



Intensi Untuk Melakukan *Whistleblowing* Adanya Indikasi Kecurangan oleh Perangkat Desa

Pitriani¹, Anita Carolina², Citra Nurhayati³

^{1,2,3} Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Trunojoyo Madura

ABSTRAK

Kecurangan merupakan fenomena yang sering terjadi pada sektor pemerintahan yang sangat sulit untuk dihilangkan. Penelitian ini mempunyai tujuan untuk menganalisa faktor yang dapat mempengaruhi intensi perangkat desa di Kabupaten Ngawi untuk melakukan *whistleblowing* atas adanya indikasi kecurangan pada organisasi desa. Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif yang menguji hubungan antara *attitude toward behavior*, *subjective norm*, *perceived behavior control*, *perceived seriousness*, *personal responsibility for reporting*, dan *personal cost of reporting* dengan intensi melakukan *whistleblowing* indikasi kecurangan. Dengan menggunakan SPSS, penelitian ini mengolah sebanyak 102 kuesioner yang telah disebarkan kepada perangkat desa yang terdapat di Kecamatan Jogorogo, Kecamatan Kendal, Kecamatan Ngrambe, Kecamatan Sine. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *attitude toward behavior*, *subjective norm*, *perceived behavior control*, *personal responsibility for reporting* berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing* indikasi adanya kecurangan. Sedangkan *perceived seriousness* dan *personal cost of reporting* tidak berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing* indikasi adanya kecurangan.

Kata Kunci : *Whistleblowing*, *attitude toward behavior*, *subjective norm*, *perceived behavior control*, *perceived seriousness*, *personal responsibility for reporting*, *personal cost of reporting*.

Corresponding author: Anita Carolina (anita.carolina@trunojoyo.ac.id)

Pendahuluan

Indonesia menghadapi permasalahan kasus kecurangan (*fraud*) yang sampai saat ini mengalami kenaikan setiap tahunnya. Berdasarkan survei yang dilakukan oleh *PricewaterhouseCoopers* (2018), yang menunjukkan bahwa tingkat kecurangan dan kriminal ekonomi yang dilaporkan mengalami kenaikan dari 36% pada tahun 2016 menjadi 49% di tahun 2018. Kasus *fraud* selain terjadi di wilayah perusahaan juga terjadi di pemerintahan, seperti pemerintah pusat, pemerintah daerah, bahkan hingga di pemerintah desa. Berdasarkan survei *Indonesia Corruption Watch* (2020), anggaran desa merupakan sektor yang paling rentan terjadinya suatu praktik korupsi. Selain itu, pemetaan yang dilakukan oleh ICW, terdakwa perkara korupsi lingkup perangkat desa mengalami kenaikan dari peringkat kedua menjadi peringkat pertama dengan jumlah 330 orang.

Whistleblowing menjadi alternatif yang paling efektif dilakukan dalam rangka mencegah adanya kecurangan dibandingkan dengan metode pencegahan lainnya (Sweeney, 2008). Utami et al., (2016), juga menyebutkan bahwa suatu tindakan kecurangan akan cepat diidentifikasi dengan adanya *whistleblowing system* yang optimal. ACFE Indonesia (2019), menunjukkan bahwa media laporan/*whistleblowing* berada dalam peringkat pertama dalam berkontribusi mengungkapkan kasus *fraud* di Indonesia. Hal ini menunjukkan bahwa media pelaporan merupakan metode yang paling sering diimplementasikan dalam mendeteksi indikasi kecurangan. Namun, survei *PricewaterhouseCoopers* (2018), menunjukkan bahwa tingkat kecurangan dan kriminal ekonomi yang dilaporkan masih terdapat hambatan *whistleblowing* yang tinggi sehingga persentase masih rendah yaitu hanya 7% kasus yang terungkap melalui *whistleblowing system*. *Whistleblowing* merupakan pelaporan oleh anggota organisasi atas tindakan kecurangan kepada pihak yang berkewajiban menangani kasus kecurangan (Near & Miceli, 1985).

Peraturan Presiden Nomor 81 Tahun 2010, mengenai penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dan bebas dari KKN (Korupsi, Kolusi, Nepotisme) dapat didukung dengan adanya *whistleblowing system* dalam sebuah organisasi pemerintah. Saat ini pemerintah berusaha mengembangkan beberapa sistem pelaporan adanya indikasi kecurangan. Salah satunya adalah terdapatnya sebuah *whistleblowing system* untuk melaporkan indikasi kecurangan melalui sebuah website yang dimiliki oleh Kementerian Dalam Negeri (Direktorat Jenderal Bina Pemerintah Desa). Pemerintah juga telah menyediakan sebuah *website* bagi siapa saja untuk melaporkan adanya indikasi tindakan kecurangan dengan menggunakan situs resmi *Whistleblowing System* Kementerian Keuangan dan *website* LAPOR (Layanan Aspirasi dan Pengaduan Online Rakyat). Utami et al., (2016), menyebutkan bahwa tindakan kecurangan merupakan suatu tindakan yang sangat fatal, sehingga perangkat desa tidak mendukung terjadinya kecurangan dan harus dilakukan pelaporan. Namun terdapat sebagian masyarakat yang memiliki rasa takut dan sungkan yang besar dalam mengungkapkan kasus kecurangan. Hal ini menyebabkan seseorang akan mengalami dilema dalam menentukan pilihan menjadi *whistleblower* (Parianti et al., 2016).

Memahami faktor individual dan situasional yang dapat mendorong seseorang dalam memutuskan untuk menjadi *whistleblower* atas indikasi kecurangan yang terjadi dalam organisasi sangat penting dilakukan oleh setiap organisasi agar dapat dirancang *whistleblowing system* yang efektif dan efisien untuk mencegah terjadinya kecurangan dalam organisasi. Faktor individual dapat menjadi indikator niat seseorang untuk menjadi *whistleblower*. Namun niat seseorang dapat berubah sesuai dengan situasi yang terjadi atau berasal dari faktor situasional (Winardi, 2013). Oleh karena itu penelitian ini mengambil 3 variabel dari faktor individual (*attitude toward behavior, subjective norm, perceived behavioral control*) dan 3 variabel dari faktor situasional (*perceived seriousness, personal responsibility for reporting, personal cost of reporting*) yang dapat mempengaruhi intensi seseorang untuk melakukan *whistleblowing* atas adanya indikasi kecurangan.

Faktor individual dan faktor situasional memiliki peran penting dalam memengaruhi intensi untuk melakukan *whistleblowing* indikasi kecurangan. Penelitian Latan et al., (2016), menunjukkan bahwa *whistleblowing* secara langsung dipengaruhi oleh *attitude toward behavior, perceived behavioral control, personal responsibility for reporting, personal cost of reporting*. Penelitian Siallagan et al., (2017), juga menunjukkan hasil bahwa *attitude toward behavior, perceived behavioral control* memiliki pengaruh dalam melakukan tindakan *whistleblowing*. Selain itu hasil penelitian lain memberikan simpulan bahwa karyawan yang merasa memiliki tanggung jawab untuk melakukan pelaporan (*personal responsibility for reporting*) akan melaporkan kecurangan, *perceived seriousness* secara tidak langsung mempunyai pengaruh terhadap niat pelaporan, dan *personal cost of reporting* mempunyai pengaruh terhadap niat melaporkan kecurangan (Sonnier & Lassar, 2013).

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini berusaha menginvestigasi faktor-faktor yang mempengaruhi intensi perangkat desa di Kabupaten Ngawi untuk melakukan *whistleblowing* atas adanya indikasi kecurangan secara holistik dengan menggabungkan elemen individual dan elemen situasional. Penelitian ini bertujuan untuk menginvestigasi hubungan antara *attitude toward behavior, subjective norm, perceived behavior control, perceived seriousness, personal responsibility for reporting*, dan *personal cost of reporting* dengan intensi untuk melakukan *whistleblowing* atas indikasi kecurangan. Penelitian ini berkontribusi untuk memberikan gambaran mengenai unsur-unsur yang dapat mempengaruhi intensi untuk melakukan *whistleblowing*, sehingga setiap organisasi dapat melakukan pencegahan dengan merancang kebijakan mengenai *whistleblowing system* yang optimal. Penelitian ini juga bermanfaat untuk memperluas kajian literatur bagi akademisi dalam memahami *whistleblowing systems*.

Literatur Review dan Pengembangan Hipotesis

Theory of Planned Behavior

Theory of Planned Behavior (TPB) pertama kali disampaikan oleh Ajzen (1991) merupakan perluasan dari *Theory Reasoned Action* (TRA) yang mendeskripsikan keterkaitan antara sikap dan perilaku. Berdasar TRA terdapat dua prediktor utama yang dapat digunakan dalam mengukur intensi suatu perilaku, yaitu sikap dan norma subjektif (Ajzen, 1991). Sedangkan dalam TPB disebutkan perilaku individu yang dilakukan terjadi karena adanya kombinasi dari sikap dan norma subjektif sebagai wujud intensi individu dalam berperilaku tertentu serta suatu perilaku timbul berada dibawah kontrol penuh individu tersebut. Ajzen (2005), mengatakan bahwa sikap, norma subjektif, dan persepsi kontrol perilaku mampu memprediksi niat seseorang dalam berperilaku atau bertindak. Pada penelitian sebelumnya, Ajzen (1991), menyebutkan bahwa TPB merupakan suatu teori yang dapat memperkirakan dan menjelaskan perilaku seseorang yang berdasar pada seorang manusia yang akan selalu mempertimbangkan dampak yang akan diterima dari apapun tindakan yang mereka pilih sesuai dengan asumsi bahwa seorang manusia merupakan makhluk rasional.

