



Rury Citra Diani¹⁾, I Made Narsa²⁾

¹⁾ Badan Kepegawaian Negara (BKN)

²⁾ Universitas Airlangga (UNAIR)

citradyani@gmail.com

i-made-n@feb.unair.ac.id



MORAL REASONING LEVEL AND ROLE CONFLICT : EXPERIMENTAL STUDY FOR WHISTLEBLOWING BEHAVIOR MODEL OF INTERNAL GOVERNMENT AUDITORS

LEVEL PENALARAN MORAL DAN KONFLIK PERAN: STUDI EKSPERIMEN BAGI MODEL PERILAKU WHISTLEBLOWING APARAT PENGAWASAN INTERNAL PEMERINTAH

ABSTRACT / ABSTRAK

The role of the internal government auditors (APIP) is expected to achieve good and clean governance, but many frauds and various ethical and legal violation practices that effect in financial loss of the state are unsuccessfully revealed by APIP but revealed by parties outside the organization. This study aims to examine the effect of moral reasoning level and role conflict on APIP whistleblowing behavior. Using a 2x2 factorial design between subjects, experiment with 102 accounting master students as participants, we find that APIP with high moral reasoning level had higher whistleblowing behavior than APIP with low level of moral reasoning. APIP under role conflict proved to have lower whistleblowing behavior compared to APIP in the absence of role conflict. APIP with high level of moral reasoning and no role conflict has higher whistleblowing behavior than APIP with low moral level and there are role conflict conditions. In addition, the results of this study also showed that APIP whistleblowing behavior with high moral reasoning level did not differ significantly in the presence of role conflict or in the absence of role conflict.

KEYWORDS:

Moral reasoning level; role conflict; whistleblowing.

Peran Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) sangat diharapkan dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik dan bersih. Namun banyak kecurangan dan berbagai praktek pelanggaran etika dan hukum yang mengakibatkan kerugian negara tidak berhasil diungkap oleh APIP, melainkan diungkap oleh pihak di luar organisasi. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* APIP. Dengan menggunakan desain faktorial 2x2 antar subjek, eksperimen yang melibatkan 102 mahasiswa magister akuntansi, menemukan bahwa APIP dengan level penalaran moral yang tinggi memiliki perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral yang rendah. APIP dalam kondisi konflik peran terbukti memiliki perilaku *whistleblowing* lebih rendah dibandingkan APIP dalam kondisi tidak ada konflik peran. APIP dengan level penalaran moral tinggi dan tidak ada konflik peran memiliki perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level moral rendah dan ada kondisi konflik peran. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa perilaku *whistleblowing* APIP dengan level penalaran moral yang tinggi tidak berbeda signifikan dalam kondisi ada konflik peran atau dalam kondisi tidak ada konflik peran.

KATA KUNCI:

Level penalaran moral; konflik peran; *whistleblowing*.

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: 29 September 2017

Dinyatakan dapat dimuat: 19 Desember 2017

PENDAHULUAN

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) menyatakan bahwa terdapat tiga bentuk kecurangan (*fraud*) yaitu penyalahgunaan aset, kecurangan dalam laporan keuangan, dan korupsi. Di Indonesia banyak ditemukan kasus penyalahgunaan aset, kecurangan dalam laporan keuangan, korupsi, pungli, suap, dan berbagai tindakan tidak etis lainnya yang melanggar peraturan (ACFE, 2009). Seperti baru-baru ini kasus korupsi yang membuat masyarakat terkejut adalah proyek Kartu Tanda Penduduk Elektronik (e-KTP) yang diduga melibatkan banyak pejabat pemerintah dan mengakibatkan kerugian negara dengan nilai fantastis. Kasus korupsi proyek e-KTP disebut sebagai kasus mega korupsi karena dari nilai proyek Rp5,9 triliun, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) menyebut dana yang dikorupsi mencapai Rp2,3 triliun. Kasus tersebut merupakan nilai korupsi terbesar yang ditangani oleh KPK sampai dengan saat ini. Kasus dugaan korupsi lainnya yaitu pada pembangunan pusat olahraga Hambalang di Jawa Barat senilai Rp1,2 triliun, disebut KPK mengakibatkan kerugian negara sebesar Rp706 miliar dan pengadaan simulator Surat Izin Mengemudi (SIM) di Korps Lalu Lintas Kepolisian Republik Indonesia (POLRI) mengakibatkan kerugian negara sebesar Rp121 miliar (Hidayat, 2017).

Dengan banyaknya kasus korupsi, kecurangan dalam laporan keuangan dan berbagai praktik yang melanggar etika serta hukum yang berlaku mengakibatkan kerugian negara yang sangat besar. Untuk mengatasi hal tersebut maka pemerintah Indonesia saat ini sedang melakukan berbagai cara untuk mengatasi dan mencegah tindakan-tindakan tersebut. Berbagai cara yang telah dilakukan pemerintah Indonesia antara lain, mengusut dan menyelidiki beberapa kasus korupsi, menghukum pihak-pihak yang terlibat korupsi, memberikan akses secara terbuka kepada publik untuk melaporkan apabila menemukan

indikasi tindakan kecurangan yang dilakukan aparat pemerintah, dan meningkatkan sistem pengawasan. Sistem pengawasan yang ditingkatkan adalah sistem pengawasan eksternal dan internal. Sistem pengawasan eksternal dilakukan oleh beberapa pihak antara lain Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), KPK, POLRI, dan *Indonesian Corruption Watch* (ICW). Sedangkan untuk pengawasan internal diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. PP Nomor 60 Tahun 2008 menyebutkan terdapat dua badan pemerintah yang memiliki peran sebagai auditor internal pemerintah yaitu Inspektorat dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), yang selanjutnya disebut sebagai Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP).

Kasus-kasus korupsi dan berbagai bentuk kecurangan yang terjadi, jarang sekali diungkap oleh pengawas internal. Mardiasmo (2006) mengatakan 94% auditor pemerintah tidak mampu mendeteksi adanya korupsi. Nugraha (2012) menuliskan beberapa ungkapan kekecewaan yang menggambarkan ketidakpuasan terhadap kinerja APIP. Kekecewaan terhadap kinerja APIP bukan tidak berdasar karena auditor internal merupakan karyawan atau pekerja dari suatu organisasi yang seringkali disebut sebagai “mata dan telinga manajemen” yang berarti auditor internal melihat dan mendengar segala sesuatu yang terjadi di dalam manajemen. Dengan kondisi tersebut seharusnya seorang auditor internal dapat mengetahui adanya tindakan korupsi atau kecurangan lebih dahulu dibandingkan dengan auditor eksternal. Berdasarkan hasil penelitian oleh Coram, dkk. (2008), apabila suatu organisasi memiliki fungsi audit internal maka akan lebih memungkinkan untuk mendeteksi dan melaporkan sendiri kejadian kecurangan dibandingkan dengan organisasi yang tidak memiliki fungsi audit internal. Fungsi pengendalian internal dalam suatu organisasi

sangat penting dalam menekan kecurangan. Bell dan Carcello (2000) menyatakan bahwa pengendalian internal yang lemah dan perilaku agresif terhadap laporan keuangan secara signifikan berpengaruh terhadap terjadinya kecurangan.

Institute of Internal Auditor (IIA) pada tahun 1999 mendefinisikan audit internal sebagai suatu kegiatan independen yang memberikan jaminan keyakinan dan layanan konsultasi yang didesain untuk memberikan nilai tambah dan memperbaiki operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan dengan melakukan pendekatan disiplin dan sistematis dalam mengevaluasi dan memperbaiki keefektifan pengendalian, manajemen risiko, dan proses tata kelola organisasi.

Sejalan dengan IIA, pemerintah Indonesia pada tahun 2008 mengeluarkan PP Nomor 60 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, yang mendefinisikan pengawasan intern sebagai seluruh proses kegiatan audit, telaah, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik. Dalam penjelasan PP Nomor 60 Tahun 2008 tersebut disebutkan yang termasuk dalam kegiatan pengawasan lainnya meliputi sosialisasi mengenai pengawasan, pendidikan dan pelatihan pengawasan, pembimbingan dan konsultansi, pengelolaan hasil pengawasan, dan pemaparan hasil pengawasan.

