PENGARUH SOSIALISASI ANTISIPATIF, KOMITMEN PROFESIONAL, LINGKUNGAN ETIKA, SIFAT *MACHIAVELLIAN* DAN *PERSONAL COST* TERHADAP INTENSI *WHISTLEBLOWING* DENGAN *RETALIASI* SEBAGAI VARIABEL MODERASI

(Studi Empiris Pada Kantor Pelayanan Pajak yang berada di Kota Semarang)

SKRIPSI

Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi

pada Universitas Negeri Semarang

Oleh
Muhammad Saipun Nucha

NIM 721141513

JURUSAN AKUNTANSI

FAKULTAS EKONOMI

UNIVERSITAS NEGERI SEMARANG

2020

PENGARUH SOSIALISASI ANTISIPATIF, KOMITMEN PROFESIONAL, LINGKUNGAN ETIKA, SIFAT *MACHIAVELLIAN* DAN *PERSONAL COST* TERHADAP INTENSI *WHISTLEBLOWING* DENGAN *RETALIASI* SEBAGAI VARIABEL MODERASI

(Studi Empiris Pada Kantor Pelayanan Pajak yang berada di Kota Semarang)

SKRIPSI

Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi

pada Universitas Negeri Semarang

Oleh
Muhammad Saipun Nucha

NIM 721141513

JURUSAN AKUNTANSI

FAKULTAS EKONOMI

UNIVERSITAS NEGERI SEMARANG

2020

PERSETUJUAN PEMBIMBING

PERSETUJUAN PEMBIMBING

Skripsi ini telah disetujui oleh Pembimbing untuk diujikan ke Sidang Panitia Ujian Skripsi pada:

Hari : Senin
Tanggal : 20 Januari 2020

Mengetahui, Ketua Jurusan Akuntansi	Pembimbing
Kiswanto, S.E., M.Si., CMA., CIBA., CERA	Indah Anisykurlillah, SE., M.Si., Akt., CA
NIP 198309012008121002	NIP 197508212000122001

PENGESAHAN KELULUSAN

PENGESAHAN KELULUSAN

Skripsi ini telah dipertahankan di depan Sidang Panitia Ujian Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang pada:

Hari : Jumat

Tanggal : 14 Februari 2020

Penguji I

Dr. Sukirman,M.Si.,QIA.,CRMP.,CFrA

NIP. 196706111991031003

Penguji II

Dhini Suryandari ,S.E.,M.Si.,Ak.,CA., QIA.,CRMP

NIP.198212142008122001

Penguji III

Indah Anisykurlillah,S.E.,M.Si.,Akt.,CA

NIP. 197508212000122001

Mengetahui,

Dekan Fakultas Ekonomi

Drs. Heri Yanto, MBA, Ph.D.

NIP. 196307181987021001

PERNYATAAN

PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama	: Muhammad Saipun Nucha
NIM	: 7211415135
Tempat Tanggal Lahir	: Kendal, 17 Juli 1997
Alamat	: Pamriyan 04/02, Kec. Gemuh, Kab. Kendal

Menyatakan bahwa yang tertulis di dalam skripsi ini benar-benar hasil karya saya sendiri, bukan jiplakan dari karya tulis orang lain, baik sebagian atau seluruhnya. Pendapat atau temuan orang lain yang terdapat dalam skripsi ini dikutip atau dirujuk berdasarkan kode etik ilmiah. Apabila dikemudian hari terbukti skripsi ini adalah hasil jiplakan dari karya tulis orang lain, maka saya bersedia menerima sanksi sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Semarang, 20 Januari 2020

Muhammad Saipun Nucha
NIM 7211415135

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

MOTTO

“maka nikmat Tuhanmu yang manakah yang kamu dustakan” (Q.S. Ar-rahman : 13)

PERSEMBAHAN

Dengan segenap rasa syukur kepada Allah SWT atas segala rahmat dan karunia-Nya, skripsi ini penulis persembahkan untuk:

1. Kedua orang tua saya tercinta, Sugiyono dan Solikatun yang senantiasa memberikan doa, kasih sayang, dukungan dan motivasi dalam setiap langkah perjalanan hidup saya.
2. Kakak dan Adik saya, Kumaidah dan Sofi Nur Lita yang selalu memberikan dukungan.
3. Almamater yang saya banggakan, Universitas Negeri Semarang.

PRAKATA

Puji syukur kehadirat Allah SWT atas segala rahmat, taufik, hidayah, dan ridha-Nya sehingga penyusunan skripsi ini dapat terselesaikan dengan baik. Skripsi ini disusun sebagai salah satu syarat dalam menyelesaikan studi program Strata I (SI) pada Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang. Penulis menyadari bahwa dalam proses penyusunan skripsi ini mendapat banyak bantuan baik secara langsung maupun tidak langsung dalam hal membimbing, mengumpulkan data, pengarahan, pemberian saran, serta doa dan dukungan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, dengan tanpa mengurangi rasa hormat, pada kesempatan ini penulis menyampaikan ucapan terimakasih kepada:

1. Prof. Dr. Fathur Rokhman, M.Hum., Rektor Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk menyelesaikan studi di Universitas Negeri Semarang.
2. Drs. Heri Yanto, MBA., Ph.D., Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan kemudahan administrasi perijinan selama pelaksanaan penelitian.
3. Kiswanto, S.E., M.Si., CMA., CIBA., CERA., Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan kemudahan administrasi dan perijinan.
4. Prabowo Yudo Jayanto, S.E., M.S.A. Dosen wali rombel Akuntansi D 2015 yang telah membimbing dan mengarahkan penulis selama empat tahun menempuh pendidikan di Universitas Negeri Semarang.

5. Indah Anisykurlillah, SE., M.Si., Akt., CA., dosen pembimbing yang telah bersabar memberikan bimbingan, arahan, dan motivasi sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini.
6. Seluruh dosen, staff, dan karyawan di lingkungan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang yang telah membantu penulis dari awal sampai akhir proses pendidikan.
7. Rekan-rekan rombel Akuntansi D 2015.
8. Keluarga besar Kosatsus APW yang menjadi rumah ke dua di UNNES
9. Keluarga besar Guguslatih Ekonomi Ambalan dan Racana Wijaya Universitas Negeri Semarang, khususnya angkatan 2015.
10. Teman – teman angkatan Gladi Wijaya V yang selalu membersamai dan memberikan dukungan.
11. Sitti Anggi Lestari Sukri yang selalu membantu menyebar kuisoner dan mendukung penuh penelitian ini.
12. Semua pihak yang telah membantu dalam penyusunan skripsi ini yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Semoga Allah SWT senantiasa memberikan rahmat dan karunia-Nya kepada semua pihak yang telah memberikan bantuan dalam penyususnan skripsi ini dan semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi penelitian di masa yang akan datang.

Semarang, 20 Januari 2020

SARI

Nucha, Muhammad Saipun. 2020. *Pengaruh Sosialisasi Antisipatif, Komitmen Profesional, Lingkungan Etika, Sifat Machiavellian Dan Personal Cost Terhadap Intensi Whistleblowing Dengan Retaliasi Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada Kantor Pelayanan Pajak Yang Berada Di Kota Semarang).* Skripsi. Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Semarang. Pembimbing: Indah Anisykurlillah, SE., M.Si., Akt., CA

Kata Kunci: Intensi *Whistleblowing*, Sosialisasi Antisipatif, Komitmen Profesional, Lingkungan Etika, Sifat *Machiavellian, Personal Cost* , *Retaliasi*

Intensi *whistleblowing* adalah niat seseorang untuk mengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut, Pengungkapan ini umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*). Kasus korupsi yang terjadi di Kantor Pelayanan Pajak mengindikasikan lemahnya intensi *whistleblowing* pegawai pajak karena kasus tersebut baru terungkap setelah lama terjadi.

Populasi dalam penelitian ini adalah Pegawai Kantor Pajak yang bekerja sebagai *Account Representative* di Kota Semarang. Total sebanyak 5 kantor yang bersedia untuk di lakukan penelitian dari keseluruhan 8 kantor. Jumlah *account Representative* pada 5 kantor tersebut sebanyak 200 pegawai. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *non probability sampling* dengan menggunakan teknik *purposive sampling*. Jumlah sampel penelitian ini berjumlah 75 pegawai. Metode analisis data yang digunakan adalah analisis deskriptif dan analisis inferensial yang didalamnya terdapat uji asumsi klasik, *Moderated Regression Analysis* (MRA), uji hipotesis, dan koefisien determinasi.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sosialisasi antisipatif mempengaruhi intensi *whistleblowing* secara positif, komitmen profesional tidak mempengaruhi intensi *whistleblowing*, lingkungan etika tidak mempengaruhi intensi *whistleblowing*, sifat *machiavellian* dan *Personal cost* mempengaruhi intensi *whistleblowing* secara negatif, *retaliasi* secara signifikan mampu memoderasi pengaruh sosialisasi antisipatif, sifat *machiavellian* dan *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing*, serta *retaliasi* tidak signifikan memoderasi pengaruh komitmen profesional dan lengkungan etika terhadap intensi *whistleblowing*.

Saran yang diberikan berkaitan dengan penelitian ini yaitu Kantor Pelayanan Pajak memberikan perlindungan maksimal kepada pegawai yang melakukan *whistleblowing* agar terlindung dari ancaman *retaliasi*, hal ini dapat meningkatkan intensi pegawai untuk melakukan *whistleblowing*.

ABSTRACT

Nucha, Muhammad Saipun. 2020. *The Effects of Anticipatory Socialization, Professional Commitment, Ethical Environment, Machiavellian Nature and Personal Cost Against Whistleblowing Intentions With Retaliation As Moderation Variables (Empirical Study at the Tax Service Office Located in the City of Semarang).* Final Project. Accounting Department, Faculty of Economics, Universitas Negeri Semarang

Advisor: Indah Anisykurlillah, SE., M.Si., Akt., CA

Keywords: Whistleblowing Intentions, Anticipatory Socialization, Professional Commitment, Ethical Environment, Machiavellian Nature, Personal Cost, Retaliation

Whistleblowing intention is the intention of a person to disclose violations or disclosure of acts that are against the law, unethical / immoral acts or other actions that can harm the organization or stakeholders to the leadership of the organization or other institutions that can take action on these violations. These disclosures are generally carried out (confidentially). The corruption case that occurred at the Tax Service Office indicated the weak whistleblowing intentions of tax officials because the case was only revealed after a long time it happened.

The population in this study is Tax Office Employees who work as Account Representatives in the city of Semarang. A total of 5 offices are willing to do research from a total of 8 offices. The number of account representatives in the 5 offices is 200 employees. The sample used in this study is non probability sampling using purposive sampling technique. The number of samples of this study amounted to 75 employees. Data analysis method used is descriptive analysis and inferential analysis in which there is a classic assumption test, Moderated Regression Analysis (MRA), hypothesis testing, and the coefficient of determination.

The results showed that anticipatory socialization influences whistleblowing intentions positively, professional commitment does not affect whistleblowing intentions, the ethical environment does not affect whistleblowing intentions, machiavellian nature and Personal cost affect whistleblowing intentions negatively, retaliation is significantly able to moderate the effect of anticipatory socialization, machiavellian nature and personal cost the cost of whistleblowing intentions, and retaliation did not significantly moderate the effect of professional commitment and ethical curvature on whistleblowing intentions.

The advice given in connection with this research is that the Tax Service Office provides maximum protection to employees who conduct whistleblowing to be protected from the threat of retaliation, this can increase employee intentions to conduct whistleblowing.

DAFTAR ISI

COVER ..... **i**
PERSETUJUAN PEMBIMBING ..... **ii**
PENGESAHAN KELULUSAN ..... **iii**
PERNYATAAN ..... **iv**
MOTTO DAN PERSEMBAHAN ..... **v**
PRAKATA ..... **vi**
SARI ..... **viii**
ABSTRACT ..... **ix**
DAFTAR ISI ..... **x**
DAFTAR TABEL ..... **xiv**
DAFTAR GAMBAR ..... **xv**
DAFTAR LAMPIRAN ..... **xvi**
BAB I PENDAHULUAN **1**
1.1 Latar Belakang 1
1.2 Identifikasi Masalah 14
1.3 Cakupan Masalah 16
1.4 Rumusan Masalah 17
1.5 Tujuan Penelitian 18
1.6 Manfaat Penelitian 19
1.7 Orisinalitas Penelitian 20
BAB II TINJAUAN PUSTAKA **21**
2.1 Landasan Teori 21
2.1.1 Teori Perilaku Prososial 21
2.1.2 *Theory Of Planned Behaviour* 25
2.1.3 *Fraud* 28
2.1.4 *Whistleblowing* 33
2.1.5 Sosialisasi Antisipatif 35
2.1.6 Komitmen profesional 36
2.1.7 Lingkungan etika 39
2.1.8 Sifat *Machiavellian* 41
2.1.9 *Personal Cost* 42
2.1.10 *Retaliasi* 43
2.2 Penelitian Terdahulu. 44

2.3 Kerangka Pemikiran Teoritis dan Pengembangan Hipotesis 49
2.3.1 Pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi *whistleblowing*. 49
2.3.2 Pengaruh komitmen profesional terhadap intensi *whistleblowing*. 50
2.3.3 Pengaruh lingkungan etika terhadap intensi *whistleblowing*. 51
2.3.4 Pengaruh sifat *machiavellian* terhadap intensi *whistleblowing*..... 52
2.3.5 Pengaruh *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing*. 53
2.3.6 Pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi. 54
2.3.7 Pengaruh komitmen profesional terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi. 55
2.3.8 Pengaruh lingkungan etika terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi. 56
2.3.9 Pengaruh sifat *Machiavellian* terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi. 57
2.3.10 Pengaruh *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi. 58
BAB III METODE PENELITIAN 61
3.1. Jenis dan Desain Penelitian 61
3.2. Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel 61
3.3. Definisi Operasional Variabel 63
3.3.1. Intensi *Whistleblowing* 63
3.3.2. Sosialisasi Antisipatif 64
3.3.3. Komitmen Profesional 64
3.3.4. Lingkungan Etika 65
3.3.5. Sifat *Machiavellian* 66
3.3.6. *Personal cost* 67
3.3.7. *Retaliasi* 67
3.4. Metode Pengumpulan Data 71
3.5. Uji Instrumen Penelitian 71
3.5.1. Uji Validitas 72
3.5.1.1. Uji Reliabilitas 77
3.6. Teknik Analisis Data 78
3.6.1. Analisis Statistik Deskriptif 78
3.6.2. Analisis Statistik Inferensial 84
3.6.2.1 Uji Asumsi Klasik 84

3.6.2.2. Uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) 87
3.6.3.3. Uji Koefisien Determinasi (*Adjusted* R^2) 88
3.6.3.4. Uji Hipotesis 88
BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN 91
4.1 Hasil Penelitian 91
4.1.1. Gambaran Umum Obyek Penelitian 91
4.1.2 Karakteristik Profil Responden 92
4.1.3 Hasil Uji Instrumen 95
4.1.3.1 Uji Non Respon Bias 95
4.1.3.2. Hasil Uji Statistik Deskriptif 96
4.1.4. Uji Prasyarat 105
4.1.5. Uji Asumsi Klasik 107
4.1.6. Hasil Analisis Moderated Regression Analysis (MRA) 110
4.1.7. Koefisien Determinasi (Adjusted $R2$) 117
4.1.8 Hasil Pengujian Hipotesis Penelitian 118
4.1.9. Uji Pengaruh Simultan (Uji Statistik F) 125
4.2. Pembahasan 127
4.2.1 Pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi *whistleblowing.* 127
4.2.2 Pengaruh komitmen profesional terhadap intensi *whistleblowing.* 129
4.2.3 Pengaruh lingkungan etika terhadap intensi *whistleblowing.* 130
4.2.4 Pengaruh sifat *machiavellian* terhadap intensi *whistleblowing.* 132
4.2.5 Pengaruh *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing.* 134
4.2.6 Pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi. 135
4.2.7 Pengaruh komitmen profesional terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi. 137
4.2.8 Pengaruh lingkungan etika terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi. 138
4.2.9 Pengaruh sifat *Machiavellian* terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi. 140
4.2.10 Pengaruh *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi. 142
BAB V PENUTUP 144
5.1 Simpulan 144
5.2 Saran 145

