

# **DISERTASI**

**ANTESEDEN *WHISTLEBLOWING INTENTION*  
TERHADAP *WHISTLEBLOWING BEHAVIOR*  
DIMODERASI RELIGIUSITAS DAN BUDAYA DAERAH**

***ANTECEDENTS OF WHISTLEBLOWING INTENTION  
AGAINST WHISTLEBLOWING BEHAVIOR  
MODERATED RELIGIOSITY AND REGIONAL CULTURE***

**NURDIANA NINGSIH  
A023212005**



**PROGRAM DOKTOR ILMU AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2024**

# **DISERTASI**

**ANTESEDEN *WHISTLEBLOWING INTENTION*  
TERHADAP *WHISTLEBLOWING BEHAVIOR*  
DIMODERASI RELIGIUSITAS DAN BUDAYA DAERAH**

***ANTECEDENTS OF WHISTLEBLOWING INTENT  
AGAINST WHISTLEBLOWING BEHAVIOR  
MODERATED RELIGIOSITY AND REGIONAL CULTURE***

sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar Doktor

disusun dan diajukan oleh:

**NURDIANA NINGSIH  
A023212005**



kepada

**PROGRAM DOKTOR ILMU AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2024**

## DISERTASI

### ANTESEDEN WHISTLEBLOWING INTENTION TERHADAP WHISTLEBLOWING BEHAVIOR DIMODERASI RELIGIUSITAS DAN BUDAYA DAERAH

disusun dan diajukan oleh:

**NURDIANA NINGSIH**  
**A023212005**

telah dipertahankan dihadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka  
Penyelesaian Studi Program Doktor Program Studi Ilmu Akuntansi  
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin  
pada tanggal 25 Oktober 2024  
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan


Menyetujui,

Promotor



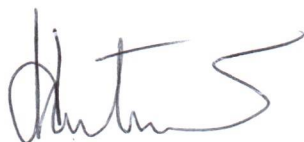
Prof. Dr. Arifuddin, SE., M.Si., Ak., CA.  
NIP 196406091992031003

Ko-Promotor



Prof. Dr. Asri Usman, SE., Ak., M.Si., CA.  
NIP 196510181994122001

Ketua Program Studi,



Dr. Ratna Ayu Damayanti, SE., Ak., M.Soc., Sc., CA.  
NIP 196703191992032003

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis,



Prof. Dr. Abdul Rahman Kadir, SE., M.Si  
NIP 196402051988101001

## PERNYATAAN KEASLIAN

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Nurdiana Ningsih  
No. Induk Mahasiswa : A023212005  
Program Studi : Akuntansi  
Jenjang Pendidikan : Doktor (S3)  
Fakultas : Ekonomi Dan Bisnis Unhas

Menyatakan dengan ini bahwa karya tulisan saya berjudul:

Anteseden Whistleblowing Intention Terhadap Whistleblowing Behavior Dimoderasi Religiusitas dan Budaya Daerah

Adalah karya tulisan saya sendiri dan bukan merupakan pengambilan alihan tulisan orang lain bahwa Disertasi yang saya tulis ini benar-benar merupakan hasil karya saya sendiri.

Apabila dikemudian hari terbukti atau dapat dibuktikan bahwa sebagian atau keseluruhan Disertasi ini hasil karya orang lain, maka saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut.

Demikian surat pernyataan ini saya buat dengan sebenar-benarnya.

Makassar, 29 / 10 / 2024  
Yang membuat pernyataan,



NURDIANA NINGSIH

## PRAKATA

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

**Assalamu'alaikum Wr. Wb**

***Alhamdulillah Rabbil'alamin***, Puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT atas berkat rahmat dan hidayah-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan Disertasi ini yang berjudul: **Anteseden Whistleblowing Intention Terhadap Whistleblowing Behavior Dimoderasi Religiusitas dan Budaya Daerah**. Disertasi ini merupakan tugas akhir untuk mencapai gelar Doktor (Dr) pada Program Pendidikan Doktor Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Dalam penyusunan Disertasi ini penulis banyak mendapat bimbingan, masukan, serta dukungan dari berbagai pihak. Oleh karena itu penulis menyampaikan terima kasih tulus kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Abdul Rahman Kadir, SE., M.Si, selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin dan Dr. Ratna Ayu Damayanti, SE., Ak., M.Soc., CA selaku Ketua Program Studi Doktor Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin atas bantuan dan arahan yang telah diberikan kepada penulis selama menempuh studi hingga dapat menyelesaikan Disertasi ini.
2. Bapak Prof. Dr. Arifuddin, SE., Ak., M.Si., CA selaku Promotor dan bapak Prof. Dr. Asri Usman, SE., Ak., M.Si., CA selaku Ko Promotor yang telah memberikan waktu, tenaga, motivasi, arahan, serta kesabaran dalam membimbing penulis guna penyelesaian disertasi ini.
3. Bapak Prof. Dr. Made Sudarma, MM., CPA., CA., Ak, Bapak Prof. Dr. Syarifuddin, M.Soc., SC., CA dan Bapak Prof. Dr. Syamsuddin, SE., Ak., M.Si., CA, Bapak Dr. Amiruddin, SE., Ak., M.Si., CA dan Ibu Dr. Aini Indriwati, SE., Ak., M.Si., CA selaku tim penguji yang telah banyak memberikan kritik dan saran kepada penulis mulai dari proses ujian proposal sampai pada penyelesaian Disertasi ini.

4. Pemerintah Daerah Kabupaten Enrekang khususnya Bapak Bupati Enrekang H. Muslimin Bando, M.Pd yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengikuti jenjang pendidikan Doktorat (S3).
5. Kepala Dinas Kepemudaan Olahraga dan Pariwisata Kabupaten Enrekang, bapak Achmad Faisal, SH., MH, beserta jajarannya atas bantuan dan dukungan yang diberikan kepada penulis selama proses perkuliahan.
6. Kepala Badan Kepegawaian dan Pengembangan Sumber Daya Manusia Kabupaten Enrekang, Bapak Dr. Dadang Sumarna., S.Pd., M.Pd, beserta jajarannya atas bantuan dan dukungan yang diberikan kepada penulis selama proses perkuliahan sampai dengan penyelesaian Disertasi ini.
7. Suamiku tercinta Sonny Tri Saputra dan anak-anakku tersayang Naila Khanza, Rayyan Fazle Mawla, Ibnu Fawwaz, Akhtar Shiro, dan Xavier Michio yang senantiasa memberikan dukungan semangat dan doa serta mencurahkan segenap cinta dan kasih sayang yang menjadi penyemangat penulis dalam proses perkuliahan sampai dengan penyelesaian Disertasi ini.
8. Ayahanda tercinta Alm. Nurdin Mangata dan Ibunda terkasih Sriwulan, kakak-adik tersayang: Adi Chandra, Idul Bardin, Nursusilowati, Andrian, dan Hardianti beserta keluarga, ucapan yang sama disampaikan pula kepada mertuaku bapak Alm.Lapu Mangago dan ibu Naharia Abbas atas dukungan dan semangat yang diberikan kepada penulis dalam melampaui segala tantangan yang dialami dan dirasakan penulis selama proses perkuliahan sampai dengan penyelesaian Disertasi ini.
9. Keluarga besar Saldesy, Nunung, Feby, Risma, Ijha, Ulfa, Feby Salfryani, Lufna Melinda, dan Lusie Yusniar atas dukungan doa dan semangat yang diberikan kepada penulis selama ini.
10. Sahabat-sahabatku terkasih pada Program Doktor Ilmu Akuntansi Angkatan V (lima): Baso Amir, Fera Firyal Tahir, Rosida Maedina Agus, Rahman Pura, Adil Setiawan, Dinar, Widyantono Arif, Mutia Apriyanti Hamsir, Fia Fauzia Burhanuddin atas dukungan dan kebersamaan selama perkuliahan sampai dengan penyelesaian Disertasi ini, serta seniorku: Rahmawati HS, Irmayanti Sudirman, Andi Faisal, Andi Ayu Frihatni, Muhammad Yasmin, Siti Nur Reskiyawati Said dan Saudaraku Rein Joseph Wekan, SE., M.Si, serta Seluruh Mahasiswa Program Doktor Ilmu Akuntansi atas nasihat dan bantuan yang diberikan selama ini.


11. Seluruh dosen Program Doktor Ilmu Akuntansi dan para pegawai akademik pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin atas semua ilmu pengetahuan yang diberikan kepada penulis dan segala bantuan selama proses perkuliahan sampai penyelesaian Disertasi ini.
12. Bapak Andi Pasamangi, S.E dan Ibu Andi Adha Natsir, S.E atas semua kebaikan, kesabaran dan bantuan yang diberikan kepada penulis selama proses perkuliahan sampai dengan penyelesaian Disertasi ini. Semoga Allah SWT selalu melimpahkan berkat dan anugerahNya kepada bapak berdua.
13. Semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu per satu. Terima kasih atas semua budi baik dan dukungan yang diberikan selama ini. Semoga Allah SWT senantiasa melimpahkan berkat dan anugerahNya atas segala kebaikan yang diberikan kepada penulis selama ini.

Penulis menyadari bahwa disertasi ini masih jauh dari kesempurnaan, untuk itu kritik dan saran yang bersifat membangun sangatlah diharapkan penulis dalam mencapai kesempurnaan disertasi ini. Akhir kata, penulis mengharapkan semoga penelitian ini dapat berguna dan bermanfaat bagi yang membutuhkan.

***Billahi Fii Sabilil Haq, Fastabiqul Khaerat***

***Wassalamu Alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh***

Makassar, 29 Oktober 2024



**Nurdiana Ningsih**

## ABSTRAK

**NURDIANA NINGSIH.** *Anteseden Whistleblowing Intention Terhadap Whistleblowing Behavior Dimoderasi Religiusitas dan Budaya Daerah* (dibimbing oleh Arifuddin dan Asri Usman).

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan menjelaskan faktor-faktor yang memengaruhi perilaku *whistleblowing* meliputi sikap, norma subjektif, kontrol perilaku perspesian dan komitmen organisasi dengan menggunakan niat melakukan *whistleblowing* sebagai variabel mediasi serta religiusitas dan budaya daerah sebagai variabel moderasi. Penelitian ini merupakan penelitian yang bersifat uji hipotesis. Unit analisis dalam penelitian adalah pegawai pemerintah kabupaten/kota di Provinsi Sulawesi Selatan. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pengelola keuangan dan APIP sebanyak 4.122 pegawai, setelah dilakukan penarikan sampel secara proporsional maka diperoleh jumlah sampel sebanyak 365 responden. Metode pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian ini melalui penyebaran kuesioner. Alat analisis yang digunakan dalam pengujian hipotesis adalah menggunakan analisis linear berganda dengan bantuan program SPSS 23.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sikap berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*, norma subjektif berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*, kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*, komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*, niat melakukan *whistleblowing* berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku *whistleblowing*, religiusitas memoderasi pengaruh sikap terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*, religiusitas memoderasi pengaruh norma subjektif terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*, religiusitas memoderasi pengaruh kontrol perilaku persepsian terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*, religiusitas memoderasi pengaruh komitmen organisasi terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*, budaya daerah memoderasi pengaruh sikap terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*, budaya daerah memoderasi pengaruh norma subjektif terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*, budaya daerah memoderasi pengaruh kontrol perilaku persepsian terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*, dan budaya daerah memoderasi pengaruh komitmen organisasi terhadap perilaku *whistleblowing* melalui niat melakukan *whistleblowing*.

**Kata kunci:** sikap, norma subjektif, kontrol perilaku persepsian, komitmen organisasi, niat, perilaku, religiusitas, budaya daerah, *whistleblowing*.





## ABSTRACT

**NURDIANA NINGSIH.** Antecedents of Whistleblowing Intention to Whistleblowing Behavior Moderated by Religiosity and Regional Culture (supervised by Arifuddin and Asri Usman).

This study aims to analyze and explain the factors that influence whistleblowing behavior including attitudes, subjective norms, perceived behavioral control and organizational commitment by using whistleblowing intention as a mediating variable and religiosity and regional culture as moderating variables. This research is a hypothesis testing research. The unit of analysis in the study was district / city government employees in South Sulawesi Province. The population in this study were all financial managers and internal auditors (APIP) as many as 4,122 employees, after proportional sampling, a sample size of 365 respondents was obtained. The data collection method used in this study was through distributing questionnaires. The analytical tool used in hypothesis testing is to use multiple linear analysis with the help of the SPSS 23 program.

The results showed that attitude has a positive and significant effect on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing, subjective norms have a positive and significant effect on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing, perceived behavioral control has a positive and significant effect on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing, organizational commitment has a positive and significant effect on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing, intention to whistleblowing has a positive and significant effect on whistleblowing behavior, religiosity moderates the effect of attitudes on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing, religiosity moderates the effect of subjective norms on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing, religiosity moderates the effect of perceived behavioral control on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing, religiosity moderates the effect of organizational commitment on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing, regional culture moderates the effect of attitudes on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing, regional culture moderates the effect of subjective norms on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing, regional culture moderates the effect of perceived behavioral control on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing, and regional culture moderates the effect of organizational commitment on whistleblowing behavior through intention to whistleblowing. These findings have practical implications for practitioners in the field of organizational behavior and ethics, providing insights into the factors that influence whistleblowing behavior and suggesting strategies for promoting a culture of ethical reporting within organizations.

**Keywords:** attitude, subjective norm, perceived behavioral control, organizational commitment, intention, behavior, religiosity, regional culture, whistleblowing.



