

## **Whistleblowing: Dilema dalam Tekanan Ketaatan dan Tindakan Balasan**

**Gracella Theotama<sup>1\*</sup>, Yesaya Brian Syahputra<sup>2</sup>**

<sup>1,2</sup>Departemen Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Kristen Satya Wacana

\* Corresponding author email: [gracella.theotama@uksw.edu](mailto:gracella.theotama@uksw.edu)

### **Abstract**

*Whistleblowing is a study that continues to be developed as a way to identify and mitigate fraud. Whistleblowing will be optimal if there are individuals who are willing to become a whistleblower. However, being a whistleblower, that's not an easy thing. In practice, whistleblowers experienced a dilemma due to factors that influence their intention to disclose the fraud. Factors that are considered to influence the individual's intention such as obedience pressure and the potential of retaliation. When an individual faced with obedience pressure and the potential for retaliation is high, the intention of whistleblowing is low. This research aims to examine the causality relationship between obedience pressure and retaliation on whistleblowing intention. This research used experimental study 2x2 Between Subjects Factorial Design. 86 Bachelor of Accounting Students, Faculty of Economics and Business, Satya Wacana Christian University, Salatiga were the subjects in this research. Result shows that obedience pressure and retaliation have significant effects on whistleblowing intention. Also, there is an interaction between obedience pressure, retaliation on whistleblowing intentions.*

**Keywords: Experimental Study, Obedience Pressure, Retaliation, Whistleblowing Intention.**

### **Abstrak**

*Whistleblowing menjadi sebuah kajian yang terus dikembangkan sebagai salah satu cara untuk mengidentifikasi hingga memitigasi tindak kecurangan. Berjalannya *whistleblowing* akan optimal apabila ada individu yang rela menjadi seorang *whistleblower*. Namun, menjadi seorang *whistleblower* bukan hal yang mudah. Pada praktiknya, *whistleblower* mengalami dilema akibat faktor-faktor yang mempengaruhi niatnya dalam melakukan pengungkapan kecurangan. Faktor yang diperhitungkan dapat mempengaruhi niat individu tersebut diantaranya adalah tekanan ketaatan serta potensi tindakan pembalasan. Pada saat seseorang berhadapan pada tekanan ketaatan dan potensi tindak balasan yang tinggi maka niat melakukan *whistleblowing* menjadi rendah. Penelitian ini kemudian menguji hubungan kausalitas antara tekanan ketaatan dan tindakan balasan pada niat *whistleblowing*. Penelitian ini menggunakan desain studi eksperimental 2x2 antar-subjek (*2x2 Between Subjects Factorial Design*). Subjek penelitian ini adalah 90 orang Mahasiswa S1 Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Kristen Satya Wacana Salatiga. Hasil menunjukkan bahwa tekanan ketaatan dan tindakan balasan berpengaruh secara signifikan pada niat *whistleblowing*. Serta, terdapat interaksi antara tekanan ketaatan, tindakan balasan pada niat *whistleblowing*.*

**Kata kunci: Studi Eksperimental, Tekanan Ketaatan, Tindakan Balasan, Niat Whistleblowing**

## **1. PENDAHULUAN**

Kasus kecurangan (*fraud*) merupakan salah satu permasalahan yang krusial dan kerap kali terjadi di perusahaan/organisasi. Tindakan tersebut tidak hanya terjadi dalam ruang lingkup yang kecil tetapi sudah menjadi permasalahan secara global yang terus berkelanjutan di berba

gai wilayah dan industri di dunia. Menurut *Association of Certified Fraud Examiners* (2022) dalam *Report to the Nation*, menyatakan bahwa tindak kecurangan tersebut terbagi dalam tiga bentuk yaitu penyalahgunaan aset (*misappropriation asset*), laporan keuangan palsu (*fraudulent financial report*) dan korupsi. *Association of Certified Fraud Examiners* (2022) juga menjelaskan bahwa tindak kecurangan yang terjadi diperkirakan menyebabkan 5% keuntungan perusahaan menghilang setiap tahunnya. Pihak internal maupun *pihak* eksternal seperti *supplier*, manajer, dan karyawan dapat melakukan tindak kecurangan tersebut (Setianto *et al.*, 2016). Apabila *fraud* terjadi secara berkelanjutan maka akan menyebabkan kerugian yang cukup besar baik bagi *stakeholder* maupun perusahaan.

Terjadinya tindak kecurangan tentu akan memberikan konsekuensi kerugian bagi perusahaan/organisasi. Dampak negatif lainnya yang timbul dengan adanya tindak kecurangan ini adalah ketimpangan pendapatan, perlambatan pertumbuhan, berkurangnya investasi, perlambatan pertumbuhan ekonomi, serta pengalokasian dana yang tidak efektif mengakibatkan produktivitas tidak optimal (Dimant dan Tosato, 2018). Beberapa penelitian mengungkapkan banyak cara yang dapat diterapkan untuk memitigasi dan mendeteksi potensi terjadinya *fraud*, salah satunya adalah dengan *whistleblowing* (Riyanto dan Arifin, 2022; Salsabil *et al.*, 2019; Wahyuni dan Nova, 2019). *Whistleblowing* menjadi salah satu upaya guna mendeteksi dan mengungkapkan tindak kecurangan, sehingga diharapkan dapat memperbaiki kepercayaan publik (Kreshastuti dan Prastiwi, 2014). Schmidt (2015) memaparkan bahwa para regulator menyetujui pentingnya *whistleblowing* sebagai upaya untuk mendeteksi dan menghalangi bentuk penyimpangan dan kecurangan yang terjadi. *Association of Certified Fraud Examiners* (2018) menyatakan *whistleblowing* masih menjadi salah satu metode paling umum yang dilakukan perusahaan dalam menghentikan kecurangan.

*Whistleblowing* merupakan sebuah tindakan yang bertujuan untuk menghentikan tindak pelanggaran dengan melaporkannya secara internal atau eksternal kepada pihak yang memiliki otoritas atau kuasa untuk menindaklanjuti (Near dan Miceli, 2016). Menurut Dhamija dan Rai (2018) *whistleblowing* diartikan sebagai tindakan atau metode yang paling umum dalam mendeteksi dan melaporkan tindak kecurangan, perilaku tidak etis atau kesalahan lainnya dalam organisasi. *Whistleblowing* dapat berjalan dengan optimal dengan didukung adanya individu yang bersedia atau rela menjadi *whistleblower* (Aulia *et al.*, 2019). *Whistleblower* dapat berasal dari pihak internal perusahaan yaitu karyawan, serta pihak eksternal perusahaan yaitu pelanggan, masyarakat, *supplier* (Gala *et al.*, 2018). Dengan demikian, peran menjadi seorang *whistleblower* juga dapat dilaksanakan oleh seorang auditor internal. Auditor internal di dalam organisasi menjadi salah satu bagian yang memiliki peran penting yaitu sebagai penilai independen yang profesional untuk kemajuan organisasi serta dapat menjadi pihak yang memberikan peringatan dini apabila terdapat tindak kecurangan. Pendapat tersebut senada dengan pernyataan yang disampaikan oleh Ginanjar dan Syamsul (2020); Widaningsih dan Nur Hakim (2015) bahwa sebagai seorang auditor internal memiliki peranan besar dalam upaya pengungkapan tindak kecurangan dalam perusahaan. Auditor internal melakukan pengawasan yang memberikan penilaian secara independen untuk pengendalian internal yang efektif serta memberikan (Bostan dan Grosu, 2010).

Menjadi seorang *whistleblower* untuk mengungkap tindak kecurangan tidaklah mudah. Dalam penerapannya, seorang *whistleblower* seringkali menghadapi dilema karena banyak

faktor yang kemudian mempengaruhi niat mengungkapkan kecurangan. Padahal, ketika individu mengetahui sebuah tindak kecurangan dan kemudian memiliki niat untuk mengungkapkan tindak kecurangan tersebut tentu akan membawa dampak positif bagi perusahaan/organisasi (Near dan Miceli, 2016). Mayasari *et al.* (2019) menyebutkan niat merupakan awal yang penting di dalam diri seseorang untuk melakukan suatu perilaku atau tindakan. Sehingga, untuk merealisasikan pengaduan kecurangan, perlu ada beberapa faktor yang diperhatikan untuk mendorong niat individu agar *whistleblowing* dapat terlaksana.