DAFTAR PUSTAKA **147**
LAMPIRAN **149**

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1. Penelitian Terdahulu 44
Tabel 3.1. Daftar Nama KPP Kota Semarang 62
Tabel 3.2. Definisi Operasional Variabel 68
Tabel 3.3. Hasil Uji Validitas Intensi *Whistleblowing* 73
Tabel 3.4. Hasil Uji Validitas Sosialisasi Antisipatif 74
Tabel 3.5. Hasil Uji Validitas Komitmen Profesional 74
Tabel 3.6. Hasil Uji Validitas Lingkungan Etika 75
Tabel 3.7. Hasil Uji Validitas Sifat *Machiavellian* 75
Tabel 3.8. Hasil Uji Validitas *Personal Cost* 76
Tabel 3.9. Hasil Uji Validitas *Retaliasi* 76
Tabel 3.10. Hasil Uji Reliabilitas 77
Tabel 3.11. Interval dan Kriteria Variabel Intensi *Whistleblowing* 70
Tabel 3.12. Interval dan Kriteria Variabel Sosialisasi Antisipatif 81
Tabel 3.13. Interval dan Kriteria Variabel Komitmen Profesional 81
Tabel 3.14. Interval dan Kriteria Variabel Lingkungan Etika 82
Tabel 3.15. Interval dan Kriteria Variabel Sifat *Machiavellian* 82
Tabel 3.16. Interval dan Kriteria Variabel *Personal Cost* 83
Tabel 3.17. Interval dan Kriteria Variabel *Retaliasi* 84
Tabel 4.1. Jumlah Kuisoner 92
Tabel 4.2. Identitas Responden 93
Tabel 4.3. Hasil Uji Statistik Deskriptif 96
Tabel 4.4. Distribusi Frekuensi Variabel Intensi *Whistleblowing* 98
Tabel 4.5. Distribusi Frekuensi Variabel Sosialisasi Antisipatif 99
Tabel 4.6. Distribusi Frekuensi Variabel Komitmen Profesional 100
Tabel 4.7. Distribusi Frekuensi Variabel Lingkungan Etika 101
Tabel 4.8. Distribusi Frekuensi Variabel Sifat *Machiavellian* 102
Tabel 4.9. Distribusi Frekuensi Variabel *Personal Cost* 103
Tabel 4.10. Distribusi Frekuensi Variabel *Retaliasi* 104
Tabel 4.11. Hasil Uji Normalitas 105
Tabel 4.12. Hasil Uji Linearitas 106
Tabel 4.13. Hasil Uji Multikolinearitas 107
Tabel 4.14. Hasil Uji Autokorelasi 108
Tabel 4.15. Hasil Uji Heterokendastisitas 109
Tabel 4.16. Hasil Uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) 110
Tabel 4.17. Hasil Uji Koefisien Determinasi (*Ajusted* R^2) 117
Tabel 4.18. Hasil Uji Pengaruh Langsung (Uji t) 119
Tabel 4.19. Hasil Uji Pengaruh Moderasi 122
Tabel 4.20. Hasil Uji Pengaruh Simultan (Uji Statistik F) 126

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1. Tindak Pidana Korupsi berdasarkan Instansi.....2
Gambar 1.2. Penanganan Laporan Masyarakat.....7
Gambar 1.3. Tindak Lanjut ke Instansi Berwenang.....8
Gambar 2.1. Kerangka Berpikir Teoritis 59
Gambar 4.1. Model Penelitian *Moderated Regression Analysis* (MRA) 117

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Kuesioner Penelitian..... 149
Lampiran 2 Hasil uji validitas 157
Lampiran 3 Hasil uji reliabilitas 164
Lampiran 4 Surat Permohonan Izin Penelitian 168
Lampiran 5 Surat Jawaban Permohonan Izin Penelitian..... 169
Lampiran 6 Dokumentasi Penelitian 170

BAB I

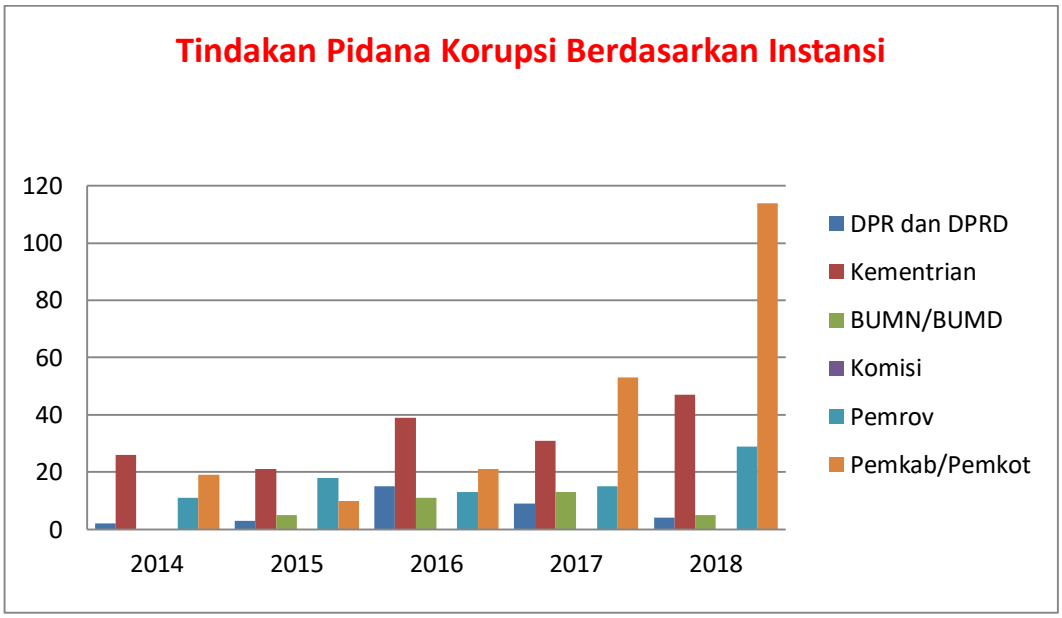
PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Fraud merupakan istilah hukum yang diserap dalam disiplin akuntansi, dan menjadi bagian penting dalam kosakata akuntansi forensik. Dalam bahasa awam *fraud* adalah penipuan yang disengaja, termasuk didalamnya yakin tindakan berbohong, menipu menggelapkan, menutup-nutupi sesuatu, memanipulasi, dan lain lain. Dalam terminologi awam *fraud* lebih ditekankan pada aktivitas penyimpangan perilaku yang berkaitanan dengan konskuensi hukum (Zimbelman, et al. 2014). *Fraud* adalah perbuatan melawan hukum yang mengandung unsur kesengajaan, niat jahat, penipuan, penyembunyian dan penyalahgunaan kepercayaan yang bertujuan mengambil keuntungan baik berupa uang, barang atau jasa (Tuannakota, 2014).

Bologna (dalam Amrizal, 2004) mendefinisikan, " *fraud is criminal deception intended to financially benefit the dece*iver " yaitu kecurangan penipuan kriminal yang bermaksud untuk memberi manfaat keuangan kepada si penipu. Maksud kriminal adalah tindakan kesalahan serius dengan maksud jahat. Penipu memperoleh manfaat dan merugikan korbannya secara material. Adapun menurut *the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), fraud* adalah perbuatan – perbuatan yang melawan hukum yang dilakukan dengan sengaja untuk tujuan tertentu (manipulasi atau memberikan laporan keliru terhadap pihak lain) dilakukan orang – orang dari dalam atau luar organisasi untuk mendapatkan keuntungan pribadi maupun kelompok secara langsung atau tidak langsung

merugikan pihak lain. Gambar 1.1 berikut ini adalah data tindak kasus korupsi berdasarkan instansi :



Gambar 1.1 Tindak Pidana Korupsi berdasarkan Instansi
Sumber : *Anti-Corruption Clearing House*, DUMAS (http://acch.kpk.go.id ,2019)

Gambar 1.1 menunjukkan bahwa tingkat tindak pidana korupsi terbesar dilakukan oleh pemerintah kabupaten/pemerintah kota namun jika dilihat dari jumlah total tindak pidana korupsi dari tahun 2004 – 2018 instansi kemetrian menduduki tempat tertinggi dengan jumlah kasus mencapai 321 (*Anti-Corruption Clearing House*, 2019). Jika dilihat tiga tahun terakhir kasus korupsi yang dilakukan oleh kementrian menunjukkan pergerakan dari tahun 2015 hingga 2018 juga mengalami peningkatan yang sangat signifikan hingga mencapai titik tertinggi dari tahun sebelumnya yaitu mencapai 47 kasus.

Fraud yang terjadi di sektor publik seperti penyuapan, penyalahgunaan kewenangan, penggelapan aset negara, pemerasan hingga memperdagangkan pengaruh (*trading influence*) merupakan tindakan kriminal yang bersifat luar

biasa. Hal ini dapat dilihat dari berbagai macam kasus korupsi yang terjadi di sektor pemerintah dalam berbagai bentuk. Hal ini telah menimbulkan kerugian keuangan negara yang sangat besar dan benar-benar merugikan masyarakat. Kecurangan yang terjadi akan membuat pembangunan dan pertumbuhan di suatu negara akan terhambat. Tidak terserapnya pendapatan negara dari pajak secara optimal karena penyelewengkan oleh oknum – oknum yang tidak bertanggung jawab. Maka dari itu sektor perpajakan sebagai garda pertama yang menghimpun dana masyarakat haruslah bersih dari tindak kecurangan atau *fraud* .dan harus mampu membangun kepercayaan yang besar dari masyarakat.

Sektor perpajakan mempunyai peran yang besar sebagai sumber penerimaan dalam penyelenggaraan suatu negara, disamping dari hasil kekayaan alam yang dikelola oleh suatu negara, seperti hasil kekayaan alam berupa minyak dan gas bumi, retribusi, laba BUMN maupun BUMD dan penerimaan negara yang lain. Hal tersebut dapat terlihat dari makin tingginya penerimaan negara dari sektor perpajakan. Untuk dapat mencapai target penerimaan pajak setiap tahunnya, maka Direktorat Jenderal Pajak harus selalu membangun kepercayaan dan profesionalitas agar masyarakat secara sadar dan sukarela mau membayar pajak. Namun demikian kepercayaan masyarakat atas profesionalisme dan perilaku etis profesi pegawai pajak masih saja menjadi perbincangan masyarakat. Hal ini disebabkan karena banyaknya kasus korupsi yang melibatkan oknum pegawai pajak.

Kasus terbaru yang melibatkan pegawai dilingkungan Dirjen Pajak adalah kasus suap Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Ambon, La

Masikamba dan Sulimin Ratmin, selaku supervisor atau pemeriksa Pajak KPP Pratama Ambon. Kasus ini terungkap setelah KPK melakukan OTT pada Oktober 2018. Dalam kasus ini, La Masikamba, Anthony, dan Sulimin ditetapkan sebagai tersangka suap terkait pengurangan nilai kewajiban pajak wajib pajak orang pribadi di KKP Pratama Ambon yang telah diterimanya mulai dari tahun 2016 sampai 2018. La Masikamba dan Sulimin diduga sepakat mengurangi kewajiban pajak Anthony dari nilai Rp 1,7 sampai Rp 2,4 miliar menjadi Rp1,037 miliar. (CNN Indonesia, 04 Oktober 2018)

Selain kasus di KPP Pratama Ambon, kasus yang melibatkan pegawai pajak juga terjadi di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama, Bangka pada hari Senin, 9 April 2018. Ramli Anwar ditangkap setelah memeras seorang wajib pajak Rp 50 juta. Uang tersebut diminta agar wajib lolos pajak Rp 700 juta. Penangkapan ini dijelaskan AKBP Indra berdasarkan laporan dari wajib pajak yang jadi korban pemerasan. Dari penggeledahan di lokasi OTT, polisi menemukan uang sebanyak Rp 50 juta dalam pecahan Rp 50 ribu rupiah (DetikNEWS, 17 April 2018).

Kasus di atas menjadi boomerang bagi Direktorat Jendral Pajak yang sedang gencar – gencarnya sosialisasi sadar pajak bagi masyarakat. Dari kasus tersebut membuat kepercayaan masyarakat turun. Hal ini berimbas ke penerimaan pajak yang belum maksimal, walaupun masih ada aspek lain yang mempengaruhi penerimaan pajak. Namun kepercayaan masyarakat juga tidak bisa dipandang sebelah mata. Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan (Kemkeu) mencatat penerimaan pajak sampai dengan akhir November 2018 mencapai 1.301,4 triliun, atau baru mencapai 80,4 persen dari target yang ditetapkan dalam

Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara (APBN) 2018. Hal ini mengindikasikan belum sepenuhnya pajak terhimpun.

Maraknya kasus kecurangan ini membuat Dirjen Pajak mengeluarkan Perdirjen Nomor PER-22/PJ/2011 per tanggal 19 Agustus 2011, tentang Kewajiban Melaporkan Pelanggaran dan Penanganan Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak untuk mengatasi masalah tersebut. Menurut Perdirjen nomor: PER-22/PJ/2011 *whistleblowing* merupakan sistem pencegahan pelanggaran dan penanganan pelaporan pelanggaran di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Dengan sistem ini pihak pelapor (*whistleblower*) akan dijamin keamanannya oleh Direktorat Jenderal Pajak (Dirjen Pajak). Perlindungan hukum terhadap *whistleblower* di Indonesia diatur dalam Undang-undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban. Keberadaan peraturan tersebut diharapkan membuat pegawai pajak mempunyai niat melakukan *whistleblowing*.