Attitude Toward Behavior

Menurut Rahman et al., (2017:59), sikap diartikan sebagai suatu bentuk dari pernyataan evaluatif baik yang diharapkan atau tidak diharapkan yang berhubungan dengan objek atau peristiwa. Wibowo (2015:55), juga mendefinisikan sikap sebagai penilaian seseorang atas perilaku yang menyebabkan suatu masalah. Sikap merupakan suatu kecenderungan berupa perilaku dan reaksi seseorang terhadap obyek yang dapat mendukung dan juga dapat bertolak belakang dengan perilaku seseorang (Ajzen, 1991). Park & Blenkinsopp (2009), mengatakan bahwa sikap dapat diukur dari tingkat manfaat dari suatu perilaku yang dirasakan oleh seseorang, sehingga sikap dapat memengaruhi niat seseorang dalam berperilaku tertentu.

Subjective Norm

Norma subjektif disebut sebagai suatu anggapan individu terhadap pendapat orang lain dari perilaku yang dilakukan, sehingga dapat mendorong atau menghambat seseorang dalam melakukan suatu perilaku (Ajzen, 2005). Norma subjektif menurut Wibowo (2015:55), adalah faktor sosial yang memengaruhi seseorang dalam memutuskan suatu perilaku yang akan dilakukan. Lebih lanjut dijelaskan bahwa norma subjektif adalah wujud respon atas tekanan sosial dari orang lain (Daxini et al., 2019). Sehingga ketika orang lain menerima dan menganggap suatu perilaku sebagai suatu hal yang baik, maka seorang individu akan lebih memilih melakukan perilaku tersebut. Begitu pula sebaliknya

seorang individu lebih cenderung tidak melakukan suatu perilaku ketika orang lain tidak menerima dan tidak menyetujui suatu perilaku.

Perceived Behavioral Control

Persepsi kontrol perilaku merupakan keyakinan seseorang atas ketersediaan dan peran sumberdaya yang dapat mempengaruhi dan mendorong seseorang untuk melakukan suatu tindakan (Ajzen, 2005). Wibowo (2015:55), menjelaskan kontrol perilaku adalah manajemen yang dilakukan atas hambatan yang mungkin terjadi. Selanjutnya Daxini et al., (2019), berpendapat bahwa persepsi kontrol perilaku adalah suatu kondisi yang dirasakan oleh seseorang dalam menentukan perilakunya. Sehingga niat seseorang dalam melakukan perilaku akan semakin kuat ketika kontrol perilaku yang dirasakan semakin besar.

Graham's Model of Principle Organizational Dissent

Model Graham (1986), menjelaskan bahwa tindakan pelaporan yang dilakukan seseorang sangat bermanfaat dalam memahami kecenderungan niat seseorang ketika melakukan suatu perilaku. Lebih lanjut dijelaskan bahwa model graham memberikan suatu cara dalam pengambilan keputusan individu dalam melaporkan suatu tindakan yang tidak etis dan melanggar standar keadilan (Graham, 1986). Model Graham mengatakan bahwa niat seseorang akan cenderung meningkat dalam melakukan tindakan pelaporan tindakan tidak etis dengan pertimbangan *perceived seriousness, personal responsibility for reporting, personal cost of reporting* (Graham, 1986).

Menurut Graham (1986), tingkat keseriusan kecurangan merupakan penilaian seseorang yang dapat dipengaruhi oleh karakteristik situasional, seperti besarnya kerugian yang akan timbul dari kecurangan yang terjadi. Sedangkan tanggung jawab pribadi yang dirasakan oleh pelapor dipengaruhi oleh nilai-nilai etika seseorang dan perasaan tanggung jawab sosial seseorang terhadap organisasi, rekan kerja, dan pemberi kerja (Graham, 1986). Selain itu, risiko pembalasan yang akan diterima oleh pelapor atas tindakannya dalam melakukan tindakan pelaporan kecurangan merupakan biaya pribadi utama yang akan ditanggung oleh pelapor (Graham, 1986).

Perceived Seriousness

Persepsi keseriusan kesalahan merupakan suatu bentuk penilaian seseorang yang berupa keparahan atas suatu tindakan atau perilaku kesalahan yang terjadi yang dapat diukur dengan mempertimbangkan dampak moneter, ancaman kerugian, dan hasil negatif yang mungkin akan terjadi (Graham, 1986). Schultz et al., (1993), menganggap bahwa keseriusan kecurangan dapat dilihat dari tingkat materialitas dalam akuntansi. Selanjutnya Alleyne et al., (2017), memberikan penjelasan bahwa persepsi keseriusan kesalahan yang terjadi dapat dievaluasi dengan melihat karakteristik kesalahan, potensi bahaya, dan dampak negatif yang mungkin akan terjadi.

Personal Responsibility for Reporting

Tanggung jawab pribadi yang dirasakan oleh Graham (1986), digambarkan sebagai suatu keadaan perasaan psikologis berupa tanggung jawab pribadi terhadap prinsip. Graham (1986), menjelaskan bahwa tanggung jawab pribadi yang dirasakan oleh seseorang merupakan suatu hasil yang berasal dari perkembangan moral kognitif dan pembelajaran sosial yang diperoleh oleh seorang individu yang dapat dipertahankan dengan tanggung jawab sosial berupa etika profesi yang dimiliki. Menurut Curtis (2006), rasa memiliki kewajiban moral dan tuntutan pekerjaan atau tanggung jawab peran yang dimiliki dapat mendorong seseorang yang mengetahui adanya tindakan kecurangan untuk melakukan pelaporan. Alleyne et al., (2017), juga menjelaskan bahwa tanggung jawab pribadi yang dirasakan oleh seseorang dapat memengaruhi keputusan untuk menjalankan tindakan pelaporan atau tidak menjalankan pelaporan atas kecurangan yang terjadi.

Personal Cost of Reporting

Personal cost pertama kali dikenalkan oleh Julian B Rotter merupakan konsep dalam psikologi personal. Menurut Graham (1986), biaya pelaporan pribadi yang utama yaitu risiko pembalasan oleh orang lain di dalam organisasi yang bertentangan dengan tindakan pelaporan. Graham (1986), selanjutnya menjelaskan bahwa bantuan persiapan argumen kritis yang disediakan dalam perbedaan pendapat dan jaminan atas pembalasan yang diterima akan mengurangi biaya pribadi yang dirasakan sehingga dapat meningkatkan niat seseorang dalam melakukan suatu tindakan pelaporan. Selain itu Ponemon (1994), menjelaskan lebih lanjut bahwa penentu paling signifikan dalam mengambil keputusan calon pelapor adalah sifat dan tingkat pembalasan atau sanksi yang akan diterima oleh pelapor dari pihak manajemen atau rekan kerja dalam suatu organisasi. Selanjutnya Alleyne et al., (2017), juga mengatakan bahwa dalam mengambil keputusan untuk melakukan tindakan pelaporan dipengaruhi oleh respon organisasi dan biaya pelaporan atas tindakan melaporkan suatu kecurangan.

Whistleblowing

Near & Miceli (1985), mendefinisikan *whistleblowing* sebagai tindakan melaporkan penyimpangan yang terjadi dalam organisasi oleh anggota dalam sebuah kepada pihak yang memiliki kewenangan. *Whistleblowing* juga dapat dimaknai sebagai keputusan yang diambil oleh seseorang untuk melaporkan perilaku atau keputusan yang melanggar peraturan kepada pihak organisasi, pemerintah, dan media masa (Dozier & Miceli, 1985). *Whistleblowing* dianggap sebagai tindakan yang memberikan konsekuensi baik bagi instansi dan pemangku kepentingan yang salah satunya adalah dengan mengungkapkan kecurangan yang terjadi maka tindakan itu memberi kontribusi dalam memberantas tindakan korupsi yang terjadi di dalam organisasi.

Sweeney (2008), juga memberikan gambaran mengenai *whistleblowing* dengan mendefinisikan sebagai tindakan pelaporan kepada pihak yang memberikan pelayanan berupa sistem pelaporan atas tindakan kecurangan dalam organisasi. Definisi lain mengenai *whistleblower* adalah seseorang yang memilih untuk meniup peluit pada saat mengetahui adanya bahaya atau ancaman (Tuanakotta, 2016:605). Dozier & Miceli (1985), mengatakan bahwa sebagian individu menganggap bahwa *whistleblower* merupakan individu yang memiliki perilaku baik dan benar yang memberikan manfaat bagi organisasinya. Namun sebagian individu lainnya menganggap bahwa *whistleblower* sebagai penghianat karena mengungkapkan rahasia organisasi yang tidak boleh diketahui pihak luar dan semua orang. Pandangan yang bertolak belakang itulah yang menyebabkan seseorang dilema dalam menentukan sikap untuk melakukan *whistleblowing* (Parianti et al., 2016).

