

PENGARUH PROFESIONAL AUDITOR DAN ORIENTASI ETIKA TERHADAP *WHISTLEBLOWING* DENGAN SENSITIVITAS ETIS SEBAGAI VARIABEL MODERATING

Sofyan Syamsuddin¹, Goso², Sahrir³

^{1,2,3} Universitas Muhammadiyah Palopo, E-mail: sofyansyam@umpalopo.ac.id

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of auditor professionalism, ethical orientation, idealism and ethical orientation of relativism towards *whistleblowing* with ethical sensitivity as a moderating variable. This research is a quantitative study using a descriptive approach. The population in this research are all auditors who work at the Republic of Indonesia Supreme Audit Board. The sampling technique used in this study uses convenience sampling. The sample criteria in this study is that the respondent concerned had at least one audit task, as for the sample in this study amounted to 102 auditors. The data used in this study are primary data collected through a questionnaire survey in physical form and google form. Data analysis using multiple linear regression with the absolute difference value approach. The results of the study with multiple linear regression analysis showed that auditor profesionalisme and ethical orientation in relativism influenced *whistleblowing*, while the ethical orientation of idealism does not affect *whistleblowing*. Moderating analysis shows that ethical sensitivity is not able to moderate auditor professionalism, ethical orientation, relativism towards *whistleblowing*.

Keywords: Professional auditor; ethical orientation; ethical sensitivity; *whistleblowing*.

PENDAHULUAN

Whistleblowing menjadi perhatian dunia dikarenakan telah banyak perusahaan-perusahaan besar melakukan kecurangan dan pada akhirnya perusahaan tersebut tertangkap karena kasus kecurangan yang dilakukan. *Whistleblowing* merupakan pengungkapan tindakan pelanggaran atau perbuatan melanggar hukum, tidak etis/atau bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi atau pemangku kepentingan. Sedangkan orang yang melaksanakan *whistleblowing* dikatakan sebagai pengungkap kecurangan atau *whistleblower* (Bertens, 2000). Sejumlah perusahaan terkemuka melakukan skandal keuangan yang mengakibatkan profesi auditor sebagai sorotan berbagai pihak. Seorang auditor memegang peran serta dalam berbagai kasus terkait kebangkrutan perusahaan. Profesionalisme auditor seakan dijadikan kambing hitam yang layak memikul tanggung

jawab kepada pihak lain yang sebenarnya mempertanggung jawabkan atas kesalahan tersebut.

Dalam satu dekade terakhir skandal akuntansi pada perusahaan Enron dan Worldcom telah menyanggah berbagai pertanyaan terkait fungsi dari profesi akuntansi. Profesi akuntan dalam kasus-kasus tersebut menjadi salah satu kunci persoalan, dimana Perusahaan Enron membuat laporan keuangan dengan memanipulasi angka-angka laporan (*window dressing*) agar nampak kinerja perusahaan baik. *Window dressing* dilakukan dengan *me-mark up* pendapatan dan penutup hutang dengan teknik *off-balance sheet*. Kantor Akuntan Publik (KAP) yaitu Arthur Andersen disalahkan karena berkontribusi merekayasa laporan keuangan Enron selama bertahun-tahun. Inilah yang membuat seseorang pihak Enron tidak dapat menahan melihat kecurangan dan melaporkannya. (Rianti, Nasir, & Hariyani, 2017)

Dalam melindungi kualitas kinerja auditor serta hasil auditnya tidak terjadi kecurangan pada laporan keuangan, dalam menjalankan pekerjaannya seorang auditor harus profesional. Agar mampu meningkatkan sikap profesionalnya dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan, seorang akuntan publik hendaknya mempunyai pengetahuan audit dan tidak serta-merta bekerja demi kepentingan kliennya, melainkan pihak lain yang juga mempunyai kepentingan terhadap laporan keuangan. Untuk dapat melindungi kepercayaan klien, akuntan publik dituntut untuk mempunyai keahlian yang memadai.

Profesional auditor mengajak manusia berperilaku lebih dari tuntutan standar atau keadilan dalam menyikapi problema sosial dan memanfaatkan kesalahan orang lain. Bahkan manusia mampu melakukan lebih dari hak orang lain yang semuanya mengunjukkan kebaikan. manusia dengan mengajak untuk berperilaku baik dengan orang lain di atas standar keadilan. Oleh sebab itu, auditor menginginkan untuk mendidik profesi keanggotaannya dan terhindar dari perilaku pelanggaran etika. Seorang auditor dengan komitmen profesional yang tinggi diharapkan lebih sensitif terhadap situasi dan kondisi etika serta auditor yang berkomitmen organisasi lebih tinggi akan lebih sensitif dalam persoalan etika. Dengan demikian, karyawan memiliki komitmen organisasi yang tinggi, sensitivitas etika yang tinggi akan lebih tercermin pada perilaku etikanya (mempedomani etika profesinya). Dengan demikian sebagai seorang auditor ataupun akuntan, patut memiliki keberanian yang besar untuk mengungkapkan pelanggaran atau kecurangan yang terjadi dengan berbagai resiko.

