

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan membuktikan secara empiris pengaruh determinan niat dan perilaku *whistleblowing* dengan keseriusan kecurangan persepsian dan mekanisme sistem *whistleblwoing* persepsian sebagai pemoderasi. *Theory of Planned Behavior* dalam penelitian ini digunakan untuk membangun model perilaku *whistleblowing* yang didasarkan pada determinan dari niat *whistleblowing*. Data dikumpulkan dengan menyebarkan 315 kuesioner ke seluruh karyawan Kantor Pelayanan Pajak Pratama di Kota Semarang, namun hanya 268 kuesioner yang dapat digunakan. Metode *probability sampling* digunakan dalam menentukan sample penelitian. *Partial Least Square-Structural Equation Modeling* (PLS-SEM) dengan program Warp PLS 7.0. WarpPLS 7.0 digunakan untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sikap atas perilaku *whistleblowing*, iklim etis persepsian, dan *locus of control* berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*. *Locus of control* tidak berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing*. Kemudian, Niat *whistleblowing* berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing*. Keseriusan kecurangan persepsian dan mekanisme sistem *whistleblowing* persepsian memperkuat pengaruh niat *whistleblowing* terhadap perilaku *whistleblowing*.

Kata Kunci: *Whistleblowing*, Iklim Etis Persepsian, *Locus of control*, Keseriusan Kecurangan Persepsian

RINGKASAN PENELITIAN

Whistleblowing merupakan pelaporan oleh pegawai tentang informasi yang dipercaya bermuatan melanggar hukum, aturan, pernyataan profesional atau berhubungan adanya penyimpangan aturan, korupsi, dan penyelewengan. Pengungkapan dilakukan secara rahasia, niat yang baik dan bukan berasal kemarahan individu terhadap kebijaksanaan perusahaan atau organisasi tertentu ataupun berdasarkan kemauan negatif (KNKG, 2008). Penggunaan sistem *whistleblowing* sangat penting dalam melaporkan penipuan keuangan, pemalsuan pelaporan keuangan dan penyalahgunaan aset. Sistem *whistleblowing* telah berkembang di Indonesia. Kementerian di Indonesia telah banyak mengimplementasikan *whistleblowing system* sebagai bentuk penerapan *good public governance*. UNDP (1997) menyatakan bahwa *Good Public Governance* merupakan konsep pengelolaan pemerintahan yang bersih, demokrasi, dan efektif berdasarkan keinginan membentuk masyarakat madani.

Penerapan *good public governance* oleh Direktorat Jenderal Pajak diatur dengan dikeluarkannya peraturan direktur jenderal pajak nomor PER-22/PJ/2011 tentang kewajiban melaporkan pelanggaran atau kecurangan dan tindak lanjut pelaporan pelanggaran (*Whistleblowing*) dalam Direktorat Jenderal Pajak. PER-21/PJ/2011 tentang tata cara penanganan pengaduan oleh Direktorat KITSDA. Sistem *whistleblowing* pada tahun 2012 mulai dioperasikan di Direktorat Jenderal Pajak. Direktorat Jenderal Pajak merupakan institusi publik tingkat eselon I pertama yang telah menerapkan sistem *whistleblowing* yang dituangkan dalam bentuk kebijakan aturan tertulis.

Penerapan *Good Public Governance* didasarkan pada tuntutan dalam rangka pemberantasan korupsi serta praktik pelanggaran lainnya. Survei *fraud* Indonesia tahun 2019 menunjukkan bahwa sistem *whistleblowing* merupakan cara pencegahan kecurangan yang paling efektif. Media ini belum banyak digunakan dan diterapkan oleh lembaga pemerintahan. *Whistleblowing* merupakan sarana yang penting dalam mencegah pelanggaran pada organisasi (Bhal dan Dadhich, 2011). Sifat pelaporan yang sensitif menyebabkan keterbatasan penelitian dalam memahami motivasi melakukan tindakan *whistleblowing*. Pengambilan keputusan etis individu dalam organisasi tidak dapat dilakukan tanpa mempertimbangkan konteks dimana proses pengambilan keputusan terjadi. Pengambilan keputusan etis oleh karyawan dipengaruhi oleh iklim etis dalam organisasi. *Whistleblowing* merupakan perilaku etis yang sangat penting yang dilakukan oleh karyawan dalam mencegah perilaku ilegal dan tidak etis. Barnett (2000) menyatakan bahwa iklim etis persepsian merupakan faktor utama yang mempengaruhi pengambilan keputusan etis individu dalam organisasi. *Locus of control* merupakan variabel utama yang menjelaskan perilaku manusia dalam organisasi (Spector, 1982). *Locus of control* merupakan sejauh mana keyakinan seseorang menganggap hasil yang diterima tergantung pada perilaku/ karakteristik pribadi (Rotter, 1966). *Locus of control* internal beranggapan bahwa hasil diperoleh dari usaha mereka sendiri dan *locus of control* eksternal menganggap keberhasilan berasal dari kemampuan diluar kendali seperti takdir, keberuntungan. Keputusan *whistleblowing* dipengaruhi oleh *locus of control* (Near dan Miceli, 1992). Chiu (2003) menyatakan bahwa *locus of control* internal berpengaruh terhadap *whistleblowing*,

