

## Kompetensi Moral dan Intensi *Whistleblowing*

Harti Budi Yanti<sup>1)\*</sup>

Hasnawati<sup>2)</sup>

Christina Dwi Astuti<sup>3)</sup>

Haryo Kuncara<sup>4)</sup>

<sup>1,2,3)</sup>FEB Universitas Trisakti

<sup>4)</sup>FE Universitas Negeri Jakarta

<sup>1)</sup>[harti\\_b@trisakti.ac.id](mailto:harti_b@trisakti.ac.id)

<sup>2)</sup>[hasnawati@trisakti.ac.id](mailto:hasnawati@trisakti.ac.id)

<sup>3)</sup>[cdwi\\_astuti@trisakti.ac.id](mailto:cdwi_astuti@trisakti.ac.id)

<sup>4)</sup>[har\\_kun@feunj.ac.id](mailto:har_kun@feunj.ac.id)

---

### *Abstract*

This study examines the effect of age, gender and moral competence on whistleblowing intentions. Most of the respondents had a medium moral competence score. The older women group proved to be higher in moral competence scores than men of the same age. Age and gender do not affect whistle blowing intentions. However, moral competence strengthens the influence of age and gender on whistle blowing intentions. The results of this test provide support for human resource development practitioners to start paying attention to moral competence in addition to technical competence as the basis of consideration of recruitment, promotion and layoffs.

**Keywords:** *Usia, Gender, Kompetensi Moral, Intensi Whistleblowing, Akuntan*

**JEL Classification:** M41 C83

*Submission Date:* Agustus 2017

*Accepted Date:* Februari 2018

---

*\*Corresponding Author*

## PENDAHULUAN

Penelitian ini memunculkan peran kompetensi moral dalam riset akuntansi. Penelitian terdahulu lebih banyak menggunakan orientasi etis dan moral preferensi yang hasilnya tidak konsisten dengan tindakan etis yang diambilnya. Variabel kompetensi moral menjadi penting dalam membentuk karakter pribadi yang unggul dan berakhlak. Ilahi (2014) memaparkan analisisnya tentang maraknya terjadi tindak kekerasan, pola pikir yang masih didominasi oleh emosional, perilaku destruktif, oportunistik, persaingan, permusuhan, perselisihan dan benturan sosial serta

bergesernya indikator status sosial dari “kesalehan” menjadi “kebendaan”. Perilaku korupsi, serakah, memilih jalan pintas, menghalalkan segala cara menjadi perilaku yang semakin membudaya dan menjadi gaya hidup masyarakat Indonesia saat ini. Berdasarkan literatur psikologi, kondisi ini menunjukkan adanya masalah dalam kompetensi moral mereka. Kompetensi moral menunjukkan kemampuan untuk memahami benar dan salah serta berpendirian teguh untuk berfikir dan berperilaku sesuai dengan norma moral (Borba, 2001). Problem kompetensi moral menjadi sangat relevan dan diduga mampu memberikan penjelasan dan bukti empiris atas perilaku disfungsi saat ini.

Moralitas yang rendah terbentuk akibat gagalnya pendidikan karakter sepanjang hayat, terutama usia dini. Karakter yang baik disusun atas tiga bagian yang saling berhubungan, yaitu mengetahui yang baik, menginginkan yang baik dan melakukan kebaikan baik dalam kebiasaan berfikir, kebiasaan merasa dan kebiasaan bertindak. Moral dapat dibelajarkan. Pendidikan moral ini merupakan proses untuk membentuk, menumbuhkan, mengembangkan dan mendewasakan kepribadian individu agar menjadi pribadi yang bijaksana dan bertanggungjawab melalui pembiasaan-pembiasaan pikiran, hati dan tindakan secara berkesinambungan.

Kompetensi moral ini berperan dalam pengambilan keputusan etis dan berbagai bentuk penyimpangan asusila di masyarakat. Ketidakseimbangan disain pendidikan yang hanya berorientasi pada pencapaian aspek intelektual atau ranah kognitif semata dan mengabaikan aspek pengembangan karakter diduga menjadi penyebab munculnya degradasi atau demoralisasi generasi saat ini (Damayanti; 2014, ; 22).

Kompetensi moral bagi auditor penting untuk alasan menjaga kepercayaan publik dan menyelesaikan dilemma etis antara *client service versus financial fairness*. Kompetensi moral ini juga mempengaruhi kualitas keputusan etis yang dibuat oleh auditor. Abdolmohammadi, et.al (2003) dan Abdolmohammadi & Baker (2009) menemukan bahwa skor moral reasoning auditor rendah dibandingkan profesi lainnya karena alasan (1) auditor harus patuh pada aturan standar profesinya, (2) Terdapatnya rekrutmen dan sosialisasi kode etik profesi yang menciptakan level moral reasoning berada pada level yang sama pada semua auditor yang diamati.

Penelitian ini menarik untuk dilakukan karena pentingnya kompetensi moral bagi para profesional masa depan. Memahami level kompetensi moral mahasiswa akuntansi menjadi penting sebagai dasar penilaian keberhasilan pendidikan akuntansi hingga saat ini. Pendidikan akuntansi wajib mengembangkan kompetensi teknis dan kompetensi moral hingga menghasilkan akuntan yang cerdas, lebih bermoral dan berahlak mulia. Akuntan demikian, membantu menciptakan profesi akuntan yang tangguh, beradab dan bertanggungjawab dan amanah.

