

PENGARUH KEMATERIALITASAN KECURANGAN DAN TINGKAT RETALIATION TERHADAP INTENSI AUDITOR INTERNAL DALAM MELAKUKAN WHISTLEBLOWING

Ester Putri Gita Pratiwi ¹

Bernadetta Diana ²

(Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya)

¹ester.putri02@gmail.com; ²bernadetta@ukwms.ac.id

Abstract

Regardless the level of organization position, fraud cases can be occurred both internationally or Indonesia itself that made the instrument to detect fraudulence necessary. Thus, the oversight and the predominant duty is necessary in every organization. That duty should be done by the Corporate Internal auditor because he/she can perform assurance and controlling services to the organization, according to the COSO standard. Nonetheless, even internal auditor were mandate to be independent, they still the part of the company that made an ethical dilemma for them to 'blow the whistle' or to keep it silent.

The aim of this research is to give the empirical information about the influence of fraudulence materiality level, retaliation level on internal auditor whistleblowing intention Internal auditor whistleblowing intention can be influenced by the fraudulence materiality level and the retaliation level. This research is a quasi experimental research with 2x2 between subject experimental design. Accounting student from Widya Mandala Catholic University of Surabaya was the subject of this research with the criteria those who have passed internal auditing subject. Scenarios made accordance with the circumstances that occur within the company become the instrument of this research. Fraudulence materiality level was proven has an influence on internal auditor whistleblowing intention as the final results. But, retaliation level was failed to influence internal auditor whistleblowing intention significantly.

Keywords: *Fraudulence, Internal Auditor, Materiality, Retaliation, Whistleblowing*

I. PENDAHULUAN

Tidak memandang level atau jabatan, kasus kecurangan seringkali terjadi baik di dunia internasional maupun Indonesia sendiri. Data yang ditemukan oleh *Association of Certified Fraud Examiners* (2014) sebanyak 77% kasus yang dilakukan yang menjadikan kasus kecurangan lazim dilakukan. Penyampaian informasi yang tak relevan dan tak reliabel menjadi dampak atas kecurangan tersebut yang bisa berdampak terhadap pengambilan keputusan pihak-pihak berkepentingan (Annisya, 2016).

Salah satu contoh skandal kecurangan besar terjadi pada perusahaan Enron yang pada tahun 2001 yang terbelit kasus kecurangan di dalamnya. Menurut hukum Amerika Serikat, kesalahan dan ketidakmampuan melaporkan laporan keuangan sesuai standar yang berlaku bukanlah suatu tindak kriminal. Arthur Andersen, yang masih menjadi bagian dari KAP *Big 5* kala itu yang seharusnya pusat kesalahan terbesarnya. Bukti penyelidikan yang seharusnya bisa menjadi bukti penyelidikan bagi SEC dihancurkan oleh KAP Arthur Andersen (Cunningham dan Harris, 2006). Kasus kecurangan di Indonesia dapat dicontohkan dari skandal kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan BUMN yaitu PT KAI. Kasus tersebut berupa penipuan data laporan keuangan yang membukukan kerugian yang tidak selaras dengan realitanya yang dilakukan pada tahun 2006.

Alat untuk mendeteksi kecurangan menjadi hal yang sangat dibutuhkan akibat adanya banyak skandal kecurangan yang melibatkan perusahaan-perusahaan besar di dalamnya. Salah satu alat untuk mengungkap adanya kecurangan yaitu dengan melakukan *whistleblowing*. Zanaria (2016) menyebutkan bahwa *Whistleblowing* merupakan suatu pelaporan yang dilakukan orang didalam maupun diluar organisasi mengenai tindakan illegal kepada pihak berotoritas. Menjadi *whistleblower* bukan merupakan sebuah persoalan yang sepele dan sembarang orang dapat melakukan hal tersebut. Apabila seorang *whistleblower* adalah komponen dari organisasi itu sendiri maka akan mengalami dilema etis yang serius. Auditor seringkali merasa bimbang dan terdistraksi atas keinginannya untuk melakukan *whistleblowing* diakibatkan oleh karena kedilemaan etis tersebut (Abdullah dan Hasma, 2017).

Intensi auditor internal melakukan *whistleblowing* dapat didistraksi oleh karena tingkat materialitas kecurangan itu sendiri. Berdasarkan penelitian dari Hanif (2017) besar kecilnya kerugian yang dialami oleh organisasi dapat menjadi

ukuran tingkat materialitas kecurangan. Auditor internal cenderung lebih tinggi intensinya untuk memberitahukan kesalahan yang bersifat material daripada kesalahan yang tidak bersifat material, disebabkan oleh pandangan individu yang berpikiran bahwa organisasi akan menanggung kerugian yang lebih besar apabila tidak dilaporkan. Hubungan positif antara tingkat materialitas kecurangan dengan intensi untuk melakukan *whistleblowing* ditunjukkan dari penelitian Winardi (2013) dan Abdullah dan Hasma (2017). Kesenjangan hasil penelitian terdapat pada penelitian Hanif dan Odiatma (2017) dan Aliyah (2015) yang menyimpulkan bahwa tingkat materialitas kecurangan tidak memiliki pengaruh positif atau negative terhadap intensi auditor melakukan *whistleblowing*. Hal tersebut diinterpretasikan menjadi baik kecurangan yang memiliki tingkat material atau tidak, tidak mempengaruhi intensi auditor internal dalam melakukan *whistleblowing*.