Theory of Planned Behavior menjelaskan bahwa individu akan melaksanakan suatu perilaku apabila ada dorongan niat untuk berperilaku dalam diri individu tersebut (Ajzen, 1991). Niat dibentuk berdasarkan tiga faktor anteseden yaitu *attitude toward behavior* dan *subjective norms* dan *perceived behavioral control*. Niat dianggap memiliki peranan penting dalam menentukan perilaku individu sehingga dapat digunakan sebagai proksi untuk perilaku. Penelitian yang menghubungkan niat dan perilaku menunjukkan hasil yang berbeda-beda. Armitage dan Corner (2001) menyatakan bahwa *Theory of Planned Behavior* dapat memprediksi niat dengan baik tetapi belum sepenuhnya dapat memprediksi hubungan antara niat dengan perilaku. Rustiarini

dan Sunarsih (2017) menyatakan bahwa niat berpengaruh terhadap perilaku, namun Carrington, *et al.*, (2010) menjelaskan niat tidak berhubungan dengan perilaku. Meskipun ada niat belum tentu bisa diikuti dengan perilaku. Ajzen (1991) dalam *theory of planned behavior* menjelaskan bahwa penentu utama dari niat perilaku adalah sikap atas perilaku, norma subjektif dan persepsi pengendalian perilaku. Ajzen (1991) menyatakan bahwa ada kemungkinan variabel-variabel lain yang mempengaruhi perilaku. Variabel lain dalam penelitian ini didasarkan pada pemikiran Ajzen (1991) dan model pengambilan keputusan interaksionis Trevino (1986). Variabel-variabel ini disebut variabel eksternal tidak langsung berpengaruh terhadap perilaku. Variabel secara tidak langsung meliputi variabel demografi, karakteristik individu, karakteristik tugas, sikap terhadap objek, kepercayaan terhadap objek dan variabel situasional akan mempengaruhi perilaku (Jogiyanto, 2007). Faktor situasional merupakan keadaan atau situasi yang berada diluar kemampuan individu yang dapat mempengaruhi proses niat menjadi perilaku (Carrington *et al.*, 2010). Faktor individual dan faktor situasional diduga memoderasi antara niat dengan perilaku. Variabel situasional yang akan ditambahkan dalam penelitian adalah keseriusan kecurangan dan mekanisme sistem *whistleblowing*. Keseriusan kecurangan dan mekanisme sistem *whistleblowing* diduga memoderasi niat *whistleblowing* terhadap perilaku. Tujuan penambahan variabel ini dalam model *theory of planned behavior* adalah untuk menambah kekuatan penjelas dari model dan kedua variabel tersebut belum pernah diteliti dalam hubungannya dengan perilaku *whistleblowing*.

Penelitian ini bertujuan untuk membangun model perilaku *whistleblowing* yang didasarkan pada determinan dari niat *whistleblowing*. Penelitian ini juga menguji variabel keseriusan kecurangan persepsi dan mekanisme sistem *whistleblowing* persepsi sebagai pemoderasi pengaruh niat *whistleblowing* terhadap perilaku *whistleblowing*. Pengembangan hipotesis dalam penelitian ini menggunakan *Theory of Planned Behavior* untuk menjelaskan pengaruh determinan niat *whistleblowing* dan perilaku *whistleblowing*. Penempatan variabel moderasi didasarkan pada penelitian yang dilakukan oleh Ajzen (1991) dan penelitian yang dilakukan oleh Trevino (1986) dalam *Interactionist model of ethical decision making*.

