

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

**SKRIPSI**

*“Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Memperoleh Gelar Sarjana  
Ekonomi pada Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang”*



Oleh:

Gamal Anugrah

1107582/2011

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

2018

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

Perbedaan Intensi Melakukan *Whistleblowing* Antara Auditor Internal  
Dan Eksternal Pemerintah

Nama : Gamal Anugraha  
BP/NIM : 1107582 / 2011  
Jurusan : Akuntansi (S1)  
Fakultas : Ekonomi

Padang, Februari 2018

Disetujui Oleh,

Pembimbing I



Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak

NIP. 19730213 199903 1 003

Pembimbing II



Charoline Cheisviyanny SE, M.Ak

NIP. 19801019 200604 2 002

Diketahui Oleh,

Kema Jurusan Akuntansi



Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak

NIP. 19730213 199903 1 003

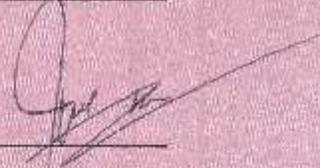
HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

*Dinyatakan Lulus Setelah Dipertahankan di Depan Tim Penguji Ujian Skripsi  
Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*

Judul : Perbedaan Intensi Melakukan *Whistleblowing* Antara Auditor Internal Dan Eksternal Pemerintah  
Nama : Gamal Anugrah  
NIM/TM : 1107582/2011  
Jurusan : Akuntansi  
Keahlian : Sektor Publik  
Fakultas : Ekonomi

Padang, Februari 2018

Tim Penguji

No	Jabatan	Nama	Tanda Tangan
1	Ketua	: Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak	1. 
2	Sekretaris	: Charoline Cheisviyanny SE, M.Ak	2. 
3	Anggota	: Henri Agustin SE, M.Sc, Ak	3. 
4	Anggota	: Dr Erinos NR SE, M.Si Ak	4. 

## SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Gamal Anugrah  
NIM/Th. Masuk : 1107582/ 2011  
Tempat/Tgl.Lahir : Padang/ 17 April 1993  
Program Studi : Akuntansi  
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik  
Fakultas : Ekonomi  
Alamat : Lubuk Basung, Kab Agam  
No. Hp/Telp : 082387658057  
Judul Skripsi : Perbedaan Intensi Melakukan *Whistleblowing* Antara Auditor Internal Dan Eksternal Pemerintah

Dengan ini menyatakan bahwa:

1. Karya tulis (skripsi) saya ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik (sarjana), baik di Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang maupun di perguruan tinggi lainnya.
2. Karya tulis ini merupakan gagasan, rumusan dan penilaian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain kecuali arahan tim pembimbing.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan menyebutkan nama pengarang dan mencantumkan dalam daftar pustaka.
4. Karya tulis ini Sah apabila telah ditanda tangani asli oleh tim pembimbing, tim penguji, dan ketua Program Studi.

Demikianlah pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila di kemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini, saya bersedia menerima Sanksi Akademik berupa pencabutan gelar sarjana yang diperoleh karena karya tulis saya ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku pada Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Padang, 2018

Yang Menyatakan



Gamal Anugrah  
Nim. 1107582

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

**Gamal Anugrah**

Fakultasi Ekonomi Universitas Negeri Padang  
Jl. Prof. Dr. Hamka Kampus Air Tawar Padang  
Email: [gamalanugrah04@gmail.com](mailto:gamalanugrah04@gmail.com)

## **ABSTRAK**

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

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

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

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

**Gamal Anugrah**

Fakultasi Ekonomi Universitas Negeri Padang  
Jl. Prof. Dr. Hamka Kampus Air Tawar Padang  
Email: [gamalanugrah04@gmail.com](mailto:gamalanugrah04@gmail.com)

## ***ABSTRACT***

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

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

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

## KATA PENGANTAR



Puji dan syukur penulis ucapkan kepada Allah SWT atas segala rahmat dan karunia-Nya yang telah memberikan kemudahan pada penulis, sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul **“Perbedaan Intensi Melakukan *Whistleblowing* Antara Auditor Internal Dan Eksternal Pemerintah”**. Skripsi ini merupakan salah satu syarat guna menyelesaikan pendidikan program S-1 dan untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Dalam proses penyelesaian skripsi ini, penulis dibimbing dan dibantu oleh berbagai pihak yang senantiasa memberikan dukungan dan motivasi. Oleh karena itu, perkenankan penulis mengucapkan terima kasih kepada :

1. Bapak Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak selaku pembimbing I dan Ibu Caroline Cheisviyanny, SE, M.Ak selaku pembimbing II yang telah banyak memberikan bimbingan dan transfer ilmu kepada penulis dalam penyelesaian skripsi ini.
2. Bapak Henri Agustin, SE, M.Sc ,Ak dan Bapak Dr. Erinos NR, SE, M.Si,Ak selaku penguji I dan penguji II yang telah memberikan kritik dan saran yang membangun dalam penyelesaian skripsi ini.
3. Bapak Dr. Idris M.Si selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

4. Bapak Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak dan Bapak Henri Agustin SE, M.Sc, Ak selaku ketua dan sekretaris Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang. Serta Kakak Syamsariani selaku tenaga administrasi program studi Akuntansi.
5. Ibu Mayar Afriyenti, SE,M.Sc selaku dosen Penasehat Akademik (PA).
6. Bapak dan Ibu Pimpinan serta pegawai perwakilan di Kantor Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi Sumatera Barat atas bimbingan dan arahan serta pemberian izin penelitian.
7. Bapak dan Ibu Pimpinan serta pegawai perwakilan di Kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat atas bimbingan dan arahan serta pemberian izin penelitian.
8. Staf dosen serta karyawan / karyawan / karyawati Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
9. Pegawai perpustakaan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang
10. Kedua orang tua tercinta, Bapak Bujang Sugad dan Ibu Sukmawati serta Kelima saudara, Bustanul Afdal SE, Ory Hamdani S,Ap, Hendra Sukmana SE, Chintya Rahmi dan Annisa Rahma Lestari yang tiada henti-hentinya berdoa, memotivasi, dan memberi semangat untuk selalu bangkit serta mencurahkan segala perhatiannya bagi penulis.
11. Rahmiati Farisya SE, Deni Fardian SE, Dyas SE, Ilham SE, Ikhwan SE, Wahyu Harja Saputra SE, Dani Gustian SE dan teman – teman ENOB yang sama-sama berjuang membantu, memotivasi, saran, dukungan, serta

bimbingan yang sangat berguna dalam penulisan ini. Serta sahabat Arif SH, Divy ST dan juga anggota Ciloty Brotherhoodz.

12. Semua sahabat seperjuangan di Prodi Akuntansi angkatan 2011 Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang Serta semua pihak yang telah membantu dalam proses perkuliahan yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Semoga bantuan, bimbingan dan petunjuk yang bapak/ibu dan rekan - rekan berikan menjadi amal ibadah dan mendapatkan balasan yang berlipat ganda dari Allah SWT.

Penulis telah menulis semaksimal mungkin untuk skripsi ini, namun apabila pembaca masih menemukan kekurangan, maka penulis memohon adanya saran dan kritikan.

