
**STUDI EKSPERIMENTAL TEKANAN KETAATAN DAN PERSONAL COST:
DAMPAKNYA TERHADAP WHISTLEBLOWING**

EKA WIDI LIBRIANI

INTIYAS UTAMI (intiyas@staff.uksw.edu)

Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Kristen Satya Wacana Salatiga

ABSTRACT

Whistleblowing is a disclosure of fraud that is done by member of an organization on an illegal practice which happen in an organization. The obedience pressure from wrongdoer to the whistleblower can affect the whistleblower in making decision to report the fraud actions. The presence of personal cost which can be either a sanction or an act of revenge also can be considered by the whistleblower in doing the whistleblowing. This research aims to examine the effect of the obedience pressure and personal cost to the intention of doing whistleblowing. This research was conducted in Satya Wacana Christian University's with undergraduate accounting students from the Business and Economy Faculty as the participants. This study used an experimental design 2x2 between subject which consist of 105 bachelor degree of accounting students whose role as a accounting staff, generated 56 data ready to be analyzed. The results show that in a low condition of obedience pressure, the intention to do whistleblowing is higher than in high condition of obedience pressure. In addition, in a low condition of personal cost, the intention to do whistleblowing is higher than in high condition of personal cost. Furthermore, group who received lower obedience pressure and lower personal cost have the intention of the highest to do whistleblowing.

Keywords: *obedience pressure, personal cost, whistleblowing, fraud*

Whistleblowing merupakan suatu pengungkapan kecurangan yang dilakukan oleh anggota organisasi atas suatu praktik ilegal yang terjadi dalam sebuah organisasi. Tekanan ketaatan yang diberikan oleh pelaku kecurangan kepada whistleblower dapat mempengaruhi whistleblower dalam mengambil keputusan untuk melaporkan tindakan kecurangan. Adanya personal cost yang dapat berupa sanksi atau tindakan balas dendam juga menjadi pertimbangan whistleblower dalam melakukan whistleblowing. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh tekanan ketaatan dan personal cost terhadap minat whistleblowing. Penelitian ini dilakukan di Universitas Kristen Satya Wacana dengan partisipan mahasiswa S1 Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis. Penelitian ini menggunakan desain eksperimental 2x2 antar-subjek dengan total 105 partisipan mahasiswa yang berperan sebagai staff accounting menghasilkan 56 data siap olah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dalam kondisi tekanan ketaatan yang rendah niat untuk melakukan whistleblowing lebih tinggi daripada dalam kondisi tekanan ketaatan tinggi. Selain itu, dalam kondisi personal cost yang rendah niat untuk melakukan whistleblowing lebih tinggi daripada dalam kondisi personal cost yang tinggi. Hal lain yang ditemukan adalah bahwa Grup yang mendapatkan tekanan ketaatan yang rendah dan personal cost yang ditanggung rendah memiliki niat yang paling tinggi untuk melakukan whistleblowing.

Kata kunci: *tekanan ketaatan, personal cost, whistleblowing, kecurangan*

PENDAHULUAN

Skandal kecurangan dalam dunia akuntansi telah banyak terjadi. Maraknya kecurangan yang terjadi menarik perhatian dunia misalnya kasus Enron dan WorldCom dimana auditornya mengeluarkan pernyataan yang melenceng dari aturan yang ada. Kasus tindak kecurangan akuntansi yang juga

pernah terjadi di Indonesia misalnya kasus suap oleh anggota KPU bersama auditor BPK dengan dalih telah menerima dana diluar insentif sebagai auditor BPK (Indonesia Corruption Watch 2005) dan kasus Gayus Tambunan seorang pegawai di Direktorat Jenderal Pajak yang terlibat dalam kasus penggelapan pajak dan akhirnya

terungkap oleh pernyataan Susno Duadji (Anonim 2010). Kecurangan yang terjadi menyebabkan kerugian bagi para pengguna laporan keuangan.

Seorang akuntan seharusnya menjadi sumber informasi terpercaya dan bebas dari pengaruh pihak manapun, namun kasus pelanggaran-pelanggaran akuntansi tersebut justru membuat citra seorang akuntan tercoreng (Sari dan Laksito 2014). Pelanggaran akuntansi ini dapat dicegah dengan mengungkapkan kecurangan yang ada. Salah satu alat yang efektif untuk mengungkapkan kecurangan adalah memberdayakan *whistleblowing* (Bagustianto dan Kholis 2014). Orang yang melaporkan terjadinya tindak kecurangan disebut sebagai *whistleblower*.

Maraknya kasus-kasus kecurangan yang terjadi saat ini seperti kasus korupsi, penggelapan dana yang belum terungkap dan berbagai kecurangan yang lain menunjukkan pentingnya *whistleblowing*. Mahasiswa akuntansi sebagai calon-calon pemimpin masa depan yang nantinya akan bekerja di bidang akuntan, auditor eksternal dan auditor internal harus memiliki keberanian untuk mengungkapkan kecurangan yang terjadi dalam sebuah perusahaan. Sweeney (2008) mengungkapkan bahwa hasil studi secara konsisten menunjukkan bahwa terbongkarnya sebagian besar kasus kecurangan dalam bisnis dan lingkungan kerja terjadi karena adanya pegawai atau informan kunci lainnya yang melakukan *whistleblowing*. Pengaduan dari *whistleblower* terbukti lebih efektif dalam mengungkap *fraud* dibandingkan metode lainnya seperti audit internal, pengendalian internal maupun audit eksternal (Bagustianto dan Kholis 2015).

Whistleblower yang mengungkapkan informasi memiliki risiko cukup tinggi dipecat, dapat dianggap melakukan perbuatan yang tidak etis dan dipandang sebagai pengkhianat yang melanggar loyalitas suatu organisasi karena tidak menjaga kerahasiaan yang ada dalam perusahaan. Adanya *personal cost* yang harus ditanggung *whistleblower* karena melaporkan kecurangan yang terjadi menjadi bahan pertimbangan seseorang dalam melakukan *whistleblowing* (Kaplan dan Whitecotton

2001). *Personal cost* yang diterima oleh calon *whistleblower* dapat berupa sanksi atau balas dendam yang kemungkinan akan dialami oleh pelapor kecurangan. Sanksi tersebut dapat berasal dari pihak manajemen, atasan atau rekan kerja. *Personal cost* bukan hanya berupa dampak/sanksi yang diterima dari tindakan balas dendam dari pelaku kecurangan, melainkan faktor etis dari tindakan tersebut (Sabang 2013).

Selain itu, adanya tekanan ketaatan yang diberikan oleh atasan dapat mempengaruhi seseorang dalam mengambil sebuah keputusan untuk melaporkan tindakan kecurangan. Riset tekanan ketaatan oleh DeZoort dan Lord (1994) memberi bukti empiris bahwa auditor cenderung membuat keputusan tidak etis ketika menghadapi tekanan ketaatan dari pimpinannya. Tekanan ketaatan ini berpengaruh terhadap pengambilan keputusan untuk melaporkan tindak kecurangan. Teori ketaatan menyatakan bahwa individu yang memiliki kekuasaan merupakan suatu sumber yang dapat mempengaruhi perilaku orang dengan perintah yang diberikannya. Hal ini disebabkan oleh keberadaan kekuasaan atau otoritas yang merupakan bentuk *legitimate power* atau kemampuan atasan untuk mempengaruhi bawahan karena ada posisi khusus dalam struktur hierarki organisasi (Jamilah *et al.* 2007). Semakin tinggi jabatan seseorang maka pengaruh yang diberikan kepada bawahan akan semakin besar.

