

DISERTASI

**WHISTLEBLOWING DALAM BINGKAI PROSOSIAL
(Eksperimen Kuasi)**

**WHISTLEBLOWING IN PROSOCIAL FRAMES
(Quasi Experiment)**

**Henni Mande
P0500316403**



**PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2020**

DISERTASI

**WHISTLEBLOWING DALAM BINGKAI PROSOSIAL
(Eksperimen Kuasi)**

**WHISTLEBLOWING IN PROSOCIAL FRAMES
(Quasi Experiment)**

Disusun dan diajukan oleh :

**Henni Mande
P0500316403**



Kepada

**PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2020**

DISERTASI

**WHISTLEBLOWING DALAM BINGKAI PROSOSIAL
(Eksperimen Kuasi)**

**WHISTLEBLOWING IN PROSOCIAL FRAMES
(Quasi Experiment)**

Disusun dan diajukan oleh :

**Henni Mande
P0500316403**

Telah dipertahankan dalam sidang ujian disertasi
Pada tanggal 21 Oktober 2020 dan
Dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Promotor

Prof. Dr. Mediaty, SE., Ak., M.Si., CA
Nip. 19650925 199002 2 001

Ko Promotor I

Dr. Abdul Hamid Habbe, SE., M.Si
NIP. 19630515 199203 1 003

Ko Promotor II

Prof. Dr. Kartini, SE., Ak., M.Si., CA
NIP. 19650305 199203 2 001

Ketua Program Studi

Dr. Anas Iswanto Anwar, SE., MA
Nip. 19630516 199003 1 001

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si
Nip. 19640205 198810 1 001

PERNYATAAN KEASLIAN PENULISAN

Yang bertanda tangan dibawah ini,

Nama : Henri Mande
NIM : P0500316403
Program Studi : Ilmu Ekonomi

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa disertasi yang berjudul:

Whistleblowing Dalam Bingkai Prososial
(Eksperimen Kuasi)

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah disertasi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila di kemudian hari ternyata di dalam naskah disertasi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, Oktober 2020

Yang membuat pernyataan,



Henri Mande

PRAKATA

Puji syukur peneliti panjatkan kepada Allah SWT atas berkat dan karunia-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan disertasi ini. Disertasi ini merupakan tugas akhir untuk mencapai gelar Doktor pada Program Pendidikan Doktor Ilmu Ekonomi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Ucapan terima kasih peneliti sampaikan kepada tim pembimbing yaitu 1)Prof.Dr.Mediaty, SE., Ak.,M.Si.,CA. 2)Dr.Abdul Hamid Habbe,SE.,M.Si. 3)Prof.Dr.Kartini,SE.,Ak., M.Si.,CA dan seluruh tim penguji atas waktu yang telah diluangkan untuk membimbing, menguji, memotivasi, dan memberi bantuan literatur, serta diskusi-diskusi yang telah dilakukan. Terima kasih peneliti tujukan kepada Staf Akademik Program Pasca Sarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin yang telah memfasilitasi peneliti dalam penyelesaian disertasi ini. Terima kepada mahasiswa Program Doktor Ilmu Ekonomi angkatan 2016 (teman seangkatan) atas proses saling memahami karakter melalui konflik dan kesepakatan, menjadi pelajaran berharga dan tak terulang, sungguh kenangan manis yang tidak terlupakan.

Ucapan terima kasih selanjutnya peneliti sampaikan kepada kedua orang tua atas doa dan dukungannya. Teristimewa ucapan terima kasih peneliti sampaikan kepada suami tercinta, Abd. Rahman Pontoh, SE, MM dan anak-anak kami: Anintan Muthmainnah Pontoh, Adzan Fathurrozak Pontoh, Afanin Qanita Alfatih Pontoh yang telah memberikan kepercayaan kepada peneliti untuk melanjutkan studi hingga penyelesaian disertasi ini.

Disertasi ini masih jauh dari sempurna walaupun telah menerima bantuan dari berbagai pihak. Apabila terdapat kesalahan-kesalahan di dalamnya, sepenuhnya menjadi tanggung jawab peneliti dan bukan para pemberi bantuan. Kritik dan saran yang membangun akan lebih menyempurnakan disertasi ini.

Makassar, Agustus 2020

HENNI MANDE

ABSTRAK

WHISTLEBLOWING DALAM BINGKAI PROSOSIAL (EKSPERIMEN KUASI)

Penelitian ini dilakukan untuk memperkuat bukti empiris bahwa (1)minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi tingkat kecurangan rendah dan tinggi, (2)minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi orientasi kecurangan beresama dan pribadi, (3)minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi jabatan pelaku rendah dan tinggi, (4)minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi kohesivitas tinggi dan rendah, (5)tidak ada perbedaan minat *wistleblowing* APIP pada kondisi opini audit berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas, (6)tidak ada perbedaan minat *wistleblowing* APIP pada kondisi frekuensi kecurangan berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas,.

Prosocial Behavior Theory merupakan rerangka utama yang digunakan dalam penelitian ini. Penelitian ini menggunakan metode eksperimen dan sebagai partisipan adalah APIP sebanyak 367 orang pada Inspektorat pemerintah daerah kabupaten/kota seluruh Propinsi Sulawesi Tengah. H01, H02, H03, dan H04 diuji menggunakan *independent sample t-test* dan *Kruskal-Wallis test*. H05 dan H06 diuji menggunakan Anova Two-way.

Hasil pengujian H01 dan H03 terdukung, ini menunjukkan bahwa APIP berperilaku prososial karena minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi tingkat kecurangan dan jabatan pelaku. Hasil pengujian H02 dan H04 tidak terdukung, ini menunjukkan bahwa APIP tidak berperilaku prososial karena terdapat perbedaan minat *wistleblowing* APIP pada kondisi orientasi kecurangan dan kohesivitas. Hasil pengujian H05 dan H06 terdukung, ini menunjukkan bahwa APIP berperilaku prososial karena tidak ada perbedaan minat *wistleblowing* APIP pada kondisi opini audit dan frekuensi kecurangan berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas.

Kata Kunci: *Whistleblowing*, *Prosocial Behavior Theory*, Tingkat Kecurangan, Orientasi Kecurangan, Jabatan Pelaku, Kohesivitas, Opini Audit, Frekuensi Kecurangan

ABSTRACT
WHISTLEBLOWING IN PROSOCIAL FRAMES
(QUASI EXPERIMENT)

This research was conducted to strengthen empirical evidence that (1) APIP whistleblowing interest does not differ between low and high fraud level conditions, (2) APIP whistleblowing interest does not differ between mutual and personal fraud orientation conditions, (3) APIP whistleblowing interest does not differ between conditions low and high positions of actors, (4) APIP whistleblowing interest does not differ between high and low cohesiveness conditions, (5) there is no difference in APIP whistleblowing interest in conditions of audit opinion based on the level of fraud, fraud orientation, the position of the perpetrator, and cohesiveness (6) There is no difference in APIP whistleblowing interest in the frequency of fraud based on the level of fraud, fraud orientation, the position of the perpetrator, and cohesiveness.

Prosocial Behavior Theory is the main framework used in this study.

This study used an experimental method and as participants were APIP as many as 367 people at the Inspectorate of district/city government throughout Central Sulawesi Province. H01, H02, H03, and H04 were tested using the independent sample t-test and the Kruskal-Wallis test. H05 and H06 were tested using Anova Two-way.

The results of testing H01 and H03 are supported, this shows that APIP has a prosocial behavior because APIP's interest in whistleblowing does not differ in the conditions of the level of fraud and the position of the perpetrator. The results of H02 and H04 tests are not supported, this shows that APIP does not behave prosocial because there are differences in interest in Whistleblowing APIP in conditions of fraud orientation and cohesiveness. The results of the H05 and H06 tests are supported, this shows that APIP has a prosocial behavior because there is no difference in APIP's whistleblowing interest in the conditions of audit opinion and the frequency of fraud based on the level of fraud, fraud orientation, the position of the perpetrator, and cohesiveness.

Keywords: Whistleblowing, Prosocial Behavior Theory, Level of Fraud, Fraud Orientation, Position of Perpetrator, Cohesiveness, Audit Opinion, Frequency of Fraud

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMPUL.....	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
HALAMAN PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN	iv
PRAKATA.....	v
ABSTRAK.....	vi
ABSTRACT	vii
DAFTAR ISI.....	viii
DAFTAR TABEL.....	x
DAFTAR GAMBAR.....	xiii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
BAB I PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah.....	10
1.3 Tujuan Penelitian.....	12
1.4 Kontribusi Penelitian.....	13
1.4.1 Kontribusi Teoretis.....	13
1.4.2 Kontribusi Praktis.....	14
1.5 Motivasi Penelitian	14
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep.....	16
2.1.1 Gambaran Umum <i>Whistleblowing</i>	16
2.1.2 Teori Perilaku Prosocial.....	19
2.1.3 Profesi Internal Audit dan <i>Whistleblowing</i>	26
2.1.4 Isu <i>Whistleblowing</i> di Indonesia	33
2.1.5 Legalitas Hukum <i>Whistleblowing</i> di Indonesia	40
2.2 Tinjauan Empiris.....	45
2.2.1 Studi Empiris <i>Whistleblowing</i> Konteks Barat.....	45
2.2.2 Studi Empiris <i>Whistleblowing</i> Konteks Asia	48
2.2.3 Studi Empiris <i>Whistleblowing</i> Konteks Indonesia	56
2.2.4 Studi Empiris <i>Whistleblowing</i> – Auditor Internal ...	62
2.2.5 Masalah Metodologis	65
2.2.6.Kesenjangan Penelitian (Research Gap)	68
BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS	
3.1 Kerangka Konseptual	70
3.2 Pengembangan Hipotesis.....	77
3.2.1 Tingkat Kecurangan dan <i>Whistleblowing</i>	77
3.2.2 Orientasi Kecurangan dan <i>Whistleblowing</i>	81
3.2.3 Jabatan Pelaku dan <i>Whistleblowing</i>	85
3.2.4 Kohesivitas dan <i>Whistleblowing</i>	89
3.2.5 Opini Audit dan <i>Whistleblowing</i>	93
3.2.6.Frekuensi Kecurangan dan <i>Whistleblowing</i>	95

BAB IV METODE PENELITIAN	
4.1 Metode Eksperimen Kuasi	98
4.2 Operasionalisasi Variabel	99
4.3 Desain Eksperimen.....	99
4.4 Subyek Penelitian.....	100
4.5 Desain Kasus (Skenario)	101
4.5.1 Pengembangan Kasus Tingkat Kecurangan	102
4.5.2 Pengembangan Kasus Orientasi Kecurangan.....	103
4.5.3 Pengembangan Kasus Jabatan Pelaku	103
4.5.4 Pengembangan kasus Kohesivitas	104
4.5.5 Moderasi Opini Audit.....	104
4.5.6 Moderasi Frekuensi Kecurangan	105
4.6 Validitas dan Reliabilitas.....	105
4.6.1 Peningkatan Validitas Internal.....	105
4.6.2 Pengukuran Validitas dan Reliabilitas	107
4.7 Metode Analisis Data	107
BAB V HASIL PENELITIAN	
5.1 Pengumpulan Data	112
5.2 Statistik Deskriptif Demografi partisipan.....	114
5.3 Uji Kualitas Data	116
5.3.1 Uji Validitas.....	117
5.3.2 Uji Reliabilitas	117
5.4 Pengujian Hipotesis.....	117
5.4.1 Pengujian Hipotesis 1	117
5.4.2 Pengujian Hipotesis 2	120
5.4.3 Pengujian Hipotesis 3	122
5.4.4 Pengujian Hipotesis 4	125
5.4.5 Pengujian Hipotesis 5	127
5.4.6 Pengujian Hipotesis 6	143
5.5 Ikhtisar Hasil Pengujian Hipotesis	160
BAB VI PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN	
6.1 Hipotesis 1 (H01)	163
6.2 Hipotesis 2 (H02).....	167
6.3 Hipotesis 3 (H03).....	170
6.4 Hipotesis 4 (H04).....	174
6.5 Hipotesis 5 (H05).....	178
6.6 Hipotesis 6 (H06).....	179
BAB VII PENUTUP	
7.1 Kesimpulan.....	181
7.2 Implikasi Hasil Penelitian	184
7.3 Keterbatasan dan Pengembangan Penelitian	188
DAFTAR PUSTAKA	189
LAMPIRAN	202

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
4.1	Operasionalisasi Variabel dan Pembagian Grup 102
5.1.1	Distribusi Peserta Eksperimen (Responden) Berdasarkan Grup dan Badan Inspektorat 113
5.1.2	Distribusi Peserta Eksperimen Berdasarkan Usia dan Gender 114
5.2.1	Statistik Deskriptif Demografi Partisipan 115
5.2.2	Hasil Uji Beda Berdasarkan Usia 116
5.2.3	Hasil Uji Beda Berdasarkan Gender 116
5.4.1.1	Perbedaan Rata-rata Minat <i>Whistleblowing</i> APIP Pada Tingkat Kecurangan 148
5.4.1.2	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Tingkat Kecurangan 148
5.4.1.3	Perbedaan Mean Rank Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Tingkat Kecurangan 119
5.4.1.4	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Tingkat Kecurangan 119
5.4.2.1	Perbedaan Rata-rata Minat <i>Whistleblowing</i> APIP Pada Orientasi Kecurangan 120
5.4.2.2	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Orientasi Kecurangan 120
5.4.2.3	Perbedaan Mean Rank Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Orientasi Kecurangan 121
5.4.2.4	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Orientasi Kecurangan 121
5.4.3.1	Perbedaan Rata-rata Minat <i>Whistleblowing</i> APIP Pada Jabatan Pelaku 123
5.4.3.2	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Jabatan Pelaku 123
5.4.3.3	Perbedaan Mean Rank Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Jabatan Pelaku 124
5.4.3.4	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Jabatan Pelaku 124
5.4.4.1	Perbedaan Rata-rata Minat <i>Whistleblowing</i> APIP Pada Kohesivitas 125
5.4.4.2	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Kohesivitas 125
5.4.4.3	Perbedaan Mean Rank Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Kohesivitas 126
5.4.4.4	Uji Beda Minat <i>Whistleblowing</i> APIP pada Kohesivitas 126
5.5.1	Lavene's Test of Equality of Error Variances Dependent Variable: MWBTKINTOA 127
5.5.2	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBTKINTOA 128
5.5.3	Test of Between-Subjects Effect Dependent Variable: MWBTKINTOA 128
5.5.4	Perbedaan Rata-rata MWBTKINTOA Berdasarkan TKOA dan OA 130

5.5.5	Uji Beda MWBTKINTOA Berdasarkan TKOA dan OA Independent Sample Test	130
5.5.6	Perbedaan Rata-rata MWBTKOA dan MWBTKINTOA Paired Sample Statistic	131
5.5.7	Uji Beda MWBTKOA dan MWBTKINTOA Paired Sample Test.....	131
5.5.8	Levene's Test Dependent Variable: MWBOKINTOA	131
5.5.9	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBOKINTOA	132
5.5.10	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBOKINTOA	132
5.5.11	Perbedaan Rata-rata MWBOKINTOA Berdasarkan OKOA dan OA.....	134
5.5.12	Uji Beda MWBOKINTOA Berdasarkan OKOA dan OA Independent Sample Test	134
5.5.13	Perbedaan Rata-rata MWBOKOA dan MWBOKINTOA Paired Sample Statistic	135
5.5.14	Uji Beda MWBOKOA dan MWBOKINTOA Paired Sample Test.....	135
5.5.15	Levene's Test Dependent Variable: MWBJPINTOA	135
5.5.16	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBJPINTOA	136
5.5.17	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBJPINTOA	136
5.5.18	Perbedaan Rata-rata MWBJPINTOA Berdasarkan JPOA dan OA.....	138
5.5.19	Uji Beda MWBOKINTOA Berdasarkan JPOA dan OA Independent Sample Test	138
5.5.20	Perbedaan Rata-rata MWBJPOA dan MWBJPINTOA Paired Sample Statistic	139
5.5.21	Uji Beda MWBJPOA dan MWBJPINTOA Paired Sample Test.....	139
5.5.22	Levene's Test Dependent Variable: MWBKHINTOA	139
5.5.23	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBKHINTOA	140
5.5.24	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBKHINTOA	140
5.5.25	Perbedaan Rata-rata MWBKHINTOA Berdasarkan KHOA dan OA.....	142
5.5.26	Uji Beda MWBKHINTOA Berdasarkan KHOA dan OA Independent Sample Test	142
5.5.27	Perbedaan Rata-rata MWBKHOA dan MWBKHINTOA Paired Sample Statistic	143
5.5.28	Uji Beda MWBJPOA dan MWBJPINTOA Paired Sample Test.....	143
5.6.1	Levene's Test Dependent Variable: MWBTKINTFK	143
5.6.2	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBTKINTFK	144
5.6.3	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBTKINTFK	144
5.6.4	Perbedaan Rata-rata MWBTKINTFK	

	Berdasarkan TKFK dan FK	146
5.6.5	Uji Beda MWBTKINTFK Berdasarkan TKFK dan FK Independent Sample Test	146
5.6.6	Perbedaan Rata-rata MWBTKFK dan MWBTKINTFK Paired Sample Statistic	147
5.6.7	Uji Beda MWBTKFK dan MWBTKINTFK Paired Sample Test.....	147
5.6.8	Levene's Test Dependent Variable: MWBOKINTFK.....	147
5.6.9	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBOKINTFK.....	147
5.6.10	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBOKINTFK.....	148
5.6.11	Perbedaan Rata-rata MWBOKINTFK Berdasarkan OKFK dan FK.....	150
5.6.12	Uji Beda MWBOKINTFK Berdasarkan OKFK dan FK Independent Sample Test	150
5.6.13	Perbedaan Rata-rata MWBOKFK dan MWBOKINTFK Paired Sample Statistic	151
5.6.14	Uji Beda MWBOKFK dan MWBOKINTFK Paired Sample Test.....	151
5.6.15	Levene's Test Dependent Variable: MWBJPINTFK.....	151
5.6.16	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBJPINTFK.....	151
5.6.17	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBJPINTFK.....	152
5.6.18	Perbedaan Rata-rata MWBJPINTFK Berdasarkan JPFK dan FK.....	154
5.6.19	Uji Beda MWBJPNTFK Berdasarkan JPFK dan FK Independent Sample Test	154
5.6.20	Perbedaan Rata-rata MWBJPFK dan MWBJPINTFK Paired Sample Statistic	155
5.6.21	Uji Beda MWBJPFK dan MWBJPINTFK Paired Sample Test.....	155
5.6.22	Levene's Test Dependent Variable: MWBKHINTFK.....	155
5.6.23	Descriptive Statistics Dependent Variable: MWBKHINTFK.....	155
5.6.24	Test of Between Subjects Effects Dependent Variabel: MWBKHINTFK.....	156
5.6.25	Perbedaan Rata-rata MWBKHINTFK Berdasarkan KHFK dan FK.....	158
5.6.26	Uji Beda MWBKHINTFK Berdasarkan KHFK dan FK Independent Sample Test	158
5.6.27	Perbedaan Rata-rata MWBKHFK dan MWBKHINTFK Paired Sample Statistic	159
5.6.28	Uji Beda MWBKHFK dan MWBKHINTFK Paired Sample Test.....	159
5.7.1	Ikhtisar Hasil Pengujian Hipotesis 1,2,3,dan 4.....	160
5.7.2	Ikhtisar Hasil Pengujian Hipotesis 5 (H05a, H05b, H05c, H05d).....	161
5.7.3	Ikhtisar Hasil Pengujian Hipotesis 6 (H06a, H06b, H06c, H06d).....	162

DAFTAR GAMBAR

Gambar		Halaman
2.1	Proses Pengambilan Keputusan <i>Whistleblower</i>	24
3.1	Kerangka Konseptual	70
3.2	Filosofi Arah Hipotesis	73
3.3	Konsep Analisis Hipotesis H01-H04	76
3.4	Konsep Analisis Interaksi Opini Audit	95
3.5	Konsep Analisis Interaksi Frekuensi Kecurangan	97

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran		Halaman
1	Instrumen Penelitian (Skenario/Kasus)	202
2	Output Hasil Olahan SPSS Uji Beda Berdasarkan Usia dan Gender	244
3	Output Hasil Olahan SPSS Uji Validitas dan Reliabilitas	247
4	Output Hasil Olahan SPSS Uji Beda (<i>Pilot Test</i>)	248

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Kecurangan (*fraud*) merupakan fenomena global yang telah mengancam dan masih terus mengancam upaya pembangunan di banyak negara, termasuk Indonesia. *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2009) dalam sebuah dokumen yang berjudul "*Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide*", mengklasifikasikan kecurangan (*fraud*) menjadi tiga kategori umum yaitu kecurangan dalam laporan keuangan, penyalahgunaan aset, dan korupsi. Di Indonesia banyak ditemukan kasus penyalahgunaan aset, kecurangan dalam laporan keuangan, korupsi, pungli, suap, dan berbagai tindakan tidak etis lainnya yang melanggar peraturan. Kasus-kasus korupsi yang terjadi di Indonesia telah menjadi fenomena umum. Korupsi dari tahun ke tahun semakin meningkat, baik dari segi kuantitas maupun kerugian finansial nominal.

