

Pemodelan Intensi *Whistleblowing* Pegawai di Indonesia: Aplikasi *Whistleblowing Triangle*

Nurul Mustafida, Lufi Yuwana Mursita

Universitas Hayam Wuruk Perbanas

Universitas Hayam Wuruk Perbanas

nurul.mustafida@perbanas.ac.id, lufi.yuwana@perbanas.ac.id

Abstract

Previous research has integrated theory of planned behavior and fraud theory. This research seeks to integrate those theories towards whistleblowing intention and examine the comparison of it between government and private employees. This study uses an online survey with 124 samples. The result shows, the perceived norm and attitude positively affect whistleblowing intention. However, it does not apply to perceived control. Also found no difference in whistleblowing intention between both sector employees. It concludes, the need for creating whistleblowing motivation and identifying which factors can strengthen. Besides, employee's whistleblowing awareness in Indonesia is increasing and no level gap among organizations.

Keywords: *Fraud Triangle, Whistleblowing Intention, Government Employee, Private Employee, Online Survey, Theory of Planned Behavior*

Abstrak

Penelitian terdahulu telah mengintegrasikan *theory of planned behavior* dan *fraud triangle*. Penelitian ini mereplikasi dan mengembangkan penelitian tersebut dengan menguji integrasi pengaruh *theory of planned behavior* dan *fraud triangle* terhadap intensi *whistleblowing*, serta menguji perbandingan intensi *whistleblowing* antara pegawai pemerintah dan swasta. Studi ini menggunakan metode survei daring dengan sampel 124 pegawai pemerintah dan swasta. Hasil penelitian menunjukkan bahwa persepsi norma dan sikap berhubungan positif dengan intensi *whistleblowing*. Meskipun tidak demikian dengan persepsi kontrol. Selain itu, ditemukan tidak adanya perbedaan intensi *whistleblowing* antara pegawai pemerintahan dan swasta. Dari temuan tersebut disimpulkan, perlunya upaya untuk menciptakan situasi pendorong *whistleblowing* dan mengidentifikasi faktor apa yang dapat memperkuatnya. Temuan lainnya, kesadaran *whistleblowing* pegawai di Indonesia semakin meningkat dan tidak mengalami kesenjangan antarjenis instansi.

Kata Kunci: *Fraud Triangle, Intensi Whistleblowing, Pegawai Pemerintah, Pegawai Swasta, Survei Daring, Theory of Planned Behavior*

Pendahuluan

Whistleblowing merupakan tindakan mengungkapkan praktik-praktik ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah oleh anggota organisasi kepada individu atau lembaga yang mungkin memengaruhi tindakan tersebut (Gao & Brink, 2017; Near & Miceli, 1985). Secara lebih rinci, Schultz dan Harutyunyan (2015) menggambarkan *whistleblowing* dalam empat karakteristik yaitu tindakan individu untuk membuat informasi publik, informasi yang diungkapkan pada pihak luar organisasi merupakan bagian dari catatan publik, informasi yang diungkapkan berkaitan dengan perilaku menyimpang (*wrongdoing*) yang serius dalam organisasi, dan pihak yang mengungkapkan informasi tersebut adalah anggota organisasi itu sendiri atau bukan pihak eksternal organisasi. Sensitivitas individu terhadap masalah etika yang mendorong proses pengambilan keputusan dan pendekatan rasional memotivasi adanya tindakan *whistleblowing* (Valentine & Godkin, 2019). Sistem *whistleblowing* merupakan salah satu sistem yang digunakan untuk mengungkap tindakan tidak etis para pelaku kecurangan. Sistem ini dianggap sebagai alat yang sangat efektif untuk mengungkap tindak kecurangan dalam sebuah instansi. *Whistleblower* memiliki peran kunci dalam keberhasilan sistem *whistleblowing*. Mereka dapat terdiri dari karyawan atau pihak eksternal yang berperan sebagai informan atas tindak kecurangan yang terjadi dalam suatu instansi. Salah satu kecurangan yang masih banyak ditemukan adalah korupsi.

Association of Certified Fraud Examiners (2018) mengelompokkan kecurangan ke dalam tiga kategori, yaitu penyalahgunaan aset, korupsi, dan kecurangan dalam laporan keuangan. Berdasarkan 2.960 kasus kecurangan di dunia, penyalahgunaan aset merupakan kecurangan yang paling banyak dilakukan,

yaitu sebesar 89%. Korupsi menempati posisi kedua sebesar 38%. Kecurangan laporan keuangan pada posisi ketiga sebesar 10%. Namun apabila dilihat dari besarnya kerugian, kecurangan pada laporan keuangan menempati posisi pertama (Association of Certified Fraud Examiners, 2018). Di Indonesia, Peneliti Divisi Investigasi Indonesia Corruption Watch (ICW) menyatakan bahwa terdapat 576 kasus korupsi selama 2017 dengan kerugian negara sebesar 6,5 triliun rupiah dan suap sebesar 211 miliar rupiah. Besarnya kerugian tersebut meningkat dari angka yang diperoleh pada 2016. Tindak kecurangan semacam ini tidak hanya ditemui pada sektor pemerintah saja, namun juga pada sektor swasta. Kasus Enron dan WorldCom membuktikan bahwa sektor swasta juga dapat menjadi lahan untuk mendapatkan kekayaan dengan cara yang tidak etis oleh pihak yang tidak bertanggung jawab. Pada dasarnya, peran sistem *whistleblowing* sangat dibutuhkan di semua sektor, baik pemerintah maupun swasta.

