

# BAB I

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar belakang

Isu etika dalam dunia bisnis dan profesi ramai menjadi perhatian publik saat ini, terlebih dengan maraknya kasus pelanggaran dan kecurangan dalam akuntansi baik di dalam negeri maupun di luar negeri. Semakin meningkatnya tindak kecurangan yang terungkap beberapa tahun belakangan ini baik di sektor pemerintahan maupun swasta mendapat perhatian yang serius dari publik khususnya yang terjadi di sektor publik Indonesia. Kasus pelanggaran akuntansi mencerminkan bahwa sikap profesional para akuntan masih kurang sesuai dengan apa yang diharapkan oleh masyarakat, salah satu fraud yang paling sensitif dan menjadi perhatian banyak adalah Korupsi (Mulfag *et al.*, 2017). Seorang akuntan seharusnya menjadi sumber informasi terpercaya dan bebas dari pengaruh pihak manapun, akan tetapi kasus pelanggaran akuntansi tersebut justru membuat citra seorang akuntan menjadi terlihat lebih buruk. Penyalahgunaan keahlian dalam membuat informasi akuntansi yang tidak benar dengan tujuan untuk meraup keuntungan pribadi membuat manusia lupa pada etika, moral dan kepentingan umum.

Jasa akuntan publik menjadi salah satu jasa yang dibutuhkan oleh para pelaku bisnis untuk mendapatkan pelayanan jasa yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan *stakeholder* seperti kreditur, investor, dan instansi pemerintah sebagai pemakai laporan keuangan. Tujuannya adalah membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan

melalui pelaksanaan audit yang dilakukan oleh auditor independen. Dalam melaksanakan profesinya, auditor harus bertanggung jawab untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai sistem akuntansi serta mendapatkan bukti audit yang wajar dan relevan dengan apa yang ada untuk memberikan kesimpulan yang berdasar dan dapat dibenarkan atau didukung oleh data, aturan, dan logika. Bukti ini bertujuan untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara suatu pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak yang mempunyai kepentingan dalam bentuk laporan audit (ChaohuiWang *et al.*, 2017).

Laporan audit digunakan oleh auditor untuk menyampaikan pernyataan atau pendapatnya atas kewajaran laporan keuangan kepada *stakeholder*. Sejumlah skandal keuangan perusahaan terkemuka menyebabkan profesi auditor menjadi sorotan banyak pihak dikarenakan auditor memiliki peran dalam banyak kasus mengenai kebangkrutan. Kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan mengalami perubahan karena sejumlah skandal laporan keuangan mengakibatkan hilangnya kepercayaan publik dan juga tingginya campur tangan dari pemerintah. Akibatnya masalah etika yang melekat dalam lingkungan pekerjaan oleh para akuntan professional sangat jelas terlihat. Salah satu cara mengungkapkan pelanggaran akuntansi sehingga dapat mengembalikan kepercayaan masyarakat adalah dengan melakukan *whistleblowing*.

*Whistleblowing* dalam bahasa Inggris dapat diartikan “peniup peluit”, hal ini berarti tiupan peluit ini terjadi saat terdapat pelanggaran ataupun kecurangan, sehingga ketika terjadi gejala dapat langsung diantisipasi. Pelaporan dilakukan oleh individu selaku pihak yang menyaksikan adanya kecurangan, kemudian bertindak sebagai pelapor. Dalam hal ini biasa dikenal dengan istilah *whistleblower*. Peran

*whistleblower* sangat penting dan lebih efektif dalam mengungkap fraud, karena sebagai langkah antisipasi pertama terhadap gejala kecurangan yang mungkin masih dapat dicegah sebelum kerugian yang ditimbulkan semakin banyak (Caillier & Sweeney, 2017). Kriteria umum yang menggambarkan terjadinya *whistleblowing* ketika seseorang menyampaikan adanya kecurangan kepada otoritas yang berwenang, dapat disampaikan langsung ke publik atau melalui media massa. Pelapor Pelanggaran (*Whistleblower*) harus mampu memberikan bukti informasi yang jelas atas terjadinya pelanggaran yang dilaporkan, sehingga laporan tersebut dapat diterima dan ditindak lanjuti oleh hukum yang berlaku.