Padang, 17 April 2018

Penulis

## DAFTAR ISI

Abstrak .....	i
Abstract .....	ii
Kata Pengantar .....	iii
Daftar Isi.....	vi
Daftar Tabel .....	viii
Daftar Gambar.....	ix

### **BAB I PENDAHULUAN**

A. Latar Belakang .....	1
B. Rumusan Masalah .....	9
C. Tujuan Penelitian.....	9
D. Manfaat Penelitian.....	9

### **BAB II KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTES**

A. Kajian Teori.....	11
B. Penelitian Terdahulu .....	26
C. Kerangka Konseptual .....	28
D. Hipotesis.....	29

### **BAB III METODE PENELITIAN**

A. Jenis Penelitian .....	30
B. Objek Penelitian .....	30
C. Jenis dan Sumber Data .....	30
D. Populasi dan Sampel .....	31
E. Teknik dan Alat Pengumpulan Data .....	33
F. Instrumen Penelitian.....	33

G. Teknik Analisis Data .....	35
H. Uji Noramalitas Data.....	37
I. Uji Hipotesis.....	38
J. Definisi Operasional.....	39

#### **BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

A. Gambaran Umum Tempat Penelitian.....	40
B. Deskriptif Variabel Penelitian.....	48
C. Pengujian Instrumen .....	53
D. Deskripsi Variabel Penelitian.....	59
E. Pembahasan.....	77

#### **BAB V KESIMPULAN DAN SARAN**

A. Kesimpulan.....	81
B. Saran.....	82

#### **DAFTAR PUSTAKA**

#### **LAMPIRAN**

## DAFTAR TABEL

	<b>Halaman</b>
<b>Tabel</b>	
Daftar Instansi dan Jumlah Auditor.....	32
Hasil Penyebaran dan Tingkat Pengembalian Kuisisioner .....	49
Responden BPK berdasarkan Usia.....	50
Responden Inspektorat berdasarkan Usia.....	50
Responden BPK berdasarkan Jenis Kelamin .....	51
Responden Inspektorat berdasarkan Jenis Kelamin .....	52
Responden BPK berdasarkan Status Pendidikan .....	53
Responden Inspektorat berdasarkan Status Pendidikan .....	53
Hasil Uji Validitas Skenario 1 BPK.....	55
Hasil Uji Validitas Skenario 2 Inspektorat.....	57
Hasil Uji Reliabilitas .....	58
Deskripsi Variabel <i>Whistleblowing</i> Skenario 1 BPK.....	59
Deskripsi Variabel <i>Whistleblowing</i> Skenario 1 Inspektorat.....	61
Deskripsi Variabel <i>Whistleblowing</i> Skenario 2 BPK.....	63
Deskripsi Variabel <i>Whistleblowing</i> Skenario 2 Inspektorat.....	64
Hasil Uji Normalitas Data .....	67
Hasil Uji <i>t-test</i> Skenario 1 <i>Moral Equity</i> .....	69
Hasil Uji <i>t-test</i> Skenario 2 <i>Moral Equity</i> .....	70
Hasil Uji <i>t-test</i> Skenario 1 <i>Relativisme</i> .....	72
Hasil Uji <i>t-test</i> Skenario 2 <i>Relativisme</i> .....	73
Hasil Uji <i>t-test</i> Skenario 2 <i>Contractualism</i> .....	74
Hasil Uji <i>t-test</i> Skenario 2 <i>Contractualism</i> .....	76

## DAFTAR GAMBAR

Nama Gambar	Halaman
Kerangka Konseptual .....	29

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **A. Latar Belakang**

Tuntutan pelaksanaan akuntabilitas sektor publik terhadap terwujudnya *good governance* di Indonesia semakin meningkat. Tuntutan ini wajar, karena beberapa penelitian menunjukkan bahwa terjadinya krisis ekonomi di Indonesia ternyata disebabkan oleh buruknya pengelolaan (*bad governance*) dan buruknya birokrasi (Sunarsip, 2001). Menurut Mardiasmo (2005), terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*), yaitu pengawasan, pengendalian, dan pemeriksaan. Pengawasan merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak di luar eksekutif, yaitu masyarakat dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) untuk mengawasi kinerja pemerintahan. Pengendalian (control) adalah mekanisme yang dilakukan oleh eksekutif untuk menjamin bahwa sistem dan kebijakan manajemen dilaksanakan dengan baik sehingga tujuan organisasi tercapai. Sedangkan pemeriksaan (audit) merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan memiliki kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar yang ditetapkan.

Auditor adalah orang atau lembaga yang melakukan audit. Auditor sektor publik, selanjutnya dibatasi auditor pemerintah, adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi

pemerintah. Mengingat sektor publik pun turut menggunakan laporan keuangan pemerintah. Adapun para pemakai laporan keuangan pemerintah adalah masyarakat, wakil rakyat, lembaga pengawas dan lembaga pemeriksa, dan pemberi donasi. Auditor pemerintah sendiri dibagi menjadi dua, yaitu auditor internal dan eksternal. Auditor internal merupakan unit pemeriksa yang merupakan bagian dari organisasi yang diawasi. Internal auditor berfungsi sebagai ‘menilai kualitas’ (*quality assurance*) yang membantu pemerintahan dalam penyelenggaraan manajemen pemerintahan untuk menjamin tercapainya efisiensi dan efektivitas serta memenuhi syarat penggunaan anggaran negara yang hemat dan cermat. Auditor internal terdiri dari Inspektorat Jendral Departemen, Satuan Pengawas Intern (SPI) di lingkungan lembaga Negara dan BUMN/BUMD, Inspektorat Wilayah Propinsi (Itwilprop), Inspektorat Wilayah Kabupaten/ Kota (Itwilkab/Itwilkot), dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Auditor eksternal menyanggung fungsi atestasi terhadap akuntabilitas pemerintah, artinya memberikan pendapat terhadap kelayakan suatu pertanggungjawaban pemerintah (*attestation function*). Auditor eksternal terdiri dari BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) yang merupakan lembaga pemeriksa yang independen. Auditor eksternal sendiri merupakan unit pemeriksa yang berada di luar organisasi yang diperiksa (Mardiasmo, 2002).

Rangkaian dan proses integral transparansi dan akuntabilitas dalam penyelenggaraan pemerintahan, BPK (Eksternal Auditor) melaksanakan pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah setelah Inspektorat (Internal Auditor) melakukan Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

BPK dapat memanfaatkan hasil reviu untuk kepentingan pemeriksaan yang dilakukannya. Sinergi yang baik antara Inspektorat dan BPK pada kegiatan reviu dan pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah akan mendukung pemeriksaan yang efektif, mengurangi duplikasi pekerjaan, meningkatkan cakupan serta kualitas rekomendasi untuk dapat memperbaiki penyelenggaraan kegiatan pemerintahan.

