



THE INFLUENCE OF ATTITUDE TOWARD THE BEHAVIOR, SUBJECTIVE NORMS, AND PERCEIVED BEHAVIORAL CONTROL ON WHISTLE-BLOWING INTENTION AND BEHAVIOR OF CPNS

PENGARUH SIKAP KE ARAH PERILAKU, NORMA SUBJEKTIF, DAN PERSEPSI KONTROL ATAS PERILAKU TERHADAP NIAT DAN PERILAKU WHISTLEBLOWING CPNS

ABSTRACT / ABSTRAK

As a candidate for the government apparatus, Civil Servant Candidates (CPNS) are expected to have the courage to become a whistleblower as they are new, fresh and relatively unheralded members of the organization that can prevent them from becoming a whistleblower. This study aimed to analyze the influence of the factors contained in Theory of Planned Behavior (TPB) are the attitude toward the behavior, subjective norms, and perceived behavioral control on whistleblowing intention and behavior. The subject of this study was prospective civil servant i.e. alumnus from Pelatihan Dasar (Latsar) CPNS Kementerian Keuangan at Financial and Education Training Agency of Makassar in 2016 and 2017. By using primary data from questionnaire, simple random sampling method and quantitative approach of Structural Equation Modelling (SEM) based on Partial Least Square (PLS)'s component or variance were applied. This study empirically showed that attitude toward behavior has no significant effect on whistleblowing intention by prospective civil servants. Subjective norms and perceived behavioral control have significant effect on whistleblowing intention by prospective civil servants. Whistleblowing intention has significant effect on whistleblowing behavior, meanwhile the perceived behavioral control has no significant effect on whistleblowing behavior.

KEYWORDS:

whistleblowing; attitudes; norms; perceptions; intentions; behaviors

Calon Pegawai Negeri Sipil (CPNS) diharapkan mempunyai keberanian untuk menjadi seorang *whistleblower* karena masih baru, segar dan relatif tidak memiliki berbagai kepentingan yang dapat menghalanginya menjadi seorang *whistleblower*. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh sikap ke arah perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol atas perilaku terhadap niat dan perilaku *whistleblowing* para CPNS menggunakan *Theory of Planned Behavior*, dengan mengambil studi kasus pada alumni Pelatihan Dasar (Latsar) CPNS Kementerian Keuangan di Balai Diklat Keuangan Makassar Tahun 2016 dan 2017. Data diperoleh langsung dari responden melalui kuesioner, dengan teknik *simple random sampling* dan pendekatan kuantitatif Pemodelan Persamaan Struktural dengan *Partial Least Square (PLS)*. Penelitian ini menemukan bahwa sikap ke arah perilaku (*attitude toward behavior*) para CPNS tidak berpengaruh signifikan terhadap niat mereka untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*). Variabel norma subjektif dan persepsi kemampuan mengontrol perilaku para CPNS, berpengaruh signifikan terhadap niat mereka untuk melakukan *whistleblowing*. Niat para CPNS dalam melakukan *whistleblowing* berpengaruh signifikan terhadap perilaku. Sedangkan persepsi kemampuan mengontrol perilaku para CPNS tidak berpengaruh signifikan terhadap perilaku.

KATA KUNCI:

whistleblowing; sikap; norma; persepsi; niat; perilaku

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: 13 Maret 2018

Dinyatakan dapat dimuat: 6 Juni 2018

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Era Reformasi yang dimulai sejak tahun 1999 telah memberi ruang gerak bagi lembaga-lembaga negara untuk berbenah dan melaksanakan program Reformasi Birokrasi di lingkungannya. Kementerian Keuangan (Kemenkeu) sebagai salah satu lembaga negara yang bertugas menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang keuangan negara, sejak tahun 2007 juga telah memulai program Reformasi Birokrasi. Reformasi Birokrasi dilakukan melalui tiga pilar penting pembenahan, yaitu: (1) Penataan Organisasi; (2) Penyempurnaan Proses Bisnis; dan (3) Sumber Daya Manusia (SDM). Reformasi Birokrasi yang dilakukan oleh Kemenkeu tersebut telah memberikan dampak positif bagi peningkatan kinerja pelaksanaan tugas, peningkatan pelayanan dan kepercayaan masyarakat, dan mendorong dan menginspirasi kementerian lainnya untuk melakukan hal yang sama.

Salah satu target program Reformasi Birokrasi yang dilakukan adalah pembenahan layanan di seluruh kegiatan pelayanan unit-unit eselon I Kemenkeu. Perubahan-perubahan yang telah dilakukan dapat dirasakan secara langsung oleh masyarakat. Salah satunya adalah dengan peluncuran *whistleblowing system* di lingkungan Kemenkeu. Langkah ini diawali dengan diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 103/PMK.09/2010 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan di Kementerian Keuangan, yang kemudian dilanjutkan dengan penerbitan petunjuk teknis pelaporan pelanggaran berupa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 149/KMK.09/2011 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) serta Tata Cara Pelaporan dan Publikasi Pelaksanaan Pengelolaan Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) di Lingkungan

Kementerian Keuangan. Layanan ini mengadopsi sistem yang telah dibangun oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), namun dalam hal tertentu dikembangkan sesuai kebutuhan Kemenkeu. Layanan pengaduan melalui *whistleblowing* merupakan layanan berbasis *web* sebagai bentuk perkembangan dalam sistem layanan pengaduan yang semula dilaksanakan secara konvensional melalui surat, telepon, SMS atau faksimile.

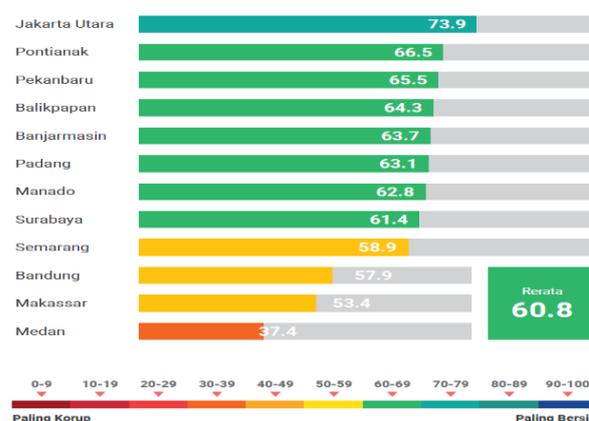
Secara umum, *whistleblowing* (pelaporan pelanggaran) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan. Tindakan tersebut dapat dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan tersebut umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*). Sedangkan *whistleblower* adalah seorang pegawai (*employee*) atau karyawan dalam suatu organisasi yang melakukan *whistleblowing* yaitu dengan menyaksikan, mengetahui, dan melaporkan adanya kejahatan atau praktik yang menyimpang dan mengancam kepentingan publik di dalam organisasinya dan memutuskan untuk mengungkap penyimpangan tersebut kepada publik atau instansi yang berwenang. *Whistleblowing* juga dapat diartikan sebagai sebuah tindakan mengungkapkan informasi dari sebuah organisasi privat ataupun publik untuk membuka kasus-kasus korupsi yang berbahaya kepada publik (Kumar & Santoro, 2017). Jeon (2017) mengungkapkan bahwa *whistleblower* memainkan peran penting dalam membuka perilaku tidak etis di pemerintah dan membuat pemerintah lebih transparan dan akuntabel kepada publik. Lebih lanjut Sweeney (2008) menyatakan *whistleblowing* lebih efektif diterapkan untuk

memerangi *fraud* dibandingkan internal audit, eksternal audit, maupun *internal controlling system*. *Whistleblower* juga dijelaskan di beberapa peraturan perundang-undangan di Indonesia. Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2011 menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan *whistleblower* adalah pelapor tindak pidana. Sedangkan dalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2014 tentang Perlindungan Saksi dan Korban dijelaskan bahwa pelapor adalah orang yang memberikan laporan, informasi, atau keterangan kepada penegak hukum mengenai tindak pidana yang akan, sedang, atau telah terjadi.

Menjadi seorang *whistleblower* pada dasarnya bukanlah suatu perkara yang mudah. Seseorang yang berasal dari internal organisasi umumnya akan menghadapi dilema dalam memutuskan apakah harus “meniup peluit (*whistle*)” atau membiarkannya tetap tersembunyi. Sebagian orang memandang *whistleblower* sebagai pengkhianat yang melanggar norma loyalitas organisasi, sebagian lainnya memandang *whistleblower* sebagai pelindung heroik terhadap nilai-nilai yang dianggap lebih penting dari loyalitas kepada organisasi (Rothschild & Miethe, 1999). Pandangan yang bertentangan tersebut kerap menjadikan calon *whistleblower* berada dalam dilema kebimbangan menentukan sikap yang pada akhirnya dapat mendistorsi intensi *whistleblowing*. Hasil survei yang dilakukan oleh Park dan Blenkinsopp (2009) pada beberapa perusahaan yang menerapkan sistem pengaduan, menyatakan bahwa hanya 32% sistem pengaduan yang dapat berjalan secara efektif.