Sistem *whistleblowing* di Indonesia masih belum berjalan secara maksimal. Penelitian terdahulu menemukan fakta bahwa auditor dan akuntan publik di Indonesia masih enggan untuk menjadi *whistleblower* (Latan et al., 2018). Sistem *whistleblowing* digunakan sebagai alat untuk memberantas kecurangan yang terjadi di suatu instansi pemerintah maupun swasta. Association of Certified Fraud Examiners (2018) dalam menyebutkan bahwa sebanyak 53% kecurangan yang terjadi dalam suatu instansi dilaporkan oleh karyawan. Berdasarkan data tersebut dapat diartikan bahwa karyawan atau pegawai merupakan posisi kunci sebagai *whistleblower* atas tindak kecurangan yang terjadi dalam instansinya (Brown et al., 2016). Individu yang peduli pada tindak kecurangan dalam instansi akan dihadapkan pada dilema etika sehingga

tidak semua berani untuk melaporkan tindak kecurangan yang diketahuinya (Jubb, 2000; Latan, Jabbour, et al., 2019a). Dilema etika akan memengaruhi kemauan individu untuk menjadi seorang *whistleblower*.

Terdapat dua faktor yang dapat memengaruhi individu dalam mengambil keputusan 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* dari 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.

Penelitian terdahulu telah mengidentifikasi faktor-faktor yang dapat memengaruhi intensi dan perilaku *whistleblowing*. Contohnya, seseorang di dalam organisasi sangat sensitif terhadap dilema etika dan tingkat intensitas moral yang keduanya dapat memengaruhi intensi dan perilaku *whistleblowing* seseorang (Chen & Lai, 2014). Dalam *theory of planned behavior (TPB)*, perilaku individu dapat timbul karena adanya intensi dari individu tersebut. Dapat diartikan bahwa intensi merupakan motivasi seorang individu untuk berperilaku. Intensi dapat terbentuk dari tiga faktor, yaitu sikap terhadap perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol atas perilaku (Ajzen, 1991).

Di samping itu, penelitian sebelumnya oleh Brown dan Hays (2016) telah mengintegrasikan *theory of planned behavior* dengan *fraud triangle*. Penelitian ini mereplikasi dan mengembangkan penelitian tersebut untuk menguji pada konteks pegawai di Indonesia dan sekaligus melakukan perbandingan antara intensi *whistleblowing* pegawai pemerintahan dan pegawai swasta. Pertanyaan yang diajukan pada penelitian ini adalah “apa faktor-faktor yang memengaruhi intensi *whistleblowing* pegawai berdasarkan pada *theory of planned behavior (TPB)* yang terintegrasi dengan *fraud triangle theory*?”. Selain itu, penelitian ini juga mempertanyakan “apakah terdapat perbedaan intensi *whistleblowing* antara pegawai di instansi pemerintahan dan swasta?”.

Dengan demikian, penelitian ini bertujuan untuk menguji faktor-faktor yang mendorong intensi *whistleblowing* berdasarkan pada *theory of planned behavior* (Ajzen, 1991) yang terintegrasi dan didukung oleh *fraud triangle theory*. Di samping itu, penelitian ini juga bertujuan untuk menguji perbedaan intensi *whistleblowing* antara karyawan pada sektor swasta dan sektor pemerintah yang sama-sama menghadapi potensi terjadinya kecurangan di lingkungan kerjanya. Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian sebelumnya oleh Brown et al. (2016) yang memodelkan intensi seorang akuntan untuk menjadi seorang *whistleblower* dengan didasarkan pada *theory of planned behavior* dan *fraud triangle theory*.

Penelitian Terdahulu

Penelitian ini merupakan replikasi dan pengembangan dari penelitian Brown dan Hays (2016). Penelitian tersebut mengintegrasikan *theory of planned behavior* dengan *fraud triangle* untuk mengorganisasi kajian terdahulu dan memodelkan intensi *whistleblowing* akuntan profesio-

nal. Hasil penelitian dengan metode survei pada 284 akuntan tersebut adalah bahwa perilaku dan persepsi kontrol berhubungan positif dengan intensi *whistleblowing*.

Penelitian (Latan, Jabbour, et al., 2019b) memperluas penelitian Brown *et al.* dengan menguji secara empiris konsep integrasi *theory of planned behavior* dan *fraud triangle* yang kemudian disebut "*whistleblowing triangle*". Dengan sampel auditor yang bekerja di kantor akuntan publik Big 4 dan non-Big 4 di Indonesia, hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara komponen *whistleblowing triangle* dan intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Dari tiga komponen *triangle*, dorongan finansial menjadi prediktor yang paling signifikan intensi *whistleblowing* auditor. Di sisi lain, tekanan (*pressure*) menjadi pertimbangan utama bagi kantor akuntan publik dalam upaya meningkatkan intensi *whistleblowing*.