Retaliation (pembalasan dendam) menjadi faktor lain yang mendistraksi auditor internal untuk melakukan *whistleblowing*. Walaupun dituntut untuk menjadi pihak independen yang menjamin pengendalian internal perusahaan, seorang auditor internal masih merupakan karyawan perusahaan. Pertikaian akan terjadi jika terdapat perlakuan karyawan yang menyebabkan eksistensi karyawan lain terancam. Pertikaian yang terjadi mengarah ke *retaliation* (pembalasan dendam). *Retaliation* merupakan dampak dari perlakuan *whistleblowing* (Rocha dan Kleiner, 2005). Penelitian dari Saputra (2018) menarik kesimpulan bahwa tingkat *Retaliation* memiliki hubungan negatif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*.

Banyaknya kasus kecurangan tersebut menyebabkan timbul pertanyaan bagaimanakah peran seorang auditor internal? Mengapa auditor internal tidak dapat mendeteksi kecurangan tersebut? Perihal itu dapat terjadi apabila pihak manajemen memanipulasi tugas dan fungsi auditor internal (Sagara, 2013). Kecurangan yang disembunyikan oleh pihak manajemen dikarenakan auditor internal ialah pihak yang berada di dalam perusahaan, maka pihak manajemen dapat memanipulasi tugas auditor internal yang lebih memihak ke manajemen.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bukti empiris tentang dampak dari kematerialitasan kecurangan dan tingkat *Retaliation* terhadap intensi auditor internal dalam melakukan *whistleblowing*. Metode yang digunakan adalah eksperimen dengan jenis eksperimen semu. Mahasiswa Akuntansi S1 dipilih menjadi subjek dari penelitian ini dengan kriteria mereka yang sedang atau telah mengambil mata kuliah pengauditan internal sehingga alasannya karena dianggap telah memahami defisini, peran, dan tanggungjawab auditor internal, serta telah

memahami penjelasan dari *fraud*. Yang menjadi latar belakang peneliti memilih mahasiswa sebagai subjek penelitian adalah karena diharapkan partisipan yaitu mahasiswa akuntansi itu sendiri mempunyai pengertian sehingga dapat memosisikan dirinya sebagai seorang auditor internal perusahaan yang tengah berada dalam situasi kasus kecurangan yang membuatnya berpikir apakah ia harus menjadi seorang *whistleblower* atau tidak. Kontribusi yang diharapkan dari segi akademik yaitu sebagai penyegaran penelitian akuntansi yang mayoritas meneliti mengenai keuangan suatu institusi atau perusahaan dengan cara memfokuskan pada subjek perilaku akuntan itu sendiri. Kontribusi yang diharapkan dari segi praktik adalah bagi mahasiswa akuntansi yang ingin berkarir atau memfokuskan dirinya untuk menjadi seorang auditor internal perusahaan, sehingga nantinya mengerti dan sudah mengenal kasus-kasus *fraud* yang kerap kali perusahaan alami.

II. KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Teori *Prosocial Organizational Behavior*

Teori *Prosocial Organizational Behavior* menjadi *grand theory* pada penelitian ini. *Teori Prosocial Organizational Behavior* adalah ketika suatu anggota sebuah kelompok berbuat sesuatu yang mensejahterakan kepentingan organisasi secara luas (Abdullah dan Hasma, 2017). Selain itu, menurut Shadiqi (2018) perilaku prososial dapat dimaknai juga sebagai perilaku untuk membantu orang lain yang manfaatnya tidak dirasakan oleh pemberi pertolongan, namun dirasakan langsung oleh si penerima. Dalam hal ini penerima bantuan dapat diinterpretasikan merupakan suatu organisasi, dan pemberi bantuan ialah seorang *whistleblower* itu sendiri.

Audit internal adalah suatu aktivitas assurance dan konsultasi yang independen dan objektif yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan operasi dari perusahaan (The IIA's Board of Directors, 1999; dalam Anderson, dkk., 2017:3). COSO (2013) merumuskan tujuan Audit internal antara lain tujuan operasi (berkaitan dengan keefektifitasan dan keefisienan suatu operasi organisasi), pelaporan (syarat-syarat dalam pelaporan yaitu relevan dan andal), dan kepatuhan (sesuai dengan peraturan dan hukum yang berlaku). Untuk mendukung tujuan tersebut, COSO juga menerbitkan suatu kerangka kerja yaitu Lingkungan Pengendalian (mendemonstrasikan komitmen, integritas dan nilai-nilai dalam organisasi), Penilaian Risiko (mengidentifikasi dan menganalisis risiko),

Aktivitas Pengendalian (kebijakan dan prosedur, pengendalian yang berbasis teknologi), Informasi dan Komunikasi (menyediakan informasi yang relevan, dan mengkomunikasikannya ke pihak internal dan eksternal organisasi), Pemantauan (pengawasan baik secara berkelanjutan maupun periodik terkait dengan masalah pengendalian).