## DAFTAR ISI

Halaman Sampul .....	i
Halaman Judul .....	ii
Halaman Pengesahan .....	iii
Halaman Pernyataan dan Keaslian Penelitian .....	iv
Prakata .....	v
Abstrak .....	viii
<i>Abstract</i> .....	ix
Daftar Isi .....	x
Daftar Tabel .....	xiv
Daftar Gambar .....	xv
BAB I    PENDAHULUAN .....	1
1.1    Latar Belakang .....	1
1.2    Rumusan Masalah .....	10
1.3    Tujuan Penelitian .....	11
1.4    Kegunaan Penelitian .....	13
BAB II    TINJAUAN PUSTAKA .....	15
2.1    Tinjauan Teori dan Konsep .....	15
2.1.1 <i>Planned Behavior Theory</i> (TPB) .....	15
2.1.2 <i>Prosocial Behavior Theory</i> .....	18
2.1.3    Teori Norma-Norma Sosial .....	20
2.1.4 <i>Whistleblowing Behavior</i> .....	21
2.1.5 <i>Whistleblowing Intention</i> .....	23
2.1.6    Sikap ( <i>Attitude</i> ) .....	26
2.1.7    Norma Subjektif ( <i>Subjective Norm</i> ) .....	27
2.1.8    Kontrol Perilaku Persepsian ( <i>Perceived Behavioral Control</i> ) .....	29
2.1.9    Komitmen Organisasi .....	32
2.1.10    Religiusitas .....	33
2.1.11    Budaya Bugis .....	34
2.1.12    Hubungan antara Sikap, Norma Subjektif, Kontrol Perilaku Persepsian dan Komitmen Organisasi dengan Intensi Melakukan <i>Whistleblowing</i> .....	38
2.1.13    Hubungan antara Intensi Melakukan <i>Whistleblowing</i> dengan <i>Whistleblowing Behavior</i> .....	41
2.1.14    Hubungan antara Sikap, Norma Subjektif, Kontrol Perilaku Persepsian, dan Komitmen Organisasi dengan Intensi Melakukan <i>Whistleblowing</i> dimoderasi Religiusitas .....	42
2.1.15    Hubungan antara Sikap, Norma Subjektif, Persepsi Kontrol Perilaku, dan Komitmen Organisasi dengan	

	Intensi Melakukan <i>Whistleblowing</i> dimoderasi Budaya Daerah .....	44
2.2	Tinjauan Empiris .....	46
<b>BAB III</b>	<b>KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS .....</b>	<b>52</b>
3.1	Kerangka Konseptual .....	52
3.2	Pengembangan Hipotesis .....	56
3.2.1	Pengaruh Sikap Terhadap Intensi untuk Melakukan <i>Whistleblowing</i> dan Perilaku <i>Whistleblowing</i> .....	56
3.2.2	Pengaruh Norma Subjektif Terhadap Intensi untuk Melakukan <i>Whistleblowing</i> dan Perilaku <i>Whistleblowing</i> .....	58
3.2.3	Pengaruh Kontrol Perilaku Persepsian Terhadap Intensi untuk Melakukan <i>Whistleblowing</i> dan Perilaku <i>Whistleblowing</i> .....	61
3.2.4	Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Intensi untuk Melakukan <i>Whistleblowing</i> dan Perilaku <i>Whistleblowing</i> .....	63
3.2.5	Pengaruh Intensi untuk Melakukan <i>Whistleblowing</i> terhadap Perilaku <i>Whistleblowing</i> .....	65
3.2.6	Religiusitas memoderasi Pengaruh Intensi untuk Melakukan <i>Whistleblowing</i> terhadap Perilaku <i>Whistleblowing</i> .....	66
3.2.7	Budaya Daerah memoderasi Pengaruh Intensi untuk Melakukan <i>Whistleblowing</i> terhadap Perilaku <i>Whistleblowing</i> .....	68
<b>BAB IV</b>	<b>METODE PENELITIAN .....</b>	<b>72</b>
4.1	Rancangan Penelitian .....	72
4.2	Lokasi dan Waktu Penelitian .....	73
4.3	Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel .....	73
4.4	Jenis dan Sumber Data .....	74
4.5	Metode Pengumpulan Data .....	75
4.6	Variabel Penelitian dan Definisi Operasional .....	76
4.7	Instrumen Penelitian .....	79
4.8	Teknis Analisis .....	79
<b>BAB V</b>	<b>HASIL PENELITIAN .....</b>	<b>83</b>
5.1	Deskripsi Data Penelitian .....	83
5.1.1	Karakteristik Responden .....	83
5.1.2	Statistik Deskriptif .....	85
5.2	Deskripsi Variabel Penelitian .....	96
5.2.1	Uji Validitas .....	96
5.2.2	Uji Reliabilitas .....	98

5.3	Pengujian Asumsi Klasik .....	99
5.4	Analisis Regresi Data Penelitian .....	102
5.4.1	Analisis Regresi Linear Berganda ( <i>Multiple Regression Analysis</i> ) .....	102
5.4.2	Analisis Pengaruh Tidak Langsung ( <i>Indirect Effect</i> ).....	103
5.4.3	Analisis Regresi Mediasi Moderasi ( <i>Mediated-Moderated Regression Analysis</i> ) Variabel Religiusitas .....	107
5.4.4	Analisis Regresi Mediasi Moderasi ( <i>Mediated-Moderated Regression Analysis</i> ) Variabel Budaya Daerah .....	109
5.5	Pengujian Hipotesis .....	112
BAB VI	PEMBAHASAN .....	122
6.1	Pengaruh Sikap Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> .....	122
6.2	Pengaruh Norma Subjektif Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> .....	124
6.3	Pengaruh Kontrol Perilaku Persepsian Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> .....	125
6.4	Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> .....	127
6.5	Pengaruh <i>Whistleblowing Intention</i> Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> .....	128
6.6	Pengaruh Sikap Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> Dimoderasi Religiusitas .....	130
6.7	Pengaruh Norma Subjektif Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> Dimoderasi Religiusitas.....	132
6.8	Pengaruh Kontrol Perilaku Persepsian Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> Dimoderasi Religiusitas.....	135
6.9	Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> Dimoderasi Religiusitas.....	136
6.10	Pengaruh Sikap Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> Dimoderasi Budaya Daerah .....	138
6.11	Pengaruh Norma Subjektif Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> Dimoderasi Budaya Daerah .....	140
6.12	Pengaruh Kontrol Perilaku Persepsian Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> Dimoderasi Budaya Daerah .....	142

6.13 Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> Dimoderasi Budaya Daerah .....	145
BAB VII PENUTUP .....	147
7.1 Kesimpulan .....	147
7.2 Implikasi Penelitian .....	150
7.3 Keterbatasan Penelitian .....	154
7.4 Saran Penelitian .....	155
DAFTAR PUSTAKA .....	156

## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Data Jumlah Kasus Korupsi Berdasarkan Modus di Indonesia Tahun 2022 .....	8
Tabel 1.2	Data Kasus Korupsi Menurut Lembaga di Indonesia Tahun 2022.....	8
Tabel 4.1	Jumlah Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten/Kota se-Provinsi Sulawesi Selatan .....	73
Tabel 4.2	Alternatif Jawaban dan Skor Masing-Masing Alternatif .....	75
Tabel 5.1	Tingkat Pengambilan Kuesioner .....	83
Tabel 5.2	Karakteristik Responden Penelitian .....	84
Tabel 5.3	Interprestasi Skor Item Dalam Variabel Penelitian .....	85
Tabel 5.4	Statistik Deskriptif Variabel Penelitian .....	85
Tabel 5.5	Deskripsi Sikap .....	88
Tabel 5.6	Deskripsi Variabel Norma Subjektif .....	89
Tabel 5.7	Deskripsi Variabel Kontrol Perilaku Persepsian .....	90
Tabel 5.8	Deskripsi Variabel Komitmen Organisasi .....	91
Tabel 5.9	Deskripsi Variabel Religiusitas .....	92
Tabel 5.10	Deskripsi Variabel Budaya Daerah .....	93
Tabel 5.11	Deskripsi Variabel <i>Whistleblowing Intention</i> .....	94
Tabel 5.12	Deskripsi Variabel <i>Whistleblowing Behavior</i> .....	95
Tabel 5.13	Rekapitulasi Pengujian Validitas .....	97
Tabel 5.14	Rekapitulasi Pengujian Reliabilitas .....	99
Tabel 5.15	Hasil Pengujian Asumsi Multikolinearitas .....	100
Tabel 5.16	Hasil Pengujian Asumsi Heteroskedastisitas .....	101
Tabel 5.17	Hasil Analisis Regresi Linear Berganda .....	102
Tabel 5.18	Hasil Pengujian Sikap, Norma Subjektif, Persepsi Kontrol Perilaku, Komitmen Organisasi Terhadap <i>Whistleblowing Behavior</i> Melalui <i>Whistleblowing Intention</i> .....	104
Tabel 5.19	Hasil Analisis Regresi Mediasi-Moderasi Religiusitas.....	107
Tabel 5.20	Hasil Analisis Regresi Mediasi-Moderasi Budaya Daerah .....	110
Tabel 5.21	Hasil Pengujian Hipotesis Penelitian .....	121

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1 <i>Model Theory of Planned Behavior</i> (TPB) .....	17
Gambar 2 Kerangka Konseptual Penelitian.....	55
Gambar 3 Hasil Uji Heteroskedastisitas .....	100
Gambar 4 Hasil Uji Normalitas .....	101

# BAB I

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang

Saat ini, *whistleblowing* telah menarik perhatian dunia. Banyak perusahaan besar melakukan kecurangan dan akhirnya terungkap dengan bantuan *whistleblower* (Mustapha & Siaw, 2012). Indikasi penyelewengan pada aktivitas layanan publik dalam bentuk korupsi dan turunannya seperti suap, gratifikasi, penyalahgunaan wewenang hingga pemerasan memang banyak terjadi di pemerintahan (Hartono & Cahaya, 2017; Saputra *et al.*, 2018). Hal ini dapat dipahami bahwa di pemerintahan identik dengan birokrasi yang rumit sehingga memungkinkan terjadinya penyimpangan. Beberapa indikasi kasus penyelewengan terungkap berkat adanya pelapor (*whistleblower*) seperti pada kasus BLBI (bantuan likuiditas Bank Indonesia), proyek E-KTP, Kasus Hambalang-proyek P3SON (pembangunan Pusat Pendidikan, Pelatihan, dan Sarana Olahraga Nasional).

Meluasnya kecurangan di entitas sektor publik mendorong diterapkannya sistem pelaporan kecurangan yang sering disebut sebagai *whistleblowing system* (Valentine & Godkin, 2019). Saat ini, setiap pemerintah daerah telah mengembangkan sistem pengaduan (*whistleblowing*) berbasis aplikasi yang biasa dikenal dengan WBS (*whistleblower system*). Sistem aduan ini diharapkan dapat mengungkap adanya indikasi penyelewengan di lingkungan pemerintahan tetapi tetap melindungi hak-hak pelapor termasuk keamanan diri pelapor. Ketersediaan WBS tidak akan efektif jika tidak ada kemauan dan partisipasi aparatur sipil negara atau masyarakat yang mengetahui adanya indikasi penyelewengan untuk melapor. Peran *whistleblower* sangat penting untuk mengungkap penyimpangan



dan perilaku non-etis di entitas publik sehingga pemerintah dapat meningkatkan akuntabilitas publik dan lebih transparan (Jeon, 2017). Bagi organisasi yang menjalankan aktivitas usahanya secara etis, *whistleblowing system* merupakan bagian dari sistem pengendalian, namun bagi organisasi yang tidak menjalankan aktivitas usahanya dengan etis, maka *whistleblowing system* dapat menjadi ancaman (KNKG, 2008). Menurut KNKG (2008) *whistleblowing* merupakan pengungkapan tindakan pelanggaran yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral maupun perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi, *whistleblowing* dapat dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan ini umumnya dilakukan dengan itikad baik untuk perbaikan dan bukan merupakan keluhan pribadi atas kebijakan ataupun didasari kehendak buruk/fitnah.

*Whistleblowing* dapat dideskripsikan sebagai suatu tindakan atau praktik pengungkapan kecurangan yang melibatkan organisasi maupun anggotanya baik secara internal maupun eksternal (Chiasson *et al.*, 1995). *Whistleblowing* adalah mekanisme yang efektif guna mendeteksi kecurangan dan juga merupakan profesi akuntansi yang memainkan peran penting dalam melaporkan terjadinya pelanggaran (*fraud*). Terdapat dua faktor yang dapat memengaruhi individu dalam mengambil keputusan untuk menjadi seorang *whistleblower*, yaitu faktor kontekstual dan faktor individual (Barnett *et al.*, 1996). Faktor kontekstual meliputi tingkat keseriusan kecurangan yang terjadi, norma-norma yang berlaku, dan tingkat respons penerima keluhan atau laporan. Faktor individual dapat berupa *locus of control* individu, tingkat religiusitas, dan standar moral dari seorang *whistleblower*. Ketika individu mengetahui adanya tindak kecurangan, mereka akan dihadapkan dalam dua pilihan, yakni memberikan pengertian berupa nasihat kepada pelaku kecurangan untuk mengubah perilaku atau melaporkan pelaku

kecurangan kepada pihak yang bertanggung jawab, seperti manajemen perusahaan atau pihak lain yang berwenang atas tindak kecurangan. Faktanya, untuk melakukan kedua hal tersebut tidak mudah bagi semua orang (Barnett *et al.*, 1996).

Sehubungan dengan tindakan whistleblower, beberapa peneliti menggunakan *Theory of Planned Behavior* (TPB) karena dianggap dapat menjelaskan realitas dari Whistleblowing dengan mempelajari niat dan perilaku whistleblower. Dalam teori TPB terdapat hubungan yang signifikan dan kuat antara niat dan perilaku, dimana pendorong niat dan perilaku seperti sikap, norma subjektif dan kontrol perilaku persepsian dan niat perilaku memengaruhi perilaku yang sebenarnya (Ajzen, 1991). Penelitian ini menguji niat dan perilaku Whistleblowing dengan menggunakan konstruk TPB secara komprehensif dalam mengungkapkan niat dan perilaku pengelola keuangan pemerintah dan auditor pemerintah untuk melakukan Whistleblowing. Penelitian ini menggunakan TPB sebagai teori perilaku yang dikembangkan (Ajzen, 1991), dengan menggunakan seluruh konstruk untuk diuji seperti konstruk sikap, norma subjektif dan kontrol perilaku persepsian. Di sisi lain penelitian ini juga menggunakan teori prososial dengan menggunakan konstruk komitmen organisasi untuk diuji. Berkaitan dengan perilaku *whistleblowing* terdapat faktor lain yang turut memengaruhi yang dalam penelitian ini menggunakan konstruk religiusitas dan budaya daerah untuk diuji. Religiusitas berperan sebagai dasar pembentukan standar etika atau untuk cerminan untuk menilai perilaku etis seseorang. Apabila seseorang memiliki komitmen religiusitas yang tinggi, maka ia akan memiliki niat lebih besar dalam melakukan tindakan pencegahan kecurangan, termasuk melakukan *whistleblowing*. Begitu pula budaya daerah. Keberadaan nilai-nilai budaya biasanya diarahkan kepada sikap moralitas yang diharapkan mampu membentuk manusia yang memiliki kualitas yang berpengaruh positif terhadap lingkungan

kerja. Besarnya pengaruh budaya daerah tersebut terhadap kehidupan manusia, menyebabkan sebagian besar organisasi menginternalisasinya ke dalam bentuk budaya organisasi.

Penelitian tentang *whistleblowing intention* dan *whistleblowing behavior* telah banyak dilakukan tetapi masih banyak terdapat perbedaan atau inkonsistensi hasil penelitian. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa sikap (Lasmini, 2018; Perdana *et al.*, 2018; Nugrahesthy *et al.*, 2019; Latan *et al.*, 2018; Tarjo *et al.*, 2019; Chang *et al.*, 2017), norma subjektif berpengaruh terhadap niat *whistleblower* dalam melakukan *whistleblowing* (Tarjo *et al.*, 2019; Perdana *et al.*, 2018; Nugrahesthy *et al.*, 2019; Latan *et al.*, 2018; Chang *et al.*, 2017), kontrol perilaku persepsian (Nugrahesthy *et al.*, 2019; Brown *et al.*, 2016; Latan *et al.*, 2019; Owusu *et al.*, 2020; Sarikhani & Ebrahimi, 2022), dan komitmen organisasi (Amelia *et al.*, 2018 dan Putri & Dwita, 2022) berpengaruh terhadap niat *Whistleblower* dalam melakukan *whistleblowing*, sedangkan penelitian lainnya menemukan hasil yang kontradiktif dan menunjukkan bahwa sikap (Rustiarini & Sunarsih, 2017; Aliyah, 2015; dan Purwantini *et al.*, 2017), norma subjektif (Rustiarini & Sunarsih, 2017), kontrol perilaku persepsian (Park & Blenkinsopp, 2009; Saud, 2016; dan Safira & Ilmi, 2020), dan komitmen organisasi (Hidayat *et al.*, 2022; Barkah & sNurbaiti, 2020; Rasulita, 2018; dan Abdullah & Hasma, 2018) tidak berpengaruh terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*.

