

# Profitabilitas, Ukuran Perusahaan, *Growth*, dan *Corporate Social Responsibility Disclosure*

I Putu Dedy Wijaya Pratama<sup>1</sup>

Eka Ardhani Sisdyani<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Indonesia

\*Correspondences: [ddediwijayaa2016@gmail.com](mailto:ddediwijayaa2016@gmail.com)

## ABSTRAK

Penelitian ini guna memahami pengaruh Profitabilitas, Ukuran Perusahaan, serta *Growth* pada *CSR Disclosure*. Penelitian dilaksanakan pada perusahaan terindeks SRI-KEHATI pada BEI tahun 2019-2021. Populasi penelitian ini semua perusahaan yang terindeks SRI-KEHATI dan tercatat di BEI selama tahun pengamatan 2019-2021. Sampel dalam penelitian ini adalah semua perusahaan yang terindeks pada SRI-KEHATI dan tercatat di BEI selama tahun pengamatan yaitu tahun 2019-2021 yang berjumlah 25 perusahaan dengan 75 pengamatan. Teknik analisis data yang dipergunakan analisis regresi linear berganda. Hasil penelitian memperlihatkan bahwasanya profitabilitas berpengaruh positif pada *CSR Disclosure* memperlihatkan kian tinggi tingkat profitabilitas perusahaan maka *Corporate Social Responsibility Disclosure* hendak semakin bertambah. Ukuran perusahaan berpengaruh positif pada *CSR Disclosure* pada perusahaan besar atau kecil sehingga memiliki kewajiban dan tanggung jawab yang sama atas lingkungan disekitar perusahaannya. *Growth* berpengaruh positif pada *CSR Disclosure* yang memperlihatkan kian tinggi taraf *Growth* perusahaan maka *Corporate Social Responsibility Disclosure* atau pengungkapan CSR yang dilaksanakan kian meningkat.

Kata Kunci: Pengungkapan *Fraud*; *Whistleblowing System*; Budaya Ewuh Pakewuh; Inspektorat Daerah.

## *Profitability, Company Size, Growth, and Corporate Social Responsibility Disclosure*

## ABSTRACT

The research aims to determine the effect of Profitability, Firm Size, and Growth on CSR Disclosure. The research was conducted on SRI-KEHATI indexed companies on the IDX in 2019-2021. The population of this study are all companies indexed by SRI-KEHATI and registered on the IDX during the 2019-2021 observation year. The sample in this study were all companies indexed in SRI-KEHATI and registered on the IDX during the observation year, namely 2019-2021, totaling 25 companies with 75 observations. Data analysis technique used multiple linear regression analysis. The results of the study show that profitability has a positive effect on CSR disclosure, which indicates that the higher the level of company profitability, the more Corporate Social Responsibility disclosure will increase. Company size has a positive effect on CSR Disclosure in large or small companies so that they have the same obligations and responsibilities for the environment around the company. Growth has a positive effect on CSR Disclosure which shows that the higher the company's growth rate, the more Corporate Social Responsibility Disclosure or CSR disclosure is made.

Keywords: *Fraud Disclosure*; *Whistleblowing System*; Ewuh Pakewuh Culture; Regional Inspectorate.

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 33 No. 11  
Denpasar, 30 November 2023  
Hal. 3056-3069

DOI:  
10.24843/EJA.2023.v33.i11.p17

## PENGUTIPAN:

Pratama, I. P. D. W. P., &  
Sisdyani, E. A. (2023).  
Profitabilitas, Ukuran  
Perusahaan, *Growth*, dan  
*Corporate Social Responsibility  
Disclosure*. *E-Jurnal Akuntansi*,  
33(11), 3056-3069

## RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:  
5 Juli 2021  
Artikel Diterima:  
23 Oktober 2021

## PENDAHULUAN

Aspek sektor publik yang perlu diperhatikan untuk mewujudkan *good governance* tidak terlepas dari tiga aspek utama yakni pengawasan, pengendalian dan pemeriksaan. Cita-cita *good governance* tidak hanya diwujudkan pada pemerintahan pusat, tetapi juga harus diwujudkan hingga ke pemerintahan daerah. Aspek pengawasan, pengendalian dan pemeriksaan untuk mewujudkan *good governance* pada organisasi perangkat daerah tidak terlepas dari peran inspektorat daerah. Inspektorat berperan penting untuk menjadi garda utama pengawas sekaligus pengawal dalam pelaksanaan program yang tertuang dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) provinsi maupun kabupaten/kota. Inspektorat dalam fungsi dan wewenangnya diharapkan mampu melakukan pendeteksian dini dan mengungkapkan tindakan kecurangan yang terjadi di lingkungan pemerintahan daerah. Tindakan tipu daya ini dilakukan oleh seseorang atau organisasi bertujuan untuk memperoleh uang, kekayaan, atau jasa, untuk menghindari pembayaran atau kerugian jasa, atau untuk mengamankan keuntungan pribadi demi kepentingan pribadi.

Faktanya keberadaan Inspektorat Provinsi maupun Inspektorat Kabupaten/Kota sebagai garda utama belum mampu untuk menekan dan mencegah terjadinya tindakan kecurangan, hal ini dicerminkan melalui praktik kecurangan yang saat ini marak terjadi pada sektor publik tidak hanya pemerintahan pusat, tetapi praktik kecurangan juga sering dijumpai pada pemerintahan daerah. Berdasarkan Laporan Tren Penindakan Korupsi Tahun 2019 oleh *Indonesian Corruption Watch* (ICW) mencatat bahwa Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Pemerintahan Daerah menjadi tersangka korupsi terbanyak sepanjang tahun 2019 (Arigi, 2020). Pernyataan ICW ini juga diperkuat dengan oleh banyaknya kasus korupsi yang ditemukan oleh KPK pada tahun 2019 dari Januari hingga Oktober melibatkan tujuh Kepala Daerah dari berbagai Kabupaten. Pada tahun 2017 Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) saat melakukan audit mendapat temuan bahwa adanya penyimpangan dana sebesar 4,2 miliar di Biro Umum Pemprov Bali (Suyatra, 2018).