Menurut Fatoki (2013), Hapsari *et al.* (2018), Priyastiwi (2016), Saputra dan Dwita, (2018) faktor tersebut dapat berupa tekanan ketaatan, *machiavelli*, tindakan balasan, *gender*, *materiality*. Tindak balasan dan tekanan ketaatan merupakan faktor yang melekat dan mengikuti dalam proses pengungkapan tindak kecurangan. Pernyataan tersebut didukung dengan bukti empiris dari Libriani dan Utami (2015), Saputra dan Dwita (2018) bahwa baik tindak balasan maupun tekanan ketaatan dapat mempengaruhi upaya pengungkapan tindak kecurangan. Tindak balasan dijelaskan sebagai konsekuensi negatif yang diperoleh seorang *whistleblower* setelah mengungkap tindak kecurangan dalam perusahaan. Sedangkan, tekanan ketaatan termasuk dalam bentuk tekanan sosial yang dirasakan dan diterima oleh seorang individu, dari individu lainnya dan umumnya memiliki otoritas dan *power* yang lebih tinggi, sehingga dapat mempengaruhi perubahan perilaku individu (Jamilah *et al.*, 2007).

Hapsari *et al.* (2018) dalam penelitiannya memperoleh hasil empiris bahwa seorang individu yang berada dalam ruang lingkup tekanan ketaatan yang tinggi cenderung berperilaku tidak etis dan bertentangan dengan nilai kepercayaan mereka serta memilih untuk lebih mematuhi seseorang yang berwenang. Tekanan tersebut dapat membuat keadaan dalam perusahaan semakin pelik, karena ketika individu dihadapi dengan situasi tersebut maka akan mempengaruhi perilakunya dalam upaya pengungkapan aib (*whistleblowing*). Tekanan ketaatan juga semakin berat dirasakan terutama untuk auditor dengan level junior (Cahyaningrum dan Utami, 2015). Auditor yang berhadapan dengan situasi tekanan ketaatan yang tinggi, maka pada saat pengambilan keputusan dapat bersifat tidak etis (Safi'i dan Jayanto, 2015). Tidak hanya tekanan ketaatan saja yang dapat membuat keadaan menjadi lebih dilematis, Tindakan balasan (*retaliation*) menjadi salah satu risiko yang tidak dapat dihilangkan dalam pengungkapan aib. Penelitian terdahulu oleh Dhamija dan Rai (2018), Fatoki (2013), Saputra dan Dwita (2018) memberikan hasil empiris, bahwa di dalam kondisi semakin tinggi, tingkat kemungkinan tindak balasan maka semakin rendah pula seseorang melakukan *whistleblowing*. Hal tersebut dikarenakan rasa takut seorang individu yang tinggi terhadap risiko tindak balasan yang akan diterima saat melakukan *whistleblowing*.

Berdasarkan fenomena yang dijabarkan sebelumnya, tujuan dari penelitian ini adalah menguji hubungan kausalitas antara tekanan ketaatan serta tindakan balasan pada niat untuk melakukan *whistleblowing*. Penelitian ini menggunakan studi eksperimental yang memiliki kekuatan dalam membuktikan hubungan sebab akibat serta memiliki validitas internal yang kuat. Disamping itu, secara teoritis, penelitian ini dapat berkontribusi dalam mengembangkan literatur mengenai faktor yang dapat memperkuat atau memperlemah niat melakukan *whistleblowing* terutama pada pengaruh tekanan ketaatan dan tindakan balasan. Kemudian, penelitian ini secara praktis diharapkan dapat membantu organisasi/perusahaan untuk

menerapkan kebijakan yang tepat serta mengambil keputusan dalam kaitannya dengan pengembangan sistem *whistleblowing*.

## **2. TINJAUAN LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

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

*Theory of Planned Behavior (TPB)* merupakan sebuah teori hasil pengembangan dari *Theory of Reasoned Action* yaitu seseorang dalam menangani perilaku tidak memiliki kontrol kehendak yang lengkap (Ajzen dan Fishbein, 1980). *Theory of planned behavior* menjelaskan bahwa niat dan kesadaran individu menjadi faktor penentu dalam melakukan sebuah tindakan (Ajzen, 1991). Niat tersebut dinilai akan mempengaruhi perilaku seseorang untuk merencanakan, mengupayakan serta melakukan tindakan tertentu. Semakin besar dan kuat niat seseorang dalam berperilaku, kemungkinan perilaku tersebut terjadi juga semakin besar pula. Menurut Ajzen (1991) perubahan pola perilaku seseorang juga dipengaruhi oleh faktor non-motivasi seperti sumber daya yang diperlukan (uang, waktu, keterampilan) dan ketersediaan peluang. Semakin tinggi peluang dan sumber daya yang diperlukan maka semakin tinggi juga kemauan seseorang untuk melakukan tindakan sampai pada titik tercapainya tujuan.

TPB tidak terlepas dari *perceived behavioral control*, *subjective norms*, dan *attitude towards behavior*. Karena, pada dasarnya dalam menentukan sebuah tindakan, seorang individu perlu mengontrol dan mempertimbangkan sikap atau tindakan yang akan dilakukan. Ajzen (1991) menjelaskan bahwa pentingnya *perceived behavioral control* sebagai persepsi seseorang dalam merencanakan perilaku, mengontrol dan mempertimbangkan dampak yang akan timbul dari tindakan yang akan dilakukan. Selain itu, dalam TPB juga dijelaskan berkaitan dengan *subjective norms* yang diartikan sebagai keyakinan seseorang dalam menghadapi tekanan sosial mengenai perilaku yang akan dilakukan. Lebih lanjut lagi, dijelaskan bahwa sikap terhadap perilaku tertentu akan mempengaruhi niat seseorang istilah tersebut dikenal dengan *attitude towards behavior*. Niat dan kontrol perilaku dapat digunakan secara bersamaan untuk memperkirakan pencapaian dari perilaku yang dikerjakan.

Pada pembahasan mengenai niat *whistleblowing*, TPB dapat menjelaskan faktor-faktor internal maupun eksternal dapat memperkuat atau memperlemah niat *whistleblowing* individu. Faktor-faktor yang mempengaruhi tersebut masuk sebagai *perceived behavioral control*, *subjective norms*, atau *attitude towards behavior*. Sesuai yang telah dijelaskan bahwa *perceived behavioral control*, *subjective norms*, dan *attitude towards behavior* menjadi tiga kunci utama yang dapat membentuk niat *whistleblowing* seorang individu hingga pada perilaku.

### **Tekanan Ketaatan (*Obedience Pressure*)**

Menurut Nugrahani dan Jahja (2018) tekanan ketaatan menjadi bagian dari tekanan sosial yang dihadapi individu dalam perintah langsung dari pihak yang lain. Davis *et al.* (2006) menjelaskan bahwa tekanan ketaatan merupakan kondisi dilematis yang dihadapi seseorang karena harus taat pada perintah yang diberikan oleh pimpinan meskipun bertentangan dengan nilai-nilai yang berlaku. Pada suatu organisasi dalam konteks audit, tekanan biasanya muncul dan dapat mempengaruhi auditor dalam menjalankan tugasnya (Zelamewani dan Suputra, 2021). Semakin rumit karena tekanan menghadapkan auditor untuk harus tetap bersikap

independen dalam memberikan pendapat, tetapi disisi lain harus memenuhi tuntutan kepuasan bagi *client* atau pihak lain yang memberikan pekerjaan (Zelamewani dan Suputra, 2021).

Dalam kondisi sosial lainnya, individu yang memiliki otoritas tertentu dapat dengan mudah mempengaruhi perilaku seseorang untuk bertindak hingga akhirnya dihadapkan pada situasi tertekan. Pernyataan tersebut didukung oleh Jamilah *et al.* (2007) yang menjelaskan dalam norma sosial pihak dengan otoritas yang sah berhak untuk memaksa dan mengajukan permintaan pada bawahannya, hingga pada akhirnya merasa tertekan. Seseorang yang sudah masuk ke dalam kondisi *under pressure* cenderung dengan mudah menyetujui tindakan yang menyimpang. Sehingga dapat disimpulkan dengan kondisi tekanan ketaatan, seorang individu cenderung mengambil keputusan dengan didasari pada kondisi yang terjadi pada saat itu.