Menurut *Theory of Planned Behavior*, niat melakukan tindakan atau berperilaku bisa disebabkan oleh tiga faktor yaitu: *attitude*, *subjective norm*, dan *perceived behavioral control* (Owusu *et al.*, 2020). Teori ini mengasumsikan bahwa sikap dan pendapat pribadi seseorang dalam kombinasi dengan kontrol yang dirasakan atas perilaku dan norma-norma subjektif masyarakat akan memengaruhi niat mereka yang kemudian mengarah pada perilaku atau tindakan (Antoh, 2021). Terdapat tiga faktor yang secara bersama-sama memengaruhi

persepsi individu untuk menggunakan *whistleblowing system*. Akan tetapi, ketiga faktor dalam teori ini juga dapat berbeda-beda dalam pengaruh, perilaku, ataupun situasi (Abdullah & Hasma, 2018). Semakin kuat persepsi pegawai pemerintah tentang iklim etika organisasi, maka semakin positif sikap, norma subjektif, dan persepsi terhadap *whistleblowing* yang pada akhirnya juga akan meningkatkan niat untuk menggunakan *whistleblowing system* (Antoh, 2021).

Selain itu, *prosocial behavior* menjadi teori yang mendukung tindakan *whistleblowing* karena tindakan tersebut tidak hanya memberi manfaat kepada diri sendiri tetapi juga bermanfaat bagi orang lain dan organisasi. Brief & Motowidlo (1986) mengemukakan bahwa *whistleblowing* adalah satu dari tiga belas bentuk *prosocial organizational behavior*. Hal tersebut sejalan dengan pernyataan Dozier & Miceli (1985) bahwa tindakan *whistleblowing* dapat dipandang sebagai perilaku prososial yang memberikan manfaat bagi orang lain, organisasi dan *Whistleblower*. *Prosocial Behavior Theory* memiliki beberapa variabel anteseden yang dikelompokkan oleh Brief & Motowidlo (1986) menjadi dua kelompok besar, yaitu individual anteseden dan kontekstual anteseden. Individual anteseden merupakan aspek yang berasal dari individu pelaku tindakan prososial, seperti kemampuan individu menginternalisasi standar keadilan, tanggung jawab individu terhadap lingkungan sosial, cara penalaran moral, dan perasaan empati terhadap orang lain. Sedangkan kontekstual anteseden merupakan aspek dari konteks organisasi dan lingkungan kerja, seperti komitmen organisasi yang dapat memengaruhi suasana hati dan perasaan puas dan tidak puas.

Tujuan utama *theory of planned behavior* adalah untuk memprediksi dan menjelaskan perilaku individu (Ajzen, 1985). Menurut teori ini, yang menentukan individu untuk melakukan suatu perilaku adalah niat untuk melakukan (atau tidak melakukan). Menurut Ajzen (2001), niat berperan penting dalam menentukan tindakan manusia. Semakin kuat niat untuk melakukan perilaku, maka besar

kemungkinan niat tersebut diaktualisasikan dalam bentuk perilaku. Menurut teori TPB keputusan individu untuk melakukan suatu perilaku ditentukan oleh niat untuk melakukan. Niat berperan penting dalam menentukan tindakan manusia. Dengan demikian semakin kuat niat karyawan untuk melakukan perilaku *whistleblowing* maka besar kemungkinan niat tersebut diaktualisasikan dalam bentuk perilaku.

*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 & 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 *et al.* (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.

Terdapat banyak hal yang dapat meringankan dan dapat dilakukan untuk mengungkapkan dan menanggulangi kasus pelanggaran, penyimpangan akuntansi yang bertujuan untuk memulihkan kepercayaan masyarakat yang ada di Indonesia yaitu salah satunya *whistleblowing*. *Whistleblowing* adalah sebuah pelanggaran yang dapat dilaporkan tidak hanya bersangkutan dengan skandal keuangan melainkan seluruh hal yang melanggar hukum dan dapat menimbulkan kerugian dan ancaman bagi masyarakat. Bahkan skandal di dalam institusi

pemerintah atau pemerintah sendiri dapat dijadikan bahan pelaporan. *Whistleblower* melakukan pelaporan dugaan pelanggaran dalam upaya membantu korban dan memberikan manfaat bagi organisasi karena mereka yakin bahwa perbuatan pelanggaran tersebut tidak sesuai dengan nilai-nilai yang dianut oleh suatu organisasi (Fahmi *et al.*, 2021). Seseorang yang melakukan tindakan *whistleblowing* disebut dengan *whistleblower* (pelapor pelanggaran), pelaporan dapat dilakukan oleh pihak internal seperti auditor sendiri, maupun eksternal seperti masyarakat, pemasok, atau pelanggan. Salah satu hal yang dapat dilakukan untuk mencegah terjadinya kasus korupsi atau tindakan pelanggaran yaitu dengan memberdayakan *whistleblower* (Nahar, 2021).

Meskipun banyak daerah sekarang telah meraih predikat WTP atas laporan keuangan pemerintah daerah, namun masih banyaknya kasus korupsi, OTT, dan temuan BPK-RI yang terjadi sehingga peran *whistleblower* sangat urgensi dalam menekan atau mengeliminisir tindakan kecurangan termasuk korupsi. Auditor internal pemerintah daerah (APIP) berpeluang besar untuk menjadi *Whistleblower* karena merupakan bagian internal dan memiliki peran ganda sebagai pembimbing dan pengawasan pelaksanaan kegiatan dan keuangan di daerah. *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.

Adanya kerentanan korupsi yang terjadi pada pemerintah daerah sebagai akibat banyaknya penyalahgunaan anggaran, mengingat banyak pegawai pemerintah daerah baik Bupati, Wakil Bupati, Anggota DPRD, pimpinan organisasi perangkat daerah sampai staf terkena dampak tersebut. Hal ini mengindikasikan terjadi kelemahan dalam proses pengawasan yang dilakukan di daerah salah

satunya dalam pelaksanaan audit oleh aparaturnya pemeriksa internal pemerintah daerah.

Tabel 1.1 Data Jumlah Kasus Korupsi Berdasarkan Modus di Indonesia Tahun 2022

No	Nama Kasus	Kasus	%
1	Penyalahgunaan anggaran	303	52,33
2	Kegiatan proyek fiktif	91	15,72
3	Mark up anggaran	59	10,19
4	Laporan fiktif	51	8,81
5	Pungutan liar	24	4,15
6	Perdagangan pengaruh	19	3,28
7	Penyunatan/pemotongan	18	3,11
8	Penerbitan izin ilegal	12	2,07
9	Memperdaya saksi	2	0,35
Total		579	100,00

Sumber: Komisi Pemberantasan Korupsi, 2022

Selanjutnya, ditampilkan pula data kasus korupsi pada tahun 2022 dari laporan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) berdasarkan jabatannya.

Tabel 1.2 Data Kasus Korupsi Menurut Lembaga di Indonesia Tahun 2022

No.	Lembaga	Kasus	%
1	Pegawai pemda	365	26,15
2	Swasta	319	22,85
3	Kepala desa	174	12,46
4	Pegawai K/L/nonK	79	5,66
5	Perangkat desa	77	5,52
6	Legislatif	60	4,30
7	Masyarakat	57	4,08
8	Pegawai BUMD	46	3,30
9	Pegawai BUMN	37	2,65
10	Pejabat BUMD	24	1,72
11	Kepala daerah	21	1,50
12	Kependidikan sekolah	21	1,50
13	Anggota ormas	18	1,29
14	Tidak diketahui	17	1,22
15	Pegawai BUMDes	16	1,15
16	Kepala lembaga non-K	14	1,00
17	Pejabat BUMN	14	1,00
18	Aparat penegak hukum	10	0,72
19	Penyelenggara universitas	9	0,64
20	Korporasi	6	0,43
21	Tenaga pendidikan sekolah	3	0,21
22	Anggota partai politik	3	0,21
23	Notaris	3	0,21
24	Tenaga kesehatan	2	0,14
25	BPD	1	0,07
Total		1.396	100,00

Sumber: ICW, 2022

Data yang ditampilkan pada Tabel 1.1 dan Tabel 1.2 menunjukkan bahwa maraknya kasus korupsi di Indonesia Tahun 2022 lebih didominasi melalui penyalahgunaan anggaran, kegiatan proyek fiktif dan mark up anggaran dengan nilai presentase kasus di atas 10 persen, sedangkan pegawai pemerintah daerah, swasta dan kepala desa menduduki tiga posisi teratas kasus korupsi di tahun 2022 dengan nilai prosentase di atas 10 persen. Hal ini menunjukkan kerentanan korupsi yang terjadi pada pemerintah daerah sebagai akibat banyaknya penyalahgunaan anggaran, mengingat banyak pegawai pemerintah daerah baik Bupati, Wakil Bupati, Anggota DPRD, pejabat Eselon II sampai staf terkena dampak tersebut. Hal ini mengindikasikan terjadi kelemahan dalam proses pengawasan yang dilakukan di daerah salah satunya dalam pelaksanaan audit forensik.

Penelitian *whistleblowing* dapat diterapkan sebagai 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.

Penelitian ini merupakan kebaruan dan pengembangan dari penelitian sebelumnya oleh Rustiarini & Sunarsih (2017) dengan mengkombinasikan penelitian dari Mastiniwati *et al.* (2022). Kebaruan (*novelty*) penelitian ini



terletak pada hubungan *Planned Behavior Theory* dan *Prosocial Behavior Theory* dalam menjelaskan *whistleblowing intention* serta penggunaan tambahan budaya daerah sebagai pemoderasi variabel sikap, norma subjektif dan kontrol perilaku persepsian serta komitmen organisasi terhadap niat melakukan whistleblowing selain moderasi religiusitas. Teori yang digunakan dalam penelitian ini juga mengkombinasikan *Theory of Planning Behavior* dan *Prosocial Behavior Theory*. Penelitian ini juga terfokus pada bukan saja auditor internal pemerintah daerah namun juga pengelola keuangan pada pemerintah kabupaten/kota di Provinsi Sulawesi Selatan dibandingkan penelitian sebelumnya yang menggunakan auditor muslim pada lembaga audit di Malaysia dan auditor eksternal (BPKP).

## 1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang dikemukakan sebelumnya, yang menjadi permasalahan dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah sikap berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention*?
2. Apakah norma subjektif berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention*?
3. Apakah kontrol perilaku persepsian berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention*?
4. Apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention*?
5. Apakah *whistleblowing intention* berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior*?
6. Apakah sikap berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi religiusitas?

7. Apakah norma subjektif berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi religiusitas?
8. Apakah kontrol perilaku persepsian berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi religiusitas?
9. Apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi religiusitas?
10. Apakah sikap berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi budaya daerah?
11. Apakah norma subjektif berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi budaya daerah?
12. Apakah kontrol perilaku persepsian berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi budaya daerah?
13. Apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi budaya daerah?

### **1.3 Tujuan Penelitian**

Berdasarkan rumusan masalah penelitian, yang menjadi tujuan dilakukannya penelitian ini adalah:

1. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh sikap terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention*.
2. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh norma subjektif terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention*.
3. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh kontrol perilaku persepsian terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention*.
4. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh komitmen organisasi terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention*.

5. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh *whistleblowing intention* terhadap *whistleblowing behavior*.
6. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh sikap terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi religiusitas.
7. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh norma subjektif terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi religiusitas.
8. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh kontrol perilaku persepsian terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi religiusitas.
9. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh komitmen organisasi terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi religiusitas.
10. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh sikap terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi budaya daerah.
11. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh norma subjektif terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi budaya daerah.
12. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh kontrol perilaku persepsian terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi budaya daerah.
13. Menganalisis dan menjelaskan pengaruh komitmen organisasi terhadap *whistleblowing behavior* melalui *whistleblowing intention* setelah dimoderasi budaya daerah.

## 1.4 Kegunaan Penelitian

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

### 1.4.1 Kegunaan Teoritis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pemikiran secara konseptual mengenai adaptasi teori perilaku terencana (TPB) dan teori prososial serta memperkaya khazanah penelitian tentang *whistleblowing intention* dan *whistleblowing behavior*.

### 1.4.2 Kegunaan Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi aparatur pemerintahan di daerah dalam upaya peningkatan pencegahan fraud khususnya mengenai niat dan perilaku *whistleblowing* yang didukung dengan regili dan budaya kedaerahan di lingkungan kerja. Selain itu, penelitian ini juga berkontribusi bagi penelitian lebih lanjut di masa mendatang untuk lebih memperkaya khazanah penelitian di bidang *whistleblowing*.

### 1.4.3 Kegunaan Kebijakan

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat sebagai masukan dan bahan pertimbangan dalam penerapan sistem keuangan sektor publik, agar lebih efektif dan menunjang perbaikan kinerja di masa yang akan datang khususnya dalam pengelolaan keuangan sehingga dapat berjalan dengan baik mengingat aparatur pemerintahan di daerah dapat menjadi *Whistleblower* yang pengaruhnya dapat meminimalisir terjadinya tindakan *fraud*. Selain itu, penelitian ini pun diharapkan menjadi bahan referensi untuk penelitian selanjutnya sebagai kontribusi untuk pengembangan ilmu akuntansi khususnya di bidang sektor publik.

Hasil penelitian ini diharapkan pula dapat dijadikan sebagai salah satu sumbangan data empiris yang bermanfaat sebagai masukan dan menambah wawasan mengenai kinerja auditor internal pemerintah dan pengelola keuangan berkaitan dengan intensi melakukan dan perilaku *whistleblowing*nya mengingat mulai diadopsinya *whistleblowing system* dalam mencegah terjadinya kecurangan (*fraud*).

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Tinjauan Teoritis**

##### **2.1.1 *Planned Behavior Theory (TPB)***

*Theory of Reasoned Action* (TRA) atau teori perilaku sosial yang dikemukakan oleh Fishbein & Ajzen (1975) menjelaskan tentang niat yang bertransformasi menjadi perilaku yang didasari pada dua faktor penentu, yaitu sikap dan norma subjektif. *Theory of Reasoned Action* hanya dapat menjelaskan terkait perilaku sosial yang berada dalam kontrol kesadaran individu bahwa seseorang hanya dapat memutuskan kemauannya untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku, oleh karena itu *Theory of Reasoned Action* belum mampu menjelaskan tingkah laku yang tidak sepenuhnya berada di bawah kontrol seseorang, sebab banyak faktor yang dapat menghambat niat ke dalam tingkah laku (Ulumuddin, 2017).

Ajzen (1991) mengembangkan *Theory of Reasoned Action* menjadi *Theory of Planned Behavior* (TPB) dengan menambah satu konstruk baru yaitu persepsi skontrol perilaku. Konstruk ini ditambahkan untuk mengetahui keterbatasan yang mungkin saja terjadi saat individu memiliki niat dalam perilakunya. Niat seseorang untuk melakukan suatu tindakan tidak hanya ditentukan melalui sikap dan norma subjektif, tetapi juga persepsi individu terhadap kontrol perilaku dengan bersumber pada keyakinan terhadap kontrol tersebut.