2.2 Tingkat Kematerialitasan Kecurangan

Audit internal berfungsi untuk menyediakan penjaminan yang berkaitan dengan tujuan operasi, pelaporan, dan kepatuhan. Di tengah tahap pencapaian tujuan-tujuan tersebut, dimungkinkan akan terjadinya kecurangan. Persepsi tingkat kecurangan di tiap organisasi bisa berbeda-beda. ACFE menyebutkan terdapat 3 jenis kecurangan, yaitu kecurangan laporan keuangan, penyalahgunaan asset, dan korupsi. Berdasarkan survey yang dilakukan ACFE Indonesia (2016), jenis kecurangan yang tertinggi adalah korupsi. Kecurangan-kecurangan yang terjadi ada yang bersifat material, dan tidak material. Besar kecilnya kekeliruan atau salah saji menentukan kematerialitas suatu kecurangan, karena dapat memengaruhi pengambilan keputusan para pihak berkepentingan (FASB; dalam Arens, dkk., 2012:270). Tingkat materialitas atau keseriusan kecurangan adalah ukuran besar kematerialitasan pelanggaran yang terjadi di organisasi (Prasetyo, dkk., 2017).

2.3 Retaliation

Retaliation yang dapat diartikan sebagai pembalasan dendam. Joy (2014) menerangkan bahwa *Retaliation* adalah dampak dari tindakan *whistleblowing*. *Retaliation* memiliki 2 kondisi yang dijelaskan oleh Liyanarachchi (2009), antara lain tingkat *Retaliation* tinggi (*penalty*) dan tingkat *Retaliation* rendah (*affiliation*). Jika seorang *whistleblower* kehilangan pekerjaan karena telah melakukan tindakan *whistleblowing* maka hal tersebut dikategorikan sebagai tingkat *Retaliation* yang tinggi atau disebut dengan *penalty*. Namun, jika seseorang kehilangan pekerjaannya akibat terdapat seorang *whistleblower* maka hal tersebut di kategorikan sebagai tingkat *Retaliation* yang rendah.

2.4 Whistleblowing

Pelaporan yang dilakukan oleh anggota organisasi tentang suatu kasus ilegal yang melibatkan pihak organisasi kepada pihak berotoritas di dalam maupun diluar organisasi disebut *Whistleblowing* (Khan, 2009). Peniup peluit kecurangan

dari organisasi disebut dengan *whistleblower*. *Whistleblower* sendiri merupakan individu yang melaporkan hal tersebut.

2.5 Pengembangan Hipotesis

Besar kecilnya kekeliruan atau salah saji menentukan kematerialitas suatu kecurangan, karena dapat memengaruhi pengambilan keputusan para pihak berkepentingan (FASB; dalam Arens, dkk., 2012:270). Biasanya individu cenderung akan melaporkan ketidaksesuaian atau pelanggaran yang material daripada yang tidak material. Winardi (2013) organisasi akan mengalami kerugian yang lebih tinggi apabila kecurangan yang terjadi memiliki tingkat materialitas tinggi, karena materialitas menyebabkan perubahan pengambilan keputusan, maka hal tersebut menjadi hal yang akan merugikan individu atau kelompok. Oleh karena itu, berdasarkan uraian diatas maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1 : Apabila auditor internal mengetahui kasus kecurangan yang memiliki tingkat kematerialitas tinggi maka intensinya untuk melakukan *whistleblowing* lebih tinggi daripada kasus kecurangan dengan tingkat kematerialitas rendah.

Retaliation diartikan sebagai bentuk pembalasan dendam seseorang yang merasa eksistensinya terancam ketika terdapat seseorang yang melaporkan pelanggaran. Seorang auditor internal meskipun memiliki tanggungjawab untuk menjadi pihak independen, tetaplah saja merupakan bagian dari perusahaan. Pertikaian akan timbul jika ada karyawan yang membuat eksistensi karyawan lain tergeser, maka akan timbul pertikaian. Pertikaian yang kerap kali terjadi akan mengarah ke *Retaliation*. *Retaliation* merupakan dampak dari perlakuan *whistleblowing* (Rocha dan Kleiner, 2005). Atas dasar dari teori *Prosocial organizational behavior* yang menerangkan bahwa individu memiliki kecenderungan untuk melakukan sesuatu hal demi kesejahteraan individu maupun kelompoknya (Abdullah dan Hasma, 2016). Namun akibat adanya lingkungan yang memiliki tingkat *Retaliation* tinggi, individu cenderung takut untuk menjadi seorang *whistleblower*. Oleh karena itu, maka dapat dirumuskan hipotesis yang kedua yaitu:

H2 : Apabila auditor internal berada dalam situasi *Retaliation* yang rendah maka intensinya untuk melakukan *whistleblowing* akan lebih tinggi daripada dalam situasi *Retaliation* yang tinggi.

