

---

## SISTEM INFORMASI, KEUANGAN, AUDITING DAN PERPAJAKAN

<http://jurnal.usbykpk.ac.id/index.php/sikap>

---

### TINDAKAN WHISTLEBLOWING DAN FAKTOR FAKTOR YANG MEMPENGARUHINYA

**Anggi Putri Kusuma Wardini SE., M.Ak**

*Universitas Sangga Buana YPKP*

[anggi.kusumawardini@usbykpk.ac.id](mailto:anggi.kusumawardini@usbykpk.ac.id)

---

#### Abstrak

*Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh sensitivitas etis, locus of control dan personal cost terhadap tindakan whistleblowing baik secara parsial maupun simultan. Penelitian ini menggunakan metode deskriptif asosiatif dengan pendekatan sensus pada staf SPI dan staf Akuntansi dan keuangan di Perusahaan Daerah Kota Bandung. Hasil penelitian menunjukkan bahwa: (1) Sensitivitas Etis berpengaruh positif terhadap tindakan whistleblowing dengan hubungan sedang (2) Locus of Control berpengaruh positif terhadap tindakan whistleblowing dengan hubungan yang kuat (3) Personal Cost berpengaruh negatif terhadap tindakan whistleblowing dengan hubungan sangat kuat (4) Sensitivitas Etis, Locus of Control, dan Personal Cost berpengaruh signifikan secara simultan terhadap tindakan Whistleblowing dengan hubungan sangat kuat.*

**Kata kunci:** *Sensitivitas Etis, Locus of Control, Personal Cost, Whistleblowing*

---

### WHISTLEBLOWING ACT AND THE FACTORS THAT INFLUENCE IT

#### Abstract

This study aims to examine the influence of ethical sensitivities, locus of control, personal cost on whistleblowing act, either partially or simultaneously. This research uses descriptive-associative method with census approach to SPI staff and Accounting and finance staff at Perusahaan Daerah Kota Bandung. The results of this study show that;(1) Ethical Sensitivities has a positive effect on whistleblowing actions has a medium relationship (2) Locus of Control has a positive effect on whistleblowing action has a strong relationship (3) Personal Cost has a negative effect on whistleblowing action has a very strong relationship (4) Ethical Sensitivities, Locus of Control, and Personal Cost simultaneously have a significant effect on Whistleblowing actions has a very strong relationship.

**Keywords:** *Ethical Sensitivities, locus of control and personal cost on whistleblowing act*

---

#### PENDAHULUAN

Kecurangan dan pelanggaran etika dalam akuntansi sudah banyak terjadi, tak jarang hal ini dilakukan oleh pihak internal organisasi dan dilakukan secara terorganisir dan tebilang rapih sehingga sulit untuk menemukan bukti atas pelanggaran tersebut. *Report to The Nation* yang diterbitkan oleh *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)* menyatakan bahwa terdapat tiga cara paling umum untuk mendeteksi kecurangan, yaitu Tips (40%), audit internal (15%) dan tinjauan manajemen (13%). Hasil ini diperoleh dari investigasi yang dilakukan kepada 2.690 kasus

fraud di seluruh dunia di tahun 2016-2017. ACFE menyatakan bahwa tips atau informasi yang diberikan atau diungkapkan merupakan metode deteksi kecurangan yang paling umum. Tips disebut juga dengan tindakan *whistleblowing*, dimana ACFE menyatakan bahawa sebesar 53% yang melakukan tindakan ini adalah pihak internal perusahaan atau organisasi yang terkena kasus kecurangan. Jika dilihat dari hasil investigasi ACFE tersebut, dapat dinyatakan bahwa tindakan *whistleblower* berperan besar dalam mengungkap praktek-praktek kecurangan pada lembaga-lembaga publik, pemerintahan maupun perusahaan swasta.

*Corruption Watch* (ICW) menyebutkan bahwa di Indonesia sampai dengan tahun 2017 telah terjadi 576 Kasus Korupsi dengan jumlah kerugian negara senilai Rp. 6,5 Triliun, di mana kasus korupsi terjadi tidak hanya pada jajaran pemerintahan, tetapi juga pada jajaran perusahaan, baik perusahaan milik negara, milik daerah maupun perusahaan swasta.

Kasus kasus korupsi yang terjadi pada perusahaan daerah tentu akan berdampak pada pemerintahan. Terjadinya kasus korupsi sangat disayangkan, mengingat perusahaan daerah adalah perusahaan yang didirikan dan dimiliki oleh pemerintah daerah yang bertujuan bukan hanya untuk menyubangkan laba kepada pemerintah daerah, tetapi juga untuk menyelenggarakan kemanfaatan umum berupa penyediaan barang dan jasa yang bermutu bagi daerah seperti penyaluran KUR, pelatihan SDM, penguasaan teknologi informasi serta membantu peningkatan pola kemitraan UKM dan BUMD. Jika terjadi kerenggangan antara pengawas BUMD (BP BUMD) dengan manajemen ini membuat munculnya celah bagi karyawan untuk melakukan tindakan yang menyimpang dari peraturan. Upaya yang dapat dilakukan dalam membantu perusahaan untuk menjaga agar tidak terjadi pelanggaran dan kecurangan salah satunya dapat dilakukan dengan mengikutsertakan peran serta setiap karyawan untuk melakukan pelaporan jika ada kegiatan penyimpangan yang terjadi dalam organisasi. Untuk memberantas hal tersebut tentu harus dideteksi terlebih dahulu. Salah satu alat yang efektif digunakan untuk mendeteksi adalah dengan melakukan pelaporan kecurangan atau tindakan *whistleblowing*.

*Whistleblowing* adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut (KNKG, 2008:3).

Tindakan *Whistleblowing* umumnya akan membuat dilema bagi pelapor dan secara etika dianggap sulit, karena jika melakukan tindakan *whistleblowing*, pelapor bisa berada dalam posisi konflik antara melindungi publik dan loyalitas kepada organisasi. Bagi seorang karyawan yang mengungkapkan sebuah kecurangan, biasanya akan dianggap sebagai seorang “pengkhianat” sehingga seorang pegawai harus mempertimbangan tindakannya dengan sangat hati-hati.

Anggapan bahwa seseorang yang melakukan tindakan *whistleblowing* merupakan seorang “pengkhianat” ini dirasa kurang tepat, karena tindakan *whistleblowing* sejalan dengan *prosocial organizational behavior theory*. Brief dan Motowidlo (1986) menyebutkan *whistleblowing* merupakan salah satu dari 13 bentuk *prosocial organizational behavior*. Sejalan dengan pendapat Dozier dan Miceli (1985) yang menyatakan bahwa tindakan *whistleblowing* dapat dipandang sebagai perilaku prososial karena perilaku tersebut memberikan manfaat bagi orang lain (atau organisasi) di samping juga bermanfaat bagi *whistleblower* itu sendiri. Jika dilihat dari sudut pandang perusahaan atau organisasi, benarnya *whistleblowing* dapat memberikan kesempatan bagi internal perusahaan untuk melakukan perbaikan atas masalah yang dilaporkan dan memperbaikinya sebelum masalah tersebut berkembang menjadi semakin rumit.

Penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan *whistleblowing* telah mengungkap beberapa faktor dari tindakan *whistleblowing*. Penelitian yang dilakukan oleh Park dan Blenkinsop (2008) dan Winardi (2013) menggunakan kerangka *theory of planned behavior* milik Azjen (1991) untuk menjelaskan faktor faktor individual yang membentuk niat melakukan tindakan *whistleblowing*. *Theory of planned behavior* milik Azjen (1991) menyatakan bahwa perilaku yang dilakukan

individu seharusnya timbul karena adanya niat untuk berperilaku, bukan karena adanya tekanan dari pihak luar. Dalam melakukan tindakan *whistleblowing*, seorang pelapor harus memiliki niat yang kuat dalam melakukan tindakan *whistleblowing*.