### **Tindakan Balasan (*Retaliation*)**

Tindakan balasan dikenal sebagai tuntutan yang muncul dari rekan kerja atau atasan kepada individu lainnya yang telah melaporkan pelanggaran (Saputra dan Dwita 2018). Fatoki (2013) mengungkapkan seseorang yang melaporkan suatu tindak kecurangan akan memperoleh balasan pribadi. Tindakan balasan ini adalah sebuah konsekuensi akibat melakukan *whistleblowing* (Saputra dan Dwita, 2018). Dhamija dan Rai (2018) menjelaskan tindakan tersebut bukan hanya mungkin dilakukan oleh atasan, tetapi juga mungkin dilakukan oleh rekan kerja yang memperoleh manfaat setelah melakukan tindak kecurangan. Menurut Latimer dan Brown (2009), umumnya yang dapat menjadi korban dari tindak balasan ini adalah seorang *whistleblower* karena berusaha mengungkapkan informasi mengenai masalah yang cukup serius. Dengan begitu, bentuk tindakan balasan ini merupakan hal yang sangat dihindari oleh seorang pengungkap aib (*whistleblower*). Tindakan balasan dikenal juga sebagai biaya personal. Tindakan balasan dapat hadir dalam bentuk ancaman, tuntutan hukum, pemutusan hubungan kerja, hingga penjara (Saputra dan Dwita, 2018). Hendel (2016) menjelaskan bahwa berdasarkan pengalaman para *whistleblower* di beberapa negara, jenis pembalasan yang dapat diterima diantaranya seperti penindasan dan pelecehan, diasingkan, penurunan pangkat hingga pada penembakan dan pembunuhan.

### **Niat *Whistleblowing***

*Whistleblowing* merupakan sebuah pengungkapan oleh anggota organisasi atas tindakan ilegal seseorang yang memiliki *power* untuk mengontrol individu lain dan organisasi (Michalos dan Poff, 2013). *The public service of integrity* menjelaskan bahwa *whistleblowing* adalah sebuah upaya seseorang untuk mengungkap tindakan yang salah dalam perusahaan dengan adanya keinginan dan motivasi untuk mencegah dan meningkatkan kewaspadaan dalam organisasi atas tindak kecurangan (Setianto *et al.*, 2016). Istilah *whistleblowing* ini muncul karena adanya *Sarbanes-Oxley Act (SOx)*, yang dimana SOx ini merupakan kebijakan yang melindungi pelapor pengungkapan tindak pelanggaran dalam perusahaan (Alam, 2013).

Sebagai seorang *whistleblower* seringkali dihadapkan pada kondisi untuk menentukan antara komitmen yang dimiliki dengan loyalitas pada perusahaan. Dalam upaya pengungkapan aib yang dilakukan oleh *whistleblower* membutuhkan komitmen, niat, dan keberanian dalam tindakannya. Pernyataan tersebut didukung dengan penjelasan Libriani dan Utami (2015) bahwa seorang *whistleblower* dituntut untuk dapat mempertimbangkan keputusan antara loyalitas, komitmen, moral, kebijakan serta dampak yang timbul setelah melakukan

*whistleblowing*. *Whistleblowing* juga merupakan upaya anggota organisasi saat ini atau sebelumnya untuk memberikan peringatan kepada publik atau *top management* organisasi bahwa terdapat kecurangan yang dirahasiakan dalam organisasi (Caillier dan Sa, 2017).

### **Tekanan Ketaatan (*Obedience Pressure*) dan Niat *Whistleblowing***

Tekanan ketaatan adalah situasi ketika seseorang harus untuk mengikuti perintah dan arahan yang diberikan dari atasan atau individu lainnya. Namun, terkadang perintah yang diberikan tidak sesuai dengan kode etik serta nilai-nilai yang berlaku. Niven dan Healy (2016) menjelaskan ketika berada di bawah tekanan, individu cenderung terlibat dalam perilaku yang tidak etis untuk mencapai tujuan tertentu. Tekanan ketaatan ini tentu dapat mempengaruhi emosi, proses berpikir serta kondisi seorang individu (Alawiyah dan Widajantie, 2021). Pada kondisi sebagai seorang auditor, tekanan ketaatan muncul sebagai akibat dari adanya perbedaan ekspektasi antara pihak yang diaudit dan hasil audit sesungguhnya sehingga kemudian menimbulkan konflik dalam diri auditor. Kondisi tekanan ini membuat seseorang merasa terkekang dan dikendalikan (Alawiyah dan Widajantie, 2021).

Adanya tekanan ketaatan tersebut dapat mempengaruhi individu dalam mengambil keputusan. Hasil empiris dijelaskan oleh Cahyaningrum *et al.* (2017) bahwa pada saat individu berhadapan dengan tekanan ketaatan tinggi, memiliki cenderung memilih tidak melakukan *whistleblowing*. Hal tersebut karena saat individu berada dalam tekanan ketaatan yang tinggi, keputusan yang ditentukan dan diambil cenderung kurang tepat (Cahyaningrum *et al.*, 2017; Libriani dan Utami, 2015). Libriani dan Utami (2015) kembali menegaskan bahwa semakin tinggi tekanan yang diperoleh dari otoritas atau pihak yang berwenang maka semakin rendah niat seseorang dalam merealisasikan *whistleblowing*. Pada *Theory of Planned Behavior*, pengaruh dari tekanan ketaatan ini membentuk *normative belief* dalam diri seseorang. *Normatif belief* sesuai yang dijelaskan oleh TPB yaitu kepercayaan individu sebagai hasil dari pengaruh sosial yang kemudian mempengaruhi niat hingga pada perilaku individu tersebut. Tekanan sosial ini salah satunya adalah tekanan ketaatan yang diterima dari atasan maupun individu lainnya dengan *power* yang lebih besar. Individu memiliki *normative beliefs* bahwa tekanan ketaatan dari atasan wajib untuk ditaati meski hal tersebut melanggar kode etik dan norma.

Berdasarkan penjelasan di atas, sehingga pada penelitian ini hipotesis pertama yang dibangun adalah:

**H1: Subjek memiliki niat *whistleblowing* lebih besar ketika menghadapi kondisi tekanan rendah dibandingkan dengan subjek dengan kondisi tekanan ketaatan tinggi**

### **Tindakan Balasan (*Retaliation*) dan Niat *Whistleblowing***

Dalam upaya melakukan pengungkapan aib, tindak balasan (*retaliation*) menjadi salah satu faktor yang dipertimbangkan oleh individu. Tindak balasan ini merupakan konsekuensi yang diterima oleh seorang *whistleblower* setelah melakukan upaya *whistleblowing* (Fatoki, 2013). Berbagai macam respon dan dampak muncul dengan adanya *retaliation* terhadap tindak pelaporan atau pengungkapan aib. Pengungkapan kecurangan lebih kecil kemungkinannya karena adanya kemungkinan pembalasan diantaranya seperti potensi pemecatan, diperlakukan tidak adil, menghadapi intimidasi hingga pada pelecehan dari rekan kerja (He *et al.*, 2021; Latan *et al.*, 2018). Seseorang cenderung tidak berani maju dan melaporkan kesalahan karena beratnya pembalasan (Khan *et al.*, 2022). Pernyataan tersebut dijelaskan lebih lanjut oleh

Fatoki (2013) bahwa semakin besar dan kuat sebuah tindak balasan yang diterima individu maka niat *whistleblowing* individu akan semakin rendah. Dengan adanya paparan hasil tersebut dapat terlihat jelas bahwa dampak dari *retaliation* cukup besar bagi upaya *whistleblowing*. Seluruh pembalasan tersebut akan memberikan dampak merugikan bagi *whistleblower*.