Dalam *Corruption Perception Index 2017*, Indonesia menempati posisi 96 dari 180 negara di dunia dengan skor 37 dari skala 0-100 (0 berarti sangat korup dan 100 berarti sangat bersih). *Corruption Perception Index* juga mengungkapkan bahwa korupsi menempati urutan teratas dari 18 (delapan belas) faktor penghambat kemudahan berusaha di Indonesia.

Indonesia Corruption Watch (ICW) menyatakan bahwa pada tahun 2017 terdapat 576 kasus korupsi dengan kerugian negara mencapai Rp 6,5 triliun dan suap Rp 211 miliar. Jumlah tersangkanya mencapai 1.298 orang. Dibandingkan tahun 2016, penanganan kasus korupsi tahun 2017 mengalami peningkatan signifikan. Hal ini terutama pada aspek kerugian negara. Pada 2016, kerugian negara mencapai Rp 1,5 triliun dari 482 kasus korupsi dengan jumlah tersangka

1.101 tersangka. Angka ini naik menjadi Rp 6,5 triliun pada tahun 2017 (Kompas.com (20/2/2018)).

Ikhtisar Hasil pemeriksaan Semester (IHPS) I Tahun 2017 memuat hasil pemeriksaan atas 537 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dari 542 LKPD Tahun 2016 yang wajib diserahkan. Berdasarkan tingkat pemerintahan, dari 537 LKPD Tahun 2016 tersebut opini WTP dicapai oleh 31 dari 34 pemerintah provinsi (91%), 272 dari 415 pemerintah kabupaten (66%), dan 72 dari 93 pemerintah kota (77%). Capaian opini tersebut telah melampaui target kinerja keuangan daerah bidang penguatan tata kelola pemerintah daerah/program peningkatan kapasitas keuangan pemerintah daerah yang ditetapkan dalam RPJMN 2015-2019 masing-masing sebesar 85%, 60%, dan 65% di tahun 2019. Apabila dibandingkan dengan capaian tahun 2015, LKPD yang mendapatkan opini WTP meningkat sebesar 12 poin persen dari 58% pada tahun 2015 menjadi 70% pada tahun 2016. Kenaikan opini WTP tersebut menunjukkan kenaikan kualitas LKPD.

Kenaikan opini WTP yang menunjukkan kenaikan kualitas LKPD pada tahun 2016 berdasarkan IHPS I 2017 semestinya dapat menjadi acuan berkurangnya kecurangan termasuk korupsi yang menyebabkan kerugian negara pada tahun berikutnya. Pada kenyataannya ICW memberikan pernyataan yang sebaliknya bahwa penanganan kasus korupsi tahun 2017 mengalami peningkatan signifikan. Peningkatan signifikan kasus korupsi menunjukkan bahwa masih banyak kecurangan terjadi yang tidak terdeteksi dan atau tidak dilaporkan sehingga kecurangan tidak dapat dicegah dan diatasi. Salah satu cara efektif untuk mencegah, mengurangi, dan mengatasi kecurangan diperlukan seseorang atau pihak-pihak yang bersedia melaporkan atau mengungkap kecurangan (Sabang, 2013 dan Habbe dkk. 2018). Kegiatan melaporkan atau mengungkap kecurangan disebut sebagai *whistleblowing*.

Nader (1972) dalam Vandekerchove (2006 : 8) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai tindakan orang yang percaya bahwa kepentingan umum lebih penting daripada kepentingan organisasi yang mempekerjakannya sehingga mengungkapkan korupsi, ilegal, penipuan, atau hal berbahaya yang terjadi dalam organisasi. Near and Micheli (1985) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai pengungkapan oleh anggota organisasi tentang praktek ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah yang berada di bawah kendali atasan mereka kepada orang atau organisasi yang mungkin dapat melakukan tindakan. Berdasarkan definisi di atas, *Whistleblowing* dapat dikategorikan sebagai perilaku *prosocial*. *Whistleblowing* adalah salah satu bentuk perilaku prososial (Brief dan Motowidlo (1986), Dozier dan Miceli (1985)). Seseorang yang melakukan *whistleblowing* selanjutnya disebut sebagai *whistleblower*.

Whistleblowing menjadi trending topik dunia setelah terungkapnya kasus perusahaan Enron, WorldCom, dan Tyco. Di Indonesia terdapat beberapa kasus *Whistleblowing* diantaranya yang sangat menarik perhatian adalah kasus “papa minta saham” yang mencuatkan nama Sudirman Said sebagai orang yang berani meniup peluit (*whistle the blow*) mengenai kecurangan yang terjadi antara Freeport dan Ketua DPR RI. Kasus lainnya yaitu yang dialami Khairiansyah Salman, mantan auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI). Khairiansyah melaporkan upaya suap oleh salah satu komisioner Komisi Pemilihan Umum (KPU) kepada dirinya dan tim. Khairiansyah merupakan pionir dalam penggunaan istilah *whistleblower* di Indonesia (Ilham Nurhidayat, 2017).

Dampak dari *whistleblowing* juga dapat dilihat di sektor publik khususnya organisasi pemerintah. Brewer dan Selden (1998) menegaskan bahwa *whistleblowing* dapat menyebabkan perubahan substansial dan memfasilitasi reformasi dalam organisasi pemerintah, sebagai contohnya adalah Insiden Watergate dan Challenger Space Shuttle. Berbagai upaya dilakukan pemerintah

untuk mencegah dan memberantas korupsi di Indonesia. Diantara upaya tersebut, pemerintah mengeluarkan Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2011 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Aksi Korupsi 2012. Instruksi tentang pemberlakuan sistem *whistleblowing* tersebut perlu ditindaklanjuti karena kecurangan yang terjadi di beberapa pemerintah daerah, SKPD, dan lembaga pemerintahan lainnya, menunjukkan masih tingginya tingkat kecurangan pada sektor publik khususnya pemeritahan di Indonesia. Kecurangan pada instansi pemerintah tidak hanya melibatkan orang-orang yang mempunyai jabatan tinggi tetapi juga orang-orang yang berada dibawahnya serta tidak hanya terjadi di lingkungan pemerintah pusat melainkan juga lingkungan pemerintah daerah.

Data korupsi yang dipublikasikan oleh ICW per 2016 mengenai pelaku korupsi yang masuk dalam tahap penyidikan berdasarkan jabatan didominasi oleh pegawai dan pejabat pemerintah sebesar 47% (Antikorupsi.org). Informasi lain terkait korupsi dirilis oleh Republika.co.id, selasa 02 Mei 2018, bahwa telah dilakukan 19 kasus Operasi Tangkap Tangan (OTT) oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) di sepanjang Tahun 2017. OTT tersebut melibatkan pimpinan pemerintah daerah yaitu Gubernur, Walikota, Bupati, dan wakilnya-wakilnya. Hasil pemeriksaan BPK atas 537 LKPD dalam IHPS I 2017 mengungkapkan 6.053 kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang terdiri atas 2.156 permasalahan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, 2.657 permasalahan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, dan 1.240 permasalahan kelemahan struktur pengendalian intern.

Pengawasan internal pemerintah diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. PP Nomor 60 Tahun 2008 menyebutkan terdapat dua badan pemerintah yang

memiliki peran sebagai auditor internal pemerintah yaitu Inspektorat dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), yang selanjutnya disebut sebagai Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP). APIP di Badan Inspektorat terdiri atas auditor dan P2UPD (Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan Daerah). Tugas APIP tersebut adalah melakukan pengawasan terhadap urusan pemerintah sebagaimana tercantum dalam Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2005 pasal 24 ayat (1). Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa Inspektorat merupakan badan yang menjadi ujung tombak peningkatan akuntabilitas dan transparansi dalam penyelenggaraan pemerintahan suatu daerah.

Meningkatkan akuntabilitas dan transparansi penyelenggaraan pemerintah daerah bukanlah suatu tugas yang mudah karena Auditor (APIP) seringkali mengalami kendala-kendala dalam prakteknya yang membuat ia dilema saat harus membuat keputusan etis (Larkin, 2000; Goodwin dan Yeo, 2001; Thompson, 2003). Salah satu kendala yang dialami APIP adalah situasi yang unik dimana APIP merupakan bagian dari organisasi. Sebagai bagian dari organisasi, subjek yang akan dihadapi oleh APIP tidak lain rekan kerja sendiri atau bahkan pihak yang memiliki jabatan yang levelnya lebih tinggi sehingga seringkali seorang APIP dipertanyakan independensi dan objektivitasnya.

Selain posisi auditor internal sebagai bagian dari organisasi, auditor internal juga memiliki peran ganda seperti yang disebutkan dalam penjelasan PP No.60 Tahun 2008 bahwa yang termasuk dalam tugas auditor internal adalah sebagai pengawas dan juga sebagai pembimbing. Sebagai pengawas auditor internal harus menjamin bahwa mereka mengawas secara independen dan objektif untuk menghasilkan audit berkualitas, sedangkan peran sebagai pembimbing menuntut sikap auditor internal untuk mau bekerja sama dan bersifat mau membantu auditee. Sebagai bagian dari organisasi dan memiliki

peran ganda maka seorang auditor internal sangat berpotensi mengalami konflik ketika mereka menemukan informasi tertentu mengenai adanya kecurangan atau kesalahan dalam laporan keuangan. Permasalahan yang timbul adalah apakah auditor internal akan melaporkan temuan mereka (*whistleblowing*) ke otoritas yang lebih tinggi bahkan kepada pihak luar atau membiarkannya, menutupinya, bahkan pura-pura tidak mengetahui. Dalam situasi konflik peran seringkali tidak mudah bagi auditor internal untuk menyuarakan kekhawatiran atau meniup peluit (*whistle-blowing*) untuk mempertahankan integritas dan objektivitas mereka, meskipun sesungguhnya sudah menjadi kewajiban auditor internal melaporkan kesalahan apapun.

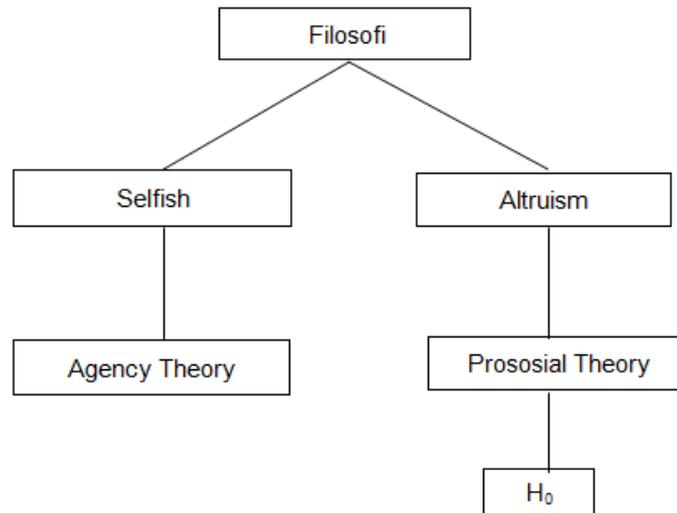
Jubb (19990, 2000) menyatakan bahwa pelaporan atau pengungkapan oleh auditor internal dan eksternal merupakan peran (kewajiban) dan tidak boleh dianggap sebagai tindakan pengungkap fakta (*whistleblowing*). Miceli dkk. (1991) berpendapat lain dengan mendukung jika auditor internal dianggap sebagai *whistleblower* ketika melaporkan kecurangan. Individu yang karena pekerjaannya sehingga dapat mengungkapkan kecurangan dapat dianggap sebagai *whistleblower* oleh karena adanya norma tidak tertulis atas perilaku altruistik yang mungkin lebih besar pengaruhnya daripada kebijakan pelaporan dalam suatu organisasi (Dozier dan Miceli, 1985). Perilaku altruistik tersebut dapat juga muncul dari seorang auditor internal (Arnold dan Ponemon, 1991). Miceli dkk, 1991; Near & Miceli, 1986; Xu dan Ziegenfuss, 2008; telah sepakat bahwa auditor internal yang karena perannya mengharuskan mengungkapkan kecurangan dapat dianggap sebagai *whistleblower*.

Dalam perspektif hukum, pelaporan kecurangan yang diketahui oleh auditor internal juga bukan merupakan hal yang melanggar. Pasal 41 ayat (1) Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menyatakan bahwa masyarakat dapat berperan serta membantu upaya

pencegahan dan pemberantasan tindak pidana korupsi. Berdasarkan penjelasan tersebut, penyampaian semua temuan pemeriksaan oleh inspektorat kepada BPK dapat dianggap sebagai tindakan *whistleblowing*.

Penelitian *whistleblowing* adalah penelitian perilaku. Manusia dilahirkan sebagai makhluk individu (*selfish*) dan makhluk sosial (*altruism*). Manusia sebagai makhluk individu dan sebagai makhluk sosial dapat dibedakan berdasarkan perilakunya. Penelitian-penelitian terdahulu telah mengkaji *whistleblowing* dengan asumsi-asumsi manusia sebagai makhluk individu (*selfish*). Asumsi bahwa manusia sebagai makhluk individu dapat dijelaskan dengan menggunakan beberapa teori, antara lain teori agensi dan teori prospek. Manusia sebagai makhluk individu cenderung mementingkan kepentingan diri sendiri (*self interest*) dan menghindari resiko (*risk averse*). Penggunaan asumsi bahwa manusia sebagai makhluk individu mengarahkan penelitian-penelitian *whistleblowing* terdahulu untuk mengajukan hipotesis alternatif.

Manusia sebagai makhluk sosial (*altruism*) selalu mementingkan kepentingan orang lain atau orang banyak. Perilaku manusia yang mementingkan orang lain atau orang banyak seringkali terlihat ketika seseorang menyaksikan orang lain dalam kesulitan, seseorang tersebut langsung memberikan bantuan. Manusia sebagai makhluk sosial selalu menyadari bahwa masih banyak orang-orang yang hidup di dalam kesusahan dan membutuhkan pertolongan dari orang lain, maka menjadi sebuah kewajiban baginya dan bagi semua orang untuk memberikan bantuan kepada orang-orang yang membutuhkan. Perilaku manusia sebagai makhluk sosial yang mementingkan kepentingan orang lain (*altruism*) dan orang banyak dapat dijelaskan menggunakan *Prosocial Theory*.



Gambar 1.1 Filosofi Arah Hipotesis

Penelitian ini menggunakan teori perilaku prososial (*prosocial behavior theory*) dalam menjelaskan filosofi atau asumsi bahwa manusia merupakan makhluk sosial (*altruism*). Perilaku prososial adalah tindakan yang dilakukan seseorang (anggota organisasi) kepada individu lain, kelompok, atau organisasi dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut dan dilakukan secara spontan dan sukarela (Brief dan Motowidlo, 1986), tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri (Myers, 2012), tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan menolong tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong tersebut (Baron dkk, 2006).

Penggunaan teori prososial mengarahkan penelitian ini untuk menyatakan hipotesis nol (H_0) bahwa minat *whistleblowing* APIP tidak dipengaruhi oleh faktor-faktor situasional yaitu tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, kohesivitas, dan jabatan pelaku, serta tidak ada interaksi dengan variabel opini audit, dan frekuensi kecurangan. Minat *whistleblowing* APIP tidak dipengaruhi oleh faktor-faktor tersebut karena didasari oleh perilaku prososial. Berdasarkan penjelasan teori perilaku prososial (Brief dan Motowidlo (1986), Eisenberg dan

Mussen (1989), Twenge dkk. (2007), Baron, dkk (2006), dan Myers (2012)), penelitian ini akan menguji apakah APIP berperilaku prososial ketika melakukan *whistleblowing*.

Berbagai studi tentang perilaku *whistleblowing* telah dilakukan untuk menjawab pertanyaan mengapa karyawan melaporkan kesalahan atau melakukan *whistleblowing*. Penelitian tentang *whistleblowing* sebagian besar berfokus pada tiga faktor umum: (1) *faktor organisasi*, seperti iklim etika organisasi, ukuran organisasi, dan tingkat pekerjaan; (2) *faktor-faktor individu*, seperti, etis judgment, komitmen organisasi, dan *locus of control*; dan (3) *faktor situasional atau kontekstual*, seperti keseriusan kesalahan, dan status pelaku kecurangan (jabatan pelaku dan kohesivitas). Penelitian ini menggunakan variable opini audit dan frekuensi kecurangan yang merupakan faktor kontekstual atau situasional dan belum pernah digunakan pada penelitian sebelumnya.

. Variabel opini audit dan frekuensi kecurangan diangkat atau digunakan pada penelitian ini berdasarkan obsevasi dan penelusuran peneliti terkait kontekstual atau situasional ruang lingkup pekerjaan APIP di Pemerintah Daerah. Beberapa APIP mengutarakan bahwa opini audit dan frekuensi kecurangan memungkinkan menjadi acuan dalam mengambil keputusan apakah akan melaporkan kecurangan (melakukan *whistleblowing*) atau tidak karena terkait penilaian kinerja atau prestasi pemerintah daerah tempat mereka bekerja.

Penelitian ini diharapkan menjadi rujukan penelitian selanjutnya terkait kedua variable tersebut. Miceli dkk. (2008) dalam tinjauan komprehensif menyatakan bahwa literatur *whistleblowing* telah menemukan hasil yang beragam dan tidak konsisten mengenai pengaruh berbagai variabel terhadap kecenderungan *whistleblowing*. Hal ini menunjukkan bahwa penyelidikan dan pembahasan mengenai *whistleblowing* masih diperlukan.

Penelitian ini adalah pengembangan penelitian Habbe dkk. (2019) dan Sabang (2013). Variabel orientasi kecurangan, opini audit, dan frekuensi kecurangan pada penelitian ini tidak digunakan pada Habbe dkk (2019) dan Sabang (2013). Pengajuan H₀ pada penelitian ini belum pernah dilakukan pada penelitian sebelumnya. Sabang (2013) menggunakan eksperimen laboratorium sedangkan Habbe, dkk (2019) dan penelitian ini menggunakan eksperimen kuasi. Habbe, dkk (2019) menggunakan faktor individual sedangkan penelitian ini tidak menggunakan faktor individual sebagai variable penelitian. Penelitian ini menggunakan tingkat kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas sebagai variable penelitian yang juga digunakan pada Habbe, dkk (2019) dan Sabang (2013).

