

# Intensi Whistleblowing Mahasiswa dan Profesional Akuntansi: Aplikasi *Theory Planned of Behavior*

Wuryaningsih<sup>1</sup>  
Sahilly Dzulhasni<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang, Indonesia

<sup>2</sup>Jurusan Ekonomi dan Bisnis Politeknik Negeri Lampung, Indonesia

\*Correspondences: [wuryaningsih@uin-malang.ac.id](mailto:wuryaningsih@uin-malang.ac.id)

## ABSTRAK

Penelitian bertujuan menguji faktor-faktor di Theory Planned of Behavior (TPB) terhadap intensi *whistleblowing* mahasiswa dan profesional akuntansi. Studi menggunakan metode survei daring dengan sampel 142, 84 adalah mahasiswa akuntansi dan 58 adalah profesional akuntansi. Selain itu, studi juga membandingkan intensi *whistleblowing* antara mahasiswa akuntansi dan profesional akuntansi. Data penelitian dianalisis menggunakan analisis jalur (SEM-PLS). Hasil penelitian menunjukkan norma subjektif menjadi faktor yang kuat untuk memprediksi intensi *whistleblowing* mahasiswa akuntansi dan profesional akuntansi baik melalui saluran internal maupun eksternal, sementara sikap terhadap *whistleblowing* hanya terbukti melalui saluran internal, dan tidak terbukti untuk saluran eksternal. Selanjutnya, kontrol perilaku persepsian berpengaruh secara signifikan terhadap intensi *whistleblowing* melalui saluran eksternal dan tidak berpengaruh untuk saluran internal. Selain itu, tidak ditemukan perbedaan intensi *whistleblowing* antara mahasiswa dan profesional akuntansi melalui saluran internal, namun ditemukan terdapat perbedaan intensi *whistleblowing* antara kedua kelompok melalui saluran eksternal.

Kata Kunci: Intensi *Whistleblowing*, Mahasiswa Akuntansi, Profesional Akuntansi, *Theory Planned of Behavior*.

## *Whistleblowing Intentions of Accounting Students and Professionals: Application of Theory Planned of Behavior*

### ABSTRACT

This study aims to examine the factors in the Theory Planned of Behavior (TPB) on the *whistleblowing* intentions of students and accounting professionals. The study used an online survey method with a sample of 142, 84 were accounting students and 58 were accounting professionals. In addition, the study also compares *whistleblowing* intentions between accounting students and accounting professionals. Research data were analyzed using path analysis (SEM-PLS). The results showed that subjective norms were a strong factor in predicting the *whistleblowing* intentions of accounting students and accounting professionals both through internal and external channels, while attitudes towards *whistleblowing* were only proven through internal channels, and not proven for external channels. Furthermore, perceived behavioral control has a significant effect on *whistleblowing* intentions through external channels and has no effect on internal channels. In addition, there were no differences in *whistleblowing* intentions between students and accounting professionals through internal channels, but there were differences in *whistleblowing* intentions between the two groups through external channels.

Keywords: *Whistleblowing Intention*, Accounting Students, Accounting Professionals, *Theory Planned of Behavior*.

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



e-ISSN 2302-8556

Vol. 32 No. 8  
Denpasar, 26 Agustus 2022  
Hal. 2167-2179

DOI:  
10.24843/EJA.2022.v32.i08.p16

**PENGUTIPAN:**  
Wuryaningsih, & Dzulhasni,  
S. (2022). Intensi  
*Whistleblowing* Mahasiswa  
dan Profesional Akuntansi:  
Aplikasi *Theory Planned of  
Behavior*. *E-Jurnal Akuntansi*,  
32(8), 2167-2179

**RIWAYAT ARTIKEL:**  
Artikel Masuk:  
24 Juni 2022  
Artikel Diterima:  
2 Agustus 2022

## PENDAHULUAN

Kecurangan atau tindakan tidak tepat lainnya di dalam dunia bisnis bukanlah isu yang asing lagi. Skandal fenomenal yang menjadi sorotan dunia adalah kasus Enron dan WorldCom, kasus tersebut merupakan pelajaran besar dalam praktik akuntansi karena adanya rekayasa keuangan yang mengakibatkan beberapa perusahaan besar ikut jatuh. Bahkan kasus ini masih hangat diperbincangkan dalam satu dekade terakhir ini (Alleyne et.al., 2017). Selain itu, terdapat beberapa kasus yang serupa belakangan ini di Indonesia yakni kasus Garuda Indonesia pada tahun 2019, diketahui bahwa terdapat kejanggalan dalam laporan keuangan PT. Garuda Indonesia disinyalir bahwa laporan keuangan perusahaan maskapai BUMN tersebut tidak diaudit sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku (CNBC, 2019). Kasus selanjutnya adalah kasus yang menimpa perusahaan asuransi BUMN Jiwasraya pada tahun 2020, kasus yang terjadi pada perusahaan asuransi ini cukup kompleks, dikarenakan proses rekayasa laporan keuangan telah dilakukan selama satu dekade, yang artinya selama satu dekade tersebut telah ditemukan beberapa kejanggalan dalam laporan keuangan Jiwasraya ini.

Berdasarkan beberapa indikasi kasus kecurangan tersebut di atas menunjukkan bahwa pentingnya untuk melakukan upaya pencegahan dan pendeteksian terhadap kecurangan yang terjadi. Meskipun telah ada mekanisme untuk mendeteksi kecurangan seperti audit, namun cara ini memiliki keterbatasan dikarenakan auditor tidak memiliki informasi yang cukup atau bahkan informasi yang mereka terima seringkali didistorsi oleh manajemen. (Sarikhani & Ebrahimi, 2021). Dengan demikian, perlu dilakukan mekanisme lain yang dapat mendeteksi kecurangan tersebut secara masif. Beberapa penelitian menyebutkan bahwa *whistleblowing* merupakan cara yang efektif untuk mendeteksi adanya kecurangan (Owusu et al., 2020; dan Alleyne et.al., 2017).