III. METODE PENELITIAN

3.1 Desain Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan metode penelitian eksperimen. Jenis penelitian eksperimen yang digunakan adalah eksperimen semu. Penggunaan eksperimen semu yaitu suatu metode eksperimen yang tidak sebenarnya, karena kondisi yang tidak memungkinkan peneliti untuk mengendalikan atau memanipulasi semua variabel (Danim, 2013). Hal tersebut yang menyebabkan subjek yang digunakan dalam penelitian ini adalah mahasiswa yang diibaratkan sebagai auditor internal suatu perusahaan. Desain penelitian eksperimen ini menggunakan desain *2x2 between subject factorial*. Dalam desain ini terdapat 2 kelompok berbeda dengan masing-masing 2 perlakuan berbeda tiap kelompok, sehingga menghasilkan 4 perlakuan dalam eksperimen ini. Perlakuan kelompok A adalah kondisi tingkat kecurangan yang material dengan tingkat *Retaliation* yang tinggi, perlakuan kelompok B adalah kondisi tingkat kecurangan yang tidak material dengan tingkat *Retaliation* tinggi, perlakuan kelompok C adalah kondisi tingkat kecurangan yang material dengan tingkat *Retaliation* rendah, perlakuan kelompok D adalah kondisi tingkat kecurangan yang tidak material dengan tingkat *Retaliation* yang rendah. Lebih jelasnya, desain *2x2* direpresentasikan dalam tabel berikut:

Tabel 1
Desain Eksperimen Faktorial Antar Subjek 2x2

Model Tingkat <i>Retaliation</i>	Model Tingkat Kecurangan	
	Material	Tidak Material
Tinggi	Kelompok A	Kelompok B
Rendah	Kelompok C	Kelompok D

Sumber: Data Eksperimen

3.2 Identifikasi, Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Kematerialitasan kecurangan menjadi variabel independen pertama dalam penelitian ini. Kematerialitasan kecurangan atau keseriusan pelanggaran adalah ukuran besar kecilnya kematerialitasan pelanggaran yang terjadi di organisasi (Prasetyo dkk., 2017). Dikatakan material yaitu apabila suatu kesalahan dapat menimbulkan perubahan keputusan dari para pemakai laporan (FASB; dalam Arens, dkk., 2012:270). Variabel independen ini dimanipulasi dengan material dan tidak material tingkat kecurangan itu sendiri. Dikatakan tinggi yaitu apabila dengan

satu kecurangan tersebut dapat mempengaruhi kegiatan operasional perusahaan secara meluas. Dikatakan rendah yaitu apabila kecurangan tersebut hanya terjadi di salah satu sub unit terkecil di suatu perusahaan sehingga dampak dari kecurangan yang terjadi tidak akan banyak mempengaruhi kegiatan operasional suatu perusahaan.

Variabel independen yang kedua ialah tingkat *Retaliation*. *Retaliation* merupakan dampak dari tindakan *whistleblowing* di suatu perusahaan (Joy, 2014). Variabel ini dimanipulasi dengan tingkat *Retaliation* tinggi yang direpresentasikan dengan kondisi pelaku kecurangan yang memiliki pribadi yang otoriter dan keras, sementara tingkat *Retaliation* rendah direpresentasikan dengan kondisi pelaku kecurangan yang memiliki pribadi yang bertanggungjawab dan mau mengakui kesalahan.

Intensi untuk melakukan *whistleblowing* yang menjadi variabel dependen dalam penelitian ini diartikan sebagai pelaporan yang dilakukan oleh anggota organisasi tentang suatu kasus ilegal yang melibatkan pihak organisasi kepada pihak berotoritas di dalam maupun diluar organisasi disebut Whistleblowing (Khan, 2009). Variabel dependen ini akan diukur dengan menggunakan *likert* scale dengan jangkauan 1-10 untuk mengetahui apakah partisipan yang akan dikondisikan sebagai auditor internal suatu perusahaan cenderung melakukan *whistleblowing* setelah mengetahui kondisi dari perusahaan atau cenderung tidak melakukannya.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Jenis data dari penelitian ini ialah data penelitian kuantitatif dengan studi eksperimen. Untuk sumber datanya, didapatkan dari data primer yaitu penelitian langsung dengan memberikan perlakuan dan partisipan diminta untuk menjawab beberapa pertanyaan terkait dengan perlakuan yang mereka terima berdasarkan kasus yang diperoleh.

3.4 Metode Pengumpulan Data

Metode dalam penelitian ini adalah menggunakan kuesioner eksperimen dimana di dalamnya terdapat kasus narasi sebagai informasi untuk partisipan yang dikondisikan sebagai auditor internal, dan kemudian hasilnya akan digunakan sebagai bahan penelitian. Dalam penelitian (Sugiyono, 2013:107) menyebutkan bahwa eksperimen semu adalah pengembangan dari eksperimen asli yang sulit digunakan karena keterbatasan kelompok kontrol dalam penelitian. Sebelum melakukan eksperimen ini kepada partisipan, peneliti akan melakukan pilot test

untuk menguji apakah eksperimen ini terdapat kesalahan-kesalahan dan apakah pengujian yang dilakukan sudah tepat atau tidak.

3.5 Instrumen Penelitian

Instrumen yang dilakukan ialah kasus yang berupa naskah berisi cerita tentang permasalahan yang dihadapi di suatu perusahaan yang berkaitan dengan tanggungjawab auditor internal. Tahapan yang dilakukan antara lain :

- 1) Menuliskan naskah narasi yang menggambarkan kasus kecurangan yang berada di perusahaan eksperimen.
- 2) Memastikan tata bahasa yang digunakan benar, sehingga mudah dimengerti oleh partisipan, sehingga dilakukan *pilot test*.
- 3) Naskah kasus yang telah lolos dari pilot test diberikan ke partisipan sesungguhnya untuk dikerjakan.

