

**PROFESIONALISME, KOMITMEN ORGANISASI, INTENSITAS
MORAL DAN TINDAKAN AKUNTAN MELAKUKAN
WHISTLEBLOWING**

**Luh Putu Setiawati¹
Maria M. Ratna Sari²**

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail : nlputusetiawati.puput@gmail.com

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Kecurangan pada perusahaan terkemuka banyak terjadi belakangan. Pelaporan kecurangan (*whistleblowing*) dirasa perlu dilakukan untuk meminimalisir kecurangan dalam perusahaan. Faktor-faktor yang memengaruhi tindakan akuntan untuk melakukan *whistleblowing* yaitu profesionalisme, komitmen organisasi dan intensitas moral. Tujuan penelitian ini untuk memperoleh bukti empiris pengaruh profesionalisme, komitmen organisasi, dan intensitas moral terhadap *whistleblowing*. Metode penentuan sampel yaitu *non probability sampling* yaitu *purposive sampling*. Penelitian ini menggunakan analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan profesionalisme, komitmen organisasi, dan intensitas moral berpengaruh positif terhadap niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*. Artinya semakin baik profesionalisme, komitmen organisasi dan intensitas moral semakin tinggi niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*.

Kata kunci: *profesionalisme, komitmen organisasi, intensitas moral, akuntan, whistleblowing*

ABSTRACT

Cheating on the leading companies happened lately. Whistleblowing deemed necessary to minimize fraud within the company. Factors of the actions of accountants to do whistleblowing are professionalism, organizational commitment and moral intensity. The purpose of this study to obtain empirical evidence of the influence of professionalism, organizational commitment, and moral intensity on whistleblowing. The sampling method is non-probability sampling. This study used multiple linear regression analysis. The results showed professionalism, organizational commitment, and moral intensity have a positive influence. It means better professionalism, organizational commitment and moral intensity the higher the intention accountant to do whistleblowing.

Keywords: *professionalism, organizational commitment and moral intensity, accountants, whistleblowing*

PENDAHULUAN

Sejumlah masalah keuangan beberapa perusahaan terkemuka menyebabkan reputasi akuntan menjadi sorotan banyak pihak. Cukup banyak kasus pelanggaran akuntansi baik kasus dari dalam ataupun luar negeri, mencerminkan bahwa adanya pergeseran sikap para akuntan. Profesi akuntan sebagai profesi penyedia

informasi sudah seharusnya menyediakan informasi yang terpercaya. Kegagalan dalam menyediakan informasi yang terpercaya dapat mengakibatkan kerugian bagi para pengguna laporan keuangan bahkan masyarakat luas. Hilangnya kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan bisa saja meningkatkan campur tangan pemerintahan pada waktunya, yang tentu akan berdampak pada runtuhnya profesi akuntan. Fenomena tersebut menunjukkan terdapat masalah etika yang melekat pada lingkungan pekerjaan para akuntan.

Maraknya kasus pelanggaran akuntansi di dalam dan di luar negeri mencerminkan pergeseran profesionalisme dan pelanggaran etis akuntan. Di luar negeri kasus pelanggaran akuntansi terjadi pada perusahaan Enron. Enron menaikkan pendapatan perusahaan sebesar \$600 juta dan menyembunyikan hutang perusahaan menggunakan teknik *off balance sheet* senilai \$1,2 miliar. Kantor Akuntan Publik (KAP) Arthur Andersen terbukti membantu perekayasaan laporan keuangan Enron selama enron melakukan kecurangan tersebut. Hal tersebut membuat salah satu eksekutif Enron yaitu Sherron Watskin tidak tahan melihat kecurangan yang terjadi, sehingga Watskin memutuskan untuk melaporkan kecurangan tersebut (Kreshastuti, 2014).

Kasus kecurangan akuntansi juga bukan hal yang baru di Indonesia. Kasus terjadi pada perusahaan besar milik politisi ternama Indonesia yaitu Grup Bakrie. Di Indonesia kasus penyimpangan terjadi juga pada kelompok usaha Grup Bakrie di PT Bank Capital Indonesia Tbk. Menurut berita online yang penulis kutip dari (Republika.co.id: 2010) terjadi lonjakan Dana Pihak Ketiga (DPK) Grup Bakrie di Bank Capital secara signifikan. Tahun 2008, jumlah DPK pada bank tersebut

hanya sebesar Rp 1 triliun. Sementara hingga Maret 2010 jumlah DPK melonjak menjadi Rp 2,69 triliun. Jumlah DPK ini sangat tidak sebanding dengan modal perseroan yang hanya sebesar Rp 600 miliar. Setelah dilakukan investigasi oleh pihak-pihak yang terkait dan memang terbukti terjadi penyimpangan. Menurut berita online yang penulis kutip dari (Bisniskeuangan.kompas.com:2010) Bursa Efek Indonesia (BEI) menghukum empat emiten Grup Bakrie. Sanksi berupa denda masing-masing senilai Rp 500 juta itu sebagai ganjaran atas pelanggaran akuntansi pada pendapatan dana simpanan mereka di Bank Capital Indonesia.

Salah satu cara mengungkapkan pelanggaran akuntansi sehingga dapat mengembalikan kepercayaan masyarakat adalah dengan melakukan *whistleblowing*. *Whistleblowing* merupakan cara untuk mengungkapkan kasus pelanggaran-pelanggaran akuntansi seperti yang dilakukan Enron dan Grup Bakrie. *Whistleblowing* diharapkan menjadi cara awal untuk memperbaiki kecurangan yang terjadi dalam suatu organisasi atau perusahaan. Kecurangan dalam bidang akuntansi dapat diambil contoh kecil misalnya penggelapan kas, melebihkan atau mengurangi jumlah pencatatan saldo, penyimpangan asset tetap, dll. Dalam contoh besar misalnya Laporan Keuangan berganda.