Kecurangan dalam bentuk tindak pidana korupsi yang di rangkum oleh KPK selama 2004 sampai 2019 yang dicatat seluruh Indonesia sebanyak 73 orang adalah Bupati, 25 orang berstatus wali kota, dan 16 orang adalah gubernur, jumlah kepala daerah yang terjerat terbanyak pada tahun 2018. Kasus kecurangan yang dilakukan beberapa kepala daerah di Bali adalah pada tahun 2015 terkait pembebasan lahan menjerat Mantan Bupati Klungkung, I Wayan Candra yang dijatuhi vonis penjara 12 tahun (A. Saputra, 2015). Selanjutnya, pada tahun 2018 kasus kecurangan menjerat pejabat pemerintahan daerah di Bali seperti kasus dugaan korupsi yang dilakukan oleh Bupati Kabupaten Buleleng (Himawan, 2018). Masih di tahun yang sama kasus dugaan korupsi upah pungut sektor pertambangan juga menjerat Bupati Bangli (Bali, 2017). Maraknya kasus kecurangan yang terjadi dari tahun ke tahun menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah daerah di Bali masih bermasalah. Beberapa kasus kecurangan yang telah terjadi tersebut menunjukkan bahwa untuk mewujudkan *good governance* masihlah jauh dari harapan.

Kondisi pengendalian intern pemerintah daerah yang lemah tersebut juga ditunjukkan dalam hasil temuan BPK dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan

(IHPS) Semester I Tahun 2019 terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), permasalahan LKPD salah satunya disebabkan oleh kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI). Sebanyak 5.858 permasalahan terkait SPI, 1.279 kelemahan struktur pengendalian intern, 1.826 kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, dan sisanya sebesar 2.753 merupakan kelemahan pengendalian sistem pengendalian dan pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja. Penelitian Dewi & Wirakusuma (2019) menyebutkan bahwa sistem pengendalian intern yang lemah tentu akan memudahkan peluang terjadinya *fraud*. Peran *whistleblower* sangat penting dalam mengungkapkan korupsi, kecurangan, dan kesalahan manajemen, pengungkapan kesalahan awal atau risiko kesalahan dapat melindungi hak asasi manusia, membantu menyelamatkan nyawa, serta menegakkan hukum yang berlaku (A. A. Dewi & Ariyanto, 2019).

Tindakan *whistleblowing* yang sangat berpengaruh dalam pengungkapan kasus kecurangan menyebabkan menjadi seorang *whistleblower* bukanlah pekerjaan yang mudah. *Whistleblower* sering dianggap sebagai penghianat yang melanggar norma loyalitas organisasi, sebagian orang menganggap *whistleblower* adalah sosok heroik terhadap nilai-nilai kebenaran dan bukan hanya loyalitas kepada organisasi (Rothschild & Miethe, 1999). Pandangan tersebut tentunya menimbulkan dilema etis pada seseorang yang berada dalam internal organisasi untuk mengungkapkan kebenaran atau berpura-pura tidak mengetahui kecurangan yang terjadi. Dilema etis yang dirasakan juga dipengaruhi oleh berkembangnya budaya birokrasi yakni Budaya *Ewuh Pakewuh*. Budaya *Ewuh Pakewuh* adalah pola sikap sopan santun di lingkungan birokrasi yang dilakukan oleh bawahan kepada atasannya, selaku bawahan yang segan atau sungkan menyatakan pendapatnya yang mungkin bertentangan demi menghindari konflik dan menjaga hubungan baik dengan atasan (Soeharjono, 2011). Budaya *Ewuh Pakewuh* merupakan budaya yang kasat mata namun berkembang pesat di lingkungan birokrasi.

Penelitian (Rozai, 2019) menyebutkan bahwa budaya *Ewuh Pakewuh* tersebut secara tidak langsung akan membatasi dan mengekang pengawasan yang dilakukan oleh auditor intern dalam Inspektorat provinsi dan Inspektorat kabupaten/kota sehingga auditor intern harus berpikir dua kali untuk melaporkan tindakan korupsi yang dilakukan oleh atasannya atau kepala daerah dalam hal ini adalah objek audit yang sekaligus menjadi atasan para APIP Inspektorat. Kelemahan sistem pengendalian internal dan belum optimalnya fungsi pengawasan APIP jika tidak segera diperbaiki, akan menyebabkan praktik kecurangan semakin sering dilakukan dan pada akhirnya menimbulkan kerugian yang semakin banyak terhadap negara dan masyarakat. penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh efektivitas *whistleblowing system* dan budaya *ewuh pakewuh* pada pengungkapan *fraud*. Teori yang mendasari penelitian ini adalah *Teori Planned of Behaviour* yang merupakan pengembangan lebih lanjut dari *Theory of Reason Action* (Fishbein & Azjen, 1975). Teori ini menjelaskan tiga faktor yang dapat mencerminkan faktor-faktor yang mendasari tindakan yang dilakukan oleh auditor khususnya APIP dalam hal ini berhubungan dengan

kemampuannya dalam mengungkapkan fraud di lingkungan pemerintahan daerah. Terdapat tiga dasar dalam *Theory Planned of Behaviour* yang berhubungan dengan perilaku atau persepsi seseorang terhadap suatu kejadian.