Mengacu pada *theory of planned behavior* dan *prosocial organizational behavior theory* diketahui bahwa tindakan *whistleblowing* sangat erat kaitannya dengan niat dari individu untuk berperilaku. Dalam penelitian ini, akan diuji beberapa factor individu yang memiliki pengaruh terhadap tindakan *whistleblowing* diantaranya adalah sensitivitas etis, seperti yang dinyatakan Chui (2003) mengatakan bahwa tindakan *whistleblowing* dapat muncul akibat adanya penilaian etis seseorang akan suatu hal. Faktor individual kedua yang dapat menjelaskan kemungkinan seseorang melakukan *whistleblowing* yaitu *locus of control* milik Rotter (1966), sedangkan factor faktor situasional yaitu *personal cost* seperti yang dilakukan oleh Lestari dan Yaya (2017).

Penelitian ini memiliki tujuan untuk menguji ketiga factor pemicu Tindakan *whistleblowing* pada para pegawai Perusahaan Daerah di Kota Bandung yang berada dalam SKPD Kota Bandung terutama bagian pengawas internal dan bagian keuangan. Penelitian ini juga dirancang dengan maksud untuk mengonfirmasi hasil penelitian sebelumnya

## TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### *Theory Of Planned Behavior*

*Theory of planned behavior* atau teori perilaku terencana (TPB) adalah teori psikologi yang dikemukakan oleh Ajzen (1991) yang menjelaskan hubungan antara sikap dan perilaku. Tujuan dari TPB adalah untuk memprediksi dan memahami dampak niat perilaku, mengidentifikasi strategi untuk mengubah perilaku serta menjelaskan perilaku nyata manusia. Teori ini muncul sebagai jawaban atas kegagalan determinasi sikap dalam memprediksi tindakan/perilaku aktual secara langsung. TPB menyatakan bahwa niat untuk melaksanakan perilaku adalah fungsi dari tiga jenis keyakinan yang mendasari perilaku serta secara konseptual independen satu sama lain yaitu: sikap terhadap perilaku (yang ditentukan oleh keyakinan tentang konsekuensi dari perilaku itu), norma subjektif tentang perilaku (yang ditentukan oleh keyakinan normatif) dan kontrol perilaku yang dirasakan (yang ditentukan oleh keyakinan tentang sumber daya dan peluang yang tersedia untuk melakukan perilaku) (Ajzen, 1991). TPB menjelaskan bahwa minat merupakan sebuah fungsi dari dua penentu dasar yang berhubungan dengan faktor pribadi dan pengaruh sosial. Faktor pribadi dalam konteks teori ini adalah sikap individu terhadap perilaku, dan pengaruh sosial yang dimaksud adalah norma subjektif.

### *Prosocial Organizational Behavior Theory*

Brief dan Motowidlo (1986:711) mendefinisikan *prosocial organizational behavior* sebagai perilaku/tindakan yang dilakukan oleh anggota organisasi terhadap individu, kelompok, atau organisasi yang ditujukan untuk meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut. Perilaku prososial menjadi implikasi penting bagi organisasi. *Prosocial organizational behavior* menjadi teori yang mendukung terjadinya tindakan *whistleblowing*. *Whistleblowing* merupakan salah satu dari 13 bentuk *prosocial organizational behavior* tergolong dalam kategori membantu konsumen terkait dengan layanan atau produk dari suatu organisasi (Brief dan Motowidlo, 1986:714). Seorang *whistleblower* melakukan tindakan *whistleblowing* dalam upaya membantu korban dan memberikan manfaat bagi organisasi karena mereka yakin bahwa perbuatan pelanggaran tersebut tidak sesuai dengan nilai-nilai yang dianut oleh organisasi (Micelie dan Near, 1985). Dengan kata lain, pelapor pelanggaran berharap adanya tindakan yang dilakukan oleh organisasi terhadap pelanggaran yang terjadi. Pada prinsipnya seorang *whistleblower* merupakan '*prosocial behaviour*' yang menekankan untuk membantu pihak lain dalam menyelamatkan sebuah organisasi atau perusahaan.

### **Tindakan Whistleblowing**

Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) dalam Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran (2008:3) menyatakan bahwa Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut.

*Whistleblowing* merupakan suatu usaha yang dilakukan oleh seseorang untuk mengungkapkan atau melaporkan tindakan pelanggaran dan kecurangan atau tindakan yang melawan hukum yang terjadi di dalam organisasi atau perusahaan tempat mereka bekerja dengan dasar itikad baik untuk menghentikan tindakan tersebut dan bukan merupakan keluhan pribadi terhadap kebijakan perusahaan ataupun didasari kehendak buruk/fitnah.

Banyak orang yang menganggap bahwa *whistleblowing* adalah tindakan ilegal karena dianggap membuka aib organisasi dan dianggap sebagai tindakan ketidaksetiaan pegawai kepada perusahaan. Tetapi Tindakan *whistleblowing* diperlukan dalam mengungkapkan kasus kecurangan dan pelanggaran etis yang terjadi. *Whistleblowing* dapat memberikan manfaat bagi orang lain (atau organisasi) untuk melakukan tindakan perbaikan atas masalah yang dilaporkan serta memperbaikinya sebelum masalah tersebut semakin berkembang.

### **Sensitivitas Etis terhadap Tindakan Whistleblowing**

Shaub (1993) mengatakan bahwa sensitivitas etis adalah kemampuan untuk mengetahui masalah-masalah etis yang terjadi. Proses keputusan etis dimulai ketika seseorang pembuat keputusan mengakui bahwa situasi tertentu akan mempengaruhi kesejahteraan orang lain, dan dengan demikian orang tersebut dapat mengidentifikasi permasalahan etika yang benar-benar terjadi. Dengan sensitivitas etis yang baik, seseorang akan mampu menilai perilaku mana yang tidak sesuai dengan peraturan yang ada sehingga ia dapat melakukan pelaporan atas kecurangan kepada perusahaan ataupun organisasi tempat ia bekerja. Penelitian yang dilakukan oleh Yulianto (2015) menunjukkan bahwa sensitivitas etis dapat mempengaruhi tindakan *whistleblowing*.

Dalam penelitian ini, diharapkan dapat dapat memperlihatkan penilaian etis seorang individu mengidentifikasi ketidaketisan dalam pekerjaan yang dilakukannya, sehingga seorang individu mampu mengidentifikasi serta mengetahui perilaku yang kurang pantas atau tidak sesuai dengan aturan memungkinkan orang tersebut untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Berdasarkan penjelasan diatas dan hasil-hasil penelitian sebelumnya, hipotesis pertama yang diajukan dalam penelitian ini ialah:

H<sub>1</sub> : Sensitivitas etis berpengaruh positif terhadap tindakan *whistleblowing*

### **Locus of Control terhadap Tindakan Whistleblowing**

*Locus of control* menurut Rotter (1966) adalah tingkatan dimana individu berkeyakinan bahwa hasil (peristiwa yang terjadi dalam kehidupannya) tergantung pada perilaku atau karakteristik pribadi mereka. Dengan kata lain *locus of control* diartikan sebagai persepsi seseorang tentang sebab-sebab keberhasilan atau kegagalan dalam melakukan pekerjaan.

Spector (1988) berpendapat bahwa *locus of control* merupakan variabel utama untuk menjelaskan perilaku manusia dalam organisasi. Selain itu, *locus of control* juga dikenal dengan kekuatan pengendalian intern dan kekuatan pengendalian eksternal yang dianggap penting untuk menjelaskan perilaku manusia dalam peraturan organisasi. *Locus of control* secara tidak langsung dapat mempengaruhi perilaku pegawai untuk melakukan tindak *whistleblowing*. Pendapat tersebut diperkuat oleh penelitian yang dilakukan oleh Chui (2003) dimana ia mengungkapkan bahwa dengan menjadikan *locus of control* sebagai variabel moderasi, hasil penelitian yang didapat adalah responden yang memiliki *locus of control* internal akan lebih mudah dalam melakukan

*whistleblowing*. Individu yang memiliki *locus of control* internal akan lebih mungkin berperilaku etis dalam situasi konflik dibandingkan dengan individu yang memiliki *locus of control* eksternal.