Sikap seseorang sangat ditentukan oleh keyakinan yang kuat atas suatu perilaku untuk mencapai hasil yang berharga baik positif atau negatif (Vallerand & Blssonnette, 1992). Secara umum, seseorang akan berperilaku yang diyakininya dapat memberikan hasil positif (sikap yang menguntungkan), dibandingkan

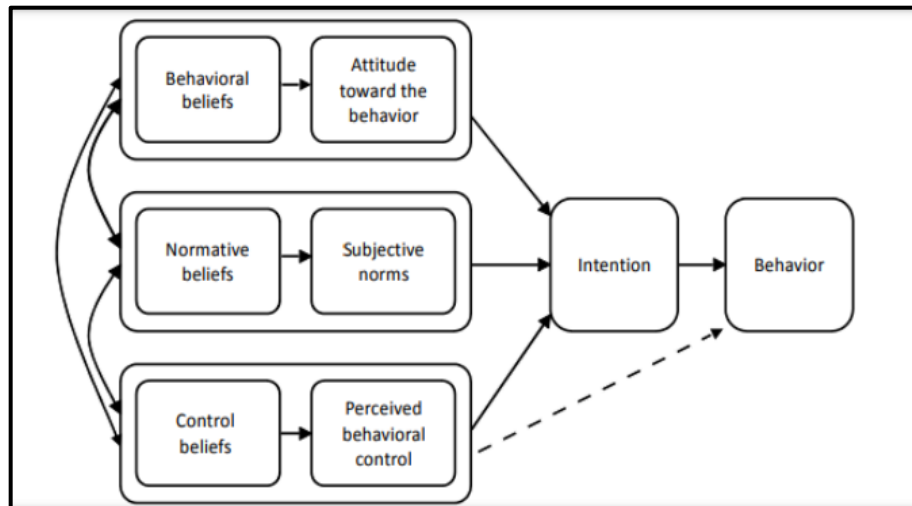
melakukan perilaku yang diyakini dapat memberikan hasil negatif (Suryono & Chariri, 2016). Ajzen (2005) menyimpulkan bahwa seseorang yang percaya pada sebuah perilaku mampu menghasilkan *outcome* yang positif, sehingga individu tersebut akan memiliki sikap positif. Sebaliknya jika individu tersebut percaya apabila dia melakukan sebuah tindakan yang menghasilkan *outcome* negatif, individu tersebut akan memunculkan sikap yang negatif dalam berperilaku.

Norma subjektif diasumsikan sebagai fungsi dari suatu keyakinan yakni keyakinan seseorang kepada orang lain atau sekelompok orang yang memandang bahwa dirinya harus melakukan atau tidak melakukan suatu tindakan (Vallerand & Blssonnette, 1992). Keyakinan yang mendasari norma subjektif ini disebut keyakinan normatif. Faktor kedua yang menentukan norma subjektif adalah adanya motivasi. Dengan kata lain, seseorang merasakan tekanan sosial pada dirinya ketika memutuskan untuk melakukan suatu tindakan. Kontrol perilaku persepsian bersumber pada keyakinan terhadap kontrol perilakunya (Rustiarini & Sunarsih, 2017).

Ajzen (1991) menyatakan bahwa untuk mewujudkan perilaku tertentu, intensi seseorang adalah faktor krusial dalam teorinya. Intensi seseorang dalam *theory of planned behavior* diasumsikan bahwa seseorang menerapkan faktor-faktor motivasional dalam memengaruhi perilakunya, di mana faktor-faktor tersebut adalah indikasi dari banyaknya usaha yang dilakukannya dalam kaitannya dengan perwujudan perilakunya. Semakin tinggi intensi seseorang maka semakin tinggi kemungkinan untuk mewujudkan perilakunya.

*Theory of planned behavior* mendeskripsikan korelasi antara keyakinan dan perilaku. Teori ini menjelaskan bagaimana minat seseorang terhadap perilaku dan perilaku yang dibentuknya. Intensi terhadap perilaku dapat diartikan sebagai indikasi kesiapan individu untuk menampilkan perilaku atau dapat diasumsikan sebagai suatu yang mendahului tindakan. Tindakan dapat diartikan sebagai

respon yang tampak dari individu sehubungan dengan target yang diberikan (Lestari & Yaya, 2017). Ajzen (1991) menggambarkan hubungan antara ketiga dimensi yang menentukan intensi dan perilaku seseorang seperti yang tampak pada gambar berikut.



Gambar 1 Model Theory of Planned Behavior (TPB)  
Sumber: Ajzen (1991)

Gambar 1 menjelaskan bahwa faktor-faktor yang menentukan intensi dan perilaku seseorang terdiri dari tiga aspek, antara lain (1) *attitude toward the behavior*; (2) *subjective norm*; dan (3) *perceived control behavior*. *Attitude toward behavior* yang selanjutnya disebut dengan sikap merupakan penilaian seseorang baik positif maupun negatif dalam melakukan suatu tindakan perilaku (Ajzen, 1991). Lebih lanjut, Ajzen (2005) mengemukakan bahwa sikap terhadap perilaku ini ditentukan oleh keyakinan mengenai konsekuensi dari suatu perilaku atau keyakinan-keyakinan perilaku (*behavioral beliefs*). *Subjective norm* yang disebut norma subjektif merupakan persepsi seseorang tentang bagaimana orang-orang yang penting baginya akan berpikir atas perilaku yang akan dilakukan olehnya. Norma subjektif ditentukan oleh kepercayaan normatif (*normative beliefs*), yakni kepercayaan tentang ekspektasi normatif dari orang lain dan motivasi untuk ekspektasi-ekspektasi tersebut (Jogiyanto, 2007). Sedangkan *perceived behavior*



*control* yang disebut kontrol perilaku persepsian menurut Ajzen (2005) merupakan persepsi individu mengenai mudah atau sulitnya mewujudkan suatu perilaku tertentu. Persepsi atas kontrol perilaku ditentukan oleh *control beliefs* atau kepercayaan tentang keberadaan faktor-faktor yang akan memfasilitasi atau merintangai kinerja dari perilaku dan pengaruh yang kuat dari persepsian dari faktor-faktor tersebut.

Ajzen (2011) menyatakan bahwa terdapat beberapa faktor dari keyakinan-keyakinan diatas. Faktor-faktor tersebut terdiri atas (1) faktor individu, seperti kepribadian, suasana hati, emosi, kecerdasan, nilai-nilai, dan pengalaman; (2) faktor sosial, seperti pendidikan, usia, jenis kelamin, agama, ras, etnis, budaya dan penghasilan; (3) faktor informasi, seperti media, pengetahuan, dan intervensi. Dalam penjelasan *theory of planned behavior*, disimpulkan bahwa niat merupakan pertimbangan awal dalam menentukan perilaku. Selain itu, terdapat tiga faktor penentu dalam berperilaku yaitu sikap, norma subjektif dan kontrol perilaku persepsian. Oleh karena itu, *whistleblowing* dianggap sebagai salah satu perilaku manusia sehingga *theory of planned behavior* dapat digunakan sebagai landasan teori dalam penelitian ini.

### **2.1.2 Prosocial Behavior Theory**

Brief & Motowidlo (1986) mengembangkan *prosocial organizational behavior theory* yang didefinisikan sebagai perilaku atau tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi terhadap individu, kelompok, atau organisasi yang ditujukan untuk meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut. Menurut mereka terdapat beberapa bentuk perilaku yang masuk dalam *prosocial organizational behavior*, beberapa diantaranya yaitu membantu masalah yang dialami oleh rekan kerja, membantu permasalahan pribadi rekan kerja yang sedang dialami, patuh terhadap nilai, kebijakan, dan peraturan yang ada di dalam

organisasi, turut memberikan saran kepada organisasi agar menjadi lebih baik; menolak kebijakan, instruksi, atau prosedur yang tidak sesuai; termasuk perilaku *whistleblowing*, dan lain-lain.

Brief & Motowidlo (1986) juga menyatakan jika dalam perilaku prososial terdapat beberapa perbedaan yang mendasar. Pertama, dalam perilaku prososial terdapat beberapa manfaat, yaitu dapat membantu tercapainya tujuan organisasi, sedangkan beberapa perilaku yang lain tidak memiliki manfaat dalam pencapaian tujuan organisasi. Kedua, dalam perilaku prososial terdapat beberapa perilaku yang menjadi bentuk pelaksanaan tugas atau pekerjaan (*job desc*), sedangkan beberapa perilaku lain merupakan sesuatu yang di luar dari tugas dan pekerjaan. Ketiga, dalam perilaku prososial terdapat perbedaan target, yang mana individu maupun organisasi bisa saja menjadi satu kesatuan. Segala tindakan positif yang dilakukan oleh individu dengan tujuan menguntungkan dan memberikan manfaat kepada orang lain disebut dengan perilaku sosial (Rustiarini & Sunarsih, 2017). Tindakan yang dilakukan oleh individu tersebut merupakan hal yang murni dari dalam individu tanpa mengharap adanya balasan atau keuntungan terhadap diri sendiri.

Anggota organisasi yang memegang teguh komitmennya akan menyadari jika terdapat kesalahan dalam menjalankan tugas. Kesalahan yang dilakukan anggota organisasi atau rekannya dapat menimbulkan kurangnya integritas dan kualitas dari suatu organisasi, untuk itu *whistleblowing* merupakan salah satu cara tepat yang dapat dilakukan oleh anggota organisasi dalam menyelamatkan organisasinya secara tidak langsung. Jika hal ini dilakukan dengan niat untuk tujuan organisasi yang lebih baik, maka tindakan ini termasuk juga perilaku prososial (Brief & Motowidlo, 1986). Pernyataan ini sejalan dengan Semendawai *et al.* (2011) dan Mande (2020) yang menyatakan jika pada prinsipnya seorang *Whistleblower* (atau juga disebut peniup peluit) merupakan perilaku prososial yang

menekankan untuk membantu pihak lain dalam menyehatkan sebuah organisasi atau perusahaan.

*Prosocial organizational behavior theory* menyatakan bahwa walaupun seseorang mengetahui adanya suatu *fraud* atau *wrong doing* tidak berarti mereka akan melakukan *whistleblowing* (Hakim *et al.*, 2017). Hal ini dikarenakan teori ini didasari atas tindakan prososial bukan altruistik, sehingga hanya sejumlah individu dengan karakter kepribadian tertentu dan dengan kondisi atau situasi tertentu yang akan melakukan *whistleblowing*. Peneliti menggunakan *prosocial organizational behavior theory* sebagai teori yang mendukung *whistleblowing* karena Brief & Motowidlo (1986) sendiri menyebutkan bahwa *whistleblowing* merupakan salah satu bentuk *prosocial organizational behavior*, serta didukung juga oleh pendapat Dozier & Miceli (1985), Semendawai *et al.* (2011), dan Mande (2020) yang menyatakan bahwa tindakan *whistleblowing* dapat dipandang sebagai perilaku prososial.

### **2.1.3 Teori Norma-Norma Sosial**

Teori norma sosial dikemukakan oleh Bicchieri (2006) atau dikenal dengan model aktivitas norma-norma sosial. Teori tersebut menjelaskan bahwa norma-norma dalam hal harapan dan preferensi dari orang-orang yang mengikuti norma-norma tersebut. Keberadaan suatu norma tergantung pada orang-orang yang percaya bahwa norma tersebut ada dan berkaitan dengan jenis situasi tertentu. Davidson dan Stevens (2013) menjelaskan bahwa model Bicchieri menunjukkan bagaimana orang memetakan konteks ke dalam interpretasi tertentu yang membentuk keyakinan (*belief*) dan harapan mereka tentang motif dan perilaku orang, khususnya aktivasi norma-norma sosial menciptakan ekspektasi dan keyakinan yang berdampak pada perilaku.

Teori tersebut menjelaskan model aktivasi norma-norma sosial Bicchieri yang meliputi kondisi awal atau kontingensi yang harus dipenuhi sebelum norma-norma sosial teraktivasi dan kondisi preferensi kondisional. Kondisi awal atau kontingensi adalah kondisi dimana seseorang mengetahui adanya suatu aturan dan aturan tersebut diterapkan dalam suatu kondisi tertentu. Selanjutnya, kondisi preferensi kondisional yang terdiri atas 3 yakni : (a) ekspektasi empiris (*empirical expectations*), yaitu kondisi bahwa individu percaya terhadap kelompok yang besar akan mengikuti aturan yang berlaku dalam lingkungan. Disebut ekspektasi empiris karena kondisi tersebut sering didasarkan pada perilaku yang diamati dalam suatu lingkungan; (b) ekspektasi normatif (*normative expectations*), yaitu kondisi bahwa individu percaya terhadap kelompok untuk menyesuaikan diri dengan aturan atau kebijakan tertentu. Harapan normatif ini didasarkan pada keyakinan bahwa hal tersebut sudah masuk akal untuk memotivasi perilaku yang konsisten dengan norma sosial; dan (c) ekspektasi normatif dengan sanksi (*normative expectations with sanctions*), yaitu kondisi dimana individu yakin bahwa mereka mampu untuk menyesuaikan diri dengan norma sosial dan siap menerima sanksi atas perilaku yang dilakukan. Adanya sanksi tersebut dapat membuat seseorang untuk mengikuti norma sosial.

#### **2.1.4 *Whistleblowing Behavior***

Perilaku adalah suatu kegiatan atau aktivitas makhluk hidup yang bersangkutan. Pada dasarnya semua makhluk hidup berperilaku. Sehingga yang dimaksud perilaku manusia adalah semua kegiatan atau aktivitas manusia, baik yang dapat diamati langsung atau yang tidak dapat diamati oleh pihak luar. Pengertian perilaku dapat dibatasi sebagai keadaan jiwa untuk berpendapat, berfikir, bersikap, dan lain sebagainya yang merupakan refleksi dari berbagai macam aspek, baik fisik maupun nonfisik.

Pengertian perilaku merupakan tindakan atau aktivitas dari manusia itu sendiri yang mempunyai bentangan arti yang sangat luas antara lain : berjalan, berbicara, menangis, tertawa, bekerja, kuliah, menulis, membaca, dan sebagainya. Dari uraian di atas bisa disimpulkan bahwa perilaku manusia adalah semua kegiatan atau aktivitas manusia, baik yang diamati langsung, maupun yang tidak dapat diamati oleh pihak luar. Dilihat dari bentuk respons terhadap stimulus, maka perilaku dapat dibedakan menjadi dua yakni (1) bentuk pasif/tertutup, yaitu respon seseorang terhadap suatu perilaku dalam bentuk terselubung atau tertutup. Respon atau reaksi terhadap tindakan ini masih terbatas pada perhatian, persepsi, pengetahuan/kesadaran, dan sikap yang terjadi belum bisa diamati secara jelas oleh orang lain; dan (2) bentuk terbuka, yaitu respon seseorang terhadap tindakan dalam bentuk tindakan nyata atau terbuka. Respon terhadap perilaku tersebut sudah jelas dalam bentuk tindakan atau praktek (Notoatmodjo, 2003).