Hal tersebut tentu saja dapat merugikan perusahaan. Bisa saja dalam waktu dekat tidak ada efek apapun namun dalam waktu panjang bisa saja hal seperti itu menyebabkan kebangkrutan perusahaan. Ini terkait juga dengan *going concern* perusahaan. Dalam akuntansi *going concern* dapat dilihat dari laporan keuangan perusahaan, dimana laporan keuangan harus merefleksikan nilai-nilai perusahaan untuk menentukan operasionalnya dalam waktu kedepan. Profesi akuntan dalam

perusahaan seharusnya ikut bertanggung jawab mengenai prinsip *going concern* perusahaan, karena akuntan memiliki tanggung jawab atas Laporan Keuangan suatu perusahaan.

Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) pada 10 November 2008 menerbitkan Pedoman Sistem pelaporan dan Pelanggaran (SPP) atau *Whistleblowing System (WBS)*. Peraturan tersebut mewajibkan para karyawan untuk melaporkan kecurangan manajemen kepada pihak pembuat kebijakan yang sesuai. Miceli dan Near (2002) menyatakan bahwa mekanisme yang ada dapat mendukung pelaporan dalam pencegahan dan deteksi perilaku yang tidak etis.

Penelitian ini meneliti faktor-faktor yang memengaruhi tindakan untuk melakukan *whistleblowing* dengan akuntan sebagai responden penelitian. Akuntan pada penelitian ini peneliti ambil dari alumni Pendidikan Profesi Akuntan yang selanjutnya akan disingkat PPAk Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana. Faktor yang memengaruhi tindakan untuk melakukan *whistleblowing* dalam penelitian ini adalah profesionalisme, komitmen organisasi, dan intensitas moral. Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris profesionalisme, komitmen organisasi, dan intensitas moral memengaruhi niat untuk melakukan *whistleblowing*. Penelitian ini penulis harap dapat berguna untuk pengembangan teori dalam bidang akuntansi khususnya akuntansi keperilakuan serta untuk para akuntan agar meningkatkan atau memperbaiki profesionalisme, komitmen organisasi, dan moral.

Penelitian ini menggunakan *theory of planned behavior* sebagai grand teori. Teori tersebut dijadikan acuan untuk memprediksi perilaku seseorang apakah akan

melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku, memprediksi dan memahami dampak niat berperilaku, serta mengidentifikasi strategi untuk merubah perilaku. Teori tersebut digunakan karena menurut Ajzen (1985) selaku penemu teori tersebut, jenis perilaku yang akan dilakukan oleh seseorang dapat di prediksi dengan tingkat akurat yang tinggi dari sikap seseorang terhadap perilaku tersebut, norma subyektif, dan kontrol perilaku yang dirasakan.

Penulis menggunakan variabel profesionalisme yang merepresentasikan persepsi kontrol perilaku pada *theory of planned behavior*. Menurut Garman (2006) profesionalisme adalah kemampuan untuk menyelaraskan perilaku pribadi dan organisasi dengan standar etika dan profesional yang mencakup tanggung jawab kepada klien maupun masyarakat. Oleh karena itu seseorang yang memiliki profesionalisme (dalam dimensi dedikasi terhadap profesi) yang baik cenderung akan memiliki keyakinan yang tidak goyah dalam situasi apapun. Persepsi kontrol perilaku bisa saja berubah sewaktu-waktu bergantung pada situasi saat itu dan apa perilaku yang akan dilakukan, karena kontrol perilaku didasari dengan jenis perilaku yang akan dilakukan dan situasi yang ada maka sebagai seorang profesional yang berdedikasi terhadap profesi atau pekerjaan harus menilai segala jenis perilaku dengan menggunakan peraturan dan kode etik yang berlaku dalam profesinya. Dengan demikian mereka telah memiliki kontrol perilaku yang baik dan menjunjung profesionalisme profesi karena telah bekerja dengan berdasarkan peraturan yang ada dan kode etik profesi.

Hasil penelitian Shawver dan Clements (2008) mendukung pernyataan sebelumnya bahwa akuntan profesional mampu mengenali perilaku tidak etis dan

akuntan profesional lebih berkemungkinan untuk meniup peluit pada situasi tertentu. Selain itu Xiling (2010) mengatakan bahwa penilaian seorang akuntan harus sepenuhnya mempertimbangkan berbagai aspek, dan sesuai dengan penerapan prinsip tertentu, yang tidak hanya moralitas profesional akuntan, tapi perwujudan kemampuan akuntansi profesionalnya. Keputusan harus dilaksanakan sesuai dengan prinsip-prinsip yang berlaku.

Variabel komitmen organisasi merepresentasikan komponen norma subyektif pada *theory of planned behavior*. Dalam hal ini individu akan memikirkan suatu perilaku tertentu dengan sangat benar karena tindakan dan perilaku yang akan dilakukan akan berpengaruh pada penilaian orang lain. Dalam konteks akuntan, orang lain tersebut adalah perusahaan, masyarakat, dan organisasi naungan akuntan itu sendiri yaitu Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dan juga rekan kerja.

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

melihat kasus yang sedang terjadi). Selain itu Aranya (1981) menyatakan bahwa komitmen profesional (akuntan) melibatkan kepercayaan, tujuan dan nilai-nilai profesi. Perlu ada kemauan untuk mengerahkan usaha yang cukup atas nama profesi dan juga keinginan untuk mempertahankan keanggotaan dalam profesi.