Individu sebelum melakukan *whistleblowing* cenderung untuk menganalisis terlebih dahulu terkait dampak atas perilaku tersebut. Dampak yang dipertimbangkan adalah termasuk pembalasan atau diskriminasi yang dapat terjadi sekarang atau dikemudian hari (Liu *et al.*, 2015). Reputasi *whistleblower* dapat ternoda dan dianggap tidak loyal dan tindakan balasan dari organisasi maupun sesama anggota karyawan tidak dapat tertahankan (Alleyne *et al.*, 2013). Pada tindakan *whistleblowing* mungkin tidak semua terjadi tindakan balasan, namun pada ketakutan akan tindakan balasan inilah yang paling penting karena ketakutan tersebut yang mempengaruhi kemungkinan pelaporan saat ini dan mendatang (Lee dan Xiao, 2018). Penilaian individu atas tindakan balasan sebagai dampak dari *whistleblowing* tersebut dijelaskan sebagai penilaian atas sebuah perilaku atau *attitude toward behavior* dalam *Theory of Planned Behavior*. Individu menilai bahwa tindakan *whistleblowing* akan memberikan dampak merugikan sehingga kemudian dapat menurunkan niat *whistleblowing* individu.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka hipotesis kedua yang dibangun adalah:

**H2: Subjek memiliki niat whistleblowing lebih besar ketika menghadapi kondisi tindakan balasan rendah dibandingkan dalam kondisi tindakan balasan tinggi**

### **Interaksi Tekanan Ketaatan, Tindakan Balasan dan Niat Whistleblowing**

Niat seseorang dalam mengungkapkan tindak kecurangan dipengaruhi oleh berbagai macam faktor, sebagai contohnya adalah tekanan ketaatan dan *retaliation*. Tekanan dan tindak balasan tersebut umumnya datang dari atasan atau seseorang dengan otoritas lebih tinggi dibandingkan dengan individu tersebut (Fatoki 2013). Dengan dihadapkannya pada situasi dan kondisi tersebut membuat karyawan ragu saat mengambil keputusan (Gala *et al.*, 2018). Tekanan besar yang diberikan atasan membuat seseorang enggan untuk mengambil keputusan yang berbeda atau bertentangan. Kondisi tekanan tersebut dapat memberikan perubahan psikologis seseorang dari perilaku autonomis menjadi agen, bahwa seseorang merasa menjadi agen/pelaku dari sumber kekuasaan serta merasa terlepas dari tanggung jawab atas perbuatannya (Hapsari *et al.*, 2018). Pada tekanan ketaatan, individu secara terpaksa mengambil keputusan berdasarkan pada kondisi saat itu (Setianto *et al.*, 2016). Kondisi dilema dan perubahan karena tekanan ketaatan ini kemudian semakin kompleks ketika secara bersamaan *whistleblowing* diikuti dengan potensi tindakan balasan.

*Retaliation* juga berpotensi membuat individu untuk tidak terlibat dalam upaya *whistleblowing* (Saputra dan Dwita, 2018). Parmerlee *et al.* (2014) menjelaskan bahwa *retaliation* dapat berupa unsur paksaan sehingga membuat seorang *whistleblower* berada dalam situasi tertekan dan tidak dapat mengambil keputusan sesuai dengan etika yang ada. Sama halnya dengan tekanan ketaatan, semakin tingginya pembalasan yang dihadapi oleh seorang individu maka semakin kecil pula upaya dalam melakukan tindakan *whistleblowing* (Gala *et al.*, 2018; Libriani dan Utami, 2015). Sehingga, dimungkinkan bahwa dalam kondisi tekanan ketaatan tinggi secara bersamaan mengalami kondisi tindakan balasan yang kuat, maka niat *whistleblowing* pada individu semakin lemah.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka hipotesis ketiga yang dibangun adalah:

**H3: Terdapat interaksi antara tekanan ketaatan, tindakan balasan dan niat *Whistleblowing***

**3. METODE PENELITIAN**

**Sampel**

Tujuan dari penelitian ini adalah menguji hubungan kausalitas antara tekanan ketaatan dan tindakan balasan pada niat *whistleblowing*. Untuk menguji hubungan kausalitas tersebut, penelitian ini menggunakan studi eksperimental dengan desain 2x2 antar-subjek (*2x2 Between Subjects Factorial Design*). Kekuatan dari studi dengan desain eksperimental adalah memiliki kekuatan untuk menyediakan hubungan kausal variabel bebas dengan variabel terikat (Utami dan Nahartyo, 2013). Niat *whistleblowing* digunakan sebagai variabel dependen pada penelitian ini, sedangkan tekanan ketaatan dan tindakan balasan digunakan sebagai variabel independen. Subjek penelitian ini adalah 90 orang Mahasiswa S1 Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Kristen Satya Wacana, yang telah memahami mata kuliah pengauditan. Subjek diminta untuk berperan sebagai Auditor Internal Yunior pada sebuah perusahaan di dalam tatanan simulasi audit. Pada riset eksperimen pengauditan, mahasiswa dapat dipilih untuk berperan sebagai seorang auditor, namun perlu memperhatikan kompleksitas penugasan serta perbedaan pengetahuan yang dimiliki oleh mahasiswa dan auditor (Utami dan Nahartyo, 2013). Mortensen *et al.* (2012) dalam penelitiannya memberikan pemahaman tentang situasi yang tepat dalam menggunakan mahasiswa untuk mewakili menjadi subyek dalam penelitian akuntansi perilaku (*behavioral accounting research*), bahwa mahasiswa akan tepat sebagai subyek dengan tugas pengambilan keputusan yang terstruktur dan mudah dipahami. Beberapa penelitian terdahulu yang menggunakan mahasiswa untuk mewakili menjadi subjek menjadi gagal karena pemberian tugas yang kompleks dan level tinggi seperti melakukan penetapan materialitas dan pemberian opini untuk laporan audit.

Seluruh subjek dalam penelitian ini memiliki kesempatan yang sama pada tatanan eksperimen serta dipilih secara acak tanpa membedakan jenis kelamin, usia maupun tingkat kemampuan. Para subjek kemudian secara random akan dibagi kedalam grup eksperimen sesuai dengan matriks eksperimen pada Tabel 1. Pada desain eksperimen, tekanan ketaatan dan tindakan balasan diberikan masing-masing dalam dua perilaku (*treatment*) yaitu kondisi tekanan ketaatan tinggi dan kondisi tekanan ketaatan rendah, serta kondisi tindakan balasan tinggi dan kondisi tindakan balasan rendah.

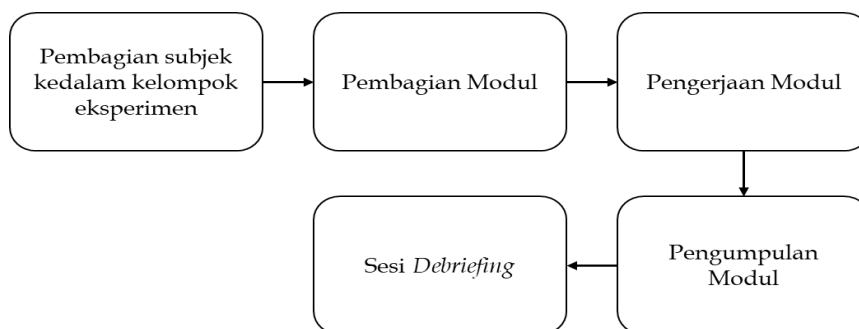
**Tabel 1. Matriks Eksperimen**

		Tindakan Balasan ( <i>Retaliation</i> )	
		Rendah	Tinggi
Tekanan Ketaatan ( <i>Obedience Pressure</i> )	Rendah	Grup 1	Grup 2
	Tinggi	Grup 3	Grup 4



### **Tatapan Eksperimen dan Pengukuran Variabel**

Pelaksanaan proses eksperimen terbagi dalam 5 tahap dan sesuai yang tersaji dalam Gambar 1. Pada tahap awal eksperimen, subjek secara random dibagi kedalam masing-masing grup yang kemudian akan mengikuti simulasi audit serta menerima *treatment* masing-masing sesuai dengan matriks eksperimen pada Tabel 1.



**Gambar 1. Tahapan Pelaksanaan Eksperimen**

Subjek kemudian menerima modul yang digunakan sebagai instrumen penelitian untuk penyelesaian penugasan yang diberikan kepada subjek. Bagian pertama, subjek mengisi profil subjek seperti jenis kelamin, IPK, usia serta tingkat semester, dan kemudian subjek menerima informasi terkait dengan profil serta penugasan dalam simulasi audit ini. Pada simulasi audit, subjek berperan sebagai Auditor Internal Yuniior pada salah satu perusahaan *retail* terbesar di Indonesia. Pada perannya menjadi seorang Auditor Internal Yuniior, salah satu tugasnya adalah melakukan pemeriksaan rutin pada divisi-divisi dalam perusahaan, dan subjek bertugas untuk memeriksa Divisi Pengadaan (*procurement*). Hasil pemeriksaan ditemukan bahwa Manajer dari Divisi Pengadaan bekerjasama dengan salah satu vendor dengan skema *kickback* (bonus) dengan nilai yang material.

