

**PENGARUH AREA KECURANGAN DAN
WHISTLEBLOWER STATUS TERHADAP
KEPUTUSAN INVESTIGASI AUDITOR INTERNAL
PEMERINTAH ATAS TUDUHAN *WHISTLEBLOWING***

SKRIPSI

Sebagai salah satu persyaratan untuk memperoleh gelar Sarjana Akuntansi



Oleh:

**DEWI NURHASANAH
2001036022
S1 AKUNTANSI**

**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS MULAWARMAN
SAMARINDA
2023**

HALAMAN PENGESAHAN

Judul Penelitian : Pengaruh Area Kecurangan dan *Whistleblower* Status Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah atas Tuduhan *Whistleblowing*
Nama Mahasiswa : Dewi Nurhasanah
NIM : 2001036022
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis
Program Studi : S1 Akuntansi

Sebagai salah satu persyaratan untuk memperoleh Gelar Sarjana Akuntansi

Menyetujui,

Samarinda, 09 Januari 2024
Pembimbing,


Dr. H. Zaki Fakhroni, Akt., CA., CMA., CTA., CFA., CIQaR
NIP. 19801224 200801 1 006

Mengetahui,

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Mulawarman



Prof. Dr. Hj. Syarifah Hidayah, M.Si
NIP. 19620513 198811 2 001

Lulus Tanggal Ujian: 16 November 2023

SKRIPSI INI TELAH DIUJI DAN DINYATAKAN LULUS

Judul Skripsi : Pengaruh Area Kecurangan dan *Whistleblower* Status Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah atas Tuduhan *Whistleblowing*
Nama : Dewi Nurhasanah
NIM : 2001036022
Hari : Kamis
Tanggal Ujian : 16 November 2023

TIM PENGUJI

1. Dr. H. Zaki Fakhroni, Akt., CA., CMA., CTA., CFA., CIQaR
NIP. 19801224 200801 1 006
2. Dr. Jamaluddin MD, S.E., M.Si., Ak
NIP. 19680405 199512 1 002
3. Dwi Risma Deviyanti, S.E., M.Si., Ak., CA., CSRS., CSRA., CMA
NIP. 19701018 199512 2 001



.....
.....
.....

PERNYATAAN KEASLIAN SKRIPSI

Saya menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa di dalam naskah Skripsi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu Perguruan Tinggi dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila ternyata di dalam naskah Skripsi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur penjiplakan, saya bersedia Skripsi dan Gelar Sarjana atas nama saya dibatalkan, serta diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Samarinda, 08 November 2023



Dewi Nur Hasanah

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI SKRIPSI
UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Saya sivitas akademika Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mulawarman saya yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Dewi Nurhasanah

NIM : 2001036022

Program Studi : S1 – Akuntansi

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis

Demi pembangunan ilmu pengetahuan, dengan ini saya menyetujui untuk memberikan izin kepada pihak UPT Perpustakaan Universitas Mulawarman, Hak Bebas Royalty non-Eksklusif (Nonexclusive Royalty-Free Right) atas skripsi saya yang berjudul “Pengaruh Area Kecurangan dan Whistleblower Status Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah atas Tuduhan Whistleblowing”. Dengan Hak Bebas Royalty non-Eksklusif kepada UPT Perpustakaan Universitas Mulawarman berhak menyimpan, mengalih media atau memformatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (database), memuat dan mempublikasikan skripsi saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis atau pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di: Samarinda

Tanggal 09 Januari 2024

Yang menyatakan



Dewi Nurhasanah

RIWAYAT HIDUP



Dewi Nurhasanah lahir pada tanggal 11 Januari 2003 di Samarinda, Kalimantan Timur. Merupakan anak pertama dari pasangan Bapak Eddy Jumansyah dan Ibu Kustaniah, memulai pendidikan tingkat dasar di Sekolah Dasar (SD) Negeri 010 Sungai Pinang Dalam dan lulus pada tahun 2014. Pendidikan berlanjut hingga ke tingkat Sekolah Menengah Pertama (SMP) Negeri 006 Samarinda dan lulus pada tahun 2017. Kemudian melanjutkan kembali ke Sekolah Menengah Kejuruan (SMK) Negeri 4 Samarinda dan berhasil menyelesaikan pendidikan pada tahun 2020.

Setelah lulus di tingkat menengah kejuruan kemudian melanjutkan Pendidikan Akademis pada tahun 2020 di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mulawarman dengan memilih jurusan Akuntansi pada konsentrasi Audit. Kemudian mengikuti Kuliah Kerja Nyata (KKN) Tematik pada tahun 2023 di Kelurahan Berbas Pantai, Kota Bontang, Kalimantan Timur. Setelah melewati pendidikan selama 3 tahun, pada tanggal 16 November 2023 dinyatakan lulus dan berhak memperoleh gelar Sarjana Akuntansi.

ABSTRAK

Dewi Nurhasanah, Pengaruh Area Kecurangan dan *Whistleblower* Status Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah Atas Tuduhan *Whistleblowing*. Dibawah bimbingan Bapak Zaki Fakhroni. Banyak faktor yang dapat memengaruhi keefektifan penerapan sistem *whistleblowing*, termasuk pelapor, pelaku dan pihak-pihak terkait lainnya. Namun, mayoritas penelitian dalam literatur *whistleblowing* lebih memfokuskan pada perspektif pelapor dan belum banyak membahas aspek-aspek dari perspektif penerima laporan, terutama mengenai dampak dari bias kognitif yang dapat mempengaruhi efektivitas sistem *whistleblowing*. Studi ini memperluas literatur *whistleblowing* dengan mengevaluasi reaksi auditor internal secara eksperimental bagaimana area kecurangan dan *whistleblower* status dapat memengaruhi proses pengambilan keputusan atas besarnya tingkat kerugian risiko suatu kecurangan yang dilaporkan. Sebanyak 60 auditor internal pemerintah berpartisipasi dalam penelitian. Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor internal sebagai penerima laporan memiliki probabilitas lebih rendah dalam menanggapi dugaan *fraud* yang terjadi di area penyalahgunaan aset dibandingkan tuduhan kecurangan yang terjadi di area pengadaan barang dan jasa. *Whistleblower* status (*insider vs outsider*) terbukti juga berpengaruh terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah. Studi ini berkontribusi kepada literatur dengan memberikan bukti bahwa dengan perlakuan non anonimitas memberikan dampak bias dari perspektif recipient dan area kecurangan sebagai faktor kontekstual perlu diperhitungkan untuk menentukan efektivitas penerapan sistem *whistleblowing* bagi organisasi.

Kata Kunci: tuduhan *whistleblowing*, area kecurangan, *whistleblower* status, bias kognitif

ABSTRACT

Dewi Nurhasanah, The Influence of Fraud Area and Whistleblower Status on Government Internal Auditor Investigation Decisions on Whistleblowing Allegations. Under the guidance of Mr. Zaki Fakhroni. Many factors can affect the effectiveness of whistleblowing system implementation, including whistleblowers, perpetrators and other related parties. However, the majority of research in the whistleblowing literature focuses more on the perspective of the whistleblower and has not widely discussed aspects from the perspective of the recipient of the report, especially regarding the impact of cognitive biases that can affect the effectiveness of the whistleblowing system. This study extends the whistleblowing literature by experimentally evaluating internal auditors' reactions to how fraud area and whistleblower status can influence the decision-making process on the level of risk loss of a reported fraud. A total of 60 government internal auditors participated in the study. The results show that internal auditors as recipients have a lower probability of responding to allegations of fraud that occur in the area of asset misuse than allegations of fraud that occur in the area of goods and services procurement. Whistleblower status (insider vs outsider) was also shown to have an effect on government internal auditors' investigation decisions. This study contributes to the literature by providing evidence that non-anonymity treatment has a biased impact from the recipient's perspective and the area of fraud as a contextual factor needs to be taken into account to determine the effectiveness of implementing a whistleblowing system for organizations.

Keywords: whistleblowing allegations, fraud area, whistleblower status, cognitive bias

KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmanirrahim

Assalamualaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Alhamdulillahirabbil'alamin. Segala puji dan syukur senantiasa penulis panjatkan kehadirat Allah SWT atas limpahan rahmat, ridho dan karunia-Nya. Shalawat serta salam senantiasa tercurah - limpahan kepada junjungan kita Nabi Muhammad SAW, sehingga penulis dapat menyelesaikan tugas akhir ini yang merupakan syarat untuk memperoleh gelar sarjana pada jenjang S1 pada pendidikan tinggi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mulawarman dengan judul Pengaruh Area Kecurangan dan *Whistleblower* Status Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah Atas Tuduhan *Whistleblowing*.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa tanpa adanya bimbingan bantuan dari berbagai pihak, maka skripsi ini tidak akan tersusun dengan baik. Pada kesempatan ini penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada semua pihak yang telah membantu dan memberikan dukungannya kepada penulis dalam penyusunan skripsi ini terutama kepada :

1. Bapak Dr. Ir. H. Abdunnur., M.Si IPU selaku Rektor Universitas Mulawarman
2. Ibu Prof. Dr. Hj. Syarifah Hidayah, M.Si selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mulawarman.
3. Ibu Dwi Risma Deviyanti, S.E, M.Si.,Ak., CA., CSRS., CSRA., CMA selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mulawarman.

4. Bapak Dr. H. Zaki Fakhroni, Akt., CA., CTA., CMA., CFrA., CIQaR selaku Ketua Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mulawarman.
5. Bapak Dr. H. Zaki Fakhroni, Akt., CA., CTA., CMA., CFrA., CIQaR selaku Dosen Pembimbing yang telah bersedia meluangkan waktunya untuk membimbing, memberikan saran, petunjuk, motivasi dan nasehat untuk mengarahkan penulis dalam pembuatan skripsi ini.
6. Ibu Nurita Affan, SE, M.M., Ak selaku dosen penasihat yang telah membimbing penulis selama masa perkuliahan.
7. Seluruh Dosen Pengajar dan Staf Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mulawarman yang telah banyak memberikan ilmu kepada penulis.
8. Bapak Drs. H. Mukhlis, M.Si selaku Kepala Irban Khusus, Bapak Lukman selaku auditor bidang khusus dan Bapak Hanirin Ajir selaku staf administrasi Inspektorat Kota Samarinda yang telah membantu dan memberikan izin penulis untuk dapat melakukan penelitian ini.
9. Bapak Edi Santoso SP selaku Kepala Irban Khusus, Bapak Ghazali Rachman, SH selaku Kepala Irban Pemerintah dan Aparatur dan Kak Sultan Raihan selaku staf administrasi Inspektorat Daerah Provinsi Kalimantan Timur yang telah banyak membantu dalam proses perizinan dan pelaksanaan penelitian ini.
10. Seluruh auditor pada Inspektorat Provinsi Kalimantan Timur dan Inspektorat Kota Samarinda yang telah membantu penulis dalam mengumpulkan data yang diperlukan dalam penulisan skripsi ini.

11. Dengan rasa hormat kepada kedua orang tua, Bapak Eddy Jumansyah dan Ibu Kustaniah tercinta sebagai penyemangat yang selalu mendoakan, mengingatkan dan memberi dukungan moril maupun materil.
12. Muhammad Arifin Ilham, Muhammad Yusuf Hidayatullah, Gadis Nur Aisyah selaku adik yang selalu menyemangati dimanapun dan kapanpun.
13. Sahabat “Kumpulan Ukhti” yaitu Tiara Mawarni, Sri Nurhana dan Ayu Puspita Dewi yang telah banyak memberikan dukungan moral serta semangat selama perjalanan studi penulis sampai pada proses penulisan skripsi ini selesai.
14. Sahabat seperjuangan “ Bismillah Akur Terus” yaitu Wulan Sukmawati, Niar, Ariq Zahiryana Darwis serta Ciptono yang telah menyemangati, memberikan dukungan serta selalu bersama penulis dalam mudah dan susahny proses penulisan skripsi ini.
15. Sahabat “NT” yaitu Nano, Sheren, Meme dan Chindi yang telah menemani penulis selama masa studi sampai akhirnya penulis mampu menyelesaikan skripsi ini dengan lancar dan tepat waktu.
16. Seluruh teman-teman Mahasiswa S1 Akuntansi Angkatan 2020 yang telah saling mendukung dari awal perkuliahan hingga kini. Terima kasih banyak, semoga pertemuan selanjutnya cerita hebat bisa kita tukarkan.
17. Semua pihak yang telah membantu penulis dalam menyelesaikan skripsi yang namanya tidak bisa disebutkan satu persatu. Terima kasih atas bantuannya.

Penulis telah berupaya dengan semaksimal mungkin dalam penyelesaian skripsi ini, namun penulis menyadari masih banyak terdapat kelemahan. Akan

tetapi, penulis berharap semoga skripsi ini dapat memberikan manfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan serta pihak-pihak yang berkepentingan.

Wassalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Samarinda. 08 November 2023

Penulis

Dewi Nurhasanah

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
HALAMAN IDENTITAS TIM PENGUJI	iii
PERNYATAAN KEASLIAN SKRIPSI.....	iv
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI SKRIPSI	v
RIWAYAT HIDUP	vi
ABSTRAK	vii
ABSTRACT	viii
KATA PENGANTAR.....	ix
DAFTAR ISI.....	xiii
DAFTAR TABEL	xvi
DAFTAR GAMBAR.....	xvii
DAFTAR SINGKATAN.....	xviii
BAB I. PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang	1
1.2. Rumusan Masalah.....	10
1.3. Tujuan Penelitian	10
1.4. Manfaat Penelitian	11
1.4.1. Manfaat Teoretis	11
1.4.2. Manfaat Praktis	11
BAB II. KAJIAN PUSTAKA	12
2.1. Landasan Teori.....	12
2.1.1 <i>Cognitive Bias</i>	12
2.1.1.1. <i>Complexity Bias</i>	13
2.1.1.2. <i>Implicit Bias</i>	15
2.1.2 <i>Whistleblowing</i>	17
2.1.3 Area Kecurangan.....	18
2.1.4 <i>Whistleblower Status</i>	20
2.1.5 Keputusan Investigasi Auditor Internal	21
2.2. Tinjauan Penelitian Terdahulu	24
2.3. Kerangka Konseptual.....	26
2.4. Pengembangan Hipotesis	26

2.4.1	Pengaruh Area Kecurangan Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah.....	26
2.4.2	Pengaruh <i>Whistleblower</i> Status Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah.....	26
2.5.	Model Penelitian	27
BAB III. METODE PENELITIAN		28
3.1.	Definisi Operasional	28
3.1.1	Variabel Dependen.....	28
3.1.2	Variabel Independen	28
2.1.1.3.	Area Kecurangan	28
2.1.1.4.	<i>Whistleblower</i> Status.....	29
3.2.	Jenis dan Desain Penelitian.....	30
3.3.	Subjek dan Objek Penelitian.....	32
3.4.	Populasi dan Sampel.....	33
3.4.1	Populasi.....	33
3.4.2	Sampel.....	33
3.5.	Metode Pengumpulan Data.....	34
3.5.1	Tahap Pengisian Demografis Subjek	35
3.5.2	Tahap Eksperimen.....	35
3.5.3	Tahap Pengambilan Keputusan.....	36
3.5.4	Tahap Pengecekan Manipulasi.....	36
3.6.	Prosedur Eksperimen	38
3.7.	Teknik Analisis Data.....	39
3.7.1	Statistik Deskriptif	39
3.7.2	Uji Validitas	39
3.7.3	Uji Reliabilitas	42
3.7.4	Uji <i>Two-Way Analysis of Variance</i> (ANOVA).....	43
3.7.4.1.	Uji Normalitas.....	43
3.7.4.2.	Uji Homogenitas Varians.....	43
3.7.4.3.	Uji Hipotesis	44
BAB IV. HASIL DAN PEMBAHASAN		45
4.1.	Gambaran Umum Subjek dan Objek Penelitian	45
4.2.	Pengecekan Manipulasi	46
4.3.	Statistik Deskriptif	47
4.3.1.	Analisis Statistik Deskriptif Responden.....	47
4.3.1.1.	Jenis Kelamin.....	47
4.3.1.2.	Usia	48
4.3.1.3.	Instansi	48
4.3.1.4.	Latar Belakang Pendidikan	49
4.3.1.5.	Pengalaman Auditor.....	49
4.3.2.	Analisis Statistik Deskriptif Variabel.....	50
4.4.	Uji Validitas	51
4.5.	Uji ReliabilitaS.....	54
4.6.	Uji Hipotesis	54
4.6.1.	Uji Normalitas.....	55

4.6.2. Uji Homogenitas Varians.....	55
4.6.3. Uji <i>Two Way Analysis of Variance</i> (ANOVA).....	56
4.7. Pembahasan.....	60
4.7.1. Pengaruh Area Kecurangan Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah.....	60
4.7.2. Pengaruh <i>Whistleblower Status</i> Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah.....	63
BAB V. PENUTUP.....	67
5.1. Simpulan	67
5.2. Keterbatasan Penelitian.....	67
5.3. Saran	67
DAFTAR PUSTAKA	69

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 2.1. Tinjauan Penelitian Terdahulu	25
Tabel 3.1. Desain Eksperimen Faktorial 2x2 Antar Subjek.....	31
Tabel 3.2. Penyaringan Sampel Penelitian dengan Metode <i>Purposive Sampling</i> 34	34
Tabel 4.1. Deskripsi Subjek dan Data Penelitian.....	45
Tabel 4.2. Statistik Deskriptif Manipulasi	46
Tabel 4.3. Hasil Uji T Manipulasi.....	47
Tabel 4.4. Statistik Deskriptif Jenis Kelamin.....	48
Tabel 4.5. Statistik Deskriptif Usia	48
Tabel 4.6. Statistik Deskriptif Instansi	49
Tabel 4.7. Statistik Deskriptif Latar Belakang Pendidikan.....	49
Tabel 4.8. Statistik Deskriptif Pengalaman Auditor	50
Tabel 4.9. Statistik Deskriptif – Variabel Dependen Rerata [Deviiasi Standar] untuk Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah (dalam jutaan rupiah).....	51
Tabel 4.10. Hasil Uji Validitas.....	52
Tabel 4.11. Hasil Uji Reliabilitas.....	54
Tabel 4.12. Hasil Uji Normalitas	55
Tabel 4.13. Hasil Uji Homogenitas Varians	56
Tabel 4.14. Hasil Uji Hipotesis.....	57
Tabel 4.15. Komponen Sumber Varian	58

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 1.1 <i>Does fraud instances increase during this pandemic?</i>	1
Gambar 2.1 Model Penelitian	27
Gambar 3.1 Prosedur Eksperimen	38

DAFTAR SINGKATAN

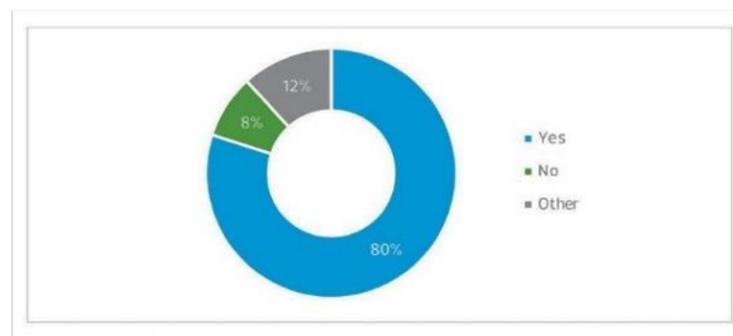
ACFE	<i>Association of Certified Fraud Examiners</i>
ANOVA	<i>Analysis of Varians</i>
BMN	Barang Milik Negara
BPKP	Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
KPK	Komisi Pemberantasan Korupsi
PNS	Pegawai Negeri Sipil

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Tindak kecurangan (*fraud*) telah diakui sebagai masalah sosial-ekonomi yang sangat serius (Montesdeoca *et al.*, 2019) karena besarnya dampak kerugian yang ditimbulkan. Di Indonesia, *fraud* telah tercatat sebanyak 239 kasus dengan total kerugian mencapai Rp8,7 triliun (ACFE Indonesia, 2020). Akan tetapi, selama pandemi COVID-19, banyak negara termasuk Indonesia mengalami peningkatan tindak kecurangan dan penipuan. Menurut survei yang dilakukan oleh RSM Indonesia pada tahun 2020, sebanyak 80% responden menyatakan bahwa terjadi peningkatan *fraud* dengan kasus kecurangan paling banyak terjadi di area penyalahgunaan aset (RSM Indonesia, 2020).