Dalam penelitian ini, bentuk perilaku yang digunakan penulis yaitu bentuk pasif atau tertutup, karena tidak adanya aksi dan belum tindakan yang dilakukan belum bisa diamati secara jelas oleh pihak lain. Khan (2009) berpendapat bahwa *whistleblowing* merupakan pelaporan suatu pelanggaran, tindakan ilegal atau tidak bermoral yang dilakukan oleh anggota organisasi aktif maupun nonaktif kepada pihak di dalam atau di luar organisasi. Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG, 2008) menyatakan bahwa *whistleblowing* merupakan sebuah pelaporan pelanggaran yang melawan hukum, perbuatan tidak etis atau perbuatan lain yang hanya menguntungkan diri sendiri atau kelompok tertentu yang berakibat pada kerugian bagi orang lain.

Pelaporan kecurangan tidak akan terjadi jika tidak adanya seorang *Whistleblower*. Istilah *Whistleblower* merupakan sebutan yang diberikan kepada individu yang melakukan tindakan *whistleblowing*, yaitu orang yang menyampaikan pelanggaran yang ditemukan tentang suatu dugaan tindak pidana

yang akan di proses lebih lanjut oleh aparat penegak hukum (Semendawai *et al.*, 2011). Menurut Dozier & Miceli (1985), *whistleblower* memiliki empat karakteristik, yaitu (1) karyawan atau mantan karyawan organisasi; (2) tidak memiliki otorisasi untuk mengubah atau menghentikan kecurangan yang berada dibawah kendalinya; (3) diizinkan atau tidak diizinkan membuat laporan; (4) tidak menduduki posisi yang tugasnya mensyaratkan untuk melakukan pelaporan kecurangan korporat

### **2.1.5 Whistleblowing Intention**

Intensi adalah indikasi seberapa kuat keyakinan seseorang akan mencoba suatu perilaku, dan seberapa besar usaha yang akan digunakan untuk melakukan perilaku (Ajzen, 2005). Pengertian lain menurut Jogiyanto (2007), intensi adalah keinginan untuk melakukan perilaku. Dari definisi di atas dapat disimpulkan bahwa intensi merupakan penentu keputusan seseorang untuk merealisasikan atau tidak direalisasikannya suatu tindak perilaku baik secara sadar ataupun tidak. Semakin kuat intensi seseorang untuk terlibat dalam sebuah perilaku, maka semakin besar kemungkinan perilaku tersebut dilakukan (Ajzen, 2005).

KNKG (2008) dalam buku Sistem Pelaporan Pelanggaran (*whistleblowing system*) menyebutkan bahwa pelaporan pelanggaran (*whistleblowing*) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil itindakan atas ipelanggaran itersebut. Tindakan *whistleblowing* harus didukung melalui bukti, informasi, atau indikasi yang jelas atas terjadinya pelanggaran yang dilaporkan, sehingga dapat ditelusuri atau ditindaklanjuti (KNKG, 2008). Pengungkapan harus dilakukan dengan itikad ibaik

idan ibukan imerupakan isuatu ikeluhan ipribadi atas suatu kebijakan perusahaan tertentu (*grievance*) ataupun didasari kehendak buruk atau fitnah. Dozier & Miceli (1985) mendefinisi *whistleblowing* sebagai pengungkapan yang dilakukan oleh pegawai atau mantan pegawai organisasi atas suatu praktik ilegal, tidak bermoral, atau tanpa legitimasi hukum di bawah kendali pimpinan mereka kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan.

Intensi *whistleblowing* merupakan keinginan yang kuat untuk mengungkapkan kecurangan/pelanggaran pertama kali oleh anggota atau mantan anggota yang melanggar hukum dan tidak bermoral yang dapat merugikan organisasi, umumnya dilakukan oleh pihak internal organisasi namun tidak menutup kemungkinan dari eksternal organisasi, dilaporkan kepada pihak internal atau eksternal organisasi dengan iktikad yang baik (tidak untuk kepentingan pribadi), sehingga dengan adanya *whistleblowing* diharapkan organisasi tetap sehat. Intensi *whistleblowing* berbeda dengan tindakan *whistleblowing* aktual karena niat muncul sebelum tindakan *whistleblowing* aktual, atau dengan kata lain diperlukan adanya niat *whistleblowing* untuk membuat tindakan *whistleblowing* aktual terjadi (Winardi, 2013). Nadzri (2013) menyatakan bahwa intensi untuk melakukan *whistleblowing* merupakan salah satu bentuk dari keseriusan dalam suatu situasi, tanggung jawab untuk melaporkan pelanggaran dan dampak negatif yang akan diterima sebagai akibat pelaporan tersebut.

Orang yang melakukan pelaporan atas *whistleblowing* disebut *whistleblower*. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2000 (PP, 2000), *whistleblower* adalah orang yang memberi suatu informasi kepada penegak hukum atau komisi mengenai terjadinya suatu tindak pidana korupsi dan bukan pelapor. Dozier & Miceli (1985) menjelaskan bahwa yang dapat disebut sebagai *whistleblower* memiliki empat karakteristik, yaitu pegawai atau mantan pegawai organisasi yang organisasinya mengalami kecurangan, tidak memiliki otorisasi

untuk mengubah atau menghentikan kecurangan yang berada di bawah kendalinya, diizinkan atau tidak diizinkan membuat laporan, tidak menduduki posisi yang tugasnya mensyaratkan untuk melakukan pelaporan kecurangan korporat.

Dari berbagai pendapat mengenai intensi *whistleblowing*, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa intensi *whistleblowing* merupakan hasrat atau keinginan untuk melaporkan tindakan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan didalam suatu organisasi. Pada penelitian Park & Blenkinsopp (2009) menjelaskan bahwa untuk mengukur intensi *whistleblowing* secara spesifik, dapat dilakukan dengan cara melihat seberapa besar niat/intensi yang dimiliki oleh anggota organisasi dalam melaporkan kecurangan ke dalam dua jalur pelaporan yaitu (1) *internal whistleblowing* atau jalur pelaporan internal, yaitu terjadi ketika seorang anggota organisasi mengetahui kecurangan yang dilakukan anggota organisasi lainnya, kemudian diukur seberapa besar ia mau melaporkan kecurangan tersebut kepada pihak internal organisasi; dan (2) *external whistleblowing* atau jalur pelaporan eksternal, yaitu terjadi ketika seorang anggota organisasi mengetahui kecurangan yang dilakukan oleh anggota organisasi lainnya kemudian diukur seberapa besar ia mau melaporkannya kepada pihak eksternal organisasi yang berwenang atau ke masyarakat.

Jeon (2017) mengungkapkan bahwa *Whistleblower* memainkan peran penting dalam membuka perilaku tidak etis di pemerintah dan membuat pemerintah lebih transparan dan akuntabel kepada publik. Sweeney (2008) menyatakan *whistleblowing* lebih efektif diterapkan untuk memerangi *fraud* dibandingkan *internal audit*, *external audit*, maupun *internal controlling system*. Menjadi seorang *whistleblower* bukanlah hal yang mudah, karena dibutuhkan keyakinan dan keberanian untuk melakukannya. Tidak menutup kemungkinan



tindakan seorang *wistleblower* ini akan mendapatkan teror dari pihak-pihak yang tidak menyukai keberadaannya. Terdapat beberapa kemungkinan pembalasan yang dapat terjadi dalam bentuk tidak berwujud (*intangibile*), misalnya penilaian kinerja yang tidak seimbang, hambatan kenaikan gaji, pemutusan kontrak kerja, atau dipindahkan ke posisi yang tidak diinginkan (Lestari & Yaya, 2017).

### **2.1.6 Sikap (*Attitude*)**

Sikap individu terhadap suatu perilaku diperoleh dari keyakinan terhadap konsekuensi yang ditimbulkan perilaku tersebut. Apabila seseorang melakukan perilaku yang menghasilkan outcome positif, maka individu tersebut memiliki sikap positif, begitu juga sebaliknya (Raynetha & Hendrawati, 2022). Seorang *whistleblower* harus mempunyai niat yang kuat. Untuk menciptakan niat melakukan *whistleblowing* muncul berbagai faktor pendukung lainnya antara lain, sikap seorang individu untuk menyikapi suatu kondisi, sikap akan mempelajari seluruh tindakan baik yang menguntungkan maupun yang tidak menguntungkan. Sikap merupakan perantara individu dalam berperilaku. Sikap juga berkaitan dengan keyakinan individu dalam perilaku tertentu yang berdasarkan evaluasi individu terhadap keyakinan tersebut. Sikap akan bergantung pada keyakinan individu untuk menyukai atau tidak menyukai suatu tindakan. Seluruh tindakan yang melanggar ketentuan yang berlaku, merupakan suatu pelanggaran yang terjadi terhadap hukum, aturan dan persyaratan yang dapat membahayakan masyarakat atau kepentingan masyarakat (Sartika & Mulyani, 2020).

Sikap atas perilaku ditentukan oleh behavioral beliefs dan penilaian yang dimiliki seseorang mengenai suatu perilaku secara favorable maupun unfavorable (Aurila & Narulitasari, 2022). Sikap terhadap perilaku adalah penilaian seseorang ketika melihat atau mengetahui suatu perilaku yang dilakukan. Seseorang akan memberikan suatu penilaian terhadap perilaku yang dilakukan seseorang.

Penilaian yang diberikan dapat berupa penilaian yang positif ataupun negatif. Individu akan menilai apakah perilaku tersebut bersifat positif atau negatif sebelum melakukan tindakan whistleblowing. Individu akan memilih perilaku yang dipercaya memiliki konsekuensi yang diinginkan serta membentuk sikap untuk tidak memilih perilaku yang dipercaya tidak menguntungkan baginya, sehingga seorang individu dapat mengontrol perilaku, serta seberapa besar individu tersebut berani untuk mengungkapkan sebuah pelanggaran (fraud) yang telah terjadi. Kompleksitas operasional organisasi yang semakin meningkat dan adanya keterbatasan informasi dalam suatu organisasi menyebabkan kapasitas organisasi masih perlu terus menerus dioptimalkan melalui mekanisme kontrol sosial dan pelaksanaan sistem whistleblowing (Andika *et al.*, 2021).

### **2.1.7 Norma Subjektif (*Subjective Norm*)**

Norma subjektif merupakan persepsi seseorang tentang bagaimana orang-orang yang penting baginya akan berpikir atas perilaku yang akan dilakukan oleh yang bersangkutan (Ajzen, 1991). Kreitner & Kinicki (2001) mendefinisikan norma subjektif sebagai penerimaan tekanan sosial untuk menampilkan sebuah perilaku yang spesifik. Jogiyanto (2007) mengemukakan bahwa norma subjektif adalah persepsi atau pandangan seseorang terhadap kepercayaan-kepercayaan orang lain yang akan memengaruhi niat seseorang tersebut untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku yang sedang dipertimbangkan. Norma subjektif adalah persepsi individu tentang tekanan sosial yang dirasakan, yang berasal dari orang lain atau kelompok tertentu, yang berpengaruh bagi individu tersebut dalam mengambil suatu keputusan atas tindakan yang sedang dipertimbangkan. Norma subjektif mengacu pada persepsi tekanan sosial yang dirasakan untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku (Bagustianto & Nurkholis, 2015).

Dari beberapa pendapat mengenai norma subjektif di atas, dapat disimpulkan bahwa norma subjektif merupakan persepsi seseorang tentang respon dari lingkungan sekitarnya ketika seseorang memutuskan untuk melakukan suatu tindakan. Hal ini tentu sangat berpengaruh ketika seseorang ingin melakukan tindakan *whistleblowing*, karena seseorang akan meninjau sejauh mana lingkungan sekitar mendukung perilaku *whistleblowing* tersebut. Ketika lingkungannya mendukung maka seseorang akan semakin yakin untuk melakukan tindakan tersebut. Wuryaningsih & Dzulhasni (2022) mengemukakan bahwa terdapat banyak sekali perilaku yang seharusnya bisa dilakukan, namun karena adanya tekanan sosial yang memengaruhi individu tersebut, sehingga tidak semua perilaku bisa dilakukan. Seperti halnya dalam mengambil suatu keputusan untuk melakukan *whistleblowing*, seorang individu akan mempertimbangkan tekanan sosial yang diterima. Tekanan sosial tersebut dapat berupa dipecat dari kerja, dikucilkan di lingkungan pekerjaan, maupun ancaman balas dendam yang ditujukan pada *whistleblower* maupun keluarga yang bersangkutan.

Norma subjektif ditentukan oleh *normative beliefs* atau kepercayaan-kepercayaan normatif, yaitu kepercayaan-kepercayaan tentang ekspektasi-ekspektasi normatif dari orang lain dan motivasi untuk ekspektasi-ekspektasi tersebut (Ajzen, 1991). *Normative belief* merupakan *belief* mengenai kesetujuan dan atau ketidaksetujuan yang berasal dari *referent* atau orang dan kelompok yang berpengaruh bagi individu (*significant others*) dalam melakukan suatu perilaku. Untuk beberapa perilaku, *referents* yang penting termasuk orang tua, pasangan, teman dekat, rekan kerja, dan lainnya tergantung dari perilaku yang terlibat, mungkin juga berupa pakar-pakar semacam dokter-dokter atau akuntan-akuntan (Jogiyanto, 2007).

*Theory of planned behavior* menjelaskan bahwa norma subjektif dapat diukur melalui dua indikator Ajzen (2005), meliputi : (1) *normative belief*, yaitu *belief*

mengenai kesetujuan atau ketidaksetujuan yang berasal dari *referent*; (2) *motivation to comply* yaitu motivasi individu untuk mematuhi harapan dari *referent*. Pendapat ini didukung oleh pendapat Ajzen (2005) yang menyatakan bahwa semakin individu mempersepsikan bahwa social referent yang mereka miliki mendukung mereka untuk melakukan suatu perilaku, maka individu tersebut akan cenderung merasakan tekanan sosial untuk memunculkan perilaku tersebut. Hal tersebut berlaku sebaliknya yaitu semakin individu mempersepsikan bahwa *social referent* yang mereka miliki tidak menyetujui suatu perilaku maka individu cenderung merasakan tekanan sosial untuk menghindari perilaku tersebut.

Norma subjektif ini merupakan faktor sosial seseorang yaitu adanya persepsi subyektif atas pendapat orang-orang yang menjadi teladan atau panutannya. Individu cenderung akan mematuhi pendapat orang yang menjadi panutannya atau orang yang penting dalam hidupnya, misalnya anggota keluarga, rekan kerja, atau atasan. Norma subjektif dan intensi *whistleblowing* memiliki hubungan yang positif, dimana semakin tinggi dukungan dari orang-orang di lingkungan individu, maka semakin tinggi pula intensi individu tersebut untuk melakukan *whistleblowing* (Wuryaningsih & Dzulhasni, 2022).