International Federation Accountants (IFAC) memberikan arahan untuk kode etik bagi akuntan agar menjadi *whistleblower*, yaitu para profesional dituntut bukan hanya bersikap profesional dalam kaidah-kaidah aturan profesi saja, tetapi profesional juga dalam menyatakan kebenaran pada saat masyarakat akan dirugikan atau ada tindakan perusahaan yang tidak sesuai dengan hukum yang berlaku. Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) mengeluarkan Pedoman Sistem Pelaporan dan Pelanggaran (SPP) atau *Whistleblowing System* (WBS), yang mewajibkan para akuntan untuk melaporkan kecurangan manajemen kepada pihak pembuat kebijakan yang sesuai. Pemerintah Indonesia juga mengeluarkan UU No. 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban, disebutkan bahwa Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK) adalah lembaga yang bertugas dan berwenang untuk memberikan perlindungan serta hak-hak lain kepada Saksi atau korban yang mengetahui, melaporkan, menemukan suatu hal yang dapat membantu aparat hukum untuk mengungkap dan menangani sebagaimana yang diatur dalam Undang-Undang. Serta diikuti dengan keluarnya Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan terhadap Pelapor

Tindak Pidana (*whistleblower*) dan Saksi Pelaku yang Bekerja Sama (*justice collaborator*).

Sikap terhadap suatu perilaku ditentukan oleh gabungan antara keyakinan mengenai dampak positif dan negatif dalam melakukan suatu perilaku dengan penilaian individu terhadap setiap konsekuensi yang dilakukan, sikap ini dipresentasikan melalui variabel identitas profesional. Identitas profesional membentuk keyakinan pada diri seorang individu bahwa profesi yang sedang dikerjakan akan memberikan dampak positif bagi individu tersebut. Salah satu cara menunjukkan identitas profesional mereka melalui kepatuhan terhadap standar profesi dan kode etik profesi (Taylor & Curtis, 2017). Adapun keyakinan mengenai kesetujuan atau ketidaksetujuan individu maupun kelompok terhadap suatu perilaku didasarkan pada persepsi norma subjektif. Keyakinan tersebut sebagai pandangan individu mengenai apakah orang-orang yang dianggap penting baginya akan mendukung atau tidak atas perilaku yang dilakukannya, sehingga dapat menimbulkan tekanan sosial untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu (Broberg et al, 2018).

Locus of commitment dipresentasikan sebagai arah dimana kesetiaan seseorang akan berubah, ketika terjadi dilema antara komitmen organisasi dan komitmen kerja berlawanan satu sama lain (Aranya et al., 2017). Seorang auditor dalam melakukan tugasnya dapat dipengaruhi oleh Locus of Commitment, dimana hal ini berkaitan dengan kepercayaan akan adanya takdir, kepercayaan diri, usaha atau kerja keras dari auditor itu sendiri. Auditor sebagai seorang individu akan melakukan suatu perilaku tertentu jika perilakunya dapat diterima oleh orang-orang yang dianggapnya penting dalam kehidupannya (Eileen et al , 2017). Penelitian menggunakan variabel Locus of Commitment yang dilakukan Joneta (2016) dan

Hewstone Willis (2020) menunjukkan bahwa seseorang bekerja sama dengan anggota kelompok mereka dari pada anggota kelompok lain. Dengan demikian kesetiaan seorang individu terhadap organisasi patut untuk dipertanyakan, apakah mereka lebih berkomitmen terhadap perusahaan atau pada rekan kerjanya di organisasi tersebut.

Terdapat Persepsi tentang kontrol perilaku yang didasarkan pada keyakinan mengenai faktor yang dapat mendukung atau menghambat individu tersebut melakukan sesuatu melalui keyakinan yang didasari pada pengalaman, serta informasi yang dimiliki individu mengenai suatu perilaku. Intensitas moral dipresentasikan sebagai persepsi control perilaku, dimana mengacu kepada pandangan seseorang terhadap sulit tidaknya mewujudkan suatu perilaku tertentu (Ajzen, 2016). Intensitas moral merupakan perpaduan antara keseriusan dan tanggungjawab untuk melaporkan atau merupakan gabungan dari kemungkinan dan kegigihan dalam pelaporan, serta mempengaruhi seseorang dalam proses pengambilan keputusan. (Sean et al, 2016).

Seseorang yang memiliki intensitas moral tinggi cenderung melaporkan pelanggaran yang terjadi karena merasa memiliki tanggung jawab untuk melaporkannya. Sebaliknya seseorang yang memiliki intensitas moral yang rendah tidak merasa memiliki tanggung jawab untuk melakukan pelaporan ketika pelanggaran itu terjadi (Sean et al, 2016). Dalam penelitian yang dilakukan Urumsah et al (2018) individu yang memiliki intensitas moral tinggi akan berperilaku berdasarkan apa yang diyakini benar, Jika ada sesuatu yang tidak benar atau tidak adil maka akan merasa memiliki kewajiban untuk melaporkan pelanggaran tersebut sebagai bentuk tanggung jawab moralnya. Sehingga semakin

tinggi intensitas moral seseorang, semakin tinggi pula niat untuk melakukan tindakan whistleblowing.