Whistleblowing merupakan praktik mengungkapkan praktik janggal di dalam organisasi yang melibatkan organisasi itu sendiri atau anggotanya baik secara internal maupun eksternal (Chiason, et al., 1995). Proses *whistleblowing* berawal dari seorang individu yang menyaksikan adanya tindakan yang menyimpang kemudian ia membuat keputusan untuk melaporkan atau tidak melaporkannya kepada pihak internal organisasi atau eksternal misalnya regulator atau media (Lee & Xiao, 2018). Seluruh tindakan *whistleblowing* dimulai dari individu yang berkomitmen untuk melaporkan informasi mengenai beberapa praktik ilegal atau tidak sah dalam sebuah organisasi kepada otoritas yang sesuai dengan kemampuan untuk menghentikan kesalahan (Owusu et al., 2020).

Akuntan di dalam industri sering dianggap sebagai kunci dalam perencanaan dan proses pengendalian di dalam sebuah organisasi (Chiason, et al., 1995). Kaitannya dengan *whistleblowing*, akuntan juga dianggap memiliki peran penting lantaran akuntan memiliki akses terhadap informasi akuntansi dan dapat mendeteksi serta melaporkan adanya kecurangan (Brown et al., 2016; dan Lee & Xiao, 2018). Dengan demikian, mendorong akuntan untuk menggunakan pengetahuannya tersebut dalam praktik *whistleblowing* merupakan langkah penting untuk mencegah dan mendeteksi adanya kecurangan di dalam perusahaan (Sarikhani & Ebrahimi, 2021). Oleh sebab itu, penting kiranya untuk menginvestigasi lebih lanjut terkait peran akuntan dalam sistem *whistleblowing* di dalam sebuah organisasi. Dari sudut pandang individu akuntan, Erkmen et.al,

(2014) menyebutkan bahwa akuntan yang peduli terhadap praktik tidak etis dapat menggunakan pengetahuan dan pengalamannya untuk melaporkan praktik tidak etis tersebut (Erkmen et.al, 2014).

Dengan demikian, mengetahui kecenderungan akuntan sebagai individu untuk melakukan *whistleblowing* penting untuk dilakukan, dikarenakan kecenderungan individu ini dapat digunakan oleh manajemen sebagai referensi untuk menentukan mekanisme yang efektif dalam menerapkan praktik *whistleblowing* di dalam sebuah organisasi. Meskipun dalam praktiknya, *whistleblowing* tidak mudah untuk diterapkan karena adanya ancaman pembalasan terhadap whistleblower (Dhamija and Rai, 2018); (Brody et.al., 2020); dan (Heese and Perez-Cavazos, 2021). Beberapa penelitian terdahulu menunjukkan bahwa terdapat beberapa faktor yang memengaruhi seseorang untuk melakukan *whistleblowing*, misalnya insentif (Andon et.al, 2016) (Stikeleather, 2016), kepemimpinan etis (Cheng et.al., 2019), perlakuan adil (Said et.al., 2017).

Kecenderungan individu untuk melakukan suatu tindakan dijelaskan dalam *Theory planned of behavior* (TPB), dijelaskan bahwa perilaku individu dipengaruhi oleh intensi, intensi merupakan faktor motivasional yang mengindikasikan seberapa besar keinginan dan usaha individu untuk berperilaku tertentu. Sementara itu, intensi dapat terbentuk karena tiga faktor, yaitu sikap terhadap perilaku (*attitude roward the behavior*), norma subjektif (*subjective norm*), dan persepsi kontrol atas perilaku (*perceived behavioral control*) (Ajzen, 1991). TPB memungkinkan kita untuk memodelkan dan menguji mekanisme kognitif *whistleblower* dengan mengidentifikasi dan memeriksa tiga faktor utama yang memengaruhi niat atau intensi pelaporan atas tindakan yang menyimpang (Lee et al., 2021).

Maka jika merujuk dari TPB, dapat dikatakan bahwa seseorang akan terdorong untuk melaporkan perilaku yang salah atau menyimpang karena tiga faktor utama tersebut. Penelitian terdahulu telah membahas *whistleblowing* menggunakan TPB, yakni di antaranya adalah (Brown et al., 2016); (Zakaria et al., 2016); (Latan, et al., 2018); (Latan et al., 2019); (Owusu et al., 2020); (Sarikhani & Ebrahimi, 2021) dan (Mustafida & Mursita, 2021). Penelitian tersebut diatas membuktikan bahwa faktor-faktor di dalam TPB seperti sikap terhadap perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol atas perilaku memiliki pengaruh positif terhadap intensi seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.

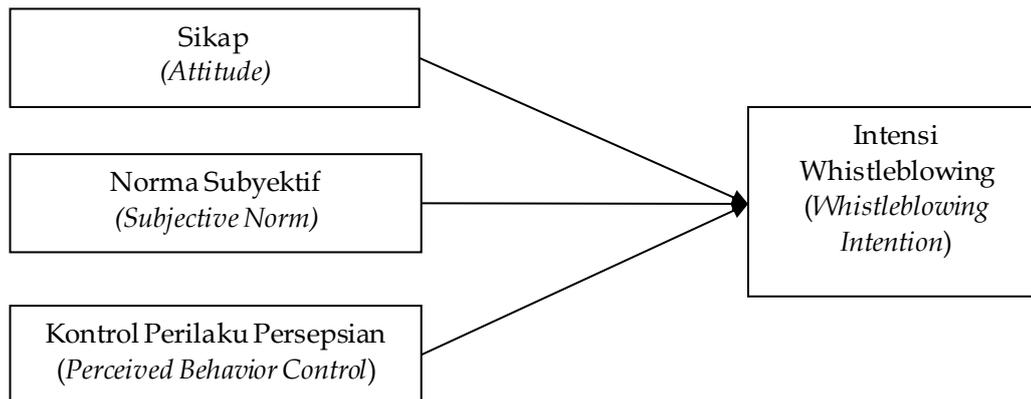
Penelitian terdahulu tentang intensi *whistleblowing* yang telah dilakukan banyak berfokus hanya pada akuntan atau profesional akuntansi, namun tidak banyak penelitian yang membandingkan dua subjek secara bersamaan. Penelitian ini mengambil langkah untuk memperluas penelitian sebelumnya dengan tidak hanya fokus akuntan atau profesional akuntansi sebagai subjek dari *whistleblowing*, namun penelitian ini juga melibatkan mahasiswa akuntansi yang kedepannya akan terjun ke dalam industri kerja ketika lulus. Jika dilihat dari akarnya *whistleblowing* merupakan tindakan yang muncul karena adanya motivasi dalam pengambilan keputusan etis, serta adanya kepekaan karyawan terhadap suatu masalah dan etika (Valentine and Godkin, 2019). Beberapa literatur menyebutkan bahwa profesional cenderung memberikan penilaian etis yang lebih baik dibandingkan dengan mahasiswa (Brody et.al., 2020). Berangkat dari alasan