Populasi penelitian ini adalah Semua pegawai yang bekerja pada kantor pajak pratama di kota Semarang merupakan populasi dalam penelitian. Pegawai Kantor Pajak Pratama (KPP) di kota Semarang meliputi 8 KPP dimana jumlah pegawai di kantor pajak pratama Semarang sebanyak 770 orang. Teknik pengambilan sampel yang digunakan teknik *probability sampling*. *Probability sampling* yaitu sampel yang diambil mendapatkan peluang yang sama masing-masing anggota populasi yang dipilih menjadi sampel (Hair, 2010). Penentuan sampel minimal merujuk pada Hair *et al.*, (2017) yaitu konsep komunalitas. Komunalitas merupakan cara yang lebih relevan dalam pendekatan masalah ukuran sampel

Teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan model persamaan struktural dengan pendekatan varians atau berbasis komponen (*variance based/component based structural equation modelling*) yang disebut dengan *Partial Least Square* (PLS). Penelitian ini dilakukan dengan menyebarkan 315 kuesioner. Kuesioner yang kembali dan digunakan dalam pengolahan data sebanyak 268 kuesioner. Pengolahan data menggunakan *Partial Least Square-Structural Equation Modeling* ((PLS-SEM) dengan program Warp PLS 7.0. WarpPLS 7.0 digunakan untuk menguji hipotesis dan hubungan antar variabel.

Hasil pengujian dari tujuh hipotesis menunjukkan bahwa sikap atas perilaku *whistleblowing* berpengaruh terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. Iklim etis persepsi berpengaruh terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. *Locus of control* berpengaruh terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*. *Locus of control* tidak berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing*. Niat *whistleblowing* berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing*. Keseriusan kecurangan persepsi memperkuat pengaruh niat *whistleblowing* terhadap perilaku *whistleblowing*, dan mekanisme sistem *whistleblowing* persepsi memperkuat pengaruh niat *whistleblowing* terhadap perilaku *whistleblowing*.

Temuan dalam penelitian ini mendukung Ajzen (1991) dalam *Theory of Planned Behavior* dalam menjelaskan dan menganalisis niat perilaku. Sikap atas perilaku *whistleblowing*, norma subjektif (iklim etis persepsian) dan persepsi pengendalian perilaku (*locus of control*), merupakan determinan atau anteseden dari niat *whistleblowing* pegawai. Niat pegawai melakukan *whistleblowing* mempengaruhi perilaku pegawai melakukan *whistleblowing*. Niat merupakan faktor utama dan determinan perilaku dalam model *Theory of Planned Behavior*. Pengembangan *Theory of Planned Behavior* pada penelitian ini dengan menambahkan keseriusan kecurangan persepsi dan mekanisme sistem *whistleblowing* persepsian sebagai variabel situasional. Hasil penelitian menunjukkan keseriusan kecurangan persepsian memperkuat pengaruh niat melakukan *whistleblowing* terhadap perilaku pegawai melakukan *whistleblowing*. Trevino (1986) dalam model interaksionis pengambilan keputusan etis menjelaskan pengambilan keputusan interaksi faktor individual dalam *Theory of Planned Behavior* dengan faktor situasional. Penelitian ini konsisten pada model tersebut dalam mengembangkan model penelitian. Faktor situasional memoderasi proses pengambilan keputusan. Penelitian ini terbukti faktor situasional keseriusan kecurangan persepsi dan mekanisme sistem *whistleblowing* persepsian berpengaruh dalam proses pengambilan keputusan niat *whistleblowing* terhadap perilaku pegawai melakukan *whistleblowing*.

Berdasarkan temuan dalam penelitian ini, maka kontribusi penelitian ini adalah pengendalian manajemen sektor publik di Indonesia khususnya pada kantor pajak pratama. Pengendalian dilakukan dengan cara mempertimbangkan berbagai faktor yang mempengaruhi niat terhadap perilaku *whistleblowing*. *Whistleblower* mempunyai peranan yang penting dalam melindungi negara dari korupsi. Pemerintah juga harus ikut membantu mendorong dan mendukung pegawai dalam menerapkan sistem *whistleblowing*.

Keterbatasan dan penelitian masa yang akan datang dalam penelitian ini adalah penelitian keperilakuan bersifat sensitif terhadap jawaban responden, sehingga cukup banyak jawaban sedang atau ragu-ragu. Penelitian masa yang akan datang diharapkan mengembangkan alat pengukuran yang lebih baik untuk mengukur penelitian yang bersifat sensitif. Analisis model pengukuran dengan menggunakan WarpPLS 7.0, diperoleh sebanyak 10 indikator variabel *locus of control* harus dikeluarkan dari model karena mempunyai nilai loading kecil dari 0,6. Hal tersebut disebabkan oleh banyaknya pertanyaan terbalik sehingga membutuhkan ketelitian dan konsisten dalam menjawab pertanyaan penelitian. Penelitian yang akan datang diharapkan menggunakan instrumen *locus of control* yang lain jika meneliti variabel yang sama. Metode kuantitatif terbatas dalam menangkap kondisi secara multidisiplin. Penelitian yang akan datang terkait dengan *whistleblowing* harus diuji dan dieksplorasi dalam *setting* yang berbeda, dengan cara studi kualitatif melalui *interview* ke subjek penelitian akan mendukung penjelesan lebih mendalam.

