) butir e.
- 3) UU No.15 tahun 2002 jo UU No.25 tahun 2003 tentang Tindak Pidana Pencucian Uang pasal 39 s/d 43;
- 4) UU No.13 tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan pasal 153 ayat (1) huruf l dan pasal 158 ayat (1) huruf i
- 5) UU No.7 tahun 2006 tentang Ratifikasi *United Nations Convention Against Corruption* (UNCAC), Section 33 UNCAC;
- 6) UU No.13 tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban pasal 10 ayat 1;
- 7) PP No.71 tahun 2000 tentang Tata Cara Pelaksanaan Peran Serta Masyarakat dan Pemberian Penghargaan dalam Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi pasal 6;

- 8) PP No.57 tahun 2003 tentang Tata Cara Perlindungan Khusus Bagi Pelapor dan Saksi Tindak Pidana Pencucian Uang.
- 9) Peraturan Kapolri Nomor 17 Tahun 2005 tentang Tata Cara Perlindungan Khusus Bagi Pelapor dan Saksi Tindak Pidana Pencucian Uang.

2.2 TINJAUAN EMPIRIS

2.2.1. Studi Empiris *Whistleblowing* dalam Konteks Negara Barat

Whistleblowing tidak jarang terjadi di negara-negara seperti Amerika Serikat, Inggris, Kanada, Eropa dan Australia. Oleh karena itu, menurut Demetriadou (2003, p.4), “Cukup banyak literatur tentang topik *whistleblowing* selama dua dekade terakhir oleh kelompok individu yang cukup beragam, termasuk jurnalis, pengacara, lembaga pemerintah dan akademisi dari berbagai latar belakang”. Ada beberapa penelitian *whistleblowing* paling menonjol yang dilakukan dalam konteks Barat. Beberapa penelitian di konteks Barat tersebut telah diuraikan dalam studi doktoral Nazrib Ab Ghani (2013).

Salah satu penelitian *whistleblowing* yang terkenal dalam konteks Barat menurut Nazrib Ab Ghani (2013) berasal dari Weinstein (1979). Weinstein (1979) memeriksa beberapa kasus pelanggaran dalam organisasi di Amerika Serikat dan mengusulkan ketidakpuasan organisasi, atau perbedaan pendapat dalam berprinsip, sebagai teori untuk mempelajari perilaku *whistleblowing*. Juga, Weinstein (1979) menyatakan bahwa *whistleblowing* dalam organisasi dapat diartikan sebagai tantangan dan ancaman terhadap otoritas organisasi. Dengan demikian, organisasi harus mempertimbangkan potensi konsekuensi negatif sebelum terlibat dalam upaya untuk mendorong *whistleblowing* (Weinstein 1979).

Di sisi lain, sebuah studi oleh Westin (1981) mempresentasikan kompilasi studi kasus *whistleblowing*. Studi-studi kasus didasarkan pada contoh-contoh yang terdokumentasi tentang *whistleblowing* di dalam organisasi-organisasi AS.

Tujuan dari penelitiannya adalah menunjukkan perlunya pengembangan kebijakan untuk mendorong dan melindungi tindakan yang bertanggung jawab. Temuan dari penelitian Westin (1981) menunjukkan bahwa Undang-Undang yang terkait *whistle-blowing* harus mencakup ketentuan-ketentuan untuk melindungi *whistle-blower* agar mendorong tindakan-tindakan pengungkapan pelanggaran.

Termotivasi oleh penelitian Westin (1981), Elliston (1982a) memanfaatkan dan memeriksa data pendukung dari Merit Systems Protection Board (MSPB) Amerika Serikat. Data pendukung dari MSPB didasarkan pada kegiatan ilegal organisasi di Manajemen Kantor Pribadi AS dan Kantor Inspektur Jenderal. Elliston (1982a) menyimpulkan bahwa anonimitas merupakan faktor signifikan yang dapat mendorong seseorang untuk melakukan *whistle-blow* pada kesalahan. Temuan ini juga menyarankan bahwa anonimitas dapat mempengaruhi sifat dari setiap tindakan peluitan dan memberikan kredibilitas dalam hal implikasi teoretis dan praktis.

Selanjutnya, Elliston (1982b) juga mempelajari hubungan antara pembangkangan sipil dan *whistle-blowing* dalam konteks menggunakan data pendukung dari MSPB. Menurut Elliston (1982b), pembangkangan sipil menangkap orang-orang yang enggan untuk melakukan *whistle-blow* pada kesalahan yang teramati. Temuan menyimpulkan bahwa faktor-faktor seperti anonimitas dan tingkat bahaya dapat mempengaruhi hubungan semacam itu. Elliston (1982b) mengemukakan bahwa kutukan terhadap *whistle-blowing* anonim menurun karena tingkat kerusakan yang disebabkan oleh tindakan yang tidak etis meningkat.

Meskipun berfokus pada dorongan tindakan *whistleblowing*, studi dalam konteks Barat juga telah bergeser ke arah memberikan perhatian pada identifikasi umum dan karakteristik *whistleblower*. Salah satu studi terkemuka

pada aspek-aspek ini berasal dari Brabeck (1984). Studinya memanfaatkan tiga puluh dua mahasiswa yang berpartisipasi dalam studi konfederasi-rekan tentang perilaku *whistle-blowing*. Dengan menggunakan Tes Masalah Pendefinisian (Defining Issue Test) sebagai ukuran penalaran moral, penelitian ini menunjukkan bahwa individu pada tingkat perkembangan moral beralasan konvensional yang lebih tinggi lebih mungkin untuk meniup peluit daripada mereka yang pada tingkat perkembangan moral beralasan konvensional lebih rendah.

Menurut Mesmer-Magnus dan Viswesvaran (2005), penelitian lain yang menonjol berasal dari Miceli dan Near (1984). Penelitian oleh Miceli dan Near (1984) menggunakan data survei dari sampel acak dari 8.500 karyawan di organisasi sektor publik. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menentukan apakah karyawan melaporkan atau tidak melaporkan kesalahan organisasi. Temuan menunjukkan bahwa ada empat kategori besar karyawan organisasi: karyawan yang tidak mengamati kesalahan; karyawan yang mengamati tetapi tidak melaporkan kesalahan; karyawan yang mengamati dan melaporkan kesalahan melalui saluran internal saja, dan; karyawan yang mengamati dan melaporkan kesalahan melalui saluran internal dan eksternal.

Sebuah tinjauan oleh Miceli, Near dan Dworkin (2008) menunjukkan bahwa studi doktoral oleh Wise (1995) telah memberikan referensi yang berharga untuk faktor personal dan situasional dari *whistle-blowing* intention. Penelitian oleh Wise (1995) menggunakan mahasiswa sebagai responden dengan tujuan untuk mendapatkan wawasan lebih jauh ke dalam variabel personal (religiusitas intrinsik, locus of control internal, self-efficacy umum yang tinggi, tenure, yaitu pengalaman kerja dan juga jenis kelamin pria atau wanita) dan variabel situasional yaitu tingkat kesalahan. Hasilnya mendukung hipotesis bahwa tingkat kecurangan atau kesalahan mempengaruhi niat *whistle-blowing*.

Namun, dukungan beragam ditemukan untuk hipotesis tentang internal locus of control dan pengalaman kerja dalam kaitannya dengan niat whistle-blowing.

Studi doktoral lainnya dilakukan oleh Starkey (1998) telah menambah nilai temuan Wise (Miceli, Near, dan Dworkin 2008). Penelitian oleh Starkey (1998) menggunakan karyawan rumah sakit sebagai responden, dengan tujuan utama adalah untuk menyelidiki dampak dari beberapa kepribadian dan variabel situasional pada perilaku whistle-blowing. Locus of control internal, harga diri, relativisme dan idealisme menjadi variabel kepribadian dalam penelitian. Variabel situasional adalah keseriusan melakukan kesalahan dan mendukung budaya organisasi. Temuan menunjukkan bahwa semua variabel mempengaruhi niat karyawan untuk meniup peluit, kecuali untuk locus of control internal, di mana tidak ada hubungan yang ditemukan antara locus of control internal karyawan dan niatnya untuk meniup peluit.

Selain Starkey (1998), dua studi oleh Rothwell dan Baldwin (2006; 2007) menerapkan teori iklim etika untuk mempelajari hubungan antara tahun layanan (pengalaman kerja) dan dukungan budaya organisasi, dan kesediaan untuk meniup peluit. Dua jenis responden berbeda digunakan dalam penelitian; yaitu, pegawai sipil dan petugas polisi (Rothwell dan Baldwin 2006; Rothwell dan Baldwin 2007). Hasil dari kedua studi menunjukkan bahwa pengalaman kerja tidak terkait dengan keinginan responden untuk meniup peluit.

2.2.2. Studi Empiris *Whistleblowing* di Negara Asia

Ada beberapa studi empiris *whistleblowing* di Negara Asia yang mencolok atau mendapat banyak perhatian dari peneliti lainnya. Beberapa studi empiris *whistleblowing* di Negara Asia yang mencolok tersebut telah diuraikan dalam

Studi doktoral Ahmad (2011) di Edith Cowan University, Western Australia dan studi doktoral Nazrib Ab Ghani (2013) di Curtin University.

Negara-negara seperti China, Jepang, dan Hong Kong, whistle-blowing dapat dianggap sebagai perilaku yang tidak dapat diterima (Bond 1996; Fukuyama 1995; Redding 1990), begitu juga dengan negara Taiwan dan Korea Selatan. Oleh karena itu, banyak peneliti dari negara-negara non-Barat telah mencoba untuk menyelidiki lebih lanjut faktor individu, organisasi atau situasional untuk perilaku whistle-blowing (Mesmer-Magnus dan Viswesvaran 2005). Tinjauan dari Mesmer dan Viswesvaran (2005), menggunakan meta-analisis, telah mendorong studi-studi terkemuka pada negara-negara non-Barat mengenai penyelidikan ini. Selain itu, review dari Miceli, Near dan Dworkin (2008) melengkapi beberapa temuan dari penyelidikan tersebut yang tidak termasuk dalam meta-analisis oleh Mesmer dan Viswesvaran (2005).

Salah satu studi terkemuka dalam konteks non-Barat berasal dari Chiu (2003). Studi dari Chiu (2003) mempertimbangkan tantangan yang diberikan oleh temuan empiris yang tidak meyakinkan dari penelitian sebelumnya (Miceli dan Near 1992; Starkey 1998; Wise 1995) tentang hubungan antara internal locus of control dan whistle-blowing intention. Memanfaatkan manajer dan profesional Cina sebagai responden, penelitian ini menemukan bahwa locus of control internal individu tidak memoderasi hubungan antara penilaian etika dan niat whistle-blowing.

Chiu (2003) menyatakan bahwa variabel organisasi dan situasional lainnya yang berada di bawah kendali organisasi, seperti dukungan pengawas, budaya organisasi dan prosedur resmi peluit, juga cenderung mempengaruhi keputusan individu untuk melaporkan kesalahan (Near dan Dworkin 1998; Sims dan Keenan 1998). Namun, tinjauan oleh Miceli, Near dan Dworkin (2008)

menunjukkan bahwa hanya budaya organisasi yang berbeda di seluruh negara yang berkaitan dengan pengaruh budaya dan latar belakang sosial.

Dengan pandangan ini, sebuah studi oleh Zhang, Chiu dan Wei (2009a) memasukkan peran budaya etis organisasi sebagai salah satu variabel yang sedang diteliti terkait penilaian dan niat pelapor individu. Dengan menggunakan bankir Cina sebagai responden, penelitian ini menemukan bahwa penilaian whistle-blowing individu menjelaskan perbedaan yang tinggi dalam niat peluit dan sementara budaya etis organisasi memoderasi hubungan antara variabel lain yang sedang diteliti (mood positif) dan niat melaporkan. Oleh karena itu, persepsi individu atas budaya etika organisasi akan mempengaruhi suasana hati mereka untuk melakukan whistleblowing atas kesalahan.

Penelitian lain oleh Zhang, Chiu, dan Wei (2009b) menguji whistleblowing intention para pekerja di industri perbankan China sehubungan dengan pengaruh atau efek positif responden mereka (yaitu, memperoleh harapan positif dari keluhan peluit, memiliki kemampuan untuk memperbaiki kesalahan, dan kurang berpikir tentang potensi risiko pelaporan kesalahan) dan budaya etika organisasi. Studi ini menemukan bahwa baik efek positif dan budaya etis organisasi memoderasi hubungan antara whistleblowing judgment dan whistleblowing intention.

Peristiwa skandal korporasi Amerika yang terkenal pada tahun 2001, juga telah menyebabkan sejumlah besar penelitian whistleblowing yang dilakukan di negara-negara seperti China (Chiu, 2002, 2003), Taiwan (Hwang et al., 2008), Korea Selatan (Park & Blenkinsopp, 2009; Park, Rehg, & Lee, 2005) dan Jepang (Davis & Konishi, 2007; Ohnishi, Hayama, Asai, & Kosugi, 2008). Menariknya, studi-studi tersebut telah menekankan pentingnya perbedaan nasional dan budaya dalam menyelidiki masalah whistleblowing. Menurut Wikipedia ensiklopedi (Konfusius), negara-negara seperti Cina, Taiwan, Korea Selatan, dan

Jepang memiliki kepercayaan yang sama terhadap nilai kebajikan Cina dan Nilai-nilai Konfusianisme.

Sebenarnya ada persepsi yang berbeda berkaitan dengan perilaku *whistleblowing* di antara Orang Asia dibandingkan dengan rekan-rekan barat mereka. Vinten (1992a) menyatakan bahwa negara-negara barat mengakui pelapor mereka sebagai model karyawan organisasi, para peneliti Asia di sisi lain, menjelaskan bahwa dengan kebajikan Cina, *whistleblowing* dianggap sebagai perilaku yang tidak dapat diterima dan tidak etis dan sebagai suatu tindakan pelanggaran terhadap ajaran Konfusianisme (Chiu, 2002, 2003; Hwang et al., 2008; Ohnishi et al., 2008; Park et al., 2005). Nilai-nilai Konfusianisme mendorong penyesuaian sosial dan harmoni dengan menjaga hubungan baik dengan orang lain, baik itu dengan anggota keluarga atau dalam organisasi (Ohnishi et al., 2008). Dengan demikian, tindakan *whistleblowing* yang terjadi akan dianggap melanggar hubungan dekat antara karyawan dan pengusaha (Chiu, 2002) karena juga akan mempengaruhi harmoni dalam organisasi (Ohnishi et al., 2008). Kebajikan Cina dalam menjaga hubungan dan menjaga keharmonisan di dalam kelompok mereka konsisten dengan dimensi kolektivisme Hofstede (1980a, 1991).

Kolektivisme adalah salah satu ciri budaya masyarakat Asia (Park et al., 2005). Hofstede (1980a, 1991) menjelaskan bahwa, kolektivisme menekankan nilai-nilai berbasis kelompok seperti kesetiaan, keselarasan, kerja sama, persatuan, kesesuaian dan penerimaan norma yang tidak perlu dipertanyakan. Dalam hal ini, Park et al. (2005) menambahkan bahwa sikap masyarakat kolektivis jauh berbeda dari orang-orang di masyarakat individualis (terutama di antara Barat), di mana konflik antar karyawan dianggap dapat diterima. Konfrontasi dan konflik dalam organisasi masyarakat kolektivis dianggap sebagai hal yang tidak diinginkan (Hofstede, 1991) dan tindakan konfrontasi dianggap

sangat tidak dapat diterima dalam norma organisasi (Park et al., 2005). Itulah alasannya mengapa para peneliti Asia menyoroti bahwa tindakan pengungkapan rahasia tidak dapat diterima dalam komunitas mereka.

Namun, ada temuan yang kontradiktif dalam beberapa studi empiris whistleblowing Asia. Chiu (2002) menemukan bahwa respondennya, mahasiswa Cina MBA paruh waktu, melihat whistleblowing sebagai etika. Chiu (2002) menunjukkan bahwa orang-orang Cina sebenarnya terkena efek kapitalisme, termasuk memiliki materialistis, perilaku egois dan sifat egois, dan menyarankan bahwa tindakan mereka untuk meniup peluit konsisten dengan kebutuhan untuk melindungi kepentingan dan hak mereka sendiri. Chiu (2002) lebih lanjut menjelaskan bahwa perilaku tersebut juga karena pengaruh nilai-nilai Komunis, yang mengharuskan anggota partai yang setia atau warga di China bertanggung jawab untuk melaporkan tindakan salah orang lain, yang menurut Chiu (2002) sebagai tindakan perilaku prososial.

Sebuah penelitian di Taiwan oleh Hwang et al. (2008) juga menemukan hal konsisten dengan penelitian Chiu (2002) di Cina. Menggunakan profesional dari perusahaan CPA, perusahaan dan asosiasi profesional, dan universitas sebagai subjek atau responden mereka, Hwang et al. (2008) menemukan bahwa whistleblowing dinilai etis dan berhubungan positif dengan niatan whistleblowing di Taiwan. Hwang dkk. (2008) menyatakan bahwa, ini bisa terjadi karena responden mereka memiliki tingkat moralitas yang lebih tinggi sejak kasus kegagalan akuntansi dan audit global baru-baru ini.

Singkatnya, tindakan melaporkan kesalahan seseorang dalam organisasi Asia akan memicu perdebatan karena perilaku seperti itu tidak diijinkan dalam nilai-nilai budaya dan norma Asia. Pelapor potensial yang tertanam sangat dalam kebajikan budaya Asia, Ajaran-Ajaran Konfusius dan Dimensi Kolektivisme dapat menghambat perilaku whistleblowing dalam organisasi. Secara umum, orang

Asia melihat pelapor secara negatif sebagai pengkhianat organisasi. Dengan demikian, para peneliti telah mengakui bahwa memiliki mekanisme jalur pelaporan sangat penting jika organisasi-organisasi Asia ingin memerangi penipuan perusahaan.

Ahmad, Smith, dan Ismail (2011) menyatakan bahwa whistleblowing adalah jenis perilaku pengambilan keputusan etis, dan merupakan salah satu perilaku positif yang diselidiki dalam literatur pembuatan keputusan etis. Masalah ini telah menarik perhatian luas sejak jatuhnya perusahaan multinasional global yang mengarah pada berlakunya Undang-Undang Sarbanes-Oxley yang terkenal tahun 2002. Sejak saat itu sejumlah besar penelitian telah dilakukan dalam aliran whistleblowing, meskipun sebagian besar masih dilakukan di negara-negara barat. Studi whistleblowing yang telah dilakukan di negara-negara Asia mengabaikan untuk mempertimbangkan bagaimana responden Malaysia dapat memainkan peran mereka dalam melakukan jenis perilaku pengambilan keputusan etis ini. Ada argumen dalam literatur whistleblowing tentang apakah pelaporan internal kesalahan perusahaan harus dianggap sebagai tindakan whistleblowing internal, dan apakah auditor internal juga harus dianggap sebagai whistleblower.

Terlepas dari kenyataan bahwa auditor internal memegang posisi yang unik dalam organisasi mereka untuk mencegah, menghalangi dan mendeteksi kesalahan perusahaan, peran profesi ini dalam menyelidiki perilaku pengambilan keputusan etis telah banyak diabaikan. Oleh karena itu, masih sedikit penelitian tentang internal whistleblowing intention auditor internal dalam literatur whistleblowing Malaysia (Ahmad, Smith, dan Ismail (2011)).

Ahmad, Smith, dan Ismail (2011) bertujuan menyelidiki internal whistleblowing intentions auditor internal pada kesalahan perusahaan di Malaysia. Secara teoritis, mereka mengeksplorasi teori perilaku prososial individu

dan teori etika berafiliasi organisasi dalam menyediakan kerangka kerja umum untuk memprediksi intensi pengungkapan internal auditor internal. Model yang dikembangkan untuk penelitian ini termasuk empat tingkat faktor yang dapat mempengaruhi niat internal whistleblowing auditor internal: faktor organisasi, individu, situasional dan demografi. Faktor organisasi adalah iklim etika, ukuran organisasi dan tingkat pekerjaan. Faktor individu adalah penilaian etis, locus kontrol, dan komitmen organisasi. Faktor situasional termasuk keseriusan melakukan kesalahan dan status pelaku kesalahan. Demografi individu termasuk jenis kelamin, usia dan kepemilikan. Penelitian ini adalah yang pertama untuk menguji pengaruh keempat faktor ini dalam profesi audit internal di Malaysia.

Ahmad, Smith, dan Ismail (2011) dalam penelitiannya menggunakan 180 auditor internal yang menjadi anggota Institute of Internal Auditors Malaysia (IIA Malaysia) sebagai partisipan. Desain eksperimental empat sketsa yang digunakan terdiri dari empat jenis kesalahan dan manipulasi variabel (keseriusan kesalahan dan status pelaku kesalahan). Analisis utama mereka adalah model regresi berganda, dihitung secara individual untuk empat jenis sketsa untuk menguji model intensi whistleblowing internal.

Temuan mereka mengkonfirmasi penelitian sebelumnya, menunjukkan bahwa anggota organisasi memiliki reaksi yang berbeda terhadap berbagai jenis kesalahan. Secara keseluruhan, temuan menunjukkan bahwa, tergantung pada jenis kesalahan, prediktor utama dari internal whistleblowing intent internal auditor adalah prinsip iklim etika *ethical climate* (faktor organisasi), dimensi relativisme dari penilaian etis (faktor individu), keseriusan melakukan kesalahan (faktor situasional) dan jenis kelamin (faktor demografi). Ahmad, Smith, dan Ismail (2011) menyatakan bahwa meskipun temuan mereka tidak konklusif, tapi mampu memberikan kontribusi teoritis dan praktis yang sangat dibutuhkan untuk literatur whistleblowing internal Malaysia.

Fungsi *whistle-blowing* sebagai mekanisme pengendalian internal yang efektif telah diterima di seluruh dunia. Literatur peluitan sebelumnya mencakup banyak penelitian yang telah mencoba untuk mengidentifikasi berbagai variabel prediktif dari niat untuk meniupkan peluit. Namun, hasil beberapa penelitian sebelumnya tetap tidak meyakinkan. Lebih lanjut, hanya sedikit yang diketahui tentang mekanisme yang mendasari di balik hubungan antara variabel prediktif dan niat whistleblowing.

Sebuah studi doktoral oleh Nadzri Ab Ghani (2013) bermaksud menyelidiki hubungan antara beberapa variabel prediktif (internal locus of control, pengalaman kerja dan pelatihan etika) dan niat *whistle-blowing* di antara supervisor di Malaysia. Selain itu, didukung oleh teori perkembangan moral kognitif, secara empiris juga menyelidiki efek mediasi dari penalaran etis pada hubungan tersebut. Teknik sampling dua tahap diterapkan pada data yang dikumpulkan secara acak dari 311 supervisor di perusahaan manufaktur besar yang terdaftar di Bursa Malaysia Berhad. Perangkat lunak pemodelan persamaan struktural (Analisis Struktur Momen, atau AMOS) digunakan untuk memeriksa efek langsung dan mediasi dari hubungan yang diasumsikan.

Hasil penelitian Nadzri Ab Ghani (2013) tidak mendukung hipotesis hubungan antara locus of control internal dan pengalaman kerja, dan niat *whistle-blowing*. Hanya pelatihan etika yang secara statistik signifikan sebagai variabel prediktif untuk niat *whistle-blowing* di antara pengawas di Malaysia. Selanjutnya, locus of control internal tidak berhubungan secara signifikan dengan penalaran etis. Dua variabel prediktif lainnya (pengalaman kerja dan pelatihan etika), bagaimanapun, secara signifikan terkait dengan penalaran etis. Sebagaimana dihipotesiskan, penalaran etis secara signifikan terkait dengan niat *whistle-blowing*. Temuan menegaskan bahwa penalaran etis memediasi hubungan antara pengalaman kerja dan pelatihan etika, dan niat peluit. Studi

Nadzri Ab Ghani (2013) membuat beberapa kontribusi teoritis dan memberikan wawasan lebih lanjut tentang literatur peluitan saat ini di Malaysia.

2.2.3 Studi Empiris *Whistleblowing* di Indonesia

Banyaknya kasus kecurangan yang terjadi di Indonesia melatarbelakangi munculnya penelitian-penelitian *whistleblowing* di Indonesia. Korupsi dan Operasi Tangkap Tangan (OTT) menjadi fenomena hangat saat ini. Berdasarkan hal tersebut, peran *whistleblower* menjadi penting dan sangat diharapkan sehingga penelitian-penelitian terkait faktor-faktor apa saja yang dapat mempengaruhi seseorang melakukan *whistleblowing* atau menjadi seorang *whistleblower* masih sangat dibutuhkan. Penelitian terkait minat melakukan *whistleblowing* atau minat menjadi whistleblower dibutuhkan antara lain agar menjadi masukan bagi pemerintah dalam membangun sistem *whistleblowing*, mencegah korupsi, dan mewujudkan good governance.

Sabang (2013) melakukan penelitian terkait *whistleblowing* dengan tujuan untuk memberi bukti empiris tentang perbedaan minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* pada kondisi tingkat kecurangan rendah dan tinggi, pelaku kecurangan berjabatan tinggi dan rendah, kohesivitas tinggi dan rendah antara pelaku kecurangan dengan auditor internal, serta sebelum dan setelah auditor internal berdiskusi. Penelitian Sabang (2013) menggunakan pendekatan eksperimen laboratorium dengan partisipan auditor internal di inspektorat pemerintahan Propinsi Sulawesi Selatan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* lebih besar jika tingkat kecurangan tinggi, dan pelaku kecurangan berjabatan rendah. Minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* berbeda sebelum dan setelah berdiskusi dengan auditor internal lainnya.

Darjoko dan Nahartyo (2016) menyatakan bahwa Efektivitas sistem *whistleblowing* dipengaruhi oleh *whistleblower*, pelaku kesalahan, dan penerima, tetapi literatur *whistleblowing*, sejauh ini, tampaknya masih didominasi oleh studi yang berfokus pada perspektif *whistleblower*. Tidak banyak yang diketahui tentang aspek-aspek dari perspektif penerima, terutama efek bias perilaku yang dapat secara serius merusak keefektifan sistem. Darjoko dan Nahartyo (2016) memperluas literatur *whistleblowing* (pengungkapan masalah) dengan menyelidiki secara eksperimental bagaimana jenis penipuan dan anonimitas mempengaruhi proses pengambilan keputusan penerima. Hasilnya menunjukkan bahwa auditor internal (sebagai penerima) cenderung kurang menanggapi tuduhan kecurangan manajemen laba dibanding tuduhan penyalahgunaan aset karena bias atribusional. Untuk efek anonimitas, penelitian Darjoko dan Nahartyo (2016) konsisten dengan penelitian sebelumnya yang menilai auditor internal kurang kredibel untuk laporan tuduhan penipuan anonim, tetapi terus mengalokasikan sumber daya untuk menyelidiki dugaan tersebut. Penelitian Darjoko dan Nahartyo (2016) berkontribusi pada literatur dengan menyoroti pentingnya jenis penipuan sebagai faktor kontekstual yang menentukan efektivitas *whistleblowing* dari kedua perspektif yaitu *whistleblower* dan penerima.

Penelitian Habbe, dkk (2019) mengukur perkembangan moral kognitif dan menguji interaksinya dengan variabel anteseden perilaku prososial seperti tingkat kecurangan, status pelaku kecurangan, dan kedekatan dalam mempengaruhi keinginan auditor internal pemerintah daerah (APIP) untuk menjadi *whistleblower*. Habbe, dkk (2019) menggunakan *Quasi-eksperiment between subject design* menggunakan pola 3x2x2x2 dan 2x2 faktorial penuh. Para peserta yang terlibat adalah auditor internal (inspektorat) dari 24 pemerintah daerah di Sulawesi Selatan yang dibagi menjadi 18 kelompok. ANOVA dan t-test digunakan sebagai alat analisis data. Hasil penelitian menunjukkan bahwa

berdasarkan perkembangan moral kognitif (CMD), mayoritas auditor internal dikategorikan sebagai pragmatis, jumlah terkecil adalah otonom, sementara akomodasi berada di antara keduanya. Selain itu, niat APIP untuk *whistleblow* ditemukan tinggi meskipun tidak signifikan berbeda di antara tiga kategori CMD. Demikian juga, perbedaan tidak signifikan di antara varian tingkat penipuan, status orang yang melakukan penipuan, dan kedekatan. Interaksi antara CMD dan variabel perlakuan menghasilkan angka yang tidak signifikan, kecuali untuk interaksi antara CMD dan tingkat penipuan yang menunjukkan hasil yang signifikan. Secara umum, Habbe, dkk (2019) menyimpulkan bahwa APIP memiliki niat tinggi untuk melapor, tetapi niat akan berbeda ketika CMD mereka berinteraksi dengan tingkat kecurangan dan kedekatan.

Novriani, Ludigdo, dan Baridwan (2015) menyatakan bahwa mayoritas penelitian-penelitian terdahulu mengkondisikan dilema etika dalam desain skenario. Oleh karena itu mereka termotivasi untuk meneliti dilema etis yang lebih berbasiskan lapangan dengan paradigma interpretif. Dengan menggunakan pendekatan dan metode penelitian fenomenologi, Novriani, Ludigdo, dan Baridwan (2015) menyimpulkan bahwa (1) auditor merasakan dilema saat mendapat intervensi dari obrik, (2) auditor mengalami perasaan tidak enak hati saat melaporkan kesalahan teman, (3) auditor harus menghadapi persepsi publik, (4) auditor merasa kecewa ketika Laporan Hasil Pemeriksaan tidak ditandatangani serta (5) keterbatasan jumlah auditor, waktu audit dan infrastruktur pendukung merupakan faktor penghambat audit. Dilema etis dalam berbagai macam situasi tersebut diatasi auditor dengan mewujudkan elemen kesatuan kesadaran. Dengan berlandaskan pada kesadaran spiritual, kesadaran sosial, kesadaran profesi dan kesadaran hukum yang terinternalisasi dalam dirinya maka perilaku etis auditor dapat terwujud.

Widagdo, Furqorina, dan Payamta (2017) bertujuan untuk menganalisis dan memperoleh bukti empiris pengaruh budaya ewuh pakewuh, sikap, *perceived behavioral control*, *personal responsibility for reporting*, dan *personal cost of reporting* terhadap niat whistleblowing pada Pegawai Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Widagdo, Furqorina, dan Payamta (2017) menyatakan bahwa penelitian mereka berbeda dari penelitian sebelumnya karena penelitian mengenai pengaruh budaya ewuh-pakewuh terhadap internal whistleblowing intention masih jarang diteliti. Penelitian Widagdo, dkk (2017) menggunakan data primer yang dikumpulkan dengan metode kuisisioner. Pengambilan sampel menggunakan metode sampling Jenuh yang menghasilkan sampel 117 Pegawai DJP. Structural Equation Model (SEM) dengan software SmartPLS 2.0 digunakan sebagai alat analisis. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa sikap, *perceived behavioral control*, *personal responsibility for reporting*, *personal cost of reporting*, dan *seriousness of wrongdoing* berpengaruh terhadap *internal whistleblowing intention* pada Pegawai DJP. Variabel budaya ewuh-pakewuh tidak terbukti berpengaruh terhadap terhadap internal *whistleblowing* intention.

Winardi (2013) menguji secara empiris pengaruh faktor-faktor individu dan situasional terhadap intensi peluit di kalangan pegawai negeri tingkat bawah di Indonesia. Penelitian ini mengusulkan model konseptual di mana faktor-faktor individu dan situasional mempengaruhi niat *whistleblowing* di antara pegawai negeri tingkat bawah. Lebih tepatnya, penelitian ini menggunakan tiga variabel sebagai faktor individual berdasarkan teori perilaku terencana (sikap terhadap whistle-blowing, norma subyektif, dan kontrol perilaku yang dirasakan). Dua sketsa digunakan untuk memanipulasi tiga faktor situasional (keseriusan melakukan kesalahan, status si pelaku, dan biaya pelaporan pribadi). Kuesioner survei didistribusikan ke 106 pegawai negeri sipil dari lembaga pemerintah di Indonesia dengan menggunakan convenience sampling. Ada enam hipotesis

yang diuji dengan menggunakan analisis regresi berganda. Penelitian ini menemukan bahwa faktor individu dan situasional berhasil memprediksi niat *whistleblowing*. Secara khusus, hasil penelitian menunjukkan ada lima anteseden dari *whistleblowing* intent di kalangan pegawai negeri tingkat bawah di Indonesia yaitu: sikap terhadap *whistleblowing*, norma subyektif, kontrol perilaku yang dirasakan, keseriusan melakukan kesalahan, dan status pelaku.

Erwin dan Ramsay (2015) menginvestigasi lingkungan *whistleblowing* di lembaga keuangan Indonesia dari perspektif karyawan Indonesia. Menggunakan data primer yang diekstraksi dari kuesioner, mereka bermaksud untuk mengatasi dua masalah: menyelidiki dan mengeksplorasi faktor yang mendorong dan menghambat karyawan Indonesia untuk mengungkap fakta dalam industri keuangan Indonesia; dan menyelidiki serta mengeksplorasi lingkungan perusahaan keuangan Indonesia yang mempengaruhi kegiatan *whistleblowing*. Hasilnya konsisten dengan penelitian sebelumnya oleh Martens dan Kelleher (2004), Curtis (2006), Hwang, Staley, Chen dan Lan (2008), Dandekar (1991) dan Worth (2013) dalam domain relatif mereka. Para karyawan dan lembaga keuangan Indonesia sedikit dipengaruhi oleh budaya Konfusius (Guanxi) yang memberikan beberapa variasi temuan dari penelitian sebelumnya. Umumnya di Lembaga Keuangan Indonesia, terdapat tanda positif terhadap kegiatan *whistleblowing*, perusahaan menciptakan lingkungan yang positif untuk mendukung kegiatan tersebut meskipun lebih banyak yang bisa dilakukan oleh pemerintah untuk mengatur dan menegakkan kepatuhan dalam mendorong kepercayaan perlindungan karyawan ketika melakukan *whistleblowing*.

Bagustianto dan Nurcholis (2015) melakukan penelitian dengan tujuan menguji pengaruh sikap terhadap *whistleblowing*, komitmen organisasi, personal cost, dan keseriusan pelanggaran terhadap niat *whistleblowing* antara pegawai negeri sipil di Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Data

primer dikumpulkan dari survei kuesioner online. Menggunakan sampel 107 pegawai negeri sipil BPK RI dari 35 unit yang berbeda dan hasilnya menunjukkan bahwa tiga dari empat faktor penentu secara signifikan mempengaruhi niat meniup peluit. Tiga faktor penentu yang memengaruhi adalah sikap terhadap whistle-blowing, komitmen organisasi, dan keseriusan kesalahan. Hasil penelitian memiliki implikasi pada literatur dengan mengkonfirmasi teori Perilaku Organisasi Prosocial; Teori Perilaku yang Direncanakan; dan Konsep Komitmen Organisasi, dan diharapkan dapat membantu pemerintah, khususnya BPK-RI, dalam merancang strategi untuk meningkatkan niat whistleblowing karyawan mereka atau dalam merancang atau meningkatkan sistem whistleblowing lembaga. Bagustianto dan Nurcholis (2015) menyatakan bahwa hasilnya penelitian mereka memiliki keterbatasan pada aspek generalisasi, bias seleksi dalam pengumpulan data, dan sensitivitas tema penelitian yang berpotensi bias dengan kondisi nyata. Mereka menyarankan peneliti berikutnya untuk mengeksplorasi penentu niat meniup-peluit lain, merancang penelitian spesifik pada saluran dan bentuk meniup peluit, memeriksa kembali konsistensi efek personal cost, menghindari metode pengumpulan data yang berpotensi menyebabkan bias seleksi, dan memperluas sampel.

Salah satu sikap yang penting dimiliki seorang auditor adalah skeptis. Skeptisme bukan berarti tidak percaya, tapi mencari pembuktian sebelum dapat menerima suatu pernyataan atau laporan. Sikap skeptisme profesional akan membawa auditor pada tindakan untuk memilih prosedur audit yang efektif sehingga diperoleh hasil audit yang tepat. Sikap skeptisme yang tinggi cenderung bekerja dengan cermat dan profesional. Auditor dengan idealisme yang tinggi akan cenderung menganggap whistleblowing adalah tindakan yang penting dan dianggap sebagai auditee yang berperilaku etis. Sikap skeptis dan etika auditor mendorong kemungkinan auditor untuk melakukan *whistleblowing*.

Puspita, dkk (2017) menganalisis pengaruh skeptisme profesional dan etika terhadap *whistleblowing* auditor Inspektorat di Provinsi Bengkulu, dengan menggunakan data primer yang diperoleh dari hasil penyebaran kuesioner kepada auditor Kantor Inspektorat di Provinsi Bengkulu. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sensus. Jumlah sampel yang digunakan adalah 121 orang. Metode analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linear berganda. Berdasarkan hasil penelitian, diketahui bahwa (1) Skeptisme profesional dan etika berpengaruh terhadap *whistleblowing* auditor. Hal ini bermakna bahwa semakin tinggi skeptisme profesional dan semakin tinggi etika dijunjung tinggi oleh auditor maka auditor memiliki kecenderungan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*; (2) Skeptisme profesional berpengaruh positif terhadap *whistleblowing* auditor. Hal ini bermakna bahwa semakin tinggi skeptisme profesional auditor maka auditor memiliki kecenderungan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*; dan (3) Etika berpengaruh positif terhadap *whistleblowing* auditor. Hal ini bermakna bahwa semakin tinggi auditor menjunjung tinggi etika audit, maka auditor memiliki kecenderungan yang tinggi dalam melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.2.4. Auditor Internal dalam Studi Empiris *Whistleblowing*

Arnold dan Ponemon (1991) adalah yang pertama yang menggunakan auditor internal dalam penelitian *whistleblowing*. Secara khusus, studi mereka meneliti persepsi *whistleblowing* auditor internal dan pengaruhnya terhadap tiga variabel: (1) tingkat penalaran moral individu, (2) pembalasan yang mungkin diberikan oleh manajemen terhadap *whistleblower*, dan (3) posisi *whistleblower* dalam suatu organisasi (eksternal auditor, auditor internal, dan analis pemasaran). Menggunakan metode eksperimental menggabungkan skenario

kasus, auditor internal diminta untuk memprediksi kemungkinan orang lain mengungkapkan kesalahan. Arnold dan Ponemon (1991) menemukan bahwa auditor internal dengan tingkat penalaran moral yang lebih rendah tidak mungkin untuk melaporkan kesalahan, karena takut pembalasan manajemen, bahwa posisi calon *whistleblower* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap perilaku *whistleblower*, dan kemungkinan auditor eksternal melakukan *whistleblowing* lebih besar dibandingkan dengan auditor internal dan analisis pemasaran.

Xu dan Ziegenfuss (2008) kemudian memperluas studi tentang niat *whistleblowing* auditor internal dengan mengeksplorasi dampak sistem penghargaan dan efeknya pada alasan moral individu. Xu dan Ziegenfuss (2008) menyatakan bahwa sistem penghargaan (hadiah uang tunai atau kontrak kerja yang berkelanjutan) mungkin memiliki dampak positif pada perilaku *whistleblowing*. Mereka mengusulkan bahwa auditor internal dengan tingkat penalaran moral yang lebih rendah lebih sensitif terhadap hadiah dan lebih bersedia melakukan *whistleblowing* saat insentif hadiah disediakan. Menyesuaikan skenario kasus dari studi Arnold dan Ponemon (1991), auditor internal diminta untuk menunjukkan kemungkinan melaporkan kesalahan kepada otoritas yang lebih tinggi. Xu & Ziegenfuss (2008) menemukan bahwa sistem penghargaan memiliki pengaruh signifikan pada kemungkinan perilaku *whistleblowing* auditor internal, dengan auditor internal yang memiliki tingkat penalaran moral yang lebih rendah cenderung terpengaruh insentif hadiah daripada mereka dengan tingkat penalaran moral yang lebih tinggi.

Kedua studi oleh Arnold dan Ponemon (1991) dan Xu & Ziegenfuss (2008) menggunakan variabel penalaran moral dari teori pengembangan moral Kohlberg (1969) dan Instrumen Penentuan Masalah (DIT) yang dikembangkan oleh Rest (1979). Namun, ada beberapa kekhawatiran sebagai penerapan pendekatan semacam itu dalam studi lintas-budaya (misalnya seperti di

Malaysia) kemungkinan akan bermasalah (Ma, 1984). Ma memperingatkan bahwa sebagian dari skenario yang digunakan dalam instrumen DIT untuk mengukur tingkat pengembangan moral individu menjadi dilema "... prihatin dengan beberapa situasi politik pada umumnya terjadi di Amerika "(Ma, 1984, hlm. 53), dan dengan demikian, skenario ini spesifik secara kultural dan tidak dapat dipahami oleh subjek dari budaya lain.