Sangat penting bagi setiap orang untuk mengembangkan moralitas dalam dirinya karena hakikat dasar manusia adalah egois, intoleransi, *self justification* dan *self deception*. Ia tidak dapat menghilangkan sifat ini, namun ia belajar mengendalikan dan mengembangkan perilaku beretika dan bermoral. Rendahnya kompetensi moral para akuntan saat ini adalah buah dari sistem pendidikan yang hanya mengutamakan perkembangan kecerdasan intelektual, mengabaikan pembentukan karakter manusia yang berahlak mulia. Jika kompetensi moral ini terus menurun dan diabaikan, maka akan tercipta generasi profesi akuntan yang mengerikan dan menuju kehancurannya.

### REVIU LITERATUR dan HIPOTESIS

#### Kompetensi moral

Kompetensi moral menunjukkan kemampuan individu untuk membedakan benar dan salah berdasarkan keyakinan yang kuat akan etika dan menerapkannya dalam tindakan. Borba (2001) menjelaskan pengertian kompetensi moral sebagai kemampuan untuk memahami benar dan salah dan berpendirian kuat untuk berfikir dan berperilaku sesuai dengan nilai moral. Pendekatan teori yang menjelaskan perkembangan kompetensi moral adalah teori kognitif, dikembangkan oleh Piaget yang menitikberatkan pada pengertian dan pemahaman isu moral. Piaget menjelaskan tiga tahapan perkembangan moral yaitu fase absolut, fase realistik dan fase otonomous morality. Teori kognitif ini kemudian diperbaiki oleh Kohlberg (1981) untuk menjelaskan tahapan perkembangan moralitas. Terdapat tiga tahapan perkembangan moralitas yaitu tahap *pre conventional reasoning*, *Conventional reasoning* dan *Post conventional reasoning*. Tiga tahap perkembangan ini dirinci dalam 6 stadium meliputi :

1. Tahap *Pre Conventional Reasoning*, dasar melakukan tindakan benar atau salah adalah konsekuensi atas tindakan tersebut yang berasal dari luar dirinya. Termasuk dalam tahap ini adalah :
  - a. Stadium satu : hukuman akan diterima jika ia melakukan tindakan yang salah atau tidak patuh. Kepatuhan berasal dari hukuman oleh pihak diluar dirinya.
  - b. Stadium dua : Ketaatan dan kepatuhan norma semata mata karena ia menghendaki manfaat, imbalan ataupun keuntungan bagi dirinya. Ia akan bersikap kompromi hanya jika ia menerima manfaat dari sikap tersebut.
2. Tahap *Conventional Reasoning* : orientasi kepatuhan dan ketaatan didasarkan atas norma, aturan dan hukum yang berlaku di masyarakat. Tahap ini terdiri dari dua stadium yaitu :
  - c. Stadium tiga : individu menghargai kebenaran, kepedulian dan kesetiaan kepada orang lain sebagai dasar pertimbangan moral. Seseorang akan berbuat kebaikan hanya jika perbuatan tersebut disukai dan diharapkan oleh masyarakat sekitarnya sehingga terhindar dari celaan.
  - d. Stadium empat : *social system morality*. Individu akan menganggap bahwa aturan sosial sebagai sesuatu yang harus dijaga. Seseorang dikatakan bermoral jika ia menunaikan tugasnya dan menggunakan pemahaman aturan sosial tersebut dalam pertimbangan dan pengambilan keputusan. Individu akan bersikap kompromi untuk mempertahankan sistem dan aturan sosial yang ada dalam kehidupan bersama.
3. Tahap *Post conventional Reasoning* merupakan tahap perkembangan moral yang paling akhir. Termasuk dalam tahap ini adalah :
  - e. Stadium lima : Hak masyarakat versus hak individu. Individu memahami bahwa aturan dan kontrol merupakan kesepakatan antara dirinya dengan masyarakat. Aturan bersifat relatif dan dapat setiap orang memiliki standar yang berbeda-beda tanpa mengurangi nilai hukum atau aturan tersebut. Sikap kompromi dalam stadium ini ditujukan untuk memenuhi perjanjian bersama yang ada dalam aturan sosial.
  - f. Stadium enam : prinsip etis universal. Individu mengembangkan standar moralnya berdasarkan hak manusia secara universal dan ketika berhadapan dengan konflik antara hukum dan nurani maka ia akan mengikuti hati nuraninya

meski membahayakan dirinya. Sikap kompromi dalam stadium ini berasal dari keyakinan dalam dirinya sendiri/hati nuraninya yang ingin melakukannya, bukan karena perintah atau norma dari luar.

Teori perkembangan moral Kohlberg ini selanjutnya digunakan oleh Lind (2008) untuk mengembangkan konsep kompetensi moral yang dapat mengukur kedua aspek kognisi dan afektif sekaligus. Lind (2008) menyatakan bahwa instrumen yang dikembangkan oleh Kohlberg yaitu *Moral Judgement Inventory* (MJI) hanya mengukur aspek kognitif saja sehingga dari validasi instrument tersebut bertahun-tahun dalam berbagai penelitian tidak mampu mencapai tahap perkembangan moral tertinggi (stadium 6) (Lind; 2013). Kohlberg menyatakan kebanyakan orang tidak mencapai tingkat *post conventional reasoning* atau mengalami keterlambatan pencapaian kompetensi moral karena faktor budaya. Menurut penelitiannya, 10% dari remaja Amerika mencapai tingkat *post conventional reasoning* ini pada usia 16 tahun.

Hal menarik dari pendekatan teori ini adalah bahwa kompetensi moral seseorang dapat menurun bahkan menghilang karena dua hal. Pertama adalah ketika kompetensi tersebut belum berkembang hingga titik kritis. Kedua adalah karena seseorang tidak berkesempatan untuk mengaplikasikan kompetensi moralnya. Auditor menjalankan tugas sebagai agen moral yang menerima kepercayaan dari masyarakat dan lembaga pemerintah untuk melakukan tugas pemeriksaan kewajaran laporan keuangan. Sebagai agen moral, auditor harus memiliki tingkat kompetensi moral yang tinggi.