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 lainnya yang dilakukan oleh Curtis (2016) meneliti menggunakan teori pengaruh lapisan di tempat kerja (Layers of Workplace Influence Theory) di kalangan eksternal auditor di Amerika. Curtis meneliti efek dari berbagai pengaruh lapisan tempat kerja untuk menjelaskan intensi melakukan whistleblowing melalui dua faktor yaitu kemungkinan pelaporan dan ketekunan dalam pelaporan. Shawver (2019) melakukan penelitian mengenai intensi melakukan whistleblowing pada orang-orang yang berprofesi sebagai akuntan, manajemen, analis, konsultan dan internal auditor melalui faktor-faktor penentu pengambilan keputusan moral. Faktor-faktor tersebut diantaranya adalah identifikasi masalah etika, alasan untuk membuat pertimbangan moral dan motivasi seseorang untuk melakukan tindakan whistleblowing.

Di Indonesia, beberapa penelitian mengenai intensi melakukan whistleblowing dilakukan di kalangan mahasiswa akuntansi beberapa diantaranya dilakukan oleh Abu Kosim et al.,(2018), yang melakukan penelitian mengenai whistleblowing dengan menggunakan aspek pandangan whistleblowing dan intensi melakukan whistleblowing. Sulistomo (2015) melakukan penelitian mengenai persepsi mahasiswa akuntansi di Semarang dan Yogyakarta yang menunjukkan faktor-faktor yang mempengaruhi seseorang memiliki intensi melakukan

whistleblowing berdasarkan konsep teori perilaku terencana (theory of planned behavior). Faktor-faktor tersebut adalah persepsi norma subyektif, sikap terhadap perilaku dan kontrol perilaku. Lebih lanjut, penelitian whistleblowing di kalangan internal auditor dilakukan oleh Sagara et al., (2016) yang menganalisis pengaruh identitas profesional internal auditor terhadap intensi untuk melakukan whistleblowing. Hasil penelitian menunjukkan bahwa identitas profesional auditor dituntut untuk mandiri mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap intensi untuk melakukan whistleblowing.

Penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan whistleblowing juga dilakukan oleh Krehs et al., (2016). Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa identitas profesional dan intensitas moral memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap intensi auditor untuk melakukan whistleblowing, sedangkan auditor yang memiliki komitmen kuat terhadap organisasi lebih tinggi dibandingkan dengan auditor yang memiliki komitmen rekan kerja, karena tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap intensi untuk melakukan whistleblowing.

Meskipun di Indonesia penelitian mengenai whistleblowing sudah pernah dilakukan, namun penelitian sebelumnya telah meneliti faktor-faktor penentu seseorang untuk melakukan whistleblowing di kalangan perusahaan, internal auditor dan mahasiswa. Sedangkan di kalangan akuntan publik masih jarang dilakukan. Penelitian mengenai niat untuk melakukan whistleblowing terhadap lingkungan kerja akuntan publik pernah dilakukan di Amerika oleh Hilmore Alleyne (2017) menjelaskan hubungan identitas profesional, locus of commitment, dan intensitas moral terhadap intensi auditor melakukan whistleblowing

berdasarkan konsep teori pengaruh lapisan di tempat kerja (*Layers of Workplace Influence Theory*).

Dari dasar uraian *research gap* di atas menjadi salah satu alasan peneliti ingin menguji kembali pengaruh identitas profesional dan *Locus of commitment* terhadap Intensitas auditor untuk melakukan *Whistleblowing*. Selanjutnya, yang menjadi keterbaruan dalam penelitian ini adalah penambahan moderasi tentang intensitas moral sebagai suatu yang berkaitan dengan isu-isu moral yang akan berpengaruh pada penilaian etika seseorang dan niat untuk individu dalam melakukan sesuatu. Thorner (2016) menggunakan Intensitas moral sebagai pemoderasi dalam hubungan motivasi intrinsik, di mana perilaku seseorang untuk melakukan atau mencapai sesuatu demi dirinya sendiri terhadap komitmen organisasi. Untuk itulah peneliti termotivasi menempatkan intensitas moral sebagai pemoderasi dalam pengungkapan kecurangan oleh auditor eksternal, karena hal ini berkaitan juga dengan bagaimana intensitas auditor untuk melakukan *whistleblowing* dalam lingkungan kerjanya.

Berdasarkan uraian di atas, maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh Identitas Profesional dan *Locus of Commitment* terhadap intensi auditor untuk melakukan *Whistleblowing* dengan Intensitas Moral sebagai Variabel Moderasi”.