Penelitian lain yang telah memeriksa laporan kesalahan auditor internal adalah dilakukan oleh Miceli, Near, and Schwenk (1991) dan Seifert et al. (2010). Miceli, Near, dan Schwenk (1991) menguji apakah perilaku *whistleblowing* auditor internal dapat diprediksi berdasarkan literatur tentang perilaku prososial dan teori intervensi pengamat. Studi mereka meneliti sejumlah variabel individu dan situasional untuk menentukan kemungkinan auditor internal melakukan *whistleblowing*. Miceli, Near, dan Schwenk (1991) menemukan bahwa auditor internal kurang berminat melaporkan ketika mereka merasa bahwa mereka tidak secara moral dipaksa atau ditentukan oleh peran mereka untuk melakukannya, ketika mereka memiliki tingkat kinerja pekerjaan yang lebih rendah, dan jika birokrasi organisasi mereka sangat tinggi.

Di sisi lain, auditor internal mungkin lebih ingin melakukan *whistleblowing* jika mereka merasa bahwa publik dan rekan kerja mereka dirugikan oleh tindakan salah, kesalahan dilakukan karyawan pada tingkat yang lebih rendah, ketika ada beberapa pengamat, dan ketika organisasi mereka diatur ketat. Penelitian oleh Seifert et al. (2010) di sisi lain, memanfaatkan sekelompok auditor internal dan akuntan manajemen. Studi mereka mewakili pendekatan eksperimental (melalui penggunaan sketsa) untuk mengidentifikasi tindakan kebijakan yang mendorong pelaporan kesalahan internal. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa manajemen dapat meningkatkan kemungkinan auditor dan akuntan untuk melaporkan secara internal penipuan laporan

keuangan dengan memasukkan keadilan organisasi dalam desain dan pelaksanaan kebijakan *whistleblowing*.

Penelitian Sabang (2013) menggunakan pendekatan eksperimen laboratorium dan Habbe dkk (2019) menggunakan eksperimen kuasi dengan partisipan auditor internal di inspektorat pemerintahan Propinsi Sulawesi Selatan. Ahmad dkk (2011) juga menggunakan auditor internal di sektor privat.

2.2.5. Masalah Metodologis

Patel (2003) menyatakan bahwa *whistleblowing* adalah topik yang sulit untuk diteliti dikarenakan peneliti hanya bisa memeriksa niat perilaku responden mereka daripada perilaku yang sebenarnya. Variabel maksud atau minat *whistleblowing* mengacu pada probabilitas responden untuk melaporkan perilaku tidak etis yang diwakili dalam skenario kasus-kasus hipotetis atau sketsa. Metode ini secara umum telah digunakan dalam penelitian sebelumnya yang menyelidiki intensi *whistleblowing* responden (lihat Arnold & Ponemon, 1991; Ayers & Kaplan, 2005; Brennan & Kelly, 2007; Chiu, 2002; Kaplan & Schultz, 2007; Keenan, 2002a, 2002b; Patel, 2003; Rothwell & Baldwin, 2007a; Xu & Ziegenfuss, 2008).

Meskipun pendekatan ini telah digunakan secara luas, beberapa penelitian telah mengakui keterbatasan hal tersebut. Brennan dan Kelly (2007) dan Xu dan Ziegenfuss (2008) melaporkan bahwa skenario hipotetis tidak dapat menangkap informasi yang tepat tentang dunia nyata, dengan demikian validitas dan generalisasi temuan perlu dipertanyakan. Miceli dkk. (2008) meragukan bahwa responden yang menjawab dalam situasi hipotetis, sebenarnya akan bertindak jika mereka dihadapkan pada situasi nyata. Selanjutnya, jika responden tersebut tidak menanggapi, mereka kemudian akan rentan terhadap bias desirabilitas sosial (Miceli et al., 2008).

Pendekatan metodologis yang digunakan oleh Miceli, Near, dan Schwenk (1991) adalah mengarahkan subyek untuk membuat laporan berdasarkan pengalaman kerja aktual mereka sendiri. Ini sangat berbeda dengan studi oleh Arnold dan Ponemon (1991), Xu dan Ziegenfuss (2008) dan Seifert dkk. (2010) yang melakukan metode eksperimental menggunakan skenario kasus. Miceli dan Near (1988, p. 279) memperingatkan bahwa "retrospektif, data yang dilaporkan sendiri dapat bermasalah karena distorsi memori dan membenaran post-decisional, dan proses lainnya, dan hubungan sebab-akibat sulit dilacak". Selanjutnya, Miceli dan Near (1984) menambahkan bahwa ketika data yang digunakan adalah data yang dilaporkan sendiri akan selalu ada kemungkinan bias, terutama bagi karyawan yang benar-benar mengamati kesalahan, tetapi memutuskan untuk tidak bertindak atau melaporkannya.

Namun, Mesmer-Magnus & Viswesvaran (2005) menyatakan bahwa para peneliti sebelumnya telah menganjurkan penggunaan *whistleblowing* intention sebagai variabel penelitian. Mereka mengutip itu karena: "(1) ... kesulitan melakukan penyelidikan terhadap perilaku tidak etis yang nyata dalam organisasi, (2) menunjukkan bahwa *whistleblower* aktual menyensor informasi yang mereka miliki untuk diberikan kepada peneliti karena persepsi bahwa data dikumpulkan dalam organisasi sehingga menghalangi kerahasiaan atau anonimitas mereka, (3) menjadi solusi atas kesulitan mencari lokasi *whistleblower* aktual untuk interogasi, atau (4) mengutip sifat data yang cacat inheren seperti itu (misalnya, laporan diri dari peristiwa masa lalu) (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005, hal. 278-279).

Ayers dan Kaplan (2005) berpendapat bahwa pendekatan eksperimental (dengan menggunakan Skenario hipotetis atau sketsa) sangat berguna untuk studi minat *whistleblowing* karena memungkinkan untuk kontrol yang lebih besar atas penjelasan yang saling berkaitan, sehingga meningkatkan validitas internal.

Kaplan dan Shultz (2007) mendukung dan menyarankan bahwa pendekatan eksperimental memungkinkan untuk tingkat kontrol yang tinggi dan menyediakan dasar yang lebih kuat untuk mengevaluasi hubungan sebab-akibat.

Penelitian sebelumnya telah mengakui bahwa jenis lain dari desain penelitian seperti wawancara, desain eksperimental lapangan, dan survei longitudinal mungkin tidak bisa atau sulit diterapkan dalam penelitian *whistleblowing*. Meskipun beberapa peneliti mengakui bahwa penting untuk mengukur perilaku *whistleblowing* yang sebenarnya (nyata) untuk memahami kecenderungan *whistleblowing* (Gundlach, Martinko, & Douglas, 2008; Sims & Keenan, 1999), namun tidak praktis dalam penelitian ilmu sosial. Miceli dan Near (1988, p. 277) menyatakan bahwa terkait masalah etika yang jelas, seseorang tidak dapat memilih secara acak karyawan yang menyaksikan kesalahan manipulasi untuk menentukan individu atau karakteristik situasional mana yang terkait dengan *whistleblowing*. Selanjutnya karena kepekaan dari sifat kesalahan, peserta mungkin tidak mau diidentifikasi dan mungkin tidak menanggapi kuesioner, sehingga membuat data menjadi tidak valid (Miceli & Near, 1988).

Oleh karena itu, penggunaan skenario hipotetis atau sketsa memungkinkan peneliti untuk mendekati masalah yang sangat sensitif dengan mengajukan situasi hipotetis ke mana peserta dapat merespon. Pendekatan menggunakan sketsa dianggap tepat dan efektif untuk memperoleh data dalam penelitian *whistleblowing* (Gundlach et al., 2008) dan memberikan konteks yang lebih realistis bagi responden (Reidenbach & Robin, 1990). Oleh karena itu jelas bahwa mayoritas penelitian *whistleblowing* telah menggunakan sketsa atau pendekatan berbasis skenario untuk menguji perilaku etis responden mereka.

2.2.6 Kesenjangan Penelitian (Research Gap)

Penelitian ini berusaha untuk mengisi beberapa celah penelitian terkait *whistleblowing* dengan cara menyelidiki dan menguji teori prososial pada perilaku *whistleblowing*. Menyelidiki, mengkaji, dan menguji perilaku *whistleblowing* di sektor publik (pemerintahan) masih diperlukan karena masih ditemukan ketidakkonsistenan hasil penelitian-penelitian sebelumnya dan sangat relevan dengan fenomena kecurangan yaitu korupsi dan OTT pada sektor pemerintahan yang terjadi di Indonesia. Penelitian ini menjadi penting karena mengisi beberapa celah penelitian seperti yang diuraikan di bawah ini.

Pertama, penelitian ini bertujuan untuk menguji teori perilaku prososial. Teori prososial menyatakan bahwa perilaku prososial adalah tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi kepada individu lain, kelompok, atau organisasi yang dilakukan dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut, dan merupakan tindakan secara spontan dan sukarela untuk mempromosikan kepentingan organisasi (Brief dan Motowidlo, 1986). Tindakan tersebut merupakan tindakan sukarela untuk saling membantu atau menguntungkan individu atau kelompok lain (Eisenberg dan Mussen, 1989:3), dilakukan untuk kepentingan orang lain, bukan untuk kepentingan sendiri (Twenge dkk. 2007). Berdasarkan pernyataan tersebut, perilaku *whistleblowing* APIP seharusnya tidak dipengaruhi oleh faktor tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas, opini audit, dan frekuensi kecurangan. Penelitian ini menguji teori perilaku prososial pada minat *whistleblowing* APIP sehingga mengajukan hipotesis nol.

Ke dua, opini audit dan frekuensi kecurangan adalah dua variabel yang belum pernah digunakan pada penelitian sebelumnya, baik di Indonesia, Asia, maupun konteks negara barat. Subyek atau responden penelitian ini adalah auditor internal pemerintah daerah atau aparat pengawas internal pemerintah

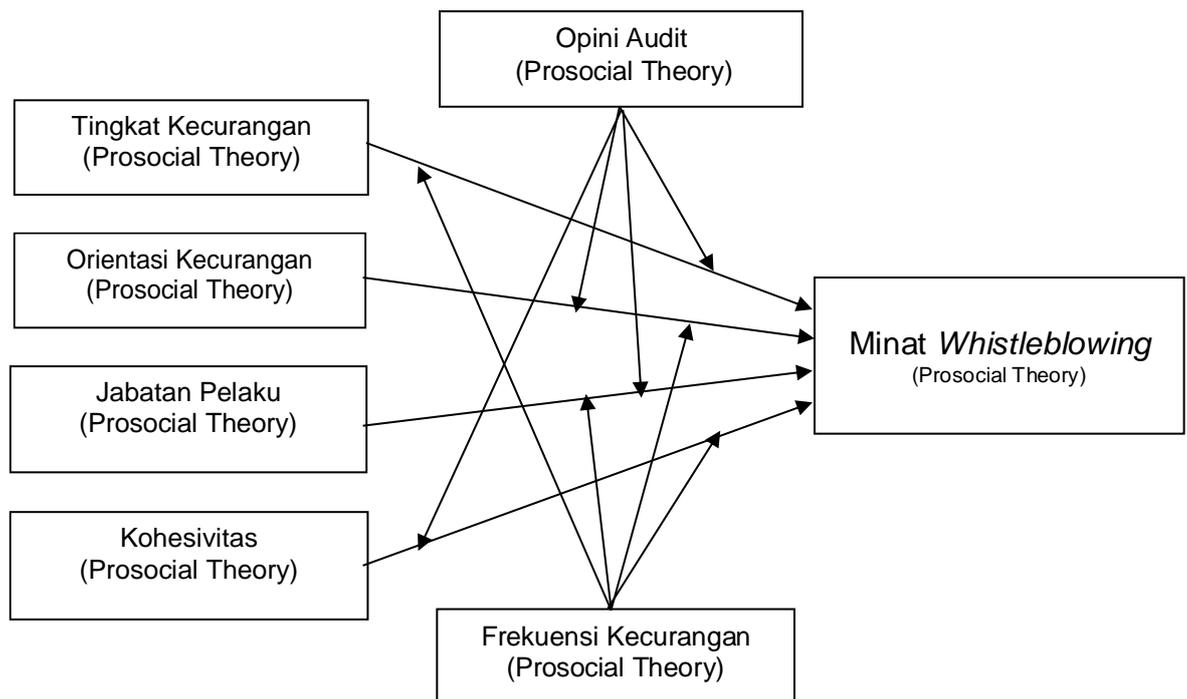
(APIP). Berdasarkan observasi peneliti, ruang lingkup pekerjaan APIP sangat berkaitan dengan opini audit yang disandang pemerintah daerah tempat mereka ditugaskan dan frekuensi kecurangan juga merupakan hal yang berkaitan dengan temuan yang ditemukan APIP dalam pekerjaannya sehingga sangat relevan jika opini audit dan frekuensi kecurangan diperiksa atau diuji berkaitan dengan minat APIP dalam melakukan *whistleblowing*.

BAB III

KERANGKA KONSEP DAN HIPOTESIS

3.1 Kerangka Konseptual

Keputusan untuk melakukan *whistleblowing* atas kesalahan perusahaan adalah keputusan yang sulit dilakukan (Brennan & Kelly, 2007) dan melibatkan proses yang sangat rumit (Miceli, 2004). *Whistleblowing* adalah salah satu perilaku prososial (Brief dan Motowidlo, 1986). Penelitian ini akan berfokus pada faktor individual dan situasional. Faktor situasional yang digunakan pada penelitian ini adalah tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas, opini audit, dan frekuensi kecurangan. Penelitian ini akan menguji teori perilaku prososial pada perilaku minat *whistleblowing* APIP.



Gambar 3.1 Kerangka Konseptual

Mengetahui, mendeskripsikan, dan memahami minat *whistleblowing* auditor internal pemerintah (APIP) menjadi seorang whistleblower sangat penting guna meningkatkan akuntabilitas dan transparansi penyelenggaraan pemerintah daerah melalui peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) sehingga berbagai kecurangan termasuk korupsi dapat dieliminasi.

Secara singkat, Gambar 3.1 menunjukkan kerangka teoritis dari pengaruh variabel Independen terhadap Variabel Dependen (minat *whistleblowing*). Variabel independen yaitu tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas. Opini audit dan frekuensi kecurangan sebagai variabel interaksi/moderasi. Hipotesis yang diajukan berdasarkan teori perilaku prososial bahwa variabel independen tidak berpengaruh terhadap variabel dependen dan variabel independen tidak berpengaruh terhadap variabel dependen ketika berinteraksi dengan variabel interaksi/moderasi.

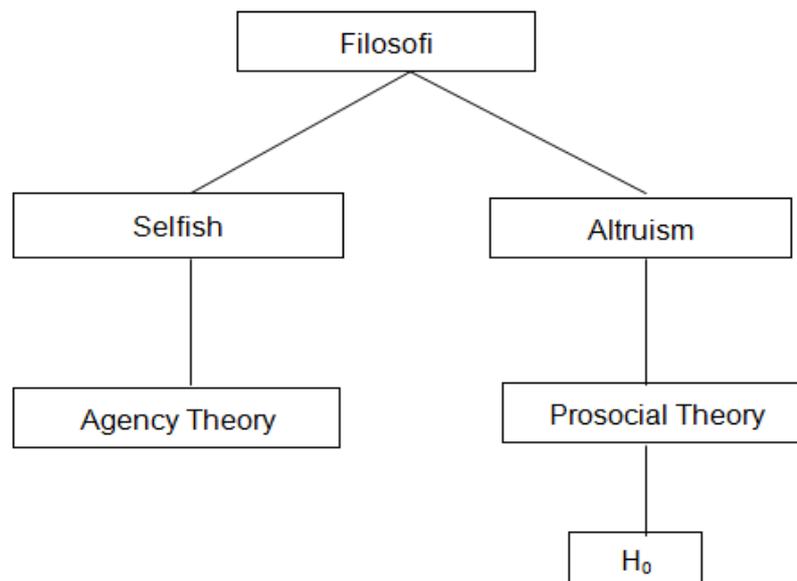
Prosocial Behavior menjadi teori yang mendukung terjadinya *whistleblowing*. *Whistleblowing* adalah salah satu bentuk perilaku prososial (Brief dan Motowildo, 1986). Brief dan Motowildo (1986) mendefinisikan *Prosocial Organizational Behavior* sebagai tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi kepada individu lain, kelompok, atau organisasi yang dilakukan dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut. Tindakan tersebut merupakan tindakan sukarela untuk saling membantu atau menguntungkan individu atau kelompok lain (Eisenberg dan Mussen, 1989:3), dilakukan untuk kepentingan orang lain, bukan untuk kepentingan sendiri (Twenge dkk. 2007). Baron, dkk (2006) mendefinisikan perilaku prososial sebagai suatu tindakan menolong yang menguntungkan orang lain tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan menolong tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong.

Myers (2012) menyatakan bahwa perilaku prososial adalah hasrat untuk menolong orang lain tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri. Perilaku prososial dapat dimengerti sebagai perilaku yang menguntungkan orang lain. Secara konkrit, pengertian perilaku prososial meliputi tindakan berbaagi (*sharing*), kerjasama (*cooperation*), menolong (*helping*), kejujuran (*honesty*), dermawan (*generosity*), serta mempertimbangkan hak dan kesejahteraan orang lain (Mussen dalam Dayakisni, 1988:15). Menurut Shaffer (2005) perilaku prososial adalah segala tindakan yang menguntungkan orang lain, seperti berbagi dengan orang-orang yang kurang beruntung dari pada kita, menghibur atau menolong orang yang sedih, bekerjasama dengan atau menolong seseorang untuk mencapai suatu tujuan, atau contoh sederhana seperti menyapa dan memberikan pujian.

Salah satu tujuan seseorang berperilaku *prosocial* ialah adanya keinginan melihat organisasi menjadi sejahtera melalui aturan yang telah disepakati (konsensus) dalam organisasi. Pelanggaran terhadap konsensus akan menurunkan reputasi sebuah organisasi sehingga reputasi tersebut akan berdampak pada kesejahteraan. Ketika terjadi kesalahan berupa kecurangan, baik kecurangan kecil maupun kecurangan besar, maka kesejahteraan organisasi menjadi terancam. Seseorang yang berperilaku prososial akan mengambil tindakan jika kesejahteraan organisasi terganggu atau terancam. Seorang Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) yang berperilaku prososial cenderung akan melaporkan temuan kesalahan atau kecurangan, tanpa memandang bentuk kecurangan (keseriusan dan orientasi), status pelaku kecurangan (jabatan dan kohesivitas), dan situasi atau keadaan organisasi (opini audit dan frekuensi kecurangan), serta skeptisisme profesional.

Manusia dilahirkan sebagai makhluk individu (*selfish*) dan makhluk sosial (*altruism*). Manusia sebagai makhluk individu dan sebagai makhluk sosial dapat

dibedakan berdasarkan perilakunya. Manusia sebagai makhluk individu (*selfish*) selalu mementingkan diri sendiri. Perilaku manusia yang mementingkan diri sendiri seringkali terlihat ketika seseorang melihat ada orang lain yang mengalami kesulitan, seseorang tersebut tidak memberikan bantuan atau hanya diam saja walaupun mereka sebenarnya mampu membantu. Ada sebagian orang lagi cenderung menimbang-nimbang terlebih dahulu sebelum bertindak untuk menolong dan ada yang ingin membantu tetapi dengan motif yang bermacam-macam. Perilaku mementingkan diri sendiri (*selfish*) dapat dijelaskan menggunakan beberapa teori, diantaranya *Agency Theory*. Teori agensi berasumsi bahwa sifat manusia adalah *self interest*, *boundid rationality*, dan *risk averse* (Eisenhardt, 1989).



Gambar 3.2 Filosofi Arah Hipotesis

Manusia sebagai makhluk sosial (*altruism*) selalu mementingkan kepentingan orang lain atau orang banyak. Perilaku manusia yang mementingkan orang lain atau orang banyak seringkali terlihat ketika seseorang meyakinkan orang lain dalam kesulitan, seseorang tersebut langsung memberikan bantuan. Manusia sebagai makhluk sosial selalu menyadari bahwa masih banyak orang-

orang yang hidup di dalam kesusahan dan membutuhkan pertolongan dari orang lain, maka menjadi sebuah kewajiban baginya dan bagi semua orang untuk memberikan bantuan kepada orang-orang yang membutuhkan. Perilaku manusia sebagai makhluk sosial yang mementingkan kepentingan orang lain (altruism) dapat dijelaskan menggunakan Prosocial Theory.

Whistleblowing adalah salah satu perilaku prososial. Perilaku prososial adalah tindakan yang dilakukan seseorang (anggota organisasi) kepada individu lain, kelompok, atau organisasi dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut dan dilakukan secara spontan dan sukarela (Brief dan Motowidlo, 1986), tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri (Myers, 2012), tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan menolong tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong (*whistleblowing*) tersebut (Baron dkk, 2006).

APIP adalah Aparatur Sipil Negara (ASN) yang bertanggung jawab kepada negara dan masyarakat. Kecurangan yang terjadi pada pemerintah daerah merupakan pelanggaran terhadap konsensus dan mengancam kesejahteraan organisasi dalam konteks pemerintah daerah, bagian dari negara. APIP yang berperilaku prososial akan melaporkan kecurangan (*whistleblowing*) secara spontan dan sukarela untuk mempromosikan kepentingan organisasi, tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri, tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada APIP, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi APIP yang melakukan *whistleblowing* tersebut.

Penggunaan teori prososial mengarahkan penelitian ini untuk menyatakan hipotesis bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak dipengaruhi oleh faktor tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, kohesivitas, jabatan pelaku, opini audit, dan frekuensi kecurangan. Minat *whistleblowing* APIP tidak dipengaruhi oleh faktor-

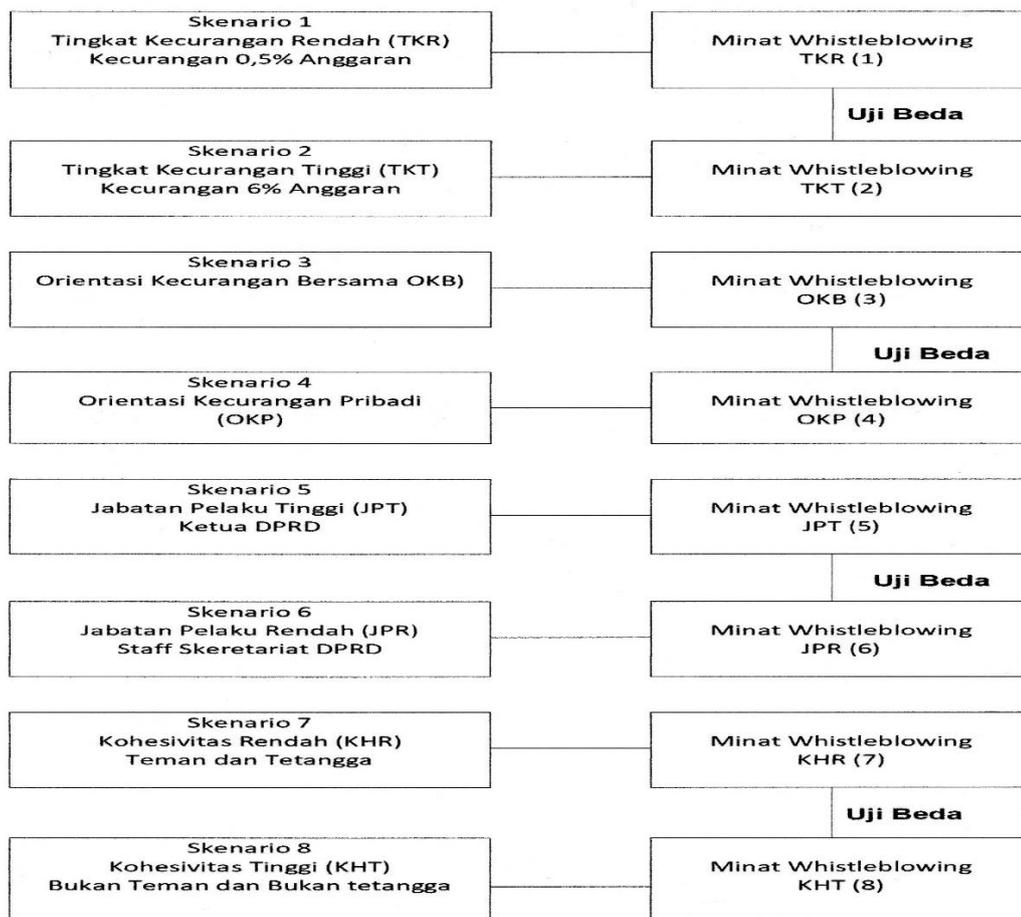
faktor tersebut karena didasari oleh perilaku prososial. Berdasarkan penjelasan Brief dan Motowidlo (1986), Eisenberg dan Mussen (1989), Twenge dkk. (2007), Baron, dkk (2006), dan Myers (2012) mengenai perilaku prososial, penelitian ini akan menguji apakah APIP berperilaku prososial ketika melakukan *whistleblowing* atau tidak. Penelitian ini akan menguji hipotesis nol (H_0).

Mesmer-Magnus dan Viswesvaran (2005) menyatakan bahwa banyak ilmuwan senang menggunakan definisi *whistleblowing* yang diberikan oleh Near dan Miceli (1985): "Pengungkapan oleh anggota organisasi tentang praktek ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah yang berada di bawah kendali atasan mereka kepada orang atau organisasi yang mungkin dapat melakukan tindakan" (Near dan Miceli 1985, hal. 4).

Mempertimbangkan definisi di atas, ada beberapa poin yang perlu dipahami. Pertama, anggota organisasi adalah karyawan atau mantan karyawan dari organisasi dan bukan dari luar organisasi. Kedua, tindakan *whistleblowing* melibatkan pengungkapan sukarela atas kesalahan yang dilakukan oleh individu dalam suatu organisasi.

Berbagai studi tentang perilaku *whistleblowing* telah dilakukan untuk menjawab pertanyaan mengapa karyawan akan meniup peluit mereka atau melaporkan kesalahan atau melakukan *whistleblowing*. Penelitian tentang *whistleblowing* sebagian besar berfokus pada tiga faktor umum: (1) *faktor organisasi*, seperti iklim etika organisasi (Rothwell & Baldwin, 2006, 2007a), ukuran organisasi (Miceli & Near, 1988; Miceli, Near, & Schwenk, 1991), dan jenis atau tingkat pekerjaan (Keenan, 2002b; Keenan & Krueger, 1992); (2) *faktor-faktor individu*, seperti, etis judgment (Ayers & Kaplan, 2005), locus of control (Chiu, 2003), dan organisasi komitmen (Somers & Casal, 1994); dan (3) *faktor situasional atau kontekstual*, seperti keseriusan kesalahan (Kaplan & Schultz, 2007; Near & Miceli, 1990), dan status pelanggar hukum (Miethe, 1999; Near & Miceli, 1990).

Miceli et al. (2008) dalam tinjauan komprehensif literatur pengaduan menunjukkan bahwa ini adalah tiga faktor umum yang mempengaruhi perilaku pelaporan kesalahan perusahaan oleh karyawan dalam organisasi. Namun, studi di literatur *whistleblowing* telah menemukan hasil yang beragam dan tidak konsisten mengenai pengaruh variabel-variabel ini pada kecenderungan pengungkap fakta (*whistleblowing*).



Gambar 3.3 Konsep Analisis Hipotesis H01-H04

Penelitian ini berfokus pada faktor situasional atau kontekstual. Faktor kontekstual yang diuji pada penelitian ini adalah tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas, opini audit, dan frekuensi kecurangan. Tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas

sebagai variabel independen. Opini audit dan frekuensi kecurangan sebagai variabel moderasi.

3.2 Pengembangan Hipotesis

3.2.1 Tingkat/Keseriusan Kecurangan dan Minat *Whistleblowing*

Ukuran keseriusan kecurangan dapat bervariasi. Beberapa penelitian terdahulu menggunakan perspektif kuantitatif untuk mengukur keseriusan kecurangan seperti yang dilakukan oleh Schultz (1993), Menk (2011), dan Robinson dkk (2012) yang menerapkan konsep materialitas dalam konteks akuntansi sehingga keseriusan kecurangan diukur berdasarkan variasi besarnya nilai *wrongdoing*/kecurangan/kerugian. Perspektif kuantitatif tersebut merupakan pendekatan yang paling mudah dilakukan karena indikatornya yang jelas, terukur dan mudah diamati. Penelitian yang dilakukan oleh Curtis (2006) menggunakan pendekatan kualitatif seperti kemungkinan *wrongdoing* dapat merugikan pihak lain, tingkat kepastian *wrongdoing* menimbulkan dampak negatif dan tingkat keterjadian *wrongdoing*.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Menk (2011) menghasilkan bukti bahwa faktor materialitas kesalahan berpengaruh positif terhadap posisi etis dan sifat kepribadian, dan melalui keduanya secara konsisten menciptakan perbedaan signifikan pada minat melaporkan permasalahan tersebut. Hasil penelitian yang menyimpulkan bahwa tingkat keseriusan *wrongdoing* secara signifikan berpengaruh positif terhadap minat *whistleblowing* juga ditemukan pada penelitian Winardi (2013), Bagustianto dan Nurkholis (2015), dan Setyawati, Komala, dan Ragil (2015). Hasil berbeda ditunjukkan dari penelitian Kaplan dan Whitecotton (2001), bahwa persepsi penilaian keseriusan tidak berhubungan dengan minat

auditor untuk melaporkan perilaku mencurigakan (*questionable behaviour*) dari rekan kerjanya.

Penelitian tentang hubungan jenis kecurangan dan kemungkinan pelaporan juga dilakukan oleh Somer dan Casal (2011). Klasifikasi jenis kecurangan terdiri atas pencatatan lebih atas pendapatan dan harta, pencatatan kurang atas biaya dan hutang, “*smoothing*” laba, manipulasi persediaan, manipulasi saham, transaksi dengan pihak tertentu (*insider trading*), penggelapan aset perusahaan, manipulasi data operasional atau kinerja, pemalsuan peningkatan pemasok, kesalahan klasifikasi biaya yang disengaja, dan manipulasi data penjualan. Hasil penelitian Somer dan Casal (2011) menyimpulkan bahwa jenis kecurangan berpengaruh terhadap kemungkinan pelaporan kecurangan dan hasil penelitian menunjukkan bahwa keseriusan kecurangan berkorelasi dengan minat melaporkan kecurangan.

Penelitian Sabang (2013) bertujuan untuk memberi bukti empiris tentang perbedaan minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* pada kondisi tingkat kecurangan rendah dan tinggi, pelaku kecurangan berjabatan tinggi dan rendah, kohesivitas tinggi dan rendah antara pelaku kecurangan dengan auditor internal, serta sebelum dan setelah auditor internal berdiskusi. Penelitian ini menggunakan pendekatan eksperimen dengan partisipan auditor di inspektorat pemerintahan Propinsi Sulawesi Selatan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* lebih besar jika tingkat kecurangan tinggi, dan pelaku kecurangan berjabatan rendah. Minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* berbeda sebelum dan setelah berdiskusi dengan auditor internal lainnya.

Habbe, dkk (2019) mengukur perkembangan moral kognitif dan menguji interaksinya dengan variabel anteseden perilaku prososial, salah satunya adalah tingkat kecurangan, dalam mempengaruhi keinginan auditor internal pemerintah

daerah (APIP) untuk menjadi whistleblower. Hasil penelitian mereka menunjukkan perbedaan tidak signifikan di antara varian tingkat kecurangan tersebut.

Berdasarkan uraian beberapa penelitian di atas, dapat disimpulkan bahwa jenis kecurangan memiliki korelasi terhadap minat untuk melaporkan kecurangan. Namun, ukuran keseriusan kecurangan sangat bervariasi. Ukuran keseriusan kecurangan dapat saja dilihat dari sisi dampaknya terhadap organisasi, motivasi pelaku kecurangan, dan etis atau tidak etisnya sebuah kecurangan. Berbicara tentang dampak kecurangan terhadap organisasi, motivasi pelaku, dan etis atau tidak etis berarti berbicara tentang intensitas moral.

Konstruksi intensitas moral menurut Jones (1991) terdiri atas 1) besarnya konsekuensi (*magnitude of consequences*) masalah moral yang menunjukkan jumlah bahaya atau manfaat yang dialami oleh korban, 2) konsensus sosial (*social consensus*) yaitu tingkat kesepakatan bahwa suatu tindakan dianggap jahat atau baik (curang atau tidak curang), 3) efek pada masa yang akan datang (*probability of effect*) yaitu perbuatan moral akan memiliki dampak yang kemungkinannya berbahaya atau bermanfaat pada masa yang akan datang, 4) kedekatan dampak dalam satuan waktu (*temporal immediacy*) yaitu masa dampak atas sebuah perbuatan akan dirasakan, 5) kedekatan (*proximity*) secara sosial, budaya, psikologis, atau fisik antara pelaku dan korban, 6) tingkat konsentrasi dampak (*concentration of effect*) yaitu tingkatan dampak sebuah perbuatan terkonsentrasi.

Dengan merujuk pendapat Jones (1991), dapat disimpulkan bahwa apabila nilai kecurangan (materialitas) yang menjadi isu moral maka kecurangan yang memiliki dampak kerugian sebesar Rp2.000.000 lebih serius (tidak bermoral) daripada yang memiliki dampak kerugian sebesar Rp1.500,000 meskipun jenis kecurangannya berbeda, terlebih lagi jika jenis kecurangannya sama. Apabila isu perbuatan korupsi (bukan nilai korupsi) dianggap sebagai isu moral, perbuatan korupsi sebesar Rp500.000 sebanyak tiga kali dianggap lebih serius (tidak

bermoral) daripada melakukan korupsi sebesar Rp2.000.000 tetapi hanya dilakukan sekali. Salah satu tujuan seseorang berperilaku *prosocial* ialah adanya keinginan melihat organisasi menjadi sejahtera melalui aturan yang telah disepakati (konsensus) dalam organisasi. Pelanggaran terhadap konsensus akan menurunkan reputasi sebuah organisasi sehingga reputasi tersebut akan berdampak pada kesejahteraan.

Jones (1991) menyatakan bahwa tingkat kecurangan diukur berdasarkan konsekuensi isu moral yang ditimbulkan atas kejadian. Penelitian yang menggunakan konsep materialitas dalam menilai tingkat kecurangan dilakukan oleh Robinson dkk. (2012). Konsep materialitas yang digunakan dalam penelitian yang dilakukan oleh Robinson dkk. (2012) ialah kesalahan penyajian atas biaya perusahaan. Kesalahan 0,5% dari total biaya perusahaan dianggap tidak material dan salah saji sebesar 6% dari total biaya perusahaan dianggap material. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa responden yang terdiri atas anggota *Institute of Internal Auditor (IIA)* kurang berminat untuk melaporkan salah saji yang tidak material dalam laporan keuangan dibandingkan dengan salah saji material. Salah saji material dapat menurunkan tingkat kepercayaan atas informasi keuangan. Selain itu, salah saji material dalam laporan keuangan akan merugikan pihak pengguna laporan keuangan.

Seseorang yang berperilaku *prosocial* akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya (Brief dan Motowildo, 1986). Salah satu bentuk perbaikan ialah menjaga agar informasi yang disajikan dapat dipercaya oleh pengguna laporan keuangan. Perilaku lain seseorang yang *prosocial* ialah memberikan layanan terbaik kepada pihak yang membutuhkan (Brief dan Motowildo, 1986) dan memberikan informasi yang benar kepada pengguna laporan keuangan merupakan salah satu bentuk implementasi perilaku *prosocial*.

Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) yang berperilaku prososial akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya, antara lain dengan cara menyajikan informasi yang dapat dipercaya dan memberikan layanan terbaik bagi yang membutuhkan. Memberikan informasi yang benar kepada pengguna laporan keuangan merupakan salah satu bentuk implementasi perilaku prososial sehingga seorang APIP akan melaporkan temuan kecurangan tanpa membedakan keseriusan kecurangan rendah atau keseriusan kecurangan tinggi.

Berdasarkan teori *prosocial behavior* dan beberapa penelitian sebelumnya mengenai keseriusan kecurangan dan *whistleblowing*, hipotesis yang diajukan penelitian ini adalah:

H01 : Minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda antara tingkat kecurangan rendah dan tingkat kecurangan tinggi.

3.2.2 Orientasi Kecurangan dan Minat *Whistleblowing*

Kecurangan laporan keuangan adalah tindakan salah saji yang penuh kesengajaan (*deliberate misrepresentation*) untuk menyesatkan pengguna laporan keuangan untuk tujuan tertentu (ACFE, 2012). Kecurangan tersebut dilakukan dengan cara melaporkan suatu transaksi atau peristiwa ekonomik lebih tinggi (*overstatement*) dan/atau lebih rendah (*understatement*) dari kondisi ekonomik pelandas yang seharusnya. Kecurangan laporan keuangan tidak lain adalah sisi buruk praktik manajemen laba (Scott, 2012: 442).

ISA 240 tentang Tanggung Jawab Auditor yang terkait kecurangan dalam Audit Laporan Keuangan, menggarisbawahi dua tipe kecurangan dalam salah saji yang menjadi perhatian auditor yaitu:

1. Salah saji akibat kecurangan pelaporan keuangan seperti perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukung laporan keuangan. Kecurangan pelaporan keuangan sering melibatkan internal kontrol oleh manajemen.

2. Salah saji akibat penyalahgunaan aset seperti mencuri aset fisik atau kekayaan intelektual dan menggunakan aset perusahaan untuk penggunaan pribadi. Salah saji ini sering dilakukan oleh karyawan dalam jumlah kecil dan immaterial.

Taylor dan Curtis (2010) menggunakan isu pelanggaran etika dalam penelitiannya. Dalam hal ini, supervisor auditor menginstruksikan untuk mengabaikan prosedur audit yang belum selesai dan menggunakan mobil yang merupakan persediaan dari klien. Subjek penelitian ialah akuntan yang berafiliasi dengan big-4, tingkat kecurangan yang dikonstruksi dalam *moral intensity* berkorelasi positif terhadap minat untuk melaporkan pelanggaran etika tersebut. Keberatan terhadap arahan yang tidak tepat menjadi salah satu ciri seorang *whistleblower* (Brief dan Motowildo, 1986). Arahan untuk mengabaikan prosedur audit yang belum selesai dianggap lebih serius daripada menggunakan mobil yang merupakan persediaan klien meskipun keduanya merupakan pelanggaran yang diatur dalam kode etik profesi AICPA.

Berbeda dengan Taylor dan Curtis (2010), Robinson *et al.* (2012) secara spesifik memberikan dukungan empiris bias atribusional dengan menunjukkan perbedaan reaksi auditor internal antara ketika mengamati praktik kecurangan laporan keuangan dan ketika mengamati praktik penyalahgunaan aset (pencurian). Dari perspektif *whistleblower*, diperbandingkan dengan praktik pencurian, Robinson *et al.* (2012) menemukan bahwa kecurangan laporan keuangan cenderung tidak dilaporkan. Kecurangan penyalahgunaan aset (pencurian) diatribusi bermotif kepentingan pribadi pelaku kecurangan. Kecurangan laporan keuangan cenderung tidak dilaporkan karena diatribusi bermotif kepentingan organisasi atau kepentingan bersama. Perspektif teori penalaran kausal mengatakan atribusi kausalitas atas suatu *outcome* adalah

prediktor terbaik untuk sifat dan bentuk reaksi terhadap *outcome* tersebut (Martinko, *et al.*, 2002).

Miceli *et al.* (1991) menggambarkan preferensi auditor internal terkait kedua tipe kecurangan. Manajemen menginginkan auditor internal waspada terhadap penyalahgunaan aset dan auditor internal pun berpikiran manajemen lebih menyukai dan akan merespon dengan cepat laporan penyalahgunaan aset, yang secara umum berorientasi pada kepentingan pribadi pelaku. Tindakan manajemen laba cenderung akan dipersepsi sebagai sebuah jalan keluar suatu masalah demi kepentingan perusahaan atau organisasi yang akan berdampak positif pada seluruh anggotanya. Auditor internal mungkin tidak akan membuat tindakan (*whistleblowing*) jika mengetahui suatu perbuatan berkemungkinan sesuai arahan manajemen dan lebih percaya diri menindaklanjuti laporan dugaan kecurangan yang diatribusi bermotif memperkaya diri (Miceli *et al.*, 1991:hal.118).

Sebagai profesi, auditor internal memiliki kode etik yang menuntutnya bekerja profesional, objektif, dan independen. Akan tetapi, standar profesi pada auditor internal tidak mengikat seperti standar profesi pada akuntan publik. Auditor internal sebagai bagian dari anggota organisasi akan lebih mendahulukan manajemen, dibanding profesi (Nagy dan Cenker, 2002). Dari dua orientasi peran yang dijalani: *assurance* dan *consulting*, auditor internal akan cenderung lebih menyukai peran *consulting* karena memberikan relasi sosial yang menguntungkan dengan manajemen (Soh dan Beni, 2011). Roussy (2013) masih menemukan fenomena kecenderungan auditor internal memilih peran menjadi protektor eksekutif. Situasi dilematis yang dihadapi auditor internal, disadari atau tidak disadari, akan memengaruhi keputusannya dalam menangani informasi *whistleblowing*. Preferensi dan posisi auditor internal tersebut dapat menyebabkan bias ketika auditor mengevaluasi dan menemukan kecurangan, apakah akan melakukan *whistleblowing* atau tidak.