Niat untuk berperilaku pada *Theory of Planned Behavior* disebabkan oleh tiga komponen utama yaitu sikap terhadap perilaku, norma subyektif, dan persepsi kontrol keperilakuan. Seorang individu akan memikirkan terlebih dahulu implikasi dari tindakan mereka sebelum mereka memutuskan untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku-perilaku tertentu. Pernyataan pada Teori *Planned Behavior* juga didukung dalam *Motivated Reasoning Theory*, teori ini menjelaskan bahwa motivasi juga dapat mempengaruhi proses berpikir kognitif dan strategi individu dalam mengakses, membangun, dan mengevaluasi keyakinan Penelitian yang dilakukan (Pei Meng, Tan & Seng Fook, 2011) mengungkapkan bahwa *whistleblowing* merupakan salah satu sistem pengendalian internal. Studi Pei Meng, Tan & Seng Fook (2011) tersebut mengklaim bahwa *whistleblowing* harus diadopsi oleh swasta maupun sektor publik untuk memiliki tata kelola instansi yang baik. Hasil penelitian Fauzan *et al.*, (2014) mengungkapkan bahwa peran *whistleblower* berpengaruh terhadap pengungkapan kecurangan. Penelitian *whistleblowing system* juga dilakukan oleh Rahmida & Urumsah (2020) menunjukkan hasil bahwa *whistleblowing system* berpengaruh positif dan signifikan terhadap deteksifraud. Penelitian oleh Basri *et al.*, (2017) juga menuai hasil *whistleblowing system* sangat tepat digunakan untuk menciptakan lingkungan kerja yang etis dan undang-undang terkait perlindungan *whistleblower* harus lebih diperhatikan pemerintah. Berdasarkan uraian teori dan hasil penelitian terdahulu, semakin efektifnya penerapan *whistleblowing system* dalam suatu instansi atau organisasi maka pendeteksian dini dan pengungkapan *fraud* akan meningkat pada instansi atau organisasi tersebut. Oleh karena itu, peneliti menarik hipotesis dalam penelitian ini sebagai berikut.

H<sub>1</sub>: Efektivitas *whistleblowing system* berpengaruh positif pada pengungkapan *fraud*.

Budaya *Ewuh Pakewuh* menurut Soeharjono (2011) berarti pola sikap sopan santun di lingkungan birokrasi yang dilakukan oleh pegawai atau pejabat selaku bawahan yang segan atau sungkan menyatakan pendapatnya yang mungkin bersifat bertentangan, demi menghindari konflik dan menjaga jalinan hubungan baik dengan para atasan atau senior mereka yang dianggap lebih tinggi kedudukan sosialnya. Perilaku diam ini dijelaskan dalam *Employee Silence System*, teori ini menjelaskan bahwa *Employee Silence System* adalah sikap diam yang ditunjukkan dengan sengaja menahan diri untuk mengungkapkan ide, opini, atau pendapat terhadap suatu permasalahan dalam suatu organisasi atau instansi. Pengaruh budaya *ewuh pakewuh* terhadap lemahnya pengawasan Inspektorat didukung dalam penelitian Soeharjono (2011) membuah hasil penelitian bahwa budaya *ewuh pakewuh* menjadikan sistem pengendalian intern tidak efektif. juga melakukan penelitian dengan konteks budaya *ewuh pakewuh* yang menghasilkan budaya *ewuh pakewuh* berpengaruh cukup besar dalam memicu munculnya kecenderungan kecurangan akuntansi di lingkungan pemerintahan daerah.

Hal ini selaras dengan penelitian dari (Usman & Widagdo, 2015) hasil budaya *ewuh pakewuh* dan independensi berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas audit internal pemerintah yang dilakukan oleh auditor Inspektorat Nusa Tenggara Barat. Penelitian (Rozai, 2019) menghasilkan bahwa budaya *ewuh pakewuh* berpengaruh negatif pada profesionalisme pengawas internal di Inspektorat Solo Raya. Berdasarkan uraian teori dan penelitian terdahulu bahwa semakin tinggi budaya *ewuh pakewuh* yang dilakukan oleh APIP selaku auditor intern, maka pengawasan dan pengendalian internal yang dilakukan akan semakin rendah sehingga pengungkapan kecurangan di lingkungan pemerintahan daerah juga rendah. Oleh karena itu, peneliti menarik hipotesis sebagai berikut.

H<sub>2</sub>: Budaya *ewuh pakewuh* berpengaruh negatif pada pengungkapan *fraud*.

#### **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif berbentuk asosiatif. Penelitian ini dilakukan di Inspektorat Provinsi dan Inspektorat Kabupaten/Kota daerah Bali. Peneliti memilih Inspektorat Provinsi dan Inspektorat Kabupaten/Kota daerah Bali sebagai lokasi penelitian karena Inspektorat merupakan instansi sebagai pengawas internal yang mengawasi segala pelaksanaan penyelenggaraan daerah yang terdapat dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) khususnya daerah Bali. Objek penelitian yang penulis teliti adalah pengaruh penerapan efektivitas *whistleblowing system* dan budaya *ewuh pakewuh* pada pengungkapan *fraud*. Populasi dalam penelitian ini sekaligus menjadi sampel dalam penelitian seluruh Inspektur, Inspektur Pembantu, dan Jabatan Fungsional Auditor Inspektorat Provinsi dan Inspektorat Kabupaten/Kota yang ada di Provinsi Bali berjumlah 203 orang dengan teknik *sampling* jenuh.

Metode pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan dengan penyebaran kuesioner dengan cara mendatangi langsung responden berdasarkan instansi yang menjadi responden penelitian dengan mengikuti protokol kesehatan dan prosedur penyebaran kuesioner di setiap instansi terkait. Hasil jawaban responden kemudian akan diukur menggunakan skala *likert* dengan interval empat poin, pilihan jawaban responden diberi nilai 4 poin sebagai nilai tertinggi dan skala 1 untuk skor terendah. Sumber data penelitian ini adalah sumber data primer dalam penelitian ini diperoleh melalui kuesioner yang telah disebar dan diberikan kepada responden terkait variabel penelitian. Teknik analisis data yang dilakukan dalam penelitian ini ada yaitu analisis statistik deskriptif dengan bantuan *software* SPSS 20, dan pengujian instrument serta hipotesis dilakukan dengan *Structural Equation Model Partial Least Square (SEM-PLS)* melalui aplikasi *SmartPLS 3.0*.



## HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil penyebaran kuesioner, dari 203 kuesioner yang disebar hanya 148 kuesioner lengkap dan kemudian dapat diolah. Hasil uji analisis statistik deskriptif bertujuan untuk Analisis statistik deskriptif ini juga berfungsi untuk memberikan gambaran terkait demografi responden pada penelitian ini. Hasil uji statistik deskriptif disajikan secara rinci pada Tabel 1. berikut.