Inspektorat melaksanakan pembinaan dan pengawasan atas pelaksanaan SPIP di seluruh SKPD Pemerintah Daerah. Pelaksanaan SPIP yang memadai akan menghasilkan suatu bentuk pelaporan keuangan yang dapat memberikan informasi keuangan yang terbuka, jujur dan dapat dipertanggungjawabkan kepada *stakeholders*. Tahap selanjutnya adalah reviu laporan keuangan, yang merupakan suatu proses yang dapat memberikan keyakinan terbatas bahwa laporan keuangan yang dihasilkan oleh Pemerintah Daerah telah disajikan berdasarkan Sistem Pengendalian Intern yang memadai dan sesuai dengan SAP. Laporan Keuangan yang telah direviu oleh Inspektorat tersebut kemudian menjadi dasar bagi kepala daerah untuk menandatangani Surat Pernyataan Tanggung Jawab Kepala Daerah yang antara lain menyatakan bahwa Laporan Keuangan telah disusun dengan sistem pengendalian intern yang memadai dan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Laporan Keuangan disampaikan oleh Kepala Daerah kepada BPK selambat-lambatnya tiga bulan setelah tahun anggaran berakhir untuk dilaksanakan pemeriksaan.

Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, merupakan pemeriksaan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang

memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan pemerintah daerah telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah memuat opini yang merupakan pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Proses pembinaan dan pengawasan inspektorat dalam memastikan pelaksanaan SPIP dalam keseluruhan penyelenggaraan SKPD berlanjut pada reviu laporan keuangan yang dilakukan Inspektorat, serta pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah yang dilakukan oleh BPK merupakan suatu rangkaian dan proses integral yang mendukung tercapainya transparansi dan akuntabilitas dalam penyelenggaraan pemerintahan

Sinergi antara Inspektorat dan BPK pada masing-masing kegiatan reviu dan pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah akan mendukung pemeriksaan yang efektif melalui pertukaran data dan informasi serta pemahaman pelaksanaan tugas masing-masing. Sinergi tersebut berdampak pada penyusunan program pemeriksaan yang dapat mengurangi duplikasi pekerjaan serta meningkatkan cakupan pemeriksaan. Dalam rangka mewujudkan *good governance* di lingkungan pemerintahan daerah, Pemerintah harus melakukan reformasi dalam segala aspek pengelolaan keuangan daerah. Salah satu langkah yang harus dilakukan pemerintah daerah adalah melakukan reformasi audit baik internal maupun eksternal

dalam penyelenggaraan pemerintahan. Melalui reformasi audit ini diharapkan kegiatan audit di lingkungan instansi pemerintah dapat berjalan lebih maksimal, sehingga dapat mengurangi terjadinya kesalahan prosedur dan tindak pidana yang sering dilakukan auditee, yang berdampak pada kerugian negara.

Salah satu cara memaksimalkan penyelenggaraan pemerintahan yaitu dengan cara memberdayakan *Whistleblowing*. *Whistleblowing* menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) Indonesia di dalam Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau perbuatan yang melawan hukum, tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi atau pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut (Merdikawati, 2012). *Whistleblowing* merupakan sebuah proses kompleks yang melibatkan faktor pribadi dan organisasi (Mustapha dan Siaw, 2012).

Staley dan Lan (2008) dalam Sulistomo (2012) mengatakan bahwa *whistleblowing* adalah cara yang tepat untuk mencegah dan menghalangi kecurangan, kerugian dan penyalahgunaan, sedangkan orang yang melakukan tindakan disebut *Whistleblower*. *Whistleblower* adalah orang yang memberi suatu informasi kepada penegak hukum atau komisi mengenai terjadinya suatu tindak pidana korupsi dan bukan pelapor (Sulistomo, 2012). *Whistleblower* adalah seseorang (pegawai dalam organisasi) yang memberitahukan kepada

publik atau kepada pejabat yang berkuasa tentang dugaan ketidakjujuran, kegiatan ilegal atau kesalahan yang terjadi di departemen pemerintahan, organisasi publik, organisasi swasta, atau pada suatu perusahaan (Susmanschi, 2012). Dalam pernyataan Feldman (1995) yang dikutip dalam Kreshastuti (2014) menyatakan intensi adalah rencana atau resolusi individu untuk melaksanakan tingkah laku yang sesuai dengan sikap mereka. Intensi muncul saat terdapat keinginan yang kuat dalam lubuk hati seorang individu untuk melakukan hal tertentu. Hal itu pula yang memicu intensi seorang *whistleblower* untuk mengungkapkan adanya pelanggaran di instansi tempat dia bekerja karena dia ingin melakukan sesuatu yang benar untuk lingkungan dimana dia bekerja yang merupakan tanggung jawab masing-masing pribadi. Meskipun memberikan resiko terhadap karir pekerjaannya, kehidupan pribadi, maupun mental.

Kasus kecurangan terungkap berkat munculnya dari tindakan *whistleblowing* seperti ada kasus Hambalang yang sempat hangat dibicarakan pada tahun 2013. Nazaruddin, mantan bendahara umum Partai Demokrat selaku terpidana dan saksi dalam kasus Hambalang berlaku sebagai *whistleblower* yang menjelaskan secara rinci mengenai aliran dana *fee* proyek Hambalang yang diterima oleh sejumlah orang yang terlibat dalam proyek Hambalang tersebut. Dari laporan Nazaruddin, muncul beberapa nama yang diduga terlibat dalam kasus tersebut (Qodir, 2013). Maka dari itu, *whistleblowing* ini dapat diindikasikan mampu mendeteksi dan mengungkap kecurangan yang terjadi dalam sebuah organisasi.

Sejumlah penelitian mengenai intensi seseorang untuk melakukan *whistleblowing* telah dilakukan baik di luar maupun dalam negeri. Pada umumnya, penelitian-penelitian tersebut menggunakan sampel dari berbagai kalangan seperti akuntan profesional yang bekerja di perusahaan, internal dan eksternal auditor serta mahasiswa yang sedang menyelesaikan kuliahnya di jurusan akuntansi. Penelitian mengenai intensi *whistleblowing* di kalangan mahasiswa akuntansi dilakukan oleh Bagustianto dan Kholis (2015) yang menguji pengaruh faktor sikap terhadap *whistleblowing*, komitmen organisasi, *Personal Cost*, dan tingkat keseriusan kecurangan terhadap minat *whistleblowing* pegawai negeri sipil dilingkungan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Penelitian selanjutnya dilakukan oleh Elias (2008) yang menguji kecenderungan intensi melakukan *whistleblowing* pada mahasiswa akuntansi yang mengikuti mata kuliah auditing di dua universitas di Amerika Serikat melalui persepsi dan kemungkinan mereka melakukan tindakan tersebut. Penelitian Sagara (2013) mengenai profesionalisme seorang *internal auditor* dalam melakukan *whistleblowing*. Penelitian Sari (2014) mengenai profesionalisme *internal auditor* dan intensi melakukan *whistleblowing*. Hasil analisis menunjukkan bahwa diantara lima dimensi profesionalisme, dimensi afiliasi dengan komunitas tidak memiliki pengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*.

Penelitian tentang *Whistleblowing* sudah cukup banyak dilakukan di sektor swasta namun belum banyak dilakukan di sektor publik. Hal itu pula menjadi alasan penelitian ini penting dilakukan dan penelitian ini juga

diharapkan dapat memperkaya hasil penelitian di sektor publik di Indonesia yang merupakan negara berkembang dengan karakteristik tingkat korupsinya yang masih tinggi.