Pentingnya sebuah penelitian erat kaitannya dengan isu (tema) yang diangkat dan *research gap*. Pentingnya penelitian ini sebagai berikut:

1. Issu atau tema yang diangkat yaitu *whistleblowing*, sangat relevan dengan fenomena kecurangan pada sektor pemerintahan di Indonesia.
2. Menyelidiki, menguji, dan mengkaji perilaku *whistleblowing* pada sektor pemerintahan diperlukan karena masih ditemukan ketidakkonsistenan hasil penelitian-penelitian sebelumnya.
3. Berdasarkan teori perilaku prososial, penelitian ini mengajukan hipotesis nol (H₀). Pengajuan H₀ ini belum pernah dilakukan pada penelitian sebelumnya.
4. Opini Audit dan Frekuensi Kecurangan adalah variabel yang belum pernah digunakan pada penelitian sebelumnya.

1.2 Rumusan Masalah

Perilaku prososial adalah tindakan yang dilakukan seseorang (anggota organisasi) kepada individu lain, kelompok, atau organisasi dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut dan

dilakukan secara spontan dan sukarela (Brief dan Motowidlo, 1986), tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri (Myers, 2012), tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan menolong tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong tersebut (Baron dkk, 2006). *Whistleblowing* adalah salah satu perilaku prososial. APIP merupakan pihak internal yang memiliki peluang menjadi *whistleblower*. Tetapi pertanyaannya adalah apakah APIP akan berperilaku prososial ketika melaporkan temuan mereka (*whistleblowing*).

Berdasarkan latar belakang yang telah dikemukakan sebelumnya, diidentifikasi beberapa masalah yang akan diteliti berikut ini:

1. Apakah minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi tingkat kecurangan tinggi dan rendah?
2. Apakah minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi orientasi kecurangan pribadi dan orientasi kecurangan bersama?
3. Apakah minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi pelaku kecurangan berjabatan tinggi dan rendah?
4. Apakah minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi kohesivitas tinggi dan rendah?
5. Apakah tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclaimer berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas?
6. Apakah tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan temuan pertama kali dan temuan berulang kali berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas?

1.3 Tujuan penelitian

Tujuan utama penelitian ini ialah untuk membuktikan bahwa teori perilaku prososial (*prosocial behavior theory*) berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP. Berdasarkan asumsi teori prososial bahwa APIP yang berperilaku prososial akan melaporkan kecurangan (*whistleblowing*) secara spontan dan sukarela untuk mempromosikan kepentingan organisasi (kepentingan negara dan masyarakat), tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri, tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada APIP, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi APIP yang melakukan *whistleblowing* tersebut. Merujuk pada teori prososial maka *whistleblowing* APIP tidak dipengaruhi oleh faktor-faktor situasional yang ditunjukkan oleh minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada beberapa kondisi.

Tujuan spesifik ialah menjawab pertanyaan penelitian sebagaimana telah dijelaskan dalam perumusan masalah:

1. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi tingkat kecurangan tinggi dan rendah.
2. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi orientasi kecurangan bersama dan pribadi.
3. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi jabatan pelaku tinggi dan rendah.
4. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis minat *wistleblowing* APIP tidak berbeda antara kondisi kohesivitas tinggi dan rendah.
5. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara Opini Audit WTP dan Disclamer berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas.
6. Menguji, mendeskripsikan, dan menganalisis tidak ada perbedaan minat *whistleblowing* APIP antara frekuensi kecurangan temuan pertama kali dan

temuan berulang kali berdasarkan tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, dan kohesivitas.

1.4 Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan akan berguna atau memberikan kontribusi pada tataran teori dan praktik. Perincian kontribusi teori dan praktik yang dimaksud adalah:

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi pada pengembangan ilmu pengetahuan bidang perilaku akuntansi. Penelitian ini menguji teori perilaku prososial pada minat *whistleblowing* APIP dengan mengajukan hipotesis nol (H0). APIP yang berperilaku prososial akan melakukan *whistleblowing* tanpa mempertimbangkan faktor-faktor kontekstual atau situasional. Jika minat *whistleblowing* APIP tidak berbeda pada kondisi tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, tingkat kohesivitas, opini audit, dan frekuensi kecurangan, maka teori perilaku prososial terbukti berlaku pada perilaku *whistleblowing* APIP. Pengajuan hipotesis nol (H0) dan penggunaan faktor kontekstual yaitu variable moderator opini audit dan frekuensi kecurangan belum pernah dilakukan pada penelitian sebelumnya sehingga hasil penelitian ini dapat dipergunakan sebagai acuan dalam penelitian selanjutnya.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Penelitian ini diharapkan memberi kontribusi praktik kepada Kepala Badan Inspektorat khususnya Provinsi Sulawesi Tengah, Sulawesi Selatan, dan APIP (Auditor dan P2UPD) serta kepada *auditiee*. Kontribusi praktik tersebut dikemukakan berikut ini:

1. Penelitian ini diharapkan dapat digunakan oleh Kepala Inspektorat sebagai dasar pengembangan kemampuan auditor dalam melakukan penilaian

keseriusan/tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas, opini audit, dan frekuensi kecurangan. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan pertimbangan bagi Kepala Inspektorat dalam mengambil kebijakan-kebijakan yang diperlukan.

2. Hasil penelitian juga dapat dijadikan dasar pembuatan sarana pelaporan dan pembentukan forum diskusi yang diperuntukkan kepada APIP. Sarana pelaporan bermanfaat untuk menghindari konsekuensi etis atas pelaporan, sedangkan forum diskusi dapat dijadikan sebagai wadah berdiskusi bagi APIP sekaligus dapat bermanfaat untuk peningkatan kemampuan APIP.

1.5 Motivasi Penelittian (Pentingnya Penelitian)

Motivasi dilakukannya penelitian ini adalah:

1. Banyaknya kasus korupsi, OTT, dan temuan BPK pada beberapa pemerintah daerah sehingga diperlukan *whistleblower* sebagai salah satu cara yang dapat menekan atau mengeliminisir kecurangan, termasuk korupsi.
2. APIP berpeluang besar untuk menjadi *whistleblower* karena merupakan bagian dari organisasi dan memiliki peran ganda yaitu sebagai pengawas dan pembimbing. *Whistleblowing* yang dilakukan oleh APIP dapat meningkatkan akuntabilitas dan transparansi penyelenggaraan pemerintah daerah melalui peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) sehingga berbagai kecurangan termasuk korupsi di pemerintah daerah dapat dieliminisir.
3. Kebaruan penelitian merupakan motivasi penting dalam meneliti. Pengujian teori perilaku prososial dengan mengajukan hipotesis nol belum pernah dilakukan pada penelitian terdahulu. Variabel opini audit dan frekuensi kecurangan yang digunakan dalam penelitian ini belum pernah digunakan

dalam penelitian sebelumnya. Beberapa hal yang disebutkan di atas menjadi motivasi bagi peneliti melakukan penelitian ini.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 TINJAUAN TEORI DAN KONSEP

2.1.1 Gambaran Umum *Whistleblowing*

Istilah '*whistleblowing*' pertama kali digunakan pada tahun 1963 untuk mengatasi tindakan yang dilakukan oleh Otto Otopoka, yang memberikan bukti mengenai risiko keamanan kepada kepala penasihat Keamanan Internal Amerika Serikat (Hersh 2002). Menurut Strader (1993), istilah *whistleblowing* berasal dari polisi Inggris yang meniup peluit mereka untuk memperingatkan orang-orang terhadap tindakan kriminal. Meskipun tidak memiliki definisi yang spesifik, para ahli telah mencoba untuk memberikan definisi untuk istilah '*whistleblowing*' dengan cara mereka sendiri (Greene dan Latting 2004). Menurut Mesmer-Magnus dan Viswesvaran (2005), banyak ilmuwan senang menggunakan definisi yang diberikan oleh Near dan Miceli (1985): "Pengungkapan oleh anggota organisasi tentang praktek ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah yang berada di bawah kendali atasan mereka kepada orang atau organisasi yang mungkin dapat melakukan tindakan" (Near dan Miceli 1985, hal. 4).

Mempertimbangkan definisi di atas, ada beberapa poin yang perlu dipahami. Pertama, anggota organisasi adalah karyawan atau mantan karyawan dari organisasi dan bukan dari luar organisasi. Kedua, tindakan *whistle-blowing* melibatkan pengungkapan sukarela atas kesalahan yang dilakukan oleh individu dalam suatu organisasi. Terakhir, kata *whistle-blowing* itu sendiri mencakup tindakan *whistle-blowing* internal dan eksternal. Internal *whistle-blowing* melibatkan pengungkapan kesalahan secara sukarela kepada pihak-pihak dalam organisasi, sedangkan *whistle-blowing* eksternal melibatkan pengungkapan sukarela atas kesalahan kepada pihak-pihak di luar organisasi.

Whistleblowing telah didefinisikan dalam beberapa cara oleh para ilmuwan saat ini. Namun, definisi sebagian besar masih berasal dari definisi Near dan Miceli tentang whistle-blowing (Ahmad 2011). Sebagai contoh, sebuah studi oleh Susmanschi (2012) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai 'keputusan untuk meniup peluit tentang situasi ilegal/tidak tepat, terletak pada penilaian seseorang, berdasarkan motivasi yang cukup apakah altruistik atau pribadi'. Bouville (2007) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai tindakan dari seorang pegawai (atau mantan pegawai), untuk mengungkap apa yang ia percaya sebagai perilaku ilegal atau tidak etis kepada manajemen yang lebih tinggi/manajemen puncak (*internal whistle-blowing*) atau kepada otoritas/pihak berwenang di luar organisasi maupun kepada publik (*external whistleblowing*).

Individu yang melakukan *whistleblowing* disebut *whistleblower*, Miceli dan Near (1985) menjelaskan bahwa yang dapat disebut sebagai *whistleblower* memiliki empat karakteristik, yaitu (1) karyawan atau mantan karyawan organisasi yang organisasinya mengalami kecurangan; (2) tidak memiliki otorisasi untuk mengubah atau menghentikan kecurangan yang berada di bawah kendalinya; (3) diizinkan atau tidak diizinkan membuat laporan; (4) tidak menduduki posisi yang tugasnya mensyaratkan untuk melakukan pelaporan kecurangan korporat.

Whistleblowing dapat terjadi melalui jalur internal maupun eksternal. *Whistleblowing* internal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan karyawan lainnya kemudian melaporkan kecurangan tersebut kepada atasannya. Sedangkan, *whistleblowing* eksternal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan organisasi atau anggota dalam organisasi, kemudian memberitahukannya kepada pihak di luar organisasi atau penegak hukum karena kecurangan tersebut merugikan masyarakat (Elias, 2008).

Park dan Blenkinsopp (2009) menjelaskan bahwa jalur pelaporan *whistleblowing* tidak hanya sebatas internal dan eksternal, tetapi terdiri dari tiga dimensi, yaitu formal dan informal, anonim dan teridentifikasi, internal dan eksternal, setiap dimensi tersebut merupakan pilihan bagi karyawan. Kaplan (2012) menemukan bahwa *whistleblower* berperilaku berbeda dalam membuat pilihan jalur pelaporan yang sesuai untuk mereka. Secara khusus, hasil penelitiannya menunjukkan bahwa niat pelaporan seseorang dalam hal jalur anonim atau teridentifikasi berpengaruh ketika adanya pertimbangan tindakan pembalasan.

Singkatnya, definisi *whistleblowing* menggambarkan suatu proses komunikasi di mana proses itu sendiri berfokus pada pelaporan sukarela atas tindakan potensial atau tidak patut, oleh karyawan atau mantan karyawan dalam suatu organisasi kepada pihak berwenang (MacNab dan Worthley 2008). Yang lain mengacu pada istilah '*whistleblowing*' sebagai tuduhan yang dibuat oleh karyawan (atau mantan karyawan) dalam organisasi, dan dengan demikian, istilah ini membedakan tuduhan yang dibuat oleh orang dalam dan yang dibuat oleh orang luar organisasi (Rocha dan Kleiner 2005).

Banyak penelitian yang telah dilakukan guna mencari faktor-faktor yang mempengaruhi seseorang untuk melakukan *whistleblowing* dengan menggunakan minat *whistleblowing* sebagai *proxy*-nya. Minat *whistleblowing* berbeda dengan tindakan *whistleblowing* aktual karena minat muncul sebelum tindakan *whistleblowing* aktual, atau dengan kata lain diperlukan adanya minat *whistleblowing* untuk membuat tindakan *whistleblowing* aktual terjadi (Winardi, 2013).

2.1.2. Teori Perilaku Prososial (Prosocial Behaviour Theory)

Belum ada teori yang komprehensif tentang *whistleblowing* (Miceli & Near, 1988; Near & Miceli, 1985). Beberapa penelitian sebelumnya pada studi perilaku dapat menjelaskan tindakan *whistleblowing* (Miceli & Near, 1988). Teori yang mendukung penelitian ini berasal dari teori perilaku prososial dan pendekatan prososial *whistleblowing* telah memotivasi banyak penelitian empiris dan konseptual tentang *whistleblowing* (lihat Brennan & Kelly, 2007; Brief & Motowidlo, 1986; Dozier & Miceli, 1985; Miceli & Near, 1988; Miceli, Near, & Dozier, 1991; Near & Miceli, 1995).

Perilaku prososial mencakup kategori yang lebih luas, meliputi segala bentuk tindakan yang dilakukan atau direncanakan untuk menolong orang lain, tanpa memperdulikan motif-motif si penolong. Perilaku prososial berkisar dari tindakan altruisme yang tanpa pamrih atau tidak mementingkan diri sendiri sampai tindakan menolong yang sepenuhnya dimotivasi oleh diri sendiri. Perilaku altruistik berasal dari tiga perspektif teoritis yaitu:

- a. Dasar historis, yaitu pandangan para sosiobiolog bahwa predisposisi untuk menolong merupakan bagian dari warisan genetik.
- b. Tindakan menolong dipengaruhi oleh prinsip dasar penguatan dan peniruan.
- c. Pengambilan keputusan, memfokuskan diri pada proses yang mempengaruhi penilaian kita tentang kapan dibutuhkan pertolongan. Pandangan ini juga menekankan pertimbangan untung rugi keputusan untuk memberikan pertolongan.

Terdapat tiga norma yang paling penting dalam perilaku prososial yaitu (Myers, 2012:187-197):

- a. Norma tanggung jawab social, menentukan bahwa seharusnya kita membantu orang lain yang bergantung pada kita. Orangtua diharapkan memelihara anak-anaknya dan lembaga-lembaga yang lain bisa ikut bertanggung jawab apabila

orangtua gagal memenuhi kewajibannya. Guru harus membantu murid-muridnya, pelatih harus mengurus timnya, dan teman sekerja harus saling membantu. Aturan agama dan moral kebanyakan masyarakat menekankan kewajiban untuk menolong orang lain. Kadang-kadang kewajiban ini ditulis dalam bentuk aturan hukum tertulis. Hukum merupakan salah satu cara untuk menekankan pada orang bahwa mereka mempunyai kewajiban untuk menolong.

- b. Norma timbal balik, menyatakan bahwa kita harus menolong orang yang menolong kita. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa orang lebih cenderung membantu seseorang yang pernah membantu mereka. Tampaknya norma timbal balik sangat kuat dan terjadi di sebagian besar kebudayaan. Kekuatan ras kewajiban dipengaruhi faktor-faktor yang ada dalam suatu situasi. Misalnya Greenberg dan Frish (1972) menyimpulkan bahwa bantuan yang lebih besar lebih sering dibalas daripada bantuan yang lebih kecil. Pandangan orang tentang motif penolong juga berpengaruh. Upaya membalas pertolongan orang lain lebih mungkin terjadi bila bantuan awal dipersepsi sebagai sesuatu yang diberikan secara sengaja dan sukarela. Subjek yang dibantu oleh seseorang cenderung membalas orang tersebut, tetapi cenderung tidak menawarkan bantuan kepada orang yang lainnya.
- c. Norma keadilan sosial, yaitu aturan tentang keadilan dan pembagian sumber daya secara adil. Salah satu prinsip keadilan adalah kesamaan, dua orang yang memberikan andil yang sama dalam suatu tugas harus menerima ganjaran yang sama. Bila salah seorang menerima lebih dari orang lain, akan mengalami tekanan untuk mencoba memulihkan keadilan dengan mengulangi pembagian ganjaran tersebut. Orang yang mendapat bagian kurang dari apa yang seharusnya diterima, jelas merasa dirugikan. Fakta yang lebih menarik adalah bahwa orang yang mendapat bagian lebih dari apa yang seharusnya

diterima akan memberikan sebagian dari miliknya untuk orang yang mendapatkan terlalu sedikit. Sementara orang ketiga, yang menyaksikan situasi tidak adil itu, mungkin tertarik untuk menolong orang yang dirugikan. Tindakan "membantu orang yang kurang beruntung" dalam kehidupan sehari-hari, seperti memberi sumbangan amal, tampaknya dimotivasi oleh keinginan untuk menciptakan situasi yang lebih adil.

Orang belajar menolong melalui penguatan (reinforcement), efek ganjaran dan hukuman (reward and punishment) terhadap tindakan menolong dan peniruan (imitasi) yaitu meniru orang lain yang memberikan pertolongan. Langkah pertama yang penting dalam setiap tindakan prososial adalah memperhatikan bahwa sesuatu sedang berlangsung dan memutuskan apakah pertolongan dibutuhkan. Telaah yang dilakukan oleh Shotland dan Huston (Sears, 1985:57) mengidentifikasi 5 karakteristik utama yang mengarahkan persepsi bahwa suatu kejadian merupakan keadaan darurat:

- a. Sesuatu terjadi secara tiba-tiba dan tidak terduga.
- b. Ada ancaman bahaya yang jelas terhadap korban.
- c. Tindakan yang membahayakan korban cenderung meningkat bila tidak ada campur tangan seseorang.
- d. Korban tidak berdaya dan membutuhkan bantuan orang lain.
- e. Ada beberapa kemungkinan cara campur tangan yang efektif.

Brief dan Motowildo (1986) mendefinisikan *Prosocial Organizational Behavior* sebagai tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi kepada individu lain, kelompok, atau organisasi yang dilakukan dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut. Tindakan tersebut merupakan tindakan sukarela untuk saling membantu atau menguntungkan individu atau kelompok lain (Eisenberg dan Mussen, 1989:3), dilakukan untuk kepentingan orang lain, bukan untuk kepentingan sendiri

(Twenge dkk. 2007). *Prosocial Organizational Behavior* menjadi teori yang mendukung terjadinya *whistleblowing*.

Perilaku prososial merupakan tindakan sukarela yang dimaksudkan untuk membantu dan menguntungkan individu atau kelompok individu lain (Mussen, 1982). Paul Henry Mussen (1982) menyatakan bahwa perilaku prososial dilakukan secara sukarela dan bukan karena paksaan. Meskipun perilaku prososial ditujukan untuk memberikan konsekuensi positif (bantuan) bagi orang lain, perilaku prososial dapat dilakukan untuk berbagai alasan. Baron, dkk (2006) mendefinisikan perilaku prososial sebagai suatu tindakan menolong yang menguntungkan orang lain tanpa harus menyediakan suatu manfaat langsung kepada orang yang melakukan tindakan menolong tersebut, dan bahkan mungkin memberikan risiko bagi orang yang menolong. Menurut Shaffer (2005) perilaku prososial adalah segala tindakan yang menguntungkan orang lain, seperti berbagi dengan orang-orang yang kurang beruntung dari pada kita, menghibur atau menolong orang yang sedih, bekerjasama dengan atau menolong seseorang untuk mencapai suatu tujuan, atau contoh sederhana seperti menyapa dan memberikan pujian. Menurut Batson dkk (2007) perilaku prososial merupakan kategori yang sangat luas, yang mencakup setiap tindakan yang membantu atau dirancang untuk membantu orang lain, terlepas dari motif si penolong.