Kerangka Teori

Penelitian ini menggunakan dua dasar teori utama, yakni *theory of planned behavior* dan *fraud triangle*. *Theory of planned behavior* adalah teori yang dibangun oleh Ajzen (1987) sebagai perluasan dari *theory of reasoned action (TRA)* (Ajzen & Fishbein, 1977; Azjen, 1980). Faktor sentral dari *theory of planned behavior* adalah intensi individu untuk melakukan perilaku tertentu. Artinya, semakin besar intensi untuk terlibat pada suatu perilaku, semakin besar kemungkinan perilaku tersebut (Ajzen, 1991).

Fraud triangle theory adalah teori yang dikemukakan oleh Cressey (1972). Terdapat tiga elemen dalam *fraud triangle theory* yang menjadi dasar individu melakukan perilaku kecurangan yaitu insentif atau tekanan (*pressure*) yang menciptakan kebutuhan bagi seseorang untuk ingin melakukan tindak kecurangan, peluang (*opportunity*) yang memungkinkan indi-

vidu untuk melakukan kecurangan, dan kemampuan untuk merasionalisasi (*rationalization*), sebelum tindakan, pembenaran untuk perilaku kecurangan (Suh et al., 2019). Artinya, individu dalam melakukan tindak kecurangan kemungkinan didasari oleh tekanan yang diterima dari lingkungan internal maupun eksternal organisasi, selanjutnya didukung adanya kesempatan untuk melakukan tindak kecurangan, yang pada akhirnya individu melakukan rasionalisasi terhadap tindak kecurangan yang telah mereka lakukan.

Theory of planned behavior terdiri dari tiga faktor penentu intensi, yakni sikap terhadap perilaku (*attitude toward the behavior*), norma subjektif (*subjective norm*), dan persepsi kontrol berperilaku (*perceived behavioral control*) (Ajzen, 1991). Sikap merupakan tingkat sejauh mana seseorang memiliki penilaian atas perilaku tertentu untuk dilakukan atau tidak dilakukan. Norma subjektif diartikan sebagai persepsi tekanan sosial dalam melakukan atau tidak melakukan perilaku tertentu. Sedangkan persepsi kontrol adalah persepsi kemudahan atau kesulitan melakukan perilaku (Ajzen, 1991).

Penelitian Brown et al. (2016) mengusulkan integrasi antara *theory of planned behavior* dan *fraud triangle* yang kemudian disebut dengan *whistleblowing triangle* menurut Smaili dan Arroyo (2019) dan Latan, Jabbour, et al. (2019b). *Whistleblowing triangle* membangun definisi dari ketiga faktor *fraud triangle* dalam konteks *whistleblowing*. Peluang didefinisikan sebagai jenis dan jumlah sumber daya yang tersedia untuk mengungkapkan pelanggaran. Tekanan merupakan motivasi *whistleblower* untuk mengungkapkan pelanggaran. Sedangkan rasionalisasi adalah upaya untuk mengurangi disonansi kognitif dalam diri seseorang dengan cara merasionalisasi tindakannya (Smaili & Arroyo, 2019). Teori *whistleblowing triangle* menghubungkan antara peluang

dengan persepsi kontrol, tekanan dengan persepsi norma, dan rasionalisasi dengan sikap dalam memprediksi intensi *whistleblowing*.

Persepsi kontrol adalah kemudahan atau kesulitan yang dirasakan untuk berperilaku (Ajzen, 1991) dan melibatkan persepsi individu mengenai elemen peluang dalam *fraud triangle* (Brown et al., 2016). Ketika seseorang melihat tindakan kecurangan, persepsi kemudahan dalam kontrol akan mendorongnya untuk melaporkan kepada pihak yang berwenang di dalam perusahaan. Artinya, kemudahan dalam kontrol ini merupakan salah satu peluang dalam mencegah kecurangan tersebut. Faktor lain yang berhubungan dengan persepsi kontrol adalah prosedur dan kebijakan organisasi serta rintangan yang dirasakan dalam suatu organisasi. Persepsi pegawai pada faktor-faktor tersebut akan berdampak pada persepsi kontrolnya. Persepsi kontrol yang tinggi akan meningkatkan keyakinan yang lebih tinggi pula untuk melaporkan kecurangan. Di sisi lain, persepsi kontrol yang rendah akibat adanya ancaman retaliasi akan cenderung kurang berintensitas melakukan *whistleblowing*. Oleh sebab itu, hipotesis yang diajukan adalah:

H1: Persepsi kontrol berperilaku terhadap aktivitas kecurangan cenderung berhubungan positif dengan intensitas *whistleblowing*.