## 1.2 Fenomena Penelitian

**Tabel 1. 1**  
**Sanksi Pembekuan Izin Akuntan Publik oleh Kementerian Keuangan Republik**  
**Indonesia Periode 2018-2019**

No	Nama Akuntan Publik	Nomer Registrasi	Keputusan Menteri Keuangan
1	Binsar HB Gultom	AP.1234	KMK Nomor 388/KM.1/2019
2	Kasner Sirumapea	AP.0563	KMK Nomor 312/KM.1/2019
3	I Gede Auditta P.P.	AP.1229	KMK Nomor 240/KM.1/2019
4	Fachrudin	AP.0798	KMK Nomor 469/KM.1/2020
5	Asmar Effendy Hasibuan	AP.0814	KMK Nomor 762/KM.1/2019
6	Victor Albert Tampubolon	AP.0633	KMK Nomor 470/KM.1/2020
7	Darwin Sembiring Meliala	AP.0330	KMK Nomor 497/KM.1/2020
No	Nama Akuntan Publik	Nomer Registrasi	Keputusan Menteri Keuangan
8	Indra Soesetiawan	AP.0139	KMK Nomor 2/KM.1/2019
9	Hasan Salipu	AP.0666	KMK Nomor 4/KM.1/2019
10	Amril Saputra	AP.0903	KMK Nomor 192/KM.1/2019
11	Sugeng Wirjaseputra	AP.0644	KMK Nomor 202/KM.1/2019
12	Purboyo Adhi Purnomo	AP.1254	KMK Nomor 234/KM.1/2019
13	Didik Wahyudiyanto	AP.0502	KMK Nomor 437/KM.1/2019
14	Soetjipto Wirjosoemarto	AP.0613	KMK Nomor 233/KM.1/2021

Sumber : <http://pppk.kemenkeu.go.id>

Tabel 1.2 menunjukkan selama tahun 2019 sampai dengan 2021, terdapat beberapa Akuntan Publik yang diberikan sanksi berupa pembekuan izin oleh menteri keuangan untuk memberikan jasa asuransi dan non asuransi. Jasa asuransi meliputi jasa audit atas laporan keuangan, jasa rivi, dan jasa asuransi lainnya, sedangkan jasa non asuransi meliputi jasa selain asuransi berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Akuntan publik tersebut mendapat sanksi berupa pembekuan izin untuk memberikan jasa-jasa asuransi dan non asuransi dalam beberapa waktu yang telah ditentukan oleh menteri keuangan, karena akuntan Publik tidak memenuhi Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang berlaku. Menteri keuangan melalui Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK) mempunyai kewenangan melakukan

pembinaan dan pengawasan terhadap Akuntan Publik (AP) dan Kantor Akuntan Publik (KAP) sesuai dengan UU Nomor 5 Tahun 2011 pasal 49 tentang Akuntan Publik, PP Nomor 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik, dan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 154/PMK.01/2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik. (Merdeka.com, 2019).

Sejumlah skandal keuangan perusahaan terkemuka juga menyebabkan profesi auditor menjadi sorotan banyak pihak. Hal ini dikarenakan auditor memiliki kontribusi dalam banyak kasus mengenai kebangkrutan perusahaan. Profesional auditor seolah dijadikan kambing hitam dan harus memikul tanggung jawab pihak lain yang seharusnya bertanggung jawab atas kegagalan itu. Munculnya pandangan seperti itu bukan tanpa alasan, Alasan yang mendasarinya adalah laporan keuangan perusahaan yang mendapat opini wajar tanpa pengecualian justru mengalami kebangkrutan setelah opini tersebut dipublikasikan. Kasus ini terungkap oleh adanya *Whistleblower* yang identitasnya tidak diungkap. (Kreshastuti, 2016).

Selanjutnya terdapat kasus *whistleblowing* yang terjadi di luar negeri pada awal triwulan tahun 2017 muncul isu terjadinya fraud akuntansi di British Telecom. Perusahaan raksasa Inggris ini mengalami fraud akuntansi di salah satu lini usahanya di Italia. Kasus fraud di British Telecom berdampak kepada akuntan publiknya yaitu *Price Waterhouse Coopers* (PwC) yang merupakan kantor akuntan publik ternama di dunia dan termasuk the bigfour. Fraud akuntansi ini gagal dideteksi oleh PwC. Justru fraud berhasil dideteksi oleh pelapor pengaduan (*whistleblower*) yang dilanjutkan dengan akuntansi forensik oleh KPMG International Limited. Modus fraud akuntansi yang dilakukan British Telecom adalah membesarkan penghasilan perusahaan melalui perpanjangan kontrak palsu, invoice palsu dan transaksi palsu dengan vendor. Praktik fraud ini sudah terjadi

sejak tahun 2013. Dorongan untuk memperoleh bonus (tantiem) menjadi stimulus fraud akuntansi ini (Warta Ekonomi, 2017).