Myers (2012) menyatakan bahwa perilaku prososial adalah hasrat untuk menolong orang lain tanpa memikirkan kepentingan-kepentingan sendiri. Perilaku prososial dapat dimengerti sebagai perilaku yang menguntungkan orang lain. Secara konkrit, pengertian perilaku prososial meliputi tindakan berbaagi (*sharing*), kerjasama (*cooperation*), menolong (*helping*), kejujuran (*honesty*), dermawan (*generosity*), serta mempertimbangkan hak dan kesejahteraan orang lain (Mussen, 1982).

Brief dan Motowidlo (1986) menyebutkan *whistleblowing* sebagai salah satu dari tiga belas bentuk perilaku prososial dalam organisasi dan merupakan cara seorang individu dapat bertindak secara spontan dan sukarela untuk mempromosikan kepentingan organisasi. Hal tersebut sejalan dengan pendapat Dozier dan Miceli (1985) yang menyatakan bahwa tindakan *whistleblowing* dapat dipandang sebagai perilaku prososial karena secara umum perilaku tersebut akan memberikan manfaat bagi orang lain (atau organisasi) disamping juga bermanfaat bagi *whistleblower* itu sendiri.

Whistleblowing dianggap sebagai perilaku sosial positif (Miceli et al., 2008) dimana, *whistleblower* mengambil tindakan untuk menghentikan kesalahan dalam organisasi dengan maksud menguntungkan orang di dalam dan di luar organisasi. Dozier dan Miceli (1985) menjelaskan bahwa *whistleblowing* adalah suatu bentuk perilaku prososial sebagai tindakan melibatkan egois (egoistik) dan tidak mementingkan diri sendiri (Altruistik). Dengan kata lain, tindakan pelapor tidak murni altruistik tetapi sampai batas tertentu pelapor juga memiliki motif mencapai keuntungan pribadi atau kemuliaan.

Latane dan Darley's (1968) mengajukan pendekatan prososial *whistleblowing* sebagai model intervensi pengamat. Model ini mengusulkan bahwa seorang pengamat akan merespon dengan membantu dalam situasi darurat. Menurut Latane dan Darley (1968), proses keputusan untuk perilaku *whistleblowing* melewati lima langkah dan setiap langkah sangat penting dalam membuat keputusan *whistleblowing*. Kelima langkah tersebut adalah: (1) pengamat harus sadar akan peristiwa tersebut; (2) pengamat harus memutuskan bahwa peristiwa itu adalah suatu keadaan darurat; (3) pengamat harus memutuskan bahwa dia bertanggung jawab untuk membantu; (4) pengamat harus memilih metode yang tepat untuk membantu; dan (5) pengamat mengimplementasikan intervensi. Ini adalah lima proses dalam pembuatan

keputusan etis untuk calon whistleblower dan dalam melakukannya menyoroti dilema etis yang melekat pada keputusan untuk *whistleblow* (Brennan & Kelly, 2007).

Proses keputusan untuk perilaku *whistleblowing* di atas dijelaskan oleh Greenberger et al.,(1987) pada Gambar 2.1. Angka itu melukiskan proses keputusan *whistleblowing* yang dapat diambil oleh anggota organisasi dalam menentukan tindakan mengungkap fakta dan hasilnya. Greenberger et al., (1987) menyatakan bahwa gambar menunjukkan model *whistleblowing* yang lengkap dan menggabungkan prediksi berdasarkan teori tentang proses keputusan *whistleblowing*.

Gambar 2.1
Proses pengambilan keputusan menjadi whistleblower

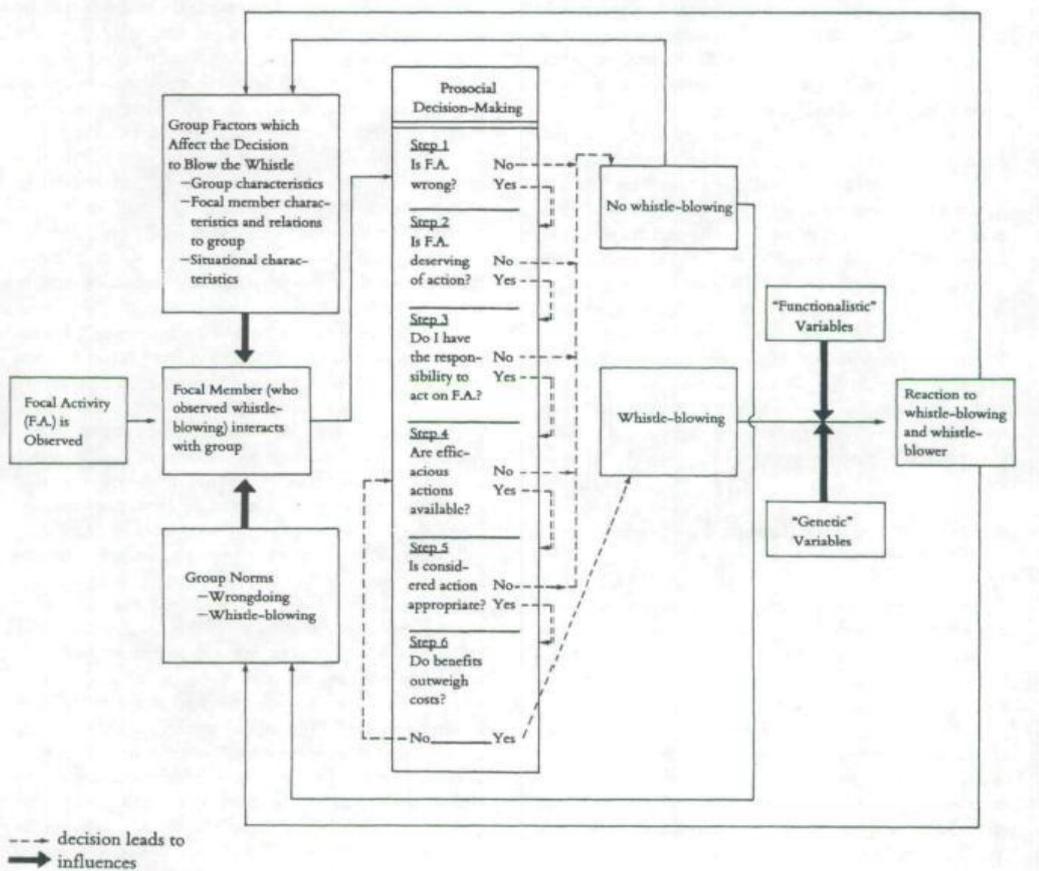


Fig. 1. The influence of group level variables in the sequence of events associated with whistle-blowing.

mber: Greenberger dkk. (1987)

Greenberger dkk. (1987) menggambarkan proses keputusan menjadi *whistleblower* yang terdiri atas enam langkah, yaitu, pertama, mempertimbangkan suatu kejadian, apakah kejadian tersebut kejadian salah. Kedua, memutuskan apakah kejadian tersebut layak ditindak. Ketiga, apakah yang melihat kejadian tersebut merasa bertanggung jawab untuk melakukan tindakan. Keempat, mengidentifikasi tindakan-tindakan yang memungkinkan. Kelima, memilih tindakan yang tepat. Keenam, menentukan apakah manfaat tindakan lebih besar daripada biayanya.

Proses keputusannya berhenti ketika hasilnya mencapai langkah yang tidak afirmatif. Jawaban "tidak" sampai Langkah 6 akan menyebabkan proses untuk kembali ke Langkah 4. Jawaban "ya" pada Langkah 6 akan dihasilkan dalam tindakan whistleblowing (Dozier & Miceli, 1985). Dapat dilihat bahwa model keputusan yang dianjurkan oleh Greenberger et al., (1987) kurang lebih mirip dengan Model intervensi Latane dan Darst (1968) dalam menjelaskan perilaku prososial karyawan terhadap *whistleblowing*.

Berbagai studi tentang perilaku *whistleblowing* telah dilakukan untuk menjawab pertanyaan mengapa karyawan akan meniup peluit mereka atau melaporkan kesalahan atau melakukan *whistleblowing*. Penelitian tentang *whistleblowing* sebagian besar berfokus pada tiga faktor umum: (1) *faktor organisasi*, seperti iklim etika organisasi (Rothwell & Baldwin, 2006, 2007a), ukuran organisasi (Miceli & Near, 1988; Miceli, Near, & Schwenk, 1991), dan tingkat pekerjaan (Keenan, 2002b; Keenan & Krueger, 1992); (2) *faktor-faktor individu*, seperti, etis judgment (Ayers & Kaplan, 2005), locus of control (Chiu, 2003), dan organisasi komitmen (Somers & Casal, 1994); dan (3) *faktor situasional*, seperti keseriusan kesalahan (Kaplan & Schultz, 2007; Near & Miceli, 1990), dan status pelanggar hukum (Miethe, 1999; Near & Miceli, 1990). Miceli et al. (2008). Dalam tinjauan komprehensif literatur pengaduan menunjukkan

bahwa ini adalah tiga faktor umum yang mempengaruhi perilaku pelaporan kesalahan perusahaan oleh karyawan dalam organisasi.

Miceli dkk. (2008) dalam tinjauan komprehensif menyatakan bahwa literatur *whistleblowing* telah menemukan hasil yang beragam dan tidak konsisten mengenai pengaruh berbagai variabel terhadap kecenderungan *whistleblowing*. Hal ini menunjukkan bahwa penyelidikan dan pembahasan mengenai *whistleblowing* masih diperlukan. Penelitian ini menguji apakah APIP berperilaku prososial dalam melakukan *whistleblowing* pada beberapa situasi sehingga penelitian ini berfokus pada faktor situasional untuk mengetahui perilaku *whistleblowing* APIP. Faktor situasional yang diuji pada penelitian ini adalah tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas, opini audit, dan frekuensi kecurangan.

2.1.3. Profesi Internal Audit dan *Whistleblowing*

Profesi auditing internal telah berkembang secara luar biasa dan telah mendapatkan peran penting dalam organisasi. Dari sekedar memiliki peran tradisional yang memfokuskan pada prosedur kepatuhan, profesi ini kemudian berevolusi dengan memiliki nilai tambah peran yang lebih besar (Ramamoorti, 2003). Peran auditor internal diringkas dalam definisi profesi yang diberikan oleh IIA. Audit internal didefinisikan sebagai berikut:

“... suatu kegiatan *assurance* dan konsultasi independen, obyektif yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi. Hal ini membantu organisasi mencapai tujuannya dengan membawa pendekatan yang sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas risiko manajemen, kontrol, dan proses tata kelola.”(IIA, 2007)

Definisi luas ini memiliki cakupan luas layanan audit internal yang mencakup kegiatan konsultasi, nilai tambah layanan, evaluasi, peningkatan

efektivitas manajemen risiko, dan proses tata kelola (Abdolmohammadi, Burnaby, & Hass, 2006). Definisi ini juga menyoroti tanggung jawab auditor internal yang semakin besar dalam membantu manajemen risiko dan mempromosikan prosedur tata kelola perusahaan yang efektif dalam organisasi mereka (Krogstad, Ridley, & Rittenberg, 1999). Tanggung jawab untuk memastikan praktik tata kelola perusahaan yang baik sebenarnya menjadi kebutuhan auditor internal untuk melakukan internal whistleblow dalam mereka organisasi. IIA dalam kertas posisi memperingatkan hal itu whistleblowing tidak boleh dibawa oleh auditor internal eksternal sebagai auditor internal sebenarnya dilengkapi dengan mekanisme yang cukup untuk menyelesaikan segala hal yang muncul dalam Tentu saja tugas mereka (IIA, 1988).

Ada beberapa penelitian tentang *whistleblowing* yang telah menggunakan internal auditor sebagai subjek yang mereka minati. Itu adalah ironi bahwa suatu profesi yang dikatakan memiliki posisi unik dalam organisasi untuk mencegah, menghalangi dan mendeteksi kesalahan perusahaan dan malpraktek (Hillison, Pacini, & Sinason, 1999; Pearson, Gregson, & Wendell, 1998) tidak sepenuhnya berada pada kecenderungan mereka untuk perilaku *whistleblowing*. Posisi unik mereka sebenarnya memungkinkan mereka untuk mengetahui lebih banyak tentang organisasi mereka sendiri daripada orang lain.

Miceli dkk. (2008) menyoroti temuan dari studi mereka sebelumnya bahwa, dibandingkan dengan profesi lain, pengamatan pelanggaran tertinggi yang dilaporkan adalah yang dilaporkan oleh auditor internal (lihat Miceli, Near, & Schwenk, 1991). Profesi Auditor internal memang memiliki peran penting dalam organisasi karena sebagian besar penipuan dideteksi oleh auditor internal, sebagaimana dibuktikan dari temuan survei terbaru, *The Global Economic Survei Crime* yang dilakukan oleh PricewaterhouseCooper (PricewaterhouseCoopers, 2009).

Kesenjangan seperti itu bisa disebabkan oleh beberapa peneliti dengan alasan bahwa pelaporan internal auditor hanyalah peran yang ditentukan (seperti yang dibahas sebelumnya), maka tindakan pelaporan tidak dianggap sebagai *whistleblowing* (lihat Jubb, 1999, 2000). Namun, beberapa studi menganjurkan bahwa karena keunikan profesi, memungkinkan auditor internal menjadi potensial *whistleblower* (Arnold & Ponemon, 1991; Miceli, Near, & Schwenk, 1991; Pearson et al., 1998; Xu & Ziegenfuss, 2008).

Pearson dkk. (1998) menganjurkan bahwa pelaporan kegiatan ilegal dalam organisasi oleh auditor internal untuk manajemen yang lebih tinggi, level direksi atau lembaga pemerintah disebut sebagai tindakan mengungkap rahasia. Sementara itu, survei oleh Miceli, Near, dan Schwenk (1991) menunjukkan bahwa internal auditor lebih cenderung melaporkan kesalahan jika dinilai menjadi bagian dari peran tanggung jawab mereka.

Masalah yang lebih mendesak bagi auditor internal sebenarnya, adalah memutuskan apakah mereka harus melaporkan atau tidak melaporkan ketika menemukan kesalahan organisasi. Auditor internal dapat menghadapi situasi yang melibatkan konflik kepentingan saat menjalankan tugas peran ganda mereka (Arnold & Ponemon, 1991; EZ Taylor & Curtis, 2010). Pada dasarnya, auditor internal dipekerjakan oleh organisasi dan tunduk pada kebutuhan dan persyaratan pekerjaan mereka, tetapi di sisi lain, sebagai anggota badan profesional, mereka juga wajib mematuhi persyaratan etika profesi, serta kebutuhan pemangku kepentingan lainnya. Ahmad dan Taylor (2009) berbagi pandangan yang sama mengenai konflik kepentingan ini. Mereka menegaskan bahwa peran auditor internal dalam menjalankan tugas audit untuk organisasi dapat menyebabkan konflik berkelanjutan.

Ahmad and Taylor (2009) menjelaskan bahwa auditor internal perlu menyeimbangkan peran mereka menjadi independen manajemen saat

melaksanakan tugas mereka, dan pada saat yang sama, menyeimbangkan peran mereka dalam asosiasi profesional mereka sendiri (yaitu Institute of Internal Auditors), yang menuntut mereka untuk menegakkan arahan yang mungkin tidak sesuai dengan tuntutan dan akuntabilitas auditor internal kepada organisasi yang mempekerjakan mereka. Oleh karena itu, penelitian ini penting untuk memeriksa faktor-faktor yang mempengaruhi minat whistleblowing internal oleh auditor internal, seperti Arnold dan Ponemon (1991) menyatakan bahwa ada keterbatasan tentang kompleksitas informasi yang mendasari keputusan *whistleblowing* auditor internal.

Argumen lain adalah apakah auditor dapat dianggap sebagai whistleblower. Jubb (1999, 2000) berpendapat bahwa pelaporan atau pengungkapan dilakukan oleh auditor internal dan eksternal merupakan peran dan tidak boleh dianggap sebagai tindakan pengungkap fakta. Jubb (2000) menjelaskan bahwa pengungkapan pada kesalahan perusahaan yang dibuat oleh auditor ini berada dalam lingkup profesi mereka dan harus lebih dianggap sebagai pelaporan atau informasi daripada sebagai pengungkapan rahasia. Courtemanche (1988) menganjurkan bahwa *whistleblowing* dianggap sebagai tindakan serampangan yang tidak terkait dengan kewajiban resmi individu. Dengan demikian, untuk membedakan antara whistleblowing dan menginformasikan, pengungkapan harus tidak wajib untuk dianggap sebagai *whistleblowing* (Jubb, 1999).

Namun, definisi "*whistleblowing*" yang disediakan oleh Near dan Miceli (1985) dan Jubb (1999) menyatakan bahwa, aktor (*whistleblower*) adalah anggota organisasi yang memiliki akses ke informasi penting perusahaan. Demikian pula, Tsahuridu dan Vandekerckhove (2008) menyoroti bahwa, salah satu karakteristik yang membentuk suatu tindakan *whistleblowing* adalah bahwa *whistleblower* memiliki akses istimewa. Tsahuridu dan Vandekerckhove (2008)

lebih lanjut menjelaskan bahwa *whistleblower* tahu persis apa itu sedang terjadi dan pekerjaan mereka memungkinkan mereka untuk mengakses informasi spesifik tentang organisasi mereka. Oleh karena itu, penelitian ini berpendapat bahwa pelaporan oleh auditor internal dalam organisasi harus dianggap sebagai tindakan *whistleblowing* internal. Ruang lingkup kerja auditor internal memungkinkan mereka untuk mengakses dan menyimpan informasi perusahaan yang penting dan memungkinkan mereka untuk melaporkan segala bentuk kesalahan perusahaan.

Dikatakan bahwa auditor internal bertanggung jawab untuk mengungkapkan kesalahan organisasi yang tercantum di dalam deskripsi pekerjaan mereka (Dasgupta & Kesharwani, 2010; Near & Miceli, 1985; Seifert et al., 2010). Sebagai contoh, inilah yang dilakukan Cynthia Cooper (auditor internal perusahaan) kasus WorldCom dan tindakannya dianggap sebagai *whistleblowing* auditor internal.

Xu dan Ziegenfuss (2008, p. 324) mengakui tindakan Cooper dengan menyatakan bahwa "Contoh terbaru dalam insiden WorldCom menunjukkan bahwa publik dapat melihat auditor internal sebagai *whistleblower*". Miceli, Near, dan Schwenk (1991, p. 114), mendukung gagasan dengan menyatakan bahwa "internal auditor harus dianggap *whistleblower* ketika mereka melaporkan kesalahan". Dozier dan Miceli (1985) menjelaskan bahwa individu yang peran pekerjaannya membutuhkan *whistleblowing* sebenarnya bisa menjadi *whistleblower* sebagai norma-norma tak tertulis dari perilaku altruistik (tidak egois) yang lebih berpengaruh daripada kebijakan organisasi yang membutuhkan pelaporan kesalahan perusahaan. Perilaku altruistik seperti itu dapat dilihat dalam profesi audit internal (Arnold & Ponemon, 1991), dan peneliti telah sepakat bahwa auditor internal, dengan peran mereka mengharuskan

melaporkan kesalahan perusahaan, harus dianggap sebagai *whistleblower* (Miceli, Near, & Schwenk, 1991; Near & Miceli, 1986; Xu & Ziegenfuss, 2008).