Kompetensi moral bagi auditor sangat penting. Kompetensi ini mengarahkan auditor untuk memilih informasi akuntansi yang beragam dan tersedia untuk pengambilan keputusan ekonomis. Auditor seringkali dihadapkan pada dilema etis ketika menerapkan pertimbangan profesional dalam penugasan auditnya. Konflik kepentingan muncul antara kepentingan pribadi (auditor) dengan kepentingan publik. Auditor diwajibkan oleh profesinya untuk memberikan opini kewajaran laporan keuangan sebuah entitas yang diauditnya. Namun disisi lain, auditor dibayar oleh perusahaan yang diauditnya. Dilema etis muncul antara *client service vs financial fairness*. Dilema etis ini teruraikan jika saja auditor menyadari bahwa ia bertanggung jawab kepada publik.

Auditor harus memiliki etika profesi dan etika bisnis tertinggi sebab auditor harus membuat pertimbangan profesional yang fair, objektif, tidak memihak dan independen. Level kompetensi moral ini akan mempengaruhi pertimbangan profesional yang wajar dan independen ketika dihadapkan dengan dilema etis hipotetis. Auditor yang memiliki kompetensi moral tinggi akan menghasilkan pertimbangan yang lebih independen, menjadikan moral dan etika sebagai dasar pertimbangan profesional dan penyelesaian konflik etis, tidak sekedar sesuai standar profesi. Standar profesi bagi kelompok auditor ini merupakan batasan minimal yang harus dicapai. Auditor yang memiliki moralitas lebih rendah adalah mereka yang melaksanakan tugas, menyelesaikan dilema etis berdasarkan kesesuaian dengan standar kerja dan standar profesinya. Auditor seharusnya menggunakan norma dan prinsip moral tertinggi untuk mencapai kesepakatan yang adil diantara pihak yang berkonflik.

Emmanuel dalam Tetteroo (2007) memaparkan tahapan perkembangan moral auditor berdasarkan teori perkembangan moral kognitif Kohlberg. Tahap pertama tidak disajikan karena menurut Emmanuel, tidak relevan bagi auditor.

## Kompetensi Moral dan Intensi *Whistleblowing*

**Tabel 1**  
**Tahapan Perkembangan Kesadaran Moral Kohlberg**

Stage 2	Auditor akan patuh dan taat pada standar dan kode etik profesi hanya jika dirasakan manfaat bersikap patuh lebih banyak dibandingkan jika melanggar aturan. Namun jika sebaliknya, lebih banyak manfaat yang diperoleh jika melanggar aturan dan kemungkinan pelanggaran tersebut sulit terdeteksi, maka ia akan memilih untuk tidak taat.
Stage 3	Auditor akan bersikap patuh pada aturan yang dibuat oleh kolega, oleh kantornya ataupun dari lingkungan sekitar meskipun aturan tersebut melanggar aturan formal/legal dari organisasi profesi dan KAP. Auditor merasa lebih penting untuk dapat diakui dan diterima oleh kolega/kelompoknya.
Stage 4	Auditor memilih patuh pada standar KAP, organisasi profesi dan aturan hukum lainnya dan mampu bertahan dari tekanan para kolega dan kelompok sosial lainnya. Namun auditor dapat goyah jika harus mempertimbangkan kepentingan pihak lainnya.
Stage 5 dan 6	Auditor mempertimbangkan seluruh kepentingan dan konsekuensi keputusannya berbasis keyakinan terhadap keadilan dan menggunakan keyakinan tersebut dalam menerapkan aturan dan peraturan.

Sumber : Tetteroo (2007)

Berbagai hasil riset menunjukkan perkembangan moral auditor berada pada stage ke empat ( Abdolmohammadi& Baker; 2006, Ponemon; 1992). Ponemon menemukan adanya korelasi antara level hirarkis dengan perkembangan moral auditor. Perkembangan moral yang lebih tinggi terdapat pada level associate dan senior asosiate, kemudian menurun pada level manajer dan partner. Fenomena ini merupakan bukti terjadinya proses sosialisasi di KAP. Perkembangan moral menurun dan menjadi homogen ketika meningkat ke posisi yang lebih tinggi. Manajemen KAP memilih dan mempromosikan individu yang dianggap memiliki value dan perkembangan moral dan keyakinan yang sama dengannya. Secara implisit, hasil penelitian kedua peneliti terdahulu memperlihatkan bahwa budaya etis dan moral yang berkembang pada level tertinggi di KAP adalah budaya etis dan moral yang lebih rendah dibandingkan pada level madya dan terendah. Hasil yang berbeda disajikan oleh Bernardi dan Arnold (2004) bahwa level perkembangan moral auditor pada KAP Big Six rata rata meningkat ketika promosi. Peneliti menggunakan auditor pada enam KAP, sementara Ponemon hanya menggunakan satu KAP besar. Bernardi dan Arnold menganggap temuan Ponemon mengandung bias sehingga harus diinterpretasi dengan hati-hati.

Hal menarik dari pendekatan teori ini adalah bahwa kompetensi moral seseorang dapat menurun bahkan menghilang karena dua hal.Pertama adalah ketika kompetensi tersebut belum berkembang hingga titik kritis.Kedua adalah karena seseorang tidak berkesempatan untuk mengaplikasikan kompetensi moralnya.Auditor menjalankan tugas sebagai agen moral yang menerima kepercayaan dari masyarakat dan lembaga pemerintah untuk melakukan tugas pemeriksaan kewajaran laporan keuangan.Sebagai agen moral, auditor harus memiliki tingkat kompetensi moral yang tinggi.