Kasus-kasus yang pernah melibatkan *whistleblower* yang terjadi di Indonesia, diantaranya adalah kasus Susno Duaji yang mengungkap kasus mafia pajak di instansinya (Hukum Online, 2010). Kasus ini

melibatkan Gayus Tambunan, seorang staf Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Kemenkeu. Kasus yang dialaminya adalah pencucian uang dan korupsi dalam upaya pembebasan Susno Duaji dari dakwaan pencucian uang. Contoh lainnya adalah pengaduan Sudirman Said di penghujung tahun 2015 lalu, yang melaporkan Setya Novanto ke Mahkamah Kehormatan Dewan (MKD) Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Laporan tersebut berisi dugaan bahwa Setya Novanto telah meminta sejumlah saham P.T. Freeport Indonesia dengan mengatasnamakan Presiden dan Wakil Presiden Republik Indonesia (Prabowo, 2015). Semakin banyaknya orang-orang yang mengadukan atau mengungkap praktik-praktik kecurangan yang ada di perusahaan atau instansi tempat mereka bekerja, sebenarnya mengindikasikan adanya kesadaran dari para karyawan atau individu untuk membongkar dan menghentikan praktik-praktik yang dapat merugikan baik perusahaan ataupun negara serta menegakkan prinsip-prinsip *Good Governance*. Namun sayangnya, dengan masih adanya risiko yang dapat diterima oleh seorang pengadu, secara tidak langsung hal tersebut akan memengaruhi niat individu untuk melapor.



Gambar 1. Hasil Survei Persepsi Korupsi (IPK) Tahun 2017

Sumber: (Transparency International, 2017)

Akhirnya, masyarakat cenderung membiarkan perilaku menyimpang itu terjadi di depan mata. Hal ini dikonfirmasi oleh hasil Survei Persepsi Korupsi di 12 kota di Indonesia pada tahun 2017 oleh *Transparency International* yang menyebutkan bahwa faktor penghambat pemberantasan korupsi di Indonesia diantaranya karena masyarakat menganggapnya bukan masalah penting (61,5%), dibiarkan (58,7%), bukan masalah prioritas (57,8%), dianggap sebagai kebiasaan (53,9%) dan tidak dipidanakan dengan tegas (45,8%) (*Transparency International*, 2017).

Peningkatan pengungkapan tindak kecurangan dalam beberapa tahun belakangan ini baik di sektor privat maupun di sektor pemerintahan, telah mampu menyedot perhatian serius dari publik. Bentuk tipologi *fraud* yang paling sensitif dan menjadi perhatian, khususnya yang terjadi di sektor publik di Indonesia, adalah korupsi. Berdasarkan Indeks Persepsi Korupsi (IPK) tahun 2017 yang diterbitkan oleh *Transparency International*, Indonesia memperoleh nilai 37 atau berada pada peringkat 90 dari 180 negara yang disurvei. Hasil penilaian tersebut menunjukkan bahwa persepsi korupsi di Indonesia masih tinggi. Jika dibandingkan dengan tahun 2016, IPK Indonesia mendapat nilai yang hampir sama yaitu 36 dengan urutan peringkat 88. Hasil ini dapat ditafsirkan bahwa pemberantasan korupsi di Indonesia dinilai berjalan relatif stagnan atau bahkan cenderung menurun. Sementara itu, untuk tingkat kota/provinsi di Indonesia, hasil survei IPK tahun 2017 menyebutkan bahwa kota Medan, Makassar, Bandung dan Semarang termasuk kota yang rawan korupsi sebagaimana dapat dilihat pada gambar 1. Dengan demikian, peran seorang *whistleblower* menjadi penting untuk menekan laju atau bahkan menghilangkan praktik-praktik kecurangan di masyarakat.

Beberapa ahli dan praktisi *whistleblowing* telah mengaplikasikan konsep *Theory of Planned Behavior* (TPB) untuk mengukur intensi seseorang menjadi seorang *whistleblower*. Teori ini menjelaskan bahwa perilaku yang dilakukan oleh individu timbul karena adanya niat untuk berperilaku. Berdasarkan teori ini, dapat diketahui bahwa niat terbentuk dari *attitude toward behavior*, *subjective norms*, dan *perceived behavioral control* yang dimiliki individu. Sikap terhadap perilaku (*attitude toward behavior*) merupakan evaluasi individu secara positif atau negatif terhadap benda, orang, institusi, kejadian, perilaku atau niat tertentu (Ajzen, 2012). Sikap individu terhadap suatu perilaku diperoleh dari keyakinan terhadap konsekuensi yang ditimbulkan perilaku tersebut. Apabila seseorang melakukan perilaku yang menghasilkan *outcome* positif, maka individu tersebut memiliki sikap positif, begitu juga sebaliknya. Norma subjektif (*subjective norm*) merupakan faktor di luar individu yang menunjukkan persepsi seseorang tentang perilaku yang dilaksanakan. Norma subjektif tidak hanya ditentukan *referent*, tetapi juga *motivation to comply*. Apabila individu yakin bahwa *referent* menyetujui dirinya melaksanakan suatu perilaku dan termotivasi mengikuti suatu perilaku, maka individu tersebut akan merasakan adanya tekanan sosial untuk melakukannya, begitu juga sebaliknya (Ajzen, 2012). Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) adalah persepsi atau kemampuan diri individu mengenai kontrol individu tersebut atas suatu perilaku. *Perceived behavioral control* ditentukan oleh pengalaman masa lalu individu atau dipengaruhi pengalaman dari orang lain. Individu akan melakukan suatu perilaku jika telah mengevaluasi perilaku tersebut secara positif, adanya tekanan sosial untuk melakukan perilaku, serta individu percaya dan memiliki kesempatan untuk melakukan suatu perilaku (Ajzen, 2012).

Tinjauan Pustaka

Beberapa penelitian terdahulu memberikan hasil yang tidak konsisten dan terkesan berbeda-beda (kontradiktif) mengenai aplikasi konsep TPB ini. Hal ini menunjukkan adanya kesenjangan penelitian (*research gap*) yang memungkinkan untuk diisi. Penelitian tersebut diantaranya dilakukan oleh Uddin dan Gillet (2005) yang memberikan hasil norma subjektif berpengaruh negatif pada niat manajer keuangan dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hasil penelitian berbeda didapatkan oleh Carpenter dan Reimers (2005) yang menunjukkan bukti empiris norma subjektif berpengaruh positif pada niat manajer keuangan dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Penelitian Banda (2012) yang menguji TPB terhadap niat *whistleblowing* pada internal auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menemukan bahwa penalaran moral dan persepsi kendali atas perilaku tidak signifikan berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan pengungkapan kecurangan, sedangkan sikap ke arah perilaku dan norma subjektif berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*. Berbeda juga dengan penelitian Daivetri (2013), sikap ke arah perilaku dan norma subjektif berpengaruh signifikan terhadap niat *whistleblowing* pegawai Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), sedangkan persepsi kontrol perilaku berpengaruh negatif terhadap niat *whistleblowing* pegawai PPATK. Pengaplikasian TPB telah dilakukan dalam berbagai konteks seperti kepatuhan pajak (Bobek & Hatfield, 2003; Hidayat & Nugroho, 2010), perilaku akuntan publik (Buchan, 2005), keputusan etis manajer (Carpenter & Reimers, 2005), perilaku *whistleblowing* oleh *chief financial officer* (Uddin & Gillett, 2002) dan dalam pembuatan anggaran (Su & Ni, 2013). Penelitian terdahulu yang pernah dilakukan pada perilaku Aparatur Sipil Negara (ASN) pada organisasi sektor

publik adalah penelitian oleh Rustiarini dan Sunarsih (2015), Bagustianto dan Nurkholis (2015), serta Lestari dan Yaya (2017) yang meneliti perilaku Aparatur Sipil Negara (ASN) masing-masing di lingkungan BPK, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Kemenkeu di Daerah Istimewa Yogyakarta.

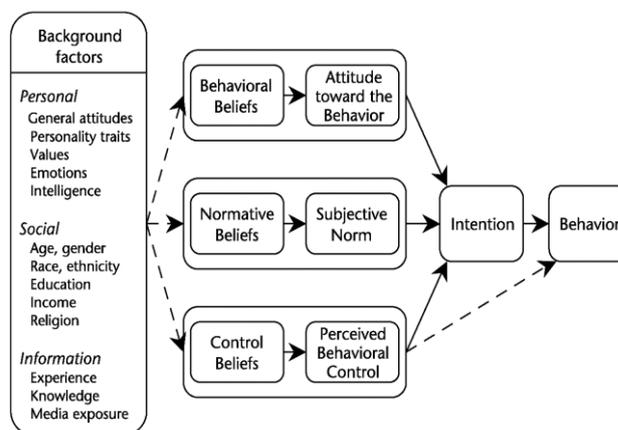
Meskipun penelitian terkait pengaplikasian konsep TPB telah banyak dilakukan, penelusuran penulis pada sejumlah publikasi ilmiah menunjukkan bahwa penelitian ini masih jarang diaplikasikan pada perilaku para Calon Pegawai Negeri Sipil (CPNS) sebagai bagian dari ASN pada organisasi publik. Oleh karena itu, penelitian ini hendak mengaplikasikan TPB dalam mengukur perilaku para CPNS di lingkungan Kemenkeu dalam melakukan *whistleblowing*. Penelitian terkait *whistleblowing* pada perilaku para CPNS menarik untuk diteliti karena mereka adalah calon-calon apatur pemerintah di masa yang akan datang. Sebagai seorang calon aparatur, CPNS diharapkan mempunyai keberanian untuk menjadi seorang *whistleblower* atau pengungkap kecurangan karena para CPNS adalah anggota yang baru dalam organisasi dan relatif tidak memiliki berbagai kepentingan yang dapat menghalanginya menjadi seorang *whistleblower*. Selain itu, para CPNS saat ini juga merupakan alumni proses pendidikan dan pelatihan dasar (latsar) model baru (sesuai Peraturan Kepala Lembaga Administrasi Negara Nomor 21 Tahun 2016), yang memadukan pembelajaran klasikal dan non-klasikal di tempat pelatihan dan di tempat kerja. Hal tersebut memungkinkan peserta untuk mampu menginternalisasi, menerapkan, mengaktualisasikan, dan menjadikan nilai-nilai materi pelatihan yang terdiri dari akuntabilitas, nasionalisme, etika publik, komitmen mutu, dan anti korupsi sebagai sebuah kebiasaan (*habituasi*). Dengan demikian, diharapkan semangat dan motivasi