Miceli, *et al.* (1991) mengindikasikan auditor internal cenderung menangkap keinginan manajemen untuk waspada pada penyalahgunaan aset karena perbuatan itu secara terang merugikan perusahaan dan perbuatan semacam itu diatribusi pada karakter pribadi pelakunya yang bertendensi atau berorientasi mengejar keuntungan pribadi dengan menghalalkan segala cara. Sebaliknya, auditor internal cenderung menolak menindaklanjuti tuduhan manajemen laba bila mempersepsinya sebagai tindakan yang sudah sesuai dengan arahan manajemen, misalnya sebagai solusi sementara atas masalah organisasi akibat tekanan eksternal. Kecurangan berupa manajemen laba secara umum dipersepsi berorientasi pada kepentingan organisasi.

Miceli dkk. (1991) mengatakan bahwa anggota organisasi mungkin memiliki reaksi yang berbeda terhadap berbagai jenis kecurangan. Lebih lanjut dijelaskan bahwa auditor internal mungkin lebih memilih melaporkan kecurangan yang bermotif memperkaya pelaku (orientasi pribadi) atau merugikan organisasi daripada pelaku kecurangan yang bertindak atas nama organisasi atau menguntungkan organisasi (orientasi bersama).

Seseorang yang berperilaku *prosocial* akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya (Brief dan Motowildo, 1986). Salah satu bentuk perbaikan ialah menjaga agar informasi yang disajikan dapat dipercaya oleh pengguna laporan keuangan. Perilaku lain seseorang yang *prosocial* ialah memberikan layanan terbaik kepada pihak yang membutuhkan (Brief dan Motowildo, 1986) dan memberikan informasi yang benar kepada pengguna laporan keuangan merupakan salah satu bentuk implementasi perilaku *prosocial*.

Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) yang berperilaku prososial akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya, antara lain dengan cara menyajikan informasi yang dapat dipercaya dan memberikan layanan terbaik bagi yang membutuhkan. Memberikan informasi yang benar kepada pengguna

laporan keuangan merupakan salah satu bentuk implementasi perilaku prososial sehingga seorang APIP akan melaporkan temuan kecurangan tanpa membedakan orientasi kecurangan. APIP yang berperilaku prososial akan melaporkan temuan kecurangan dan tidak membedakan antara temuan kecurangan yang berorientasi pada kepentingan pribadi dan temuan kecurangan yang berorientasi pada kepentingan bersama.

Berdasarkan teori *prosocial behavior* dan beberapa penelitian sebelumnya mengenai orientasi kecurangan dan *whistleblowing*, hipotesis yang diajukan penelitian ini adalah:

H02 : Minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda antara orientasi kecurangan bersama dan orientasi kecurangan pribadi

3.2.3 Jabatan Pelaku dan Minat *Whistleblowing*

Status pelaku kecurangan pada penelitian ini dilihat dari hubungannya dengan auditor internal (APIP) sebagai pihak yang mengetahui terjadinya kecurangan. Pelaku kecurangan dapat saja dilihat dari sisi hierarki (jabatan) dalam organisasi, yaitu jabatan pelaku kecurangan (1) lebih tinggi daripada auditor internal, (2) setara dengan auditor internal, dan (3) lebih rendah daripada auditor internal. Status pelaku kecurangan dapat juga dilihat dari sisi kedekatan dalam hubungan sosial yang dapat dibagi menjadi dua, yaitu (1) hubungannya relatif dekat dan (2) hubungannya tidak dekat.

Hubungan antara pelaku kecurangan dengan auditor internal dalam konteks jabatan pada suatu organisasi dapat memengaruhi minat auditor internal untuk melaporkan perilaku tidak etis (Sabang, 2013). Hal ini disebabkan oleh adanya perbedaan kekuatan atau legitimasi yang melekat pada pelaku kecurangan yang dapat berdampak pada pekerjaan auditor internal sehingga memengaruhi minat untuk melaporkan tindakan yang tidak etis. Modic (1987)

dalam surveinya mengatakan bahwa 64% bawahan lebih memilih mengikuti perintah atasan, meskipun perintah atasan tersebut dianggap tidak etis, daripada mempertaruhkan pekerjaan. Namun ada pula yang tidak mengikuti (Chonko dan Burnett, 1983).

Salah satu faktor yang sangat berpengaruh terhadap keputusan melawan atau tidak melawan tersebut ialah manfaat yang diperoleh secara pribadi. Miceli dan Near (1994) mengatakan bahwa kecurangan yang dilakukan untuk meningkatkan kinerja perusahaan mungkin akan berlanjut terus. Akibatnya, tindakan pengungkap kecurangan akan mendapatkan pemberhentian. Cortina dan Magley (2003) menyatakan bahwa tingginya posisi pelaku kecurangan di dalam organisasi semakin menguatkannya untuk melakukan pembalasan jika ada yang berusaha untuk melakukan penelusuran terhadap kecurangan yang dilakukannya.

Berdasarkan pendapat Miceli dan Near (1994) serta Cortina dan Magely (2003) tersebut, dapat disimpulkan bahwa beberapa kasus kecurangan cenderung tidak dilaporkan jika terjadinya kecurangan disebabkan oleh adanya upaya pengambil keputusan, terutama pembuatan keputusan strategis yang ada dalam suatu organisasi, untuk memperbaiki kinerja organisasi atau bukan untuk kepentingan individu pengambil keputusan, meskipun keputusan tersebut berbentuk kecurangan. Oleh karena itu, pelaporan kecurangan yang bertujuan peningkatan organisasi dianggap melanggar etika karena mengorbankan organisasi dan hal tersebut akan berdampak kepada pelapor. Keputusan-keputusan strategis dalam organisasi merupakan wewenang pejabat yang memiliki jabatan tinggi. *Power distance* yang tinggi dan budaya di Indonesia menyebabkan seseorang dianggap tidak etis jika menentang atasan apalagi jika keputusan atasan tersebut bertujuan meningkatkan organisasi.

Miceli dkk. (1999) yang melakukan penelitian pada pegawai pemerintahan federal setelah diterbitkannya undang-undang perlindungan bagi *whistleblower*

menyimpulkan bahwa pelaporan kecurangan semakin meningkat, tetapi pelapor menggunakan anonim karena mempertimbangkan pengalaman balas dendam yang pernah dialaminya. Hal ini mengindikasikan bahwa penggunaan anonim dalam melaporkan kecurangan dilakukan karena pelapor menghindari balas dendam, baik berupa pemecatan maupun pengucilan dari pelaku kecurangan.

Kesimpulan serupa juga dinyatakan oleh Brennan dan Kelly (2007) bahwa keinginan auditor (menggunakan *trainee auditor*) melaporkan kecurangan yang diketahuinya lebih signifikan jika menggunakan jalur eksternal daripada jalur internal. Aksi balas dendam atau pengucilan yang dilakukan oleh pejabat yang melakukan kecurangan bukan semata-mata pertimbangan karier pejabat tersebut, melainkan karena pertimbangan organisasi.

Hal yang serupa diungkapkan oleh Rehg dkk. (2008) bahwa kesalahan dalam organisasi yang dilakukan oleh pejabat yang memiliki level lebih tinggi semata-mata dilakukan untuk tujuan strategis. Kecurangan seperti tersebut sering terjadi di lingkungan pemerintahan. Sebagai contoh, pembayaran atas pekerjaan yang diperkirakan selesai pada awal tahun berikutnya akan dibayarkan pada akhir tahun. Hal ini untuk menghindari pembayaran yang tidak dapat dilakukan pada tahun berikutnya karena terkendala dengan mekanisme pencairan anggaran. Hal seperti ini dapat juga terjadi karena keinginan mendapatkan penilaian yang bagus atas penyerapan anggaran.

Cortina dan Magley (2003) menyatakan bahwa tingginya posisi pelaku kecurangan di dalam organisasi, semakin menguatkannya untuk melakukan pembalasan jika ada yang berusaha untuk melakukan penelusuran. Berdasarkan pernyataan Cortina dan Magley (2003) tersebut dapat disimpulkan bahwa seseorang mungkin tidak melakukan pelaporan karena takut adanya aksi balas dendam berupa pemecatan atau pengucilan. Near dan Miceli (1994) menyatakan bahwa kecurangan yang dilakukan untuk meningkatkan kinerja perusahaan,

mungkin akan terus berlanjut sehingga dapat disimpulkan bahwa seseorang mungkin tidak melakukan pelaporan karena adanya ketergantungan perusahaan terhadap pelaku kecurangan, khususnya pelaku kecurangan yang beralasan untuk tujuan strategis perusahaan.

Alasan lain yang dapat menurunkan minat seseorang menjadi *whistleblower* ialah adanya anggapan bahwa tindakan menentang atasan merupakan perilaku yang tidak etis, terutama pada negara yang memiliki *power distance tinggi*. Goodwin dan Goodwin (1999), menyatakan bahwa *power distance* yang tinggi menyebabkan seorang individu tidak mau menentang perilaku tidak etis atasan. Sebaliknya, *power distance* yang rendah kemungkinan akan mendorong seseorang untuk menentang perilaku tidak etis.

Seseorang yang berperilaku *prosocial* akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya (Brief dan Motowildo, 1986). Salah satu bentuk perbaikan ialah menjaga agar informasi yang disajikan dapat dipercaya oleh pengguna laporan keuangan. Perilaku lain seseorang yang *prosocial* ialah memberikan layanan terbaik kepada pihak yang membutuhkan (Brief dan Motowildo, 1986) dan memberikan informasi yang benar kepada pengguna laporan keuangan merupakan salah satu bentuk implementasi perilaku *prosocial*.

Brief dan Motowildo (1986) mendefinisikan *Prosocial Organizational Behavior* sebagai tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi kepada individu lain, kelompok, atau organisasi yang dilakukan dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut. Tindakan tersebut merupakan tindakan sukarela untuk saling membantu atau menguntungkan individu atau kelompok lain (Eisenberg dan Mussen, 1989:3), dilakukan untuk kepentingan orang lain, bukan untuk kepentingan sendiri (Twenge dkk. 2007).

Berdasarkan penjelasan Brief dan Motowidlo (1986), Eisenberg dan Mussen (1989), dan Twenge dkk. (2007) mengenai perilaku prososial, diketahui bahwa tindakan prososial merupakan tindakan sukarela yang mengarah pada perbaikan organisasi dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi dan dilakukan untuk kepentingan orang lain, bukan untuk kepentingan sendiri. Perilaku prososial rela bertindak demi kesejahteraan organisasi, individu, dan kelompok meskipun akan menanggung resiko dari tindakannya.

Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) yang berperilaku prososial akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya, antara lain dengan cara menyajikan informasi yang dapat dipercaya kepada pengguna laporan keuangan. Ketika terjadi kecurangan dan pelaku kecurangan merupakan pejabat dalam organisasinya maka seorang APIP akan melaporkan kecurangan tersebut tanpa mempertimbangkan jabatan pelaku dan tidak takut atau rela menerima konsekuensi dari tindakannya. APIP yang berperilaku prososial akan mengungkap atau melaporkan kecurangan tanpa membedakan kecurangan yang dilakukan oleh pejabat tinggi maupun pejabat rendah (staf).

Berdasarkan teori *prosocial behavior* dan beberapa penelitian sebelumnya mengenai jabatan pelaku kecurangan dan *whistleblowing*, hipotesis yang diajukan penelitian ini adalah:

H03 : Minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda antara pelaku kecurangan berjabatan tinggi dan pelaku kecurangan berjabatan rendah

3.2.4 Kohesivitas dan Minat *Whistleblowing*

Kedekatan dalam konsep sosial antara pelaku kecurangan dengan internal audit juga dapat memengaruhi minat internal auditor menjadi *whistleblower*. Konsep kedekatan sangatlah bervariasi, dua di antaranya ialah pertemanan

(Barry, 2002 dalam Miller dan Thomas, 2005) dan kohesivitas (Schminke dan Wells, 1999). Blake dan Mouton (1961) menemukan adanya hubungan antara kohesivitas dan pelaporan perilaku tidak etis. Kedua penelitian tersebut menyimpulkan bahwa kohesivitas berkorelasi negatif pelaporan perilaku tidak etis. Mesmer-Magnus dan Viswesvaran (2005) mengatakan bahwa kedekatan pelaku dengan kecurangan berimplikasi pada keputusan pelaporan kecurangan. Namun, sifat hubungannya berkorelasi positif. Alasannya ialah bukti kecurangan lebih mudah diperoleh atau diakses.

Menurut King (1997), pelaporan kecurangan teman sendiri kepada pengawas lebih kecil daripada melaporkan kecurangan yang dilakukan oleh bukan teman. Greenberger dkk. (1987) menyatakan bahwa, kelompok pertemanan mampu menciptakan kekuatan terpadu yang memaksakan individu untuk diam ketika melihat perilaku tidak etis yang dikemas dalam norma-norma.

Seseorang tidak melaporkan pelaku kecurangan karena menghindari pelanggaran etis yang terdekat atau pelanggaran etis di depan mata. Contoh sederhana, seorang mahasiswa lebih memilih untuk tidak melaporkan perbuatan menyontek yang dilakukan oleh teman dekatnya pada saat ujian akhir semester meskipun dosen akan memberi sanksi jika ada mahasiswa yang tidak melaporkan perbuatan menyontek yang diketahuinya. Hal tersebut dipilih karena melaporkan teman dekat ke dosen dianggap melanggar etika pertemanan dan rusaknya hubungan pertemanan lebih pasti dibandingkan dengan sanksi yang akan diterima dari dosennya. Hal tersebut sejalan dengan salah satu komponen intensitas moral yang dibuat oleh Jones (1991), yaitu kedekatan dampak dalam satuan waktu (*temporal immediacy*).

Miller dan Thomas (2005) beranggapan bahwa keinginan untuk melaporkan kecurangan dipengaruhi *relational closenes* (hubungan dalam konteks kohesivitas). Semakin tinggi hubungan kohesivitas antara pelaku

kecurangan dengan *observer* (yang melihat kecurangan), semakin rendah minat untuk melaporkan pelaku kecurangan. Namun, anggapan tersebut tidak terbukti, kohesivitas hanya berpengaruh ketika berinteraksi dengan jabatan pelaku kecurangan. Tharp and Mattingly (1991) dalam Miller dan Thomas (2005) menyatakan bahwa berkurangnya minat untuk melaporkan praktik yang tidak aman pada rumah sakit terjadi karena adanya loyalitas antarperawat.

Clark (1981), Clark dan Mills (1979) menyatakan bahwa sifat hubungan antardua individu memengaruhi kemungkinan seseorang berperilaku *prosocial* terhadap yang lain. Hornstein (1976, 1978) dalam Brief dan Motowildo (1986) berpendapat bahwa orang akan terlibat secara emosional ketika berada dalam satu kelompok dan akan termotivasi untuk saling membantu ketika berada dalam kesulitan.

Seseorang yang berperilaku *prosocial* akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya (Brief dan Motowildo, 1986). Salah satu bentuk perbaikan ialah menjaga agar informasi yang disajikan dapat dipercaya oleh pengguna laporan keuangan. Perilaku lain seseorang yang *prosocial* ialah memberikan layanan terbaik kepada pihak yang membutuhkan (Brief dan Motowildo, 1986) dan memberikan informasi yang benar kepada pengguna laporan keuangan merupakan salah satu bentuk implementasi perilaku *prosocial*.

Brief dan Motowildo (1986) mendefinisikan *Prosocial Organizational Behavior* sebagai tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi kepada individu lain, kelompok, atau organisasi yang dilakukan dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut. Tindakan tersebut merupakan tindakan sukarela untuk saling membantu atau menguntungkan individu atau kelompok lain (Eisenberg dan Mussen, 1989:3), dilakukan untuk kepentingan orang lain, bukan untuk kepentingan sendiri (Twenge dkk. 2007).

Berdasarkan penjelasan Brief dan Motowidlo (1986), Eisenberg dan Mussen (1989), dan Twenge dkk. (2007) mengenai perilaku prososial, diketahui bahwa tindakan prososial merupakan tindakan sukarela yang mengarah pada perbaikan organisasi dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi dan dilakukan untuk kepentingan orang lain, bukan untuk kepentingan sendiri. Perilaku prososial rela bertindak demi kesejahteraan organisasi, individu, dan kelompok meskipun akan menanggung resiko dari tindakannya.

Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) yang berperilaku prososial akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya, antara lain dengan cara menyajikan informasi yang dapat dipercaya kepada pengguna laporan keuangan. Ketika terjadi kecurangan dan pelaku kecurangan memiliki kohesivitas atau kedekatan dengan APIP, maka seorang APIP yang berperilaku prososial akan melaporkan kecurangan tersebut tanpa mempertimbangkan kohesivitas pelaku dan tidak takut atau rela menerima konsekuensi dari tindakannya. APIP yang berperilaku prososial akan mengungkap atau melaporkan kecurangan tanpa membedakan kecurangan yang pelakunya memiliki kohesivitas tinggi maupun kohesivitas rendah dengan APIP.

Berdasarkan teori *prosocial behavior* dan beberapa penelitian sebelumnya mengenai kohesivitas dan *whistleblowing*, hipotesis yang diajukan penelitian ini adalah:

H04 : Minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda antara pelaku kecurangan memiliki kohesivitas rendah dan pelaku kecurangan memiliki kohesivitas tinggi dengan APIP

3.2.5 Opini Audit dan Minat *Whistleblowing*

Opini audit merupakan opini yang diberikan oleh auditor tentang kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan tempat auditor melakukan audit. Ikatan Akuntan Indonesia (2001) menyatakan bahwa laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggung jawab auditor bersangkutan.

Terdapat lima pendapat yang mungkin diberikan oleh akuntan publik atas laporan keuangan yang diauditnya (Mulyadi, 2002). Pendapat tersebut adalah :

1. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)
2. Laporan yang Berisi Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan (*Unqualified Opinion Report with Explanatory Language*)
3. Pendapat Wajar dengan Pengecualian (*Qualified Opinien*)
4. Pendapat tidak Wajar (*Adverse Opinion*)
5. Pernyataan tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of Opinion*)

Opini audit merupakan bagian dari ruang lingkup pekerjaan APIP yang dapat mempengaruhi minat APIP untuk melakukan *whistleblowing*. Variabel Opini audit merupakan salah satu novelti penelitian ini. Variabel ini diangkat berdasarkan obsevasi dan penelusuran peneliti terkait kontekstual atau situasional ruang lingkup pekerjaan APIP di Pemerintah Daerah. Beberapa APIP mengutarakan bahwa opini audit yang diterima pada periode sebelumnya memungkinkan manjadi acuan dalam mengambil keputusan apakah akan melaporkan kecurangan (melakukan *whistleblowing*) atau tidak karena terkait penilaian kinerja atau prestasi

pemerintah daerah tempat mereka bekerja. Opini audit yang dimaksud pada penelitian ini adalah opini audit yang mungkin akan diterima pemerintah daerah. Opini audit yang digunakan adalah opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan opini Disclaimer (*Disclaimer of Opinion*).

Seseorang yang berperilaku *prosocial* akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya (Brief dan Motowildo, 1986). Salah satu bentuk perbaikan ialah menjaga agar informasi yang disajikan dapat dipercaya oleh pengguna laporan keuangan. Perilaku lain seseorang yang *prosocial* ialah memberikan layanan terbaik kepada pihak yang membutuhkan (Brief dan Motowildo, 1986) dan memberikan informasi yang benar kepada pengguna laporan keuangan merupakan salah satu bentuk implementasi perilaku *prosocial*.

Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) yang berperilaku prososial akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya, antara lain dengan cara menyajikan informasi yang dapat dipercaya dan memberikan layanan terbaik bagi yang membutuhkan. Memberikan informasi yang benar kepada pengguna laporan keuangan merupakan salah satu bentuk implementasi perilaku prososial sehingga seorang APIP akan melaporkan temuan kecurangan tanpa mempertimbangkan situasi atau keadaan yang sedang dialami organisasi. Situasi atau keadaan organisasi yaitu opini audit yang disandang oleh pemerintah daerah, WTP dan Disclaimer, tidak berpengaruh terhadap minat seorang APIP melaporkan kecurangan yang ditemukan.

Seorang APIP yang berperilaku prososial akan melaporkan kecurangan yang ditemukan tanpa mempertimbangkan opini audit yang akan diterima pemerintah daerah. Opini audit yang akan diuji pada penelitian ini adalah opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan Disclaimer (DCM). Opini audit diuji sebagai variabel moderating.

Berdasarkan teori *prosocial behavior* dan *whistleblowing*, hipotesis yang diajukan penelitian ini adalah:

H05a: Tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclamer berdasarkan Tingkat Kecurangan

H05b: Tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclamer berdasarkan Orientasi Kecurangan

H05c: Tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclamer berdasarkan Jabatan Pelaku

H05d: Tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclamer berdasarkan Kohesivitas

Variabel Independen	Level	Opini Audit	
		WTP	DCM
Tingkat Kecurangan	Rendah (TKR)	TKRWTP	TKRDCM
	Tinggi (TKT)	TKTWTP	TKTDCM
Orientasi Kecurangan	Pribadi (OKP)	OKPWTP	OKPDCM
	Bersama (OKB)	OKBWTP	OKBDCM
Jabatan Pelaku	Rendah (JPR)	JPRWTP	JPRDCM
	Tinggi (JPT)	JPTWTP	JPTDCM
KoHesivitas	Rendah (KHR)	KHRWTP	KHRDCM
	Tinggi (KHT)	KHTWTP	KHTDCM

Ket: WTP: Wajar Tanpa Pengecualian
DCM: Disclamer

Table 3.4 Konsep Analisis Interaksi Opini Audit

3.2.6 Frekuensi Kecurangan dan Minat *Whistleblowing*

Ruang lingkup pekerjaan APIP sangat berkaitan dengan temuan-temuan yang patut dipertanyakan. Kasus-kasus yang menjadi temuan APIP terkadang merupakan kasus baru dan tidak jarang merupakan kasus yang sudah berulang (frekuensi). Temuan atau kesalahan yang dilakukan berulang kali sering ditemukan APIP sebagai bagian dari ruang lingkup pekerjaannya dan dapat mempengaruhi minat APIP untuk melakukan *whistleblowing*. Variabel frekuensi

kecurangan merupakan salah satu novelti penelitian ini. Variabel ini diangkat berdasarkan observasi dan penelusuran peneliti terkait situasional ruang lingkup pekerjaan APIP di Pemerintah Daerah. Beberapa APIP mengutarakan bahwa frekuensi kecurangan terkadang menjadi acuan dalam mengambil keputusan apakah akan melaporkan kecurangan (melakukan *whistleblowing*) atau tidak. Frekuensi kecurangan yang dimaksud pada penelitian ini adalah temuan yang terjadi pertama kali dan temuan berulang (terjadi lebih dari satu kali).

Seseorang yang berperilaku *prosocial* akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya (Brief dan Motowildo, 1986). Salah satu bentuk perbaikan ialah menjaga agar informasi yang disajikan dapat dipercaya oleh pengguna laporan keuangan. Perilaku lain seseorang yang *prosocial* ialah memberikan layanan terbaik kepada pihak yang membutuhkan (Brief dan Motowildo, 1986) dan memberikan informasi yang benar kepada pengguna laporan keuangan merupakan salah satu bentuk implementasi perilaku *prosocial*.

Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) yang berperilaku prososial akan berupaya melakukan perbaikan terhadap organisasinya, antara lain dengan cara menyajikan informasi yang dapat dipercaya dan memberikan layanan terbaik bagi yang membutuhkan. Memberikan informasi yang benar kepada pengguna laporan keuangan merupakan salah satu bentuk implementasi perilaku prososial sehingga seorang APIP akan melaporkan temuan kecurangan pertama kali terjadi (ditemukan) maupun kecurangan yang terjadi berulang kali. Frekuensi kecurangan tidak berpengaruh terhadap minat seorang APIP melaporkan kecurangan yang ditemukan.

Seorang APIP yang berperilaku prososial akan melaporkan kecurangan yang ditemukan tanpa mempertimbangkan frekuensi kecurangan. Frekuensi kecurangan yang akan diuji pada penelitian ini adalah Temuan Pertama Kali (TPK) dan Temuan Berulang Kali (TBK).

Berdasarkan teori *prosocial behavior* dan *whistleblowing*, hipotesis yang diajukan penelitian ini adalah:

H06a: Tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan Temuan Pertama Kali (TPK) dan Temuan Berulang Kali (TBK) berdasarkan Tingkat Kecurangan

H06b: Tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan Temuan Pertama Kali (TPK) dan Temuan Berulang Kali (TBK) berdasarkan Orientasi Kecurangan

H06c: Tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan Temuan Pertama Kali (TPK) dan Temuan Berulang Kali (TBK) berdasarkan Jabatan Pelaku

H06d: Tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan Temuan Pertama Kali (TPK) dan Temuan Berulang Kali (TBK) berdasarkan Kohesivitas

Variabel Independen	Level	Frekuensi Kecurangan	
		TPK	TBK
Tingkat Kecurangan	Rendah (TKR)	TKRTPK	TKRTBK
	Tinggi (TKT)	TKTTPK	TKTTBK
Orientasi Kecurangan	Pribadi (OKP)	OKPTPK	OKPTBK
	Bersama (OKB)	OKBTPK	OKBTBK
Jabatan Pelaku	Rendah (JPR)	JPRTPK	JPRTBK
	Tinggi (JPT)	JPTTPK	JPTTBK
KoHesivitas	Rendah (KHR)	KHRTPK	KHRTBK
	Tinggi (KHT)	KHTTPK	KHTTBK

Ket: TPK: Temuan Pertama Kali

TBK: Temuan Berulang Kali

Tabel 3.5 Konsep Analisis Interaksi Frekuensi Kecurangan

BAB IV

METODE PENELITIAN

4.1 Metode Ekeperimen Kuasi

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah eksperimen. Eksperimen merupakan bagian pendekatan kuantitatif. Eksperimen adalah metode penelitian yang digunakan untuk mencari pengaruh perlakuan tertentu terhadap yang lain dalam kondisi yang terkendalikan (Sugiyono, 2006). Eksperimen merupakan modifikasi kondisi yang dilakukan secara sengaja dan terkontrol dalam menentukan peristiwa atau kejadian, serta pengamatan terhadap perubahan yang terjadi pada peristiwa itu sendiri (Moch. Ali, 1993). Nahartyo (2012) menjelaskan bahwa metode eksperimen adalah suatu desain eksperimen yang digunakan untuk menginvestigasi suatu fenomena dengan cara merekayasa keadaan atau kondisi dengan melewati prosedur yang telah ditentukan dan kemudian mengamati hasil rekayasa tersebut lalu menginterpretasikannya. Metode penelitian eksperimen melibatkan peneliti dalam menciptakan variabel yang ingin diamati dengan cara manipulasi variabel kemudian mengukur perubahan yang terjadi setelah dilakukan pemanipulasian.

Peneliti memilih metode eksperimen karena beberapa hal, antara lain yang pertama, metode eksperimen memiliki kekuatan dalam menjelaskan hubungan sebab akibat antar variabel penelitian. Kedua, bahwa pendekatan eksperimental (dengan menggunakan Skenario hipotetis atau sketsa) sangat berguna untuk studi minat *whistleblowing* karena memungkinkan untuk kontrol yang lebih besar atas penjelasan yang saling berkaitan, sehingga meningkatkan validitas internal (Ayers dan Kaplan, 2005).

Jenis eksperimen yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kuasi Eksperimental. Kuasi eksperimental disebut juga sebagai eksperimen semu

adalah sebuah studi eksperimental yang dalam mengontrol situasi penelitian menggunakan cara non random. Kuasi eksperimental ini dilakukan sebagai alternatif eksperimen randomisasi, tatkala pengalokasian faktor penelitian pada subjek penelitian tidak mungkin, misalnya ketika ukuran sampel terlalu kecil, tidak etis, dan atau tidak praktis dilaksanakan dengan randomisasi. Kondisi tersebut menyebabkan lemahnya kontrol yang dilakukan oleh peneliti.

4.2 Operasionalisasi Variabel

Variabel dependen penelitian ini adalah minat *whistleblowing* APIP yang merupakan proksi perilaku *whistleblowing* APIP. Minat *whistleblowing* APIP merupakan data interval yang diukur menggunakan skala likert (1 -7). Penelitian ini menggunakan empat variabel independen yaitu tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas. Dua variabel digunakan sebagai variabel moderasi yaitu opini audit dan frekuensi kecurangan. Variabel independen dan variabel moderasi menggunakan data ordinal. Selanjutnya dijelaskan bagaimana variabel independen dimanipulasi melalui kasus atau skenario yang dirancang atau dikembangkan pada point 4.5 Desain Kasus. Operasionalisasi variabel disajikan dalam bentuk tabel pada tabel 4.1.

4.3 Desain Eksperimen

Desain eksperimen atau model eksperimen penelitian ini adalah *between subject design* dan *within subject design*. *Between subject design* digunakan untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. *Between subject design* digunakan untuk mengetahui apakah tidak terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP pada setiap tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku kecurangan, dan kohesivitas. *Between subject design* digunakan untuk menghindari terjadinya *demand effect* yaitu subyek

mengetahui arah dari kondisi atau *treatment* yang diberikan. *Between subject design* akan membandingkan pengaruh perlakuan yang berbeda pada subyek yang berbeda, dimana setiap subjek mendapat paparan satu kasus (Habbe dan Mande, 2016).

Within subject design dengan factorial 2x2 digunakan untuk mengetahui efek moderasi variabel opini audit dan frekuensi kecurangan. *Within subject design* digunakan untuk mengetahui apakah tidak terjadi interaksi antara variabel independen (tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku kecurangan, dan kohesivitas) dan variabel moderasi (opini audit dan frekuensi kecurangan) pada minat *whistleblowing* APIP. Partisipan akan dibagi menjadi 8 (delapan) grup. Delapan grup yang digunakan masing-masing mendapat kuesioner atau kasus berbeda berdasarkan variabel yang ingin diamati. Sebagian kuesioner dikirim ke responden dalam bentuk dokumen, sebagian kuesioner berbentuk online yang dikirim lewat aplikasi whatsapp.

4.4 Subjek Penelitian

Subjek penelitian ini adalah APIP (Aparat Pengawas Internal Pemerintah) di lingkungan inspektorat pemerintah Provinsi Sulawesi Tengah dan Sulawesi Selatan. Habbe (2006) menyatakan bahwa tidak ada patokan tegas berapa jumlah partisipan dalam sebuah eksperimen, tetapi berlaku hukum dasar bahwa semakin besar sampel semakin baik karena *power of the test* meningkat. Berdasarkan pertimbangan banyaknya jumlah kasus atau grup maka peneliti memilih Sulawesi Tengah dan sebagian Sulawesi Selatan sebagai lokasi penelitian. Subyek atau responden penelitian adalah APIP di Badan Inspektorat seluruh Pemerintah Daerah Provinsi Sulawesi Tengah (14) dan 2 Badan Inspektorat Pemerintah Daerah di Provinsi Sulawesi Selatan.

4.5 Desain Kasus (Skenario)

Jumlah skenario yang disiapkan sebanyak delapan kasus. Skenario pertama dan ke dua merupakan kasus yang menunjukkan tingkat kecurangan tinggi dan rendah. Skenario ke tiga dan ke empat menunjukkan orientasi kecurangan pribadi dan orientasi kecurangan bersama. Skenario ke lima dan ke enam merupakan kasus pelaku kecurangan berjabatan rendah dan berjabatan tinggi. Skenario ke tujuh dan ke delapan merupakan kasus pelaku kecurangan yang memiliki kohesivitas (hubungan kedekatan antara pelaku kecurangan dengan auditor internal) tinggi dan rendah (dekat dan tidak dekat). Delapan kasus tersebut, masing-masing dibuat menjadi 4 macam konfigurasi atau interaksi kasus dari variabel moderator. Masing-masing kasus akan dikonfigurasi dengan variabel Opini Audit WTP dan DCM (Disclaimer), Frekuensi Kecurangan TBK (Temuan Berulang Kali) dan TPK (Temuan Pertama Kali).

Randal dan Gibson (1990) menyarankan bahwa skenario yang dikembangkan hendaknya lebih memperhatikan kondisi yang realistis untuk mengurangi permasalahan ambiguitas dan ketidakjelasan. Skenario yang realistis memungkinkan responden untuk menempatkan diri pada posisi karakter yang digambarkan dalam skenario tersebut (Patel, 2003). Kasus yang akan digunakan pada eksperimen ini ialah temuan-temuan APIP dan BPK di beberapa Pemda pada beberapa tahun sebelumnya dan dimodifikasi agar lebih realistis bagi seluruh responden.

Kasus yang digunakan diangkat dari temuan beberapa Pemda, antara lain temuan pada Pemda Kabupaten Sigi Biromaru (Sulteng), Pemda Kabupaten Donggala (Sulteng), Pemda Kabupaten Bantaeng (Sulsel), dan Pemda Provinsi Sulsel. Kasus-kasus yang disajikan akan dilakukan *framing* dengan cara mencetak tebal informasi-informasi tertentu dengan tujuan melakukan penegasan berdasarkan variabel yang akan diamati.

I N D E P E N D E N	Tingkat Kecurangan	Skenario 1	Kecurangan 0.5% dari total anggaran (tingkat kecurangan rendah)
		Skenario 2	Kecurangan 6% dari total anggaran (tingkat kecurangan tinggi)
	Orientasi Kecurangan	Skenario 3	Orientasi kecurangan pada kepentingan pribadi
		Skenario 4	Orientasi kecurangan pada kepentingan bersama
	Jabatan Pelaku	Skenario 5	Jabatan pelaku kecurangan sebagai ketua DPRD (jabatan tinggi)
		Skenario 6	Jabatan pelaku kecurangan sebagai staf sekretaris (jabatan rendah)
	Kohesivitas/ Kedekatan	Skenario 7	Pelaku merupakan teman SMA dan tetangga dari APIP (kohesivitas tinggi)
		Skenario 8	Pelaku bukan teman SMA dan bukan tetangga dari APIP (kohesivitas rendah)
M O D E R A S I	Opini Audit	Skenario 1	Opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)
		Skenario 2	Opini audit Disclamer (DCM)
	Frekuensi Kecurangan	Skenario 1	Temuan Berulang Kali (TBK)
		Skenario 2	Temuan Pertama Kali (TPK)

Table 4.1 Operasionalisasi Variabel dan Pembagian Grup (Skenario)

4.5.1 Pengembangan kasus 1 dan 2 (tingkat kecurangan/keseriusan kecurangan)

Skenario pertama dan kedua merupakan kasus yang menunjukkan tingkat kecurangan. Jenis kecurangan pada kasus pertama dan kedua sama, yaitu kelebihan pembayaran honorarium. Namun, tingkat materialitas kecurangan berbeda. Bentuk modifikasi pada kedua kasus tersebut adalah tingkat materialitas kecurangan dengan mengacu pada penelitian Robinson dkk. (2012). Tingkat materialitas pada kasus pertama sebesar 0,5%, sedangkan pada kasus kedua sebesar 6% dari total anggaran. Modifikasi lainnya ialah tahun kejadian.

4.5.2 Pengembangan Kasus 3 dan 4 (Orientasi Kecurangan)

Skenario ke tiga dan ke empat merupakan kasus orientasi kecurangan. Kasus ke tiga adalah kasus kecurangan yang orientasinya pada kepentingan pribadi dan kasus ke empat adalah kasus kecurangan yang orientasinya pada kepentingan organisasi. Kasus orientasi kecurangan ini diadopsi dari Robinson dkk (2012). Robinson dkk (2012) menggunakan tipe kecurangan sebagai variabel independen dengan membandingkan antara kasus tipe kecurangan penyalahgunaan aset yang orientasinya untuk kepentingan pribadi dan kasus tipe kecurangan laporan keuangan (praktik manajemen laba) yang berorientasi pada kepentingan perusahaan. Penelitian ini melakukan modifikasi kasus ke dalam bentuk temuan kecurangan di pemerintah daerah karena responden adalah APIP. Kasus juga dimodifikasi dengan mempertegas pada orientasi kecurangan, yaitu membandingkan kecurangan orientasi pribadi dan kecurangan orientasi bersama.

4.5.3 Pengembangan kasus 5 dan 6 (jabatan pelaku)

Skenario ke lima dan ke enam merupakan kasus yang menunjukkan perbedaan jabatan pelaku kecurangan. Jabatan pelaku kecurangan mengacu pada penelitian Schultz dkk. (1993). Pada kasus tersebut internal auditor menemukan item-item yang tidak seharusnya di-*reimburse* (pengembalian). Permintaan *reimburse* tersebut merupakan permintaan dari ketua pimpinan. Bentuk modifikasi atas temuan BPK yang digunakan dalam penelitian ini ialah pelaku kecurangan pada kasus ketiga ialah ketua DPRD, sedangkan jabatan pelaku kecurangan pada kasus keempat yaitu staf sekretaris. Ketua DPRD dianggap sebagai pejabat yang memiliki jabatan tinggi dan dapat memengaruhi kebijakan organisasi pemerintahan. Meskipun tidak memiliki garis komando secara langsung dengan manajemen inspektorat namun kebijakan DPRD dapat

memengaruhi inspektorat melalui gubernur sebagai pejabat yang mengangkat inspektorat. Modifikasi lainnya ialah alasan pelaku kecurangan melakukan penyelewengan dan tahun kejadian.

4.5.4 Pengembangan kasus 7 dan 8 (kohesivitas)

Skenario ke tujuh dan ke delapan merupakan kasus yang menunjukkan tingkat kedekatan antara pelaku kecurangan dengan APIP. Tingkat kecurangan pada kedua kasus tersebut sama. Demikian pula jabatan pelaku kecurangan. Tingkat kedekatan antara pelaku kecurangan dengan auditor internal mengacu pada penelitian O'Leary dan Pangemanan (2007) yang diadopsi dari Miller dan Thomas (2005). Pada skenario tersebut menggambarkan staf akuntansi yang bekerja di perusahaan coklat dan menyaksikan seorang rekan kerja seniornya mencuri satu coklat untuk kepentingan pribadi. Bentuk modifikasi atas temuan BPK yang akan digunakan dalam penelitian ini ialah kasus diangkat dari temuan pada pemerintah daerah dan tingkat kedekatan antara pelaku kecurangan dengan auditor internal. Kasus kelima menggambarkan hubungan kedekatan yang tinggi, sedangkan pada kasus keenam tidak menggambarkan hubungan kedekatan. Modifikasi lainnya ialah alasan pelaku kecurangan melakukan kecurangan yang disesuaikan dengan penelitian O'Leary dan Pangemanan (2007). Bentuk modifikasi lainnya atas kejadian yang sebenarnya ialah tahun kejadian dan tidak menyebutkan nilai dalam bentuk nominal atas jumlah penyelewengan (Sabang, 2013).

4.5.5 Moderasi Opini Audit

Variabel Opini audit merupakan salah satu novelti penelitian ini. Variabel ini diangkat berdasarkan observasi dan penelusuran peneliti terkait situasional ruang lingkup pekerjaan APIP di Pemerintah Daerah. Beberapa APIP

mengutarakan bahwa opini audit yang diterima terkadang menjadi acuan dalam mengambil keputusan apakah akan melaporkan kecurangan (melakukan *whistleblowing*) atau tidak karena terkait penilaian kinerja atau prestasi tempat mereka bekerja. Opini audit yang digunakan sebagai variabel moderasi adalah WTP dan Disclaimer. Alasan memilih WTP dan Disclaimer adalah membandingkan antara yang terbaik (tinggi) dan terburuk (rendah).

4.5.6 Moderasi Frekuensi Kecurangan

Variabel frekuensi kecurangan juga merupakan salah satu novelty penelitian ini. Variabel frekuensi kecurangan diangkat berdasarkan observasi dan penelusuran peneliti terkait kontekstual ruang lingkup pekerjaan APIP di Pemerintah Daerah. Beberapa APIP mengutarakan bahwa temuan berulang terkadang menjadi acuan atau pemicu dalam mengambil keputusan apakah akan melaporkan kecurangan (melakukan *whistleblowing*) atau tidak. Eksperimen ini menggunakan variabel Temuan Berulang Kali (TBK) dan Temuan Pertama Kali (TPK) sebagai variabel moderasi.

4.6 Validitas dan Reliabilitas

4.6.1 Peningkatan Validitas Internal

Validitas internal berkaitan dengan sejauhmana hubungan sebab-akibat antara variabel terikat dan variabel bebas yang ditemukan dalam penelitian (Seniati dkk., 2005). Variabel terikat dalam penelitian ini ialah minat APIP melakukan *whistleblowing*, sedangkan variabel bebas ialah tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku kecurangan, dan kohesivitas atau hubungan kedekatan antara pelaku kecurangan dengan APIP. Opini Audit dan Frekuensi Kecurangan merupakan variabel moderator.