Gambar 1.1 *Does fraud instances increase during this pandemic?*
Sumber: RSM Indonesia, 2020

Tidak hanya di sektor swasta, peningkatan kasus tindak kecurangan juga terjadi di sektor pemerintah selama pandemi COVID-19 (KPK, 2021). Beberapa contohnya termasuk penyalahgunaan dana bantuan sosial COVID-19 di Kabupaten Memberamo Raya, Papua. Mantan Kepala Dinas Kesehatan Kabupaten Memberamo Raya, mantan Sekretaris Dinas Kesehatan, dan beberapa pejabat

lainnya diduga menyalahgunakan dana bantuan Covid-19 sebesar Rp18 miliar. Dana tersebut seharusnya dipakai untuk menolong masyarakat yang terkena efek pandemi COVID-19, namun disalahgunakan untuk kepentingan pribadi dan partai (Medcom, 2021).

Pada tahun 2021 terungkap kasus korupsi pengadaan alat kesehatan oleh Kementerian Kesehatan dalam rangka penanganan COVID-19. Kasus ini melibatkan seorang mantan pejabat Kemenkes yang terlibat dalam proses pengadaan alat kesehatan dengan nilai kontrak senilai 31 miliar rupiah. Mantan pejabat Kementerian Kesehatan tersebut diduga menerima suap dari pihak kontraktor yang memenangkan tender pengadaan. Adapun nilai suap yang diterima sebesar Rp300 juta (Kompas, 2021). Tindakan kecurangan ini tidak hanya mengurangi efektivitas program dan kebijakan yang ditetapkan oleh pemerintah, tetapi juga merugikan masyarakat yang membutuhkan bantuan.

Kasus tersebut di atas menunjukkan betapa pentingnya transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan anggaran negara, terutama dalam keadaan krisis seperti pandemi COVID-19. Hal ini membuat tuntutan masyarakat terhadap penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dari segala macam potensi tindak kecurangan semakin meningkat. Publik menilai pertanggungjawaban atas sumber daya yang digunakan untuk menunjang penyelenggaraan pemerintah seharusnya diimbangi dengan sistem pengawasan dan pengendalian internal yang baik guna menjamin tidak adanya celah bagi para pelaku tindak kecurangan (Elya *et al.*, 2010).

Meskipun saat ini pemerintah sedang berupaya meningkatkan penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dan akuntabel, masih banyak lembaga pemerintah yang belum siap dengan sistem tata kelola pemerintahan yang baik. Berdasarkan data hasil survey yang dilakukan oleh *Transparency International* (GCB, 2020), Indonesia memiliki jumlah responden terbanyak yang percaya bahwa institusi legislatif (51%), pemerintah daerah (48%), pemerintah pusat (45%), dan kepolisian (33%) merupakan lembaga yang paling banyak melakukan tindak kecurangan korupsi.

Dilansir dari situs resmi Kementerian Keuangan Republik Indonesia terdapat beberapa area rawan *fraud* di sektor pemerintahan yang harus dihindari potensi pelanggarannya, seperti area Pengadaan Barang dan Jasa sampai dengan Pengelolaan Uang Persediaan dan Barang Milik Negara (BMN). Hal ini semakin diperjelas dengan hasil survei penilaian integritas yang dilakukan oleh Komisi Pemberantasan korupsi (KPK, 2021). Sebanyak 29% responden pegawai mengungkapkan permasalahan dalam pengadaan barang dan jasa didapati di sejumlah instansi baik dalam bentuk nepotisme hingga gratifikasi dalam proses pengadaan. Selain itu, satu dari dua pegawai menyatakan penggunaan fasilitas kantor untuk kepentingan pribadi pun masih berlangsung di hampir seluruh instansi (KPK, 2021). Terbukti dengan banyaknya kasus kecurangan yang terjadi di area tersebut selama pandemi covid-19, membuat pemerintah perlu meningkatkan penyelenggaraan pemerintah serta mencegah tindak kecurangan terjadi di instansi pemerintah lainnya.

Sebagai upaya pencegahan terjadinya *fraud*, pemerintah telah menetapkan aturan dan mendorong setiap organisasi untuk membentuk sistem pelaporan tindak kecurangan (*whistleblowing system*) (Kementerian BUMN, 2011; OJK, 2014). Dilansir dari situs resmi Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), sistem *whistleblowing* memberikan ruang bagi mereka yang ingin melaporkan tindakan melanggar disiplin Pegawai Negeri Sipil (PNS), undang-undang kepegawaian, hukum pidana umum dan khusus, serta tindakan pegawai lain yang menyalahi aturan dalam upaya penegakan hukum dan perbaikan sistem tata kelola pemerintah.

Tujuan dari dibentuknya sistem ini adalah agar staf pegawai atau individu diluar perusahaan dapat melaporkan tindakan kecurangan yang terjadi di dalam perusahaan atau organisasi pemerintah tanpa takut akan intimidasi dari pelaku kecurangan. Sistem ini dibuat untuk mengurangi kerugian yang mungkin terjadi dan untuk melindungi perusahaan atau lembaga publik. Sistem ini kemudian disesuaikan dengan peraturan yang berlaku, dengan harapan sistem ini akan membantu dalam peningkatan praktik *corporate governance* (Semendawai *et al.*, 2011).

Hasil survei yang dilakukan *Association of Certified Fraud Examiners* Indonesia (ACFE Indonesia, 2019) menunjukkan signifikansi manfaat pengadaan sistem *whistleblowing* dalam memerangi tindak kecurangan. Sebanyak 38,9% media pengungkapan *fraud* merupakan laporan pengaduan tindak kecurangan (*whistleblowing*) yang sebagian besar berasal dari karyawan institusi itu sendiri. Hal ini menunjukkan bahwa *whistleblowing* telah menjadi satu dari sumber daya

yang sangat penting bagi setiap organisasi privat maupun publik guna mengendalikan dan mendeteksi *fraud* (West dan Bowman, 2019).

Whistleblowing didefinisikan sebagai aksi membocorkan tindakan yang tidak sah, ilegal, atau tidak bermoral yang dilakukan oleh anggota organisasi maupun pihak luar kepada pihak tertentu yang mungkin bisa bertindak terhadap hal tersebut (Culiberg dan Mihelič, 2016; Miceli dan Near, 2015). Dalam hal ini, pihak-pihak yang dapat melakukan tindakan lebih lanjut terhadap laporan pengaduan tindak kecurangan tersebut salah satunya adalah Auditor Internal. Informasi yang diterima dari *whistleblower* dapat membantu auditor internal dalam menemukan bukti-bukti penting yang mungkin tidak dapat ditemukan melalui cara lain. Selain itu, *whistleblowing* juga bisa menjadi indikasi bahwa ada masalah serius yang perlu ditangani oleh auditor internal.

Dalam konteks penanganan kasus kecurangan, auditor internal dapat menjalankan beberapa peran yang berbeda, seperti penemu kecurangan, penerima laporan kecurangan, penyelidik, atau pelapor. Namun, peran dan posisi auditor internal dalam proses *whistleblowing* telah menimbulkan dua isu utama yang menjadi fokus penelitian: (1) bias dalam penilaian dan pengambilan keputusan saat auditor internal bertindak sebagai penerima laporan dan investigator, dan (2) potensi auditor internal sebagai *whistleblower*. Saat ini, penelitian empiris mengenai *whistleblowing* pada profesi auditor internal cenderung lebih fokus pada isu kedua (misal Ahmad *et al.* 2012; Apriyanti *et al.* 2019; Elimanto dan Mulia 2016; Larasati 2018; Sagara 2013; Tuan Mansor *et al.* 2020). Oleh karena itu, studi

ini ingin berkontribusi pada literatur audit dengan berfokus pada isu pertama, yakni meneliti dari perspektif auditor internal sebagai penerima laporan (*recipient*).

Read dan Rama (2003) mengajak para peneliti untuk mempelajari reaksi auditor internal terhadap laporan *whistleblowing*, bukan dari sudut pandang *whistleblower* potensial, melainkan sebagai pihak penerima laporan (*recipient*). Studi yang dilakukan Guthrie *et al.* (2012) menemukan bahwa ada situasi auditor internal kurang objektif dalam menilai kredibilitas informasi *whistleblowing*, namun tidak ditemukan indikasi bias dalam keputusan alokasi sumber daya investigasi oleh auditor internal. Sementara, hasil studi yang dilakukan oleh Darjoko dan Nahartyo (2017) berhasil memberikan bukti empiris atas adanya indikasi bias atribusi yang dialami auditor internal saat menangani dua tipe kecurangan yang berbeda. Peluang auditor internal untuk menanggapi laporan dugaan tindak manipulasi laporan keuangan (manajemen laba) oleh manajemen cenderung lebih rendah daripada pelaporan dugaan tindak penyalahgunaan aset.

Walaupun demikian, hasil penelitian ini tidak dapat secara langsung diimplementasikan pada keseluruhan profesi auditor internal. Studi yang dilakukan oleh Guthrie *et al.* (2012) dan Darjoko dan Nahartyo (2017) menggunakan skenario kasus manajemen laba, sementara profesi auditor internal pemerintah tidak pernah mendapati laporan kasus kecurangan manajemen laba, mengingat organisasi sektor publik bukan merupakan organisasi berorientasi laba. Termotivasi oleh kondisi tersebut, studi ini bertujuan untuk mengisi kesenjangan pengetahuan dengan menguji bagaimana auditor internal pemerintah bereaksi terhadap pelaporan *whistleblowing* dengan menggunakan atribut kecurangan yang berbeda, yakni area

tempat terjadinya kecurangan. Dengan fokus pada dua area rawan kecurangan yang berbeda, yaitu area kecurangan penyalahgunaan aset negara dan area kecurangan pengadaan barang dan jasa.

Literatur mencatat perbedaan tingkat kompleksitas suatu masalah dapat menimbulkan bias kompleksitas dalam proses pengambilan keputusan (Arora dan Barak, 2009; Robson, 2019). Studi ini memprediksi hal yang sama juga akan dialami oleh auditor internal pemerintah ketika berperan sebagai *recipient*. Adanya berbagai macam area kecurangan yang dilaporkan akan memicu munculnya bias dalam diri auditor internal terkait persepsinya atas tingkat kompleksitas dari kemungkinan kecurangan yang terjadi di suatu area. Auditor internal yang mengalami bias ini akan cenderung memprioritaskan laporan tuduhan kecurangan yang menurut persepsi mereka berasal dari area dengan tingkat kerumitan yang lebih tinggi dibandingkan dengan laporan tuduhan yang berasal dari area kecurangan yang terkesan sederhana. Auditor internal mungkin akan mengestimasi tuduhan suatu kecurangan memiliki tingkat kerugian risiko kecurangan yang lebih tinggi karena dianggap lebih kompleks dan melibatkan banyak pihak seperti kecurangan pada area pengadaan barang dan jasa. Dengan demikian, objektivitas auditor internal akan terdistorsi yang berakibat pada perbedaan penilaian terhadap laporan *whistleblowing* berdasarkan area kecurangannya.

Ketika auditor internal selaku *recipient* cenderung mengesampingkan laporan tuduhan kecurangan di area penyalahgunaan aset yang dianggap lebih mudah, maka potensi terdeteksinya secara dini kecurangan yang memiliki jumlah

kasus kecurangan paling banyak di dunia (ACFE, 2022) di masa depan akan berkurang sehingga mengurangi efektivitas mereka dalam mengungkapkan kasus kecurangan. Auditor internal mungkin kehilangan waktu dan sumber daya untuk menangani masalah di area pengadaan barang dan jasa yang menurut mereka memiliki resiko kerugian yang lebih tinggi, sementara masalah di area penyalahgunaan aset dapat terabaikan.

Selain mempelajari pengaruh area kecurangan, penulis mempelajari bahwa sosok pelapor dapat mempengaruhi penilaian dan keputusan investigasi auditor internal terhadap tuduhan *whistleblowing* (Darjoko dan Nahartyo, 2017). Culiberg dan Mihelič (2016) mengklasifikasikan *whistleblower* sebagai *insider* atau *outsider* berdasarkan posisi dimana mereka mengamati tindak kecurangan. Miceli *et al.* (2014) mengundang peneliti untuk mengeksplorasi bagaimana kemungkinan menyadari kesalahan dan membentuk tanggapan berbeda antara pelapor *insider* dan *outsider*. Menjawab undangan tersebut, studi ini bertujuan untuk menyelidiki perbedaan reaksi auditor internal atas tuduhan *whistleblowing* yang berasal dari status pelapor yang berbeda.

Literatur mencatat persepsi seseorang terhadap suatu kelompok tertentu dapat menimbulkan bias implisit yang tidak disadari dan mempengaruhi pengambilan keputusan (Eberhardt, 2019; Greenwald *et al.*, 2015; Nosek *et al.*, 2011). Studi ini memperkirakan bahwa auditor internal dapat mengalami bias implisit ketika berperan sebagai penerima laporan *whistleblowing* (*recipient*). Persepsi dan sikap yang tidak sadar dapat mempengaruhi keputusan auditor internal terkait dengan kredibilitas dan informasi yang diterima dari masing-masing pelapor

serta bagaimana mereka menilai atau memprioritaskan tuduhan yang dilaporkan oleh pelapor dari status yang berbeda. Pelapor *insider* mungkin dianggap memiliki pengetahuan dan akses informasi yang lebih baik sehingga laporan mereka lebih valid dan kredibel, sementara pelapor *outsider* dianggap kurang tahu dan dapat memiliki motivasi tersembunyi untuk melaporkan.

Bias ini dapat mempengaruhi auditor internal untuk membuat keputusan yang tidak sesuai dengan prinsip akuntabilitas dan integritas serta memberikan perlakuan yang tidak adil dengan mengestimasi tingkat kerugian risiko kecurangan yang berbeda terhadap laporan tuduhan yang berasal dari pelapor *outsider* atau yang bukan berasal dari organisasi tempat terjadinya tindak kecurangan. Hal ini tentu akan menimbulkan efek disfungsional pada sistem *whistleblowing* yang telah diterapkan. Oleh karena itu, peran penting auditor internal dalam menerima laporan tindak kecurangan dan mengidentifikasi *fraud* dalam organisasi tidak boleh diabaikan. Hal ini dikarenakan auditor internal adalah salah satu evaluator utama dari aktivitas lembaga pemerintah (ACFE Indonesia, 2020).

Berdasarkan latar belakang yang telah dijelaskan, peneliti termotivasi untuk mengisi kekosongan dalam literatur dengan mengevaluasi perbedaan reaksi auditor internal pemerintah yang bekerja di lembaga pengawasan pemerintah di Kota Samarinda yakni Inspektorat Provinsi Kalimantan Timur dan Inspektorat Kota Samarinda atas tuduhan *whistleblowing* dengan melibatkan atribut kecurangan dan status pelapor yang berbeda melalui penelitian yang berjudul Pengaruh Area

Kecurangan dan *Whistleblower* Status Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah atas Tuduhan *Whistleblowing*.