**Tabel 1. Hasil Uji Statistik Deskriptif**

	N	Min.	Max.	Mean	Std. Deviation
Efektivitas <i>Whistleblowing System</i> (X1)	148	29,00	40,00	33,885	3,178
Budaya <i>Ewuh Pakewuh</i> (X2)	148	10,00	27,00	18,540	3,519
Pengungkapan <i>Fraud</i> (Y)	148	29,00	40,00	34,804	3,056
Valid N (listwise)	148				

Sumber: Data Penelitian, 2021

Berdasarkan tabel 1. menunjukkan jumlah sampel yang diamati sebanyak 148 sampel dengan nilai minimum pada variabel X1 sebesar 29 dan nilai tertinggi 40. Variabel budaya *ewuh pakewuh* memiliki nilai terendah 10 dan tertinggi 27, dan variabel pengungkapan *fraud* nilai terendahnya sebesar 29 dan nilai tertinggi 40. Secara keseluruhan nilai rata-rata setiap variabel lebih besar dibandingkan nilai simpangan bakunya, sehingga dapat dinyatakan bahwa data berdistribusi normal.

Pengujian instrumen dilakukan dengan menggunakan analisis SEM-PLS sehingga pengujian instrumen merupakan pengujian *outer model*. Pengujian ini terdiri dari pengujian validitas dan reliabilitas suatu instrumen. Pengujian validitas dinilai melalui tiga aspek yaitu nilai validitas konvergen dan validitas diskriminan. Validitas konvergen suatu konstruk dengan indikator refleksi dapat dilihat dengan melalui besarnya kolerasi nilai indikator terhadap nilai konstraknya, Kolerasi indikator konstruk dapat dikatakan valid apabila nilai indikator dengan konstraknya berkolerasi lebih besar dari 0,70 (Ghozali, 2014). Namun, angka kolerasi lebih dari 0,70 akan sulit didapatkan pada tahap awal pengembangan indikator suatu penelitian, sehingga nilai loading 0,50 sampai 0,60 dianggap cukup memadai A. S. Saputra (2018). Analisis hasil pengujian validitas konvergen dapat dilihat melalui nilai loading factor dan nilai *average variance extracted* (AVE). Penelitian ini menggunakan batas nilai loading factor dan nilai AVE sebesar 0,50. Berdasarkan hasil uji validitas konvergen, menunjukkan bahwa dari 30 indikator konstruk yang diuji sebanyak 9 indikator yaitu Indikator X1.5, X1.6, X1.7, X1.9, X2.1, X2.9, Y1, Y8, dan Y10 belum memenuhi syarat untuk dinyatakan valid. Selanjutnya validitas diskriminan bertujuan untuk melihat kolerasi suatu konstruk dengan variabel laten lainnya. Hasil validitas diskriminan dinilai melalui nilai *cross loading factor*, nilai *cross loading factor* menunjukkan bahwa setiap konstruk yang merefleksikan variabel latennya memiliki kolerasi yang rendah terhadap variabel laten lainnya, namun masih ada nilai di bawah 0,5. Uji reliabilitas dilakukan dengan menilai nilai *Cronbach Alpha* yaitu > 0,70. Hasil uji reliabilitas menunjukkan bahwa instrument dinyatakan reliabel. Berdasarkan hasil uji *outer model* bahwa instrument penelitian tidak valid

namun reliabel, sehingga harus dilakukan modifikasi dengan mengeluarkan indikator yang tidak memenuhi syarat.

**Tabel 2. Hasil Uji Validitas Konvergen Modifikasi**

Variabel	Item Pernyataan	Outer Loading Factor	AVE	Keterangan
Efektivitas <i>Whistleblowing</i> System (EWS)	X1.1	0,814	0,604	Valid
	X1.2	0,897		Valid
	X1.3	0,724		Valid
	X1.4	0,824		Valid
	X1.8	0,627		Valid
	X1.10	0,748		Valid
Budaya <i>Ewuh</i> <i>Pakewuh</i> (BEP)	X2.2	0,633	0,523	Valid
	X2.3	0,757		Valid
	X2.4	0,710		Valid
	X2.5	0,745		Valid
	X2.6	0,653		Valid
	X2.8	0,739		Valid
Pengungkapan <i>Fraud</i> (PF)	X2.10	0,808	0,536	Valid
	Y2	0,684		Valid
	Y3	0,715		Valid
	Y4	0,683		Valid
	Y5	0,816		Valid
	Y6	0,815		Valid
	Y7	0,771		Valid

Sumber: Data Penelitian, 2021

Tabel 2. menunjukkan bahwa nilai *outer loading factor* dan AVE yang digunakan untuk menilai suatu konstruk telah memenuhi syarat yaitu nilai *outer loading factor* dan nilai AVE diatas 0,50. Oleh karena itu, indikator-indikator yang membangun konstruk yang termuat dalam item pernyataan kuesioner telah lulus uji validitas konvergen. Pengujian validitas kedua dalam penelitian ini adalah pengujian validitas diskriminan. Validitas diskriminan dapat dilihat melalui nilai *cross loading factor*, nilai *cross loading factor* akan menunjukkan ada atau tidaknya kolerasi suatu indikator terhadap konstruk lainnya selain konstruk yang dibangun.

Hasil uji validitas diskriminan modifikasi disajikan dalam tabel 3. Hasil pengujian validitas diskriminan pada model modifikasi menunjukkan hasil yang baik karena nilai kolerasi setiap indikator terhadap konstruk yang dibangunnya masing masing lebih besar dibandingkan nilai kolerasinya terhadap konstruk lain. Oleh karena itu, indikator atau item pernyataan yang membangun konstruk dalam penelitian ini dinyatakan telah lulus uji validitas diskriminan. Hasil dari kedua pengujian validitas dengan model modifikasi terhadap indikator dalam penelitian ini telah memenuhi syarat dan batas yang ditentukan untuk dapat disebut valid.