Sebelum terjadi perubahan paradigma tersebut seorang auditor internal berada dalam situasi yang unik dimana auditor internal merupakan bagian dari organisasi. Sebagai bagian dari organisasi, subjek yang akan dihadapi oleh auditor internal tidak lain

adalah rekan kerja sendiri atau bahkan pihak yang memiliki jabatan yang levelnya lebih tinggi sehingga seringkali seorang auditor internal dipertanyakan independensi dan objektivitasnya. Ketika perubahan paradigma terjadi maka semakin menguatkan dugaan tersebut karena seorang auditor internal memiliki peran ganda yaitu sebagai pemberi jaminan dan sebagai konsultan. Sebagai pemberi jaminan seorang auditor internal harus menjaga independensi dan objektivitas agar menghasilkan audit yang berkualitas, sedangkan peran sebagai pembimbing dan konsultan menuntut sikap mau bekerjasama dan sifat mau membantu *auditee*.

Dalam situasi yang unik dan memiliki peran ganda maka seorang auditor internal sangat berpotensi mengalami konflik. Konflik tersebut muncul karena adanya perbedaan pemahaman antara *role incumbent* dan *role expectation* atas peran ganda auditor internal. *Role incumbent* (pemegang peran) adalah auditor internal dan *role expectation* (harapan peran) adalah subjek yang berhubungan langsung dengan auditor internal ketika menjalankan fungsinya, yaitu pimpinan organisasi, *auditee*, dan rekan sesama auditor internal yang tergabung dalam tim penugasan. Perbedaan pemahaman atau konflik akan terjadi pada saat *role expectation* lebih condong atau lebih menyukai fungsi auditor sebagai konsultan dibandingkan sebagai penjamin (penilai), sehingga para *role expectation* memberikan tekanan kepada auditor internal. Pada saat menghadapi tekanan dari *role expectation* tersebut muncul dugaan apakah auditor internal dapat mempertahankan prinsip independen dan objektif.

Salah satu situasi di mana auditor internal menghadapi konflik adalah ketika mereka menemukan informasi tertentu mengenai adanya kecurangan atau kesalahan dalam laporan keuangan. Permasalahan yang timbul adalah apakah auditor internal akan melaporkan temuan mereka (*whistleblowing*) ke otoritas yang lebih tinggi bahkan kepada

pihak luar atau membiarkannya, menutupinya, bahkan pura-pura tidak mengetahui. Dalam situasi konflik peran seringkali tidak mudah bagi auditor internal untuk menyuarakan kekhawatiran atau meniup peluit (*whistleblowing*) untuk mempertahankan integritas dan objektivitas mereka, meskipun sesungguhnya sudah menjadi kewajiban auditor internal melaporkan kesalahan apapun.

Konsep *whistleblowing* seringkali diperdebatkan karena konteks pengungkapan informasi sangat sensitif bagi auditor internal. Beberapa percaya bahwa pengungkapan yang dilakukan oleh auditor internal adalah peran memberikan arahan (konsultasi) dan tidak boleh bertindak sebagai *whistleblower* (Jubb, 2000), dan *whistleblowing* yang tidak efektif dapat mengirim pesan negatif kepada anggota lain dalam organisasi (Jennings, 2003). Sedangkan yang lain berpendapat bahwa *whistleblowing* adalah peran yang diberikan kepada semua individu dalam organisasi sehingga bukan hanya auditor internal yang mempunyai kewajiban untuk mengungkapkan informasi sensitif atau dugaan terjadinya pelanggaran. Manajemen mungkin tampak “mendorong” untuk melaporkan adanya pelanggaran, tapi norma-norma organisasi justru sebaliknya.

“Auditor internal harus dianggap *whistleblower* ketika mereka melaporkan kesalahan” (Miceli, dkk., 1991), seperti dalam insiden WorldCom yang menunjukkan bahwa publik telah menganggap auditor internal sebagai *whistleblower*. Auditor internal sebagai anggota organisasi dianggap sebagai *whistleblower* ketika mereka mengungkapkan informasi yang patut dipertanyakan. Perilaku *whistleblowing* merupakan bentuk keputusan profesional dan keputusan individu yang menunjukkan tanggung jawab kepada masyarakat atas aktivitas organisasi yang salah atau kecurangan organisasi (Nader, dkk., 1972).

Penelitian ini dilakukan untuk menguji hubungan kausalitas antara level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku

whistleblowing APIP. Dengan menggunakan desain faktorial 2x2 antar subjek, eksperimen melibatkan 102 mahasiswa magister akuntansi, dengan tujuan memberikan bukti empiris terhadap hubungan-hubungan konseptual antara konflik peran, etika moral dan perilaku *whistleblowing*. Hasil penelitian ini diharapkan bermanfaat sebagai masukan dalam merumuskan berbagai kebijakan terkait dengan posisi, tugas, dan fungsi APIP dalam struktur tata kelola untuk menciptakan tata kelola pemerintahan yang baik dan bersih.

LANDASAN TEORI

Penalaran Moral dan Perilaku *Whistleblowing*

Teori perkembangan moral sering digunakan dalam penelitian di bidang etika untuk mengobservasi dasar individu dalam melakukan suatu tindakan. Salah satunya adalah teori level penalaran moral Kohlberg. Dasar utama untuk mengetahui kecenderungan individu dalam melakukan suatu tindakan tertentu, khususnya terkait dilema etika, adalah melalui level penalaran moral seseorang (Kohlberg, 1969).

Welton dan LaGroune (1994) menyebutkan bahwa level penalaran moral individu memengaruhi kemampuan individu untuk menyelesaikan dilema etika. Penelitian Wilopo (2006) menghasilkan kesimpulan bahwa semakin tinggi level penalaran moral individu maka individu tersebut cenderung tidak akan melakukan kecurangan akuntansi. Penelitian Bernardi (1994), Ponemon (1993), dan Moroney (2008) menyimpulkan bahwa semakin tinggi level moral individu maka akan semakin sensitif individu tersebut terhadap isu-isu etika.

Arnold dan Ponemon (1991) menyatakan bahwa auditor internal dengan level penalaran moral rendah cenderung tidak mau melaporkan jika menemukan penyimpangan

di dalam organisasi. Penelitian selanjutnya, menemukan bahwa tingkat penalaran moral auditor berhubungan dengan perilaku auditor, termasuk memengaruhi sikap dalam melaporkan hasil auditnya (Ponemon, 1992). Berdasarkan telaah literatur dan hasil-hasil riset sebelumnya, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: APIP dengan level penalaran moral tinggi cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* yang lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral rendah.

Konflik Peran dan Perilaku Whistleblowing

Aparat inspektorat dalam menjalankan tugasnya seringkali memiliki perbedaan-perbedaan dengan individu atau bagian yang lain, yang mengarah pada konflik. Terdapat tiga jenis konflik peran yang berkaitan dengan auditor internal, yaitu: *interrole conflict*, *intrasender role conflict*, dan *personal role conflict* (Ahmad & Taylor, 2009). *Interrole conflict* merupakan konflik yang timbul karena permintaan peran yang terlalu banyak, seperti konflik atau pertentangan yang dialami auditor internal akibat perbedaan permintaan dari organisasi dengan aturan standar profesi audit internal. Prosedur dan praktik kerja pemerintahan yang menyimpang dari standar praktik profesional dapat diakibatkan karena kompleksitas birokrasi (Ahmad & Taylor, 2009).

Intra sender role conflict merupakan konflik yang timbul dengan adanya dua peran auditor internal dalam organisasi, yaitu peran audit dan peran jasa konsultasi. Penelitian Reynold dalam Hutami (2011) menghasilkan kesimpulan bahwa pertentangan yang terjadi karena dua peran auditor internal merupakan subjek konflik. Auditor internal harus menjaga independensi dalam menjalankan peran auditnya, sementara dalam peran jasa konsultasi manajemen, auditor

internal harus membantu dan bekerja sama dengan manajemen, termasuk menerima pertimbangan dari komite audit (Ahmad & Taylor, 2009).