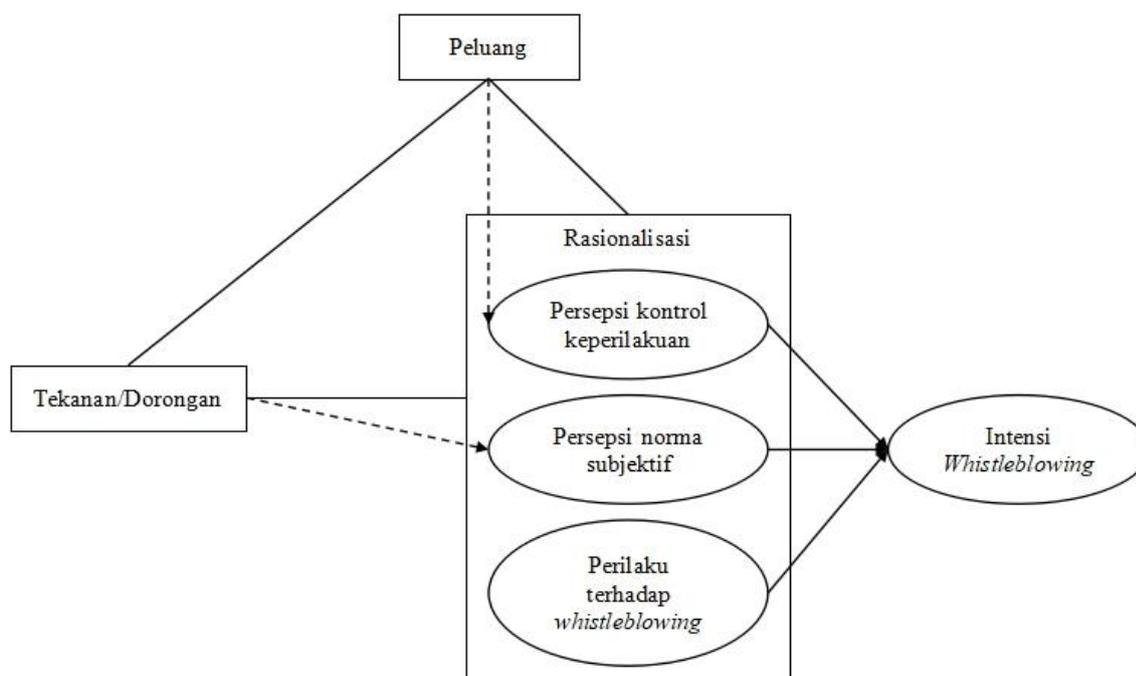
Seseorang membentuk persepsi berdasarkan norma sosial dan dorongan dari orang lain yang merupakan elemen tekanan (*pressure*) dari *fraud triangle*. Berdasarkan TPB, norma subjektif adalah tekanan sosial yang dapat dirasakan untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu (Ajzen, 1991). Tekanan atau dorongan memoti-

vasi *whistleblower* untuk mengungkap pelanggaran (Smaili & Arroyo, 2019). Seseorang mempertimbangkan apakah budaya dan orang lain di sekitarnya, sebagai pendorong, akan menerima atau tidak menerima tindakannya tersebut. Dengan kata lain, penerimaan orang-orang di sekitarnya dianggap lebih penting sebagai dasar mengambil tindakan dibanding hal-hal lainnya, misalnya kebijakan perusahaan (Brown et al., 2016). Semakin etis norma yang diikuti, semakin meningkatkan intensitas *whistleblowing*. Oleh sebab itu, orang yang dengan persepsi norma yang tinggi akan cenderung berintensitas untuk menjadi *whistleblower*. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan adalah:

H2: Persepsi norma terhadap aktivitas kecurangan cenderung berhubungan positif dengan intensitas *whistleblowing*.

Konsep atas sikap (*attitude*) berbeda antara *theory of planned behavior* dan *fraud triangle* (Cohen et al., 2010). Dalam *fraud triangle*, konsep sikap/rasionalisasi lebih luas, yakni mencakup seluruh elemen *theory of planned behavior* tersebut. Menurut *theory of planned behavior*, sikap adalah penilaian seseorang mengenai seberapa besar mereka setuju atau tidak setuju terhadap perilaku tertentu. Semakin positif seseorang memandang suatu, semakin ia ingin untuk berperilaku mendukung hal tersebut (Brown et al., 2016). Dengan kata lain, semakin upaya penghindaran kecurangan dianggap sebagai hal yang baik, semakin seseorang cenderung memiliki tingkat intensitas *whistleblowing* yang tinggi. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan adalah:

H3: Perilaku terhadap aktivitas kecurangan cenderung berhubungan positif dengan intensitas *whistleblowing*.



Gambar 1. Model Terintegrasi *Theory of Planned Behavior* dan *Fraud Triangle* dalam Memprediksi Intensi *Whistleblowing* (Brown et al., 2016)

Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif survei untuk memperoleh data terkait faktor-faktor *theory of planned behavior* dan *fraud triangle* yang menjelaskan intensi *whistleblowing* pegawai-pegawai di Indonesia. Survei dilakukan secara daring (*online*) kepada pegawai swasta dan pemerintahan dengan metode *convenience sampling*. Variabel independen terdiri dari persepsi kontrol, persepsi norma, dan sikap. Sedangkan variabel dependen adalah intensi *whistleblowing*. Instrumen untuk seluruh variabel didasarkan pada penelitian Brown dan Hays (2016). Uji hipotesis menggunakan PLS-SEM dengan SmartPLS dan ANOVA (*Analysis of Variance*) dengan SPSS. PLS-SEM digunakan untuk menguji hubungan tiga faktor *theory of planned behavior* dan intensi *whistleblowing*. Sedangkan ANOVA digunakan untuk menguji perbedaan intensi *whistleblowing* antara pegawai swasta dan pegawai pemerintahan.