Kompetensi moral bagi auditor sangat penting.Kompetensi ini mengarahkan auditor untuk memilih informasi akuntansi yang beragam dan tersedia untuk

pengambilan keputusan ekonomis. Auditor seringkali dihadapkan pada dilemma etis ketika menerapkan pertimbangan profesional dalam penugasan auditnya. Konflik kepentingan muncul antara kepentingan pribadi (auditor) dengan kepentingan publik. Auditor diwajibkan oleh profesinya untuk memberikan opini kewajaran laporan keuangan sebuah entitas yang diauditnya. Namun disisi lain, auditor dibayar oleh perusahaan yang diauditnya. Dilema etis muncul antara *client service vs financial fairness*. Dilema etis ini teruraikan jika saja auditor menyadari bahwa ia bertanggung jawab kepada publik.

Auditor yang memiliki kompetensi moral tinggi akan menghasilkan pertimbangan yang lebih independen, menjadikan moral dan etika sebagai dasar pertimbangan profesional dan penyelesaian konflik etis, tidak sekedar sesuai standar profesi. Standar profesi bagi kelompok auditor ini merupakan batasan minimal yang harus dicapai. Auditor yang memiliki moralitas lebih rendah adalah mereka yang melaksanakan tugas, menyelesaikan dilemma etis berdasarkan kesesuaian dengan standar kerja dan standar profesinya. Auditor seharusnya menggunakan norma dan prinsip moral tertinggi untuk mencapai kesepakatan yang adil diantara pihak yang berkonflik.

### **Pengaruh usia terhadap intensi *Whistleblowing***

Teori perkembangan moral Kohlberg berasumsi bahwa setiap orang akan mengalami tahapan yang sama dan kerenanya tingkat rasionalisasi moral akan sama antara pria dan wanita. Gilligan seperti yang diungkap Donenberg dan Hoffman (1988) menyatakan bahwa teori perkembangan moral Kohlberg mengandung bias gender. Sebagian peneliti mengatakan bahwa responden penelitian yang menjadi objek Rest adalah pria, serta banyak temuan empiris yang mengungkap bahwa skor DIT (*Defining Issue Test*) wanita selalu lebih rendah dibanding pria menjadi bukti adanya bias gender dalam instrument serta teori yang terbangun. Gilligan mengembangkan adanya perbedaan perkembangan moralitas terutama pada tahap awal perkembangan usia manusia, yaitu *morality of care* dan *morality of Justice*. Gilligan menjelaskan bahwa wanita sejak usia dini diperkenalkan dengan nilai moral yang berbentuk kewajiban untuk peduli, kasih sayang, dan tidak menyakiti orang lain. Sementara pria diperkenalkan dengan nilai moral menghargai hak setiap individu, menjaga hak hidup tersebut dan memuaskan diri sendiri (*self fulfillment*). Wanita diajarkan untuk peduli dengan kesejahteraan orang lain. Tahapan perkembangan moralitas pada wanita merupakan perkembangan pemahaman hubungan antara dirinya dengan orang lain, dan dilemma etis yang dihadapi adalah konflik antara sifat egois dan sikap bertanggungjawab (*selfish versus responsibility*). Moralitas muncul sebagai akibat konflik antara kepentingan dirinya dengan tanggungjawabnya sebagai wanita. Sikap tanggungjawab ini bermakna tidak menggunakan kekerasan dan kekejaman serta selaras, harmonis sementara menurut Kohlberg tanggungjawab ini bermakna keadilan dan *reciprocity*. Dua pendekatan teori yang berbeda antara Kohlberg dan Gilligan ini diuji kembali oleh Lyons dalam Donenberg dan Hoffman (1988). Lyons menjelaskan terdapat dua pertimbangan moral dalam pengambilan keputusan yaitu *morality of justice* dan *morality of care*. *Morality of Justice* memiliki orientasi patuh pada aturan dan hukum dan alasan terjadinya konflik moral adalah karena beda persepsi tentang benar dan salah. Sebaliknya, *morality of care* memiliki orientasi nilai hubungan dengan manusia, keterlibatan manusia, perasaan dan tanggungjawabnya untuk menciptakan dan menjaga keharmonisan hubungan antar manusia dan

## Kompetensi Moral dan Intensi *Whistleblowing*

kehidupannya. Kedua pertimbangan moral ini menjadi dasar pembeda antara moralitas pria dan wanita.