Personal role conflict, merupakan konflik pribadi yang muncul ketika auditor internal diharuskan bertindak melawan atau bertentangan dengan nilai-nilai pribadi mereka serta melaporkan pelanggaran rekan kerjanya. Jika berkaitan dengan rekan kerja mereka, auditor internal cenderung akan mengabaikan, melunak, atau menunda pelaporan temuan audit yang berdampak negatif. Ketidaksesuaian antara harapan manajemen dan nilai *personal auditor internal* merupakan akibat *personal role conflict* (Hutami, 2011).

Keputusan yang tepat mengenai bagaimana peran-peran tersebut akan dilaksanakan dengan baik tidak dapat dibuat oleh individu yang mengalami konflik peran. Independensi dan kemampuan auditor untuk melakukan audit secara profesional dapat dirusak oleh konflik peran yang dialami oleh auditor. Berdasarkan telaah literatur dan kajian hasil-hasil riset empiris, dapat dirumuskan hipotesis kedua sebagai berikut:

H2: APIP dalam situasi ada konflik peran cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* yang lebih rendah dibandingkan APIP dalam situasi tidak ada konflik peran.

Level Penalaran Moral, Konflik Peran, dan Perilaku Whistleblowing

Mardiasmo(2006)menyatakanbahwasebagian besar korupsi tidak dapat ditemukan pada saat audit internal. Ketika terdapat kecurangan dalam organisasi yang tidak dilaporkan, maka integritas auditor internal dipertanyakan. Hal ini menimbulkan pertanyaan, bagaimanakah perilaku *whistleblowing* auditor internal pemerintah, mengapa auditor internal pemerintah cenderung tidak mau

mengungkapkan kesalahan yang ditemukan.

Perilaku seseorang sangat berkaitan erat dengan level penalaran moralnya. Semakin rendah level moral individu, semakin mungkin ia berbuat hal yang melanggar etika (Puspasari & Suwardi, 2012). Hasil penelitian tersebut mendukung hasil penelitian Liyanarachi dan Newdick (2009). Sedangkan Welton, dkk. (1994) menyatakan bahwa kemampuan individu dalam menyelesaikan dilema etika dipengaruhi oleh level penalaran moralnya. Individu dengan level penalaran moral yang rendah memiliki perilaku yang berbeda dengan orang yang memiliki level penalaran moral yang tinggi ketika menghadapi dilema etika. Penelitian tersebut sejalan dengan Rest dan Narvaez (1994) yang menyatakan semakin tinggi level penalaran moral seseorang, akan semakin mungkin orang tersebut melakukan hal yang benar.

Koo dan Sim (1999) meneliti tentang konflik auditor dengan membahas latar belakang konflik peran auditor dan *me-review* secara empiris masalah lingkungan audit di Korea. Hasilnya menunjukkan bahwa inkonsistensi peranan struktural, konflik peran dan jarak pengharapan merupakan penyebab utama dari konflik auditor. Auditor di Korea mengalami konflik peran yang signifikan, sehingga dalam bekerja mereka cenderung berkompromi dengan motif ekonomi dan kurang memperhatikan etika profesional. Akibatnya kinerja tidak menjadi perhatian utama.

Fried, dkk. (1998) yang menguji pengaruh konflik peran dan ketidakjelasan peran terhadap kinerja pegawai perusahaan industrial Israel menyatakan bahwa konflik peran berpengaruh pada level kinerja yang lebih rendah. Sedangkan hasil penelitian Fisher (2001) menyatakan bahwa konflik peran memiliki pengaruh negatif terhadap kinerja auditor dan kepuasan kerja.

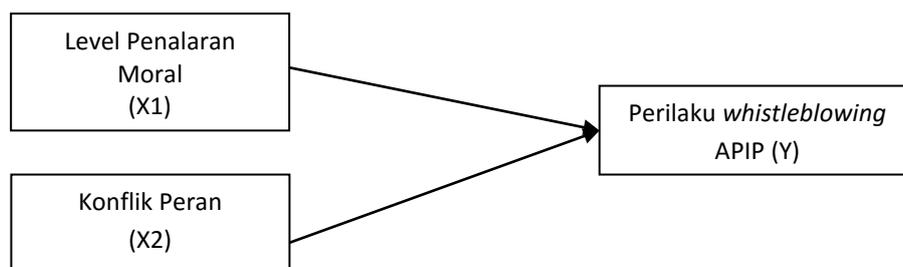
Variabel seperti konflik peran akan semakin mendukung individu untuk berbuat sesuatu yang melanggar etika. Dengan demikian, dalam penelitian ini kami memprediksi bahwa secara bersamaan tingkat penalaran moral individu dan konflik peran memengaruhi perilaku *whistleblowing* APIP. Berdasarkan telaah literatur dan kajian hasil-hasil riset empiris, dapat dirumuskan hipotesis ketiga sebagai berikut:

H3: APIP dengan level penalaran moral tinggi dan dalam situasi tidak ada konflik peran cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* yang lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral rendah dan dalam situasi ada konflik peran.

METODE PENELITIAN

Kerangka dan Desain Penelitian

Kerangka konseptual dalam penelitian ini disajikan pada gambar 1.



Gambar 1. Kerangka Konseptual

Penelitian ini menggunakan metode eksperimen, yaitu suatu desain riset untuk menginvestigasi suatu fenomena dengan cara merekayasa keadaan atau kondisi (*treatment*) lewat prosedur tertentu dan kemudian mengamati hasil perekayasaan (*treatment*) tersebut serta menginterpretasinya (Nahartyo, 2012). Rekayasa keadaan atau kondisi (*treatment*) yang diberikan peneliti dalam penelitian ini berupa kasus dilema etika dan kasus konflik peran APIP.

Dalam penelitian ini jenis eksperimen yang dipilih adalah eksperimen laboratorium, yaitu eksperimen yang diatur dalam suatu lingkungan tiruan di mana kontrol dan manipulasi diberikan untuk membuktikan hubungan sebab akibat diantara variabel yang diteliti (Nahartyo, 2012). Lingkungan tiruan dalam penelitian ini dibentuk oleh peneliti dengan memilih subjek penelitian adalah mahasiswa Magister Akuntansi Universitas Airlangga (UNAIR) yang akan diberikan rekayasa keadaan (*treatment*) peran sebagai APIP. Keberhasilan rekayasa keadaan (*treatment*) yang diberikan oleh peneliti kepada subjek penelitian diuji dengan melakukan uji/cek manipulasi. Dalam penelitian ini hanya subjek penelitian yang lolos dalam uji/cek manipulasi yang dapat digunakan datanya oleh peneliti, sehingga validitas penelitian dapat diyakini.

Keunggulan dari eksperimen laboratorium dengan tidak menggunakan subjek penelitian dari praktisi APIP melainkan mahasiswa yang diberikan rekayasa keadaan (*treatment*) peran sebagai APIP adalah menghilangkan bias atas

respon subjek penelitian karena variabel di luar penelitian ini, seperti pengalaman APIP saat melakukan audit lapangan, tekanan psikologis karena jabatan dalam organisasi, dan tekanan psikologis dari lingkungan organisasi. Topik penelitian ini berkaitan dengan dilema etika yang cukup sensitif bagi kalangan profesional sehingga eksperimen laboratorium dipilih digunakan oleh peneliti agar hasil dalam penelitian ini terbebas dari bias karena variabel lain di luar variabel penelitian.

Rancangan eksperimen faktorial 2x2 digunakan dalam penelitian ini untuk menguji pengaruh level penalaran moral individu dan konflik peran terhadap kecenderungan perilaku *whistleblowing*. Rancangan eksperimen tersebut digunakan oleh Puspasari dan Dewi (2015) dalam menguji pengaruh level moral dan tekanan situasional terhadap kecenderungan APIP dalam melakukan kecurangan saat melakukan audit. Kecenderungan perilaku *whistleblowing* sebagai variabel dependen dan level penalaran moral individu (level tinggi dan rendah) dan konflik peran (ada dan tidak ada konflik peran) sebagai variabel independennya.

Peneliti membagi partisipan ke dalam empat grup untuk mengamati kecenderungan perilaku *whistleblowing* individu. Grup 1: kelompok level moral tinggi dalam kondisi tidak ada konflik peran, grup 2: kelompok level moral rendah dalam kondisi tidak ada konflik peran, grup 3: kelompok level moral tinggi dalam kondisi ada konflik peran, dan grup 4: kelompok level moral rendah dalam kondisi ada konflik peran. Desain eksperimen disajikan pada tabel 1.