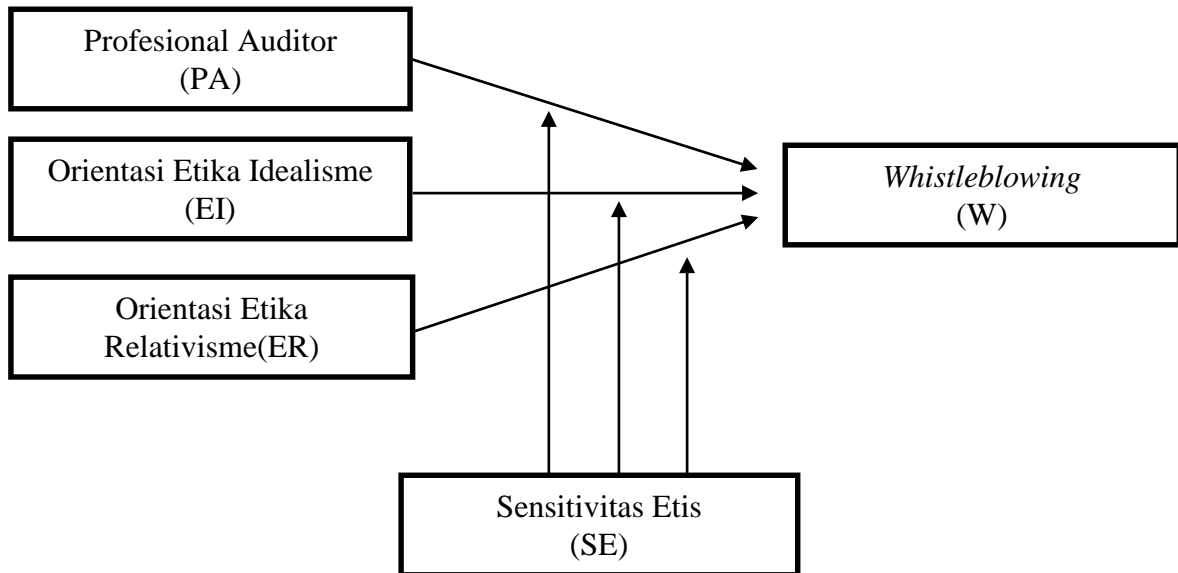
Orientasi etika merupakan tujuan utama perilaku profesional yang berkaitan erat dengan moral dan nilai-nilai yang berlaku serta digerakkan oleh dua karakteristik etika idealisme dan relativisme. Idealisme berhubungan dengan tingkat dimana individual percaya bahwa konsekuensi yang diinginkan (konsekuensi positif) tanpa melanggar kaidah moral. (Janitra, 2017). Orientasi etika dari seorang auditor mempengaruhi keinginan melakukan *whistleblowing*. Idealisme auditor yang tinggi akan rendah kemungkinan mereka melakukan *whistleblowing*.

Kecenderungan manusia mencari keuntungan material dan menumpuk kekayaan lainnya membuat manusia lupa kepada etika, moral, dan kepentingan umum. Menilai bahwa walaupun sejumlah profesi akuntansi memiliki etika profesi, namun etika itu dibangun atas dasar rasionalisme ekonomi belaka, sehingga wajar saja ketika etika tersebut manusia tidak dapat terhindar dari pelanggaran moral dan etika untuk mengejar keuntungan material semata. Sensitivitas etika (*ethical sensitivity*) yaitu kemampuan untuk mengetahui masalah-masalah etis yang terjadi (Shaub, 1989) di kutip dari (Janitra, 2017). Oleh sebab itu, seorang auditor yang sensitif terkait masalah etika akan lebih profesional. Dalam hal pertimbangan etika agar mampu melatih sensitivitasnya, auditor harus mampu menyadari adanya masalah etika dalam pekerjaannya dan sensitivitas tersebut merupakan tahap pertama dalam proses pengambilan keputusan etika.