Subjek menerima manipulasi sesuai dengan kondisi masing-masing kelompok. Pada tekanan ketaatan perlakuan diberikan dengan kondisi tekanan ketaatan tinggi dan rendah. Semakin tinggi kondisi tekanan ketaatan tinggi dikondisikan bahwa atasan melarang keras untuk melaporkan dan melanjutkan tindak kecurangan ini karena tidak ingin menanggung risiko. Perlakuan berikutnya untuk tindakan balasan diberikan dengan kondisi tindakan balasan tinggi dan rendah. Kondisi diberikan bahwa semakin tinggi tindakan balasan, maka dikemudian hari kemungkinan tindakan balasan yang diterima semakin tinggi dan kompleks. Subjek memiliki kesempatan untuk melaporkan tindak kecurangan yang terjadi dan diminta untuk memberikan penilaian pada skala 10-100 atas niatnya melaporkan tindak kecurangan yang terjadi. Penilaian semakin mendekati angka 100, maka niat *whistleblowing* semakin besar. Namun, subjek mengalami dilema karena *treatment* yang diberikan. Pengecekan dilakukan atas setiap manipulasi, sehingga memberikan keyakinan bahwa subjek bertindak sesuai dengan perlakuan yang diberikan. Sesi *debriefing* menjadi penutup untuk seluruh rangkaian proses eksperimen, yaitu mengembalikan subjek pada kondisi semula setelah menerima rangkaian *treatment*.

### **Model Penelitian**

Pengujian awal adalah dengan menggunakan statistik deskriptif untuk memberikan gambaran atas profil subjek. Pengujian efektivitas proses randomisasi dilakukan dengan uji

*One Way Analysis of Variance (One Way ANOVA)*. Pengujian efektivitas randomisasi bertujuan untuk meyakinkan bahwa niat *whistleblowing* hanya dipengaruhi oleh manipulasi/*treatment* yang diberikan dan bukan karena pengaruh perbedaan dari faktor demografi subjek. Pengujian hipotesis pertama dan kedua menggunakan uji *Independent Sample T-Test*. Pada hipotesis ketiga, pengujian dilakukan dengan uji *Two Way Analysis of Variance (Two Way ANOVA)* untuk menguji ada tidaknya interaksi dari dua variabel bebas pada variabel terikat. Seluruh hipotesis dinyatakan terdukung apabila nilai tingkat signifikansi atau *Sig. (2-tailed)* yang dihasilkan pada probabilitas dibawah 0,05.

#### **4. HASIL DAN PEMBAHASAN**

##### **Statistik Deskriptif**

Subjek untuk penelitian ini yaitu Mahasiswa S1 Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Kristen Satya Wacana yang telah mengambil mata kuliah pengauditan dengan jumlah partisipan 90 orang. Pengecekan atas seluruh manipulasi telah dilakukan dengan memberikan pertanyaan dan 4 partisipan dinyatakan tidak lolos sehingga total 86

**Tabel 2. Profil Subjek**

Keterangan	Total	Persentase
Jenis Kelamin		
Laki-laki	17	19,76%
Perempuan	69	80,24%
Usia		
19-20 Tahun	32	37,21%
21-22 Tahun	46	53,49%
23-24 Tahun	7	8,14%
>24 Tahun	1	1,16%
IPK		
≤ 2,00	2	2,33%
2,01-2,99	17	19,77%
3,00-3,49	34	39,53%
≥3,50	33	38,37%
Semester		
Semester 5	25	29,07%
Semester >5	61	70,93%

partisipan yang lolos pengecekan manipulasi dan dilanjutkan untuk pengujian. Pengecekan manipulasi menunjukkan bahwa seluruh subjek yang lolos manipulasi memahami perlakuan yang diberikan yaitu terkait dengan niat melakukan *whistleblowing* pada kondisi tekanan ketaatan dan tindakan balasan. Karakteristik subjek pada penelitian ini dapat dilihat di Tabel 2.

Tabel 2 memberikan informasi bahwa mayoritas subjek mayoritas adalah perempuan berjumlah 69 orang (80,24%) dan subjek laki-laki berjumlah 17 orang (19,76%). Sebagian besar subjek berada pada rentang usia 21-22 Tahun yaitu berjumlah 46 orang (53,49%) dan 32 orang (37,21%) subjek berada di rentang usia 19-20 Tahun, kemudian 7 orang (8,14%) subjek berada pada usia 23-24 Tahun dan hanya 1 orang (1,16%) berada pada usia >24 Tahun. Terhitung bahwa 2 orang (2,33%) memiliki  $IPK \leq 2,00$ ; sejumlah 17 orang (19,77%) memiliki  $IPK$  pada rentang 2,01-2,99; kemudian 34 orang (39,53%) memiliki  $IPK$  pada rentang 3,00-3,49 dan sisanya yaitu 33 orang (38,37%) memiliki  $IPK \geq 3,50$ . Mayoritas subjek yaitu 61 orang (70,93%) berada pada semester >5 dan sebanyak 25 orang (29,07%) pada tingkat semester 5.

### **Pengujian Randomisasi**

Pengujian randomisasi dilakukan untuk menelaah karakteristik demografi subjek mempengaruhi niat *whistleblowing* subjek atau tidak. Faktor demografi yang diuji adalah jenis kelamin, usia,  $IPK$  serta tingkat semester. Pengujian menggunakan uji *One Way ANOVA* atas profil subjek dan dilakukan sebelum pengujian hipotesis.

**Tabel 3. *One Way ANOVA* terhadap Tekanan Ketaatan**

	<i>Means Square</i>	<i>Sig.</i>	Keterangan
Jenis Kelamin:			
<i>Between Groups</i>	155,451	0,433	Tidak Berpengaruh
<i>Within Groups</i>	250,475		
Usia:			
<i>Between Groups</i>	118,332	0,707	Tidak Berpengaruh
<i>Within Groups</i>	254,151		
$IPK$ :			
<i>Between Groups</i>	392,508	0,194	Tidak Berpengaruh
<i>Within Groups</i>	244,120		
Semester:			
<i>Between Groups</i>	165,578	0,418	Tidak Berpengaruh
<i>Within Groups</i>	250,354		

Sumber: Data diolah, 2022

Tabel 3 memberikan informasi bahwa hasil pengujian keempat karakteristik demografi subjek pada niat *whistleblowing* dalam tekanan ketaatan, memiliki nilai *significance* (Sig.) lebih besar dari alpha (0,05). Hasil uji tersebut dapat menjelaskan bahwa karakteristik demografi tidak mempengaruhi subjek dalam memberikan penilaiannya untuk niat *whistleblowing* berdasarkan tekanan ketaatan yang dihadapi.

Hasil pengujian pada Tabel 4 menjelaskan bahwa keempat karakteristik demografi subjek pada niat *whistleblowing* dalam kondisi tindakan balasan, menunjukkan nilai *significance* (Sig.) lebih besar dari alpha (0,05). Hasil pengujian tersebut menjelaskan bahwa karakteristik demografi tidak mempengaruhi subjek dalam memberikan penilaiannya untuk niat *whistleblowing* berdasarkan tindakan balasan yang dihadapi. Hal ini menjelaskan bahwa randomisasi dapat dikatakan efektif karena tidak adanya pengaruh dari karakteristik demografi subjek dan hanya manipulasi yang mempengaruhi niat *whistleblowing* pada subjek.

**Tabel 4. One Way ANOVA Tindakan Balasan**

	<i>Means Square</i>	<i>Sig.</i>	Keterangan
Jenis Kelamin:			
<i>Between Groups</i>	0,437	0,973	Tidak Berpengaruh
<i>Within Groups</i>	386,664		
Usia:			
<i>Between Groups</i>	560,498	0,223	Tidak Berpengaruh
<i>Within Groups</i>	375,594		
IPK:			
<i>Between Groups</i>	763,761	0,110	Tidak Berpengaruh
<i>Within Groups</i>	368,158		
Semester:			
<i>Between Groups</i>	315,249	0,367	Tidak Berpengaruh
<i>Within Groups</i>	382,916		

Sumber: Data diolah, 2022

### Uji Hipotesis 1

Hipotesis pertama (H1) menyatakan bahwa subjek memiliki niat *whistleblowing* lebih besar ketika menghadapi kondisi tekanan rendah dibandingkan dalam kondisi tekanan ketaatan tinggi. Pengujian hipotesis dilakukan dengan uji *Independent Sample T-Test* dan hasil pengujian ditunjukkan pada Tabel 5.