### **2.1.8 Kontrol Perilaku Persepsian (*Perceived Behavioral Control*)**

Kontrol perilaku persepsian merupakan persepsi kemudahan atau kesulitan dalam melakukan suatu perilaku. Kontrol perilaku persepsian ini diasumsikan sebagai cerminan pengalaman masa lalu serta hambatan dan rintangan yang diantisipasi. Keberhasilan dari perilaku adalah tergantung dari kemampuan seseorang untuk mengontrol faktor- faktor yang dapat memengaruhi perilaku (Ajzen, 1991). Rustiarini & Sunarsih (2017) mengartikan kontrol perilaku persepsian sebagai persepsi individu mengenai kontrol yang dimiliki individu tersebut sehubungan dengan tingkah laku tertentu. Taylor dan Todd dalam

Jogiyanto (2007) mendefinisikan kontrol perilaku persepsian dalam konteks sistem teknologi informasi. Bahwa kontrol perilaku persepsian adalah sebagai persepsi dan konstruk-konstruk internal dan eksternal dari perilaku. Mereka membagi kontrol perilaku persepsian ke dalam beberapa sub konstruk yang meliputi keyakinan sendiri dan kontrolabilitas persepsian. Wuryaningsih & Dzulhasni (2022) menjelaskan bahwa kontrol perilaku persepsian merupakan persepsi individu terhadap kemampuan yang dimiliki untuk mengontrol berbagai faktor yang dapat memengaruhi individu tersebut dalam menampilkan suatu perilaku. Dari berbagai pendapat mengenai kontrol perilaku persepsian dapat disimpulkan bawah kontrol perilaku persepsian merupakan persepsi individu mengenai mudah atau sulitnya melakukan suatu tindakan yang di dasari oleh kemampuan seseorang dalam mengontrol berbagai faktor yang datang dari luar.

Kontrol perilaku persepsian yang dirasakan dalam *whistleblowing* dapat diperkirakan dengan cara faktor kontrol dan evaluasi hasil (Park & Blenkinsopp, 2009). Salah satu faktor kontrol dari *whistleblowing* berasal dari keyakinan tentang hambatan organisasi, yaitu menggagalkan atau dengan sengaja mengabaikan laporan tersebut. Terkait dengan keyakinan negatif individu, seperti kekhawatiran individu tentang pembalasan karena pelaporan yang dilakukan, faktor ini merupakan salah satu faktor paling penting yang dapat mencengah karyawan untuk melaporkan perbuatan tidak sah atau etis (Dozier & Miceli, 1985). Sangat penting bagi karyawan yang berniat untuk melakukan *whistleblowing* dilindungi dari pembalasan (Gorta & Forell, 1995).

Kontrol perilaku persepsian ditentukan oleh *control beliefs* atau kepercayaan-kepercayaan tentang keberadaan faktor-faktor yang akan memfasilitasi atau merintangi kinerja dari perilaku dan kekuatan persepsian dari faktor-faktor tersebut. Individu yang mempunyai persepsi kontrol tinggi akan terus terdorong dan berusaha untuk berhasil karena ia yakin dengan sumber daya dan

kesempatan yang ada, kesulitan yang dihadapinya dapat diatasi (Ramdhani, 2011). *Theory of planned behavior* yang dikemukakan Ajzen (1985) menjelaskan bahwa persepsi kontrol atas perilaku dapat diukur menggunakan dua indikator yaitu kepercayaan kontrol (*control belief*) dan kekuatan kontrol yang dirasakan (*power of control factor*). *Control belief* merupakan ketersediaan sumber daya berupa peralatan, kompatibilitas, kompetensi, dan kesempatan yang mendukung atau menghambat perilaku yang akan diprediksi dan besarnya peran sumber daya tersebut dalam mewujudkan perilaku tersebut. *Power of control factor* merupakan kekuatan perasaan individu akan setiap faktor pendukung atau penghambat dalam menampilkan suatu perilaku.

Ajzen (1991) menjelaskan bahwa semakin individu merasakan banyak faktor pendukung dan sedikit faktor penghambat untuk dapat melakukan suatu perilaku, maka lebih besar kontrol yang mereka rasakan atas perilaku tersebut dan sebaliknya, jika semakin sedikit individu merasakan faktor pendukung dan banyak faktor penghambat untuk dapat melakukan suatu perilaku, maka individu cenderung mempersepsikan diri sulit untuk melakukan perilaku tersebut. Ada beberapa faktor yang memengaruhi kuat lemahnya kontrol yang dimiliki oleh seseorang. Menurut Alfani (2016), bahwa pengendalian seorang individu terhadap perilakunya disebabkan oleh dua faktor, yaitu faktor internal dan juga faktor eksternal. Faktor internal berasal dari dalam diri individu tersebut seperti keterampilan, kemauan, informasi, dan lain-lain. Sedangkan faktor eksternal berasal dari lingkungan yang ada disekeliling individu tersebut. Kontrol perilaku persepsian dan intensi *whistleblowing* memiliki hubungan yang positif, dimana semakin besar kesempatan dan sumber daya yang dimiliki seseorang serta semakin kecil faktor penghambatnya, maka semakin besar pula persepsi kontrol *whistleblowing* yang dimilikinya, dan semakin besar persepsi kontrol

*whistleblowing* pada diri seseorang, maka akan semakin besar pula intensi seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.

### **2.1.9 Komitmen Organisasi**

Komitmen organisasi mencerminkan bagaimana individu mengidentifikasi dirinya dengan organisasi dan terikat dengan tujuan-tujuannya. Oleh karena itu, semakin kuat komitmen organisasi seorang individu maka semakin besar ikatan yang dirasakan individu tersebut terhadap organisasi atau perusahaan. Maka dari itu bila seorang individu mengetahui ada pelanggaran atau kecurangan, individu tersebut akan melakukan tindakan *whistleblowing*. Sulisutomo & Prastiwi (2012) beranggapan bahwa niat berperan penting dalam menentukan tindakan manusia. Sikap yang diambil oleh *whistleblower* merupakan bentuk keputusan yang sudah dipikirkan secara mendalam oleh seorang *whistleblower*. Pegawai yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi didalam dirinya akan timbul rasa memiliki organisasi (*sense of belonging*) yang tinggi sehingga ia tidak akan merasa ragu untuk melakukan tindakan *whistleblowing* karena ia yakin tindakan tersebut akan melindungi organisasi dari kehancuran (Marliza, 2018)

Komitmen organisasi adalah suatu konstruk psikologi yang merupakan karakteristik hubungan anggota organisasi dengan organisasinya dan memiliki implikasi terhadap keputusan individu untuk melanjutkan keanggotaannya dalam berorganisasi. Individu yang memiliki komitmen organisasi yang kuat akan merasa terikat dengan organisasi atau perusahaan sehingga terus-menerus melakukan pekerjaannya dengan baik pada organisasi tersebut (Rasulita, 2018).

### 2.1.10 Religiusitas

Komitmen religius adalah suatu cara atau alasan seseorang untuk menjalankan agamanya, serta memberikan keterikatan seseorang terhadap agamanya. Komitmen religius diwujudkan dalam berbagai sisi kehidupan manusia. Aktivitas beragama bukan hanya terjadi ketika seseorang melakukan perilaku ritual (beribadah) saja, tetapi juga ketika melakukan aktivitas lain yang didorong oleh kekuatan lahir (Burks & Sellani, 2008). Sebagai contoh, dalam agama Islam, ada tuntutan untuk melakukan *amar ma'ruf nahi munkar*, yakni tindakan untuk menegakkan segala kebaikan dan mencegah segala kemunkaran, dan kebathilan yang merugikan orang lain. Terlihat jelas perintah bagi seorang Muslim untuk senantiasa mencegah kemungkaran yang dilihatnya, salah satu cara untuk merubahnya adalah dengan melaporkan kemungkaran atau kecurangan tersebut kepada orang yang mempunyai kemampuan dan otoritas untuk memprosesnya. Bagi pribadi Muslim yang taat, ini akan menjadi dasar untuk melaporkan setiap kecurangan tanpa ada alasan apapun karena ajaran agaman mendukung hal tersebut. Semua bentuk kemungkaran ataupun kejahatan ini haruslah dicegah dan diberantas sedini mungkin.

Keller *et. al.* (2007) menyatakan bahwa religiusitas berperan sebagai dasar pembentukan standar etika atau untuk cerminan untuk menilai perilaku etis seseorang. Karena religiusitas seseorang mencerminkan seberapa individu mengimani Tuhan-Nya. Menurut Alleyne *et al.* (2010) religisuitas memengaruhi minat seseorang dalam membuat suatu keputusan etis. Apabila seseorang memiliki komitmen religiusitas yang tinggi, maka ia akan memiliki niat lebih besar dalam melakukan tindakan pencegahan kecurangan, termasuk melakukan *whistleblowing*.



Niat seseorang untuk melakukan tindakan whistleblowing juga bisa dipengaruhi oleh komitmen religiusitas. Religiusitas merupakan penghayatan dan pengamalan individu terhadap ajaran agama atau kepercayaan yang dianutnya dan keterikatan seseorang terhadap agama yang dipeluknya (komitmen religius). Komitmen religiusitas adalah suatu cara atau alasan seseorang untuk menjalankan agamanya, serta memberikan keterikatan seseorang terhadap agamanya (Worthington *et.al.* 2003). Hal ini dikarenakan dalam area religiusitas, hubungan yang terkait dengan peningkatan moral juga menjadi perhatian. Meskipun demikian, juga terdapat perdebatan antar ahli agama. Burks & Sellani (2008) menyatakan bahwa sebagian orang menganggap bahwa etika adalah konsep yang terpisah dari religiusitas. Di sisi lain, sebagian orang melihat bahwa perbaikan moral dan religiusitas sebagai hubungan yang terikat.

Studi Alleyne *et.al.* (2010) menemukan bahwa religiusitas memengaruhi minat seseorang dalam membuat suatu keputusan etis. Apabila seseorang memiliki komitmen religiusitas atau religiusitas yang tinggi, maka ia akan memiliki minat lebih besar dalam melakukan tindakan jujur termasuk melakukan *whistleblowing*. Hal ini sejalan dengan pendapat Barnett *et.al.* (1996) yang menyatakan bahwa religiusitas seseorang berpengaruh terhadap keputusan untuk melaporkan tindakan salah (*wrongdoing*).

### **2.1.11 Budaya Bugis**

Indonesia sebagai negara heterogen yang dikenal dengan keberagaman suku, budaya dan agama. Kebudayaan Indonesia terbentuk dari budaya lokal yang sangat berpengaruh dalam kehidupan masyarakat seperti pada masyarakat suku Bugis di Sulawesi Selatan. Suku bugis merupakan salah satu bagian utuh dari etnik multi-kultural yang ada di Sulawesi selatan. Suatu etnik atau suku tidak terlepas dari adat istiadat, kebiasaan, norma yang dipatuhi dan dijalankan secara

terus-menerus serta sifatnya turun temurun. Di Sulawesi Selatan sangat dikenal kuat dan melekat nilai sipakatau, sipakainge, dan sipakalebbi. Nilai-nilai yang bersumber dari nenek moyang yang menjadi kepercayaan bahkan menjadi nilai dan prinsip hidup masyarakat suku bugis (Rahim, 2019).

Nilai-nilai di atas merupakan suatu prinsip, falfasah atau patokan yang melandasi sikap tutur kata serta perbuatan manusia. Keberadaan nilai-nilai tersebut biasanya diarahkan kepada sikap moralitas yang diharapkan mampu membentuk manusia yang memiliki kualitas yang berpengaruh positif terhadap lingkungan kerja (Rahim, 2019). Besarnya pengaruh budaya lokal tersebut terhadap kehidupan manusia, menyebabkan sebagian besar organisasi menginternalisasinya ke dalam bentuk budaya organisasi.

Salah satu provinsi di Indonesia yaitu Sulawesi Selatan khususnya suku Bugis memiliki nilai budaya yaitu *sipakatau*, *sipakainge*, dan *sipakalebbi* pada hakekatnya nilai tersebut menjadi pandangan hidup orang Bugis. Sebagai pandangan hidup tentunya dalam proses interaksi sosial akan terdapat hubungan saling memengaruhi antar satu dengan yang lain atau dapat disebut dengan give and take baik secara lisan maupun perbuatan yang dapat menimbulkan perubahan di dalam perasaan dan juga kesan yang ada dalam pikiran dan selanjutnya bisa menentukan tindakan yang akan dilakukan. Sehingga budaya sipakatau, sipakainge, dan sipakalebbi menjadi *design for living* atau *social control* karena membawa dampak positif yang diikuti oleh masyarakat dan diyakini kebenarannya.

Nilai-nilai *sipakatau*, *sipakainge*, dan *sipakalebbi* merupakan budaya yang telah ada sejak manusia dilahirkan, nilai ini lahir dari rumpun keluarga yang mengandung nilai keluhuran, arif dan bijaksana sebagai prinsip hidup yang diyakini kebenarannya hingga dijadikan pedoman hidup. Salah satu nilai yang terkandung di dalamnya adalah nilai perdamaian, kebersamaan, menghormati, saling menegur, kasih sayang, persatuan, kerja sama dan gotong royong. Secara spesifik nilai

budaya *sipakatau*, *sipakainge* dan *sipakalebbe* mengandung nilai-nilai sebagai berikut: Pertama, *sipakatau*, yakni saling menghormati merupakan sifat memanusiaikan manusia. Nilai-nilai *sipakatau* menunjukkan bahwa, budaya orang Makassar memosisikan manusia sebagai makhluk ciptaan Tuhan yang mulia dan oleh karena itu manusia harus dihargai dan diperlakukan secara baik. Budaya *sipakatau* mengandung nilai bagaimana menempatkan siapapun pada posisi sebagai manusia dimana ajaran ini sejalan dengan agama. Kedua, *sipakainge* (saling mengingatkan, saling menegur). *Sipakainge* merupakan salah satu upaya pencegahan agar manusia terhindar dari perbuatan yang melanggar norma-norma yang telah ditetapkan yang mengingatkan dalam hal-hal kebaikan agar tidak ma'pakasirisiri. Sebagaimana dalam buku Latoa Satu Lukisan Analisis terhadap Antropologi Politik Orang Bugis bahwa masyarakat Bugis Makassar menghayati siri' itu sebagai panggilan yang mendalam dalam diri pribadinya untuk mempertahankan satu nilai yang dihormatinya dan sesuatu yang dihormati, dihargai, serta dimilikinya mempunyai arti esensial baik bagi diri maupun persekutuaanya. Ketiga, *sipakalebbe* saling menghargai serta saling memuji satu sama lain, berarti saling mengasihi dan saling membantu menciptakan suasana kekeluargaan, gotong royong, dan tidak melihat status sosial, budaya ini membuktikan bahwa asas yang dianut dalam proses bernegara adalah asas gotong royong.

Penerapan budaya *sipakalebbe* dalam bekerja dapat menciptakan suasana yang menyenangkan dalam lingkungan kerja, yang dapat meminimalisir terjadinya konflik, sehingga terciptalah keselarasan tujuan antara pihak-pihak yang berkepentingan. Dengan demikian, tujuan organisasi dapat lebih mudah tercapai. Pimpinan yang menerapkan budaya ini dalam menjalankan tanggung jawabnya, terutama ketika berhadapan dengan bawahannya akan menambah semangat kerja para bawahannya sehingga kualitas kegiatan operasional akan meningkat.

Semakin sering seseorang mendapat pujian atas usahanya, akan memberikan pengaruh positif terhadap prestasi kerjanya. Faktor budaya erat kaitannya dengan niat melakukan whistleblowing. Penelitian mengenai pengaruh budaya terhadap niat whistleblowing telah diteliti oleh Hwang *et al.* (2008) meneliti pengaruh *confucian culture* terhadap *whistleblowing* di Taiwan. Dari penelitian tersebut diperoleh hasil bahwa *confucian culture* berpengaruh terhadap niat praktisi auditing untuk melakukan *whistleblowing*. Hwang *et al.* (2013) dalam penelitian komparatifnya bahwa faktor budaya memengaruhi kecenderungan individu dalam mengambil tindakan *whistleblowing* di AS, Cina, dan Taiwan.