*Locus of Control* dalam penelitian ini diharapkan dapat menggambarkan *locus of Control* responden sehingga mampu melakukan tindakan *whistleblowing*. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dapat digambarkan menjadi sebagai berikut;

H<sub>2</sub> : *Locus of Control* berpengaruh positif terhadap tindakan *whistleblowing*

### **Personal Cost terhadap Tindakan Whistleblowing**

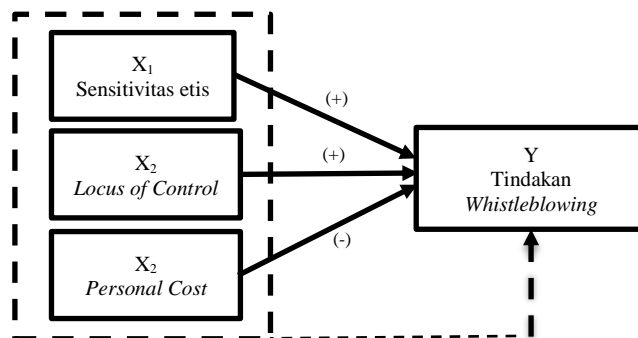
Personal cost dianggap dapat mempengaruhi minat seseorang dalam melakukan tindakan *whistleblowing*. Hal ini disebabkan karena pandangan pegawai terhadap risiko pembalasan/ balas dendam atau sanksi dari anggota organisasi, yang dapat mengurangi niat pegawai untuk melaporkan wrongdoing (Schultz et all (1993) dalam Winardi (2013:367))

Seseorang yang ingin memberikan kesaksian sering kali dihadapkan dengan risiko untuk berani melaporkan suatu pelanggaran atau dugaan tindak pidana yang diketahui. Risiko ini yang harus dihadapi oleh pegawai yang hendak melakukan tindakan *whistleblowing*. Menurut Curtis (2006), *personal cost* dapat didasarkan pada penilaian subjektif, artinya persepsi/ekspektasi *personal cost* antar pegawai dapat berbeda tergantung pada penilaian masing-masing. Penelitian sebelumnya menemukan hasil dimana *personal cost* dan *whistleblowing* memiliki hubungan negatif (Schultz, 1993; Kaplan & Whitecotton 2001; Lestari dan Yaya, 2017). Curtis (2006) berpendapat bahwa *personal cost* yang diterima dapat dikurangi dengan percaya adanya dukungan dan perlindungan bagi para *whistleblower*.

Penelitian ini diharapkan dapat menggambarkan besar persepsi seseorang terhadap tingkat *personal cost* terhadap niat orang tersebut dalam melakukan *whistleblowing*. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dapat digambarkan menjadi sebagai berikut;

H<sub>3</sub> : Personal Cost berpengaruh negatif terhadap tindakan *whistleblowing*

Berdasarkan dukungan landasan teoritis yang diperoleh dari eksplorasi teori yang dijadikan variabel penelitian, maka dapat disusun paradigma penelitian sebagai berikut



Gambar 1  
Paradigma Pemikiran

Dari paradigma diatas, hipotesis keempat adalah

H<sub>4</sub> : Sensitivitas etis, *locus of control* dan *personal cost* berpengaruh secara bersamaan terhadap tindakan *whistleblowing*

### **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif yang diolah dengan metode statistika karena dalam penelitian ini menggunakan pengukuran variabel-variabel penelitian dengan angka dan melakukan analisis data dengan prosedur statistic. Analisis statistic dilakukan dengan bantuan perangkat lunak IBM SPSS Statistics versi 23.



Data dalam penelitian ini merupakan data primer yang diperoleh dengan menyebarkan kuestioner staf SPI dan staf Akuntansi dan keuangan di 4 Perusahaan Daerah Kota Bandung dengan total jumlah populasi sebanyak 58 responden. Penarikan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan metode pengambilan sampel non probabilitas sampel dengan pendekatan sampel jenuh. Sampling jenuh adalah teknik penentuan sampel bila semua anggota populasi digunakan sebagai sampel (Sugiyono, 2012:68).

Dalam embuat kuestione, peneliti tidak mengembangkan pertanyaan dalam kuestioner melainkan menggukana model pertanyaan yang telah digunakan dalam penelitian terdahulu. Kuestioner akan diukur dengan skala likert yang dinyatakan dengan rentang angka 1 sampai dengan angka 5.

Pengukuran Sensitivitas etis (variable independent) mengikuti model kuesioner Shaub (1993) Fallah (2006) yang dimodifikasi, dimana terdapat tiga indikator yaitu kegagalan pegawai dalam mengerjakan pekerjaan sesuai dengan waktu yang diminta, penggunaan jam kantor untuk keperluan pribadi, dan subordinasi *judgement* akuntan dalam hubungannya dengan prinsip-prinsip akuntansi.

Instrumen pengukuran Locus Of Control (variable independent) mengikuti model kuesioner dari Rotter (1966), Spector (1988) yang dimodifikasi dimana terdapat 8 indikator yaitu kesempatan memperoleh keberhasilan, jabatan yang di peroleh, penghargaan dalam bekerja, kemampuan melaksanakan pekerjaan, bertanggung jawab dengan apa yang terjadi, perencanaan dalam melaksanakan tugas, faktor Nasib dalam mencapai keberhasilan, koneksi dalam keberhasilan.

Instrumen pengukuran Personal Cost (variable independent) mengikuti model kuesioner dari Schultz (1993), Winardi (2013) yang dimodifikasi dimana terdapat 4 indikator yaitu penundaan promosi, hubungan profesional memburuk, risiko pemecatan, pemindahan posisi jabatan.

Instrumen pengukuran *Whistleblowing* (variable dependent) mengikuti model kuesioner dari Schultz (1993) yang dimodifikasi dimana terdapat 3 indikator yaitu tingkat keseriusan kasus, tingkat tanggung jawab untuk melaporkan, kemungkinan untuk menjadi *whistleblower*.

Hasil dari kuestioner akan dirubah ke dalam bentuk skala interval dengan menggunakan *Method of Successive Interval* (MSI) sebelum dilanjutkan pengolahan data secara statistic. Setelah dirubah kedalam skala interval, data yang diperoleh diolah dengan menggunakan alat statistik analisis regresi linier berganda (Multiple linier regression). Alat statistik ini digunakan dengan mempertimbangkan bahwa dalam penelitian menggunakan tiga variable independent sehingga dimungkinkan untuk menunjukkan hubungan linier antara variabel independent dan dependen dalam pengujian hipotesis. Sebelum melakukan pengujian dengan analisis regresi linier berganda, dilakukan uji validitas dan uji reliabilitas terhadap instrument kuesioner, setelah lolos uji validitas dan uji reliabilitas maka dapat dilanjutkan ke pengujian asumsi klasik terlebih dahulu meliputi uji normalitas, uji heteroskedastisitas dan uji multikolonearitas. Pengujian asumsi klasik ini dilakukan agar pada pengujian regresi linier berganda data yang digunakan tidak mengalami gangguan. Model persamaan regresi yang telah lulus uji asumsi klasik kemudian akan digunakan lebih lanjut dalam pengujian hipotesis.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### HASIL

Berdasarkan hasil penyebaran kuestioner yang dilakukan pada bulan januari 2019, jumlah kuestioner yang disebar adalah sebanyak 58 kuestioner. Dari jumlah tersebut, sebanyak 46 kuestioner yang dapat diolah hingga akhir, sisanya sebanyak 12 tidak dapat di olah karena tidak diisi. Sebagian besar dari responden adalah laki laki (70%) dengan rentan usia 26-35 Tahun (50%), memiliki masa kerja 1 sampai 5 tahun (43%) dan jenjang Pendidikan terakhir S1 (76%).

Uji Validitas peneliti menggunakan rumus korelasi Product Moment Pearson. Hasil pengujian validitas terhadap keseluruhan instrument menghasilkan  $r_{hitung}$  di atas 0,291 (tarif signifikan 5% dengan  $n = 44$ ) sehingga dapat dinyatakan valid dan dapat digunakan sebagai data penelitian. Sedangkan untuk uji reliabilitas penelitian ini menggunakan Cronbach's Alpha. Dari hasil perhitungan *Cronbach's Alpha*, semua variabel menunjukkan nilai *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,6 dimana Sensitivitas Etis menunjukkan nilai sebesar 0,789, locus of control sebesar 0,769, personal cost sebesar 0,791 dan *whistleblowing* menunjukkan nilai sebesar 0,766. Dengan demikian keseluruhan instrument dapat dinyatakan valid dan reliable dapat dilanjutkan pengujian berikutnya.