1.2. Rumusan Masalah

Mengacu pada latar belakang yang telah disampaikan di muka, maka rumusan masalah penelitian ini adalah:

1. Apakah terdapat perbedaan tingkat kerugian risiko kecurangan sebagai faktor utama dalam keputusan investigasi yang diestimasi oleh auditor internal pemerintah ketika menilai tuduhan *whistleblowing* menurut area kecurangan yang berbeda?
2. Apakah terdapat perbedaan tingkat kerugian risiko kecurangan sebagai faktor utama dalam keputusan investigasi yang diestimasi oleh auditor internal pemerintah ketika menilai tuduhan *whistleblowing* yang berasal dari status pelapor yang berbeda?

1.3. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menemukan bukti empiris atas hal-hal sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui adanya perbedaan tingkat kerugian risiko kecurangan sebagai faktor utama dalam keputusan investigasi yang diestimasi oleh auditor internal pemerintah ketika menilai tuduhan *whistleblowing* menurut area kecurangan yang berbeda.
2. Untuk mengetahui adanya perbedaan tingkat kerugian risiko kecurangan sebagai faktor utama dalam keputusan investigasi yang diestimasi oleh

auditor internal pemerintah ketika menilai tuduhan *whistleblowing* yang berasal dari status pelapor yang berbeda.

1.4. Manfaat Penelitian

Adapun manfaat dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1.4.1. Manfaat Teoretis

Berkontribusi terhadap literasi pada bidang auditing, khususnya menambah pengetahuan dan wawasan mengenai hubungan antar variabel yang digunakan serta sebagai dasar atau tambahan informasi dan masukan untuk membantu pengembangan penelitian-penelitian selanjutnya.

1.4.2. Manfaat Praktis

1. Bagi Auditor

Penelitian ini berharap agar dapat membantu auditor internal pemerintah mengembangkan praktik terbaik dalam menangani tuduhan *whistleblowing* dan membuat keputusan investigasi yang objektif dan efektif.

2. Bagi Pemerintah

Penelitian ini berharap agar pemerintah dan semua pihak terkait dapat membantu memahami bagaimana keputusan investigasi dibuat dan memfasilitasi transparansi dalam proses investigasi tuduhan kecurangan di area penyalahgunaan aset dan pengadaan barang dan jasa.

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. *Cognitive Bias*

Cognitive bias adalah kecenderungan kognitif yang sistematis dan berulang untuk membuat kesalahan dalam pengambilan keputusan atau penilaian, yang sering kali terjadi tanpa disadari (Blanco, 2017). Kebiasaan dalam berpikir seperti ini bisa mengarah pada kesimpulan yang tidak akurat atau tidak rasional. Istilah *cognitive bias* pertama kali digunakan oleh Amos Tversky dan Daniel Kahneman pada tahun 1972 dalam artikel mereka yang berjudul "*Subjective Probability: A Judgment of Representativeness*".

Menurut Kahneman dan Tversky (1972), *cognitive bias* adalah distorsi sistematis dalam pemrosesan informasi yang muncul akibat pemilihan, interpretasi atau penilaian terhadap satu atau lebih aspek informasi yang telah diterima. Hal ini dapat terjadi dalam berbagai aspek, seperti persepsi, memori, dan pemrosesan informasi yang kemudian akan mempengaruhi cara seseorang memahami, mengevaluasi, dan merespons situasi, yang pada akhirnya dapat menghasilkan keputusan dan tindakan yang salah atau tidak optimal (Haselton *et al.*, 2015). Dampak dari *cognitive bias* dapat sangat merugikan terutama dalam konteks pengambilan keputusan penting. Individu yang mengalami bias kognitif memiliki tendensi untuk membuat keputusan yang salah, tidak sesuai, bahkan dapat mengakibatkan kerugian yang signifikan dan material.

Ada berbagai macam jenis bias kognitif yang dapat dialami oleh individu ketika melakukan penilaian dan pengambilan keputusan. Penelitian ini mengambil dua jenis bias kognitif untuk diteliti pada auditor internal pemerintah ketika berperan sebagai penerima laporan tuduhan tindak kecurangan (*recipient*), yaitu *Complexity Bias* (Bias Kompleksitas) dan *Implicit Bias*.

2.1.1.1. *Complexity Bias*

Complexity bias (bias kompleksitas) adalah kesalahan dalam pemikiran yang menyebabkan seseorang cenderung memilih atau memprioritaskan solusi atau ide yang lebih kompleks meskipun solusi yang lebih sederhana mungkin lebih efektif dan lebih elegan (Robson, 2019). Istilah ini muncul secara bertahap seiring dengan pengembangan penelitian dalam psikologi kognitif dan ilmu kognitif lainnya, serta pengamatan pada kecenderungan manusia untuk memandang informasi yang kompleks sebagai lebih signifikan.

Individu yang mengalami bias ini cenderung menganggap masalah atau kecurangan yang kompleks atau sulit untuk dipecahkan lebih penting daripada masalah atau kecurangan yang terlihat sederhana atau mudah untuk dipecahkan. Seiring dengan meningkatnya kompleksitas situasi maka semakin besar kemungkinan seseorang mengalami bias kompleksitas (Hopkins, 2021).

Ada beberapa faktor yang dapat mempengaruhi timbulnya *complexity bias*, di antaranya:

1. Keterampilan dan pengalaman: orang yang memiliki keterampilan dan pengalaman yang lebih besar dalam suatu bidang mungkin lebih cenderung menggunakan pemikiran yang kompleks dan abstrak dalam

pemecahan masalah daripada orang yang kurang berpengalaman (Gigerenzer dan Gaissmaier, 2011).

2. Persepsi kontrol: orang yang merasa memiliki kontrol yang lebih besar atas situasi atau masalah mungkin lebih cenderung mengabdikan solusi sederhana dan mengembangkan solusi yang lebih kompleks (Furnham dan Boo, 2011).
3. Kondisi lingkungan: kondisi lingkungan yang kompleks atau tidak pasti dapat meningkatkan kecenderungan untuk menggunakan pemikiran yang kompleks dan abstrak dalam pemecahan masalah (Gigerenzer dan Gaissmaier, 2011).

Complexity bias memiliki implikasi penting dalam konteks organisasi dan manajemen. Dalam hal keputusan investigasi auditor internal pemerintah, bias ini dapat mengakibatkan perbedaan penilaian berdasarkan tingkat kompleksitas suatu area kecurangan. Ketika auditor internal yang berperan sebagai *recipient* mengalami bias kompleksitas, auditor internal mungkin akan memprioritaskan tuduhan kecurangan yang menurut persepsi mereka berasal dari area dengan tingkat kompleksitas yang tinggi. Tingkat kompleksitas yang dimaksud dapat berasal dari serunit apa area kecurangannya dan banyaknya pihak yang terlibat.

Persepsi auditor internal terhadap tingkat kompleksitas dari area tuduhan kecurangan dapat menghasilkan keputusan yang tidak sesuai yang dapat menghabiskan waktu, sumber daya, dan energi yang berharga, dan pada akhirnya dapat menghasilkan solusi yang tidak efektif atau tidak memuaskan (Hopkins, 2021; Robson, 2019). Oleh karena itu, penting bagi auditor internal untuk dapat

mengenali *complexity* bias dan memperhitungkan efeknya dalam pengambilan keputusan investigasi terhadap laporan tuduhan tindak kecurangan (*whistleblowing*).

2.1.1.2. *Implicit Bias*

Implicit bias pertama kali dijelaskan oleh dua orang psikolog bernama Anthony Greenwald dan Mahzarin Banaji pada tahun 1995. Mereka mengembangkan konsep ini sebagai hasil dari penelitian mereka tentang kecenderungan tidak sadar seseorang terhadap suatu kelompok atau hal tertentu. Menurut Greenwald dan Banaji (1995), *implicit bias* atau bias tak sadar adalah bentuk bias yang terjadi secara tidak disadari dan otomatis di dalam pikiran seseorang yang dapat mempengaruhi cara pandang, sikap, dan perilaku seseorang terhadap individu atau kelompok tertentu, berdasarkan karakteristik seperti jenis kelamin, usia, etnisitas, status, jabatan dan lain sebagainya (Greenwald dan Banaji, 1995).

Menurut Eberhardt (2019) *implicit bias* adalah "*prejudice and stereotypes that operate unconsciously.*" Artinya, seseorang dapat memiliki prasangka atau stereotip yang tidak disadari terhadap kelompok tertentu, yang dapat mempengaruhi sikap dan tindakan seseorang terhadap kelompok tersebut. *Implicit bias* merujuk pada sikap atau prasangka yang tidak disadari dan cenderung terjadi secara otomatis dalam pikiran seseorang, bahkan jika individu tersebut tidak bermaksud untuk berpikir atau bertindak dengan cara tertentu. *Implicit bias* dapat memengaruhi persepsi, sikap, dan perilaku seseorang terhadap kelompok atau

individu tertentu, dan dapat menyebabkan diskriminasi atau ketidakadilan yang tidak disadari.

Faktor-faktor yang dapat mempengaruhi individu mengalami bias implisit antara lain:

1. Pengalaman hidup dan lingkungan sosial: Pengalaman hidup dan lingkungan sosial dapat membentuk stereotip, prasangka, dan keyakinan yang memengaruhi persepsi dan sikap individu terhadap kelompok atau individu lain (Nosek *et al.*, 2011).
2. Media dan budaya populer: Media dan budaya populer seperti film, televisi, dan iklan dapat memperkuat stereotip dan prasangka yang sudah ada atau bahkan menciptakan yang baru (Devine, 1989).
3. Konteks sosial dan situasional: Konteks sosial dan situasional dapat memengaruhi bagaimana individu menafsirkan informasi dan mengambil keputusan. Misalnya, tekanan sosial, kebutuhan untuk mendapatkan persetujuan sosial, atau situasi yang menekankan waktu dapat memengaruhi persepsi dan keputusan individu (Greenwald dan Banaji, 1995).
4. Karakteristik individu: Karakteristik individu seperti usia, jenis kelamin, suku, agama, dan latar belakang pendidikan dapat mempengaruhi persepsi dan sikap individu terhadap kelompok atau individu lain (Blanton *et al.*, 2015).

Dalam hal keputusan investigasi auditor internal pemerintah, bias ini dapat muncul secara tidak disadari ketika auditor internal yang bertindak sebagai

recipient menerima laporan tuduhan kecurangan yang berasal dari status pelapor yang berbeda. Hal ini memungkinkan apabila auditor internal memiliki kepercayaan terkait kredibilitas pelaporan yang mereka terima (Cuthrie *et al.*, 2012). Status pelapor yang merupakan bagian dari organisasi tempat terjadinya tindak kecurangan (*insider*) mungkin akan dapat lebih dipercaya karena dianggap memiliki akses langsung terhadap informasi dan sumber daya dalam organisasi, sehingga dapat memberikan bukti-bukti yang lebih kuat dalam melaporkan suatu kejadian atau praktik *fraud*. Sedangkan status pelapor yang merupakan pihak luar dan bukan bagian dari organisasi tempat terjadinya tindak kecurangan (*outsider*) dianggap memiliki kredibilitas rendah karena terbatasnya bukti, dianggap kurang tahu atau bahkan memiliki motivasi tersembunyi untuk melaporkan kecurangan (Cuthrie *et al.*, 2012)

2.1.2. Whistleblowing

Whistleblowing adalah tindakan pengungkapan informasi rahasia atau ilegal oleh seseorang yang memiliki akses atau pengetahuan langsung terhadap kejadian tersebut (Culiberg dan Mihelič, 2016). Tujuan utama *whistleblowing* adalah membongkar praktik-praktik yang melanggar etika, hukum atau norma-norma yang berlaku dengan harapan dapat mencegah atau mengatasi kerugian lebih lanjut. Orang yang melakukan *whistleblowing* biasanya melaporkan tindakan tidak etis, pelanggaran hukum atau kecurangan yang terjadi di dalam organisasi kepada pihak yang berwenang seperti atasan, otoritas pemerintah atau lembaga pengawas (Miceli dan Near, 1985).

Menurut Near dan Miceli (1985), konsep *whistleblowing* mencakup dua kategori utama, yaitu *whistleblowing* internal dan *whistleblowing* eksternal. *Whistleblowing* internal terjadi ketika seorang individu melaporkan pelanggaran atau kecurangan yang terjadi di dalam organisasi kepada pihak yang berwenang di dalam organisasi tersebut. Sementara itu, *whistleblowing* eksternal terjadi ketika individu tersebut memilih untuk melaporkan informasi serupa kepada pihak luar organisasi seperti lembaga pemerintah, media atau lembaga pengawas independen.

Praktik yang tidak legal mencakup berbagai hal, namun dalam penelitian ini difokuskan pada kecurangan keuangan (*fraud*) dan secara khusus membahas bagaimana *whistleblowing* ditangani dalam konteks penerapan sistem *whistleblowing*.

2.1.3. Area Kecurangan

Area kecurangan adalah bagian atau sektor pekerjaan dalam suatu organisasi yang menjadi tempat terjadinya tindakan kecurangan atau penyimpangan (Prasetyo, 2022; DJKN Kemenkeu, 2022). Area kecurangan mengacu pada wilayah atau sektor di dalam sebuah organisasi di mana tindakan penipuan atau aktivitas ilegal terjadi. Ini adalah bagian dari organisasi di mana kecurangan atau praktik yang tidak sah cenderung muncul.

Terdapat beberapa area rawan kecurangan yang potensi terjadinya fraud perlu dihindari (Itjen Kemenperin, 2023; Dewantara, 2022; DJKN Kemenkeu, 2022), antara lain:

1. Pengadaan Barang dan Jasa: Peluang untuk penipuan di sini termasuk kolusi antara karyawan organisasi dan pemasok, tumpang tindih

kepentingan, pembelian barang palsu atau berkualitas rendah atau penawaran palsu dari pemasok.

2. **Pengelolaan Uang Persediaan dan Barang Milik Negara:** Berkaitan dengan pengelolaan keuangan dan aset organisasi atau aset negara. Penyalahgunaan dana, pencurian aset atau penggelapan uang tunai adalah contoh tindakan penipuan yang mungkin terjadi di sini. Organisasi perlu memiliki prosedur yang ketat dalam pengelolaan uang tunai dan aset serta pengawasan yang cermat untuk mencegah penipuan.
3. **Perjalanan Dinas:** Proses perjalanan dinas bisa menjadi sumber penipuan ketika karyawan mengajukan klaim biaya yang palsu atau tidak sah terkait dengan perjalanan dinas. Ini dapat mencakup klaim fiktif, pengeluaran pribadi yang diatribusikan sebagai biaya perjalanan atau manipulasi data perjalanan.
4. **Pelayanan Pengelolaan Kekayaan Negara:** Area pelayanan pengelolaan kekayaan negara adalah sebuah domain dalam pemerintahan yang berfokus pada pengelolaan dan pemeliharaan aset dan kekayaan yang dimiliki oleh negara. Ini mencakup beragam jenis aset dan kekayaan, termasuk properti, sumber daya alam, infrastruktur, investasi, dan berbagai bentuk harta kekayaan yang dimiliki oleh pemerintah pusat, daerah, atau lembaga pemerintah lainnya. Area ini sangat penting dalam menjaga kesejahteraan masyarakat dan memastikan sumber daya negara dimanfaatkan secara efisien dan transparan.

5. Pelayanan Lelang dan Penggalian Potensi Lelang: Area ini melibatkan proses lelang atau penjualan aset organisasi atau negara yang dapat menjadi target bagi pihak yang tidak jujur yang ingin memanfaatkan peluang untuk memperoleh aset dengan harga yang tidak wajar. Praktik penipuan di sini dapat mencakup penawaran palsu, manipulasi harga, atau pembayaran suap kepada para pemangku kepentingan.
6. Pengelolaan Piutang Negara: Terkait dengan penagihan piutang atau uang yang seharusnya dibayar kepada negara atau organisasi. Tindakan penipuan di sini dapat melibatkan penghindaran pembayaran atau manipulasi data piutang untuk mengurangi kewajiban pembayaran.

Identifikasi dan pemahaman yang baik tentang area-area ini penting dalam upaya mencegah, mendeteksi, dan mengatasi tindakan penipuan yang dapat menyebabkan kerugian finansial dan merusak reputasi organisasi. Selain itu, memahami area kecurangan ini penting untuk merancang sistem pengendalian internal yang efektif, mengimplementasikan praktik-praktik terbaik, dan menjaga transparansi dalam organisasi.

2.1.4. Whistleblower Status

Status pelapor (*whistleblower*) dalam sebuah organisasi dapat dibedakan menjadi dua, yaitu *insider* dan *outsider* organisasi (Pastin, 2014; Smaili dan Arroyo, 2019). *Insider* organisasi adalah seseorang yang bekerja di dalam organisasi dan melaporkan suatu kejadian atau praktik yang dianggap tidak etis atau melanggar hukum, sementara *outsider* organisasi adalah seseorang yang tidak memiliki hubungan kerja atau keterlibatan dengan organisasi, namun melaporkan suatu

kejadian atau praktik yang dianggap merugikan masyarakat atau melanggar hukum (Culiberg dan Mihelič, 2016). *Insiders* meliputi karyawan, kontraktor, anggota dewan, pemegang saham dan bahkan pegawai magang yang memiliki pengetahuan internal tentang penipuan di organisasi. Sementara itu, *outsider whistleblowers* melibatkan pelanggan, pesaing, otoritas regulasi, kelompok aktivis, wartawan atau individu dan entitas dari luar organisasi yang melaporkan penipuan atau pelanggaran etika.

Insider organisasi memiliki keuntungan karena memiliki akses langsung terhadap informasi dan sumber daya dalam organisasi, sehingga dapat memberikan bukti-bukti yang lebih kuat dalam melaporkan suatu kejadian atau praktik yang tidak etis atau melanggar hukum. Namun, *insider* organisasi juga rentan mengalami tekanan atau intimidasi dari pihak dalam organisasi untuk tidak melaporkan kejadian atau praktik tersebut. Sementara itu, *outsider* organisasi tidak terikat dengan aturan dan prosedur internal organisasi, sehingga lebih mudah melaporkan kejadian atau praktik yang dianggap merugikan masyarakat atau melanggar hukum tanpa khawatir terkena tekanan atau intimidasi dari pihak dalam organisasi (Kellergrover, 2017). Namun, *outsider* organisasi juga memiliki keterbatasan akses terhadap informasi dan sumber daya yang dimiliki oleh organisasi, sehingga bukti-bukti yang diberikan mungkin tidak sekuat bukti-bukti yang diberikan oleh *insider* organisasi.