Penelitian ini berbeda dengan penelitian dengan penelitian sebelumnya dimana penelitian kali ini akan dilakukan di sektor publik yaitu auditor eksternal dan internal pemerintah. Instansi yang digunakan juga berbeda yaitu Inspektorat pemerintahan dan Badan Pemeriksa Keuangan. Variabel yang digunakan pada penelitian ini terkait intensi terhadap *whistleblowing* yang didalamnya menggunakan *Multidimensional Ethics Measure* (MEM) yang merujuk kepada penelitian Patel (2003) yaitu *Some Cross-Cultural Evidence on Whistle-Blowing as an Internal Control Mechanism* (Pengaruh perbedaan budaya terhadap whistleblowing dalam pengendalian internal) yang terdiri dari tiga dimensi yaitu *moral equity, relativisme, contractualism*. Dimana MEM sebagai alat ukur penilaian etis auditor dan intensi etis.

Penelitian ini akan dilakukan di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Inspektorat Pemerintahan. Alasan mengambil populasi di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Inspektorat Pemerintahan karena merupakan lembaga auditor internal dan eksternal pemerintah terkait transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan.

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

## **B. Rumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang yang telah dikemukakan sebelumnya, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah

“Apakah terdapat perbedaan intensi melakukan *Whistleblowing* oleh auditor internal dan eksternal pemerintahan dengan indikator *moral equity*, *relativisme* dan *contractualism*”?

## **C. Tujuan Penelitian**

Dari rumusan masalah diatas maka tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan intensi melakukan *whistleblowing* antara auditor internal dan eksternal pemerintahan dengan indikator *moral equity*, *relativisme* dan *contractualism*.

## **D. Manfaat Penelitian**

Manfaat yang diharapkan dari penelitian ini adalah:

### 1. Bagi BPK dan Inspektorat Pemerintahan

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

### 2. Bagi pembaca dan peneliti lain

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

### 3. Bagi Penulis

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

## **BAB II**

### **KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS**

#### **A. Kajian Teori**

##### **1. *Prosocial Organizational Behavior Theory***

Brief dan Motowidlo (1986) mendefinisikan *prosocial organizational behavior* sebagai perilaku/tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi terhadap individu, kelompok, atau organisasi yang ditujukan untuk meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut. Perilaku prososial bukanlah perilaku altruistik. Menurut Staub (1978) yang dikutip oleh Dozier dan Miceli (1985) bahwa perilaku prososial adalah perilaku sosial positif yang dimaksudkan untuk memberikan manfaat pada orang lain. Namun tidak seperti altruisme, pelaku prososial juga dapat memiliki maksud untuk mendapatkan manfaat/keuntungan untuk dirinya juga.

Brief dan Motowidlo (1986) menyebutkan *whistleblowing* sebagai salah satu dari 13 bentuk *prosocial organizational behavior*. 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 whistle-blower itu sendiri.

*Prosocial behavior theory* memiliki beberapa variabel anteseden yang dikelompokkan ke dalam dua kelompok besar. Pertama, Individual anteseden, merupakan aspek yang berasal dari individu pelaku tindakan prososial seperti

kemampuan individu menginternalisasi standar keadilan, tanggung jawab individu terhadap lingkungan sosial, cara penalaran moral dan perasaan empati terhadap orang lain. Kedua, Kontekstual anteseden, merupakan aspek dari konteks organisasi dan lingkungan kerja seperti faktor norma, kohesivitas kelompok, panutan, gaya kepemimpinan, iklim organisasi, tekanan, komitmen organisasi, dan hal-hal lain yang dapat memengaruhi suasana hati, rasa kepuasan atau ketidakpuasan (Brief dan Motowidlo, 1986).

## **2. Theory of Planned Behavior**

*Theory of Planned Behaviour* (TPB) adalah teori psikologi yang dikemukakan oleh Ajzen (1991) yang menjelaskan hubungan antara sikap dengan perilaku. TPB muncul sebagai jawaban atas kegagalan determinan sikap (*attitude*) dalam memprediksi tindakan/perilaku aktual (*actual behavior*) secara langsung. TPB membuktikan bahwa minat (*intention*) lebih akurat dalam memprediksi perilaku aktual dan sekaligus dapat sebagai proxy yang menghubungkan antara sikap dan perilaku aktual.

Fokus utama dari teori *planned behavior* ini sama seperti *teori reason action* yaitu intensi individu untuk melakukan perilaku tertentu. Intensi dianggap dapat melihat faktor-faktor motivasi yang mempengaruhi perilaku. Intensi merupakan indikasi seberapa keras orang mau berusaha untuk mencoba dan berapa besar usaha yang akan dikeluarkan individu untuk melakukan suatu perilaku. *Reason action theory* mengatakan ada dua faktor penentu intensi yaitu sikap pribadi dan normasubjektif (Fishbein & Ajzen, 1975). Sikap merupakan evaluasi positif atau negatif individu terhadap

perilaku tertentu. Sedangkan norma subjektif adalah persepsi seseorang terhadap tekanan sosial untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku tertentu (Fishbein & Ajzen, 1975). Namun Ajzen berpendapat bahwa teori reason action belum dapat menjelaskan tingkah laku yang tidak sepenuhnya berada di bawah kontrol seseorang. Karena itu dalam *theory of planned behavior* Ajzen menambahkan satu faktor yang menentukan intensi yaitu *perceived behavioral control*. *Perceived behavioral control* merupakan persepsi individu terhadap kontrol yang dimilikinya sehubungan dengan perilaku tertentu (Ajzen, 2005). Faktor ini menurut Ajzen mengacu pada persepsi individu mengenai mudah atau sulitnya memunculkan tingkah laku.

Menurut Ajzen (1991), minat diasumsikan untuk menangkap faktor motivasi yang mempengaruhi sebuah perilaku, yang ditunjukkan oleh seberapa keras usaha yang direncanakan seorang individu untuk mencoba melakukan perilaku tersebut. Dalam *Theory of Planned Behavior* menyebutkan bahwa niat individu untuk berperilaku ditentukan oleh 3 faktor, yaitu:

**a. Sikap terhadap Perilaku (*Attitude Toward the Behavior*)**

Sikap adalah istilah yang mencerminkan rasa senang, tidak senang atau perasaan biasa-biasa saja dari seseorang terhadap sesuatu. Sesuatu itu bisa benda, kejadian, situasi, orang-orang atau kelompok. Sikap juga banyak digunakan masyarakat luas untuk mengartikan perbuatan atau tingkah laku seseorang. Sikap merupakan suatu faktor yang terdapat didalam diri seseorang, merespon dan menanggapi suatu tingkah laku

untuk dipelajari, apakah tindakan tersebut positif ataukah negatif, apakah hal tersebut akan disukai ataukah tidak disukai (Sarwono, 2014).