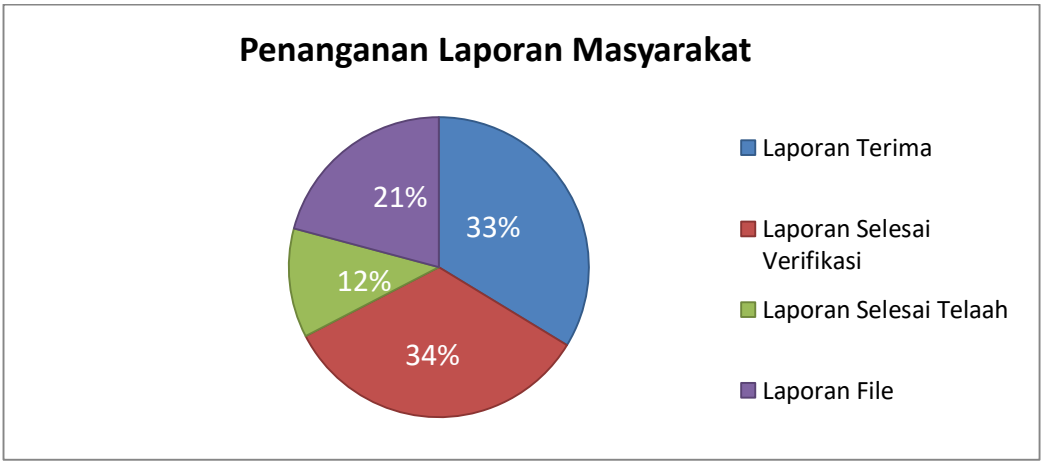
Whitsleblowing merupakan sebuah proses kompleks yang bertumpu pada keberanian individu atau kelompok untuk memainkan peran sebagai *whistleblower*. *Whistleblower* adalah seorang pegawai dalam suatu organisasi yang memberitahukan kepada publik atau pejabat yang berkuasa tentang dugaan ketidakjujuran, kegiatan ilegal atau kesalahan yang terjadi di departemen pemerintahan, organisasi publik, organisasi swasta, atau pada suatu perusahaan (Susmanschi, 2012). Tanpa adanya *whistleblower* maka *system* tidak akan berfungsi dengan baik. Jika mekanisme pengawasan ingin berjalan menjadi lebih maksimal, maka *whistleblowing system* harus dihidupkan dan didukung dengan

individu yang rela menjadi *whistleblower* sehingga berbagai pelanggaran dan kecurangan yang terjadi dapat diungkap serta mekanisme pengawasan dapat berjalan secara optimal (Napitupulu, 2016).

Tahun 2016, *The Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) memproyeksikan jika tingkat kerugian yang diakibatkan oeh *fraud* sebesar $6,3 triliun dan sebesar 23% tingkat kecurangan dengan rata-rata $150.000 jumlah kerugian setiap kasus yang terjadi dalam suatu organisasi. Kasus korupsi terjadi sebesar 35,4% dan sebesar 38,6% merupakan pelaporan dan pengaduan terkait dengan kecurangan yang dilakukan oleh *whistleblower*. ACFE menyatakan jika sebesar 60% *whistleblower* di Indonesia meningkat sejak tahun 2015. Sweedey (2008) menyatakan bahwa, pengaduan dari masyarakat terbukti lebih efektif untuk mengungkap adanya *fraud* dibandingkan dengan metode lain seperti pengendalian internal, audit internal, maupun audit eksternal.

Data di KPK menjelaskan bahwa hampir 60% kasus yang ditangani berawal dari *wistleblowing sytem* dimana hal ini mengindikasikan betapa efektifnya *whestleblowing sytem* untuk diterapkan. Menjadi seorang *whistleblower* bukanlah perkara yang mudah. Seorang *whistleblower* kerap kali mengalami suatu dilema. Satu sisi *whistleblower* akan dianggap sebagai pengkhianat karena telah mengungkap “rahasia” Organisasi. Satu sisi lainnya *whistleblower* akan dianggap sebagai pahlawan heroik yang menjunjung tinggi nilai-nilai moral, hingga ketika seseorang melakukan tindakan yang tidak etis dia akan “meniup pluit”, sekalipun orang tersebut adalah teman maupun atasannya di instansi tempatnya bekerja. Belum lagi dampak yang diakibatkan jika *whistleblower* memutuskan untuk

"meniup pluitnya". Dampak tersebut dapat menjadikan *whistleblower* sebagai orang yang dipuji dunia atau justru sebaliknya, menjadi penghuni jeruji besi karena kurangnya bukti atau lain hal. Itulah salah satu alasan yang membuat peneliti tertarik untuk meneliti keputusan individu dalam melaksanakan intensi *whistleblowing*. Masyarakat yang memiliki niat untuk melakukan *whistleblowing* disusun kedalam bentuk laporan masyarakat yang berkaitan dengan adanya dugaan kecurangan. Informasi tersebut dapat ditunjukkan dalam Gambar 1.2 berikut ini:

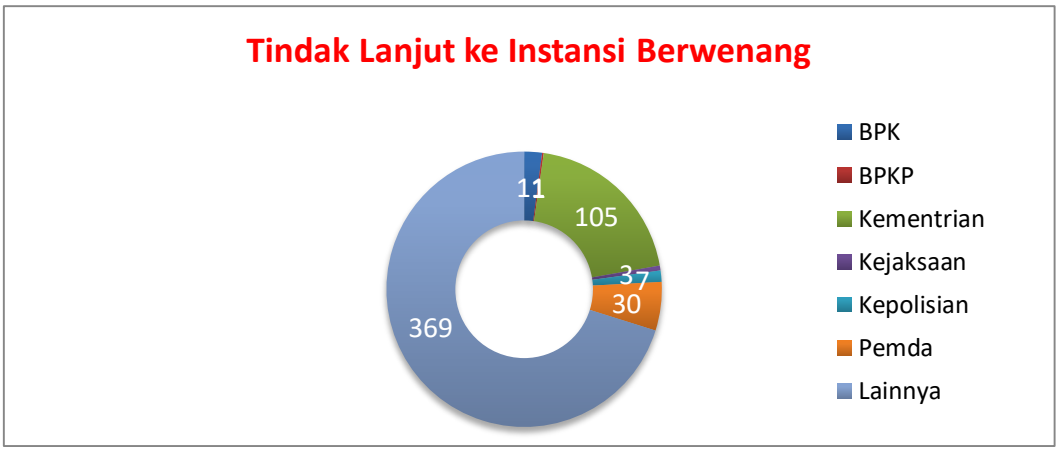


Gambar 1.2 Laporan Penanganan Laporan Masyarakat
Sumber : Data diolah dari *Anti-Corruption Clearing House*, DUMAS (http://acch.kpk.go.id ,2019)

Berdasarkan Gambar 1.2 terkait laporan penanganan laporan masyarakat pada *Anti-Corruption Clearing House* (ACCH) menunjukkan jika masyarakat sudah ikut berperan aktif untuk melakukan pemberantasan korupsi dengan melaporkan dugaan tindakan korupsi yang terjadi. Data tersebut menunjukkan jika selama tahun 2018 terdapat 6.468 (33%) laporan pengaduan tersebut dapat diterima dan sudah diverifikasi. Sebanyak 2.257 (12%) laporan sudah selesai untuk ditelaah dan sebanyak 4000 (21%) laporan pada file tersebut dapat diterima

sehingga akan ditindaklanjuti ketahap selanjutnya.

Laporan yang diterima atas pengaduan masyarakat yang telah dilakukan akan dilakukan ketahap selanjutnya, yaitu berkaitan dengan tindak lanjut yang akan dilakukan atas pelaporan yang telah diterima. Berdasarkan data ACCH tersebut dapat menunjukkan sebanyak 398 akan dtindak lanjuti ke internal KPK, sebanyak 463 kasus akan ditindaklanjuti oleh instansi yang berwenang, dan sebanyak 1896 dikomunikasikan kembali kepada pelapor yang telah melakukan *whistleblowing*. Tindak lanjut yang dilakukan oleh instansi yang berwenang dapat digambarkan pada Gambar 1.3 sebagai berikut :



Gambar 1.3 Tindak Lanjut ke Instansi Berwenang
Sumber : Data diolah dari *Anti-Corruption Clearing* House, Tindak Lanjut ke Instansi Berwenang. (http://acch.kpk.go.id ,2019)

Berdasarkan Gambar 1.3 dapat disimpulkan jika tindakan pelaporan yang telah diadukan masyarakat pada tahun 2018 dapat ditindaklanjuti oleh instansi yang berwenang. Pada gambar tersebut menunjukkan jika instansi lainnya lebih banyak menangani kasus atas pelaporan yang diadukan masyarakat yaitu sebanyak 369 jenis perkara. Instansi kementrian menunjukkan sebanyak 105 laporan akan diselesaikan, pemerintah daerah menyelesaikan sebanyak 30 jenis

perkara, BPK menangani sebanyak 11 jenis perkara atas pelaporan yang telah dilakukan, pihak kepolisisan sebanyak 7 jenis perkara, kejaksaan menangani laporan untuk ditindaklanjuti sebanyak 3 jenis perkara, dan instansi BPKP menangani sebanyak 1 jenis perkara.

Intensi untuk melakukan *whistleblowing* dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu faktor individual, faktor situasional, faktor organisasional, faktor demografi dan faktor etika. Faktor individual terdiri dari sikap, *personal cost, locus of control*, sosialisasi antisipatif, komitmen profesional, komitmen organisasi, sifat *machiaveliian* dan intensi moral. Faktor situasional terdiri dari tingkat keseriusan kesalahan, keadaan bekerja, dan status pelanggar, *reward* dan *retaliasi*. Faktor organisasional terdiri dari status manajerial, dan lingkungan organisasi. Faktor demografi terdiri dari *gender*, umur, suku bangsa, *tenur*, dan pendidikan. Faktor etika terdiri dari *egois*, *benevolence*, *principle*, idealism, relativisme, dan sensitivitas etis

Faktor - faktor yang dapat mempengaruhi intensi seseorang untuk melakukan *whistleblowing* perlu dipahami dan diterapkan, sehingga suatu organsiasi atau perusahaan mampu untuk merancang kebijakan dan menerapkan *whistleblowing* secara efektif. Hal ini dapat mendukung kinerja dari *whistleblowing system* yang telah digalakkan oleh pemerintah agar mampu mengurangi tindakan kecurangan. Dari faktor-faktor yang telah dipaparkan, penulis menggunakan beberapa variabel bebas untuk melakukan pengujian dalam penelitian ini, yaitu sosialisasi antisipatif, komitmen profesional, lingkungan etika, sifat *machiavellian* dan *Personal Cost,*serta memasukkan variabel *retaliasi*

sebagai variabel moderasi.

Elias (2008) menjelaskan bahwa, sosialisasi antisipatif adalah proses mengadopsi sikap dan kepercayaan dari sebuah kelompok sebelum seseorang menjadi bagian dari kelompok tersebut. Variabel sosialisasi antisipatif dalam penelitian ini digambarkan sebagai norma subjektif. Sosialisasi antisipatif yang dilakukan diharapkan tidak hanya dipahami secara teknis, namun benar-benar dijiwai, disadari akan perlu dan pentingnya bagi karyawan. Dengan adanya sosialisasi yang dilakukan akan menimbulkan persepsi atau pandangan positif terhadap *whistleblowing* yang akan mempengaruhi niat pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*. Merdikawati (2012) mengatakan bahwa, mahasiswa dengan sosialisasi antisipatif yang tinggi memandang whistleblowing sebagai hal yang penting dan memiliki kecenderungan untuk melakukan whistleblowing. Hal ini juga didukung penelitian Faradiza (2017) bahwa, sosialisasi antisipatif berpengaruh signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing*. Namun justru berbeda dengan penelitian Mela, Zarefar, & Andreas (2016) dimana sosialisasi antisipatif tidak berpengaruh terhadap intensi *Whistleblowing*. Perbedaan hasil penelitian tersebut menjadikan variabel sosialisasi harus diuji kembali.

Aspek lain yang mempengaruhi intensi *whistleblowing* adalah komitmen profesional. Komitmen professional menuntut seorang karyawan menjunjung tinggi nilai-nilai dan norma yang berlaku sesuai dengan standar profesional yang ada (Taufik, 2015). Hal ini membuat pegawai harus bertindak secara profesional sehingga berupaya untuk mencegah pelanggaran dan berupaya untuk mengungkap pelanggaran tersebut. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Taufik (2017)

menunjukan bahwa komitmen profesional berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Namun dalam penelitian lain komitmen profesional tidak berpengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing* (Faradiza, 2018). Hal tersebut menjadikan komitmen profesional harus diuji kembali.

Dalton & Radtke (2012) menemukan bahwa organisasi dengan lingkungan etis yang baik berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Organisasi dengan lingkungan etika yang baik dapat diciptakan dengan mengadakan pelatihan etika bagi karyawannya. Etika yang dapat digunakan sebagai dasar pertimbangan dalam kasus *whistleblowing* adalah etika *utilitarianisme*. Jeremy Bentham dan John Stuart Mill (1863) mengungkapkan, *Utilitarianisme* merupakan suatu paham etis yang berpendapat bahwa yang baik adalah yang berguna, berfaedah, dan menguntungkan sedangkan yang jahat atau buruk adalah yang tak bermanfaat, tak berfaedah, dan merugikan. Biasanya didefinisikan sebagai memaksimalkan kebahagiaan dan mengurangi penderitaan. Termasuk di dalamnya mempertimbangkan sejauh mana dan berapa besar atau kecilnya kerugian atau keuntungan yang dialami instansi jika membocorkan atau mendiamkan kecurangan tersebut (Keraf, 1998).

Penelitian yang dilakukan Taufik Nugraha (2017) menemukan adanya pengaruh lingkungan etika terhadap intensi *whistleblowing* di instansi Perbankan. Hal ini selaras dengan penelitian Suzila (2018) yang menjelaskan bahwa, lingkungan etika yang kuat memiliki perbedaan pengaruh yang signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing* dibandingkan dengan lingkungan etika yang lemah. Lingkungan etika adalah kebijaksanaan moral manusia dalam bergaul

dengan lingkungannya. Lingkungan etika yang baik berdampak positif terhadap minat pegawai melakukan *whistleblowing*. Namun ada hal berbeda yang terjadi pada penelitian Ahyaruddin dan Asnawi (2017) yang mengungkapkan Lingkungan etika yang kuat tidak berpengaruh terhadap kecenderungan individu untuk melakukan *whistleblowing*. Hal ini berarti bahwa lingkungan etis yang ada dalam suatu organisasi bukan menjadi salah satu faktor bagi auditor BPKP Riau untuk melakukan *whistleblowing*. Dari perbedaan ini menjadikan variabel lingkungan etika harus diuji kembali.

Variabel lain yang mempengaruhi intensi *whistlebowing* adalah sifat *machiavelian*. Christie dan Geis (1970) mendefinisikan *machiavellianisme* sebagai sebuah proses dimana manipulator mendapatkan lebih banyak *reward* dibandingkan yang mereka peroleh ketika tidak melakukan manipulasi dalam jangka pendek. Kepribadian *Machivellian* sebagai suatu kepribadian anti sosial, yang tidak memperhatikan moral konvensional dan mempunyai komitmen ideologis yang rendah. Sifat *machiavelian* berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing* (Taufiq Nugraha, 2017). Pribadi *machiavellian* akan melakukan tindakan dengan memperhitungkan keuntungan ekonomi yang didapat sebagai landasan dalam bertindak (Dalton & Radtke, 2013). Sifat *machiavellian* yang tinggi memiliki perbedaan pengaruh yang signifikan terhadap niat melakukan whistleblowing dibandingkan dengan sifat *machiavellian* yang rendah juga berpengaruh signifikan terhadap intensi whistleblowing (Suzila, 2018). Penelitian sifat *machivellian* masih sangat sedikit, khususnya dalam pengaruhnya terhadap intensi *whistleblowing*.

Intensi *whistleblowing* juga di pengaruhi oleh *personal cost* dimana hal tersebut merupakan salah satu alasan utama yang menyebabkan seseorang tidak ingin melaporkan dugaan pelanggaran karena meyakini bahwa laporan mereka tidak akan ditindak lanjuti (Taufik, 2017). Lebih lanjut dalam penelitian Taufik (2017) juga mengungkapkan adanya pengaruh *personal cost* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. *Personal cost* dianggap mempengaruhi *whistleblowing* karena semakin tinggi persepsi *personal cost*, maka semakin rendah niat untuk melakukan *whistleblowing*. Maka persepsi tentang *personal cost* harus diminimalisir sedemikian rupa agar dapat meningkatkan niat *whistleblowing*. Mereka akan menganggap jika mereka tidak melakukan pelaporan, mereka akan melindungi organisasi dari tindakan kecurangan disamping melindungi posisi mereka sendiri (Resi Marliza, 2017). *Personal cost* tidak mempengaruhi intensi melakukan *whistleblowing* disebabkan oleh persepsi para *whistleblower* potensial bahwa dampak kerugian fisik, ekonomi dan psikologis berpengaruh terhadap pembuatan keputusan etis (Rodiyah, 2015).