Tabel 1. Desain eksperimen 2x2

Level Penalaran Moral	Konflik Peran	
	Tidak Ada	Ada
Tinggi	Grup 1	Grup 3
Rendah	Grup 2	Grup 4

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah perilaku *whistleblowing*. Perilaku *whistleblowing* yang dimaksud dalam penelitian ini adalah kecenderungan untuk bersedia mengungkapkan kesalahan atau kecurangan yang ditemukan. Variabel perilaku *whistleblowing* diukur dengan meminta partisipan untuk memberikan pendapatnya dalam pertanyaan yang mewakili kecenderungan perilaku *whistleblowing*. Partisipan harus membaca skenario eksperimen sebelum menjawab pertanyaan tersebut.

Respon partisipan diukur menggunakan skala *Likert* 1-7, dimana secara berturut-turut nilai 1 = sangat tidak mau mengungkapkan kesalahan/kecurangan yang ditemukan; 2 = tidak mau mengungkapkan kesalahan/kecurangan yang ditemukan; 3 = ragu-ragu mengungkapkan kesalahan/kecurangan yang ditemukan; 4 = mau mengungkapkan sebagian kecil kesalahan/kecurangan yang ditemukan; 5 = mau mengungkapkan sebagian besar kesalahan/kecurangan yang ditemukan; 6 = mau mengungkapkan seluruh kesalahan/kecurangan yang ditemukan; dan 7 = sangat mau mengungkapkan seluruh kesalahan/kecurangan yang ditemukan. Semakin tinggi partisipan memberikan angka penilaiannya, maka partisipan cenderung mau mengungkapkan kesalahan atau kecurangan yang ditemukannya, sebaliknya semakin rendah angka penilaiannya maka semakin cenderung tidak mau mengungkapkan kesalahan atau kecurangan yang ditemukannya.

Variabel independen dalam penelitian ini adalah level penalaran moral (level tinggi dan rendah) dan konflik peran (ada dan tidak ada konflik peran). Tingkatan moral merupakan struktur pertimbangan moral atau penalaran moral (Kohlberg, 1975). Pengukuran level penalaran moral individu yang digunakan berasal dari model pengukuran moral yang

dikembangkan oleh Kohlberg (1969) dan Rest dan Narvaez (1994) dalam bentuk instrumen *Defining Issues Test* (DIT) berupa kasus dilema etika. Pembagian skor level penalaran moral (tinggi dan rendah) menggunakan nilai median *P-score* dari total sampel.

DIT adalah suatu alat ukur berbentuk angket skala sikap yang bersifat objektif, yang digunakan sebagai alat ukur untuk menentukan tingkat penalaran moral seseorang. Alat ukur ini disusun oleh Rest (1979). Penalaran moral yang diukur dengan *P-score* yang diperoleh dari DIT. *P-score* adalah tanggapan ringkasan sederhana yang menghubungkan prinsip moral. Level penalaran moral yang diungkap dalam skala ini adalah tahap 2, 3, 4, 5A, 5B, dan 6. Adapun tahap 1 tidak diungkap dalam skala ini, karena dalam penyusunan DIT menggunakan subjek yang usianya minimal 13-14 tahun yang secara teoritis tidak lagi berada pada tahap satu.

P-score diperoleh dengan menjumlahkan skor pada tahap 5A, 5B dan 6 yang merupakan indeks dari perkembangan penalaran moral. Angka indeks P ini sebenarnya adalah seberapa besar seseorang menggunakan pertimbangan moral yang prinsip dalam membuat keputusan (Rest, 1979).

Variabel independen selanjutnya adalah konflik peran. Konflik peran yang dimaksud dalam penelitian ini adalah konflik yang muncul karena peran ganda APIP yaitu sebagai "*audit oversight role*" (peran audit) dan sekaligus sebagai "*advisory role*" (peran konsultan). Variabel konflik peran dalam eksperimen ini terdiri dari dua skenario yaitu situasi ada konflik peran dan situasi tidak ada konflik peran. Dalam eksperimen situasi ada konflik peran menggunakan ketiga jenis konflik peran yaitu *interrole conflict*, *intrasender role conflict*, *personal role conflict*.

Prosedur Eksperimen

Eksperimen dalam riset ini dimulai dari *pilot test* dan berlanjut ke pelaksanaan eksperimen

inti. *Pilot test* dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui sejauh mana keberhasilan dari desain dan instrumen yang telah dirancang oleh peneliti. Sehingga hasil dari *pilot test* dapat memberi evaluasi untuk memperbaiki desain dan instrumen eksperimen, sebelum penelitian eksperimen yang sesungguhnya dilaksanakan.

Pilot test dilakukan pada tanggal 4 Agustus 2017 dengan melibatkan 50 mahasiswa sarjana Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mercubuana Jakarta, di mana lima subjek tidak mengisi data responden dengan lengkap atau tidak memberikan jawaban lengkap atas pertanyaan penelitian, delapan subjek tidak lolos DIT, dan enam subjek tidak lolos cek manipulasi, sehingga total subjek yang tidak dapat diproses sebanyak 18 subjek (36%) dan 32 subjek (64%) dapat diproses atau dianalisis lebih lanjut .

Sebanyak 32 subjek tersebut kemudian dibagi ke dalam empat grup di mana pada grup 1 terdapat sepuluh subjek, grup 2 sebanyak delapan subjek, grup 3 sebanyak tujuh subjek dan grup 4 sebanyak tujuh subjek. Selanjutnya dilakukan Uji Levene's yang hasilnya menunjukkan bahwa data penelitian adalah homogen dengan nilai $Sig.=0,875$ lebih besar dari $\alpha=0,05$. Hal tersebut berarti varian data *pilot test* eksperimen adalah sama atau homogen sehingga dapat dilanjutkan uji Anova.

Hasil *pilot test* menunjukkan bahwa F nya signifikan 0,001 lebih kecil dari $\alpha=0.05$ sehingga prosedur dan instrumen eksperimen bisa dijalankan. Setelah dilaksanakan *pilot test* dan dilakukan evaluasi serta perbaikan desain dan instrumen eksperimen maka selanjutnya akan dilaksanakan eksperimen inti. Terdapat enam tahap dalam pelaksanaan eksperimen inti ini, yaitu:

1. Briefing

Sebelum dilaksanakan eksperimen, partisipan akan diberikan penjelasan mengenai prosedur

eksperimen yang akan dijalankan dan diberikan pengarahan mengenai penugasan-penugasan yang akan diberikan kepada partisipan. Dengan dilakukan *briefing* terlebih dahulu sebelum pelaksanaan eksperimen diharapkan partisipan dapat mengikuti prosedur eksperimen dengan baik dan tidak mengalami kebingungan dalam menyelesaikan penugasan eksperimen sehingga eksperimen berjalan lancar.

2. Tahap Pengisian Data Demografis Partisipan

Pada tahap ini, partisipan diminta untuk mengisi data diri yang meliputi jenis kelamin, usia, pengalaman dan latar belakang pendidikan sesuai kriteria yang disyaratkan yaitu apakah telah lulus mata kuliah audit. Tahap pengisian data demografis dilakukan untuk mengetahui bagaimana statistik deskriptif dari seluruh subjek penelitian.

3. Menentukan Level Penalaran Moral

Eksperimen dilakukan dengan menggunakan *paper and pencil test*, yaitu dilakukan dengan menggunakan kasus dilema etika yang dijawab oleh subjek secara manual. Eksperimen dilakukan di dalam ruangan, yaitu di gedung Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga Surabaya. Pada awal eksperimen partisipan akan dibagikan amplop yang akan dibuka secara bersama-sama setelah semua amplop diterima semua partisipan.

Amplop berisi dua buah penugasan, penugasan pertama adalah penugasan mengenai penalaran moral dan kedua mengenai konflik peran. Pada penugasan pertama partisipan diminta memberikan pertimbangan tindakan yang harus dilakukan dalam menghadapi empat skenario dilematis. Selanjutnya lembar penugasan pertama dimasukkan kembali ke dalam amplop sebelum melanjutkan penugasan kedua.