**H<sub>1</sub> : Usia mempengaruhi intensi whistleblowing**

### **Pengaruh gender terhadap intensi Whistleblowing**

Gender mengacu pada perbedaan peran antara laki-laki dan perempuan, tugas laki-laki dan perempuan, serta kedudukan seseorang dalam suatu lingkungan atau kelompok. Di masyarakat luas telah terbentuk suatu anggapan bahwa laki-laki cenderung lebih memiliki rasa keberanian yang tinggi dalam berbagai hal salah satunya adalah berani dalam mengambil resiko, kuat dalam menghadapi suatu tekanan, dapat mengendalikan suatu keadaan, serta jauh lebih mampu mengatasi suatu masalah dibandingkan dengan perempuan. Perempuan di masyarakat luas dianggap sebagai makhluk yang lemah lembut, taat, patuh, pasif, memahami orang lain, dan berkorban untuk kepentingan orang lain. Dengan adanya perbedaan sifat-sifat yang melekat pada laki-laki dan perempuan tersebutlah, yang dapat menjadi pendukung argumen peneliti bahwa gender memiliki pengaruh yang signifikan terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Pernyataan tersebut konsisten dengan penelitian terdahulu memperoleh hasil bahwa gender memiliki pengaruh yang signifikan terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Teori pendekatan sosialisasi gender menyatakan meskipun dalam suatu lingkungan belajar ataupun lingkungan kerja yang sama, tetapi pria dan wanita membawa nilai-nilai dan pemikiran yang berbeda yang mempengaruhi pengambilan keputusan etis. Wanita lebih menggunakan perasaan untuk menilai apakah suatu tindakan baik atau tidak dan lebih taat terhadap peraturan sedangkan pria sebaliknya. Shaub dalam Marwanto (2007) menyatakan bahwa dalam penelitiannya terhadap 91 lulusan mahasiswa akuntansi dan 217 auditor profesional, didapatkan suatu hubungan yang kuat dan konsisten antara jenis kelamin dengan perkembangan moral, di mana para perempuan berada di tingkat perkembangan moral yang lebih tinggi dibandingkan dengan laki-laki. Peneliti menyatakan beberapa penelitian memperoleh hasil bahwa para perempuan lebih peduli dengan masalah-masalah moral dari pada laki-laki. Berdasarkan paparan diatas, maka hipotesis penelitian kedua dirumuskan sebagai berikut :

**H<sub>2</sub> : Gender mempengaruhi intensi whistleblowing**

### **Pengaruh Kompetensi Moral dan Gender terhadap Intensi Whistleblowing**

Akuntan merupakan profesi yang bekerja atas dasar kepercayaan publik, manajemen dan organisasi profesi. Akuntan melakukan kontrak sosial dengan para pemangku kepentingan untuk menghasilkan opini dan laporan keuangan audit yang independen berbasis pertimbangan profesional yang berkualitas. Kontrak sosial inilah yang menjadi motivasi bagi akuntan untuk bertindak etis dan bermoral. Pertimbangan profesional ini juga melibatkan aktivitas mental, mulai dari pembentukan persepsi, proses pertimbangan kognitif hingga akhirnya mengambil keputusan. Pertimbangan profesional ini memiliki dua dampak yaitu pertimbangan yang berdampak kesejahteraan bagi masyarakat umumnya dan menghasilkan apresiasi positif. Kedua, pertimbangan yang berdampak membahayakan ataupun menurunkan kesejahteraan masyarakat umum dan membuahkan kritik. Untuk mampu menghasilkan pertimbangan profesional yang etis, seseorang harus mengembangkan kompetensi moral hingga ke tahap tertinggi. Ia harus mampu melawan sifat egois, intoleran, membenarkan diri dan menipu diri sendiri.

Bagi wanita, keselarasan hubungan antar manusia, saling peduli dan saling menghargai menjadi dasar pertimbangan dalam mengambil keputusan etis. Pertimbangan ini kemungkinan akan mencegahnya menjadi whistleblower. Ia akan memilih untuk mendiskusikannya secara personal dengan pihak yang diduga melakukan kecurangan, sebelum pada keputusan mengungkapkan kecurangan tersebut. Sementara pertimbangan benar dan salah serta adil tidak adil menjadi dasar bagi pria mengatasi konflik etis. Ia akan menjadi pengungkap kecurangan sebab perilaku curang adalah perilaku yang salah, melanggar aturan dan merugikan orang lainnya.

Perkembangan moral manusia dipengaruhi oleh usia. Melalui *dual aspect theory* yang mendasari pengembangan instrument kompetensi moral oleh Lind (2000), menjelaskan bahwa perkembangan moral manusia bergerak bersama antara kecerdasan kognitif dan afektif mengikuti tahapan umur manusia. Perkembangan moral kognitif menggunakan pendekatan teori Kohlberg, membagi kecerdasan moral menjadi tiga tahap yaitu prekonvensional, konvensional dan pasca konvensional. Berdasarkan paparan diatas, maka hipotesis penelitian ketiga dirumuskan sebagai berikut :

**H<sub>3</sub> : Kompetensi Moral memoderasi hubungan antara gender dengan Intensi Whistleblowing**

**H<sub>4</sub> : Kompetensi Moral memoderasi hubungan antara umur dengan Intensi Whistleblowing**

## **METODE PENELITIAN**

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdiri Kompetensi Moral diukur dengan indek C-Score Lind (2015) dengan kisaran angka 1 hingga 100. Makin tinggi indeks C-score, memperlihatkan pertimbangan moral berada pada tahapan “*mature*” dan paralel dengan tahap ke 5 atau ke 6 konsep orientasi moral Kohlberg.

Kompetensi moral dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen Moral Judgement Test (MJT) yang dikembangkan oleh Lind pertama kali tahun 1975 dan terus digunakan sebagai pengukur kompetensi moral hingga saat ini. Meskipun kasus yang digunakan berseting dilema yang dihadapi seorang dokter dan seorang karyawan, namun instrumen ini telah divalidasi dan digunakan oleh banyak peneliti pada beragam profesi. Kompetensi moral diukur berdasarkan tingkat persetujuan dan ketidaksetujuan terhadap keputusan yang diambil oleh subjek yang mengalami konflik moral (dalam hal ini keputusan yang dibuat oleh Dokter di kasus pertama, serta keputusan yang dibuat oleh karyawan yang di PHK di kasus kedua). Hingga saat ini belum dikembangkan instrumen pengukur kompetensi moral dengan menggunakan kasus akuntan publik sehingga keterbatasan ini akan menjadi peluang riset di masa mendatang.