**b. Norma Subyektif (*Subjective Norm*)**

Norma subjektif juga diasumsikan sebagai suatu fungsi dari beliefs yang secara spesifik seseorang setuju atau tidak setuju untuk menampilkan suatu perilaku. Kepercayaan-kepercayaan yang termasuk dalam norma-norma subjektif disebut juga kepercayaan normatif (*normative beliefs*). Seorang individu akan berniat menampilkan suatu perilaku tertentu jika ia mempersepsi bahwa orang-orang lain yang penting berfikir bahwa ia seharusnya melakukan hal itu. Orang lain yang penting tersebut bisa pasangan, sahabat, dokter, dan sebagainya. Hal ini diketahui dengan cara menanyai responden untuk menilai apakah orang-orang lain yang penting tadi cenderung akan setuju atau tidak setuju jika ia menampilkan perilaku yang dimaksud (Achmad, 2010).

**c. Persepsi Kontrol Perilaku (*Perceived Behavioral Control*)**

Persepsi berlangsung saat seseorang menerima stimulus dari dunia luar yang ditangkap oleh organ-organ tubuhnya yang kemudian masuk ke dalam otak. Di dalamnya terjadi proses berpikir yang pada akhirnya terwujud dalam sebuah pemahaman. Pemahaman inilah yang kurang lebih disebut persepsi (Sarwono, 2014). Sulistomo (2012) mengatakan bahwa persepsi terhadap kontrol perilaku adalah bagaimana seorang mengerti bahwa perilaku yang ditunjukkannya merupakan hasil pengendalian yang dilakukan olehnya.

### 3. *Multidimensional Ethics Measure*

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

#### a. *Moral Equity*

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

#### b. *Relativisme*

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

orang dalam satu lingkungan mungkin tidak mempengaruhi secara terikat perilaku orang dalam budaya lain.

**c. *Contractualism***

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

#### 4. Intensi

Intensi menurut Corsini (2002) adalah keputusan untuk bertindak dengan cara tertentu, atau dorongan untuk melakukan suatu tindakan, baik secara sadar atau tidak. Sudarsono (1993) berpendapat bahwa intensi adalah niat, tujuan; keinginan untuk melakukan sesuatu, mempunyai tujuan. Fishbein dan Ajzen (1975) mendefinisikan intensi sebagai probabilitas subjektif yang dimiliki seseorang untuk melakukan perilaku tertentu. Intensi akan tetap menjadi kecenderungan berperilaku sampai pada saat yang tepat ada usaha yang dilakukan untuk mengubah intensi tersebut menjadi sebuah perilaku (Ajzen, 2002).

Menurut Ajzen (2002) intensi merupakan anteseden dari sebuah perilaku yang nampak. Intensi dapat meramalkan secara akurat berbagai kecenderungan perilaku. Berdasarkan theory of planned behavior, intensi adalah fungsi dari tiga penentu utama, pertama adalah faktor personal dari individu tersebut, kedua bagaimana pengaruh sosial, dan ketiga berkaitan dengan kontrol yang dimiliki individu (Ajzen, 2002).

Menurut Fishbein dan Ajzen (1975) untuk mengidentifikasi tingkat kekhususan pada target, situasi, dan dimensi waktu relatif mudah, tapi dimensi perilaku relatif lebih sulit untuk diidentifikasi. Pengukuran intensi yang terbaik agar dapat memprediksi perilaku adalah dengan memasukkan keempat aspek intensi yaitu perilaku, target, situasi, dan waktu (Fishbein & Ajzen, 1975).

Menurut Anwar (2005) menunjukkan bahwa intensi merupakan probabilitas atau kemungkinan yang bersifat subjektif, yaitu perkiraan

seseorang mengenai seberapa besar kemungkinannya untuk melakukan suatu tindakan tertentu. Artinya, mengukur intensi adalah mengukur kemungkinan seseorang dalam melakukan perilaku tertentu.

Dalam *Theory of Planned Behavior*, intensi dipengaruhi oleh 3 faktor, yaitu Sikap terhadap Perilaku (*Attitude Toward the Behavior*), Norma Subyektif (*Subjective Norm*) dan Persepsi Kontrol Perilaku (*Perceived Behavioral Control*). Intensi merupakan kecenderungan seseorang dapat memilih suatu perbuatan yang akan dilakukannya ataukah akanditinggalkannya. Karena sebelum seseorang melakukan sesuatu pastilah terdapat niat dari dalam diri seorang tersebut untuk melakukan perbuatan tersebut. Tingkatan relatif dari ketiga determinan tersebut dapat berbeda-beda dalam berbagai perilaku dan situasi sehingga dalam pengaplikasiannya mungkin ditemukan bahwa hanya sikap yang berpengaruh pada intensi, pada kondisi lain sikap dan persepsi kontrol perilaku cukup untuk menjelaskan intensi, atau bahkan ketiga-tiganya berpengaruh.

## **5. Whistleblowing**

Elias (2008) mengatakan bahwa *whistleblowing* adalah pelaporan oleh anggota dari suatu organisasi (sekarang atau terdahulu) mengenai praktek illegal, moral, dan haram yang dilakukan oleh orang atau organisasi yang mungkin dapat mengakibatkan suatu tindakan. Sedangkan *whistleblowing* menurut Komite Nasional Kebijakan Governace (KNKG) di dalam Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melanggar hukum, perbuatan tidak etis atau

tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi atau pemangku kepentingan yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi terhadap pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Orang yang melakukan tindakan *whistleblowing* disebut dengan *whistleblower* (Sagara, 2013).

Isu mengenai *whistleblowing* telah ada sejak akhir tahun 1960an dan berkembang hingga saat ini. Perkembangan tersebut disebabkan oleh beberapa hal (Rothschild dan Miethe, 1999) dalam Jalil (2013). Pertama, adanya pergerakan dalam perekonomian yang berhubungan dengan peningkatan kualitas pendidikan, keahlian, dan kepedulian social dari para pekerja. Kedua, keadaan ekonomi sekarang telah member informasi yang intensif dan menjadi penggerak informasi. Ketiga, akses informasi dan kemudahan berpublikasi menuntun *whistleblowing* sebagai fenomena yang tidak bisa dicegah atas pergeseran perekonomian yang ada. Elias (2008) mengatakan bahwa *whistleblowing* dapat terjadi dari dalam (internal) maupun luar (eksternal). Internal *whistleblowing* terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan karyawan lainnya kemudian melaporkan kecurangan tersebut kepada atasannya. Dan eksternal *whistleblowing* terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan perusahaan lalu memberitahukannya kepada masyarakat karena kecurangan itu akan merugikan masyarakat.

Miceli dan Near (2002) mengatakan bahwa kebanyakan *whistleblower* pertama kali mengungkapkan penemuannya kepada internal perusahaan

sebelum melaporkannya kepada publik. Lewis (2005) mengatakan bahwa *whistleblowing* dapat dipandang sebagai bagian dari strategi untuk menjaga dan meningkatkan kualitas. Dari pandangan pemberi kerja, pekerja yang pertama kali melapor kepada manajernya atas pelanggaran yang terjadi dapat member kesempatan perusahaan untuk memperbaiki masalah tersebut sebelum berkembang semakin rumit.