Victor dan Cullen (1988) mengonseptualisasikan budaya etika organisasi sebagai persepsi karyawan mengenai sejauh mana komitmen organisasi sehubungan dengan masalah etika terhadap karyawan dan manajemennya. Marta (1999) menegaskan bahwa budaya etika organisasi diciptakan dalam organisasi melalui praktik manajemen kebijakan etika, penegakan dan tindakan. Menurut Fang (2006), budaya etika organisasi menciptakan dan menanamkan keyakinan etis di antara anggotanya tentang apa yang dirasakan oleh anggota organisasinya meningkatkan tugas moral mereka untuk melindungi kepentingan organisasi yang mereka layani. Sebaliknya, organisasi harus melakukan hal tersebut mendukung perbuatan mulia anggota melalui penghargaan dan saluran pelaporan yang lebih sedikit birokrasi. Budaya etika suatu organisasi mungkin sangat memengaruhi niat pelaporan pelanggaran. Pengelolaan suatu organisasi bertanggung jawab atas budaya etika yang sehat dan dengan demikian mencerminkan komitmen etika manajemen dalam mendorong niat anggota untuk melakukan whistleblowing (Mendonca, 2011). Keduanya adalah hal yang penting manajemen dan anggota memainkan peran penting dalam memperkuat dan memperkuat perlindungan terhadap pelapor. Oleh karena itu, budaya etika yang baik dan perlindungan yang

diberikan kepada pelapor akan merangsang kemungkinan terjadinya hal tersebut niat *whistleblowing* antar anggota.

Beberapa penelitian menunjukkan bahwa budaya etika organisasi merupakan faktor yang mendahului terjadinya *whistleblowing* niat (Hwang *et al.*, 2013; Rothwell & Baldwin, 2006; Keenan, 1990). Hwang *et al.* (2008) melakukan survei terhadap 364 karyawan di 10 bank di Kota Hangzhou, Cina. Penelitian ini menemukan bahwa budaya etika organisasi berpengaruh positif terhadap *whistleblowing* internal. Rothwell dan Baldwin (2006) melakukan penelitian di Georgia di antara 198 petugas polisi dan 184 pegawai sipil. Dengan menggunakan regresi berganda, penelitian ini menemukan bahwa hal tersebut etis budaya merupakan faktor anteseden terhadap niat *whistleblowing*. Lebih lanjut, penelitian mengungkapkan bahwa petugas audit (auditor) lebih cenderung untuk membocorkan informasi dibandingkan pegawai sipil.

### **2.1.12 Hubungan antara Sikap, Norma Subjektif, Kontrol Perilaku Persepsian, dan Komitmen Organisasi dengan Intensi Melakukan *Whistleblowing***

*Theory Planned of Behavior* secara konseptual mengemukakan tiga determinan utama dari intensi, yakni sikap terhadap perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol atas perilaku, semakin baik dan besar ketiga determinan tersebut, maka akan semakin kuat intensi seseorang untuk berperilaku tertentu. Sikap terhadap perilaku mengacu pada sejauh mana seseorang memiliki evaluasi atau penilaian yang baik atau tidak baik atas suatu perilaku (Ajzen, 1991). Semakin positif seseorang menilai sesuatu, maka semakin kuat seseorang tersebut untuk berperilaku yang mendukung hal tersebut. Kaitannya dengan *whistleblowing*, dapat dikatakan bahwa semakin seseorang menilai baik bahwa melaporkan atau mengungkapkan tindakan yang menyimpang, maka akan semakin kuat pula

intensi orang tersebut untuk mengungkapkan hal tersebut. Beberapa penelitian sebelumnya menunjukkan bukti bahwa perilaku terhadap *whistleblowing* memiliki hubungan positif dengan intensi untuk melakukan *whistleblowing* (Brown *et al.*, 2016).

Sikap adalah keadaan atau suatu kondisi dalam diri manusia yang dapat menggetarkan manusia untuk bertindak atau tidak bertindak (Kreshastuti & Prastiwi, 2014). Park & Blenkinsopp (2009) menyatakan bahwa sikap terhadap *whistleblowing* yaitu mengenai seberapa jauh dampak positif atau dampak negatif dari *whistleblowing* itu sendiri. *Whistleblower* harus memiliki keyakinan bahwa melakukan *whistleblowing* akan berdampak positif seperti melindungi organisasi, memberantas korupsi, memunculkan efek jera. Selanjutnya keyakinan akan sikap tersebut dievaluasi oleh sistem penilaian individu dan memunculkan tindakan emosional. Damayanthi *et al.* (2017) dari hasil penelitiannya menyatakan bahwa sikap berpengaruh positif terhadap intensi melakukan (*whistleblowing*). Penelitian Saud (2016) juga mendukung pernyataan Damayanthi, bahwa sikap berpengaruh positif terhadap niatan individu melakukan *whistleblowing*. Semakin tegas dan bijaksana sikap *Whistleblower* terhadap perilaku *whistleblowing* maka akan meningkatkan niat pelaku dalam melakukan tindakan *whistleblowing*.

Norma subjektif dalam TPB merupakan tekanan sosial yang dapat dirasakan oleh seseorang untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu (Ajzen, 1991). Terdapat pertimbangan terhadap budaya dan lingkungan sosial ketika seseorang akan berperilaku tertentu. Seseorang akan mempertimbangkan terlebih dahulu apakah budaya dan orang-orang di lingkungan di sekelilingnya cukup menerima dan mendukung atas perilaku yang ia yakini baik (Mustafida & Mursita, 2022). Dengan demikian, semakin baik persepsi akan dukungan sosial yang dirasakan seseorang atas suatu perilaku, maka akan semakin mendorong orang tersebut untuk melakukan hal tersebut. Berkaitan dengan hal ini, beberapa

penelitian terdahulu menunjukkan hasil campuran, yakni norma subjektif berhubungan positif dengan *whistleblowing* (Owusu *et al.*, 2020; Sarikhani & Ebrahimi, 2022; Mustafida & Mursita, 2022; dan Zakaria *et al.*, 2017), namun Brown *et al.* (2016) menunjukkan hasil yang inkonsisten yakni bahwa norma subjektif berhubungan negatif dengan intensi *whistleblowing*.

Mowday *et al.* (1979) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai kekuatan relatif identifikasi dan keterlibatan individu dalam organisasi tertentu yang dapat ditandai dengan tiga faktor terkait yaitu: pertama, keyakinan yang kuat dan penerimaan terhadap tujuan dan nilai-nilai organisasi; kedua, kesediaan untuk mengerahkan usaha yang cukup atas nama organisasi; dan ketiga, keinginan yang kuat untuk mempertahankan keanggotaan dalam organisasi (loyalitas). Karyawan yang berkomitmen terhadap organisasi akan menunjukkan sikap dan perilaku positif terhadap lembaganya, karyawan akan memiliki jiwa untuk tetap membela organisasinya, berusaha meningkatkan prestasi, dan memiliki keyakinan yang pasti untuk mewujudkan tujuan organisasi (Kuryanto, 2012). Komitmen terhadap organisasi merupakan sikap yang merefleksikan loyalitas karyawan pada organisasi dan proses berkelanjutan dimana anggota organisasi mengekspresikan perhatiannya terhadap organisasi dan keberhasilan serta kemajuan yang berkelanjutan serta komitmen yang muncul bukan hanya bersifat loyalitas yang pasif, tetapi juga melibatkan hubungan yang aktif dengan organisasikerja yang memiliki tujuan memberikan segala usaha demi keberhasilan organisasi yang bersangkutan.

Pegawai yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi di dalam dirinya akan timbul rasa memiliki organisasi (*sense of belonging*) yang tinggi sehingga ia tidak akan merasa ragu untuk melakukan *whistleblowing* karena ia yakin tindakan tersebut akan melindungi organisasi dari kehancuran. Beberapa penelitian

terdahulu menghasilkan temuan yang berlawanan berkaitan dengan pengaruh komitmen organisasi terhadap intensi melakukan tindakan whistleblowing.

Penelitian Somers & Casal (1994) menemukan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap intensi melakukan tindakan whistle-blowing pada anggota National Association of Accountant (NAA). Bagustianto & Nurkholis (2015) mengemukakan bahwa penelitian tersebut responden yang diklasifikasikan dalam tingkatan berkomitmen organisasi moderat memiliki kecenderungan untuk melaporkan *wrongdoing* paling tinggi dibandingkan yang memiliki komitmen organisasi rendah ataupun tinggi. Hasil berbeda diperoleh pada penelitian Mesmer-Magnus & Viswesvaran (2005) yang menemukan bahwa komitmen organisasi tidak memiliki korelasi/keterkaitan dengan intensi whistleblowing. Penelitian Ahmad *et al.* (2012) juga menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak mampu untuk menjelaskan intensi perilaku whistleblowing internal auditor di Malaysia.

### **2.1.13 Hubungan antara Intensi Melakukan *Whistleblowing* dengan *Whistleblowing Behavior***

Tujuan utama *theory of planned behavior* adalah untuk memperkirakan dan memberikan penjelasan mengenai tingkah laku individu (Ajzen, 1991). Menurut teori ini, yang menentukan suatu perilaku individu dilakukan atau tidak dilakukan adalah niat untuk melakukan atau tidak melakukan. Mengingat perilaku *whistleblowing* jarang dilakukan, seringkali peneliti hanya meneliti motivasi *Whistleblower* daripada perilaku aktual *whistleblower* (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005). Menurut Ajzen (1991), niat berperan penting dalam menentukan tindakan manusia. Semakin kuat niat untuk melakukan perilaku, maka besar kemungkinan niat tersebut diaktualisasikan dalam bentuk perilaku. Penelitian yang dilakukan oleh Permana & Eftarina (2020) menguji intensi



terhadap perilaku *whistleblowing* pada PNS Kota Semarang. Hasilnya, intensi berpengaruh positif terhadap perilaku *whistleblowing*.

Niat *whistleblowing* mengacu pada kemungkinan individu untuk memilih *whistleblowing* dalam keadaan tertentu (Zhang *et al.*, 2009). Bukti mengenai hubungan antara niat dan perilaku aktual telah menunjukkan bahwa niat perilaku merupakan prediktor yang baik dari perilaku aktual. Niat perilaku mengukur seberapa keras orang mau mencoba, dan seberapa banyak upaya yang mereka rencanakan untuk dilakukan (Ajzen, 1991).

Niat memainkan peran penting dalam menentukan tindakan manusia. Ketika perilaku tertentu tidak menimbulkan masalah kontrol yang serius atau ancaman penyelesaiannya, niat dapat diprediksi dengan akurasi yang substansial (Ajzen, 1991). Hubungan antara niat dan perilaku, dalam konteks *whistleblowing*, jarang diuji secara empiris. Lebih-lebih lagi, hasilnya juga tidak meyakinkan (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005). Studi sebelumnya Barnett *et al.* (1996) dan Chiu (2003) mendokumentasikan hubungan yang signifikan antara niat *whistleblowing* dan perilaku *whistleblowing*, dalam konteks peer reporting. Studi-studi ini juga menunjukkan bahwa niat *whistleblowing* individu dapat memprediksi perilaku terakhirnya.

#### **2.1.14 Hubungan antara Sikap, Norma Subjektif, Kontrol perilaku Persepsian, dan Komitmen Organisasi dengan Intensi Melakukan *Whistleblowing* dimoderasi Religiusitas**

Dalam area religiusitas, hubungan yang terikat dengan peningkatan moral menjadi perdebatan antar ahli agama. Sementara orang melihat bahwa perbaikan moral dan religiusitas sebagai hubungan yang terikat, namun ada beberapa yang menyatakan bahwa hubungan tersebut adalah hubungan yang terpisah. Mereka menganggap bahwa etika itu terpisah dari konsep religiusitas

(Assari & Dwita, 2020). Bruks dan Sellani dalam Assari & Dwita (2020) menyatakan bahwa religiusitas dapat dipisahkan menjadi dua kategori: *religious affiliation* dan *religious commitment*. *Religious affiliation* mengacu pada konsep bahwa orang-orang itu merupakan anggota dari sebuah lembaga atau afiliasi sebuah kelompok agama tertentu. *Religious affiliation* bisa berupa tempat ibadah, universitas atau lembaga-lembaga lain. Sedangkan *religious commitment* mengacu pada usaha untuk mengukur tingkat religiusitas dari komitmen individu terhadap kepercayaan religi atau gaya hidup religinya pada organisasi religius dan dapat diukur dalam hal kedatangan ke gereja/masjid, amal (zakat) yang diberikan, serta ketelibatannya dalam aktiitas keagamaan. Dimensi keprilakuan diketahui sebagai sebuah ketaatan yang dapat diinterpretasikan sebagai prilaku yang dapat dilihat terhadap organisasi religius dan dapat diukur terkait dengan kedatangan ke masjid/gereja atau kuil, uang yang disedekahkan, dan keterlibatan dalam aktivitas (Assari & Dwita, 2020).

Alleyne *et al.* (2010) berpendapat bahwa apabila dalam diri seseorang memiliki komitmen religiusitas yang tinggi, maka ia akan memiliki niat lebih besar untuk mengungkapkan kejujuran bila terjadi kecurangan ataupun melakukan tindakan jujur itu sendiri karena dalam dirinya tertanam keyakinan untuk selalu berbuat kebaikan termasuk dalam hal melaporkan tindakan kecurangan atau melakukan *whistleblowing*, oleh karena itu religiusitas memengaruhi niat seseorang dalam membuat suatu keputusan etis. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Barnett *et al.* (1996) yang menyatakan bahwa religiusitas seseorang berpengaruh terhadap bagaimana individu mengambil keputusan untuk melaporkan atau tidak melaporkan tindakan kecurangan (*wrongdoing*). Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Dananjaya & Mawardi (2018) yang menyatakan bahwa religiusitas seseorang tidak berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*. Niat *whistleblowing* akan berkurang atau bahkan

hilang meskipun individu tersebut dapat dikatakan sebagai orang yang religius yang tinggi, dikarenakan masih terdapatnya retalasi (ancaman) dan kurang terlindunginya pelapor (Dananjaya & Mawardi, 2018).