Variabel intensitas moral merepresentasikan sikap terhadap perilaku pada *theory of planned behavior*. Dalam variabel ini individu mengacu pada persepsi-persepsi individu akan kemampuannya untuk menampilkan perilaku tertentu. Individu akan bertindak atau berperilaku sesuai dengan sikap yang melekat dalam dirinya terhadap suatu perilaku. Individu akan mengidentifikasi ukuran pasti baik atau buruk dari suatu perilaku yang akan dilakukan. Kontrol tersebut dapat dipengaruhi juga oleh faktor internal individu dan juga eksternal individu, faktor internal adalah diri individu sedangkan faktor eksternal adalah lingkungan dimana individu berada. Intensitas Moral adalah suatu yang berkaitan dengan isu-isu moral yang akan berpengaruh pada penilaian etika seseorang dan niat untuk seseorang dalam melakukan sesuatu Novius dan Arifin (2008).

Penelitian mengenai *whistleblowing* telah dilakukan di Indonesia maupun di luar Indonesia dengan responden yang berbeda maupun sama. Namun masih terdapat ketidak konsistenan hasil penelitian. Penelitian dilakukan oleh Taylor dan Curtis (2010) menyatakan bahwa semakin meningkatnya identitas profesional, niat melaporkan pelanggaran atau ketidak etisan pun akan meningkat. Curtis dan Taylor (2009) melakukan penelitian dengan niat melakukan *whistleblowing* oleh akuntan publik menggunakan pengungkapan identitas, konteks situasional, dan karakteristik pribadi sebagai faktor yang memengaruhi tindakan. Sagara (2013)

juga melakukan penelitian mengenai *whistleblowing* menggunakan profesionalisme dari 5 dimensi sebagai faktor yang memengaruhi tindakan tersebut pada internal auditor dengan hasil penelitian 4 dimensi berpengaruh negative dan 1 dimensi berpengaruh positif. Hasil penelitian Sari dan Laksito (2014) pada aspek dedikasi terhadap pekerjaan berpengaruh positif terhadap intensitas melakukan *whistleblowing*. Akuntan dengan dedikasi terhadap pekerjaan yang baik cenderung memiliki intensitas melakukan *whistleblowing* yang tinggi. Avrila (2015) meneliti mengenai pengaruh profesionalisme terhadap intensi akuntan publik melakukan *whistleblowing* dengan hasil profesionalisme berpengaruh terhadap intensi akuntan publik melakukan *whistleblowing*.

Berdasarkan uraian diatas dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H₁ : Profesionalisme memiliki pengaruh positif pada tindakan Akuntan melakukan *whistleblowing*

Penelitian yang dilakukan Taylor dan Curtis (2010) bahwa komitmen organisasi terhadap organisasi, dapat meningkatkan dedikasi seseorang untuk melakukan pelaporan sampai masalah teratasi. Munir dan Sajid (2010) mengatakan komitmen organisasi merupakan variabel penting yang dapat dijadikan pengukuran untuk melihat kinerja suatu organisasi. Selain itu Komitmen organisasi diyakini menjadi pemicu perilaku seseorang yang merupakan hasil dari psikologis, dalam Hung dan Hsu (2011).

Akuntan adalah salah satu posisi yang memiliki pengaruh dalam suatu organisasi, karena akuntan yang bertanggung jawab terhadap laporan keuangan organisasi. Jadi apabila akuntan dalam suatu organisasi berani bertindak

melakukan kecurangan, bagaimana kinerja suatu organisasi dapat dikatakan baik. Selain itu Meyer dan Allen (1997) menyatakan bahwa seseorang memang harus berkomitmen untuk sesuatu, jika seseorang menjadi kurang berkomitmen untuk organisasi, maka mungkin saja karyawan akan menyalurkan komitmennya dalam arah lain, seperti rekan kerja. Oleh karena itu komitmen organisasi peneliti rasa perlu dijadikan variabel dalam penelitian ini untuk mengukur seberapa baik komitmen organisasi responden penelitian ini yang notabene adalah akuntan dan seberapa besar pengaruh komitmen organisasi tersebut mempengaruhi niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*.

Berdasarkan uraian diatas dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H2 : Komitmen organisasi memiliki pengaruh positif pada tindakan Akuntan melakukan *whistleblowing*

Penelitian mengenai intensitas moral juga telah dilakukan oleh Dewi dan Gudono (2007) menyatakan bahwa terdapat pengaruh yang tak langsung antara Intensitas Moral pada intense berperilaku melalui persepsian etika yang lebih besar dibandingkan dengan pengaruh langsungnya. Sedangkan Mapuasari (2014) melakukan penelitian tentang moral dan memperoleh hasil bahwa seseorang dengan penalaran moral tinggi akan mengurangi perasaan ketidaknyamanan dengan mengambil keputusan kerja yang paling tepat. Selain penelitian terdahulu Jones (1991) menyatakan bahwa intensitas moral merupakan salah satu komponen dari proses pengambilan keputusan yang etis. Karena sebelum diambilnya keputusan, individu memikirkan terlebih dahulu seberapa baik dan seberapa buruk dari suatu perilaku yang akan dilakukan.

Berdasarkan uraian diatas dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H₃ : Intensitas moral memiliki pengaruh positif pada tindakan Akuntan melakukan *whistleblowing*

Penelitian mengenai *whistleblowing* juga telah dilakukan dengan menggunakan mahasiswa sebagai responden penelitiannya, diantaranya dilakukan oleh Beberapa diantaranya dilakukan oleh Ghani (2010) yang melakukan penelitian mengenai *whistleblowing* antara mahasiswa akuntansi S1, S2 dan PPA Universitas Diponegoro sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Sugianto, dkk (2011) menggunakan mahasiswa akuntansi di kota Makasar sebagai responden. Merdikawati (2012) melakukan penelitian mengenai niat *whistleblowing* antara mahasiswa akuntansi S1 di beberapa universitas negeri di Jawa Tengah dan Yogyakarta. Sulistomo (2012) juga melakukan penelitian mengenai persepsi mahasiswa akuntansi terhadap pengungkapan kecurangan.