METODE PENELITIAN

Populasi dalam penelitian ini yaitu seluruh auditor yang bekerja pada Kantor Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI). Teknik sampling yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan *convenience sampling*. Kriteria sampel dalam penelitian ini yaitu responden yang bersangkutan minimal telah melakukan satu kali tugas audit, adapun sampel dalam penelitian ini berjumlah 102 auditor. Data yang digunakan yaitu data primer yang dikumpulkan melalui survai kuesioner dalam bentuk fisik dan *google form*. Analisis data menggunakan regresi linear berganda. Metode pengumpulan data diperoleh dari tanggapan responden atas pertanyaan/pernyataan yang ada di dalam kuesioner dan setiap responden diminta pendapatnya mengenai pertanyaan/pernyataan yang ada. Setelah kuesioner selesai di isi oleh responden, kuesioner tersebut dikumpulkan kemudian diuji kebenarannya menggunakan program IMB SPSS 23 *for windows*. Berikut adalah gambaran desain penelitian yang menggambarkan hubungan variabel independen yaitu Profesional Auditor (PA), Orientasi Etika Idealisme (EI) dan Orientasi Etika Relativisme (ER) pada

variabel dependen yaitu *Whistleblowing* (W) dengan variabel Moderating yaitu Sensitivitas Etis (SE).



Metode analisis data dalam penelitian ini menggunakan analisis data statistik deskriptif, uji kualitas data berupa uji validitas dan reliabilitas, uji asumsi klasik berupa uji normalitas, uji multikolinearitas, uji heteroskedastisitas dan uji hipotesis berupa uji regresi linear berganda menggunakan nilai selisih mutlak yang terdiri dari analisis koefisien determinasi, uji regresi secara simultan dan uji signifikansi parameter individual dengan bantuan komputer melalui program IBM SPSS 23 *for windows*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Gambaran mengenai variabel penelitian yaitu profesional auditor, orientasi etika idealisme, orientasi etika relativisme, sensitivitas etis dan *whistleblowing* disajikan dalam tabel *descriptive statistics* yang menunjukkan angka minimum, maksimum, *mean* dan standar deviasi yang dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 1. Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Profesional Auditor	102	12	25	18.58	2.830
Orientasi Etika Idealisme	102	14	25	20.69	2.610

Orientasi Etika Relativisme	102	5	25	16.60	3.569
Sensitivitas Etis	102	8	20	13.27	1.981
<i>Whistleblowing</i>	102	12	25	16.58	2.103
Valid N (listwise)	102				

Sumber: Data primer diolah, 2019

Pada tabel di atas menggambarkan hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif dengan jumlah data pada setiap variabel yaitu 102 yang berasal dari sampel auditor pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI).

Dari data tersebut dapat disimpulkan bahwa nilai mean tertinggi berada pada variabel orientasi etika idealisme sebesar 20,69, sedangkan yang terendah adalah variabel sensitivitas etis sebesar 13,27. Untuk standar deviasi tertinggi berada pada variabel orientasi etika relativisme sebesar 3,569, sedangkan yang terendah adalah variabel sensitivitas etis sebesar 1,981.

Hasil Uji Reliabilitas

Pengujian reliabilitas digunakan untuk mengukur suatu koesionar yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk dalam penelitian ini dengan menggunakan uji statistik Cronbach's Alpha. Hasil uji reliabilitas kuesioner dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 2. Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
Profesional Auditor	0,835	Reliabel
Orientasi Etika Idealisme	0,873	Reliabel
Orientasi Etika Relativisme	0,854	Reliabel
Sensitivitas Etis	0,504	Reliabel
<i>Whistleblowing</i>	0,357	Reliabel

Sumber: Data primer diolah, 2019

Pada tabel di atas nilai Cronbach's Alpha untuk semua variabel menunjukkan angka di atas lebih besar dari 0,1946 yang mengartikan semua variabel dalam penelitian ini dinyatakan reliabel, yakni 0,835 untuk profesional auditor; 0,873 orientasi etika idealisme; 0,854 orientasi etika relativisme; 0,504 sensitivitas etis; 0,357 *whistleblowing*.