RESEARCH SUMMARY

Whistleblowing is reporting by employees about information that is believed to have violating laws, regulations, professional statements or is related to irregularities, corruption, and fraud. Disclosure is carried out confidentially, with good intentions and not from individual anger towards company policies or certain organizations or based on negative intentions (KNKG, 2008). The use of the whistleblowing system is very important in reporting financial fraud, falsification of financial reporting and misuse of assets. The whistleblowing system has developed in Indonesia. Ministries in Indonesia have implemented many whistleblowing systems as a form of implementing good public governance. UNDP (1997) states that Good Public Governance is a concept of managing a clean, democratic and effective government based on the desire to form civil society.

The implementation of good public governance by the Directorate General of Taxes is regulated by the issuance of the Director General of Taxes regulation number PER-22 / PJ / 2011 concerning the obligation to report violations or fraud and follow-up reporting of violations (Whistleblowing) in the Directorate General of Taxes. PER-21 / PJ / 2011 regarding the procedures for handling complaints by the Directorate of KITSDA. In 2012, the whistleblowing system began to operate at the Directorate General of Taxes. The Directorate General of Taxes is the first echelon I level public institution that has implemented a whistleblowing system as outlined in a written policy.

The implementation of Good Public Governance is based on demands in the context of eradicating corruption and other violations. The 2019 Indonesian fraud survey shows that the whistleblowing system is the most effective way to prevent fraud. This media has not been widely used and applied by government agencies. Whistleblowing is an important tool in preventing violations of the organization (Bhal and Dadhich, 2011). The sensitive nature of reporting causes research limitations in understanding the motivation to take whistleblowing. Individual ethical decision making in an organization cannot be undertaken without considering the context in which the decision making process occurs. Ethical decision making by employees is influenced by the ethical climate in the organization. Whistleblowing is a very important ethical behavior performed by employees in preventing illegal and unethical behavior. Barnett (2000) states that the perceived ethical climate is a major factor influencing individual ethical decision making in organizations. Locus of control is the main variable that explains human behavior in organizations (Spector, 1982). Locus of control is the extent to which a person's belief considers the results received to depend on personal behavior / characteristics (Rotter, 1966). Internal locus of control assumes that results are obtained from their own efforts and external locus of control assumes success comes from abilities beyond control such as destiny, luck. Whistleblowing decisions are influenced by locus of control (Near and Miceli, 1992). Chiu (2003) states that internal locus of control affects whistleblowing,

Theory of Planned Behavior explains that the individual will carry out a behavior if there is an intention to behave in the individual (Ajzen, 1991). Intention was formed based on three antecedent factors, namely attitude toward behavior and subjective norms and perceived

behavioral control. Intention is considered to have an important role in determining individual behavior so that it can be used as a proxy for behavior. Research linking intention and behavior has had mixed results. Armitage and Corner (2001) state that Theory of Planned Behavior can predict intentions well but cannot fully predict the relationship between intention and behavior. Rustiarini and Sunarsih (2017) stated that intention has an effect on behavior, but Carrington, et al., (2010) explained that intention is not related to behavior. Even though there is an intention, it is not necessarily followed by behavior. Ajzen (1991) in the theory of planned behavior explains that the main determinants of behavioral intention are attitudes towards behavior, subjective norms and perceptions of behavior control. Ajzen (1991) states that it is possible for other variables to influence behavior. Other variables in this study are based on the thinking of Ajzen (1991) and Trevino's (1986) interactionist decision-making model. These variables are called external variables which do not directly influence behavior. The variables indirectly include demographic variables, individual characteristics, task characteristics, attitudes towards objects, belief in objects and situational variables that will influence behavior (Jogiyanto, 2007). Situational factors are circumstances or situations that are beyond the ability of the individual which can influence the process of intention into behavior (Carrington et al., 2010). Individual factors and situational factors are thought to moderate intention and behavior. Situational variables that will be added in the study are the seriousness of wrongdoing and the mechanism of the whistleblowing system. The perceptions seriousness of wrongdoing and the perception of mechanism of the whistleblowing system are thought to moderate whistleblowing intentions towards behavior. The purpose of adding this variable in the theory of planned behavior is to increase the explanatory power of the model and these two variables have never been studied in relation to whistleblowing behavior.