Pengembangan Hipotesis

Ajzen (1991) melalui TPB yang dikembangkannya menjelaskan bahwa terdapat tiga elemen utama dari niat yaitu sikap, norma subjektif, dan kontrol perilaku yang dapat menjadi indikator seberapa besar intensi atau niat seseorang dalam berperilaku. TPB menekankan ketika melakukan sesuatu setiap orang memiliki kecenderungan untuk mempertimbangkan banyak hal terlebih dahulu sebelum adanya niat dan terbentuk suatu perilaku (Ajzen, 1991; Ajzen, 2005). Ajzen dan Fishbein (2010), menjadikan TPB sebagai kerangka konseptual yang dapat dikaitkan dengan perilaku dalam lingkup sosial.

Sikap menjadi salah satu faktor dalam menilai adanya niat yang dijelaskan sebagai suatu kecenderungan berupa perilaku dan reaksi seseorang terhadap objek yang bersifat positif maupun negatif yang diberikan sehingga selain dapat mendukung perilaku, sikap juga dapat bertolak belakang dengan perilaku seseorang (Ajzen, 1991). Sikap dapat diukur dengan melihat sejauh apa seseorang menganggap perilaku yang memberikan manfaat atau tidak memberi manfaat yang menjadi pengaruh dalam niat seseorang dalam melakukan suatu perilaku (Park & Blenkinsopp, 2009). Allport (1935), menganggap sikap sebagai wujud perasaan dan juga evaluasi positif ataupun negatif mengenai obyek atau persoalan.

Whistleblowing merupakan pengungkapan anggota organisasi atas timbulnya efek tindakan perbaikan yang disebabkan oleh aktivitas yang tidak legal, tidak memiliki moral, atau diluar kendali pimpinan kepada seorang individu dan organisasi (Near dan Miceli, 1985). Tindakan *whistleblowing* dapat memberikan konsekuensi yang baik bagi instansi dan pemangku kepentingan yang salah satunya adalah dengan mengungkapkan kecurangan yang terjadi sehingga tindakan kecurangan (fraud) yang terjadi di dalam organisasi dapat diminimalisir.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Mulvag dan Serly (2019), Winardi (2013), Rochmawati (2020), Qomaruddin (2019), Mustopa et al., (2020), Latan et al., (2016), Safira & Ilmi (2020), Alleyne et al., (2019), Bagustianto dan Nurkholis (2015), Saud (2016), Siallagan et al., (2017), Zakaria (2016),

Lasminin(2018), dan Rahman (2020) menyatakan bahwa sikap terhadap perilaku mempunyai pengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Hasil berbeda diperoleh oleh penelitian yang dilakukan Utami et al., (2018), Nurulrahmatiah (2019), Fajri (2017), Wiranita (2019), Iskandar dan Saragih (2018), Alfani et al., (2020), dan Aliyah (2015) yang membuktikan bahwa sikap terhadap perilaku tidak mempunyai pengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Sehingga dapat dirumuskan hipotesis:

H1: *Attitude toward behavior* berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*.

TPB mengatakan bahwa perilaku dari seseorang yang dilakukan tidak semuanya berada dibawah kontrol penuh individu namun juga timbul karena adanya kombinasi dari sikap, norma subjektif, dan keyakinan kontrol atas perilaku (Ajzen, 1991). TPB dalam Ajzen dan Fishbein (2010), dikatakan berhubungan dengan perilaku dalam bidang ilmu sosial, dimana *whistleblowing* menjadi salah satu praktik dari ilmu sosial. Norma subjektif dapat dijadikan tolak ukur untuk memprediksi niat seseorang memutuskan untuk melakukan perilaku tertentu, termasuk untuk memprediksi niat seseorang dalam melakukan *whistleblowing* (Ajzen, 2005). Ajzen (2005), menganggap bahwa norma subjektif sebagai fungsi atas keyakinan normatif yang kemudian menjadi motivasi dalam mematuhi tujuan yang akan dicapai.

Norma subjektif adalah persepsi seseorang pada sumber yang dapat berpengaruh untuk memperlihatkan atau tidak memperlihatkan perilaku tertentu (Ajzen, 2005). Daxini et al., (2019), mengatakan bahwa norma subjektif merupakan salah satu faktor pendorong individu dalam suatu tindakan tertentu mengenai respon atas tekanan sosial dari orang lain yang dirasakan oleh individu tersebut. Dalam kaitannya dengan *whistleblowing*, keyakinan normatif merupakan keyakinan individu bahwa orang-orang disekitarnya akan menyetujui atau tidak ketika individu tersebut mengungkapkan kecurangan yang terjadi (Parianti et al., 2016). Near dan Miceli (1985), menyebutkan *whistleblowing* merupakan pelaporan atas timbulnya efek tindakan perbaikan yang disebabkan oleh aktivitas diluar legalitas yang dilakukan oleh anggota organisasi. *Whistleblowing* dijelaskan kembali oleh Valentine dan Godkin (2019), sebagai suatu keputusan untuk melaporkan tindakan ilegal yang menimbulkan dampak buruk bagi kepentingan publik yang dikakukan oleh karyawan, anggota organisasi, atau mantan karyawan dari organisasi tersebut.

Penelitian terdahulu mengatakan norma subjektif berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dilakukan oleh Winardi (2013), Wiranita (2019), Rochmawati (2020), Utami et al., (2018), Qomaruddin (2019), Lasmini (2018), Mulvag & Serly (2019), Iskandar & Saragih (2018), Siallagen et al., (2017), Rahman (2020) dan Zakaria (2016). Hasil yang berbeda menyatakan bahwa norma subjektif tidak berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dilakukan oleh Nurulrahmatiah (2019), Alfani et al., (2020), dan Fajri (2017). Sehingga dapat dirumuskan hipotesis :

H2 : *Subjective norm* berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*.

Menurut Ajzen (1991), kontrol perilaku merupakan salah satu predictor yang mendasari TPB dimana keputusan seseorang ketika melakukan suatu perilaku dipengaruhi oleh niat untuk melakukan sesuatu. TPB adalah kerangka konseptual yang berkaitan dengan perilaku seseorang dalam lingkungan sosial (Ajzen dan Fishbein 2010). *Whistleblowing* merupakan perilaku dalam lingkungan sosial berupa pengungkapan yang menimbulkan efek perbaikan atas aktivitas ilegal yang dilakukan oleh anggota organisasi atau mantan anggota organisasi (Near dan Miceli, 1985). Sedangkan Sweeney (2008), menyebut *whistleblowing* sebagai kegiatan pelaporan atas kecurangan dalam organisasi kepada pihak yang menyediakan sistem pelaporan.

Persepsi kontrol perilaku dapat memberikan keyakinan seseorang atas ketersediaan dan peran sumberdaya untuk melakukan suatu tindakan (Ajzen, 2005). Menurut Saud (2016), keyakinan tentang hambatan menjadi salah satu faktor kontrol dari *whistleblowing*. Hambatan dapat berupa pelaporan yang digagalkan atau dengan penuh kesadaran mengabaikan pelaporan dari *whistleblower*, hal ini mengakibatkan tidak adanya niat individu untuk melakukan pengungkapan kecurangan disebabkan hambatan yang dialami individu tersebut. Sehingga keinginan individu yang tinggi dalam melaporkan suatu kasus kecurangan dipengaruhi oleh kontrol perilaku yang tinggi juga.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Utami et al., (2018), Zakaria (2016), Lasmini (2018), Alleyne et al., (2019), Rochmawati (2020), Fajri (2017), Iskandar & Saragih (2018), Alfani et al., (2020), Mulfaq & Serly (2019), Nurulrahmatiah (2019), Latan et al., (2016), Siallagan et al., (2017), dan Winardi (2013) menyatakan bahwa kontrol perilaku berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Hasil berbeda menyatakan bahwa kontrol perilaku tidak berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dilakukan oleh Zakaria (2016), Qomaruddin (2019), Safira & Ilmi (2020), Wiranita (2019), dan Saud (2016). Sehingga dapat dirumuskan hipotesis :

H3: *Perceived behavioral control* berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*.

Graham's Model of Principle Organizational Dissent merupakan jalur dalam mengambil keputusan untuk melaporkan suatu tindakan tidak etis oleh individu (Graham, 1986). Selanjutnya Schultz et al., (1993), memberikan penjelasan mengenai tindakan yang tidak etis sebagai suatu perilaku yang melanggar standar keadilan dalam bidang ekonomi. Model Graham menjelaskan bahwa setiap perbedaan keputusan seseorang dalam mengambil keputusan untuk melaporkan tindakan tidak etis dipengaruhi oleh faktor keseriusan masalah yang dirasakan, tanggung jawab pribadi yang dirasakan oleh pelapor, dan biaya pelaporan pribadi yang dirasakan (Graham, 1986). Graham (1986), menyatakan bahwa keseriusan kesalahan merupakan penilaian individu yang dipengaruhi oleh karakteristik situasional situasional, pengaruh terhadap orang lain, serta besarnya kerugian dan frekuensi tindakan yang dilakukan. Model Graham (1986), merupakan jalur dalam mengambil keputusan untuk

melaporkan suatu tindakan tidak etis oleh individu. Selanjutnya Schultz et al., (1993), memberikan penjelasan mengenai tindakan yang tidak etis sebagai suatu perilaku yang melanggar standar keadilan dalam bidang ekonomi. Model Graham mengatakan bahwa tingkat pelaporan tindakan kecurangan dalam organisasi akan semakin meningkat dengan tingkat keseriusan kesalahan yang tinggi, tanggung jawab pribadi yang tinggi, dan menurunnya biaya pelaporan pribadi yang dirasakan oleh calon seseorang (Graham, 1986).