Setiap variable dalam penelitian ini dilakukan analisis deskriptif dengan hasil yang terlihat pada Tabel 1. berikut ini:

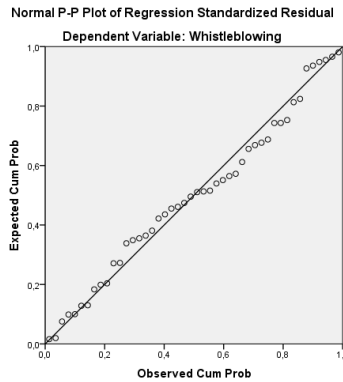
**Tabel 1**  
**Rekapitulasi Hasil Kuesioner Keseluruhan Variabel**

No	Variabel	Indikator	Rata Rata Hitung Per Indikator	Rata Rata Hitung Per Variabel
1	Sensitivitas Etis (X <sub>1</sub> )	(X <sub>1</sub> -1) Kegagalan mengerjakan pekerjaan sesuai waktu yang ditentukan	4,27	4,28
		(X <sub>1</sub> -2) Penggunaan jam Kantor untuk keperluan pribadi	4,13	
		(X <sub>1</sub> -3) <i>Subordinasi Judgement</i> akuntansi dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi	4,43	
2	<i>Locus of Control</i> (X <sub>2</sub> )	(X <sub>2</sub> -1) Kesempatan memperoleh keberhasilan	3,99	4,17
		(X <sub>2</sub> -2) Jabatan yang diperoleh	4,11	
		(X <sub>2</sub> -3) Penghargaan dalam bekerja	4,26	
		(X <sub>2</sub> -4) Kemampuan melaksanakan Pekerjaan	4,33	
		(X <sub>2</sub> -5) Bertanggung jawab dengan apa yang terjadi	4,17	
		(X <sub>2</sub> -6) Perencanaan dalam melaksanakan tugas	4,17	
		(X <sub>2</sub> -7) Faktor nasib dalam mencapai keberhasilan	4,17	
3	<i>Personal Cost</i> (X <sub>3</sub> )	(X <sub>2</sub> -8) Koneksi dalam keberhasilan	4,21	2,77
		(X <sub>3</sub> -1) Penundaan promosi	2,57	
		(X <sub>3</sub> -2) Hubungan profesional memburuk	2,90	
		(X <sub>3</sub> -3) Risiko pemecatan	2,89	
4	Tindakan <i>Whistleblowing</i> (Y)	(X <sub>3</sub> -4) Pemindahan posisi jabatan	2,71	4,63
		(Y-1) Tingkat Keseriusan Kasus	4,63	
		(Y-2) Tingkat tanggung jawab untuk Melaporkan	4,61	
		(Y-3) Kemungkinan untuk menjadi	4,46	

Sumber : Data Primer yang diolah (2019)

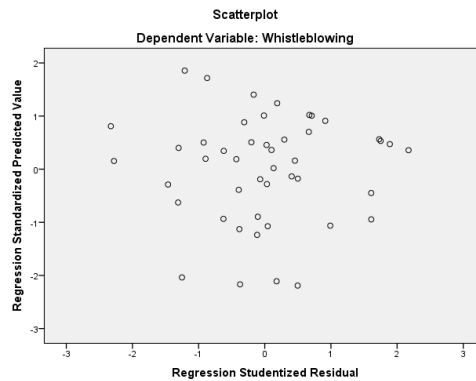
Berdasarkan Tabel 1, data yang diperoleh dari 46 responden menunjukkan bahwa pada variable Sensitivitas Etis, nilai tertinggi berada pada indikator X<sub>1</sub>-3 dengan nilai 4,43 dan nilai terendah pada indikator X<sub>1</sub>-2 dengan nilai 4,13. Secara keseluruhan Sensitivitas Etis di Perusahaan Daerah Kota Bandung dapat nilai rata-rata hitung sebesar 4,28 dan dapat dikategorikan “Sangat Baik”. Pada variable *Locus of Control*, nilai tertinggi berada pada indikator X<sub>2</sub>-4 dengan nilai 4,33 dan nilai terendah pada indikator X<sub>2</sub>-1 dengan nilai 3,99. Secara keseluruhan *Locus of Control* di Perusahaan Daerah Kota Bandung dapat nilai rata-rata hitung sebesar 4,17 dan dapat dikategorikan “Baik”. Pada variable *Personal Cost*, nilai tertinggi berada pada indikator X<sub>3</sub>-2 dengan nilai 2,90 dan nilai terendah pada indikator X<sub>3</sub>-1 dengan nilai 2,57. Secara keseluruhan *Personal Cost* di Perusahaan Daerah Kota Bandung dapat nilai rata-rata hitung sebesar 2,77 dan dapat dikategorikan “Cukup Tinggi”. Terakhir pada variable Tindakan *Whistleblowing*, nilai tertinggi berada pada indikator Y-1 dengan nilai 4,63 dan nilai terendah pada indikator Y-3 dengan nilai 4,46. Secara keseluruhan Tindakan *Whistleblowing* di Perusahaan Daerah Kota Bandung dapat nilai rata-rata hitung sebesar 4,63 dan dapat dikategorikan “Sangat Baik”.

Pengujian asumsi klasik yang pertama dilakukan dalam penelitian ini adalah uji normalitas dengan menggunakan uji *Probability Plots*, dimana hasil menunjukkan bahwa data menyebar pada garis diagonal dan mengikuti garis diagonal yang berarti berdistribusi normal. (lihat Gambar 2).



**Gambar 2**  
Hasil Uji Normalitas

Pengujian aumsi klasik yang kedua adalah uji heteroskedastisitas digunakan untuk mengetahui apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Dari hasil pengujian dapat terlihat bahwa tidak ada pola yang jelas serta titik – titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y maka dapat dinyatakan tidak terjadi heteroskedastisitas. (lihat Gambar 3)



**Gambar 3**  
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Pengujian aumsi klasik yang ketiga adalah uji multikolinearitas digunakan untuk mengetahui menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas.

**Tabel 2**  
Hasil Uji Multikolinearitas  
Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Collinearity Statistics		
	B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
1(Constant)	33,318	4,405		7,564	,000		
Sensitivitas Etis	,407	,133	,221	3,060	,004	,780	1,282
Locus of Control	,255	,056	,342	4,557	,000	,719	1,390
Personal Cost	-,585	,084	-,554	-7,004	,000	,649	1,541

a. Dependent Variable: Whistleblowing  
Sumber : Data Primer yang diolah (2019)

Dari hasil pengujian Table 2 diperoleh nilai *tolerance* untuk sensitivitas etis sebesar 0,780, *locus of control* sebesar 0,719 dan *personal cost* sebesar 0,649, dimana keseluruhan nilai lebih besar dari 0,10, sedangkan untuk VIF dari sensitivitas etis sebesar 1,282, *locus of control* sebesar



1,390 dan *personal cost* sebesar 1,541, di mana keseluruhan nilai lebih kecil dari 10, sehingga dapat dikatakan bahwa pada setiap variabel tidak terjadi multikolinearitas.

Setelah data dinyatakan terdistribusi dengan normal, tidak terjadi heteroskedastisitas, dan tidak terjadi multikolinearitas, pengolahan data dapat berlanjut pada analisis regresi linear berganda. Hasil dari pengujian regresi linear berganda adalah

**Tabel 3**  
**Hasil Regresi Linear Berganda**  
Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1 (Constant)	33,318	4,405		7,564	,000
Sensitivitas Etis	,407	,133	,221	3,060	,004
Locus of Control	,255	,056	,342	4,557	,000
Personal Cost	-,585	,084	-,554	-7,004	,000

a. Dependent Variable: Whistleblowing  
Sumber : Data primer yang diolah (2019)

Berdasarkan hasil di atas, maka di peroleh persamaan regresi linear berganda sebagai berikut;

$$Y=33,318+0,407 X_1+0,255 X_2-0,585 X_3+ \epsilon_i$$

Berdasarkan persamaan regresi linear berganda di atas, dapat dilihat bahwa;

1. Nilai konstanta sebesar 33,318 berarti bahwa jika Sensitivitas Etis, Locus of Control, dan Personal Cost tidak mengalami perubahan maka Tindakan Whistleblowing memiliki nilai sebesar 33,318.
2. Nilai koefisien X1 sebesar 0,407 yang berarti bahwa jika kenaikan Sensitivitas Etis sebesar 1 poin maka akan meningkatkan tindakan Whistleblowing sebesar 0,407 satuan dengan asumsi X2, dan X3 tetap.
3. Nilai koefisien X2 sebesar 0,255 yang berarti bahwa jika kenaikan Locus of Control sebesar 1 poin maka akan meningkatkan tindakan Whistleblowing sebesar 0,255 satuan dengan asumsi X1, dan X3 tetap.
4. Nilai koefisien X3 sebesar -0,585 yang berarti bahwa jika setiap kenaikan Personal Cost sebesar 1 poin maka akan menurunkan tindakan Whistleblowing sebesar 0,585 satuan dengan asumsi X1, dan X2 tetap.