Tindakan pegawai yang tidak mau melaporkan hasil temuan kecurangan adalah suatu tindakan yang bertentangan dengan profesionalisme seorang pegawai di instansi pemerintahan. Seharusnya sebagai pegawai adalah garda terdepan dalam pemberantasan tindak kecurangan di instansi pemerintahan. Ketidakberanian pegawai dalam melaporkan tindak kecurangan tersebut dikarenakan adanya balas dendam dari orang yang dilaporkan (*retaliasi*) yang akan diterima oleh pegawai. *Retaliasi* atau tindakan balas dendam adalah sebuah perilaku yang ditujukan untuk mengembalikan tindakan yang pernah dilakukan

seseorang. *Retaliasi* mengambil peran yang penting dalam memutuskan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. *Retaliasi* mungkin didorong oleh keinginan organisasi untuk membuat *whistleblower* diam, dan mencegah *whistleblower* melakukan tindakan yang lain. *Retaliasi* tersebut dapat berupa pemotongan gaji, pemecatan bahkan pengencaman yang akan diterima oleh pegawai.

Berdasarkan uraian latarbelakang di atas, maka penulis tertarik mengambil judul penelitian **"Pengaruh Sosialisasi Antisipatif, Komitmen Profesional, Lingkungan Etika, Sifat *Machiavellian* dan *personal cost* Terhadap Intensi *Whistleblowing* dengan *Retaliasi* Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada Kantor Pelayanan Pajak yang berada di Kota Semarang)"**

1.2 Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah dijelaskan, peneliti mengidentifikasi beberapa permasalahan yang terjadi berkaitan dengan faktor-faktor yang mempengaruhi intensi untuk melakukan *whistleblowing*, yaitu sebagai berikut:

1. Sosialisasi antisipatif adalah proses mengadopsi sikap dan kepercayaan dari sebuah kelompok sebelum seseorang menjadi bagian dari kelompok tersebut.. Sosialisasi antisipatif yang dilakukan diharapkan tidak hanya dipahami secara teknis, namun benar-benar dijiwai, disadari akan perlu dan pentingnya bagi pegawai. Pegawai dengan sosialisasi antisipatif yang baik akan menimbulkan persepsi atau pandangan positif terhadap intensi *whistleblowing*.
2. Komitmen profesional adalah sebuah sikap pegawai agar menjunjung tinggi nilai-nilai dan norma yang berlaku sesuai dengan standar profesional yang

ada, sehingga seseorang harus bertindak secara professional . Pegawai yang memiliki komitmen profesional yang tinggi didalam dirinya akan membuat para pegawai menjunjung nilai dan norma sesuai standar profesional, sehingga para pegawai akan memiliki niat yang tinggi untuk melakukan *whistleblowing*.

3. Lingkungan etika adalah kebijaksanaan moral manusia dalam bergaul dengan lingkungannya, dimana disuatu instansi memiliki lingkungan etika yang berbeda beda ada yang baik dan ada pula yang buruk. Intansi yang memiliki lingkungan etika etika yang baik memiliki pengaruh positif mendukung pegawai untuk melakukan pelaporan melalui *whistleblowing*.
4. Sifat *Machiavellian* mendeskripsikan kepribadian *Machiavellian* sebagai suatu kepribadian antisosial, yang tidak memperhatikan nilai baik buruk dari perilaku yang dilakukan. Pegawai dengan sifat *machiavellian* akan berfikir bahwa whistleblowing akan merugikan dirinya, karena dampak setelahnya berupa ancaman dan sebagainya sehingga menurunkan intensi untuk melakukan *whistleblowing*.
5. *Personal Cost* adalah Persepsi yang dimiliki oleh seseorang atas risiko yang akan diterima atau konsekuensi besar yang akan menimpa dirinya. Pegawai yang memiliki *personal cost* yang tinggi didalam dirinya akan membuat para pegawai merasa semakin takut, sehingga para pegawai akan memiliki niat yang rendah untuk melakukan *whistleblowing*.
6. Retaliasi adalah suatu bentuk tindakan pengembalian (balas dendam) yang dilakukan kepada pelapor (*whistleblower*) sehingga membuat para pelapor

menjadi takut untuk melaporkan tindak kecurangan. *Retaliasi* yang tinggi akan merendahkan niat pegawai untuk melakukan *whistleblowing*

7. Keseriusan pelanggaran, yaitu akibat yang mucul dari adanya suatu kecurangan baik secara ukuran finansial maupun non finansial, di mana semakin serius dampak yang akan diterima oleh organisasi dari sebuah pelanggaran, maka akan semakin besar pula intensi seorang karyawan atau pegawai untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.
8. Pertimbangan etis, yaitu suatu pemikiran seorang individu secara utuh tentang suatu permasalahan yang sulit. Individu yang menganggap jika *whistleblowing* merupakan suatu tindakan etis akan lebih mungkin untuk melaporkan kesalahan yang dilakukan dalam organisasi, dibandingkan dengan individu yang menganggap jika tindakan *whistleblowing* sebagai tindakan yang tidak etis.
9. *Ethical climate* atau eklim etis, diartikan sebagai kondisi lingkungan dalam suatu organisasi yang membuat seorang individu memandang dan menyikapi suatu peristiwa. Sesorang akan memepertimbangkan untuk melakukan pelaporan kecurangan (*whistleblowing*) berdasarkan kondisi lingkungan dalam organisasi.

1.3 Cakupan Masalah

Berdasarkan latar belakang dan identifikasi masalah yang telah dijelaskan, penelitian ini akan berfokus pada cakupan masalah dengan membatasi penggunaaan variabel sehingga penelitian ini akan lebih fokus dan tidak

menyimpang dari tujuan yang telah direncanakan. Penelitian ini berfokus pada pengaruh sosialisasi antisipatif, komitmen profesional, lingkungan etika sifat *machiavelian* dan *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing* dengan retaliasi sebagai variabel *moderating*. Pemilihan variabel independen dalam penelitian ini disebabkan adanya pengaruh yang tidak konsisten antara sosialisasi, komitmen profesional, lingkungan etika sifat *machiavellian* dan *personal cost* pada hasil penelitian terdahulu sehingga perlu dilakukan kajian lebih lanjut. Penelitian ini juga mengkaji penggunaan variabel *retaliasi* sebagai variabel moderasi yang diakukan pada bagian *Acount Representative* di Kantor Pelayanan Pajak.

1.4 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang, identifikasi dan cakupan masalah yang telah dijelaskan di atas, maka perumusan masalah dari penelitian ini adalah:

1. Apakah variabel sosialisasi antisipatif berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?
2. Apakah variabel komitmen profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?
3. Apakah variabel lingkungan etika berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?
4. Apakah variabel sifat *machiavellian* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?
5. Apakah variabel *personal cost* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?

6. Apakah *retaliasi* dapat melemahkan pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?
7. Apakah *retaliasi* dapat melemahkan pengaruh komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?
8. Apakah *retaliasi* dapat melemahkan pengaruh lingkungan etika terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?
9. Apakah *retaliasi* dapat memperkuat sifat *machiavellian* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?
10. Apakah *retaliasi* dapat memperkuat pengaruh *personal cost* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*?

1.5 Tujuan Penelitian

Berdasarkan perumusan masalah tersebut, penelitian ini dilakukan dengan tujuan sebagai berikut:

1. Untuk menganalisis pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
2. Untuk menganalisis pengaruh komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
3. Untuk menganalisis pengaruh lingkungan etika terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
4. Untuk menganalisis pengaruh sifat *machiavellian* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
5. Untuk menganalisis pengaruh *personal cost* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

6. Untuk menganalisis retaliasi dalam melemahkan pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
7. Untuk menganalisis retaliasi dalam melemahkan pengaruh komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
8. Untuk menganalisis retaliasi dalam melemahkan pengaruh lingkungan etika terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
9. Untuk menganalisis retaliasi dalam memperkuat pengaruh sifat *machiavellian* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
10. Untuk menganalisis retaliasi dalam memperkuat pengaruh *personal cost* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

1.6 Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat pada dua aspek, yaitu:

1. Manfaat Teoritis

   Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu ekonomi khususnya dalam bidang akuntansi *auditing*. Penelitian ini juga diharapkan dapat dijadikan referensi pengetahuan terkait *whistleblowing* selain itu sebagai perbandingan dan referensi studi mengenai intensi *whistleblowing* di masa yang akan datang.

2. Manfaat Praktis

   Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat sebagai masukan bagi pimpinan Kantor Pelayanan Pajak dalam rangka menjaga dari tindakan kecurangan melalui *whistleblowing*. Penelitian ini juga diharapkan dapat

meningkatkan intensi pegawai dalam melakukan *whistleblowing*.

1.7 Orisinalitas Penelitian

Orisinalitas dari penelitian yang dilakukan peneliti dibandingkan dengan penelitian sebelumnya adalah penambahan variabel sosialisasi. Sosialisasi antisipatif dimaksudkan sebagai proses mengadopsi sikap dan kepercayaan dari sebuah kelompok sebelum seseorang menjadi bagian dari kelompok tersebut. Dimana proses sosialisasi antisipatif bagi setiap pegawai sudah dimulai ketika pegawai tersebut berada pada masa pelatihan yang menjadikan pegawai tersebut paham akan profesionalitas kerja dan menolak segala bentuk kecurangan. Hal ini mampu mempengaruhi pegawai untuk melakukan *whistleblowing*. Kemudian memasukkan variabel retaliasi sebagai variabel moderasi. *Retaliasi* akan mempengaruhi tindakan seseorang untuk mengungkap kecurangan dengan melakukan *whistleblowing*. Tindakan balas dendam / *retaliasi* menjadikan pelapor harus berfikir ulang untuk melaporkan tindakan kecurangan.

Maka dari itu variabel ini dipilih sebagai variabel moderasi untuk mempengaruhi variabel dependen ke independen. Lokasi dari penelitian juga berbeda yaitu di Kantor Pelayanan Pajak karena sektor pajak yang mempunyai peran penting sebagai pendapatan terbesar negara yang harus bersih dari *fraud*, namun masih banyaknya kecurangan yang mengakibatkan kurang maksimalnya kinerja membuat sektor pajak khususnya Kantor Pelayanan Pajak menjadi objek penelitian. Lebih rincinya adalah Kantor Pelayanan Pajak Kota Semarang.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Perilaku Prososial

Menurut Staub (dalam Miceli, 1985) bahwa, perilaku prososial adalah perilaku sosial positif yang dimaksudkan untuk memberikan manfaat pada orang lain. Perilaku prososial juga dapat memiliki maksud untuk mendapatkan manfaat/keuntungan untuk dirinya juga. Myers (2012) menyatakan bahwa, perilaku prososial adalah hasrat untuk menolong orang lain tanpa memikirkan kepentingan – kepentingan sendiri. Perilaku prososial dapat dimengerti sebagai perilaku yang menguntungkan orang lain. Secara konkret perilaku prososial meliputi tindakan berbagi (*sharing*), kerjasama (*cooperation*), menolong *(helping*), kejujuran (*honesty*), dermawan (*generousity*) serta mempertimbangkan hak dan kesejahteraan orang lain.

Myers (2012) menyatakan beberapa faktor yang mempengaruhi orang menolong yaitu:

1. Imbalan (*reward)*

Imbalan dapat bersifat internal ataupun eksternal. Jika seorang menolong untuk mendapatkan *reward* atau memberi untuk mendapatkan sesuatu maka perilaku tersebut bersifat eksternal, sementara faktor internal, seperti keadaan emosional penolong atau sifat pribadi yaitu rasa bersalah, apabila seseorang

mengetahui adanya pelanggaran dan tidak mengungkapkanya atau berbohong maka akan dibebani rasa bersalah sehingga untuk mengurangi rasa bersalah maka akan membuat pengakuan. Rasa bersalah mengarah pada kebaikan, dengan memotivasi orang untuk melakukan pengakuan, membantu akan meningkatkan sensitivitas dan mempertahankan hubungan.

2. Norma Sosial

1) Norma Timbal Balik

Alasan menolong orang lain bukan karena secara sadar perilaku tersebut ada dalam kepentingan diri, namun lebih karena bentuk kepentingan diri yang tidak terlihat, yaitu karena ada sesuatu yang memberitahukan harus melakukanya. Norma timbal balik adalah harapan bahwa seseorang akan menolong, tidak menyakiti mereka yang menolongnya. Timbal-balik dalam jaringan sosial membantu dalam mendefinisikan kapital sosial yaitu koneksi yang mendukung, arus informasi, kepercayaan, dan tindakan kerjasama yang membuat organisasi tetap sehat.

2) Norma Tanggung Jawab Sosial

Norma tanggung jawab sosial keyakinan bahwa seseorang harus menolong mereka yang membutuhkan pertolongan tanpa memedulikan adanya timbal-balik. Teori perilaku prososial menjadi teori yang mendukung terjadinya *whistleblowing*. Brief dan Motowidlo (1986) menyebutkan bahwa, ada 13 perilaku yang dapat digolongkan sebagai perilaku prososial, beberapa diantaranya yaitu: membantu pekerjaan atau tugas rekan kerja; membantu rekan kerja dalam permasalahan pribadi yang sedang dihadapinya; menyetujui nilai, kebijakan, dan

peraturan yang ada dalam organisasi; memberikan saran kepada organisasi agar menjadi organisasi yang lebih baik lagi; menolak kebijakan, instruksi, atau prosedur yang tidak sesuai; termasuk perilaku *whistleblowing*, dan lain-lain. Hal tersebut sejalan dengan pendapat Dozier dan Miceli (1985) yang menyatakan bahwa, tindakan *whistleblowing* dapat dipandang sebagai perilaku prososial karena secara umum perilaku tersebut akan memberikan manfaat bagi orang lain (atau organisasi) disamping juga bermanfaat bagi *whistleblower* itu sendiri.

Brief dan Motowidlo (1986) menjelaskan bahwa, ada beberapa perbedaan yang mendasar diantara jenis-jenis perilaku prososial. Pertama, beberapa perilaku prososial merupakan perilaku yang bermanfaat karena dapat berkontribusi terhadap pencapaian tujuan organisasi, sedangkan beberapa perilaku merupakan perilaku yang tidak bermanfaat terhadap pencapaian tujuan organisasi. Kedua, beberapa perilaku prososial merupakan bentuk pelaksanaan tugas atau pekerjaan individu (*job desc*), sedangkan perilaku yang lain merupakan perilaku di luar tugas atau pekerjaan. Ketiga, perbedaan pada target perilaku prososial di mana yang menjadi target bisa saja individu maupun organisasi sebagai satu kesatuan.

Teori perilaku prososial menyatakan bahwa walaupun seseorang mengetahui adanya suatu *fraud* atau *wrong doing* tidak berarti mereka akan melakukan *whistleblowing* (Hakim *et al*., 2017). Hal ini dikarenakan teori ini didasari atas tindakan prososial bukan altruistik, sehingga hanya sejumlah individu dengan karakter kepribadian tertentu dan dengan kondisi atau situasi tertentu yang akan melakukan *whistleblowing* (Miceli dan Near, 1988).