Schultz et al., (1993), menjelaskan keseriusan dari suatu kecurangan berhubungan dengan konsep materialitas dalam akuntansi sehingga ketika suatu kecurangan dianggap serius, niat seseorang untuk menjadi *whistleblower* akan cenderung tinggi. Sebaliknya jika tingkat keseriusan kecurangan yang terjadi termasuk dalam kategori tidak serius, maka kemungkinan untuk memilih menjadi *whistleblower* juga akan semakin rendah. Selanjutnya Alleyne et al., (2017), menjelaskan bahwa keseriusan berhubungan dengan penilaian seseorang dengan pengaruh karakteristik situasional, tingkat bahaya dan frekuensi dari tindakan tidak etis yang melanggar hukum dan merugikan organisasi.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Abdullah & Hasma (2017), Agustiani et al., (2019), Putra (2018), Winardi (2013), Rochmawati (2020), Safira & Ilmi (2020), Mustopa et al., (2020), Andon et al., (2018), Sholehah & Ishak (2020), Nurulrahmatiah (2019), Bagustianto & Nurkholis (2015), Caillier (2016), dan Mulfag & Serly (2019) menyatakan bahwa tingkat keseriusan kecurangan berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Hasil berbeda menunjukkan bahwa tingkat keseriusan kecurangan tidak berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dilakukan oleh Alleyne et al., (2017), Setyorini & Donifaisal (2020), Aliyah (2015), dan Hanif & Odiatma (2017). Sehingga dapat dirumuskan hipotesis:

H4: *Perceived seriousness* berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

Menurut *Graham's Model of Principle Organizational Dissent*, individu yang melakukan tindakan *whistleblowing* dipengaruhi salah satu faktor, yaitu tanggung jawab pribadi (Graham, 1986). Menurut Graham (1986), rasa tanggung jawab sosial pribadi adalah hasil dari perkembangan moral kognitif dan pembelajaran sosial. Akar dari tanggung jawab pribadi adalah moral kognitif dan pembelajaran sosial yang didukung oleh internalisasi etika profesional tanggung jawab sosial (Graham, 1986).

Whistleblower sebagai pelaku *whistleblowing* berperan penting dalam mengungkapkan kecurangan yang dianggap sebagai tindakan yang baik harus didorong dan diberikan penghargaan (Jalil, 2014). Namun menurut Cho dan Song (2015), *whistleblower* juga dianggap tidak setia oleh sebagian orang dan memiliki banyak risiko lainnya. Pandangan orang-orang yang bertolak belakang itulah yang menyebabkan seseorang dilema dalam menentukan sikap untuk melakukan *whistleblowing* (Parianti et al., 2016). Tanggung jawab pribadi dalam tindakan *whistleblowing* tergantung pada tanggung jawab masing-masing individu untuk melaporkan kecurangan yang terjadi (Kaplan & Whitecotton, 2001).

Menurut Curtis (2006), orang yang mengetahui kecurangan dapat mengungkapkan kecurangan tersebut berdasarkan rasa kewajiban moral atau bagian dari pekerjaannya dan tanggung jawab peran individu tersebut. Miceli et al., (1991), menemukan bahwa auditor internal lebih memungkinkan untuk melakukan pengungkapan kecurangan apabila meyakini tindakan tersebut menjadi bagian dari tanggung jawab peran mereka atau dipaksa secara moral untuk melakukan tindakan tersebut. Alleyne et al., (2017), juga memberikan penjelasan bahwa dalam melaporkan kecurangan dengan tagging jawab pribadi yang dirasakan didorong oleh perasaan tanggung jawab sosial seseorang terhadap organisasi tersebut.

Penelitian Kaplan & Whitecotton (2001), Safira & Ilmi (2020), Latan et al., (2016), Keil et al., (2004), Agustiani et al., (2019), Alleyne et al., (2017), Smith & Keil (2003), dan Setyorini & Donifaisal (2020) menyatakan bahwa tanggung jawab pribadi berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Sehingga dapat dirumuskan hipotesis:

H5: *Personal responsibility for reporting* berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

Graham's Model of Principle Organizational Dissent mengatakan bahwa keputusan individu dalam melaporkan tindakan kecurangan selain dipengaruhi oleh tingkat keseriusan kesalahan dan tanggung jawab pribadi juga dipengaruhi oleh biaya pelaporan pribadi (Graham, 1986). Budaya organisasi yang mendorong inovasi peran dan pemikiran dan tindakan independen akan mengurangi risiko pembalasan yang dirasakan (Graham, 1986). Ponemon (1994), beranggapan bahwa seseorang akan mempertimbangkan banyak hal dalam mengambil keputusan untuk melakukan *whistleblowing*, salah satunya adalah adanya balasan atau hukuman yang diberikan oleh pihak manajemen maupun rekan kerja kepada *whistleblower*. Lebih lanjut Graham dan Zhuang (2003), mengatakan bahwa pembalasan yang akan dilakukan oleh orang-orang dalam organisasi yang menganggap bahwa *whistleblower* sebagai penghianat adalah *personal cost* yang paling dipertimbangkan oleh seseorang yang akan mengambil keputusan untuk melakukan *whistleblowing*.

Menurut Graham (1986), biaya pelaporan pribadi merupakan risiko pembalasan oleh orang lain di dalam organisasi yang tidak menerima tindakan pelaporan. Salah satu penentu paling signifikan terhadap keputusan seseorang melakukan *whistleblowing* dalam menyampaikan kecurangan adalah sifat dan tingkat pembalasan atau hukuman yang diberikan oleh manajemen atau rekan kerja terhadap pengungkapan yang dilakukan (Ponemon, 1994). Persepsi biaya pribadi dari *whistleblowing* juga tergantung pada faktor-faktor yang berkaitan dengan kemungkinan reaksi manajerial (Miceli et al., 2008). Alleyne et al., (2013), juga mengatakan bahwa dalam pengambilan keputusan untuk mengungkapkan kecurangan, seseorang akan mempertimbangkan luas dan sifat dari biaya pelaporan pribadi seperti sanksi dan pembalasan dari pihak yang menentang pengungkapan kecurangan. Lebih lanjut Alleyne et al., (2017), mengatakan bahwa biaya pribadi dalam model Graham dalam melaporkan

kecurangan didorong oleh respon organisasi atas perbedaan pendapat dan biaya pelaporan atas tindakan yang diambil dalam melaporkan kecurangan. Mesmer-Magnus & Viswesvaran (2005), juga menjelaskan bahwa salah satu yang menjadi hambatan seseorang menjadi *whistleblower* adalah kekhawatiran akan adanya pembalasan atas tindakan pelaporan yang dilakukannya.

Penelitian sebelumnya mengatakan bahwa biaya pelaporan pribadi berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dilakukan oleh Agustiani et al., (2019), Mustopa et al., (2020), Hanif & Odiatma (2017), Alleyne et al., (2017), Mulfaq dan Serly (2019), Akbar & Yonnedi (2016), Latan et al., (2016), Ramadhany (2017), Lestari & Yaya (2017), dan Setyorini & Donifaisal (2020). Berbeda dengan hasil penelitian terdahulu oleh Aliyah dan Marisan (2017), Bagustianto & Nurkholis (2015), Winardi (2013), dan Setyawati et al., (2015) yang menjelaskan bahwa *personal cost of reporting* tidak berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Sehingga dirumuskan hipotesis:

H6: *Personal cost of reporting* berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

Metode Riset

Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Penelitian yang dilakukan peneliti adalah penelitian kuantitatif dengan menggunakan data primer yang berupa hasil kuesioner yang disebarkan kepada responden. Populasi penelitian ini adalah Perangkat Desa di Kabupaten Ngawi. Karena peneliti tidak bisa menguji semua yang ada dalam populasi sehingga peneliti dapat mengambil sampel yang benar-benar memenuhi kriteria untuk mewakili populasi tersebut (Sugiyono, 2014:91). Teknik pengambilan sampel didasarkan pada pertimbangan atau kriteria tertentu dalam pengambilan sampel (*purposive sampling*). Kriteria pemilihan sampel dalam penelitian ini adalah: (1) Kecamatan Jogorogo, Kecamatan Kendal, Kecamatan Ngrambe, Kecamatan Sine; (2) Desa Berkembang; (3) Kepala Desa, Sekretaris Desa, dan Bendahara Desa.

Jenis data yang diambil dalam penelitian ini adalah data kuantitatif yang berupa angka atau data kuantitatif yang diangkakan (*skoring*), dari hasil pendapat responden dalam mengisi kuisisioner. Data yang digunakan peneliti diperoleh langsung dari lapangan atau disebut sebagai data primer (Sugiyono, 2018:8).