Penelitian yang dilakukan oleh Park dan Blenkinsop (2009) menemukan bahwa perilaku, norma subjektif, dan kontrol perilaku secara signifikan mempengaruhi niat seseorang untuk menjadi *whistleblower*. Bagustianto dan Kholis (2015) meneliti tentang *whistleblowing* pada pegawai Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) menemukan bahwa sikap terhadap *whistleblowing*, komitmen organisasi, tingkat keseriusan kecurangan mempengaruhi minat *whistleblowing* PNS BPK RI, sedangkan faktor *personal cost* tidak berpengaruh terhadap minat *whistleblowing* PNS BPK RI. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Sofia *et al.* (2013) menemukan bahwa sosialisasi dan komitmen profesi

berpengaruh terhadap niat pegawai pajak melakukan *whistleblowing*.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui adanya pengaruh tekanan ketaatan dan *personal cost* yang dikondisikan dengan perlakuan yang tinggi dan rendah terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Dari penelitian ini diharapkan dapat membantu para mahasiswa yang ingin berkarier di bidang akuntansi lebih sadar terhadap berbagai skandal yang terjadi di bidang akuntansi sehingga saat mereka terjun ke dalam profesi akuntansi, maka mereka dapat menghindari hal-hal yang menyebabkan terjadinya krisis etis profesional, serta berani mengungkapkan kecurangan yang mereka ketahui untuk semakin menegakkan hukum dan keadilan yang ada. Selain itu, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan teori, terutama dalam bidang akuntansi dan diharapkan dapat dipakai sebagai acuan untuk riset-riset mendatang.

KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Whistleblowing

Whistleblowing merupakan suatu istilah yang muncul dimulai sejak adanya *Sarbanes-Oxley Act* yang dapat mendorong para pegawai dari perusahaan untuk melakukan pelaporan atas pelanggaran yang terjadi tanpa ada rasa takut terhadap pihak yang dilaporkan (Alam 2014). Miceli dan Near (1985) mengartikan *whistleblowing* sebagai suatu pengungkapan yang dilakukan anggota organisasi atas suatu praktik-praktik illegal atau tanpa legitimasi hukum di bawah kendali pimpinan mereka kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan. Orang yang melaporkan tindak kecurangan disebut *whistleblower* yaitu pihak yang dapat memberi informasi tentang berbagai penyimpangan atau kesalahan yang dilakukan oleh suatu perusahaan/organisasi publik dan ia akan menjadi informan yang akurat bagi publik atau penegak hukum (Awaludin 2011).

Pegawai atau orang yang berasal dari organisasi yang menjadi *whistleblower*

seringkali berada dalam pertentangan antara loyalitas pada organisasi, komitmen moral yang lebih luas pada penegakan hukum dan kepentingan publik, serta persepsi dampak atau *personal cost* yang akan dihadapinya apabila melakukan *whistleblowing*. Kondisi dilema etis yang dihadapi oleh *whistleblower* tersebut sebenarnya dapat menjadi perhatian manajemen organisasi untuk dikelola. *Whistleblowing* dapat dipertimbangkan untuk menjadi alat yang berharga dalam strategi tata kelola perusahaan, seperti membantu melaporkan insiden pelanggaran yang mendukung upaya menjaga keamanan tempat kerja, sekaligus melindungi *profit* dan reputasi organisasi (Susmanschi 2012 dalam Bagustianto dan Kholis 2015). Dari pandangan pemberi kerja, pekerja yang pertama kali melapor kepada manajernya atas pelanggaran yang terjadi dapat memberi kesempatan perusahaan untuk memperbaiki masalah tersebut sebelum berkembang semakin rumit (Sofia *et al.* 2013). Efektivitas *whistleblowing* serta tindak lanjut yang terjadi tentu menjadi beberapa hal yang sangat penting dalam tindakan *whistleblowing* yang dilakukan baik di sektor swasta maupun pemerintahan, serta perlindungan terhadap *whistleblower* juga patut menjadi pertimbangan (Alam 2014).

Tekanan Ketaatan

Teori ketaatan menyatakan bahwa individu yang memiliki kekuasaan merupakan suatu sumber yang dapat mempengaruhi perilaku orang dengan perintah yang diberikannya, hal ini disebabkan oleh keberadaan kekuasaan atau otoritas yang merupakan bentuk *legitimate power* (Jamilah *et al.* 2007). Dalam beberapa situasi sosial, seseorang sebagai pemilik otoritas yang sah dipandang dapat mempengaruhi perilaku orang tersebut. Norma sosial membolehkan pihak yang memiliki otoritas yang sah untuk mengajukan permintaan dan memaksa agar bawahan mematuhi. Bahkan orang yang dalam kehidupan sehari-harinya merupakan seseorang yang bertanggung jawab dan terhormat bisa jadi tertekan oleh otoritas dan mau saja melakukan tindakan kejam dalam situasi tertekan.

Seseorang yang berada di bawah tekanan akan menyetujui melakukan perbuatan yang menyimpang dan tidak memiliki keberanian untuk melakukan *whistle-blowing*. Perintah atasan, keinginan klien ataupun individu yang memiliki otoritas dapat mempengaruhi proses pembuatan keputusan yang tidak jarang perintah ataupun instruksi tersebut berindikasi untuk melanggar atau menyimpang dari prinsip etika profesi yang ada (Cahyaningrum dan Utami 2015). Hal tersebut merupakan indikasi yang cukup kuat untuk menyatakan bahwa tekanan ketaatan juga mempengaruhi seseorang untuk menjadi *whistleblower* dalam mengungkap kecurangan yang terjadi dalam sebuah organisasi. Tekanan ketaatan dapat diukur dengan keinginan untuk tidak memenuhi keinginan klien untuk berperilaku menyimpang dari standar profesional, akan menentang klien karena menegakkan profesionalisme dan akan menentang atasan jika dipaksa melakukan hal yang bertentangan dengan standar profesional dan moral (Jamilah *et al.* 2007).

Personal Cost

Schultz *et al.* (1993) mengartikan *personal cost of reporting* adalah pandangan pegawai terhadap risiko pembalasan/balas dendam atau sanksi dari anggota organisasi, yang dapat mengurangi minat pegawai untuk melaporkan *wrongdoing*. Pembalasan dapat terjadi dalam bentuk tidak berwujud (*intangible*), misalnya penilaian kinerja yang tidak seimbang, hambatan kenaikan gaji, pemutusan kontrak kerja, atau dipindahkan ke posisi yang tidak diinginkan (Curtis 2006).

Personal cost menurut Sabang (2013) bukan hanya dampak tindakan balas dendam dari pelaku kecurangan, melainkan juga keputusan menjadi pelapor dianggap sebagai tindakan tidak etis, misalnya melaporkan kecurangan atasan dianggap sebagai tindakan yang tidak etis karena menentang atasan. Semakin besar persepsi *personal cost* seseorang maka akan semakin berkurang minat orang tersebut untuk melakukan tindakan *whistleblowing* (Bagustianto dan Kholis 2015). Hooks *et al.*

(1994) dalam Zhuang (2003) mengatakan bahwa karakteristik pribadi pelapor secara signifikan mempengaruhi persepsi *personal cost*. Seorang individu yang memiliki kemampuan untuk mempengaruhi orang lain, yang berada dalam posisi yang kuat dan dapat dengan mudah mendapatkan pekerjaan yang lain, lebih menganggap *personal cost* itu relatif kecil. Graham dalam Zhuang (2003) mengemukakan bahwa *personal cost* yang paling dipertimbangkan adalah pembalasan dari orang-orang dalam organisasi yang menentang tindakan pelaporan.