Pembahasan

Partisipan penelitian survei daring ini adalah sebanyak 124 orang yang 42 berasal dari BUMN, 12 dari pemerintahan, dan 70 dari swasta. Dalam penelitian ini, pegawai BUMN digabungkan dengan pemerintahan karena BUMN dimiliki oleh pemerintah dan juga memiliki tanggung jawab memberikan pelayanan kepada publik. Dengan demikian, terdapat dua kelompok responden, yakni pegawai pemerintahan 54 orang dan pegawai swasta 70 orang. Usia rata-rata responden adalah 26,19 tahun dengan jangkauan antara 21-42 tahun. Responden terdiri dari 76 perempuan dan 48 laki-laki. Responden dengan pendidikan terakhir S1 sebanyak 104 orang, sedangkan sisanya adalah S2 (5 orang), diploma (14 orang), dan SMA (1 orang). Masa kerja rata-rata adalah selama 2,37 tahun dengan jangkauan antara 0,08-12 tahun. Sebanyak 63 responden menyatakan terdapat saluran *whistleblowing* di dalam instansinya dan sebanyak 22 responden pernah melakukan *whistleblowing*.

Tabel 1. Hasil Uji t dalam PLS-SEM

	Rata-rata Sampel	St. Dev.	t stat.	Nilai p
Persepsi Kontrol → Intensi WB	0,0606	0,0577	0,9418	0,3468
Persepsi Norma → Intensi WB	0,3949	0,0969	4,0115	0,0001
Sikap → Intensi WB	0,338	0,0958	3,5451	0,0004

Uji validitas pada seluruh variabel penelitian mencakup dua jenis, yakni validitas konvergen dan validitas diskriminan. Hasil uji validitas konvergen menunjukkan nilai *outer loading* lebih dari 0,70 dan AVE (*Average Variance Extracted*) lebih dari 0,50. Artinya, seluruh *item* valid. Sedangkan uji validitas diskriminan menunjukkan bahwa nilai *cross loading* lebih besar dari 0,70 untuk setiap komponen variabel laten dan seluruh *cross loading* variabel lebih besar daripada nilai *cross loading* variabel laten lainnya. Data juga dinyatakan reliabel dengan Cronbach's Alpha dan *composite reliability* lebih dari 0,70. Ambang batas tersebut didasarkan pada (Ghozali & Latan, 2015, pp. 75–77).

Hasil uji struktural menunjukkan nilai R^2 dan R^2 sesuaian sebesar 0,425 dan 0,411. Hasil ini menunjukkan bahwa 42,50% varian intensi *whistleblowing* dijelaskan oleh ketiga variabel laten atau variabel independen, yakni persepsi kontrol, persepsi norma, dan sikap. Nilai R^2 tersebut mengategorikan model penelitian ini berada dalam kategori *moderate* karena berada di antara 0,25-0,50 (Ghozali & Latan, 2015, pp. 81–83).

Tabel 1 menunjukkan hasil uji t. H1 mengusulkan hubungan positif antara persepsi kontrol dan intensi *whistleblowing*. Hasil menunjukkan nilai t statistik 0,94 ($< 1,96$) dan nilai $p=0,3468$ yang berarti hipotesis tidak terdukung. Hasil mengindikasikan bahwa persepsi kemudahan pada prosedur dan kebijakan untuk melaporkan kecurangan tidak selalu menumbuhkan intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Hal ini dapat dikarenakan oleh adanya banyak bentuk ketakutan dan

ancaman retaliasi yang mengurungkan keinginan yang ada sebelumnya untuk menjadi seorang *whistleblower*. Ancaman retaliasi tersebut antara lain dapat berasal dari instansi, atasan, manajemen senior, karyawan senior, maupun dewan pembuat aturan. Faktor-faktor tersebut menyebabkan intensi yang awalnya dapat meningkat, justru menjadi turun. Oleh sebab itu, persepsi kontrol tidak berhubungan signifikan dengan intensi *whistleblowing*.

Hasil pengujian H1 tidak sejalan dengan penelitian Brown et al. (2016). Pada penelitian tersebut, diprediksi dan ditemukan bahwa persepsi kontrol berhubungan positif dengan intensi *whistleblowing*. Di sisi lain, hasil statistik pada penelitian ini menunjukkan bahwa kemudahan secara prosedural dan kebijakan dalam perusahaan untuk melakukan *whistleblowing* – di antaranya direpresentasikan dengan prosedur yang jelas dan adil, mekanisme tata kelola perusahaan, dan tindakan antiretaliasi (Smaili & Arroyo, 2019) – tidak selalu diikuti dengan keinginan seseorang untuk melakukannya. Artinya, masih diperlukan faktor-faktor lain yang dapat mengarahkan seseorang sampai pada intensi melaporkan kecurangan. Latan, Jabbour, et al. (2019b) menjelaskan bahwa insentif finansial merupakan prediktor paling signifikan atas intensi auditor melakukan *whistleblowing* di Indonesia. Dengan demikian, adanya kesempatan yang diberikan prosedur dan kebijakan perusahaan saja tidak cukup menjadi dasar individu untuk melaporkan kecurangan, melainkan harus terdapat faktor penunjang lainnya yang dapat memperkuat kemunculan intensi tersebut.