Teknik Analisis Data

Penelitian ini melakukan beberapa teknik analisis data yang meliputi: uji kualitas data (uji validitas dan uji reliabilitas), uji asumsi klasik (uji normalitas, uji multikolonieritas, uji heteroskedastisitas), uji analisis regresi linier berganda, uji hipotesis dan uji koefisien determinasi. Pengujian hipotesis dilakukan dengan uji t guna mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara individual dengan tingkat signifikansi 5%. Hipotesis dinyatakan diterima apabila nilai probabilitas $t < 0,05$, sedangkan nilai probabilitas $t > 0,05$ maka hipotesis ditolak. Persamaan regresi linier berganda digunakan untuk menganalisis pengaruh dari variabel *attitude toward behavior* (X1), *subjective norm* (X2), *perceived behavior control* (X3), *perceived seriousness* (X4), *personal responsibility for reporting* (X5), *personal cost of reporting* (X6), terhadap intensi melakukan *whistleblowing* (Y) dengan model:

$$Y = \alpha + \beta_1x_1 + \beta_2x_2 + \beta_3x_3 + \beta_4x_4 + \beta_5x_5 + \beta_6x_6 + \varepsilon$$

Hasil dan Analisis

Jumlah responden dalam penelitian ini adalah 123 responden yang tersebar di 4 Kecamatan di Kabupaten Ngawi, yaitu Kecamatan Jogorogo, Kecamatan Kendal, Kecamatan Ngrambe, dan Kecamatan Sine. Penyebaran kuesioner penelitian sesuai dengan jumlah sampel, kuesioner sebanyak 21 tidak dikembalikan. Tingkat pengembalian kuesioner sebesar 83% atau sebesar 102 dan termasuk tingkat pengembalian yang cukup tinggi.

Analisis statistik deskriptif bertujuan untuk mengetahui tanggapan umum responden terhadap variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *attitude toward behavior*, *subjective norm*, *perceived behavior control*, *perceived seriousness*, *personal responsibility for reporting*, *personal cost of reporting*, dan *whistleblowing*.

Tabel 1 menunjukkan bahwa responden memiliki persepsi yang tinggi terhadap variabel *attitude toward behavior*, *subjective norm*, dan *whistleblowing*. Untuk variabel *perceived seriousness* dan *personal responsibility for reporting*, responden memiliki persepsi yang sangat tinggi, dan cukup tinggi pada variabel *perceived behavior control*.

Untuk hasil dari uji K-S dengan N sebanyak 102, dapat dilihat bahwa data terdistribusi secara normal dan layak untuk diolah. Hal ini dapat dilihat dari nilai probabilitas yang menunjukkan asymp. Sig (2-tailed) sebesar $0,094 > 0,05$.

Tabel 1.
Hasil Uji Statistik Deskriptif

Variabel	Min	Maks	Sum	Mean	Std. Dev
<i>Attitude Toward Behavior (X1)</i>	14	25	2145	21,03	1,967
<i>Subjective Norm (X2)</i>	9	20	1578	15,47	2,179
<i>Perceived Behavioral Control (X3)</i>	12	24	1909	18,72	2,463
<i>Perceived Seriousness (X4)</i>	10	15	1334	13,08	1,105
<i>Personal Responsibility for Reporting (X5)</i>	10	15	1287	12,62	1,415
<i>Personal Cost of Reporting (X6)</i>	11	25	1971	19,32	3,261
<i>Whistleblowing Intention (Y)</i>	18	29	2437	23,89	2,489
Kolmogorov-Smirnov Z	1,237				
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,094				

Sumber: Data Diolah (2021)

Berdasarkan tabel 2, nilai *adjusted R² Square* adalah 0,585 yang berarti 58,5% variabel dependen *whistleblowing* dapat dijelaskan oleh variabel independen *attitude toward behavior*, *subjective norm*, *perceived behavioral control*, *perceived seriousness*, *personal responsibility for reporting*, dan *personal cost of reporting*. Sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model regresi dalam penelitian ini sebesar 41,5% (100% - 58,5%). Nilai koefisien (R) sebesar 0,765 menunjukkan bahwa hubungan variabel-variabel independen dengan variabel dependen kuat, hal ini karena mempunyai nilai yang mendekati 1.

Tabel 2.
Hasil Uji Regresi Linier Berganda

Model	Unstandardized Coefficients B	Std.Error	T	Sig	Keputusan
(Constant)	1,651	2,540	0,650	0,517	
<i>Attitude Toward Behavior (X1)</i>	0,386	0,101			H1 diterima
<i>Subjective Norm (X2)</i>	0,207	0,097	2,140	0,035	H2 diterima
<i>Perceived Behavioral Control (X3)</i>	0,212	0,091	2,340	0,021	H3 diterima
<i>Perceived Seiousness (X4)</i>	0,042	0,171	0,248	0,805	H4 ditolak
<i>Personal Responsibility for Reporting (X5)</i>	0,041	0,166	2,423	0,017	H5 diterima
<i>Personal Cost of Reporting (X6)</i>	0,068	0,062	1,106	0,272	H6 ditolak
R ²	0,585				
R	0,765				

Sumber: Data Diolah (2021)

Pembahasan Hasil Penelitian

Pengaruh *Attitude Toward Behavior* Terhadap Intensi *Whistleblowing*

Hasil analisis data untuk variabel *attitude toward behavior* diperoleh nilai t hitung sebesar 3,819 dan t tabel sebesar 1,985. Hal ini menunjukkan bahwa nilai t hitung $>$ t tabel dengan nilai signifikansi 0,000 yang artinya nilai tersebut lebih kecil dari 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama (H1) diterima. Hal ini menyatakan bahwa *attitude toward behavior* berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*.

Attitude toward behavior dapat mendukung dan juga bertolak belakang dengan perilaku seseorang yang mencerminkan suatu perilaku atau reaksi terhadap objek yang bersifat positif maupun negatif yang diberikan (Ajzen, 1991). Sikap juga diartikan sebagai suatu pernyataan evaluative dari objek yang saling berhubungan berupa perilaku yang diinginkan ataupun yang tidak diinginkan (Rahman et al., 2017:59). Wibowo (2015:55), menganggap sikap dapat memengaruhi niat dengan melihat apakah perilaku dirasa patut untuk dilakukan atau tidak. Menurut Park & Blenkinsopp (2009), *whistleblowing* akan dianggap sebagai suatu perilaku positif apabila seseorang menganggap bahwa *whistleblowing* merupakan tindakan yang benar dan memberi manfaat. Sebaliknya, apabila seseorang menganggap bahwa *whistleblowing* memberikan dampak yang tidak baik dan merugikan, maka *whistleblowing* dianggap sebagai suatu perilaku yang negatif. Sweeney (2008), mendefinisikan *whistleblowing* sebagai tindakan pengungkapan kecurangan kepada pihak yang memberikan layanan sistem pelaporan.

Hasil dari penelitian ini mengkonfirmasi teori TPB yang disampaikan oleh Ajzen (1991) yang mengungkapkan bahwa seseorang terlebih dahulu akan cenderung untuk mempertimbangkan banyak hal sebelum adanya niat bahkan sebelum terbentuknya suatu perilaku. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa sikap perangkat desa berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Ini dikarenakan responden berkeyakinan jika *whistleblowing* dianggap tindakan yang benar dan penting untuk dilakukan.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Mulfaq & Serly (2019), Winardi (2013), Rochmawati (2020), Qomaruddin & Hidayati (2019), Mustopa et al., (2020), Latan et al., (2016), Safira & Ilmi (2020), Alleyne et al., (2019), Bagustianto & Nurkholis (2015), Saud (2016), Siallagan et al., (2017), Zakaria et al., (2016), Lasmini (2018), dan Rahman (2020), yang menyatakan bahwa sikap memiliki pengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Namun penelitian ini tidak mendukung penelitian dari Nurulrahmatiah (2019), Fajri (2017), Wiranita (2019), Utami et al., (2018), Iskandar & Saragih (2018), Alfani et al., (2020), dan Aliyah (2015), yang menyebutkan bahwa sikap tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*.

Pengaruh *Subjective Norm* Terhadap Intensi *Whistleblowing*.

Hasil pengujian *subjective norm* terhadap intensi *whistleblowing* menunjukkan nilai t hitung 2,140. Sehingga t hitung lebih besar dari t tabel, yaitu $2,140 > 1,988$ dengan nilai signifikansi sebesar 0,035 yang menyatakan bahwa hipotesis kedua (H2) diterima. Hal ini menyatakan bahwa *subjective norm* berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*.

Norma subjektif diartikan sebagai suatu persepsi dari lingkungan yang mendukung atau menolak suatu perilaku seseorang (Ajzen, 2005). Tekanan sosial yang dirasakan seseorang akan memberikan pengaruh terhadap perilaku yang ditampilkan seseorang (Daxini et al., 2019). Hasil penelitian menunjukkan bahwa dukungan yang diberikan oleh rekan kerja, anggota keluarga, atasan ditempat kerja, dan masyarakat memberikan pengaruh terhadap keyakinan perangkat desa untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Hal ini sejalan dengan pendapat Wibowo (2015:55), yang mengatakan bahwa norma subjektif dianggap sebagai faktor sosial yang memengaruhi niat seseorang dalam berperilaku. Semakin tinggi dukungan yang diterima oleh perangkat desa dari lingkungan sosial, maka niat *whistleblowing* akan meningkat pula.