untuk menjadi seorang *whistleblower* dapat lebih besar dibanding para ASN lainnya yang telah lama bekerja dan mengalami berbagai macam distorsi intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Penelitian ini berbeda dari penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Banda (2012), Bagustianto dan Nurkholis (2015), serta Lestari dan Yaya (2017) karena objek penelitian ini adalah para CPNS, sedangkan pada penelitian sebelumnya menggunakan objek penelitian Pegawai Negeri Sipil (PNS) atau auditor yang telah lama bekerja. Selain itu, penelitian ini sepenuhnya mengaplikasikan konsep TPB oleh Ajzen (1991) tanpa menambah atau mengurangi variabel-variabel yang lain, dimana pada penelitian sebelumnya hal ini tidak dilakukan. Penulis meyakini bahwa konsep TPB adalah konsep yang relatif mampu mengukur intensi perilaku seseorang dan konsep ini masih sangat relevan untuk diaplikasikan dalam lingkungan organisasi publik, khususnya bagi para CPNS di lingkungan Kemenkeu. Selain itu, menurut Dewi (2016), konsep TPB diterima secara luas sebagai kerangka umum untuk memprediksi niat perilaku tetapi masih kurang digunakan dalam studi *whistleblowing*. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan atau rekomendasi yang berharga bagi upaya penyempurnaan konsep dan aplikasi *whistleblowing system* yang sedang diterapkan di lingkungan Kemenkeu saat ini.

Penelitian ini dikembangkan berdasarkan pendekatan konsep TPB sebagaimana pada gambar 2, bahwa niat untuk melakukan perilaku (*intention*) merupakan komponen diri individu yang mengacu pada keinginan untuk melakukan perilaku tertentu. Semakin besar persepsi kontrol perilaku yang dirasakan, maka semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan perilaku yang dipertimbangkan. Pada akhirnya niat atau intensi yang kuat akan melahirkan perilaku. Di sisi

lain, hubungan langsung antara persepsi kendali atas perilaku (*perceived behavioral control*) dan perilaku itu sendiri didasarkan pada pemahaman bahwa semakin besar seseorang memiliki kesempatan serta seberapa halangan yang dapat diantisipasi maka semakin besar pula kontrol yang dirasakan atas tingkah laku tersebut. Persepsi kendali atas perilaku ini dihasilkan dari persepsi seorang individu terhadap perilaku yang akan dilakukannya, dimana seseorang merasa yakin jika persepsi yang dimilikinya adalah hasil kontrol terhadap dirinya sendiri mengenai persepsi perilaku tersebut.



Gambar 2. Model Theory Planned Behavior
Sumber: (Ajzen, 1991, 2012)

Tujuan dan Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, penelitian ini dilakukan dengan tujuan umum yaitu untuk melihat sejauhmana implementasi *whistleblowing* di lingkungan Kemenkeu berdasarkan konsep TPB. Sedangkan tujuan khusus penelitian secara rinci yaitu untuk menganalisis pengaruh sikap ke arah perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol atas perilaku terhadap niat dan perilaku *whistleblowing* di lingkungan Kemenkeu. Rumusan masalah yang disusun, yaitu: (1) apakah sikap ke arah perilaku berpengaruh terhadap niat; (2) apakah norma subjektif berpengaruh terhadap niat; (3) apakah persepsi kendali atas perilaku berpengaruh terhadap niat; (4) apakah niat

berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing*; dan (5) apakah persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing*.

Penelitian merumuskan beberapa hipotesis penelitian yang hendak diuji, yaitu:

H1 : Sikap ke arah perilaku (*attitude toward behavior*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).

H2 : Norma subjektif (*subjective norms*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).

H3 : Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).

H4 : Niat (*intention*) para CPNS untuk pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*) berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para CPNS.

H5 : Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para CPNS.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian studi kasus, yakni penelitian tentang status subjek penelitian yang berkenaan dengan suatu fase spesifik atau khas dari keseluruhan personalitas (Nazir, 2003). Dari permasalahan yang diteliti, penelitian ini merupakan penelitian kausalitas yang bertujuan untuk menganalisis hubungan atau pengaruh (sebab akibat) dari dua atau lebih fenomena melalui pengujian hipotesis (Sekaran, 2006).

Data Penelitian

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini berasal dari data primer dan data sekunder.

Data primer penelitian diperoleh langsung dari responden melalui metode pengumpulan data berupa kuesioner. Pembagian kuesioner penelitian dilakukan secara *online* dengan perangkat *google forms*. Kuesioner dikirim secara *online* kepada seluruh responden melalui alamat *email* masing-masing responden yang terdaftar pada *database* Admin Aplikasi SEMANTIK Seksi Penyelenggaraan Balai Diklat Keuangan Makassar. Proses pengumpulan data dilakukan selama kurang lebih dua pekan, sejak tanggal 28 Februari s.d. 12 Maret 2018. Sedangkan data sekunder penelitian diperoleh dari beberapa sumber seperti Seksi Penyelenggaraan Balai Diklat Keuangan Makassar, Seksi Evaluasi dan Informasi Balai Diklat Keuangan Makassar, Pusdiklat Pengembangan Sumber Daya Manusia (PSDM) Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK), dan lainnya.

Populasi dan Sampel

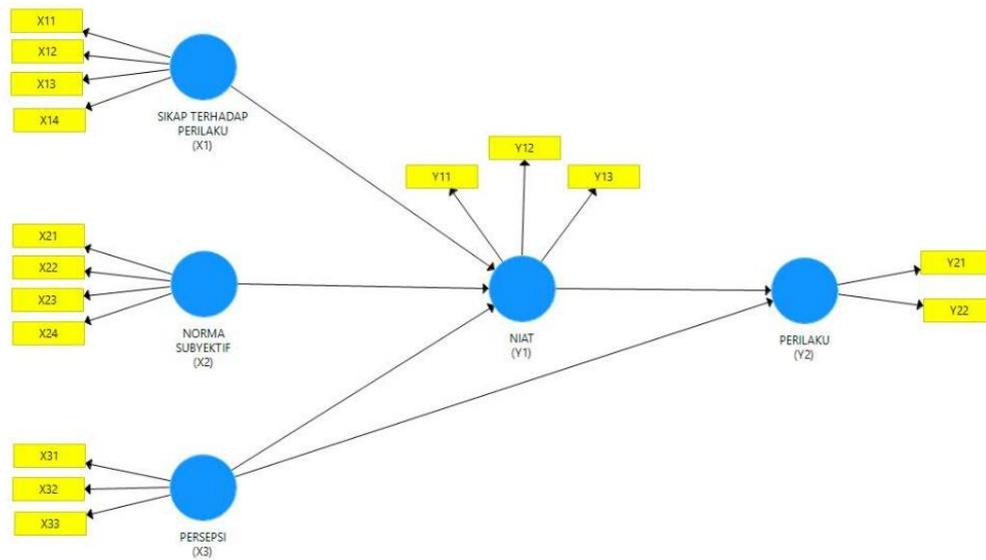
Populasi dalam penelitian ini adalah para alumni Latsar periode 4 tahun 2016 dan periode 1, 2 dan 3 tahun 2017 yang diselenggarakan di Balai Diklat Keuangan Makassar yang masih berstatus CPNS, yaitu berjumlah 398 orang. Periode atau angkatan pelatihan yang dipilih adalah tahun 2016 dan 2017, karena kurikulum atau model pelatihan versi baru mulai dilaksanakan pada tahun 2016 hingga saat ini. Para alumni latsar ini berasal dari satuan-satuan kerja di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC). Selain karena ketersediaan data, kedua unit Eselon I ini dipilih karena tingginya kemungkinan atau potensi tindak kecurangan atau pelanggaran pada kedua unit tersebut berdasarkan pengalaman atau observasi penulis (misalnya dalam praktik pengadaan barang/jasa dimana penulis pernah menjabat sebagai anggota Pokja ULP Kementerian Provinsi Sulawesi Selatan periode 2014-2016).

Mengingat bahwa status responden yang relatif homogen, maka teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *simple random sampling*. Untuk menentukan jumlah sampel, penelitian ini menggunakan rumus Slovin sebagai berikut (Ariola, 2006): $n = N/[1+(N. \alpha^2)]$, dimana n = jumlah sampel penelitian, N = Jumlah populasi penelitian, dan α = *error level* (tingkat kesalahan). Dengan menggunakan rumus Slovin tersebut dan tingkat kesalahan (*error level*) sebesar 5% (tingkat signifikansi) maka jumlah sampel penelitian ini ditetapkan sebanyak 199 orang.