Variabel bebas atau keadaan lainnya yang tidak menjadi faktor yang diteliti akan dikontrol sedemikian rupa sehingga tidak mempengaruhi hasil penelitian. Jenis-jenis gangguan yang diperkirakan akan berpengaruh terhadap hasil penelitian dan upaya yang dilakukan untuk meminimalkan gangguan tersebut dikemukakan di bawah ini:

1. Retroaktif (*retroactive history*) yaitu perubahan sikap subjek yang terjadi di antara waktu pelaksanaan *pretest* dan *posttest* (Seniati dkk., 2011). Dalam penelitian ini interaksi antara subjek diperkirakan akan memengaruhi hasil penelitian. Subjek yang berada pada masing-masing grup mendapatkan perlakuan yang berbeda, interaksi antarsubjek dapat saja mendiskusikan tiap-tiap perlakuan yang diberikan. Teknik menghindari terjadinya *retroactive history* yang dilakukan ialah setiap grup adalah APIP pada satu inspektorat pemda/pemkot/pemprov. Setiap subjek dalam grup (inspektorat) mendapat kasus atau perlakuan yang sama dan tidak mengetahui perlakuan berbeda pada grup lain sehingga diharapkan tidak terjadi perubahan sikap yang dapat mengganggu hasil penelitian.
2. Efek pengurutan (*sequencing effect*) merupakan efek yang timbul karena urutan setiap kasus dan efek mengundurkan diri (*eksperimental mortality*) yaitu kejadian berkurangnya subjek penelitian (Seniati dkk., 2011). Eksperimen ini dilaksanakan hanya satu tahap dan instrumen penelitian hanya terdiri atas dua kasus untuk masing-masing subjek pada setiap grup sehingga kecil kemungkinan subjek penelitian terdampak efek pengurutan dan efek mengundurkan diri.
3. Efek instrumen (*Instrumentation effect*) merupakan efek yang timbul karena ketidakakuratan (tidak valid atau tidak realibel) alat ukur atau instrumen yang digunakan sehingga memengaruhi tingkat validitas

internal penelitian eksperimen (Seniati dkk., 2011). Oleh karena itu, kasus-kasus yang digunakan dalam penelitian ini ialah kasus yang terjadi di lingkungan pemerintahan di daerah. Selanjutnya, peneliti melakukan *pilot test* untuk menguji apakah kasus-kasus tersebut bersifat valid dan reliabel.

4.6.2 Pengukuran Validitas dan Reliabilitas

Kasus-kasus dalam Instrumen merupakan hasil saduran temuan-temuan BPK dan APIP di beberapa pemda. Kasus kemudian dikembangkan oleh peneliti dengan menggunakan kasus tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku kecurangan, hubungan kedekatan antara pelaku kecurangan dengan auditor internal, opini audit, dan frekuensi kecurangan. Kasus-kasus yang digunakan di dalam instrumen mengacu pada penelitian Schultz, dkk. (1993), serta O'Leary dan Pangemanan (2007), Robinson, dkk. (2012), Sabang (2013), Habbe (2018).

Pengukuran validitas akan dilakukan dengan menggunakan *Kaiser-Meyer-Olkin of Sampling Adequate* (KMO-MSA). Instrumen dinyatakan valid apabila *loading* faktor lebih dari 0,5 (Ghozali, 2012 : 58). Pengukuran reliabilitas dilakukan dengan menggunakan indeks numerik yang disebut dengan koefisien. Uji reliabilitas dilakukan dengan menghitung *alpha* dari tiap-tiap instrumen yang digunakan dan dikatakan reliabel jika memiliki *cronbach alpha* lebih dari 0,70 (Ghozali, 2012 : 48).

4.7 Metoda Analisis Data

Langkah pertama sebelum pengujian hipotesis ialah melakukan analisis data dengan membandingkan karakteristik demografi dalam setiap *group*. Karakteristik demografi yang dimaksud ialah jenis kelamin (*gender*) dan jabatan auditor internal. Hal ini bertujuan mengetahui komposisi setiap *group* atau

kelompok. Dalam pengujian hipotesis, alat analisis parametrik dan nonparametric yang digunakan untuk membandingkan ialah uji t sampel independen (*independent sample t-test*) dan Kruskal Wallis. Untuk uji interaksi variabel digunakan anova 2x2.

Uji t sampel independen dan Kruskal Wallis digunakan untuk menguji apakah tidak terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP pada (1) tingkat kecurangan, (2) orientasi kecurangan, (3) jabatan pelaku, dan (4) kohesivitas. Pengujian anova 2 x 2 dilakukan untuk menguji apakah tidak terjadi interaksi antara variabel independen dan variabel moderasi terhadap minat *whistleblowing* APIP. Pengujian hipotesis dilakukan dengan ketentuan sebagai berikut:

1. Hipotesis pertama dinyatakan dalam hipotesis nol (H01). H01 didukung apabila minat APIP melakukan *whistleblowing* tidak berbeda antara tingkat kecurangan tinggi dan tingkat kecurangan rendah. Pengujian secara statistis H01 dinyatakan sebagai berikut:

$$H01: \mu_{OKS_T} = \mu_{OKS_R}$$

Keterangan:

- μ_{OKS_T} = Rata-rata minat APIP melakukan *whistleblowing* jika tingkat kecurangan tinggi
- μ_{OKS_R} = Rata-rata minat APIP melakukan *whistleblowing* jika tingkat kecurangan rendah

Jika nilai-p statistik t lebih besar dari 5% satu sisi, H01 diterima secara statistis. Penerimaan H01 menunjukkan bukti empiris dukungan hipotesis bahwa minat APIP melakukan *whistleblowing* tidak berbeda antara tingkat kecurangan tinggi dan tingkat kecurangan rendah.

2. Hipotesis ke dua dinyatakan dalam hipotesis nol (H02). H02 didukung apabila minat APIP melakukan *whistleblowing* tidak berbeda antara orientasi

kecurangan pribadi dan orientasi kecurangan organisasi. Pengujian secara statistis H02 dinyatakan sebagai berikut:

$$H02: \mu OKO_I = \mu OKO_O$$

Keterangan:

- μOKO_I = Rata-rata minat APIP melakukan *whistleblowing* jika orientasi kecurangan pribadi atau individu
- μOKO_O = Rata-rata minat APIP melakukan *whistleblowing* jika orientasi kecurangan organisasi

Jika nilai-p statistik t lebih besar dari 5% satu sisi, H02 diterima secara statistis. Penerimaan H02 menunjukkan bukti empiris dukungan hipotesis bahwa minat APIP melakukan *whistleblowing* tidak berbeda antara orientasi kecurangan pribadi dan orientasi kecurangan organisasi.

3. Hipotesis ke tiga dinyatakan dalam hipotesis nol (H03). H03 didukung apabila minat APIP melakukan *whistleblowing* tidak berbeda antara kondisi pelaku berjabatan rendah dan berjabatan tinggi. Pengujian secara statistis H03 dinyatakan sebagai berikut:

$$H02: \mu OJP_R = \mu OJP_T$$

Keterangan:

- μOJP_R = Rata-rata minat APIP melakukan *whistleblowing* jika pelaku kecurangan berjabatan rendah
- μOJP_T = Rata-rata minat APIP melakukan *whistleblowing* jika pelaku kecurangan berjabatan tinggi

Jika nilai-p statistik t lebih besar dari 5% satu sisi, H03 diterima secara statistis. Penerimaan H03 menunjukkan bukti empiris dukungan hipotesis bahwa minat APIP melakukan *whistleblowing* tidak berbeda antara kondisi pelaku berjabatan rendah dan berjabatan tinggi.

4. Hipotesis ke empat dinyatakan dalam hipotesis nol (H04). H04 didukung apabila minat APIP melakukan *whistleblowing* tidak berbeda antara kondisi kohesivitas rendah dan kohesivitas tinggi. Pengujian secara statistis H04 dinyatakan sebagai berikut:

$$H04: \mu_{OKH_R} = \mu_{OKH_T}$$

Keterangan:

- μ_{OKH_R} = Rata-rata minat APIP melakukan *whistleblowing* jika kondisi kohesivitas rendah
- μ_{OKH_T} = Rata-rata minat APIP melakukan *whistleblowing* jika kondisi kohesivitas tinggi.

Jika nilai-p statistik t lebih besar dari 5% satu sisi, H04 diterima secara statistis. Penerimaan H04 menunjukkan bukti empiris dukungan hipotesis bahwa minat APIP melakukan *whistleblowing* tidak berbeda antara kondisi kohesivitas rendah dan kohesivitas tinggi.

5. Hipotesis ke lima dinyatakan dalam hipotesis nol (H05). H05 terbagi menjadi empat hipotesis pecahan yaitu H05a, H05b, H05c, dan H05d. H05a didukung apabila tidak terjadi interaksi antara tingkat kecurangan dan opini audit yaitu . H05b didukung apabila tidak terjadi interaksi antara orientasi kecurangan dan opini audit yaitu WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) dan DCM (Disclaimer). H05c didukung apabila tidak terjadi interaksi antara jabatan pelaku dan opini audit. H05d didukung apabila tidak terjadi interaksi antara kohesivitas dan opini audit. Pengujian secara statistis H05 dinyatakan sebagai berikut:

$$H05a: \mu_{OTKRWTP} = \mu_{OTKRDCM} = \mu_{OTKTWTP} = \mu_{OTKTDCM}$$

$$H05b: \mu_{OOKBWTP} = \mu_{OOKBDCM} = \mu_{OOKPWTP} = \mu_{OOKPDCM}$$

$$H05a: \mu_{OJPTWTP} = \mu_{OJPTDCM} = \mu_{OJPRWTP} = \mu_{OJPRDCM}$$

H05d: $\mu_{OKHTWTP} = \mu_{OKHTDCM} = \mu_{OKHRWTP} = \mu_{OKHRDCM}$

6. Hipotesis ke enam dinyatakan dalam hipotesis nol (H06). H06 terbagi menjadi empat hipotesis pecahan yaitu H06a, H06b, H06c, dan H06d. H06a didukung apabila tidak terjadi interaksi antara tingkat kecurangan dan frekuensi kecurangan yaitu TBK (Temuan Berulang Kali) dan TPK (Temuan Pertama Kali). H06b didukung apabila tidak terjadi interaksi antara orientasi kecurangan dan frekuensi kecurangan. H06c didukung apabila tidak terjadi interaksi antara jabatan pelaku dan frekuensi kecurangan. H06d didukung apabila tidak terjadi interaksi antara kohesivitas dan frekuensi kecurangan.

Pengujian secara statistis H06 dinyatakan sebagai berikut:

H06a: $\mu_{OTKRTBK} = \mu_{OTKRTPK} = \mu_{OTKTTBK} = \mu_{OTKTTPK}$

H06b: $\mu_{OOKBTBK} = \mu_{OOKBTPK} = \mu_{OOKPTBK} = \mu_{OOKPTPK}$

H06c: $\mu_{OJPRTBK} = \mu_{OJPRTPK} = \mu_{OJPRTBK} = \mu_{OJPRTPK}$

H06d: $\mu_{OKHTTBK} = \mu_{OKHTTPK} = \mu_{OKHRTBK} = \mu_{OKHRTPK}$

BAB V

HASIL PENELITIAN

Bab ini menguraikan hasil pengujian statistik tentang pengaruh langsung variabel independen terhadap variabel dependen dan efek moderasi variable moderator pada pengaruh variable independen terhadap variable dependen. Variable dependen adalah minat whistleblowing APIP. Variabel independen adalah tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku kecurangan, dan kohesivitas. Variabel moderator adalah opini audit dan frekuensi kecurangan.

Pada bagian awal dijelaskan pengumpulan data dan statistik demografi partisipan. Selanjutnya, dibahas pengujian instrument dan pengujian hipotesis. Pada bagian akhir disajikan ikhtisar hasil pengujian hipotesis.

5.1 Pengumpulan Data

Sebagaimana yang telah dijelaskan pada bab sebelumnya, subjek atau responden penelitian ini adalah APIP di inspektorat pemerintahan se-Provinsi Sulawesi Tengah, yaitu inspektorat provinsi, kota, dan seluruh kabupaten serta ditambah dua inspektorat di Sulawesi Selatan yaitu Kota Makassar dan Kabupaten Wajo. Responden penelitian ini sebanyak 367 APIP yang dikelompokkan ke dalam 4 kelompok variable dan dibagi menjadi 8 grup perlakuan berbeda berdasarkan kasus atau skenario.

Jenis eksperimen penelitian ini adalah eksperimen kuasi. Penelitian ini menggunakan 2 model eksperimen, yaitu model *between subject design* dan *within subject desain*. Model *between subject design* digunakan untuk membandingkan perlakuan yang diberikan pada kedua grup di setiap kelompok variabel. *Within subject design* digunakan untuk mengetahui interaksi antara variable independen dan variable moderator.

Tabel 5.1.1
Distribusi Peserta Eksperimen (Responden)
Berdasarkan Grup dan Badan Inspektorat

Kelompok Variabel	Grup	Badan Inspektorat	N Inspek	Kombinasi Grup (KG)	N		
					OA	FK	
TK	TKR	Kab. Toli-toli	23	TKR WTP	11		
				TKR TPK	12		
		Kab. Wajo	22	TKR DCM	10		
				TKR TBK	12		
	Total TKR						45
	TKT	Kab. Banglaut	20	TKT WTP	10		
				TKT TPK	10		
		Kab. Buol	23	TKT DCM	12		
				TKT TBK	11		
	Total TKT						43
OK	OKB	Kota Palu	25	OKB WTP	13		
				OKB TPK	12		
		Kab. Sigi	25	OKB DCM	13		
				OKB TBK	12		
	Total OKB						50
	OKP	Kab. Donggala	26	OKP WTP	15		
				OKP TPK	11		
		Kab. Poso	24	OKP DCM	13		
				OKP TBK	11		
	Total OKP						50
JP	JPT	Kab. Touna	23	JPT WTP	12		
				JPT TPK	11		
		Kab. Morowali	20	JPT DCM	10		
				JPT TBK	10		
	Total JPT						43
	JPR	Kab. Parimo	20	JPR WTP	10		
				JPR TPK	10		
		Kab. Bangkep	23	JPR DCM	11		
JPR TBK				12			
Total JPR						43	
KH	KHR	Kota Makassar	22	KHR WTP	11		
				KHR TPK	11		
		Kab. Morut	21	KHR DCM	11		
				KHR TBK	10		
	Total KHR						43
	KHT	Prop. Sulteng	25	KHT WTP	12		
				KHT TPK	13		
		Kab. Banggai	25	KHT DCM	12		
KHT TBK				13			
Total KHT						50	

Keterangan: TKR: Tingkat Kecurangan Rendah
OKB: Orientasi Kecurangan Bersama
JPT: Jabatan Pelaku Tinggi
KHR: Kohesivitas Rendah
WTP: Wajar Tanpa Pengecualian
TPK: Temuan Pertama Kali

TKT: Tingkat Kecurangan Tinggi
OKP: Orientasi Kecurangan Pribadi
JPR: Jabatan Pelaku Rendah
KHT: Kohesivitas Tinggi
DCM: Disclaimer
TBK: Temuan Berulang Kali

Data yang telah terkumpul diolah dengan menggunakan *software statistical product and service solution* (SPSS) dengan penekanan pada karakteristik demografi, pengujian instrumen, uji t sampel independen (*independent sample t-test*), uji t sampel berpasangan (*paired sample t-test*), dan uji anova two-way.

Tingkat keyakinan yang digunakan dalam penelitian ini sebesar 95% dengan toleransi 5%.

Tabel 5.1.2
Distribusi Peserta Eksperimen (Responden)
Berdasarkan Usia dan Gender

KELOMPOK VARIABEL	GRUP		USIA		GENDER		TOTAL
			1	2	L	P	
TINGKAT KECURANGAN	TKR	1	20	25	23	22	
	TKT	2	27	16	23	20	
			47	41	46	42	88
ORIENTASI KECURANGAN	OKB	3	18	32	32	18	
	OKP	4	19	31	24	26	
			37	63	56	44	100
JABATAN PELAKU	JPT	5	16	27	26	17	
	JPR	6	16	27	22	21	
			32	54	48	38	86
TINGKAT KOHESIVITAS	KHR	7	18	25	21	22	
	KHT	8	26	24	29	21	
			44	49	50	43	93
TOTAL			140	207	200	167	367

Keterangan

Usia : 1= < 40 thn; 2= > 40 thn

Gender : L= Lelaki, P= Perempuan

5.2 Statistik Deskriptif Demografi Partisipan

Karakteristik demografi partisipan terdiri atas dua bagian utama yaitu jabatan dan gender seperti yang terlihat pada Tabel 5.1.2 yang menyajikan distribusi peserta eksperimen (responden) berdasarkan usia dan gender. Sebelum melakukan analisis lebih lanjut, pada tabel 5.2.1 disajikan statistik deskriptif demografi partisipan. Statistik deskriptif pada tabel 5.2.1 menunjukkan bahwa partisipan (APIP) usia >40 tahun lebih dominan dibanding usia <40 tahun. Jumlah partisipan perempuan pada masing-masing kelompok variabel lebih sedikit dibanding partisipan laki-laki. Perbedaan-perbedaan tersebut dianalisis lebih lanjut untuk mengetahui apakah setiap kelompok variabel yaitu tingkat kecurangan,

orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas memiliki karakteristik responden/partisipan yang sama.

Tabel 5.2.1
Statistik Deskriptif Demografi Partisipan

KETERANGAN		USIA								GENDER							
KELOMPOK VARIABEL		TK		OK		JP		KH		TK		OK		JP		KH	
		1	2	1	2	1	2	1	2	L	P	L	P	L	P	L	P
N		47	41	37	63	32	54	44	49	46	42	56	44	48	38	50	43
MEAN		2,47		1,63		1,63		1,53		1,48		1,44		1,44		1,46	
95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	2.36		1.53		1.52		1.42		1.37		1.34		1.33		1.36	
	Upper Bound	2.57		1.73		1.73		1.63		1.58		1.54		1.55		1.57	
Variance		.199		.683		1.000		.298		.693		.051		.177		.311	
Std. Deviation		.502		.485		.486		.502		.502		.499		.500		.501	

Keterangan

Usia : 1= < 40 thn; 2= > 40 thn

Gender : L= Lelaki, P= Perempuan

Test of homogeneity of variance dilakukan untuk menguji apakah responden pada masing-masing kelompok variable mempunyai variansi usia dan *gender* yang sama. Hasil pengujian variansi yang tersajikan pada tabel 5.2.1 menunjukkan bahwa responden pada masing-masing kelompok variable mempunyai variansi usia dan *gender* yang tidak berbeda atau mempunyai variansi yang identik. Hal ini dapat dilihat pada nilai probabilitas yang lebih besar dari 0,05 pada masing-masing kelompok variable.

Hasil uji beda menunjukkan bahwa minat *whistleblowing* masing-masing kelompok variabel berdasarkan usia dan gender adalah sama atau tidak berbeda, hal ini terlihat pada table 5.2.2 dan 5.2.3, signifikansi atau nilai probabilitas masing-masing lebih besar dari 0,05 ($p > 0,05$). Hasil Uji Beda terlampir di lampiran.

Tabel 5.2.2
Hasil Uji Beda Berdasarkan Usia

	Usia	N	Mean	Lavene's Test		t-test	
				F	Sig.	t	Sig. (2-tailed)
Tingkat Kecurangan	<40	47	5,64	0,793	0,376	0,14	0,989
	>40	41	5,63				
Orientasi Kecurangan	<40	37	4,84	9,385	0,003	0,520	0,604
	>40	63	4,65				
Jabatan Pelaku	<40	32	6,09	3,430	0,068	1,001	0,320
	>40	54	5,83				
Kohesivitas	<40	44	4,61	0,129	0,721	0,251	0,803
	>40	49	4,71				

Tabel 5.2.3
Hasil Uji Beda Berdasarkan Gender

	Gender	N	Mean	Lavene's Test		t-test	
				F	Sig.	t	Sig. (2-tailed)
Tingkat Kecurangan	L	46	5,48	2,145	0,147	1,117	0,267
	P	42	5,81				
Orientasi Kecurangan	L	56	4,68	1,686	0,197	0,250	0,803
	P	44	4,77				
Jabatan Pelaku	L	48	5,73	3,461	0,499	1,821	0,072
	P	38	6,18				
Kohesivitas	L	50	4,62	0,339	0,562	0,251	0,802
	P	43	4,72				

5.3 Uji Kualitas Data

Penelitian ini menggunakan instrumen yang diadopsi dari beberapa penelitian sebelumnya, kemudian dikembangkan dan dimodifikasi oleh peneliti. Tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku kecurangan, dan tingkat kohesivitas diadopsi dari penelitian Robinson dkk. (2012), Schultz dkk. (1993), O'Leary dan Pangemanan (2007), Habbe dkk. (2017) serta Sabang (2013) yang telah teruji validitas dan reliabilitasnya. Karena dilakukan pengembangan maka dilakukan uji ulang. Hal tersebut bertujuan memperkuat dugaan bahwa instrumen layak digunakan dalam penelitian ini. Pada bab sebelumnya telah dijelaskan ada

beberapa usaha yang dilakukan dalam metode penelitian untuk meningkatkan validitas penelitian.

5.3.1 Uji validitas

Pengujian validitas instrumen menggunakan *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (KMO-MSA). Hasil pengujian validitas instrumen sebesar 0,656 atau lebih besar dari 50%, selengkapnya dapat dilihat pada lampiran 3. Hal ini berarti bahwa instrumen yang digunakan dalam penelitian ini dapat mengukur apa yang seharusnya diukur.

5.3.2 Uji Reliabilitas

Peneliti melakukan uji reliabilitas dengan menghitung *alpha* setiap pertanyaan. Instrumen yang digunakan dikatakan *reliabel* jika memiliki *alpha* lebih dari 0,60 (Sujarweni, 2014 : 193). Hasil uji reliabilitas instrumen dalam penelitian ini menghasilkan *alpha* 0,638. Selengkapnya dapat dilihat pada lampiran 3.

5.4 Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan untuk menjawab pertanyaan penelitian yang telah dirumuskan ke dalam hipotesis penelitian. Ho1, Ho2, Ho3, dan Ho4 diuji menggunakan uji t sampel independen (*independent sample t-test*) dan diperkuat dengan uji kruskal wallis. Ho5 dan Ho6 diuji menggunakan uji anova two-way dan diperkuat dengan uji t sampel independen (*independent sample t-test*) dan uji t sampel berpasangan (*paired sample t-test*).

5.4.1 Pengujian hipotesis 1

1.a Independen Sample t-test.

Pengujian hipotesis 1 dilakukan untuk membuktikan bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi Tingkat Kecurangan Rendah (TKR) dan Tingkat Kecurangan Tinggi (TKT). Alat analisis yang digunakan untuk

pengujian hipotesis 1 adalah uji t sampel independen dan diperkuat uji kruskal wallis. Data yang dibandingkan yaitu minat *whistleblowing* APIP antara grup TKR (1) dan TKT (2).

Tabel 5.4.1.1
Perbedaan Rata-rata Minat *Whistleblowing* APIP
Pada Tingkat Kecurangan

Keterangan		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Minat WBTK APIP	TKR	45	5,51	1,325	,198
	TKT	43	5,77	1,461	,223

WBTK: *Whistleblowing* Tingkat Kecurangan

TKR: Tingkat Kecurangan Rendah

TKT: Tingkat Kecurangan Tinggi

Tabel 5.4.1.2
Uji Beda Minat *Whistleblowing* APIP pada Tingkat Kecurangan

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Minat WBTK APIP	Equal variances assumed	,591	,444	,863	86	,391	,256	,297	,847	,334
	Equal not variances assumed			,861	84,269	,392	,256	,298	,848	,336

Berdasarkan tabel 5.4.1.1 di atas, rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup TKT (2) lebih besar dibandingkan dengan TKR (1), rata-rata grup TKT (2) sebesar 5,77 sedangkan pada grup TKR (1) sebesar 5,51. Selanjutnya dilakukan pengujian menggunakan uji t untuk melihat apakah perbedaan tersebut signifikan secara statistik atau tidak, seperti yang terlihat pada tabel 5.4.1.2 di atas.

Uji kesamaan varian dua populasi terlihat pada Equal Variances Assumed, F Hitung sebesar 0,591 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,444. Karena $p > 0,05$, maka varian kedua populasi adalah sama. Untuk uji signifikansi perbedaan rata-rata, terlihat bahwa nilai t hitung skor MWBTK pada

bagian Equal Variances Assumed adalah 0,863 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,391. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata antara grup TKR (1) dan grup TKT (2) tidak signifikan. Dengan kata lain, minat whistleblowing APIP antara Tingkat Kecurangan Rendah (TKR) dan Tingkat Kecurangan Tinggi (TKT) adalah sama atau tidak berbeda. Hasil pengujian statistik ini mendukung hipotesis 1. H01 diterima.

1.b Uji Kruskal Wallis

Tabel 5.4.1.3
Perbedaan Mean Rank Minat *Whistleblowing* APIP
Pada Tingkat Kecurangan

Tingkat Kecurangan		N	Mean Rank
Minat WBTK	TKR	45	41,04
	TKT	43	48,12
	Total	88	

Tabel 5.4.1.4
Uji Beda Minat *Whistleblowing* APIP pada Tingkat Kecurangan

Minat WBTK	
Chi-Square	1,812
df	1
Asymp. Sig	,178

Di bagian pertama, hasil uji Kruskal-Wallis menunjukkan ranking. Pemeringkatan ini menunjukkan bahwa rata-rata ranking untuk grup TKR sebesar 41,04 dan untuk grup TKT sebesar 48,12. Output yang ke dua adalah test statistik. Hasil uji menunjukkan nilai Chi-Square 1,812 dengan Asymp. Sig. 0,178. Nilai Asymp. Sig. $> 0,05$ menunjukkan bahwa perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara grup TKR dan grup TKT secara statistik tidak signifikan. Hal ini berarti bahwa minat *whistleblowing* APIP antara grup TKR dan grup TKT adalah sama.

Berdasarkan hasil perhitungan secara statistik terbukti secara meyakinkan bahwa tidak terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP pada kondisi tingkat kecurangan rendah dan tinggi. H01 terdukung.

5.4.2 Pengujian hipotesis 2

Pengujian hipotesis 2 dilakukan untuk membuktikan bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi Orientasi Kecurangan Bersama (OKB) dan Orientasi Kecurangan Pribadi (OKP). Alat analisis yang digunakan untuk pengujian hipotesis 2 adalah uji t sampel independen dan diperkuat uji kruskal wallis. Data yang dibandingkan yaitu minat *whistleblowing* APIP antara grup OKB (3) dan OKP (4).

2.a Independen Sample t-test.

Tabel 5.4.2.1
Perbedaan Rata-rata Minat *Whistleblowing* APIP
Pada Orientasi Kecurangan

Keterangan		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Minat WBOK APIP	OKB	50	3,94	1,778	,251
	OKP	50	5,50	1,607	,227

WBOK: *Whistleblowing* Orientasi Kecurangan
OKB: Orientasi Kecurangan Bersama
OKP: Orientasi Kecurangan Pribadi

Tabel 5.4.2.2
Uji Beda Minat *Whistleblowing* APIP pada Orientasi Kecurangan

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Minat WBOK APIP	Equal variances assumed	,012	,914	4,604	98	,000	1,560	,339	2,232	,888

Berdasarkan tabel 5.4.2.1 di atas, rata-rata minat whistleblowing APIP pada grup OKP (4) lebih besar dibandingkan dengan OKB (3), rata-rata grup OKP (4) sebesar 5,50 sedangkan pada grup OKB (3) sebesar 3,94. Selanjutnya dilakukan pengujian menggunakan uji t untuk melihat apakah perbedaan tersebut signifikan secara statistik atau tidak, seperti yang terlihat pada table 5.4.2.2 di atas.

Uji kesamaan varian dua populasi terlihat pada Equal Variances Assumed, F Hitung sebesar 0,012 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,914. Karena $p > 0,05$, maka varian kedua populasi adalah sama. Untuk uji signifikansi perbedaan rata-rata, terlihat bahwa nilai t hitung skor MWBOK pada bagian Equal Variances Assumed adalah 4,604 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,000. Oleh karena $p < 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata antara grup OKB (3) dan grup OKP (4) signifikan secara statistik. Dengan kata lain, minat whistleblowing APIP antara Orientasi Kecurangan Bersama (OKB) dan Orientasi Kecurangan Pribadi (OKP) adalah berbeda. Hasil pengujian statistik ini tidak mendukung hipotesis 2. H02 ditolak.

2.b Uji Kruskal Wallis

Tabel 5.4.2.3
Perbedaan Mean Rank Minat *Whistleblowing* APIP
Pada Orientasi Kecurangan

Tingkat Kecurangan		N	Mean Rank
Minat WBOK	OKB	50	37,68
	OKP	50	63,32
	Total	100	

Tabel 5.4.2.4
Uji Beda Minat *Whistleblowing* APIP Pada Orientasi Kecurangan

Minat WBOK	
Chi-Square	20,336
df	1
Asymp. Sig	,000

Di bagian pertama, hasil uji Kruskal-Wallis menunjukkan ranking. Pemingkatan ini menunjukkan bahwa rata-rata ranking untuk grup OKB sebesar 37,68 dan untuk grup OKP sebesar 63,32. Output yang ke dua adalah test statistik. Hasil uji menunjukkan nilai Chi-Square 20,336 dengan Asymp. Sig. 0,000. Nilai Asymp. Sig.<0,05 menunjukkan bahwa perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara grup OKB dan grup OKP signifikan secara statistik Hal ini berarti bahwa minat *whistleblowing* APIP antara grup OKB dan grup OKP adalah berbeda atau tidak sama.

Berdasarkan hasil perhitungan secara statistik terbukti secara meyakinkan bahwa terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara kondisi Orientasi Kecurangan Bersama (OKB) dan Orientasi Kecurangan Pribadi (OKP). Hasil pengujian statistik ini tidak mendukung hipotesis 2. H02 ditolak.

5.4.3 Pengujian hipotesis 3

Pengujian hipotesis 3 dilakukan untuk membuktikan bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi Jabatan Pelaku Tinggi (JPT) dan Jabatan Pelaku Rendah (JPR). Alat analisis yang digunakan untuk pengujian hipotesis 2 adalah uji t sampel independen dan diperkuat uji kruskal wallis. Data yang dibandingkan yaitu minat *whistleblowing* APIP antara grup JPT (5) dan JPR (6).

3.a Independen Sample t-test.

Pengujian hipotesis 1 dilakukan untuk membuktikan bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi Jabatan Pelaku Tinggi (JPT) dan Jabatan Pelaku Rendah (JPR). Alat analisis yang digunakan untuk pengujian hipotesis 3 adalah uji t sampel independen dan diperkuat uji kruskal wallis. Data yang dibandingkan yaitu minat *whistleblowing* APIP antara grup JPT (5) dan JPR (6).

Tabel 5.4.3.1
Perbedaan Rata-rata Minat *Whistleblowing* APIP
Pada Jabatan Pelaku

Keterangan		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Minat WBJP APIP	JPT	43	5,79	1,036	,158
	JPR	43	6,07	1,280	,195

WBJP: *Whistleblowing* Jabatan Pelaku

JPT: Jabatan Pelaku Tinggi

JPR: Jabatan Pelaku Rendah

Tabel 5.4.3.2
Uji Beda Minat *Whistleblowing* APIP Pada Jabatan Pelaku

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Minat WBJP APIP	Equal variances assumed	3,353	,071	1,111	84	,270	,279	,251	,778	,220
	Equal not variances assumed			1,111	80,522	,270	,279	,251	,779	,221

Berdasarkan tabel 5.4.3.1 di atas, rata-rata minat whistleblowing APIP pada grup JPT (5) lebih kecil dibandingkan dengan JPR (6), rata-rata grup JPT (5) sebesar 5,79 sedangkan pada grup JPR (6) sebesar 6,07. Selanjutnya dilakukan pengujian menggunakan uji t untuk melihat apakah perbedaan tersebut signifikan secara statistik atau tidak, seperti yang terlihat pada tabel 5.4.3.2 di atas.

Uji kesamaan varian dua populasi terlihat pada Equal Variances Assumed, F Hitung sebesar 3,353 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,071. Karena $p > 0,05$, maka varian kedua populasi adalah sama. Untuk uji signifikansi perbedaan rata-rata, terlihat bahwa nilai t hitung skor MWBJP pada bagian Equal Variances Assumed adalah 1,111 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,270. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa

perbedaan rata-rata antara grup JPT (5) dan grup JPR (6) tidak signifikan secara statistik. Dengan kata lain, minat whistleblowing APIP antara Jabatan Pelaku Tinggi (JPT) dan Jabatan Pelaku Rendah (JPR) adalah sama atau tidak berbeda. Hasil pengujian statistik ini mendukung hipotesis 3. H03 diterima.

3.b Uji Kruskal Wallis

Tabel 5.4.3.3
Perbedaan Mean Rank Minat *Whistleblowing* APIP
Pada Jabatan Pelaku

Tingkat Kecurangan		N	Mean Rank
Minat WBTK	JPT	43	39,05
	JPR	43	47,95
	Total	86	

Tabel 5.4.3.4
Uji Beda Minat *Whistleblowing* APIP pada Jabatan Pelaku

Minat WBJP	
Chi-Square	3,045
df	1
Asymp. Sig	,081

Di bagian pertama, hasil uji Kruskal-Wallis menunjukkan ranking. Pemeringkatan ini menunjukkan bahwa rata-rata ranking untuk grup JPT sebesar 39,05 dan untuk grup JPR sebesar 47,95. Output yang ke dua adalah test statistik. Hasil uji menunjukkan nilai Chi-Square 3,045 dengan Asymp. Sig. 0,081. Nilai Asymp. Sig.>0,05 menunjukkan bahwa perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara grup JPT dan grup JPR tidak signifikan secara statistik Hal ini berarti bahwa minat *whistleblowing* APIP antara grup grup JPT dan grup JPR adalah tidak berbeda atau sama.

Berdasarkan hasil perhitungan secara statistik terbukti secara meyakinkan bahwa tidak terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara kondisi Jabatan

Pelaku Tinggi (JPT) dan Jabatan Pelaku Rendah (JPR). Hasil pengujian statistik ini mendukung hipotesis 3. H03 diterima.

5.4.4 Pengujian hipotesis 4

4.a Independen Sample t-test.

Pengujian hipotesis 4 dilakukan untuk membuktikan bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi Kohesivitas Rendah (KHR) dan Kohesivitas Tinggi (KHT). Alat analisis yang digunakan untuk pengujian hipotesis 4 adalah uji t sampel independen dan diperkuat uji kruskal wallis. Data yang dibandingkan yaitu minat *whistleblowing* APIP antara grup KHR (7) dan KHT (8).

Tabel 5.4.4.1
Perbedaan Rata-rata Minat *Whistleblowing* APIP
Pada Kohesivitas

Keterangan		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Minat WBKH APIP	KHR	43	5,60	1,678	,256
	KHT	50	3,86	1,761	,249

WBKH: *Whistleblowing* Kohesivitas
KHR: Kohesivitas Rendah
KHT: Kohesivitas Tinggi

Tabel 5.4.4.2
Uji Beda Minat *Whistleblowing* APIP Pada Kohesivitas

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Minat WBKH APIP	Equal variances assumed	,052	,820	4,867	91	,000	1,754	,358	1,033	2,457
	Equal not variances assumed			4,885	90,022	,000	1,754	,357	1,035	2,454

Berdasarkan tabel 5.4.4.1 di atas, rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup KHR (7) lebih besar dibandingkan dengan KHT (8), rata-rata grup KHR (7) sebesar 5,60 sedangkan pada grup KHT (8) sebesar 3,86. Selanjutnya

dilakukan pengujian menggunakan uji t untuk melihat apakah perbedaan tersebut signifikan secara statistik atau tidak, seperti yang terlihat pada tabel 5.4.4.2 di atas.

Uji kesamaan varian dua populasi terlihat pada Equal Variances Assumed, F Hitung sebesar 0,052 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,820. Karena $p > 0,05$, maka varian kedua populasi adalah sama. Untuk uji signifikansi perbedaan rata-rata, terlihat bahwa nilai t hitung skor MWBKH pada bagian Equal Variances Assumed adalah 4,867 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,000. Oleh karena $p < 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata antara grup KHR (7) dan grup KHT (8) signifikan secara statistik. Dengan kata lain, minat whistleblowing APIP antara Kohesivitas Rendah (KHR) dan Kohesivitas Tinggi (KHT) adalah berbeda. Hasil pengujian statistik ini tidak mendukung hipotesis 4. H04 ditolak.

4.b Uji Kruskal Wallis

Tabel 5.4.4.3
Perbedaan Mean Rank Minat *Whistleblowing* APIP
Pada Kohesivitas

Tingkat Kecurangan		N	Mean Rank
Minat WBKH	KHR	43	60,86
	KHT	50	35,08
	Total	93	

Tabel 5.4.4.4
Uji Beda Minat *Whistleblowing* APIP Pada Kohesivitas

Minat WBKH	
Chi-Square	21,849
df	1
Asymp. Sig	,000

Di bagian pertama, hasil uji Kruskal-Wallis menunjukkan ranking. Pemingkatan ini menunjukkan bahwa rata-rata ranking untuk grup KHR sebesar

43 dan untuk grup KHT sebesar 35.08. Output yang ke dua adalah test statistik. Hasil uji menunjukkan nilai Chi-Square 21,849 dengan Asymp. Sig. 0,000. Nilai Asymp. Sig.<0,05 menunjukkan bahwa perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara grup KHR dan grup KHT signifikan secara statistik Hal ini berarti bahwa minat *whistleblowing* APIP antara grup KHR dan grup KHT adalah berbeda atau tidak sama.

Berdasarkan hasil perhitungan secara statistik terbukti secara meyakinkan bahwa terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara kondisi Kohesivitas Rendah (KHR) dan Kohesivitas Tinggi (KHT). Hasil pengujian statistik ini tidak mendukung hipotesis 4. H04 ditolak.

5.4.5 Pengujian Hipotesis 5

5.4.5.a Pengujian Hipotesis 5a

1. Uji Anova Two-Way

Table 5.5.1
Levene's Test of Equality of Error Variances
Dependent Variable: MWBTKINTOA

F	df1	df2	Sig.
1,090	3	39	,365

MWBTKINTOA: Minat *Whistleblowing* Tingkat Kecurangan
Interaksi Opini Audit

Hasil uji Levene's pada table 5.5.1 menunjukkan nilai F hitung sebesar 1,090 dan nilai Sig sebesar 0,365. Karena nilai $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat perbedaan variance pada kedua populasi tersebut. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa populasi memiliki varians sama sehingga memenuhi asumsi anova.

Tabel 5.5.2
Descriptive Statistics
Dependent Variable: MWBTKINTOA

TKOA	OA	Mean	Std. Deviation	N
TKR	WTP	5,82	,751	11
	DCM	5,90	1,853	10
	Total	5,86	1,352	21
TKT	WTP	5,80	1,398	10
	DCM	5,83	1,586	12
	Total	5,82	1,468	22
Total	WTP	5,81	1,078	21
	DCM	5,86	1,670	22
	Total	5,84	1,396	43

MWBTKINTOA: Minat *Whistleblowing* Tingkat Kecurangan Interaksi Opini Audit
TKR: Tingkat Kecurangan Rendah WTP: Wajat Tanpa Pengecualian
TKT: Tingkat Kecurangan Tinggi DCM: Disclamer

Deskriptif statistik hasil pengujian Anova pada table 5.5.2 menunjukkan bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi tingkat kecurangan interaksi opini audit WTP yaitu 5,81 lebih kecil dibandingkan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi tingkat kecurangan interaksi opini audit DCM yaitu 5,86.

Table 5.5.3
Tests of Between-Subjects Effects
Dependent Variable: MWBTKINTOA

Source	Type III Sum of square	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	,057	3	,019	,009	,999
Intercept	1457,059	1	1457,059	694,660	,000
TKOA	,019	1	,019	,009	,924
OA	,035	1	,035	,017	,897
TKOA*OA	,006	1	,006	,003	,957
Error	81,803	39	2,098		
Total	1547,000	43			
Corrected Total	81,860	42			

R Squared = .001 (Adjusted R Squared = -.076)

TKOA: Tingkat Kecurangan Opini Audit

OA : Opini Audit

Hasil uji anova di atas menunjukkan bahwa tingkat kecurangan (TKOA) memberikan nilai F sebesar 0,009 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,924. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-

rata minat *whistleblowing* APIP pada grup tingkat kecurangan (TKR dan TKT) tidak signifikan secara statistik. Dengan kata lain bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup tingkat kecurangan (TKR dan TKT) adalah sama atau tidak berbeda.

Opini audit memberikan nilai F sebesar 0,017 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,897. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup opini audit (WTP dan DCM) tidak signifikan secara statistik.

Hasil interaksi antara tingkat kecurangan dan opini audit memberikan nilai F sebesar 0,003 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,957. Oleh karena $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat pengaruh bersama atau *joint effect* antara tingkat kecurangan dan opini audit terhadap minat *whistleblowing* APIP. Opini audit tidak memoderasi pengaruh tingkat kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hipotesis 5a (H05a) terdukung. Adjust R Square sebesar 0,076 berarti bahwa variabilitas minat *whistleblowing* APIP yang dapat dijelaskan oleh variabel tingkat kecurangan, opini audit, dan interaksi tingkat kecurangan dan opini audit adalah sebesar 7,6%.