Teori perilaku prososial memiliki beberapa variabel anteseden yang dikelompokkan ke dalam dua kelompok besar. Pertama, individual anteseden, merupakan aspek yang berasal dari individu pelaku tindakan prososial seperti kemampuan individu menginternalisasi standar keadilan, tanggung jawab individu terhadap lingkungan sosial, cara penalaran moral dan perasaan empati terhadap orang lain. Kedua, kontekstual anteseden, merupakan aspek dari konteks organisasi dan lingkungan kerja seperti faktor norma, kohesivitas kelompok, panutan, gaya kepemimpinan, iklim organisasi, tekanan, komitmen organisasi, dan hal-hal lain yang dapat memengaruhi suasana hati, rasa kepuasan atau ketidakpuasan (Brief dan Motowidlo, 1986).

Brennan dan Kelly dalam Ahmad (2012) mendefinisikan model intervensi yang menghubungkan pendekatan prososial terhadap *whistleblowing*. Model tersebut menggambarkan tawaran kepada orang di sekitar untuk membantu dalam kondisi yang darurat. Ada lima langkah dalam proses pengambilan keputusan terhadap tindakan *whistleblowing*. Pertama, harus berhati-hati terhadap suatu kejadian. Kedua, harus memutuskan bahwa kejadian tersebut darurat. Ketiga, harus memutuskan bahwa dia bertanggungjawab untuk membantu. Keempat, harus memilih cara membantu yang paling tepat. Kelima, mengimplementasikan intervensi. Pada kondisi tersebutlah seorang calon *whistleblower* akan mengalami dilema etis.

Prinsipnya, *whistleblowing* merupakan perilaku prososial yang menekankan untuk membantu pihak lain dalam menyehatkan sebuah organisasi atau perusahaan. Seorang *whistleblower* mempunyai motivasi tertentu untuk

mengungkap fakta, seperti pencitraan organisasi, kolegialisme sesama pekerja atau pegawai di lingkungannya bekerja. Meski tak dapat dipungkiri pula ada kepentingan individu sang *whistleblower* yang terkadang menjadi alasan kuat untuk mengungkap sebuah skandal kejahatan (Sagara, 2013).

Dari penjabaran di atas peneliti dapat menyimpulkan bahwa perilaku prososial adalah hal yang mendasari seseorang untuk melakukan *whistleblowing* maupun tidak, dikarena motivasi dan karakter pribadi dari masing – masing individu berbeda – beda.

2.1.2 *Theory Of Planned Behaviour*

Theory of Planned Behaviour merupakan perluasan dari *Theory of Reasoned Action* (TRA) yang dikembangkan oleh Ajzen dan Fishbein (1980). Ajzen dan Fishbein mengembangkan teori TPB dengan menambah konstruk yang belum ada di TRA yaitu persepsi konrol perilaku *(perceived behavioral control)*. TPB bertujuan untuk memprediksi dan memahami dampak niat berperilaku, mengidentifikasi strategi untuk merubah perilaku serta menjelaskan perilaku nyata manusia. Dalam hubungan ini TPB diasumsikan bahwa manusia yang bersifat rasional akan menggunakan informasi yang ada secara sistematik kemudian memahami dampak perilakunya sebelum memutuskan untuk mewujudkan perilaku tersebut.

Ada beberapa tujuan dan manfaat dari teori ini, antara lain adalah untuk meramalkan dan memahami pengaruh-pengaruh motivasional terhadap perilaku yang bukan di bawah kendali atau kemauan individu sendiri. Untuk mengidentifikasi bagaimana dan kemana mengarahkan strategi-strategi untuk

perubahan perilaku dan juga untuk menjelaskan pada tiap aspek penting beberapa perilaku manusia. Teori ini menyediakan suatu kerangka untuk mempelajari sikap terhadap perilaku. Berdasarkan teori tersebut, penentu terpenting perilaku seseorang adalah intensi untuk berperilaku. *Theory of planned behavior* didasarkan pada asumsi bahwa manusia adalah makhluk yang rasional dan menggunakan informasi-informasi yang mungkin baginya, secara sistematis. Orang memikirkan implikasi dari tindakan mereka sebelum mereka memutuskan untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku-perilaku tertentu (Achmat, 2010).

Ajzen (1991) menyebutkan bahwa, faktor sentral pada *theory of planned behavior* adalah intensi seseorang untuk mewujudkan perilaku tertentu. Intensi diasumsikan dapat menangkap faktor-faktor motivasional yang memengaruhi perilaku, dimana faktor-faktor tersebut merupakan indikasi dari seberapa keras seseorang akan mencoba dan seberapa banyak usaha yang akan mereka lakukan kaitannya dengan perwujudan perilaku tersebut. Semakin kuat intensi seseorang, maka semakin besar kemungkinan orang tersebut untuk mewujudkan perilaku.

Selanjutnya, TPB menjelaskan bahwa niat individu untuk berperilaku dipengaruhi oleh tiga faktor yaitu:

1. Sikap terhadap perilaku *(Attitude Toward The Behavior)*

Sikap merupakan suatu kecenderungan untuk mendekat atau menghindar, merespon positif atau negatif berbagai keadaan sosial. Individu akan bertindak sesuai dengan sikap yang ada dalam dirinya terhadap suatu perilaku. Sikap terhadap perilaku yang dianggap positif, nantinya akan dijadikan pilihan individu untuk membimbingnya dalam berperilaku di kehidupannya.

2. Norma Subyektif *(Subjective Norm)*

Ajzen dan Fishbein (1975) mendefinisikan norma subyektif sebagai persepsi individu mengenai apakah orang-orang yang penting baginya akan mendukung atau tidak untuk melakukan suatu perilaku tertentu dalam kehidupannya. Lebih lanjut, norma subyektif juga diartikan oleh Feldman (1995) sebagai persepsi tentang tekanan sosial dalam melaksanakan perilaku tertentu. Sehingga timbul kesadaran bagi individu untuk dapat mengatasi tekanan sosial yang diterima atas perilakunya.

3. Persepsi kontrol perilaku *(Perceived Behavioral Control)*

Kontrol perilaku mengacu pada persepsi-persepsi individu akan kemampuannya untuk menampilkan perilaku tertentu. Ajzen (1991) mengemukakan bahwa kontrol perilaku menjadi faktor penentu intensi yang sangat penting ketika seseorang telah memilki pengalaman sebelumnya akan perilaku yang akan ditampilkan merupakan perilaku yang asing atau baru bagi seseorang, kontrol perilaku akan memberikan kontrol prediktif yang rendah bagi intensi untuk berperilaku dalam model TPB.

Keyakinan-keyakinan yang sudah disebutkan di atas didukung oleh beberapa faktor (Ajzen, 1991). Faktor-faktor tersebut terdiri atas (1) faktor individu, seperti kepribadian, suasana hati, emosi, kecerdasan, nilai-nilai, dan pengalaman; (2) faktor sosial, seperti pendidikan, usia, jenis kelamin, agama, ras, etnis, budaya dan penghasilan; (3) faktor informasi, seperti media, pengetahuan, dan intervensi.

Dalam teori ini peneliti dapat menyimpulkan bahwa salah satu yang mengakibatkan seseorang untuk melakukan *whistleblowing* adalah dampak setelahnya. Dimana dalam penelitian ini masuknya variabel moderasi yaitu *retaliasi* yang mengakibatkan seseorang berfikir berulang kali untuk melakukan *whistleblowing* karena dampak setelahnya yang mengancam posisi *whistleblower*

2.1.3 *Fraud*

Literatur akuntansi dan auditing, *fraud* diterjemahkan sebagai praktik kecurangan dan fraud sering diartikan *irregulatrity* atau ketidakteraturan dan penyimpangan. Salah satu definisi menurut Black Law dictionary (8th Ed) yaitu :

" The intentional use of deceit, a trick or some dishonest means to deprive another of his money, property or legal right, either as a cause of action or as a fatal element in the action itself". Definisi tersebut dapat di artikan *fraud* adalah suatu perbuatan yang sengaja untuk menipu atau membohongi, suatu tipu daya atau cara – cara yang tidak jujur untuk mengambil atau menghilangkan uang, harta, hak yang sah milik orang lain baik karena sesuatu tindakan atau dampak yang fatal dari tindakan itu sendiri. Sedangkan menurut *standar the Institute of Internal Auditors* tahun 2013 mengartikan segala perbuatan yang dicirikan dengan pengelabuhan atau pelanggaran kepercayaan untuk mendapatkan uang, aset, jasa atau mencegah pembayaran atau kerugian atau untuk menjamin keuntungan atau manfaat pribadi dan bisnis.

Fraud sebagai suatu tindakan kesengajaan untuk mengunakan sumberdaya perusahaan secara priadi. Suatu perbuatan yang disengaja termasuk didalamnya berbohong, menipu, menggelapkan. Yang dimaksud menggelapka di sini adalah

merubah asset atau kekayaan perusahaan yang dipercayakan kepadanya secara tidak wajar untuk kepentingan dirinya. Dengan demikian perbuatan yang dilakukan adalah untuk menyembunyikan, menutupi atau dengan cara tidak jujur lainnya melibatkan atau meniadakan suatu perbuatan atau membuat pernyataan yang salah dengan tujuan mendapatkan keuntungan pribadi di bidang keuangan atau keuntungan lainnya seperti meniadakan kewajiban bagi dirinya dan mengabaikan hak orang lain (Priantara, 2013:5).

Kemudian *the Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) menyatakan bahwa *fraud* adalah segala upaya untuk mengelabuhi atau memperdaya pihak lain untuk mendapatkan manfaat (*any attempt to deceive another party to gain a benefit*) dengan penyelewengan hukum untuk memperoleh manfaat ekonomis. Hukum disini mencakup kebijakan prosedur internal organisasi. Berdasarkan beberapa definisi *fraud* di atas, dapat dilihat bahwa *fraud* atau kecurangan memiliki beberapa kriteria yang harus dipenuhi, yaitu :

1. Tindakan tersebut dilakukan secara sengaja.
2. Terdapat korban
3. Melanggar hukum yang ada
4. Terdapat kerugian pada korban.

Manusia mempunyai kebutuhan-kebutuhan tertentu yang harus dipenuhi. Tanpa sadar sifat kurang puas terhadap segala hal dapat tertanam dalam diri masing-masing. Kecurangan dalam tipe keuangan bisa saja terjadi karena kebutuhan dasar kita tadi. Kecuranganpun dapat terjadi dimana saja dan kapan saja, misalnya :

1. Lemahnya pengendalian internal,
2. Mempekerjakan pegawai tanpa memikirkan tentang kejujuran,
3. Pegawai merasa tertekan dengan pekerjaan,
4. Gaji yang dianggap tidak mencukupi,
5. Jabatan yang tepat untuk melakukan tindak kecurangan, dan lain lain.

Kemudian dijelaskan lebih lanjut *the Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) membagi dalam tiga jenis tipologi besar berdasarkan perbuatan yaitu:

1. Penyimpangan atas asset (*Asset misappropriation*)

Asset misappropriation meliputi penyalahguanaan, penggelapan, atau pencurian aset atau harta perusahaan oleh pihak didalam atau pihak diluar perusahaan. *Fraud* jenis ini merupakan *fraud* yang klasikal dan yang paling mudah terdeteksi karena sifatnya yang berwujud (*tangible*) atau dapat diukur atau dihitung (*devined value*). *Asset misappropriation* sering identic dengan *employee fraud* atau kecurangan yang dilakukan oleh pegawai karena mayoritas pelaku tindak kecurangan ini adalah pegawai.

2. Pernyataan atau pelaporan yang menipu atau dibuat salah (*Fraudulent Statement*)

Fraudulent Statement seringkali diidentikkan dengan *management fraud* atau fraud yang dilakukan oleh manajemen. Karena memang pelaku berada pada tingkat atau kedudukan di lini manajerial (pejabat atau eksekutif dan menejer senior). *Fraudulent Statement* meliputi tindakan yang dilakukan oleh pejabat atau eksekutif dan manajer senior suatu perusahaan atau instansi pemerintah untuk

menutupi kondisi keuangan sebenarnya dengan melakukan rekayasa keuangan (*financial engineering*) atau mempercantik penyajian laporan keuangan guna memperoleh keuntungan atau manfaat pribadi mereka terkait dengan kedudukan dan tanggungjawabnya. *Fraudulent Statement* mungkin dapat di analogikan dengan istilah *window dressing, financial shehanigans* (permainan gila finansial), *accounting gimmicks* (tipu muslihat akuntansi), *cooking the book* (memasak pembukuan), *illegal earning management* (manajemen laba yang tidak sah), *income smoothing* (perataan laba). Pengungkapan dan pendeteksian *fraudulent Statement* sangan membutuhkan kecakapan auditing dan akuntansi.

3. Korupsi

Jenis *fraud* ini yang paling sulit dideteksi karena menyangkut kerjasama dengan pihak lain atau kolusi. *Fraud* jenis ini sering sekali tidak dapat terdeteksi karena para pihak yang bekerja sama menikmati keuntungan (simbiosis mutualisme). Termasuk didalam jenis korupsi adalah penyalahgunaan wewenang atau konflik kepentingan (*conflict of interest*), penyuapan (*bribery*), penerimaan yang tidak sah atau illegal (*illegal gratuities*) *atau* lebih dikenal sebagai hadiah dan gratifikasi yang berkaitan dengan hubungan kerja dan jabatan serta pemerasan secara ekonomi (*economic extortion*) atau dikenal dengan pungutan liar, upeti. Untuk mengungkap kasus korupsi, auditor harusnya memiliki ketrampilan dan pengalaman melakukan investigasi sebab porsi teknik investigasi dalam pengungkapan kasus korupsi sangat dominan ketimbang auditing.

Conflict of interest terjadi saat suatu pihak memiliki kepentingan ekonomis pribadi atau memiliki relasi kepentingan dengan pihak lain yang bertentangan

dengan kepentingan organisasi yang memberikan kerja. Contohnya adalah penunjukan langsung pelaksana proyek oleh panitia lelang tanpa memperhatikan keadilan dalam proses pemenuhan kualifikasi, memasukkan vendor atau kontraktor “tertentu” menurut kepentingan pribadi yang memiliki kewenangan kedalam daftar rekanan, pembuatan kebijakan yang memiliki afiliasi dengan pemilik kewenangan.

Bribery (penyuapan) diartikan sebagai penawaran, pemberian, atau penerimaan segala sesuatu dengan niat untuk mempengaruhi aktiivitas suatu pihak. Penyuapan dapat dilakukan baik secara langsung maupun tidak langsung. Secara langsung misalnya dengan langsung memberikan uang suap kepada yang disuap agar kepentingan si penyuap dapat tercapai. Secara tidak langsung misalnya pemberian kembali jika suatu pihak dimenangkan dalam proyek. Termasuk didalamnya pemberian komisi (*kickback*) dan *fraud* rekayasa lelang (*bid-rigging*)

Illegal gratuities merupakan pemberian sesuatu yang mempunyai nilai kepada seseorang tanpa disertai niat untuk mempengaruhi secara langsung. Pemberian ini biasanya dilakukan setelah ada keputusan yang menguntungkan pihak tertentu, namun bisa juga pemberian dilakukan sebelum adanya keputusan. Pihak yang diuntungkan memberikan hadiah kepada pengambil keputusan. Jika pemberian hadiah diberikan sebelum adanya keputusan atau tanpa adanya keputusan di maksudkan untuk mendapat posisi lebih (*Privelege*), jalinan mesra dan kedekatan kepada pengambil keputusan.