Peneliti juga melakukan Analisis korelasi dan pengujian koefisien determinasi dimana hasil menunjukkan bahwa nilai kolerasi (r) antara Sensitivitas etis, Locus of Control, dan Personal Cost terhadap tindakan Whistleblowing adalah sebesar 0,911. Berdasarkan Pedoman Interpretasi Koefisien Kolerasi Product Moment, maka angka 0,911 masuk ke dalam kategori “Sangat Kuat” sedangkan adjusted R square sebesar 0,817, hal ini menunjukkan tindakan Whistleblowing dipengaruhi oleh Sensitivitas Etis, Locus of Control dan Personal Cost, sebesar 81,7% sedangkan sisanya sebesar 18,3% dipengaruhi oleh variabel lain di luar penelitian ini. (Tabel 4)

**Tabel 4**  
**Hasil Analisis Kolerasi dan Uji Koefisien Determinasi**  
Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,911 <sup>a</sup>	,830	,817	2,17947

a. Predictors: (Constant), Personal Cost, Sensitivitas Etis, Locus of Control  
b. Dependent Variable: Whistleblowing  
Sumber : Data primer yang diolah (2019)

Uji hipotesis yang dilakukan dalam penelitian ini adalah uji parsial dan uji simultan. Untuk uji parsial dilakukan untuk menguji bagaimana pengaruh masing-masing variabel bebas yaitu

sensitivitas etis, *locus of control*, dan *personal cost* secara sendiri-sendiri terhadap variabel terikat yaitu *whistleblowing*. Selain uji parsial, dilakukan juga analisis kolerasi untuk menilai seberapa besar pengaruh masing masing variable independent terhadap variable dependen. Hasil dari uji parsial analisis kolerasi adalah sebagai berikut

**Tabel 5**  
**Ringkasan hasil Uji Parsial**

Variable	Constant	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Sig	t-tabel	R	Adjusted R Square
Sensitivitas Etis	22,548	1,083	,225	4,818	,000	2,01537	,588	,331
<i>Locus of Control</i>	11,725	,524	,080	6,558	,000	2,01537	,703	,483
<i>Personal Cost</i>	57,389	-,877	,089	-9,858	,000	-2,01537	,830	,681

Sumber : Data primer yang diolah (2019)

Berdasarkan pada Tabel 5. dapat diperoleh hasil pengujian sebagai berikut:

1. Sensitivitas etis ( $X_1$ ) sebagai variabel independen menunjukkan hasil yang signifikan, dimana  $t_{hitung}$  sebesar 4,818 dimana memiliki nilai yang lebih besar ( $>$ ) dari  $t_{tabel}$  sebesar 2,01537 dengan signifikansi  $0,000 < 0,05$ , maka  $Ha_1$  diterima, dengan demikian dapat dinyatakan bahwa Sensitivitas Etis berpengaruh positif terhadap tindakan *whistleblowing*. Sensitivitas etis berada kategori pengaruh “sedang” dengan nilai sebesar 0,588 dan memiliki persentase pengaruh sebesar 33,1%.
2. *Locus of control* ( $X_2$ ) sebagai variabel independen menunjukkan hasil yang signifikan, dimana  $t_{hitung}$  sebesar 6,558 dimana memiliki nilai yang lebih besar ( $>$ ) dari  $t_{tabel}$  sebesar 2,01537 dengan signifikansi  $0,000 < 0,05$ , maka  $Ha_2$  diterima, dengan demikian dapat dinyatakan bahwa *Locus of control* berpengaruh positif terhadap tindakan *whistleblowing*. *Locus of control* berada kategori pengaruh “kuat” dengan nilai sebesar 0,703 dan memiliki persentase pengaruh sebesar 48,3%.
3. *Personal cost* ( $X_3$ ) sebagai variabel independen menunjukkan hasil yang signifikan, dimana  $t_{hitung}$  sebesar -9,858 dimana memiliki nilai yang lebih besar ( $<$ ) dari  $t_{tabel}$  sebesar -2,01537 dengan signifikansi  $0,000 < 0,05$ , maka  $Ha_3$  diterima, dengan demikian dapat dinyatakan bahwa *Personal cost* berpengaruh negatif terhadap tindakan *whistleblowing*. *Personal cost* berada kategori pengaruh “sangat kuat” dengan nilai sebesar 0,830 dan memiliki persentase pengaruh sebesar 68,1 %

Uji simultan dilakukan dengan melakukan uji F yang bertujuan untuk menunjukkan apakah semua variabel bebas dalam model penelitian mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel terikatnya. Hasil uji simultan menunjukkan hasil sebagai berikut

**Tabel 6**  
**Hasil Uji Hipotesis Simultan ( $F_{hitung}$ )**

ANOVA <sup>a</sup>					
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	971,725	3	323,908	68,190	,000 <sup>b</sup>
Residual	199,504	42	4,750		
Total	1171,229	45			

a. Dependent Variable: Whistleblowing

b. Predictors: (Constant), Personal Cost, Sensitivitas Etis, Locus of Control

Sumber : Data primer yang diolah (2019)

Berdasarkan Tabel 6 diperoleh nilai  $F_{hitung}$  sebesar 68,19 dengan nilai sig 0,000. Nilai ini lebih besar dari  $F_{tabel}$  yaitu 2,83 dengan nilai sig 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa sensitivitas etis, *locus of control* dan *personal cost* secara simultan berpengaruh terhadap tindakan *whistleblowing*.

## PEMBAHASAN

### Pengaruh Sensitivitas Etis terhadap Tindakan Whistleblowing

Tindakan *whistleblowing* merupakan suatu tindakan yang memerlukan pemikiran dan keputusan etis yang baik sebelum benar benar dilakukan. Dalam *Theory of Planned Behavior*, sensitivitas etis merupakan sikap terhadap perilaku dimana seseorang mengevaluasi atau menilai apakah perilaku tersebut baik untuk dilakukan atau tidak, sehingga semakin individu memiliki evaluasi bahwa tindakan *whistleblowing* akan menghasilkan konsekuensi positif maka individu akan cenderung bersikap baik atau menerima tindakan tersebut. Shaub (1993) dalam Fallah (2006) menyatakan bahwa kemampuan seseorang dalam mengetahui masalah masalah etis yang terjadi tergantung pada kesadaran dalam diri setiap individu. apabila sensitivitas etis individu semakin tinggi maka semakin tinggi pula kecenderungan mereka untuk menganggap *whistleblowing* menjadi suatu hal yang penting serta semakin tinggi pula kemungkinan mereka melakukan tindakan *whistleblowing*.