Variabel dan Indikator Penelitian

Penelitian ini menggunakan lima variabel dari model TPB yang dikeluarkan oleh Ajzen (1991), berdasarkan bagan kerangka pikir yang diadopsi dari konsep TPB oleh Ajzen (1991) pada gambar 3. Variabel tersebut terdiri dari variabel eksogen dan variabel endogen. Variabel eksogen adalah variabel

independen (bebas) yang memengaruhi variabel dependen (terikat) yang ditunjukkan dengan adanya anak panah yang berasal dari variabel tersebut menuju variabel endogen dalam model. Sedangkan variabel endogen adalah variabel dependen (terikat) yang dipengaruhi oleh variabel independen (bebas) yang ditunjukkan dengan adanya anak panah yang menuju variabel tersebut dalam model. Variabel eksogen penelitian ini terdiri atas variabel sikap ke arah perilaku (*attitude toward behavior*) (X1), norma subjektif (*subjective norm*) (X2), dan persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) (X3). Sedangkan variabel endogen penelitian ini terdiri atas variabel niat (*whistleblowing intention*) (Y1) dan perilaku (*whistleblowing behavior*) (Y2).



Gambar 3. Bagan Kerangka Pikir
 Sumber: (Ajzen, 1991,2012)

Tabel 1. Definisi Operasional Variabel

No.	Variabel	Deskripsi	Indikator
1.	Sikap ke arah perilaku (<i>attitude toward behavior</i>)	Merupakan penilaian seseorang ketika melihat atau mengetahui suatu perilaku yang dilakukan oleh seseorang. Penilaian yang diberikan dapat berupa penilaian yang positif ataupun negatif (Sulistomo & Prastiwi, 2011).	Variabel ini diukur menggunakan empat <i>item</i> pernyataan yang diadopsi dari penelitian Sulistomo dan Prastiwi (2011) dan Hays (2013).
2.	Norma subjektif (<i>subjective norm</i>)	Merupakan norma yang dihasilkan seseorang berdasarkan norma yang ada di sekitarnya. Seseorang akan memiliki suatu norma yang diyakininya sendiri yang memiliki pengaruh dari norma yang ada di sekitar orang tersebut (Sulistomo & Prastiwi, 2011).	Variabel ini diukur menggunakan empat <i>item</i> pernyataan yang diadopsi dari penelitian Sulistomo dan Prastiwi (2011) dan Hays (2013).
3.	Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (<i>perceived behavioral control</i>)	Merupakan suatu persepsi seseorang terhadap suatu perilaku yang dilakukan orang lain, dimana ia yakin bahwa persepsi yang dimilikinya merupakan hasil dari kontrol dirinya sendiri mengenai persepsi perilaku tersebut (Sulistomo dan Prastiwi, 2011).	Variabel ini diukur menggunakan 3 <i>item</i> pernyataan yang diadopsi dari penelitian Sulistomo dan Prastiwi (2011) dan Hays (2013).
4.	Niat untuk melakukan perilaku (<i>whistleblowing intention</i>)	Komponen diri individu yang mengacu pada keinginan untuk melakukan perilaku tertentu (Parianti, dkk., 2016).	Variabel ini diukur menggunakan 3 <i>item</i> pernyataan yang diadopsi dari penelitian Sulistomo dan Prastiwi (2011).
5.	Perilaku (<i>whistleblowing behavior</i>)	Tindakan nyata yang dilakukan seseorang berdasarkan niat yang ada.	Variabel ini diukur menggunakan 2 <i>item</i> pernyataan yang diadopsi dari penelitian Nayir dan Herzig (2012).

Definisi operasional, deskripsi dan indikator masing-masing variabel tersebut dijabarkan pada tabel 1. Setiap variabel diukur dengan menggunakan skala *Likert* 5 poin, yaitu sangat setuju: 5; setuju: 4; kurang setuju: 3; tidak setuju: 2; sangat tidak setuju: 1.

Teknik Analisis

Teknik analisis dilakukan menggunakan Pemodelan Persamaan Struktural atau *Structural Equation Modelling* (SEM) berbasis komponen atau varian (*component based*) yang populer dengan *Partial Least Square* (PLS) dengan bantuan program *SmartPLS* (Ghozali, 2008). Teknik ini dipilih dengan alasan bahwa teknik PLS tidak membutuhkan banyak asumsi. Data tidak harus berdistribusi

normal multivariate dan jumlah sampel tidak harus besar (Ghozali merekomendasikan antara 30-100). Selain itu, teknik ini banyak dipakai untuk analisis kausal-prediktif (*causal-predictive analysis*) yang rumit dan merupakan teknik yang sesuai untuk digunakan dalam aplikasi prediksi dan pengembangan teori seperti pada penelitian ini. Selain itu, mengingat jumlah sampel yang digunakan pada penelitian ini kecil maka PLS digunakan sebagai alat analisisnya (Hartono, 2011). Teknik PLS penelitian menerapkan dua macam komponen pada model kausal yaitu: model pengukuran (*measurement model*) dan model struktural (*structural model*).

1. Menilai atau evaluasi model pengukuran (*measurement model*)

Model pengukuran adalah penilaian terhadap reliabilitas dan validitas variabel penelitian atau didefinisikan sebagai hubungan antara indikator dengan variabel laten. Kriteria untuk menilai model pengukuran dalam penelitian ini yaitu:

- a. Validitas Konvergen (*convergent validity*) dari model pengukuran dengan reflektif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara *item score/component score* dengan *construct score* yang dihitung dengan PLS. Validitas konvergen bertujuan untuk mengetahui validitas setiap hubungan antara indikator dengan variabel latennya. Validitas konvergen dinilai berdasarkan korelasi antara skor *item* dengan skor variabel. Nilai *loading* memiliki tingkat validitas tinggi jika lebih besar dari 0,5 (Ghozali, 2008).
- b. Validitas Diskriminan (*discriminant validity*) digunakan untuk membuktikan bahwa konstruk laten memprediksi ukuran pada blok mereka lebih baik daripada ukuran pada blok lainnya. Fornell & Larcker dalam Ghozali (2008) mengatakan bahwa metode untuk mengukur *discriminant validity* adalah dengan melihat nilai *Average Variance Extracted* (AVE). Jika nilai AVE setiap konstruk lebih besar dari 0,5 maka model dikatakan memiliki nilai *discriminant validity* yang baik. Berikut rumus untuk menghitung AVE:

$$AVE = \frac{\sum \lambda_i^2}{\sum \lambda_i^2 + \sum_i \text{var}(\epsilon_i)}$$

λ_i adalah *component loading* ke indikator dan $\text{var}(\epsilon_i) = 1 - \lambda_i^2$. Jika semua indikator distandarasi, maka ukuran tersebut sama dengan *average communalities* dalam blok.

- c. Realibilitas Konstruk (*composite reliability*) blok indikator yang mengukur suatu konstruk dapat dievaluasi dengan dua macam ukuran yaitu internal *consistency* dan *cronbach's alpha*. Dengan menggunakan *output* yang dihasilkan oleh PLS, maka *composite reliability* dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$pc = \frac{(\sum \lambda_i)^2}{(\sum \lambda_i)^2 + \sum_i \text{var}(\epsilon_i)}$$

λ_i adalah *component loading* ke indikator dan $\text{var}(\epsilon_i) = 1 - \lambda_i^2$. Pc sebagai ukuran internal *consistency* hanya dapat digunakan untuk konstruk indikator reflektif. Chin dalam Ghozali (2008) menyatakan suatu variabel laten memiliki reliabilitas yang tinggi apabila nilai *composite reliability* di atas 0,7 dan atau *Conbach's Alpha* di atas 0,6.

Setelah dilakukan penilaian model pengukuran (*measurement model*) untuk meyakinkan bahwa pengukuran-pengukuran konstruk valid dan reliabel, maka dilakukan pengujian tahap berikutnya.

- 2. Menilai atau evaluasi model struktural (*structural model*)

Pengujian model struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara konstruk atau variabel laten, yang dilihat dari nilai *R-Square* (R^2) dari model penelitian dan nilai estimasi koefisien jalur strukturalnya (*estimate for path coefficients*). Nilai *R-Square* (R^2) adalah koefisien determinasi pada konstruk endogen. Koefisien determinasi diartikan sebagai seberapa besar kemampuan semua variabel eksogen dalam menjelaskan varians dari variabel endogennya. Menurut Chin (1998), nilai *R-Square* sebesar 0,67 (kuat), 0,33 (moderat) dan 0,19 (lemah).