Berbagai penelitian *whistleblowing* terkait dengan definisi yang disediakan oleh Near dan Miceli (1985) dengan kedua profesi, profesi auditor internal (lihat Arnold & Ponemon, 1991; Miceli, Near, & Schwenk, 1991; Seifert et al., 2010; Xu & Ziegenfuss, 2008) dan profesi auditor eksternal (Brennan & Kelly, 2007; Patel, 2003). Secara khusus, auditor internal yang mengungkapkan kesalahan organisasi dengan demikian digambarkan sebagai internal *whistleblower*, konsisten dengan saran yang diberikan oleh Miceli dkk. (2008) dan Miethe (1999) yang menyatakan bahwa *whistleblower* internal melapor kepada orang-orang di dalam organisasi yang dapat mengambil tindakan yang diperlukan.

The Institute of Internal Auditors (IIA) juga mengakui bahwa *whistleblowing* adalah terkait dengan auditor internal. IIA (1988, p. 16) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai "Penyebarluasan tidak sah oleh auditor internal mengenai hasil audit, temuan, opini, atau informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugasnya kepada siapa pun di luar organisasi atau ke masyarakat umum". Namun, anggota IIA wajib mematuhi persyaratan *Standar IIA dan Kode Etik*, yang mengharuskannya melaporkan hal-hal internal menggunakan mekanisme yang cukup tanpa perlu membawa hal-hal di luar organisasi mereka. Secara khusus, Kode Etik IIA (IIA, 2009) mensyaratkan bahwa "anggota harus mematuhi hukum dan membuat pengungkapan yang diharapkan oleh hukum dan profesi" dan "harus mengungkapkan semua fakta material yang mereka ketahui, bahwa jika tidak diungkapkan, dapat mendistorsi pelaporan kegiatan yang sedang ditinjau". Persyaratan Kode Etik IIA ini tampaknya konsisten dengan pengakuan bahwa auditor internal memang harus dianggap sebagai *whistleblower* internal.

Di Indonesia, auditor internal pemerintah terdiri atas Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), inspektorat tingkat kementerian, provinsi, dan kabupaten/kota. Namun, BPKP lebih berfungsi sebagai pembina pada inspektorat. Tugas pokok inspektorat berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah pasal 33 ayat (3) menyatakan bahwa aparat pengawasan intern pemerintah pada kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah melakukan *review* atas laporan keuangan untuk meyakinkan keandalan informasi yang disajikan sebelum disampaikan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Berdasarkan Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara pasal 9 ayat (2), hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh inspektorat wajib disampaikan kepada BPK. Dalam kondisi tersebut inspektorat mengalami dilema karena temuan pemeriksaan yang disampaikan kepada BPK dapat menjadi faktor yang berpengaruh buruk terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) dan hal ini akan memperburuk nama pimpinan instansi pemerintah. Pada sisi lain, inspektorat merupakan pengawas intern yang diangkat oleh pimpinan instansi pemerintah.

Dilihat dari perspektif kode etik akuntan yang disahkan pada kongres IAI VIII tahun 1998 khususnya prinsip pertama, kedua, dan ketujuh, auditor internal tidak melanggar kode etik profesinya jika menjadi *whistleblower*. Prinsip pertama dalam kode etik merupakan tanggung jawab profesi, dalam menjalankan tanggung jawabnya sebagai profesional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya. Prinsip kedua ialah akuntan harus memihak pada kepentingan publik. Prinsip ketujuh ialah akuntan tidak boleh membocorkan setiap jenis informasi yang diketahuinya, kecuali bertentangan dengan kepentingan publik

(Agus dan Ardana, 2009:162). Tindak pidana korupsi merupakan tindakan yang melanggar moral dan merugikan kepentingan publik.

Dalam perspektif hukum, pelaporan kecurangan yang diketahui oleh auditor internal juga bukan merupakan hal yang melanggar. Pasal 41 ayat (1) Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menyatakan bahwa masyarakat dapat berperan serta membantu upaya pencegahan dan pemberantasan tindak pidana korupsi. Berdasarkan penjelasan tersebut, penyampaian semua temuan pemeriksaan oleh inspektorat kepada BPK dianggap sebagai tindakan *whistleblowing*.

Near dan Miceli (1985) dan Seifert dkk. (2010) berpendapat lain tentang tindakan pengungkapan kecurangan yang dilakukan oleh auditor internal, pengungkapan kecurangan yang dilakukan oleh auditor internal merupakan suatu hal yang melekat pada pekerjaannya sebagai auditor internal. Miceli dkk. (1991) mendukung jika auditor internal dianggap sebagai *whistleblower* ketika melaporkan kecurangan. Individu yang karena pekerjaannya sehingga dapat mengungkapkan kecurangan dapat dianggap sebagai *whistleblower* oleh karena adanya norma tidak tertulis atas perilaku altruistik yang mungkin lebih besar pengaruhnya daripada kebijakan pelaporan dalam suatu organisasi (Dozier dan Miceli, 1985). Perilaku altruistik tersebut dapat juga muncul dari seorang auditor internal (Arnold dan Ponemon, 1991). Miceli dkk., 1991; Near & Miceli, 1986; Xu dan Ziegenfuss, 2008; telah sepakat bahwa auditor internal yang karena perannya mengharuskan mengungkapkan kecurangan dapat dianggap sebagai *whistleblower*.

2.1.4 Isu *Whistleblowing* di Indonesia

Resiko fraud merupakan resiko yang dihadapi oleh setiap perusahaan. Faktanya bahwa ancaman perusahaan ini seringkali datang dari orang-orang

yang justru direkrut oleh perusahaan untuk menjalankan bisnisnya. Menurut hasil sebuah survey fraud yang dilakukan oleh Association of Fraud Examiners (ACFE) Indonesia yang bekerjasama dengan Pusat Penelitian dan Pencegahan Kejahatan Kerah Putih (P3K2P), korupsi merupakan kasus fraud yang paling banyak terjadi di Indonesia. Korupsi terjadi dalam 67% kasus di dalam survey tersebut, diikuti oleh pemindahan aset sebanyak 31% dan kecurangan laporan keuangan sebanyak 2%. Jumlah kerugian yang disebabkan oleh korupsi dapat mencapai hingga 10 milyar rupiah sedangkan kerugian yang disebabkan oleh pemindahan aset dapat mencapai lebih besar dari angka tersebut. Korupsi dianggap sebagai bentuk fraud yang paling merusak dikarenakan jumlah kasusnya yang paling banyak di Indonesia.

Salah satu upaya yang efektif untuk mengurangi masalah korupsi adalah mendorong masyarakat melakukan whistleblowing. Ada beberapa kasus whistleblowing di Indonesia terkait masalah korupsi. Dari berbagai sumber informasi, kita mengetahui beberapa kisah dilematis yang dialami para *whistleblower* ketika membongkar berbagai kasus di Indonesia. Salah satu diantaranya adalah yang dialami Khairiansyah Salman, mantan auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI) yang melaporkan upaya suap oleh salah satu komisioner Komisi Pemilihan Umum (KPU) kepada dirinya dan tim. Khairiansyah merupakan pionir dalam penggunaan istilah *whistleblower* di Indonesia (Ilham Nurhidayat, 2017).

Beberapa tokoh lainnya diantaranya adalah Vicentius Amin Sutanto sebagai pembongkar kasus penggelapan pajak Asian Agri Group, Yohanes Waworuntu tokoh yang mengungkapkan skandal pengadaan Sistem Administrasi Badan Hukum (Sisminbakum) Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, Agus Tjondro dalam kasus suap kepada sejumlah anggota DPR dalam pemilihan Deputy Senior Gubernur BI. Murdiyanto, seorang guru PNS yang saat

ini menjadi kepala SMP negeri di Sukoharjo yang melaporkan pungutan liar tunjangan sertifikasi guru di Sukoharjo. Selain nama-nama tersebut, masih banyak contoh tokoh lainnya seperti Muchasonah guru agama di Jember, Amborowatiningsih mantan petugas museum di Solo, Sukotjo pembongkar skandal korupsi di tubuh Polri, Heru Sukrisno, seorang tentara-auditor yang mengungkap berbagai korupsi di tubuh TNI AD, Erwinus Laia seorang PNS pengungkap kasus korupsi di kabupaten Nias selatan, Sumatera utara (Tempo, 23-29 Desember 2013: 29-85) serta sederet tokoh lainnya yang kisahnya tidak menjadi pemberitaan hangat di berbagai media masa dan tidak diketahui publik secara luas.

Kasus *whistleblowing* yang masih segar dalam ingatan kita dan menyedot perhatian publik beberapa saat yang lalu adalah kasus yang dialami mantan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) Sudirman Said yang kemudian dikenal dengan kasus "Papa Minta Saham". Kasus "Papa Minta Saham" bermula pada tanggal 16 November 2015, ketika Sudirman Said (SS), yang pada saat itu menjabat sebagai Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM), melaporkan Setya Novanto (SN) ke Mahkamah Kehormatan Dewan (MKD). Kasus ini terbongkar melalui rekaman pembicaraan para pelaku dengan Direktur PT Freeport Indonesia.

Laporan tersebut berisi dugaan bahwa SN telah meminta sejumlah saham PT Freeport Indonesia dengan mengatasnamakan Presiden dan Wakil Presiden Republik Indonesia. Berdasarkan laporan tersebut, SN menyampaikan permintaannya tersebut ketika berbincang dengan Riza Chalid serta Presiden Direktur PT Freeport Indonesia ketika itu, Maarof Sjamsoeddin. Kasus ini dinyatakan berakhir oleh MKD dengan diterimanya surat pengunduran diri dari SN pada tanggal 16 Desember 2015 (sebelum akhirnya kembali menjadi Ketua DPR pada November 2016). Walaupun kasus tersebut telah dinyatakan berakhir

oleh MKD, bukan berarti persetujuan antara SN dengan SS berakhir begitu saja. SN kemudian melaporkan SS terkait UU ITE No 11 tahun 2008 tentang Informasi dan Transaksi Elektronik (Andrea Jason, 2017).

Whistleblowing telah didefinisikan sebagai suatu pengungkapan yang dilakukan oleh anggota organisasi (masih ataupun sudah tidak) terkait suatu praktik ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah kepada orang ataupun organisasi yang dirasa dapat mempengaruhi tindakan tersebut (Near & Miceli, 1995). Dalam kasus "Papa Minta Saham", SS mengambil peran sebagai *whistleblower*, orang yang melakukan *whistle blowing*, dengan melaporkan tindakan SN, yang melakukan pelanggaran, kepada MKD, *complaint recipient*. Adapun menurut Near & Jensen (1983), *whistle-blowing* merupakan proses memengaruhi untuk kemudian seorang anggota mencoba menggunakan kekuatannya untuk mengubah perilaku dari anggota organisasi terkait, dalam kasus ini perilaku anggota DPR.

Apa yang dilakukan oleh SS atau siapapun yang pernah mengambil peran sebagai seorang *whistle-blower* merupakan suatu langkah yang penting untuk kemudian diikuti oleh masyarakat Indonesia. Hal ini bukan karena tanpa alasan. Menurut Transparency International (2016), peran seorang *whistle-blower* menjadi sangat berharga dalam mengungkap korupsi, kecurangan dan kesalahan manajemen. Pengungkapan kesalahan awal atau risiko kesalahan dapat kemudian melindungi hak asasi manusia, membantu menyelamatkan nyawa dan menegakkan peraturan hukum yang berlaku. Namun sayangnya, peran tersebut bukanlah suatu peran yang dapat dengan mudah diambil oleh mereka yang telah mengetahui terjadinya suatu praktik ilegal. Hal tersebut dapat terjadi karena adanya beberapa faktor yang kemudian membuat orang tersebut tidak berani antara lain pembalasan dari pihak yang dilaporkan serta perhatian dari media. Selain itu, ada juga faktor lain seperti perasaan mengkhianati

perusahaan dengan tindakan yang akan mereka lakukan, sehingga mereka enggan melaporkan tindakan-tindakan ilegal tersebut.

Peristiwa seperti ini bukanlah kali pertama terjadi di Indonesia. Pada tahun 2012, Mar, mantan karyawan PT Gandasari Tetra Mandiri, menyatakan “perang” kepada mantan perusahaannya dengan mengungkapkan penyelewengan solar bersubsidi yang dilakukan oleh PT Gandasari Tetra Mandiri. Celaka bagi Mar, pengungkapan yang ia lakukan membawa dirinya dikriminalisasi oleh perusahaan terkait. Selain kedua kasus ini, masih banyak peristiwa-peristiwa dimana seorang *whistleblower* yang seharusnya dilindungi justru mendapat “ganjaran” dari apa yang mereka perbuat. Kedua contoh tersebut memperlihatkan betapa buruknya kondisi *whistle-blowing* di Indonesia, dimana terdapat banyak faktor-faktor yang kemudian justru membuat hilang keinginan seseorang mengungkapkan suatu tindakan tidak terpuji yang mereka ketahui. Dari berbagai kasus yang pernah terjadi di Indonesia, tidak sedikit para *whistleblower* mengalami kondisi dilematis dan ironis. Penyelesaian sebagian kasus tersebut tidak terurai dengan tuntas, justru menyisakan banyak teka-teki.

Hal ini sangat disayangkan, karena menurut Near & Miceli (1995) absennya peran *whistle-blower* justru akan membuat penemuan perilaku ilegal oleh rekan kerjanya tidak terungkap, sehingga justru akan menempatkan organisasi itu sendiri dalam bahaya. Oleh karena itu, seharusnya Indonesia kemudian memastikan bahwa setiap *whistle-blower* mendapatkan perlindungan, memastikan laporan mereka kemudian benar-benar diselidiki, serta melihat suatu bentuk pembalasan terhadap seorang *whistle blower* sebagai bentuk kejahatan lainnya, sehingga dengan demikian, lingkungan di Indonesia dapat mendorong munculnya *whistle-blower* bukan justru menjadi suatu penghalang.

Berdasarkan hasil survey ACFE dan P3TK2P dikatakan bahwa metode pendeteksi fraud dalam bentuk korupsi yang paling efektif adalah whistleblowing

hotline dengan karyawan internal sebagai sumber laporan. Whistleblowing adalah suatu tindakan yang dilakukan untuk melaporkan informasi maupun tindakan yang dianggap ilegal maupun tidak etis di dalam sebuah perusahaan kepada otoritas baik di dalam perusahaan tersebut maupun pihak berwajib serta publik. Pelapor whistleblowing bisa termasuk karyawan perusahaan, supplier, klien, maupun individu yang ingin memberikan keluhan tentang perusahaan maupun bisnis yang dijalankannya. Perusahaan yang menetapkan sistem whistleblowing akan mendorong budaya perusahaan yang terbuka, jujur dan berintegritas. Budaya ini akan membantu perusahaan mendeteksi dan menangani tanda-tanda terjadinya fraud di dalam perusahaan. Beberapa perusahaan yang bergerak di industri tertentu yang beresiko fraud besar seperti industri keuangan maupun pemerintahan biasanya telah memiliki whistleblowing hotline di dalamnya.

Beberapa lembaga pemerintahan maupun swasta di Indonesia telah memiliki aplikasi whistleblowing, antara lain Kementerian Keuangan Republik Indonesia, PT Garuda Indonesia (BUMN), dan PT United Tractors (Perusahaan besar dan terkemuka). Kementerian Keuangan telah meluncurkan aplikasi *whistleblowing* Indonesia sejak tahun 2011 sebagai salah satu sarana untuk melaporkan dugaan adanya pelanggaran dan/atau ketidakpuasan terhadap pelayanan yang dilakukan/diberikan oleh pejabat/pegawai Kementerian Keuangan.

Inspektur Jenderal Kementerian Keuangan Sonny Loho menyatakan bahwa *whistleblowing system* dikembangkan sesuai dengan komitmen Kementerian Keuangan memerangi tindak korupsi, kolusi, dan nepotisme. Dikembangkan dengan empat keunggulan, yaitu : kerahasiaan sang pelapor sangat dijaga dan dipastikan aman; kemudahan akses dan cepat; integrasi dan pelaporan dioperasikan seluruh unit eselon 1 Kementerian Keuangan yang

dimonitor oleh Inspektorat Jenderal; dan kemudahan para pelapor untuk memonitoring sejauh mana laporan mereka ditindak lanjuti. (sumber: Tempo.com). *Whistleblowing system* yang dikembangkan oleh Kementerian Keuangan juga merupakan salah satu *best practice* pada instansi pemerintahan dan merupakan yang pertama ada di lembaga kementerian negara RI (Sumber: Kementerian Keuangan RI).

PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk adalah maskapai penerbangan nasional yang dimiliki oleh Pemerintah Indonesia (BUMN). Garuda Indonesia mengembangkan *whistleblowing system* sejak tahun 2011 untuk memungkinkan setiap orang untuk melaporkan adanya dugaan kecurangan, pelanggaran hukum dan etika serta kelakuan buruk lainnya yang dilakukan oleh Insan Garuda Indonesia. Yang dapat melaporkan pelanggaran berasal dari pihak internal maupun pihak eksternal perusahaan. Pelaporan disampaikan melalui website khusus dan email yang dikelola oleh pihak ketiga.

PT United Tractor adalah perusahaan yang bergerak dalam bidang distribusi peralatan berat terbesar dan terkemuka di Indonesia. United Tractor telah mengimplementasikan *whistleblowing system* semenjak tahun 2007 sebagai salah satu mekanisme pelaporan internal untuk menghindari dan menurunkan kemungkinan terjadinya pelanggaran. Edy Isyanto selaku Head-Procurement & Investment Division PT United Tractor dalam proceeding acara "Menggagas Sistem Whistleblower di Indonesia" yang diselenggarakan oleh KNKG, menyatakan bahwa hasil penerapan *whistleblowing* yang telah diimplementasikan meningkatkan *human capital*, fungsi internal audit, dan kinerja direksi. Lebih lanjut lagi memaparkan bahwa kunci sukses penerapan *whistleblowing system* di UT disebabkan oleh faktor adanya komitmen dari jajaran top manajemen untuk melaksanakan *whistleblowing* Indonesia; sosialisasi pemahaman dan penerimaan kepada seluruh pemegang saham, serta adanya

follow up terhadap pelaporan pelanggaran. *Whistleblowing system* yang dikembangkan oleh pihak PT United Tractor hanya untuk pelaporan pelanggaran yang berasal dari pelapor internal perusahaan. Pelaporan disampaikan melalui surat, sms, email yang ditujukan kepada Tim Khusus Pelaporan Pelanggaran.

2.1.5 Legalitas Hukum Terkait *Whistleblowing* di Indonesia

Data empiris yang menunjukkan tingginya jumlah kasus korupsi/fraud yang ditangani KPK dan melibatkan beragam jabatan publik menjadi salah satu indikator bahwa strategi anti korupsi belum berjalan efektif. Idealnya, pasca pemerintah Indonesia meratifikasi hasil Convention Against Corruption pada tahun 2003 di New York, paradigma strategi anti korupsi seharusnya tidak hanya menitikberatkan pada aspek penindakan (pendekatan represif) saja, namun juga harus memberikan perhatian yang lebih besar pada pendekatan preventif dan detektif. Upaya pemberantasan korupsi korupsi lebih efektif apabila dilakukan secara sistematis, komprehensif (yaitu mensinergikan pendekatan preventif, detektif dan pendekatan represif), serta melibatkan seluruh elemen masyarakat.