Dilakukannya penelitian mengenai *whistleblowing* di kalangan mahasiswa memang dirasa masih perlu dilakukan. Mastracchio (2005) menyatakan bahwa keperdulian dengan etika dapat dimulai dari kurikulum akuntansi pada masing-masing organisasi pendidikan. Akan lebih baik dilakukan sedini mungkin sebelum mahasiswa akuntansi masuk di dunia profesi akuntan dan Elias (2007) juga menyatakan bahwa penelitian mengenai pengenalan *whistleblowing* di kalangan mahasiswa akuntansi masih sangat dibutuhkan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan di Provinsi Bali dengan responden alumni PPAk Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana. Peneliti menggunakan alumni PPAk

karena alumni PPAk sudah mendapatkan profesi Akuntan. Penelitian ini menggunakan kuesioner. Penelitian ini memakai data kuantitatif yang berasal dari data kualitatif yang dirubah menjadi data kuantitatif dengan bantuan *skala likert 5*. Variabel bebas dalam penelitian ini yaitu profesionalisme, komitmen organisasi, intensitas moral, serta niat untuk melakukan *whistleblowing* menjadi variabel terikatnya. Kuesioner penelitian yang digunakan untuk mengukur ketiga variabel tersebut adalah instrument Taylor dan Curtis (2010). Sedangkan instrument untuk mengukur variabel intensitas moral adalah instrument Shawver (2011) dengan menggunakan 10 buah pernyataan.

Gambaran umum profesionalisme sebagai variabel independen yang pertama (X_1). Profesionalisme yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah konsep untuk mengukur bagaimana para akuntan selaku seorang profesional berdedikasi terhadap pekerjaan atau profesinya diukur dari dedikasi profesional dalam menggunakan kecakapan dan pengetahuan yang dimiliki dengan selalu berpegang teguh pada standar pekerjaan, keberlangsungan masa depan profesinya, kebanggaan dengan profesinya, serta nilai-nilai yang terkait dengan profesi.

Gambaran umum komitmen organisasi sebagai variabel independen yang kedua (X_2). Konsep komitmen organisasi yang dipergunakan adalah konsep untuk mengukur bagaimana para akuntan profesional berkomitmen dengan tujuan organisasi-organisasi tempat akuntan bekerja, IAI, atau KAP. Tanpa bisa dipengaruhi oleh rekan kerja yang bisa menggoyahkan komitmennya. Serta selanjutnya gambaran umum komitmen organisasi sebagai variabel independen yang ketiga (X_3). Konsep Intensitas Moral yang digunakan dalam

penelitian ini adalah bagaimana seorang profesional memikirkan atau menimbang resiko dari sesuatu perilaku yang akan dilakukannya.

Gambaran umum niat untuk melakukan *whistleblowing* sebagai variabel dependen (Y). *Whistleblowing* adalah pelaporan kecurangan yang terjadi dalam suatu organisasi atau perusahaan. Baik dilakukan oleh individual maupun kelompok kepada pihak-pihak yang berwenang. Niat untuk melakukan *whistleblowing* dapat diartikan bagaimana seseorang memiliki keinginan untuk melakukan pelaporan kecurangan apabila seseorang menemukan kecurangan.

Jawaban kuesioner responden pada penelitian ini merupakan data primer dan biodata alumni PPAk merupajak data sekunder. Alumni PPAk Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana adalah populasinya, namun yang digunakan sebagai sampel hanya alumni PPAk Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana tahun angkatan 2013 dan 2014. Pengumpulan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *non probability sampling* yaitu *purposive sampling*. *Purposive sampling* digunakan karena ada pertimbangan yang digunakan peneliti dalam menentukan sampel, diantaranya; 1) Sudah mendapatkan gelar akuntan karena telah lulus pendidikan Profesi Akuntan. 2) Merupakan angkatan terbaru yang dianggap mayoritas masih baru dalam menggeluti pekerjaan di bidang akuntansi/ keuangan.

Sebelum menjabarkan hasil penelitian, ada beberapa tahap analisis yang dilakukan pada penelitian ini. Pertama melakukan analisis statistik deskriptif dan yang kedua melakukan analisis regresi linier berganda. Namun pengujian instrumen dilakukan terlebih dahulu sebelum melakukan regresi linier berganda.

Uji instrumen penelitian yang dilakukan yaitu uji validitas dan uji reliabilitas. Uji validitas dianggap valid jika nilai *pearson correlation* setiap item pernyataan menghasilkan nilai yang lebih dari 0,3. Pengujian yang kedua dilakukan adalah uji reliabilitas. Instrumen dikatakan reliabel jika nilai *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,6.

Setelah pengujian instrument dilakukan, langkah selanjutnya yaitu uji asumsi klasik. Pertama uji normalitas dilakukan menggunakan *Kolmogorov-Smirnov Test*. Data dikatakan terdistribusi normal apabila nilai sig (*2-tailed*) lebih dari *level of significant* yang digunakan yaitu 0,05 (5%).

Selanjutnya yaitu uji multikoleniaritas dilakukan menggunakan *Variance Inflation Factor* (VIF). Antara masing-masing variabel bebas dikatakan tidak terdapat multikoleniaritas jika nilai *tolerance* lebih dari 10% dan nilai VIF kurang dari 10. Langkah terakhir dari uji asumsi klasik adalah uji heteroskedastisitas. Pengujian ini dilakukan menggunakan uji *glesjer*. Model regresi dikatakan tidak mengandung heteroskedastisitas jika signifikansi t menghasilkan nilai absolute residual terhadap variabel bebas lebih dari 0,05.