Dampak fraud akuntansi penggelembungan laba ini menyebabkan British Telecom harus menurunkan GBP530 juta dan memotong proyeksi arus kas selama tahun ini sebesar GBP500 juta untuk membayar utang yang disembunyikan (tidak dilaporkan). Selain itu, berdampak juga pada pemegang saham dan investor yang mengalami kerugian dimana harga saham British Telecom anjlok seperlimanya, ketika British Telecom mengumumkan koreksi pendapatannya sebesar GBP530 juta di bulan Januari 2017 (Warta Ekonomi, 2017).

Persepsi publik terhadap ketidakpercayaannya terhadap profesi audit akan bertambah, karena kasus ini merupakan kasus kedua yang menyeret nama besar kantor akuntan publik PwC. Kasus lain yang ikut membuat citra buruk PwC sebagai akuntan publik adalah kasus yang terjadi di perusahaan Tesco. Tesco merupakan perusahaan *grocery retailer* yang didirikan di Inggris pada tahun 1919 oleh Jack Cohen. Tesco merupakan perusahaan retail terbesar ketiga di dunia jika diukur dari profit, dan merupakan terbesar kedua setelah Walmart jika dilihat dari pendapatannya.

Tesco menemukan adanya *overstatement* yang dilakukan terhadap besarnya laba yang dilaporkan pada laporan keuangan interim di bulan Oktober, kemudian Tesco menunjuk Deloitte untuk melakukan review independen dan komprehensif terkait hal tersebut. Kantor Akuntan Publik yang biasa digunakan jasanya oleh Tesco adalah PwC. Deloitte telah menyelesaikan investigasinya dan menemukan bahwa laba perusahaan dilaporkan lebih tinggi 118 Juta Poundsterling pada tengah tahun pertama. Tesco juga menyebutkan bahwa laba perdagangan tahunannya

adalah sebesar 2,4 Milyar Poundsterling, lebih rendah 400 Juta Poundsterling dibandingkan dengan jumlah yang telah diprediksi sebelumnya. Skandal manipulasi laporan keuangan yang diduga dilakukan Tesco adalah dengan melakukan overstatement terhadap laba yang dilaporkan pada laporan tengah tahunan perusahaan. Tesco melaporkan laba sebesar 263 Juta Poundsterling lebih tinggi dari laba yang seharusnya dilaporkan oleh perusahaan. Manipulasi tersebut melibatkan pengakuan pendapatan yang lebih cepat serta penundaan pengakuan biaya. Sehingga menghasilkan laba yang lebih tinggi dari yang seharusnya dilaporkan oleh Tesco. PwC sebagai auditor eksternal dianggap lalai terhadap penugasan auditnya dan dinilai tidak mampu dalam mendeteksi kecurangan yang terjadi, hingga akhirnya ditemukan oleh seorang whistleblower (Warta Ekonomi, 2017).

Kasus lain yang juga menimbulkan dampak menurunnya kepercayaan masyarakat terhadap profesi auditor terjadi di Indonesia. Belum lama ini Otoritas Jasa Keuangan (OJK) menjatuhkan sanksi administratif kepada dua akuntan publik (AP) dan satu kantor akuntan publik (KAP). AP Marlinna dan AP Merliyana Syamsul serta KAP Satrio, Bing, Eny (SBE) dan Rekan yang juga merupakan partner dari Kantor Akuntan Publik Delloite ini dinilai tidak memberikan opini yang sesuai dengan kondisi sebenarnya dalam laporan keuangan tahunan audit milik PT Sunprima Nusantara Pembiayaan (SNP Finance) (Kompas, 2018).

Kasus ini bermula SNP Finance diketahui menerima fasilitas kredit modal kerja dari 14 bank. Salah satu dan yang paling besar berasal dari PT Bank Mandiri (Persero) Tbk. SNP Finance sendiri telah 20 tahun menjadi nasabah Bank Mandiri. Namun, pada 2016, perusahaan mengajukan restrukturisasi kredit. Para debitur percaya dan menyalurkan kredit kepada SNP Finance karena awal pembayaran dari