**Tabel 5. Hasil Pengujian Hipotesis 1**

	N	Mean	Std. Deviation	T	Sig. (2-tailed)
<i>Niat Whistleblowing</i>					
Tekanan Ketaatan Rendah	45	87,11	11,20516	4,651	0,001
Tekanan Ketaatan Tinggi	41	72,68	16,73684		

Sumber: Data diolah, 2022

### Uji Hipotesis 2

Hipotesis kedua (H2) penelitian ini menyebutkan bahwa subjek memiliki niat *whistleblowing* lebih besar ketika menghadapi kondisi tindakan balasan rendah dibandingkan dalam kondisi tindakan balasan tinggi. Tabel 6 menyajikan hasil pengujian.

**Tabel 6. Hasil Pengujian Hipotesis 2**

	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)
<i>Niat Whistleblowing</i>					
Tindakan Balasan Rendah	41	92,68	7,75383	5,704	0,001
Tindakan Balasan Tinggi	45	72,67	22,09484		

Sumber: Data diolah, 2022

### Uji Hipotesis 3

Hipotesis 3 penelitian ini menguji interaksi antara tekanan ketaatan dengan tindakan balasan pada niat *whistleblowing*. Interaksi ini menguji ketika dilema individu saat menghadapi tekanan ketaatan dan kemudian pada saat yang sama merasakan dilema serta ketakutan atas tindakan balasan, akan semakin mengurangi atau meningkatkan intensi individu akan *whistleblowing*. Tabel 7 melaporkan hasil pengujian.

**Tabel 7. Hasil Pengujian Hipotesis 3**

	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<i>Corrected Model</i>	13266,304	3	4422,101	18,872	0,001
<i>Intercept</i>	580088,172	1	580088,172	2475,664	0,001
Tekanan Ketaatan	2945,739	1	2945,739	12,572	0,001
Tindakan Balasan	9124,933	1	9124,933	38,943	0,001

Tekanan Ketaatan*Tindakan Balasan	1526,813	1	1526,813	6,516	0,013
Error	19213,929	82	234,316		
Total	613700	86			
Corrected Total	32480,233	85			

Sumber: Data diolah, 2022

**Tabel 8. Nilai Rata-Rata Pengujian Hipotesis 3**

Tekanan Ketaatan	Tindakan Balasan	N	Mean
Tekanan Ketaatan Rendah	Tindakan Balasan Rendah	21	94,28
	Tindakan Balasan Tinggi	24	82,08
Tekanan Ketaatan Tinggi	Tindakan Balasan Rendah	20	91,00
	Tindakan Balasan Tinggi	21	61,90

Sumber: Data diolah, 2022

### Pembahasan

Hasil pengujian pada Tabel 5 dapat menjelaskan bahwa terdapat perbedaan niat *whistleblowing* antara kelompok tekanan ketaatan rendah dan kelompok tekanan ketaatan tinggi pada nilai *Sig.(2-tailed)* adalah 0,001 lebih kecil dari *alpha* ( $\alpha \leq 0,05$ ). Kemudian, pada kelompok tekanan ketaatan rendah memiliki nilai rata-rata (*mean*) sebesar 87,11 dan kelompok tekanan ketaatan tinggi memiliki nilai rata-rata sebesar 72,68. Hasil tersebut menjelaskan bahwa kondisi tekanan ketaatan mempengaruhi niat *whistleblowing* individu. Semakin tinggi tekanan ketaatan yang dihadapi, maka niat *whistleblowing* cenderung semakin rendah. Sebaliknya, dengan kondisi tekanan ketaatan yang rendah, maka niat *whistleblowing* individu semakin tinggi.

Hasil pengujian hipotesis pertama ini mendukung dan sejalan dengan penelitian Cahyaningrum *et al.* (2017), Gala *et al.* (2018), Gerallda dan Noviyanti (2020), Setianto *et al.* (2016) bahwa akuntan serta auditor memiliki niat *whistleblowing* yang tinggi saat menghadapi kondisi tekanan ketaatan yang rendah. Sebaliknya, niat *whistleblowing* semakin rendah dalam kondisi tekanan ketaatan yang tinggi. Hapsari *et al.* (2018) mendukung dengan menjelaskan bahwa penalaran moral seorang individu akan semakin rendah dalam menilai dilema etis yang dihadapi ketika tekanan yang diterima semakin besar. Munculnya intensi untuk mengungkapkan *whistleblowing* merupakan salah satu bentuk tanggung jawab etis (Janitra *et al.*, 2017).

Hubungan kausalitas tekanan ketaatan pada niat *whistleblowing* ini juga dapat dijelaskan oleh *Theory of Planned Behavior (TPB)*, bahwa tekanan ketaatan yang merupakan salah satu bentuk dari tekanan sosial. Tekanan sosial ini termasuk dalam norma subjektif yang memiliki

dasar atas *normative belief*. *Normative belief* merupakan sebuah kepercayaan yang muncul pada individu sebagai hasil pengaruh sosial dan mempengaruhi perilaku. Pengaruh sosial ini dapat berasal dari rekan kerja, atasan, keluarga maupun kerabat. Sehingga, semakin besar pengaruh/tekanan sosial untuk bertindak tidak etis, maka semakin besar pula niat individu tersebut untuk berperilaku menyimpang.

Tabel 6 menunjukkan bahwa terdapat perbedaan niat *whistleblowing* antara kelompok tindakan balasan rendah dan kelompok tindakan balasan tinggi pada nilai *Sig.(2-tailed)* adalah 0,001 lebih kecil dari *alpha* ( $\alpha \leq 0,05$ ). Selanjutnya, kelompok tindakan balasan rendah memiliki nilai rata-rata (mean) sebesar 92,68 dan kelompok tindakan balasan tinggi memiliki nilai rata-rata sebesar 72,67. Hasil tersebut menjelaskan bahwa potensi terjadinya tindakan balasan mempengaruhi niat *whistleblowing* individu. Semakin tinggi tindakan balasan yang dihadapi, maka niat *whistleblowing* cenderung semakin rendah. Begitu sebaliknya, dengan kondisi tindakan balasan yang rendah, maka niat *whistleblowing* individu semakin tinggi.

Penelitian ini mendukung hasil penelitian Dhamija dan Rai (2018), Fatoki (2013), Usman dan Rura (2021). Niat atau minat karyawan dalam melakukan *whistleblowing* akan menurun ketika risiko pembalasan atau sanksi dari anggota lain dalam organisasi. Pada kondisi menghadapi tindakan balasan atau kemungkinan biaya personal yang tinggi, seorang potensial *whistleblower* merasa *whistleblowing* adalah hal yang penting, namun memilih untuk diam jika adanya risiko yang akan ditanggung di masa depan (Hariyani dan Putra 2018). Dengan kata lain, adanya *cost* yang muncul saat ini atau masa mendatang, cenderung menurunkan intensi *whistleblowing* karena *cost* dianggap sebagai hal merugikan. Sehingga, tindakan balasan menjadi hal yang dihindari karena tidak memberikan keuntungan. Penilaian tentang tindakan balasan yang tidak memberikan keuntungan ini adalah sebagai bentuk penilaian individu atas konsekuensi dari sebuah perilaku yang akan dilakukan tersebut memberikan keuntungan, dapat diterima serta merupakan pilihan yang tepat atau tidak. Penilaian tersebut dikenal sebagai *attitude toward behavior* pada *Theory of Planned Behavior* (Brown *et al.*, 2016). Menurut Latan *et al.*, (2018) menjelaskan bahwa ketika ketakutan atas tindakan balasan ketika akan melaporkan tindak kecurangan dapat menurun jika mendapat dukungan salah satunya dari organisasi. Kurangnya jaminan hukum bagi para *whistleblower* juga semakin melemahkan intensi individu atas *whistleblowing*. Maka tindakan balasan perlu diikuti dengan jaminan keamanan agar dapat meningkatkan intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Young (2017) menunjukkan ketakutan atas tindakan balasan dapat diubah melalui pendekatan dan pesan yang persuasif.

Berdasarkan hasil uji pada Tabel 7, menunjukkan bahwa nilai signifikansi atau *sig*. Interaksi (tekanan ketaatan\*tindakan balasan) pada tingkat 0,013 lebih kecil dari *alpha* ( $\alpha \leq 0,05$ ). Bahwa artinya, terdapat interaksi antara tekanan ketaatan dan tindakan balasan yang memiliki pengaruh secara signifikan atas niat *whistleblowing* secara bersama-sama. Individu mengalami dilema pada kondisi tekanan ketaatan, dan cenderung memiliki niat *whistleblowing* yang rendah saat tekanan ketaatan tinggi. Namun, kompleksitas atas dilema individu ini akan berbeda ketika pada saat yang sama dihadapkan juga dengan adanya kemungkinan tindakan balasan saat ini maupun di kemudian hari.