Pengujian instrument atau indikator-indikator penyusun suatu konstruk adalah pengujian reliabilitas, pengujian ini dilakukan bertujuan untuk mengetahui apakah jika instrument yang sama digunakan dua kali atau ditempat yang berbeda, instrumen ini dapat menggambarkan dan menghasilkan data yang konsisten. Pengujian reliabilitas dapat dilihat dari

nilai *Cronbach Alpha* dan *Composite Reliability*, suatu konstruk dapat dikatakan reliabel apabila nilainya lebih 0,70.

**Tabel 3. Hasil Uji Validitas Diskriminan Modifikasi**

Item Pernyataan	Variabel Penelitian		
	EWS	BEP	PF
X1.1	0,814	-0,059	0,500
X1.2	0,897	-0,195	0,627
X1.3	0,724	-0,081	0,426
X1.4	0,824	-0,225	0,623
X1.8	0,627	-0,126	0,451
X1.10	0,748	-0,254	0,623
X2.2	-0,041	0,633	-0,130
X2.3	-0,064	0,757	-0,209
X2.4	-0,223	0,710	-0,275
X2.5	-0,061	0,745	-0,200
X2.6	-0,088	0,653	-0,190
X2.8	-0,201	0,739	-0,297
X2.10	-0,248	0,808	-0,410
Y2	0,477	-0,193	0,684
Y3	0,518	-0,306	0,715
Y4	0,475	-0,276	0,683
Y5	0,498	-0,301	0,816
Y6	0,641	-0,314	0,815
Y7	0,608	-0,207	0,771
Y9	0,426	-0,313	0,661

Sumber: Data Penelitian, 2021

Hasil uji reliabilitas terhadap konstruk dalam penelitian ini menunjukkan nilai *Cronbach Alpha* dan *Composite Reliability* masing masing di atas 0,70 sehingga dapat disimpulkan bahwa semua konstruk dan instrument yang digunakan telah memenuhi kriteria reliabel.

**Tabel 4. Hasil Uji Reliabilitas Modifikasi**

Variabel	<i>Cronbach Alpha</i>	<i>Composite Reliability</i>	Keterangan
Efektivitas <i>Whistleblowing System</i> (EWS)	0,866	0,900	Reliabel
Budaya <i>Ewuh Pakewuh</i> (BEP)	0,853	0,884	Reliabel
Pengungkapan <i>Fraud</i> (PF)	0,853	0,889	Reliabel

Sumber: Data Penelitian, 2021

Pengujian berikut setelah semua indikator dalam instrument penelitian dinyatakan lulus uji validitas dan reliabilitas adalah pengujian model struktural (*inner model*). Pengujian *inner model* bertujuan untuk menguji hubungan antar konstruk laten dengan konstruk laten lainnya, atau dengan kata lain pengujian *inner model* ini adalah pengujian untuk menguji hipotesis penelitian terkait pengujian hubungan antar variabel. Pengujian ini dievaluasi melalui nilai *R-square*, nilai *Q-square*, dan nilai *path coefficient*. Nilai *R-Square* atau *Goodness-fit Model* merupakan hasil uji yang menunjukkan nilai koefisien determinan, nilai koefisien determinan ini dapat menjelaskan konstruk endogen (variabel dependen) dapat dijelaskan melalui konstruk



eksogen (variabel independen) secara simultan yang terdapat dalam model penelitian. Nilai *R-Square* juga dapat digunakan untuk menguji kelayakan model penelitian. Nilai *R-Square* berikut disajikan dalam Tabel 5. sebagai berikut.

**Tabel 5. Nilai *R-Square***

Variabel	Nilai <i>R square</i>
Pengungkapan <i>Fraud</i> (PF)	0,567

Sumber: Data Penelitian, 2021

Nilai *R-Square* pada Tabel 5. menunjukkan bahwa nilai *R square* dari variabel pengungkapan *fraud* yang merupakan konstruk endogen dalam penelitian ini adalah sebesar 0,567 Hal ini berarti sebesar 56,7% konstruk pengungkapan *fraud* dijelaskan oleh variabel efektivitas *whistleblowing system* dan budaya *ewuh pakewuh* sebagai konstruk eksogen. Sementara sisanya sebesar 43,3% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak terdapat di dalam model penelitian seperti *whistleblowing intention* setiap pada APIP, pemahaman auditor terhadap audit investigasi, kompetensi auditor terkait audit forensik, kecerdasan spiritual, independensi dan skeptisme yang dimiliki seorang APIP, pengalaman, serta pelatihan yang berkaitan dengan peningkatan kemampuan APIP untuk mengungkap dan mendeteksi *fraud*.

Evaluasi *inner model* melalui nilai *Q-square* bertujuan untuk menilai relevansi model konstruktif dengan data penelitian. Semakin besar nilai *Q-square* maka semakin baik nilai observasi yang dihasilkan berdasarkan model penelitian dan estimasi parameter yang digunakan. Berdasarkan hasil perhitungan dengan menggunakan formula *Q-square*, maka didapat nilai *Q-square* sebesar 0,32. Hasil *Q-square* memiliki besaran nilai dengan rentangan  $0 < Q^2 < 1$ , nilai *Q-square* mendekati 1 menunjukkan model memiliki *predictive relevancy* yang semakin baik, sedangkan nilai *Q-square*  $< 0$  berarti model penelitian memiliki *predictive relevancy* yang kurang baik (Irwan & Adam, 2015). Hasil perhitungan *Q-square* pada penelitian ini adalah sebesar 0,32, angka ini menunjukkan bahwa model struktural dalam penelitian ini memiliki *predictive relevancy* yang cukup baik.

*Path coefficient* merupakan pengujian yang dilakukan untuk melihat signifikansi pengaruh antar variabel atau pengaruh variabel eksogen pada variabel endogennya. Nilai *path coefficient* dapat dilihat melalui nilai *original sample*, T-Statistik, P-Value, dan standar deviasi. Hasil pengujian *path coefficient* akan disajikan dalam Tabel 6. sebagai berikut.