Tekanan Ketaatan dan Whistleblowing

Tekanan ketaatan merupakan perintah yang berupa paksaan dari atasan atau klien untuk melakukan suatu penyimpangan dari standar profesi. Seseorang akan merasa berada dalam tekanan ketaatan pada saat mendapat perintah dari atasan untuk melakukan apa yang mereka inginkan yang mungkin bertentangan dengan standar dan etika profesi. Pada keadaan tersebut seseorang diperhadapkan dengan berbagai instruksi, perintah, tekanan, atau etika profesi yang harus dipatuhi. Tekanan ketaatan juga yang mempengaruhi seseorang melakukan *whistleblowing*. Ketika seseorang mengalami tekanan dari pelaku kecurangan untuk tidak melaporkan kecurangan yang diketahuinya maka dia akan memilih diam dan tidak melaporkan *wrongdoing*.

Kekuasaan pelaku kecurangan dapat menyebabkan orang yang mengetahui kecurangan menjadi tertekan sehingga terkadang tekanan ini dapat membuat seseorang mengambil tindakan untuk tidak melaporkan kecurangan yang dia ketahui. Jamilah *et al.* (2007) berkesimpulan bahwa tekanan ketaatan dapat diukur dengan keinginan untuk tidak memenuhi keinginan klien untuk berperilaku menyimpang dari standar profesional yang akan menentang klien karena menegakkan profesionalisme dan akan menentang atasan jika dipaksa melakukan hal yang bertentangan dengan standar profesional dan moral.

Hasil penelitian Cahyaningrum dan Utami (2015) dengan melakukan eksperimen pada mahasiswa pengauditan

menemukan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh terhadap *audit judgment* yang dibuat oleh auditor junior. Jamilah *et al.* (2007) melakukan survey terhadap auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Timur mengemukakan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh secara signifikan terhadap keputusan audit (*audit judgment*). Berdasarkan argumentasi dan landasan teori, maka diajukan hipotesis pertama sebagai berikut.

H1: Subjek akan cenderung melakukan *whistleblowing* saat berada dalam kondisi tekanan ketaatan rendah daripada dalam kondisi tekanan ketaatan tinggi.

Personal Cost dan Whistleblowing

Schutzl *et al.* (1993) mengartikan *personal cost of reporting* adalah pandangan pegawai terhadap risiko pembalasan/balas dendam atau sanksi dari anggota organisasi, yang dapat mengurangi minat pegawai untuk melaporkan *wrongdoing*. Bawahan (*subordinates*) akan mempertimbangkan hal-hal buruk yang terjadi pada dirinya akibat melaporkan *wrongdoing*, apalagi jika *wrongdoing* dilakukan oleh atasannya (*superiors*). Dengan pertimbangan risiko-risiko buruk yang akan muncul maka *whistleblower* akan cenderung mengurungkan niatnya untuk melaporkan *wrongdoing*.

Penelitian Kaplan dan Whitecotton (2001) menunjukkan bahwa *personal cost* merupakan prediktor signifikan terhadap minat auditor untuk melaporkan auditor lainnya yang melakukan pelanggaran aturan profesional (dalam bentuk *client employment*). Selain itu, penelitian yang dilakukan oleh Ayers dan Kaplan (2005) menemukan bahwa *personal costs* memiliki pengaruh yang rendah bagi *anonymous reporting*. Namun dari penelitian Bagustianto dan Kholis (2015) menunjukkan bahwa *personal cost* tidak berpengaruh terhadap minat PNS melakukan tindakan *whistleblowing* atau dengan kata lain PNS BPK RI tidak mempertimbangkan *personal cost* sebagai faktor yang akan mempengaruhi minatnya untuk melakukan atau tidak melakukan tindakan *whistleblowing*. Temuan ini mendukung penelitian yang

dilakukan oleh Winardi (2013) yang menunjukkan bahwa ternyata variabel *personal cost of reporting* tidak mampu menjadi faktor yang menjelaskan minat *whistleblowing* pada pegawai negeri tingkat bawah. Berdasarkan argumentasi dan landasan teori, maka diajukan hipotesis kedua sebagai berikut.

H2: Subjek akan cenderung melakukan *whistleblowing* saat *personal cost* rendah daripada saat *personal cost* tinggi.

Interaksi Tekanan Ketaatan, Personal Cost dan Whistleblowing

Banyak faktor yang mempengaruhi niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*. Dalam memutuskan intensi *whistleblowing* seseorang kadang dipengaruhi oleh tekanan ketaatan baik tekanan yang datang dari rekan kerja maupun dari atasan. Ketika *whistleblower* diperhadapkan pada tekanan dari atasan atau rekan kerja untuk melakukan kecurangan dan diancam untuk tidak melaporkan, maka akan mempengaruhi perilaku *whistleblower* dalam melaporkan kecurangan yang ada. Tekanan ketaatan merupakan perintah yang berupa paksaan dari atasan atau klien untuk melakukan hal-hal yang tidak sesuai dengan standar profesi. Hasil penelitian Cahyaningrum dan Utami (2015) dan Jamilah *et al.* (2007) menunjukkan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh signifikan terhadap keputusan audit. Semakin merasa tertekan seseorang, maka dia akan mengurungkan niatnya untuk mengungkapkan kecurangan. *Whistleblower* yang tidak berada dalam perasaan tertekan akan lebih memungkinkan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

Hasil penelitian Kaplan dan Whitecotton (2001) serta Ayers dan Kaplan (2005) menunjukkan adanya pengaruh *personal cost* yang ditanggung oleh *whistleblower* terhadap niat *whistleblowing*. Miceli dan Near (1985) mengemukakan bahwa dalam organisasi yang kecil kemungkinan anggota organisasi untuk mengidentifikasi *whistleblower* sangat tinggi, sehingga kebanyakan *whistleblower* memilih mengungkapkan informasi tanpa identitas untuk

menghindari potensi retaliasi. Adanya risiko pembalasan yang berasal dari atasan atau rekan kerja dapat mengurangi minat calon *whistleblower* untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Anggota organisasi yang kehilangan pekerjaannya atau mendapatkan gangguan setelah melakukan *whistleblowing* mungkin akan memandang pelaporan sebagai tindakan yang harus dibayar mahal dan dihukum (Miceli dan Near 1985). Semakin besar persepsi *personal cost* seseorang maka akan semakin berkurang minat orang tersebut untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Niat untuk melaporkan kecurangan lebih kuat ketika *personal cost* pelaporan dipersepsikan lebih rendah. Berdasarkan argumentasi dan landasan teori, maka diajukan hipotesis ketiga sebagai berikut.

H3: Dalam kondisi tekanan ketaatan rendah dan *personal cost* rendah, maka subjek akan memiliki niat yang tinggi untuk melakukan *whistleblowing*.