2. Uji t Independent Sample

Berdasarkan table 5.5.4, rata-rata MWBTKINTOA berdasarkan TKOA, pada grup TKR lebih besar dibanding grup TKT. Nilai rata-rata grup TKR sebesar 5,86 dan grup TKT sebesar 5,82. Hasil uji t sample independent pada table 5.5.5, nilai t sebesar 0,090 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,928. Karena probabilitas (*p-value*) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBTKINTOA antara grup TKR dan TKT tidak berbeda signifikan.

Tabel 5.5.4
Perbedaan Rata-rata MWBTKINTOA
Berdasarkan TKOA dan OA
Group Statistics

Keterangan		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
MWBTKINTOA	TKOA	TKR	21	5,86	1,352	,295
		TKT	22	5,82	1,468	,313
MWBTKINTOA	OA	WTP	21	5,81	1,078	,235
		DCM	22	5,86	1,670	,356

Ket: MWBTKINTOA: Minat Whistleblowing Tingkat Kecurangan Interaksi opini Audit
TKOA: Tingkat Kecurangan Opini Audit , OA: Opini Audit

Tabel 5.5.5
Uji Beda MWBTKINTOA Berdasarkan TKOA dan OA
Independent Sample Test

MWBTKINTOA		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
TKOA	Equal variances assumed	1,134	,293	,090	41	,928	,039	,431	-,832	,909
OA	Equal variances assumed	1,855	,181	-,126	41	,901	-,054	,431	-,925	,816

Pada tabel 5.5.4, rata-rata MWBTKINTOA berdasarkan OA, pada grup WTP lebih kecil dibanding grup DCM. Nilai rata-rata grup WTP sebesar 5,81 dan grup DCM sebesar 5,86. Hasil uji t independent sample pada tabel 5.5.5, nilai t sebesar 0,126 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,901. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBTKINTOA antara grup WTP dan DCM tidak berbeda signifikan.

3. Uji t Paired Sample

Berdasarkan tabel 5.5.6, rata-rata minat whistleblowing APIP pada MWBTKOA sebesar 6,00 dan pada MWBTKINTOA sebesar 5,84. Berdasarkan

hasil uji t paired sample yang ditunjukkan pada table 5.5.7, diketahui bahwa perbedaan rata-rata sebesar 0,163, nilai t sebesar 1,189 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,241. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05, hal ini berarti bahwa rata-rata MWBTKOA dan MWBTKINTOA tidak berbeda signifikan.

Tabel 5.5.6
Perbedaan Rata-rata MWBTKOA dan MWBTKINTOA
(Paired Sample Statistic)

Keterangan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBTKOA	43	6,00	1,397	,213
MWBTKINTOA	43	5,84	1,396	,223

MWBTKINTOA: Minat Whistleblowing Tingkat Kecurangan Interaksi Opini Audit
MWBTKOA : Minat Whistleblowing Tingkat Kecurangan Opini Audit

Tabel 5.5.7
Uji Beda MWBTKOA dan MWBTKINTOA
(Paired Sample Test)

Keterangan	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
MWBTKOA - MWBTKINTOA	,163	,898	,137	-,114	,439	1,189	42	,241

5.4.5.b Pengujian Hipotesis 5b

1. Uji Anova Two-Way

Table 5.5.8
Levene's Test of Equality of Error Variances
Dependent Variable: MWBOKINTOA

F	df1	df2	Sig.
,483	3	50	,695

Hasil uji Levene's test pada table 5.5.8 menunjukkan nilai F hitung sebesar 0,483 dan nilai Sig sebesar 0,695. Karena nilai $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat perbedaan variance pada kedua populasi tersebut. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa populasi memiliki varians sama sehingga memenuhi asumsi anova.

Table 5.5.9
Descriptive Statistics
Dependent Variable: MWBOKINTOA

OKOA	OA	Mean	Std. Deviation	N
OKB	WTP	4,08	1,498	13
	DCM	4,08	1,320	13
	Total	4,08	1,383	26
OKP	WTP	5,73	1,751	15
	DCM	4,62	1,805	13
	Total	5,21	1,833	28
Total	WTP	4,96	1,815	28
	DCM	4,35	1,573	26
	Total	4,67	1,716	54

Ket: MWBOKINTOA: Minat *Whistleblowing* Orientasi Kecurangan Interaksi Opini Audit
OKB: Orientasi Kecurangan Bersama WTP: Wajar Tanpa Pengecualian
OKP: Orientasi Kecurangan Pribadi DCM: Disclamer

Deskriptif statistik hasil pengujian Anova pada table 5.5.9 menunjukkan bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi orientasi kecurangan interaksi opini audit WTP yaitu 4,96 lebih besar dibandingkan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi orientasi kecurangan interaksi opini audit DCM yaitu 4,35.

Table 5.5.10
Tests of Between-Subjects Effects
Dependent Variable: MWBOKINTOA

Source	Type III Sum of square	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	26,144	3	8,715	3,355	,026
Intercept	1150,987	1	1150,987	443,177	,000
OKOA	16,197	1	16,197	6,236	,016
OA	4,202	1	4,202	1,618	,209
OKOA*OA	4,202	1	4,202	1,618	,209
Error	129,856	50	2,597		
Total	1332,000	54			
Corrected Total	156,000	53			

R Squared = .168 (Adjusted R Squared = .118)

Ket: OKOA: Orientasi Kecurangan Opini Audit, OA: Opini Audit

Hasil uji anova di atas menunjukkan bahwa orientasi kecurangan (OKOA) memberikan nilai F sebesar 6,236 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,016. Oleh karena $p < 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-

rata minat *whistleblowing* APIP pada grup orientasi kecurangan (OKB dan OKP) signifikan secara statistik. Dengan kata lain bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup orientasi kecurangan (OKB dan OKP) adalah berbeda atau tidak sama.

Opini audit (OA) memberikan nilai F sebesar 1,618 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,209. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup opini audit (WTP dan DCM) tidak signifikan secara statistik.

Hasil interaksi antara orientasi kecurangan dan opini audit memberikan nilai F sebesar 1,618 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,209. Oleh karena $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat pengaruh bersama atau *joint effect* antara orientasi kecurangan dan opini audit terhadap minat *whistleblowing* APIP. Opini audit tidak memoderasi pengaruh orientasi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hipotesis 5b (H05b) terdukung. Adjust R Square sebesar 0,118 berarti bahwa variabilitas minat *whistleblowing* APIP yang dapat dijelaskan oleh variabel orientasi kecurangan, opini audit, dan interaksi orientasi kecurangan dan opini audit adalah sebesar 11,8%.

2. Uji t Independent Sample

Berdasarkan table 5.5.11, rata-rata MWBOKINTOA berdasarkan OKOA, pada grup OKB lebih kecil dibanding grup OKP. Nilai rata-rata grup OKB sebesar 4,08 dan grup OKP sebesar 5,21. Hasil uji t sample independent pada table 5.5.12, nilai t sebesar 2,558 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,013. Karena probabilitas (*p-value*) lebih kecil dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBOKINTOA antara grup OKB dan OKP berbeda signifikan.

Tabel 5.5.11
Perbedaan Rata-rata MWBOKINTOA
Berdasarkan OKOA dan OA
Group Statistics

Keterangan		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBOKINTOA	OKB	26	4,08	1,383	,271
	OKP	28	5,21	1,833	,346
MWBOKINTOA	WTP	28	4,96	1,815	,343
	DCM	26	4,35	1,573	,309

Tabel 5.5.12
Uji Beda MWBTKINTOA Berdasarkan OKOA dan OA
Independent Sample Test

MWBOKINTOA		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2 tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
OKOA	Equal variances assumed	1,854	,179	-2,558	52	,013	-1,137	,445	-2,029	-,245
OA	Equal variances assumed	,867	,356	1,333	52	,188	,618	,464	-,313	1,549

Pada tabel 5.5.11, rata-rata MWBOKINTOA berdasarkan OA, pada grup WTP lebih besar dibanding grup DCM. Nilai rata-rata grup WTP sebesar 4,96 dan grup DCM sebesar 4,35. Hasil uji t independent sample pada table 5.5.12, nilai t sebesar 1.333 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,188. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBOKINTOA antara grup WTP dan DCM tidak berbeda signifikan.

3. Uji t Paired Sample

Berdasarkan table 5.5.13, rata-rata minat whistleblowing APIP pada MWBOKOA sebesar 4,65 dan pada MWBOKINTOA sebesar 4,67. Berdasarkan hasil uji t paired sample yang ditunjukkan pada table 5.5.14, diketahui bahwa

perbedaan rata-rata sebesar 0,019, nilai t sebesar 0,163 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,871. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05, hal ini berarti bahwa rata-rata MWBOKOA dan MWBOKINTOA tidak berbeda signifikan.

Tabel 5.5.13
Perbedaan Rata-rata MWBOKOA dan MWBOKINTOA
(Paired Sample Statistics)

Keterangan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBOKOA	54	4,65	1,803	,245
MWBOKINTOA	54	4,67	1,716	,233

Ket: MWBOKINTOA : Minat *Whistleblowing* Orientasi Kecurangan Interaksi Opini Audit
MWBOKOA : Minat *Whistleblowing* Orientasi Kecurangan Opini Audit

Tabel 5.5.14
Uji Beda MWBOKOA dan MWBOKINTOA
(Paired Samples Test)

Keterangan	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
MWBOKOA - MWBOKINTOA	-,019	,835	,114	-,247	,209	-,163	53	,871

5.4.5.c Pengujian Hipotesis 5c

1. Uji Anova Two-Way

Tabel 5.5.15
Levene's Test of Equality of Error Variances
Dependent Variable: MWBJPINTOA

F	df1	df2	Sig.
2,460	3	39	0,077

Hasil uji Levene's test pada table 5.5.15 menunjukkan nilai F hitung sebesar 2,460 dan nilai Sig sebesar 0,077. Karena nilai $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat perbedaan variance pada kedua populasi tersebut. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa populasi memiliki varians sama sehingga memenuhi asumsi anova.

Table 5.5.16
Descriptive Statistics
Dependent Variable: MWBJPINTOA

JPOA	OA	Mean	Std. Deviation	N
JPT	WTP	5,75	,965	12
	DCM	5,40	,843	10
	Total	5,59	,908	22
JPR	WTP	5,60	1,350	10
	DCM	5,55	1,368	11
	Total	5,57	1,326	21
Total	WTP	5,68	1,129	22
	DCM	5,48	1,123	21
	Total	5,58	1,118	43

Ket: MWBJPINTOA: Minat *Whistleblowing* Jabatan Pelaku Interaksi Opini Audit
JPT: Jabatan Pelaku Tinggi WTP: Wajar Tanpa Pengecualian
JPR: Jabatan Pelaku Rendah DCM: Disclamer

Deskriptif statistik hasil pengujian Anova pada table 5.5.16 menunjukkan bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi jabatan pelaku interaksi opini audit WTP yaitu 5,68 lebih besar dibandingkan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi orientasi kecurangan interaksi opini audit DCM yaitu 5,58.

Table 5.5.17
Tests of Between-Subjects Effects
Dependent Variable: MWBJPINTOA

Source	Type III Sum of square	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	,688	3	,229	,173	,914
Intercept	1328,249	1	1328,249	1000,472	,000
JPOA	5,521E-005	1	5,521E-005	,000	,995
OA	,437	1	,437	,329	,569
JPOA*OA	,233	1	,233	,176	,677
Error	51,777	39	1,328		
Total	1392,000	43			
Corrected Total	52,465	42			

R Squared = .013 (Adjusted R Squared = -.063)

Ket: JPOA: Jabatan Pelaku Opini Audit, OA: Opini Audit

Hasil uji anova di atas menunjukkan bahwa orientasi kecurangan (OKOA) memberikan nilai F sebesar 0,000 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,995. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup jabatan pelaku (JPT dan JPR) tidak

signifikan secara statistik. Dengan kata lain bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup jabatan pelaku (JPT dan JPR) adalah sama atau tidak berbeda.

Opini audit (OA) memberikan nilai F sebesar 0,329 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,569. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup opini audit (WTP dan DCM) tidak signifikan secara statistik.

Hasil interaksi antara orientasi kecurangan dan opini audit memberikan nilai F sebesar 0,176 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,677. Oleh karena $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat pengaruh bersama atau *joint effect* antara jabatan pelaku dan opini audit terhadap minat *whistleblowing* APIP. Opini audit tidak memoderasi pengaruh jabatan pelaku terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hipotesis 5c (H05c) terdukung. Adjust R Square sebesar 0,063 berarti bahwa variabilitas minat *whistleblowing* APIP yang dapat dijelaskan oleh variabel jabatan pelaku, opini audit, dan interaksi jabatan pelaku dan opini audit adalah sebesar 6,3%.

2. Uji t Independent Sample

Berdasarkan table 5.5.18, rata-rata MWBJPINTOA berdasarkan JPOA, pada grup JPT lebih besar dibanding grup JPR. Nilai rata-rata grup JPT sebesar 5,59 dan grup JPR sebesar 5,57. Hasil uji t sample independent pada table 5.5.19, nilai t sebesar 0,056 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,956. Karena probabilitas (*p-value*) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBJPINTOA antara grup JPT dan JPR tidak berbeda signifikan.

Tabel 5.5.18
Perbedaan Rata-rata MWBJPINTOA
Berdasarkan JPOA dan OA
Group Statistics

Keterangan			N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBJPINTOA	J P O A	JPT	22	5,59	,908	,194
		JPR	21	5,57	1,326	,289
MWBJPINTOA	O A	WTP	22	5,68	1,129	,241
		DCM	21	5,48	1,123	,245

Tabel 5.5.19
Uji Beda MWBJPINTOA Berdasarkan JPOA dan OA
Independent Sample Test

MWBJPINTOA		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
JPOA	Equal variances assumed	6,990	,012	0,056	41	,955	,019	,345	-,677	,716
	Equal variances not assumed			0,056	35,205	,956	,019	,348	-,687	,726
OA	Equal variances assumed	,014	,908	,598	41	,553	,206	,344	-,488	,900

Pada tabel 5.5.18, rata-rata MWBJPINTOA berdasarkan OA, pada grup WTP lebih besar dibanding grup DCM. Nilai rata-rata grup WTP sebesar 5,58 dan grup DCM sebesar 5,48. Hasil uji t independent sample pada tabel 5.5.19, nilai t sebesar 0,598 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,553. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBJPINTOA antara grup WTP dan DCM tidak berbeda signifikan.

3. Uji t Paired Sample

Berdasarkan table 5.5.20, rata-rata minat whistleblowing APIP pada MWBJPOA sebesar 5,47 dan pada MWBJPINTOA sebesar 5,58. Berdasarkan hasil uji t paired sample yang ditunjukkan pada table 5.5.21, diketahui bahwa perbedaan rata-rata sebesar 0,116, nilai t sebesar 1,531 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,133. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05, hal ini berarti bahwa rata-rata MWBJPOA dan MWBJPINTOA tidak berbeda signifikan.

Tabel 5.5.20
Perbedaan Rata-rata MWBJPOA dan MWBJPINTOA
(Paired Sample Statistics)

Keterangan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBJPOA	43	5,47	1,182	,180
MWBJPINTOA	43	5,58	1,119	,170

Ket: MWBJPINTOA : Minat *Whistleblowing* Jabatan Pelaku Interaksi Opini Audit
MWBJPOA : Minat *Whistleblowing* Jabatan Pelaku Opini Audit

Tabel 5.5.21
Uji Beda MWBJPOA dan MWBJPINTOA
(Paired Samples Test)

Keterangan	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
MWBJPOA - MWBJPINTOA	-,116	,498	,076	-,270	,037	-1,531	42	,133

5.4.5.d Pengujian Hipotesis 5d

1. Uji Anova Two-Way

Tabel 5.5.22
Levene's Test of Equality of Error Variances
Dependent Variable: MWBKHINTOA

F	df1	df2	Sig.
1,192	3	42	,324

Hasil uji Levene's test pada table 5.5.22 menunjukkan nilai F hitung sebesar 1,192 dan nilai Sig sebesar 0,324. Karena nilai $p > 0,05$ berarti bahwa

tidak terdapat perbedaan variance pada kedua populasi tersebut. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa populasi memiliki variance sama sehingga memenuhi asumsi anova.

Table 5.5.23
Descriptive Statistics
Dependent Variable: MWBKHINTOA

KHOA	OA	Mean	Std. Deviation	N
KHR	WTP	5,82	1,328	11
	DCM	5,64	1,027	11
	Total	5,73	1,162	22
KHT	WTP	4,00	1,954	12
	DCM	4,08	2,021	12
	Total	4,04	1,944	24
Total	WTP	4,87	1,890	23
	DCM	4,83	1,775	23
	Total	4,85	1,813	46

Ket: MWBKHINTOA: Minat *Whistleblowing* Kohesivitas Interaksi Opini Audit
KHR: Kohesivitas Rendah WTP: Wajar Tanpa Pengecualian
KHT: Kohesivitas Tinggi DCM: Disclamer

Deskriptif statistik hasil pengujian Anova pada table 5.5.23 menunjukkan bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi kohesivitas interaksi opini audit WTP yaitu 4,87 lebih besar dibandingkan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi khesivitas interaksi opini audit DCM yaitu 4,85.

Table 5.5.24
Tests of Between-Subjects Effects
Dependent Variable: MWBKHINTOA

Source	Type III Sum of square	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	32,836	3	10,954	3,994	,014
Intercept	1095,395	1	1095,395	399,715	,000
KHOA	32,613	1	32,613	11,901	,001
OA	,028	1	,028	,010	,920
KHOA*OA	,202	1	,202	,074	,787
Error	115,098	42	2,740		
Total	1229,000	46			
Corrected Total	147,935	45			

Ket: KHOA: Kohesivitas Opini Audit, OA: Opini Audit

Hasil uji anova di atas menunjukkan bahwa kohesivitas (KHOA) memberikan nilai F sebesar 11,901 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,001. Oleh karena $p < 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup kohesivitas (KHR dan KHT) signifikan secara statistik. Dengan kata lain bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup kohesivitas (KHR dan KHT) adalah berbeda atau tidak sama.

Opini audit (OA) memberikan nilai F sebesar 0,010 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,920. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup opini audit (WTP dan DCM) tidak signifikan secara statistik.

Hasil interaksi antara orientasi kecurangan dan opini audit memberikan nilai F sebesar 0,074 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,787. Oleh karena $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat pengaruh bersama atau *joint effect* antara kohesivitas dan opini audit terhadap minat *whistleblowing* APIP. Opini audit tidak memoderasi pengaruh kohesivitas terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hipotesis 5d (H05d) terdukung. Adjust R Square sebesar XXXX berarti bahwa variabilitas minat *whistleblowing* APIP yang dapat dijelaskan oleh variabel kohesivitas, opini audit, dan interaksi kohesivitas dan opini audit adalah sebesar XXX%.

2. Uji t Independent Sample

Berdasarkan table 5.5.25, rata-rata MWBKHINTOA berdasarkan KHOA, pada grup KHR lebih besar dibanding grup KHT. Nilai rata-rata grup KHR sebesar 5,73 dan grup KHT sebesar 4,04. Hasil uji t sample independent pada table 5.5.26, nilai t sebesar 3,527 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,001. Karena probabilitas (*p-value*) lebih kecil dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBKHINTOA antara grup KHR dan KHT berbeda signifikan.

Tabel 5.5.25
Perbedaan Rata-rata MWBKHINTOA
Berdasarkan KHOA dan OA
Group Statistics

Keterangan		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
MWBKHINTOA	K H O A	KHR	22	5,73	1,162	,248
		KHT	24	4,04	1,944	,397
MWBKHINTOA	O A	WTP	23	4,87	1,890	,394
		DCM	23	4,83	1,775	,370

Tabel 5.5.26
Uji Beda MWBKHINTOA Berdasarkan KHOA dan OA
Independent Sample Test

MWBKHINTOA		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
KHOA	Equal variances assumed	3,410	,072	3,527	44	,001	1,686	,478	,723	2,649
OA	Equal variances assumed	,201	,656	,080	44	,936	,043	,541	-1,046	1,133

Pada tabel 5.5.25, rata-rata MWBKHINTOA berdasarkan OA, nilai rata-rata grup WTP sebesar 4,87 dan grup DCM sebesar 4,83. Hasil uji t independent sample pada table 5.5.26, nilai t sebesar 0,080 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,936. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBKHINTOA antara grup WTP dan DCM tidak berbeda signifikan.

3. Uji t Paired Sample

Berdasarkan table 5.5.27, rata-rata minat whistleblowing APIP pada MWBKHOA sebesar 4,91 dan pada MWBKHINTOA sebesar 4,85. Berdasarkan hasil uji t paired sample yang ditunjukkan pada table 5.5.28, diketahui bahwa perbedaan rata-rata sebesar 0,065, nilai t sebesar 0,684 dengan nilai probabilitas

(p-value) sebesar 0,497. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05, hal ini berarti bahwa rata-rata MWBKHOA dan MWBKHINTOA tidak berbeda signifikan.

Tabel 5.5.27
Perbedaan Rata-rata MWBKHOA dan MWBKHINTOA
(Paired Sample Statistics)

Keterangan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBKHOA	46	4,91	1,884	,278
MWBKHINTOA	46	4,85	1,813	,267

Ket: MWBKHINTOA : Minat *Whistleblowing* Kohesivitas Interaksi Opini Audit
MWBKHOA : Minat *Whistleblowing* Kohesivitas Opini Audit

Tabel 5.5.28
Uji Beda MWBKHOA dan MWBKHINTOA
(Paired Samples Test)

Keterangan	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
MWBKHOA - MWBKHINTOA	,065	,646	,095	-,127	,257	,684	45	,497

5.4.6 Pengujian Hipotesis 6

5.4.6.a Pengujian Hipotesis 6a

1. Uji Anova Two-Way

Table 5.6.1
Levene's Test of Equality of Error Variances^a
Dependent Variable: MWBTKINTFK

F	df1	df2	Sig.
,728	3	41	,541

Hasil uji Levene's test pada table 5.6.1 menunjukkan nilai F hitung sebesar 0,729 dan nilai Sig sebesar 0,541. Karena nilai $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat perbedaan variance pada kedua populasi tersebut. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa populasi memiliki variance sama sehingga memenuhi asumsi anova.

Table 5.6.2
Descriptive Statistics
 Dependent Variable: MWBTKINTFK

TKFK	FK	Mean	Std. Deviation	N
TKR	TBK	4,75	1,138	12
	TPK	5,67	1,155	12
	Total	5,21	1,215	24
TKT	TBK	5,64	1,362	11
	TPK	5,60	1,075	10
	Total	5,62	1,203	21
Total	TBK	5,17	1,302	23
	TPK	5,64	1,093	22
	Total	5,40	1,214	45

Ket: MWBTKINTFK: Minat *Whistleblowing* Tingkat Kecurangan Interaksi Frekuensi Kecurangan
 TKR: Tingkat Kecurangan Rendah TBK: Temuan Berulang Kali
 TKT: Tingkat Kecurangan Tinggi TPK: Temuan Pertama Kali

Deskriptif statistik hasil pengujian Anova pada tabel 5.6.2 menunjukkan bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi tingkat kecurangan interaksi frekuensi kecurangan TBK yaitu 5,17 lebih kecil dibandingkan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi tingkat kecurangan interaksi frekuensi kecurangan TPK yaitu 5,64.

Table 5.6.3
Tests of Between-Subjects Effects
 Dependent Variable: MWBTKINTFK

Source	Type III Sum of Square	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	6,938	3	2,313	1,639	,195
Intercept	1311,201	1	1311,201	929,092	,000
TKFK	1,879	1	1,879	1,331	,255
FK	2,167	1	2,167	1,536	,222
TKFK*FK	2,540	1	2,540	1,800	,187
Error	57,862	41	1,411		
Total	1377,000	45			
Corrected Total	64,000	44			

R Squared = .107 (Adjusted R Squared = .042)

Ket: TKFK: Tingkat Kecurangan Frekuensi kecurangan, FK: Frekuensi Kecurangan

Hasil uji anova di atas menunjukkan bahwa tingkat kecurangan (TKFK) memberikan nilai F sebesar 1,331 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,255. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup tingkat kecurangan interaksi frekuensi

kecurangan (TKR dan TKT) tidak signifikan secara statistik. Dengan kata lain bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup tingkat kecurangan interaksi frekuensi kecurangan (TKR dan TKT) adalah sama atau tidak berbeda.

Frekuensi kecurangan (FK) memberikan nilai F sebesar 1,536 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,222. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup frekuensi kecurangan (TBK dan TPK) tidak signifikan secara statistik.

Hasil interaksi antara tingkat kecurangan dan frekuensi kecurangan memberikan nilai F sebesar 1,800 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,187. Oleh karena $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat pengaruh bersama atau *joint effect* antara tingkat kecurangan dan frekuensi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. Frekuensi kecurangan tidak memoderasi pengaruh tingkat kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hipotesis 6a (H06a) terdukung. Adjust R Square sebesar 0,042 berarti bahwa variabilitas minat *whistleblowing* APIP yang dapat dijelaskan oleh variabel tingkat kecurangan, frekuensi kecurangan, dan interaksi tingkat kecurangan dan frekuensi kecurangan adalah sebesar 4,2%.

2. Uji t Independent Sample

Berdasarkan table 5.6.4, rata-rata MWBTKINTFK berdasarkan TKFK, pada grup TKR lebih kecil dibanding grup TKT. Nilai rata-rata grup TKR sebesar 5,21 dan grup TKT sebesar 5,62. Hasil uji t sample independent pada table 5.6.5, nilai t sebesar 1,136 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,262. Karena probabilitas (*p-value*) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBTKINTFK antara grup TKR dan TKT berbeda signifikan.

Tabel 5.6.4
Perbedaan Rata-rata MWBTKINTFK
Berdasarkan TKFK dan FK
Group Statistics

Keterangan		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBTKINTFK	TKR	24	5,21	1,215	,248
	TKT	21	5,62	1,203	,263
MWBTKINTFK	TBK	23	5,17	1,302	,272
	TPK	22	5,64	1,093	,233

Tabel 5.6.5
Uji Beda MWBTKINTFK Berdasarkan TKFK dan FK
Independent Sample Test

MWBTKINTFK		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
TKFK	Equal variances assumed	,424	,518	-1,136	43	,262	-,411	,361	-1,140	,318
FK	Equal variances assumed	,840	,365	-1,287	43	,205	-,462	,359	-1,187	,262

Pada tabel 5.6.4, rata-rata MWBTKINTFK berdasarkan FK, pada grup TBK lebih kecil dibanding grup TPK. Nilai rata-rata grup TBK sebesar 5,17 dan grup TPK sebesar 5,64. Hasil uji t independent sample pada tabel 5.6.5, nilai t sebesar 1,287 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,205. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBTKINTFK antara grup TBK dan TPK tidak berbeda signifikan.

3. Uji t Paired Sample

Berdasarkan tabel 5.6.6, rata-rata minat whistleblowing APIP pada MWBTKFK sebesar 5,29 dan pada MWBOKINTFK sebesar 5,40. Berdasarkan hasil uji t paired sample yang ditunjukkan pada tabel 5.6.7, diketahui bahwa perbedaan rata-rata

sebesar 0,111, nilai t sebesar 0,759 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,452. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05, hal ini berarti bahwa rata-rata MWBTKFK dan MWBKINTFK tidak berbeda signifikan.

Tabel 5.6.6
Perbedaan Rata-rata MWBTKFK dan MWBKINTFK
(Paired Sample Statistics)

Keterangan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBTKFK	45	5,29	1,308	,195
MWBKINTFK	45	5,40	1,214	,181

Ket: MWBKINTFK : Minat *Whistleblowing* Tingkat Kecurangan Interaksi Frekuensi Kecurangan
MWBTKFK : Minat *Whistleblowing* Tingkat Kecurangan Frekuensi Kecurangan

Tabel 5.6.7
Uji Beda MWBTKFK dan MWBKINTFK
(Paired Samples Test)

Keterangan	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
MWBTKFK - MWBKINTFK	-,111	,982	,146	-,406	,184	-,759	44	,452

5.4.6.b Pengujian Hipotesis 6b

1. Uji Anova Two-Way

Tabel 5.6.8
Levene's Test of Equality of Error Variances^a
Dependent Variable: MWBOKINTFK

F	df1	df2	Sig.
1,211	3	42	,318

Tabel 5.6.9
Descriptive Statistics
Dependent Variable: MWBOKINTFK

OKFK	FK	Mean	Std. Deviation	N
OKB	TBK	4,25	1,865	12
	TPK	3,92	2,065	12
	Total	4,08	1,932	24
OKP	TBK	5,64	1,027	11
	TPK	5,82	1,471	11
	Total	5,73	1,241	22

Total	TBK	4,91	1,649	23
	TPK	4,83	2,015	23
	Total	4,87	1,821	46

Ket: MWBOKINTFK: Minat *Whistleblowing* Orientasi Kecurangan Interaksi Frekuensi Kecurangan
 OKB: Orientasi Kecurangan Bersama TBK: Temuan Berulang Kali
 OKP: Orientasi Kecurangan Pribadi TPK: Temuan Pertama Kali

Hasil uji Levene's test pada table 5.6.8 menunjukkan nilai F hitung sebesar 1,211 dan nilai Sig sebesar 0,318. Karena nilai $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat perbedaan variance pada kedua populasi tersebut. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa populasi memiliki varians sama sehingga memenuhi asumsi anova.

Deskriptif statistik hasil pengujian Anova pada tabel 5.6.9 menunjukkan bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi orientasi kecurangan kombinasi frekuensi kecurangan TBK yaitu 4,91 lebih besar dibandingkan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi orientasi kecurangan kombinasi frekuensi kecurangan TPK yaitu 4,83.

Tabel 5.6.10
 Tests of Between-Subjects Effects
 Dependent Variable: MWBOKINTFK

Source	Type III Sum of Square	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	31,869	3	10,623	3,802	,017
Intercept	1104,760	1	1104,760	395,403	,000
OKFK	31,020	1	31,020	11,102	,002
FK	,066	1	,066	,024	,879
OKFK*FK	,762	1	,762	,273	,504
Error	117,348	42	2,794		
Total	1240,000	46			
Corrected Total	149,217	45			

R Squared = .214 (Adjusted R Squared = .157)

Ket: OKFK: Orientasi Kecurangan Frekuensi kecurangan, FK: Frekuensi Kecurangan

Hasil uji anova di atas menunjukkan bahwa orientasi kecurangan (OKFK) memberikan nilai F sebesar 11,102 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,002. Oleh karena $p < 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup orientasi kecurangan interaksi frekuensi

kecurangan (TKR dan TKT) signifikan secara statistik. Dengan kata lain bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup orientasi kecurangan interaksi frekuensi kecurangan (TKR dan TKT) adalah berbeda atau tidak sama.

Frekuensi kecurangan (FK) memberikan nilai F sebesar 0,024 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,879. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup frekuensi kecurangan (TBK dan TPK) tidak signifikan secara statistik.

Hasil interaksi antara tingkat kecurangan dan frekuensi kecurangan memberikan nilai F sebesar 0,273 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,504. Oleh karena $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat pengaruh bersama atau *joint effect* antara orientasi kecurangan dan frekuensi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. Frekuensi kecurangan tidak memoderasi pengaruh orientasi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hipotesis 6b (H06b) terdukung. Adjust R Square sebesar 0,157 berarti bahwa variabilitas minat *whistleblowing* APIP yang dapat dijelaskan oleh variabel orientasi kecurangan, frekuensi kecurangan, dan interaksi orientasi kecurangan dan frekuensi kecurangan adalah sebesar 15,7%.

2. Uji t Independent Sample

Berdasarkan table 5.6.11, rata-rata MWBOKINTFK berdasarkan OKFK, pada grup OKB lebih kecil dibanding grup OKP. Nilai rata-rata grup OKB sebesar 4,08 dan grup OKP sebesar 5,73. Hasil uji t sample independent pada table 5.6.12, nilai t sebesar 3,398 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,001. Karena probabilitas (*p-value*) lebih kecil dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBOKINTFK antara grup OKB dan OKP berbeda signifikan.

Tabel 5.6.11
Perbedaan Rata-rata MWBOKINTFK
Berdasarkan OKFK dan FK
Group Statistics

Keterangan		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
MWBOKINTFK	OKFK	OKB	24	4,08	1,932	,394
		OKP	22	5,73	1,241	,265
MWBOKINTFK	FK	TBK	23	4,91	1,649	,344
		TPK	23	4,83	2,015	,420

Tabel 5.6.12
Uji Beda MWBOKINTFK Berdasarkan OKFK dan FK
Independent Sample Test

MWBOKINTFK		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
OKFK	Equal variances assumed	2,630	,112	-3,398	44	,001	-1,644	,484	-2,619	-,669
FK	Equal variances assumed	1,373	,248	,160	44	,873	,087	,543	-1,007	1,181

Pada tabel 5.6.11, rata-rata MWBOKINTFK berdasarkan FK, pada grup TBK lebih besar dibanding grup TPK. Nilai rata-rata grup TBK sebesar 4,91 dan grup TPK sebesar 4,83. Hasil uji t independent sample pada tabel 5.6.12, nilai t sebesar 0,160 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,873. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBOKINTFK antara grup TBK dan TPK tidak berbeda signifikan.

3. Uji t Paired Sample

Berdasarkan tabel 5.6.13, rata-rata minat whistleblowing APIP pada MWBOKFK sebesar 4,80 dan pada MWBOKINTFK sebesar 4,87. Berdasarkan

hasil uji t paired sample yang ditunjukkan pada table 5.6.14, diketahui bahwa perbedaan rata-rata sebesar 0,065, nilai t sebesar 0,621 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,538. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05, hal ini berarti bahwa rata-rata MWBOKFK dan MWBOKINTFK tidak berbeda signifikan.

Tabel 5.6.13
Perbedaan Rata-rata MWBOKFK dan MWBOKINTFK
(Paired Sample Statistics)

Keterangan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBOKFK	46	4,80	1,939	,286
MWBOKINTFK	46	4,87	1,821	,286

Ket: MWBOKINTFK : Minat *Whistleblowing* Orientasi Kecurangan Interaksi Frekuensi Kecurangan
MWBOKFK : Minat *Whistleblowing* Orientasi Kecurangan Frekuensi Kecurangan

Tabel 5.6.14
Uji Beda MWBOKFK dan MWBOKINTFK
(Paired Samples Test)

Keterangan	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
MWBOKFK - MWBOKINTFK	-,065	,712	,105	-,277	,146	-,621	45	,538

5.4.6.c Pengujian Hipotesis 6c

1. Uji Anova Two-Way

Tabel 5.6.15
Levene's Test of Equality of Error Variances^a
Dependent Variable: MWBJPINTFK

F	df1	df2	Sig.
1,174	3	39	,332

Tabel 5.6.16
Descriptive Statistics
Dependent Variable: MWBJPINTFK

JPFK	FK	Mean	Std. Deviation	N
JPT	TBK	6,40	1,075	10
	TPK	6,09	,701	11
	Total	6,24	,889	21

JPR	TBK	6,00	1,537	12
	TPK	4,90	1,524	10
	Total	5,50	1,596	22
Total	TBK	6,18	1,332	22
	TPK	5,52	1,289	21
	Total	5,86	1,338	43

Ket: MWBJPINTFK: Minat *Whistleblowing* Jabatan Pelaku Interaksi Frekuensi Kecurangan

JPT: Jabatan Pelaku Tinggi

TBK: Temuan Berulang Kali

JPR: Jabatan Pelaku rendah

TPK: Temuan Pertama Kali

Hasil uji Levene's test pada table 5.6.15 menunjukkan nilai F hitung sebesar 1,174 dan nilai Sig sebesar 0,332. Karena nilai $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat perbedaan variance pada kedua populasi tersebut. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa populasi memiliki variance sama sehingga memenuhi asumsi anova.

Deskriptif statistik hasil pengujian Anova pada tabel 5.6.16 menunjukkan bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi jabatan pelaku interaksi frekuensi kecurangan TBK yaitu 6,18 lebih besar dibandingkan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi jabatan pelaku interaksi frekuensi kecurangan TPK yaitu 5,52.

Tabel 5.6.17
Tests of Between-Subjects Effects
Dependent Variable: MWBJPINTFK

Source	Type III Sum of Square	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	12,954	3	4,318	2,707	,058
Intercept	1461,979	1	1461,979	916,541	,000
JPFK	6,763	1	6,763	4,240	,046
FK	5,305	1	5,305	3,326	,076
JPFK*FK	1,671	1	1,671	1,048	,312
Error	62,209	39	1,595		
Total	1552,000	43			
Corrected Total	75,163	42			

R Squared = .172 (Adjusted R Squared = .109)

Ket: JPFK: Jabatan Pelaku Frekuensi kecurangan, FK: Frekuensi Kecurangan

Hasil uji anova di atas menunjukkan bahwa jabatan pelaku (JPFK) memberikan nilai F sebesar 4,240 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (p -

value) sebesar 0,046. Oleh karena $p < 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup jabatan pelaku interaksi frekuensi kecurangan (JPT dan JPR) signifikan secara statistik. Dengan kata lain bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup jabatan pelaku interaksi frekuensi kecurangan (JPT dan JPR) adalah berbeda atau tidak sama.

Frekuensi kecurangan (FK) memberikan nilai F sebesar 3,326 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,076. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup frekuensi kecurangan (TBK dan TPK) tidak signifikan secara statistik.

Hasil interaksi antara tingkat kecurangan dan frekuensi kecurangan memberikan nilai F sebesar 1,048 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,312. Oleh karena $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat pengaruh bersama atau *joint effect* antara jabatan pelaku dan frekuensi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. Frekuensi kecurangan tidak memoderasi pengaruh jabatan pelaku terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hipotesis 6c (H06c) terdukung. Adjust R Square sebesar 0,109 berarti bahwa variabilitas minat *whistleblowing* APIP yang dapat dijelaskan oleh variabel jabatan pelaku, frekuensi kecurangan, dan interaksi jabatan pelaku dan frekuensi kecurangan adalah sebesar 10,9%.

2. Uji t Independent Sample

Berdasarkan table 5.6.18, rata-rata MWBJPINTFK berdasarkan JPJK, pada grup JPT lebih besar dibanding grup JPR. Nilai rata-rata grup JPT sebesar 6,24 dan grup JPR sebesar 5,50. Hasil uji t sample independent pada table 5.6.19, nilai t sebesar 1,861 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,070. Karena probabilitas (*p-value*) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBJPINTFK antara grup JPT dan JPR tidak berbeda signifikan.

Tabel 5.6.18
Perbedaan Rata-rata MWBJPINTFK
Berdasarkan JPFK dan FK
Group Statistics

Keterangan		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBJPINTFK	JPFK	JPT	21	6,24	,889
		JPR	22	5,50	1,596
MWBJPINTFK	FK	TBK	22	6,18	1,332
		TPK	21	5,52	1,289

Tabel 5.6.19
Uji Beda MWBJPINTFK Berdasarkan JPFK dan FK
Independent Sample Test

MWBJPINTFK		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
JPFK	Equal variances assumed	7,724	,008	1,861	41	,070	,738	,397	-,063	1,539
FK	Equal variances assumed	,045	,833	1,645	41	,108	,658	,400	-,150	1,466

Pada tabel 5.6.18, rata-rata MWBJPINTFK berdasarkan FK, pada grup TBK lebih besar dibanding grup TPK. Nilai rata-rata grup TBK sebesar 6,18 dan grup TPK sebesar 5,52. Hasil uji t independent sample pada tabel 5.6.19, nilai t sebesar 1,645 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,108. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBJPINTFK antara grup TBK dan TPK tidak berbeda signifikan.

3. Uji t Paired Sample

Berdasarkan tabel 5.6.20, rata-rata minat whistleblowing APIP pada MWBJPFK sebesar 6,40 dan pada MWBJPINTFK sebesar 5,89. Berdasarkan

hasil uji t paired sample yang ditunjukkan pada table 5.6.21, diketahui bahwa perbedaan rata-rata sebesar 0,535, nilai t sebesar 2,967 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,005. Karena probabilitas (p-value) lebih kecil dari 0,05, hal ini berarti bahwa rata-rata MWBJPFK dan MWBJPINTFK berbeda signifikan.