3.6 Prosedur Eksperimen

- 1) Partisipan duduk di dalam kelas dan diberikan penjelasan tentang aturan pelaksanaan eksperimen supaya eksperimen dapat berjalan dengan baik. Aturan-aturan tersebut seperti waktu pelaksanaan eksperimen, pengisian data demografis, dan perintah bahwa partisipan tidak diperkenankan untuk bekerja sama dengan partisipan lain.
- 2) Setelah semua partisipan telah selesai mengerjakan, partisipan diminta untuk mengembalikan kasus yang diberikan kepada peneliti, dan peneliti akan mengelompokkannya berdasarkan kode kasus.

3.7 Analisis Data

Sebelum melakukan penganalisisan data, maka dilakukan pengujian data. Namun sebelumnya dalam kasus akan terdapat pertanyaan manipulasi, untuk menguji apakah data yang didapatkan lolos uji pemenuhan syarat atau tidak. Setelah menyortir data tersebut, maka hipotesis penelitian akan diuji menggunakan uji *Independent Sample-T Test* yang berarti uji t sampel bebas/ tidak berhubungan. *Independent Sample-T Test* merupakan bagian dari statistic parametric yang memerlukan syarat homogenitas untuk dipenuhi. Oleh karena itu dilakukan uji *Levene's test* yang bertujuan untuk menguji homogenitas yang membuktikan bahwa data yang berasal dari kelompok berbeda memiliki varians yang sama.

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Gambaran Umum Subjek Penelitian

Mahasiswa Akuntansi UKWMS ditunjuk menjadi partisipan dalam penelitian ini. Persyaratan yang ditetapkan adalah yang telah atau sedang mengambil mata kuliah Pengauditan Internal, yaitu mahasiswa akuntansi semester 5 ke atas, karena telah dianggap memiliki pemahaman yang cukup akan peran dan tanggung jawab auditor internal dan tentang seorang *whistleblower*. Partisipan yang didapatkan adalah 104 partisipan yang didapat dari 3 kelas Pengauditan Internal, dengan rincian Pengauditan Internal kelas A sebanyak 28 orang, kelas C sebanyak 36 orang, kelas E sebanyak 34 orang, dan 6 orang lainnya yang tidak di dalam kelas Pengauditan Internal yaitu beberapa partisipan dari angkatan 2015 dan 2016 yang dilakukan di luar kelas. Penggambaran umum yang lebih jelas terdapat dalam tabel berikut:

Tabel 2
Partisipan Penelitian

Keterangan	Jumlah Partisipan
Pengauditan Internal Kelas A	28
Pengauditan Internal Kelas A	36
Pengauditan Internal Kelas A	34
Lainnya	6
TOTAL	104

Sumber : Data Primer Diolah

4.2 Uji Manipulasi

Berdasarkan penelitian eksperimen yang telah dilakukan, didapatkan total 104 partisipan dengan pembagian masing-masing kelompok berisi 26 partisipan. Namun, tidak semua data tersebut dapat dipakai. Uji manipulasi dilakukan untuk menyortir data yang telah didapatkan dari partisipan untuk mengetahui apakah partisipan benar paham atau tidak tentang eksperimen yang dilakukan. Pertanyaan manipulasi yang diberikan peneliti ada 3 buah pertanyaan dengan syarat lolos uji manipulasi adalah jika Benar 3, Salah 0. Benar 2, Salah 1 dan Benar 1, Salah 2 tetap dianggap tidak lolos uji manipulasi. Setelah dilakukan uji manipulasi, didapatkan data yang lolos uji manipulasi adalah sebanyak 86 partisipan. Uji manipulasi dari penelitian eksperimen ini terdapat 3 pernyataan. Jika salah satu dari ke tiga pernyataan tersebut tidak di jawab dengan benar, maka data tersebut tidak dapat digunakan, karena dianggap bahwa partisipan tidak paham akan kasus yang didapatnya, dan tidak membaca kasus secara cermat dan teliti. Rekapitulasi hasil uji manipulasi singkatnya terdapat dalam tabel berikut:

Tabel 3
Tabel Uji Manipulasi

Keterangan	A	B	C	D	Total	%
Lolos (Benar 3, Salah 0)	21	22	21	22	86	83%
Tidak Lolos (Benar 2, Salah 1)	5	4	5	4	18	17%
Tidak Lolos (Benar 1, Salah 2)	0	0	0	0	0	0%
Tidak Lolos (Benar 0, Salah 3)	0	0	0	0	0	0%
Total	26	26	26	26	104	100%