4. Rekayasa Konflik Peran

Penugasan kedua menghadapkan partisipan

pada kasus tentang auditor internal pemerintah yang menghadapi konflik peran saat melakukan audit. Sebagian partisipan diberikan perlakuan ada konflik peran, sebagian lainnya tanpa ada konflik peran. Pemberian perlakuan terhadap partisipan dilakukan secara acak. Pada akhir penugasan kedua setelah diberikan rekayasa situasi konflik peran dan situasi tidak ada konflik peran, partisipan diberikan pertanyaan untuk mengukur kecenderungan perilaku *whistleblowing* partisipan. Setelah selesai dengan penugasan kedua, lembar penugasan kedua dimasukkan kembali ke dalam amplop.

Skenario eksperimen konflik peran menggunakan konteks orang ketiga (*third-person context*) sebagaimana saran Rest (1986) dan Liyanarachi dan Newdick (2009) untuk penelitian-penelitian etika. Penelitian-penelitian etika yang dilakukan oleh Arnold dan Ponemon (1991), dan Bernardi dan Guptill (2008) juga menggunakan konteks orang ketiga. Penggunaan konteks orang ketiga dapat mengurangi bias akibat partisipan tidak dapat menunjukkan respon yang sebenarnya ketika dihadapkan pada dilema etika karena takut dianggap tidak beretika atau karena hanya sekedar ingin tampak beretika.

5. Tahap Cek Manipulasi

Setelah partisipan menyelesaikan tugas pertama dan kedua, partisipan diminta untuk menyelesaikan soal cek manipulasi. Tujuan cek ini adalah untuk mengetahui apakah rekayasa yang diberikan oleh peneliti berhasil diterapkan pada partisipan atau tidak, dan untuk mengetahui apakah partisipan benar-benar memahami kasus yang ada atau tidak.

Pada penelitian ini, pengecekan manipulasi dilakukan dengan cara memberikan soal pada partisipan berupa soal yang harus mereka jawab. Partisipan menjawab soal tersebut dengan jawaban setuju atau tidak setuju. Pada saat partisipan menjawab cek manipulasi dilarang membuka kembali penugasan yang sudah diselesaikan dan sudah dimasukkan ke dalam amplop.

Cek manipulasi dalam penelitian ini juga ditambahkan pertanyaan untuk memastikan partisipan pada saat menyelesaikan penugasan dalam situasi bebas dan tidak mengalami tekanan. Hal ini dilakukan untuk mengurangi bias dan mendapatkan respon yang sebenarnya dari partisipan setelah dilakukan rekayasa. Partisipan yang tidak lolos pada tahap cek manipulasi akan dihilangkan pada tahap analisis selanjutnya.

6. Tahap *Debriefing*

Setelah eksperimen inti selesai dilaksanakan, diadakan *debriefing* dengan menjelaskan tujuan eksperimen dan diskusi dengan partisipan mengenai penelitian eksperimen. Diharapkan dengan dilakukan *debriefing*, partisipan akan terlepas dari tekanan/*stress* karena “rekayasa”. Dengan kata lain, *debriefing* merupakan antisipasi reaksi subjek yang negatif.

Subjek Penelitian

Jenis penelitian ini merupakan eksperimen laboratorium, dimana eksperimen laboratorium tidak menggunakan praktisi atau kalangan profesional sebagai subjek penelitian melainkan menggunakan orang awam yang tidak dikenal oleh peneliti. Hal ini bertujuan agar respon yang dihasilkan oleh subjek penelitian terbebas dari variabel lain di luar variabel penelitian. Eksperimen laboratorium ini banyak digunakan dalam penelitian dengan topik dilema etika yang cukup sensitif bagi kalangan profesional.

Dalam penelitian eksperimen laboratorium ini, orang awam yang dipilih peneliti untuk menjadi subjek dalam penelitian adalah 140 mahasiswa Magister Akuntansi UNAIR yang telah lulus mata kuliah *auditing*. Pemilihan sampel dilakukan dengan pertimbangan bahwa mahasiswa Magister Akuntansi UNAIR yang telah lulus mata kuliah *auditing* dapat lebih mudah memahami tugas dan peran seorang auditor internal pemerintah sebagai materi eksperimen. Selain itu aspek yang

diteliti berhubungan dengan aspek moralitas (pemahaman konsep moral) dan aspek perilaku (pemahaman perilaku *whistleblowing*), yang diasumsikan tidak berbeda antara mahasiswa dengan para praktisi internal auditor pemerintah, sehingga mahasiswa dianggap mampu menjadi subjek penelitian dalam penelitian eksperimen ini.

Selanjutnya dalam penelitian ini hanya diperoleh 102 subjek penelitian yang lolos dalam uji/cek manipulasi yang dapat digunakan datanya oleh peneliti, sehingga dapat diyakini bahwa hasil dari penelitian ini merupakan respon dari subjek penelitian yaitu mahasiswa magister akuntansi yang berhasil menerima rekayasa kondisi (*treatment*) peran APIP yang diberikan oleh peneliti. Dengan demikian validitas dalam penelitian ini dapat diyakini.

Teknik Analisis Data

Pengujian hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini dianalisis menggunakan *Analysis of Variance* (Anova). Hubungan antara satu variabel dependen dengan satu atau lebih variabel independen dapat diuji menggunakan Anova, khususnya untuk mengetahui pengaruh utama (pengaruh langsung) dan pengaruh interaksi (pengaruh bersama) dari variabel independen terhadap variabel dependen. Selanjutnya untuk mengetahui perbedaan *mean* grup yang signifikan, maka dilakukan analisis lanjutan *post-hoc* menggunakan *tukey*

test, sehingga peneliti dapat membandingkan *mean* tiap grup dan dapat menjawab hipotesis (Ghozali, 2006)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Jumlah partisipan dalam eksperimen ini adalah 140 mahasiswa magister akuntansi. Namun, terdapat tujuh orang tidak mengisi data responden dengan lengkap atau tidak memberikan jawaban lengkap atas pertanyaan penelitian, 20 orang tidak lolos DIT, dan sebelas orang tidak lolos cek manipulasi, sehingga total subjek yang tidak dapat diproses sebanyak 38 orang (27%) dan 102 orang (73%) dapat diproses menjadi subjek penelitian.

Peneliti kemudian mengelompokkan setiap subjek tersebut ke dalam masing-masing grup dengan cara mencocokkan kriteria pada setiap grup. Sehingga dari 102 subjek dikelompokkan menjadi grup 1 sampai dengan grup 4. Statistik deskriptif masing-masing grup pada penelitian eksperimen ini disajikan dalam tabel 2.

Selanjutnya dilakukan uji ekuivalensi grup untuk mengetahui distribusi dari masing-masing subjek eksperimen merata di setiap grup. Diketahui hasil uji randomisasi menunjukkan bahwa jenis kelamin partisipan nilai uji $F = 0,091$ ($p = 0,763$); usia partisipan nilai uji $F = 0,309$ ($p = 0,735$); dan pengalaman partisipan nilai F sebesar $0,098$ ($p = 0,755$).