tersebutlah penelitian ini bertujuan untuk menguji faktor-faktor di dalam TPB terhadap intensi *whistleblowing* pada mahasiswa akuntansi dan profesional akuntansi di Indonesia. Selain itu, mengingat adanya perbedaan pengalaman antara mahasiswa dan profesional akuntansi yang mengakibatkan adanya perbedaan dalam penilaian etis dari keduanya, maka penelitian ini juga bertujuan untuk membandingkan antara intensi *whistleblowing* mahasiswa dan profesional akuntansi.

Melaporkan tindakan yang menyimpang dapat dilihat sebagai tindakan etis atau tidak etis, sehingga jika tindakan tersebut dianggap sebagai perilaku etis, maka harus dianggap sebagai tanggung jawab bagi masyarakat termasuk juga bagi seorang staf di dalam sebuah organisasi (Alleyne *et al.*, 2017). Namun, *whistleblowing* dapat menjadi dilema bagi pelapor, terdapat dua dilema bagi pelapor, yaitu konflik antara pribadi dan nilai-nilai organisasi dan konflik antara kewajiban yang terutang kepada organisasi dan pihak-pihak di luar itu (Jubb, 1999). Pelapor di satu sisi dapat dianggap sebagai pahlawan yang menegakkan keadilan dan kejujuran. Bahkan beberapa mengklaim bahwa pelapor merupakan sosok yang mulia, yang rela berkorban baik secara profesional maupun pribadi untuk mengungkapkan kesalahan di dalam organisasi (Culiberg & Mihelic, 2016). Namun disisi lain, pelaku *whistleblowing* rentan dicap sebagai penghianat. *Whistleblowing* dapat dianggap sebagai tindakan ketidaksetiaan, bergantung pada hubungan antara pelaku dan pelapor (Jubb, 1999).

Penelitian ini menggunakan *Theory of planned behavior*. *Theory of planned behavior* adalah teori yang dibangun oleh Ajzen (1987) sebagai perluasan dari *theory of reasoned action* (TRA) (Ajzen, I., & Fishbein, M., 1977). Perbedaan utama antara kedua teori tersebut adalah bahwa TPB memasukkan kontrol perilaku sebenarnya dan yang dirasakan sebagai faktor penentu tambahan dari niat dan perilaku (Ajzen, I., 2020). Perilaku individu adalah hasil dari dirinya sendiri niat untuk melakukan perilaku itu, dan niat ini dibentuk oleh tiga keyakinan: (a) sikap terhadap perilaku dan mengacu pada sejauh mana seseorang memiliki evaluasi atau penilaian yang baik atau tidak baik atas suatu perilaku; (b) norma subjektif mengacu pada tekanan sosial yang dirasakan untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku. dan (c) kontrol perilaku persepsian mengacu pada kemudahan atau kesulitan yang dirasakan dalam melakukan perilaku dan diasumsikan mencerminkan pengalaman masa lalu serta hambatan dan hambatan yang diantisipasi (Ajzen, 1991). Antecedent langsung dari perilaku di TPB adalah niat untuk melakukan perilaku yang bersangkutan; semakin kuat niat, semakin kemungkinan besar perilaku itu akan mengikuti (Ajzen, 1991; dan Owusu *et al.*, 2020)

Lee *et al.* (2021) menyatakan bahwa TPB memberikan kerangka teoretis yang berguna untuk memeriksa hubungan antara keyakinan terkait *whistleblowing* individu fokus, niat *whistleblowing*, dan perilaku *whistleblowing*. Menurut teori perilaku terencana, kontrol perilaku yang dirasakan, bersama dengan niat perilaku, dapat digunakan secara langsung untuk memprediksi pencapaian perilaku (Ajzen, 1991). TPB relevan untuk memeriksa proses menyeluruh di mana individu fokus memutuskan untuk melakukan pelaporan (Lee *et al.*, 2021). Berdasarkan pemaparan di atas model penelitian ini digambarkan dalam Gambar 1 berikut.