Penelitian ini memberikan konfirmasi terhadap *theory of planned behavior* oleh Ajzen (1991), yang menyebutkan bahwa norma subjektif menunjukkan persepsi seseorang dari luar individu terhadap perilaku yang dilakukan. Dalam menentukan sikap menjadi seorang *whistleblower*, seseorang akan merasa dilema dengan pandangan orang lain (Parianti et al., 2016). Perangkat desa akan melakukan *whistleblowing* apabila mendapatkan keyakinan atas dukungan yang diberikan oleh lingkungannya. Sedangkan bila lingkungan tidak memberikan dukungan kepadanya, dia akan cenderung menghindari dari tindakan *whistleblowing*. Sehingga dapat disimpulkan bahwa seseorang akan melakukan tindakan *whistleblowing* jika memiliki keyakinan bahwa tindakannya dapat dibenarkan oleh orang yang dianggap mempunyai kedudukan penting.

Penelitian ini mendukung penelitian dari Winardi (2013), Wiranita (2019), Rochmawati (2020), Utami et al., (2018), Qomaruddin & Hidayati (2019), Lasmini (2018), Mulfaq & Serly (2019), Iskandar & Saragih (2018), Siallagan et al., (2017), Rahman (2020) dan Zakaria et al., (2016), yang menyebutkan bahwa norma subjektif memberikan pengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Namun, hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian Nurulrahmatiah (2019), Alfani et al., (2020), dan Fajri (2017).

Pengaruh *Perceived Behavioral Control* Terhadap Intensi Melakukan *Whistleblowing*.

Hasil pengujian *perceived behavioral control* terhadap intensi *whistleblowing* menunjukkan t hitung lebih besar dari t tabel, yaitu $2,340 > 1,985$ dengan nilai signifikansi 0,021. Sehingga dapat disimpulkan

bahwa hipotesis ketiga (H3) diterima. Hal ini menyatakan bahwa *perceived behavioral control* berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*.

Persepsi kontrol perilaku menurut Ajzen (2005), merupakan suatu keyakinan seseorang atas peran dari sumberdaya yang mendukung ataupun menghambat tindakan yang akan dilakukan. Wibowo (2015:55), mendefinisikan kontrol perilaku sebagai persiapan atas hambatan yang mungkin terjadi untuk mendukung suatu perilaku. Hasil penelitian menemukan bahwa tingkat pengendalian dari perangkat desa terhadap hambatan yang dihadapi dalam melakukan tindakan *whistleblowing* memberikan pengaruh yang signifikan. Hal ini karena perilaku seseorang dipengaruhi oleh hambatan yang mungkin terjadi (Daxini et al., 2019).

Hasil penelitian ini mengkonfirmasi konsep *theory of planned behavior* yang dikenalkan oleh Ajzen (1991), yang menyebutkan bahwa keyakinan seorang individu atas kemudahan atau kesulitan dalam berperilaku. Niat *whistleblowing* akan semakin kuat dengan kontrol perilaku yang besar dari seseorang. Sedangkan apabila kontrol perilaku yang dimiliki kecil, maka niat dalam melakukan tindakan *whistleblowing* juga semakin menurun. Pada penelitian ini perangkat desa berkeyakinan bahwa semakin besar sumberdaya yang mendukung tindakannya melakukan *whistleblowing*, maka akan semakin kuat niatnya dalam mengambil peran sebagai *whistleblower*. *Whistleblower* merupakan orang yang bersedia untuk melakukan pelaporan atas kecurangan yang terjadi (Tuanakotta, 2016:605).

Hasil dari penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian dari Utami et al., (2018), Zakaria et al., (2016), Lasmini (2018), Alleyne et al., (2019), Rochmawati (2020), Fajri (2017), Iskandar & Saragih (2018), Alfani et al., (2020), Mulvag & Serly (2019), Nurulrahmatiah (2019), Latan et al., (2016), Siallagan et al., (2017), dan Winardi (2013), menyatakan bahwa kontrol perilaku memberikan pengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Namun tidak mendukung penelitian Zakaria et al., (2016), Qomaruddin & Hidayati (2019), Safira & Ilmi (2020), Wiranita (2019), dan Saud (2016), yang menemukan kontrol perilaku tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*.

Pengaruh *Perceived Seriousness* Terhadap Intensi Melakukan *Whistleblowing*.

Hasil pengujian *perceived seriousness* terhadap intensi *whistleblowing* menunjukkan t hitung lebih kecil dari t tabel, yaitu $0,248 < 1,985$ dengan nilai signifikansi 0,805. Sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis keempat (H4) ditolak. Hal ini menyatakan bahwa tingkat *perceived seriousness* tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*.

Keseriusan kesalahan merupakan penilaian seseorang atas dampak dari suatu tindakan yang dipengaruhi oleh besarnya kerugian dan pengaruhnya terhadap orang lain (Graham, 1986). Schultz et al., (1993), berpendapat bahwa keseriusan kesalahan dinilai dari tingkat materialitas akuntansi. Alleyne et al., (2017), menambahkan karakteristik kesalahan, dampak kesalahan, dan bahaya yang akan terjadi dapat dijadikan faktor dalam menilai keseriusan kesalahan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa

perangkat desa tidak memandang seberapa besar tingkat keseriusan dari kecurangan yang terjadi dalam melakukan tindakan *whistleblowing*. Apabila tindakan yang dilakukan benar dan terdapat adanya tindakan kecurangan dengan tujuan keuntungan pribadi bagi pelaku kecurangan, maka mereka akan bertindak sebagai *whistleblower*. Sehingga mereka beranggapan bahwa segala bentuk kecurangan yang merugikan organisasi dan publik harus dilaporkan. Sesuai dengan Dozier & Miceli (1985), yang menjelaskan bahwa *whistleblower* dianggap sebagai orang yang melakukan kebenaran dengan melaporkan suatu tindakan kecurangan untuk memberantas tindakan korupsi pada organisasi.

Penelitian ini tidak dapat mengkonfirmasi model graham yang mengatakan bahwa tindakan *whistleblowing* dalam organisasi akan meningkat dengan tingkat keseriusan yang semakin tinggi (Graham, 1986). Hal ini karena perangkat desa tidak lagi menilai suatu jenis kecurangan dari tingkat keseriusannya, mereka menganggap bahwa semua jenis kecurangan dapat menimbulkan kerugian dan dampak negatif, sehingga harus dilaporkan.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Alleyne et al., (2017), yang mengatakan bahwa keseriusan kesalahan tidak memberi pengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Berdasarkan hasil jawaban responden atas kuesioner X4.3 “saya akan melaporkan rekan kerja yang melakukan kecurangan dengan kerugian yang besar” memiliki nilai rata-rata tertinggi sebesar 4,64. Selain itu, pernyataan kuesioner X4.1 “saya akan melaporkan rekan kerja yang melakukan kecurangan, walaupun jumlahnya kecil/tidak material” juga memiliki nilai rata-rata yang tinggi sebesar 4,16. Dengan dua pernyataan kuesioner tersebut dapat disimpulkan bahwa responden akan melakukan tindakan pelaporan atas tindakan kecurangan yang terjadi tanpa melihat besar atau kecilnya suatu kerugian. Selama menemukan tindakan kecurangan, itu sudah cukup untuk dijadikan dasar melakukan tindakan *whistleblowing* bagi responden.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Alleyne et al., (2017), Setyorini & Donifaizal (2020), Aliyah (2015), dan Hanif & Odiatma (2017), yang mengatakan bahwa tingkat keseriusan tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Namun, penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan Abdullah & Hasma (2017), Agustiani et al., (2019), Putra (2018), Winardi (2013), Rochmawati (2020), Safira & Ilmi (2020), Mustopa et al., (2020), Andon et al., (2016), Sholehah & Ishak (2020), Nurulrahmatiah (2019), Bagustianto & Nurkholis (2015), Caillier (2016), dan Mulfag & Serly (2019), menyatakan bahwa tingkat keseriusan kecurangan berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*.

Pengaruh *Personal Responsibility for Reporting* Terhadap Intensi Melakukan *Whistleblowing*.

Hasil pengujian *personal responsibility for reporting* terhadap intensi *whistleblowing* menunjukkan t hitung lebih kecil besar t tabel, yaitu $2,423 > 1,985$ dengan nilai signifikansi 0,017. Sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis keempat (H5) diterima. Hal ini menyatakan bahwa tingkat *personal responsibility for reporting* berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*.

Tanggung jawab pribadi merupakan salah satu faktor yang mendorong seseorang melakukan tindakan *whistleblowing* (Graham, 1986). Alleyne et al., (2017), menyebutkan bahwa dalam melakukan tindakan *whistleblowing*, seseorang akan mempertimbangkan rasa tanggung jawab pribadi dalam dirinya. Selanjutnya Curtis (2006), menambahkan bahwa seseorang akan melakukan pelaporan dengan didorong rasa kewajiban atas pekerjaannya. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perangkat desa memiliki kesadaran terhadap tanggung jawab pribadi mereka untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Mereka akan berusaha untuk tidak menghindari atau mengabaikan bukti suatu kecurangan yang terjadi di dalam organisasinya untuk menghentikan tindakan tidak etis. Tindakan tidak etis didefinisikan sebagai tindakan melawan standar dalam bidang ekonomi (Schultz et al., 1993).