2.1.5. Keputusan Investigasi Auditor Internal

Keputusan investigasi auditor internal adalah hasil akhir dari suatu proses pengumpulan dan evaluasi bukti terkait suatu masalah atau dugaan pelanggaran

yang dilakukan di dalam suatu organisasi (IIA, 2017). Keputusan tersebut dapat berupa rekomendasi tindakan yang harus diambil seperti perbaikan proses, perbaikan kontrol internal, sanksi atau tindakan disipliner atau pelaporan ke pihak berwenang.

Di dalam standard 1200: *Proficiency and Due Professional Care*, standard 2060: *Reporting to Senior Management and the Board*, Standard 2120: *Risk Management*, dan Standard 2210: *Engagement Objectives* menegaskan bahwa auditor internal harus memiliki pengetahuan yang memadai untuk mengevaluasi risiko terjadinya kecurangan serta mampu menilai upaya mitigasi yang dilakukan oleh organisasi. Meski begitu, auditor internal tidak terikat pada peran yang kaku dalam investigasi, sehingga mereka dapat memainkan berbagai peran, baik sebagai penyedia sumber daya untuk investigasi maupun terlibat secara langsung dalam investigasi kecurangan. Hal ini sesuai dengan prinsip bahwa auditor internal harus melaksanakan tugas mereka dengan profesional dan penuh tanggung jawab.

Keputusan investigasi auditor internal sangat penting untuk membantu organisasi dalam mengidentifikasi dan menangani masalah secara tepat waktu dan mencegah risiko pelanggaran yang lebih besar di masa depan. Namun, keputusan investigasi auditor internal juga harus memperhatikan aspek-aspek hukum dan etika yang terkait dengan pelaporan dan perlindungan pelapor.

Menurut *The Institute of Internal Auditors* (IIA, 2017), ada empat prinsip perilaku yang harus dipatuhi oleh auditor internal, yaitu:

1. Integritas: Auditor internal harus jujur dan objektif dalam melakukan pekerjaannya. Mereka harus menjaga kepercayaan masyarakat dengan tidak memihak atau menghindari konflik kepentingan.
2. Objektivitas: Auditor internal harus tetap objektif dan bebas dari konflik kepentingan yang dapat mempengaruhi penilaian atau keputusan mereka. Mereka seharusnya tidak terlibat dalam aktivitas atau hubungan yang dapat merugikan integritas atau independensi mereka.
3. Kerahasiaan: Auditor internal harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh dalam menjalankan tugasnya. Mereka harus memastikan bahwa informasi tersebut tidak disalahgunakan atau diungkapkan tanpa izin.
4. Kepatuhan: Auditor internal harus mematuhi peraturan dan hukum yang berlaku dalam melaksanakan tugasnya. Mereka harus memastikan bahwa tindakan yang diambil sesuai dengan standar yang telah ditetapkan.

Keputusan untuk melakukan audit investigatif didasarkan pada informasi yang diperoleh, tanpa mempermasalahkan siapa yang memberikan informasi tersebut. Akan tetapi, audit investigasi tindak kecurangan hanya dapat dilakukan apabila terdapat prediksi yang valid, yaitu adanya indikasi yang menunjukkan bahwa *fraud* telah terjadi, sedang berlangsung, atau akan terjadi (Pusdiklatwas, 2009).

Dalam mempertimbangkan kasus yang layak untuk audit investigatif, beberapa faktor penting meliputi tingkat risiko, besarnya kerugian potensial, keberadaan bukti atau indikasi yang kuat, dampak terhadap reputasi, kepatuhan hukum, sumber daya yang tersedia, kebijakan internal, pertimbangan etis, dan

keputusan manajemen. Seperti yang diungkapkan oleh IIA (*The Institute of Internal Auditors*), faktor-faktor ini penting dalam menentukan apakah sebuah kasus layak untuk ditindaklanjuti dalam audit investigatif dan mereka membantu memastikan bahwa sumber daya dialokasikan dengan bijak dan masalah-masalah yang serius dapat diidentifikasi dan ditangani dengan efektif (IIA, 2020).

2.2. Tinjauan Penelitian Terdahulu

Studi terkait penilaian auditor internal selaku *recipient* atas laporan tuduhan tindak kecurangan masih sangat terbatas. Sejauh ini baru Guthrie *et al.* (2012) dan Darjoko dan Nahartyo (2017) yang menguji penilaian auditor internal berdasarkan pada keputusan alokasi sumber daya investigasi.

Penelitian yang dilakukan oleh Guthrie *et al.* (2012) menginvestigasi pandangan eksekutif audit terhadap laporan *whistleblowing* serta faktor-faktor yang memengaruhi evaluasi mereka terhadap laporan tersebut. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor-faktor seperti hubungan antara *whistleblower* dan organisasi, serta persepsi eksekutif audit terhadap karakteristik *whistleblower* mempengaruhi penilaian mereka terhadap laporan *whistleblower*. Misalnya, eksekutif audit cenderung kurang menerima laporan *whistleblowing* jika *whistleblower* dianggap kurang dapat dipercaya atau memiliki motif yang tidak jelas. Penelitian yang dilakukan oleh Guthrie *et al.* (2012) menyimpulkan bahwa auditor internal sering kali dipengaruhi oleh bias saat menilai kredibilitas informasi dalam laporan *whistleblowing*, namun tidak ada tanda-tanda bias dalam keputusan mengenai alokasi sumber daya untuk keperluan investigasi.

Studi yang dilakukan Darjoko dan Nahartyo (2017) meneliti pengaruh tipe kecurangan dan tingkat anonimitas terhadap proses pengambilan keputusan oleh auditor internal ketika berperan sebagai *recipient*. Tujuan dari studi tersebut adalah untuk mengevaluasi *respons* auditor internal terhadap tuduhan kecurangan yang berbeda dengan mempertimbangkan atribut kecurangan yang berbeda pula. Hasil dari studi tersebut menunjukkan bahwa auditor internal sebagai penerima laporan memiliki kecenderungan yang lebih rendah dalam merespons laporan *fraud* yang terkait dengan manajemen laba dibandingkan dengan laporan *fraud* yang terkait dengan penyalahgunaan aset.

Tabel 2.1. Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti	Judul	Variabel Penelitian	Metode Analisis	Hasil
1.	Guthrie et al. (2012)	<i>Chief Audit Executives' Evaluations of Whistle-Blowing Allegations</i>	Variabel Dependen: Kredibilitas Keputusan Alokasi Sumber Daya Investigasi Variabel Independen: Karakteristik Laporan Whistleblowing, Karakteristik Organisasi, dan Karakteristik kepala eksekutif audit	Metode analisis deskriptif kuantitatif, Analisis regresi berganda	Karakteristik laporan <i>whistleblowing</i> , karakteristik organisasi dan karakteristik kepala eksekutif audit berpengaruh signifikan terhadap kredibilitas <i>whistleblowing</i> . Tetapi tidak signifikan terhadap keputusan alokasi sumber daya investigasi.

Disambung ke halaman berikutnya

Tabel 2.1. Sambungan

No	Nama Peneliti	Judul	Variabel Penelitian	Metode Analisis	Hasil
2.	Darjoko dan Nahartyo (2017)	Efek Tipe Kecurangan Dan Anonimitas Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Atas Tuduhan <i>Whistleblowing</i>	Variabel Dependen: Kredibilitas dan Keputusan Investigasi atas Tuduhan <i>Whistleblowing</i> Variabel Independen: Tipe Kecurangan dan Anonimitas	Desain eksperimen faktorial 2x2 antarsubjek, Model multivariat (MANOVA)	Tipe kecurangan yang dilaporkan dan tingkat anonimitas <i>whistleblower</i> berpengaruh signifikan terhadap keputusan auditor internal untuk melakukan investigasi terhadap tuduhan <i>whistleblowing</i> .

Sumber: Review Artikel, 2023

2.3. Kerangka Konseptual

2.4. Pengembangan Hipotesis

2.4.1. Pengaruh Area Kecurangan Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah

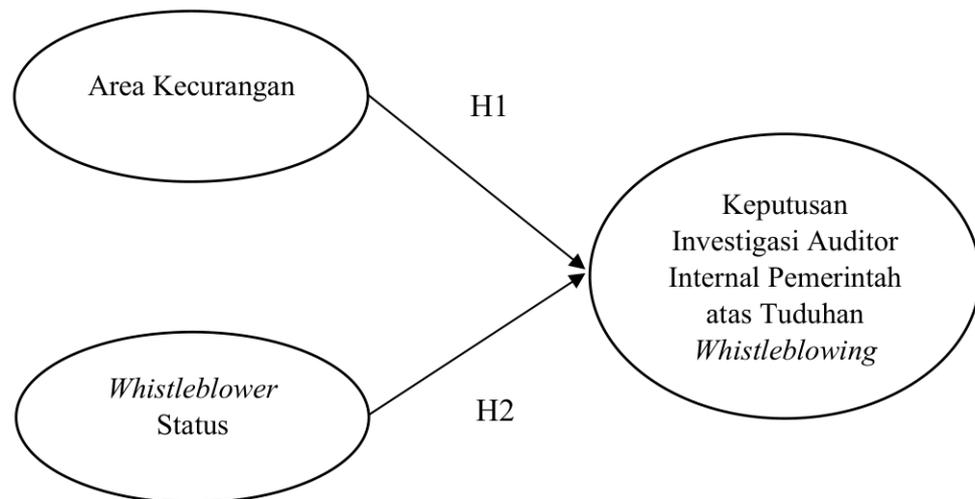
H₁: Terdapat perbedaan tingkat kerugian risiko kecurangan sebagai faktor utama dalam keputusan investigasi yang diestimasi oleh auditor internal pemerintah ketika menilai tuduhan *whistleblowing* menurut area kecurangan yang berbeda.

2.4.2. Pengaruh *Whistleblower* Status Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah

H₂: Terdapat perbedaan tingkat kerugian risiko kecurangan sebagai faktor utama dalam keputusan investigasi yang diestimasi oleh

auditor internal pemerintah ketika menilai tuduhan *whistleblowing* yang berasal dari status pelapor yang berbeda.

2.5. Model Penelitian



Gambar 2.1. Model Penelitian
Sumber: Dikembangkan penulis, 2023

BAB III

METODOLOGI PENELITIAN

3.1. Definisi Operasional

3.1.1. Variabel Dependen

Keputusan investigasi auditor internal pemerintah adalah output dari proses evaluasi terkait laporan dugaan kecurangan di dalam suatu organisasi pemerintah. Keputusan investigasi auditor internal diukur melalui seberapa besar tingkat kerugian risiko kecurangan yang akan di estimasikan oleh auditor internal untuk suatu tindak kecurangan yang dilaporkan. Tingkat kerugian risiko kecurangan mengacu pada sejauh mana sebuah organisasi atau entitas dapat menderita kerugian finansial atau non-finansial akibat tindak kecurangan yang kemungkinan terjadi.

Tingkat kerugian risiko kecurangan atas laporan tindak kecurangan ditentukan dengan menggunakan skala interval 0-100, dengan kriteria:

0 – 20 : Tingkat kerugian risiko kecurangan sangat rendah

21 – 40 : Tingkat kerugian risiko kecurangan rendah

41 – 60 : Tingkat kerugian risiko kecurangan menengah

61 – 80 : Tingkat kerugian risiko kecurangan tinggi

81 – 100 : Tingkat kerugian risiko kecurangan sangat tinggi

3.1.2. Variabel Independen

3.1.2.1. Area Kecurangan

Area kecurangan mengacu pada wilayah-wilayah tertentu di dalam organisasi pemerintah tempat tindakan kecurangan terjadi. Area kecurangan dapat

mencakup berbagai departemen atau fungsi dalam organisasi pemerintah tergantung pada jenis kegiatan atau proses yang paling rentan terhadap kecurangan.

Terdapat dua tipe manipulasi kasus pada variabel area kecurangan, yaitu area kecurangan penyalahgunaan aset dan area kecurangan pengadaan barang dan jasa. Variabel area kecurangan dimanipulasi dengan memberikan satu kasus kepada partisipan dari empat kemungkinan kasus yang berbeda. Pada masing-masing kasus kecurangan diberikan suatu informasi bahwa telah terjadi kasus kecurangan (area penyalahgunaan aset dan pengadaan barang dan jasa) yang dilakukan oleh Pegawai Negeri Sipil yang berada di lembaga pemerintahan. Pada penelitian ini, kasus yang menggambarkan area kecurangan penyalahgunaan aset disajikan pada tabel 3.1 kasus 1 dan 3, sedangkan kasus yang menggambarkan area kecurangan pengadaan barang dan jasa disajikan pada tabel 3.1 kasus 2 dan 4.

3.1.2.2. *Whistleblower* Status

Whistleblower status merujuk pada posisi atau kedekatan pelapor dengan organisasi atau lembaga yang dilaporkannya. *Whistleblower* status dapat dibedakan menjadi dua, yaitu *insider* dan *outsider* organisasi. *Insider* mengacu pada karyawan atau pegawai yang merupakan bagian dari organisasi sedangkan *outsider* merupakan pihak luar yang tidak memiliki hubungan dengan organisasi.

Terdapat dua tipe manipulasi kasus pada variabel *whistleblower* status, yaitu *whistleblower* status *insider* dan *whistleblower* status *outsider*. Variabel *whistleblower* status dimanipulasi dengan memberikan satu kasus kepada partisipan dari empat kemungkinan kasus yang berbeda-beda. Pada masing-masing kasus kecurangan diberikan suatu informasi bahwa status pelapor tuduhan tindak

kecurangan merupakan bagian atau bukan bagian dari organisasi sektor publik tempat terjadinya tindak kecurangan. Pada penelitian ini, kasus yang menggambarkan status pelapor *insider* disajikan pada tabel 3.1 kasus 1 dan 3, sedangkan kasus yang menggambarkan status pelapor *outsider* disajikan pada tabel 3.1 kasus 2 dan 4.

3.2. Jenis dan Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan atau metode eksperimen. Menurut Sugiyono (2019), penelitian eksperimen adalah suatu metode penelitian yang dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh suatu perlakuan tertentu terhadap variabel lain dalam kondisi yang terkendali. Metode ini mencoba menjawab pertanyaan jika sesuatu dilakukan pada kondisi yang dikontrol dengan teliti, maka apa yang akan terjadi. Penelitian eksperimen memiliki keunikan dalam dua hal penting, yaitu sebagai satu-satunya jenis penelitian yang secara langsung mencoba mempengaruhi variabel tertentu dan sebagai jenis penelitian yang terbaik dalam menguji hipotesis kausalitas atau hubungan sebab-akibat antar variabel (Creswell, 2012).

Penelitian ini menggunakan desain faktorial 2×2 antar subjek yang merupakan suatu jenis desain yang melibatkan dua faktor eksperimental, di mana setiap faktor memiliki dua level. Pada desain ini, setiap subjek akan mengalami empat kondisi yang dihasilkan dari kombinasi kedua faktor. Dengan menggunakan desain ini, peneliti dapat mengevaluasi efek masing-masing faktor dan juga interaksi antara kedua faktor pada variabel dependen yang diteliti. Dengan demikian, desain faktorial 2×2 antar subjek merupakan metode yang efektif untuk

melakukan pengujian hipotesis mengenai efek faktor eksperimental dan interaksi antara faktor pada variabel dependen.

Penelitian ini dilakukan untuk menguji adanya pengaruh area kecurangan dan *whistleblower* status terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah atas tuduhan *whistleblowing* dengan memanipulasi kasus seorang kepala auditor internal bidang investigasi di sebuah lembaga pengawasan pemerintah yang memiliki sistem *whistleblowing* dengan identitas terbuka (*non-anonymous whistleblower*) yang dihadapkan pada tuduhan *fraud* dengan dua area kecurangan yakni area penyalahgunaan aset dan area pengadaan barang dan jasa yang berasal dari dua status pelapor yang berbeda (*insider vs outsider*).

Eksperimen digambarkan dalam kerangka desain eksperimen penelitian 2x2 antar subjek seperti yang tercantum dalam tabel 3.1. Faktor pertama adalah skenario kasus dengan kondisi area kecurangan penyalahgunaan aset dan area pengadaan barang dan jasa. Sedangkan faktor kedua adalah skenario kasus dengan *whistleblower* status *insider* dan *outsider*.

Tabel 3.1. Desain Eksperimen Faktorial 2x2 Antar Subjek

<i>Whistleblower</i> Status	Area Kecurangan	
	Penyalahgunaan Aset	Pengadaan Barang dan Jasa
<i>Insider</i> Organisasi	Kasus 1	Kasus 2
<i>Outsider</i> Organisasi	Kasus 3	Kasus 4

Sumber: Dikembangkan penulis, 2023

Keterangan:

Sel 1 = Keputusan investigasi auditor internal ketika tuduhan berasal dari *insider* organisasi dengan tuduhan kecurangan terjadi di area penyalahgunaan aset.

Sel 2 = Keputusan investigasi auditor internal ketika tuduhan berasal dari *insider* organisasi dengan tuduhan kecurangan terjadi di area pengadaan barang dan jasa.

Sel 3 = Keputusan investigasi auditor internal ketika tuduhan berasal dari *outsider* organisasi dengan tuduhan kecurangan terjadi di area penyalahgunaan aset.

Sel 4 = Keputusan investigasi auditor internal ketika tuduhan berasal dari *outsider* organisasi dengan tuduhan kecurangan terjadi di area pengadaan barang dan jasa.