Salah satu *action-plan* anti korupsi adalah implementasi pengendalian internal yang dilaksanakan pemerintah secara konsisten dan konsekuen. Dengan terbitnya Peraturan Pemerintah nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), maka seluruh pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan organisasinya. Dengan implementasi SPIP tersebut diharapkan dapat menciptakan kondisi dimana terdapat budaya pengawasan terhadap seluruh organisasi dan kegiatan sehingga dapat mendeteksi terjadinya sejak dini kemungkinan penyimpangan serta meminimalisir terjadinya tindakan yang dapat merugikan negara. Namun demikian, tidak ada satu sistem pun termasuk SPIP yang dapat mencegah secara sempurna semua pelanggaran atau kejahatan

yang terjadi di dalam organisasi karena pengendalian intern di setiap organisasi memiliki keterbatasan bawaan (*inherent limitations*).

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) yang mengeluarkan *COSO Internal Control-Integrated Framework* (2013) yang diadopsi oleh pemerintah menjadi SPIP secara eksplisit mengakui bahwa ada beberapa kelemahan yang dapat menyebabkan sebuah sistem termasuk pengendalian intern tidak dapat bekerja dengan baik. Salah satu kelemahan dan keterbatasan bawaan (*inherent limitations*) adalah ketika di lingkungan organisasi terjadi “kolusi” antar anggota organisasi dalam melakukan kejahatan atau pelanggaran lainnya. Oleh karena itu setiap anggota organisasi seharusnya memiliki kesadaran dan kepedulian yang besar terhadap isu-isu korupsi dan berani untuk “bersuara” ketika melihat atau mengetahui terjadinya praktik tidak sehat serta melakukan tindakan yang diperlukan sesuai porsi kemampuan yang dimiliki setiap kali melihat dan mengetahui indikasi adanya tindakan korupsi di lingkungan sekitarnya.

Dalam hal perlindungan hukum terhadap *whistleblower*, Indonesia termasuk masih tertinggal jauh dari beberapa negara maju lain yang sudah lama menerapkan sistem pelaporan dan perlindungan *whistleblower*. Hingga saat ini, pemerintah belum menunjukkan posisi jelas dan ketegasannya terkait pemberian perlindungan hukum (*legal standing position*) terhadap *whistleblower*. Kondisi ini merupakan salah satu temuan utama dari Awaludin (2011) dalam risetnya yang menemukan fakta bahwa “tidak ada perlindungan hukum bagi *whistleblower* di Indonesia” khususnya apabila yang bersangkutan berposisi hanya sebagai pelapor saja. Lebih lanjut, Awaludin merekomendasikan perlunya rekonstruksi perlindungan hukum yang lebih sistemik dengan melakukan revisi segera terhadap UU nomor 13 Tahun 2006 dan perundang-undangan terkait lainnya

termasuk pemahaman yang progresif tentang perlindungan hukum bagi penyingkap korupsi (*whistleblower*).

Di awal kemunculannya, Undang-Undang No. 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban pada 11 Agustus 2006 yang diikuti dengan pembentukan Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK) sangat diharapkan oleh berbagai pihak menjadi sebuah langkah terobosan pemerintah untuk menjawab ekspektasi masyarakat tentang adanya jaminan kepastian perlindungan hukum yang memadai bagi saksi dan korban. Namun demikian, dalam implementasinya ternyata keberadaan Undang-undang No. 13 Tahun 2006 serta eksistensi LPSK hingga saat ini tidak *powerful* dalam memberikan jaminan kepastian perlindungan hukum kepada pelapor atau *whistleblower* sebagaimana ekspektasi awal dari masyarakat.

Berdasarkan UU tersebut, LPSK bertanggungjawab untuk melindungi saksi dan menentukan kompensasi dan restitusi bagi korban. Undang-Undang ini sebenarnya dapat memberikan perlindungan fisik untuk saksi, namun sayangnya tidak efektif dalam hal pemberian perlindungan terhadap *whistleblower* dari pembalasan di tempat kerja. Oleh karena itu, MacMillan (2011) berpendapat bahwa kondisi seperti itu menghambat kesediaan pegawai negeri untuk melaporkan kasus korupsi di lingkungan kerjanya. Selain itu, masih sering terjadi perdebatan dan pertentangan mengenai pemahaman dan pengertian atas definisi *whistleblower* itu sendiri maupun dalam hal perlindungan hukumnya, terutama untuk *whistleblower* yang terlibat dalam tindak pidana korupsi (Awaludin, 2011). Selain Undang-Undang No. 13 Tahun 2006, keberadaan berbagai peraturan perundangan lainnya yang terkait dengan peran serta masyarakat dalam pemberantasan korupsi serta perlindungan untuk para *whistleblower* dalam kasus korupsi belum menjadi kekuatan yang efektif (Awaludin, 2011).

Di Indonesia, peraturan yang mendefinisikan *whistleblower* secara eksplisit adalah Peraturan Pemerintah (PP) No. 71 Tahun 2000 tentang Tata Cara Pelaksanaan Partisipasi Masyarakat dan Pemberian Penghargaan dalam Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi. *Whistleblower* didefinisikan dalam PP tersebut sebagai orang yang memberikan informasi kepada penegak hukum atau suatu komisi tentang terjadinya korupsi tetapi bukan sebagai pengadu. *Whistleblower* sering dipahami sebagai saksi pelapor atau orang yang melaporkan atau memberikan kesaksian tentang adanya dugaan tindak pidana kepada aparat penegak hukum dalam proses peradilan pidana. Oleh karena itu, menjadi sebuah keniscayaan bahwa *whistleblower* membutuhkan adanya jaminan perlindungan hukum atau perlindungan khusus lainnya yang memadai.

Terkait PP Nomor 71 Tahun 2000, Ketua Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) Agus Rahardjo mengajak masyarakat untuk berperan aktif memberantas korupsi. Salah satunya dengan menjadi whistleblower atau pelapor jika terjadi pelanggaran. Agus Rahardjo menyatakan bahwa ada hadiah untuk whistleblower yang laporannya terbukti dan diusut penegak hukum. Aturan yang mengatur Whistleblower bisa diberi hadiah sebenarnya sudah lama yaitu PP Nomor 71 Tahun 2000. Dalam Pasal 7 undang-undang tersebut, disebutkan bahwa setiap orang, Organisasi Masyarakat, Lembaga Swadaya Masyarakat yang telah berjasa dalam usaha membantu upaya pencegahan atau pemberantasan tindak pidana korupsi berhak mendapat penghargaan.

Penghargaan yang dimaksud dapat berupa piagam atau premi. Premi yang ditetapkan paling banyak sebesar dua persen dari nilai kerugian keuangan negara yang dikembalikan. Selain itu, penegak hukum akan merahasiakan identitas whistleblower. Ketua KPK menyatakan bahwa kalau ada bupati yang dilaporkan dengan bukti yang firm, akan disembunyikan namanya dan diberikan hadiah.

Imbalan yang dijanjikan bisa menarik minat masyarakat untuk tidak ragu-ragu melapor jika melihat indikasi korupsi. Namun, di tahun politik ini, KPK akan lebih jeli melihat laporan yang masuk. Sebab, ada potensi orang melaporkan pihak tertentu yang tak disukai tanpa disertai bukti yang cukup. Laporan yang bersifat fitnah atau bukan masalah korupsi tidak akan mendapat tanggapan dari KPK. KPK hanya akan fokus pada masalah tipikor. KPK menyatakan bahwa laporan masyarakat sangat berperan atas meningkatnya OTT.

Walaupun belum terdapat peraturan perundangan yang secara komprehensif mengatur mengenai SPP/WBS, Indonesia memiliki beberapa Undang-undang dan peraturan terkait *whistleblowing* (KNKG 2008) yang secara parsial menangani pelaporan pelanggaran dan perlindungan pelapor, antara lain:

- 1) UU No.28 tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme; pasal 9
- 2) UU No.31 tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi pasal 31 dan pasal 41 ayat (2) butir e.
- 3) UU No.15 tahun 2002 jo UU No.25 tahun 2003 tentang Tindak Pidana Pencucian Uang pasal 39 s/d 43;
- 4) UU No.13 tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan pasal 153 ayat (1) huruf l dan pasal 158 ayat (1) huruf i
- 5) UU No.7 tahun 2006 tentang Ratifikasi *United Nations Convention Against Corruption* (UNCAC), Section 33 UNCAC;
- 6) UU No.13 tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban pasal 10 ayat 1;
- 7) PP No.71 tahun 2000 tentang Tata Cara Pelaksanaan Peran Serta Masyarakat dan Pemberian Penghargaan dalam Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi pasal 6;

- 8) PP No.57 tahun 2003 tentang Tata Cara Perlindungan Khusus Bagi Pelapor dan Saksi Tindak Pidana Pencucian Uang.
- 9) Peraturan Kapolri Nomor 17 Tahun 2005 tentang Tata Cara Perlindungan Khusus Bagi Pelapor dan Saksi Tindak Pidana Pencucian Uang.

2.2 TINJAUAN EMPIRIS

2.2.1. Studi Empiris *Whistleblowing* dalam Konteks Negara Barat

Whistleblowing tidak jarang terjadi di negara-negara seperti Amerika Serikat, Inggris, Kanada, Eropa dan Australia. Oleh karena itu, menurut Demetriadou (2003, p.4), "Cukup banyak literatur tentang topik *whistleblowing* selama dua dekade terakhir oleh kelompok individu yang cukup beragam, termasuk jurnalis, pengacara, lembaga pemerintah dan akademisi dari berbagai latar belakang". Ada beberapa penelitian *whistleblowing* paling menonjol yang dilakukan dalam konteks Barat. Beberapa penelitian di konteks Barat tersebut telah diuraikan dalam studi doktoral Nazrib Ab Ghani (2013).

Salah satu penelitian *whistleblowing* yang terkenal dalam konteks Barat menurut Nazrib Ab Ghani (2013) berasal dari Weinstein (1979). Weinstein (1979) memeriksa beberapa kasus pelanggaran dalam organisasi di Amerika Serikat dan mengusulkan ketidakpuasan organisasi, atau perbedaan pendapat dalam berprinsip, sebagai teori untuk mempelajari perilaku *whistleblowing*. Juga, Weinstein (1979) menyatakan bahwa *whistleblowing* dalam organisasi dapat diartikan sebagai tantangan dan ancaman terhadap otoritas organisasi. Dengan demikian, organisasi harus mempertimbangkan potensi konsekuensi negatif sebelum terlibat dalam upaya untuk mendorong *whistleblowing* (Weinstein 1979).

Di sisi lain, sebuah studi oleh Westin (1981) mempresentasikan kompilasi studi kasus *whistleblowing*. Studi-studi kasus didasarkan pada contoh-contoh yang terdokumentasi tentang *whistleblowing* di dalam organisasi-organisasi AS.

Tujuan dari penelitiannya adalah menunjukkan perlunya pengembangan kebijakan untuk mendorong dan melindungi tindakan yang bertanggung jawab. Temuan dari penelitian Westin (1981) menunjukkan bahwa Undang-Undang yang terkait *whistle-blowing* harus mencakup ketentuan-ketentuan untuk melindungi *whistle-blower* agar mendorong tindakan-tindakan pengungkapan pelanggaran.

Termotivasi oleh penelitian Westin (1981), Elliston (1982a) memanfaatkan dan memeriksa data pendukung dari Merit Systems Protection Board (MSPB) Amerika Serikat. Data pendukung dari MSPB didasarkan pada kegiatan ilegal organisasi di Manajemen Kantor Pribadi AS dan Kantor Inspektur Jenderal. Elliston (1982a) menyimpulkan bahwa anonimitas merupakan faktor signifikan yang dapat mendorong seseorang untuk melakukan *whistle-blow* pada kesalahan. Temuan ini juga menyarankan bahwa anonimitas dapat mempengaruhi sifat dari setiap tindakan peluitan dan memberikan kredibilitas dalam hal implikasi teoretis dan praktis.

Selanjutnya, Elliston (1982b) juga mempelajari hubungan antara pembangkangan sipil dan *whistle-blowing* dalam konteks menggunakan data pendukung dari MSPB. Menurut Elliston (1982b), pembangkangan sipil menangkap orang-orang yang enggan untuk melakukan *whistle-blow* pada kesalahan yang teramati. Temuan menyimpulkan bahwa faktor-faktor seperti anonimitas dan tingkat bahaya dapat mempengaruhi hubungan semacam itu. Elliston (1982b) mengemukakan bahwa kutukan terhadap *whistle-blowing* anonim menurun karena tingkat kerusakan yang disebabkan oleh tindakan yang tidak etis meningkat.

Meskipun berfokus pada dorongan tindakan *whistleblowing*, studi dalam konteks Barat juga telah bergeser ke arah memberikan perhatian pada identifikasi umum dan karakteristik *whistleblower*. Salah satu studi terkemuka

pada aspek-aspek ini berasal dari Brabeck (1984). Studinya memanfaatkan tiga puluh dua mahasiswa yang berpartisipasi dalam studi konfederasi-rekan tentang perilaku *whistle-blowing*. Dengan menggunakan Tes Masalah Pendefinisian (Defining Issue Test) sebagai ukuran penalaran moral, penelitian ini menunjukkan bahwa individu pada tingkat perkembangan moral beralasan konvensional yang lebih tinggi lebih mungkin untuk meniup peluit daripada mereka yang pada tingkat perkembangan moral beralasan konvensional lebih rendah.

Menurut Mesmer-Magnus dan Viswesvaran (2005), penelitian lain yang menonjol berasal dari Miceli dan Near (1984). Penelitian oleh Miceli dan Near (1984) menggunakan data survei dari sampel acak dari 8.500 karyawan di organisasi sektor publik. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menentukan apakah karyawan melaporkan atau tidak melaporkan kesalahan organisasi. Temuan menunjukkan bahwa ada empat kategori besar karyawan organisasi: karyawan yang tidak mengamati kesalahan; karyawan yang mengamati tetapi tidak melaporkan kesalahan; karyawan yang mengamati dan melaporkan kesalahan melalui saluran internal saja, dan; karyawan yang mengamati dan melaporkan kesalahan melalui saluran internal dan eksternal.

Sebuah tinjauan oleh Miceli, Near dan Dworkin (2008) menunjukkan bahwa studi doktoral oleh Wise (1995) telah memberikan referensi yang berharga untuk faktor personal dan situasional dari *whistle-blowing* intention. Penelitian oleh Wise (1995) menggunakan mahasiswa sebagai responden dengan tujuan untuk mendapatkan wawasan lebih jauh ke dalam variabel personal (religiusitas intrinsik, locus of control internal, self-efficacy umum yang tinggi, tenure, yaitu pengalaman kerja dan juga jenis kelamin pria atau wanita) dan variabel situasional yaitu tingkat kesalahan. Hasilnya mendukung hipotesis bahwa tingkat kecurangan atau kesalahan mempengaruhi niat *whistle-blowing*.

Namun, dukungan beragam ditemukan untuk hipotesis tentang internal locus of control dan pengalaman kerja dalam kaitannya dengan niat whistle-blowing.

Studi doktoral lainnya dilakukan oleh Starkey (1998) telah menambah nilai temuan Wise (Miceli, Near, dan Dworkin 2008). Penelitian oleh Starkey (1998) menggunakan karyawan rumah sakit sebagai responden, dengan tujuan utama adalah untuk menyelidiki dampak dari beberapa kepribadian dan variabel situasional pada perilaku whistle-blowing. Locus of control internal, harga diri, relativisme dan idealisme menjadi variabel kepribadian dalam penelitian. Variabel situasional adalah keseriusan melakukan kesalahan dan mendukung budaya organisasi. Temuan menunjukkan bahwa semua variabel mempengaruhi niat karyawan untuk meniup peluit, kecuali untuk locus of control internal, di mana tidak ada hubungan yang ditemukan antara locus of control internal karyawan dan niatnya untuk meniup peluit.

Selain Starkey (1998), dua studi oleh Rothwell dan Baldwin (2006; 2007) menerapkan teori iklim etika untuk mempelajari hubungan antara tahun layanan (pengalaman kerja) dan dukungan budaya organisasi, dan kesediaan untuk meniup peluit. Dua jenis responden berbeda digunakan dalam penelitian; yaitu, pegawai sipil dan petugas polisi (Rothwell dan Baldwin 2006; Rothwell dan Baldwin 2007). Hasil dari kedua studi menunjukkan bahwa pengalaman kerja tidak terkait dengan keinginan responden untuk meniup peluit.

2.2.2. Studi Empiris *Whistleblowing* di Negara Asia

Ada beberapa studi empiris *whistleblowing* di Negara Asia yang mencolok atau mendapat banyak perhatian dari peneliti lainnya. Beberapa studi empiris *whistleblowing* di Negara Asia yang mencolok tersebut telah diuraikan dalam

Studi doktoral Ahmad (2011) di Edith Cowan University, Western Australia dan studi doktoral Nazrib Ab Ghani (2013) di Curtin University.

Negara-negara seperti China, Jepang, dan Hong Kong, whistle-blowing dapat dianggap sebagai perilaku yang tidak dapat diterima (Bond 1996; Fukuyama 1995; Redding 1990), begitu juga dengan negara Taiwan dan Korea Selatan. Oleh karena itu, banyak peneliti dari negara-negara non-Barat telah mencoba untuk menyelidiki lebih lanjut faktor individu, organisasi atau situasional untuk perilaku whistle-blowing (Mesmer-Magnus dan Viswesvaran 2005). Tinjauan dari Mesmer dan Viswesvaran (2005), menggunakan meta-analisis, telah mendorong studi-studi terkemuka pada negara-negara non-Barat mengenai penyelidikan ini. Selain itu, review dari Miceli, Near dan Dworkin (2008) melengkapi beberapa temuan dari penyelidikan tersebut yang tidak termasuk dalam meta-analisis oleh Mesmer dan Viswesvaran (2005).

Salah satu studi terkemuka dalam konteks non-Barat berasal dari Chiu (2003). Studi dari Chiu (2003) mempertimbangkan tantangan yang diberikan oleh temuan empiris yang tidak meyakinkan dari penelitian sebelumnya (Miceli dan Near 1992; Starkey 1998; Wise 1995) tentang hubungan antara internal locus of control dan whistle-blowing intention. Memanfaatkan manajer dan profesional Cina sebagai responden, penelitian ini menemukan bahwa locus of control internal individu tidak memoderasi hubungan antara penilaian etika dan niat whistle-blowing.

Chiu (2003) menyatakan bahwa variabel organisasi dan situasional lainnya yang berada di bawah kendali organisasi, seperti dukungan pengawas, budaya organisasi dan prosedur resmi peluit, juga cenderung mempengaruhi keputusan individu untuk melaporkan kesalahan (Near dan Dworkin 1998; Sims dan Keenan 1998). Namun, tinjauan oleh Miceli, Near dan Dworkin (2008)

menunjukkan bahwa hanya budaya organisasi yang berbeda di seluruh negara yang berkaitan dengan pengaruh budaya dan latar belakang sosial.

Dengan pandangan ini, sebuah studi oleh Zhang, Chiu dan Wei (2009a) memasukkan peran budaya etis organisasi sebagai salah satu variabel yang sedang diteliti terkait penilaian dan niat pelapor individu. Dengan menggunakan bankir Cina sebagai responden, penelitian ini menemukan bahwa penilaian whistle-blowing individu menjelaskan perbedaan yang tinggi dalam niat peluit dan sementara budaya etis organisasi memoderasi hubungan antara variabel lain yang sedang diteliti (mood positif) dan niat melaporkan. Oleh karena itu, persepsi individu atas budaya etika organisasi akan mempengaruhi suasana hati mereka untuk melakukan whistleblowing atas kesalahan.

Penelitian lain oleh Zhang, Chiu, dan Wei (2009b) menguji whistleblowing intention para pekerja di industri perbankan China sehubungan dengan pengaruh atau efek positif responden mereka (yaitu, memperoleh harapan positif dari keluhan peluit, memiliki kemampuan untuk memperbaiki kesalahan, dan kurang berpikir tentang potensi risiko pelaporan kesalahan) dan budaya etika organisasi. Studi ini menemukan bahwa baik efek positif dan budaya etis organisasi memoderasi hubungan antara whistleblowing judgment dan whistleblowing intention.