Economic extortion lebih dikenal dengan pemerasan untuk mendapatkan

keuntungan ekonomis. Pemerasan dalam bentuk ekstrim seperti seorang preman yang melakukan pemalakan. Contoh lainnya seperti penarikan sejumah uang untuk kamanan di pasar dengan ancaman tertentu jika tidak membayar. Pihak yang diperas berada dalam posisi lebih rendah dan membutuhkan pihak yang memeras. Jika tidak diberikan maka hak yang diperas tidak diberikan atau dipersulit oleh pihak yang memeras.

Peneliti menyimpulkan bahwa *fraud* adalah suatu tindakan untuk mengelabuhi atau memperdaya pihak lain untuk mendapatkan manfaat dengan menyelewengkan hukum untuk mendapat manfaat ekonomis dalam instansi publik lebih didominasi oleh penyimpangan asset, korupsi dan manipulasi laporan keuangan

2.1.4 *Whistleblowing*

Komite Nasional Kebijakan *Governance* atau KNKG (2008) dalam buku Sistem Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing System*) menyebutkan bahwa, pelaporan pelanggaran (*whistleblowing*) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut, Pengungkapan ini umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*).

Elias (2008) juga mendefinisikan *Whistleblowing* sebagai pengungkapan oleh anggota organisasi (mantan atau yang masih menjadi anggota) atas suatu

praktik - praktik ilegal, tidak bermoral, atau tanpa legitimasi dibawah kendali pimpinan kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan. Dengan demikian praktik atau tindakan kecurangan dapat dilakukan oleh karyawan atau oleh manajemen perusahaan. Sedangkan pelapor kecurangan, umumnya lebih sering dilakukan oleh bawahan atau karyawan atau lebih dikenal dengan istilah *whistleblower*.

Whistleblower adalah karyawan dari organisasi itu sendiri (pihak internal), akan tetapi tidak tertutup adanya pelapor berasal dari pihak eksternal (pelanggan, pemasok, masyarakat). Pelapor seyogyanya memberikan bukti, informasi, atau indikasi yang jelas atas terjadinya pelanggaran yang dilaporkan, sehingga dapat ditelusuri atau ditindaklanjuti (Komite Nasional Kebijakan *Governance*, 2008). *Whistleblowing* dapat dilakukan melalui bentuk atau jalur pelaporan dari dalam organisasi (internal) maupun dari luar organisasi (eksternal).

Istilah *whistleblowing* di Indonesia diidentikkan dengan perilaku seseorang yang melaporkan perbuatan yang berindikasi tindak pidana korupsi di organisasi tempat bekerja sehingga memiliki akses informasi memadai atas terjadinya indikasi tindak pidana korupsi tersebut. Sebenarnya *whistleblowing* tidak hanya melaporkan masalah yang berkaitan dengan keuangan atau korupsi saja, tetapi juga skandal lain yang melanggar hukum dan menimbulkan kerugian atau ancaman bagi masyarakat. Keberadaan *whistleblowing* sebagai bagian dari pengendalian internal merupakan cara yang efektif untuk menghentikan tindak kecurangan di tempat kerja. Peran *whistleblower* seakan menjadi dilematis bagi para karyawan. Moral *reasoning* yang tinggi menjadikan karyawan ingin

organisasi berjalan dengan semestinya tanpa merugikan orang lain. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa *whistleblowing* sangat penting gunanya untuk mengungkap suatu kecurangan dalam suatu instansi maupun organisasi. Pelaporan yang dilakukan oleh pegawai (internal) maupun masyarakat (eksternal) akan sangat efektif dalam memberantas tindak kecurangan.

2.1.5 Sosialisasi Antisipatif

Merton dan Rossi (1968) dalam Elias (2008) menjelaskan sosialisasi antisipatif adalah proses mengadopsi sikap dan kepercayaan dari sebuah kelompok sebelum seseorang menjadi bagian dari kelompok tersebut. Dengan demikian sosialisasi antisipatif sudah terjadi bahkan sebelum seseorang masuk kedalam organisasi atau kelompok unuk proses penyesuaian dan untuk jangka waktu yang lama. Dalam masa pendidikan seseorang pasti akan ditekankan tentang arti penting sebuah inti dari pekerjaan tersebut baik kegunaan maupun fungsinya sehingga membentuk profesionalitas kerja. Dari proses tersebut menghasilkan para pegawai yang baik dan menolak segala bentuk penyimpangan di dunia kerja mereka masing masing.

Sosialisasi antisipatif yang semakin tinggi berdampak pada intensi melakukan *whistleblowing* yang semakin tinggi. Sosialisasi antisipatif mengacu pada proses sosialisasi di mana seseorang "berlatih" untuk posisi masa depan, pekerjaan, dan hubungan sosial. Proses penyampaian pengetahuan mengenai tanggung jawab profesi harus dilakukan dengan benar mengingat sosialisasi antisipatif berefek jangka panjang terhadap seseorang (Merdikawati, 2012). Sosialisasi antisipatif terdiri dari beberapa indikator pembentuk yaitu: Pemahaman

individu terhadap nilai, pemahaman individu terhadap lingkungan, adanya halangan dan bagaimana cara mengatasinya, merencanakan masa depan (Binti Ida Umaya, 2017). Keempat indikator tersebut tersebut membentuk ekspektasi mengenai jenis pekerjaan yang akan dilakukan dari suatu profesi. Jika dalam proses transfer ilmu pengetahuan dan adopsi nilai – nilai profesi terdapat kegagalan, akan tercipta persepsi yang salah terhadap profesi tersebut.

Peneliti menyimpulkan bahwa sosialisasi antisipatif merupakan proses pembentukan karakter seseorang dalam suatu instansi atau organisasi. Ketika proses sosialisasi antisipatif yang baik akan menghasilkan karakter yang baik dan membentuk profesionalisme kerja yang baik pula. Pegawai yang telah melalui proses sosialisasi antisipatif yang baik meningkatkan intensi pegawai untuk melakukan *whistleblowing*

2.1.6 Komitmen profesional

Komitmen profesional adalah sebuah sikap pegawai agar menjunjung tinggi nilai-nilai dan norma yang berlaku sesuai dengan standar profesional yang ada, sehingga seseorang harus bertindak secara professional (Taufik Nugraha, 2017). Seseorang yang menjunjung tinggi komitmen terhadap profesionalisme akan melakukan pencegahan terhadap tindak kecurangan. Komitmen professional meningkatkan seseorang untuk melakukan pengungkapan atau intensi *whistleblowing.* Lee (dalam Elias, 2008) menekankan pentingnya kajian mengenai komitmen profesional karena karir seseorang merupakan bagian utama dalam hidup mereka dan komitmen profesional memiliki implikasi penting pada level individual maupun organisasional.

Pentingnya pengetahuan mengenai komitmen professional yang harus diketahui oleh para akuntan sebagai pemberi informasi kepada pengguna laporan keuangan. Hall menjelaskan dalam buku karangan Kabers dan Forgathy pada penelitian Sari (2014), ada 5 elemen profesionalisme yang harus diketahui, antara lain:

1. Afiliasi dengan Komunitas

Menggunakan ikatan profesi sebagai acuan, termasuk di dalamnya organisasi formal dan kelompok-kelompok kolega informal yang dijadikan sebagai sumber ide utama. Para profesional akan berpartisipasi dalam seminar-seminar dan berkumpul dengan rekan seprofesinya untuk mendapatkan pengetahuan yang lebih luas. Melalui ikatan profesi ini mereka membangun kesadaran professional

2. Kewajiban Sosial

Kewajiban sosial adalah suatu pandangan tentang pentingnya profesi dan manfaat yang akan diterima baik oleh masyarakat maupun profesional karena adanya profesi tersebut. Para profesional akan menyadari pentingnya pekerjaan mereka sehingga tidak sembarang orang dapat mengambil keputusan yang berkaitan dengan pekerjaannya.

3. Dedikasi terhadap pekerjaan

Dedikasi terhadap pekerjaan dicerminkan dari dedikasi profesional dengan menggunakan kecakapan dan pengetahuan yang dimiliki. Keteguhan untuk tetap melaksanakan pekerjaannya meskipun imbalan ekstrinsik yang diterimanya tidak sebanding dengan pekerjaannya atau imbalannya berkurang. Sikap ini merupakan

sikap ekspresi pencurahan diri yang total terhadap pekerjaan. Totalitas ini sudah menjadi komitmen pribadi, sehingga kompensasi utama yang diharapkan dari pekerjaan ini adalah kepuasan rohani dan setelah itu materi.

4. Keyakinan terhadap peraturan sendiri atau profesi

Maksud dari keyakinan terhadap peraturan sendiri atau profesi adalah yang paling berwenang menilai pekerjaan profesional adalah rekan seprofesinya, bukan orang luar yang tidak memiliki kompetensi di bidang ilmu dan pekerjaan mereka.

5. Tuntutan untuk mandiri

Tuntutan untuk mandiri merupakan suatu pandangan bahwa seseorang yang profesional harus mampu membuat keputusan sendiri tanpa tekanan dari pihak lain seperti pemerintah, klien, ataupun mereka yang bukan termasuk anggota profesi. Adanya campur tangan yang datang dari luar, dianggap sebagai hambatan terhadap kemandirian secara profesional. Rasa kemandirian dapat berasal dari kebabasan melakukan apa yang terbaik menurut karyawan yang bersangkutan dalam situasi khusus. Dalam pekerjaan yang terstruktur dan dikendalikan oleh manajemen secara ketat, akan sulit menciptakan tugas yang menimbulkan rasa kemandirian dalam tugas.

Merujuk uraian di atas, peneliti dapat menyimpukan bahwa komitmen profesional merupakan variabel yang menjadikan seorang pegawai meningkatkan intensi untuk melakukan *whistleblowing*. Hal ini didorong oleh lima elemen yang telah dijabarkan di atas meliputi (1) Afiliasi dengan Komunitas; (2) Kewajiban Sosial; (3) Dedikasi terhadap pekerjaan; (4) Keyakinan terhadap peraturan sendiri atau profesi; (5) Tuntutan untuk mandiri.

2.1.7 Lingkungan etika

Menurut KBBI Arti kata Etika sendiri adalah ilmu tentang apa yang baik, apa yang buruk dan tentang hak dan kewajiban moral. Pengertian ini muncul mengingat etika berasal dari bahasa Yunani kuno "ethos" (jamak: ta etha), yang berarti adat kebiasaan, cara berkipikir, akhlak, sikap, watak, cara bertindak. Kemudian diturunkan kata ethics (Inggris), etika (indonesia). Kamus Besar Bahasa Indonesia, 1988, menjelaskan etika dengan membedakan tiga arti, yakni: Ilmu tentang apa yang baik dan buruk, kumpulan azas atau nilai, dan nilai mengenai benar dan salah.

Pembedaan tiga definsi etika tersebut maka kita mendapatkan pemahaman etika yang lebih lengkap mengenai apa itu etika, sekaligus kita lebih mampu memahami pengertian etika yang sering sekali muncul dalam pembicaraan sehari-hari, baik secara lisan maupun tertulis. Objek etika adalah alam yang berubah, terutama alam manusia. Jadi pengertian lingkungan Etika secara umum adalah kebijaksanaan moral manusia dalam bergaul dengan lingkungannya.

Perilaku dan tindakan etis seseorang memberikan dampak pada orang lain dan lingkungannya termasuk lingkungan tempat seseorang bekerja begitu juga sebaliknya, lingkungan yang telah terbentuk di suatu organisasi dapat mempengaruhi anggota organisasinya (Taufik Nugraha, 2017). Lingkungan etika yang sudah menerapkan dengan baik kode etik dalam suatu instansi tentunya akan mencerminkan lingkungan etika yang kuat, dimana jika dihadapkan pada suatu permasalahan akan ditanggap dengan cepat sesuai aturan yang ada. Berbeda halnya dengan instansi yang belum menerapkan kode etik dengan baik akan

mencerminkan lingkungan etika yang lemah, dimana individu didalamnya tidak begitu peduli terhadap masalah yang ada didalam instansi dikarenakan ketidaktahuan akan kode etik yang bertujuan untuk meningkatkan pencapaian suatu instansi

Booth dan Schulz (dalam Dalton dan Radtke, 2013) mengidentifikasi enam faktor yang membentuk instansi lingkungan etis. Tiga faktor pertama (misi dan nilai, nilai kepemimpinan dan manajemen, dan pengaruh kelompok sebaya) mewakili norma sosial dalam pekerjaan lingkungan instansi. Dua faktor lingkungan etis berikutnya (prosedur, peraturan, kode etik, dan pelatihan etika) mewakili praktik sosial suatu instansi. Praktik seperti kode etik dan pelatihan etika memperkuat norma etika lingkungan kerja dan mendorong pengambilan keputusan etis. Faktor lingkungan etis terakhir, penghargaan dan sanksi, mencerminkan pentingnya struktur penghargaan dalam mendukung perilaku etis. Evaluasi kinerja sistem yang secara eksplisit menghargai individu untuk etika perilaku dan menghukum individu untuk pelanggaran standar etika sangat penting dalam promosi instansi perilaku etis. Dari penjabaran faktor di atas membentuk indikator – indikator lingkungan etika yaitu : Nilai-nilai kehormatan, keadilan dan kejujuran, kode etik sebagai kontrol, Kebijakan perusahaan, pelatihan perilaku etis, penghargaan terhadap perilaku etis, sistem evaluasi kinerja.

Peneliti dapat menyimpulkan bahwa lingkungan etika yang sudah terbentuk baik di suatu instansi mampu meningkatkan intensi pegawai untuk melakukan *whistleblowing* melalui beberapa faktor yang mempengaruhi lingkungan etika.

2.1.8 Sifat *Machiavellian*

Christie dan Geis (dalam Purnamasari, 2006) mendeskripsikan kepribadian *Machiavellian* sebagai suatu kepribadian antisosial, yang tidak memperhatikan nilai baik buruk dari perilau yang dilakukan. Jones dan Paulhus (dalam Suzila, 2018) menjelaskan, sifat *Machiavellian* pertama kali diperkenalkan oleh Niccolo Machiavelli pada abad ke-16. Karakteristik kepribadian *machiavellianisme* (*Machiavellianism-Mach*) berasal dari nama Niccolo Machiavelli, penulis pada abad ke enam belas yang menulis tentang cara mendapatkan dan menggunakan kekuasaan. *Machiavellianisme* adalah prediktor yang dapat diandalkan untuk perilaku yang tidak etis, namun juga mencakup sinisme dan keyakinan yang lebih luas bahwa "akhir membenarkan cara". Hal tersebut memberi tahu kita sesuatu tentang sifat pola pikir persaingan dan mengemukakan bahwa persaingan dapat menyebabkan berbagai perilaku tipe kejam atau perilaku bahkan di luar perilaku tidak etis.

Individu dengan sifat *machiavellian* yang tinggi cendrung pragmatis, mempertahankan jarak emosional dan yakin bahwa hasil lebih penting dari pada proses (Rodiyah, 2015). Prinsip *Machiavellian* yaitu “menghalalkan segala cara demi mencapai tujuan” (*the end justifies the means*). Sebenarnya, prinsip *Machiavellian* yang menghalalkan segala cara hanya berlaku pada masyarakat yang menghidupkan suap-menyuap. Dalton & Radtke (2013) Menjelaskan bahwa, beberapa Indikator Sifat *machiavellian* yaitu : Kemampuan individu mengendalikan seseorang, tingkat Kepercayaan, usaha penyelesaian masalah,

kesempatan negatif, motif melakukan tindakan, kecintaan terhadap harta dan moralitas

Dari hal yang di jabarkan di atas dapat diambil kesimpulan bahwa sifat *machiavellian* lebih mengutamakan akhir dari pada proses dimana proses tidak terlalu diperhatikan namun akhir atau hasil yang menjadi penilaian baik buruknya suatu hal tersebut.