## **6. Auditor**

Menurut (Sukrisno Agoes , 2004), auditing adalah “Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.”

### **a. Auditor Internal**

Audit internal menurut IAI (Ikatan Akuntan Indonesia) dalam SPAP (Standar Pelaporan Akuntan Publik) adalah Suatu aktivitas penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi aktivitas-aktivitas organisasi sebagai pemberi bantuan bagi manajemenl (1998 ; 322). Sedangkan menurut Brink Z. Victor dan Witt Herbert dalam bukunya *Modern Internal Auditing* mengemukakan bahwa Audit Internal adalah fungsi penilai independen yang dibentuk dalam organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan sebagai layanan untuk organisasil (199;1-1). Dalam melaksanakan fungsinya, Auditor Internal melakukan penyelidikan dan

meneliti keefektifan aktivitas perusahaan. Dengan pelaksanaan tersebut maka akan dapat diketahui apakah berbagai departemen yang ada melaksanakan fungsinya dengan baik atau tidak.

Hal inilah yang menjadi alasan mengapa Audit internal menjadi suatu alat pengawasan yang penting dalam mengukur dan menilai keefektifan aktivitas yang ada dalam perusahaan.

Pada dasarnya, tujuan Audit Internal adalah untuk membantu semua anggota direksi dan manajemen dalam pelaksanaan tugasnya secara efektif dengan menyediakan data yang objektif dan memberikan penilaian, rekomendasi atas aktivitas yang diperiksa.

Tujuan Audit Internal menurut Hartanto dalam bukunya “Akuntansi untuk Usahawan” (1994 ; 294) adalah sebagai berikut:

- 1) Meneliti dan menilai apakah pelaksanaan daripada pengendalian intern di bidang akuntansi dan operasi cukup dan memenuhi syarat.
- 2) Menilai apakah kebijakan, rencana dan prosedur yang telah ditentukan betul-betul ditaati.
- 3) Menilai apakah aktiva perusahaan aman dari kehilangan atau kerusakan dan penyelewengan.
- 4) Menilai kecermatan data akuntansi dan data lain dalam organisasi perusahaan.
- 5) Menilai mutu atau pelaksanaan daripada tugas-tugas yang diberikan kepada masing-masing manajemenl.

Untuk mendukung kerjanya, Audit Internal memiliki wewenang penuh untuk memasuki semua bagian perusahaan, meneliti catatan-catatan harta milik pegawai dan perusahaan. Oleh karena itu, wewenang dan tanggung jawab Audit Internal harus ditetapkan secara jelas sesuai kebijakan manajemen. Lawrence B. Sawyer dalam bukunya *The Practice of Internal Auditing* mengemukakan wewenang Audit Internal sebagai berikut:

“Audit Intern menguji dan mengevaluasi kecermatan dan keberhasilan dari pengendalian intern yang dilaksanakan oleh perusahaan dalam pelaksanaan tugasnya, agar tercapai tujuan perusahaan sesuai dengan rencana dan kebijaksanaan yang telah ditetapkan. Guna melaksanakan tugasnya, pimpinan dan staf dari pemeriksa intern memiliki wewenang penuh untuk memasuki semua bagian perusahaan, meneliti catatan-catatan, harta dan pegawai perusahaan. (1981; 13-hal.3)”.

Audit internal telah menjadi mekanisme penting untuk perusahaan/governance dalam beberapa tahun terakhir (IIA 2005). Audit Internal berperan dalam hal pengawasan kinerja agar sesuai dengan standar yang ada sehingga tindak manajemen laba dapat dicegah. Audit Internal menjadi pengawas aktivitas pertama sebelum Komite Audit dan Auditor Eksternal. Dengan adanya Audit Internal yang baik diharapkan perusahaan akan melakukan aktivitasnya dengan baik.

Gramling et al. (2004) berpendapat, fungsi audit internal merupakan salah satu dari empat pilar tata kelola perusahaan. Kepala fungsi audit internal harus menginformasikan tentang kemajuan mereka kepada komite audit. Cooper et al. 1989, mengklaim bahwa hubungan yang baik antara komite audit dan auditor internal diperlukan untuk

efektivitas pengendalian internal yang baik mekanisme dan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan.

#### **b. Auditor Pemerintah**

Auditor intern pemerintah merupakan auditor yang bekerja untuk melayani kebutuhan - kebutuhan pemerintah. Selanjutnya, auditor internal pemerintah disebut Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 47 ayat 2 (a), Aparat Pengawasan Intern Pemerintah merupakan aparat yang melakukan pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan Negara.

Menurut Pasal 48 ayat 2, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah melakukan pengawasan intern melalui audit, review, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya.

Di Indonesia Auditor pemerintah dapat dibagi menjadi dua yaitu:

- 1) Auditor Eksternal Pemerintah yang dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai perwujudan dari pasal 23E ayat (1) Undang-undang Dasar 1945, yang berbunyi:“Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan Negara diadakan satu badan pemeriksa keuangan yang bebas dan mandiri”.

Badan Pemeriksa Keuangan merupakan badan yang tidak tunduk pada pemerintah, sehingga diharapkan dapat independen. Badan Pemeriksa Keuangan adalah lembaga tinggi dalam sistem

ketatanegaraan Indonesia yang memiliki wewenang memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.

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

### **c. Auditor Independen**

Auditor Independen adalah para praktisi individual atau anggota akuntan publik yang memberikan jasa auditing professional kepada klien. Menurut Halim (1997 :11) “Akuntan publik atau biasa disebut Auditor Independen adalah para praktisi individual/ anggota kantor akuntan publik yang memberikan jasa auditing profesional kepada klien”. Klien dapat berupa perusahaan bisnis yang berorientasi laba, organisasi nirlaba, badan-badan pemerintahan maupun individu perseorangan. Di samping itu, auditor juga menjual jasa lain yang berupa konsultasi pajak, konsultasi manajemen, penyusunan sistem akuntansi, penyusunan laporan keuangan, serta jasa- jasa lainnya.

Auditor Independen bekerja dan memperoleh penghasilan yang dapat berupa fee per jam kerja. Hal ini sama seperti pengacara yang memperoleh penghasilan konsultasi hukum yang berupa fee per jam konsultasi. Meskipun demikian ada perbedaan penting diantara keduanya. Auditor Independen, sesuai sebutannya harus independen terhadap klien pada saat melaksanakan audit maupun saat pelaporan hasil audit. Auditor

Independen menjalankan pekerjaannya dibawah suatu kantor akuntan publik.

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

Membentuk kantor akuntan publik sebagai kepemilikan tunggal dan persekutuan tidak memberikan kewajiban yang terbatas kepada pemilik atau partner. Oleh karena itu, pengguna dapat mencari sumber daya tidak hanya terhadap asset kantor tetapi juga terhadap asset pribadi dari partner individual. Organisasi yang sangat kecil dapat diaudit oleh auditor tunggal, beroperasi sebagai satu-satunya pemilik kantor akuntan publik. Tetapi, mengaudit bisnis yang lebih besar dan organisasi lain membutuhkan lebih banyak sumber daya yang signifikan daripada yang diberikan oleh satu orang auditor. Karena itu, kantor akuntan publik ukurannya berkisar dari seorang pemilik sampai ribuan pemilik atau partner dan ribuan pegawai profesional dan staf administratif. Kantor akuntan publik menawarkan berbagai jenis jasa profesional lain sebagai tambahan bagi audit. Untuk diakui sebagai suatu profesi, akuntan-akuntan Indonesia telah membentuk

suatu organisasi profesi yaitu Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang berfungsi sebagai pusat operasi dalam perumusan perbaikan.