Tabel 5.6.20
Perbedaan Rata-rata MWBJPFK dan MWBJPINTFK
(Paired Sample Statistics)

Keterangan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBJPFK	43	6,40	,955	,146
MWBJPINTFK	43	5,89	1,338	,204

Ket: MWBJPINTFK : Minat *Whistleblowing* Jabatan Pelaku Interaksi Frekuensi Kecurangan
MWBJPFK : Minat *Whistleblowing* Jabatan Pelaku Frekuensi Kecurangan

Tabel 5.6.21
Uji Beda MWBJPFK dan MWBJPINTFK
(Paired Samples Test)

Keterangan	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
MWBJPFK - MWBJPINTFK	,535	1,182	,180	,171	,899	2,967	42	,005

5.4.6.d Pengujian Hipotesis 6d

1. Uji Anova Two-Way

Tabel 5.6.22
Levene's Test of Equality of Error Variances^a
Dependent Variable: MWBKHINTFK

F	df1	df2	Sig.
,614	3	43	,610

Tabel 5.6.23
Descriptive Statistics
Dependent Variable: MWBKHINTFK

KHFK	FK	Mean	Std. Deviation	N
KHR	TBK	4,70	1,947	10
	TPK	6,00	1,789	11
	Total	5,38	1,936	21
	TBK	4,62	1,895	13

KHT	TPK	4,08	1,498	13
	Total	4,35	1,696	26
Total	TBK	4,65	1,873	23
	TPK	4,96	1,876	24
	Total	4,81	1,861	47

Ket: MWBKHINTFK: Minat *Whistleblowing* Kohesivitas Interaksi Frekuensi Kecurangan
 KHR: Kohesivitas Rendah TBK: Temuan Berulang Kali
 KHT: Kohesivitas Tinggi TPK: Temuan Pertama Kali

Hasil uji Levene's test pada table 5.6.22 menunjukkan nilai F hitung sebesar 0,614 dan nilai Sig sebesar 0,610. Karena nilai $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat perbedaan variance pada kedua populasi tersebut. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa populasi memiliki variance sama sehingga memenuhi asumsi anova.

Deskriptif statistik hasil pengujian Anova pada tabel 5.6.23 menunjukkan bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi kohesivitas interaksi frekuensi kecurangan TBK yaitu 4,65 lebih kecil dibandingkan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kondisi kohesivitas interaksi frekuensi kecurangan TPK yaitu 4,95.

Tabel 5.6.24
 Tests of Between-Subjects Effects
 Dependent Variable: MWBKHINTFK

Source	Type III Sum of Square	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	23,177	3	7,726	2,441	,077
Intercept	1090,807	1	1090,807	344,634	,000
KHFK	11,692	1	11,692	3,694	,061
FK	1,682	1	1,682	,531	,470
KHFK*FK	9,804	1	9,804	3,097	,086
Error	136,000	43	3,165		
Total	1256,000	47			
Corrected Total	159,277	46			

R Squared = .146 (Adjusted R Squared = .086)

Ket: KHFK: Kohesivitas Frekuensi kecurangan, FK: Frekuensi Kecurangan

Hasil uji anova di atas menunjukkan bahwa jabatan pelaku (JPFK) memberikan nilai F sebesar 3,694 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,061. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-

rata minat *whistleblowing* APIP pada grup kohesivitas interaksi frekuensi kecurangan (JPT dan JPR) tidak signifikan secara statistik. Dengan kata lain bahwa rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada kohesivitas interaksi frekuensi kecurangan (JPT dan JPR) adalah sama atau tidak berbeda.

Frekuensi kecurangan (FK) memberikan nilai F sebesar 0,531 dengan signifikansi atau nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,470. Oleh karena $p > 0,05$, hal ini berarti bahwa perbedaan rata-rata minat *whistleblowing* APIP pada grup frekuensi kecurangan (TBK dan TPK) tidak signifikan secara statistik.

Hasil interaksi antara tingkat kecurangan dan frekuensi kecurangan memberikan nilai F sebesar 3,097 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,086. Oleh karena $p > 0,05$ berarti bahwa tidak terdapat pengaruh bersama atau *joint effect* antara kohesivitas dan frekuensi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. Frekuensi kecurangan tidak memoderasi pengaruh kohesivitas terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hipotesis 6d (H06d) terdukung. Adjust R Square sebesar 0,086 berarti bahwa variabilitas minat *whistleblowing* APIP yang dapat dijelaskan oleh variabel kohesivitas, frekuensi kecurangan, dan interaksi kohesivitas dan frekuensi kecurangan adalah sebesar 8,6%.

2. Uji t Independent Sample

Berdasarkan table 5.6.25, rata-rata MWBKHINTFK berdasarkan KHFK, pada grup KHR lebih besar dibanding grup KHT. Nilai rata-rata grup KHR sebesar 5,38 dan grup KHT sebesar 4,35. Hasil uji t sample independent pada table 5.6.26, nilai t sebesar 1,953 dengan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0,057. Karena probabilitas (*p-value*) sebesar 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBKHINTFK antara grup KHR dan KHT berbeda signifikan.

Tabel 5.6.25
Perbedaan Rata-rata MWBKHINTFK
Berdasarkan KHFK dan FK
Group Statistics

Keterangan		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBKHINTFK	KHR	21	5,38	1,936	,422
	KHT	26	4,35	1,696	,333
MWBKHINTFK	TBK	23	4,65	1,873	,391
	TPK	24	4,96	1,876	,383

Tabel 5.6.26
Uji Beda MWBKHINTFK Berdasarkan KHFK dan FK
Independent Sample Test

MWBKHINTFK		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
KHFK	Equal variances assumed	,284	,597	1,953	45	,057	1,035	,530	-,033	2,102
FK	Equal variances assumed	,008	,930	-,560	45	,579	-,306	,547	-1,408	,796

Pada tabel 5.6.25, rata-rata MWBKHINTFK berdasarkan FK, pada grup TBK lebih kecil dibanding grup TPK. Nilai rata-rata grup TBK sebesar 4,65 dan grup TPK sebesar 4,96. Hasil uji t independent sample pada table 5.6.26, nilai t sebesar 0,560 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,579. Karena probabilitas (p-value) lebih besar dari 0,05 berarti bahwa rata-rata MWBKHINTFK antara grup TBK dan TPK tidak berbeda signifikan.

3. Uji t Paired Sample

Berdasarkan table 5.6.27, rata-rata minat whistleblowing APIP pada MWBKHFk sebesar 4,43 dan pada MWBKHINTFK sebesar 4,81. Berdasarkan hasil uji t paired sample yang ditunjukkan pada table 5.6.28, diketahui bahwa

perbedaan rata-rata sebesar 0,383, nilai t sebesar 4,074 dengan nilai probabilitas (p-value) sebesar 0,000. Karena probabilitas (p-value) lebih kecil dari 0,05, hal ini berarti bahwa rata-rata MWBKHFk dan MWBKHINTFK berbeda signifikan.

Tabel 5.6.27
Perbedaan Rata-rata MWBKHFk dan MWBKHINTFK
(Paired Sample Statistics)

Keterangan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBKHFk	47	4,43	1,953	,285
MWBKHINTFK	47	4,81	1,861	,271

Ket: MWBKHINTFK : Minat *Whistleblowing* Kohesivitas Interaksi Frekuensi Kecurangan
MWBKHFk : Minat *Whistleblowing* Kohesivitas Frekuensi Kecurangan

Tabel 5.6.28
Uji Beda MWBKHFk dan MWBKHINTFK
(Paired Samples Test)

Keterangan	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
MWBKHFk - MWBKHINTFK	-,383	,644	,094	-,572	-,194	-4,074	46	,000

5.5 Ikhtisar Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian statistik terhadap seluruh hipotesis yang diajukan telah dilakukan dan diuraikan pada beberapa sub bagian di atas. Berikut disajikan ikhtisar alat uji serta hasil pengujian hipotesis-hipotesis tersebut dalam bentuk tabel.

5.5.1 Ikhtisar hasil Pengujian Hipotesis 1, 2, 3, dan 4

Tabel 5.7.1
Ikhtisar hasil Pengujian Hipotesis 1, 2, 3, dan 4

No	Hipotesis	Alat Uji Statistik	Hasil Pengujian
1.	H01	1. Uji t sampel independen Nilai t 0,863 = 0,391 Sig.(2-tailed) =	Didukung
		2. Uji kruskal wallis Chi-Square 1,812 = 0,178 Asymp.Sig =	Didukung
2.	H02	1. Uji sampel independen Nilai t 4,604 = 0,000 Sig.(2-tailed) =	Tidak Didukung
		2. Uji kruskal wallis Chi-Square 20,336 = 0,000 Asymp.Sig =	Tidak Didukung
3.	H03	1. Uji t sampel independen Nilai t 1,111 = 0,270 Sig.(2-tailed) =	Didukung
		2. Uji kruskal wallis Chi-Square 3,045 = 0,081 Asymp.Sig =	Didukung
4.	H04	1. Uji t sampel independen Nilai t 4,867 = 0,000 Sig.(2-tailed) =	Tidak Didukung
		2. Uji kruskal wallis Chi-Square 21,849 = 0,000 Asymp.Sig =	Tidak Didukung

5.5.2 Ikhtisar hasil Pengujian Hipotesis 5 (H05a, H05b, H05c, H05d)

Tabel 5.7.2
Ikhtisar hasil Pengujian Hipotesis 5 (H05a, H05b, H05c, H05d)

No	Hipotesis	Alat Uji Statistik			Hasil Pengujian
		1. Uji Anova Two-Way	2. Uji t Independent Sample	3. Uji t Paired Sample	
1.	H05a	Nilai F = 0,003 Sig. = 0,957	TKOA Nilai t = 0,90 Sig.(2-ailed) = 0,928 OA Nilai t = 0,126 Sig.(2-tailed) = 0,901	Nilai t = 1,189 Sig. (2-tailed) = 0,241	1. Didukung 2. Didukung 3. Didukung
2.	H05b	Nilai F = 1,618 Sig. = 0,209	OKOA Nilai t = 2,558 Sig. (2-ailed) = 0,013 OA Nilai t = 1,333 Sig.(2-tailed) = 0,188	Nilai t = 0,163 Sig. (2-tailed) = 0,871	1. Didukung 2. Tidak Didukung 3. Didukung
3.	H05c	Nilai F = 0,176 Sig. = 0,677	JPOA Nilai t = 0,056 Sig.(2-ailed) = 0,956 OA Nilai t = 0,598 Sig.(2-tailed) = 0,553	Nilai t = 1,531 Sig. (2-tailed) = 0,133	1. Didukung 2. Didukung 3. Didukung
4.	H05d	Nilai F = 0,074 Sig. = 0,787	KHOA Nilai t = 3,527 Sig.(2-ailed) = 0,001 OA Nilai t = 0,080 Sig.(2-tailed) = 0,936	Nilai t = 0,684 Sig. (2-tailed) = 0,497	1. Didukung 2. Tidak Didukung 3. Didukung

Ket: TKOA: Tingkat Kecurangan Opini Audit
 OKOA: Orientasi Kecurangan Opini Audit
 OA : Opini Audit

JPOA: Jabatan Pelaku Opini Audit
 KHOA: Kohesivitas Opini Audit

5.5.3 Ikhtisar hasil Pengujian Hipotesis 6 (H06a, H06b, H06c, H06d)

Tabel 5.7.3
Ikhtisar hasil Pengujian Hipotesis 6 (H06a, H06b, H06c, H06d)

No	Hipotesis	Alat Uji Statistik			Hasil Pengujian
		1. Uji Anova Two-Way	2. Uji t Independent Sample	3. Uji t Paired Sample	
1.	H06a	Nilai F = 1,800 Sig. = 0,187	TKFK Nilai t = 1,136 Sig.(2-ailed) = 0,262 FK Nilai t = 1,287 Sig.(2-tailed) = 0,205	Nilai t = 0,759 Sig. (2-tailed) = 0,452	1. Didukung 2. Didukung 3. Didukung
2.	H06b	Nilai F = 0,273 Sig. = 0,504	OKFK Nilai t = 3,398 Sig.(2-ailed) = 0,001 FK Nilai t = 0,160 Sig.(2-tailed) = 0,873	Nilai t = 0,621 Sig. (2-tailed) = 0,538	1. Didukung 2. Tidak Didukung 3. Didukung
3.	H06c	Nilai F = 1,048 Sig. = 0,312	JPFK Nilai t = 1,861 Sig.(2-ailed) = 0,070 FK Nilai t = 1,645 Sig.(2-tailed) = 0,108	Nilai t = 2,967 Sig. (2-tailed) = 0,005	1. Didukung 2. Didukung 3. Tidak Didukung
4.	H06d	Nilai F = 3,097 Sig. = 0,086	KHFK Nilai t = 1,953 Sig.(2-ailed) = 0,057 FK Nilai t = 0,650 Sig.(2-tailed) = 0,579	Nilai t = 4,074 Sig. (2-tailed) = 0,000	1. Didukung 2. Tidak Didukung 3. Tidak Didukung

Ket: TKFK: Tingkat Kecurangan Frekuensi Kecurangan JPFK: Jabatan Pelaku Frekuensi Kecurangan
OKFK: Orientasi Kecurangan Frekuensi Kecurangan KHFK: Kohesivitas Frekuensi Kecurangan
FK : Frekuensi Kecurangan

BAB VI

PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN

Setelah melakukan pengujian statistik terhadap keseluruhan hipotesis penelitian, selanjutnya akan dibahas hasil pengujian statistik tersebut secara berurutan.

6.1 Hipotesis 1 (H01)

Hipotesis 1 dinyatakan sebagai H01. H01 menyatakan bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda antara tingkat kecurangan rendah dan tingkat kecurangan tinggi. Hasil pengujian membuktikan bahwa H01 didukung. Hal ini berarti bahwa tidak ada pengaruh tingkat kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. APIP berperilaku prososial pada kondisi atau situasi tingkat kecurangan.

Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Robinson dkk. (2012), Schultz dkk. (1993), Ahmad dkk (2011), dan Sabang (2013). Penelitian Schultz dkk. (1993) dilakukan di tiga negara, yaitu Francis, Norwegia, dan Amerika Serikat. Persepsi keseriusan kecurangan dan persepsi *personal cost* memengaruhi minat seseorang untuk melaporkan tindakan-tindakan dipertanyakan. Namun, berbeda di tiap-tiap negara, di Norwegia ketiga faktor berpengaruh signifikan, di Francis hanya persepsi tanggung jawab, dan di Amerika Serikat persepsi keseriusan kecurangan tidak berpengaruh.

Penelitian Robinson dkk. (2012) menggunakan tingkat materialitas sebagai pembeda tingkat kecurangan. Salah saji yang material dianggap menurunkan tingkat kepercayaan atas informasi keuangan dan akan merugikan pengguna laporan keuangan. Tingkat materialitas kecurangan merupakan salah satu ukuran tingkat kecurangan dan tingkat kecurangan tersebut merupakan bagian isu moral (Jones, 1991), semakin tinggi tingkat materialitas kecurangan dianggap semakin tidak etis. Robinson dkk. (2012) menggunakan auditor internal perusahaan

sebagai responden sedangkan penelitian ini menggunakan APIP (auditor internal pemerintah dan P2UPD) sebagai responden. Perbedaan responden memungkinkan hasil kedua penelitian ini berbeda.

Salah satu skenario yang digunakan oleh Ahmad dkk (2011) dalam penelitiannya ialah tingkat materialitas sebagai bentuk tingkat kecurangan. Hasil penelitiannya juga menyimpulkan bahwa semakin serius kecurangan, semakin tinggi minat untuk menjadi *whistleblower*. Partisipan yang mereka gunakan adalah 180 auditor internal yang menjadi anggota Institute of Internal Auditors Malaysia (IIA Malaysia). Penggunaan subyek penelitian atau partisipan sangat berpengaruh terhadap hasil penelitian. Auditor internal pada organisasi privat (perusahaan) tentu sangat berbeda ruang lingkup pekerjaannya dengan APIP pada organisasi publik (pemerintahan). Perbedaan partisipan dan jumlah partisipan kemungkinan menjadi penyebab berbedanya temuan Ahmad dkk (2011) dengan penelitian ini.

Penelitian Sabang (2013) memberi bukti empiris tentang perbedaan minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* pada kondisi tingkat kecurangan rendah dan tinggi. Penelitian ini menggunakan pendekatan eksperimen dengan partisipan auditor di inspektorat pemerintahan Propinsi Sulawesi Selatan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* lebih besar jika tingkat kecurangan tinggi dibanding tingkat kecurangan rendah. Temuan penelitian Sabang (2013) tidak sejalan dengan penelitian ini mungkin disebabkan beberapa faktor, diantaranya perbedaan jumlah partisipan dan jenis eksperimen yang digunakan. Jumlah partisipan penelitian Sabang (2013) sebanyak 45 auditor internal pemerintah pada satu inspektorat sedangkan penelitian ini menggunakan 367 APIP dari 16 inspektorat. Sabang (2013) menggunakan eksperimen laboratorium sedangkan penelitian ini menggunakan eksperimen kuasi.

Berdasarkan penjelasan di atas, penelitian yang dilakukan oleh Robinson dkk. (2012), Schultz dkk. (1993), Ahmad (2011), dan Sabang (2013) tidak sejalan dengan perspektif *prosocial behavior theory*. Perspektif *prosocial behavior theory* beranggapan bahwa seseorang yang berperilaku *prosocial* akan menjaga informasi yang disajikan dengan benar pada laporan keuangan sehingga pengguna laporan keuangan tidak dirugikan sekaligus menjaga kepercayaan organisasi. Prosocial teori beranggapan bahwa seseorang yang berperilaku prososial akan menyajikan informasi yang benar tanpa membedakan mana yang lebih etis. Ketika terjadi kecurangan maka kecurangan harus dilaporkan, baik yang kecil maupun yang besar.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Kaplan dan Whitecotton (2001) dan Habbe, dkk (2019). Kaplan dan Whitecotton (2001) menemukan bahwa persepsi penilaian keseriusan tidak berhubungan dengan minat auditor untuk melaporkan perilaku mencurigakan (*questionable behaviour*) dari rekan kerjanya. Habbe, dkk (2019) mengukur perkembangan moral kognitif dan menguji interaksinya dengan variabel anteseden perilaku prososial, salah satunya adalah tingkat kecurangan, dalam mempengaruhi keinginan auditor internal pemerintah daerah (APIP) untuk menjadi whistleblower. Hasil penelitian mereka menunjukkan perbedaan tidak signifikan di antara varian tingkat kecurangan tersebut.

Myers (2012) menyatakan bahwa perilaku prososial merupakan hasrat untuk menolong orang lain tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan diri sendiri. Perilaku prososial dapat dimengerti sebagai perilaku yang umumnya menguntungkan orang lain. Secara konkrit, pengertian perilaku prososial meliputi tindakan berbagi (*sharing*), kerjasama (*cooperation*), menolong (*helping*), kejujuran (*honesty*), dermawan (*generosity*), serta mempertimbangkan hak dan kesejahteraan orang lain (Mussen, 1982).

Penelitian ini mendukung teori prososial. Tidak berpengaruhnya tingkat kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP menunjukkan bahwa APIP berperilaku jujur, spontan dan sukarela karena tidak membedakan kecurangan rendah maupun tinggi. APIP akan melaporkan kecurangan, baik yang rendah maupun yang tinggi. Kejujuran (*honesty*) adalah bagian dari tindakan prososial (Mussen, 1982).

Perilaku prososial merupakan tindakan sukarela yang dimaksudkan untuk membantu dan menguntungkan individu atau kelompok individu lain (Mussen, 1982). Paul Henry Mussen (1982) menyatakan bahwa perilaku prososial dilakukan secara sukarela dan bukan karena paksaan. Meskipun perilaku prososial ditujukan untuk memberikan konsekuensi positif (bantuan) bagi orang lain, perilaku prososial dapat dilakukan untuk berbagai alasan. Baron, dkk (2006) mendefinisikan perilaku prososial sebagai suatu tindakan menolong yang menguntungkan orang lain tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan menolong tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong.

Brief dan Motowildo (1986) mendefinisikan *Prosocial Organizational Behavior* sebagai tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi kepada individu lain, kelompok, atau organisasi yang dilakukan dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut. Tindakan tersebut merupakan tindakan sukarela untuk saling membantu atau menguntungkan individu atau kelompok lain (Eisenberg dan Mussen, 1989:3), dilakukan untuk kepentingan orang lain, bukan untuk kepentingan sendiri (Twenge dkk. 2007).

Hasil penelitian ini menjadi pembuktian bahwa *Prosocial Organizational Behavior* menjadi teori yang mendukung terjadinya *whistleblowing*. Berdasarkan

penjelasan terdukungnya H01 yang diajukan dalam penelitian ini maka dapat disimpulkan bahwa APIP berperilaku prososial pada kondisi tingkat kecurangan.

6.2 Hipotesis 2 (H02)

Hipotesis 2 dinyatakan sebagai H02. H02 menyatakan bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda antara orientasi kecurangan bersama dan orientasi kecurangan pribadi. Hasil pengujian membuktikan bahwa H02 tidak didukung. Hal ini berarti bahwa ada pengaruh orientasi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. APIP tidak berperilaku prososial pada kondisi orientasi kecurangan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan beberapa penelitian sebelumnya antara lain Robinson dkk. (2012), Miceli dkk. (1991), dan Darjoko dan Nahartyo (2016). Robinson dkk. (2012) secara spesifik memberikan dukungan empiris bias atribusional dengan menunjukkan perbedaan reaksi auditor internal antara ketika mengamati praktik kecurangan laporan keuangan dan ketika mengamati praktik penyalahgunaan aset (pencurian). Dari perspektif *whistleblower*, diperbandingkan dengan praktik pencurian, Robinson dkk. (2012) menemukan bahwa kecurangan laporan keuangan cenderung tidak dilaporkan. Kecurangan penyalahgunaan aset (pencurian) diatribusi bermotif kepentingan pribadi pelaku kecurangan. Kecurangan laporan keuangan cenderung tidak dilaporkan karena diatribusi bermotif kepentingan organisasi atau kepentingan bersama. Perspektif teori penalaran kausal mengatakan atribusi kausalitas atas suatu *outcome* adalah prediktor terbaik untuk sifat dan bentuk reaksi terhadap *outcome* tersebut (Martinko, dkk, 2002).

Miceli dkk. (1991) menggambarkan preferensi auditor internal terkait kedua tipe kecurangan. Manajemen menginginkan auditor internal waspada terhadap penyalahgunaan aset dan auditor internal pun berpikiran manajemen lebih

menyukai dan akan merespon dengan cepat laporan penyalahgunaan aset, yang secara umum berorientasi pada kepentingan pribadi pelaku. Tindakan manajemen laba cenderung akan dipersepsi sebagai sebuah jalan keluar suatu masalah demi kepentingan perusahaan atau organisasi yang akan berdampak positif pada seluruh anggotanya. Auditor internal mungkin tidak akan membuat tindakan (*whistleblowing*) jika mengetahui suatu perbuatan berkemungkinan sesuai arahan manajemen dan lebih percaya diri menindaklanjuti laporan dugaan kecurangan yang diatribusi bermotif pribadi atau memperkaya diri (Miceli dkk., 1991:hal.118).

Miceli dkk. (1991) mengatakan bahwa anggota organisasi mungkin memiliki reaksi yang berbeda terhadap berbagai jenis kecurangan. Lebih lanjut dijelaskan bahwa auditor internal mungkin lebih memilih melaporkan kecurangan yang bermotif memperkaya pelaku (orientasi pribadi) atau merugikan organisasi daripada pelaku kecurangan yang bertindak atas nama organisasi atau menguntungkan organisasi (orientasi bersama).

Darjoko dan Nahartyo (2016) menyatakan bahwa *whistleblower*, pelaku kesalahan, dan penerima berpengaruh terhadap efektivitas sistem *whistleblowing*, tetapi literatur *whistleblowing* sejauh ini tampaknya masih didominasi oleh studi yang berfokus pada perspektif *whistleblower*. Tidak banyak yang diketahui tentang aspek-aspek dari perspektif penerima, terutama efek bias perilaku yang dapat secara serius merusak keefektifan system *whistleblowing* tersebut. Darjoko dan Nahartyo (2016) memperluas literatur *whistleblowing* (pengungkapan masalah) dengan menyelidiki secara eksperimental bagaimana jenis penipuan dan anonimitas mempengaruhi proses pengambilan keputusan penerima. Hasilnya menunjukkan bahwa auditor internal (sebagai penerima) cenderung kurang menanggapi tuduhan kecurangan manajemen laba dibanding tuduhan penyalahgunaan aset karena bias atribusional. Kecurangan manajemen laba

dipersepsikan untuk kepentingan bersama sedangkan kecurangan penyalahgunaan asset dipersepsikan untuk kepentingan pribadi pelaku.

Untuk efek anonimitas, penelitian Darjoko dan Nahartyo (2016) konsisten dengan penelitian sebelumnya yang menilai auditor internal kurang kredibel untuk laporan tuduhan penipuan anonim, tetapi terus mengalokasikan sumber daya untuk menyelidiki dugaan tersebut. Penelitian Darjoko dan Nahartyo (2016) berkontribusi pada literatur dengan menyoroti pentingnya jenis penipuan sebagai faktor kontekstual yang menentukan efektivitas *whistleblowing* dari kedua perspektif yaitu *whistleblower* dan penerima.

Hasil penelitian ini menemukan bahwa APIP lebih berminat melaporkan kecurangan berorientasi pada kepentingan pribadi pelaku (OKP) karena menilai bahwa kecurangan yang dinikmati secara pribadi adalah pelanggaran yang lebih berat dibanding kecurangan yang dinikmati bersama atau beberapa orang dalam suatu kelompok. Faktor budaya dapat menjadi hal yang berpengaruh. Kebersamaan adalah salah satu budaya masyarakat Indonesia. Kolektivisme adalah salah satu ciri budaya masyarakat Asia (Park dkk., 2005). Ketika ada sebuah komoditas (uang) maka akan lebih tidak etis jika dinikmati pribadi dibanding jika dinikmati bersama dengan cara dibagi rata sehingga APIP cenderung kurang berminat melaporkan kecurangan yang outputnya berorientasi kebersamaan (dinikmati bersama).

Hofstede (1980a, 1991) menjelaskan bahwa, kolektivisme menekankan nilai-nilai berbasis kelompok seperti kesetiaan, keselarasan, kerja sama, persatuan, kesesuaian dan penerimaan norma yang tidak perlu dipertanyakan. Dalam hal ini, Park dkk. (2005) menambahkan bahwa sikap masyarakat kolektivistis jauh berbeda dari orang-orang di masyarakat individualis (terutama di antara Barat), di mana konflik antar karyawan dianggap dapat diterima. Konfrontasi dan konflik dalam organisasi masyarakat kolektivistis dianggap sebagai hal yang tidak

diinginkan (Hofstede, 1991) dan tindakan konfrontasi dianggap sangat tidak dapat diterima dalam norma organisasi (Park dkk., 2005). Itulah alasannya mengapa para peneliti Asia menyoroti bahwa tindakan pengungkapan rahasia tidak dapat diterima dalam komunitas mereka.

Faktor lain dapat menyebabkan ditolaknya H02 adalah proses audit atau proses hukum yang melibatkan pelaku tunggal (merujuk pada satu oknum) lebih mudah dibandingkan dengan pelaku berkelompok (merujuk pada banyak oknum). Selain itu, kasus kecurangan orientasi bersama masih terjadi di beberapa pemerintah daerah dapat disebabkan oleh rendahnya honor kegiatan di beberapa instansi dan gaji yang relatif rendah sehingga memicu pegawai pemerintah saling mendukung melakukan kecurangan tersebut.

Hasil penelitian ini tidak mendukung teori prososial. Brief dan Motowidlo (1986) menyebutkan bahwa *whistleblowing* sebagai salah satu dari tiga belas bentuk perilaku prososial dalam organisasi dan merupakan cara seorang individu dapat bertindak secara spontan dan sukarela untuk mempromosikan kepentingan organisasi. Perilaku APIP yang membedakan orientasi kecurangan dalam melakukan *whistleblowing* (proksi minat *whistleblowing*) menunjukkan bahwa mereka tidak berperilaku prososial karena tidak sukarela dan tidak spontan dalam melakukan *whistleblowing*. APIP mempertimbangkan orientasi kecurangan ketika ingin melaporkan sebuah kecurangan yang berarti bahwa APIP memikirkan kepentingan sendiri, hal ini bukan bagian dari tindakan prososial.

Myers (2012) menyatakan bahwa perilaku prososial adalah hasrat untuk menolong orang lain tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri. Perilaku prososial dipahami sebagai perilaku yang menguntungkan orang lain. Secara konkrit, pengertian perilaku prososial meliputi berbagai tindakan yaitu berbagi (*sharing*), kerjasama (*cooperation*), menolong (*helping*), kejujuran (*honesty*), dermawan (*generosity*), serta mempertimbangkan hak dan kesejahteraan orang

lain (Mussen, 1982). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa APIP tidak berperilaku prososial pada kondisi orientasi kecurangan.

6.3 Hipotesis 3 (H03)

Hipotesis 3 dinyatakan sebagai H03. H03 menyatakan bahwa Minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda antara pelaku kecurangan berjabatan tinggi dan pelaku kecurangan berjabatan rendah. Hasil pengujian membuktikan bahwa H03 didukung. Hasil pengujian membuktikan bahwa tidak terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP berdasarkan jabatan pelaku. Hal ini berarti bahwa jabatan pelaku tidak berpengaruh terhadap minat *whistleblowing* APIP. APIP berperilaku prososial pada kondisi Jabatan Pelaku.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan pendapat Cortina dan Magley (2003), Miceli dkk. (1991), Miceli dan Near (1994), serta Goodwin dan Goodwin (1999). Keempat penelitian tersebut mengungkapkan kemungkinan adanya retaliasi atau balas dendam pelaku kecurangan. Hal tersebut sangat mungkin terjadi jika pelaku kecurangan berjabatan tinggi. Cortina dan Magley (2003) menyatakan bahwa tingginya posisi pelaku kecurangan di dalam organisasi semakin menguatkannya untuk melakukan pembalasan jika ada yang berusaha untuk melakukan penelusuran terhadap kecurangan yang dilakukannya.

Indonesia secara umum memiliki *power distance* yang tinggi yaitu sebesar 78 pada skala 100 (*The Hofstede Center*). Goodwin dan Goodwin (1999) menyatakan bahwa *power distance* yang tinggi menyebabkan seorang individu tidak mau menentang perilaku tidak etis atasan. Sebaliknya, *power distance* yang rendah kemungkinan akan mendorong seseorang untuk menentang perilaku tidak etis. Meskipun secara umum masyarakat Indonesia memiliki *power distance* yang tinggi sehingga memungkinkan berperilaku tidak mau menentang perilaku tidak

etis atasan, namun pada dasarnya lebih tidak etis lagi jika melakukan pembiaran terhadap kecurangan yang terjadi.

Sebenarnya ada persepsi yang berbeda berkaitan dengan perilaku *whistleblowing* di antara Orang Asia dibandingkan dengan Orang Barat. Vinten (1992a) menyatakan bahwa negara-negara barat mengakui pelapor mereka sebagai model karyawan organisasi, para peneliti Asia di sisi lain, menjelaskan bahwa dengan kebajikan Cina, *whistleblowing* dianggap sebagai perilaku yang tidak dapat diterima dan tidak etis dan sebagai suatu tindakan pelanggaran terhadap ajaran Konfusianisme (Chiu, 2002, 2003; Hwang dkk., 2008; Ohnishi dkk., 2008; Park dkk., 2005). Nilai-nilai Konfusianisme mendorong penyesuaian sosial dan harmoni dengan menjaga hubungan baik dengan orang lain, baik itu dengan anggota keluarga atau dalam organisasi (Ohnishi dkk., 2008). Dengan demikian, tindakan *whistleblowing* yang terjadi akan dianggap melanggar hubungan dekat antara karyawan dan pengusaha (Chiu, 2002) karena juga akan mempengaruhi harmoni dalam organisasi (Ohnishi dkk., 2008). Kebajikan Cina dalam menjaga hubungan dan menjaga keharmonisan di dalam kelompok mereka konsisten dengan dimensi kolektivisme Hofstede (1980a, 1991).

Kolektivisme adalah salah satu ciri budaya masyarakat Asia (Park dkk., 2005). Hofstede (1980a, 1991) menjelaskan bahwa, kolektivisme menekankan nilai-nilai berbasis kelompok seperti kesetiaan, keselarasan, kerjasama, persatuan, kesesuaian dan penerimaan norma yang tidak perlu dipertanyakan. Dalam hal ini, Park dkk. (2005) menambahkan bahwa sikap masyarakat kolektivis jauh berbeda dari orang-orang di masyarakat individualis (terutama di antara Barat), di mana konflik antar karyawan dianggap dapat diterima. Konfrontasi dan konflik dalam organisasi masyarakat kolektivis dianggap sebagai hal yang tidak diinginkan (Hofstede, 1991) dan tindakan konfrontasi dianggap sangat tidak dapat diterima dalam norma organisasi (Park dkk., 2005). Itulah alasannya mengapa

para peneliti Asia menyoroti bahwa tindakan pengungkapan rahasia tidak dapat diterima dalam komunitas mereka.

Ada temuan yang kontradiktif dalam beberapa studi empiris *whistleblowing* Asia. Chiu (2002) menemukan bahwa respondennya, mahasiswa Cina MBA paruh waktu, melihat *whistleblowing* sebagai etika. Chiu (2002) menunjukkan bahwa orang-orang Cina sebenarnya terkena efek kapitalisme, termasuk memiliki materialistis, perilaku egois dan sifat egois, dan menyarankan bahwa tindakan mereka untuk meniup peluit konsisten dengan kebutuhan untuk melindungi kepentingan dan hak mereka sendiri. Chiu (2002) lebih lanjut menjelaskan bahwa perilaku tersebut juga karena pengaruh nilai-nilai Komunis, yang mengharuskan anggota partai yang setia atau warga di China bertanggung jawab untuk melaporkan tindakan salah orang lain, yang menurut Chiu (2002) sebagai tindakan perilaku prososial.

Sebuah penelitian di Taiwan oleh Hwang dkk. (2008) juga menemukan hal konsisten dengan penelitian Chiu (2002) di Cina. Menggunakan profesional dari perusahaan CPA, perusahaan dan asosiasi profesional, dan universitas sebagai subjek atau responden mereka, Hwang dkk. (2008) menemukan bahwa *whistleblowing* dinilai etis dan berhubungan positif dengan niatan *whistleblowing* di Taiwan. Hwang dkk. (2008) menyatakan bahwa, ini bisa terjadi karena responden mereka memiliki tingkat moralitas yang lebih tinggi sejak kasus kegagalan akuntansi dan audit global baru-baru ini.

Hasil penelitian ini sejalan dengan Chiu (2002) dan Hwang dkk. (2008) serta mendukung penjelasan *prosocial behavior theory*. *Prosocial behavior theory* menjelaskan bahwa keinginan seseorang menjadi *whistleblower* tidak dihalangi oleh ketakutan seseorang pada kemungkinan balas dendam yang akan diterimanya). Paul Henry Mussen (1982) menyatakan bahwa perilaku prososial dilakukan secara sukarela dan bukan karena paksaan. Meskipun perilaku

prososial ditujukan untuk memberikan konsekuensi positif (bantuan) bagi orang lain, perilaku prososial dapat dilakukan untuk berbagai alasan.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa APIP berperilaku prososial pada kondisi jabatan pelaku. APIP akan melaporkan kecurangan tanpa mempertimbangkan jabatan pelaku dan resiko pembalasan yang mungkin diterimanya. Baron, dkk (2006) mendefinisikan perilaku prososial sebagai suatu tindakan menolong yang menguntungkan orang lain tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan menolong tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong. Salah satu resiko yang mungkin didapat oleh perilaku *whistleblowing* adalah balas dendam.

Alasan lain yang dapat digunakan untuk menjelaskan perilaku *whistleblowing* APIP yang tetap akan melaporkan pelaku kecurangan meskipun berjabatan tinggi adalah adanya fenomena operasi tangkap tangan (OTT) oleh KPK. Pada awalnya, sebagian besar yang terjerat dalam OTT adalah pejabat kemudian berlanjut dengan dijeratnya beberapa oknum yang terlibat kecurangan, meskipun jabatannya rendah, bahkan ada yang tidak punya jabatan di pemerintah daerah juga terjaring OTT. Hal ini dapat memotivasi APIP untuk melaporkan kecurangan tanpa membedakan pelaku berjabatan tinggi maupun rendah.

6.4 Hipotesis 4 (H04)

Hipotesis 4 dinyatakan sebagai H04. H04 menyatakan bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda antara pelaku kecurangan memiliki kohesivitas rendah dan pelaku kecurangan memiliki kohesivitas tinggi dengan APIP. Hasil pengujian membuktikan bahwa H04 tidak didukung. Hal ini berarti bahwa terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara pelaku kecurangan memiliki kohesivitas rendah dan pelaku kecurangan memiliki kohesivitas tinggi. Kohesivitas

berpengaruh terhadap minat *whistleblowing* APIP. APIP tidak berperilaku prososial pada kondisi atau situasi kohesivitas.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan beberapa penelitian sebelumnya antara lain Sabang (2013) dan Miller dan Thomas (2005). Sabang (2013) mengajukan hipotesis bahwa minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* lebih besar jika pelaku kecurangan memiliki kedekatan (kohesivitas) rendah dengan auditor internal dibanding yang memiliki kedekatan (kohesivitas) tinggi. Namun hasil pengujian hipotesis tersebut tidak didukung. Sabang (2013) menemukan bahwa auditor internal memiliki minat yang sama untuk menjadi *whistleblower*. Minat auditor internal menjadi *whistleblower* dalam kondisi memiliki kohesivitas tinggi maupun rendah dengan pelaku kecurangan adalah sama.

Miller dan Thomas (2005) dalam penelitiannya beranggapan bahwa keinginan untuk melaporkan kecurangan dipengaruhi *relational closenes* (hubungan dalam konteks kohesivitas). Semakin tinggi hubungan kohesivitas antara pelaku kecurangan dengan *observer* atau pelapor (yang melihat kecurangan), semakin rendah minat untuk melaporkan pelaku kecurangan. Namun hasil pengujian dalam penelitiannya menyatakan bahwa anggapan tersebut tidak terbukti, kohesivitas hanya berpengaruh ketika berinteraksi dengan jabatan pelaku kecurangan. Hasil penelitian Miller dan Thomas (2005) tidak sejalan dengan hasil penelitian ini. Penelitian ini menemukan bahwa kohesivitas berpengaruh terhadap minat *whistleblowing* APIP.

Kedekatan dalam konsep sosial antara pelaku kecurangan dengan internal audit juga dapat memengaruhi minat internal auditor menjadi *whistleblower* (Sabang, 2013). Konsep kedekatan sangatlah bervariasi, dua di antaranya ialah pertemanan (Barry, 2002 dalam Miller dan Thomas, 2005) dan kohesivitas (Schminke dan Wells, 1999).

Hasil penelitian Blake dan Mouton (1961), Mesmer-Magnus dan Viswesvaran (2005), serta King (1997) sejalan dengan penelitian ini. Blake dan Mouton (1961) menemukan adanya hubungan antara kohesivitas dan pelaporan perilaku tidak etis. Penelitian Blake dan Mouton (1961) tersebut menyimpulkan bahwa kohesivitas berkorelasi negatif dengan pelaporan perilaku tidak etis. Mesmer-Magnus dan Viswesvaran (2005) mengatakan bahwa kedekatan pelaku kecurangan dengan pelapor berimplikasi pada keputusan pelaporan kecurangan. Namun, sifat hubungannya berkorelasi positif. Alasannya ialah bukti kecurangan lebih mudah diperoleh atau diakses.

Menurut King (1997), pelaporan kecurangan teman sendiri kepada pengawas lebih kecil daripada melaporkan kecurangan yang dilakukan oleh bukan teman. Greenberger dkk. (1987) menyatakan bahwa, kelompok pertemanan mampu menciptakan kekuatan terpadu yang memaksakan individu untuk diam ketika melihat perilaku tidak etis yang dikemas dalam norma-norma.

Sebenarnya ada persepsi yang berbeda berkaitan dengan perilaku *whistleblowing* di antara Orang Asia dibandingkan dengan rekan-rekan barat mereka. Vinten (1992a) menyatakan bahwa negara-negara barat mengakui pelapor mereka sebagai model karyawan organisasi, para peneliti Asia di sisi lain, menjelaskan bahwa dengan kebajikan Cina, *whistleblowing* dianggap sebagai perilaku yang tidak dapat diterima dan tidak etis dan sebagai suatu tindakan pelanggaran terhadap ajaran Konfusianisme (Chiu, 2002, 2003; Hwang dkk., 2008; Ohnishi dkk., 2008; Park dkk., 2005). Nilai-nilai Konfusianisme mendorong penyesuaian sosial dan harmoni dengan menjaga hubungan baik dengan orang lain, baik itu dengan anggota keluarga atau dalam organisasi (Ohnishi dkk., 2008). Dengan demikian, tindakan *whistleblowing* yang terjadi akan dianggap melanggar hubungan dekat antara karyawan dan pengusaha (Chiu, 2002) karena juga akan mempengaruhi harmoni dalam organisasi (Ohnishi dkk., 2008). Kebajikan Cina

dalam menjaga hubungan dan menjaga keharmonisan di dalam kelompok mereka konsisten dengan dimensi kolektivisme Hofstede (1980a, 1991).

Seseorang tidak melaporkan pelaku kecurangan karena menghindari pelanggaran etis yang terdekat atau pelanggaran etis di depan mata. Contoh sederhana, seorang mahasiswa lebih memilih untuk tidak melaporkan perbuatan menyontek yang dilakukan oleh teman dekatnya pada saat ujian akhir semester meskipun dosen akan memberi sanksi jika ada mahasiswa yang tidak melaporkan perbuatan menyontek yang diketahuinya. Hal tersebut dipilih karena melaporkan teman dekat ke dosen dianggap melanggar etika pertemanan dan rusaknya hubungan pertemanan lebih pasti dibandingkan dengan sanksi yang akan diterima dari dosennya. Hal tersebut sejalan dengan salah satu komponen intensitas moral yang dibuat oleh Jones (1991), yaitu kedekatan dampak dalam satuan waktu (*temporal immediacy*).