### **2.1.15 Hubungan antara Sikap, Norma Subjektif, Kontrol Perilaku Persepsian, dan Komitmen Organisasi dengan Intensi Melakukan *Whistleblowing* dimoderasi Budaya Daerah**

Pencegahan *fraud* dapat dilakukan dengan membina, memelihara, dan menjaga mental/moral pegawai agar senantiasa bersikap jujur, disiplin, setia, beretika, dan berdedikasi membangun mekanisme sistem pengendalian internal yang efisien dan efektif (Taufik, 2011). Keberadaan suatu norma tergantung pada jumlah yang memadai dari orang-orang yang percaya bahwa norma tersebut ada dan berkaitan dengan jenis situasi tertentu (Bicchieri, 2006). Davidson & Stevens (2013) berpendapat bahwa model Bicchieri menunjukkan bagaimana orang memetakan konteks ke dalam interpretasi tertentu yang membentuk keyakinan (*belief*) dan harapan mereka tentang motif dan perilaku orang, khususnya aktivasi norma-norma sosial yang menciptakan ekspektasi dan keyakinan yang berdampak pada perilaku. Nilai budaya pada umumnya berfungsi sebagai nilai yang diyakini mampu berperan dalam pengendalian diri seseorang sehingga mampu melakukan kontrol atas tindakan yang dilakukan termasuk pada pengelolaan dana (Harun *et al.*, 2021). Nilai budaya pada penelitian ini mengkaji tentang nilai budaya bugis, dimana nilai tersebut telah diterapkan atau telah nampak dalam rutinitas sehari-hari diantaranya seperti nilai budaya *sipakatau*, *sipakainge*, dan *sipakalebbi* (Razak, 2015).

Nilai-nilai di atas merupakan suatu prinsip, falfasah atau patokan yang melandasi sikap tutur kata serta perbuatan manusia. Keberadaan nilai-nilai tersebut biasanya diarahkan kepada sikap moralitas yang diharapkan mampu

membentuk manusia yang memiliki kualitas yang berpengaruh positif terhadap lingkungan kerja (Rahim, 2019). Nilai budaya dapat mendorong perbaikan kondisi pemerintahan kearah yang lebih baik, khususnya melalui penerapan whistleblowing system. Niat seseorang untuk menggunakan sistem tersebut erat hubungannya dengan komitmen seseorang terhadap integritas, nilai-nilai moral, dan kebenaran (Kurniawan, 2018). Nilai budaya juga sangat berpengaruh dalam kehidupan masyarakat seperti pada masyarakat suku Bugis di Sulawesi Selatan. Suku bugis merupakan salah satu bagian utuh dari etnik multi-kultural yang ada di Sulawesi Selatan. Suatu etnik atau suku tidak terlepas dari adat istiadat, kebiasaan, norma yang dipatuhi dan dijalankan secara terus-menerus serta sifatnya turun temurun. Di Sulawesi Selatan sangat dikenal kuat dan melekat nilai *sipakatau*, *sipakainge*, dan *sipakalebbi*. Nilai-nilai tersebut bersumber dari nenek moyang yang menjadi kepercayaan bahkan menjadi nilai dan prinsip hidup masyarakat suku bugis (Rahim, 2019).

Nilai budaya bugis sipakainge hadir sebagai penuntun bagi masyarakat bugis untuk saling mengingatkan satu sama lain. Selain itu, *sipakainge*' ini diperlukan dalam kehidupan untuk memberikan masukan baik berupa kritik dan saran satu sama lain (Razak, 2015). Mengingat manusia tidak terlepas dari kekhilafan dan dosa sehingga sebagai manusia yang hidup dalam struktur masyarakat diharapkan saling mengingatkan ketika melakukan tindakan yang di luar norma dan etika yang ada (Harun *et al.*, 2021). Nilai budaya bugis sipakalebbi' identik dengan puji-pujian, yang berarti sesama manusia senantiasa saling memuji satu sama lain dan saling menghargai demi menjaga keharmonisan kehidupan sehari-hari (Razak, 2015). Manusia biasa tidak dapat dipisahkan dengan hati nurani, yang senantiasa menyenangi segala hal yang berbau dengan keindahan baik berupa barang hingga kata-kata atau pujian (Harun *et al.*, 2021). Mengakui kelebihan orang lain serta kekurangan diri sendiri, dan menerima semua keadaan

itu dengan hati yang terbuka serta saling menutupi kekurangan masing-masing atau saling bahu membahu dalam segala kegiatan merupakan bentuk penghargaan terhadap satu sama lain (Rahim, 2019). Nilai budaya bugis sipakatau merupakan nilai dasar yang berdimensi sosial-horisontal dan vertikal yang berarti saling memanusaiakan, saling menghargai, dan saling menghormati (Rahim, 2019). Nilai budaya bugis sipakatau menunjukkan bahwa budaya Bugis memposisikan manusia sebagai makhluk ciptaan Tuhan yang mulia dan oleh karenanya harus dihargai dan diperlakukan secara baik (Razak, 2015).

## 2.2 Tinjauan Empiris

Beberapa literature yang digunakan peneliti sebagai dukungan dalam menjelaskan dan menganalisis permasalahan, kerangka konseptual dan hipotesis penelitian sebagai berikut.

Penelitian Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T., & Pierce, A. (2017), **Perceptions, predictors and consequences of whistleblowing among accounting employees in Barbados**, menemukan bahwa ada sedikit kesadaran tentang undang-undang whistleblowing. Sebagian besar responden menganggap whistleblowing sebagai hal yang etis dan mendukung whistleblowing internal daripada eksternal. Temuan menunjukkan bahwa tanggung jawab pribadi dan biaya pribadi secara signifikan memengaruhi niat whistleblowing internal, sedangkan biaya pribadi memengaruhi whistleblowing eksternal. Dengan menggunakan data kualitatif, muncul beberapa tema yang memengaruhi whistleblowing: manfaat yang dirasakan dari whistleblowing, pengalaman whistleblowing aktual (penanganan laporan), biaya pribadi (iklim ketakutan dan permusuhan), kurangnya anonimitas yang dirasakan dan norma budaya. Sedangkan penelitian Alleyne (2013) menyatakan bahwa kontrol perilaku berpengaruh terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*.

Penelitian Latan, H., Jabbour, C. J. C., & Jabbour, A. B. L. de S. (2017): **Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis**, menemukan bahwa EMT dan PMI dapat meningkatkan hubungan antara penilaian etis dan niat pelaporan pelanggaran. Temuan ini menunjukkan bahwa auditor internal lebih cenderung untuk meniup peluit daripada auditor eksternal; dan melaporkan kesalahan secara internal dan anonim adalah cara yang disukai akuntan profesional untuk melaporkannya di Indonesia. Berhubungan dengan itu Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2018): **Whistleblowing intentions among public accountants in indonesia: Testing for the moderation effects**, menemukan bahwa POS, TN, dan PMI sebagian dapat meningkatkan hubungan antara anteseden tingkat individu dan niat whistleblowing . Temuan ini menunjukkan bahwa POS, TN, dan PMI merupakan mekanisme atau atribut yang penting dalam mengendalikan perilaku.

Tuan Mastiniwati Tuan Mansor, Akmalia M. Ariff, Abdul Hafaz Ngah & Hafiza Aishah Hashim (2022): **Religiosity and External Whistleblowing Intention**, menemukan bahwa religiusitas berpengaruh positif pada kontrol perilaku persepsian, self-efficacy, dan niat whistleblowing eksternal auditor Muslim, tetapi tidak menemukan bukti untuk mendukung hipotesis berhubungan dengan sikap mereka. Selanjutnya, kontrol perilaku persepsian dan self-efficacy yang terbukti memengaruhi sikap secara positif. Kemudian Penelitian Muhammad Kashif Anna Zarkada Ramayah Thurasamy, (2017): **The moderating effect of religiosity on ethical behavioural intentions: an application of the extended theory of planned behaviour to Pakistani bank employees**, menemukan bahwa norma-norma dan kontrol perilaku persepsian lebih baik memprediksi niat etis dari para manajer yang menunjukkan tingkat religiusitas yang lebih tinggi. Religiusitas sebelumnya telah dibahas dalam studi psikologi tetapi aplikasinya dalam konteks bisnis masih sedikit dan kurang dalam ketelitian teoritis. Hasil penelitian ini

memperkuat bukti yang diberikan oleh studi tentang efek positif dari religiusitas pada promosi etika perusahaan khususnya di sektor jasa keuangan. Sedangkan penelitian Barnett, T., Bass, K., & Brown, G. (1996): **Religiosity, ethical ideology, and intentions to report a peer's wrongdoing**, menyatakan bahwa religiusitas seseorang berpengaruh terhadap bagaimana individu mengambil keputusan untuk melaporkan atau tidak melaporkan tindakan kecurangan (*wrongdoing*).

Penelitian yang dilakukan Owusu, G.M.Y., Bekoe, R.A., Anokye, F.K. and Okoe, F.O. (2020): **Whistleblowing intentions of accounting students: An application of the theory of planned behaviour**, menemukan bahwa Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa siswa sampel memiliki niat yang lebih besar untuk melaporkan kesalahan ketika terdeteksi dan mayoritas siswa akan lebih memilih untuk menggunakan mekanisme internal untuk tujuan pelaporan daripada menggunakan sarana eksternal. Selanjutnya, penelitian ini menemukan sikap siswa terhadap whistleblowing dan norma subyektif menjadi prediktor utama dari niat whistleblowing internal saat dirasakan kontrol perilaku.

Penelitian Park, H., Blenkinsopp, J., Oktem, M. K., & Omurgonulsen, U. (2008) **Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms of Whistleblowing: A Comparison of South Korea, Turkey, and the U.K** menemukan bahwa kontrol perilaku pada *whistleblowing* dapat diketahui dengan melakukan evaluasi hasil dari keyakinan *Whistleblower*. Keyakinan *Whistleblower* ini menghasilkan faktor kontrol *whistleblowing* yang berasal dari adanya dukungan atau hambatan yang dilakukan organisasi ketika seseorang individu melaporkan adanya *wrong doing* di organisasi, dukungan bisa berbentuk perlindungan dan hambatan bisa berbentuk penindasan yang dilakukan atasan pada bawahan yang akan melakukan *whistleblowing* dan juga pengabaian dengan sengaja atas pelaporan *wrong doing*.

Lee, G. and Xiao, X. (2018): **Whistleblowing on accountngy-related misconduct: A synthesis of the literature**, menemukan bahwa perusahaan yang terkena peristiwa whistleblowing eksternal mengalami konsekuensi ekonomi perusahaan yang negatif; perusahaan seperti itu lebih mungkin untuk kemudian meningkatkan kualitas pelaporan keuangan dan tata kelola perusahaan mereka. Penelitian juga menemukan itu pelapor lebih mungkin mengalami pembalasan ketika mereka memiliki tanggung jawab yang lebih rendah untuk melaporkan, ketika ada sedikit dukungan untuk whistleblowing dari anggota organisasi, ketika komite audit memiliki kualitas yang lebih buruk dan ketika kecurangan lebih parah. Sedangkan penelitian Lee, H., Kang, M. M., & Kim, S. Y. (2021): **A Psychological Process of Bureaucratic Whistleblowing : Applying the Theory of Planned Behavior**, menunjukkan bahwa semakin karyawan merasa bahwa konsekuensi dari whistleblowing itu penting, semakin banyak rujukan utama yang mendukung whistleblowing, dan semakin banyak perlindungan bagi pelapor tersedia, semakin besar kemungkinan niat mereka untuk mengungkapkan kesalahan dan kemudian benar-benar terlibat dalam pelaporan pelanggaran. perilaku. Peneliti melakukan analisis tambahan untuk pelapor internal dan eksternal secara terpisah dan menemukan bahwa terdapat persamaan dan perbedaan yang bermakna antara kedua kelompok tersebut. Studi ini memberikan dukungan untuk validitas TPB sebagai kerangka teoritis untuk lebih memahami dan menjelaskan proses psikologis whistleblowing birokrasi.

Sarikhani, M., & Ebrahimi, F. (2021) melakukan penelitian dengan judul **Whistleblowing by accountants: an integration of the fraud pentagon and the extended theory of planned behavior**, menemukan bahwa Hasil menunjukkan bahwa perluasan teori komponen perilaku terencana (kontrol perilaku persepsian, persepsi norma subyektif (PSN), kewajiban moral yang dirasakan dan sikap terhadap whistleblowing ) memiliki efek positif pada WBI internal akuntan. Hasil



penyelidikan efek moderasi dari persepsi intensitas moral (PMI) pada hubungan antara komponen teori diperpanjang perilaku terencana dan WBI menunjukkan bahwa PMI memoderasi efek PSN pada WBI.

Penelitian yang dilakukan Tuan Mansor, T.M., Ariff, A.M., Hashim, H.A. and Ngah, A.H. (2022): **Whistleblowing intentions among external auditors: an application of the moderated multicomponent model of the theory of planned behaviour**, menemukan bahwa ada hubungan positif antara kontrol perilaku persepsian dan persepsi dukungan organisasi (POS) dengan niat whistleblowing, namun tidak ada bukti yang mendukung hipotesis terkait sikap dan norma subyektif. Temuan ini memberikan dukungan parsial untuk kemampuan model multikomponen TPB dalam memeriksa niat whistleblowing. Hasil lebih lanjut menunjukkan bahwa norma moral memoderasi hubungan antara sikap dan niat whistleblowing.

Penelitian Philmore Alleyne, Roszaini Haniffa, Mohammad Hudaib, (2019): **Does group cohesion moderate auditors' whistleblowing intentions?**, menemukan bahwa adanya hubungan yang signifikan antara hampir semua karakteristik individu (sikap, kontrol perilaku yang dirasakan, komitmen kemandirian dan tanggung jawab pribadi untuk pelaporan, dan biaya pribadi pelaporan) dan niat whistleblowing. Namun, tidak ditemukan ada hubungan yang signifikan antara persetujuan moral yang diinginkan dan whistleblowing niat. Selanjutnya, ditemukan pula adanya kohesi kelompok yang kuat mengurangi kecenderungan niat whistle-blowing individu dengan karakteristik individu yang kuat. Meskipun penelitian lebih lanjut diperlukan, penelitian ini menunjukkan perlunya perusahaan audit untuk menilai keduanya.

Ni Wayan Rustiarini & Ni Made Sunarsih (2017): **Factors Influencing the Whistleblowing Behaviour: A Perspective from the Theory of Planned Behaviour**, menemukan bahwa kontrol perilaku persepsian memainkan peran

penting pada niat whistleblowing dan perilaku para pelapor. Namun, sikap mereka terhadap whistleblowing dan norma subyektif mereka ditemukan memiliki pengaruh yang tidak signifikan terhadap niat whistleblowing. Studi ini juga menemukan hubungan positif antara niat whistleblowing dan perilaku whistleblowing.

Penelitian Tuan Mastiniwati Tuan Mansor, Akmalia Mohamad Ariff, Hafiza Aishah Hashim (2020), **Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment** menemukan bahwa komitmen profesional dan komitmen independensi berpengaruh positif terhadap intensi whistleblowing, mendukung argumentasi bahwa faktor profesional dapat meningkatkan intensi auditor eksternal untuk melakukan whistleblowing. *Perceived behavioral control* memiliki hubungan positif dengan niat whistleblowing, sementara tidak ada bukti yang menunjukkan bahwa sikap dan norma subyektif memengaruhi niat whistleblowing. Sedangkan penelitian Tuan Mastiniwati Tuan Mansor, Akmalia Mohamad Ariff, Hafiza Aishah Hashim, Abdul Hafaz Ngah (2021) **External whistleblowing intentions of auditors: a perspective based on stimulus–organism–response theory** menemukan bahwa POS memiliki dampak yang signifikan terhadap self-efficacy dan sikap. Self-efficacy ditunjukkan sebagai mediator yang signifikan antara POS dan niat whistleblowing eksternal, namun tidak ada dukungan statistik untuk self-efficacy yang memiliki efek mediasi pada hubungan antara sikap auditor senior dan niat whistleblowing eksternal.