Berdasarkan hasil penilaian variabel sensitivitas etis memperoleh rata rata hitung sebesar 4,28, dengan kata lain sensitivitas etis pegawai pada Perusahaan Daerah Kota Bandung berada pada kategori sangat baik. Responden pada umumnya telah mampu untuk memandang perilaku mana yang kurang pantas dan tidak sesuai dengan peraturan. Nilai kolerasi regresi antara sensitivitas etis dan tindakan *whistleblowing* adalah sebesar 0,588 dan masuk ke dalam kategori “Sedang”, hal ini berarti hubungan antara sensitivitas etis dan tindakan *whistleblowing* sudah cukup baik tetapi hubungannya tidak terlalu kuat. Hal ini di pertegas dengan nilai koefisien determinasi yang diperoleh hanya sebesar 0,331 yang berarti menunjukkan bahwa Sensitivitas etis mempengaruhi tindakan *Whistleblowing* sebesar 33,1%, sedangkan pengujian hipotesis, diperoleh nilai  $t_{hitung}$  sebesar 4,818 dengan nilai Sig. 0,000 yang lebih besar dari nilai  $t_{tabel}$  sebesar 2,01537 dengan sig 0,05. Hal ini berarti bahwa hipotesis pertama yang menyatakan bahwa “Sensitivitas Etis berpengaruh positif terhadap tindakan Whistleblowing” dapat diterima. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Yulianto (2015) dimana ia mengungkapkan jika seseorang mempunyai Sensitivitas Etis Auditor yang tinggi maka akan cenderung menganggap *whistleblowing* sebagai tindakan yang penting dan semakin tinggi pula kemungkinan mereka melakukan *whistleblowing*.

### Pengaruh Locus of Control terhadap Tindakan Whistleblowing

*Locus of Control* mewakili Norma Subjektif (*Subjective norm*) dalam *Theory of planned behavior*, dimana orang orang yang dengan *locus of control* internal akan lebih bertanggung jawab dengan apa yang mereka lakukan dan menentukan sendiri mengenai apa yang benar dan apa yang salah untuk pedoman perilaku, sehingga mereka akan lebih cenderung melakukan tindakan *whistleblowing* yang dianggap merupakan sebuah perilaku etis yang baik. Semakin tinggi *locus of Control* seseorang maka semakin tinggi pula kecenderungan mereka untuk menganggap *whistleblowing* menjadi suatu perilaku etis yang baik sehingga akan semakin tinggi pula kemungkinan mereka melakukan tindakan *whistleblowing*.

Berdasarkan hasil penelitian variable *locus of control* memperoleh rata rata hitung sebesar 4,17 dengan kata lain, locus of control pada pegawai di Perusahaan Daerah kota Bandung berada pada kategori “Baik”. Responden pada umumnya telah mampu untuk mengontrol diri mereka dalam melaksanakan pekerjaan dan mengetahui tujuan atau target mereka dalam bekerja sehingga hasil dari pekerjaan tersebut akan sesuai dengan target yang telah ditetapkan. Dengan demikian, jika ada tindakan pelanggaran ataupun kecurangan yang terjadi maka akan ada kemungkinan pegawai untuk melakukan pelaporan atas tindakan pelanggaran atau pun kecurangan tersebut, karena tidak dilaporkan hal ini akan berdampak pada hasil kerja mereka.

Secara statisik, hasil nilai kolerasi regresi antara *locus of control* dan tindakan *whistleblowing* menunjukkan angka 0,703 masuk ke dalam kategori “Kuat”, berarti hubungan antara *locus of control* dan tindakan *whistleblowing* sudah baik dan hubungannya kuat. Hal ini di

pertegas dengan nilai koefisien determinasi yang diperoleh sebesar 0,483 yang berarti menunjukkan bahwa *locus of control* mempengaruhi tindakan *whistleblowing* sebesar 48,3%, sedangkan untuk pengujian hipotesis, diperoleh nilai  $t_{hitung}$  sebesar 6,558 dengan nilai Sig. 0,000 yang lebih besar dari nilai  $t_{tabel}$  sebesar 2,01537 dengan sig 0,05. Hal ini berarti bahwa hipotesis kedua yang menyatakan “Locus of Control berpengaruh positif terhadap tindakan Whistleblowing” dapat diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Chui tahun 2003 dimana Chui menyatakan bahwa orang-orang yang memiliki *locus of control* internal akan lebih mungkin dalam melakukan tindakan *whistleblowing*. Hal ini dikarenakan orang-orang yang memiliki *locus of control* internal mereka akan lebih mungkin dalam mengambil keputusan yang tepat dalam sebuah situasi konflik.

### **Pengaruh Personal Cost terhadap Tindakan Whistleblowing**

Dalam *Theory of Planned Behavior*, persepsi kontrol perilaku dapat diwakili oleh *personal cost*. Persepsi kontrol perilaku menjelaskan bahwa perilaku atau niat tergantung pada sumber daya dan peluang yang tersedia bagi individu untuk melakukan perilaku tertentu. Dalam melakukan suatu tindakan, tentu ada risiko yang harus dilewati, sama halnya dengan tindakan *whistleblowing*. Tekanan dari lingkungan sekitar serta adanya perasaan akan memperoleh pembalasan disebut dengan *personal cost*. *Personal cost* dapat menjadi faktor utama yang menyebabkan seorang menjadi enggan melakukan tindakan *whistleblowing*. Apabila semakin tinggi persepsi *personal cost* seseorang maka akan semakin rendah niat seseorang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Adanya faktor pengalaman buruk yang diterima oleh orang-orang yang melakukan Tindakan *whistleblowing* dapat mempengaruhi perasaan individu mengenai tingkat kesulitan dalam melakukan tindakan *whistleblowing*. Sehingga jika individu merasakan banyak faktor pendukung dan sedikit faktor penghambat untuk dapat melakukan tindakan *whistleblowing*, maka lebih besar kemungkinan mereka melakukan tindakan *whistleblowing* dan begitu juga sebaliknya, semakin sedikit individu merasakan faktor pendukung dan banyak faktor penghambat untuk dapat melakukan tindakan *whistleblowing* maka lebih kecil kemungkinan mereka melakukan tindakan *whistleblowing*.

Berdasarkan hasil penelitian variabel *Personal Cost* pada Perusahaan Daerah Kota Bandung berada pada kategori “cukup tinggi” dengan nilai perolehan rata-rata hitung sebesar 2,77. Hal ini menggambarkan bahwa responden merasa risiko yang akan didapat jika melaporkan sebuah tindakan pelanggaran ataupun kecurangan akan sangat berdampak pada karier mereka di dalam perusahaan. Sehingga mereka akan lebih memilih untuk tidak melaporkan tindakan pelanggaran ataupun kecurangan yang mereka ketahui karena akan berdampak pada memburuknya hubungan profesional antara pegawai bahkan menyebabkan pemecatan. Untuk menekan hal tersebut sebenarnya perusahaan dapat memperhatikan faktor perlindungan terhadap *whistleblower* atau dengan memberikan penghargaan terhadap *whistleblower* juga dapat diterapkan, sehingga pandangan pegawai terhadap tindakan pelaporan kecurangan bukan lagi pandangan menakutkan tetapi menjadi suatu tindakan yang dapat dibanggakan.

Berdasarkan hasil statistik, nilai kolerasi regresi antara *personal cost* dan tindakan *whistleblowing* berada dalam kategori “Sangat Kuat” dengan nilai sebesar 0,830, berarti *personal cost* sangat berhubungan dengan tindakan *whistleblowing*. Hal ini dipertegas dengan nilai koefisien determinasi yang diperoleh sebesar 0,681 yang berarti menunjukkan bahwa *Personal Cost* mempengaruhi tindakan *Whistleblowing* sebesar 68,1%. Untuk pengujian hipotesis, diperoleh nilai  $t_{hitung}$  sebesar -9,858 dengan nilai Sig. 0,000 yang lebih kecil dari nilai  $t_{tabel}$  sebesar -2,01537 dengan sig 0,05, berarti bahwa hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa *personal cost* berpengaruh negatif terhadap tindakan *whistleblowing* dapat diterima. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Lestari dan Yaya (2017) yang melakukan penelitian pada aparatur sipil negara yang bekerja di kantor wilayah Kementerian Keuangan di D.I

Yogyakarta, di mana Lestari dan Yaya (2017) memperoleh hasil bahwa *personal cost* berpengaruh signifikan negatif terhadap niat melaksanakan tindakan *whistleblowing*.