**Gambar 1. Model Penelitian**

Sumber: Ajzen (1991) dan Zakaria *et al.*, (2016)

*Theory Planned of Behavior* secara konseptual mengemukakan tiga determinan utama dari intensi, yakni sikap terhadap perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol atas perilaku, semakin baik dan besar ketiga determinan tersebut, maka akan semakin kuat intensi seseorang untuk berperilaku tertentu (Ajzen, 1991). Sikap terhadap perilaku mengacu pada sejauh mana seseorang memiliki evaluasi atau penilaian yang baik atau tidak baik atas suatu perilaku (Ajzen, 1991). Semakin positif seseorang menilai sesuatu, maka semakin kuat seseorang tersebut untuk berperilaku yang mendukung hal tersebut (Brown *et al.*, 2016). Kaitannya dengan *whistleblowing*, dapat dikatakan bahwa semakin seseorang menilai baik bahwa melaporkan atau mengungkapkan tindakan yang menyimpang, maka akan semakin kuat pula intensi orang tersebut untuk mengungkapkan hal tersebut. Beberapa penelitian sebelumnya menunjukkan bukti bahwa perilaku terhadap *whistleblowing* memiliki hubungan positif dengan intensi untuk melakukan *whistleblowing* (Brown *et al.*, 2016); (Latan, *et al.*, 2018); (Owusu *et al.*, 2020); (Sarikhani & Ebrahimi, 2021); dan (Mustafida & Mursita, 2021). Berdasarkan penjelasan di atas maka dalam penelitian ini menduga bahwa intensi *whistleblowing* mahasiswa dan profesional akuntansi dipengaruhi oleh bagaimana penilaian mereka terhadap *whistleblowing*. Semakin mereka menganggap bahwa *whistleblowing* adalah tindakan yang tepat dan baik, maka semakin kuat intensi mereka untuk melakukan hal tersebut. Maka selanjutnya dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: Sikap terhadap *whistleblowing* berpengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing*.

Norma subjektif dalam TPB merupakan tekanan sosial yang dapat dirasakan oleh seseorang untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu (Ajzen, 1991). Terdapat pertimbangan terhadap budaya dan lingkungan sosial ketika seseorang akan berperilaku tertentu. Seseorang akan mempertimbangkan terlebih dahulu apakah budaya dan orang-orang di lingkungan di sekelilingnya cukup menerima dan mendukung atas perilaku yang ia yakini baik (Mustafida & Mursita, 2021). Dengan demikian, semakin baik persepsi akan dukungan sosial yang dirasakan seseorang atas suatu perilaku, maka akan semakin mendorong orang tersebut untuk melakukan hal tersebut. Berkaitan dengan hal ini, beberapa penelitian terdahulu menunjukkan hasil campuran, yakni norma subjektif berhubungan positif dengan *whistleblowing* (Owusu *et al.*, 2020; Sarikhani &

Ebrahimi, 2021; Mustafida & Mursita, 2021; dan Zakaria *et al.*, 2016) namun Brown *et al.* (2016) menunjukkan hasil yang inkonsisten yakni bahwa norma subjektif berhubungan negatif dengan intensi *whistleblowing*. Namun, penelitian ini berpendapat bahwa intensi mahasiswa dan profesional akuntansi untuk melakukan *whistleblowing* dipengaruhi oleh dukungan sosial yang ia rasakan. Maka hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H<sub>2</sub>: Norma subjektif berpengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing*.

Kontrol perilaku persepsian dalam TPB mengacu pada kemudahan atau kesulitan bagi seseorang dalam berperilaku (Ajzen, 1991). Terdapat faktor-faktor kontrol berkaitan dengan persepsi kemudahan atas sesuatu, faktor-faktor kontrol ini termasuk keyakinan seseorang tentang suatu hambatan di dalam organisasi yang mungkin dapat menggagalkan atau sengaja mengabaikan atas pelaporan yang dilakukan (Owusu *et al.*, 2020). Dengan kata lain, semakin seseorang memandang bahwa besarnya hambatan dan tantangan yang dihadapi untuk melaporkan tindakan menyimpang dan dapat menghalanginya, maka akan semakin kecil kemungkinannya ia akan melakukan hal tersebut. Namun, semakin seseorang dapat mengontrol persepsi akan besarnya hambatan tersebut, maka semakin tinggi pula intensi untuk melaporkan tindakan yang menyimpang yang ia temukan di dalam organisasi. Dapat dikatakan bahwa seseorang akan melaporkan tindakan yang menyimpang ketika ia merasa dapat mengatasi setiap rintangan dan hambatan dalam tindakannya tersebut (Park & Blenkinsopp, 2009). Beberapa penelitian terdahulu menunjukkan bahwa persepsi kontrol atas perilaku berhubungan positif dengan intensi *whistleblowing* (Brown *et al.*, 2016); (Latan, *et al.*, 2018); (Owusu *et al.*, 2020); (Sarikhani & Ebrahimi, 2021), namun Mustafida dan Mursita (2021) menunjukkan hasil yang lain, yakni persepsi kontrol berhubungan negatif dengan intensi *whistleblowing*. Penelitian ini berpendapat bahwa kemudahan yang dirasakan oleh mahasiswa dan profesional akuntansi untuk melaporkan tindakan yang menyimpang akan mendorong mereka untuk melakukannya. Berdasarkan alasan tersebut, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H<sub>3</sub>: Kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing*.

## METODE PENELITIAN

Pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan dengan metode survei. Adapun survei dilakukan secara daring dengan menyebarkan tautan kuesioner kepada mahasiswa akuntansi dan profesional akuntansi yang terdiri atas akuntan publik, akuntan pendidik, akuntan di sektor swasta, dan akuntan di sektor pemerintahan. Selanjutnya responden akan mengisi kuesioner tersebut secara mandiri (self-administered survey). Kuesioner terbagi dalam dua bagian, yakni bagian pertama karakteristik demografi responden yang memuat gender, usia, pendidikan terakhir, semester (untuk mahasiswa), dan lama bekerja (untuk profesional akuntansi). Bagian kedua memuat daftar pernyataan yang menjelaskan tentang faktor-faktor dalam theory of planned behavior dalam kaitannya dengan intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh mahasiswa akuntansi dan profesional akuntansi aktif di Indonesia pada saat penelitian ini dilakukan. Adapun sampel dalam penelitian