Tabel 2. Statistik Deskriptif Partisipan

Variabel	Grup Treatment	Kategori	N	Persentase	Total
Jenis Kelamin	Grup 1	Laki-laki	9	37.5	Laki-laki = 50 (49%) Perempuan = 52 (51%)
		Perempuan	15	62.5	
	Grup 2	Laki-laki	15	55.6	
		Perempuan	12	44.4	
	Grup 3	Laki-laki	13	50	
		Perempuan	13	50	
	Grup 4	Laki-laki	13	52	
		Perempuan	12	48	

Variabel	Grup Treatment	Kategori	N	Persentase	Total
Usia	Grup 1	21-26 tahun	21	87.5	21-26 tahun = 80 (78%) 27-32 tahun = 15 (15%) < 32 tahun = 7 (7%)
		27-32 tahun	2	8.3	
		< 32 tahun	1	4.2	
	Grup 2	21-26 tahun	19	70.4	
		27-32 tahun	6	22.2	
		< 32 tahun	2	7.4	
	Grup 3	21-26 tahun	20	76.9	
		27-32 tahun	5	19.2	
		< 32 tahun	1	3.8	
	Grup 4	21-26 tahun	20	80	
		27-32 tahun	2	2	
		< 32 tahun	3	3	
Pengalaman Kerja	Grup 1	Bekerja	16	66.7	Bekerja = 77 (75%) Belum Pernah Bekerja = 25 (25%)
		Belum Pernah Bekerja	8	33.3	
	Grup 2	Bekerja	18	66.7	
		Belum Pernah Bekerja	9	33.3	
	Grup 3	Bekerja	20	73.1	
		Belum Pernah Bekerja	6	26.9	
	Grup 4	Bekerja	20	80	
		Belum Pernah Bekerja	5	20	

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan signifikan antar grup *treatment* atau dengan kata lain semua grup *treatment* adalah ekuivalen. Berdasarkan kondisi ini diharapkan respon dari setiap grup tidak dikontaminasi oleh perbedaan karakteristik antar individual tersebut. Hal ini juga menunjukkan bahwa subjek penelitian telah terdistribusi merata dan tidak ada variabel-variabel lain yang mengganggu penelitian eksperimen ini sehingga telah memenuhi asumsi Anova (Ghozali, 2006).

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis terlebih dahulu dilakukan uji homogenitas dan uji normalitas. Uji homogenitas ini dilakukan untuk menguji asumsi Anova bahwa setiap grup (kategori) memiliki varians yang sama. Uji homogenitas yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji Levene. Data penelitian ini menurut uji Levene adalah homogen dengan nilai Sig.=2,182 lebih besar dari $\alpha=0,05$. Ini berarti bahwa varians data eksperimen adalah sama atau homogen sehingga dapat

dilanjutkan uji Anova. Untuk menguji asumsi bahwa data dalam penelitian ini terdistribusi dengan normal maka dilakukan uji normalitas. Hasil pengujian normalitas menggunakan *Kolmogorov-Smirnov Test* menunjukkan nilai *Asymp. Sig* 0,268 ($> 0,05$), atau data terdistribusi dengan normal sehingga memenuhi salah satu asumsi Anova.

Tabel 3 menunjukkan bahwa pada grup 1, terdapat 24 subjek penelitian yang memilih untuk mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan dengan nilai rata-rata 5,1667 dan standar deviasi 1,2394. Pada grup 1 ini terdapat nilai *mean* tertinggi apabila dibandingkan dengan grup yang lain, sehingga grup 1 dengan kondisi level penalaran moral tinggi dan tidak ada konflik peran merupakan kondisi di mana subjek penelitian paling besar memilih untuk mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan.

Sedangkan grup 3 terdapat 26 subjek penelitian yang memilih untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan dengan nilai rata-rata 5,1538

dan standar deviasi 1,0077. Grup 3 ini terdapat kondisi di mana level penalaran moral tinggi dan ada konflik peran namun subjek penelitian tetap memilih untuk mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan. Hal tersebut menunjukkan bahwa dengan level penalaran moral yang tinggi walaupun terdapat kondisi konflik peran, perilaku *whistleblowing* subjek penelitian tetap mau mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan.

Grup 1 dan 3 adalah grup di mana kondisi level penalaran moral sama-sama tinggi dan yang membedakan hanya pada kondisi konflik peran yaitu grup 1 tidak ada konflik peran dan grup 3 ada konflik peran. Subjek penelitian baik pada grup 1 maupun grup 3 sama-sama memilih untuk mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan dengan nilai rata-rata yang tidak berbeda signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa APIP dengan level penalaran moral tinggi, perilaku *whistleblowing* tidak akan berubah walaupun dalam kondisi ada konflik peran maupun tidak ada konflik peran, yaitu akan mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan.

Grup 4 dengan 25 subjek penelitian yang memilih untuk tidak mengungkapkan kesalahan yang ditemukan, memiliki nilai rata-

rata terendah apabila dibandingkan dengan grup yang lain. Sehingga grup 4 dengan kondisi di mana level penalaran moral rendah dan ada konflik peran merupakan kondisi di mana subjek penelitian paling rendah keinginan untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan atau tidak mau mengungkapkan kesalahan yang ditemukan. Sedangkan kondisi pada grup 2 di mana level penalaran moral rendah dan tidak ada konflik peran, 27 subjek penelitian menunjukkan sikap ragu-ragu untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan dengan nilai rata-rata 3,9630 dan standar deviasi 1,8077.

Grup 2 dan 4 adalah grup dimana kondisi level penalaran moral sama-sama rendah dan yang membedakan hanya pada kondisi konflik peran yaitu grup 2 tidak ada konflik peran dan grup 4 ada konflik peran. Subjek penelitian pada grup 4 memilih tidak mengungkapkan kesalahan yang ditemukan, sedangkan grup 2 menunjukkan sikap ragu-ragu untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan. Hal ini menunjukkan bahwa seseorang dengan level penalaran moral rendah, perilaku *whistleblowing* akan dipengaruhi kondisi ada konflik peran atau tidak ada konflik peran, yaitu dari tidak akan mengungkapkan kesalahan yang ditemukan menjadi ragu-ragu.

Tabel 3. Hasil Eksperimen

Faktor dan level	Konflik Peran		Jumlah	
	Tidak Ada	Ada		
Level Penalaran Moral	Tinggi	Grup 1	Grup 3	Grup 1 dan 3
		N = 24	N = 26	N = 50
		Mean = 5,1667	Mean = 5,1538	Mean = 5,1600
		Std. Dev = 1,2394	Std. Dev = 1.0077	Std. Dev = 1,1132
	Rendah	Grup 2	Grup 4	Grup 2 dan 4
		N = 27	N = 25	N = 52
		Mean = 3,9630	Mean = 2,7200	Mean = 3,3654
		Std. Dev = 0,8077	Std. Dev = 0,9363	Std. Dev = 1,0670
Jumlah	Grup 1 dan 2	Grup 3 dan 4	N = 102	
	N = 51	N = 51		
	Mean = 4,5294	Mean = 3,9608		
	Std. Dev = 1,1892	Std. Dev = 1,5615		

Sumber : Hasil olah data

Tabel 4. Hasil Uji Anova Panel A: Anova untuk Variabel Dependen Perilaku *Whistleblowing*

	Kuadrat Jumlah	Df	Kuadrat rerata	F	Sig
Antargrup	102.152	3	34.051	33.802	0.000
Intragrup	98.721	98	1.007		
Total	200.873	102			

Sumber : Hasil oleh data

Tabel 5. Hasil Uji Anova Panel B: *Mean Treatment* untuk Variabel Dependen Perilaku *Whistleblowing*

	Grup treatment	Rerata	Deviasi std.	N
Perilaku <i>Whistleblowing</i>	Grup 1	5.1667	1.2394	24
	Grup 2	3.9630	0.8077	27
	Grup 3	5.1538	1.0077	26
	Grup 4	2.7200	0.9363	25
Total		4.2451	1.4103	102

Sumber : Hasil oleh data

Tabel 6. Hasil Uji Anova Panel C: *Mean Contrast* untuk Variabel Dependen Perilaku *Whistleblowing*

Hipotesis	Kontras	Signifikansi
H1	(Grup 1 + Grup 3) vs. (Grup 2 + Grup 4)	0.000
H2	(Grup 1 + Grup 2) vs. (Grup 3 + Grup 4)	0.002
H3	Grup 1 vs. Grup 4	0.000

Sumber : Hasil oleh data

Tabel 7. Hasil *Test Post-Hoc*

(I) Grup	(J) Grup	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
1	2	1,20*	,282	,000	,47	1,94
	3	,01	,284	1,000	-,73	,76
	4	2,45*	,287	,000	1,70	3,20
2	3	-1,19*	,276	,000	-1,91	-,47
	4	1,24*	,279	,000	,51	1,97
3	4	2,43*	,281	,000	1,70	3,17

Sumber : Hasil oleh data

Kombinasi antara grup 1 dan 3 menghasilkan nilai rata-rata 5,1600 dan standar deviasi 1,1132. Sedangkan pada kombinasi antara grup 2 dan 4 menghasilkan nilai rata-rata 3,3654 dan standar deviasi 1,0670. Hal ini menunjukkan bahwa nilai rata-rata kombinasi grup 1 dan 3 lebih tinggi dibandingkan nilai rata-rata kombinasi grup 2 dan 4. Dengan demikian,

pengujian menunjukkan bahwa H1 diterima atau hasil ini menyatakan bahwa APIP dengan level penalaran moral tinggi memiliki perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral rendah.