Hasil Uji Normalitas

Uji normalitas pada penelitian ini dilakukan dengan menggunakan uji *Kolmogrov-Sminov*. Data dari pengujian dikatakan terdistribusi normal apabila menunjukkan nilai

signifikan di atas 5% atau 0,05. Data hasil dari uji normalitas variabel penelitian ini dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 3. One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardize d Residual	Unstandardized Predicted Value	Unstandardiz ed Residual
N		102	102	102
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000	16.5784314	.0000000
	Std. Deviation	1.85570810	.99036767	1.85570810
Most Differences	ExtremeAbsolute	.045	.135	.045
	Positive	.045	.135	.045
	Negative	-.041	-.076	-.041
Test Statistic		.045	.135	.045
Asymp. Sig. (2-tailed)		.200 ^{c,d}	.000 ^c	.200 ^{c,d}

Sumber: Data primer diolah, 2019

Pada tabel di atas menunjukkan hasil pengujian Asymp Sig (2-tailed) sebesar 0,2. Nilai residual tersebut memiliki nilai signifikansi lebih besar dari 0,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang ada di penelitian ini telah terdistribusi secara normal.

Hasil Uji Multikolinearitas

Model regresi yang baik adalah yang tidak terjadi korelasi antar variabel independen. Untuk mendeteksi ada tidaknya multikolinieritas di dalam model regresi dapat dilihat dari nilai tolerance dan Variance Inflation Factor (VIF), dengan dasar keputusan jika nilai tolerance di atas 0,1 dan nilai VIF di bawah 10 maka tidak terjadi masalah multikolinearitas variabel independen dalam penelitian ini dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 4. Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	Tolerance	VIF	Keterangan
Profesional Auditor	0,671	1,490	Tidak terjadi Multikolinearitas
Orientasi Etika Idealisme	0,749	1,335	Tidak terjadi Multikolinearitas
Orientasi Etika Relativisme	0,811	1,233	Tidak terjadi Multikolinearitas
Sensitivitas Etis	0,801	1,248	Tidak terjadi Multikolinearitas

Sumber: Data primer diolah, 2019

Pada tabel di atas menunjukkan hasil uji multikolinearitas bahwa semua variabel independen memiliki nilai *tolerance* lebih besar dari 0,1 dan nilai VIF lebih kecil dari 10. Sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa tidak ada gejala multikolinieritas pada model

model regresi layak digunakan untuk memprediksi whistleblowing berdasarkan professional auditor, orientasi etika idealisme, orientasi etika relativisme, dan sensitivitas etis.

Analisis Regresi Berganda

Uji Regresi Linear Berganda H1, H2, dan H3

Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Menurut Ghozali (2013) menyatakan bahwa koefisien determinasi (R²) digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu. Hasil dari pengujian ini dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 6. Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.388 ^a	.151	.125	1.96811

Sumber: Data primer diolah, 2019

Pada tabel di atas menunjukkan hasil bahwa Adjusted R² adalah 0,151. Hal ini menunjukkan bahwa kemampuan yang dapat diterangkan oleh variabel dependen terhadap variabel independen dalam model persamaan ini adalah sebesar 15,1% sedangkan sisanya 84,9% diterangkan oleh faktor lain di luar dalam model regresi. Jika nilai R² semakin mendekati 1 maka variabel independen (Profesional Auditor, Orientasi Etika Idealisme, Orientasi Etika Relativisme) semakin kuat pengaruhnya dalam menjelaskan variabel dependen *Whistleblowing*.

Hasil Uji Signifikan Simultan (Uji F)

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini dapat secara bersama-sama atau simultan mempengaruhi variabel dependen secara signifikan. Hasil dari pengujian ini dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 7. ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	67.275	3	22.425	5.789	.001 ^b
Residual	379.598	98	3.873		
Total	446.873	101			

Sumber: Data primer diolah, 2019

Pada tabel di atas menunjukkan hasil F hitung sebesar 5,789 dengan angka signifikan 0,01. Nilai signifikan kurang dari 0,05 sehingga dapat diartikan bahwa model penelitian ini adalah fit atau dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel independen yaitu profesional auditor, orientasi etika idealisme, orientasi etika relativisme, dan sensitivitas etis mempunyai pengaruh simultan terhadap *whistleblowing*. Sehingga dapat diartikan bahwa model regresi dalam penelitian ini dapat digunakan.

Hasil Uji Parsial (Uji t)

Uji ini digunakan untuk mengukur seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variabel dependen dengan kriteria berdasarkan nilai signifikansi <0,05. Jika nilai signifikan <0,05 maka variabel independen mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen dan sebaliknya, jika nilai signifikansi >0,05 maka variabel independen tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen (Ghazali,2013). Hasil dari pengujian ini dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 8. Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	11.902	1.715		6.940	.000
Profesional Auditor	.178	.082	.239	2.163	.033
Orientasi Etika Idealisme	-.058	.086	-.072	-.672	.503
Orientasi Etika Relativisme	.155	.059	.263	2.608	.011

Sumber: Data primer diolah, 2019

Pada tabel di atas, dapat dianalisis model estimasi sebagai berikut:

$$W = 11,902 + 0,178PA - 0,058EI + 0,155ER + e.....(1)$$

Nilai konstan (a) sebesar 11,902 yang berarti jika variabel profesional auditor, orientasi etika idealisme, dan orientasi etika relativisme dinyatakan konstan pada angka nol, maka *whistleblowing* sebesar 11,902.