ini adalah 142, yang terdiri atas 84 mahasiswa akuntansi dan 58 profesional akuntansi, penentuan sampel menggunakan convenience sampling. Instrumen pengukuran variabel yang digunakan mengadaptasi dari (Zakaria et al., 2016) dan (Park & Blenkinsopp, 2009). Masing-masing konstruk diukur menggunakan skala Likert 1-5. Penelitian ini menggunakan structural equation model part least square (SEM-PLS) untuk menguji pengaruh faktor-faktor di dalam TPB terhadap intensi whistleblowing. Selain itu, untuk membandingkan intensi whistleblowing antara mahasiswa dan profesional akuntansi dilakukan uji analysis of variance (ANOVA) dengan menggunakan SPSS.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Responden penelitian ini adalah sebanyak 142 orang yang terdiri atas 84 mahasiswa dan 58 profesional akuntansi, 98 diantaranya adalah perempuan dan 44 adalah laki-laki. Responden yang berusia kurang dari 25 tahun sebanyak 89, 52 responden memiliki usia dalam jangkauan 25-35 tahun, dan 1 responden memiliki usia lebih dari 35 tahun. Sebanyak 74 responden memiliki pendidikan terakhir SMA sederajat, 4 responden merupakan lulusan diploma, 34 responden merupakan lulusan sarjana/ S1, dan 29 responden adalah lulusan magister/ S2. Selain itu jika ditinjau dari lamanya bekerja untuk responden yang merupakan profesional akuntansi, 42 responden menyatakan memiliki lama kerja kurang dari 5 tahun, 15 responden memiliki lama kerja 5-10 tahun, dan 1 responden yang memiliki lama bekerja lebih dari 10 tahun. Sementara 46 responden mahasiswa menyatakan berada di semester 2, dan 13 mahasiswa semester 4, 12 mahasiswa semester 6, 12 mahasiswa semester 8, dan 1 mahasiswa di atas semester 8.

Hasil analisis data *outlier* ditemukan terdapat 6 responden yang memiliki Z-Score di luar -4 dan 4, sehingga data tersebut diidentifikasi sebagai *outlier* dan harus dihapus dari data yang akan diolah lebih lanjut. Tidak ditemukan adanya *missing value* pada penelitian ini.

Analisis model pengukuran terdiri atas uji validitas konstruk dan uji reliabilitas konstruk. Uji validitas konstruk mencakup uji validitas konvergen dan uji validitas diskriminan. Aturan umum yang digunakan peneliti untuk menilai validitas konvergen konstruk reflektif adalah (1) *outer loading* harus lebih dari 0,70 dan nilai p signifikan pada  $<0,005$  (Sholihin & Ratmono, 2021; dan Hair et al., 2017). Hasil diperoleh terdapat beberapa indikator yang memiliki nilai cross loading  $<0,70$ , yakni 2 indikator pada variabel *attitude* (AT2: 0,604, dan AT3: 0,590), dan 4 indikator pada variabel *subjective norm* (SN3: 0,637, SN5: 0,638, SN9: 0,649, dan SN10: 0,668). Namun, nilai indikator di antara  $>0,40$  sampai  $<0,70$  masih perlu dipertimbangkan apakah penghapusannya dapat meningkatkan nilai AVE dan composite reliability, jika tidak, maka indikator tersebut sebaiknya dipertahankan (Sholihin & Ratmono, 2021). Dengan demikian, indikator-indikator tersebut tetap dipertahankan dalam penelitian ini. Selanjutnya, validitas konvergen juga harus memenuhi nilai AVE dengan ketentuan  $AVE > 0,50$  (Hair et al., 2017). Tabel 1 menunjukkan bahwa seluruh konstruk dalam penelitian ini memiliki nilai  $AVE > 0,50$ , dengan demikian konstruk dalam penelitian ini telah memenuhi validitas konvergen.

*Rule of thumb* untuk menilai validitas diskriminan adalah nilai akar kuadrat *average variance extracted* (AVE) harus lebih besar daripada korelasi antar konstruk;

dan *loading* indikator ke konstruk yang diukur juga harus lebih besar daripada *loading* ke konstruk lain (*cross-loadings*) rendah (Sholihin & Ratmono, 2021 dan Hair *et al.*, 2017). Uji validitas menunjukkan nilai AVE kuadrat masing-masing konstruk telah lebih besar dari korelasi dengan konstruk lainnya. Dengan demikian, seluruh variabel dalam penelitian ini telah memenuhi syarat validitas diskriminan. Hasil uji reliabilitas dapat dilihat pada tabel 1 menunjukkan bahwa data pada penelitian ini reliabel, dengan nilai Composite Reliability dan Cronbach's Alpha >0,70.

**Tabel 1. Hasil Uji Reliabilitas**

Konstruk	AVE	Composite Reliability	Cronbach's Alpha
Sikap (AT)	0,583	0,932	0,918
Norma Subjektif (SN)	0,521	0,915	0,897
Persepsi Kontrol Perilaku (PBC)	0,720	0,954	0,944
Intensi Internal (WBII)	0,809	0,875	0,809
Intensi Eksternal (WBIE)	0,886	0,922	0,886

Sumber: Data Penelitian, 2022

Analisis model struktural digunakan untuk pengujian hipotesis yang terdiri dari evaluasi model fit, *R-squared* (ARS), average variance inflation factor (AVIF). Tabel 2 menunjukkan bahwa kriteria *goodness of fit* telah terpenuhi dengan nilai APC dan ARS kurang dari 0,05. Demikian juga dengan AVIF telah lebih kecil dari 5.

**Tabel 2. Indikator Model Fit dan P-Value**

Indikator Model Fit	Syarat
APC= 0,253, P<0,001	P sig
ARS=0,383, P<0,001	P sig
AVIF=1,279	Diterima jika ≤5 idealnya ≤3,3.