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah mahasiswa Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Kristen Satya Wacana. Sampel dipilih dengan menggunakan *purposive sampling*, yaitu mahasiswa akuntansi yang telah mengambil kelas audit internal. Dari 105 partisipan yang telah lolos dari pertanyaan manipulasi, terdapat sebanyak 56 mahasiswa yang lolos untuk diuji. Profil partisipan yang diuji dalam penelitian ini disajikan dalam Tabel 1.

Tabel 1
Profil Partisipan

Keterangan	Total	Presentase
Jenis Kelamin:		
Pria	17	30%
Wanita	39	70%
Umur:		
20	27	48%
21	19	34%
22	4	7%
≥ 22	6	11%
Indeks Prestasi Kumulatif (IPK):		
2,01 - 2,99	23	41%
3,00 - 3,49	27	48%
≥ 3,50	6	11%

Subjek diminta berperan sebagai *staff accounting* divisi produksi yang salah satu perusahaan yang bergerak di bidang produk elektronik yang mengetahui adanya kecurangan yang dilakukan oleh kepala divisi pembelian dengan salah satu *supplier* resistor. Subjek berperan sebagai *staff accounting* karena yang biasanya terlibat dalam proses kecurangan yang terjadi di perusahaan adalah *staff accounting*. Selain itu, umumnya *staff* bawahan sangat rentan atas pengaruh lingkungan kerja yang memiliki otoritas yang lebih tinggi dan memegang peranan penting dalam perusahaan.

Definisi Operasional Variabel

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah niat *whistleblowing*, yaitu suatu pengungkapan yang dilakukan anggota organisasi atas suatu praktik-praktik ilegal atau tanpa legitimasi hukum di bawah kendali pimpinan mereka kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan (Miceli dan Near 1985).

Variabel independen dalam penelitian ini antara lain (1) Tekanan ketaatan, merupakan kondisi yang dialami seseorang apabila dihadapkan pada sebuah dilema bahwa suatu perintah dari pimpinan yang memiliki kuasa lebih tinggi menyebabkan individu taat pada perintah yang bertentangan dengan nilai-nilai yang diyakininya (Lord dan DeZoort 2001), (2) *Personal cost*, yaitu pandangan pegawai terhadap risiko pembalasan atau sanksi dari anggota organisasi (manajemen, atasan, atau rekan kerja) yang dapat mengurangi minat pegawai untuk melakukan tindakan *whistleblowing* (Shultz et al. 1993). Semakin besar persepsi *personal cost* akan semakin mengurangi minat *whistleblowing*. *Whistleblowing* dalam penelitian ini diukur dalam skala 10 (tingkat pengungkapan rendah) sampai 100 (tingkat pengungkapan tinggi). Modul penugasan audit tersebut disusun berdasarkan adopsi penelitian eksperimen Cahyaningrum dan Utami (2015).

Metode Analisis Data

Desain penelitian ini menggunakan studi eksperimental 2 x 2 antarsubjek dengan

menggunakan variabel niat *whistleblowing* sebagai variabel dependen serta variabel tekanan ketaatan dan variabel *personal cost* sebagai variabel independen.

Pada awal eksperimen, seluruh partisipan dibagi dalam empat kelompok secara acak. Dua kelompok menerima perlakuan tekanan ketaatan yang tinggi dengan *personal cost* tinggi dan *personal cost* rendah dan dua kelompok yang lain menerima perlakuan tekanan ketaatan yang rendah dengan *personal cost* tinggi dan *personal cost* rendah juga.

Mahasiswa yang berperan sebagai *staff accounting* divisi produksi mempelajari modul yang berisikan kasus kecurangan yang telah disiapkan. Dalam modul tersebut berisikan profil perusahaan tempat *staff accounting* bekerja, kasus kecurangan yang dilakukan oleh kepala divisi pembelian dengan salah satu *supplier* resistor yang telah didesain dengan tingkat tekanan ketaatan tinggi dan tekanan ketaatan rendah serta kasus yang berisikan *personal cost* yang akan ditanggung oleh *staff accounting* apabila melaporkan kecurangan yang terjadi.



Bagan 1.
Alur Eksperimen

Alur eksperimen dilakukan sesuai dengan Bagan 1. Tahap pertama, seluruh partisipan dibagi secara random dalam empat Grup yaitu Grup 1 (tekanan ketaatan tinggi dan *personal cost* tinggi), Grup 2 (tekanan ketaatan tinggi dan *personal cost* rendah), Grup 3 (tekanan ketaatan rendah dan *personal cost* tinggi), dan Grup 4 (tekanan ketaatan rendah dan *personal cost* rendah). Matriks desain penelitian eksperimental dijelaskan ke dalam Tabel 2.

Tabel 2
Matriks Eksperimen Penelitian

		<i>Personal Cost</i>	
		Tinggi	Rendah
Tekanan Ketaatan	Tinggi	Grup 1	Grup 2
	Rendah	Grup 3	Grup 4

Masing-masing grup terpisah di dua

ruangan yang berbeda namun memiliki kondisi ruangan yang sama. Ruang pertama dengan perlakuan tekanan ketaatan tinggi disertai dengan pengerjaan modul *personal cost* tinggi dan rendah, sementara ruang kedua dengan perlakuan tekanan ketaatan rendah. Perlakuan atas kondisi ruangan ini untuk mengefektifkan randomisasi, bahwa hanya manipulasi berbeda yang diterima oleh subjek. Kondisi ruangan eksperimen tidak memiliki perbedaan karakteristik dan diharapkan tidak memengaruhi niat melaporkan yang diberikan subjek.

Tahap manipulasi hanya diberikan dalam modul simulasi yang berisi kasus. Grup 1 diberi modul berisikan kasus tekanan ketaatan tinggi dengan bentuk perintah yang dipaksa oleh kepala divisi untuk melakukan tindakan kecurangan membantu supplier mendapatkan kontrak baru dari perusahaan disertai dengan kasus *personal cost* yang tinggi yakni subjek diancam akan dipecat dan dipermalukan jika melaporkan *wrongdoing* yang dilakukan oleh kepala divisi pembelian yang dihormati di perusahaan. Resiko yang besar inilah yang akan membuat partisipan mempertimbangkan melaporkan kecurangan tersebut. Selain itu partisipan diberikan perlakuan yang *intensif* sehingga memberikan tekanan untuk mengikuti kemauan pelaku kecurangan.

Grup 2 menerima perlakuan yang sama dengan Grup 1 dalam hal tekanan ketaatan yang tinggi serta kasus dengan tingkat *personal cost* rendah yakni subjek tidak akan menerima resiko apapun dari perusahaan ataupun lingkungan kerja jika melaporkan tindak kecurangan yang dilakukan oleh kepala divisi pembelian dengan salah satu *supplier*.

Grup 3 menerima modul yang berisikan tingkat *personal cost* yang tinggi seperti Grup 1 serta modul tekanan ketaatan rendah terhadap subjek dalam bentuk perintah untuk memilih supplier sesuai dengan kriteria perusahaan dan selalu diingatkan tidak berbuat curang dan selalu bertindak jujur. Partisipan dalam Grup 3 tidak menerima tekanan dari atasan untuk mengikuti keinginannya melakukan perbuatan curang sehingga kemauan *whistleblower* untuk melakukan *whistleblowing*

diprediksi tidak mengalami kegoyahan.