3.3. Subjek dan Objek Penelitian

Subjek adalah istilah konvensional yang digunakan untuk merujuk kepada peserta dalam suatu penelitian eksperimen atau percobaan (Neuman, 2013). Objek penelitian mengindikasikan lokasi atau area di mana penelitian dilakukan, sementara subjek penelitian menunjukkan target populasi atau sampel penelitian yang relevan sesuai dengan tujuan penelitian.

Objek dalam penelitian ini adalah Inspektorat Kota Samarinda dan Inspektorat Daerah Provinsi Kalimantan Timur. Subjek dalam penelitian ini merupakan auditor internal pemerintah yang bekerja di kedua lembaga tersebut dengan latar belakang pendidikan minimal strata 1 (S1) dan pengalaman kerja di atas 5 tahun. Penelitian dilaksanakan mulai tanggal 14 September 2023 hingga 24 Oktober 2023.

3.4. Populasi dan Sampel

3.4.1. Populasi

Penelitian ini menggunakan populasi auditor internal yang bekerja di lembaga pengawasan milik pemerintah di Kota Samarinda sejumlah 159 auditor. Pemilihan populasi ini dikarenakan auditor internal pemerintah yang bekerja di lembaga pengawasan pemerintah memiliki relevansi yang tinggi dengan topik penelitian.

Auditor internal pemerintah yang bekerja di lembaga pengawasan pemerintah memiliki tanggung jawab yang tinggi dalam menjaga integritas dan akuntabilitas pemerintah. Oleh karena itu, mereka diharapkan memiliki pandangan yang kritis terhadap *whistleblowing* dan memiliki keterampilan dan pengetahuan yang diperlukan untuk mengevaluasi kebenaran dan kesesuaian informasi *whistleblowing*.

3.4.2. Sampel

Dalam penelitian ini, sampel dipilih menggunakan teknik *purposive sampling*, yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2017), baik pertimbangan ahli maupun pertimbangan ilmiah sehingga diharapkan dapat merepresentasikan populasi yang diteliti. Proses penyaringan sampel dilakukan dengan melakukan pertimbangan terhadap kriteria yang telah ditetapkan. Sampel yang memenuhi kriteria kemudian dipilih untuk menjadi responden.

Pada penelitian ini, auditor internal pemerintah yang dipilih sebagai sampel harus memenuhi kriteria tertentu, yaitu:

1. Memiliki latar belakang pendidikan minimal Strata 1 (S1)

2. Memiliki pengalaman kerja sebagai auditor internal minimal 5 tahun

Tabel 3.2 Penyaringan Sampel Penelitian dengan Metode *Purposive Sampling*

No	Keterangan	Jumlah
1.	Jumlah auditor internal yang bekerja di lembaga pengawasan milik pemerintah di Kota Samarinda	159
2.	Latar belakang pendidikan di bawah strata 1 (S1)	(17)
3.	Pengalaman kerja sebagai auditor internal kurang dari 5 tahun	(24)
4.	Auditor yang tidak dapat ditemui	(58)
	Jumlah sampel auditor internal yang dapat digunakan untuk penelitian	60

Sumber: BPKP Prov. Kalimantan timur, Inspektorat Prov. Kalimantan Timur, Inspektorat Kota Samarinda dan Data Olahan, 2023

Dengan menggunakan teknik ini, peneliti dapat memperoleh sampel yang relevan, mampu merepresentasikan karakteristik dari populasi yang diteliti, dan menjadi penyuluh kepala auditor internal yang menjadi subjek bahasan studi serta memenuhi tujuan penelitian dengan baik.

Penelitian ini melibatkan 60 peserta yang merupakan auditor internal di lembaga pengawasan milik pemerintah di Kota Samarinda yakni Inspektorat Kota Samarinda dan Inspektorat Provinsi Kalimantan Timur. Seluruh auditor internal memiliki latar belakang pendidikan minimal strata 1 (S1) dan pengalaman kerja di atas 5 tahun. Dengan demikian, secara keseluruhan peserta dianggap mewakili populasi auditor internal pemerintah yang cukup representatif.

3.5. Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data merupakan suatu teknik yang dipergunakan oleh peneliti untuk mengumpulkan data yang dibutuhkan dalam rangka mengatasi suatu permasalahan yang ada dalam penelitian (Abubakar, 2021). Pengumpulan data sebagai proses pencatatan peristiwa, informasi, dan karakteristik dari sebagian

atau seluruh elemen populasi yang akan mendukung atau meningkatkan penelitian. Data yang digunakan dan diolah dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh melalui penelitian lapangan (*field research*). Penelitian lapangan dilakukan oleh peneliti untuk memperoleh sumber utama pengumpulan data dengan cara langsung dari sumbernya, yaitu responden.

Dalam penelitian eksperimen ini, terdapat empat tahap pengumpulan data yang dilakukan. Keempat tahap tersebut adalah sebagai berikut:

3.5.1. Tahap Pengisian Demografis Subjek

Pada tahap ini, partisipan diminta untuk melengkapi data pribadi mereka yang mencakup jenis kelamin, usia, instansi, latar belakang pendidikan dan pengalaman sebagai auditor. Data ini digunakan untuk mengukur dan memahami persentase peserta penelitian eksperimen.

3.5.2. Tahap Eksperimen

Pada tahap ini, responden dihadapkan pada masalah utama yang terdapat pada kasus eksperimen yang diberikan oleh peneliti. Sejalan dengan Darjoko dan Nahartyo (2017) tugas pada penelitian eksperimen ini melibatkan penggunaan sudut pandang orang ketiga sebagai upaya untuk mengurangi pengaruh bias kepatutan sosial (*social desirability bias*). Pada kasus eksperimen ini, partisipan diminta untuk mengamati Gunawan, seorang pegawai senior lembaga pengawasan pemerintah yang menduduki jabatan kepala auditor internal bidang investigasi.

Selanjutnya partisipan penelitian diberikan informasi bahwa laporan pengaduan tindak kecurangan (*fraud*) telah diterima, yang isinya menuduh Pegawai Negeri Sipil (PNS) melakukan kecurangan (di area penyalahgunaan aset atau

pengadaan barang dan jasa). Terdapat empat model berbeda yang menggambarkan masing-masing kasus dengan area kecurangan dan *whistleblower* status yang berbeda dengan tujuan untuk melihat reaksi responden dalam menilai keputusan investigasi yang kemudian digunakan untuk mengukur objek penelitian.

Skenario kasus secara umum didasarkan pada situasi nyata yang pernah terjadi di suatu lembaga pemerintah. Untuk membandingkan bagaimana partisipan merespon dua kasus yang berbeda, penting untuk memastikan bahwa kedua kasus tersebut setara dalam hal relevansi materi dan metode kecurangan yang digunakan. Untuk memastikan kasus penyalahgunaan aset setara materialitasnya dengan pengadaan barang dan jasa, deskripsi kasus disertai informasi magnituda penyimpangan sebesar Rp600 juta. Metoda kecurangan dalam dua kasus tersebut melibatkan kolusi antara pihak-pihak yang terlibat, dengan tujuan untuk menipu sistem agar tidak mudah terlihat oleh auditor eksternal sehingga diharapkan respon partisipan terfokus pada variabel independen yang diteliti.

3.5.3. Tahap Pengambilan Keputusan

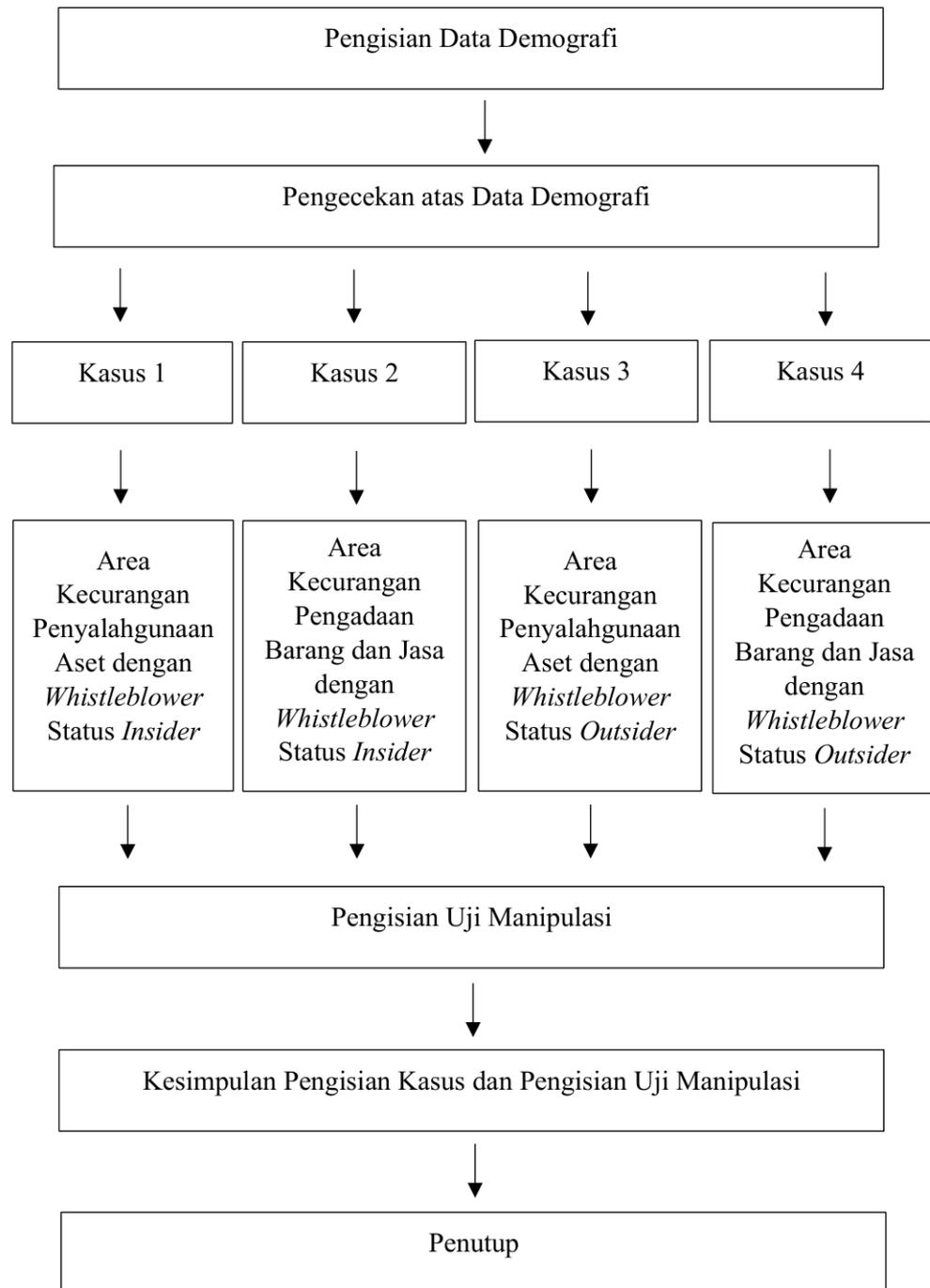
Pada tahap ini, peneliti meminta partisipan untuk membuat keputusan mengenai masalah utama dalam kasus eksperimen yang telah diberikan. Partisipan diminta memutuskan tingkat kerugian risiko kecurangan yang akan diestimasi untuk menyelidiki laporan tuduhan tindak kecurangan (*fraud*).

3.5.4. Tahap Pengecekan Manipulasi

Dalam tahap ini, partisipan diminta untuk mengisi kuesioner yang berkaitan dengan kasus eksperimen yang telah mereka terima dan membuat keputusan berdasarkan situasi tersebut. Manipulasi pengecekan digunakan untuk

menilai sejauh mana peserta penelitian memahami perlakuan kasus eksperimen yang telah diberikan oleh peneliti. Untuk menguji manipulasi kedua variabel independen, diajukan dua jenis pertanyaan kepada partisipan setelah membaca skenario kasus. Pertanyaan pertama berkaitan dengan status pelapor (*insider* atau *outsider*) dan pertanyaan kedua berkaitan dengan area kecurangan yang dituduhkan. Sedangkan, pertanyaan ketiga berkaitan dengan tingkat kompleksitas kecurangan untuk memastikan bahwa manipulasi area kecurangan dapat mempengaruhi kompleksitas kecurangan yang terjadi. Partisipan diminta untuk memberikan level kompleksitas kecurangan pada skala 0-100, dengan nilai 0 mengindikasikan kecurangan yang sangat sederhana dan 100 mengindikasikan kecurangan yang sangat kompleks.

3.6. Prosedur Eksperimen



Gambar 3.1. Prosedur Eksperimen

Sumber: Dikembangkan penulis, 2023

3.7. Teknik Analisis Data

3.7.1. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran atau penjelasan tentang data yang telah dikumpulkan, tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang dapat diterapkan secara umum atau menggeneralisasi data tersebut (Sugiyono, 2019). Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran tentang data-data demografi dan karakteristik variabel yang terkait dengan subjek penelitian. Termasuk dalam statistik deskriptif antara lain adalah menyajikan data melalui tabel, grafik, diagram lingkaran, dan pictogram, serta melakukan perhitungan modus, median, dan mean sebagai ukuran tendensi sentral. Selain itu, statistik deskriptif juga dapat digunakan untuk menghitung desil, persentil, serta menghitung penyebaran data melalui perhitungan rata-rata data sampel atau populasi.

3.7.2. Uji Validitas

Menurut Ghozali (2016), pengujian validitas digunakan untuk menilai keabsahan atau validitas suatu kuesioner. Validitas kuesioner dianggap tercapai jika pertanyaan yang terdapat di dalam kuesioner mampu mencerminkan aspek yang ingin diukur.

Dalam penelitian ini, validitas kuesioner dievaluasi dengan menggunakan metode *content validity*, yaitu dengan meminta sejumlah ahli atau profesional untuk membaca kasus yang disajikan dalam kuesioner dan memberikan pendapat mereka tentang kesesuaian pertanyaan dengan tujuan penelitian. Agung (2012) menyatakan bahwa untuk instrument yang tidak bersifat tes, cukup dilakukan *content validity*.

Selain itu, penelitian ini juga menggunakan metode *construct validity*, yaitu metode yang mengacu pada sejauh mana suatu instrumen pengukuran (misalnya kuesioner, tes, atau skala) dapat mengukur secara akurat konstruk atau variabel yang dituju (Ghozali, 2016). Validitas konstruk mengevaluasi apakah instrumen tersebut benar-benar mengukur dan mencerminkan konsep atau sifat yang ingin diukur.

Lembar validasi isi disusun dengan tujuan membantu para ahli memahami tugas yang harus dilakukan. Skala penilaian lembar validasi isi merupakan skala ordinal lima kriteria. Dengan predikat sebagai berikut.

- 1 = Tidak relevan
- 2 = Kurang relevan
- 3 = Cukup relevan
- 4 = Relevan
- 5 = Sangat relevan

Dalam lembar validasi isi untuk penelitian terdapat tiga aspek utama, yaitu petunjuk pengisian pada kuesioner, isi dan bahasa dan keseluruhan terdapat 8 item pertanyaan. Perincian jumlah pertanyaan setiap aspek yaitu, 2 pertanyaan untuk aspek petunjuk, 4 pertanyaan untuk aspek isi dan 2 pertanyaan untuk aspek bahasa. Selain itu ahli juga diminta memilih simpulan untuk kelanjutan kuesioner. Pilihan simpulan yang digunakan adalah:

1. Belum dapat digunakan
2. Dapat digunakan dengan revisi banyak
3. Dapat digunakan dengan revisi cukup
4. Dapat digunakan dengan revisi sedikit

5. Dapat digunakan tanpa revisi.

Validitas konstruk diukur dengan menggunakan rumus Aiken's V untuk indeks validitas isi pada setiap aspek dihitung dengan perhitungan sebagai berikut:

$$V = \sum s [n(c - 1)]$$

Keterangan:

$s = r - lo$

lo = angka penilaian terendah

n = jumlah penilai

c = angka penilaian tertinggi

r = angka yang diberikan oleh penilai

Hasil perhitungan dan analisis menggunakan pendekatan formula Aiken's akan dinyatakan dalam bentuk pengkategorian atau pengklasifikasian validitas. Pengklasifikasian validitas (Guilford dan Fruchter, 1978) ditunjukkan sebagai berikut:

$0,80 < V \leq 1,00$: Sangat tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa item-item dalam kuesioner sangat konsisten dan saling mendukung dalam mengukur konstruk yang sama.

$0,60 < V \leq 0,80$: Tinggi. Ini menunjukkan bahwa item-item dalam kuesioner memiliki tingkat kesepakatan yang baik dalam mengukur konstruk yang sama.

$0,40 < V \leq 0,60$: Cukup. Ini menunjukkan bahwa item-item dalam kuesioner memiliki tingkat kesepakatan yang cukup dalam mengukur konstruk yang sama.

$0,20 < V \leq 0,40$: Rendah. Ini menunjukkan bahwa item-item dalam kuesioner memiliki tingkat kesepakatan yang rendah dalam mengukur konstruk yang sama.

$0,00 < V \leq 0,20$: Sangat rendah. Ini menunjukkan bahwa item-item dalam kuesioner memiliki tingkat kesepakatan yang sangat rendah dalam mengukur konstruk yang sama.

3.7.3. Uji Reliabilitas

Menurut Ghozali (2016), pengujian reliabilitas digunakan untuk mengukur tingkat konsistensi atau stabilitas suatu kuesioner sebagai indikator dari variabel atau konstruk yang diukur. Keandalan suatu kuesioner dianggap tercapai atau reliabel jika jawaban dari responden konsisten dan stabil dari waktu ke waktu. Reliabilitas suatu tes mencerminkan tingkat kestabilan, konsistensi, akurasi dan daya prediksinya. Pengukuran yang memiliki reliabilitas tinggi menghasilkan data yang dapat dipercaya. Dalam penelitian ini, reliabilitas kuesioner diukur untuk menjamin bahwa data yang diperoleh dari responden dapat diandalkan dan konsisten.