Sumber: Data Primer Diolah

4.3 Data Demografis Penelitian

Setelah melakukan penyortiran data, maka data-data yang siap uji tersebut dikelompokkan berdasarkan kode A, B, C, D untuk mengetahui sebaran partisipan berdasarkan umur, angkatan, jenis kelamin dan IPK. Untuk demografis umur, partisipan paling banyak ialah dari umur 20 tahun yaitu sebanyak 65 orang, dengan persentase 75,6% dan paling sedikit ialah partisipan dengan umur 22 tahun yaitu hanya 1 orang dengan persentase 1,2%. Untuk demografis angkatan, angkatan 2017 ialah partisipan terbanyak dalam penelitian ini dengan jumlah sebanyak 75 orang dan dengan persentase 87,2%. Hal ini dikarenakan, peneliti melakukan eksperimen di kelas Pengauditan Internal, dimana merupakan mata kuliah wajib di semester 5 yaitu angkatan 2017 di Jurusan Akuntansi Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya ini. Oleh karena itu, partisipan mayoritas pada angkatan tahun 2017. Sebaliknya, partisipan paling sedikit ialah pada angkatan tahun 2015 yaitu hanya 3 orang dengan persentase 3,5%. Hal tersebut dikarenakan angkatan 2015 hanya mengulang mata kuliah ini, sehingga jumlahnya dalam satu kelas tidak begitu banyak. Untuk demografis IPK, partisipan yang paling banyak ialah dengan Indeks Prestasi Kumulatif >3,51 yaitu sebanyak 39 orang dengan persentase 45,3% dan partisipan paling sedikit yaitu dengan Indeks Prestasi Kumulatif <3,00 yaitu sebanyak 7 orang dengan persentase 8,1%.

4.4 Tes Homogenitas

Pada penelitian ini digunakan uji *Independent Sample-T Test* yang berarti uji t sampel bebas/ tidak berhubungan. Uji *Independent Sample-T Test* tersebut memerlukan syarat yaitu homogenitas. Oleh karena itu, diperlukan uji *Levene's Test* dari *software* statistik SPSS. Data dikatakan homogen apabila nilai $.sig > 0,05$. Apabila nilai $.sig < 0,05$ maka data dinyatakan tidak homogen, atau data berbeda dan tidak berasal dari varians yang sama.

Tabel 4
Tabel Uji Homogenitas Variabel 1

		Levene's Test	
		F	Sig.
Intensi Whistle Blowing	Equal variances assumed	0,224	0,637
	Equal variances not assumed		

Sumber: Data Primer Diolah

Berdasarkan output SPSS pada Tabel 4 diatas, ditarik kesimpulan bahwa data dari variable Materialitas Kecurangan adalah homogen, karena nilai .sig 0,637 > 0,05. Oleh karena itu, pengambilan keputusan didasarkan dari *output Equal variances assumed*. Diinterpretasikan bahwa data ini homogen dan telah sesuai dengan asumsi dari uji *parametric Independent Sample T Test*.

Tabel 5
Tabel Uji Homogenitas Variabel 2

		Levene's Test	
		F	Sig.
Intensi Whistle Blowing	Equal variances assumed	0,001	0,978
	Equal variances not assumed		

Sumber : Data Primer Diolah

Berdasarkan output SPSS pada Tabel 5 diatas, dapat disimpulkan berdasarkan bahwa data dari variable *Retaliation* adalah homogen, disebabkan nilai .sig > 0,05 yaitu sebesar 0,978. Oleh karena itu, pengambilan keputusan didasarkan dari *output Equal variances assumed*. Maka diinterpretasikan bahwa data ini homogen dan telah memenuhi asumsi dari uji *parametric Independent Sample T Test*.

4.5 Independent Sample T Test

Untuk menguji hipotesis dari penelitian ini, peneliti menggunakan uji beda atau *Independent Sample T Test* yang bertujuan untuk mengetahui adanya perbedaan rata-rata dari kelompok berbeda dengan varians yang sama. Dasar pengambilan keputusan dari uji ini ialah dengan melihat nilai Sig. (2 tailed) pada tabel. Apabila nilai Sig. (2 tailed) < 0,05 dapat diartikan bahwa terdapat perbedaan rata-rata yang berarti berpengaruh terhadap variabel dependen.

Berdasarkan Tabel 6 *Group statistic mean* untuk tingkat materialitas kecurangan tinggi lebih tinggi daripada materialitas kecurangan rendah. Nilai selisih *mean* dapat dilihat pada nilai *mean difference* yaitu sebesar 1,40584. Berdasarkan tabel independent sample-T Test nilai Sig. (2-tailed) $0,000 < 0,05$ oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa H1 diterima yaitu auditor internal jika dalam kondisi materialitas kecurangan yang tinggi akan lebih tinggi intensinya untuk melakukan *whistleblowing* daripada dalam kondisi materitalitas kecurangan yang rendah.

Tabel 6
Pengujian Hipotesis 1

Group Statistics					
	Materialitas Kecurangan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Intensi Whistle Blowing	TINGGI	42	8,4286	1,36405	0,21048
	RENDAH	44	7,0227	1,56248	0,23555

Independent Sample-T Test								
		t-test for Equality of Means						
		t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
							Lower	Upper
Intensi Whistle Blowing	Equal variances assumed	4,436	84	0,000	1,40584	0,31689	0,77567	2,03602
	Equal variances not assumed	4,450	83,350	0,000	1,40584	0,31589	0,77759	2,03409

Sumber: Data Primer Diolah

Berdasarkan Tabel 7 *Group statistic nilai mean* tingkat *Retaliation* rendah memiliki *mean* yang lebih tinggi dari pada *mean* pada tingkat *Retaliation* tinggi oleh karena itu nilai t hitung bernilai negatif di karenakan nilai rata-rata *Retaliation* rendah lebih tinggi daripada nilai rata-rata *Retaliation* tinggi, dengan selisih *mean* yang sangat kecil yaitu hanya sebesar 0,39535. Berdasarkan tabel *Independent Sample-T Test* nilai Sig.(2-Tailed) $0,261 > 0,05$ yang berarti pengaruhnya tidak signifikan karena lebih besar dari 0,05. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa H2 penelitian ini ditolak yaitu terdapat pengaruh namun tidak signifikan antara intensitas auditor internal melakukan *whistleblowing* baik dalam *Retaliation* rendah maupun tinggi.