Koefisien regresi variabel profesional auditor sebesar 0,178. Koefisien regresi yang bernilai positif ini memiliki arti bahwa jika profesional auditor meningkat sebesar satu satuan, maka *whistleblowing* meningkat sebesar 0,178 satuan dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Koefisien regresi variabel orientasi etika idealisme sebesar -0,058. Koefisien regresi yang bernilai negatif ini memiliki arti jika orientasi etika idealisme menurun satu satuan, maka *whistleblowing* juga akan menurun sebesar 0,058 satuan dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Koefisien regresi variabel orientasi etika relativisme sebesar 0,155. Koefisien regresi yang bernilai positif ini memiliki arti bahwa jika orientasi etika relativisme meningkat sebesar satu satuan, maka *whistleblowing* maningkat sebesar 0,155 satuan dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Uji Regresi Moderasi H1, H2, dan H3 menggunakan Selisih Mutlak

Uji H4, H5, dan H6 dilakukan dengan uji regresi moderasi menggunakan nilai selisih mutlak yaitu pengaruh professional auditor, orientasi etika idealisme, dan orientasi etika relativisme terhadap *whistleblowing* dengan sensitivitas etis sebagai variabel moderating. Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 9. Hasil Uji Regresi Moderasi

Variabel Independen	Variabel Dependen			Jenis Moderasi	
	<i>Whistleblowing</i>				
Panel Model Penelitian (Constan)	Coefficient	t statistic	Sig	Keterangan	
PA	0,365	1,563	0,121	H1 ditolak	
EI	-0,132	-0,588	0,558	H2 ditolak	
ER	0,431	2,043	0,044	H3 diterima	
SE	0,567	2,552	0,012		
PA-SE	-0,421	-1,348	0,181	H4 ditolak	Predictor Variabel
EI-SE	0,320	1,128	0,262	H5 ditolak	Predictor Variabel
ER-SE	-0,235	-0,776	0,440	H6 ditolak	Predictor Variabel
F test	4,427				
Sig	0,000				
R ²	0,248				
Adjusted R ²	0,192				

Sumber: Data primer diolah, 2019

Pada tabel di atas dapat dianalisis model estimasi sebagai berikut:

$$W = 16,848 + 0,365PA - 0,132EI + 0,431ER + 0,567SE - 0,427|PA-SE| + 0,320|EI-SE| - 0,235|ER-SE| + e.....(2)$$

Nilai konstanta (a) sebesar 16,848 memiliki arti bahwa jika nilai variabel profesional auditor, orientasi etika idealisme, orientasi etika relativisme, dan sensitivitas etis konstan pada angka nol, maka nilai *whistleblowing* sebesar 16,848.

Nilai koefisien moderat antara variabel profesional auditor dengan sensitivitas etis sebesar -0,421. Tanda negatif ini memiliki arti jika interaksi profesional auditor dengan sensitivitas etis meningkat, maka *whistleblowing* akan meningkat. Begitu pula sebaliknya, jika interaksi profesional auditor dengan sensitivitas etis menurun, maka *whistleblowing* akan menurun.

Nilai koefisien moderat antara variabel orientasi etika idealisme dengan sensitivitas etis sebesar 0,320. Tanda positif ini memiliki arti jika interaksi orientasi etika idealisme dengan sensitivitas etis meningkat, maka *whistleblowing* akan meningkat. Begitu pula sebaliknya, jika interaksi orientasi etika idealisme dengan sensitivitas etis menurun, maka *whistleblowing* akan menurun.

Nilai koefisien moderat antara variabel orientasi etika relativisme dengan sensitivitas etis sebesar -0,235. Tanda negatif ini memiliki arti jika interaksi orientasi etika relativisme meningkat, maka *whistleblowing* akan meningkat. Begitu pula sebaliknya, jika interaksi orientasi etika relativisme dengan sensitivitas etis menurun, maka *whistleblowing* akan menurun.