Nilai rata-rata (*mean*) yang tersaji pada Tabel 8, menunjukkan di kondisi tekanan ketaatan tinggi secara bersamaan individu menghadapi tindakan balasan yang tinggi pula hasil rata-rata



atas niat *whistleblowing* adalah pada nilai yang paling rendah dibandingkan kondisi yang lainnya yaitu 61,90. Sedangkan, nilai rata-rata kondisi tekanan ketaatan rendah dan tindakan balasan rendah berada pada nilai rata-rata paling tinggi yaitu 94,28. Hal ini artinya bahwa individu memiliki niat *whistleblowing* paling besar pada saat menghadapi kondisi tekanan ketaatan yang rendah dan tindakan balasan yang rendah pula. Karena pada kondisi tersebut, kompleksitas dilema yang dihadapi pada level yang rendah. Kemudian, dengan kondisi tekanan ketaatan tinggi kecenderungan individu adalah memiliki niat *whistleblowing* yang rendah, namun rata-rata menunjukkan kondisi tekanan ketaatan tinggi yang berinteraksi dengan tindakan balasan rendah pada nilai 91,00 yaitu bahwa niat *whistleblowing* di level yang tinggi. Artinya, meski tekanan ketaatan tinggi namun kemungkinan tindakan balasan rendah, individu masih memiliki niat mengungkapkan kecurangan. Hal ini dimungkinkan sebagai bentuk penilaian bahwa setidaknya ketika melaporkan kecurangan kemungkinan adanya dampak yang merugikan atau *cost* saat ini maupun di kemudian hari adalah rendah, yang dijelaskan sebagai *attitude towards behavior*. Nampaknya, meski tidak mengikuti perintah atasan atau individu lain namun tidak disertai dengan dampak atau efek yang merugikan, individu masih mampu menilai bahwa *whistleblowing* adalah perilaku yang tepat untuk dilakukan dan bermanfaat. Individu yang merasa ketika memiliki kesempatan untuk berperilaku yang menghasilkan sesuatu yang bermanfaat maka semakin memperbesar niatnya untuk menjalankan perilaku tersebut dan dijelaskan sebagai *perceived behavioral control* (Brown *et al.*, 2016).

## **5. KESIMPULAN DAN SARAN**

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji hubungan kausalitas tekanan ketaatan serta tindakan balasan terhadap niat individu melakukan *whistleblowing* dengan menggunakan studi eksperimental. Hasil analisis menunjukkan bahwa pertama, ketika subjek dihadapkan dengan tindak kecurangan dan memiliki kesempatan untuk melaporkan tindak kecurangan tersebut, namun menghadapi kondisi tekanan ketaatan tinggi, potensi niat melakukan *whistleblowing* akan semakin kecil dibandingkan dengan ketika subjek menghadapi kondisi tekanan ketaatan yang rendah. Sehingga ketika berada dalam kondisi mendapat perintah yang cenderung tidak baik atau tidak sesuai dengan etika yang berasal dari individu lain terutama individu dengan power lebih besar, maka niat *whistleblowing* akan semakin rendah. Kedua, ketika subjek memiliki kesempatan untuk melaporkan tindak kecurangan, namun dihadapkan dengan kondisi tindakan balasan, individu tersebut akan mengalami dilema yang mempengaruhi niatnya untuk mengungkapkan tindak kecurangan tersebut. Sehingga, ketika berada dalam kondisi tindakan balasan yang tinggi, maka niat *whistleblowing* cenderung akan rendah. Hal ini karena individu tidak ingin mendapatkan dampak buruk sebagai efek dari perilaku *whistleblowing* tersebut. Hasil ketiga bahwa interaksi antara tekanan ketaatan dan tindakan balasan memiliki pengaruh yang signifikan atas niat individu melakukan *whistleblowing*. Individu yang dihadapkan dalam kondisi tekanan ketaatan tinggi dan kemungkinan tindakan balasan yang tinggi pula, menunjukkan niat *whistleblowing* yang paling rendah.

Hasil dari penelitian ini secara teoritis memberikan bukti bahwa tekanan ketaatan dan tindakan balasan mempengaruhi niat *whistleblowing*. Sehingga, penelitian ini dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan riset keperilakuan dalam akuntansi (behavioral



research in accounting) yang berfokus pada pengungkapan tindak kecurangan. Penelitian ini juga berkontribusi dalam memberikan informasi kepada perusahaan/organisasi untuk pengembangan sistem whistleblowing yang lebih optimal hingga kepada penerapan jaminan perlindungan yang maksimal bagi para whistleblower, sehingga dapat mengurangi tindak kecurangan. Pada penelitian ini, waktu pelaksanaan eksperimen dilaksanakan pada beberapa kelas eksperimen namun dalam waktu yang berbeda. Sehingga, terdapat potensi terjadinya rembesan informasi dari satu subjek pada subjek lainnya dari kelas yang berbeda. Namun, hal ini telah diantisipasi dengan jeda waktu yang tidak panjang. Penelitian berikutnya diharapkan dapat dikembangkan penelitian yang sama dengan subjek lain serta mempertimbangkan faktor-faktor yang lain. Proses wawancara pada beberapa subjek juga dapat ditambahkan pada saat pengambilan data, sehingga informasi yang didapatkan dapat lebih mendalam.

### DAFTAR PUSTAKA

- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 50(2), 179–211.
- Ajzen, I., & Fishbein, M. (1980). *Understanding attitudes and predicting social behavior*. Prentice-Hall.
- Alam, M. D. (2013). Persepsi Aparatur Pemerintah dan Anggota Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Kota Malang Terhadap Fraud dan Peran Whistleblowing Sebagai Upaya Pencegahan dan Pendeteksian Fraud. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB* 2(2), 7250–7257.
- Alawiyah, R. W., & Widajantie, T. D. (2021). Pengaruh Obedience Pressure, Independensi, Dan Keahlian Audit Terhadap Audit Judgment Pada Kantor Akuntan Publik di Wilayah Surabaya Timur. *E-Bisnis : Jurnal Ilmiah Ekonomi Dan Bisnis* 14(1), 68–80.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review* 45(1), 10–23.
- Association of Certified Fraud Examiners. (2018). Global Study on Occupational Fraud and Abuse. In *Association of Certified Fraud Examiners* (Vol. 10).
- Association of Certified Fraud Examiners. (2022). Occupational Fraud 2022: A Report to the nations. In *Association of Certified Fraud Examiners*.
- Aulia, S., Primasari, D., & Azhar, S. (2019). Pengaruh Budaya Organisasi, Komitmen Organisasi Dan Retaliasi Terhadap Intensi Whistleblowing. *Jurnal Profita* 12(3), 395.
- Bostan, I., & Grosu, V. (2010). The Role of Internal Audit in Optimization of Corporate Governance at the Groups of Companies. *Theoretical and Applied Economics* 2(2), 89–110.
- Brown, J. O., Hays, J., & Stubes, Martin T, J. (2016). Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle. *Accounting and the Public Interest* 16(1), 28–56.
- Cahyaningrum, C. D., Ayuananda, T. I., & Arifin. (2017). Whistleblowing: studi eksperimental dalam kejujuran dan tekanan ketaatan. *Journal of Accounting & Management Innovation* 1(2), 143–158.
- Cahyaningrum, C. D., & Utami, I. (2015). Do Obedience Pressure and Task Complexity Affect Audit Decision? *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia* 11(1) 92–105.