2.1.9 *Personal Cost*

Personal cost merupakan persepsi yang dimiliki oleh seseorang atas risiko pembalasan yang akan diterima. Persepsi dalam diri individual ini merupakan salah satu cara dalam diri individual untuk menerima konsekuensi besar yang akan terjadi. Schultz et al (1993) menjelaskan *personal cost of reporting* adalah pandangan pegawai terhadap risiko pembalasan atau balas dendam atau sanksi dari anggota organisasi, yang dapat mengurangi niat pegawai untuk melaporkan pelanggaran *Personal cost* merupakan salah satu alasan utama yang menyebabkan responden tidak ingin melaporkan dugaan pelanggaran karena mereka meyakini bahwa laporan mereka tidak akan ditindak lanjuti, mereka akan mengalami pembalasan, atau manajemen tidak akan melindungi mereka dari ancaman *retaliasi*, khususnya dalam jenis pelanggaran yang melibatkan para manajer. Semakin besar persepsi *personal cost* seseorang maka akan semakin berkurang niat orang tersebut untuk melakukan tindakan whistleblowing. *Personal cost* dapat saja didasarkan pada penilaian subjektif (Curtis, 2006), yang artinya persepsi atau ekspektasi *personal cost* antar pegawai dapat saja berbeda bergantung penilaian masing- masing.

Personal cost harus diminimalisir agar membuat pegawai berani untuk melaporkan tindak kecurangan melalui *whistlebowing system.* Peneliti menyimpulkan *Personal cost* bukan hanya dampak tindakan balas dendam dari pelaku kecurangan, melainkan juga keputusan menjadi pelapor dianggap sebagai tindakan tidak etis, misalnya melaporkan kecurangan atasan dianggap sebagai tindakan yang tidak etis karena menentang atasan

2.1.10 *Retaliasi*

Retaliasi atau tindakan balas dendam adalah sebuah perilaku yang ditujukan untuk mengembalikan tindakan yang pernah dilakukan seseorang (Taufik Nugraha, 2017). *Retaliasi* adalah suatu gangguan yang terjadi pada seseorang karena seseorang tersebut melakukan tindakan penentangan, membuat pengaduan, bersaksi, berpartisipasi pada proses pengadilan atau hukum (Febriana, 2015). Adanya pembalasan dapat juga berarti adanya tindakan intimidasi, gangguan, ancaman, dan diskriminatif terhadap orang lain .

Karakteristik *whistleblower* yang diperiksa dalam kaitannya dengan *retaliasi*, meliputi usia, tingkat pendidikan, tingkat pekerjaan, tanggung jawab peran, dan nilai keselarasan dengan organisasi (Nikmah, 2014). Tindakan yang diambil oleh *whistleblower* untuk melaporkan kesalahan organisasi menentukan seberapa besar *retaliasi* yang akan diterima. Kurangnya dukungan dari supervisor dan manajer puncak memunculkan prediksi kemungkinan adanya retaliasi yang akan diterima oleh *whistleblower*

Berdasarkan uraian di atas retaliasi dapat disimpulkan perilaku yang ditujukan untuk mengembalikan tindakan yang pernah dilakukan seseorang.

2.2 Penelitian Terdahulu.

Penelitian mengenai *whistleblowing* sudah banyak dilakukan didalam negeri maupun diluar negeri. Penelitian dilakukan dengan variabel independen dan objek penelitian yang berbeda-beda. Bahkan dengan variabel yang sama terdapat beberapa peneliti yang menuai hasil yang berbeda. Meskipun sudah banyak penelitian yang dilakukan mengenai *whistleblowing* di Indonesia, namun penelitian mengenai variabel yang mempengaruhi niat Pegawai di Kantor

Pelayanan Pajak untuk melakukan *whistleblowing* belum banyak dilakukan. Berikut ini adalah ringkasannya.

Tabel 2.1.
Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti	Judul penelitian	Metode Analisis	Hasil Penelitian
1.	Muhammad Ahyaruddin Mizan Asnawi (2017)	Pengaruh *Moral Reasoning* dan *Ethical Environment* Terhadap Kecenderungan Untuk Melakukan *Whistleblowing*	Analisis regresi berganda dan analisis univariate	*Moral reasoning* individu tidak memiliki pengaruh terhadap kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing* lingkungan dan etis *(ethical environment)* yang kuat juga tidak berpengaruh terhadap kecenderungan individu untuk melakukan *whistleblowing* pada auditor BPKP perwakilan Riau
2.	Sekar Faradiza (2017)	Pengaruh Sosialisasi dan Komitmen Profesi Pegawai Pajak Terhadap Niat *Whistleblowing*	Analisis regresi linear Berganda	Sosialisasi berpengaruh signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing* sedangkan variabel komitmen profesi tidak berpengaruh signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing* di KPP Pratama yang berada di lingkungan kanwil DJP Daerah Istimewa Yogyakarta

No	Nama Peneliti	Judul penelitian	Metode Analisis	Hasil Penelitian
3.	Mela, Zarefar et al. (2018)	*The Relationship of Professional Commite of Auditing Student and Anticipatory Socialization toward Whistleblowing Intention*	Analisis regresi berganda	Komitmen profesional berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing* dan sosialisasi antisipatif tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing.*
4.	Taufiq Nugraha (2017)	Pengaruh Komitmen Profesional, Lingkungan Etika, Sifat *Machiavellian* Dan *Personal Cost* Terhadap Intensi *Whistleblowing* Dengan *Retaliasi* Sebagai Variabel Moderating	Analisis regresi berganda	Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa komitmen professional berpengaruh terhadap *whistleblowing*. Pengujian ini berhasil membuktikan hipotesis pertama yang menyatakan bahwa komitmen profesional berpengaruh terhadap *whistleblowing*. Dengan adanya komitmen profesional dalam diri seorang auditor dapat membantu mengungkapkan kecurangan yang terjadi dalam suatu perusahaan. Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan lingkungan etika berpengaruh terhadap *whistleblowing*. Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa sifat *Machiavellian* berpengaruh terhadap *whistleblowing*. Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa *Personal Cost* berpengaruh terhadap *whistleblowing*. Hasil pengujian hipotesis kelima menunjukkan bahwa Komitmen Profesional berpengaruh terhadap *whistleblowing* dengan dimoderasi Retaliasi. Hasil

No	Nama Peneliti	Judul penelitian	Metode Analisis	Hasil Penelitian
				pengujian hipotesis keenam menunjukkan bahwa lingkungan etika berpengaruh terhadap *whistleblowing* dengan dimoderasi *Retaliasi*. Hasil pengujian hipotesis ketujuh menunjukkan bahwa sifat *machiavellian* berpengaruh terhadap *whistleblowing* dengan dimoderasi *Retaliasi*. Hasil pengujian hipotesis kedelapan menunjukkan bahwa *Personal Cost* berpengaruh terhadap *whistleblowing* dengan dimoderasi Retaliasi. pengujian hipotesis keenam menunjukkan bahwa lingkungan etika berpengaruh terhadap *whistleblowing* dengan dimoderasi *Retaliasi*. Hasil pengujian hipotesis ketujuh menunjukkan bahwa sifat *machiavellian* berpengaruh terhadap *whistleblowing* dengan dimoderasi *Retaliasi*. Hasil pengujian hipotesis kedelapan menunjukkan bahwa *Personal Cost* berpengaruh terhadap *whistleblowing* dengan dimoderasi Retaliasi. *Machiavellian* berpengaruh terhadap *whistleblowing*. Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa *Personal Cost* berpengaruh terhadap *whistleblowing*. Hasil pengujian hipotesis kelima menunjukkan bahwa Komitmen Profesional berpengaruh terhadap *whistleblowing* dengan dimoderasi Retaliasi.

No	Nama Peneliti	Judul penelitian	Metode Analisis	Hasil Penelitian
				Hasil pengujian hipotesis keenam menunjukkan bahwa lingkungan etika berpengaruh terhadap *whistleblowing* dengan dimoderasi *Retaliasi*. Hasil pengujian hipotesis ketujuh menunjukkan bahwa sifat *machiavellian* berpengaruh terhadap *whistleblowing* dengan dimoderasi *Retaliasi*.
5.	Erlita Kusuma Astuti (2018)	Pengaruh Etika, Komitmen Profesional, Sosialisasi Antisipatif, Dan *Locus Of Control* Mahasiswa Akuntansi Terhadap Perilaku *Whistleblowing*	Analisis regresi berganda.	Etika baik idealisme maupun relativisme tidak berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing* mahasiswa. Komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing* mahasiswa. Sosialisasi antisipatif tidak berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing* mahasiswa. *Locus of control internal maupun external* berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing* mahasiswa.
6.	Nikmah, Rizqi Awaliya. (2014)	Pengaruh Komitmen Profesional Auditor terhadap intensi *Whistleblowing* dengan *Retaliasi* sebagai Variabel Moderating.	Analisis Regresi Sederhana	Komitmen profesional auditor berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. *Retalisasi* tidak memoderasi Pengaruh Komitmen Profesional Auditor terhadap intensi *whistleblowing*
7.	Suzila (2018)	Pengaruh Sifat *Machiavellian* Dan Lingkungan Etika Terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*	One way ANOVA	Sifat *machiavellian* memilikiperbedaan yang signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing*. Lingkungan etika pengaruh yang signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing*.

No	Nama Peneliti	Judul penelitian	Metode Analisis	Hasil Penelitian
				Pada lingkungan etika yang kuat, individu yang memiliki sifat *machiavellian* tinggi akan berbeda tingkat niat melakukan *whistleblowing*-nya dengan *machiavellian* rendah.
8.	Chintya Joneta (2016)	Pengaruh Komitmen Profesional Dan Pertimbangan Etis Terhadap Intensi Melakukan *Whistleblowing: Locus Of Control* Sebagai Variabel Moderasi	Analisis regresi berganda	Komitmen profesional berpengaruh positif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Pertimbangan etis berpengaruh positif terhdap intensi melakukan *whistleblowing*. *Locus of control* tidak memoderasi hubungan komitmen profesional terhdapa intensi melakukan *whistleblowing. Locus of control* tidak memoderasi hubungan pertimbangan etis terhadap intensi melakukan *whistleblowing*.
9.	Derek Dalton, Robin R. Radtke (2013)	*The Joint Effects of Machiavellianism and Ethical Environment on Whistle-Blowing*	*Hierarchical regression*	*Machiavellian* berpengaruh negatif terhadap intensi melakukan *Westleblowing.* Lingkungan etika yang baik lebih berpengaruh pada individu yang memiliki sifat *Machiavellian* yang rendah dari pada individu yang memiliki sifat *Machiavellian* tinggi
10.	Syaifa Rodiyah. (2015)	Pengaruh sifat *machiavellian,* lingkungan etika dan *personal cost* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*	Analisis regresi berganda	*Machiavellian* berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing.* Lingkungan etika berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. *Personal cost* tidak berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

2.3 Kerangka Pemikiran Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

2.3.1 Pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi *whistleblowing.*

Merton (dalam Elias, 2008) menjelaskan bahwa, sosialisasi antisipatif adalah proses mengadopsi sikap dan kepercayaan dari sebuah kelompok sebelum seseorang menjadi bagian dari kelompok tersebut. Dengan demikian sosialisasi antisipatif sudah terjadi bahkan sebelum seseorang masuk kedalam organisasi atau kelompok unuk proses penyesuaian dan untuk jangka waktu yang lama. Dalam masa pendidikan seseorang pasti akan ditekankan tentang arti penting sebuah inti dari pekerjaan tersebut baik kegunaan maupun fungsinya. Sehingga membentuk profesionalitas kerja. Proses tersebut menghasilkan para pegawai yang baik dan menolak segala bentuk penyimpangan di dunia kerja mereka masing masing.

Sosialisasi antisipatif dapat dihubungkan dengan intensi *whistleblowing* secara positif dimana seseorang yang telah melakukan proses adopsi sikap yang baik mampu membentuk profesional kerja yang baik juga. Hal ini membuat pegawai menolak segala bentuk kecurangan. Sehingga menarik pegawai untuk melakukan *whistleblowing.* Hal ini sejalan dengan *theory of planned behavior* mendefinisikan norma subyektif sebagai persepsi individu mengenai apakah orang-orang yang penting baginya akan mendukung atau tidak untuk melakukan suatu perilaku tertentu dalam kehidupannya. Sosialisasi antisipatif mengandung anggapan dari para wajib pajak bahwa pegawai pajak (AR) seharusnya mampu mengelola dan mencatatnya dengan baik transaksi pajak sebagai mana mestinya. Jujur dan terhidar dari penyelewengan pajak. Hal ini di dukung oleh penelitian Bakri (2014) yang menjelaskan bahwa, sosialisasi antisipatif berpengaruh posistif

terhadap intensi *whistleblowing*. Dari uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa sosialisasi antisipatif berpengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing*, atau semakin tinggi sosialisasi antisipatif maka intensi *whistleblowing* juga semakin tinggi.

2.3.2 Pengaruh komitmen profesional terhadap intensi *whistleblowing.*

Komitmen profesional menuntut seorang karyawan menjunjung tinggi nilai-nilai dan norma yang berlaku sesuai dengan standar profesional yang ada, sehingga seseorang harus bertindak secara professional (Taufik Nugraha, 2017). Komitmen profesional memiliki pengaruh terhadap intensi *whistleblowing* dimana Seseorang yang menjunjung tinggi komitmen terhadap profesionalisme akan melakukan pencegahan terhadap tindak kecurangan. Sejalan *theory of planned behavior* komponen sikap terhadap perilaku dimana komitmen profesional digunakan sebagai panduan pemahaman nilai- nilai dan norma untuk mengevaluasi sikap pegawai pajak dalam menghadapi suatu pekerjaan. Komitmen terhadap profesi *Account Representative* membuat seseorang mengetahui apa yang seharusnya dilakukan, dalam hal ini *whistleblowing* .

Penelitian Nikmah (2014) menjelaskan bahwa, komitmen profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi *whistleblowing*. Hal serupa juga di jelaskan oleh Taufik Nugraha (2017) yang menemukan pengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Dari uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa komitmen profesional berpengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing*, atau semakin tinggi komitmen profesiona maka intensi *whistleblowing* juga semakin tinggi.

2.3.3 Pengaruh lingkungan etika terhadap intensi *whistleblowing.*

Perilaku dan tindakan etis seseorang memberikan dampak pada orang lain dan lingkungannya termasuk lingkungan tempat seseorang bekerja begitu juga sebaliknya, lingkungan yang telah terbentuk di suatu organisasi dapat mempengaruhi anggota organisasinya (Taufik Nugraha, 2017). Lingkungan etika yang sudah menerapkan dengan baik kode etik dalam suatu instansi tentunya akan mencerminkan lingkungan etika yang kuat, dimana jika dihadapkan pada suatu permasalahan akan ditanggap dengan cepat sesuai aturan yang ada. Berbeda halnya dengan instansi yang belum menerapkan kode etik dengan baik akan mencerminkan lingkungan etika yang lemah, dimana individu didalamnya tidak begitu peduli terhadap masalah yang ada di dalam instansi di karenakan ketidaktahuan akan kode etik yang bertujuan untuk meningkatkan pencapaian suatu instansi

Lingkungan etika yang baik mendorong pegawai untuk melakukan *whistleblowing*. Agar menciptakan keadaan yang baik dan menolak segala bentuk kecurangan. Sejalan dengan *Theory of planned behavior* bahwa Lingkungan etika sebagai norma subyektif mempunyai persepsi tentang tekanan sosial dalam melaksanakan perilaku tertentu. Sehingga timbul kesadaran bagi individu untuk dapat mengatasi tekanan sosial yang diterima atas perilakunya. Lingkungan etika menuntun pegawai untuk melaksanakan perilaku tertentu dimana dalam hal ini adalah intensi *whistleblowing*

Taufik Nugraha (2017) menjelaskan bahwa, adanya pengaruh positif signifikan lingkungan etika terhadap intensi *whistleblowing* begitu pula penelitian

Suzila (2018) yang menjelaskan hal yang sama. Dari uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa lingkungan etika berpengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing*, atau semakin tinggi lingkungan etika maka intensi *whistleblowing* juga semakin tinggi.