Grup 4 menerima perlakuan dan modul berisikan kasus tekanan ketaatan yang rendah serta kasus dengan *personal cost* yang rendah, hal ini memungkinkan *whistleblower* untuk melakukan *whistleblowing* tanpa adanya tekanan dan ancaman yang muncul dari atasan maupun dari rekan yang lain, sehingga dimungkinkan munculnya minat untuk melakukan *whistleblowing* paling tinggi pada Grup 4.

Pengujian informasi untuk mengecek manipulasi diberikan dalam bentuk tiga pertanyaan. Setelah semua tahap terlewati, sebagai penutup diadakan sesi taklimat (*debriefing*) untuk mengembalikan subjek yang menerima berbagai manipulasi ke kondisi yang semula. Subjek juga diberi penjelasan bahwa keterlibatan mereka dalam simulasi bersifat sukarela, sehingga apabila ada yang keberatan dengan perlakuan yang mereka terima, dapat menarik hasil simulasi.

Pengujian dilakukan menggunakan pengujian statistik deskriptif dimulai dari pengecekan manipulasi data yaitu memilih data yang layak diolah dengan menggunakan rerata teoritis. Selanjutnya dilakukan pengujian *One Way Analysis of Variance (ANOVA)* untuk memberi keyakinan bahwa hanya manipulasi yang berpengaruh terhadap *whistleblowing* dan bukan karena perbedaan karakteristik *demografi* (jenis kelamin, umur, dan indeks prestasi kumulatif) subjek. Setelah itu, dilakukan uji independensi *t-test* pada hipotesis satu dan hipotesis dua, dan hipotesis tiga menggunakan *Two Way ANOVA* untuk melihat adanya interaksi atau tidaknya antar dua variabel bebas.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Pengecekan Manipulasi

Pengecekan manipulasi atas tekanan ketaatan dan *personal cost* dilakukan untuk menentukan partisipan yang lolos untuk diuji. Partisipan yang telah lolos dari 10 pertanyaan *pre-test* dan pengujian informasi tentang profil perusahaan sebanyak 105 mahasiswa. Setelah dilakukan pengecekan manipulasi, yang tidak lolos uji adalah 49 mahasiswa, sehingga data yang

diolah selanjutnya adalah 56. 56 data diperoleh berdasarkan pengecekan manipulasi dengan melihat rerata teoritis yaitu sebesar 55. Apabila subjek penelitian memberikan penilaian sesuai dengan manipulasi yang diberikan maka data tersebut lolos pengecekan manipulasi. Pengecekan manipulasi partisipan memiliki rata-rata teoritis sebesar 55. Rata-rata teoritis tersebut menyimpulkan bahwa partisipan yang terkena tekanan ketaatan tinggi, tekanan ketaatan rendah dan *personal cost* tinggi maka partisipan akan memberikan *score* lebih dari 55, sebaliknya apabila partisipan terkena *personal cost* rendah maka akan memberikan *score* kurang dari 55.

Tabel 3 menunjukkan partisipan mengalami tekanan ketaatan yang tinggi dengan *range* 40-90, rata-rata 66,43 lebih dari rata-rata teoritis yaitu 55. Sebaliknya, partisipan mengalami tekanan ketaatan yang rendah dengan *range* 70-100, rata-rata 89,64 melebihi rata-rata teoritis yaitu 55, sedangkan partisipan yang mengalami manipulasi keadaan *personal cost* tinggi dengan *range* 50-100, rata-rata 86,07 melebihi rata-rata teoritis yaitu 55. Sebaliknya, partisipan yang mengalami *personal cost* rendah dengan *range* 10-60, memiliki rata-rata 31,07 kurang dari rata-rata teoritis yaitu 55.

Berdasarkan hasil pengecekan manipulasi, dapat disimpulkan bahwa seluruh partisipan telah menerima *treatment manipulation* yang sesuai atas tekanan ketaatan maupun *personal cost*. Dengan demikian dapat dilanjutkan untuk melakukan pengujian berikutnya.

Tabel 3
Pengecekan Manipulasi pada Setiap Perlakuan

Variabel	Teoritis		Fakta	
	Range	Mean	Range	Mean
Tekanan Ketaatan				
Tinggi	10-100	55	40 - 90	66,43
Rendah	10-100	55	70-100	89,64
Personal Cost				
Tinggi	10-100	55	50-100	86,07
Rendah	10-100	55	10 60	31,07

Tabel 3 memberikan informasi bahwa partisipan pria berjumlah 17 orang (30 per-

sen) dan partisipan wanita berjumlah 39 orang (70 persen). Mayoritas partisipan berumur 20 tahun yaitu sebanyak 27 orang (48 persen). Terhitung sebanyak 23 orang (41 persen) memiliki Indeks Prestasi Kumulatif (IPK) dalam *range* 2,01-2,99; 27 orang (48 persen) dengan *range* IPK 3,00-3,49; dan 6 orang (11 persen) memiliki IPK \geq 3,50.

Pengujian Randomisasi

Sebelum melakukan pengujian terhadap hipotesis, dilakukan pengujian randomisasi atas karakteristik demografi profil partisipan menggunakan Uji *One Way Anova*. Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah faktor demografi mempengaruhi pengambilan keputusan.

Tiga karakteristik demografi yang telah ditentukan yaitu jenis kelamin, IPK dan usia, ketiganya memiliki tingkat nilai *significance* (*Sig.*) lebih besar dari *alpha* (0,05), sehingga dapat disimpulkan bahwa ketiga indikator tidak mempengaruhi penilaian atas *whistleblowing*. Randomisasi dengan demikian dikatakan efektif karena hanya perlakuan yang mempengaruhi keputusan pelaporan subjek.

Tabel 4
Hasil Uji *One Way Anova*

	<i>Mean Square</i>	<i>Sig.</i>	Keterangan
Jenis Kelamin:			
<i>Between Groups</i>	254,828	0,500	Tidak Berpengaruh
<i>Within Groups</i>	557,480		
Usia:			
<i>Between Groups</i>	461,720	0,481	Tidak Berpengaruh
<i>Within Groups</i>	557,338		
Indeks Prestasi Kumulatif (IPK):			
<i>Between Groups</i>	1533,002	0,062	Tidak Berpengaruh
<i>Within Groups</i>	536,804		

Pengujian Hipotesis

Hipotesis satu (H1) pada penelitian ini menyatakan bahwa subjek akan cenderung melakukan *whistleblowing* saat berada dalam kondisi tekanan ketaatan rendah daripada dalam kondisi tekanan ketaatan tinggi. Pengujian dilakukan dengan Uji *Sample t-test* dengan dua populasi inde-

penden yaitu Grup 1 yang mengalami tekanan ketaatan tinggi dan Grup 3 yang mengalami tekanan ketaatan rendah. Hal ini menggambarkan Grup 1 yang mengalami tekanan ketaatan tinggi memiliki niat untuk melakukan *whistleblowing* yang lebih rendah dengan rata-rata 57,50 dibanding Grup 3 yang mengalami tekanan ketaatan rendah memiliki rata-rata 93,92 yang mendekati *range* niat melakukan *whistleblowing* yaitu 100.