Nilai estimasi koefisien jalur struktural pada model (*estimate for path coefficients*)

merupakan nilai koefisien jalur yang menunjukkan besarnya pengaruh variabel (konstruk). Nilai estimasi ini dievaluasi dengan menggunakan uji *t-statistik* yang diperoleh lewat prosedur *bootstrapping* (Ghozali, 2008). *Bootstrapping* adalah metode yang berbasis komputer yang digunakan untuk pengukuran akurasi dari taksiran statistik (pendugaan besaran statistik dan selang kepercayaan). *Pem-bootstrap-an* merupakan teknik nonparametrik secara inferensial. Penerapan metode *re-sampling* dalam *bootstrapping* memungkinkan berlakunya data terdistribusi bebas (*distribution free*), tidak memerlukan asumsi distribusi normal, serta tidak memerlukan sampel yang besar (direkomendasikan sampel minimum 30). Pengujian dilakukan dengan uji *t-statistik* (*t-test*), dengan kriteria jika diperoleh nilai *p-value* $\leq 0,05$ ($\alpha = 5\%$), maka disimpulkan signifikan dan sebaliknya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Jumlah responden yang ditetapkan sebagai sampel penelitian ini berjumlah 199 orang. Kuesioner penelitian telah dikirim secara *online* kepada seluruh responden melalui alamat *email* masing-masing dengan menggunakan perangkat *Google Forms*. Hingga batas akhir pengembalian kuesioner, terdapat 14 notifikasi gagal kirim dari *google system* karena alamat *email* yang ada ternyata tidak valid. Artinya, ada 14 orang responden yang dinyatakan gugur sebagai sampel. Sementara, jumlah responden yang mengembalikan kuesioner dalam keadaan terisi lengkap hanya sebanyak 81 orang. Hal ini berarti tingkat pengembalian kuesioner (*response rate*) hanya mencapai 43,78% dari jumlah sampel valid yang ditetapkan. Meskipun *response rate* tidak mencapai 100%, penelitian tetap dapat dilanjutkan ke tahapan analisis. Hartono (2011) menyebutkan bahwa

response rate tidak harus mencapai 100%, namun akan semakin baik apabila tingkat respons semakin tinggi. Bahkan kuesioner yang dikirimkan lewat media (seperti pos atau *email*) dengan tingkat respons sebesar 30% sudah dapat dikatakan memadai. Terhadap kuesioner yang terisi tersebut kemudian dilakukan tabulasi, dilanjutkan dengan deskripsi dan klasifikasi responden berdasarkan jenis kelamin, pengalaman dan pendidikan serta pengolahan data.

Responden penelitian terdiri laki-laki dan perempuan. Berdasarkan jenis kelamin, jumlah responden dalam penelitian ini didominasi oleh laki-laki sebanyak 54 orang (66,7%), sedangkan perempuan sebanyak 27 orang (33,3%). Berdasarkan tingkat pendidikan, responden dalam penelitian ini didominasi oleh CPNS dengan latar pendidikan terakhir pada jenjang Diploma I yaitu sebanyak 64 orang (79%). Sedangkan responden dengan tingkat pendidikan lainnya yaitu Diploma III berjumlah 17 orang (21%). Adapun asal unit kerja, sebanyak 41 orang responden (50,6%) berasal dari unit kerja Direktorat Jenderal Pajak dan 40 orang responden (49,4%) berasal dari unit kerja DJBC.

Hasil Analisis Data

Evaluasi Model Pengukuran

Analisis data penelitian diawali dengan melakukan evaluasi model pengukuran yang bertujuan untuk mengukur validitas dan reliabilitas variabel dalam model. Tingkat validitas dan reliabilitas dapat dilihat melalui validitas konvergen, validitas diskriminan dan reliabilitas konstruk (Ghozali, 2008). Hasil olah data untuk melihat nilai muatan (*loading*) dalam rangka menguji validitas konvergen (*convergent validity*) indikator penelitian adalah sebagaimana terdapat pada tabel 2.

Tabel 2. Nilai Muatan (*Loading*) Indikator

Variabel	Indikator	Kode	Muatan
SIKAP TERHADAP PERILAKU (X1)	Melakukan pelaporan tindak kecurangan (<i>whistleblowing</i>) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini adalah hal yang seharusnya dilakukan seseorang.	X11	0,694
	Melakukan pelaporan tindak kecurangan (<i>whistleblowing</i>) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini adalah tindakan beretika.	X12	0,875
	Melakukan pelaporan tindak kecurangan (<i>whistleblowing</i>) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini adalah tindakan yang membanggakan.	X13	0,712
	Melakukan pelaporan tindak kecurangan (<i>whistleblowing</i>) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini adalah tindakan yang positif.	X14	0,725
NORMA SUBJEKTIF (X2)	Orang-orang yang posisinya penting bagi saya (seperti atasan atau lainnya), menganjurkan saya untuk melakukan pelaporan tindak kecurangan (<i>whistleblowing</i>) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini.	X21	0,793
	Orang-orang yang sangat dekat dengan saya, menganjurkan saya untuk melakukan pelaporan tindak kecurangan (<i>whistleblowing</i>) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini.	X22	0,824
	Orang-orang yang ada di lingkungan saya secara umum, menganjurkan saya untuk melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (<i>whistleblowing</i>).	X23	0,893
	Saya percaya diri jika melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (<i>whistleblowing</i>).	X24	0,734
PERSEPSI (X3)	Ketika saya melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (<i>whistleblowing</i>), saya melakukannya tanpa menghiraukan persepsi atau pendapat orang lain terhadap apa yang saya lakukan tersebut.	X31	0,574
	Ketika saya melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (<i>whistleblowing</i>), saya melakukannya secara sadar dan atas kontrol pribadi.	X32	0,901
	Saya menerima risiko dan tanggung jawab ketika melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (<i>whistleblowing</i>).	X33	0,790
NIAT (Y1)	Saya betul-betul berniat untuk melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (<i>whistleblowing</i>).	Y11	0,957
	Saya betul-betul akan melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (<i>whistleblowing</i>).	Y12	0,939
	Saya betul-betul berencana melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (<i>whistleblowing</i>).	Y13	0,906
PERILAKU (Y2)	Jika telah betul-betul berniat, saya akan melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (<i>whistleblowing</i>) kepada orang atau pihak yang tepat dan memiliki kewenangan untuk menindaklanjuti.	Y21	0,948
	Jika telah betul-betul berencana, saya akan melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (<i>whistleblowing</i>) kepada	Y22	0,936

Variabel	Indikator	Kode	Muatan
	orang atau pihak yang tepat dan memiliki kewenangan untuk menindaklanjuti.		

Sumber: Data Primer, diolah

Tabel 2 menunjukkan bahwa semua indikator penelitian telah memiliki nilai muatan (*loading*) lebih dari 0,50 yang menandakan bahwa semua indikator telah memenuhi syarat validitas konvergen.

Selanjutnya, hasil olah data untuk melihat nilai *cross loading* dalam rangka menguji validitas diskriminan (*discriminant validity*) dan reliabilitas konstruk (*composite reliability*) indikator dan konstruk penelitian yaitu melihat nilai AVE, *composite reliability* dan *cronbach alpha* adalah sebagaimana terdapat pada tabel 3.

Tabel 3. Nilai AVE, Reliability dan Cronbach Alpha Konstruk

Variabel (Konstruk)	Cronbach's Alpha	Composite Reliability	Nilai AVE
Sikap Terhadap Perilaku (X1)	0,748	0,840	0,570
Norma Subjektif (X2)	0,829	0,886	0,661
Persepsi (X3)	0,660	0,806	0,588
Niat (Y1)	0,927	0,954	0,873
Perilaku (Y2)	0,874	0,941	0,888

Sumber: Data Primer, diolah

Berdasarkan tabel 3, nilai AVE semua variabel lebih besar dari 0,5, sehingga seluruh konstruk dan indikator dinyatakan valid. Nilai *cronbach alpha* dan *composite reliability* untuk semua variabel lebih besar dari 0,6 dan 0,70 sebagai nilai rujukan, sehingga dapat dinyatakan bahwa semua konstruk memiliki reliabilitas yang baik dan memenuhi syarat.

Evaluasi Model Struktural

Setelah penilaian model pengukuran (*measurement model*) dilakukan dan seluruh konstruk penelitian adalah valid dan reliabel, maka terhadap analisis data dilakukan pengujian tahap berikutnya dalam evaluasi model struktural. Evaluasi Model Struktural

menggambarkan hubungan antar variabel laten berdasarkan pada *substantive theory*. Menilai model struktural dapat dilakukan dengan cara melihat model struktural yang terdiri dari hubungan yang dihipotesiskan diantara konstruk-konstruk laten dalam model penelitian. Dengan menggunakan metode *Bootstrapping* pada *SmartPLS 3*, diperoleh nilai koefisien jalur (*path coefficient*), nilai t-statistik dan *P-values* sebagaimana ditunjukkan pada tabel 4.

Tabel 4. Koefisien Jalur dan t-Statistik

Jalur Hubungan	Coefficient (original sample)	t-stat	P-values
Sikap Terhadap Perilaku (X1) → Niat (Y1)	0,091	0,849	0,396
Norma Subjektif (X2) → Niat (Y1)	0,459	3,495	0,001
Persepsi (X3) → Niat (Y1)	0,257	2,859	0,004
Niat (Y1) → Perilaku (Y2)	0,617	4,979	0,000
Persepsi (X3) → Perilaku (Y2)	0,176	1,612	0,108

Sumber: Data Primer, diolah

Nilai t-tabel dihitung terlebih dahulu dengan ketentuan nilai *alpha* (α) sebesar 0,05 dan *degree of freedom* (DF) sebesar n-2. Jumlah data yang digunakan dalam penelitian ini adalah 70, sehingga nilai DF adalah 79. Nilai t-tabel untuk DF 79 dan (α) 0,05 adalah 1,990. Berdasarkan tabel 4, terlihat bahwa tidak semua nilai t-statistik pada tabel di atas lebih besar dari nilai t-tabel 1,990. Dengan demikian, tidak semua variabel independen memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen pada jalur-jalur hubungan variabel pada model. Norma Subjektif (X2) memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang signifikan terhadap Niat (Y1), Persepsi (X3) memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang

signifikan terhadap Niat (Y1), dan Niat (Y1) memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang signifikan terhadap Perilaku (Y2). Sementara Sikap terhadap Perilaku (X1) memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang tidak signifikan terhadap Niat (Y1) dan Persepsi (X3) memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang tidak signifikan terhadap Perilaku (Y2).