## **B. Penelitian Terdahulu**

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

Sari (2014) juga melakukan penelitian mengenai profesionalisme internal auditor dan intensi melakukan *whistleblowing* studi empiris pada Auditor Internal Perbankan di Indonesia. Jalil (2013) mengenai pengaruh komitmen profesional auditor terhadap intensi melakukan *whistleblowing locus of control* sebagai variabel pemoderasi pada akuntan publik yang bekerja di kantor KAP di Jakarta.

Semendawai (2011) mengatakan bahwa siapa pun pada akhirnya dapat berperan menjadi whistleblower jika dia bersedia dan mampu melaporkan atau menyampaikan dugaan kejahatan atau tindak pidana yang

lebih terorganisir karena setiap skandal publik dapat.

### C. Pengembangan Hipotesis

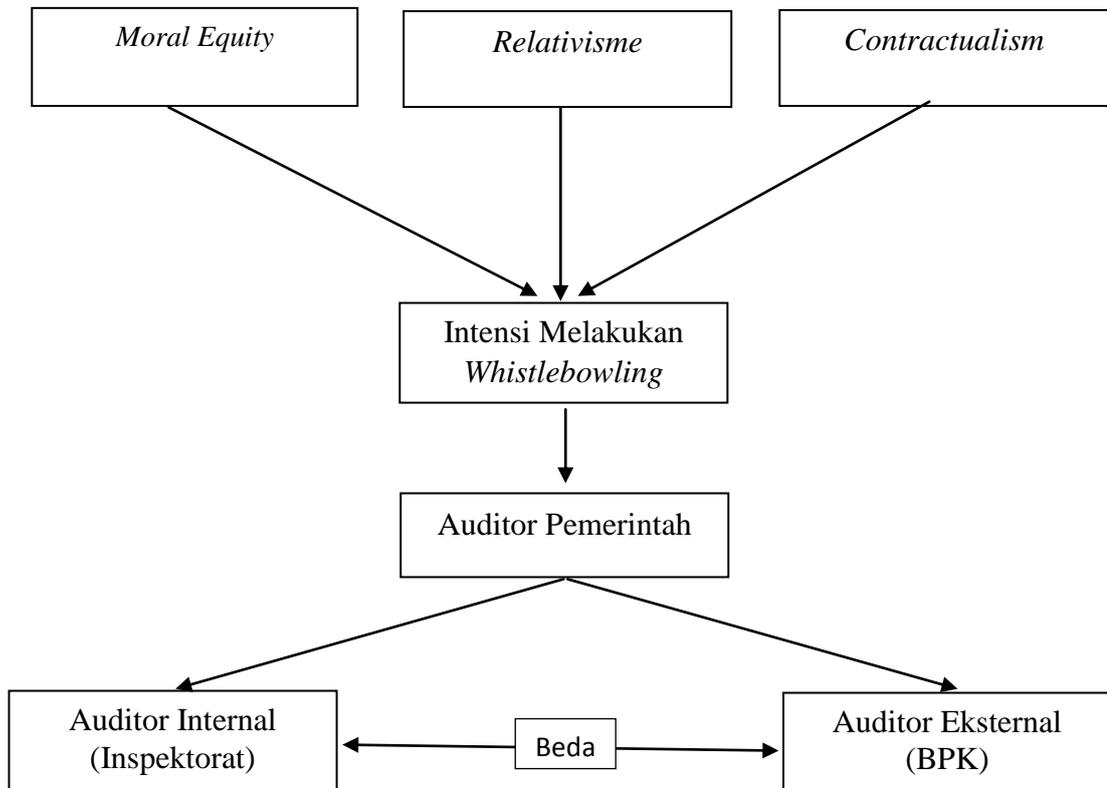
Intensi menurut Corsini (2002) adalah keputusan untuk bertindak dengan cara tertentu, atau dorongan untuk melakukan suatu tindakan, baik secara sadar atau tidak. Intensi juga merupakan suatu proses seseorang untuk menunjukkan perilakunya. Seseorang akan memiliki suatu niatan dalam dirinya sebelum melakukan hal yang ingin dilakukannya. Ketika seseorang telah memiliki persepsi dan sikap positif, memiliki keyakinan bahwa suatu perilaku dapat diterima lingkungan sekitarnya, dan yakin bahwa sesuatu yang dilakukannya adalah hasil atas kontrol dirinya sendiri maka ia akan memiliki intensi untuk menunjukkan suatu perilaku

Dalam bidang auditing terdapat suatu tindakan untuk mengungkapkan suatu kecurangan. Salah satu tindakan yang efektif digunakan untuk mendeteksi kecurangan adalah dengan melakukan Whistleblowing. Intensi terhadap *whistleblowing* yang digunakan Patel (2003) pada penelitiannya yaitu *Some Cross-Cultural Evidence on Whistle-Blowing as an Internal Control Mechanism* (Pengaruh perbedaan budaya terhadap whistleblowing dalam pengendalian internal) *Multidimensional Ethics Measure* (MEM) yang terdiri dari tiga dimensi yaitu *moral equity*, *relativisme*, *contractualism* menunjukkan bahwa whistleblowing adalah faktor penting yang berkontribusi dalam perbaikan pengendalian internal dan evaluasi lingkungan pengendalian oleh manajemen dan auditor eksternal.

Dalam Elias (2008) menyatakan bahwa Whistleblowing dapat terjadi dari dalam (internal) maupun luar (eksternal). Internal whistleblowing terjadi ketika seorang pegawai mengetahui kecurangan yang dilakukan pegawai lainnya kemudian melaporkan kecurangan tersebut kepada atasannya. Dan eksternal whistleblowing terjadi ketika seorang pegawai mengetahui kecurangan yang dilakukan suatu instansi lalu memberitahukannya kepada masyarakat karena kecurangan itu akan merugikan masyarakat. Pengungkapan terjadinya suatu kecurangan dalam pemerintahan merupakan tugas dari Auditor Pemerintah. Auditor pemerintah ini terdiri dari auditor eksternal (BPK) dan auditor internal (Inspektorat). Tanggung jawab auditor untuk melaporkan adanya pelanggaran diatur dalam SA seksi 316 – Paragraf I Standar Profesional Akuntan Publik yang mengatur tentang tanggung jawab auditor untuk mendeteksi dan melaporkan kekeliruan dan ketidakberesan dalam audit atas laporan keuangan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan IAIP.

#### **D. Kerangka Konseptual**

Berdasarkan uraian diatas dalam penelitian ini diharapkan dapat memberikan gambaran mengenai penelitian yang diteliti yaitu menguji perbedaan intensi melakukan *whistleblowing* oleh auditor internal dan eksternal pemerintah. Maka secara sederhana, kerangka konseptual dalam penelitian ini dapat digambarkan pada gambar berikut ini, yaitu:



Gambar 1. Kerangka Konseptual.