Tabel 5
Hasil Pengujian Hipotesis 1

	N	Mean	Std. Dev.	T	Sig.	Ket
H1						
Tinggi	28	57,50	16,02			
Rendah	28	93,92	8,75	-10,56	0,00	Ter- duku- ng

Hasil pengujian statistik H1 mengintepretasikan nilai *Sig.* (*2-tailed equal variances assumed* dalam *t-test for Equality of Means* adalah sebesar 0,000 lebih kecil dari *alpha* (0,05), sehingga disimpulkan bahwa terdapat perbedaan bermakna secara statistik atau signifikan pada probabilitas 5 persen. Hasil pengujian tersebut menerangkan bahwa niat melakukan tindakan *whistleblowing* berdasarkan tekanan ketaatan yang terjadi dalam perusahaan akan berbeda. Niat melakukan tindakan *whistleblowing* dalam keadaan tekanan ketaatan rendah lebih tinggi dibanding dalam keadaan tekanan ketaatan yang tinggi. Tingginya tekanan ketaatan menyebabkan seseorang takut untuk melaporkan kecurangan yang diketahuinya dalam perusahaan. Kekuasaan pelaku kecurangan menyebabkan seseorang yang mengetahui tindakan kecurangan menjadi tertekan dan tidak memiliki keberanian untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

Hasil uji hipotesis ini mendukung hasil penelitian DeZoort dan Lord (1994) yang menemukan bahwa tekanan ketaatan mengakibatkan pengaruh yang berlawanan pada *judgment* auditor, sehingga memberikan bukti yang konsisten bahwa auditor rentan terhadap *obedience pressure* dari atasan. Semakin tinggi kekuasaan pelaku kecurangan, maka pengaruh tekanan untuk tidak melaporkan kecurangan yang terjadi

semakin besar. Penelitian Sabang (2013) menunjukkan bukti empiris bahwa auditor internal masih mempertimbangkan konsekuensi yang diperolehnya jika menjadi *whistleblower*, konsekuensi tidak etis tersebut akan lebih cepat diperoleh dari atasan dibandingkan dengan dari pihak lain. Cahyaningrum dan Utami (2015) juga menemukan bahwa keputusan audit dalam tekanan ketaatan rendah lebih akurat daripada keputusan audit dalam kondisi tekanan ketaatan tinggi. Hal ini juga sesuai dengan penelitian milik Jamilah *et al.* (2007) yang menunjukkan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh secara signifikan terhadap *audit judgment*. Auditor junior tidak memiliki keberanian untuk tidak mentaati perintah atasan dan keinginan klien untuk berpindah walaupun instruksi tersebut tidak tepat. Tekanan yang ditimbulkan karena adanya kekuasaan dan otoritas yang sah yang dimiliki oleh pelaku kecurangan menyebabkan orang yang mengetahui kecurangan mengambil tindakan untuk tidak melaporkan *wrongdoing*. Tentunya sedikit yang mau mengambil risiko untuk mencari pekerjaan lain dan kehilangan kepercayaan sebagai konsekuensi menentang perintah atasan dan melaporkan kecurangan yang menyimpang dari standar professional.

Tabel 6
Hasil Pengujian Hipotesis 2

	N	Mean	Std Dev.	T	Sig.	Ket
H2						
Tinggi	28	48,21	15,16	-10,21	0,000	Ter-dukung
Rendah	28	87,14	13,29			

Pengujian hipotesis dua (H2) juga mendukung hipotesis yang diajukan yang menyatakan bahwa subjek akan cenderung melakukan *whistleblowing* saat *personal cost* rendah daripada saat *personal cost* tinggi. Pengujian dilakukan dengan Uji *Sample t-test* dengan dua populasi independen yaitu Grup 2 yang mengalami *personal cost* tinggi dan Grup 4 yang mengalami *personal cost* rendah. Hal ini menggambarkan Grup 2 yang mengalami kondisi *personal cost* yang tinggi memiliki niat untuk melakukan *whistleblowing* yang lebih

rendah dengan rata-rata 48,21 dibanding Grup 4 yang mengalami tekanan ketaatan rendah dengan rata-rata 87,14 yang mendekati *range* niat untuk melakukan *whistleblowing* yaitu 100.

Hasil pengujian statistik H2 menginterpretasikan nilai *Sig. (2-tailed) equal variances assumed* dalam *t-test for Equality of Means* adalah sebesar 0,000 lebih kecil dari *alpha* (0,05), sehingga disimpulkan bahwa terdapat perbedaan bermakna secara statistik atau signifikan pada probabilitas 5 persen. Hasil pengujian tersebut menerangkan bahwa niat melakukan *whistleblowing* berdasarkan *personal cost* yang ditanggung akan berbeda. *Whistleblower* cenderung melakukan *whistleblowing* saat *personal cost* yang ditanggung rendah. Besarnya *personal cost* yang ditanggung menjadi pertimbangan melakukan tindakan *whistleblowing*.

Ponemon (1994) dalam Ayers dan Kaplan (2005) mengungkapkan bahwa pembalasan atau sanksi yang dikenakan oleh manajemen atau rekan kerja terhadap *whistleblower* adalah penentu yang paling signifikan bagi calon *whistleblower* untuk mengambil keputusan melakukan *whistleblowing*. *Personal cost* menjadi salah satu alasan responden tidak ingin melaporkan pelanggaran karena mereka takut akan mengalami retaliasi, khususnya dalam jenis pelanggaran yang melibatkan para manajer. Graham (1986) dalam Zhuang (2003) mengemukakan bahwa *personal cost* yang paling dipertimbangkan adalah retaliasi dari orang-orang dalam organisasi yang menentang tindakan pelaporan.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Kaplan dan Whitecotton (2001) serta Ayers dan Kaplan (2005) yang menemukan bahwa *personal cost* berpengaruh terhadap niat melakukan *whistleblowing*. *Personal cost* merupakan prediktor signifikan terhadap minat auditor untuk melaporkan auditor lainnya yang melakukan pelanggaran aturan profesional (dalam bentuk *client employment*). Namun penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Winardi (2013) serta Bagustantio dan Nurkholis (2014) bahwa *personal cost* tidak mampu menjadi faktor yang menjelaskan minat *whistleblowing*

Tabel 7
Test of Between-Subjects Effects
pada Data Hipotesis 3

Source	Mean Square	Sig.
<i>Corrected Model</i>	77954,46	0,000
Tekanan Ketaatan	5207,14	0,000
<i>Personal Cost</i>	7544,64	0,000
Tekanan Ketaatan* <i>Personal Cost</i>	350,00	0,015

pada pegawai negeri tingkat bawah.

Pengujian efek interaksi dilakukan untuk menguji hipotesis tiga (H3). Pengujian ini membandingkan rerata niat untuk melakukan *whistleblowing* pada dua level yaitu interaksi antara tekanan ketaatan dan *personal cost* terhadap *whistleblowing*. Pengujian ini mendukung hipotesis tiga yang diajukan bahwa dalam kondisi tekanan ketaatan rendah dan *personal cost* rendah, maka subjek akan memiliki niat yang tinggi untuk melakukan *whistleblowing*.