Pembahasan Hasil

Pengaruh Professional Auditor terhadap Whistleblowing

Hasil pengujian hipotesis 1 menunjukkan t hitung sebesar 2,163 > t tabel 1,98447 dengan signifikansi sebesar 0,033 ($p < 0,05$). Hal ini berarti bahwa Profesional Auditor berpengaruh terhadap *Whistleblowing*. Hasil uji hipotesis yang telah dilakukan menunjukkan bahwa H1 diterima, artinya Profesional Auditor berpengaruh terhadap *Whistleblowing*.

Profesional seorang auditor merupakan suatu tindakan loyalitas berdasarkan norma dan aturan yang berlaku secara umum dari pekerjaan yang sedang dijalani. Semakin marak tindakan kecurangan, profesionalisme auditor sangat diperlukan dalam mengungkap tindak kecurangan tersebut. Oleh karena internal auditor tidak hanya bekerja demi kepentingan perusahaan saja, akan tetapi hasil kinerjanya kepada masyarakat juga harus dapat dipertanggungjawabkan. Tingkatan profesionalisme auditor menentukan intensitas dalam melakukan *whistleblowing*. Profesi diartikan sebagai keyakinan bahwa profesi yang

dilakukan memberikan suatu yang lebih baik bagi diri seseorang. Hal ini didasarkan pada pertimbangan seseorang atas apa yang dinilainya baik dan benar.

Seorang auditor perlu berkomitmen profesional karena dapat berdampak pada diri individu dan organisasi. Komitmen profesional seorang auditor yang semakin tinggi dalam menerima norma-norma dan nilai-nilai profesional maka semakin tinggi pula kecenderungan mereka untuk menganggap *whistleblowing* menjadi suatu hal yang penting serta semakin tinggi pula kemungkinan mereka melakukan *whistleblowing*.

Penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Bakri, 2014), (Yulianto, 2015), (Zanaria, 2016), (Rianti et al., 2017), (Janitra, 2017) yang menemukan hasil bahwa Profesional Auditor berpengaruh terhadap *whistleblowing*.

Pengaruh Orientasi Etika Idealisme terhadap Whistleblowing

Hasil pengujian hipotesis 2 menunjukkan t hitung sebesar $-0,672 < t \text{ tabel } 1,98447$ dengan signifikansi sebesar 0,503 ($p > 0,05$). Hal ini berarti bahwa Orientasi Etika Idealisme tidak memiliki pengaruh terhadap *Whistleblowing*. Hasil uji hipotesis yang telah dilakukan menunjukkan bahwa H2 ditolak, artinya Orientasi Etika Idealisme tidak berpengaruh terhadap *Whistleblowing*.

Seorang auditor yang idealis kemungkinan justru tidak memperdulikan untuk melakukan *whistleblowing* karena bertindak sesuai dengan perasaan yang tidak rasional dengan realita pada perusahaan. Terkadang seorang auditor yang idealis akan dicegah untuk melakukan *whistleblowing* agar tidak mengganggu perhitungan-perhitungan rasional dalam sebuah perusahaan.

Menurut teori Adam Smith yang mengasumsikan bahwa sifat manusia adalah rasional ekonomis yang berasal dari falsafah hedonisme yang berpendapat bahwa orang bertindak untuk memenuhi kesenangan diri mereka semaksimal mungkin. Dan menurutnya orang yang bertindak dengan perasaan adalah tidak rasional dan oleh karena itu harus dicegah supaya tidak mengganggu perhitungan-perhitungan rasional seseorang mengenai kepentingan dirinya.

Asumsi ini juga dipertegas oleh Douglas McGregor (1960) yang dinamakan teori X yaitu (1) Sifat orang itu malas, dan oleh karena itu harus dimotivasi dengan perangsang dari luar, (2) Tujuan alamiah orang bertentangan dengan tujuan organisasi, oleh karena itu harus dikendalikan dengan kekuatan, (3) Karena perasaan-perasaan mereka tidak rasional, maka pada dasarnya orang tidak disiplin dan mengendalikan diri.

Jones (1991) dalam (Wirakusuma, 2019) menyebutkan bahwa dalam penelitian akuntansi etik akuntan difokuskan dalam hal kemampuan pengambilan keputusan dan perilaku etis. Jika auditor tidak mengakui sifat dasar etika dalam keputusan, skema moralnya tidak akan mengarah pada masalah etika tersebut. Jadi kemampuan untuk mengakui sifat dasar etika dari sebuah keputusan merupakan sensitivitas etika.

Kemampuan seorang auditor profesional sangat dipengaruhi oleh sensitivitas individu tersebut. Faktor yang mempengaruhi sensitivitas etis adalah lingkungan budaya dan pengalaman pribadi yang membentuk orientasi etika. Lingkungan budaya serta pengalaman pribadi yang kurang baik akan mempengaruhi profesional seorang auditor yang mengakibatkan tidak inginnya melakukan *whistleblowing*.