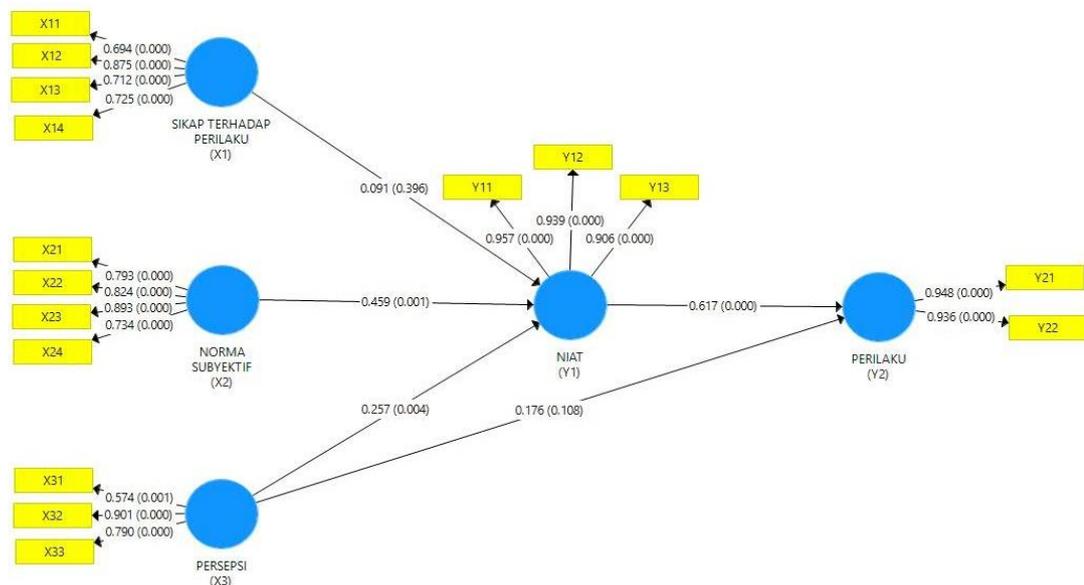
Selain itu, untuk melihat kekuatan untuk menjelaskan atau *explanatory power* yang dimiliki model dapat dinilai dengan melihat nilai *R-Square* dari konstruk-konstruk atau variabel dependen. Hasil olah data melalui *Bootstrapping* tersebut sebagaimana pada tabel 5.

Tabel 5. R-Square (R²)

Variabel	R-Square (R ²)	R-Square (R ²) Adjusted
Niat (y1)	0,495	0,475
Perilaku (y2)	0,538	0,526

Sumber: Data Primer, diolah

Tabel 5 menunjukkan bahwa pada model, sekitar 49,5% (moderat atau cenderung kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel (konstruk) Niat (Y1) dapat dijelaskan oleh variabel-variabel eksogenya yang terdiri dari Sikap Terhadap Perilaku (X1), Norma Subjektif (X2), dan Persepsi (X3). Artinya, masih terdapat sekitar 50,5% dari keragaman variabel Niat (Y1) yang dapat dijelaskan dari faktor-faktor lainnya seperti lingkungan, organisasi, identitas profesional dan lainnya. Sementara sekitar 53,8% (kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel (konstruk) Perilaku (Y2) dapat dijelaskan oleh variabel-variabel eksogenya yang terdiri dari Niat (Y1) dan Persepsi (X3).



Gambar 4. Hasil Pengujian Model Struktural

Sumber: hasil olah data

Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Hasil olah data menggunakan *SmartPLS* diperoleh nilai koefisien jalur (*path coefficient*) dan nilai t-statistik serta *P-values* disajikan pada tabel 4 atau model estimasi PLS disajikan pada gambar 4. Pengujian hipotesis penelitian sebagai berikut.

H_1 : Sikap kearah perilaku (*attitude toward behavior*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).

Pengaruh Sikap Terhadap Perilaku (X_1) terhadap Niat (Y_1) memiliki nilai koefisien jalur 0,091 (nilai *P-values* = 0,396). Hubungan pada jalur ini terbukti tidak signifikan dengan nilai t-statistik < t-tabel dan *P-values* > 0,05. Secara empiris H_1 penelitian tidak terbukti dan dinyatakan **ditolak**. Koefisien jalur yang bertanda positif sebenarnya menunjukkan adanya pengaruh yang positif. Semakin tinggi tingkat sikap positif para CPNS terhadap perilaku *whistleblowing* (ditandai dengan indikasi bahwa para responden menganggap hal tersebut adalah hal yang seharusnya dilakukan, merupakan tindakan beretika, membanggakan dan positif) semakin tinggi pula niat mereka melakukan *whistleblowing*. Hal tersebut seperti yang dijelaskan dalam TPB bahwa seorang individu akan melakukan sesuatu sesuai dengan keyakinannya dan keyakinan yang dianggap positif yang akan ditunjukkan oleh individu tersebut. Namun demikian, sikap positif ini tidak memberikan pengaruh yang berarti terhadap niat mereka untuk mengungkap atau melaporkan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kemenkeu atau kantor tempat mereka bekerja saat ini. Salah satu alasan yang mendasarinya adalah bahwa seorang *whistleblower* khususnya di lingkungan publik saat ini belum memiliki keyakinan sepenuhnya terhadap keamanan dan perlindungan hukum ketika mengungkap dan melaporkan kecurangan atau pelanggaran yang ada. Hal ini diperkuat dengan jawaban

responden dalam pertanyaan terbuka kuesioner yang menyatakan harapan bahwa instansi terkait kiranya dapat memberikan kepastian atas perlindungan hukum bagi mereka yang melakukan pelaporan atas tindakan kecurangan yang ada di lingkungan Kemenkeu. Sejalan dengan hasil penelitian Rustiarini dan Sunarsih (2015), sikap positif karyawan untuk mengungkapkan kecurangan tidak mampu menumbuhkan niat (intensi) karyawan yang kuat untuk melakukan *whistleblowing* karena hambatan tersebut. Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Uddin dan Gillet (2002; 2005), Carpenter dan Reimers (2005), dan Hays (2013). Perbedaan hasil penelitian ini dengan penelitian sebelumnya mungkin disebabkan karena perbedaan karakter objek penelitian yaitu Indonesia dan luar Indonesia, dimana kepastian hukum di Indonesia, berbeda dengan negara lain.

Sebuah survei pada tahun 2017 terhadap penegakan supremasi hukum di 113 negara di dunia yang diselenggarakan oleh organisasi non-profit *World Justice Project* menyebutkan bahwa praktik korupsi di Indonesia sudah sangat menyebar luas (*World Justice Project*, 2017). Indonesia berada di posisi bawah baik secara regional maupun global. Survei ini terbagi ke dalam 9 kategori penegakan hukum, antara lain kekuasaan pemerintah yang terbatas, ketiadaan korupsi, hukum yang jelas, stabil dan transparan, ketertiban dan keamanan, hak-hak dasar, keterbukaan pemerintah, penegakan perundang-undangan, akses terhadap keadilan sipil, peradilan yang efektif, dan keadilan informal. Indonesia sendiri masuk dalam kawasan Asia Timur dan Pasifik bersama dengan Jepang, Singapura, Korea Selatan, dan lainnya. Pada survei tersebut, wilayah Asia Timur dan Pasifik memiliki gambaran penegakan hukum yang beragam. Negara-negara maju seperti Jepang, Australia, Singapura dan Korea Selatan memiliki angka

tinggi hampir di semua dimensi. Berbeda halnya dengan negara-negara berkembang seperti Indonesia, Filipina dan Thailand yang cenderung memiliki angka rendah di semua dimensi penegakan hukum. Indonesia memiliki peringkat tinggi pada kategori kejelasan hukum, namun menduduki peringkat rendah pada ketiadaan korupsi dan akses pada keadilan sipil.

Temuan ini, khususnya dari hasil pengumpulan data kualitatif melalui pertanyaan saran/masukan kuesioner, sesungguhnya penting untuk mendapat perhatian dan menarik untuk dieksplorasi lebih lanjut. Nixon dkk. (2013) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa di Indonesia belum ada peraturan yang secara khusus mengatur tentang *whistleblower* dan *justice collaborator*. Meskipun secara eksplisit aturan tentang perlindungan hukum *whistleblower* dan *justice collaborator* telah dimuat dalam Pasal 10 Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban dan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan Terhadap Pelapor Tindak Pidana (*whistleblower*) dan saksi pelaku yang bekerjasama (*justice collaborator*), tetapi kedua aturan tersebut belum dapat melindungi keberadaan *whistleblower* dan *justice collaborator* dengan kuat. Beberapa lembaga negara yang telah menerapkan *whistleblowing system* seperti di Pertamina, Lembaga Kebijakan Barang dan Jasa (LKPP), KPK dan khususnya Kemenkeu. Namun praktik *whistleblowing system* ini hanya mengikat ke dalam dan belum ada payung hukum yang secara umum dapat dijadikan dasar hukum bagi aparat penegak hukum untuk dapat melindungi *whistleblower* dan *justice collaborator* dalam proses peradilan. Berdasarkan hal tersebut, para penegak hukum menyadari begitu pentingnya peranan *whistleblower* dan *justice collaborator* dalam mengungkap kasus tindak pidana korupsi. Kesadaran tersebut terbukti dengan adanya

kesepakatan tujuh lembaga penegak hukum untuk melindungi *whistleblower* dan *justice collaborator* (Nixon, dkk., 2013).