Peristiwa skandal korporasi Amerika yang terkenal pada tahun 2001, juga telah menyebabkan sejumlah besar penelitian whistleblowing yang dilakukan di negara-negara seperti China (Chiu, 2002, 2003), Taiwan (Hwang et al., 2008), Korea Selatan (Park & Blenkinsopp, 2009; Park, Rehg, & Lee, 2005) dan Jepang (Davis & Konishi, 2007; Ohnishi, Hayama, Asai, & Kosugi, 2008). Menariknya, studi-studi tersebut telah menekankan pentingnya perbedaan nasional dan budaya dalam menyelidiki masalah whistleblowing. Menurut Wikipedia ensiklopedi (Konfusius), negara-negara seperti Cina, Taiwan, Korea Selatan, dan

Jepang memiliki kepercayaan yang sama terhadap nilai kebajikan Cina dan Nilai-nilai Konfusianisme.

Sebenarnya ada persepsi yang berbeda berkaitan dengan perilaku *whistleblowing* di antara Orang Asia dibandingkan dengan rekan-rekan barat mereka. Vinten (1992a) menyatakan bahwa negara-negara barat mengakui pelapor mereka sebagai model karyawan organisasi, para peneliti Asia di sisi lain, menjelaskan bahwa dengan kebajikan Cina, *whistleblowing* dianggap sebagai perilaku yang tidak dapat diterima dan tidak etis dan sebagai suatu tindakan pelanggaran terhadap ajaran Konfusianisme (Chiu, 2002, 2003; Hwang et al., 2008; Ohnishi et al., 2008; Park et al., 2005). Nilai-nilai Konfusianisme mendorong penyesuaian sosial dan harmoni dengan menjaga hubungan baik dengan orang lain, baik itu dengan anggota keluarga atau dalam organisasi (Ohnishi et al., 2008). Dengan demikian, tindakan *whistleblowing* yang terjadi akan dianggap melanggar hubungan dekat antara karyawan dan pengusaha (Chiu, 2002) karena juga akan mempengaruhi harmoni dalam organisasi (Ohnishi et al., 2008). Kebajikan Cina dalam menjaga hubungan dan menjaga keharmonisan di dalam kelompok mereka konsisten dengan dimensi kolektivisme Hofstede (1980a, 1991).

Kolektivisme adalah salah satu ciri budaya masyarakat Asia (Park et al., 2005). Hofstede (1980a, 1991) menjelaskan bahwa, kolektivisme menekankan nilai-nilai berbasis kelompok seperti kesetiaan, keselarasan, kerja sama, persatuan, kesesuaian dan penerimaan norma yang tidak perlu dipertanyakan. Dalam hal ini, Park et al. (2005) menambahkan bahwa sikap masyarakat kolektivis jauh berbeda dari orang-orang di masyarakat individualis (terutama di antara Barat), di mana konflik antar karyawan dianggap dapat diterima. Konfrontasi dan konflik dalam organisasi masyarakat kolektivis dianggap sebagai hal yang tidak diinginkan (Hofstede, 1991) dan tindakan konfrontasi dianggap

sangat tidak dapat diterima dalam norma organisasi (Park et al., 2005). Itulah alasannya mengapa para peneliti Asia menyoroti bahwa tindakan pengungkapan rahasia tidak dapat diterima dalam komunitas mereka.

Namun, ada temuan yang kontradiktif dalam beberapa studi empiris whistleblowing Asia. Chiu (2002) menemukan bahwa respondennya, mahasiswa Cina MBA paruh waktu, melihat whistleblowing sebagai etika. Chiu (2002) menunjukkan bahwa orang-orang Cina sebenarnya terkena efek kapitalisme, termasuk memiliki materialistis, perilaku egois dan sifat egois, dan menyarankan bahwa tindakan mereka untuk meniup peluit konsisten dengan kebutuhan untuk melindungi kepentingan dan hak mereka sendiri. Chiu (2002) lebih lanjut menjelaskan bahwa perilaku tersebut juga karena pengaruh nilai-nilai Komunis, yang mengharuskan anggota partai yang setia atau warga di China bertanggung jawab untuk melaporkan tindakan salah orang lain, yang menurut Chiu (2002) sebagai tindakan perilaku prososial.

Sebuah penelitian di Taiwan oleh Hwang et al. (2008) juga menemukan hal konsisten dengan penelitian Chiu (2002) di Cina. Menggunakan profesional dari perusahaan CPA, perusahaan dan asosiasi profesional, dan universitas sebagai subjek atau responden mereka, Hwang et al. (2008) menemukan bahwa whistleblowing dinilai etis dan berhubungan positif dengan niatan whistleblowing di Taiwan. Hwang dkk. (2008) menyatakan bahwa, ini bisa terjadi karena responden mereka memiliki tingkat moralitas yang lebih tinggi sejak kasus kegagalan akuntansi dan audit global baru-baru ini.

Singkatnya, tindakan melaporkan kesalahan seseorang dalam organisasi Asia akan memicu perdebatan karena perilaku seperti itu tidak diijinkan dalam nilai-nilai budaya dan norma Asia. Pelapor potensial yang tertanam sangat dalam kebajikan budaya Asia, Ajaran-Ajaran Konfusius dan Dimensi Kolektivisme dapat menghambat perilaku whistleblowing dalam organisasi. Secara umum, orang

Asia melihat pelapor secara negatif sebagai pengkhianat organisasi. Dengan demikian, para peneliti telah mengakui bahwa memiliki mekanisme jalur pelaporan sangat penting jika organisasi-organisasi Asia ingin memerangi penipuan perusahaan.

Ahmad, Smith, dan Ismail (2011) menyatakan bahwa whistleblowing adalah jenis perilaku pengambilan keputusan etis, dan merupakan salah satu perilaku positif yang diselidiki dalam literatur pembuatan keputusan etis. Masalah ini telah menarik perhatian luas sejak jatuhnya perusahaan multinasional global yang mengarah pada berlakunya Undang-Undang Sarbanes-Oxley yang terkenal tahun 2002. Sejak saat itu sejumlah besar penelitian telah dilakukan dalam aliran whistleblowing, meskipun sebagian besar masih dilakukan di negara-negara barat. Studi whistleblowing yang telah dilakukan di negara-negara Asia mengabaikan untuk mempertimbangkan bagaimana responden Malaysia dapat memainkan peran mereka dalam melakukan jenis perilaku pengambilan keputusan etis ini. Ada argumen dalam literatur whistleblowing tentang apakah pelaporan internal kesalahan perusahaan harus dianggap sebagai tindakan whistleblowing internal, dan apakah auditor internal juga harus dianggap sebagai whistleblower.

Terlepas dari kenyataan bahwa auditor internal memegang posisi yang unik dalam organisasi mereka untuk mencegah, menghalangi dan mendeteksi kesalahan perusahaan, peran profesi ini dalam menyelidiki perilaku pengambilan keputusan etis telah banyak diabaikan. Oleh karena itu, masih sedikit penelitian tentang internal whistleblowing intention auditor internal dalam literatur whistleblowing Malaysia (Ahmad, Smith, dan Ismail (2011)).

Ahmad, Smith, dan Ismail (2011) bertujuan menyelidiki internal whistleblowing intentions auditor internal pada kesalahan perusahaan di Malaysia. Secara teoritis, mereka mengeksplorasi teori perilaku prososial individu

dan teori etika berafiliasi organisasi dalam menyediakan kerangka kerja umum untuk memprediksi intensi pengungkapan internal auditor internal. Model yang dikembangkan untuk penelitian ini termasuk empat tingkat faktor yang dapat mempengaruhi niat internal whistleblowing auditor internal: faktor organisasi, individu, situasional dan demografi. Faktor organisasi adalah iklim etika, ukuran organisasi dan tingkat pekerjaan. Faktor individu adalah penilaian etis, locus kontrol, dan komitmen organisasi. Faktor situasional termasuk keseriusan melakukan kesalahan dan status pelaku kesalahan. Demografi individu termasuk jenis kelamin, usia dan kepemilikan. Penelitian ini adalah yang pertama untuk menguji pengaruh keempat faktor ini dalam profesi audit internal di Malaysia.

Ahmad, Smith, dan Ismail (2011) dalam penelitiannya menggunakan 180 auditor internal yang menjadi anggota Institute of Internal Auditors Malaysia (IIA Malaysia) sebagai partisipan. Desain eksperimental empat sketsa yang digunakan terdiri dari empat jenis kesalahan dan manipulasi variabel (keseriusan kesalahan dan status pelaku kesalahan). Analisis utama mereka adalah model regresi berganda, dihitung secara individual untuk empat jenis sketsa untuk menguji model intensi whistleblowing internal.

Temuan mereka mengkonfirmasi penelitian sebelumnya, menunjukkan bahwa anggota organisasi memiliki reaksi yang berbeda terhadap berbagai jenis kesalahan. Secara keseluruhan, temuan menunjukkan bahwa, tergantung pada jenis kesalahan, prediktor utama dari internal whistleblowing intent internal auditor adalah prinsip iklim etika *ethical climate* (faktor organisasi), dimensi relativisme dari penilaian etis (faktor individu), keseriusan melakukan kesalahan (faktor situasional) dan jenis kelamin (faktor demografi). Ahmad, Smith, dan Ismail (2011) menyatakan bahwa meskipun temuan mereka tidak konklusif, tapi mampu memberikan kontribusi teoritis dan praktis yang sangat dibutuhkan untuk literatur whistleblowing internal Malaysia.

Fungsi *whistle-blowing* sebagai mekanisme pengendalian internal yang efektif telah diterima di seluruh dunia. Literatur peluitan sebelumnya mencakup banyak penelitian yang telah mencoba untuk mengidentifikasi berbagai variabel prediktif dari niat untuk meniupkan peluit. Namun, hasil beberapa penelitian sebelumnya tetap tidak meyakinkan. Lebih lanjut, hanya sedikit yang diketahui tentang mekanisme yang mendasari di balik hubungan antara variabel prediktif dan niat whistleblowing.

Sebuah studi doktoral oleh Nadzri Ab Ghani (2013) bermaksud menyelidiki hubungan antara beberapa variabel prediktif (internal locus of control, pengalaman kerja dan pelatihan etika) dan niat *whistle-blowing* di antara supervisor di Malaysia. Selain itu, didukung oleh teori perkembangan moral kognitif, secara empiris juga menyelidiki efek mediasi dari penalaran etis pada hubungan tersebut. Teknik sampling dua tahap diterapkan pada data yang dikumpulkan secara acak dari 311 supervisor di perusahaan manufaktur besar yang terdaftar di Bursa Malaysia Berhad. Perangkat lunak pemodelan persamaan struktural (Analisis Struktur Momen, atau AMOS) digunakan untuk memeriksa efek langsung dan mediasi dari hubungan yang diasumsikan.

Hasil penelitian Nadzri Ab Ghani (2013) tidak mendukung hipotesis hubungan antara locus of control internal dan pengalaman kerja, dan niat *whistle-blowing*. Hanya pelatihan etika yang secara statistik signifikan sebagai variabel prediktif untuk niat *whistle-blowing* di antara pengawas di Malaysia. Selanjutnya, locus of control internal tidak berhubungan secara signifikan dengan penalaran etis. Dua variabel prediktif lainnya (pengalaman kerja dan pelatihan etika), bagaimanapun, secara signifikan terkait dengan penalaran etis. Sebagaimana dihipotesiskan, penalaran etis secara signifikan terkait dengan niat *whistle-blowing*. Temuan menegaskan bahwa penalaran etis memediasi hubungan antara pengalaman kerja dan pelatihan etika, dan niat peluit. Studi

Nadzri Ab Ghani (2013) membuat beberapa kontribusi teoritis dan memberikan wawasan lebih lanjut tentang literatur peluitan saat ini di Malaysia.

2.2.3 Studi Empiris *Whistleblowing* di Indonesia

Banyaknya kasus kecurangan yang terjadi di Indonesia melatarbelakangi munculnya penelitian-penelitian *whistleblowing* di Indonesia. Korupsi dan Operasi Tangkap Tangan (OTT) menjadi fenomena hangat saat ini. Berdasarkan hal tersebut, peran *whistleblower* menjadi penting dan sangat diharapkan sehingga penelitian-penelitian terkait faktor-faktor apa saja yang dapat mempengaruhi seseorang melakukan *whistleblowing* atau menjadi seorang *whistleblower* masih sangat dibutuhkan. Penelitian terkait minat melakukan *whistleblowing* atau minat menjadi whistleblower dibutuhkan antara lain agar menjadi masukan bagi pemerintah dalam membangun sistem *whistleblowing*, mencegah korupsi, dan mewujudkan good governance.

Sabang (2013) melakukan penelitian terkait *whistleblowing* dengan tujuan untuk memberi bukti empiris tentang perbedaan minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* pada kondisi tingkat kecurangan rendah dan tinggi, pelaku kecurangan berjabatan tinggi dan rendah, kohesivitas tinggi dan rendah antara pelaku kecurangan dengan auditor internal, serta sebelum dan setelah auditor internal berdiskusi. Penelitian Sabang (2013) menggunakan pendekatan eksperimen laboratorium dengan partisipan auditor internal di inspektorat pemerintahan Propinsi Sulawesi Selatan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* lebih besar jika tingkat kecurangan tinggi, dan pelaku kecurangan berjabatan rendah. Minat auditor internal untuk menjadi *whistleblower* berbeda sebelum dan setelah berdiskusi dengan auditor internal lainnya.

Darjoko dan Nahartyo (2016) menyatakan bahwa Efektivitas sistem *whistleblowing* dipengaruhi oleh *whistleblower*, pelaku kesalahan, dan penerima, tetapi literatur *whistleblowing*, sejauh ini, tampaknya masih didominasi oleh studi yang berfokus pada perspektif *whistleblower*. Tidak banyak yang diketahui tentang aspek-aspek dari perspektif penerima, terutama efek bias perilaku yang dapat secara serius merusak keefektifan sistem. Darjoko dan Nahartyo (2016) memperluas literatur *whistleblowing* (pengungkapan masalah) dengan menyelidiki secara eksperimental bagaimana jenis penipuan dan anonimitas mempengaruhi proses pengambilan keputusan penerima. Hasilnya menunjukkan bahwa auditor internal (sebagai penerima) cenderung kurang menanggapi tuduhan kecurangan manajemen laba dibanding tuduhan penyalahgunaan aset karena bias atribusional. Untuk efek anonimitas, penelitian Darjoko dan Nahartyo (2016) konsisten dengan penelitian sebelumnya yang menilai auditor internal kurang kredibel untuk laporan tuduhan penipuan anonim, tetapi terus mengalokasikan sumber daya untuk menyelidiki dugaan tersebut. Penelitian Darjoko dan Nahartyo (2016) berkontribusi pada literatur dengan menyoroti pentingnya jenis penipuan sebagai faktor kontekstual yang menentukan efektivitas *whistleblowing* dari kedua perspektif yaitu *whistleblower* dan penerima.

Penelitian Habbe, dkk (2019) mengukur perkembangan moral kognitif dan menguji interaksinya dengan variabel anteseden perilaku prososial seperti tingkat kecurangan, status pelaku kecurangan, dan kedekatan dalam mempengaruhi keinginan auditor internal pemerintah daerah (APIP) untuk menjadi *whistleblower*. Habbe, dkk (2019) menggunakan *Quasi-eksperiment between subject design* menggunakan pola 3x2x2x2 dan 2x2 faktorial penuh. Para peserta yang terlibat adalah auditor internal (inspektorat) dari 24 pemerintah daerah di Sulawesi Selatan yang dibagi menjadi 18 kelompok. ANOVA dan t-test digunakan sebagai alat analisis data. Hasil penelitian menunjukkan bahwa

berdasarkan perkembangan moral kognitif (CMD), mayoritas auditor internal dikategorikan sebagai pragmatis, jumlah terkecil adalah otonom, sementara akomodasi berada di antara keduanya. Selain itu, niat APIP untuk *whistleblow* ditemukan tinggi meskipun tidak signifikan berbeda di antara tiga kategori CMD. Demikian juga, perbedaan tidak signifikan di antara varian tingkat penipuan, status orang yang melakukan penipuan, dan kedekatan. Interaksi antara CMD dan variabel perlakuan menghasilkan angka yang tidak signifikan, kecuali untuk interaksi antara CMD dan tingkat penipuan yang menunjukkan hasil yang signifikan. Secara umum, Habbe, dkk (2019) menyimpulkan bahwa APIP memiliki niat tinggi untuk melapor, tetapi niat akan berbeda ketika CMD mereka berinteraksi dengan tingkat kecurangan dan kedekatan.

Novriani, Ludigdo, dan Baridwan (2015) menyatakan bahwa mayoritas penelitian-penelitian terdahulu mengkondisikan dilema etika dalam desain skenario. Oleh karena itu mereka termotivasi untuk meneliti dilema etis yang lebih berbasiskan lapangan dengan paradigma interpretif. Dengan menggunakan pendekatan dan metode penelitian fenomenologi, Novriani, Ludigdo, dan Baridwan (2015) menyimpulkan bahwa (1) auditor merasakan dilema saat mendapat intervensi dari obriki, (2) auditor mengalami perasaan tidak enak hati saat melaporkan kesalahan teman, (3) auditor harus menghadapi persepsi publik, (4) auditor merasa kecewa ketika Laporan Hasil Pemeriksaan tidak ditandatangani serta (5) keterbatasan jumlah auditor, waktu audit dan infrastruktur pendukung merupakan faktor penghambat audit. Dilema etis dalam berbagai macam situasi tersebut diatasi auditor dengan mewujudkan elemen kesatuan kesadaran. Dengan berlandaskan pada kesadaran spiritual, kesadaran sosial, kesadaran profesi dan kesadaran hukum yang terinternalisasi dalam dirinya maka perilaku etis auditor dapat terwujud.

Widagdo, Furqorina, dan Payamta (2017) bertujuan untuk menganalisis dan memperoleh bukti empiris pengaruh budaya ewuh pakewuh, sikap, *perceived behavioral control*, *personal responsibility for reporting*, dan *personal cost of reporting* terhadap niat whistleblowing pada Pegawai Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Widagdo, Furqorina, dan Payamta (2017) menyatakan bahwa penelitian mereka berbeda dari penelitian sebelumnya karena penelitian mengenai pengaruh budaya ewuh-pakewuh terhadap internal whistleblowing intention masih jarang diteliti. Penelitian Widagdo, dkk (2017) menggunakan data primer yang dikumpulkan dengan metode kuisisioner. Pengambilan sampel menggunakan metode sampling Jenuh yang menghasilkan sampel 117 Pegawai DJP. Structural Equation Model (SEM) dengan software SmartPLS 2.0 digunakan sebagai alat analisis. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa sikap, *perceived behavioral control*, *personal responsibility for reporting*, *personal cost of reporting*, dan *seriousness of wrongdoing* berpengaruh terhadap *internal whistleblowing intention* pada Pegawai DJP. Variabel budaya ewuh-pakewuh tidak terbukti berpengaruh terhadap terhadap internal *whistleblowing intention*.