Setelah melakukan pengujian tersebut, baru dilakukan analisis regresi linier berganda. Analisis regresi linier berganda akan menghasilkan tiga hasil uji yang merupakan bagian dari analisis regresi linier berganda. Hasil yang pertama yaitu Koefisien Determinasi (R^2), Hasil koefisien determinasi dilihat dari nilai *Adjusted R Square*. Hasil yang kedua yaitu uji kelayakan model (uji f). Hasil Uji f dilihat dari Tabel ANOVA. Jika nilai signifikansi ANOVA kurang dari 0,05 maka model penelitian layak digunakan.

Hasil yang ketiga yaitu uji parsial (uji t). Hasil uji t dilihat dari nilai signifikansi t, jika lebih kecil dari 0,05 maka hipotesis diterima. Jika lebih dari 0,05 maka hipotesis ditolak. Pengujian analisis regresi linier berganda pada penelitian ini menggunakan tingkat signifikansi 0,05 dan model yang digunakan adalah sebagai berikut.

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \varepsilon \dots\dots\dots (1)$$

Keterangan :

- Y = *whistleblowing*
- α = konstanta
- β_1 = koefisien regresi profesionalisme
- β_2 = koefisien regresi komitmen organisasi
- β_3 = koefisien regresi intensitas moral
- X₁ = profesionalisme
- X₂ = komitmen organisasi
- X₃ = intensitas moral
- ε = standar error

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penyebaran kuesioner penelitian ini dilakukan dalam kurun waktu satu bulan. Peneliti menyebar kuesioner satu per satu kepada masing-masing responden yang telah di tetapkan sebagai sampel. Kuesioner yang disebarkan sebanyak 59 kuesioner namun hanya 51 kuesioner yang dapat digunakan. Hal ini dikarenakan terdapat responden yang tidak mengembalikan kuesioner terisi sampai dengan waktu yang ditetapkan sebagai waktu akhir pengembalian kuesioner dan ada pula responden yang tidak melengkapi data diri yang terdapat pada kuesioner. Selain mengolah rincian penyebaran dan pengembalian kuesioner. Peneliti juga mengolah kuesioner berdasarkan profil responden. Kuesioner penelitian diolah oleh peneliti dan mendapatkan hasil seperti Tabel 1.

Tabel1.
Profil Responden

Keterangan	Jumlah	Persentase (%)
Pekerjaan		
1. Pegawai Negeri / Swasta	38	74,51
2. Dosen	3	5,89
3. Akuntan Publik	6	11,76
4. Wiraswasta	2	3,92
5. Konsultan	1	1,96
6. Mahasiswa	1	1,96
Umur		
1. 23 - 32 Tahun	44	86,28
2. 33 - 42 Tahun	5	9,80
3. 43 - 52 Tahun	2	3,92

Sumber: Data diolah, 2015

Sebagian besar akuntan selaku responden dalam penelitian ini memiliki pekerjaan karyawan swasta yaitu sebesar 74,51%, sisanya sebesar 25,49% memiliki pekerjaan dosen, akuntan publik, wiraswasta, konsultan, dan mahasiswa. Untuk umur responden, peneliti rentangkan per sepuluh tahun. Responden yang berumur 23 - 32 Tahun mendominasi yaitu sebesar 86,28%, berumur 33-42 Tahun sebesar 9,80%, dan 43-52 Tahun sebesar 3,92%.

Selanjutnya pengujian yang dilakukan yaitu analisis statistik deskriptif. Berdasarkan hasil analisis statistik deskriptif yang akan dijabarkan dalam Tabel 2, memperoleh nilai maximum dan minimum, nilai rata-rata, standar deviasi, nilai mean dan nilai modus dari data yang digunakan dalam penelitian ini. Analisis statistik deskriptif diolah dengan SPSS Versi 22. Nilai minimum yang dihasilkan dari hasil analisis statistik dibawah ini yaitu 2,00 serta nilai maximumnya 5,00.

Tabel 2.

Hasil Statistik Deskriptif

Item Pernyataan per Variabel	N	Mean	Modus	Std Deviation	Minimum	Maksimum
X1.1	51	38,627	4,00	0,98020	2,00	5,00
X1.2	51	39,608	4,00	0,84760	2,00	5,00
X1.3	51	39,020	4,00	0,83078	2,00	5,00
X1.4	51	41,569	5,00	0,90272	2,00	5,00
X1.5	51	40,000	5,00	0,01980	2,00	5,00
X1.6	51	39,412	4,00	0,90359	2,00	5,00
X2.1	51	40,980	5,00	102,479	2,00	5,00
X2.2	51	41,569	5,00	0,94599	2,00	5,00
X2.3	51	40,196	5,00	0,92715	2,00	5,00
X3.1	51	41,961	5,00	0,87223	2,00	5,00
X3.2	51	39,216	4,00	103,621	2,00	5,00
X3.3	51	38,039	4,00	0,84899	2,00	5,00
X3.4	51	41,373	5,00	0,89487	2,00	5,00
X3.5	51	42,157	5,00	0,94475	2,00	5,00
X3.6	51	39,412	4,00	0,98817	2,00	5,00
X3.7	51	40,980	5,00	0,87761	2,00	5,00
X3.8	51	39,608	4,00	0,97900	2,00	5,00
X3.9	51	41,176	4,00	0,88650	2,00	5,00
X3.10	51	39,216	4,00	0,74413	2,00	5,00
Y.1	51	42,353	5,00	0,92926	2,00	5,00
Y.2	51	37,843	4,00	0,75667	2,00	5,00
Y.3	51	40,980	5,00	0,96447	2,00	5,00
Y.4	51	38,627	4,00	0,84899	2,00	5,00
Y.5	51	39,608	4,00	0,89355	2,00	5,00

Sumber: Data diolah, 2015

Nilai rata-rata untuk masing-masing pernyataan yang digunakan untuk mengukur profesionalisme yaitu 38,627; 39,608; 39,020; 41,569; 40,000 dan 3,9412. Standar deviasi untuk masing-masing pernyataan yaitu 0,98020; 0,84760; 0,83078; 0,90272; 1,01980, dan 0,90359.