- Caillier, J. G., & Sa, Y. (2017). Do transformational-oriented leadership and transactional-oriented leadership have an impact on whistle-blowing attitudes? A longitudinal examination conducted in US federal agencies. *Public Management Review* 19(4),406–422.
- Davis, S., Dezoort, F. T., & Kopp, L. S. (2006). The Effect of Obedience Pressure and Perceived Responsibility on Management Accountant' Creation of Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting* 18, 19–35.
- Dhamija, S., & Rai, S. (2018). Role of retaliation and value orientation in whistleblowing intentions. *Asian Journal of Business Ethics* 7(1), 37–52.
- Dimant, E., & Tosato, G. (2018). Causes and Effects of Corruption: What Has Past Decade'S Empirical Research Taught Us? a Survey. *Journal of Economic Surveys* 32(2), 335–356.
- Fatoki, O. (2013). Internal Whistleblowing Intentions of Accounting Students in South Africa: The Impact of Fear of Retaliation, Materiality and Gender. *Journal of Social Sciences* 37(1), 31–44.
- Gala, P. T., Utami, I., Kristanto, A. B., & Hapsari, A. N. S. (2018). An Experimental Study of Whistle-Blowing: The Influence of Obedience Pressure and Ethical Dilemmas. *Asia Pacific Fraud Journal* 3(1), 163–173.
- Gerallda, N., & Noviyanti, S. (2020). Auditor's whistleblowing intention in organizational commitment and obedience pressure. *E-Jurnal Akuntansi* 30(6), 1470–1483.
- Ginanjar, Y., & Syamsul, E. M. (2020). Peran Auditor Internal dalam Pendeteksian dan Pencegahan Fraud Pada Bank Syariah di Kota Bandung. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Islam* 6(3), 529.
- Hapsari, A. N. S., Situmeang, A. S., & Utami, I. (2018). Sifat Machiavelli, Tekanan Ketaatan dalam Keputusan Etis: Keputusan Individu dan Kelompok. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis* 5(1), 101–116.
- Hariyani, E., & Putra, A. A. (2018). Pengaruh Komitmen Profesional, Lingkungan Etika, Intensitas Moral, Personal Cost Terhadap Intensi Untuk Melakukan Whistleblowing Internal (Studi Empiris Pada Opd Kabupaten Bengkalis). *Jurnal Akuntansi, Keuangan Dan Bisnis* 11(2), 17–26.
- He, P., Jiang, C., Xu, Z., & Shen, C. (2021). Knowledge Hiding: Current Research Status and Future Research Directions. *Frontiers in Psychology* 12, 1–19.
- Hendel, J. (2016). *Understanding retaliation of whistleblower: under which circumstances do organizations retaliate against whistleblower?* Copenhagen business school.
- Jamilah, S., Fanani, Z., & Chandr, G. (2007). Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, dan Kompleksitas Tugas terhadap Audit Judgment. *Simposium Nasional Akuntansi* 10, 1–30.
- Janitra, W. A., Hardi, & Wiguna, M. (2017). Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Komitmen Organisasi, dan Sensitivitas Etis terhadap Internal Whistleblowing (Studi Empiris pada Skpd Kota Pekanbaru. *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*, 4(1), 1208–1222.
- Khan, J., Saeed, I., Zada, M., Ali, A., Contreras-barraza, N., Salazar-sepúlveda, G., & Vega-muñoz, A. (2022). Examining Whistleblowing Intention: The Influence of Rationalization on Wrongdoing and Threat of Retaliation. *International Journal of Environmental Research and Public Health* 19(3).

- Kreshastuti, D. K., & Prastiwi, A. (2014). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Whistleblowing (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Semarang). *Diponegoro Journal of Accounting* 3(2), 1–15.
- Latan, H., Jobbour, C. J. C., & Beatriz, A. (2018). ‘Whistleblowing Triangle’: Framework and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics* 160, 189–204.
- Latimer, P., & Brown, A. J. (2009). Whistleblower Laws: International Best Practice. *University of New South Wales Law Journal*.
- Lee, G., & Xiao, X. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature* 41(1), 22–46.
- Libriani, E. W., & Utami, I. (2015). Studi Eksperimental Tekanan Ketaatan dan Personal Cost: Dampaknya terhadap Whistleblowing. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis* 15(2), 106.
- Liu, S. M., Liao, J. Q., & Hongguo, W. (2015). Authentic Leadership and Whistleblowing: Mediating Roles of Psychological Safety and Personal Identification. *Journal of Business Ethics* 131(1), 107–119.
- Mayasari, M., Setiyanto, A. I., & Irawati, R. (2019). Pengaruh Faktor-Faktor Individual Terhadap Niat Melakukan Whistle-Blowing Internal Dan Eksternal Pada Akuntan Di Batam. *Jurnal Gama Societa* 2(1), 48.
- Michalos, A. C., & Poff, D. C. (2013). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. In *Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing. Citation Classics from The Journal of Business Ethics: Celebrating the First Thirty Years of Publication*. <https://doi.org/https://doi.org/10.1007/978-94-007-4126-3>
- Mortensen, T., Fisher, R., & Wines, G. (2012). Students as surrogates for practicing accountants: Further evidence. *Accounting Forum*, 36(4), 251–265.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (2016). After the wrongdoing: What managers should know about whistleblowing. *Business Horizons*, 59(1), 105–114.
- Niven, K., & Healy, C. (2016). Susceptibility to the ‘dark side’ of goal-setting: does moral justification influence the effect of goals on unethical behavior? *Journal of Business Ethics* 137(1), 115–127.
- Nugrahani, T. P., & Jahja, A. (2018). Audit Judgment Performance: The Effect of Performance Incentives, Obedience Pressure and Ethical Perceptions. *Journal of Environmental Accounting and Management* 6(3), 225–234.
- Parmerlee, M. A., Near, J. P., Jensen, T. C., Administrative, S., Quarterly, S., Mar, N., Parmerlee, M. A., Near, J. P., & Jensen, T. C. (2014). *Correlates of Whistle-Blowers’ Perceptions of Organizational Retaliation*. 27(1), 17–34. <https://doi.org/https://doi.org/10.2307/2392544>
- Priyastiwi, P. (2016). Prediksi Whistleblowing: Peran Etika, Faktor Organisasional Dan Faktor Kontekstual. *Jurnal Riset Manajemen Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Widya Wiwaha Program Magister Manajemen* 3(2), 146–158.
- Riyanto, R. F., & Arifin, Z. (2022). Efektivitas Whistleblowing System Dan Sistem Pengendalian Gratifikasi Terhadap Pencegahan Fraud Pada Sektor Publik Yang Dimoderasi Oleh Pendeteksian Fraud. *Jurnal Magister Akuntansi Trisakti* 9(2), 105–122.
- Safi’i, T. A., & Jayanto, P. Y. (2015). Analisis Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap

- Audit Judgement. *Accounting Analysis Journal* 4(4), 1–19.
- Salsabil, S. M., Utami, I., & Hapsari, A. N. S. (2019). Fraud Dan Whistleblowing: Tinjauan Pengelolaan Dana Organisasi Kemahasiswaan. *Jurnal Akuntansi Bisnis* 12(1), 64–76.
- Saputra, B., & Dwita, S. (2018). Pengaruh Retaliation dan Gender Terhadap Niat Melakukan Whistle Blowing. *Wahana Riset Akuntansi*, 6(2), 1233–1254.
- Schmidt, C. R. (2015). Learning Points From Whistleblower Claims Against Institutions of Higher Education. *Problems of Management in the 21st Century* 10(2), 110–120.
- Setianto, V. Y., Utami, I., & Novianti, S. (2016). Whistleblowing dalam tekanan ketaatan dan kepercayaan pada pimpinan. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis* 19(3), 485.
- Usman, H., & Rura, Y. (2021). Pengaruh Personal Cost Dan Pemberian Reward Terhadap Tindakan Whistleblowing. *Equilibrium* 10(1), 1–8.
- Utami, I., & Nahartyo, E. (2013). Riset Eksperimental Pengauditan : Evolusi Dan Topik Kontemporer. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia* 10(1), 2013.
- Wahyuni, E. S., & Nova, T. (2019). Analisis Whistleblowing System Dan Kompetensi Aparatur Terhadap Pencegahan Fraud (Studi Empiris Pada Satuan Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Bengkalis). *Inovbiz: Jurnal Inovasi Bisnis* 6(2), 189.
- Widaningsih, M., & Nur Hakim, D. (2015). Pengaruh Profesionalisme Auditor Internal Terhadap Pencegahan Dan Pendeteksian Kecurangan (Fraud). *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan* 3(1), 586.
- Young, R. F. (2017). No Blowing the Whistle: Individual Persuasion under Perceived Threat of Retaliation. *Behavioral Research in Accounting*, 29(2) 97–111.
- Zelamewani, N. K. R., & Suputra, I. D. G. D. (2021). The Effect of Obedience Pressure, Self-Efficacy and Complexity Task on Audit Judgment. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research* 5(1), 189–196.