Latan et al. (2018) menguatkan temuannya tersebut dengan studi lanjutan yang menemukan bahwa anteseden dari intensi *whistleblowing* melibatkan faktor internal dan eksternal diri seseorang yang saling berhubungan secara kompleks. Dengan tidak ditemukannya hubungan persepsi kontrol dan intensi *whistleblowing* pada penelitian ini, diindikasikan bahwa selain pada lingkungan kerja auditor, faktor eksternal (misalnya insentif finansial) dan faktor internal (misalnya intensitas moral) (Latan et al., 2018) juga dibutuhkan untuk mendorong kemunculan intensi *whistleblowing* pada pegawai swasta di bidang lainnya maupun pemerintahan.

H2 mengusulkan hubungan positif antara persepsi norma dan intensi *whistleblowing*. Hasil menunjukkan nilai t statistik 4,01 ($> 1,96$) dan nilai $p=0,0001$ yang berarti hipotesis terdukung. Pengaruh positif ini mengindikasikan bahwa adanya lingkungan etis dalam organisasi dapat mendorong terciptanya intensi *whistleblowing*. Budaya dan norma antikorupsi menyebabkan orang-orang di dalamnya berkecenderungan pada intensi untuk melakukan upaya-upaya yang mencegah tindakan tidak etis tersebut dilakukan.

Temuan hasil uji H2 mendukung penelitian terdahulu oleh Brown et al. (2016) dan Smaili dan Arroyo (2019) bahwa persepsi norma memiliki hubungan positif dengan intensi *whistleblowing*. Dengan kata lain, keberterimaan lingkungan kerja atas fungsi dan pentingnya *whistleblowing* ikut menentukan tekad pegawai untuk bersedia melakukan tindakan tersebut. Keberterimaan tersebut diindikasikan dalam keselarasan prinsip profesional, reputasional, sosial, finansial, moral, dan media (Smaili & Arroyo, 2019) di lingkungan kerja atas tindakan pelaporan kecurangan. Apabila seluruh aspek tersebut menyepakati bahwa tindakan *whistleblowing* sebagai tindakan yang harus didukung dan diberdayakan, maka pegawai cenderung

memperoleh keyakinan lebih untuk melakukan tindakan tersebut. Dengan demikian, kesesuaian antara motif diri dan norma yang dirasakan menjadi faktor penting yang menentukan intensi *whistleblowing*.

H3 mengusulkan hubungan positif antara sikap dan intensi *whistleblowing*. Hasil menunjukkan nilai t statistik 3,55 ($> 1,96$) dan nilai $p=0,0004$ yang berarti hipotesis terdukung. Sikap berkaitan dengan nilai-nilai yang dipegang oleh seseorang, di antaranya integritas, keadilan, keetisan, dan lain sebagainya. Sikap seseorang yang semakin positif terhadap kondisi bebas dari kecurangan dapat mendorong seseorang tersebut untuk memiliki intensi melaporkan adanya potensi kecurangan. Intensitas tersebut muncul karena bentuk sikap seseorang terhadap kecurangan mendorongnya untuk ikut andil dalam upaya penghindaran kecurangan. Kemunculan intensi *whistleblowing* merupakan salah satu bentuk respons yang mendukung upaya sistem pengendalian internal.

Sebagaimana H2, temuan pada H3 juga sejalan dengan penelitian Brown et al. (2016) dan (Smaili & Arroyo, 2019), yakni bahwa persepsi dan sikap atas tindakan *whistleblowing* menentukan terlibat tidaknya pegawai pada tindakan tersebut. Menurut Smaili dan Arroyo (2019) sikap ini di antaranya ditentukan oleh alasan individu dan alasan altruistis yang memunculkan anggapan bahwa *whistleblowing* adalah upaya yang penting untuk dilakukan dalam menanggapi adanya kecurangan di lingkungan kerja. Ketika kedua motif tersebut telah menempatkan pegawai pada persepsi bahwa *whistleblowing* adalah penting dan tepat untuk mengatasi kecurangan, maka dukungannya untuk ikut berperan serta dalam upaya tersebut akan terbentuk dalam wujud intensi untuk melakukan. Oleh sebab itu, sikap individu atas *whistleblowing* adalah

prediktor penting untuk efektivitas pemanfaatan upaya *whistleblowing*.