### E. Hipotesis

Berdasarkan kerangka konseptual diatas maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

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

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

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

## BAB V

### KESIMPULAN DAN SARAN

#### A. Kesimpulan

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

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

Sumatera Barat dengan Auditor pada Kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.

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

## **B. Saran**

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

1. Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat mendorong masing-masing instansi untuk meningkatkan profesionalisme dari internal maupun eksternal auditor melalui pendidikan dan diberikan *reward* sehingga dapat meningkatkan pengungkapan terhadap pelanggaran yang terjadi. Selain itu diharapkan manajemen menerapkan *whistleblowing system*. Karena hal ini dapat menciptakan kinerja manajemen menjadi lebih baik.
2. Selain itu upaya manajemen dari masing-masing instansi harus dapat memberi dukungan yang maksimal kepada auditornya untuk dapat

mengungkapkan terjadinya kasus *whistleblowing* serta melakukan pengendalian dan pengawasan yang ketat terhadap kegiatan atau program-program yang memiliki terjadinya tindakan korupsi atau penyalagunaan wewenang oleh pegawai atau pihak tertentu dalam organisasi.

3. Selanjutnya untuk peneliti yang akan datang diharapkan dapat memperluas daerah survei, sehingga hasil penelitian lebih mungkin untuk disimpulkan secara umum.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ajzen, I. 1991. *The Theory of Planned Behaviour. Organizational Behaviour and Human Decision Processes* 50:179-211.
- Anwar, K.; Abu Bakar.; Harmaini. 2005. Hubungan antara Komitmen Beragama dengan Intensi Prosocial Mahasiswa Fakultas Psikologi UIN SUSKA Riau. *Jurnal Psikologi*, Vol 1, No. 2, 69-77.
- Armstrong, M. 1993. *Ethics and Professionalism for CPAs*. Cincinnati, OH: South-Western Publishing Co.
- Bagustianto, Rizki dan Nurkholis. 2015. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Minat Pegawai Negeri Sipil (PNS) Untuk Melakukan Tindakan WhistleBlowing (Studi Pada PNS BPK RI). Simposium Nasional Akuntansi 18. 16-19 September 2015. Medan.
- Brief, A. P. dan S. J. Motowidlo. 1986. Prosocial Organizational Behaviours. *Academy of Management Review* 11(4): 710-725.
- Cohen, J. R., L. W. Pant, and D. J. Sharp. 1993. A validation and extension of a multidimensional ethics scale. *Journal of Business Ethics* 12: 13.26.
- Corsini, R.J. 2002. *The Dictionary of Psychology*. New York: Brunner Routledge.
- D. Hartanto, 1991, *Akuntansi Untuk Usahawan* Cetakan Kelima, Jakarta: Fakultas
- Destriana Kurnia Kreshastuti, 2014, Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Intensi Auditor Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi Pada Kantor Akuntan Publik Semarang), Universitas Diponegoro Semarang, *Jurnal*, Vol 3, No.2, 1-15.
- Dozier, J. B dan M. P. Miceli. 1985. Potential Predictors of Whistle-Blowing: A Pro- social Behavior Perspective. *Academy of Management Review* 10(4): 823-836. *Ekonomi Universitas Indonesia*.
- Elias, R. Z. 2008. Auditing Students' Professional Commitment and Anticipatory Socialization and Their Relationship to Whistleblowing. *The Managerial Auditing Journal*, 23 (3), 283-294.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. 1975. *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*. Reading, MA: Addison-Wesley
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang: Semarang.
- Halim. 1997. *Standart Akuntansi Pemerintah*. Jakarta : Gramedia Utama
- Husein Umar. 2007, *Metode Penelitian Untuk Skripsi Dan Tesis Bisnis*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada
- Hwang, Dennis., Blair Staley., Ying Te Chen., Jyh-Shan Lan. 2008. Confucian Culture and Whistle-blowing By Professional Accountants: An Exploratory Study. "Managerial Auditing Journal, Vol. 23, No. 5, h. 504-526.
- Jalil, Fitri Yani. 2013. Pengaruh Komitmen Profesional Auditor terhadap Intensi Melakukan Whistleblowing: Locus of Control sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal dan Prosiding SNA*. Vol. 16.
- Lewis, David. 2005. *The Contents of Whistleblowing/Confidential Reporting Procedures in The UK*. *Employee Relations*. Vol. 28, No. 1
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi. Edisi II.

- Merdikawati, Risti. 2012. Hubungan Komitmen Profesi dan Sosial Antisipatif Mahasiswa Akuntansi dengan Niat Whistleblowing. Skripsi Program Sarjana Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Miceli, M. P., J. P. Near, dan C. R. Schwenk. 1991. Who Blows The Whistle and Why?. *Industrial & Labor Relation Review* 45(1): 113-130.
- Patel, C (2003). Some Cross-cultural Ovidence on Whistle-blowing as an Internal Control Mechanism. *Journal of International Accounting Research*. Vol. 2; 69-96.
- Qodir, Abdul, "Nazaruddin Beberkan Rincian Aliran Dana Korupsi Hambalang ke KPK", artikel diakses pada tanggal 21 Februari 2017 dari <http://www.tribunnews.com/nasional/2013/11/15/nazaruddinbeberkanrincian-aliran-dana-korupsi-hambalang-ke-kpk>.
- Reidenbach, R. E., and D. P. Robin. 1988. Some initial steps toward improving the measurement of ethical evaluations of marketing activities. *Journal of Business Ethics* 7: 871-879.
- Sagara, Yusar. 2013. *Profesionalisme Internal Auditor Dan Intense Melakukan Whistleblowing*. Jurnal Liquidity, Vol.2, No.1, Hal. 33 – 34.
- Sari, Devi Novita. 2014. Profesionalisme Internal Auditor Dan Intensi Melakukan WhistBlowing. *Skripsi*. Fakultas Ekonomika dan Bisnis. Universitas Diponegoro.
- Sawyer, Lawrence B. 2005. *Internal Auditing*. Buku I Edisi 5. Jakarta: Salemba Empat
- Semendawai, Abdul Haris dkk. 2011. *memahami whistleblower*. Edisi Pertama,. Jakarta: Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK)
- Sugiyono. 2009. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Sugiyono. 2010. *Statistika untuk penelitian*. Bandung: Alfabeta.
- Sukrisno,Agoes. 2004. Auditing (Pemeriksaan Akuntan) oleh Kantor Akuntan Publik. Edisi Ketiga. Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Trisakti.
- Sulistomo, Akmal. 2012. Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Pengungkapan Kecurangan. Skripsi Program Sarjana Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Susmanschi, G. 2012. Internal Audit and Whistle-Blowing. *Economics, Management, and Financial Markets* 7(4): 415–421.
- Sunarsip. 2001. Corporate Governance Audit: Paradigme Baru Profesi Akuntan dalam Mewujudkan Good Corporate Governance. Artikel Media Akuntansi, No.17, Th. VII, April-Mei 2001