Variabel berikutnya adalah gender dan usia yang dikelompokkan menjadi tiga yaitu kelompok 1 (19 hingga 20 tahun), kelompok 2 (> diatas 20 hingga 21), dan kelompok 3 (> 21 tahun). Variabel dependen adalah Intensi *Whistleblower* diukur menggunakan tiga skenario kasus yang digunakan Schultz *et al* yang berhubungan dengan akuntansi. Kasus pertama menceritakan tentang seorang akuntan yang menemukan kecurangan yang sengaja dilakukan oleh manajemen. Kasus kedua tentang kebimbangan seorang akuntan untuk melakukan penyesuaian data laporan keuangan, karena akuntan tersebut mengetahui akibat buruk bagi perusahaan jika penyesuaian data laporan keuangan tetap dilakukan. Kasus ketiga mengenai seorang akuntan yang

## Kompetensi Moral dan Intensi *Whistleblowing*

dituntut oleh manajer untuk melakukan kecurangan dengan mencatat penjualan yang tidak wajar.

Sampel dalam penelitian ini adalah 290 orang mahasiswa S1 Jurusan Akuntansi dari 3 PTS (Universitas Trisakti, Tazkia dan Budi) di Jakarta. Sebagian besar sampel (55%) berjenis perempuan, berusia 21-22 tahun (95%) dan memiliki tingkat kompetensi moral sedang (50,3%). Responden telah mengambil matakuliah auditing dan etika profesi serta akuntansi keuangan intermediate. Kriteria ini penting untuk memastikan bahwa responden telah memahami materi akuntansi yang terkandung dalam skenario intensi *whistleblowing* dan memahami dilemma etis yang terkandung didalamnya. Mahasiswa dipilih sebagai responden penelitian ini adalah mereka adalah calon profesional yang akan menjadi akuntan masa depan di segala bidang akuntansi. Sebagai seorang profesional, sangat penting memiliki moralitas yang tinggi sehingga mampu menjaga kualitas kinerjanya.

Uji hipotesis dilakukan dengan menggunakan analisis regresi berganda (*multiple regression analysis*) yang bertujuan untuk menjelaskan pengaruh antara variabel terikat dengan beberapa variabel bebas. Dalam melakukan analisis regresi berganda diperlukan beberapa langkah dan alat analisis. Namun sebelum melakukan analisis regresi berganda, terlebih dahulu dilakukan pengujian instrumen yaitu dengan uji validitas dan uji reliabilitas.

### HASIL DAN PEMBAHASAN

Skor Kompetensi moral dikelompokkan menjadi tiga, yaitu kompetensi rendah (1-9), sedang/menengah (10-29) dan tinggi (> 30). Hanya 14% responden memiliki kompetensi moral yang tinggi, 50% memiliki kompetensi moral sedang (50%) dan sisanya rendah. Berdasarkan kelompok usia, 48% memiliki kompetensi moral sedang dan hanya 12% berkompentensi moral tinggi dan berasal dari kelompok usia 19-21 tahun. Berdasarkan gender, kelompok laki-laki (22%) dan perempuan (28%) memiliki komptensi moral sedang. Sebagian besar responden baik laki laki maupun perempuan ternyata memperlihatkan kompetensi moral yang rendah. Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan anova, setelah melakukan uji homogenitas. Hasil pengujian memperlihatkan varian data yang tidak homogen. Hasil pengujian hipotesis disajikan pada tabel berikut:

**Tabel 2**  
**Hasil pengujian hipotesis**

Source		Type III Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model		20,193(a)	12	1,683	2,660	,002
Intercept		614,699	1	614,699	971,573	,000
<b>GENDER</b>	<b>H<sub>1</sub></b>	<b>,278</b>	<b>1</b>	<b>,278</b>	<b>,439</b>	<b>,508</b>
<b>UMUR</b>	<b>H<sub>2</sub></b>	<b>2,104</b>	<b>2</b>	<b>1,052</b>	<b>1,663</b>	<b>,191</b>
<b>CSCORE</b> ( <i>komp moral</i> )		<b>4,598</b>	<b>2</b>	<b>2,299</b>	<b>3,634</b>	<b>,028</b>
<b>GENDER * CSCORE</b>	<b>H<sub>3</sub></b>	<b>6,206</b>	<b>2</b>	<b>3,103</b>	<b>4,905</b>	<b>,008</b>
<b>UMUR * CSCORE</b>	<b>H<sub>4</sub></b>	<b>4,227</b>	<b>2</b>	<b>2,113</b>	<b>3,340</b>	<b>,037</b>
Error		175,254	277	,633		

Source	Type III Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Total	7982,974	290			
Corrected Total	195,447	289			

a R Squared = ,103 (Adjusted R Squared = ,064)

Variabel Dependen : Whistle Blowing Intention

Sumber : data primer diolah

Hasil pengujian pada tabel 1 diatas memperlihatkan bahwa variabel Gender dan Umur bukan faktor utama yang mempengaruhi intensi whistleblowing, terbukti dari nilai signifikansi lebih besar dari 5% atau tidak signifikan. Dengan kata lain, umur dan gender tidak mempengaruhi intensi whistleblowing. Sebaliknya, C-score memperlihatkan angka signifikansi  $0,028 < 0,05$ , maka C-score memperlihatkan efek utama yang signifikan terhadap intensi *whistle blowing*. Hasil ini menegaskan bahwa kompetensi moral mempengaruhi intensi whistleblowing, atau kompetensi moral mempengaruhi intensi *whistleblowing*. Selanjutnya, terdapat interaksi yang signifikan antara gender\*C-score (0,08) dan Umur\*C-score (0,037) memperlihatkan interaksi antara gender dengan C-score mempengaruhi intensi *whistleblowing*. Adanya interaksi ini memperlihatkan kompetensi moral menjadi variabel pemoderasi hubungan antara usia, gender dengan intensi *whistleblowing*. Dengan demikian  $H_{a3}$  dan  $H_{a4}$  dapat dibuktikan secara empiris. Hasil ini mengkonfirmasi dual aspek theory yang mendasari pengembangan kompetensi moral bahwa kognisi berkembang searah dengan afektif. Bahwa usia mempengaruhi perkembangan kompetensi moral memperoleh penguatan dari penelitian ini.