APIP lebih berminat melaporkan kecurangan yang pelakunya bukan teman (kohesivitas rendah) dibanding yang pelakunya adalah teman (kohesivitas tinggi) karena menghindari pelanggaran etis yang terdekat atau pelanggaran etis di depan mata. APIP kurang berminat melaporkan kecurangan yang pelakunya adalah teman dekat karena pelaporan tersebut akan dianggap melanggar etika pertemanan dan rusaknya hubungan pertemanan lebih pasti dibanding sanksi yang akan diterima APIP atas tindakannya tidak melaporkan kecurangan tersebut.

Singkatnya, tindakan melaporkan kesalahan seseorang dalam organisasi Asia akan memicu perdebatan karena perilaku seperti itu tidak diijinkan dalam nilai-nilai budaya dan norma Asia. Pelapor potensial yang tertanam sangat dalam kebajikan budaya Asia, Ajaran-Ajaran Konfusius dan Dimensi Kolektivisme dapat menghambat perilaku *whistleblowing* dalam organisasi. Secara umum, orang Asia melihat pelapor secara negatif sebagai pengkhianat organisasi. Dengan demikian, para peneliti telah mengakui bahwa memiliki mekanisme jalur pelaporan anonym

sangat penting jika organisasi-organisasi Asia ingin memerangi penipuan perusahaan (Ahmad, 2011).

Selain mekanisme jalur pelaporan anonym, pemerintah dapat mencegah potensi kecurangan di lingkup pegawai negeri dengan memberikan pelatihan-pelatihan yang dapat meningkatkan atau memperbaiki karakter dan moral pegawai. Pelatihan yang mungkin dapat meningkatkan atau memperbaiki karakter dan moral pegawai adalah pelatihan terkait kecerdasan emosional dan spiritual (ESQ). Pelatihan-pelatihan dapat diberikan secara berkelanjutan.

6.5. Hipotesis 5 (H05)

Hipotesis 5a dinyatakan sebagai H05a. H05a menyatakan bahwa tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclamer berdasarkan Tingkat Kecurangan. Hasil pengujian membuktikan bahwa H05a didukung. Hal ini berarti bahwa opini audit tidak memoderasi pengaruh tingkat kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP.

Hipotesis 5b dinyatakan sebagai H05b. H05b menyatakan bahwa tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclamer berdasarkan Orientasi Kecurangan. Hasil pengujian membuktikan bahwa H05b didukung. Hal ini berarti bahwa opini audit tidak memoderasi pengaruh orientasi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hipotesis 5c dinyatakan sebagai H05c. H05c menyatakan bahwa tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclamer berdasarkan Jabatan Pelaku. Hasil pengujian membuktikan bahwa H05c didukung. Hal ini berarti bahwa opini audit tidak memoderasi pengaruh jabatan pelaku terhadap minat *whistleblowing* APIP.

Hipotesis 5 dinyatakan sebagai H05d. H05d menyatakan bahwa tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclamer berdasarkan Kohesivitas. Hasil pengujian membuktikan bahwa H05d didukung.

Hal ini berarti bahwa opini audit tidak memoderasi pengaruh kohesivitas terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hasil pengujian H05 mendukung teori prososial. APIP berperilaku prososial pada kondisi kombinasi situasi antara variable independen (tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas) dan variable moderator opini audit dalam melakukan *whistleblowing*.

6.6. Hipotesis 6 (H06)

Hipotesis 6 terbagi empat dan dinyatakan sebagai H06a, H06b, H06c, dan H06d. H06a menyatakan bahwa tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan Temuan Pertama Kali (TPK) dan Temuan Berulang Kali (TBK) berdasarkan Tingkat Kecurangan. Hasil pengujian membuktikan bahwa H06a didukung. Hal ini berarti bahwa frekuensi kecurangan tidak memoderasi pengaruh tingkat kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP.

H06b menyatakan bahwa tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan Temuan Pertama Kali (TPK) dan Temuan Berulang Kali (TBK) berdasarkan Orientasi Kecurangan. Hasil pengujian membuktikan bahwa H06b didukung. Hal ini berarti bahwa frekuensi kecurangan tidak memoderasi pengaruh orientasi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. H06c menyatakan bahwa tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan Temuan Pertama Kali (TPK) dan Temuan Berulang Kali (TBK) berdasarkan Jabatan Pelaku. Hasil pengujian membuktikan bahwa H06c didukung. Hal ini berarti bahwa frekuensi kecurangan tidak memoderasi pengaruh jabatan pelaku terhadap minat *whistleblowing* APIP.

H06d menyatakan bahwa tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan Temuan Pertama Kali (TPK) dan Temuan Berulang Kali (TBK) berdasarkan Kohesivitas. Hasil pengujian membuktikan bahwa H06d didukung. Hal ini berarti bahwa frekuensi kecurangan tidak memoderasi pengaruh

kohesivitas terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hasil pengujian H06 mendukung teori prososial. APIP berperilaku prososial pada kondisi kombinasi situasi antara variable independen (tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas) dan variable moderator frekuensi kecurangan dalam melakukan *whistleblowing*.

Implikasi hasil penelitian ini adalah pemerintah (Inspektorat) dapat membentuk sarana pelaporan yang lebih efektif dari sebelumnya. Selain itu, Inspektorat dapat membentuk forum diskusi yang diperuntukkan bagi APIP. Sarana pelaporan bermanfaat untuk menghindari konsekuensi etis atas pelaporan, sedangkan forum diskusi dapat dijadikan sebagai wadah berdiskusi bagi APIP sekaligus dapat bermanfaat untuk peningkatan kemampuan APIP.

BAB VII PENUTUP

7.1 Kesimpulan

Merujuk pada rumusan masalah, tujuan penelitian, hipotesis, hasil analisis dan pembahasan yang telah dikemukakan pada bab sebelumnya maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. H01 didukung (diterima). Hasil penelitian ini menemukan bahwa tidak terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara kondisi tingkat kecurangan rendah dan tinggi. Tingkat kecurangan tidak berpengaruh terhadap minat *whistleblowing* APIP. Temuan ini mendukung *prosocial behavior theory*. APIP akan melakukan *whistleblowing* tanpa membedakan kecurangan tinggi maupun rendah karena ingin menjaga kepercayaan organisasi dengan menjaga kejujuran sebagaimana dijelaskan oleh Mussen (1982) bahwa pengertian perilaku prososial meliputi tindakan berbagi (*sharing*), kerjasama (*cooperation*), menolong (*helping*), kejujuran (*honesty*), dermawan (*generosity*), serta mempertimbangkan hak dan kesejahteraan orang lain. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa APIP berperilaku prososial pada kondisi tingkat kecurangan.
2. H02 tidak didukung (ditolak). Penelitian ini menemukan bahwa terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara kondisi orientasi kecurangan bersama dan pribadi. Orientasi kecurangan berpengaruh terhadap minat *whistleblowing* APIP. Temuan ini tidak mendukung *prosocial behavior theory*. Perilaku APIP yang membedakan orientasi kecurangan dalam melakukan *whistleblowing* (proksi minat *whistleblowing*) menunjukkan bahwa mereka tidak berperilaku prososial karena tidak sukarela dan tidak spontan dalam melakukan *whistleblowing*. APIP mempertimbangkan orientasi kecurangan

ketika ingin melaporkan sebuah kecurangan berarti bahwa APIP memikirkan kepentingan sendiri (kelompoknya), hal ini bukan bagian dari tindakan prososial sebagaimana Myers (2012) menyatakan bahwa perilaku prososial adalah hasrat untuk menolong orang lain tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa APIP tidak berperilaku prososial pada kondisi orientasi kecurangan.

3. H03 didukung (diterima). Hasil penelitian ini menemukan bahwa tidak terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara kondisi jabatan pelaku tinggi dan rendah. Jabatan pelaku tidak berpengaruh terhadap minat *whistleblowing* APIP. Temuan ini mendukung *prosocial behavior theory*. Pada kondisi jabatan pelaku, APIP akan melakukan *whistleblowing* tanpa mempertimbangkan jabatan pelaku tinggi dan rendah, meskipun *whistleblowing* yang dilakukan pada pelaku yang berjabatan tinggi dapat mengakibatkan resiko pembalasan bagi APIP sebagai *whistleblower*. Hal tersebut sejalan dengan *prosocial behavior theory* sebagaimana Baron, dkk (2006) mendefinisikan perilaku prososial sebagai suatu tindakan menolong yang menguntungkan orang lain tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan menolong tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa APIP berperilaku prososial pada kondisi jabatan pelaku.
4. H04 tidak didukung (ditolak). Penelitian ini menemukan bahwa terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara pelaku kecurangan memiliki kohesivitas rendah dan tinggi. Kohesivitas berpengaruh terhadap minat *whistleblowing* APIP. Temuan ini tidak mendukung *prosocial behavior theory*. Brief dan Motowidlo (1986) menjelaskan bahwa *whistleblowing* merupakan tindakan secara spontan dan sukarela. Perilaku *whistleblowing* APIP yang mempertimbangkan kohesivitas kemungkinan karena menghindari resiko

rusaknya hubungan pertemanan dan balas dendam. Menghindar dari resiko tersebut bukan tindakan yang spontan dan sukarela sebagaimana Baron, dkk (2006) mendefinisikan perilaku prososial sebagai tindakan yang dilakukan tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa APIP tidak berperilaku prososial pada kondisi kohesivitas.

5. H05 didukung (diterima). Penelitian ini menemukan bahwa tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclaimer berdasarkan tingkat kecurangan., orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivita. Hal ini berarti bahwa opini audit tidak memoderasi pengaruh tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa APIP berperilaku prososial pada kondisi interaksi antara variable independen tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas dan variable moderator opini audit. Temuan ini mendukung *prosocial behavior theory*.
6. H06 didukung (diterima). Penelitian ini menemukan bahwa tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan Temuan Pertama Kali (TPK) dan Temuan Berulang Kali (TBK) berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas. Hal ini berarti bahwa frekuensi kecurangan tidak memoderasi pengaruh tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa APIP berperilaku prososial pada kondisi interaksi antara variable independen tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas dan variable moderator frekuensi kecurangan. Temuan ini mendukung *prosocial behavior theory*.

7.2 Implikasi Hasil Penelitian

7.2.1 Implikasi Teoritis

Berdasarkan pengujian yang telah dilakukan pada pembahasan bab sebelumnya, kontribusi teoritis hasil penelitian sebagai berikut:

1. Hasil penelitian ini menambah khasanah keilmuan dan melengkapi perdebatan teori yang ingin mengungkap keterkaitan antara tingkat kecurangan dan minat *whistleblowing* APIP. Hasil analisis data dan pengujian antara variable ditemukan bahwa tidak terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara kondisi tingkat kecurangan rendah dan tinggi. Teori prososial terbukti berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP dalam kondisi tingkat kecurangan.
2. Hasil penelitian ini menambah khasanah keilmuan dan melengkapi perdebatan teori yang ingin mengungkap keterkaitan antara orientasi kecurangan dan minat *whistleblowing* APIP. Hasil analisis data dan pengujian antara variable ditemukan bahwa terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara kondisi orientasi kecurangan bersama dan pribadi. Teori prososial tidak terbukti berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP dalam kondisi orientasi kecurangan.
3. Hasil penelitian ini menambah khasanah keilmuan dan melengkapi perdebatan teori yang ingin mengungkap keterkaitan antara jabatan pelaku dan minat *whistleblowing* APIP. Hasil analisis data dan pengujian antara variable ditemukan bahwa tidak terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara kondisi jabatan pelaku rendah dan tinggi. Teori prososial terbukti berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP dalam kondisi jabatan pelaku.
4. Hasil penelitian ini menambah khasanah keilmuan dan melengkapi perdebatan teori yang ingin mengungkap keterkaitan antara kohesivitas dan minat *whistleblowing* APIP. Hasil analisis data dan pengujian antara variable ditemukan bahwa terdapat perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara

kondisi kohesivitas tinggi dan rendah. Teori prososial tidak terbukti berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP dalam kondisi kohesivitas.

5. Hasil penelitian ini menambah khasanah keilmuan dan melengkapi perdebatan teori yang ingin mengungkap keterkaitan interaksi antara tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas dan opini audit terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hasil analisis data dan pengujian antara variable ditemukan bahwa tidak terjadi interaksi antara tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas dan opini audit terhadap minat *whistleblowing* APIP. Teori prososial terbukti berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP dalam kondisi interaksi opini audit. Hasil penelitian terkait variable opini audit dapat dipergunakan sebagai acuan utama penelitian selanjutnya.
6. Hasil penelitian ini menambah khasanah keilmuan dan melengkapi perdebatan teori yang ingin mengungkap keterkaitan interaksi antara tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas dan frekuensi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. Hasil analisis data dan pengujian antara variable ditemukan bahwa tidak terjadi interaksi antara tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas dan frekuensi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP. Teori prososial terbukti berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP dalam kondisi interaksi frekuensi kecurangan. Hasil penelitian terkait variable frekuensi kecurangan dapat dipergunakan sebagai acuan utama penelitian selanjutnya.

7.2.2 Implikasi Praktis

Berdasarkan pengujian yang telah dilakukan pada pembahasan bab sebelumnya, kontribusi praktis hasil penelitian sebagai berikut:

1. Kemungkinan kemampuan APIP mendeteksi berbagai kecurangan akan dipengaruhi oleh kapabilitas APIP dalam memahami berbagai bentuk kecurangan, karenanya kepala Inspektorat dan APIP hendaknya berupaya melakukan peningkatan kemampuan dalam mendeteksi keseriusan kecurangan. Sehubungan dengan itu, DPRD diharapkan dapat mendukung upaya peningkatan kemampuan tersebut melalui fungsi penganggaran yang menjadi wewenangnya. Temuan ini pun berimplikasi kepada *auditee*, *auditee* diharapkan lebih sering berkonsultasi dan lebih terbuka kepada APIP dan minindaklanjuti setiap temuan APIP maupun temuan auditor eksternal (BPK).
2. Dari hasil penelitian menunjukkan bahwa orientasi kecurangan pribadi lebih cenderung dilaporkan dibanding kecurangan bersama. Hal ini mungkin disebabkan oleh faktor budaya dan besaran honor pada setiap kegiatan di SKPD dan Inspektorat masih rendah sehingga diharapkan kepala dinas dan kepala inspektorat dapat mempertimbangkan peningkatan anggaran honor kegiatan di instansinya. Pemerintah dapat mencegah potensi kecurangan di lingkup pegawai negeri dengan memberikan pelatihan-pelatihan yang dapat meningkatkan atau memperbaiki karakter dan moral pegawai. Pelatihan yang mungkin dapat meningkatkan atau memperbaiki karakter dan moral pegawai adalah pelatihan terkait kecerdasan emosional dan spiritual (ESQ) secara berkelanjutan.
3. Dari hasil penelitian menunjukkan bahwa APIP berperilaku prososial pada kondisi jabatan pelaku karena akan melaporkan kecurangan tanpa mempertimbangkan jabatan pelaku tinggi dan rendah. Kemungkinan hal yang memotivasi APIP untuk melaporkan kecurangan tanpa membedakan pelaku berjabatan tinggi maupun rendah adalah adanya fenomena Operasi Tangkap Tangan (OTT) oleh KPK. Beberapa oknum yang terlibat kecurangan baik yang tidak punya jabatan, berjabatan tinggi, ataupun rendah di pemerintahan

terjaring dalam OTT yang dilakukan KPK. Implikasi temuan ini adalah sebaiknya pemerintah terus mendukung sepenuhnya kegiatan OTT yang dilakukan oleh KPK agar memberi warning atau peringatan pada oknum yang belum terlibat kecurangan dan memberi efek jera bagi yang telah terlibat kecurangan. Implikasi selanjutnya sebaiknya pemerintah daerah dan pihak manajemen inspektorat menyediakan jalur pelaporan yang dapat mencegah atau meminimalkan konsekuensi tidak etis atau balas dendam yang mungkin diperoleh oleh *whistleblower*.

4. Dari hasil penelitian menunjukkan bahwa APIP tidak berperilaku prososial pada kondisi kohesivitas karena terdapat perbedaan minat whistleblowing APIP antara kondisi kohesivitas tinggi dan rendah. Hal ini mungkin disebabkan karena APIP menghindari pelanggaran etika pertemanan yang dapat menyebabkan rusaknya hubungan pertemanan. Implikasi hasil penelitian ini sebaiknya pemerintah daerah dan pihak manajemen inspektorat menyediakan jalur pelaporan yang dapat mencegah atau meminimalkan konsekuensi tidak etis atau balas dendam yang akan diperoleh oleh *whistleblower*. Miceli dkk. (1999) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa pelaporan kecurangan semakin meningkat jika pelaporan menggunakan anonim. Jalur pelaporan anonym selain dapat melindungi APIP sebagai *whistleblower* dari berbagai resiko balas dendam, APIP juga akan merasa aman ketika melakukan *whistleblowing*.
5. Dari hasil penelitian menunjukkan bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda antara opini audit Wajar Tanpa Pengecualian dan Disclamer berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas. Teori prososial terbukti berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP dalam kondisi interaksi opini audit. Temuan ini pun berimplikasi kepada *auditee*, *auditee* diharapkan lebih sering berkonsultasi dan lebih terbuka

kepada APIP dan minindaklanjuti setiap temuan APIP maupun temuan auditor eksternal (BPK).

6. Dari hasil penelitian menunjukkan bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda antara frekuensi kecurangan Temuan Berulang Kali dan Temuan Pertama Kali berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas. Teori prososial terbukti berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP dalam kondisi interaksi frekuensi kecurangan. Temuan ini pun berimplikasi kepada *auditee*, *auditee* diharapkan lebih sering berkonsultasi dan lebih terbuka kepada APIP dan minindaklanjuti setiap temuan APIP maupun temuan auditor eksternal (BPK).

7.3 Keterbatasan, Saran, dan Pengembangan Penelitian

Jenis penelitian eksperimen yang validitas nya lebih baik adalah eksperimen laboratorium yang identik dengan randomisasi sehingga penelitian selanjutnya dapat dikembangkan menggunakan eksperimen laboratorium. Penelitian ini belum menguji pengaruh langsung variabel opini audit dan frekuensi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP karena hal ini berdampak pada bertambahnya partisipan yang dibutuhkan. Penelitian selanjutnya dapat menguji pengaruh variabel opini audit dan frekuensi kecurangan terhadap minat *whistleblowing* APIP secara langsung.

Partisipan penelitian ini adalah APIP yang terdiri atas auditor dan P2UPD. Penelitian selanjutnya dapat membedakan dan membandingkan antara perilaku auditor dan P2UPD. Penelitian ini hanya berfokus pada faktor kontekstual dan belum menguji faktor individual yang melekat pada diri responden. Penelitian selanjutnya dapat mengembangkan penelitian ini dengan menguji faktor individual responden, misalnya skeptisisme pprofesional (auditor), *locus of control*, dan faktor individual lainnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Association Of Certified Fraud Examiners (ACFE)*. (2009). "2009 Report to The Nation on Occupational Fraud and Abuse". USA.
- Abdolmohammadi, M. J., Burnaby, P., & Hass, S. (2006). A review of prior common body of knowledge (CBOK) studies in internal auditing and an overview of the global CBOK 2006. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 811-821.
- Ab Ghani, Nadzri, Galbreath, Jeremy, and Evans, Robert. 2011. "Work Experience and Whistleblowing Intention: The Mediating Role of Ethical Reasoning, In Voges, Kevin and Cavana, Bob (ed)". *ANZAM 2011*, Dec 7, Wellington. New Zealand: ANZAM.
- Agus, Sukrisno dan I Cenik Ardana. 2009. *Etika Bisnis dan Profesi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ahmad, Syahrul Ahmar. 2011. *Internal Auditor and Internal whistleblowing Intentions: A Study of Organisational, Individual, Situational and Demographic Factor*. Wertern Australia: Disertasi School of Accounting, Finance and Economics. Edith Cowan University.
- Ahmad, S. A., Smith, M., Ismail, Z., & Yunos, R. M. (2011). Internal whistleblowing intentions: Influence of internal auditors' demographic and individual factors. *Annual Summit on Business and Entrepreneurial Studies (ASBES 2011) Proceeding*.
- Ahmad, S. A., M. Smith, dan Z. Ismail, dan R. M. Yunos: 2011, 'Internal Whistleblowing Intentions in Malaysia: Influence of Internal Auditors' Demographic and Individual Factors', Paper dipresentasikan pada Annual Summit on Business and Entrepreneurial Studies (ASBES 2011) Proceeding, Malaysia.
- Ahmad, Z., & Taylor, D. (2009). Commitment to independence by internal auditors: The effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 899-925.
- Amiruddin, *Gagaring Pagalung, Kartini*. 2017. The Performance Of Government Auditors In Perspectives Ethical Behavior And Tendency Of Accounting Fraud. *IOSR Journal of Economics and Finance*. Vol. 8. P 35-42.
- Arnold, Donald F, Sr. dan Lawrence A. Ponemon. 1991. Internal Auditors Perceptions of Whistleblowing and The Influence of Moral Reasoning: An Experiment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 10. No. 2. Pp. 1-15.
- Awaludin, Arif. 2011. Rekonstruksi Perlindungan Hukum Terhadap Penyingkap Korupsi (Studi Kasus Budaya Hukum Aparatur Sipil Negara dalam Menyingkap Korupsi Birokrasi di Jawa Tengah). *Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Diponegoro*. Tidak dipublikasikan

- Ayers, Susan dan Steven E. Kaplan. 2005. Wrongdoing by Consultants: An Examination of Employees' Reporting Intentions. *Journal of Business Ethics*. Vol. 57. Pp. 121-137.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2015, Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2017. "Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2017."
- Bagustianto, Rizki, dan Nurkholis. (2015). Faktor-faktor yang mempengaruhi minat pegawai negeri sipil (pns) untuk melakukan tindakan whistleblowing (studi pada PNS BPK RI). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Feb. Vol 3 (1) : 1411 – 0393*
- Baron, R. M., and D. A. Kenny. 1986. The moderator-mediator distinction in social psychology: Conceptual, strategic and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology* 51: 1171-1182.
- Baron, R.A., Byrne, D., & Branscombe, N.R. 2006. *Social Psychology* (11th ed.). Boston: Pearson Education, Inc.
- Bar-tal, D., Raviv, A. (1982) *A Cognitive-Learning Model of Helping Behavior Development: Possible Implications and Application*. In: N. Eisenberg (ed.) *The Development of Prosocial Behavior*. New York: ACADEMIC PRESS, INC. Page 199.
- Batson, D., Van Lange, P., Ahmad, N., Lishner, D. (2007) *Altruism and Helping Behaviour*. In: M. Hogg & J. Cooper (eds.) *The SAGE Handbook of Social Psychology: Concise Student Edition*. London: SAGE Publications Ltd. Pages 242-251.
- Bierhoff, H. (2002) *Prosocial Behaviour*. East Sussex: Psychology Press.
- Blake, Robert R. dan Jane Srygley Mouton. 1961. Comprehension of Own and of Outgroup Positions under Intergroup Competition. *The Journal of Conflict Resolution*. Vol. 5. No. 3. Pp. 304-310.
- Bond, M. 1996. *The handbook of Chinese psychology*. London: Oxford.
- Brabeck, M. 1984. Ethical characteristics of whistle-blowers. *Journal of Research in Personality* 18: 41-53.
- Brennan, Niamh dan John Kelly. 2007. A Study of Whistleblowing Among Trainee Auditors. *The British Accounting Review*. Vol. 39. Pp. 61-87.
- Brief, Arthur P dan Stephan J. Motowidlo. 1986. Prosocial Organizational Behaviors. *The Academy of Management Review*. Vol. 11. No. 4. Pp. 710-725.
- Brownell, Peter. 1981. Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness. *The Accounting Review*, 844-860.

- Burnstein, Eugene dan Amiram Vinokur. 1973. Testing Two Classes of Theories about Group Induced Shift in Individual Choice. *Journal of Experimental Social Psychology*. Vol. 9. Pp. 123-137.
- Carpenter, Tina D.. 2007. Audit Team Brainstorming, Fraud Risk Identification, and Fraud Risk Assessment: Implications of SAS No. 99. *The Accounting Review*. Vol. 82. No. 5. Pp. 1119-1140.
- Carpenter, Tina D.; Jane L. Reimers; dan Phillip Z. Fretwell. 2011. Internal Auditors' Fraud Judgments: The Benefits of Brainstorming in Groups. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 30. No. 3. Pp. 211-224.
- Chadegani, et.al. 2015. The Influence of Individual Characteristics on Auditors' Intention to Report Errors. *Journal of Economics, Business and Management*, Vol. 3, No. 7.
- Chiu, R. K. 2002. Ethical judgement, locus of control, and whistleblowing intention: A case study of mainland Chinese MBA students. *Managerial Auditing Journal* 17 (9): 581-587.
- . 2003. Ethical judgment and whistleblowing intention: Examining the moderating role of locus of control. *Journal of Business Ethics* 43: 65-74.
- Chow, Chee W.; F. Johnny Deng; dan Joanna L. Ho. 2000. The Openness of Knowledge Sharing Within Organizations: A Comparative Study in The United States And The People's Republic of China. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 12. Pp. 65-95.
- Clark, Margaret S.. 1981. Noncomparability of Benefits Given and Received: A Cue to the Existence of Friendship. *Social Psychology Quarterly*. Vol. 44. No. 4. Pp. 375-381.
- Clark, Margaret S. dan Judson Mills. 1979. Interpersonal attraction in exchange and communal relationships. *Journal of Personality and Social Psychology*. Vol. 37. No. 1. Pp. 12-24.
- Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (1995). An exploratory examination of international differences in auditors' ethical perceptions. *Behavioral Research in Accounting*, 7, 37-65.
- Cortina, Lilia M. dan Vicki J. Magley. 2003. Raising Voice, Risking Retaliation: Events Following Interpersonal Mistreatment in the Workplace. *Journal of Occupational Health Psychology*. Vol. 8. No. 4. Pp. 247-265.
- Courtemanche, G. (1988). The ethics of whistle blowing. *The Internal Auditor*, 45(1), 36-41.
- Curtis, Mary B.. 2006. Are Audit-related Ethical Decisions Dependent upon Mood?. *Journal of Business Ethics*. Vol. 68. Pp. 191-209.
- Curtis, Mary B.; Teresa L. Conover; dan Lawrence C. Chui. 2012. A Cross-Cultural Study of the Influence of Country of Origin, Justice, Power

- Distance, and Gender on Ethical Decision Making. *Journal of International Accounting Research*. Vol. 11. No. 1. Pp. 5-34.
- Darjoko, F. J., dan Ertambang Nahartyo. 2016. Efek Tipe Kecurangan dan Anonimitas terhadap Keputusan Investigasi atas Tuduhan Whistleblowing oleh Auditor Internal. Simposium Nasional Akuntansi XIX Lampung : 1-27.
- Dasgupta, S., & Kesharwani, A. (2010). Whistleblowing: A survey of literature. *IUP Journal of Corporate Governance*, 9(4), 57-70.
- Davis, A. J., & Konishi, E. (2007). Whistleblowing in Japan. *Nursing ethics*, 14(2), 194-202.
- Demetriadou, D. 2003. Form situational variables to whistle-blowing intentions: whistle-blowing within the "Theory of Planned Behavior". Doctor of Philosophy Dissertation, The Graduate Faculty In Psychology, The City University of New York, New York
- Dozier, Janelle Brinker dan Marcia P. Miceli. 1985. Potential Predictors of Whistle-Blowing: A Prosocial Behavior Perspective. *Academy of Management Review*. Vol. 10. No. 4. Pp. 823-836.
- Dunn, K. A., & Huss, H. F. (2004). Mail survey reliability through follow-up mailings: The case of auditor changes. *Managerial Auditing Journal*, 19(8/9), 1048-1054.
- Dunn, P., & Shome, A. (2009), Cultural crossvergence and social desirability bias: Ethical evaluations by Chinese and Canadian business students, *Journal of Business Ethics*, 85, 527–543.
- Eaton, Tim V. dan Michael Akers. 2007. Whistleblowing and good governance. *The CPA Journal*. Vol. 77. No. 6. Pp. 66-71.
- Eddleston, K.A. 2009. The effects of social comparison on managerial career satisfaction and turnover intentions. *Career Development International*. 14, 1. p 87-110.
- Eisenberg, N. & Mussen, P.H., 1989, *The Roots of Prosocial Behavior in Children*, New York: Cambridge University Press
- Eliza Noviriani, Unti Ludigdo dan Zaki Baridwan. 2015. Studi Fenomenologi atas Dilema Etis Auditor Internal Pemerintah. *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*. Volume 19, Nomor 2, 217– 240
- Elliston, F. A. 1982a. Anonymity and whistle-blowing. *Journal of Business Ethics* 1: 167-177.
- . 1982b. Civil disobedience and whistle-blowing: A comparative appraisal of two forms of dissent. *Journal of Business Ethics* 1: 23-28.
- Elliston, F. A., Keenan, J. P., Lockhart, P., & Van Schaick, J. (1985). *Whistleblowing research: Methodological and moral issues*. New York: Praeger Publishers.

- Fukuyama, F. 1995. *Trust*. New York: Free Press.
- Ghozali, Imam. 2012. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS*. Yogyakarta: Universitas Diponegoro
- Goodwin, Jenny dan David Goodwin. 1999. Ethical Judgments Across Cultures: A Comparison Between Business Students from Malaysia and New Zealand. *Journal of Business Ethics*. Vol. 18. Pp. 267-281.
- Graham, Jill W.. 1993. Blowing the Whistle: The Organizational and Legal Implications for Companies and Employees. by Marcia P. Miceli; Janet P. Near. *Administrative Science Quarterly*. Vol. 38. No. 4. Pp. 683-685.
- Greenberger, David B.; Marcia P. Miceli; dan Debra J. Cohen. 1987. Oppositionists and Group Norms: The Reciprocal Influence of Whistleblowers and Co-workers. *Journal of Business Ethics*. Vol. 6. Pp. 527-542.
- Greene, A. D., and J. K. Latting. 2004. Whistle-blowing as a form of advocacy: Guidelines for the practitioner and organization. *Social Work* 49 (2): 219-230.
- Gundlach, M. J., Martinko, M. J., & Douglas, S. C. (2008). A new approach to examining whistle-blowing: The influence of cognitions and anger. *S.A.M. Advanced Management Journal*, 73(4), 40-50.
- Habbe, Abdul Hamid. 2006. *Pengujian Heuristik Representativeness dan Anchoring Adjustment atas perilaku Over/Underreaction investor terhadap informasi laba, dan konsekuensinya pada prediksi laba dan penilaian saham*. Disertasi. Perpustakaan pusat UGM.
- Habbe, A.H, Alimuddin, A. Kusumawati, A. Rura, Y. 2017. Cognitive Moral Development, Organizational Situation, and Ethical Decision Making in Business and Accounting. *Working Paper*.
- Habbe, A.H, and Mande, H. 2016. The Effect Of Information Sequential And Personality On The Investor Belief Revision (An Experimental Study In Decision Making). *Ponte, International Scientific Researches Journal*. Vol. 72 (10). 150-166
- Habbe, A. H., Rasyid, S., Arif, H., & Muda, I. (2019). Measuring internal auditor's intention to blow the whistle (a Quasi-experiment of internal auditors in the local government). *Business: Theory and Practice*, 20, 224-233.
- Haryanto dan Bambang Subroto. 2012. Interaksi Individu-Kelompok Sebagai Pemoderasi Pengaruh Framing dan Urutan Bukti Terhadap Audit Judgment: Studi Pada Sektor Pemerintahan. *Simposium Nasional Akuntansi XV*. Pp. 1-36.
- Hersh, M. A. 2002. Whistleblowers - heroes or traitors?: Individual and collective responsibility for ethical behaviour. *Annual Reviews in Control* 26: 243-262.

- Hillison, W., Pacini, C., & Sinason, D. (1999). The internal auditor as fraud-buster. *Managerial Auditing Journal*, 14(7), 351-362.
- Hofstede, G. (1980a). *Culture's consequences : International differences in workrelated values*: Beverly Hills, California : Sage Publications.
- Hofstede, G. (1991). *Cultures and organizations : Software of the mind* London ; New York : McGraw-Hill.
- Hurt, R. Kathy. (2010). *Development of a Scale to Measure Professional Skepticism*. Auditing: A Journal of Practice and Theory. American Auditing Association.
- Hwang, D., Staley, B., Chen, Y. T., & Lan, J.-S. (2008). Confucian culture and whistleblowing by professional accountants: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 504-526.
- IIA. (1988). IIA position paper on whistleblowing. *The Internal Auditor*, 45(6), 16.
- IIA. (2006). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* Altamonte Springs, FL.
- IIA. (2007). *The Professional Practices Framework*: Altamonte Springs, FL: The IIA Research Foundation
- IIA. (2009). Institute of Internal Auditors Code of Ethics. From <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/>
- Isenberg, Daniel J. 1986. Group Polarization: A Critical Review and Meta-Analysis. *Journal of Personality and Social Psychology*. Vol. 50. No. 6. Pp. 1141-1151.
- Jones, Thomas M.. 1991. Ethical Decision Making By Individuals In Organizations: An Issue-Contingent Model. *Academy of Management Review*. Vol. 16. No. 2. Pp. 366-395.
- Jubb, Peter B.. 1999. Whistleblowing: A Restrictive Definition and Interpretation. *Journal of Business Ethics*. Vol. 21. Pp. 77-94.
- Jubb, P. B. (2000). Auditors as whistleblowers. *International Journal of Auditing*, 4(3), 153-167.
- Kaplan, S. E., & Schultz, J. J. (2007). Intentions to report questionable acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality, and setting. *Journal of Business Ethics*, 71(2), 109-124.
- Kaplan, Steven E. dan Stacey M. Whitecotton. 2001. An Examination of Auditors' Reporting Intentions When Another Auditor Is Offered Client Employment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 20. No. 1. Pp. 45-63.
- Kartini. 2018. Developing fraud prevention model in regional public hospital in West Sulawesi Province. *International Journal of Law and Management* 60 (2), -

- Keenan, J. P. (2002a). Comparing Indian and American managers on whistleblowing. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 14(2-3), 79-89.
- Keenan, J. P. (2002b). Whistleblowing: A study of managerial differences. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 14(1), 17-32.
- Keenan, J. P., & Krueger, C. A. (1992). Whistleblowing and the professional. *Management Accounting*, 74(2), 21-24.
- King, Granville. 1997. The Effects of Interpersonal Closeness and Issue Seriousness on Blowing The Whistle. *The Journal of Business Communication*. Vol. 34. No. 4. Pp. 419-436.
- Klemola, Arto. 2013. Motivations Behind Prosocial Behaviour, Metropolia University of Applied, Bachelor's Thesis.
- Knack, Stephen dan Philip Keefer. 1995. Institutions and Economic Performance: Cross-Country Test Using Alternative Institutional Measures. *Economics and Politics*. Vol. 7. No. 3. Pp. 207-227.
- KNKG. (2008) Pedoman sistem pelaporan pelanggaran - SPP (whistleblowing system – WBS). Jakarta: KNKG
- Kohlberg, L. 1958. The development of modes of moral thinking and choice in the years 10 to 16. Unpublished doctoral dissertation, University of Chicago, Chicago
- Kohlberg, L. 1964. Development of moral character and moral ideology. In *Review of child development research 1*, ed. M. L. Hoffman and L. W. Hoffman, 381-431. New York, NY: Russell Sage Foundation.
- Kohlberg, L. 1969. Stage and sequence: The cognitive-developmental approach to socialization. In *Handbook of Socialization Theory and Research*, ed. D. Goslin, Chicago: Rand-McNally.
- Krogstad, J. L., Ridley, A. J., & Rittenberg, L. E. (1999). Where we're going. *The Internal Auditor*, 56(5), 26-33.
- Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban. 2011. *Memahami Whistleblower*. Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban.
- Lynch, Antoinette L.; Uday S. Murthy; dan Terry J. Engle. 2009. Fraud Brainstorming Using Computer-Mediated Communication: The Effects of Brainstorming Technique and Facilitation. *The Accounting Review*. Vol. 84. No. 4. Pp. 1209-1232.
- MacNab, B. R., & Worthley, R. (2008). Self-efficacy as an intrapersonal predictor for internal whistleblowing: A US and Canada examination. *Journal of Business Ethics*, 79(4), 407-421.
- Ma, H. K. (1984). Problems in the cross-cultural study of moral judgment development. *CUHK Education Journal*, 12(2), 50-55.

- Mande,H., Mediaty. Habbe, A.H., Kartini, Level of Fraud and Professional Skeptisism to Become a Whistleblower, *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, Volume 5, Issue 7, July – 2020.
- Mardiasmo. (2006). Perwujudan transparansi dan akuntabilitas publik melalui akuntansi sektor publik: Suatu sarana menuju good governance. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, 2(1).
- Martinko, M.J., M.J. Gundlach, dan S.C. Douglas. 2002. Toward an Integrative Theory of Counterproductive Workplace Behavior: A Causal Reasoning Perspective. *International Journal of Selection and Assessment*. Vol. 10 No 1/2: hal. 36-50.
- Mauro, Paolo. 1995. Corruption and Growth. *Quarterly Journal of Economics*. Vol. 110. No. 3. Pp. 681-712.
- Mauro, Paolo. 2004. The Persistence of Corruption and Slow Economic Growth. *International Monetary Fund Staff Paper*. Vol. 51. No. 1. Pp. 1-18.
- Mediaty. Habbe, A.H., Kartini, Mande,H. Whistle blowing: Fraud and Friendship in Organization, *American International Journal of Business Management (AIJBM)*, Volume 3, Issue 4 (April 2020), PP 10-18.
- Menk, K. B. 2011. The impact of materiality, personality traits, and ethical position on whistle-blowing intentions. Dissertation, Department of Accounting, Virginia Commonwealth University, Harrisonburg.
- Mesmer-Magnus, J. R., & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62(3), 277-297.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1984). The relationships among beliefs, organizational position, and whistle-blowing status: A discriminant analysis. *Academy of Management Journal*, 27(4), 687-705.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1988). Individual and situational correlates of whistleblowing. *Personnel Psychology*, 41(2), 267-281.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1992). *Blowing the whistle: The organizational and legal implications for companies and employees* New York: Lexington Books.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1994). Relationships among value congruence, perceived victimization, and retaliation against whistle-blowers. *Journal of Management*, 20(4), 773-794.
- Miceli, Marcia P.; Janet P. Near; dan Charles R. Schwenk. 1991. Who Blows the Whistle and Why?. *Industrial and Labor Relations Review*. Vol. 45. No. 1. Pp. 113-130.
- Miceli, Marcia P.; Michael Rehg; Janet P. Near; dan Katherine C. Ryan. 1999. Can Law Protect Whistle-Blowers?. *Work and Occupations*. Vol. 26. No. 1. Pp. 129-151.

- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dozier, J. B. (1991). Blowing the whistle on data fudging: A controlled field experiment. *Journal of Applied Social Psychology, 21*(4), 271-295.
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2008). *Whistle-blowing in organizations*. New York: Routledge: Lawrence Erlbaum Associates.
- Miethe, T. D. (1999). *Whistleblowing at work: Tough choices in exposing fraud, waste, and abuse on the job*. Boulder, CO: Westview Press.
- Miller, Daine L. dan Stuart Thomas. 2005. The Impact of Relative Position and Relational Closeness on Reporting of Unethical Acts. *Journal of Business Ethics*. Vol. 61. Pp. 315-328.
- Miller, P., Bernzweg, J., Eisenberg, N., Fabes, R. (1991) *The development and socialization of prosocial behavior*. In R. Hinde & J. Groebel (eds.) *Cooperation and Prosocial Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press. Page 54.
- Modic, Stanley J.. 1987. Forget Ethics and Succeed?. *Industry Week*. Vol. 235. Pp. 17-18.
- Moscovici, Serge dan Marisa Zavalloni. 1969. The Group As A Polarizer of Attitudes. *Journal of Personality and Social Psychology*. Vol. 12. No. 2. Pp. 125-135.
- Mussen, P. (1982) *Personality Development and Liberal Sociopolitical Attitudes*. In: N. Eisenberg (ed.) *The Development of Prosocial Behavior*. New York: ACADEMIC PRESS, INC. Page 363.
- Myers, David G. (2012). *Psikologi Sosial Jilid 2*. Jakarta: Salemba Humanika.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistleblowing. *Journal of Business Ethics 4*(1), 1-16.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1986). Retaliation against whistle blowers: Predictors and effects. *Journal of Applied Psychology, 71*(1), 137-145.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1990). *When whistleblowing succeeds: Predictors of effective whistle-blowing*. Paper presented at the Annual Meeting of the Academy of Management, San Francisco.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1995). Effective whistle-blowing. *Academy of Management. The Academy of Management Review, 20*(3), 679-708.
- Nurhidayat (2017). *Tindakan Whistleblowing: Dilematika dan Tantangan Etika dalam Organisasi*. Disertasi. Universitas Gajah Mada.
- Ohnishi, K., Hayama, Y., Asai, A., & Kosugi, S. (2008). The process of whistleblowing in a Japanese psychiatric hospital. *Nursing ethics, 15*(5), 631-642.