**Tabel 6. Nilai *Path Coefficient***

Hipotesis	<i>Original Sample</i>	T-Statistic	P-Value
Efektivitas <i>Whistleblowing System</i> (EWS) → Pengungkapan <i>Fraud</i> (PF)	0,670	15,055	0,000
Budaya <i>Ewuh Pakewuh</i> (BEP) → Pengungkapan <i>Fraud</i> (PF)	-0,229	3,608	0,000

Sumber: Data Penelitian, 2021

Hipotesis pertama (H1) menyatakan bahwa efektivitas *whistleblowing system* berpengaruh positif pada pengungkapan *fraud*. Hasil pengujian *inner model* pada nilai *path coefficient* dilihat melalui nilai *original sample* bernilai positif yaitu sebesar 0,670 sehingga nilai ini berarti variabel eksogen berpengaruh positif pada

variabel endogen. Selain nilai original sample, hasil nilai P-Value menunjukkan nilai 0,000 ( $<0,05$ ). Berdasarkan hasil nilai *original sample*, menunjukkan bahwa hipotesis pertama dapat diterima. Hasil ini menginterpretasikan bahwa semakin tinggi efektivitas *whistleblowing system* yang diterapkan di suatu instansi maka semakin tinggi pula pengungkapan *fraud* yang dilakukan di instansi tersebut. Hal ini terjadi akibat adanya kesadaran para internal *whistleblower* dalam suatu instansi untuk melaporkan adanya tindakan kecurangan yang terjadi pada instansinya dan adanya saluran atau departemen yang memadai untuk menangani laporan-laporan yang ada. Hasil perhitungan nilai indeks pada tingkat capaian responden yang menunjukkan nilai sebesar 81,32% yang berada pada kategori sangat tinggi. Kategori ini, menunjukkan tingginya kesadaran dan pemahaman responden sebagai *whistleblower* terkait penerapan dan pelaporan tindakan kecurangan, sehingga hasil ini juga mencerminkan bahwa *whistleblowing system* yang diterapkan di organisasi responden juga semakin efektif.

Hasil dari penelitian ini konsisten dengan teori *Planned of Behavior* (Fishbein & Azjen, 1975) bahwa faktor utama suatu perilaku yang dilakukan oleh seorang individu didasari oleh niat. Niat dipengaruhi oleh tiga faktor dasar yaitu sikap terhadap perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol keberlakuan. Sikap terhadap perilaku mencerminkan kepercayaan sikap seseorang terhadap suatu keadaan sosial sehingga akan cenderung bertindak sesuai dengan kepercayaan yang ada dalam dirinya. Hal ini berarti, semakin seorang individu percaya bahwa semakin baiknya dan sering *whistleblowing* dilakukan dalam organisasinya, maka akan mengurangi tindakan kecurangan yang terjadi dan juga akan semakin mudah serta tinggi pengungkapan *fraud* yang dilakukan. Norma subjektif berpengaruh terhadap niat seseorang dalam mengambil keputusan berdasarkan orang lain, lingkungan dan kondisi sekitar, artinya bahwa individu akan semakin ingin melakukan tindakan *whistleblowing system* apabila lingkungan, teman, atau atasan di suatu organisasi mendukung untuk melakukan *whistleblowing* dengan meningkatkan pengelolaan sistem pelaporan, dan menginformasikan perlindungan terhadap *whistleblower*, maka besar kemungkinan semakin banyak individu akan terlibat dalam tindakan *whistleblowing* yang nantinya akan meningkatkan efektivitas *whistleblowing system* dalam organisasi tersebut.

Kontrol perilaku persepsian akan mempengaruhi seseorang melakukan suatu tindakan didasari oleh pengalamannya terdahulu dan informasi yang meningkatkan atau menurunkan keinginannya untuk melakukan tindakan. Semakin banyak pengalaman dan informasi yang dimiliki akan semakin menguatkan individu dalam melakukan tindakan *whistleblowing*, dalam penelitian ini berkaitan dengan responden penelitian yang merupakan APIP, tentunya memiliki pengalaman dan informasi yang memadai untuk mampu melakukan tindakan *whistleblowing*. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan hasil penelitian Basri *et al.*, (2017) dan Rahmida & Urumsah (2020) yang menyatakan efektivitas *whistleblowing system* berpengaruh positif terhadap pengungkapan dan pendeteksian *fraud*. Efektivitas *whistleblowing system* yang semakin meningkat di suatu organisasi atau instansi maka akan semakin meningkatkan keinginan individu untuk ikut serta dalam tindakan *whistleblowing*, dengan demikian kecurangan yang terjadi juga akan

semakin meningkat terdeteksi dan memudahkan APIP Inspektorat dalam mengungkapkan tindakan *fraud* yang terjadi.

Hipotesis kedua (H2) menyatakan bahwa budaya *ewuh pakewuh* berpengaruh negatif pada pengungkapan *fraud*. Hasil pengujian inner model pada nilai *path coefficient* dilihat melalui nilai *original sample* bernilai negatif yaitu sebesar -0,229 sehingga nilai ini berarti variabel eksogen memiliki pengaruh negatif pada variabel endogen. Selain nilai *original sample*, Nilai P-Value menunjukkan hasil  $< 0,05$  yaitu sebesar 0,000. Berdasarkan hasil pengujian *path coefficient* menunjukkan bahwa hipotesis kedua dapat diterima. Hasil pengujian ini menginterpretasikan bahwa semakin tinggi budaya *ewuh pakewuh* yang berkembang dalam suatu organisasi maka semakin banyak individu yang enggan mengungkapkan adanya tindakan kecurangan, sehingga pengungkapan *fraud* yang dilakukan semakin rendah. Sebaliknya, bila budaya *ewuh pakewuh* yang berkembang dan diterapkan rendah maka pengungkapan *fraud* akan lebih mudah dilakukan atau tinggi. Perkembangan budaya *ewuh pakewuh* pada instansi tempat responden penelitian bekerja dapat dilihat berdasarkan nilai indeks tingkat capaian responden (TCR) yaitu sebesar 49,31% dan berada pada kategori sedang.