Hasil pengujian *Two Way ANOVA* diperoleh nilai *Sig.Corrected Model* sebesar 0,000 lebih kecil dari *alpha* (0,05) yang bermakna semua variabel independen yaitu tekanan ketaatan, *personal cost* serta interaksi tekanan ketaatan dan *personal cost* secara bersama-sama berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen, sehingga model ini dinyatakan *valid*. Variabel tekanan ketaatan dan *personal cost* menginterpretasikan pengaruh secara signifikan terhadap *whistleblowing* di dalam model. Keduanya menunjukkan *Sig.* 0,000 dimana lebih kecil dari *alpha* (0,05), begitupula dengan interaksi tekanan ketaatan dan *personal cost* menunjukkan nilai *Sig.* 0,015 lebih kecil dari *alpha* (0,05) sehingga disimpulkan bahwa interaksi tekanan ketaatan dan *personal cost* dalam model ini berpengaruh secara signifikan terhadap

Tabel 8
Estimated Marginal Means pada Data Hipotesis 3

	N	Mean	Std. Error
Tekanan Ketaatan Tinggi			
<i>Personal Cost</i> Tinggi	14	54,29	1,990
<i>Personal Cost</i> Rendah	14	72,50	1,990
Tekanan Ketaatan Rendah			
<i>Personal Cost</i> Tinggi	14	68,57	1,990
<i>Personal Cost</i> Rendah	14	96,79	1,990

whistleblowing.

Pelaksanaan pengujian hipotesis 3 didukung dengan hasil hipotesis 1 dan hipotesis 2. Berdasarkan matriks eksperimen kondisi tekanan ketaatan yang rendah dan *personal cost* rendah diduga mampu memiliki niat yang tinggi untuk melakukan *whistleblowing*.

Grup 1 dengan perlakuan tekanan ketaatan tinggi dan *personal cost* tinggi menunjukkan *mean* paling rendah diantara empat Grup yang lainnya yaitu sebesar 54,29, menunjukkan *whistleblower* memiliki niat untuk melakukan *whistleblowing* mendekati *score* tidak melaporkan kecurangan yang terjadi (10). Pada Grup 2 dengan perlakuan tekanan ketaatan tinggi dan *personal cost* rendah menunjukkan *mean* sebesar 72,50 menunjukkan *whistleblower* memiliki niat untuk melakukan *whistleblowing* mendekati *score* melaporkan kecurangan yang terjadi (100). Grup 3 dengan perlakuan tekanan ketaatan rendah dan *personal cost* tinggi menunjukkan *mean* sebesar 68,57 menunjukkan *whistleblower* memiliki niat untuk melakukan *whistleblowing* mendekati *score* melaporkan kecurangan yang terjadi (100). Sedangkan pada Grup 4 dengan perlakuan tekanan ketaatan rendah dan *personal cost* rendah menunjukkan *mean* paling tinggi diantara empat Grup yang lainnya yaitu sebesar 96,79 menunjukkan *whistleblower* memiliki niat untuk melakukan *whistleblowing* sangat tinggi yang sangat mendekati *score* melaporkan kecurangan yang terjadi (100). *Mean* yang dihasilkan oleh Grup 4 mendukung hipotesis 3 yang menduga subjek dalam kondisi tekanan ketaatan rendah dan *personal cost* rendah yang memiliki niat paling tinggi melakukan *whistleblowing*.

Hasil pengujian hipotesis ini mendukung penelitian DeZoort dan Lord (1994) serta Lord dan DeZoort (2001) bahwa auditor yang berada dalam tekanan ketaatan yang tinggi akan lebih menyetujui mengikuti keinginan atasan dibanding auditor yang tidak berada dalam tekanan ketaatan. Penelitian Cahyaningrum dan Utami (2015) juga menemukan bahwa auditor junior yang diperhadapkan dengan kondisi tekanan ketaatan dan kompleksitas tugas

yang rendah menunjukkan keakuratan yang tinggi dalam penentuan potensi salah saji klien sehingga keputusan audit yang diberikan terjamin keakuratannya. *Whistleblower* yang diperhadapkan dengan kondisi tekanan ketaatan tinggi dan *personal cost* yang tinggi menunjukkan intensi untuk melakukan *whistleblowing* rendah. Semakin merasa tertekan seseorang, maka niat untuk melakukan *whistleblowing* akan semakin rendah.

Tindakan balas dendam dari pelaku kecurangan dan dianggap melakukan perbuatan yang tidak etis karena melaporkan atasan atau bahkan dianggap membocorkan rahasia perusahaan menjadi pertimbangan untuk melaporkan kecurangan. Miceli dan Near (1985) yang menyebutkan bahwa *whistleblower* potensial harus menerima perlindungan yang lebih besar untuk mendorong melakukan pelaporan internal. *Whistleblower* yang diperhadapkan dengan kondisi tekanan ketaatan dan *personal cost* yang rendah menunjukkan intensi untuk melakukan *whistleblowing* yang tinggi, sehingga *whistleblower* yang tidak berada dalam perasaan tertekan akan lebih memungkinkan untuk melakukan intensi *whistleblowing*. Kaplan dan Whitecotton (2001) serta Ayers dan Kaplan (2005) menemukan bahwa *personal cost* mempengaruhi minat seseorang untuk melaporkan tindakan-tindakan kecurangan. Saat pelaporan kecurangan dalam suatu organisasi menjadi hal yang biasa dan tidak mendapatkan masalah apapun dari lingkungan kerja maka intensi untuk melakukan *whistleblowing* semakin tinggi. Niat untuk melaporkan kecurangan lebih kuat ketika *personal cost* pelaporan lebih rendah.

SIMPULAN DAN IMPLIKASI

Simpulan

Penelitian ini menguji pengaruh tekanan ketaatan dan *personal cost* terhadap niat melakukan *whistleblowing* melalui studi eksperimental. Simpulan penelitian menunjukkan bahwa pertama, subjek yang berada dalam kondisi tekanan ketaatan yang rendah memiliki niat untuk melakukan *whistleblowing* yang tinggi daripada dalam kon-

disi tekanan ketaatan tinggi. Semakin tinggi tekanan ketaatan yang dirasakan oleh *whistleblower* maka akan memicu *whistleblower* untuk tidak melakukan tindakan *whistleblowing*. *Whistleblower* yang mengalami tekanan dari atasan maka akan memilih diam dan tidak melaporkan *wrongdoing* dan bahkan melakukan apa yang diinginkan oleh pelaku kecurangan yang mungkin bertentangan dengan standar dan etika profesi. Sedangkan *whistleblower* yang berada dalam kondisi tekanan ketaatan rendah, akan memiliki keberanian untuk melakukan tindakan *whistleblowing* dengan mengungkapkan fakta dan bukti yang dia temukan. Sehingga niat *whistleblowing* yang akan dilakukan oleh *whistleblower* yang berada dalam kondisi tekanan ketaatan tinggi lebih rendah dibandingkan dengan *whistleblower* yang berada dalam kondisi tekanan ketaatan rendah.

Kedua, subjek yang berada dalam kondisi *personal cost* yang rendah memiliki niat untuk melakukan *whistleblowing* yang tinggi daripada dalam kondisi *personal cost* yang rendah. Semakin tinggi *personal cost* yang akan ditanggung oleh *whistleblower* maka *whistleblower* akan mengurungkan niatnya untuk melakukan *whistleblowing*. Ancaman-ancaman bahkan ketakutan tidak akan ditindaklanjutinya kasus yang terjadi serta dianggap melakukan tindakan tidak etis apalagi jika melaporkan atasan menjadi bahan pertimbangan *whistleblower*. Intensi melakukan *whistleblowing* dalam kondisi *personal cost* yang tinggi akan lebih rendah dibanding intensi melakukan *whistleblowing* saat *personal cost* yang ditanggung rendah.