H₂ : Norma subjektif (*subjective norms*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).

Pengaruh Norma Subjektif (X₂) terhadap Niat (Y₁) memiliki nilai koefisien jalur 0,459 (nilai P-values = 0,001). Hubungan pada jalur ini terbukti signifikan dimana nilai t-statistik > t-tabel dan P-values < 0,05. Secara empiris H₂ terbukti dan dinyatakan **diterima**. Koefisien jalur yang bernilai positif menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat norma subjektif yang diyakini oleh para CPNS, yang diperoleh dari dukungan orang-orang di sekitar mereka seperti atasan, rekan kerja, dan orang-orang secara umum, semakin tinggi pula niat mereka untuk melakukan *whistleblowing*. Seperti yang dijelaskan dalam teori bahwa persepsi positif seseorang terhadap suatu perilaku akan membuat orang tersebut memiliki niat untuk menunjukkan perilaku tersebut. Hasil ini mendukung hasil penelitian Uddin dan Gillet (2005), Carpenter dan Reimers (2005), serta Hays (2013) yang menyatakan bahwa norma subjektif memiliki hubungan yang kuat dengan niat untuk melakukan *whistleblowing*.

H₃ : Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).

Pengaruh Persepsi (X₃) terhadap Niat (Y₁) memiliki nilai koefisien jalur 0,257 (nilai P-values = 0,004). Hubungan pada jalur ini terbukti signifikan dimana nilai t-statistik > t-tabel dan P-values < 0,05. Secara empiris H₃ terbukti dan dinyatakan **diterima**. Koefisien jalur yang bernilai positif menunjukkan adanya pengaruh yang positif bahwa semakin tinggi tingkat persepsi kontrol atas perilaku yang dirasakan, (ditandai dengan sikap yang tidak

menghiraukan persepsi atau pendapat orang lain, melakukan perilaku secara sadar dan di atas kontrol pribadi, serta merasa siap dan bertanggung jawab menerima risiko) maka semakin kuat intensi para ASN untuk melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Hays (2013), namun tidak konsisten dengan hasil penelitian Carpenter & Reimers (2005) yang menunjukkan bahwa kendali perilaku persepsian (*perceived behavior control*) tidak berpengaruh pada intensi manajer untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan. Meski masih relatif baru dalam ranah birokrasi, para CPNS dalam penelitian ini terbukti mampu membangun kepercayaan diri dan tanggung jawab menjadi bagian dalam upaya penciptaan *good governance*. Hal ini dapat dipahami karena keberadaan mereka relatif tidak memiliki berbagai kepentingan yang dapat menghalanginya menjadi seorang *whistleblower*. Selain itu, pemahaman dan internalisasi terhadap materi-materi pembelajaran (khususnya materi anti korupsi) dalam Latsar yang telah mereka peroleh, mampu menumbuhkan sikap positif mereka dalam melakukan *whistleblowing*.

H₄ : Niat (*intention*) para CPNS untuk pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*) berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para CPNS.

Pengaruh Niat (Y₁) terhadap Perilaku (Y₂) memiliki nilai koefisien jalur 0,617 (nilai P-values = 0,000). Hubungan pada jalur ini terbukti signifikan dimana nilai t-statistik > t-tabel dan P-values < 0,05. Secara empiris H₄ terbukti dan dinyatakan **diterima**. Koefisien jalur yang bernilai positif menunjukkan bahwa semakin tinggi niat para ASN untuk melakukan pengungkapan tindak kecurangan (*whistleblowing*) maka semakin tinggi pula kemungkinan perilaku *whistleblowing* akan dilakukan. Menurut teori TPB keputusan

individu untuk melakukan suatu perilaku ditentukan oleh niat untuk melakukan. Niat berperan penting dalam menentukan tindakan manusia. Dengan demikian semakin kuat niat karyawan untuk melakukan perilaku *whistleblowing* maka besar kemungkinan niat tersebut diaktualisasikan dalam bentuk perilaku.

H₅ : Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para CPNS.

Pengaruh Persepsi (X₃) terhadap Perilaku (Y₂) memiliki nilai koefisien jalur 0,176 (nilai P-values = 0,178). Hubungan pada jalur ini terbukti tidak signifikan dimana nilai t-statistik < t-tabel dan P-values > 0,05. Secara empiris H₅ tidak terbukti dan dinyatakan **ditolak**. Hasil ini menunjukkan bahwa persepsi kontrol atas perilaku yang dirasakan, seperti sikap yang tidak menghiraukan persepsi atau pendapat orang lain, melakukan perilaku secara sadar dan di atas kontrol pribadi, serta merasa siap dan bertanggung jawab menerima risiko, belum mampu menjadikan para CPNS mewujudkan *whistleblowing* dalam perilaku dan hanya sekedar berniat untuk melakukannya. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian Chang (1998) yang menyatakan bahwa persepsi kendali atas perilaku merupakan prediktor kuat dari perilaku seseorang. Persepsi kemampuan mengontrol perilaku adalah persepsi atau kemampuan diri individu untuk mengontrol suatu perilaku, salah satunya perilaku *whistleblowing*. Pada penelitian ini, para CPNS yang memiliki persepsi kendali atas perilaku untuk melakukan *whistleblowing* yang kuat yang kemudian melahirkan niat yang kuat, tidak serta merta diwujudkan dalam bentuk nyata berupa perilaku untuk mengungkapkan kecurangan tersebut.

KESIMPULAN

Hasil analisis dan pengujian berdasarkan indikator atau pendekatan model TPB oleh Ajzen (1991) disimpulkan bahwa implementasi *whistleblowing* bagi para ASN yang berstatus CPNS di lingkungan Kemenkeu (khususnya pada sampel penelitian) terbukti secara empiris belum sepenuhnya berjalan baik dan berhasil. Lima hipotesis yang diajukan, tidak seluruhnya terbukti dan dapat diterima.

1. Sikap ke arah perilaku (*attitude toward behavior*) tidak berpengaruh terhadap niat para ASN untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).
2. Norma subjektif (*subjective norms*) berpengaruh terhadap niat para ASN untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).
3. Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) berpengaruh terhadap niat para ASN untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).
4. Niat (*intention*) para ASN untuk mengungkapkan kecurangan (*whistleblowing*) berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para ASN.
5. Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) tidak berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para ASN.

Penelitian ini memiliki keterbatasan pada ruang lingkup yang relatif masih kecil dan terbatas yaitu di lingkungan alumni Latsar CPNS di Balai Diklat Keuangan Makassar saja, padahal Latsar juga telah diterapkan di seluruh badan diklat kementerian/lembaga. Oleh karena itu hasil penelitian belum dapat digunakan sebagai hasil evaluasi secara umum. Penelitian selanjutnya disarankan agar memperluas objek dan subjek penelitian agar evaluasi terhadap implementasi *whistleblowing* dapat lebih terukur dan komprehensif. Penelitian ini juga hanya mengevaluasi

persepsi atau pendapat para CPNS dan belum memperhitungkan aspek-aspek lainnya seperti persepsi atasan dan rekan kerja para CPNS terutama terkait dengan praktik *fraud* yang mungkin dapat terjadi di lingkungan kerja masing-masing. Selain itu, metode penelitian menggunakan teknik pengumpulan data melalui kuesioner dilakukan tanpa ada pendampingan dan memberikan kepercayaan penuh kepada responden untuk mengisinya. Peneliti hanya memberikan penjelasan umum mengenai pertanyaan-pertanyaan dalam kuisisioner melalui *email* masing-masing responden. Hal semacam ini kemungkinan menyebabkan hasil yang bias terhadap tingkat kepercayaan pada responden yang mengisi kuesioner tersebut. *Response rate* atas pengembalian kuesioner dari para responden yang relatif rendah juga dirasakan sebagai hal yang dapat mempengaruhi validitas hasil penelitian. Pemanfaatan media teknologi informasi (*Email* dan *Google Forms*) belum sepenuhnya mampu mengakomodir kebutuhan penelitian karena kemungkinan tidak tersedianya waktu dan akses jaringan internet yang memadai dari para responden untuk mengisi kuesioner yang berbasis *web (online)*. Penelitian selanjutnya disarankan agar pengumpulan data juga di-*back-up* (dibarengi) dengan kuesioner secara manual. Selain itu, untuk memberikan pendalaman informasi dan eksplorasi yang lebih luas terhadap jawaban responden, penelitian selanjutnya perlu mempertimbangkan teknik kuesioner dengan pertanyaan terbuka kepada para responden.