SNP Finance lacar dan juga telah menganalisis kesehatan keuangan SNP Finance melalui laporan keuangannya yang diaudit oleh kantor akuntan publik ternama, yaitu Deloitte. Namun ternyata terjadi pemalsuan data dan manipulasi laporan keuangan yang dilakukan oleh manajemen SNP Finance. Diantaranya adalah membuat piutang fiktif melalui penjualan fiktif. Piutang itulah yang dijamin kepada para krediturnya, sebagai alasan bahwa nanti ketika piutang tersebut ditagih uangnya akan digunakan untuk membayar utang kepada kreditor. Untuk mendukung aksinya tersebut, SNP Finance memberikan dokumen fiktif yang berisi data customer Columbia. Sangat disayangkan bahwa Deloitte sebagai auditornya gagal mendeteksi adanya skema kecurangan pada laporan keuangan SNP Finance tersebut. Deloitte malah memberikan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan SNP Finance. (Kompas, 2018).

Dengan menjunjung tinggi sikap profesional, diharapkan seorang auditor dapat mendeteksi terjadinya segala bentuk kecurangan. Walaupun dapat mendeteksi adanya fraud, tidak semua auditor berani untuk mengungkapkan jika terjadinya pelanggaran (Sagara, 2016). Namun, banyak diantara individu yang mengetahui adanya tindak pelanggaran lebih memilih untuk diam dan tidak melakukan sesuatu. Tindakan diam atas segala bentuk kecurangan bertentangan dengan identitas sebagai seorang auditor profesional dimana harus memegang teguh prinsip independensi. Salah satu faktor yang mempengaruhi tindakan diam terhadap kecurangan adalah kurangnya regulasi untuk melindungi seseorang yang ingin mengungkapkan kecurangan (Sagara, 2016).

### 1.3 GAP Penelitian Sebelumnya

Pada penelitian sebelumnya yaitu di lakukan oleh beberapa peneliti mengenai *Whistleblowing* memiliki perbedaan hasil penelitian, antara lain penelitian yang

telah dilakukan sebelumnya oleh Tuan Mansor., et al (2020) mengatakan bahwa suatu entitas bisa menjadi *whistleblower* meraih hasil berpengaruh positif dikarenakan tindakan *whistleblowing* juga didorong oleh niat yang dikembangkan dalam sikap *whistleblower* untuk menentang tindakan para pelaku pelanggaran. Sikap seperti itu dapat menimbulkan keberanian pada pelapor meskipun norma dan kontrol yang dirasakan secara internal lazim dalam organisasi tidak kondusif untuk tindakan tersebut. Penelitian yang pernah dilakukan oleh Joneta et al, 2016 juga menunjukkan bahwa semakin seseorang memandang *whistleblowing* sebagai perilaku etis dengan dimoderasi oleh *locus of control* internal yang tinggi, maka semakin besar kecenderungan orang tersebut untuk melakukan *whistleblowing*. Namun, bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Akmalia Mohamad Ariff & Hafiza Aishah Hashim (2020) mengatakan bahwa berkomitmen suatu intensitas untuk menjadi *whistleblower* dalam mengungkapkan temuannya kepada publik masih terbatas karena masih banyak pemimpin suatu intensitas yang melarang untuk melakukan *whistleblowing*. Teori ini didukung oleh Gladyes., et al (2018) bahwa perusahaan yang terkena peristiwa *whistleblowing* dapat mengalami nilai perusahaan yang negatif dimata masyarakat. Namun intensitas tersebut kemudian lebih mungkin untuk meningkatkan kualitas pelaporan keuangan dan tata kelola perusahaan mereka. Penelitian juga menemukan *whistleblower* lebih mungkin mengalami pembalasan jika mereka memiliki tanggung jawab yang lebih rendah untuk melaporkan tindak pelanggaran dan kurangnya dukungan *whistleblower* dari anggota organisasi. Terjadi ketika kualitas komite audit lebih buruk dan ketika kecurangan menjadi lebih parah.

Yusar Sagara (2016), Taylor & Curtis et al., (2017) ,Herry et al., (2018) mengatakan bahwa identitas profesional internal auditor memiliki dimensi tuntutan

untuk mandiri berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing* dan identitas profesional memiliki dimensi kewajiban sosial, dedikasi terhadap pekerjaan, keyakinan terhadap peraturan profesi, dan tuntutan untuk mandiri berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Sedangkan Abdul et al (2017) dan Abukosim et al, (2018) mengatakan identitas profesional tidak penting untuk suatu intensi dalam melakukan *whistleblowing* karena sejalan dengan teori perilaku terencana (*theory of planned behavior*) dalam konsep sikap terhadap perilaku (*Attitude Toward the Behavior*), bahwa seorang individu akan melakukan sesuatu sesuai dengan keyakinan yang dianggapnya positif. Sejalan dengan yang dikatakan Kreshastuti (2016), dimana seorang auditor yang profesional akan menjalankan prosedur audit sesuai dengan apa yang telah direncanakan (*planning*) tanpa ada yang mengusik identitas profesional mereka sebagai auditor hingga akhir proses hasil audit selesai atau dengan kata lain seorang auditor akan terdorong untuk melakukan sesuatu dengan keyakinan yang dianggapnya benar dan sesuai dengan kode etik profesi.