Tabel 7
Pengujian Hipotesis 2

Group Statistics					
	<i>Retaliation</i>	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Intensi Whistle Blowing	TINGGI	43	7,5116	1,50194	0,22904
	RENDAH	43	7,9070	1,72949	0,26374

Sumber: Data Primer Diolah

Independent Sample-T Test								
		t-test for Equality of Means						
		T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
							Lower	Upper
Intensi Whistle Blowing	Equal variances assumed	-1,132	84	0,261	-0,39535	0,34932	-1,09000	0,29931
	Equal variances not assumed	-1,132	82,382	0,261	-0,39535	0,34932	-1,09020	0,29951

4.6 Pembahasan

Berdasarkan Tabel 6, *mean* untuk tingkat materialitas kecurangan tinggi memiliki nilai yang lebih besar daripada materialitas kecurangan rendah dan perbedaannya signifikan. Maka hipotesis pertama dari penelitian ini diterima. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian dari Winardi (2013) yaitu menyimpulkan bahwa tingkat materialitas kecurangan memberi pengaruh positif signifikan terhadap intensi auditor internal melakukan *whistleblowing*, karena kesadaran seorang karyawan apabila terdapat kecurangan di perusahaannya maka perusahaannya akan mengalami kerugian yang besar. Karyawan juga merasa memiliki tanggungjawab sebagai bagian dari organisasi, untuk melindungi tempat kerjanya dari kerugian dan ketidakberesan. Hasil penelitian ini juga mendukung teori *Prosocial Organizational Behaviour* yang menyatakan bahwa suatu perilaku/tindakan yang dilakukan seseorang untuk mensejahterakan organisasinya (Abdullah dan Hasma, 2016). Seperti yang telah disebutkan penelitian dari Winardi (2013) bahwa seorang karyawan memiliki tanggungjawab ketika mengetahui kecurangan yang terjadi dalam perusahaan akan membuat perusahaannya rugi, dan semakin material kecurangan tersebut maka tingkat kerugian perusahaan akan semakin tinggi

Berdasarkan tabel 7, ditunjukkan bahwa nilai tingkat *Retaliation* rendah memang lebih tinggi daripada tingkat *Retaliation* tinggi, namun perbedaannya sangatlah tipis oleh karena itu perbedaannya tidak signifikan. Oleh karenanya

hipotesis kedua penelitian ini ditolak. Hal tersebut menyimpang dari penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Lyanarachi dan Adler (2010) dan juga Saputra dan Dwita (2018). Lyanarachi dan Adler (2010) menyatakan terdapat 2 kondisi dari tingkat *Retaliation* yang dapat mempengaruhi intensi *whistleblowing*. *Retaliation* tinggi (penalty) yaitu jika seorang *whistleblower* kehilangan pekerjaan karena telah melakukan tindakan *whistleblowing* sedangkan tingkat *Retaliation* rendah (*affiliation*) yaitu jika seseorang kehilangan pekerjaannya akibat terdapat seorang *whistleblower* maka hal tersebut di kategorikan sebagai tingkat *Retaliation* yang rendah. Namun berdasarkan penelitian ini, perbedaan kondisi tersebut nampaknya tidak menyumbang pengaruh yang signifikan pada intensi auditor internal untuk melakukan *whistleblowing*. Teori *Prosocial Organizational Behaviour* yang menurut Abdullah dan Hasma (2016) merupakan perilaku seseorang yang berkeinginan untuk mensejahterakan organisasinya tidak sejalan dengan penelitian ini. Alasan tidak sejalan dalam penelitian ini didukung oleh penelitian dari Efendi dan Nuraini (2019). Mereka menyimpulkan bahwa ketidakberanian akan adanya risiko pembalasan dendam sehingga mereka memilih untuk tetap diam dan membiarkan “peluit” itu tidak berbunyi atau tidak mempunyai intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Selain itu faktor-faktor yang menurut peneliti menjadi alasan terjadinya pengaruh yang tidak signifikan ini adalah karena partisipan tidak seluruhnya memahami akan kondisi *Retaliation* yang berusaha di manipulasi dalam naskah eksperimen. Terlebih lagi, peneliti menggunakan partisipan mahasiswa yang di kondisikan menjadi seorang auditor internal suatu perusahaan yang meskipun mahasiswa telah diajarkan teori dan materi yang berkenaan dengan auditor internal, mereka tetap belum bisa memosisikan diri secara tepat tentang konsekuensi *Retaliation*/ pembalasan dendam apabila memilih untuk menjadi seorang *whistleblower*.

V. SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Yang dapat disimpulkan dalam penelitian ini antara lain hipotesis pertama dari penelitian ini diterima, yaitu jika diketahui oleh auditor internal terdapat kasus kecurangan dengan tingkat kematerialitasan tinggi maka akan lebih tinggi intensinya untuk melakukan *whistleblowing* daripada kasus kecurangan dengan tingkat materialitas rendah. Hipotesis kedua pada penelitian ini ditolak karena hasil yang didapatkan tidak menunjukkan pengaruh negatif signifikan dari *retaliation* dan intensi auditor internal melakukan *whistleblowing*. Hal tersebut dapat

diinterpretasikan, dalam kondisi *Retaliation* tinggi maupun rendah, tidak memengaruhi intensi auditor internal dalam melakukan *whistleblowing* hal tersebut disebabkan karena adanya ketidakberanian akan risiko yang ditimbulkan apabila melakukan *whistleblowing*.

Ada beberapa keterbatasan dalam penelitian ini. Pertama adalah mahasiswa dapat saja mengalami kejenuhan dan lelah fisik disebabkan karena telah melakukan aktivitas sebelumnya sehingga mahasiswa menjawab pertanyaan kasus kurang serius dan tidak fokus yang dapat memengaruhi hasil dari penelitian ini. Selain itu naskah yang diberikan adalah kasus yang lebih sederhana daripada yang sebenarnya terjadi di perusahaan yang pastinya kasus nyata yang dialami perusahaan seharusnya lebih tinggi kompleksitasnya daripada naskah kasus yang disediakan peneliti.

Saran dalam penelitian ini antara lain dengan menambahkan atau mengganti partisipan dengan mahasiswa pascasarjana, karena dianggap mahasiswa pascasarjana sudah lebih berpengalaman khususnya pada realita dunia kerja. Selain itu, peningkatan *instrument* penelitian yang lebih kreatif dapat menjadi salah satu penyegaran baru dalam penelitian eksperimen seperti ini seperti penggunaan media elektronik contoh dengan penayangan video dan lain lain-lain.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, M. Wahyudin. 2017. Determinan Intensi Auditor Melakukan Tindakan Whistle-Blowing Dengan Perlindungan Hukum Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, 1(3).
- ACFE Indonesia. 2016. *Survey Fraud Indonesia*. Didapatkan dari : <https://www.acfeindonesia.or.id>
- Aliyah, Siti. 2015. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Minat Pegawai Dalam Melakukan Tindakan Whistle-Blowing. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 12(2).
- Annisya, Mafiana., Lindrianasari., dan Asmaranti, Yuztitya. 2016. Pendeteksian Kecurang Laporan Keuangan Menggunakan Fraud Diamond. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 23(1), 72-89.
- Arens, Alvin A., Elder, Randal J., dan Beasley, Mark S. 2012. *Auditing and Assurance Services* (fourteenth edition). Edinburgh: Pearson.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 2013. The 2013 COSO Framework & SOX Compliance. Diakses pada 16 Maret 2019, dari <https://www.coso.org>

- Hanif, Rheni Afriana., dan Odiatma, Fajar. 2017. Pengaruh Personal Cost Reporting, Status Wrong Doer dan Tingkat Keseriusan Kesalahan Terhadap *Whistleblowing* Intention. *Jurnal Akuntansi Keuangan dan Bisnis*, 10(1), 11-20.
- Joy, Amy Block. 2014. *Retaliation: Case study on prevention strategies*. Faculty of Emeritus and Author, University Of California Davis.
- Khan, M.A. 2009. Auditors and *Whistleblowing* Law. *Accountant Today*. April 2009, pp. 1214
- Liyanarachchi, G. A., & Adler, R. 2010. *Accountants' whistle-blowing intentions: The impact of retaliation, age, and gender* Working paper series No. 5 February 2010 Department of Accountancy and Business Law University of Otago, New Zealand(5)
- Prasetyo, dkk., 2017. Pengaruh Tingkat Keseriusan Pelanggaran, Faktor Demografi dan Faktor Organisasional terhadap Intensi *Whistleblowing* (Survei pada Karyawan Otoritas Jasa Keuangan Regional 2 Jawa Barat). *Kajian Akuntansi*, 18(1), 37–35. <https://doi.org/ISSN: 2460-6561>
- Sagara, Yusar. 2013. Profesionalitas Internal Auditor dan Intensi Melakukan *Whistleblowing*. *Jurnal Akuntansi*, 2(1), 34-44.
- Saputra, Bagus dan Dwita, Sany. 2018. Pengaruh Retaliation dan Gender Terhadap Niat Melakukan Whistle Blowing. *Jurnal WRA*, 6(2), 1233-1254.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R & D*. Bandung: Alfabeta.
- Winardi, Rijadh Djatu. 2013. The Influence Of Individual And Situational Factors On Lower-Level Civil Servants' Whistle-Blowing Intention In Indonesia. *Journal of Indonesian Economics and Business*, 28(3), 361-376.
- Zanaria, Y. 2016. Pengaruh Profesionalisme Audit, Intensitas Moral untuk Melakukan Tindakan *Whistleblowing*. *Akuisi (Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Metro)*, 12(1), 1–15.