Kategori sedang ini mencerminkan bahwa responden penelitian memiliki pemahaman terkait budaya *ewuh pakewuh*, namun rasa segan dan menjunjung tinggi atasan atau rekan kerja senior masih dilakukan, sehingga rasa segan ini akan memicu rasa enggan untuk mengungkapkan kebenaran apabila adanya tindakan kecurangan yang dilakukan oleh atasan ataupun rekan kerja seniornya. Hal ini disebabkan karena responden merupakan aparat pengawas internal pemerintah dari inspektorat. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2016, Inspektorat Daerah Provinsi dan Kabupaten/Kota adalah unsur perangkat daerah yang bertugas sebagai unsur pengawas penyelenggaraan pemerintahan daerah dan bertanggungjawab langsung kepada gubernur, bupati atau walikota. Hal ini mencerminkan adanya dilemma etis dan rasa segan APIP Inspektorat untuk mengungkap kecurangan yang dilakukan kepala daerah. Budaya *ewuh pakewuh* yang berkembang dapat mempengaruhi tindakan dan independensi APIP inspektorat dalam pengambilan keputusan dalam melaksanakan fungsi pengawasannya, karena inspektorat daerah dalam struktur dan peraturan pemerintah yang terkait merupakan satu kesatuan dan masih berada di bawah garis komando kepala daerah yang sekaligus menjadi objek pengawasan dan audit.

Hasil pengujian pada penelitian ini konsisten dengan teori *Employee Silence System* dan teori *Motivated Reasoning Theory*. Teori *Employee Silence System* dari Van Dyne *et al.*, (2003) adalah sikap diam yang dilakukan oleh karyawan atau pegawai di suatu instansi. Pada penelitian ini APIP Inspektorat selaku auditor pemerintahan daerah yang masih berada dibawah kekuasaan pihak yang diawasinya yaitu organisasi perangkat daerah (OPD). merumuskan tiga kategori diam seorang pegawai atau karyawan, yaitu *acquiescent silence* adalah sikap diam seseorang untuk menahan gagasan atau idenya dengan cara menarik dirinya dari permasalahan yang dirinya ketahui, *prosocial silence* merupakan sikap menyembunyikan ide, opini, dan informasi, pekerjaan dengan tujuan memberikan manfaat yang menguntungkan bagi orang lain atau organisasinya yang didasari

kepedulian terhadap orang lain. Brinsfield (2009) mengembangkan kategori sikap diam menjadi empat klaster yaitu *acquiescent silence*, *prosocial silence*, *self protective silence* adalah sikap diam karyawan yang didasari oleh perasaan takut terhadap kerugian material jika mereka berbicara sehingga mereka harus melindungi dirinya sendiri, dan klaster yang terakhir adalah *deviant silence* adalah sikap diam yang didasari oleh keinginan untuk sengaja menyakiti orang lain untuk menimbulkan kerugian bagi orang tersebut.

Teori selanjutnya yaitu *Motivated Reasoning Theory* Kunda (1990) menyatakan bahwa terdapat motivasi, tujuan, atau preferensi seorang individu yang dapat mempengaruhi pengambilan kesimpulan atau keputusan yang dilakukan oleh individu tersebut. *Motivated Reasoning Theory* dibagi menjadi dua kategori yaitu *accuracy goals* dan *directional goals*, *accuracy goals* adalah berhubungan dengan seseorang yang memiliki motif untuk sampai pada suatu tujuan atau kesimpulan yang paling akurat, sedangkan *directional goals* berkaitan dengan individu yang memiliki motif untuk sampai pada tujuan yang paling sesuai dengan keinginan individu tersebut. APIP selaku internal auditor pemerintahan dalam pengambilan keputusan yang berkaitan dengan fungsi pengawasannya akan diawali dengan kognisi awal berdasarkan fakta di lapangan, apabila seorang APIP Inspektorat memiliki independensi yang tinggi sehingga bertujuan untuk mengambil keputusan yang akurat berdasarkan fakta di lapangan maka APIP Inspektorat memiliki *accuracy goals*. Sedangkan, apabila APIP Inspektorat dalam pengambilan keputusan yang berkaitan dengan pengungkapan fraud dipengaruhi budaya *ewuh pakewuh* dengan mengikuti arahan dan keinginan atasannya yang akhirnya keinginan atasannya ini berbeda dengan fakta di lapangan maka APIP Inspektorat memiliki tujuan *directional goals*.

Budaya *ewuh pakewuh* merupakan sikap segan terhadap atasan atau rekan kerja yang lebih senior, berkembangnya budaya *ewuh pakewuh* akan menyebabkan seseorang tidak berani untuk mengungkapkan kebenaran yang ada, hal ini menyebabkan pengendalian internal dan pengawasan APIP Inspektorat menjadi tidak efektif sehingga dapat menghambat pengungkapan *fraud* yang seharusnya dilakukan. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian dari Usman & Widagdo (2015), Fatmawati (2016), Rozai (2019) yang menghasilkan bahwa budaya *ewuh pakewuh* berpengaruh negatif terhadap pengungkapan *fraud* dan berpengaruh signifikan bagi efektivitas pengawasan yang dilakukan audit internal pemerintahan. Budaya *ewuh pakewuh* yang semakin berkembang akan menghambat pengungkapan *fraud* yang dilakukan karena budaya ini menyebabkan seseorang dalam hal ini adalah auditor inspektorat menjadi takut dan segan untuk mengungkapkan kebenaran yang ada dengan tujuan tertentu sehingga fungsi pengawasan inspektorat menjadi tidak efektif. Perkembangan budaya *ewuh pakewuh* yang rendah dalam suatu organisasi akan membantu meningkatkan pengungkapan fraud yang dilakukan.

## SIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh efektivitas *whistleblowing system* dan budaya *ewuh pakewuh* pada pengungkapan *fraud*. Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan hasil penelitian pada bab sebelumnya, maka dapat disimpulkan bahwa dua hipotesis penelitian ini terbukti dan sesuai dengan hasil

analisis data penelitian. Berikut penjabaran terkait hasil penelitian ini. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin tinggi efektivitas *whistleblowing system* yang diterapkan, maka pengungkapan *fraud* yang dilakukan juga akan semakin tinggi.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin tinggi budaya *ewuh pakewuh* yang berkembang di suatu instansi, maka pengungkapan *fraud* yang dilakukan akan semakin rendah. Namun, sebaliknya apabila budaya *ewuh pakewuh* yang berkembang semakin rendah maka pengungkapan *fraud* akan semakin tinggi atau mudah untuk dilakukan.