- O'Leary, Conor dan Gladies Pengemanan. 2007. The Effect of Groupwork on Ethical Decisions-Making of Accountancy Students. *Journal of Business Ethics*. Vol. 75. Pp. 215-228.
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). Whistleblowing as planned behavior - A survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 545-556.
- Park, H., Rehg, M. T., & Lee, D. (2005). The influence of Confucian ethics and collectivism on whistleblowing intentions: A study of South Korean public employees. *Journal of Business Ethics*, 58(4), 387-403.
- Patel, Chris. 2003. Some Cross-Cultural Evidence on Whistle-Blowing as an Internal Control Mechanism. *Journal of International Accounting Research*. Vol. 2. Pp. 69-96.
- Pearson, T. C., Gregson, T., & Wendell, J. (1998). A primer for internal auditors considering whistle blowing. *Internal Auditing*, 13(5), 9-19.
- Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan PSA No.4 (SA seksi 230) *Standar Profesional Akuntans Publik dan Kode Etik Akuntan Indonesia*. Dewan Standar Akuntansi Keuangan-Ikatan Akuntan Indonesia. Jakarta.
- Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan PSA No.4 (SA seksi 220) *Standar Profesional Akuntans Publik dan Kode Etik Akuntan Indonesia*. Dewan Standar Akuntansi Keuangan-Ikatan Akuntan Indonesia. Jakarta.
- Ponemon, Lawrence A.. 1994. Whistle-Blowing as an Internal Control Mechanism: Individual and Organizational Considerations. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 13. No. 2. Pp. 118-130.
- Randall, D.M. dan A.M. Gibson. 1990. Methodology in Business Ethics Research: A review and Critical Assessment. *Journal of Business Ethics*. Vol. 9. Pp. 457-471.
- Redding, G. 1990. *The spirit of Chinese capitalism*. New York NY: Walter de Gruyter. (Near dan Dworkin 1998;
- Rehg, M. T., Miceli, M. P., Near, J. P., & Van Scotter, J. R. (2008). Antecedents and outcomes of retaliation against whistleblowers: Gender differences and power relationships. *Organization Science*, 19(2), 221-240.
- Reidenbach, R. E., & Robin, D. P. (1990). Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. *Journal of Business Ethics*, 9(8), 639-653.
- Republik Indonesia. 2008. *Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/220/M.PAN/7/2008 Tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya*.
- Rest, J. 1979a. *Development in judging moral issues*: University of Minnesota Press.

- , 1979b. *Revised manual for the Defining Issues Test*. Minneapolis, MN: University of Minnesota.
- Robinson, Shani N; Jesse C. Robertson; dan Mary B. Curtis. 2012. 2012. The Effect of Contextual and Wrongdoing Attributes on Organizational Employees' Whistleblowing Intentions Following Fraud. *Journal of Business Ethics*. Vol. 106. Pp. 213-227.
- Rocha, E., and B. H. Kleiner. 2005. To blow or not to blow the whistle? That is the question. *Management Research Notes* 28 (11/12): 80-87.
- Rothschild, J., & Miethe, T. D. (1999). Whistle-blower disclosures and management retaliation: The battle to control information about organization corruption. *Work and Occupations*, 26(1), 107-128.
- Rothwell, G. R., & Baldwin, J. N. (2006). Ethical climates and contextual predictors of whistle-blowing. *Review of Public Personnel Administration*, 26(3), 216-244.
- Rothwell, G. R., & Baldwin, J. N. (2007a). Ethical climate theory, whistle-blowing, and the code of silence in police agencies in the State of Georgia. *Journal of Business Ethics*, 70(4), 341-361.
- Rothwell, G. R., & Baldwin, J. N. (2007b). Whistle-blowing and the code of silence in police agencies. *Crime and Delinquency*, 53(4), 605-632.
- Rutledge, Robert W. dan Adrian M. Harrell. 1994. The Impact of Responsibility and Framing of Budgetary Information on Group Shifts. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 6. Pp. 92-109.
- Sabang, M. I. 2013. Kecurangan, Status Pelaku Kecurangan, Interaksi Individu-Kelompok, dan Minat Menjadi Whistleblower (Eksperimen pada Auditor Internal Pemerintah. *Tesis*. Program Pasca Sarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya. Malang.
- Schminke, M., Ambrose, M. L., & Miles, J. A. (2003). The impact of gender and setting on perceptions of others' ethics. *Sex Roles*, 48(7/8), 361-375.
- Schultz, Joseph J, Jr. dan Philip M. Reckers. 1981. The Impact of Group Processing on Selected Audit Disclosure Decisions. *Journal of Accounting Research*. Vol. 19. No. 2. Pp. 482-501.
- Schultz, Joseph J, Jr.; Douglas A. Johnson; Deigan Morris; dan Sverre Dyrnes. 1993. An Investigation of The Reporting of Questionable Acts in An International Setting. *Journal of Accounting Research*. Vol. 31. Pp. 75-103.
- Sears, D.O; Fredman, J.L., dan Peplau, L. A. (1991). *Psikologi sosial*. Jilid 2. Alih Bahasa: Michael Adryanto. Jakarta: Erlangga.
- Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., & Thornton, J. M. (2010). The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 707-717.

- Seniati, L., dkk. (2005). Psikologi eksperimen. Jakarta: Indeks
- Seniati, L., dkk. (2011). Psikologi eksperimen. Jakarta: Indeks
- Shaffer, K.A. 2005. On the nature and function of emotion: A component process approach. In K. R. Scherer & P.E. Ekman (Eds.), *Approaches to emotion* (pp. 293-317). Hillsdale, N.J.: Erlbaum.
- Sims, R. L., & Keenan, J. P. (1998). Predictors of external whistleblowing: Organizational and intrapersonal variables. *Journal of Business Ethics*, 17(4), 411-421.
- Sims, R. L., & Keenan, J. P. (1999). A cross-cultural comparison of managers' whistleblowing tendencies. *International Journal of Value - Based Management*, 12(2), 137-151.
- Somers, M., J, and J. C. Casal. 1994. Organizational commitment and whistleblowing *Group and Organizational Management* 19: 270-283.
- Starkey, P. 1998. Whistleblowing behavior: The impact of situational and personality variables. Unpublished doctoral dissertation, University of Mississippi, Oxford.
- Syamsuddin. 2017. The Government whistleblowers in generating audit quality (A survey on provincial audit boards in South, Central, and West Sulawesi, Indonesia). *International Journal of Law and Management*.
- Tanzi, Vito. 1998. Corruption Around The World: Causes, Consequences, Scope and Cures. *International Monetary Fund Working Paper*. Vol. 98/63. Pp.1-39.
- Tanzi, Vito dan Hamid Davoodi. 1997. Corruption, Public Investment, and Growth. *International Monetary Fund Working Paper*. Vol. 97/139. Pp. 1-23.
- Transparency International Indonesia. 2015. Survei Persepsi Korupsi 2015. Danish Royal Embassy.
- Trotman, Ken T.; Roger Simnett; dan Amna Khalifa. 2009. Impact of The Type Audit Team Discussion on Auditor's Generation of Material Fraud. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 26. No. 4. Pp. 1115-11142.
- Tsaharidu, Eva E. dan Wim Vandekerchove. 2008. Organisational Whistleblowing Policies: Making Employees Responsible or Liable?. *Journal of Business Ethics*. Vol. 82. Pp. 107-118.
- Twenge, Jean M.; Roy F. Baumeister; C. Nathan DeWall; Natalie J. Ciarocco; dan J. Michael Bartels. 2007. Social Exclusion Decreases Prosocial Behavior. *Journal of Personality and Social Psychology*. Vol. 92. No. 1. Pp. 56-66.
- Vandekerchove, Wim. 2006. *Whistleblowing and Organizational Social Responsibility: A Global Assessment*. Ashgate Publishing Limited.

- Vinten, G. (1992a). Whistle blowing: Corporate help or hindrance? *Management Decision*, 30(1), 44-48.
- Wallace, Michael A.; Nathan Kogan; dan Daryl J. Bem. 1964. Diffusion of Responsibility And Level of Risk Taking In Groups. *Journal of Abnormal and Social Psychology*. Vol. 68. No. 3. Pp. 263-274.
- Weinstein, D. 1979. *Bureaucratic opposition*. New York: Pergamon Press.
- Westin, A. F. 1981. *Whistle-blowing: Loyalty and dissent in the corporation*. New York: McGraw-Hill.
- Winardi, Rijadh Djatu. 2013. The Influence of Individual and Situational Factors on Lower-Level Civil Servants" Whistle-Blowing Intention in Indonesia. *Journal of Indonesian Economy and Business*. Vol. 28 (3); 361-376.
- Wise, T. D. 1995. An analysis of factors proposed to affect the decision to blow the whistle on unethical acts. Doctor of Business Administration Dissertation, The Graduate School, College of Administration and Business Louisiana Tech University, Louisiana
- Xu, Yin dan Douglas E. Ziegenfuss. 2008. Reward Systems, Moral Reasoning, and Internal Auditors' Reporting Wrongdoing. *Journal of Business and Psychology*. Vol. 22. Pp. 323-331.
- Zhang, J., R. Chiu, and W. Li-Qun. 2009a. On whistle-blowing judgment and intention. *Journal of Managerial Psychology* 24 (7): 627-649.
- . 2009b. Decision-making process of internal whistle-blowing behavior in China: Empirical evidence and implications. *Journal of Business Ethics* 88: 25-41.
- Zhou, Y., and J. W. Creswell. 2012. The use of mixed methods by Chinese scholars in East China: A case study. *International Journal of Multiple Research Approaches* 6 (1): 73-87.

Lampiran 1

INSTRUMEN PENELITIAN
WHISTLEBLOWING DALAM BINGKAI PROSOSIAL
(Kuasi Eksperimental)

Oleh :

Henni Mande
P0500316403



Tim Promotor

Prof. Dr. Mediaty, SE., Ak., M.Si., CA.
Dr. Abdul Hamid Habbe, SE., M.Si.
Prof. Dr. Kartini, SE, Ak., M.Si., CA.

PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2020

Kepada:

Yth. Bapak/Ibu Auditor Internal

Inspektorat Pemerintah _____

Saya adalah Henni Mande, saya sedang melakukan penelitian untuk memenuhi persyaratan memperoleh gelar Doktor (S3) di Program Pasca Sarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Hasanuddin. Judul penelitian saya adalah "*Whistleblowing* Dalam Bingkai Prososial". Jenis penelitian ini adalah eksperimen kuasi. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui minat *whistleblowing* Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) pada beberapa kondisi.

Bapak Ibu adalah partisipan yang saya pilih untuk menjadi peserta eksperimen. Semua jawaban Bapak/Ibu pada instrumen penelitian ini merupakan minat Bapak/Ibu untuk melakukan *whistleblowing* pada kondisi tertentu. Kesuksesan penelitian ini sangat tergantung pada kerelaan Bapak/Ibu untuk berpartisipasi dan memberi respon pada instrumen penelitian ini.

Penelitian ini menjaga kerahasiaan segala informasi yang diperoleh dari Bapak/Ibu. Saya mengucapkan terima kasih atas kerelaan dan partisipasi Bapak/Ibu pada penelitian ini.

Makassar, Februari 2019
Peneliti,



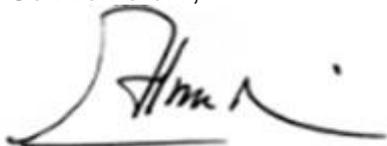
Henni Mande

Mengetahui,
Promotor



Prof. Dr. Mediaty, SE., AK., M. Si., CA.
19650925 199002 2 001

Co Promotor1,



Dr. Abdul hamid Habbe, SE., M. Si
19630515 199203 1 003

Co Promotor2,



Prof. Dr. Kartini, SE., AK., M. Si., CA
19650305 199203 2 001

Lampiran 1

Instrumen Penelitian (Kasus/Skenario)

Instrumen Penelitian 1 TKR

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Pada tahun anggaran 2018, pemerintah Provinsi XYZ menganggarkan biaya pelatihan untuk kegiatan bimbingan teknis akuntansi dan penyusunan laporan keuangan SKPD. Kegiatan tersebut dilaksanakan sebanyak dua angkatan dengan total anggaran Rp850.750.000,00.

Kepanitiaan kegiatan tersebut terdiri atas pengarah, penanggung jawab, ketua, wakil ketua, sekretaris, dan anggota. Besaran honorarium setiap anggota panitia telah diatur berdasarkan SK gubernur. Kegiatan tersebut telah dilaksanakan pada tahun 2018. Namun, Bapak Luthfi selaku auditor internal menemukan kesalahan dalam pembayaran honorarium. Besaran honorarium yang dibayarkan kepada panitia melebihi SK gubernur. Total **kelebihan pembayaran honorarium sebesar Rp 4.303.750,00 atau sebesar 0,5% (rendah) dari total anggaran pelatihan.**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Bapak Luthfi sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan **kecurangan pembayaran honor sebesar 0.5% (rendah)** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **TKR/DCM**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Luthfi sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Luthfi berfikir bahwa meskipun kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya merupakan temuan kecurangan yang rendah tetapi kemungkinan besar **Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit “Disclamer” dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Bapak Luthfi sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan **kecurangan pembayaran honor sebesar 0.5% (rendah) dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Disclamer”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **TKR/WTP**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Luthfi sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Luthfi berfikir bahwa meskipun kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya merupakan temuan kecurangan yang rendah tetapi kemungkinan besar **Provinsi XYZ akan mendapat predikat Opini Audit “Wajar Tanpa Pengecualian” (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Bapak Luthfi sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan **kecurangan pembayaran honor sebesar 0.5% (rendah) dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Wajar Tanpa Pengecualian”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **TKR/TBK**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Luthfi sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Luthfi menemukan bahwa kecurangan pembayaran honorarium yang telah diuraikan sebelumnya merupakan **Temuan Kecurangan Berulang Kali. Kecurangan serupa pernah menjadi temuan pada tahun 2015 dan 2011.**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Bapak Luthfi sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan **kecurangan pembayaran honor sebesar 0.5% (rendah) dan merupakan Temuan Berulang Kali** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **TKR/TPK**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Luthfi sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Luthfi menemukan bahwa kecurangan pembayaran honorarium yang telah diuraikan sebelumnya merupakan **Temuan Pertama Kali. Kecurangan tersebut pertama kali terjadi pada Provinsi XYZ.**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Bapak Luthfi sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan **kecurangan pembayaran honor sebesar 0.5% (rendah) dan merupakan Temuan Pertama Kali** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 1 TKT

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Pada tahun anggaran 2018, pemerintah Provinsi XYZ menganggarkan biaya pelatihan untuk kegiatan bimbingan teknis akuntansi dan penyusunan laporan keuangan SKPD. Kegiatan tersebut dilaksanakan sebanyak dua angkatan dengan total anggaran Rp850.750.000,00.

Kepanitiaan kegiatan tersebut terdiri atas pengarah, penanggung jawab, ketua, wakil ketua, sekretaris, dan anggota. Besaran honorarium setiap anggota panitia telah diatur berdasarkan SK gubernur. Kegiatan tersebut telah dilaksanakan pada tahun 2018. Namun, Bapak Luthfi selaku auditor internal menemukan kecurangan dalam pembayaran honorarium. Besaran honorarium yang dibayarkan kepada panitia melebihi SK gubernur. **Total kelebihan pembayaran honorarium sebesar Rp51.645.000,00 atau sebesar 6% (tinggi) dari total anggaran pelatihan.**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Bapak Luthfi sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan **kecurangan pembayaran honor sebesar 6% (tinggi)** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 TKT/DCM

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Luthfi sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Luthfi menemukan bahwa kecurangan pembayaran honorarium sebesar 6% pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya merupakan temuan kecurangan yang tinggi sehingga kemungkinan besar **Provinsi XYZ akan mendapat predikat Opini Audit “Disclaimer” dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Bapak Luthfi sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan **kecurangan pembayaran honor sebesar 6% (tinggi) dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Disclaimer”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Sangat mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Tidak mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 TKT/WTP

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkarkan.

Berdasarkan pengalaman Pak Luthfi sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Luthfi berfikir bahwa kecurangan pembayaran honorarium sebesar 6% pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya merupakan temuan kecurangan yang tinggi sehingga kemungkinan besar **Provinsi XYZ akan mendapat predikat Opini Audit “Wajar Tanpa Pengecualian” (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Bapak Luthfi sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan **kecurangan pembayaran honor sebesar 6% (tinggi) dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Wajar Tanpa Pengecualian” (WTP)** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Sangat mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Tidak mungkin

Lingkarkan atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **TKT/TBK**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Luthfi sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Luthfi menemukan bahwa kecurangan pembayaran honorarium yang telah diuraikan sebelumnya merupakan **Temuan Kecurangan Berulang Kali. Kecurangan serupa pernah menjadi temuan pada tahun 2015 dan 2011.**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Bapak Luthfi sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan **kecurangan pembayaran honor sebesar 6% (tinggi) dan merupakan Temuan Berulang Kali** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Sangat mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Tidak mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **TKT/TPK**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Luthfi sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Luthfi menemukan bahwa kecurangan pembayaran honorarium yang telah diuraikan sebelumnya merupakan **Temuan Pertama Kali. Kecurangan tersebut pertama kali terjadi pada Provinsi XYZ.**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Bapak Luthfi sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan **kecurangan pembayaran honor sebesar 6% (tinggi) dan merupakan Temuan Pertama Kali** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Sangat mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Tidak mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 1 OKB

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Pada tahun 2017 pemerintah daerah Provinsi XYZ mengakui penerimaan kas dari klaim BPJS PNS dan Jamkesos sebesar Rp 936.885.876,00. Penerimaan tersebut akan digunakan untuk kegiatan penerimaan BPJS PNS dan Jamkesos. Dengan diakuinya penerimaan tersebut maka Pendapatan Asli Daerah (PAD) bertambah sebesar Rp 936.885.876,00 sesuai pendapatannya.

Pak Rahman selaku auditor internal pemerintah Provinsi XYZ menemukan salah saji (misstatement) yang material pada penerimaan kas dari klaim BPJS PNS sebesar Rp 832.922.700,00 dan penerimaan kas dari Jamkesos sebesar Rp 130.963.176,00, sehingga pertambahan PAD yang seharusnya diakui adalah sebesar Rp 963.885.876,00. Selisih antara penerimaan yang diakui dan penerimaan sebenarnya yaitu sebesar Rp 27.000.000,00.

Pak Rahman kemudian menelusuri keberadaan selisih antara penerimaan yang diakui dan penerimaan sebenarnya. Pak Rahman menyimpulkan bahwa selisih tersebut digunakan untuk keperluan pembayaran honor pegawai non PNS dan pembelian hadiah THR bagi pegawai. Menurut bendahara, hal ini dilakukan untuk "**Kepentingan Bersama**".

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Rahman sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan **kecurangan untuk "Kepentingan Bersama"** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 OKB/DCM

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Rahman sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Rahman menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang berorientasi pada **“Kepentingan Bersama”**, merupakan isu yang sedang hangat dibicarakan dan kemungkinan besar Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Disclamer”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Rahman sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan kecurangan yang berorientasi pada **“Kepentingan Bersama” dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Disclamer”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **OKB/WTP**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkarkan.

Berdasarkan pengalaman Pak Rahman sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Rahman menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang berorientasi pada **“Kepentingan Bersama”**, merupakan isu yang sedang hangat dibicarakan tetapi masih memungkinkan bagi Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Wajar Tanpa Pengecualian”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Rahman sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan kecurangan yang berorientasi pada **“Kepentingan Bersama” dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Wajar Tanpa Pengecualian”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkarkan atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 OKB/TBK

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkarkan.

Berdasarkan pengalaman Pak Rahman sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Rahman menemukan fakta bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang berorientasi pada Kepentingan Bersama, merupakan "**Temuan Berulang Kali**". Kecurangan serupa pernah menjadi temuan pada tahun 2015 dan 2011 di Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Rahman sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang berorientasi pada Kepentingan Bersama dan merupakan Temuan Berulang Kali** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkarkan atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 OKB/TPK

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Rahman sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Rahman menemukan fakta bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang berorientasi pada **“Kepentingan Bersama”** merupakan **“Temuan Pertama Kali”**. Kecurangan tersebut pertama kali terjadi pada Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Rahman sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang berorientasi pada “Kepentingan Bersama” dan merupakan “Temuan Pertama Kali”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 1 **OKP**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkarkan.

Pada tahun 2017 pemerintah daerah Provinsi XYZ mengakui penerimaan kas dari klaim BPJS PNS dan Jamkesmas sebesar Rp 936.885.876,00. Penerimaan tersebut akan digunakan untuk kegiatan penerimaan BPJS PNS dan Jamkesmas. Dengan diakuinya penerimaan tersebut maka Pendapatan Asli Daerah (PAD) bertambah sebesar Rp936.885.876,00 sesuai pendapatannya.

Pak Rahman selaku auditor internal pemerintah Provinsi XYZ menemukan salah saji (misstatement) yang material pada penerimaan kas dari klaim BPJS PNS sebesar Rp 832.922.700,00 dan penerimaan kas dari Jamkesmas sebesar Rp 130.963.176,00, sehingga pertambahan PAD yang seharusnya diakui adalah sebesar Rp 963.885.876,00. Selisih antara penerimaan yang diakui dan penerimaan sebenarnya yaitu sebesar Rp27.000.000,00.

Pak Rahman kemudian menelusuri keberadaan selisih antara penerimaan yang diakui dan penerimaan sebenarnya. Pak Rahman menyimpulkan bahwa selisih tersebut digunakan oleh salah satu pejabat untuk **Kepentingan Pribadinya**.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Rahman sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan temuan kecurangan untuk **Kepentingan Pribadi** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkarkan atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **OKP/DCM**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Rahman sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Rahman menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang berorientasi pada **Kepentingan Pribadi**, merupakan isu yang sedang hangat dibicarakan dan kemungkinan besar Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Disclaimer”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Rahman sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang berorientasi pada Kepentingan Pribadi dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Disclaimer”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkarkan atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **OKP/WTP**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Rahman sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Rahman menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang berorientasi pada kepentingan pribadi, merupakan isu yang sedang hangat dibicarakan tetapi masih memungkinkan bagi Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Wajar Tanpa Pengecualian”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Rahman sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang berorientasi pada Kepentingan Pribadi dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Wajar Tanpa Pengecualian”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **OKP/TBK**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Rahman sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Rahman menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **berorientasi pada kepentingan pribadi**, merupakan **“Temuan Berulang Kali”**. Kecurangan serupa pernah menjadi temuan pada tahun 2015 dan 2011 di Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Rahman sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang berorientasi pada Kepentingan Pribadi dan merupakan Temuan Berulang Kali** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **OKP/TPK**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Rahman sebagai seorang AP/IP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Rahman menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **berorientasi pada kepentingan pribadi**, merupakan "**Temuan Pertama Kali**". Kecurangan tersebut pertama kali terjadi pada Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Rahman sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang berorientasi pada Kepentingan Pribadi dan merupakan Temuan Pertama Kali** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 1 JPR

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan APBD Perubahan pemerintah Provinsi XYZ tahun anggaran 2016, sekretariat DPRD mendapat alokasi anggaran perjalanan dinas luar daerah. Prosedur penggunaan anggaran perjalanan dinas tersebut telah dibuatkan aturannya.

Agus salah seorang auditor internal di pemerintahan Provinsi XYZ. Agus memeriksa SPJ perjalanan dinas luar daerah pada DPRD dengan membandingkan data manifes pesawat dan setelah dikonfirmasi kepada sekretaris DPRD, disimpulkan bahwa terdapat dua jenis kesalahan, yaitu (1) melakukan perjalanan dinas, tetapi menggunakan nama yang berbeda pada tiket yang dipertanggungjawabkan sebanyak 163 tiket dan (2) tidak melakukan perjalanan dinas, tetapi dipertanggungjawabkan (perjalanan dinas fiktif) sebanyak 87 tiket. Sebanyak 65 dari 87 **perjalanan fiktif tersebut dilakukan oleh beberapa “staf” di sekretariat DPRD** dengan memalsukan semua dokumen yang dibutuhkan, seperti yang diatur dalam prosedur.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Agus sebagai auditor internal di pemerintahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh “staf”** sekretariat DPRD kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **JPR/DCM**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Agus sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Agus menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh beberapa “staf”** di sekretariat DPRD, merupakan isu yang sedang hangat dibicarakan dan kemungkinan besar Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Disclaimer”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Agus sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh beberapa “staf” dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Disclaimer”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 JPR/TBK

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Agus sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Agus menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh beberapa “staf”** di sekretariat DPRD, merupakan **“Temuan Berulang Kali”**. Kecurangan serupa pernah menjadi temuan pada tahun 2015 dan 2011 di Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Agus sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh beberapa “staf” dan merupakan “Temuan Berulang Kali”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin **1** **2** **3** **4** **5** **6** **7** Sangat mungkin

Lingkarkan atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **JPR/TPK**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Agus sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Agus menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh beberapa “staf”** di sekretariat DPRD, merupakan **“Temuan Pertama Kali”**. Kecurangan tersebut pertama kali menjadi temuan di Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Agus sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh beberapa “staf” dan merupakan “Temuan Pertama Kali”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkarkan atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **JPR/WTP**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Agus sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Agus menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh beberapa “staf”** di sekretariat DPRD, merupakan isu yang sedang hangat dibicarakan tetapi masih memungkinkan bagi Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Wajar Tanpa Pengecualian”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Agus sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh beberapa “staf” dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Wajar Tanpa Pengecualian”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 1 JPT

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan APBD Perubahan pemerintah Provinsi XYZ tahun anggaran 2016, sekretariat DPRD mendapat alokasi anggaran perjalanan dinas luar daerah. Prosedur penggunaan anggaran perjalanan dinas tersebut telah dibuatkan aturannya.

Agus salah seorang auditor internal di pemerintahan Provinsi XYZ. Agus memeriksa SPJ perjalanan dinas luar daerah pada DPRD dengan membandingkan data manifes pesawat. Setelah dikonfirmasi kepada sekretaris DPRD, disimpulkan bahwa terdapat dua jenis kesalahan, yaitu (1) melakukan perjalanan dinas, tetapi menggunakan nama yang berbeda pada tiket yang dipertanggungjawabkan sebanyak 163 tiket dan (2) tidak melakukan perjalanan dinas, tetapi dipertanggungjawabkan (perjalanan dinas fiktif) sebanyak 87 tiket. Sebanyak 65 dari 87 kecurangan **perjalanan fiktif tersebut dilakukan oleh “Ketua DPRD”**.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Agus sebagai auditor internal di pemerintahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh “Ketua DPRD”** kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **JPT/DCM**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Agus sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Agus menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh “Ketua DPRD”**, merupakan isu yang sedang hangat dibicarakan dan kemungkinan besar Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Disclamer”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Agus sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh “Ketua DPRD” dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Disclamer”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 JPT/TBK

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Agus sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Agus menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh “Ketua DPRD”**, merupakan **“Temuan Berulang Kali”**. Kecurangan serupa pernah menjadi temuan pada tahun 2011 dan 2016 di Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Agus sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh “Ketua DPRD” dan merupakan “Temuan Berulang Kali”**. tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **JPT/TPK**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Agus sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Agus menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh “Ketua DPRD”**, merupakan **“Temuan Pertama Kali”**. Kecurangan tersebut pertama kali terjadi pada Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Agus sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh “Ketua DPRD” dan merupakan “Temuan Pertama Kali”**. tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkari atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **JPT/WTP**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Pak Agus sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Pak Agus menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh “Ketua DPRD”**, merupakan isu yang sedang hangat dibicarakan tetapi masih memungkinkan bagi Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Wajar Tanpa Pengecualian”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Pak Agus sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh “Ketua DPRD” dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Wajar Tanpa Pengecualian”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 1 KHR

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Pada neraca per 31 Desember 2011 Dinas Pertanian dan Peternakan Provinsi XYZ tercatat persediaan alat tulis kantor yang tidak sesuai dengan fisik. Persediaan yang tercatat jauh lebih besar dibandingkan dengan keadaan fisik. Setelah dilakukan investigasi oleh **Ibu Hartati**, salah satu auditor internal di pemerintahan Provinsi XYZ, diketahui bahwa kekurangan fisik pada persediaan disebabkan oleh pengelola barang habis pakai. **Ibu Nurmala** terkadang membawa pulang barang, seperti kertas dan tinta printer, untuk keperluan pribadi. Hal tersebut terjadi terjadi karena lemahnya pengendalian dalam pengelolaan barang habis pakai di Dinas Pertanian dan Peternakan.

Selisih antara nilai fisik dan nilai yang tercatat di neraca sangat signifikan. Ibu Hartati telah memperingatkan dan menyampaikannya ke atasan langsung pengelola persediaan tersebut, yaitu Kepala Dinas Pertanian dan Peternakan. **Ibu Hartati dan Ibu Nurmala tidak saling mengenal dan tidak pernah saling mengunjungi.**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Ibu Hartati sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **Ibu Nurmala** kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkarkan atau Centangkan atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **KHR/DCM**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Ibu Hartati sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Ibu Hartati menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang dilakukan oleh seseorang yang **bukan temannya**, merupakan isu yang sedang hangat dibicarakan dan kemungkinan besar Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Disclamer”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Ibu Hartati sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh seseorang yang bukan teman dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Disclamer”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **KHR/WTP**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Ibu Hartati sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Ibu Hartati menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang dilakukan oleh seseorang yang **bukan temannya**, merupakan isu yang sedang hangat dibicarakan tetapi masih memungkinkan bagi Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Wajar Tanpa Pengecualian”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Ibu Hartati sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh seseorang yang bukan teman dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Wajar Tanpa Pengecualian”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **KHR/TBK**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Ibu Hartati sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Ibu Hartati menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang dilakukan oleh seseorang yang **bukan temannya**, merupakan **“Temuan Berulang Kali”**. Kecurangan serupa pernah menjadi temuan pada tahun 2015 dan 2011 di Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Ibu Hartati sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh seseorang yang bukan teman dan merupakan “Temuan Berulang Kali”**. tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **KHR/TPK**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Ibu Hartati sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Ibu Hartati menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang dilakukan oleh seseorang yang **bukan temannya**, merupakan **“Temuan Pertama Kali”**. Kecurangan tersebut pertama kali terjadi pada Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Ibu Hartati sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh seseorang yang bukan teman dan merupakan “Temuan Pertama Kali”**. tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 1 KHT

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Pada neraca per 31 Desember 2011 Dinas Pertanian dan Peternakan Provinsi XYZ tercatat persediaan alat tulis kantor yang tidak sesuai dengan fisik. Persediaan yang tercatat jauh lebih besar dibandingkan dengan keadaan fisik. **Ibu Hartati** sebagai salah satu auditor internal di pemerintahan Provinsi XYZ melakukan investigasi dan menemukan bahwa kekurangan fisik pada persediaan disebabkan oleh pengelola barang habis pakai. **Ibu Nurmala** terkadang membawa pulang barang, seperti kertas dan tinta printer, untuk keperluan pribadi. Hal tersebut terjadi karena lemahnya pengendalian dalam pengelolaan barang habis pakai di Dinas Pertanian dan Peternakan.

Selisih antara nilai fisik dan nilai yang tercatat di neraca sangat signifikan. Ibu Hartati telah memperingatkan dan menyampaikannya ke atasan langsung pengelola persediaan tersebut, yaitu Kepala Dinas Pertanian dan Peternakan. **Ibu Hartati dan Ibu Nurmala merupakan teman lama di SMA dan sekarang tinggal di sebuah kompleks yang sama. Keduanya terkadang saling mengunjungi.**

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Ibu Hartati sebagai auditor internal di pemerintahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **Ibu Nurmala** kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

 Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **KHT/DCM**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Ibu Hartati sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Ibu Hartati menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh teman dekatnya**, adalah isu yang sedang hangat dibicarakan dan kemungkinan besar Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Disclamer”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Ibu Hartati sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh teman dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Disclamer”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **KHT/WTP**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Ibu Hartati sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Ibu Hartati menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh teman dekatnya**, adalah isu yang sedang hangat dibicarakan tetapi masih memungkinkan bagi Provinsi XYZ mendapat predikat Opini Audit **“Wajar Tanpa Pengecualian”** dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Ibu Hartati sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh teman dan kemungkinan mendapat predikat Opini Audit “Wajar Tanpa Pengecualian”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 KHT/TBK

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Ibu Hartati sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Ibu Hartati menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh teman dekatnya**, merupakan **“Temuan Berulang Kali”**. Kecurangan serupa pernah menjadi temuan pada tahun 2015 dan 2011 di Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Ibu Hartati sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh “teman” dan merupakan “Temuan Berulang Kali”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Instrumen Penelitian 2 **KHT/TPK**

Bacalah kasus berikut ini dengan baik, pilih salah satu angka pada skala 1 – 7 yang tersedia di bagian bawah dengan cara memberi tanda centang atau kroscek atau lingkaran.

Berdasarkan pengalaman Ibu Hartati sebagai seorang APIP, ketika menemukan kasus kecurangan, perlu dilakukan investigasi lebih dalam untuk mendapatkan informasi tambahan. Setelah melakukan investigasi lebih lanjut, Ibu Hartati menyimpulkan bahwa kecurangan pada kasus yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu kecurangan yang **dilakukan oleh teman dekatnya**, merupakan **“Temuan Pertama Kali”**. Kecurangan tersebut pertama kali terjadi pada Provinsi XYZ.

Jika Bapak/Ibu berada dalam posisi Ibu Hartati sebagai auditor internal di pemeritahan Provinsi XYZ, seberapa besar kemungkinan Bapak/Ibu akan melaporkan **kecurangan yang dilakukan oleh teman dan merupakan “Temuan Pertama Kali”** tersebut kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?

Tidak mungkin

1	2	3	4	5	6	7
----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

Sangat mungkin

Lingkaran atau Centang atau Kroscek

Lampiran 2

Hasil Uji Beda Berdasarkan Usia dan Gender

T-Test

[DataSet1] C:\Users\10\Documents\UJI TK COBA.sav

Group Statistics

	USIA	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBTK	<40	47	5.64	1.309	.191
	>40	41	5.63	1.496	.234

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
MWBTK	Equal variances assumed	.793	.376	.014	86	.989	.004	.299	-.590	.599
	Equal variances not assumed			.014	80.184	.989	.004	.302	-.596	.605

→ T-Test

[DataSet2] C:\Users\10\Documents\UJI TK COBA.sav

Group Statistics

	GENDER	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBTK	LELAKI	46	5.48	1.487	.219
	PEREMPUAN	42	5.81	1.273	.196

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
MWBTK	Equal variances assumed	2.145	.147	-1.117	86	.267	-.331	.296	-.921	.258
	Equal variances not assumed			-1.125	85.664	.264	-.331	.294	-.917	.254

T-Test

[DataSet2] C:\Users\10\Documents\UJI OK COBA.sav

Group Statistics

	USIA	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBOK	<40	37	4.84	1.537	.253
	>40	63	4.65	2.033	.256

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
MWBOK	Equal variances assumed	9.385	.003	.484	98	.630	.187	.387	-.580	.954
	Equal variances not assumed			.520	91.757	.604	.187	.360	-.528	.902

T-Test

[DataSet2] C:\Users\10\Documents\UJI OK COBA.sav

Group Statistics

GENDER		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBOK	Lelaki	56	4.68	2.001	.267
	Perempuan	44	4.77	1.683	.254

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower		Upper
MWBOK	Equal variances assumed	1.686	.197	-2.250	98	.033	-.094	.376	-.841	.653
	Equal variances not assumed			-2.255	97.519	.033	-.094	.369	-.826	.637

T-Test

[DataSet3] C:\Users\10\Documents\UJI JP COBA.sav

Group Statistics

GENDER		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBJP	Lelaki	48	5.73	1.162	.168
	Perempuan	38	6.18	1.136	.184

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower		Upper
MWBJP	Equal variances assumed	.461	.499	-1.821	84	.072	-.455	.250	-.952	.042
	Equal variances not assumed			-1.826	80.324	.071	-.455	.249	-.951	.041

T-Test

[DataSet3] C:\Users\10\Documents\UJI JP COBA.sav

Group Statistics

USIA		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBJP	<40	32	6.09	1.058	.187
	>40	54	5.83	1.225	.167

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower		Upper
MWBJP	Equal variances assumed	3.430	.068	1.001	84	.320	.260	.260	-.257	.778
	Equal variances not assumed			1.039	72.882	.302	.260	.251	-.239	.760

T-Test

[DataSet4] C:\Users\10\Documents\UJI KH COBA.sav

Group Statistics

GENDER		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBKH	Lelaki	50	4.62	1.883	.266
	Perempuan	43	4.72	1.992	.304

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
MWBKH	Equal variances assumed	.339	.562	-.251	91	.802	-.101	.402	-.900	.698
	Equal variances not assumed			-.250	87.215	.803	-.101	.404	-.904	.702

T-Test

[DataSet4] C:\Users\10\Documents\UJI KH COBA.sav

Group Statistics

USIA		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWBKH	<40	44	4.61	2.003	.302
	>40	49	4.71	1.871	.267

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
MWBKH	Equal variances assumed	.129	.721	-.251	91	.803	-.101	.402	-.899	.697
	Equal variances not assumed			-.250	88.252	.803	-.101	.403	-.902	.701

Lampiran 3

Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Factor Analysis

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.656
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	587.878
	df	120
	Sig.	.000

Rotated Component Matrix^a

	Component				
	1	2	3	4	5
TKR	.072	.927	-.004	.021	.098
TKT	-.053	.113	.756	-.196	-.113
OKB	.951	.029	-.055	.018	-.022
OKP	-.142	.029	-.120	.015	.960
JPT	.041	.886	.034	-.098	-.058
JPR	.038	.038	.842	-.042	-.169
KHR	.036	-.011	-.026	.970	-.039
KHT	.956	.073	.032	.063	-.090
TKRINT	.054	.916	-.051	.015	.093
TKTINT	-.010	-.073	.887	-.070	.082
OKBINT	.918	-.092	.008	.002	-.076
OKPINT	-.124	-.008	-.084	-.085	.967
JPTINT	-.066	.915	.014	.018	-.114
JPRINT	.027	-.084	.833	.207	-.041
KHRINT	-.021	-.019	-.063	.965	-.028
KHTINT	.948	.103	.020	-.062	-.136

Extraction Method: Principal Component Analysis.
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

► Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	43	86.0
	Excluded ^a	7	14.0
	Total	50	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.638	16

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
TKR	78.09	76.801	.387	.605
TKT	77.88	81.772	.140	.638
OKB	79.79	70.550	.480	.582
OKP	78.19	87.155	-.072	.671
JPT	77.86	80.551	.322	.617
JPR	77.58	80.773	.226	.626
KHR	78.05	80.903	.129	.642
KHT	79.91	68.991	.555	.569
TKRINT	78.12	77.819	.347	.610
TKTINT	77.93	80.924	.205	.629
OKBINT	79.65	73.899	.410	.597
OKPINT	78.23	87.754	-.090	.673
JPTINT	77.74	81.862	.284	.622
JPRINT	78.12	79.486	.232	.625
KHRINT	78.09	82.753	.083	.648
KHTINT	79.53	69.826	.499	.578

Lampiran 4

Pilot Test

Group Statistics

	GRUP	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWB	TKT	3	6.00	1.000	.577
	TKR	3	5.67	.577	.333

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper	
MWB	Equal variances assumed	.400	.561	.500	4	.643	.333	.667	-1.518	2.184
	Equal variances not assumed			.500	3.200	.649	.333	.667	-1.715	2.382

T-Test

[DataSet3] D:\SEMESTER 8\DATA Des 19\DATA PILOT\Untitled3.sav

Group Statistics

	GRUP	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWB	OKP	3	6.00	1.000	.577
	OKB	3	4.67	2.082	1.202

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper	
MWB	Equal variances assumed	2.286	.205	1.000	4	.374	1.333	1.333	-2.369	5.035
	Equal variances not assumed			1.000	2.876	.394	1.333	1.333	-3.015	5.682

T-Test

[DataSet3] D:\SEMESTER 8\DATA Des 19\DATA PILOT\Untitled3.sav

Group Statistics

	GRUP	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWB	JPT	3	5.00	1.000	.577
	JPR	3	5.33	1.155	.667

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper	
MWB	Equal variances assumed	.308	.609	-.378	4	.725	-.333	.882	-2.782	2.115
	Equal variances not assumed			-.378	3.920	.725	-.333	.882	-2.802	2.135

T-Test

[DataSet3] D:\SEMESTER 8\DATA Des 19\DATA PILOT\Untitled3.sav

Group Statistics

	GRUP	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MWB	KHT	3	5.33	.577	.333
	KHR	3	6.33	1.155	.667

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
MWB	Equal variances assumed	3.200	.148	-1.342	4	.251	-1.000	.745	-3.069	1.069
	Equal variances not assumed			-1.342	2.941	.274	-1.000	.745	-3.399	1.399