Winardi (2013) menguji secara empiris pengaruh faktor-faktor individu dan situasional terhadap intensi peluit di kalangan pegawai negeri tingkat bawah di Indonesia. Penelitian ini mengusulkan model konseptual di mana faktor-faktor individu dan situasional mempengaruhi niat *whistleblowing* di antara pegawai negeri tingkat bawah. Lebih tepatnya, penelitian ini menggunakan tiga variabel sebagai faktor individual berdasarkan teori perilaku terencana (sikap terhadap whistle-blowing, norma subyektif, dan kontrol perilaku yang dirasakan). Dua sketsa digunakan untuk memanipulasi tiga faktor situasional (keseriusan melakukan kesalahan, status si pelaku, dan biaya pelaporan pribadi). Kuesioner survei didistribusikan ke 106 pegawai negeri sipil dari lembaga pemerintah di Indonesia dengan menggunakan convenience sampling. Ada enam hipotesis

yang diuji dengan menggunakan analisis regresi berganda. Penelitian ini menemukan bahwa faktor individu dan situasional berhasil memprediksi niat *whistleblowing*. Secara khusus, hasil penelitian menunjukkan ada lima anteseden dari *whistleblowing* intent di kalangan pegawai negeri tingkat bawah di Indonesia yaitu: sikap terhadap *whistleblowing*, norma subyektif, kontrol perilaku yang dirasakan, keseriusan melakukan kesalahan, dan status pelaku.

Erwin dan Ramsay (2015) menginvestigasi lingkungan *whistleblowing* di lembaga keuangan Indonesia dari perspektif karyawan Indonesia. Menggunakan data primer yang diekstraksi dari kuesioner, mereka bermaksud untuk mengatasi dua masalah: menyelidiki dan mengeksplorasi faktor yang mendorong dan menghambat karyawan Indonesia untuk mengungkapkan fakta dalam industri keuangan Indonesia; dan menyelidiki serta mengeksplorasi lingkungan perusahaan keuangan Indonesia yang mempengaruhi kegiatan *whistleblowing*. Hasilnya konsisten dengan penelitian sebelumnya oleh Martens dan Kelleher (2004), Curtis (2006), Hwang, Staley, Chen dan Lan (2008), Dandekar (1991) dan Worth (2013) dalam domain relatif mereka. Para karyawan dan lembaga keuangan Indonesia sedikit dipengaruhi oleh budaya Konfusius (*Guanxi*) yang memberikan beberapa variasi temuan dari penelitian sebelumnya. Umumnya di Lembaga Keuangan Indonesia, terdapat tanda positif terhadap kegiatan *whistleblowing*, perusahaan menciptakan lingkungan yang positif untuk mendukung kegiatan tersebut meskipun lebih banyak yang bisa dilakukan oleh pemerintah untuk mengatur dan menegakkan kepatuhan dalam mendorong kepercayaan perlindungan karyawan ketika melakukan *whistleblowing*.

Bagustianto dan Nurcholis (2015) melakukan penelitian dengan tujuan menguji pengaruh sikap terhadap *whistleblowing*, komitmen organisasi, personal cost, dan keseriusan pelanggaran terhadap niat *whistleblowing* antara pegawai negeri sipil di Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Data

primer dikumpulkan dari survei kuesioner online. Menggunakan sampel 107 pegawai negeri sipil BPK RI dari 35 unit yang berbeda dan hasilnya menunjukkan bahwa tiga dari empat faktor penentu secara signifikan mempengaruhi niat meniup peluit. Tiga faktor penentu yang memengaruhi adalah sikap terhadap whistle-blowing, komitmen organisasi, dan keseriusan kesalahan. Hasil penelitian memiliki implikasi pada literatur dengan mengkonfirmasi teori Perilaku Organisasi Prosocial; Teori Perilaku yang Direncanakan; dan Konsep Komitmen Organisasi, dan diharapkan dapat membantu pemerintah, khususnya BPK-RI, dalam merancang strategi untuk meningkatkan niat whistleblowing karyawan mereka atau dalam merancang atau meningkatkan sistem whistleblowing lembaga. Bagustianto dan Nurcholis (2015) menyatakan bahwa hasilnya penelitian mereka memiliki keterbatasan pada aspek generalisasi, bias seleksi dalam pengumpulan data, dan sensitivitas tema penelitian yang berpotensi bias dengan kondisi nyata. Mereka menyarankan peneliti berikutnya untuk mengeksplorasi penentu niat meniup-peluit lain, merancang penelitian spesifik pada saluran dan bentuk meniup peluit, memeriksa kembali konsistensi efek personal cost, menghindari metode pengumpulan data yang berpotensi menyebabkan bias seleksi, dan memperluas sampel.

Salah satu sikap yang penting dimiliki seorang auditor adalah skeptis. Skeptisme bukan berarti tidak percaya, tapi mencari pembuktian sebelum dapat menerima suatu pernyataan atau laporan. Sikap skeptisme profesional akan membawa auditor pada tindakan untuk memilih prosedur audit yang efektif sehingga diperoleh hasil audit yang tepat. Sikap skeptisme yang tinggi cenderung bekerja dengan cermat dan profesional. Auditor dengan idealisme yang tinggi akan cenderung menganggap whistleblowing adalah tindakan yang penting dan dianggap sebagai auditee yang berperilaku etis. Sikap skeptis dan etika auditor mendorong kemungkinan auditor untuk melakukan *whistleblowing*.

Puspita, dkk (2017) menganalisis pengaruh skeptisme profesional dan etika terhadap *whistleblowing* auditor Inspektorat di Provinsi Bengkulu, dengan menggunakan data primer yang diperoleh dari hasil penyebaran kuesioner kepada auditor Kantor Inspektorat di Provinsi Bengkulu. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sensus. Jumlah sampel yang digunakan adalah 121 orang. Metode analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linear berganda. Berdasarkan hasil penelitian, diketahui bahwa (1) Skeptisme profesional dan etika berpengaruh terhadap *whistleblowing* auditor. Hal ini bermakna bahwa semakin tinggi skeptisme profesional dan semakin tinggi etika dijunjung tinggi oleh auditor maka auditor memiliki kecenderungan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*; (2) Skeptisme profesional berpengaruh positif terhadap *whistleblowing* auditor. Hal ini bermakna bahwa semakin tinggi skeptisme profesional auditor maka auditor memiliki kecenderungan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*; dan (3) Etika berpengaruh positif terhadap *whistleblowing* auditor. Hal ini bermakna bahwa semakin tinggi auditor menjunjung tinggi etika audit, maka auditor memiliki kecenderungan yang tinggi dalam melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.2.4. Auditor Internal dalam Studi Empiris *Whistleblowing*

Arnold dan Ponemon (1991) adalah yang pertama yang menggunakan auditor internal dalam penelitian *whistleblowing*. Secara khusus, studi mereka meneliti persepsi *whistleblowing* auditor internal dan pengaruhnya terhadap tiga variabel: (1) tingkat penalaran moral individu, (2) pembalasan yang mungkin diberikan oleh manajemen terhadap *whistleblower*, dan (3) posisi *whistleblower* dalam suatu organisasi (eksternal auditor, auditor internal, dan analis pemasaran). Menggunakan metode eksperimental menggabungkan skenario

kasus, auditor internal diminta untuk memprediksi kemungkinan orang lain mengungkapkan kesalahan. Arnold dan Ponemon (1991) menemukan bahwa auditor internal dengan tingkat penalaran moral yang lebih rendah tidak mungkin untuk melaporkan kesalahan, karena takut pembalasan manajemen, bahwa posisi calon *whistleblower* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap perilaku *whistleblower*, dan kemungkinan auditor eksternal melakukan *whistleblowing* lebih besar dibandingkan dengan auditor internal dan analisis pemasaran.

Xu dan Ziegenfuss (2008) kemudian memperluas studi tentang niat *whistleblowing* auditor internal dengan mengeksplorasi dampak sistem penghargaan dan efeknya pada alasan moral individu. Xu dan Ziegenfuss (2008) menyatakan bahwa sistem penghargaan (hadiah uang tunai atau kontrak kerja yang berkelanjutan) mungkin memiliki dampak positif pada perilaku *whistleblowing*. Mereka mengusulkan bahwa auditor internal dengan tingkat penalaran moral yang lebih rendah lebih sensitif terhadap hadiah dan lebih bersedia melakukan *whistleblowing* saat insentif hadiah disediakan. Menyesuaikan skenario kasus dari studi Arnold dan Ponemon (1991), auditor internal diminta untuk menunjukkan kemungkinan melaporkan kesalahan kepada otoritas yang lebih tinggi. Xu & Ziegenfuss (2008) menemukan bahwa sistem penghargaan memiliki pengaruh signifikan pada kemungkinan perilaku *whistleblowing* auditor internal, dengan auditor internal yang memiliki tingkat penalaran moral yang lebih rendah cenderung terpengaruh insentif hadiah daripada mereka dengan tingkat penalaran moral yang lebih tinggi.

Kedua studi oleh Arnold dan Ponemon (1991) dan Xu & Ziegenfuss (2008) menggunakan variabel penalaran moral dari teori pengembangan moral Kohlberg (1969) dan Instrumen Penentuan Masalah (DIT) yang dikembangkan oleh Rest (1979). Namun, ada beberapa kekhawatiran sebagai penerapan pendekatan semacam itu dalam studi lintas-budaya (misalnya seperti di

Malaysia) kemungkinan akan bermasalah (Ma, 1984). Ma memperingatkan bahwa sebagian dari skenario yang digunakan dalam instrumen DIT untuk mengukur tingkat pengembangan moral individu menjadi dilema "... prihatin dengan beberapa situasi politik pada umumnya terjadi di Amerika "(Ma, 1984, hlm. 53), dan dengan demikian, skenario ini spesifik secara kultural dan tidak dapat dipahami oleh subjek dari budaya lain.

Penelitian lain yang telah memeriksa laporan kesalahan auditor internal adalah dilakukan oleh Miceli, Near, and Schwenk (1991) dan Seifert et al. (2010). Miceli, Near, dan Schwenk (1991) menguji apakah perilaku *whistleblowing* auditor internal dapat diprediksi berdasarkan literatur tentang perilaku prososial dan teori intervensi pengamat. Studi mereka meneliti sejumlah variabel individu dan situasional untuk menentukan kemungkinan auditor internal melakukan *whistleblowing*. Miceli, Near, dan Schwenk (1991) menemukan bahwa auditor internal kurang berminat melaporkan ketika mereka merasa bahwa mereka tidak secara moral dipaksa atau ditentukan oleh peran mereka untuk melakukannya, ketika mereka memiliki tingkat kinerja pekerjaan yang lebih rendah, dan jika birokrasi organisasi mereka sangat tinggi.

Di sisi lain, auditor internal mungkin lebih ingin melakukan *whistleblowing* jika mereka merasa bahwa publik dan rekan kerja mereka dirugikan oleh tindakan salah, kesalahan dilakukan karyawan pada tingkat yang lebih rendah, ketika ada beberapa pengamat, dan ketika organisasi mereka diatur ketat. Penelitian oleh Seifert et al. (2010) di sisi lain, memanfaatkan sekelompok auditor internal dan akuntan manajemen. Studi mereka mewakili pendekatan eksperimental (melalui penggunaan sketsa) untuk mengidentifikasi tindakan kebijakan yang mendorong pelaporan kesalahan internal. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa manajemen dapat meningkatkan kemungkinan auditor dan akuntan untuk melaporkan secara internal penipuan laporan

keuangan dengan memasukkan keadilan organisasi dalam desain dan pelaksanaan kebijakan *whistleblowing*.

Penelitian Sabang (2013) menggunakan pendekatan eksperimen laboratorium dan Habbe dkk (2019) menggunakan eksperimen kuasi dengan partisipan auditor internal di inspektorat pemerintahan Propinsi Sulawesi Selatan. Ahmad dkk (2011) juga menggunakan auditor internal di sektor privat.

2.2.5. Masalah Metodologis

Patel (2003) menyatakan bahwa *whistleblowing* adalah topik yang sulit untuk diteliti dikarenakan peneliti hanya bisa memeriksa niat perilaku responden mereka daripada perilaku yang sebenarnya. Variabel maksud atau minat *whistleblowing* mengacu pada probabilitas responden untuk melaporkan perilaku tidak etis yang diwakili dalam skenario kasus-kasus hipotetis atau sketsa. Metode ini secara umum telah digunakan dalam penelitian sebelumnya yang menyelidiki intensi *whistleblowing* responden (lihat Arnold & Ponemon, 1991; Ayers & Kaplan, 2005; Brennan & Kelly, 2007; Chiu, 2002; Kaplan & Schultz, 2007; Keenan, 2002a, 2002b; Patel, 2003; Rothwell & Baldwin, 2007a; Xu & Ziegenfuss, 2008).

Meskipun pendekatan ini telah digunakan secara luas, beberapa penelitian telah mengakui keterbatasan hal tersebut. Brennan dan Kelly (2007) dan Xu dan Ziegenfuss (2008) melaporkan bahwa skenario hipotetis tidak dapat menangkap informasi yang tepat tentang dunia nyata, dengan demikian validitas dan generalisasi temuan perlu dipertanyakan. Miceli dkk. (2008) meragukan bahwa responden yang menjawab dalam situasi hipotetis, sebenarnya akan bertindak jika mereka dihadapkan pada situasi nyata. Selanjutnya, jika responden tersebut tidak menanggapi, mereka kemudian akan rentan terhadap bias desirabilitas sosial (Miceli et al., 2008).

Pendekatan metodologis yang digunakan oleh Miceli, Near, dan Schwenk (1991) adalah mengarahkan subyek untuk membuat laporan berdasarkan pengalaman kerja aktual mereka sendiri. Ini sangat berbeda dengan studi oleh Arnold dan Ponemon (1991), Xu dan Ziegenfuss (2008) dan Seifert dkk. (2010) yang melakukan metode eksperimental menggunakan skenario kasus. Miceli dan Near (1988, p. 279) memperingatkan bahwa "retrospektif, data yang dilaporkan sendiri dapat bermasalah karena distorsi memori dan membenaran post-decisional, dan proses lainnya, dan hubungan sebab-akibat sulit dilacak". Selanjutnya, Miceli dan Near (1984) menambahkan bahwa ketika data yang digunakan adalah data yang dilaporkan sendiri akan selalu ada kemungkinan bias, terutama bagi karyawan yang benar-benar mengamati kesalahan, tetapi memutuskan untuk tidak bertindak atau melaporkannya.

Namun, Mesmer-Magnus & Viswesvaran (2005) menyatakan bahwa para peneliti sebelumnya telah menganjurkan penggunaan *whistleblowing* intention sebagai variabel penelitian. Mereka mengutip itu karena: "(1) ... kesulitan melakukan penyelidikan terhadap perilaku tidak etis yang nyata dalam organisasi, (2) menunjukkan bahwa *whistleblower* aktual menyensor informasi yang mereka miliki untuk diberikan kepada peneliti karena persepsi bahwa data dikumpulkan dalam organisasi sehingga menghalangi kerahasiaan atau anonimitas mereka, (3) menjadi solusi atas kesulitan mencari lokasi *whistleblower* aktual untuk interogasi, atau (4) mengutip sifat data yang cacat inheren seperti itu (misalnya, laporan diri dari peristiwa masa lalu) (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005, hal. 278-279).

Ayers dan Kaplan (2005) berpendapat bahwa pendekatan eksperimental (dengan menggunakan Skenario hipotetis atau sketsa) sangat berguna untuk studi minat *whistleblowing* karena memungkinkan untuk kontrol yang lebih besar atas penjelasan yang saling berkaitan, sehingga meningkatkan validitas internal.

Kaplan dan Shultz (2007) mendukung dan menyarankan bahwa pendekatan eksperimental memungkinkan untuk tingkat kontrol yang tinggi dan menyediakan dasar yang lebih kuat untuk mengevaluasi hubungan sebab-akibat.

Penelitian sebelumnya telah mengakui bahwa jenis lain dari desain penelitian seperti wawancara, desain eksperimental lapangan, dan survei longitudinal mungkin tidak bisa atau sulit diterapkan dalam penelitian *whistleblowing*. Meskipun beberapa peneliti mengakui bahwa penting untuk mengukur perilaku *whistleblowing* yang sebenarnya (nyata) untuk memahami kecenderungan *whistleblowing* (Gundlach, Martinko, & Douglas, 2008; Sims & Keenan, 1999), namun tidak praktis dalam penelitian ilmu sosial. Miceli dan Near (1988, p. 277) menyatakan bahwa terkait masalah etika yang jelas, seseorang tidak dapat memilih secara acak karyawan yang menyaksikan kesalahan manipulasi untuk menentukan individu atau karakteristik situasional mana yang terkait dengan *whistleblowing*. Selanjutnya karena kepekaan dari sifat kesalahan, peserta mungkin tidak mau diidentifikasi dan mungkin tidak menanggapi kuesioner, sehingga membuat data menjadi tidak valid (Miceli & Near, 1988).

Oleh karena itu, penggunaan skenario hipotetis atau sketsa memungkinkan peneliti untuk mendekati masalah yang sangat sensitif dengan mengajukan situasi hipotetis ke mana peserta dapat merespon. Pendekatan menggunakan sketsa dianggap tepat dan efektif untuk memperoleh data dalam penelitian *whistleblowing* (Gundlach et al., 2008) dan memberikan konteks yang lebih realistis bagi responden (Reidenbach & Robin, 1990). Oleh karena itu jelas bahwa mayoritas penelitian *whistleblowing* telah menggunakan sketsa atau pendekatan berbasis skenario untuk menguji perilaku etis responden mereka.

2.2.6 Kesenjangan Penelitian (Research Gap)

Penelitian ini berusaha untuk mengisi beberapa celah penelitian terkait *whistleblowing* dengan cara menyelidiki dan menguji teori prososial pada perilaku *whistleblowing*. Menyelidiki, mengkaji, dan menguji perilaku *whistleblowing* di sektor publik (pemerintahan) masih diperlukan karena masih ditemukan ketidakkonsistenan hasil penelitian-penelitian sebelumnya dan sangat relevan dengan fenomena kecurangan yaitu korupsi dan OTT pada sektor pemerintahan yang terjadi di Indonesia. Penelitian ini menjadi penting karena mengisi beberapa celah penelitian seperti yang diuraikan di bawah ini.

Pertama, penelitian ini bertujuan untuk menguji teori perilaku prososial. Teori prososial menyatakan bahwa perilaku prososial adalah tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi kepada individu lain, kelompok, atau organisasi yang dilakukan dengan maksud meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut, dan merupakan tindakan secara spontan dan sukarela untuk mempromosikan kepentingan organisasi (Brief dan Motowidlo, 1986). Tindakan tersebut merupakan tindakan sukarela untuk saling membantu atau menguntungkan individu atau kelompok lain (Eisenberg dan Mussen, 1989:3), dilakukan untuk kepentingan orang lain, bukan untuk kepentingan sendiri (Twenge dkk. 2007). Berdasarkan pernyataan tersebut, perilaku *whistleblowing* APIP seharusnya tidak dipengaruhi oleh faktor tingkat kecurangan, orientasi kecurangan, jabatan pelaku, kohesivitas, opini audit, dan frekuensi kecurangan. Penelitian ini menguji teori perilaku prososial pada minat *whistleblowing* APIP sehingga mengajukan hipotesis nol.

Ke dua, opini audit dan frekuensi kecurangan adalah dua variabel yang belum pernah digunakan pada penelitian sebelumnya, baik di Indonesia, Asia, maupun konteks negara barat. Subyek atau responden penelitian ini adalah auditor internal pemerintah daerah atau aparat pengawas internal pemerintah

(APIP). Berdasarkan observasi peneliti, ruang lingkup pekerjaan APIP sangat berkaitan dengan opini audit yang disandang pemerintah daerah tempat mereka ditugaskan dan frekuensi kecurangan juga merupakan hal yang berkaitan dengan temuan yang ditemukan APIP dalam pekerjaannya sehingga sangat relevan jika opini audit dan frekuensi kecurangan diperiksa atau diuji berkaitan dengan minat APIP dalam melakukan *whistleblowing*.