Penelitian ini mengkonfirmasi model Graham (1986), yang mengatakan bahwa perasaan tanggung jawab pribadi yang dirasakan seseorang akan mendorongnya untuk mengambil jalur pelaporan tindakan kecurangan. Sehingga niat seseorang dalam melakukan tindakan *whistleblowing* akan semakin meningkat apabila persepsi tanggung jawab pribadi yang dirasakannya tinggi. Begitupun sebaliknya, apabila persepsi tanggung jawab pribadi rendah, maka niat untuk menjadi *whistleblower* juga akan menurun.

Penelitian ini konsisten dengan penelitian Kaplan & Whitecotton (2001), Safira & Ilmi (2020), Latan et al., (2016), Agustiani et al., (2019), Alleyne et al., (2017), dan Setyorini & Donifaizal (2020) menyatakan bahwa tanggung jawab pribadi berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*.

Pengaruh *Personal Cost of Reporting* Terhadap Intensi Melakukan *Whistleblowing*.

Hasil pengujian *personal cost of reporting* terhadap intensi *whistleblowing* menunjukkan bahwa nilai t hitung lebih kecil dari t tabel, yaitu $1,106 < 1,985$ dengan nilai signifikansi 0,272. Sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis keenam (H6) ditolak. Hal ini menyatakan bahwa *personal cost of reporting* tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*.

Biaya pelaporan pribadi merupakan risiko pembalasan atau sanksi dari orang lain yang tidak sejalan dengan tindakan *whistleblowing* (Graham, 1986). Sifat dan tingkat pembalasan yang diterima oleh calon pelapor kecurangan memberikan pengaruh besar dalam mempertimbangkan perilaku yang akan dilakukan (Ponemon, 1994). Alleyne et al., (2017), menambahkan respon yang diberikan organisasi juga menjadi faktor yang mendorong tindakan *whistleblowing*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perangkat desa tidak menjadikan *personal cost* sebagai pertimbangan dalam melakukan *whistleblowing*. Hal ini karena perangkat desa sudah siap dengan mengambil segala risiko apabila rekan kerja maupun atasan melakukan balas dendam kepadanya. Mereka berkeyakinan bahwa tindakannya benar dan akan mendapatkan perlindungan atas tindakan *whistleblowing* yang dilakukan, sehingga tidak khawatir terhadap ancaman dan pembalasan yang akan diterima.

Penelitian ini selaras dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Winardi (2013) yang menyebutkan bahwa *personal cost of reporting* tidak berpengaruh terhadap *whistleblowing*. Berdasarkan hasil perolehan data kuesioner dari pernyataan dengan nilai tertinggi yaitu X6.3 “saya tidak takut untuk melakukan pelaporan kecurangan walaupun mendapatkan ancaman dari rekan kerja/atasan”. Dari pernyataan yang memiliki nilai tertinggi tersebut, dapat dikatakan bahwa responden sudah siap dengan risiko yang dihadapi. Salah satu risiko yang akan diterima adalah ancaman dari rekan kerja atau atasan yang tidak setuju dengan tindakan *whistleblowing*. Sehingga responden dalam penelitian ini akan melakukan tindakan *whistleblowing* tanpa dipengaruhi oleh biaya pelaporan pribadi yang akan diterima.

Penelitian ini konsisten dengan penelitian Aliyah & Marisan (2017), Bagustianto & Nurkholis (2015), Winardi (2013), dan Setyawati et al., (2015) yang mengatakan bahwa *personal cost of reporting* tidak berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Namun, penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Agustiani et al., (2019), Mustopa et al., (2020), Hanif & Odiatma (2017), Alleyne et al., (2017), Mulfaq & Serly (2019), Latan et al., (2016), Ramadhany (2017), dan Setyorini & Donifaizal (2020), yang menyebutkan bahwa *personal cost of reporting* memiliki pengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*.

Kesimpulan

Penelitian ini membuktikan bahwa *attitude toward behavior, subjective norm, perceived behavior control, personal responsibility for reporting* berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing* adanya indikasi kecurangan. Sedangkan *perceived seriousness dan personal cost of reporting* tidak berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing* adanya indikasi kecurangan. Dalam penelitian ini, peneliti mengalami keterbatasan dari jumlah sampel yang ada. Penelitian ini hanya mengambil Desa berkembang di 4 kecamatan di kabupaten Ngawi. Hal ini karena dampak Covid-19 yang besar dan lokasi desa yang jauh, sehingga peneliti tidak dapat memperluas sampel penelitian di kecamatan yang lainnya. Keterbatasan lainnya adalah aparat desa yang sulit ditemui, sehingga terdapat beberapa kuesioner yang tidak kembali. Penelitian berikutnya diharapkan untuk dapat memperluas populasi dan sampel penelitian sehingga dapat memberikan hasil penelitian yang bisa merepresentasikan pegawai di instansi lainnya. Disarankan juga untuk peneliti berikutnya, menambahkan variabel bebas lainnya yang dapat memengaruhi intensi *whistleblowing*, seperti variabel komitmen organisasi, status pelaku kecurangan, *locus of control, reward*. Hasil penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi pertimbangan bagi pemerintah untuk membuat peraturan yang tegas guna memberikan perlindungan hukum kepada *whistleblower*.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, M. W., & Hasma, H. (2017). Determinan Intensi Auditor Melakukan Tindakan Whistle-Blowing Dengan Perlindungan Hukum Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi pada Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan). *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 1(3), 385–407
<https://doi.org/https://doi.org/10.24034/j25485024.y2017.v1.i3.2096>
- ACFE Indonesia. (2019). Survei Fraud Indonesia 2019. *ACFE Indonesia*, 76.
- Agustiani, R., Lestari, P., & Arofah, T. (2019). *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Intensi Whistleblowing Dengan Dilema Etika Sebagai Variabel Pemoderasi*. 03(1), 1–18.
- Ajzen, I. (1991). The Theory of Planned Behavior. *Tagliche Praxis*, 53(1), 51–58.
- Ajzen, I. (2005). *Attitudes, Personality and Behavior (2nd ed)* (2nd ed.). Open University Press.
- Alfani, U. N., Dewi, F. G., & Sarumpaet, S. (2020). *Factors Affecting Whistleblowing Intention : Case Study on the Implementation of Village Funds*. 15(4), 18–29.
<https://doi.org/10.9734/AJEBA/2020/v15i430219>
- Aliyah, S. (2015). *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Minat Pegawai Dalam Melakukan Tindakan Whistle-Blowing*. 12(2).
- Aliyah, S., & Marisan, I. (2017). *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Minat Pegawai Melakukan Tindakan Whistle-Blowing Dengan Reward Model Sebagai Variabel Moderating*. 14.
- Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T., & Pierce, A. (2017). Perceptions, predictors and consequences of *whistleblowing* among accounting employees in Barbados. *Meditari Accountancy Research*, 25(2), 241–267. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2016-0080>
- Alleyne, P., Haniffa, R., & Hudaib, M. (2019). Does group cohesion moderate auditors' *whistleblowing* intentions? “*Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*.”
<https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.02.004>
- Andon, P., Free, C., Jidin, R., Monroe, G. S., & Turner, M. J. (2016). The Impact of Financial Incentives and Perceptions of Seriousness on *Whistleblowing* Intention. *Journal of Business Ethics*.
<https://doi.org/10.1007/s10551-016-3215-6>
- Bagustianto, R., & Nurkholis. (2015). *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Untuk Melakukan Tindakan Whistle-Blowing*.
- Caillier, J. G. (2016). *Public Service Motivation and Decisions to Report Wrongdoing in U . S . Federal*

- Agencies: Is This Relationship Mediated by the Seriousness of the Wrongdoing.* 1–22.
<https://doi.org/10.1177/0275074015626299>
- Curtis, M. B. (2006). Are Audit-related Ethical Decisions Dependent upon Mood? *Journal of Business Ethics*, 191–209. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9066-9>
- Daxini, A., Ryan, M., Donoghue, C. O., & Barnes, A. P. (2019). Understanding farmers' intentions to follow a nutrient management plan using the theory of planned behaviour. *Land Use Policy*, 85, 428–437. <https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2019.04.002>
- Dozier, J. B., & Miceli, M. P. (1985). Potential Predictors of Whistle-Blowing. A Prosocial Behavior Perspective. *Academy of Management Review*, 10(4), 823–836. <https://doi.org/10.5465/amr.1985.4279105>
- Fajri, R. C. (2017). *Pengaruh Sikap, Norma Subyektif, Perceived Behavioral Control, Reward, Dan Locus Of Control Terhadap Intensi Perilaku Whistleblower.*
- Ghozali, I. (2016). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 23.* Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 25.* Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Graham, J. W. (1986). *Principled organizational dissent: A theoretical essay* (C. : J. Press (ed.); in B. M. S, Vol. 8). Research in organizational behavior.
- Hanif, R. A., & Odiatma, F. (2017). *Pengaruh Personal Cost Reporting, Status Wrong Doer dan Tingkat Keseriusan Kesalahan Terhadap Whistleblowing Intention Rheny.* 10(1), 11–20.
- Indonesia Corruption Watch. (2020). *Laporan Pemantauan Tren Penindakan Kasus Korupsi Semester I 2020 Wana Alamsyah Divisi Hukum Monitoring Peradilan.*
- Indonesia, D. P. M. A. R. (2016). *PUTUSAN No. 28/Pid.Sus/TPK/2016/PN.Sby.*
- Indonesia, R. (2007). *UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA NOMOR 17 TAHUN 2007 TENTANG RENCANA PEMBANGUNAN JANGKA PANJANG NASIONAL TAHUN 2005 - 2025.*
- Iskandar, A., & Saragih, R. (2018). Pengaruh Sikap Ke Arah Perilaku, Norma Subjektif, dan Persepsi Kontrol Atas Perilaku Terhadap Niat dan Perilaku Whistleblowing. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 4(1), 63–84.
- Kaplan, S. E., & Whitecotton, S. M. (2001). An examination of auditors reporting intentions when another auditor is offered. *Auditing*, 20(1), 44–63.