Penelitian ini juga melakukan pengujian perbedaan intensi *whistleblowing* antara pegawai pemerintahan dan pegawai swasta. Hasil uji Levene menunjukkan bahwa variansi kedua kelompok sama ($p=0,682$). Hasil uji sampel independen t menunjukkan nilai signifikansi 0,740 yang berarti bahwa tidak terdapat perbedaan signifikan antara intensi *whistleblowing* pegawai pemerintahan dan pegawai swasta. Hasil ini merupakan sinyal positif bahwa efektivitas *whistleblowing* mulai meningkat, baik di pemerintahan maupun swasta, yang ditandai dengan kesadaran yang sama akan pentingnya peran *whistleblowing* dalam mencegah kecurangan.

Selanjutnya, uji beda juga dilakukan untuk mengetahui apakah ada tidaknya intensi *whistleblowing* bergantung pada ketersediaan saluran *whistleblowing* di dalam instansi. Uji Levene menunjukkan variansi yang sama antara kedua kelompok ($p=0,231$). Uji sampel independen t menunjukkan $p=0,204$. Hasil ini berarti bahwa intensi *whistleblowing* tidak berbeda berdasarkan ketersediaan saluran *whistleblowing*. Sebagai penguat hasil tersebut, diketahui pula bahwa dari 22 orang yang pernah melakukan *whistleblowing*, terdapat 13 orang yang melaporkan karena terdapat saluran *whistleblowing* di instansinya. Sedangkan sisanya, yakni 9 orang, tetap melakukan *whistleblowing* meskipun tidak terdapat saluran di dalam instansinya. Artinya, 9 orang tersebut memanfaatkan saluran *whistleblowing* eksternal untuk melaporkan indikasi tindakan kecurangan. Fakta ini sejalan dengan penelitian Latan, Jabbour, et al. (2019a) yang menemukan bahwa melaporkan kecurangan pada saluran internal dan tanpa nama (anonim) lebih dipilih oleh pegawai-pegawai di Indonesia. Hasil ini juga menguatkan keyakinan bahwa

kemauan untuk melakukan *whistleblowing* meningkat di seluruh jenis instansi.

Hasil uji perbandingan intensi *whistleblowing* antara pegawai di Indonesia berdasarkan jenis instansi dan ketersediaan saluran pelaporan ini mengindikasikan bahwa kesadaran akan perlunya pelaporan tindakan kecurangan melalui sistem *whistleblowing* semakin meningkat. Artinya, faktor-faktor yang diupayakan untuk menjadi peningkat motivasi *whistleblowing* di lingkungan kerja telah berperan mendorong pegawai untuk memanfaatkan sistem tersebut untuk melaporkan kecurangan yang diketahuinya. Menurut Alleyne et al. (2018), dijelaskan bahwa intensi *whistleblowing* secara internal maupun eksternal sama-sama dipengaruhi oleh perilaku, kontrol perilaku yang dirasakan, dan biaya personal (*personal cost*) ketika melaporkan. Dengan demikian, selama faktor-faktor tersebut sama-sama terdapat dan dirasakan oleh pegawai, baik di lingkungan pemerintahan maupun swasta, maka dapat diprediksi bahwa tingkat intensi *whistleblowing* cenderung sama di berbagai instansi dan tipe saluran pelaporan.

Penutup

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh *whistleblowing triangle*, yang merupakan integrasi dari *theory of planned behavior* dan *fraud triangle*, terhadap intensi *whistleblowing*. Selain itu, penelitian ini juga berupaya untuk membandingkan intensi *whistleblowing* pada sektor pemerintahan dan sektor swasta. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa persepsi norma dan sikap berhubungan positif signifikan dengan intensi *whistleblowing*. Sedangkan faktor *theory of planned behavior* lainnya, yakni persepsi kontrol, tidak berhubungan signifikan dengan intensi *whistleblowing*. Di sisi lain, hasil uji beda menunjukkan tidak adanya perbedaan yang signifikan antara intensi

whistleblowing pegawai sektor pemerintahan dan pegawai sektor swasta.

Hasil penelitian ini memberikan dua implikasi. Pertama, tidak signifikannya pengaruh persepsi kontrol terhadap intensi *whistleblowing* membuktikan bahwa adanya kemudahan dan keadilan prosedur dan kebijakan untuk *whistleblowing* tidak selalu diikuti dengan intensi melakukannya. Hal ini dikarenakan oleh adanya kebutuhan faktor lain, misalnya insentif finansial, untuk meyakinkan seseorang untuk terlibat dalam upaya tersebut. Di samping itu, tetap perlu dilakukan upaya-upaya untuk memitigasi adanya ancaman retaliasi pada *whistleblower* yang dapat membatasi kemudahan pelaporan kecurangan yang disediakan oleh prosedur. Contohnya dengan adanya lembaga semacam *ombudsman* di dalam perusahaan yang mampu memproteksi pelapor kecurangan dari ancaman retaliasi. Kedua, penelitian ini mengindikasikan bahwa seluruh pegawai di berbagai sektor memiliki persepsi yang sama akan pentingnya fungsi *whistleblowing*.