Mahasiswa akuntansi merupakan individu yang potensial menjadi auditor, baik auditor di KAP, auditor internal maupun auditor pemerintah. Sebagai seorang auditor diwajibkan baginya untuk memiliki moralitas yang tinggi untuk menjaga amanah yang diberikan dari institusinya, organisasi profesi, dari masyarakat pemangku kepentingan dan kepada Tuhannya. Penelitian ini juga terinspirasi dari banyaknya praktik tidak terpuji yang dilakukan oleh para kerah putih termasuk akuntan di Indonesia. Karakter pelaku kejahatan kerah putih adalah mereka berpendidikan tinggi, kemampuan intelektual yang mumpuni, terpendang, memiliki status sosial yang baik di mata publik bahkan ahli agama. Berdasarkan literatur psikologi, kondisi ini mengindikasikan adanya masalah dalam kompetensi moral mereka. Kompetensi moral menunjukkan kemampuan untuk memahami benar dan salah serta memiliki pendirian yang kuat untuk berfikir dan berperilaku sesuai dengan norma moral (Borba, 2001). Problem kompetensi moral menjadi sangat relevan dan diduga mampu memberikan penjelasan dan bukti empiris atas perilaku disfungsi oleh para kerah putih.

Gaa (1992) menyebutkan seringkali auditor menghadapi konflik kepentingan antara kepentingan pribadi dengan standar profesi yang diharus diikuti. Organisasi profesi memberikan aturan etis secara umum saja, seperti yang tercantum dalam pasal 25 poin (f) yaitu akuntan publik wajib berperilaku baik, jujur, bertanggung jawab, dan memunyai integritas yang tinggi. Intepretasi aturan etis ini bersifat pertimbangan subyektif yang tentu dipengaruhi oleh moralitas dalam dirinya.

Problem kompetensi moral pada auditor telah lama terjadi. Ponemon (1992), Bernardi & Arnold (1997), Amstrong (1987) melaporkan skor pertimbangan moral para auditor adalah lebih rendah dibandingkan profesi lainnya. Level pertimbangan moral terdiri dari 3 kelompok tahapan (Kohlberg, 1981) dari pre konvensional, konvensional dan post konvensional. Level pertimbangan moral auditor berada pada

## Kompetensi Moral dan Intensi *Whistleblowing*

level konvensional, setara dengan tingkat pertimbangan moral siswa SMA. Pada tahap ini, pertimbangan moral lebih didasari atas kepatuhannya terhadap aturan, standar, undang-undang. Auditor dengan tingkat kompetensi moral pada level *post conventional* mendasarkan keputusan pada rasa tanggung jawab kepada pemangku kepentingan. Sementara, auditor dengan tingkat kompetensi moral level konvensional mendasarkan keputusannya pada aturan normatif dan kode etik profesi.

Perkembangan moral auditor seharusnya berada pada level ke 5 atau ke 6 yaitu *Post Conventional*. Pada tahap ini, auditor memahami dengan tepat esensi kode etik profesi dan bertindak etis dan bermoral, berdasarkan pertimbangan nurani, kemaslahatan publik dan kebaikan umat. Tingkat pertimbangan moral ini terbukti secara empiris mampu mempengaruhi kinerja auditor.

Individu dengan kompetensi moral yang lebih tinggi lebih sensitif terhadap isu etis integritas profesinya. Ketika ia menghadapi informasi yang saling bertentangan, individu tersebut memilih menjadi pengungkap kecurangan (*whistleblower*) dibanding rekan lainnya. Individu dengan kompetensi moral yang lebih tinggi lebih mampu bertahan dari tekanan pihak ketiga, dan tidak mudah terpengaruh oleh norma, aturan kelompoknya. Hasil ini konsisten dengan temuan Brandon (2003), auditor dengan perkembangan moral lebih tinggi mampu menghasilkan keputusan moral yang lebih kualitas dan bertindak lebih bermoral dibanding auditor lainnya.

Peningkatan kompetensi moral dapat dilakukan melalui optimasi diskusi moral dalam pembahasan beragam kasus etika profesi pada beragam mata kuliah akuntansi. Kompetensi moral ditumbuhkan dengan mengemas ulang kasus-kasus etika profesi yang selama ini hanya berakhir pada kewajiban untuk patuh terhadap aturan, standar dan kode etik profesi, dikemas ulang dengan menghadirkan kecintaan terhadap Tuhan Yang Maha Esa yang terwujud melalui kepatuhan terhadap aturan, standar dan kode etik profesi. Diskusi moral dan etis lebih divariasikan dengan melekatkan nilai moral selain kecintaan kepada Tuhan, juga nilai kejujuran, kecerdasan, ketangguhan, nilai demokratis, nilai kepedulian, empati, kemandirian, keberanian dan sebagainya. Kasus kasus etika profesi ini disusun dengan mengacu pada literatur-literatur etika dan pengembangan moral di pendidikan (Damayanti; 2014) dan akuntan publik (*Consultative Committee of Accountancy Bodies* (CCAB); 2011). Kasus-kasus etika ini diharapkan mampu meningkatkan kompetensi moral mahasiswa akuntansi sebagai calon profesional yang akan berkiprah pada lingkungan global. Lulusan akuntansi dengan kompetensi moral tinggi akan mampu menjaga kepercayaan masyarakat dan menjaga integritasnya sehingga menjadi profesi yang berkarakter. Ilahi (2014) mendefinisikan orang yang berkarakter sebagai sifat alami seseorang dalam merespon situasi secara bermoral yang diwujudkan dalam tindakan yang baik, jujur, bertanggung jawab, menghormati orang lain dan berkarakter mulia lainnya. Mereka mampu menimbang apa yang baik, menjaga dan mempertahankan nilai yang baik tersebut, berperilaku sesuai dengan nilai yang baik bahkan ketika harus berhadapan dengan tekanan dari manapun atau godaan dari dalam dirinya. Penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi penguatan bagi pengembangan kurikulum yang memuliakan manusia melalui pengembangan kompetensi moral.