Nilai rata-rata untuk masing-masing pernyataan yang digunakan untuk mengukur komitmen organisasi yaitu 40,980; 41,569 dan 40,196. Standar deviasi untuk masing-masing pernyataan yaitu 1,02479; 0,94599 dan 0,92715.

Nilai rata-rata untuk masing-masing pernyataan yang digunakan untuk mengukur intensitas moral yaitu 41,961; 39,216; 38,039; 41,373; 42,157; 39,412; 40,980; 39,608; 41,176 dan 39,216. Standar deviasi untuk masing-masing pernyataan yaitu 0,87223; 1,03621; 0,84899; 0,89487; 0,94475; 0,98817; 0,87761; 0,97900; 0,88650 dan 0,74413.

Nilai rata-rata untuk masing-masing pernyataan yang digunakan untuk mengukur variabel Niat untuk melakukan *whistleblowing* yaitu 42,353; 37,843; 40,980; 38,627; 39,608. Sedangkan standar deviasi nya 0,92926; 0,75667; 0,96447; 0,84899, dan 0,89355.

Pengujian selanjutnya yang dilakukan adalah pengujian instrumen penelitian. Uji instrument yang pertama dilakukan yaitu uji validitas. Pada penelitian ini item seluruh item pernyataan dinyatakan valid karena nilai *pearson correlation* setiap item pernyataan menghasilkan nilai lebih besar dari 0,3 (Sugiyono, 2013:115). Instrumen yang valid artinya alat ukur yang digunakan untuk mendapatkan data (mengukur) tersebut valid. Valid merupakan instrumen yang digunakan harus mampu mengukur apa yang seharusnya diukur Sugiyono (2013: 172). Hasil uji validitas dapat dilihat pada Tabel 3.

Tabel 3.
Hasil Uji Validitas

Variabel	Item Pernyataan	Korelasi Item Total	Keterangan
Profesionalisme (X1)	X1.1	0,840	Valid
	X1.2	0,762	Valid
	X1.3	0,786	Valid
	X1.4	0,848	Valid
	X1.5	0,883	Valid
	X1.6	0,875	Valid
Komitmen Organisasi (X2)	X2.1	0,898	Valid

	X2.2	0,885	Valid
	X2.3	0,805	Valid
Intensitas Moral (X3)	X3.1	0,871	Valid
	X3.2	0,879	Valid
	X3.3	0,797	Valid
	X3.4	0,745	Valid
	X3.5	0,827	Valid
	X3.6	0,857	Valid
	X3.7	0,725	Valid
	X3.8	0,839	Valid
	X3.9	0,836	Valid
	X3.10	0,765	Valid
Niat Melakukan Whistleblowing (Y)	Y.1	0,841	Valid
	Y.2	0,865	Valid
	Y.3	0,878	Valid
	Y.4	0,868	Valid
	Y.5	0,867	Valid

Sumber: Data diolah, 2015 \

Uji instrument penelitian kedua yaitu uji reliabilitas. Kesimpulan dari hasil pengujian reliabilitas adalah instrument penelitian yang digunakan reliabel, karena nilai *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,6. Hasil uji reliabilitas dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 4.
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
Profesionalisme (X1)	0,911	Reliabel
Komitmen Organisasi (X2)	0,826	Reliabel
Intensitas Moral (X3)	0,943	Reliabel
Niat Melakukan Whistleblowing (Y)	0,913	Reliabel

Sumber: Data diolah, 2015

Pengujian selanjutnya setelah pengujian instrumen penelitian adalah uji asumsi klasik. Uji asumsi klasik yang pertama dilakukan adalah uji normalitas. Kesimpulan dari hasil uji normalitas pada Tabel 5 di atas adalah variabel

profesionalisme, komitmen organisasi, intensitas moral, dan niat untuk melakukan *whistleblowing* berdistribusi normal.

Tabel 5.
Hasil Uji Normalitas

Kolmogorov - Smirnov	<i>Unstandardized Residual</i>
N	51
Kolmogorov - Smirnov Z	0,101
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	0,200

Sumber: Data diolah, 2015

Pengujian kedua dari uji asumsi klasik adalah pengujian multikoleniaritas. Hasil pengujian multikoleniaritas pada penelitian ini menunjukkan bahwa tidak ada multikoleniaritas antara variabel bebas, karena nilai *tolerance* lebih kecil dari 10% dan nilai VIF lebih kecil dari 10. Tabel 6 diatas menunjukkan hasil uji multikoleniaritas.

Tabel 6.
Hasil Uji Multikoleniaritas

Variabel	<i>Tolerance</i>	VIF
Profesionalisme (X1)	0,713	1,402
Komitmen Organisasi (X2)	0,773	1,293
Intensitas Moral (X3)	0,713	1,402

Sumber: Data diolah, 2015

Berdasarkan hasil pengujian ketiga dari uji asumsi klasik yaitu uji heteroskedastisitas pada Tabel 7 diatas. Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan model regresi yang digunakan dalam penelitian ini bebas dari heteroskedastisitas, karena nilai hasil uji masing-masing variabel bebas lebih besar dari 0,05.