Beberapa implikasi atau rekomendasi kebijakan yang dapat disampaikan adalah sebagai berikut:

1. Perlu disusun peraturan perundang-undangan yang khusus mengatur secara tegas perlindungan terhadap *whistleblower* khususnya para ASN. Peraturan perundang-undangan tersebut terintegrasi

dan mengikat para aparat penegak hukum mulai dari polisi, jaksa, hakim, KPK, Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK), Lembaga Pemasyarakatan dan lembaga lainnya yang terkait seperti Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, PPATK dan advokat, sehingga dalam menangani kasus yang berhubungan dengan *whistleblower*, para aparat penegak hukum sekuat sejak awal penanganan kasus secara terpadu dapat memberikan perlindungan terhadap keberadaan *whistleblower*.

2. Penguatan proses *coaching* dan *mentoring* dari atasan dan senior diharapkan untuk terus diupayakan mengingat keberadaan CPNS yang relatif baru dan membutuhkan banyak input positif dalam mengemban tugas dan tanggung jawab di bidang keuangan negara di masa yang akan datang. Selain itu, komitmen pimpinan organisasi untuk mendukung perilaku *whistleblowing* perlu untuk terus dijaga dan ditingkatkan dalam rangka menumbuhkan rasa aman bagi para CPNS dan pegawai lainnya dalam melakukan *whistleblowing*.
3. Kemenkeu melalui unit teknis terkait perlu meningkatkan sosialisasi dan internalisasi budaya dan nilai *whistleblowing* kepada seluruh elemen organisasi, khususnya kepada para CPNS. Hal ini didasari pada temuan penelitian yang mengindikasikan bahwa niat para ASN (yang diwakili oleh para CPNS) untuk melakukan *whistleblowing* akan betul-betul diwujudkan dalam bentuk perilaku yang nyata, jika faktor-faktor pendukungnya berdasarkan TPB benar-benar diupayakan.

Human Decision Processes, 50(2), 179-211.

- Ajzen, I. (2012). The theory of planned behavior, In P. A., Lange, A. W. Kruglanski, & E. T. Higgins (Eds.). *Handbook of theories of social psychology*. London, UK.
- Ariola. (2006). *Principles and methods of research*. Translated by Steph Ellen. Rex Bookstore, Inc.
- Bagustianto, R., & Nurkholis. (2015). "Faktor-faktor yang memengaruhi minat Pegawai Negeri Sipil (PNS) untuk melakukan tindakan *whistleblowing*". *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XVIII*, Medan, 16-19 September.
- Banda, F. L. (2012). *Pengaruh penalaran moral, sikap, normatif subjektif dan persepsi kontrol perilaku terhadap whistleblowing intention*. (Tesis). Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Bobek, D. D., & Hatfield, R. C. (2003). An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavior Research in Accounting*, 15, 13-38.
- Buchan, H. F. (2005). Ethical decision making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165-181.
- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2005). Unethical and fraudulent financial reporting: applying the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 60(2), 115-129.
- Chang, M. K. (1998). Predicting unethical behavior: A comparison of the theory of reasoned action and the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 17(16), 1825-1834.

DAFTAR PUSTAKA

Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and*

- Chin, W. W. (1998). *The partial least squares approach to structural equation modeling*. New Jersey: Lawrence Erlbaum.
- Daivetri, A. N. (2013). *Pengaruh pertimbangan etis dan komponen perilaku terencana pada niat whistleblowing internal dengan locus of control sebagai variabel pemoderasi*. (Skripsi). Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Dewi, D. K. (2016). *Faktor-faktor yang mempengaruhi intensi Pegawai Negeri Sipil (PNS) untuk melakukan tindakan whistleblowing aplikasi theory of planned behaviour*. (Skripsi). Universitas Lampung, Lampung.
- Ghozali, I. (2008). *Structural Equation Modeling metode alternatif dengan Partial Least Square*. Edisi 2. Semarang: BP-Universitas Diponegoro.
- Hartono, J. (2011). *Metodologi penelitian bisnis: Salah kaprah dan pengalaman-pengalaman*. Yogyakarta: BPF E.
- Hays, J. B. (2013). *An investigation of the motivation management accountants to report fraudulent accounting activity: applying The Theory of Planned Behavior*. (Disertasi). Nova Southeastern University, Florida.
- Hidayat, W., & Nugroho, A. A. (2010). Studi empiris Theory of Planned Behavior dan pengaruh kewajiban moral pada perilaku ketidakpatuhan pajak wajib pajak orang pribadi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 12 (2), 82-93.
- Hukum Online. (2010). Ungkap Markus, Susno Duaji diserang balik. Diakses dari <http://www.hukumonline.com/berita/baca/lt4ba438c1b9fc3/ungkap-markus-susno-duaji-diserang-balik>.
- Jeon, S. H. (2017). Where to report wrong doings? Exploring the determinants of internal versus external whistleblowing. *International Review of Public Administration*, 22(2), 153-171.
- Keputusan Menteri Keuangan Nomor 149/KMK.09/2011 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) serta Tata Cara Pelaporan dan Publikasi Pelaksanaan Pengelolaan Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) di Lingkungan Kementerian Keuangan.
- Kumar, M., & Santoro, D. (2017). A justification of whistleblowing. *Philosophy dan Social Criticism*, 43(7), 669-684.
- Lestari, R., & Yaya, R. (2017). Whistleblowing dan faktor-faktor yang memengaruhi niat melaksanakannya oleh Aparatur Sipil Negara. *Jurnal Akuntansi*, 21(03), 336-350.
- Nayir, D. Z., & Herzig, C. (2012). Value orientations as determinants of preference for external and anonymous whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 107, 197-213.
- Nazir, M. (2003). *Metodologi penelitian*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Nixson, N., dkk. (2013). Perlindungan hukum terhadap whistleblower dan justice collaborator dalam upaya pemberantasan tindak pidana korupsi. *USU Law Journal*, 2(2).
- Parianti, N. P. I., dkk. (2016). Faktor-faktor yang memengaruhi niat dan perilaku whistleblowing mahasiswa akuntansi. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*.
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). Whistleblowing as planned behavior – A

- survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 545-556.
- Peraturan Kepala Lembaga Administrasi Negara Nomor 21 Tahun 2016 tentang Pedoman Penyelenggaraan Pelatihan Dasar Calon Pegawai Negeri Sipil Golongan III.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 103/PMK.09/2010 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan di Kementerian Keuangan.
- Prabowo, D. (2015, Desember 17). Berakhirnya drama kasus minta saham di MKD. *Kompas.com*. Diakses 7 Maret 2018 dari <https://nasional.kompas.com/read/2015/12/17/10163591/Berakhirnya.Drama.Kasus.Minta.Saham.di.MKD>.
- Rothschild, J., & Meithe, T. D. (1999). Whistleblower disclosures and management retaliation: The battle to control information about organization corruption. *Work and Occupations*, 26(1), 107-128.
- Rustiarini, N. W., & Sunarsih, N. M. (2015). Fraud dan whistleblowing: Pengungkapan kecurangan akuntansi oleh auditor pemerintah. *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XVIII*.
- Sekaran, U. (2006). *Research Methods for Business*. 4th Edition. Jakarta: Salemba Empat.
- Su, C. C., & Ni, F. Y. (2013). Budgetary participation and slack on the theory of planned behavior. *International Journal of Organizational Innovation*, 5(4), 91-99.
- Sulistomo, A., & Prastiwi, A. (2011). *Persepsi mahasiswa akuntansi terhadap pengungkapan kecurangan (studi empiris pada Mahasiswa Akuntansi UNDIP dan UGM)*. (Skripsi). Universitas Diponegoro, Semarang.
- Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan Terhadap Pelapor Tindak Pidana (*whistleblower*) dan Saksi Pelaku yang Bekerjasama (*justice collaborator*).
- Sweeney, P. (2008). Hotlines helpful for blowing the whistle. *Financial Executive*, 24(4), 28-31.
- Transparency International. (2017). *Indeks Persepsi Korupsi Indonesia 2017: Survei di antara pelaku usaha di 12 kota di Indonesia*. Diakses dari http://riset.ti.or.id/wp-content/uploads/2017/11/IPK-2017_Slide-Presentation_launch.pdf.
- Uddin, N., & Gillett, P. R. (2002). The effects of moral reasoning and self-monitoring on CFO intentions to report fraudulently on financial statements. *Journal of Business Ethics*, 40(1), 15-32.
- Uddin, N., & Gillet, P. R. (2005). CFO intensions of fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(1), 55-75.
- Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban.
- Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2014 tentang Perlindungan Saksi dan Korban.
- World Justice Project. (2017). WJP Rule of Law Index 2017-2018. Diakses dari <https://worldjusticeproject.org/our-work/wjp-rule-law-index/wjp-rule-law-index-2017%E2%80%932018>.

UCAPAN TERIMAKASIH

Peneliti menyampaikan apresiasi dan terima kasih kepada beberapa pihak; (1) Bapak Puput Waryanto, Admin Aplikasi SEMANTIK Seksi Penyelenggaraan Balai Diklat Keuangan Makassar, yang telah membantu peneliti dalam penyiapan data *email* responden; (2) Rekan-rekan Mantan Ketua dan Anggota Senat Mahasiswa Prodip I dan III Keuangan PKN-STAN Tahun Akademik 2015/2016 dan

2016/2017 di Balai Diklat Keuangan Makassar, yang telah memberikan bantuan dalam penyebarluasan informasi penelitian dan kuesioner melalui grup-grup *WhatsApp*; dan (3) pihak-pihak lainnya yang tidak dapat disebutkan satu per satu.