### **SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN**

Penelitian ini menguji pengaruh faktor demografi yaitu usia dan gender dan kompetensi moral terhadap intensi *whistleblowing*. Hasil penelitian ini membuktikan

bahwa kompetensi moral responden berada sebagian besar pada tingkatan kompetensi sedang. Responden wanita yang lebih tua memperlihatkan kompetensi moral lebih tinggi dibandingkan kelompok pria di kelompok usia yang sama. Pengujian hipotesis pertama dan kedua membuktikan bahwa usia dan gender tidak mempengaruhi intensi whistleblowing. Ketika variabel ini diuji langsung terhadap intensi whistle blowing, hasil statistic tidak signifikan, artinya kedua variabel ini (usia dan gender tidak mempengaruhi intensi whistleblowing). Namun, variabel usia dan gender menjadi signifikan mempengaruhi intensi whistleblowing ketika variabel kompetensi moral dimasukkan sebagai variabel pemoderasi. Dengan demikian penelitian ini memberikan bukti empiris atas peran kompetensi moral sebagai prediktor intensi *whistleblowing* dan sebagai variabel pemoderasi. Hasil pengujian ini memberikan dukungan bagi praktisi *human resource Development* untuk mulai memperhatikan kompetensi moral disamping kompetensi teknis sebagai dasar pertimbangan rekrutmen, promosi dan PHK.

Penelitian selanjutnya diarahkan untuk memetakan kompetensi moral mahasiswa akuntansi di Jakarta, dan Indonesia, sehingga lebih mudah digeneralisasi. lebih komprehensif dan representatif. Selain itu, penggunaan variabel religiusitas, latar belakang pendidikan serta menggunakan disain penelitian eksperimen semu untuk meningkatkan validitas hasil penelitian dapat menjadi ide penelitian berikutnya.

#### **Ucapan Terima kasih**

*Penelitian ini dibiayai oleh Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan, Penelitian Hibah Bersaing Tahun 2016-2017.*

#### **DAFTAR PUSTAKA**

- Abdalmohammadi, M., & Baker, C. (2006). Accountant's Value Preference and Moral Reasoning. *Journal of Business Ethics*, 69(1), 11-25.
- Abdalmohammadi, M., Read, W., & Scarbrough, D. (2003). Does Selection-Socialization Help to Explain Accountants' Weak Ethical Reasoning? *Journal of Business Ethics*, 42(1), 71-81.
- Amstrong, Mari Beth. (1987), Moral Development and Accounting Education, *Journal of Accounting Education*, 5(1), 27-43.
- Bernardi, R., & Arnold, D. F. (1997). An examination of Moral Development Within Public Accounting by Gender, Staff Level and Firm. *Contemporary Accounting Research; Winter*, 14(4), 653-668.
- Borba, M. (2001). *Buiding Moral Intelligence : The Seven Essential Virtues That Teach Kids to Do The Right Thing - 1st Edition*. San Francisco: Jossey Bass .
- Brabeck, M. (1984). Ethical characteristics of whistle blowers. *Journal of Research Personality*, 18 , 41-53.
- Brandon, D. (2003). *Three Studies of Auditor Independence*. Virginia Polytechnic Institute and State University: Blacksburg University Library.
- Damayanti, D. (2014). *Panduan Implementasi Pendidikan Karakter di Sekolah*. Yogyakarta: Araska.

## Kompetensi Moral dan Intensi *Whistleblowing*

- Donenberg, G. & Hoffman, L.W. (1988), "Gender Difference in Moral Development", *Sex Roles*, 18(11/12), 701-717.
- Gaa, J. (1992). Discussion of a model of auditors' ethical decision process. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 11, 60-66.
- Ilahi, M. T. (2014). *Gagalnya Pendidikan Karakter: Analisis dan Solusi Pengendalian Karakter Emas Anak Didik*. Yogyakarta: Ar Ruzz Media.
- Lind, G. (2000). *Review and Appraisal of the Moral Judgement Test (MJT)*. Konstanz: FB Psychologie - University of Konstanz.
- Lind, G. (2008). The Meaning and measurement of moral judgement competence : A dual aspect model. In J. Daniel Fasko, & W. Willis, *Contemporary Philosophical Perspectives on Moral Development and Education*, 185-220. Creskill: Hampton Press.
- Lind, G. (2015). *Moral ist lehrbar. [Morality can be taught.]*. Berlin: Logos.
- Ponemon, L., & Gabhart, D. (1994). Ethical Reasoning Research in Accounting and Auditing Professions. In J. Rest and D. Narvaez, *Moral Development in The Profession*, 101-119. Hillsdale: NJ : Lawrence Erlbaum Associates.
- Tetteroo, S. (2007). *The Practical Moral Development Level of Auditors in Relation with the Independence Judgments of Auditors : An Empirical Case Study of One audit Office of One Audit Firm in The Netherlands*. Amsterdam: Accountancy & Control - Faculty of Economics and Business - University of Amsterdam.