Sumber: Data Penelitian, 2022

**Tabel 3. Pengujian Hipotesis**

HubunganKonstruk	(β)	P Value
Sikap →intensi <i>whistleblowing</i> internal	I:0,439	I: <0,001
Sikap →intensi <i>whistleblowing</i> eksternal	E:-0,045	E: 0,298
Norma subjektif →intensi <i>whistleblowing</i> internal	I: 0,329	I: <0,001
Norma subjektif →intensi <i>whistleblowing</i> eksternal	E: 0,325	E: <0,001
Kontrol perilaku persepsian →intensi <i>whistleblowing</i> internal	I: 0,017	I: 0,421
Kontrol perilaku persepsian →intensi <i>whistleblowing</i> eksternal	E: 0,363	E: <0,001

Sumber: Data Penelitian, 2022

Selain itu, nilai *R-squared* merupakan ukuran yang sering digunakan untuk menilai model struktural. Diperoleh *R-squared* 0,440 (WBII) dan 0,330 (WBIE). Hasil tersebut menunjukkan bahwa sebesar 43,70% variasi perubahan pada intensi internal *whistleblowing* dijelaskan oleh ketiga variabel independen, yaitu sikap, norma subjektif, dan kontrol perilaku persepsian, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel di luar model penelitian ini. Serta sebesar 32,90% variasi perubahan pada intensi eksternal *whistleblowing* dijelaskan oleh ketiga variabel independen,

yaitu sikap, norma subjektif, dan persepsi atas perilaku, selebihnya dijelaskan oleh variabel lain di luar model penelitian ini.

Tabel 3 menyajikan hasil pengujian hipotesis dalam penelitian ini. Hasil tersebut menunjukkan bahwa sikap berpengaruh positif signifikan terhadap intensi *whistleblowing* internal, namun tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing* eksternal. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa baik mahasiswa maupun profesional akuntansi memiliki kecenderungan dalam menilai *whistleblowing* sebagai tindakan yang baik bergantung pada saluran yang digunakan, dalam hal ini mahasiswa dan profesional akuntansi cenderung memilih saluran internal dibandingkan eksternal. Hasil ini sejalan dengan yang dilakukan oleh Owusu *et al.*, (2020). Pengaruh sikap terhadap suatu perilaku atau tindakan dalam situasi tertentu sangat dipengaruhi oleh faktor lain yang dapat berpengaruh secara langsung (Ajzen, 1991) Kaitannya dengan hal ini bahwa mahasiswa dan profesional akuntansi cenderung merasa lebih nyaman ketika melaporkan penyimpangan hanya kepada orang-orang disekelilingnya yang berhubungan langsung dengan pekerjaannya. Selain itu pelapor cenderung lebih memilih saluran yang ada di dalam organisasinya untuk melaporkan tindakan yang menyimpang dibandingkan menggunakan saluran luar (Robertson *et al.*, 2011 dan Cheng *et al.*, 2019).

Norma subjektif berpengaruh secara signifikan terhadap intensi *whistleblowing* baik internal maupun eksternal, dengan demikian hipotesis 2 terdukung. Hal ini menunjukkan bahwa dukungan lingkungan sangat berpengaruh besar dalam praktik *whistleblowing*. Hasil ini sejalan dengan penelitian sebelumnya (Mustafida & Mursita, 2022, Sarikhani & Ebrahimi, 2021, Owusu *et al.*, 2020 dan Zakaria *et al.*, 2016). Sesuai dengan Ajzen (2012) bahwa norma subjektif merupakan tekanan sosial yang dapat dirasakan oleh seseorang untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu. Dengan demikian, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa intensi mahasiswa dan profesional akuntansi untuk melaporkan tindakan yang menyimpang bergantung kepada seberapa besar keyakinan mereka akan dukungan orang-orang di sekitar mereka. Semakin lingkungan mereka mendukung terhadap sistem *whistleblowing* maka semakin tinggi intensi mereka untuk melakukan *whistleblowing*. Namun hasil dari penelitian ini sedikit berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh (Owusu *et al.*, 2020), yakni bahwa norma subjektif tidak berpengaruh signifikan terhadap *whistleblowing* eksternal.

Kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif signifikan terhadap intensi *whistleblowing* melalui saluran eksternal, dan tidak berpengaruh signifikan melalui saluran internal. Hasil tersebut menunjukkan bahwa mahasiswa dan profesional akuntansi atas perilaku *whistleblowing* cenderung mengarah pada saluran eksternal, dengan kata lain baik mahasiswa maupun profesional akuntansi dalam penelitian ini cenderung lebih mampu mengontrol hambatan atau tantangan yang mungkin terjadi dalam proses *wistleblowing* melalui saluran eksternal dibandingkan internal. Dengan kata lain, responden di dalam penelitian ini menganggap bahwa *whistleblowing* melalui saluran eksternal lebih mudah untuk dilakukan dibandingkan melalui saluran internal.

Kontrol perilaku persepsian dalam TPB mengacu pada kemudahan atau kesulitan bagi seseorang dalam berperilaku (Ajzen, 1991) Maka kaitannya dengan

hasil penelitian ini dapat dikatakan bahwa intensi *whistleblowing* mahasiswa dan profesional akuntansi bergantung pada seberapa besar persepsi mereka terhadap kemudahan dalam melaporkan tindakan yang menyimpang. Hasil ini memperkuat hasil penelitian sebelumnya (Brown *et al.*, 2016, Latan *et al.*, 2018, dan Sarikhani & Ebrahimi, 2021), namun hasil penelitian ini berbeda dengan Mustafida & Mursita (2022). Meskipun pada tabel 3 menunjukkan bahwa kontrol perilaku persepsian tidak berpengaruh secara signifikan terhadap intensi *whistleblowing* internal, hasil ini sejalan dengan (Owusu *et al.*, 2020). Pelapor akan memilih melaporkan tindakan yang menyimpang melalui saluran internal hanya jika mereka merasa ada potensi keuntungan lebih dibandingkan risiko yang akan diterima (Cheng *et al.*, 2019). Kaitannya dengan hal ini bahwa mahasiswa dan profesional akuntansi cenderung mempersepsikan bahwa *whistleblowing* melalui saluran internal memiliki risiko bagi dirinya di tempat kerja. Risiko tersebut dapat berupa penilaian negatif, penurunan jabatan, kehilangan pekerjaan, bahkan perlakuan buruk/ persekusi (Greene & Latting, 2004 dan Zhang *et al.*, 2009).