Pengaruh Orientasi Etika Idealisme terhadap Whistleblowing dengan Sensitivitas Etis sebagai variabel moderating

Hasil pengujian hipotesis 5 menunjukkan t hitung sebesar $1,128 < t$ tabel $1,66123$ dengan signifikansi sebesar $0,262 (p > 0,05)$. Hal ini berarti bahwa Sensitivitas Etis merupakan predictor variabel Orientasi Etika Idealisme terhadap *Whistleblowing*. Hasil uji hipotesis yang telah dilakukan menunjukkan bahwa H5 ditolak, artinya Sensitivitas Etis tidak mampu memoderasi hubungan antara Orientasi Etika Idealisme terhadap *Whistleblowing*.

Orientasi etika idealisme dapat diukur dengan indikator sikap untuk tidak merugikan orang lain sekecil apapun, seorang individu tidak boleh melakukan tindakan yang dapat mengancam martabat dan kesejahteraan individu dan tindakan bermoral adalah tindakan yang hampir sesuai dengan tindakan yang sempurna. (Dzakirin, 2015)

Namun seorang auditor dengan idealisme yang rendah, mengakui bahwa adanya prinsip moral tersebut dapat mengakibatkan konsekuensi negatif. Mereka merasakan bahwa beberapa kejahatan sering diperlukan untuk mencapai manfaat secara keseluruhan.

Seorang auditor yang idealis sangat dipengaruhi oleh sensitivitas individu tersebut. Faktor yang mempengaruhi sensitivitas etis adalah lingkungan budaya dan pengalaman pribadi yang membentuk orientasi etika. Lingkungan budaya serta pengalaman pribadi yang kurang baik akan mempengaruhi idealis seorang auditor yang mengakibatkan tidak inginnya melakukan *whistleblowing*.

Pengaruh Orientasi Etika Relativisme terhadap Whistleblowing dengan Sensitivitas Etis sebagai variabel moderating

Hasil pengujian hipotesis 6 menunjukkan t hitung sebesar $-0,776 < t \text{ tabel } 1,66123$ dengan signifikansi sebesar $0,440 (p > 0,05)$. Hal ini berarti bahwa Sensitivitas Etis merupakan predictor variabel Orientasi Etika Relativisme terhadap *Whistleblowing*. Hasil uji hipotesis yang telah dilakukan menunjukkan bahwa H6 ditolak, artinya Sensitivitas Etis tidak mampu memoderasi hubungan antara Orientasi Etika Relativisme terhadap *Whistleblowing*.

Orientasi etika relativisme dapat diukur dengan indikator etika yang bervariasi dari satu situasi dan masyarakat ke situasi dan masyarakat lainnya, selain itu tipe-tipe moralitas yang berbeda tidak dapat dibandingkan dengan keadilan, pertimbangan etika dalam hubungan antar orang begitu kompleks, sehingga individu seharusnya diijinkan untuk membentuk kode etik individu mereka sendiri, serta kebohongan dapat dinilai sebagai tindakan moral atau imoral tergantung pada situasi. (Dzakirin, 2015)

Relativisme adalah model cara berpikir pragmatis, alasannya adalah bahwa aturan etika sifatnya tidak universal karena etika dilatarbelakangi oleh budaya, dimana masing-masing budaya memiliki aturan yang berbeda-beda. Relativisme etis merupakan teori bahwa suatu tindakan dapat dikatakan etis atau tidak, benar atau salah, tergantung kepada pandangan masyarakat itu.

Etika Relativisme seorang auditor cenderung akan menolak prinsip moral secara keseluruhan termasuk peran organisasi profesional sebagai pedoman untuk bertindak. Relativisme seorang auditor yang rendah akan memiliki tingkat memandang *whistleblowing* sebagai sesuatu yang tidak penting dan lebih menginginkan untuk tidak melakukan *whistleblowing*. Dapat digambarkan bahawa *whistleblowing* sebagai suatu proses yang mengaitkan faktor pribadi, semakin tinggi komitmen profesional maka akan semakin tinggi pula untuk beranggapan bahwa *whistleblowing* menjadi sebuah hal yang penting. Relativisme merupakan paradigma berpikir pragmatis, alasan utamanya adalah aturan etika bersifat tidak menyeluruh (*universal*) dikarenakan etika didasari oleh budaya masing-masing yang berbeda aturannya. Relativisme merupakan suatu pandangan bahwa tidak ada standar etis yang secara absolut benar.