Pengukuran reliabilitas dapat dilakukan dengan dua cara yaitu:

- a. *Repeated Measure* atau pengukuran ulang. Dalam metode ini, individu akan menghadapi pertanyaan yang identic pada waktu yang berbeda.

- b. *One shot* atau pengukuran sekali saja. Pengukuran dilakukan hanya satu kali dan hasilnya kemudian dibandingkan dengan pertanyaan lain atau digunakan untuk mengukur hubungan antar jawaban pertanyaan.

3.7.4. Uji *Two-Way Analysis of Variance* (ANOVA)

Dalam penelitian ini, untuk mengolah data yang melibatkan lebih dari satu grup atau kasus, digunakan pendekatan *Two-Way Analysis of Variance* (ANOVA) sebagai alat uji hipotesis. ANOVA dua jalur digunakan untuk menilai perbedaan dalam rata-rata nilai antara berbagai kelompok atau situasi. Penelitian ini menggunakan pendekatan ANOVA untuk mengetahui pengaruh area kecurangan dan *whistleblower* status terhadap keputusan investigasi auditor internal atas tuduhan *whistleblowing*, serta interaksi antara area kecurangan dan *whistleblower* status terhadap keputusan investigasi *whistleblowing*.

Sebelum menerapkan ANOVA dua jalur dalam analisis data, perlu dilakukan uji prasyarat terlebih dahulu. Uji prasyarat yang dilakukan meliputi:

3.7.4.1. Uji Normalitas

Untuk melakukan uji normalitas pada data, digunakan teknik uji normalitas Kolmogorov-Smirnov dan Shapiro-Wilk. Uji normalitas ini berguna untuk mengetahui apakah distribusi data yang digunakan dalam penelitian berdistribusi normal atau tidak.

3.7.4.2. Uji Homogenitas Varians

Untuk mengetahui apakah varians dari dua kelompok eksperimen memiliki variansi yang homogen, digunakan uji *Levene Test*. Pengujian dilakukan terhadap dua kelompok perlakuan eksperimen Uji *Levene Test* digunakan untuk

menguji apakah kedua kelompok eksperimen berasal dari populasi yang memiliki variansi yang homogen. Setelah melakukan uji normalitas dan uji homogenitas variansi, maka data tersebut dapat diklasifikasikan sebagai statistik parametrik. Dengan demikian, persyaratan untuk menggunakan analisis data ANOVA dua jalur (*two-way ANOVA*) telah terpenuhi.

3.7.4.3. Uji Hipotesis

Pada penelitian ini, *two-way ANOVA* digunakan sebagai alat uji hipotesis untuk mengevaluasi korelasi dan pengaruh bersama antara variabel dependen dan independen. *Two-way ANOVA* dipilih karena penelitian ini memiliki dua variabel independen yang saling memengaruhi variabel dependen. Dalam metode ini, kedua hipotesis penelitian diuji dengan melihat output pada tabel *test of between-subject effect*. Keputusan diambil dengan dua cara, yaitu:

- 1) membandingkan nilai F hitung dan F tabel. Jika $F_{hitung} < F_{tabel}$ maka H_0 terbukti, dan jika $F_{hitung} > F_{tabel}$ maka H_0 tidak terbukti,
- 2) mempertimbangkan nilai P-value. Jika nilai P-value > 0.05 , maka H_0 terbukti, dan jika nilai P-value < 0.05 , maka H_0 tidak terbukti.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Gambaran Umum Subjek dan Objek Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan pada auditor internal pemerintah yang bekerja di Inspektorat Kota Samarinda dan Inspektorat Provinsi Kalimantan Timur. Responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini yaitu auditor internal yang memiliki latar belakang pendidikan minimal strata 1 (S1) dan pengalaman kerja di atas 5 tahun.

Pengumpulan data dalam penelitian dilakukan melalui pelaksanaan penelitian eksperimen secara langsung kepada auditor internal di kantor lembaga pengawasan milik pemerintah terkait. Kuesioner merupakan bentuk kasus yang hanya memiliki satu pertanyaan, namun terdapat 4 (empat) jenis kuesioner yang memiliki kasus yang berbeda.

Proses perizinan dilakukan pada tanggal 14 September 2023, sedangkan proses pengambilan data dilakukan oleh peneliti mulai tanggal 04 Oktober 2023 sampai dengan 24 Oktober 2023. Peneliti mengumpulkan data dari kedua tempat penelitian berjumlah 60.

Tabel 4.1. Deskripsi Subjek dan Data Penelitian

No	Subjek	Jenis Kasus				Jumlah
		(I-PA)	(I-PBJ)	(O-PA)	(O-PBJ)	
1	Inspektorat Prov. Kaltim	15	0	15	0	30
2	Inspektorat Kota Samarinda	0	15	0	15	30
Data subjek yang didapat dan diolah		15	15	15	15	60

Sumber: Data olahan, 2023

Setelah data terkumpul, peneliti melakukan pengeditan data, pemberian kode dan pentabulasian (*tabulating*). Data tersebut kemudian dianalisis menggunakan perangkat lunak *SPSS Statistic Versi 27*.

4.2. Pengecekan Manipulasi

Pengecekan manipulasi dilakukan untuk mengevaluasi sejauh mana subjek penelitian memahami perlakuan eksperimen yang diberikan oleh peneliti. Dalam rangka menguji manipulasi kedua variabel independen, partisipan diberikan tiga jenis pertanyaan setelah membaca kuesioner kasus. Pertanyaan pertama berkaitan dengan status pelapor (apakah *insider* atau *outsider*), pertanyaan kedua berkaitan dengan area kecurangan yang dituduhkan, dan pertanyaan ketiga berkaitan dengan tingkat kompleksitas kecurangan yang terjadi. Partisipan diminta untuk memberikan tingkat kompleksitas kecurangan tersebut pada skala 0-100, di mana nilai 0 menunjukkan kecurangan yang sangat sederhana dan nilai 100 menunjukkan kecurangan yang sangat kompleks.

Tabel 4.2. Statistik Deskriptif Manipulasi

Group Statistics					
	Area Kecurangan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Hasil Uji Manipulasi	Penyalahgunaan Aset	30	38,8333	28,87796	5,27237
	Pengadaan Barang dan Jasa	30	75,6000	21,40996	3,90891

Sumber: Data olahan, 2023

Tabel 4.2 diatas menunjukkan rata-rata [deviasi standar] dari jawaban responden yang diberi laporan kasus kecurangan area penyalahgunaan aset adalah 38,83 dan 28,87, sedangkan untuk laporan kecurangan area pengadaan barang dan jasa adalah 75,60 dan 21,40. Hasil uji t menunjukkan bahwa kedua rerata tersebut

secara signifikan berbeda ($t=5,602$; $p=0,000$) yang menunjukkan bahwa manipulasi area kecurangan telah berhasil menciptakan persepsi yang berbeda tentang tingkat kompleksitas kecurangan.

Tabel 4.3. Hasil Uji T Manipulasi

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Hasil Uji Manipulasi	Equal variances assumed	4,690	,034	-5,602	58	,000	-36,76667	6,56334	-49,90462	-23,62871
	Equal variances not assumed			-5,602	53,483	,000	-36,76667	6,56334	-49,92828	-23,60505

Sumber: Data olahan, 2023

4.3. Statistik Deskriptif

Analisa statistik deskriptif pada penelitian ini dibagi menjadi dua bagian, yaitu analisis statistik deskriptif responden dan analisis statistik deskriptif variabel. Hasil pengolahan data statistik deskriptif mengenai karakteristik responden dan data variabel subjek penelitian adalah sebagai berikut:

4.3.1. Analisis Statistik Deskriptif Responden

Deskripsi responden yang menjadi peserta penelitian ini dikelompokkan berdasarkan karakteristik seperti jenis kelamin, usia, latar belakang pendidikan pengalaman kerja auditor dan instansi tempat bekerja.

4.3.1.1. Jenis Kelamin

Data karakteristik jenis kelamin responden ditunjukkan pada tabel 4.4 berikut ini:

Tabel 4.4. Statistik Deskriptif Jenis Kelamin

Keterangan	Grup 1	Grup 2	Grup 3	Grup 4	Jumlah	Persentase
	(I-PA)	(I-PBJ)	(O-PA)	(O-PBJ)		
Laki-laki	7	4	13	9	33	55,00%
Perempuan	8	11	2	6	27	45,00%
Total	15	15	15	15	60	100%

Sumber: Data olahan, 2023

Data pada tabel 4.4 memperlihatkan bahwa mayoritas responden auditor internal pemerintah adalah laki-laki, yakni sebanyak 33 auditor (55,00%), sedangkan jumlah responden perempuan hanya sejumlah 27 auditor (45,00%).

4.3.1.2. Usia

Data karakteristik usia responden ditunjukkan pada tabel 4.5 berikut ini:

Tabel 4.5. Statistik Deskriptif Usia

Keterangan	Grup 1	Grup 2	Grup 3	Grup 4	Jumlah	Persentase
	(I-PA)	(I-PBJ)	(O-PA)	(O-PBJ)		
20-35 tahun	7	6	3	7	23	38,33%
36-45 tahun	5	7	7	6	25	41,67%
46-60 tahun	3	2	5	2	12	20,00%
Total	15	15	15	15	60	100%

Sumber: Data olahan, 2023

Tabel 4.5 memperlihatkan bahwa dari total responden auditor, 23 orang (38,33%) berusia antara 20-35 tahun. Sementara itu, 25 orang lainnya (41,67%) berada dalam rentang usia 36-45 tahun dan sisanya merupakan auditor berusia antara 46-60 tahun yang berjumlah 12 orang (20,00%).

4.3.1.3. Instansi

Data karakteristik instansi responden ditunjukkan pada tabel 4.6 berikut ini:

Tabel 4.6. Statistik Deskriptif Instansi

Keterangan	Grup 1	Grup 2	Grup 3	Grup 4	Jumlah	Persentase
	(I-PA)	(I-PBJ)	(O-PA)	(O-PBJ)		
Inspektorat Prov. Kaltim	15	0	15	0	30	50,00%
Inspektorat Kota Samarinda	0	15	0	15	30	50,00%
Total	15	15	15	15	60	100,00%

Sumber: Data olahan, 2023

Berdasarkan informasi pada tabel 4.6 dapat diketahui bahwa jumlah responden auditor berimbang untuk tiap instansi dengan masing-masing auditor berjumlah 30 (50,00%).

4.3.1.4. Latar Belakang Pendidikan

Data karakteristik latar belakang pendidikan responden ditunjukkan pada tabel 4.7 berikut ini:

Tabel 4.7. Statistik Deskriptif Latar Belakang Pendidikan

Keterangan	Grup 1	Grup 2	Grup 3	Grup 4	Jumlah	Persentase
	(I-PA)	(I-PBJ)	(O-PA)	(O-PBJ)		
S1	11	13	11	14	49	81,67%
S2	4	2	4	1	11	18,33%
Total	15	15	15	15	60	100,00%

Sumber: Data olahan, 2023

Berdasarkan data pada tabel 4.7 dapat diketahui bahwa responden lebih didominasi oleh auditor yang memiliki latar belakang pendidikan strata 1 (S1) yang berjumlah 49 auditor (81,67%) dibandingkan dengan responden yang memiliki latar belakang pendidikan strata 2 (S2) yang hanya berjumlah 11 auditor (18,33%).

4.3.1.5. Pengalaman Auditor

Data karakteristik pengalaman auditor responden ditunjukkan pada tabel 4.8 berikut ini:

Tabel 4.8. Statistik Deskriptif Pengalaman Auditor

Keterangan	Grup 1	Grup 2	Grup 3	Grup 4	Jumlah	Persentase
	(I-PA)	(I-PBJ)	(O-PA)	(O-PBJ)		
5-10 tahun	9	13	11	12	45	75,00%
>10 tahun	6	2	4	3	15	25,00%
Total	15	15	15	15	60	100,00%

Sumber: Data olahan, 2023

Dapat disimpulkan dari tabel 4.8 bahwa mayoritas responden adalah auditor yang memiliki pengalaman kerja selama 5-10 tahun, yaitu sebanyak 45 auditor (75,00%), sedangkan jumlah responden yang memiliki pengalaman lebih dari 10 tahun sebagai auditor hanya sebanyak 15 auditor (25,00%).

4.3.2. Analisis Statistik Deskriptif Variabel

Variabel yang diuji dalam penelitian ini yaitu area kecurangan, *whistleblower* status dan keputusan investigasi auditor internal pemerintah. Seperti yang telah dijabarkan dalam desain eksperimen sebelumnya, dalam penelitian ini terdapat empat kelompok dengan perlakuan yang berbeda-beda. Tabel 4.9 menunjukkan rerata variabel dependen pada setiap kelompok.

Diketahui bahwa rata-rata tingkat kerugian risiko kecurangan atas kasus kecurangan yang dilaporkan dalam laporan *whistleblowing* berdasarkan area kecurangan yang dituduhkan adalah masing-masing sebesar 49,00 untuk area kecurangan penyalahgunaan aset dan 75,27 untuk area kecurangan pengadaan barang dan jasa. Sedangkan rata-rata tingkat kerugian risiko kecurangan atas kasus kecurangan yang dilaporkan dalam laporan *whistleblowing* berdasarkan status pelapor adalah masing-masing sebesar 69,10 untuk tuduhan kecurangan yang berasal dari *whistleblower* status *insider* dan 55,17 juta untuk tuduhan kecurangan yang berasal dari *whistleblower* status *outsider*.

Tabel 4.9. Statistik Deskriptif – Variabel Dependen Rerata [Deviasi Standar] untuk Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah (dalam skala 0-100)

Whistleblower Status	Area Kecurangan		
	Penyalahgunaan Aset	Pengadaan Barang dan Jasa	Total
	<i>Insider</i>	n = 15 56,67 (29,073)	n = 15 81,53 (24,660)
<i>Outsider</i>	n = 15 41,33 (29,427)	n = 15 69,00 (23,391)	n = 30 55,17 (29,667)
Total	n = 30 49,00 (29,781)	n = 30 75,27 (24,461)	n = 60 62,13 (30,090)

Sumber: Data olahan, 2023

4.4. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk menentukan apakah suatu kuesioner dapat dianggap sah atau valid. Validitas kuesioner mengindikasikan sejauh mana pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner tersebut dapat dengan tepat aspek yang ingin diukur. Terdapat dua jenis validitas yang digunakan peneliti untuk mengukur validitas instrumen yang digunakan di dalam penelitian eksperimen ini. Untuk mengukur instrumen variabel area kecurangan dan *whistleblower* status yang instrumennya berupa simulasi kasus kecurangan yang terjadi di area penyalahgunaan aset dan area pengadaan barang dan jasa serta status pelapor *insider* atau *outsider*, peneliti menggunakan teknik *content validity* dan *construct validity*. Metode yang digunakan untuk mengukur instrument dengan validitas isi adalah dengan meminta beberapa orang kepala bagian auditor internal pemerintah untuk mengisi atau membaca instrumen kasus tersebut dan menilai serta memberi pendapat mereka untuk keperluan revisi.

Setelah melakukan diskusi dengan kepala inspektur bagian khusus di lembaga pengawasan milik pemerintah, dilakukan sebuah studi pendahuluan yang menyimpulkan bahwa 4 skenario kasus dengan 2 topik yang berbeda (penyalahgunaan aset dan pengadaan barang dan jasa) layak ditindaklanjuti dengan audit investigatif terlepas dari status pelapor atau area kecurangan yang dilaporkan. Hasil diskusi juga menyimpulkan bahwa *whistleblower* status atau area kecurangan bukanlah faktor utama yang menentukan keputusan untuk melakukan audit investigatif. Sebaliknya, ada beberapa faktor yang lebih penting dalam mempertimbangkan kasus yang layak ditindaklanjuti, yaitu dampak serius atau materialitas risiko kecurangan (*significance*), relevansi bukti yang dilampirkan, kemendesakan (*urgency*), dan efek terhadap pertumbuhan di masa mendatang (*growth*).

Pada instrumen dilakukan uji validitas menggunakan teknik validitas konstruk (*construct validity*) yang diukur berdasarkan *Aiken's V*. Hasil pengujian validitas kuesioner yaitu sebagai berikut:

Tabel 4.10. Hasil Uji Validitas

UJI VALIDITAS									
Aspek Penilaian	Ahli 1	Ahli 2	Ahli 3	S1	S2	S3	$\sum s$	V	Ket
Petunjuk									
Petunjuk dalam kuesioner sangat jelas dan mudah dipahami.	5	4	5	4	3	4	11	0,92	Sangat Tinggi

Disambung ke halaman berikutnya

Tabel 4.10. Sambungan

UJI VALIDITAS									
Aspek Penilaian	Ahli 1	Ahli 2	Ahli 3	S1	S2	S3	Σs	V	Ket
Instruksi yang diberikan membantu untuk mengisi kuesioner dengan benar.	5	5	5	4	4	4	12	1,00	Sangat Tinggi
Isi									
Isi kuesioner memberikan informasi yang dibutuhkan untuk memahami kasus kecurangan dengan baik.	4	4	3	3	3	2	8	0,89	Sangat Tinggi
Kuesioner mencakup semua aspek penting yang harus dilaporkan dalam kasus kecurangan.	4	3	3	3	2	2	7	0,78	Tinggi
Isi kuesioner membantu auditor internal dalam merinci kecurangan dengan lebih baik.	3	3	3	2	2	2	6	0,67	Tinggi
Bahasa									
Bahasa yang digunakan dalam kuesioner mudah dimengerti.	5	5	5	4	4	4	12	1,00	Sangat Tinggi
Kuesioner menggunakan bahasa yang sesuai dan tidak membingungkan.	5	5	5	4	4	4	12	1,00	Sangat Tinggi

Sumber: Data olahan, 2023

Berdasarkan tabel di atas, hasilnya dapat dikatakan bahwa instrumen sudah valid dengan nilai validitas tertinggi sebesar 1,00 dan terendah sebesar 0,67 yang kemudian dimodifikasi sesuai kebutuhan penelitian.