Selanjutnya untuk pengujian hipotesis dilakukan melalui beberapa tahapan, hipotesis 1 dan 2 menggunakan *One Way Anova*,

untuk menguji *main effect* dari variabel level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* APIP secara sendiri-sendiri. Hipotesis 3 menggunakan *Two Way Anova* untuk mengetahui *interaction effect* dari variabel level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* APIP secara bersama-sama. Selanjutnya untuk mengetahui perbedaan *mean* grup yang signifikan, maka dilakukan analisis lanjutan *post-hoc* menggunakan *tukey test*, sehingga dapat menjawab hipotesis ke 3. Hasil pengujian hipotesis dan hasil test *Post-Hoc* disajikan pada tabel 4 sampai tabel 7.

Berdasarkan tabel 6 Panel C, pengujian H1 dengan uji signifikansi, untuk H1 nilai signifikansi lebih kecil dari taraf signifikansi 5% ($0,000 < 0,05$). Hasil ini menyatakan bahwa H1 diterima, perilaku *whistleblowing* antara APIP dengan level penalaran moral tinggi dan APIP dengan level penalaran moral rendah berbeda secara signifikan.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Welton, dkk. (1994) dan Wilopo (2006) serta mendukung juga hasil penelitian Ponemon (1992) yang mengungkapkan bahwa tingkat penalaran moral auditor berhubungan dengan perilaku mereka, termasuk dalam pelaporan hasil auditnya.

Berdasarkan tabel 6 panel C, pengujian H2 nilai signifikansi lebih kecil dari taraf signifikansi 5% ($0,002 < 0,05$). Dengan demikian pengujian menunjukkan bahwa H2 diterima. Hasil ini menyatakan bahwa perilaku *whistleblowing* antara APIP dalam situasi ada konflik peran dan APIP dengan tidak ada situasi konflik peran berbeda secara signifikan.

Nilai rata-rata kombinasi grup 3 dan 4 lebih rendah dibandingkan nilai rata-rata kombinasi grup 1 dan 2. Hasil tersebut menunjukkan bahwa H2 diterima atau APIP dalam situasi konflik peran memiliki perilaku *whistleblowing* lebih rendah dibandingkan dengan APIP dalam situasi tidak ada konflik peran. Sesuai dengan

hasil penelitian Ahmad dan Taylor (2009) yang menyimpulkan bahwa perbedaan permintaan dari organisasi dengan aturan standar profesi audit internal dan kompleksitas birokrasi menimbulkan konflik/pertentangan auditor internal. Hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian Koo dan Sim (1999).

Pengujian *interaction effect* menunjukkan nilai signifikansi lebih kecil dari taraf signifikansi 5% ($0,003 < 0,05$). Dengan demikian, hasil ini memperlihatkan bahwa variabel level penalaran moral dan konflik peran bersama-sama berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku *whistleblowing* APIP. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa terjadi interaksi secara bersama-sama antara variabel level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* APIP.

Nilai rata-rata perilaku *whistleblowing* pada grup 1 adalah 5,1667 dengan standar deviasi 1,2394. Sedangkan grup 4 menunjukkan nilai rata-rata perilaku *whistleblowing* 2,7200 dan standar deviasi 0,9363. Selanjutnya dari hasil *post-hoc test* pada tabel 7 diketahui *mean difference* grup 1 dan 4 sebesar 2,45 dengan signifikansi 0,000. Dengan demikian hipotesis 3 yang menyatakan APIP dengan level penalaran moral tinggi dan tidak dalam kondisi konflik peran (grup 1) cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral rendah dan dalam kondisi konflik peran (grup 4) diterima.

Berdasarkan tabel 7 hasil *post-hoc test* dengan tukey *t-statistics*, menunjukkan terdapat perbedaan mean perilaku *whistleblowing* yang signifikan diantara semua grup, kecuali pada grup 1 dan 3. Perbandingan grup 1 dan grup 3 menghasilkan *mean difference* sebesar 0,001 dengan nilai signifikansi 1,000 yang berarti bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan. Hal tersebut berarti kondisi ada dan tidak ada konflik peran tidak memengaruhi perilaku *whistleblowing* APIP yang memiliki level penalaran moral tinggi.

Hasil penelitian tersebut mendukung kesimpulan Puspasari dan Dewi (2015). Tekanan situasional tidak memengaruhi auditor dengan level penalaran moral yang tinggi untuk melakukan kecurangan dalam melakukan audit. Selain itu hasil penelitian ini juga membuktikan hierarki tahap perkembangan moral Kohlberg (1969). Semakin tinggi tahapan moralitas individu (tahapan *post-conventional*), maka individu tersebut tidak lagi memperhatikan kepentingan sendiri dan organisasinya melainkan kepentingan yang lebih luas dan *universal*. Semakin tinggi level moral individu, maka akan semakin berusaha untuk tetap mengungkapkan kesalahan yang ditemukan.

Dalam situasi terdapat konflik peran, individu dengan level penalaran moral rendah akan mengutamakan kepentingan pribadinya (*self-interest*). Misalnya apabila APIP mencoba tetap mempertahankan sikap etis profesional mereka, maka akan membahayakan posisinya, sehingga APIP lebih memilih untuk tidak mengungkapkan kesalahan yang ditemukan. *Stage 2* Kohlberg (level *pre-conventional*) juga menyatakan hal yang sama, yaitu individu yang memiliki level penalaran moral rendah memiliki motivasi utama untuk kepentingan pribadinya.

Hasil tes Anova yang menunjukkan signifikansi level penalaran moral terhadap perilaku *whistleblowing* 0,000 sedangkan signifikansi konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* 0,002, sehingga dapat diketahui bahwa level penalaran moral individu lebih besar pengaruhnya pada perilaku *whistleblowing* dibandingkan dengan konflik peran. Hasil tersebut mendukung penelitian Liyanarachi dan Newdick (2009) serta Rest dan Narvaez (1994) yang menunjukkan bahwa level penalaran moral individu akan mempengaruhi perilaku etis mereka.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan mengenai level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* APIP dengan subjek penelitian mahasiswa S2 Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis UNAIR, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa level penalaran moral berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing* APIP. APIP dengan level penalaran moral tinggi cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* yang lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral rendah. Konflik peran berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing* APIP. Ketika APIP dalam situasi mengalami konflik peran cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* lebih rendah dibandingkan APIP dalam situasi tidak ada konflik peran.

APIP dengan level penalaran moral tinggi dan dalam situasi tidak ada konflik peran memiliki kecenderungan perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan dengan APIP dengan level penalaran moral rendah dan dalam situasi ada konflik peran. Artinya, APIP dengan level penalaran moral tinggi dalam bertindak akan memperhatikan kepentingan orang-orang di sekitarnya dan mendasarkan tindakannya pada prinsip-prinsip moral. Ada atau tidak adanya konflik peran tidak akan mengubah perilaku *whistleblowing* APIP atau APIP tetap mau mengungkapkan kesalahan yang ditemukan.

Perilaku *whistleblowing* APIP dengan level penalaran moral rendah, dipengaruhi oleh kondisi ada atau tidaknya konflik peran, yaitu dari tidak mau mengungkapkan kesalahan yang ditemukan menjadi ragu-ragu. Dalam situasi terdapat konflik peran, individu dengan level penalaran moral rendah akan mengutamakan kepentingan pribadinya (*self-interest*), APIP tidak akan mempertahankan sikap etis profesional mereka apabila hal itu membahayakan posisinya sebagai auditor internal, sehingga APIP lebih memilih untuk tidak mengungkapkan kesalahan yang

ditemukan.