Relativisme seorang auditor sangat dipengaruhi oleh sensitivitas individu tersebut. Faktor yang mempengaruhi sensitivitas etis adalah lingkungan budaya dan pengalaman pribadi yang membentuk orientasi etika. Lingkungan budaya serta pengalaman pribadi yang kurang baik akan mempengaruhi relativisme seorang auditor untuk melakukan *whistleblowing*.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan dapat ditarik kesimpulan yaitu (1) Profesional auditor berpengaruh terhadap *whistleblowing* seorang auditor yang ada pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Sehingga H1 diterima. (2) Orientasi etika idealisme tidak berpengaruh terhadap *whistleblowing* seorang auditor yang ada pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Sehingga H2 ditolak. (3) Orientasi etika relativisme berpengaruh terhadap *whistleblowing* seorang auditor yang ada pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Sehingga H3 diterima. (4) Sensitivitas etis tidak mampu memoderasi hubungan antara profesional auditor terhadap *whistleblowing* yang ada pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Sehingga H4 ditolak. (5) Sensitivitas etis tidak mampu memoderasi hubungan antara orientasi etika idealisme terhadap *whistleblowing* yang ada pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Sehingga H5 ditolak. (6) Sensitivitas etis tidak mampu memoderasi hubungan antara orientasi etika relativisme terhadap *whistleblowing* yang ada pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Sehingga H6 ditolak.

Saran dari penelitian ini yaitu (1) Penelitian selanjutnya perlu menambahkan variabel moderating untuk mengukur apakah memperkuat atau memperlemah variabel Independen ke Devenden. (2) Sampel yang digunakan dalam penelitian selanjutnya disarankan menggunakan tehnik *purposive sampling*, sehingga dapat jelas ditentukan sampel yang sesuai. (3) Pengambilan sampel disarankan tersalurkan secara merata diseruluh pada AKN I sampai VII, baik dengan cara menggunakan kuesioner fisik maupun link *google form*.

DAFTAR PUSTAKA

- Bakri. (2014). Analisis Komitmen Profesional dan Sosialisasi Antisipatif Serta Bubungannya Dengan Whistleblowing. *Jurnal Al-Mizan*, 10(1), 152–167.
- Bertens, K. (2000). *Pengantar Etika Bisnis*. Yogyakarta: Kanisius.
- Brink, A. G., Cereola, S. J., & Menk, K. B. (2015). The Effects of Personality Traits , Ethical Position , and the Materiality of Fraudulent Reporting on Entry-level Employee Whistleblowing Decisions. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 7(1), 180–211.
- DZ Nayir. (2012). Value orientations as determinants of preference for external and anonymous whistleblowing. *Journal of Business Ethics*. *Journal of Business Ethics*, 107(2), 197–213.

- Dzakirin, M. K. (2015). Kharul. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 53(9), 1689–1699. Retrieved from <http://publications.lib.chalmers.se/records/fulltext/245180/245180.pdf><https://hdl.handle.net/20.500.12380/245180><http://dx.doi.org/10.1016/j.jsames.2011.03.003><https://doi.org/10.1016/j.gr.2017.08.001><http://dx.doi.org/10.1016/j.precamres.2014.12>
- Janitra. (2017). Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Komitmen Organisasi, dan Sensitivitas Etis Terhadap Internal Whistleblowing (Studi Empiris Pada SKPD Kota Pekanbaru). *JOM Fekon*, 4(1), 1208–1222.
- Rianti, D., Nasir, A., & Hariyani, E. (2017). Pengaruh Komitmen Profesional Auditor Terhadap Intensi Melakukan Whistleblowing Dengan Retaliasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada BRI Provinsi Riau). *JUM Fekon*, 4(1), 1531–1543.
- Wirakusuma, M. G. (2019). Pengalaman Memoderasi Pengaruh Idealisme dan Komitmen pada Keputusan Etis Konsultan Pajak di Wilayah Provinsi Bali. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 14(1), 10–18. <https://doi.org/10.24843/jiab.2019.v14.i01.p02>
- Yulianto, R. D. A. (2015). Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, dan Sensitivitas Etis Terhadap Whistleblowing (Universitas Negeri Yogyakarta; Vol. 1). <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Zanaria, Y. (2016). Pengaruh Profesionalisme Audit, Intensitas Moral untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing. *Akuisisi: Jurnal Akuntansi*, 12(1), 105–116. Retrieved from <https://doi.org/10.24127/akuisisi.v12i1.95.g70>