4.5. Uji Reliabilitas

Reliabilitas adalah alat untuk mengukur sejauh mana suatu kuesioner dapat diandalkan sebagai indikator dari variabel atau konstruk yang diukur. Dalam penelitian ini, pengukuran reliabilitas dilakukan dengan menggunakan metode *One Shot* atau pengukuran sekali saja dan kemudian hasilnya dibandingkan dengan pertanyaan lain atau mengukur korelasi antar jawaban pertanyaan. Uji reliabilitas dilakukan melalui perangkat lunak statistik SPSS dengan menggunakan uji statistik *Cronbach Alpha*. Kriteria keandalan instrument ini dikatakan reliabel, apabila nilai koefesien $> 0,60$ dan sebaliknya jika nilai koefesien lebih kecil dari $0,60$ maka dikatakan tidak reliabel.

Hasil pengujian reliabilitas variabel dari kuesioner penelitian yaitu sebagai berikut:

Tabel 4.11. Hasil Uji Reliabilitas

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,941	3

Sumber: Data olahan, 2023

Berdasarkan data yang terdapat dalam tabel di atas, dapat diketahui bahwa nilai *alpha* adalah sebesar $0,941$ lebih besar dari $0,60$, maka dapat disimpulkan bahwa item-item pertanyaan reliabel.

4.6. Uji Hipotesis

Sebelum melakukan uji hipotesis dengan two-way ANOVA, terdapat dua aspek yang harus diuji terlebih dahulu, yaitu uji normalitas dan uji homogenitas varians.

4.6.1. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk mengetahui apakah data yang akan diolah berdistribusi normal atau tidak. Data dikatakan berdistribusi normal jika nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 (Ghozali, 2016), berikut ini adalah hasil uji normalitas untuk penelitian ini:

Tabel 4.12. Hasil Uji Normalitas

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Standardized Residual	,057	60	,200*	,979	60	,407
*. This is a lower bound of the true significance.						
a. Lilliefors Significance Correction						

Sumber: Data olahan, 2023

Tabel 4.13 menunjukkan hasil pengujian normalitas terhadap nilai standardized dengan metode Kolmogorov-Smirnov dan Shapiro-Wilk. Pada tabel ditunjukkan hasil signifikan sebesar 0,200 dengan metode Kolmogorov-Smirnov dan 0,407 dengan metode Shapiro-Wilk. Hal tersebut menunjukkan bahwa data hasil penelitian terdistribusi normal (lebih dari 0,05) dan memenuhi syarat uji pertama untuk pengujian anova.

4.6.2. Uji Homogenitas Varians

Uji homogenitas varians merupakan uji syarat kedua setelah normalitas yang harus dilakukan terhadap data hasil penelitian untuk memastikan bahwa variabel independen dan dependen memiliki varian yang sama. Berikut hasil uji homogenitas untuk variabel penelitian ini:

Tabel 4.13. Hasil Uji Homogenitas Varians

<i>Levene's Test of Equality of Error Variances^{a,b}</i>					
		Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah	Based on Mean	,755	3	56	,524
	Based on Median	,531	3	56	,663
	Based on Median and with adjusted df	,531	3	55,099	,663
	Based on trimmed mean	,823	3	56	,487
Tests the null hypothesis that the error variance of the dependent variable is equal across groups.					
a. Dependent variable: Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah					
b. Design: Intercept + AreaKecurangan + WhistleblowerStatus + AreaKecurangan * WhistleblowerStatus					

Sumber: Data olahan, 2023

Untuk pengujian varians apabila nilai signifikansi (probabilitas) lebih dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa data memiliki varians yang sama. Di sisi lain, apabila nilai signifikansi kurang dari 0,05 maka data dianggap memiliki varians yang berbeda. Dari tabel di atas, dapat dilihat bahwa nilai signifikasinya adalah sebesar 0,524. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa data di atas memiliki varians yang sama ($0,524 > 0,05$). Dengan demikian data instrumen telah memenuhi persyaratan uji *two way* ANOVA.

4.6.3. Uji *Two-Way Analysis of Variance* (ANOVA)

Dalam penelitian ini, metode pengujian hipotesis yang digunakan adalah *Two Way Analysis of Variance* (ANOVA). ANOVA dua jalur digunakan untuk menguji perbedaan nilai rata-rata dari beberapa kelompok atau kasus. Penelitian ini menggunakan pendekatan ANOVA untuk mengetahui pengaruh area kecurangan dan *whistleblower* status terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah

atas tuduhan *whistleblowing*, serta interaksi antara area kecurangan dan *whistleblower* status terhadap keputusan investigasi *whistleblowing*.

Terdapat beberapa uji prasyarat yang telah dilakukan dan memenuhi syarat pengujian hipotesis menggunakan metode Anova. Oleh karena itu, peneliti melakukan uji lanjutan terhadap hipotesis dengan metode *two way* Anova dan hasil pengujian sebagai berikut:

Tabel 4.14. Hasil Uji Hipotesis

Tests of Between-Subjects Effects			
Dependent Variable: Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah			
Source	F	Sig.	Keterangan
Area Kecurangan	14,442	,000	H1 Terbukti
Whistleblower Status	4,064	,049	H2 Terbukti

Sumber: Data olahan, 2023

Tabel 4.14 menunjukkan output hasil pengujian *two way* Anova terhadap data penelitian terkait pengaruh variabel area kecurangan (X_1) dan *whistleblower* status (X_2) terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah (Y) melalui interpretasi nilai signifikan yang ditunjukkan pada kolom Sig.

Nilai signifikan yang ditunjukkan oleh variabel independen pertama (X_1) adalah 0,000 (lebih kecil dari 0,05) yang berarti H_0 tidak terbukti atau H_1 terbukti, dengan kata lain hasil merepresentasikan bahwa area kecurangan memberikan pengaruh signifikan terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah dengan menciptakan perbedaan asumsi tingkat kerugian risiko kecurangan yang diestimasikan oleh auditor internal ketika menangani tuduhan *whistleblowing* yang mereka terima. Hipotesis diterima secara parsial.

Hasil uji statistik untuk variabel independen kedua (X_2) menunjukkan nilai *P-value* sebesar 0,049 atau lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti H_0 tidak terbukti dan H_2 terbukti. Hasil tersebut menunjukkan bahwa *whistleblower* status berpengaruh terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah dengan menciptakan perbedaan asumsi tingkat kerugian risiko kecurangan yang diestimasikan oleh auditor internal dalam menangani tuduhan *whistleblowing* yang mereka terima. Hipotesis diterima secara parsial.

Komponen varian dari setiap sumber variasi (*Source of Variations*) dapat dihitung dengan menggunakan hasil output yang diperoleh dari analisis SPSS. Berikut adalah sumber variasi dari hasil output SPSS pada analisis *two way* ANOVA:

Tabel 4.15. Komponen Sumber Varian

<i>Tests of Between-Subjects Effects</i>	
Dependent Variable: Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah	
<i>Source</i>	<i>Type III Sum of Squares</i>
<i>Corrected Model</i>	13290,533 ^a
<i>Intercept</i>	231633,067
AreaKecurangan	10349,067
WhistleblowerStatus	2912,067
AreaKecurangan * WhistleblowerStatus	29,400
<i>Error</i>	40130,400
<i>Total</i>	285054,000
<i>Corrected Total</i>	53420,933

Sumber: Data olahan, 2023

Perhitungan komponen varians digunakan untuk mengevaluasi sejauh mana setiap komponen (model gabungan, X_1 , X_2 , interaksi atau hubungan X_1 dan X_2 serta komponen lain). Berikut perhitungan persentase dari masing-masing komponen varian:

- a. Persentase komponen untuk varian antar model

$$\frac{\text{Corrected Model}}{\text{Corrected Total}} = \frac{13290,533}{53420,933} \times 100\% = 24,88\%$$

Persentase senilai 24,88% adalah efek bersama (gabungan) antara variabel area kecurangan dan variabel *whistleblower* status terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah.

- b. Persentase komponen untuk varian antar kelompok variabel independen area kecurangan (X1)

$$\frac{\text{Area Kecurangan}}{\text{Corrected Total}} = \frac{10349,067}{53420,933} \times 100\% = 19,37\%$$

Persentase senilai 19,37% adalah efek dari variabel bebas area kecurangan terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah dengan tidak memperhitungkan *whistleblower* status.

- c. Persentase komponen untuk varian antar kelompok variabel independen *whistleblower* status (X2)

$$\frac{\text{Whistleblower Status}}{\text{Corrected Total}} = \frac{2912,067}{53420,933} \times 100\% = 5,45\%$$

Persentase senilai 5,45% adalah efek dari variabel bebas *whistleblower* status terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah dengan tidak memperhitungkan area kecurangan.

- d. Persentase komponen untuk varian interaksi antara variabel independent X1 dengan X2 (X1*X2)

$$\frac{X1 * X2}{\text{Corrected Total}} = \frac{29,400}{53420,933} \times 100\% = 0,06\%$$

Persentase nilai 0,06% adalah efek yang disebabkan oleh interaksi atau korelasi antara variabel area kecurangan dan *whistleblower* status terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah.

- e. Persentase komponen untuk varian yang tidak bisa dijelaskan oleh model (*unexplained varian*)

$$\frac{\text{Error}}{\text{Corrected Total}} = \frac{40130,400}{53420,933} \times 100\% = 75,12\%$$

Berdasarkan hasil analisis dari varian desain faktorial bisa diartikan bahwa persentase senilai 24,88% varian pada variabel keputusan investigasi auditor internal pemerintah disebabkan karena perbedaan atau variasi pada nilai variabel bebas yaitu area kecurangan (penyalahgunaan aset dan pengadaan barang dan jasa) serta *whistleblower* status (*insider* dan *outsider*) secara bersamaan. Selebihnya sebesar 75,12% dijelaskan oleh variabel lain diluar model penelitian ini.

4.7. Pembahasan

4.7.1. Pengaruh Area Kecurangan Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah

Hasil yang didapatkan dari pengujian *two way* ANOVA, untuk hipotesis pertama menunjukkan pengaruh area kecurangan dengan hasil nilai signifikan yaitu sebesar 0,000 yang berarti lebih kecil dari nilai *alpha* yang ditentukan (0,05) sehingga hipotesis pertama terbukti. Ditunjukkan dari hasil analisis tersebut bahwa terdapat perbedaan penilaian tingkat kerugian risiko kecurangan sebagai faktor utama keputusan investigasi untuk laporan tuduhan kecurangan yang berasal dari area kecurangan yang berbeda. Auditor internal pemerintah selaku *recipient* atau penerima laporan cenderung akan lebih kuat dalam merespon laporan tuduhan

kecurangan yang terjadi di area pengadaan barang dan jasa dibandingkan dengan laporan tuduhan kecurangan yang terjadi di area penyalahgunaan aset.

Tingkat kerugian yang lebih besar mencerminkan bahwa dampak kecurangan terhadap organisasi lebih signifikan, sehingga keputusan untuk menyelidiki tuduhan tersebut menjadi lebih mendesak. Semakin tinggi estimasi tingkat kerugian risiko terhadap suatu tuduhan kecurangan, maka kemungkinan tuduhan tersebut akan diberikan prioritas yang lebih tinggi dalam proses investigasi. Oleh karena itu, estimasi tingkat kerugian risiko kecurangan yang meningkat secara alami membawa konsekuensi pengambilan keputusan yang lebih cepat dan berfokus, dimaksudkan untuk mengidentifikasi serta menanggapi dugaan kecurangan dengan lebih efisien.

Perbedaan yang signifikan antara rerata pada kondisi penyalahgunaan aset dan pengadaan barang dan jasa terkait dengan keputusan investigasi auditor internal pemerintah (49,00 vs 75,27) menunjukkan bahwa auditor internal pemerintah memiliki kecenderungan yang jelas dalam menilai risiko kerugian potensial dari suatu kecurangan tergantung pada area kecurangan yang dilaporkan. Lebih lanjut, hasil ini menunjukkan bahwa keputusan investigasi terdistorsi akibat adanya salah satu jenis bias *cognitive* yakni bias kompleksitas yang dialami auditor internal pemerintah.

Teori *Complexity Bias*, seperti yang dijelaskan oleh Hopkins (2021) menggambarkan bagaimana auditor sebagai penerima laporan dapat memandang dan merespon tingkat kompleksitas area kecurangan yang dilaporkan. Auditor internal pemerintah melihat risiko di area kecurangan pengadaan barang dan jasa

dengan sudut pandang yang berbeda yang dapat memengaruhi prioritas investigasi yang dilakukan yang pada akhirnya memengaruhi efektivitas dan efisiensi proses investigasi. Auditor cenderung memberikan prioritas lebih tinggi pada kasus di area kecurangan pengadaan barang dan jasa yang dianggap lebih kompleks dan menilai risiko kerugian potensial dari kecurangan yang berada di area penyalahgunaan aset lebih rendah walaupun dapat memiliki implikasi yang lebih signifikan. Akibatnya, ini dapat menghasilkan penggunaan yang tidak efisien dari waktu dan sumber daya yang berharga.

Variabel independen area kecurangan memiliki persentase komponen untuk varian antar kelompok sebesar 19,37% yang menunjukkan variabel ini memiliki pengaruh terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah atas tuduhan *whistleblowing* sebesar 19,37%. Artinya, karakteristik area kecurangan memainkan peran signifikan dalam penilaian laporan tindak kecurangan oleh auditor internal pemerintah. Ini berarti bahwa auditor memberikan perhatian khusus terhadap karakteristik area kecurangan dalam mengevaluasi tuduhan *whistleblowing*.

Hasil penelitian ini memperluas temuan penelitian Darjoko dan Nahartyo (2017) yang menyatakan bahwa karakteristik informasi laporan kecurangan dapat berpengaruh terhadap keputusan investigasi auditor internal. Dengan menggunakan atribut kecurangan yang berbeda yakni area kecurangan (area penyalahgunaan aset dan area pengadaan barang dan jasa), temuan studi ini mengindikasikan bahwa keputusan investigasi auditor internal tidak hanya dapat dipengaruhi oleh persepsinya atas penyebab kecurangan, tetapi juga persepsi auditor internal

terhadap tingkat kompleksitas suatu area kecurangan yang dituduhkan. Ini menunjukkan bahwa evaluasi risiko tidak hanya didasarkan pada alasan konkret dari laporan kecurangan tetapi juga pada persepsi subjektif auditor.

Ketika melakukan penelitian yang melibatkan auditor internal pemerintah, cukup sulit untuk mendapatkan akses ke responden. Salah satu alasan utamanya adalah keterbatasan ketersediaan auditor untuk pertemuan karena pekerjaan mereka memerlukan kunjungan lapangan atau inspeksi langsung di luar kantor. Oleh karena itu, sulit untuk menjadwalkan pertemuan guna pelaksanaan penelitian eksperimen dengan mereka.

4.7.2. Pengaruh *Whistleblower* Status Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Pemerintah

Hasil yang didapatkan dari pengujian *two way* ANOVA, untuk hipotesis kedua menunjukkan pengaruh *whistleblower* status dengan hasil nilai signifikan yaitu sebesar 0,049 yang berarti lebih kecil dari nilai *alpha* yang ditentukan (0,05) sehingga hipotesis kedua terbukti. Ditunjukkan dari hasil analisis tersebut terdapat perbedaan penilaian tingkat kerugian risiko kecurangan sebagai faktor utama dalam keputusan investigasi untuk laporan tuduhan kecurangan yang berasal dari status pelapor yang berbeda. Auditor internal pemerintah selaku *recipient* atau penerima laporan cenderung lebih sensitif terhadap tuduhan kecurangan yang dilaporkan oleh pelapor *insider* dibandingkan pelapor *outsider* dalam sebuah organisasi pemerintah.

Semakin besar estimasi tingkat risiko kerugian terkait tuduhan kecurangan, semakin krusial dan mendesak keputusan untuk memulai penyelidikan. Tingkat kerugian yang signifikan mencerminkan potensi dampak serius pada organisasi, memperkuat prioritas yang lebih tinggi dalam langkah-

langkah investigasi. Oleh karena itu, estimasi risiko yang lebih tinggi secara alami mengakibatkan konsekuensi pengambilan keputusan yang lebih cepat dan lebih intensif dalam usaha mengenali serta merespons dugaan kecurangan.

Perbedaan rerata antara kondisi tuduhan bersumber dari pelapor *insider* dan *outsider* untuk keputusan investigasi auditor internal pemerintah (69,10 vs 55,16) menunjukkan hasil yang tidak terlalu jauh berbeda. Meskipun hasil uji *two way* anova menunjukkan bahwa status pelapor mempengaruhi penilaian auditor, perbedaan rerata yang tidak cukup jauh mengindikasikan bahwa efeknya mungkin tidak terlalu besar dalam praktiknya dan auditor internal mungkin lebih objektif dalam menanggapi tuduhan kecurangan tanpa memandang status pelapor.

Persentase komponen untuk varian antar kelompok sebesar 5,45% yang menunjukkan variabel ini memiliki pengaruh terhadap keputusan investigasi auditor internal pemerintah atas tuduhan *whistleblowing* hanya sebesar 5,45%. Kecenderungan auditor untuk tidak menghasilkan perbedaan yang terlalu jauh dalam penilaian tingkat kerugian risiko kecurangan atas suatu tuduhan kecurangan yang dilaporkan oleh status pelapor yang berbeda mungkin disebabkan oleh faktor lain yang meniadakan bias, yaitu akuntabilitas (Guthrie *et al.*, 2012).