Selanjutnya pengujian terhadap konstruk, Konstruk kontrol ini digunakan untuk memurnikan hasil penelitian dari konstruk-konstruk pengganggu yang memiliki kemungkinan berpengaruh pada variabel laten criterion (Sholihin & Ratmono, 2021). Adapun konstruk kontrol dalam penelitian ini adalah gender, usia, pendidikan terakhir, lama bekerja, dan semester, didapatkan hasil bahwa hanya usia yang berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing* eksternal dengan  $P < 0,05$  dan  $\beta = 0,140$ .

Selain itu, penelitian ini juga menyajikan hasil perbedaan intensi *whistleblowing* antara mahasiswa akuntansi dan profesional akuntansi. Hasil uji Levene untuk intensi *whistleblowing* melalui saluran internal menunjukkan varians data antara kelompok mahasiswa akuntansi dan profesional akuntansi adalah homogen atau sama ( $p = 0,361$ ). Uji sampel independen t menunjukkan  $p = 0,404$ , hasil tersebut menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan intensi *whistleblowing* melalui saluran internal antara kedua kelompok tersebut. Sementara itu, uji Levene untuk intensi *whistleblowing* melalui saluran eksternal diperoleh  $p = 0,16$ , hasil tersebut menunjukkan bahwa varians data kedua kelompok tidak homogen, selanjutnya uji Sampel t diperoleh  $p = 0,01$ , yang artinya adalah terdapat perbedaan intensi *whistleblowing* antara mahasiswa akuntansi dan profesional akuntansi melalui saluran eksternal. (Brody *et al.*, 2020), menunjukkan bahwa tingkat tanggung jawab mahasiswa terhadap manajer lebih rendah dibandingkan dengan profesional kaitannya dengan *whistleblowing*. Lebih lanjut, Brody *et al.*, (2020) menyebutkan bahwa perbedaan penilaian etis kaitannya dengan *whistleblowing* antara mahasiswa dan profesional akuntansi dapat dipengaruhi oleh faktor lain, misalnya struktur penghargaan yang diterima oleh profesional.

## SIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji faktor-faktor di dalam TPB terhadap intensi *whistleblowing* mahasiswa dan profesional akuntansi. Terdapat beberapa poin dalam penelitian ini. Pertama, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sikap mahasiswa akuntansi dan profesional akuntansi terhadap *whistleblowing*

berpengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing* melalui saluran internal dan tidak berpengaruh melalui saluran eksternal.

Kedua, norma subjektif berpengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing* melalui saluran internal maupun eksternal. Ketiga, persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing* melalui saluran eksternal dan tidak berpengaruh melalui saluran internal. Terakhir, penelitian ini juga menunjukkan hasil bahwa tidak terdapat perbedaan intensi *whistleblowing* antara mahasiswa akuntansi dan profesional akuntansi melalui saluran internal, namun ditemukan adanya perbedaan intensi *whistleblowing* dari kedua kelompok tersebut melalui saluran eksternal.

Berdasarkan hasil di atas, penelitian ini memberikan rekomendasi bahwa penting bagi pembuat kebijakan untuk mempertimbangkan pentingnya menciptakan lingkungan yang mendukung dalam sistem *whistleblowing*. Dukungan tersebut dapat berupa kebijakan yang melindungi pelapor, mekanisme insentif, mekanisme tindak lanjut yang tepat bagi pelaku, memberikan saluran yang mudah diakses bagi seluruh anggota organisasi, sistem anonim, dan lain-lain. Selain itu, persepsi akan hambatan dan kemudahan dalam melaporkan tindakan yang menyimpang juga terkait dengan sistem *whistleblowing* yang ada, sistem yang baik dan adil dapat memitigasi persepsi hambatan dan tantangan untuk melaporkan tindakan yang menyimpang.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, sampel yang digunakan relatif kecil mengingat banyaknya jumlah mahasiswa akuntansi dan profesional akuntansi di Indonesia saat ini. Peluang untuk penelitian selanjutnya adalah dapat menggunakan sampel yang lebih banyak. Kedua, penelitian ini tidak menguji kaitannya pendidikan etika terhadap *whistleblowing* di antara mahasiswa dan profesional akuntansi. Peluang penelitian selanjutnya dapat memperluas dengan menambahkan pengujian terhadap pendidikan etika terhadap intensi *whistleblowing* mahasiswa dan profesional akuntansi. Peluang penelitian selanjutnya adalah menguji variabel lain yang dapat memengaruhi intensi *whistleblowing* mahasiswa dan profesional akuntansi melalui saluran internal dan eksternal, misalnya struktur penghargaan.

## REFERENSI

- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Handbook of Theories of Social Psychology: Volume 1*, 438–459. <https://doi.org/10.4135/9781446249215.n22>
- Ajzen, I. (2020). The theory of planned behavior: Frequently asked questions. *Human Behavior and Emerging Technologies*, 2(4), 314–324. <https://doi.org/10.1002/hbe2.195>
- Ajzen, I., & Fishbein, M. (1977). Attitude-behavior relations: A theoretical analysis and review of empirical research. *Psychological Bulletin*, 84(5), 888–918. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.84.5.888>
- Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T., & Pierce, A. (2017). Perceptions, predictors and consequences of whistleblowing among accounting employees in Barbados. *Meditari Accountancy Research*, 25(2), 241–267. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2016-0080>
- Andon, P., Free, C., Jidin, R., Monroe, G. S., & Turner, M. J. (2018). The Impact of Financial Incentives and Perceptions of Seriousness on Whistleblowing