### **Pengaruh Sensitivitas Etis, Locus of Control dan Personal Cost terhadap Tindakan Whistleblowing.**

*Whistleblowing* merupakan sebuah usaha yang dilakukan oleh seseorang untuk mengungkapkan sebuah pelanggaran dan kecurangan yang diketahui dengan maksud untuk menghentikan tindakan pelanggaran dan kecurangan tersebut. Dalam *prosocial organizational behavior theory*, *whistleblowing* merupakan perilaku sosial positif untuk memberikan manfaat pada orang lain atau untuk mendapatkan manfaat/keuntungan untuk dirinya sendiri. Hal ini dikarenakan tindakan *whistleblowing* dapat membantu organisasi atau perusahaan untuk mengetahui titik kesalahan yang terjadi di dalam perusahaan sehingga dapat segera diperbaiki, sehingga dalam melakukan tindakan *whistleblowing* sangat dibutuhkan bukti yang benar, pemikiran dan keputusan yang tepat serta keyakinan dari dalam diri untuk memperbaiki tindakan pelanggaran tersebut.

Sensitivitas etis menjadi salah satu faktor penting yang dapat membuat seorang lebih mudah mengetahui dan dapat melaporkan tindakan pelanggaran atau pun kecurangan yang terjadi disekitarnya, karena seseorang akan lebih mudah untuk melakukan tindakan *whistleblowing* jika orang tersebut mampu melihat dan menentukan apakah tindakan yang tidak sesuai telah terjadi. Hanya saja, selain sensitivitas etis yang baik, untuk melakukan tindakan *whistleblowing* juga dibutuhkan keyakinan agar pelaporan yang dilakukan tidak salah sasaran dan tujuan untuk menghentikan tindakan pelanggaran tersebut dapat tercapai, sehingga untuk menentukan apakah tindakan *whistleblowing* yang dilakukan sudah benar atau belum, dibutuhkan *locus of Control* yang baik juga. Karena seseorang yang memiliki locus of control yang baik maka kecenderungan mereka untuk menganggap *whistleblowing* menjadi suatu perilaku etis yang baik akan semakin tinggi dan akan semakin mungkin mereka melakukan tindakan *whistleblowing*. Tetapi, perlu diingat bahwa setiap Tindakan yang dilakukan pasti menimbulkan sebuah resiko, termasuk dengan tindakan *whistleblowing*. Rasa khawatir akan adanya tindakan pembalasan tentu ada. Hal ini disebut dengan *personal cost*. *Personal cost* harus dapat ditekan supaya pelapor tidak lagi merasa khawatir akan tindakan pembalasan dan bersedia untuk melakukan pelaporan atas tindakan pelanggaran ataupun kecurangan yang diketahuinya serta mengubah pandangan pegawai dari tindakan yang menakutkan menjadi tindakan yang dapat dibanggakan. Semakin rendah persepsi *personal cost* seseorang maka akan semakin tinggi niat orang tersebut untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

Berdasarkan hasil penelitian nilai kolerasi regresi antara sensitivitas etis, *locus of control*, *personal cost* dan tindakan *whistleblowing* memperoleh nilai sebesar 0,911 termasuk ke dalam kategori “Sangat Kuat”, berarti ketiga variable independent memiliki hubungan yang kuat dengan tindakan *whistleblowing*. Hal ini dipertegas dengan nilai koefisien determinasi yang diperoleh sebesar 0,817 dimana ini menunjukkan bahwa sensitivitas etis, *locus of control* dan *personal cost* secara bersamaan mempengaruhi tindakan *whistleblowing* sebesar 81,7%, dan sisanya sebesar 18,3% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini, seperti dalam penelitian yang dilakukan oleh Bagustianto dan Nurkholis (2015) yang menggunakan sikap terhadap *whistleblowing*, Komitmen organisasi dan Tingkat Keseriusan Kecurangan. Atau pun Husniati (2017) yang menggunakan variabel orientasi etika relativisme, Intensitas Moral, Komitmen organisasi dan Identitas Profesional sebagai faktor yang dapat mempengaruhi tindakan Whistleblowing.

Hasil pengujian hipotesis memperoleh nilai  $F_{hitung}$  sebesar 68,190 dengan nilai Sig. 0,000 yang lebih besar dari nilai  $F_{tabel}$  sebesar 2,83 dengan sig 0,05. Hal ini berarti bahwa hipotesis keempat yang menyatakan sensitivitas etis, locus of control, dan personal cost secara simultan pengaruh signifikan terhadap tindakan *whistleblowing* dapat diterima.



## Kesimpulan

Setelah melakukan penelitian dan menganalisis data yang diperoleh dari Perusahaan Daerah Kota Bandung mengenai Sensitivitas Etis, Locus of Control, personal Cost dan tindakan Whistleblowing, maka kesimpulan yang dapat diambil dalam penelitian ini adalah:

1. Sensitivitas Etis berpengaruh positif terhadap tindakan Whistleblowing memiliki hubungan sedang dengan nilai sebesar 0,588 dan memiliki pengaruh sebesar 33,1%
2. *Locus of Control* berpengaruh positif terhadap tindakan Whistleblowing memiliki hubungan yang kuat dengan nilai sebesar 0,703 dan memiliki pengaruh sebesar 48,3%
3. *Personal Cost* berpengaruh negatif terhadap tindakan Whistleblowing memiliki hubungan sangat kuat dengan nilai sebesar 0,830 dan memiliki pengaruh sebesar 68,1%
4. Sensitivitas Etis, Locus of Control, dan Personal Cost berpengaruh signifikan secara simultan terhadap tindakan Whistleblowing memiliki hubungan sangat kuat dengan nilai sebesar 0,911 dan memiliki pengaruh sebesar 81,7%.

## Saran

Berdasarkan hasil penelitian serta hal-hal yang terkait dengan keterbatasan penelitian ini, maka dapat diberikan saran-saran sebagai berikut:

1. Bagi Perusahaan sebagai bentuk pengaplikasian tindakan *whistleblowing*, faktor perlindungan terhadap *whistleblower* harus menjadi poin utama yang diperhatikan oleh instansi agar tingkat *personal cost* yang dapat ditekan sehingga tidak ada keraguan bagi pegawai untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.
2. Bagi peneliti selanjutnya disarankan untuk memperluas objek penelitian, seperti dilakukan di Instansi BUMS, BUMN bahkan di Universitas. Selain itu disarankan bagi peneliti selanjutnya untuk mengembangkan penelitian ini dengan meneliti faktor-faktor lain yang dapat berpengaruh terhadap tindakan Whistleblowing.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, S. A., M. Smith., dan Z. Ismail. (2012). *Internal Whistle-Blowing Intentions: A Study of Demographic and Individual Factors*. Journal of Modern Accounting and Auditing Vol 8 No 11: 1632-1645.
- Ajzen, I.(1991). *The Theory of Planned behaviour*. Organizational Behaviour and Human Decision Processes. 50;179-210
- Association of Certified Fraud Examiners. (2018). *Report to The Nation 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse*. Austin USA.
- Bagustianto, Rizki dan Nurkholis. (2015). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Minat Pegawai Negeri Sipil (PNS) Melakukan Tindakan Whistleblowing*. Jurnal Ekonomi dan Keuangan. Vol 19 No 2: 276-295
- Brief, A. P. dan S. J. Motowidlo. (1986). *Prosocial Organizational Behaviours*. Academy of Management Review Vol 11 No. 4: 710-725.
- Cheng, Xintong dan Khondkar E. Karim dan Karen Jingrong Lin. (2015). *A Cross-Cultural Comparison of Whistleblowing Perceptions*. Int. J. Management and Decision Making, Vol. 14, No. 1:15-31
- Chui, Randy K. (2003). *Ethical Judgment and Whistleblowing Intention: Examining The Moderating Role of Locus Of Control*. Journal of Business Ethis 43; 65-74
- Curtis, M. B. 2006. *Are Audit-related Ethical Decisions Dependent upon Mood?*. Journal of Business Ethics 68: 191-209.
- Daivetri, Aai Niyaratih. (2013). *Pengaruh Pertimbangan Etis dan Komponen Prilaku Terencana pada Niat Whistleblowing Internal dengan Locus of Control sebagai Variabel Pemoderasi*. Tesis. Yogyakarta: Program Magister Sains dan Doktor Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gajah Mada.