This study aims to build a whistleblowing behavior model based on the determinants of whistleblowing intention. This study also examines the perceptions seriousness of wrongdoing and the perception mechanism of the whistleblowing system as moderating the effect of whistleblowing intention on whistleblowing behavior. Hypothesis development in this research uses Theory of Planned Behavior to explain the determinant influence of whistleblowing intention and whistleblowing behavior. The placement of the moderating variable is based on research conducted by Ajzen (1991) and research conducted by Trevino (1986) in the interactionist model of ethical decision making.

The population of this study is all employees who work at the Pratama tax office in the city of Semarang are the population in the study. The employees of the Pratama Tax Office (KPP) in the city of Semarang include 8 KPPs where the number of employees at the Pratama Tax Office in Semarang is 770 people. The sampling technique used is probability sampling technique. Probability sampling is that the sample taken gets the same chance of each member of the population chosen to be the sample (Hair, 2010). The determination of the minimum sample refers to Hair et al., (2017), namely the concept of communality. Communality is a more relevant way of approaching the sample size problem

The data analysis technique in this study uses a structural equation model with a variance or component-based approach (variance based / component based structural equation modeling) called Partial Least Square (PLS). This research was conducted by distributing 315 questionnaires. The questionnaires that were returned and used in data processing were 268 questionnaires. Data processing used Partial Least Square-Structural Equation Modeling ((PLS-SEM) with the Warp PLS 7.0 program. WarpPLS 7.0 was used to test hypotheses and the relationship between variables.

The test results of the seven hypotheses show that the attitude towards whistleblowing behavior affects the intention whistleblowing. Perceived ethical climate affects the intention whistleblowing. Locus of control affects the intention whistleblowing. Locus of control no affects whistleblowing behavior. Whistleblowing intention affects whistleblowing behavior. The perceived of the seriousness of wrongdoing strengthens the effect of whistleblowing intention on whistleblowing behavior, and the perception of the whistleblowing system mechanism strengthens the effect of whistleblowing intention on whistleblowing behavior.

The findings in this study support Ajzen (1991) in Theory of Planned Behavior in explaining and analyzing behavioral intentions. Attitudes towards whistleblowing behavior, subjective norms (perceived ethical climate) and perceptions of behavioral control (locus of control), are determinants or antecedents of employee whistleblowing intentions. The intention of employees to do whistleblowing affects the behavior of employees in conducting whistleblowing. Intention is the main factor and determinant of behavior in the Theory of Planned Behavior model. The development of Theory of Planned Behavior in this study by adding the perception of the seriousness of wrongdoing and the perception of the mechanism of the whistleblowing system as situational variables. The results show that the perception of the seriousness of wrongdoing strengthens the effect of the intention to do whistleblowing on employee behavior in whistleblowing. Trevino (1986) in the interactionist model of ethical decision making explains the interaction of individual factors in Theory of Planned Behavior with situational factors. This research is consistent with this model in developing research models. Situational factors moderate the decision-making process. This research proves that the situational factor of the perception of the seriousness of wrongdoing and the perception of the mechanism of the whistleblowing system have an effect on the decision-making process of whistleblowing intention on the behavior of employees doing whistleblowing.

Based on the findings in this study, the contribution of this study is the control of public sector management in Indonesia, especially at the Pratama tax office. Control is carried out by considering various factors that influence the intention of whistleblowing behavior. Whistleblowers have an important role in protecting the country from corruption. The government must also help encourage and support employees in implementing the whistleblowing system.

The limitation and future research in this research is that behavioral research is sensitive to the respondent's answer, so that there are quite a lot of moderate or doubtful answers. Future research is expected to develop better measurement tools for measuring sensitive research.

Analysis of the measurement model using WarpPLS 7.0, obtained 10 indicators of locus of control variables that must be removed from the model because they have a small loading value of 0.6. This is caused by the number of inverted questions that require thoroughness and consistency in answering research questions. Future research is expected to use other locus of control instruments when examining the same variables. Quantitative methods are limited in capturing conditions in a multidisciplinary manner. Future research related to whistleblowing should be tested and explored in different settings, by means of a qualitative study through interviews with research subjects that will support a deeper explanation.