Penelitian ini memiliki keterbatasan. Pertama, sampel penelitian tergolong kecil untuk mewakili populasi pegawai sektor pemerintahan maupun sektor swasta di Indonesia. Hal ini dikarenakan sistem pengambilan sampel menggunakan survei daring yang didasarkan pada kenyamanan responden untuk mengisi kuesioner (*convenience sampling*). Meskipun demikian, hasil penelitian ini tetap memiliki kekuatan untuk menjelaskan hubungan antarvariabel karena telah memenuhi syarat minimum pengujian statistik. Kedua, penelitian ini tidak meneliti kecenderungan *whistleblowing* sampai pada tahap perilaku (*behavior*) sebagaimana isi dari *theory of planned behavior*.

Penelitian ini memberikan peluang untuk penelitian selanjutnya untuk menguji *whistleblowing* sampai tahap perilaku. Pertama, penelitian selanjutnya juga dapat

mereplikasi penelitian Brown dan Hays (2016) dengan menggunakan lebih banyak sampel penelitian atau metode penelitian yang berbeda. Kedua, penelitian selanjutnya dapat melibatkan faktor-faktor internal maupun eksternal pegawai pemerintah dan swasta sebagai pemoderasi antara *whistleblowing triangle* dan intensi *whistleblowing*. Terakhir, penelitian selanjutnya juga dapat mengembangkan integrasi *theory of planned behavior* dengan teori kecurangan yang lebih lengkap, seperti *fraud pentagon*.

Referensi

- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211.
[https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- Ajzen, I., & Fishbein, M. (1977). Attitude-behavior relations: A theoretical analysis and review of empirical research. *Psychological Bulletin*, 84(5), 888–918.
<https://doi.org/10.1037/0033-2909.84.5.888>
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Haniffa, R. (2018). The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 509–527.
<https://doi.org/10.1007/s10551-015-2946-0>
- Association of Certified Fraud Examiners. (2018). *Report to the Nations: 2018 global study on occupational fraud and abuse*.
<https://www.claimsjournal.com/research/research/report-to-the-nations-2018-global-study-on-occupational-fraud-and-abuse/>
- Ajzen, I. (1980). *Understanding attitudes and predicting social behavior*. Prentice-Hall, Inc.
- Barnett, T., Bass, K., & Brown, G. (1996). Religiosity, ethical ideology, and

- intentions to report a peer's wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 15(11), 1161-1174. <https://doi.org/10.1007/BF00412815>
- Brown, J. O., Hays, J., & Stuebs, M. T. (2016). Modeling accountant whistleblowing intentions: Applying the theory of planned behavior and the fraud triangle. *Accounting and the Public Interest*, 16(1), 28-56. <https://doi.org/10.2308/apin-51675>
- Chen, C., & Lai, C. (2014). To blow or not to blow the whistle: the effects of potential harm, social pressure and organisational commitment on whistleblowing intention and behaviour. *Business Ethics: A European Review*, 23(3), 327-342. <https://doi.org/10.1111/beer.12053>
- Cohen, J., Ding, Y., Lesage, C., & Stolowy, H. (2010). Corporate Fraud and managers' behavior: Evidence from the press. *Journal of Business Ethics*, 95(S2), 271-315. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0857-2>
- Cressey, D. R. (1972). *Other people's money; a study of the social psychology of embezzlement*. Free Press.
- Gao, L., & Brink, A. G. (2017). Whistleblowing studies in accounting research: A review of experimental studies on the determinants of whistleblowing. *Journal of Accounting Literature*, 38(April), 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.05.001>
- Ghozali, I., & Latan, H. (2015). *Partial least squares konsep, teknik dan aplikasi menggunakan program Smartpls 3.0 untuk penelitian empiris*. Badan Penerbit UNDIP.
- Jubb, P. B. (2000). Auditors as whistleblowers. *International Journal of Auditing*, 4(2), 153-167. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00310>
- Latan, H., Jabbour, C. J. C., & Jabbour, A. B. L. de S. (2019a). Ethical awareness, ethical judgment and whistleblowing: A moderated mediation analysis. *Journal of Business Ethics*, 155(1), 289-304. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3534-2>
- Latan, H., Jabbour, C. J. C., & Jabbour, A. B. L. de S. (2019b). 'Whistleblowing Triangle': Framework and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 160(1), 189-204. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3862-x>
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2018). Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*, 152(2), 573-588. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3318-0>
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1-16. <https://doi.org/10.1007/BF00382668>
- Schultz, D., & Harutyunyan, K. (2015). Combating corruption: The development of whistleblowing laws in the United States, Europe, and Armenia. *International Comparative Jurisprudence*, 1(2), 87-97. <https://doi.org/10.1016/j.icj.2015.12.005>
- Smaili, N., & Arroyo, P. (2019). Categorization of whistleblowers using the whistleblowing triangle. *Journal of Business Ethics*, 157(1), 95-117. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3663-7>
- Suh, J. B., Nicolaidis, R., & Trafford, R. (2019). The effects of reducing opportunity and fraud risk factors on the occurrence of occupational fraud

in financial institutions. *International Journal of Law, Crime and Justice*, 56(November 2018), 79–88. <https://doi.org/10.1016/j.ijlcrj.2019.01.002>

Valentine, S., & Godkin, L. (2019). Moral

intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 98(September 2017), 277–288. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.01.009>