Dilansir dari situs Inspektorat Daerah Provinsi Kalimantan Timur, penanganan laporan tuduhan *whistleblowing* difokuskan pada kebenaran substansi pelanggaran dan tidak diarahkan pada kepentingan untuk mencari identitas pelapor. Sehingga, auditor internal pemerintah yang bertugas sebagai pejabat penerima pengaduan diharuskan bertindak profesional dan mengedepankan integritas yang

dimilikinya dengan tidak menilai laporan tuduhan kecurangan berdasarkan status pelapor.

Walaupun pengaruh status pelapor dapat dikategorikan kecil, namun tidak menutup kemungkinan adanya distorsi objektivitas yang dialami auditor internal selaku *recipient* sebagai akibat adanya bias kognitif dalam diri auditor. Bias kognitif yang timbul akibat persepsi yang mempengaruhi penilaian auditor internal pemerintah terhadap suatu laporan kecurangan yang berasal dari status pelapor yang berbeda mengakibatkan pengambilan keputusan yang tidak sesuai bahkan ketika organisasi telah menetapkan kebijakan terkait fokus penanganan laporan kecurangan yang mereka terima (Haselton et al., 2015).

Bias kognitif yang dimaksud adalah bias implisit yang menciptakan penilaian tidak sadar (Eberhardt, 2019) terkait kredibilitas laporan kecurangan yang mereka terima (Guthrie et al., 2012). Dalam hal ini, auditor internal pemerintah cenderung memberikan penilaian yang lebih positif terhadap laporan yang berasal dari pelapor *insider*, seperti rekan kerja atau bawahan berdasarkan afiliasi yang lebih dekat dengan organisasi tempat terjadinya kecurangan, sementara memiliki penilaian negatif terhadap laporan yang berasal dari pelapor *outsider* yang dianggap sebagai pihak asing. Hal ini menciptakan perbedaan dalam penilaian risiko dan prioritas investigasi dan auditor lebih fokus pada kasus-kasus yang melibatkan pelapor *insider* daripada pelapor *outsider* meskipun substansi laporan serupa.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Guthrie et al. (2012) yang tidak menemukan adanya bias dalam keputusan investigasi atas tuduhan *whistleblowing*. Dalam hal ini, penilaian rendahnya

kredibilitas yang dimiliki oleh pelapor berdasarkan statusnya tidak serta merta menurunkan upaya investigasi auditor internal pemerintah. Adanya perbedaan reaksi ini kemungkinan disebabkan oleh faktor penilaian etis, akuntabilitas (Guthrie *et al.*, 2012) dan pengalaman auditor internal terhadap pelaporan non-anonim.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang diperoleh melalui analisis data dan uji hipotesis, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Terdapat perbedaan tingkat kerugian risiko kecurangan sebagai faktor utama dalam keputusan investigasi yang diestimasi oleh auditor internal pemerintah ketika menilai tuduhan *whistleblowing* menurut area kecurangan yang berbeda.
2. Terdapat perbedaan tingkat kerugian risiko kecurangan sebagai faktor utama dalam keputusan investigasi yang diestimasi oleh auditor internal pemerintah ketika menilai tuduhan *whistleblowing* yang berasal dari status pelapor yang berbeda.

5.2. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan berkaitan dengan kesulitan untuk mengumpulkan auditor dalam penelitian eksperimen karena auditor internal pemerintah sering melakukan pemeriksaan di luar kantor sehingga sulit untuk dapat berpartisipasi dalam penelitian.

5.3. Saran

Berdasarkan hasil dan pembahasan penelitian ini, maka peneliti memberikan saran sebagai berikut:

1. Penelitian selanjutnya dapat melakukan penelitian eksperimen dengan mengumpulkan responden auditor internal pemerintah menggunakan media

zoom atau *google meeting* sehingga dapat mengikutsertakan auditor internal pemerintah yang sedang bertugas di luar kantor.

2. Bagi sistem *whistleblowing* lembaga pengawasan pemerintah untuk beroperasi dalam suatu lingkungan kebijakan yang mampu mengatasi bias pada penerima laporan, misalnya melalui pelatihan dan pengawasan yang tepat bagi auditor internal pemerintah dan penerima laporan *whistleblowing*. Selain itu, dapat mempertimbangkan struktur investigasi yang melibatkan pemeriksaan berjenjang, sehingga keputusan investigasi dapat dievaluasi oleh beberapa tingkatan. Ini dapat membantu mengurangi bias kognitif individu dan menghasilkan keputusan yang lebih objektif.

DAFTAR PUSTAKA

- Abubakar, H. R. (2021). *Pengantar Metodologi Penelitian*. Yogyakarta: SUKA-Press UIN Sunan Kalijaga.
- ACFE Indonesia. (2020). Survei Fraud Indonesia 2019. *Indonesia Chapter #111*, 53(9), 1–76. Diunduh pada 4 Februari 2023, <https://acfe-indonesia.or.id/survei-fraud-indonesia>
- Agung, A. A. (2012). *Metodologi Penelitian Bisnis*. Malang: UB Press.
- Ahmad, S., Smith, G., Ismail, Z., Ahmad, S. A., & Smith, M. (2012). Internal Whistle-Blowing Intentions: A Study of Demographic and Individual Factors. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8(11), 1632–1645. <http://ro.ecu.edu.au/ecuworks2012/638>
- Apriyanti, R., Hamrul, H., & Fahria, R. (2019). *Profesionalisme , Komitmen Organisasional dan Tingkat Keseriusan Bagi Auditor Internal Melakukan Whistleblowing*. 2, 1652–1668.
- Arora, S., & Barak, B. (2009). *Computational complexity: a modern approach*. Cambridge University Press.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. n.d. *Whistleblower's System: Menuju Tata Kelola Pemerintahan Yang Bersih*. Diakses pada 13 Februari 2023, <https://wbs.bpkp.go.id>
- Blanco, F. (2017). Cognitive Bias. *Encyclopedia of Animal Cognition and Behavior*, 1–7. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-47829-6>
- Blanton, H., Jaccard, J., Strauts, E., & Mitchell, G. (2015). Toward a meaningful metric of implicit prejudice. *Personality and Social Psychology Review*, 19(4), 348-360.
- Borich, G.D. (1994). *Observation skill for effective teaching*. Second Edition. New York: Macmillan Publishing Company.
- Creswell, J. W. (2012). *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research* (4th ed.). Boston, MA: Pearson Education, Inc.
- Culiberg, B., & Mihelič, K. K. (2016). The Evolution of *Whistleblowing* Studies: A Critical Review and Research Agenda. *Journal of Business Ethics*, 146(4), 787–803. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3237-0>

- Darjoko, F. J., & Nahartyo, E. (2017). Efek Tipe Kecurangan Dan Anonimitas Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Atas Tuduhan *Whistleblowing*. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 14(2), 202–221. <https://doi.org/10.21002/jaki.2017.11>
- Detik. (2020). Bareskrim Temukan 102 Kasus Dugaan Penyelewengan Dana Bansos Covid-19. Detik.com. Diakses pada 25 Februari 2023, <https://news.detik.com/berita/d-5109929/bareskrim-temukan-102-kasus-dugaan-penyelewengan-dana-bansos-covid-19>
- Devine, P. G. (1989). Stereotypes and prejudice: Their automatic and controlled components. *Journal of personality and social psychology*, 56(1), 5-18.
- Dewantara, A. (2022). Hindari Fraud di Sektor Publik, Tingkatkan Pelayanan kepada Stakeholders. *Direktorat Jenderal Kekayaan Negara*. Diakses pada 5 Oktober 2023, <https://www.djkn.kemenkeu.go.id/artikel/baca/15196/Hindari-Fraud-di-Sektor-Publik-Tingkatkan-Pelayanan-kepada-Stakeholders.html>
- Eberhardt, J. L. (2019). *Biased: Uncovering the Hidden Prejudice That Shapes What We See, Think, and Do*. New York: Viking. <https://site.bookcenterapp.com/YUMPU/0735224951>
- Elimanto, L. S., & Mulia, T. W. (2016). Pengaruh Reward, Profesionalisme Profesi, dan Moral Terhadap Intensitas Auditor Internal Melakukan Whistleblowing. *Jurnal Akuntansi Kontemporer*, 8(1), 33–52. <http://journal.wima.ac.id/index.php/JAKO/article/view/2579>
- Elya, W., Lismawati, & Nila, A. (2010). Pengaruh Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, dan Pemahaman Good Governance Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah (Studi Pada Auditor Pemerintah di BPKP Perwakilan Bengkulu). *Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto*.
- Furnham, A., & Boo, H. C. (2011). A literature review of the anchoring effect. *The Journal of Socio-Economics*, 40(1), 35-42. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2010.10.008>
- Ghozali, I. (2016). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 23*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gigerenzer, G., & Gaissmaier, W. (2011). Heuristic decision making. *Annual review of psychology*, 62, 451-482. <https://doi.org/10.1146/annurev-psych-120709-145346>
- Greenwald, A. G., & Banaji, M. R. (1995). Implicit social cognition: Attitudes, self-esteem, and stereotypes. *Psychological review*, 102(1), 4-27.

- Greenwald, A. G., Banaji, M. R., & Nosek, B. A. (2015). Understanding and using the Implicit Association Test: III. Meta-analysis of predictive validity. *Journal of Personality and Social Psychology*, 108(1), 17-41.
- Guilford, J. P., & Fruchter, B. (1978). *Fundamental Statistics in Psychology and Education* (6th ed.). McGraw-Hill.
- Guthrie, C. P., Norman, C. S., & Rose, J. M. (2012). Chief audit executives' evaluations of whistle-blowing allegations. *Behavioral Research in Accounting*, 24(2), 87–99. <https://doi.org/10.2308/bria-50154>
- Haselton, M. G., Nettle, D., & Andrews, P. W. (2015). The Evolution of Cognitive Bias. *The Handbook of Evolutionary Psychology*, 724–746. <https://doi.org/10.1002/9780470939376.ch25>
- Hikmawati, F. (2020). *Metodologi Penelitian* (Vol. 13, Issue 1). Depok: PT RajaGrafindo Persada.
- Hopkins, D. D. (2021). Complexity Bias the Assassin of Action. Diakses tanggal 25 Februari 2023, <https://davidhopkins.com/complexity-bias/>
- Institute of Internal Auditors. (2017). *International Professional Practices Framework (IPPF) for the Professional Practice of Internal Auditing*. Diakses pada 17 Februari 2023, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-2017.pdf>
- Institute of Internal Auditors. (2020). *Practice Guide: Managing Whistleblowing Incidents*. Diakses pada 18 Februari 2023, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Managing-Whistleblowing-Incidents-2020.pdf>
- Itjen Kemenperin. (2023). Pencegahan Fraud melalui Manajemen Risiko. *Kementerian Perindustrian Republik Indonesia*. <https://itjen.kemenperin.go.id/post/pencegahan-fraud-melalui-manajemen-risiko#:~:text=Area rawan fraud merupakan area,publik%2C dan area kegiatan lainnya..>
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1972). Subjective probability: A judgment of representativeness. *Cognitive Psychology*, 3(3), 430–454. [https://doi.org/10.1016/0010-0285\(72\)90016-3](https://doi.org/10.1016/0010-0285(72)90016-3)
- Kaplan, S. E., Pope, K. R., & Samuels, J. A. (2011). An examination of the effect of inquiry and auditor type on reporting intentions for fraud. *Auditing*, 30(4), 29–49. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10174>

- Kellergrover. (2017). *Three reasons competitors (and other outsiders) can make great whistleblowers*. Diakses pada 18 Februari 2023, <https://www.kellergrover.com/news/whistleblower-law/three-reasons-competitors-outsiders-can-make-great-whistleblowers>
- Kementerian BUMN. 2011. *Peraturan Menteri BUMN Nomor PER-01/MBU/2011 tanggal 1 Agustus 2011 tentang Penerapan Tata Kelola Perusahaan yang Baik (Good Corporate Governance) pada Badan Usaha Milik Negara*.
- Kennedy, J. 1993. Debiasing Audit Judgement With Accountability: A Framework and Experimental Results. *Journal of Accounting Research*, 31 (2), 231-245.
- Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). (2021). *Survei Penilaian Integritas Tahun 2021*. Diunduh tanggal 05 Maret 2023, <https://inspektorat.riau.go.id/wp-content/uploads/2021/12/0-Nasional.pdf>
- Kompas. (2021). Kasus Korupsi Pengadaan Alkes: Mantan Pejabat Kemenkes Divonis 2 Tahun. *Kompas.Com*. Diakses pada 25 Februari 2023, <https://nasional.kompas.com/read/2021/06/10/16461311/kasus-korupsi-pengadaan-alkes-mantan-pejabat-kemenkes-divonis-2-tahun>
- Larasati, M. (2018). Efek Moral Reasoning Terhadap Niat Auditor Internal Untuk Melakukan *Whistleblowing*. *Agregat: Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 2(2), 388–398. <https://doi.org/10.22236/agregat>
- Medcom. (2021). Kronologi Korupsi Penyalahgunaan Dana Covid-19 di Memberamo Raya. *Medcom.Id*. Diakses pada 25 Februari 2023, <https://www.medcom.id/nasional/hukum/zNPOdj7K-kronologi-korupsi-penyalahgunaan-dana-covid-19-di-memberamo-raya>
- Miceli, M. P., Dreyfus, S., & Near, J. P. (2014). Outsider “whistleblowers”: Conceptualizing and distinguishing “bell-ringing” behavior. In A. J. Brown, D. Lewis, R. Moberly, & W. Vandekerckhove (Eds.), *International handbook on whistleblowing research* (pp. 71–94). Cheltenham: Edward Elgar.
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Schwenk, C. R. (1991). *Who Blows the Whistle and Why?* 45(1), 113–130.
- Miceli, M.P., & Near, J.P. (2015). *Whistleblowing* in organizations: An examination of conceptual and empirical developments. *Academy of Management Review*, 10(3), 466-476.
- Montesdeoca, M. R., Medina, A. J. S., & Santana, F. B. (2019). Research topics in accounting fraud in the 21st century: A state of the art. In *Sustainability (Switzerland)* (Vol. 11, Issue 6). <https://doi.org/10.3390/su11061570>

- Neuman, W.L. (2013). *Metodologi penelitian sosial: pendekatan kualitatif dan kuantitatif, edisi ketujuh*. Jakarta: PT Indeks.
- Nosek, B. A., & Smyth, F. L. (2011). Implicit social cognition: From measures to mechanisms. *Trends in cognitive sciences*, 15(4), 152-159.
- Nosek, B. A., Hawkins, C. B., & Frazier, R. S. (2011). Implicit social cognition: From measures to mechanisms. *Trends in Cognitive Sciences*, 15(4), 152–159.
- Otoritas Jasa Keuangan. (2014). *Roadmap Tata Kelola Perusahaan Indonesia*. Diunduh tanggal 5 Februari 2023, <http://www.ojk.go.id>.
- Pastin, M. (2014). *Why embracing whistleblowers could save your reputation*. Special to the Globe and Mail, Diakses tanggal 18 Februari 2023, http://www.theglobeandmail.com/report-on-business/careers/leader_ship-lab/why-embracing-whistleblowers-could-save-your-reputation/article17858924/
- Perserikatan Bangsa-Bangsa. (2003). *United Nations Convention Against Corruption*. New York: United Nations
- Prasetyo, D. A. (2022). Membangun Kolaborasi Manajemen Risiko Area Rawan Fraud. *Direktorat Jenderal Kekayaan Negara*. Diakses pada 5 Oktober 2023, <https://www.djkn.kemenkeu.go.id/kanwil-sulseltrabar/baca-artikel/14780/MEMBANGUN-KOLABORASI-MANAJEMEN-RISIKO-AREA-RAWAN-FRAUD.html>
- Pusdiklatwas BPKP. (2009). *Panduan Audit Investigatif: Pelatihan untuk Auditor Internal*. Jakarta: Pusdiklatwas BPKP.
- Read, W. J., & Rama, D. V. (2003). Whistle-blowing to internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 18(5), 354–362. <https://doi.org/10.1108/02686900310476828>
- Robson, D. (2019). *The Intelligence Trap: Why Smart People Make Dumb Mistakes*. W.W. Norton & Company.
- RSM Indonesia. (2020). Implication of Pandemic on Fraud Risk. *RSM Indonesia Special Chapter*, 1-18. Diunduh pada 20 Februari 2023, <https://www.rsm.global/indonesia/id/insights/special-reports/implication-pandemic-fraud-risk>
- Sagara, Y. (2013). Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan Whistleblowing. *Jurnal Liquidity*, 2(1), 34–44.
- Semendawai, & Abdul, H. (2011). *Memahami Whistle Blower*. Jakarta: Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban.

- Smaili, N., & Arroyo, P. (2019). Categorization of *Whistleblowers* Using the *Whistleblowing Triangle*. *Journal of Business Ethics*, 157(1), 95–117. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3663-7>(Smaili & Arroyo, 2019)
- Sugiyono, P. D. (2017). *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Penerbit Alfabeta.
- The Institute of Internal Auditors. (2015). *Investigative Auditing: Evaluating Investigative Inquiries*.
- Transparency International. (2020). *Global corruption barometer 10th edition Asia 2020. Global Corruption Barometer*.
- Tuan Mansor, T. M., Mohamad Ariff, A., & Hashim, H. A. (2020). *Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment*. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1033–1055. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2484>
- Wahyudi. (2012). *Developing Chemistry's Learning Media Based on Cooperative Approach of Student Teams Achievement Division Type in Improving Process and Student Learning Outcomes Quality at SMA Negeri Marawola*. *Indonesian Journal of Science Education*. 2(1), Hal. 9-19.
- West, J. P., & Bowman, J. S. (2019). *Whistleblowing Policies in American States: A Nationwide Analysis*. *The American Review of Public Administration*, 50(2), 119–132. <https://doi.org/10.1177/0275074019885629>