- Intention. *Journal of Business Ethics*, 151(1), 165–178. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3215-6>
- Brody, R. G., Gupta, G., & White, T. (2020). Whistleblowing in India: evidence from accounting students and professionals. *International Journal of Accounting and Information Management*, 28(1), 126–146. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-01-2019-0001>
- Brown, J. O., Hays, J., & Stuebs, M. T. (2016). Modeling accountant whistleblowing intentions: Applying the theory of planned behavior and the fraud triangle. *Accounting and the Public Interest*, 16(1), 28–56. <https://doi.org/10.2308/apin-51675>
- Cheng, J., Bai, H., & Yang, X. (2019). Ethical Leadership and Internal Whistleblowing: A Mediated Moderation Model. *Journal of Business Ethics*, 155(1), 115–130. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3517-3>
- Chiasson, Michael, Gene H. Johnson, and R. B. (1995). Blowing the whistle: Accountants in industry. *CPA Journal*, 65(2), 24–27.
- Dhamija, S., & Rai, S. (2018). Role of retaliation and value orientation in whistleblowing intentions. *Asian Journal of Business Ethics*, 7(1), 37–52. <https://doi.org/10.1007/s13520-017-0078-6>
- Erkmen, T., Çalışkan, A. Ö., & Esen, E. (2014). An empirical research about whistleblowing behavior in accounting context. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 10(2), 229–243. <https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2012-0028>
- Greene, A. D., & Latting, J. K. (2004). Whistle-blowing as a form of advocacy: Guidelines for the practitioner and organization. *Social Work*, 49(2), 219–230. <https://doi.org/10.1093/sw/49.2.219>
- Heese, J., & Pérez-Cavazos, G. (2021). The effect of retaliation costs on employee whistleblowing. *Journal of Accounting and Economics*, 71(2–3). <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2020.101385>
- Joseph F. Hair Jr., G Tomas M. Hult, Christian M. Ringle, M. S. (2017). *A primer on Partial least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)* (Vol. 15, Issue 2). SAGE Publication, Inc.
- Jubb, P. B. (1999). Whistleblowing: A restrictive definition and interpretation. *Journal of Business Ethics*, 21(1), 77–94. <https://doi.org/10.1023/A:1005922701763>
- Latan, H., Chiappetta Jabbour, C. J., & Lopes de Sousa Jabbour, A. B. (2019). ‘Whistleblowing Triangle’: Framework and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*, 160(1), 189–204. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3862-x>
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2018). Whistleblowing intentions among public accountants in indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*, 152(2), 573–588. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3318-0>
- Lee, G., & Xiao, X. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41(March), 22–46. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.003>
- Lee, H., Kang, M. M., & Kim, S. Y. (2021). A Psychological Process of Bureaucratic Whistleblowing: Applying the Theory of Planned Behavior. *American Review of Public Administration*, 51(5), 374–392.

- <https://doi.org/10.1177/02750740211003345>
- Mihelic, B. C. & K. K. (2016). *Culiberg-Mihelič2017\_Article\_TheEvolutionOfWhistleblowingSt.pdf* (pp. 787–803). *Journal of Business Ethics*.
- Mustafida, N., & Mursita, L. Y. (2022). Pemodelan Intensi Whistleblowing Pegawai di Indonesia: Aplikasi Whistleblowing Triangle. *Integritas : Jurnal Antikorupsi*, 7(2), 233–244. <https://doi.org/10.32697/integritas.v7i2.265>
- Owusu, G. M. Y., Bekoe, R. A., Anokye, F. K., & Okoe, F. O. (2020). Whistleblowing intentions of accounting students: An application of the theory of planned behaviour. *Journal of Financial Crime*, 27(2), 477–492. <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2019-0007>
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). Whistleblowing as planned behavior - A survey of south korean police officers. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 545–556. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9788-y>
- Robertson, J. C., Stefaniak, C. M., & Curtis, M. B. (2011). Does wrongdoer reputation matter? impact of auditor-wrongdoer performance and likeability reputations on fellow auditors' intention to take action and choice of reporting outlet. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 207–234. <https://doi.org/10.2308/bria-50022>
- Said, J., Alam, M. M., Mohamed, D. I. B., & Rafidi, M. (2017). Does job satisfaction, fair treatment, and cooperativeness influence the whistleblowing practice in Malaysian Government linked companies? *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 9(3), 220–231. <https://doi.org/10.1108/APJBA-06-2017-0053>
- Sarikhani, M., & Ebrahimi, F. (2021). Whistleblowing by accountants: an integration of the fraud pentagon and the extended theory of planned behavior. *Meditari Accountancy Research*. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2020-1047>
- Sembiring, L. J. (2019). *Poles Lapkeu, Direksi & Komisaris Garuda Didenda Rp 100 Juta!* CNBC Indonesia. <https://www.cnbcindonesia.com/market/20190628102835-17-81288/ poles-lapkeu-direksi-komisaris-garuda-didenda-rp-100-juta>
- Sholihin, P. M., & Ratmono, D. (2021). *Analisis SEM-PLS dengan WarpPLS 7.0 untuk Hubungan Nonlinier dalam Penelitian Sosial dan Bisnis*. Penerbit Andi. <https://books.google.co.id/books?id=NbMWEAAAQBAJ>
- Stikeleather, B. R. (2016). When do employers benefit from offering workers a financial reward for reporting internal misconduct? *Accounting, Organizations and Society*, 52, 1–14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.06.001>
- Valentine, S., & Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 98(January), 277–288. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.01.009>
- Zakaria, M., Razak, S. N. A. A., & Noor, W. N. B. W. M. (2016). Effect of Planned Behaviour on Whistle Blowing Intention : Evidence from Malaysian Police Department. *Middle-East Journal of Scientific Research*, 24(7), 2352–2365. <https://doi.org/10.5829/idosi.mejsr.2016.24.07.22667>
- Zhang, J., Chiu, R., & Wei, L. (2009). *4.Decision-Making Process of Internal Whistleblowing Behavior in China.pdf*.