Tabel 7.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Sig.
Profesionalisme (X ₁)	0,777
Komitmen Organisasi (X ₂)	0,085
Intensitas Moral (X ₃)	0,809

Sumber: Data diolah, 2015

Setelah melakukan pengujian-pengujian diatas, uji analisis regresi linier berganda baru dapat dilakukan.

Tabel 8.
Hasil Uji Analisis Regresi Linier Berganda

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,857 ^a	,734	,717	224,548

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	653,539	3	217,846	43,205	,000 ^b
	Residual	236,983	47	5,042		
	Total	890,523	50			

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Sig.
		B	Std. Error	Beta	t	
1	(Constant)	-1,196	1,579		-,757	,453
	X1	,361	,076	,425	4,774	,000
	X2	,525	,138	,326	3,807	,000
	X3	,174	,047	,331	3,710	,001

Sumber: Datadiolah, 2015

Tabel 8 menghasilkan pengujian yang pertama yaitu koefisien determinasi (R^2). Nilai koefisien determinasi (R^2) ditunjukkan dengan nilai *Adjusted R Square*. Nilai *Adjusted R Square* pada penelitian ini sebesar 0,717 berarti sebesar 71,7% variabel bebas profesionalisme, komitmen organisasi dan intensitas moral mempengaruhi niat untuk melakukan *whistleblowing*. Sisanya sebesar 28,3% niat untuk melakukan *whistleblowing* dipengaruhi oleh variabel lain.

Hasil pengujian yang kedua yaitu uji kelayakan model atau uji simultan. Nilai signifikansi F digunakan untuk melihat hasil pengujian. Hasil signifikansi F pada penelitian ini sebesar $0,000 < 0,05$ berarti profesionalisme, komitmen organisai, dan intensitas moral berpengaruh secara simultan terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing* yang layak digunakan untuk memprediksi niat untuk melakukan *whistleblowing*.

Hasil pengujian yang ketiga atau yang terakhir yaitu uji parsial atau uji t. Nilai signifikansi t dan nilai β digunakan untuk melihat hasil pengujian. Hasil signifikansi t variabel profesionalisme sebesar 0,000 dengan β sebesar 0,361 berarti bahwa H_0 ditolak dan H_1 diterima. Hal tersebut membuktikan bahwa profesionalisme berpengaruh positif signifikan terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian sejalan dengan teori yang digunakan, bahwa semakin baik profesionalisme, maka semakin tinggi niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*. Sebaliknya semakin tidak baik profesionalisme, maka semakin rendah niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*. Hal ini konsisten juga dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Avrila (2015), Taylor dan Curtis (2010), serta Sari dan Laksito (2014).

Hasil signifikansi t variabel komitmen organisasi sebesar 0,000 dengan β sebesar 0,525 berarti bahwa H_0 ditolak dan H_1 diterima. Hal tersebut membuktikan bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif signifikan terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hasil penelitian sejalan dengan teori yang digunakan bahwa seseorang yang berkomitmen tinggi terhadap organisasi akan lebih memikirkan tujuan dan

keberlangsungan organisasinya dari pada tujuan atau kepentingan individu dari rekan kerjanya oleh karena itu komitmen organisasi memiliki pengaruh positif terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Taylor dan Curtis (2010), Sofia, dkk (2013) serta Kreshastuti (2014).

Hasil signifikansi t variabel intensitas moral sebesar 0,001 dengan β sebesar 0,174 berarti bahwa H_0 ditolak dan H_1 diterima. Hal tersebut membuktikan bahwa intensitas moral berpengaruh positif signifikan terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa responden memiliki intensitas moral yang tinggi sehingga semakin tinggi niat responden untuk melakukan *whistleblowing*. Sebaliknya semakin rendah intensitas moral dari responden maka semakin rendah niat responden untuk melakukan *whistleblowing*. Hal ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Taylor dan Curtis (2010), Kreshastuti (2014) serta Mapuasari (2014).

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan yang dapat ditarik berdasarkan penelitian ini profesionalisme, komitmen organisasi dan intensitas moral memiliki pengaruh yang positif signifikan terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Artinya apabila semakin baik profesionalisme dan komitmen organisasi akuntan, maka semakin tinggi niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*. Sebaliknya semakin tidak baik profesionalisme dan komitmen organisasi akuntan, maka semakin rendah niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*. Selain itu apabila intensitas moral seorang akuntan semakin tinggi maka semakin tinggi pula niat akuntan untuk

melakukan *whistleblowing*. Sebaliknya semakin rendah intensitas moral seorang akuntan maka semakin rendah niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*.

Berdasarkan kesimpulan yang telah dirangkum dari penelitian ini. Peneliti juga memberikan saran untuk beberapa pihak, diantaranya KAP, IAI, Lembaga Pendidikan Profesi Akuntan, dan juga Organisasi/perusahaan yang menggunakan jasa akuntan agar pihak-pihak tersebut menekankan pemahaman tentang profesionalisme kepada akuntan agar terus terbentuk akuntan profesional serta menekankan komitmen organisasi kepada akuntan agar akuntan memiliki komitmen yang baik terhadap organisasinya. Selain itu peneliti juga memberikan saran untuk para akuntan maupun calon akuntan agar memikirkan dan memahami dengan benar, baik dan buruk dari suatu keputusan atau tindakan yang akan diambil serta memikirkan pula dampak yang akan terjadi dari suatu keputusan atau tindakan yang akan diambil. Tujuannya adalah untuk menjaga citra profesi akuntan yang dimilikinya.