Menurut Tuan Mansor., et al (2020), Akmalia Mohamad Ariff, & Hafiza Aishah Hashim (2020) *locus of commitment* dapat berpengaruh positif dalam mempengaruhi intensitas untuk melakukan *whistleblowing* terhadap organisasi, karena menunjukkan tingkat partisipasi yang tinggi dalam organisasi, kemauan yang lebih kuat untuk terus bekerja dan berkontribusi pada pencapaian audit yang lebih baik. Pengaruh yang kuat dari komitmen organisasi akan memungkinkan seseorang melakukan apa saja untuk mengamankan kesuksesan organisasinya, termasuk untuk menjaga nama baik organisasi. *locus of commitment* merupakan situasi yang membuat seseorang selalu berpihak pada organisasi tertentu. Penelitian yang dilakukan oleh Aditya Pandu Wicaksono (2018) menegaskan bahwa

seseorang yang memiliki komitmen kuat pada suatu organisasi akan melakukan apa saja demi kepentingan organisasi. Sebaliknya, *whistleblowing* diasosiasikan dengan perilaku yang akan merusak nama baik organisasi. Sebagai pengungkap dugaan *fraud* yang terjadi dalam organisasi sama saja dengan mengungkap terjadinya *fraud* dalam organisasi. Hal ini selanjutnya akan mempengaruhi kepercayaan publik dan nama baik organisasi, apalagi jika organisasi tersebut merupakan organisasi sektor publik. Oleh karena itu, tingginya *Locus of Commitment* cenderung membuat seseorang enggan melakukan *whistleblowing*.

Beberapa penelitian juga telah dilakukan untuk meneliti hubungan antara *Locus of Commitment* dan intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Maeni, et al (2017) menunjukkan bahwa *whistleblower* akan menunjukkan tingkat loyalitas yang tinggi terhadap perusahaan saat mengambil keputusan untuk melaporkan. Penelitian juga dilakukan oleh Sims & Keenan (2016) serta Mesmer-Magnus & Viswesvaran (2019) yang meneliti hubungan antara *Locus of Commitment* dengan *whistleblowing*. Hasil penelitian menunjukkan tidak adanya hubungan yang positif secara signifikan antara komitmen organisasi dengan *whistleblowing*. Sehingga dapat disimpulkan *Locus of Commitment* tidak bisa sepenuhnya menjelaskan intensi untuk melakukan *whistleblowing* tanpa pertimbangan pelengkap dari komitmen rekan kerja. Taylor & Curtis (2016) mengusulkan teori perilaku terencana (*Theory of Planned Behavior*) untuk menjelaskan pengaruh *Locus of Commitment* dan komitmen rekan kerja terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Selain itu, faktor yang dapat menghambat pengaruh *Locus of Commitment* terhadap *whistleblowing* adalah penerapan *whistleblowing system* di organisasi terkait yang kurang meyakinkan bagi calon *whistleblower*. Mereka meragukan



sistem kerahasiaan identitas mereka sebagai *whistleblower*, akibatnya *Locus of Commitment* menjadi tidak berpengaruh signifikan terhadap niat untuk melakukan tindakan *whistle-blowing* internal karena kurangnya kepercayaan dari karyawan terhadap keamanan pelaporan internal secara relatif (Setyawati et al., 2016). Di saat yang sama, karyawan juga menilai bahwa laporannya tidak segera ditindaklanjuti oleh manajemen sistem pelanggaran, para *whistleblower* tersebut juga takut akan menerima pembalasan di kemudian hari. Faktanya, para *whistleblower* biasa menerima berbagai tindakan pembalasan, seperti penurunan pangkat, atau bahkan pemberhentian dari pekerjaan (Pope & Lee, 2016; Dalton & Radtke, 2017).

Peneliti menentukan Intensitas moral sebagai variabel moderasi terhadap intensitas auditor untuk melakukan *whistleblowing*. Peneliti mengajukan intensitas moral sebagai variabel moderasi karena adanya ketidak konsistenan research gap diatas, perbedaan hasil penelitian terdahulu diduga salah satunya karena faktor intensitas moral tinggi dapat memperkuat auditor melakukan hal yang benar seperti berperilaku berdasarkan apa yang diyakini sebagai kebenaran, jika ada sesuatu yang tidak benar atau tidak adil auditor secara langsung merasa wajib melaporkan pelanggaran yang terjadi sebagai bentuk tanggung jawab moralnya dan lebih terencana. Oleh karena itu, peneliti ingin menguji pengaruh identitas professional dan *locus of commitment* dengan intensitas moral sebagai variabel moderasi dalam penelitian ini.