## REFERENSI

- Arigi, F. (2020). *ICW Catat PNS Pemda Terbanyak Korupsi Sepanjang 2019*. <https://nasional.tempo.co/read/1333239/icw-catat-pns-pemda-terbanyak-korupsi-sepanjang-2019/full&view=ok>
- Bali, N. (2017). *Bekas Bupati Arnawa Tersangka*. <https://www.nusabali.com/berita/10836/bekas-bupati-arnawa-tersangka>
- Basri, S. A., Marsam, A. D., Majid, R. A., Abu, N. 'Asyiqin, & Mohamed, N. (2017). Reinforcement Tool of Whistleblowing to Eradicate Fraud in Public Sector. *SHS Web of Conferences*, 36, 00038. <https://doi.org/10.1051/shsconf/20173600038>
- Brinsfield, C. T. (2009). Employee Silence: Investigation of Dimensionality, Development of Measures, And Examination of Related Factors. In *Society* (Vol. 3).
- Dewi, A. A., & Ariyanto, D. (2019). "Koh Ngomong" and A Desire to Do Whistleblowing: An Experimental Study. *Journal of Accounting and Investment*, 20(2). <https://doi.org/10.18196/jai.2002122>
- Dewi, N. K. A. A., & Wirakusuma, M. G. (2019). Pengaruh Moralitas Individu, Pengendalian Intern Dan Budaya Etis Organisasi Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi. *E-Jurnal Akuntansi*, 29(1), 64. <https://doi.org/10.24843/eja.2019.v29.i01.p05>
- Fatmawati, R. (2016). Budaya Birokrasi Ewuh Pakewuh Dan Kecurangan Akuntansi Di Pemerintahan : Persepsi Aparat Pengawas Internal Pemerintah ( Apip ) Inspektorat Kabupaten Sragen. *Aktual*, 2(1), 20-33.
- Fauzan, I. A., Purnamasari, P., & Gunawan, H. (2014). Pengaruh Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi terhadap Pengungkapan Fraud. *Penelitian Sivitas Akademika Unisba (Sosial Dan Humaniora)*, 2(2), 456-465.
- Fishbein, M., & Azjen, I. (1975). *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*. Reading, MA: Addison-Wesley. *Contemporary Sociology*, 6(2), 244-245.
- Himawan, A. (2018). *KPK Terima Laporan Dugaan Korupsi Bupati Buleleng*. <https://www.suara.com/news/2018/04/29/110527/kpk-terima-laporan-dugaan-korupsi-bupati-buleleng?page=all>
- Irwan, & Adam, K. (2015). Metode Partial Least Square (PLS) Dan Terapannya (Studi Kasus: Analisis Kepuasan Pelanggan terhadap Layanan PDAM Unit Camming Kab. Bone). *Teknosains*, 9(1), 53-68.
- Kunda, Z. (1990). The Case for Motivated Reasoning, 108 *PSYCHOL. Psychological Bulletin*, 480(3), 480-498.



- Pei Meng, Tan & Seng Fook, O. (2011). Comparative analysis of whistleblower protection legislations in England, USA and Malaysia. *African Journal of Business Management*, 5(27), 11246-11255. <https://doi.org/10.5897/ajbm11.1332>
- Rahmida, M., & Urumsah, D. (2020). Determinan deteksi fraud audit: peran moderasi gender dan pengalaman. *Journal.Uii.Ac.Id*, 2, 1-10. <https://doi.org/10.20885/ncaf.vol2.art1>
- Rothschild, J., & Miethe, T. D. (1999). Whistle-blower disclosures and management retaliation: The battle to control information about organization corruption. *Work and Occupations*, 26(1), 107-128. <https://doi.org/10.1177/0730888499026001006>
- Rozai, M. A. (2019). Perspektif Independensi Dan Budaya Jawa “Ewuh Pakewuh” Terhadap Kinerja Aparat Pengawas Internal Pemerintah (Apip) Di Solo Raya. *Assets: Jurnal Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi*, 9(2), 98. <https://doi.org/10.24252/assets.v9i2.10649>
- Saputra, A. (2015). *Kasus Korupsi Pembebasan Lahan, Mantan Bupati di Bali Dibui 12 Tahun*. <https://news.detik.com/berita/d-2951874/kasus-korupsi-pembebasan-lahan-mantan-bupati-di-bali-dibui-12-tahun>
- Saputra, A. S. (2018). Pengaruh Kompensasi Dan Komitmen Organisasional Terhadap Kinerja Karyawan Dimediasi Motivasi Kerja: Studi Kasus Di Hotel Merah Group Magetan, Jawa Timur, Indonesia. *Universitas Islam Indonesia*, 1-183.
- Soeharjono, H. I. (2011). Pengaruh Budaya Birokrasi “Ewuh-Pakewuh” Terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Intern. *Jurnal Ilmu Administrasi C No. 3 C Volume VIII C Desember 2011*, VIII(3), 243-260.
- Suyatra, I. P. (2018). *Polda Periksa 21 Orang dalam Kasus Rp 4,2 M di Biro Umum Pemprov Bali*. <https://baliexpress.jawapos.com/read/2018/08/06/91943/polda-periksa-21-orang-dalam-kasus-rp-42-m-di-biro-umum-pemprov-bali>
- Usman, & Widagdo, A. K. (2015). Pengaruh Independensi Dan Budaya Ewuh Pakewuh Terhadap Efektivitas Audit Internal Pemerintah. *Seminar Nasional Dan The 3rd Call for Syariah Paper*, 370-380.
- Van Dyne, L., Ang, S., & Botero, I. G. (2003). Conceptualizing employee silence and employee voice as multidimensional constructs. *Journal of Management Studies*, 40(6), 1359-1392. <https://doi.org/10.1111/1467-6486.00384>