- Lasmini, N. N. (2018). *Implementasi Theory Planned Behavior Pada Perilakuwhistleblowing Dengan Faktor Demografi Sebagai Variabel Moderasi Ni*. 421–430.
- Latan, H., Ringle, C. M., Jose, C., & Jabbour, C. (2016). *Whistleblowing Intentions Among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects*. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3318-0>
- Mulfag & Serly, V. (2019). Pengaruh Faktor Individual dan Situasional terhadap Niat *Whistleblowing*. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(2), 694–709.
- Mustopa, K., Kurniawan, A., & Putri, T. E. (2020). the Effect of Attitudes, Organizational Commitments, Severity of Cheating Levels, Personal Cost of Reporting and Job Commitment To *Whistleblowing Intentions*. *ACCRUALS (Accounting Research Journal of Sutaatmadja)*, 4(01), 77–95. <https://doi.org/10.35310/accruals.v4i01.408>
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). *Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing*. 4, 1–16. <https://doi.org/https://doi.org/10.1007/BF00382668>
- Nurulrahmatiah, N., & Nustini, Y. (2019). *FAKTOR YANG MEMPENGARUHI NIAT MELAKUKAN WHISTLEBLOWING*. 1–6.
- Parianti, N. P. I., Suartana, I. W., & Badera, I. D. N. (2016). *FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI NIAT DAN PERILAKU WHISTLEBLOWING MAHASISWA AKUNTANSI*. 12, 4209–4236.
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). *Whistleblowing as Planned Behavior A Survey of South Korean Police Officers*. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 545–556. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9788-y>
- Ponemon, L. (1994). Comment: *Whistleblowing as an internal control mechanism: Individual and organizational considerations*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(2), 118–130.
- Presiden, P. (2010). *Peraturan Presiden (PERPRES) Nomor 81 Tahun 2010 Tentang Grand Design Reformasi Birokrasi 2010-2025*.
- PricewaterhouseCoopers. (2018). Pulling Fraud out of The Shadows. *PwC's Global Economic Crime and Fraud Survey 2018*, 1–30. <https://www.pwc.com/gx/en/forensics/global-economic-crime-and-fraud-survey-2018.pdf>
- Putra, Y. P. (2018). *PENGARUH KOMITMEN ORGANISASI, TINGKAT KESERiusAN KEcURANGAN, KOMITMEN PROFESI, DAN INTENSITAS MORAL TERHADAP NIAT MELAKUKAN WHISTLE-BLOWING*.

- Putusan, D., Agung, M., Indonesia, R., Keadilan, D., Ketuhanan, B., & Maha, Y. (2017). *PUTUSAN No. 1756 k/pid.sus/2017*.
- Qomaruddin, A., & Hidayati, A. (2019). *Publikasi Determinant Of Internal Auditor ' s Intention To Perform Whistleblowing : A Proposed Model*. 1–16.
- Rahman, D. (2020). *EFEK MODERASI PERLINDUNGAN HUKUM TERHADAP HUBUNGAN FAKTOR PERSONAL DAN FAKTOR SITUASIONAL DENGAN INTENSI MELAKUKAN WHISTLEBLOWING PADA INSPEKTORAT KABUPATEN SE-MADURA*.
- Rahman, F., Husaini, Arifin, S., Marlinae, L., Wulandari, A., & Hadianor. (2017). *Perilaku organisasi. Expert*.
- Ramadhany, S. N. F. (2017). *PERSONAL COST DAN EFEKTIVITAS WHISTLEBLOWING SYSTEM TERHADAP PENDETEKSIAN FRAUD DENGAN SELF EFFICACY SEBAGAI PEMODERASI (Studi pada KPP Pratama Makassar Selatan)*. *SKRIPSI*.
- Rochmawati, N. F. (2020). *PENGARUH SIKAP, NORMA SUBJEKTIF, PERCEIVED BEHAVIORAL CONTROL, KOMITMEN ORGANISASI, DAN TINGKAT KESERiusAN PELANGGARAN TERHADAP INTENSI MELAKUKAN WHISTLEBLOWING*. 21(1), 1–9.
- Safira, E., & Ilmi, M. B. (2020). *Pengaruh Sikap , Persepsi Kontrol Perilaku , Tanggung Jawab Pribadi dan Keseriusan yang Dirasakan Terhadap Niat Whistleblowing*. 4(2), 83–98.
- Saud, I. M. (2016). *Pengaruh Sikap dan Persepsi Kontrol Perilaku Terhadap Niat Whistleblowing Internal-Eksternal dengan Persepsi Dukungan Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi*. 17(2), 209–219. <https://doi.org/10.18196/jai.2016.0056.209-219>
- Schultz, J. J., Johnson, D. A., Morris, D., & Dyrnes, S. (1993). *An Investigation of the Reporting of Questionable Acts in an International Setting*. 31, 75–103.
- Setyawati, I., Ardiyani, K., & Sutrisno, C. R. (2015). *FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI NIAT UNTUK MELAKUKAN WHISTLEBLOWING INTERNAL*. *September*, 22–33.
- Setyorini, & Donifaizal. (2020). *Analisis faktor-faktor yang memengaruhi whistleblowing intention menggunakan graham 's model*. 1(1), 66–79.
- Sholehah, N. L. H., & Ishak, P. (2020). *THE DETERMINANT OF WHISTLEBLOWING INTENSION OF VILLAGE OFFICIAL AS A PREVENTION OF FRAUD IN THE DISTRICT OF WONOSARI*. 14(1), 196–207.
- Siallagan, H., Rohman, A., Januarti, I., & Din, M. (2017). *THE EFFECT OF PROFESSIONAL COMMITMENT , ATTITUDE , SUBJECTIVE NORMS AND PERCEIVED BEHAVIOR*

CONTROL ON WHISTLE BLOWING. November.

- Sonnier, B. M., & Lassar, W. M. (2013). *An Empirical Evaluation of Graham's Model of Principled Organizational Dissent in the Whistleblower Context Post-SOX*. 2(1), 1–28.
- Sugiyono. (2014). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Alfabeta.
- Sugiyono. (2018). *Metode Penelitian Kuantitatif*. Alfabeta.
- Sweeney, P. (2008). Hotlines Helpful for Blowing the Whistle. *Financial Executive International*, 24(4).
- Tuanakotta, T. M. (2016). *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif*. Salemba Empat.
- Utami, K. D., Utami, I., & Hapsari, A. N. S. (2016). *Whistleblowing pengelolaan dana desa: studi atas nilai kearifan lokal*.
- Utami, K. K. D., Mimba, N. P. S. H., Rasmini, N. K., & Widanaputra, A. A. G. P. (2018). *The Effect of Attitude Toward the Behavior , Subjective Norm and Perceived Behavioral Control on Whistleblowing Intention*. 9(18), 1–5.
- Wibowo. (2015). *Perilaku Dalam Organisasi*. PT Raja Grafindo Persada.
- Wilopo, R. (2008). *Pengaruh Pengendalian Internal Birokrasi Pemerintah dan Perilaku Tidak Etis Birokrasi Terhadap Kecurangan Akuntansi Pemerintahan*. 11(1), 85–100.
- Winardi, R. D. (2013). *THE INFLUENCE OF INDIVIDUAL AND SITUATIONAL FACTORS ON LOWER-LEVEL CIVIL SERVANTS ' WHISTLE-BLOWING*. 28(3), 361–376.
- Wiranita, I. (2019). *PENGARUH SIKAP, NORMA SUBJEKTIF, DAN PERSEPSI KONTROL PERILAKU TERHADAP NIAT WHISTLEBLOWING DENGAN PERSEPSI DUKUNGAN ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI*.
- Zakaria, M., Noor, W. N. B. W. M., & Noor, W. N. B. W. M. (2016). *Effects of Planned Behaviour on Whistle Blowing Intention : Evidence from Malaysian Police Department Effects of Planned Behaviour on Whistle Blowing Intention : Evidence from Malaysian Police Department*. March. <https://doi.org/10.5829/idosi.mejsr.2016.24.07.22667>