Keengganan APIP untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan mungkin terjadi karena tidak semua APIP memiliki level penalaran moral yang tinggi. Untuk mengantisipasi hal tersebut, lembaga terkait perlu mengurangi faktor-faktor penyebab keengganan APIP untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan, salah satunya dengan mengurangi kondisi konflik peran. Beberapa hal yang dapat dilakukan antara lain dengan sistem pengendalian yang memadai untuk mengurangi kesempatan terjadinya kecurangan, memberikan pelatihan-pelatihan tentang etika profesi, menggunakan mekanisme *reward* dan *punishment* bagi auditor, misalnya memberikan penghargaan pada yang melaporkan terjadinya kecurangan dan sebaliknya. Rekrutmen auditor internal pemerintah juga sebaiknya tidak hanya mengutamakan pengujian kompetensi tetapi juga dikombinasikan dengan pengujian penalaran moral. Hal ini diharapkan dapat menghasilkan auditor internal pemerintah yang dapat berkinerja dengan handal dan berintegritas sehingga dapat berkontribusi bagi pembangunan masyarakat dan negara.

Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini antara lain:

- a. Penelitian eksperimen ini menggunakan material kasus sebagai ilustrasi dalam dunia nyata, material kasus ini juga terbatas karena mengandung bias yang tidak bisa secara sepenuhnya sesuai kondisi di lapangan.
- b. Subjek penelitian 102 mahasiswa S2 Jurusan Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis UNAIR yang di-assignasikan secara kognitif dapat berperan secara sikap sebagai APIP. Sehingga hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasikan untuk setiap kondisi.

Berdasarkan keterbatasan tersebut, maka beberapa saran bagi peneliti selanjutnya

adalah peneliti selanjutnya diharapkan dapat membuat kolaborasi variabel level penalaran moral dengan variabel lain, misalnya dengan variabel tekanan, *reward* dan *punishment*. Hal ini agar dapat mengetahui interaksi level penalaran moral dengan variabel lain dalam memperkuat atau tidaknya perilaku *whistleblowing*. Selain itu desain eksperimen dapat lebih disempurnakan supaya dapat menggambarkan kondisi yang lebih nyata.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, Z., & Taylor, D. (2009). Commitment to independence by internal auditors: The effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 899-925. <https://doi.org/10.1108/02686900910994827>.
- Arnold, D. & L. Ponemon. (1991). Internal auditor's perceptions of whistleblowing and the influence of moral reasoning: An experiment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(2), 1-16.
- Association of Certified Fraud Examiners. (2009). Managing the business risk of fraud: A practical guide. Diakses dari https://www.acfe.com/uploadedfiles/acfe_website/content/documents/managing-business-risk.pdf.
- Bell, T. B., & Carcello, J. V. (2000). A Decision aid for assessing the likelihood of fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 169-184. <https://doi.org/10.2308/aud.2000.19.1.169>
- Bernardi, R. A. (1994). Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(2), 68-84
- Bernardi, R., & Guptill, S. (2008). Social desirability response bias, gender,

- and factors influencing organizational commitment: An international study. *Journal of Business Ethics*, 81 (4) (2008), 797-809. <https://doi.org/10.1007/s10551-007-9548-4>
- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008), Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, 48: 543–559. doi:10.1111/j.1467-629X.2007.00247.x
- Fisher, R. T. (2001). Role stress, the type a behavior pattern, and external auditor job satisfaction and performance. *Behavioral Research in Accounting*, 13(1), 143-170. <https://doi.org/10.2308/bria.2001.13.1.143>
- Fried, Y., dkk. (1998). The interactive effect of role conflict and role ambiguity on job performance. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 71,19–27. doi:10.1111/j.2044-8325.1998.tb00659.x.
- Ghozali, I. (2006). *Aplikasi Analisis Mutivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hidayat, R. (2017, 9 Maret). Tujuh hal yang perlu Anda ketahui terkait ‘megakorupsi’ e-KTP. Diakses dari <http://www.bbc.com/indonesia/trensosial-39218275>
- Hutami, G. (2011). *Pengaruh konflik peran dan ambiguitas peran terhadap komitmen independensi auditor internal pemerintah daerah: Studi empiris pada Inspektorat Kota Semarang* (Skripsi). Universitas Diponegoro, Semarang.
- Institute of Internal Auditors. (1999). Definition of internal auditing. Diakses dari [https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/](https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx)
- Jennings, M. M. (2003). Ineffectual whistleblowing. *Internal Auditing*, 18(4), 18-27.
- Jubb, P. B. (2000), Auditors as Whistleblowers. *International Journal of Auditing*, 4, 153–167. doi:10.1111/1099-1123.00310.
- Kohlberg, L. (1975). Moral education for a society in moral transition. *Educational Leadership*, 33(1), 46-54.
- Kohlberg, L. (1969). Stage and sequence: The cognitive development approach to socialization. Dalam D. A. Goslin (Ed.), *Handbook of socialization theory* (347-480). Chicago, IL: Rand McNally.
- Liyanarachchi, G., & Newdick, C. (2009). The Impact of moral reasoning and retaliation on whistle-blowing: New Zealand evidence. *Journal of Business Ethics*, 89(1), 37-57. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9983-x>.
- Mardiasmo. (2006). Perwujudan transparansi dan akuntabilitas publik melalui akuntansi sektor publik: Suatu sarana menuju good governance. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, 2(1).
- Maroney, J. J., & McDevitt, R. E. (2008). The effects of moral reasoning on financial reporting decisions in a post SarbanesOxley environment. *Behavioral Research in Accounting*, 20(2), 89-110. <https://doi.org/10.2308/bria.2008.20.2.89>.
- Miceli, M., Near, J., & Schwenk, C. (1991). Who Blows the Whistle and Why? *Industrial and Labor Relations Review*, 45(1), 113-130. doi:10.2307/2524705.
- Koo, M. C., & Sim, S. H. (1999). On the role conflict of auditors in Korea. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2), 206-219. <https://doi.org/10.1108/09513579910270110>.

- Nader, R., Petkas, P. J., & Blackwell, K. (1972). *Whistleblowing: The Report of The Conference on Professional Responsibility*. New York: Grossman Publishers.
- Nahartyo, E. (2012). *Desain dan Implementasi Riset Eksperimen Edisi 1*. Semarang: UPP STIM YKPN.
- Nugraha, S. (2012, Desember). APIP dengan added value. *Warta Pengawasan*, 19(4).
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Ponemon, L. A. (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research*, 9(1), 171-189. doi:10.1111/j.1911-3846.1992.tb00875.x.
- Ponemon, L. A. (1993). Can ethics be taught in accounting? *Journal of Accounting Education*, 11(2), 185-209. [https://doi.org/10.1016/0748-5751\(93\)90002-Z](https://doi.org/10.1016/0748-5751(93)90002-Z).
- Puspasari, N., & Suwardi, E. (2012). *Pengaruh moralitas individu dan pengendalian internal terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi*. Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin, Indonesia. Diakses dari <http://sna.akuntansi.unikal.ac.id/makalah/102-SIPE-38.pdf>.
- Puspasari, N., & Dewi, M. K. (2015). *Pengaruh penalaran moral aparat pengawas internal Pemerintah (APIP) dan tekanan situasional terhadap kecenderungan melakukan fraud saat mengaudit: Sebuah studi eksperimen*. Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XVII Mataram, Indonesia. Diakses dari <http://lib.ibs.ac.id/materi/SNA%20XVIII/makalah/118.pdf>.
- Rest, J. R. (1979). *Revised manual for the Defining Issues Test (DIT): An objective test for moral judgment development*. Minneapolis, Minn.: Minnesota Moral Research Projects.
- Rest, J. R. (1986). *Moral development: Advances in Research and Theory*. Newyork: Praeger.
- Rest, J., & Narvaez, D. (1994). *Moral Development in the professions: Psychology and applied ethics*. Hillsdale, NJ: L.Erlbaum Associates.
- Welton, R. E., Lagrone, R. M., & Davis, J. R. (1994). Promoting the moral development of accounting graduate students. *Accounting Education Journal*, 3(1), 35-50. <https://doi.org/10.1080/09639289400000004>.
- Wilopo. (2006). Analisis faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi: Studi pada perusahaan publik dan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) di Indonesia. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 9(3), 346-366.