REFERENSI

- Ajzen, Icek. 1985. The Theory Of Planned Behavior. *A Journal Of Fundamental Research and Theory in Applied Psychology*.50 (2), 179-211.
- Aranya, N. Pollock J dan Amernic, J. 1981, An Examination of Professional Commitment in Public Accounting. *Accounting Organizations and Society*. 6(4), 271–280.
- Avrila, Devita. 2015. Pengaruh Profesionalisme Dan Skeptisme Profesional Auditor Terhadap Inensi Akuntan Publik Melakukan Whistleblowing. *Institutional Journal UPN Veteran Yogyakarta*.
- Curtis, Mary B dan Eileen Z Taylor. 2009. Whistleblowing In Public Accounting: Influence of Identity Disclosure, Situational Context, and Personal Characteristics. *American Accounting Association*.

- Dewi, Ni Wayan Kurnia dan Gudono. 2007. Analisis Pengaruh Intensitas Moral Terhadap Intensi Keperilakuan: Peranan Masalah Etika Persepsian Dalam Pengambilan Keputusan Etis Yang Terkait Dengan Sistem Informasi. *Simposium Akuntansi X*.
- Elias, R.Z. 2007, The Relationship Between Auditing Students Anticipatory Socialization and Their Professional Commitment. *Academy of Educational Leadership Journal*
- Garman, Andrew N. 2006. Professionalism. *Journal Of Healthcare Management*. 51(4)
- Ghani, Rahardian M. 2010. Analisis Perbedaan Komitmen Profesional dan Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa PPA dan Non-PPA pada Hubungannya dengan Whistleblowing. *Jurnal*. Program Sarjana Universitas Diponegoro.
- Hung, Chiewei dan Ker Tah Hsu. 2011. Impact of locus of control, changes in work load and career prospects on organizational commitment of employees of life insurance companies during merger and acquisition. *African Journal of Business Management*. 5(17).
- Jones, Thomas M. 1991. Ethical Decision Making By Individual In Organizations: An Issue-Contingent Model. *Academy of Management Review*. 16(2), 366-395.
- Kreshastuti, Destriana Kurnia. 2014. Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Intensi Auditor Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Semarang). *Diponegoro Journal Of Accounting*. 3(2) 1-15
- Mapuasari, Supeni Anggraeni. 2014. Pengaruh Penalaran Moral dan Intensitas Moral Terhadap Skeptisme Profesional Auditor Pemerintah. *Jurnal*. Universitas Gadjah Mada.
- Mastracchio, N.J. 2005. Teaching CPA about Serving The Public Interest. *The CPA Journal*. 5(1), 6-9.
- Merdikawati, Risti. 2012. Hubungan Komitmen Profesi dan Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa Akuntansi dengan Niat Whistleblowing(Studi Empiris pada Mahasiswa Strata 1 Jurusan Akuntansi Tiga Universitas Negeri Teratas di Jawa Tengah dan D.I Yogyakarta. *Diponegoro Journal Of Accounting*. 1(1), 1-10

- Meyer, J. P. dan N. J. Allen. 1997. *Commitment in the Workplace*. Sage Publications.
- Miceli, M. P. dan J. P. Near. 2002. What Makes Whistle-Blowers Effective? Three Field Studies. *Human Relations* 55(4), 455–479.
- Munir, saima dan Mehsoon Sajid. 2010. Examining Locus of Control (LOC) as a Determinant of Organizational Commitment among University Professors in Pakistan. *Journal Of Business Studies Quarterly*. 1(4) 78-93.
- Novius, Andri dan Arifin S. 2008. Perbedaan Persepsi Intensitas Moral Mahasiswa Akuntansi Dalam Proses Pembuatan Keputusan Moral. (Studi Survei pada Mahasiswa Akuntansi S1, Maksi, Pendidikan Profesi Akuntansi (PPA) Universitas Diponegoro Semarang). *Jurnal*. Universitas Diponegoro.
- Porter, L. W. 1974. Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turnover Among Psychiatric Technicians. *Journal of Applied Psychology* 59:50, 603–609.
- Republika Online, 2010. Dana Pihak Ketiga Grup Bakrie. *republika.co.id*, diakses tanggal 22 Desember 2015.
- Sagara, Yusar. 2013. Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan Whistleblowing. *Jurnal Liquidity*. Januari-Juni 2013, 2(1), 33-44.
- Sari, Devi Novita dan Herry Laksito. 2014. Profesionalisme Internal Auditor Dan Intensi Melakukan Whistleblowing. *Diponegoro Journal of Accounting*. 3(2).
- Shawver, Tara. 2011. The Effects of Moral Intensity on Whistleblowing Behaviours Of Accounting Professionals. *Journal of Forensic & Investigative Accounting* 3(2).
- Shawver, Tara dan Lynn H Clements. 2008. Whistleblowing: Factors that Contribute to Management Accountants Reporting Questionable Dilemmas. *Institute of Management Accountants* 9, 26-38.
- Sofia, Ana. Nurul Herawati dan Rahmad Zuhdi. 2013. Kajian Empiris Tentang Niat Whistleblowing Pegawai Pajak. *JAFFA*. 1(1), 23-38.

Sugianto, Abdul Hamid Habbe, dan Tawakkal. 2011. Hubungan Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Sensitivitas Etis Dengan *Whistleblowing* Perspektif Mahasiswa Akuntansi. *Jurnal Universitas Hasanuddin*.

Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: PT.Afabeta.

Sulistomo, Akmal. 2012. Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Pengungkapan Kecurangan (Studi Empiris pada Mahasiswa Akuntansi Undip dan UGM). *Tesis*. Program Sarjana Universitas Diponegoro.

Taylor, E.Z dan Mary B. Curtis. 2010. An Examination Of The Layers Workplace Influence In Ethical Judgement: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting. *Journal of Business Ethics*. 93, 21-37.