- Dozier, J. B dan M. P. Miceli. (1985). *Potential Predictors of Whistle-Blowing: A Prosocial Behavior Perspective*. Academy of Management Review Vol 10 No. 4: 823-836.
- Elias. (2008). *Auditing Student Professional Commitment and Anticipatory Socialization and Their Relationship to Whistleblowing*, Managerial Auditing Journal. Vol. 23, No. 3: 283-294.
- Falah, Syaikhul. (2006). *Pengaruh Budaya Organisasi dan Orientasi Etika terhadap Sensitivitas Etis*. Tesis. Semarang: Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Ghozali. Imam. (2011). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 19* (edisi kelima). Semarang: Universitas Diponegoro.
- Gujarati, Damodar N. (2003). *Basic Econometrics*. Fourth Edition. New York. The McGraw-Hill Companies
- Gundlach, Michael J, Scott C. Douglas and Mark J. Martinko.(2003). *The Decision to Blow the Whistle: A Social Information Processing Framework*. Academy of Management Review. Vol. 28, NO. 1
- Husniati, Sri. (2017). *Faktor Faktor yang Mempengaruhi Intensi untuk Melakukan Whistleblowing Internal*. JOM Fekom. Vol 4 No 1;1223-1237
- Indonesian Corruption Wacth. (2017). *Laporan Akhir Tahun ICW 2017*. Jakarta. ICW
- Janitra, Wimpi Abdirama. (2017). *Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Komitmen organisasi, dan Sensitivitas Etis Terhadap Internal Whistleblowing*. JOM Fekom. Vol 4 No 1;1208-1222.
- Jones, Gwen E. and Michael J Kavanagh. (1996) *An Experimental Examination of the Effects of Individual and Situational Factors on Unethical Behavioral Intentions in the Workplace*. Journal of Business Ethics 15;5
- Kaplan, S. E. dan Whitecotton, S. M. (2001) *An Examination of Auditor's Reporting Intentions When Another Auditor is Offered Client Employment*. A Journal of Practice and Theory. 20(1), 45-63.
- Kaplan, Steven E., Kurt Pany, Janet A. Samuels dan Jiang Zhang. *An Examination of The Effects of Procedural Safeguards on Intentions to Anonymously Report Fraud*. Auditing: Journal of Practice and Theory 28, no. 2 (2012): h. 273-288
- Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG). (2008). *Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran-SSP (Whistleblowing System-WBS)*. Jakarta: KNKG
- Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban. (2011). *Memahami Whistleblower*. Jakarta: Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK)
- Lestari, Rohmaida dan Rizal Yaya. (2017). *Whistleblowing dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Niat Melaksanakannya oleh Aparatur Sipil Negara*. Jurnal Akuntansi Vol XXI No 3:336-350
- Lidianti, Gustika Rahma. (2016). *Pengaruh Profesionalisme, Locus of Control, Komitmen Organisasi dan Intensitas Moral Internal Auditor Terhadap Intensi untuk Melakukan Whistleblowing*. Skripsi. Bandung: Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Padjadjaran.
- Mesmer-Magnus, J. R. and Viswesvaran, C., (2005). *Whistle-blowing in Organizations: An Examination of Correlates of Whistleblowing Intentions, Actions, and Retaliation*. Journal of Business Ethics, Vol 62 No.3:277-297.
- Nazir, Moh. (2014). *Metode Penelitian*. Bogor. Ghalia Indonesia
- Near, J. P. and Miceli, M. P., (1985). *Organizational Dissidence: The Case of Whistle- Blowing*. Journal of Business Ethics, Vol 4 No 1: 1-16.
- Nugroho, Vredy Octaviari (2015). *Pengaruh Persepsi Karyawan Mengenai Whistleblowing System Terhadap Pencegahan Fraud dengan Prilaku Etis Sebagai Variabel Intervening pada PT Pagilaran*. Skripsi. Yogyakarta: Program Studi Akuntansi. Universitas Negeri Yogyakarta.

- Nurfarida, Lia. (2011). *Pengaruh Budaya Etis Organisasi dan Orientasi Etika Terhadap Komitmen Organisasi dan Sensitivitas Etika Auditor*. Skripsi. Jakarta: Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah.
- Park, H dan J. Blenkinsopp. (2009). *Whistleblowing as Planned Behaviour – A Survey of South Korean Police Officer*. *Journal of Business Ethics* 85: 545-556
- Parianti, Ni Putu Ika. (2016). *Faktor Faktor yang Mempengaruhi Prilaku Whistleblowing Mahasiswa Akuntansi*. Tesis. Bali: Program Pascasarjana Universitas Udayana.
- Parmerlee, M. A., J. P. Near, dan T. C. Jensen. (1982). *Correlates of Whistleblowers' Perceptions of Organizational Retaliation*. *Administrative Science Quarterly* 27(1): 17-34.
- Putri, Utami Widya. (2016). *Pengaruh Profesionalisme, Locus of Control, Personal Cost dan Status of Wrongdoer Terhadap Whistleblowing*. Skripsi. Bandung: Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Padjadjaran.
- Riduwan & Kuncoro. Engkos Achmad. (2012). *Cara Menggunakan dan Memakai Path Analysis (Analisis Jalur)*. Bandung : Alfabeta.
- Rothschild, J dan T. D. Miethe. (1999). *Whistle-Blower Disclosures and Management Retaliation: The Battle to Control Information About Organization Corruption*. *Work and Occupations* Vol 26 No. 1: 107–128.
- Rotter, J.B.: (1966). *Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement*. *Psychological Monographs* Vol 80 No 1 (Whole No. 609).
- Schultz-Jr., J. J., D. A. Johnson., D. Morris dan S. Dyrnes. 1993. *An Investigation of The Reporting of Questionable Acts in an International Setting*. *Journal of Accounting Research* Vol 31: 75-103.
- Sekaran, U. and Bougie, R., (2016). *Research Methods For Business: A Skill-Building Approach*. 7th ed., Chichester: Wiley.
- Soedarwati, Ernie. (2015). *Pengaruh Kapasitas Individu Terhadap Budgetary Slack dengan Locus of Control Sebagai Variabel Moderasi pada OPD Kabupaten Purwakarta*. Tesis. Bandung: Program Studi Magister Ilmu Ekonomi, Universitas Padjadjaran.
- Setiyanti, Windy. (2013). *Pengaruh Faktor Organisasional, Individual, Situasional, dan Demografis Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Internal*. Tesis. Yogyakarta: Program Magister Sains dan Doktor Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gajah Mada.
- Shaub, Michael K., and Don W. Finn. (1993). *The Effect of Auditor's Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity*. *Behavioral Research in Accounting*. Vol.5 pp 146 – 166.
- Spector, P. E. (1988). *Development of the work locus of control scale*. *Journal of Occupational Psychology*, Vol 61 No 4, 335-340.
- Sugianto, Abdul Hamid Habbe dan Tawakkal (2011). *Hubungan Orientasi Etika, Komitmen Profesional, Sensitivitas Etis dengan Whistleblowing Perspektif Mahasiswa Akuntansi*.
- Sugiyono. (2012). *Statistika untuk Penelitian*. Bandung: Alfabeta.
- Transparency International. (2015). *Corruption Perceptions Index 2015*. <http://www.transparency.org/cpi2015/results> Diakses tanggal 28 Juni 2018.
- Transparency International. (2016). *Corruption Perceptions Index 2016*. [https://www.transparency.org/news/feature/corruption\\_perceptions\\_index\\_2016](https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016) Diakses tanggal 28 Juni 2018.
- Transparency International. (2017). *Corruption Perceptions Index 2017*. [https://www.transparency.org/news/feature/corruption\\_perceptions\\_index\\_2017](https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017) Diakses tanggal 28 Juni 2018.
- Tuanakotta, Theodorus M. (2017). *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi*. Edisi 2. Salemba Empat. Jakarta
- Vinten G. (1992). *Whistle Blowing: Corporate Help or Hindrance?*, *Management Decision*

- Winardi, R. D. (2013). *The Influence of Individual and Situational Factors on Lower-Level Civil Servants' Whistle- Blowing Intention in Indonesia*. Journal of Indonesian Economy and Business Vol 28 No 3: 361-376.
- Yuliaanto, R. Dimas Arief (2015). *Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesional, dan Ssensitivitas Etis Terhadap Whistleblowing (Studi Empiris pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Daerah Istimewa Yogyakarta)*. Skripsi. Yogyakarta: Program Studi Akuntansi. Universitas Negeri Yogyakarta.