Ketiga, interaksi tekanan ketaatan dan *personal cost* berpengaruh secara signifikan terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Dalam kondisi tekanan ketaatan rendah dan *personal cost* rendah, maka subjek akan memiliki niat yang tinggi untuk melakukan *whistleblowing*. *Whistleblower* yang diperhadapkan dengan kondisi tekanan ketaatan tinggi dan *personal cost* yang tinggi menunjukkan niat untuk melakukan *whistleblowing* yang rendah. Sebaliknya, *whistleblower* yang diperhadapkan dengan kondisi tekanan ketaatan dan

personal cost yang rendah memiliki niat untuk melakukan *whistleblowing* yang paling tinggi.

Implikasi

Hasil penelitian ini memiliki implikasi dalam beberapa hal, yaitu pertama, secara teoritis berdasarkan hasil penelitian ini memberikan bukti bahwa adanya tekanan ketaatan dari lingkungan kerja dan *personal cost* yang harus ditanggung karena melaporkan kecurangan mempengaruhi niat untuk melakukan *whistleblowing*. Kedua, secara praktek memberikan informasi bagi organisasi bahwa tekanan ketaatan dan risiko dari pelaporan dapat mempengaruhi niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* sehingga diperlukan pelatihan etika maupun sosialisasi tentang kecurangan-kecurangan untuk meningkatkan niat melakukan *whistleblowing*. Selain itu, adanya jaminan perlindungan bagi *whistleblower* juga akan membantu meningkatkan niat *whistleblowing* tanpa harus memikirkan dampak *personal cost* dari tindakannya tersebut.

KETERBATASAN DAN SARAN

Keterbatasan

Waktu pelaksanaan eksperimen dilakukan beberapa tahap dengan waktu yang berbeda sehingga dimungkinkan terjadinya efek perembesan informasi dari subjek di kelas sebelumnya ke subjek kelas berikutnya. Namun hal ini sudah diantisipasi dengan jeda waktu pelaksanaan eksperimen tidak terlalu panjang. Pemberian manipulasi juga diberikan dalam situasi dan suasana yang diupayakan tidak berbeda antar kelas.

Saran

Untuk penelitian selanjutnya bisa menggunakan sampel yang lebih besar misalnya karyawan dalam perusahaan atau auditor internal maupun eksternal serta mencoba mengeksplorasi faktor-faktor lain yang mungkin mempengaruhi minat *whistleblowing* misalnya pengaruh suku bangsa. Faktor-faktor lain yang mungkin menarik untuk diuji antara lain faktor iklim organ-

isasi terhadap *whistleblowing*, faktor kelengkapan bukti faktor-faktor demografi *whistleblower*, faktor pertimbangan etis (*ethical judgement*), faktor dukungan rekan kerja/atasan, dan lain sebagainya.

DAFTAR PUSTAKA

- Alam, M. D. 2014. Persepsi Aparatur Pemerintah dan Anggota Dewan Perwakilan Rakyat Kota Malang terhadap Fraud dan Peran Whistleblowing sebagai Upaya Pencegahan dan Pendeteksian Fraud. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Universitas Brawijaya*, 2 (2).
- Anonim. 2010. *Kapolri: Kasus Gayus Terungkap Pekan Ini*. Diakses pada 3 Mei 2016 dari <http://female.kompas.com/>
- Indonesia Corruption Watch. 2005. Quo Vadis Kasus Korupsi KPU. Diakses pada 26 Mei 2005 dari <http://www.antikorupsi.org/>
- Awaludin, A. 2011. *Rekonstruksi Perlindungan Hukum terhadap Penyingkap Korupsi (Studi Kasus Budaya Hukum Aparatur Sipil Negara dalam Menyingkap Korupsi Birokrasi di Jawa Tengah)*. Tesis, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Ayers, S. dan S. E. Kaplan. 2005. Wrongdoing by Consultants: An Examination of Employees' Reporting Intention. *Journal of Business Ethics*, 57 (2): 121-137.
- Bagustianto, R. dan N. Kholis. 2015. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Minat Pegawai Negeri Sipil (PNS) untuk Melakukan Tindakan Whistle-blowing (Studi pada PNS BPK RI). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Universitas Brawijaya*, 3 (1).
- Cahyaningrum, C. D. dan I. Utami. 2015. *Apakah Tekanan Ketaatan dan Kompleksitas Tugas Berpengaruh terhadap Keputusan Audit?*. Simposium Nasional Akuntansi XVIII, Medan, Indonesia.
- Curtis, M. B. 2006. Are Audit-related Ethical Decisions Dependent Upon Mood?. *Journal of Business Ethics*, 68 (2): 191-209.
- DeZoort, F.T. dan A. T. Lord. 1994. An Investigation of Obedience Pressure Effects on Auditor's Judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 6 (1): 1-30.
- Jamilah, S., Z. Fanani, dan G. Chandrarin. 2007. *Pengaruh Gender, Tekanan*

- Ketaatan, dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment*. Simposium Nasional Akuntansi X, Makassar, Indonesia.
- Kaplan, S. E. dan S. M. Whitecotton. 2001. An Examination of Auditors' Reporting Intentions when another Auditor is Offered Client Employment. *A Journal of Practice and Theory*, 20 (1): 45-63.
- Lord, A. T. dan F. T. DeZoort. 2001. The impact and Moral Reasoning on Auditor's Responses to Social Influence Pressure. *Accounting, Organizations and Society* 26 (3): 215-235.
- Miceli, M. P. dan J. P. Near. 1985. Characteristics of Organizational Climate and Perceived Wrongdoing Associated with Whistle-blowing Decisions. *Personnel Psychology*, 38 (3): 525-544.
- Park, H., J. Blenkinsopp, dan M. Park. 2014. The Influence of an Observer's Value Orientation and Personality Type on Attitudes toward Whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 120 (1): 121-129.
- Sabang, M. I. 2013. *Kecurangan, Status Pelaku Kecurangan, Interaksi Individu-Kelompok, dan Minat menjadi Whistleblower (Eksperimen pada Auditor Internal Pemerintah)*. Tesis (Tidak dipublikasikan), Universitas Brawijaya, Malang.
- Sari, N. D. dan H. Laksito. 2014. Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan Whistleblowing. *Diponegoro Journal of Accounting*, 3 (3): 1-8.
- Schultz-Jr., J. J. et al. 1993. An Investigation of The Reporting of Questionable Acts in an International Setting. *Journal of Accounting Research*. 31: 75-103.
- Sofia, A., N. Herawati, dan R. Zuhdi. 2013. Kajian empiris tentang niat whistleblowing pegawai pajak. *Journal of Accounting, Finance and Forensic Accounting*, 1 (1): 23-38.
- Sweeney, P. 2008. Hotlines Helpful for Blowing the Whistle. *Financial Executive*, 24 (4): 28-31.
- Winardi, R. D. 2013. The Influence of Individual and Situational Factors on Lower-Level Civil Servants' Whistleblowing Intention in Indonesia. *Journal of Indonesian Economy and Business*, 28 (3): 361-376.
- Zhuang, J. 2003. Whistleblowing and Peer Reporting: A Cross-Cultural Comparison of Canadians and Chinese. University of Lethbridge, Canada.