#### 1.4 Identifikasi, Pembatasan dan Rumusan Masalah

##### 1.4.1 Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah dijabarkan, maka identifikasi dari masalah ini antara lain :

1. *Whistleblowing* harus dijadikan sumber informasi terpercaya dan bebas dari pengaruh pihak manapun agar dapat mendeteksi *fraud* dalam ataupun luar organisasi khususnya dalam bidang audit.
2. Pihak internal dan eksternal suatu intensitas masih kurang dukungan karena masih banyak pemimpin suatu intensitas yang melarang untuk melakukan *whistleblowing*.
3. Masih banyaknya Auditor yang gagal mempertahankan identitas profesional dan *Locus of commitment* dalam menjalankan tugasnya.

#### 1.4.2 Batasan Masalah

Batasan masalah dalam penelitian ini dibatasi beberapa faktor situasional seperti tingkat keseriusan kecurangan terhadap intensi eksternal auditor melakukan *whistleblowing* dan faktor organisasional terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*, dengan *proxy* identitas profesional, locus of commitment, dan intensitas moral dalam mempertimbangkan intensi auditor melakukan *whistleblowing*. Selanjutnya, penelitian ini dilakukan pada auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik (KAP) Kota Bekasi pada tahun 2020- 2021.

#### 1.4.3 Rumusan Masalah

Merujuk pada latar belakang masalah di atas, maka dapat dirumuskan permasalahan, yaitu :

1. Apakah identitas profesional mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*?
2. Apakah *locus of commitment* mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*?
3. Apakah intensitas moral memoderasi pengaruh Identitas profesional terhadap intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*?

4. Apakah intensitas moral memoderasi pengaruh *Locus of Commitment* terhadap intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*?

### 1.5 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang telah diuraikan, maka tujuan masalah dari penelitian ini adalah :

1. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh antara identitas profesional dalam mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan penyampaian kecurangan (*Whistleblowing*).
2. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh antara *locus of commitment* dalam mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan penyampaian kecurangan (*Whistleblowing*).
3. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh antara intensitas moral dalam mempengaruhi intensi auditor untuk melakukan penyampaian kecurangan (*Whistleblowing*).

### 1.6 Manfaat Penelitian

Terdapat dua aspek manfaat yang diharapkan peneliti dalam penelitian ini yaitu dalam aspek teoritis dan praktis adalah sebagai berikut :

#### 1.6.1 Aspek Teoritis

##### 1. Bagi Penulis

Untuk menambah wawasan penulis tentang identitas profesional, *Locus of Commitment* dan Entitas moral terhadap intensi auditor untuk melakukan *whistleblowing*.

##### 2. Bagi Pembaca

Penelitian ini di harapkan dapat menjadi referensi tambahan bagi pihak yang membutuhkan serta sebagai sarana informasi tentang intensi auditor serta

menambah pengetahuan akuntansi khususnya Auditing dengan memberi bukti hasil empiris penelitian tentang pengaruh Identitas professional, *Locus of Commitment* dan Entitas moral terhadap intensi auditor sehingga dapat menjadi bahan perbandingan bagi peneliti lain.

### 1.6.2 Aspek Praktis

#### 1. Bagi Instansi terkait

Penelitian ini diharapkan bisa memberikan masukan dan sebagai tinjauan literatur yang dapat dijadikan informasi untuk mempertahankan kinerja para Auditor dalam menjaga Identitas professional, *Locus of Commitment* dan Entitas moral dan juga diharapkan dapat menjadi pertimbangan dalam perekrutan auditor, penanaman kesadaran pentingnya pengungkapan pelanggaran yang dilakukan di lingkungan pekerjaannya, baik yang dilakukan oleh rekan kerjanya maupun atasannya.

#### 2. Bagi Pihak Lain

Penelitian ini diharapkan menjadi panduan dalam menilai dan mengevaluasi kinerja Auditor eksternal- internal dan dapat dipahami pihak lain akan pengetahuannya tentang faktor yang mempengaruhi Intensi Auditor untuk melakukan penyampaian kecurangan (*Whistleblowing*) di lihat dari pengaruh Identitas professional, *Locus of Commitment* dan Entitas moral sebagai referensi penelitian selanjutnya.