2.3.4 Pengaruh sifat *machiavellian* terhadap intensi *whistleblowing*.

Individu dengan sifat *machiavellian* yang tinggi cendrung pragmatis, mempertahankan jarak emosional dan yakin bahwa hasil lebih penting dari pada proses (Rodiyah, 2015). Kepribadian *Machiavellian* sebagai suatu kepribadian antisosial, yang tidak memperhatikan nilai baik buruk dari perilau yang dilakukan. Sifat machivellian memiliki hubungannya terhadap intensi *whistleblowing* dimana karakter orang yang memiliki sifat *machiavellian* tinggi cenderung tidak terlalu memperdulikan lingkungan sekitar (Purnamasari, 2006). Mereka beranggapan bahwa suatu tindakan tidak etis dianggap perbuatan yang legal selama hasil yang diperoleh besar dan menguntungkan. Sehingga sifat *machiavellian* berpengaruh negatif terhadap intensi *whistleblowing*. Ketika sifat *machiavellian* pegawai tinggi rendah mengakibatkan intensi *whitleblowing* rendah

Sejalan dengan *Theory of planned behavior* komponen Kontrol perilaku mengacu pada persepsi-persepsi individu akan kemampuannya untuk menampilkan perilaku tertentu. kepribadian *Machiavellian* sebagai suatu kepribadian antisosial, yang tidak memperhatikan nilai baik buruk dari perilaku yang dilakukan.

Pengaruh antara sifat *machiavellian* terhadap intensi *whistleblowing* di dukung oleh penelitian Rodiyah (2015) yang menjelaskan sifat *machavellian*

bengaruh negatif dan signifikan terhadap intensi *whistleblowing.* Hal ini didukung pula oleh penelitian Taufik Nugraha (2017). Dari uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa sifat *machavellian* berpengaruh negatif terhadap intensi *whistleblowing,* atau semakin tinggi sifat *machavellian* maka intensi *whistleblowing* akan semakin rendah.

2.3.5 Pengaruh *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing.*

Personal cost merupakan persepsi yang dimiliki oleh seseorang atas risiko pembalasan yang akan diterima. Persepsi dalam diri individual ini merupakan salah satu cara dalam diri individual untuk menerima konsekuensi besar yang akan terjadi. *Personal cost of reporting* adalah pandangan pegawai terhadap risiko pembalasan atau balas dendam atau sanksi dari anggota organisasi, yang dapat mengurangi niat pegawai untuk melaporkan pelanggaran (Schultz et al., 1993). *Personal cost* merupakan salah satu alasan utama yang menyebabkan responden tidak ingin melaporkan dugaan pelanggaran karena mereka meyakini bahwa laporan mereka tidak akan ditindak lanjuti, mereka akan mengalami pembalasan, atau manajemen tidak akan melindungi mereka dari ancaman pembalasan, khususnya dalam jenis pelanggaran yang melibatkan para manajer. Hal ini membuat intensi *whistleblowing* pegawai menurun.

Personal cost dapat didukung dengan adanya *prosocial organizational behavior theory* yang artinya presepsi *personal cost* antar anggota organisasi berbeda-beda (Curtis, 2006). *Prosocial organizational behavior theory* menjelaskan bahwa kepribadian yang ada dalam diri seseorang akan membuat seseorang untuk berpikir secara matang terlebih dahulu. Hal ini akan mendasari

intensi bagi individu untuk melakukan *whistleblowing*. Individu yang tidak mempunyai kemampuan untuk mempengaruhi orang lain dan tidak memiliki posisi serta kewenangan yang kuat cenderung memandang tinggi tentang *personal cost* sehingga akan menimbulkan rasa takut yang berlebih yang menyebabkan adanya intensi untuk melakukan *whistleblowing* memiliki nilai yang relatif rendah.

Semakin tinggi *personal cost* seorang pegawai semakin rendah pula intensi pegawai melakukan *whistleblowing* sehingga *personal cost* perlu diminimlaisir. *Personal cost* mempunyai pengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Hal ini di dukung oleh penelitian Taufik Nugraha (2017) yang menjelaskan bahwa *personal cost* berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Dari uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa *personal cost* berpengaruh negatif terhadap intensi *whistleblowing*, atau semakin tinggi *personal cost* maka intensi *whistleblowing* akan semakin rendah.

2.3.6 Pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi.

Merton (dalam Elias, 2008) menjelaskan sosialisasi antisipatif adalah proses mengadopsi sikap dan kepercayaan dari sebuah kelompok sebelum seseorang menjadi bagian dari kelompok tersebut. Dengan demikian sosialisasi antisipatif sudah terjadi bahkan sebelum seseorang masuk kedalam organisasi atau kelompok unuk proses penyesuaian dan untuk jangka waktu yang lama. Dalam *Theory of planned behavior*, sosialisasi antisipatif (norma subyektif) mengandung anggapan dari para wajib pajak bahwa pegawai pajak (AR) seharusnya mampu mengelola

dan mencatatnya dengan baik transaksi pajak sebagai mana mestinya. Jujur dan terhidar dari penyelewengan pajak yang menjelaskan dapat dihubungkan dengan intensi *whistleblowing* secara positif dimana seseorang yang telah melakukan proses adopsi sikap yang baik mampu membentuk profesional kerja yang baik juga. Hal ini membuat pegawai menolak segala bentuk kecurangan.

Theory of planned behavior juga di menjelaskan bahwa adanya faktor - faktor lain yang mempengaruhi antara lain faktor individu, faktor sosial, dan faktor informasi. *Retaliasi* muncul dalam penelitian ini sebagai variabel moderasi sebagai perwujudan faktor sosial berupa adanya pembalasan dapat juga berarti adanya tindakan intimidasi, gangguan, ancaman, dan diskriminatif terhadap orang lain (Taufik Nugraha, 2017). Adanya tindakan balik yang akan diterima menjadikan seseorang enggan melakukan *whistleblowing*. Dari uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa *retaliasi* melemahkan pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi *whistleblowing*, atau semakin tinggi *retaliasi* maka pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi *whistleblowing* akan semakin rendah.

2.3.7 Pengaruh komitmen profesional terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi.

Theory of planned behavior komponen sikap terhadap perilaku dimana komitmen profesional digunakan sebagai panduan pemahaman nilai- nilai dan norma untuk mengevaluasi sikap pegawai pajak dalam menghadapi suatu pekerjaan. Tindakan pegawai yang tidak mau melaporkan hasil temuan kecurangan adalah suatu tindakan yang bertentangan dengan profesionalisme

seorang pegawai. Pegawai seharusnya berani mengungkap temuan kecurangan yang telah dia temukan. *Theory of planned behavior* juga menjelaskan bahwa adanya faktor - faktor lain yang mempengaruhi antara lain faktor individu, faktor sosial, dan faktor informasi. *Retaliasi* muncul dalam penelitian ini sebagai variabel moderasi sebagai perwujudan faktor sosial berupa *retaliasi*. Ketidakberanian tersebut dikarenakan adanya suatu *retaliasi* sebagai faktor sosial yang akan diterima oleh pegawai. *Retaliasi* tersebut bentuk balas dendam dari pihak yang dilaporkan. *Retaliasi* tersebut dapat berupa pemotongan gaji dan pemecatan jika *retaliasi* yang terjadi dilaksanakan oleh jajaran pimpinan.

Peneliti dapat menyimpulkan dari uraian di atas bahwa hubungan komitmen profesional dengan intensi *whistleblowing* dapat dimoderasi oleh variabel retaliasi, hal ini juga didukung oleh penelitian Taufik Nugraha (2017). Dari uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa *retaliasi* melemahkan pengaruh komitmen profesional terhadap intensi *whistleblowing*, atau semakin tinggi *retaliasi* maka pengaruh komitmen profesional terhadap intensi *whistleblowing* akan semakin rendah.

2.3.8 Pengaruh lingkungan etika terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi.

Theory of planned behavior menjelaskan komponen lingkungan etika sebagai norma subyektif mempunyai persepsi tentang tekanan sosial dalam melaksanakan perilaku tertentu. Apabila lingkungan di suatu organisasi yang etis akan membuat perilaku setiap karyawan di organisasi tersebut berperilaku etis, namun jika terjadi sesuatu kecurangan atau pelanggaran yang terjadi di organisasi

tersebut, maka akan menuntut setiap yang mengetahuinya untuk berperilaku etis berupa pengungkapan kecurangan melalui *whistleblowing*. Jadi semakin tinggi lingkungan etis di suatu organisasi maka akan semakin meningkatkan intensi melakukan *whistleblowing*.

Theory of planned behavior juga menjelaskan bahwa adanya faktor - faktor lain yang mempengaruhi antara lain faktor individu, faktor sosial, dan faktor informasi. *Retaliasi* muncul dalam penelitian ini sebagai variabel moderasi sebagai perwujudan faktor sosial berupa *retaliasi*. *Retaliasi* adalah bentuk balas dendam dari pihak yang dilaporkan. *Retaliasi* tersebut dapat berupa ancaman kekerasan, dan segala sesuatu tindakan yang merugikan. Bentuk *retaliasi* lainnya adalah pemotongan gaji dan pemecatan jika *retaliasi* yang terjadi dilaksanakan oleh jajaran pimpinan. Hal tersebut sejalan dengan penelitian Taufik Nugraha (2017) bahwa *retaliasi* signifikan memoderasi pengaruh lingkungan etika terhadap intensi *whistleblowing*. Dari uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa *retaliasi* melemahkan pengaruh lingkungan etika terhadap intensi *whistleblowing*, atau semakin tinggi *retaliasi* maka pengaruh lingkungan etika terhadap intensi *whistleblowing* akan semakin rendah.

2.3.9 Pengaruh sifat *Machiavellian* terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi.

Theory of planned behavior komponen Kontrol perilaku mengacu pada persepsi-persepsi individu akan kemampuannya untuk menampilkan perilaku tertentu. Christie dan Geis (1970) dalam Purnamasari dan Chrismastuti (2006) mendeskripsikan kepribadian *Machiavellian* sebagai suatu kepribadian antisosial,

yang tidak memperhatikan nilai baik buruk dari perilaku yang dilakukan sehingga sifat machiavellian perpengaruh negatif terhadap intensi *whistleblowing.*

Theory of planned behavior juga menjelaskan bahwa adanya faktor - faktor lain yang mempengaruhi antara lain faktor individu, faktor sosial, dan faktor informasi. *Retaliasi* muncul dalam penelitian ini sebagai variabel moderasi sebagai perwujudan faktor sosial berupa *retaliasi*. *Retaliasi* menunjang sifat *machiavellian* dimana *retaliasi* yang tinggi juga meningkatkan sifat *machiavellian* yang tinggi pula sehingga menjadikan intensi *whistleblowing* rendah. Penelitian Taufik Nugraha (2017) juga menjelaskan bahwa *retaliasi* memoderasi pengaruh sifat *machiavellian* terhadap intensi *whistleblowing.* Dari uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa *retaliasi* memperkuat pengaruh sifat *machiavellian* terhadap intensi *whistleblowing,* atau semakin tinggi *retaliasi* maka sifat *machiavellian* etika terhadap intensi *whistleblowing* akan semakin tinggi.

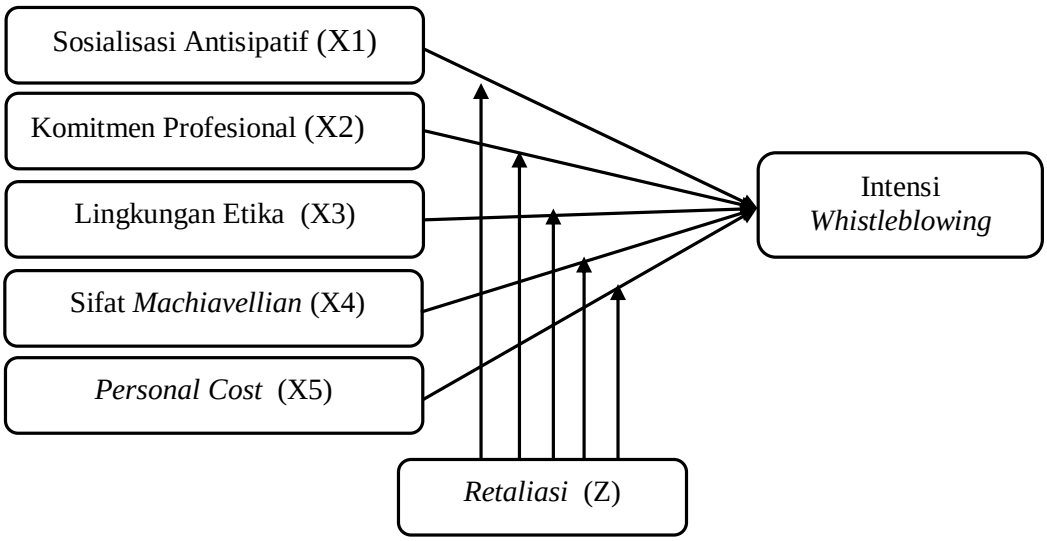
2.3.10 Pengaruh *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing* dengan retaliasi sebagai variabel moderasi.

Prosocial organizational behavior theory. Teori perilaku prososial menyatakan bahwa walaupun seseorang mengetahui adanya suatu *fraud* atau *wrong doing* tidak berarti mereka akan melakukan *whistleblowing* (Hakim *et al*., 2017). Hal ini dikarenakan teori ini didasari atas tindakan prososial bukan altruistik, sehingga hanya sejumlah individu dengan karakter kepribadian tertentu dan dengan kondisi atau situasi tertentu yang akan melakukan *whistleblowing.* Terdapat dua variabel dalam teori prososial yaitu individu dan organisasi. Dalam

penelitian ini konteks organisasi terdapat faktor tekanan atau pembalsan (*retaliasi*).

Interaksi antara *personal cost* dan *retaliasi* bernilai negatif terhadap intensi *whistleblowing* dimana tingkat retaliasi yang tinggi akan menurunkan intensi *whistleblowing* walaupun *personal cost* juga tinggi. Penelitian Taufik Nugraha (2017) juga menjelaskan bahwa retaliasi memoderasi pengaruh *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing.* Dari uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa *retaliasi* memperkuat pengaruh *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing,* atau semakin tinggi *retaliasi* maka pengaruh *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing* akan semakin tinggi.

Dari penjabaran di atas dapat di gambarkan hubungan antar variabel pada gambar berikut :



Gambar 2.1. Kerangka Berpikir Teoritis

Berdasarkan kerangka berfikir di atas dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut **:**

1. Sosialisasi antisipatif berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
2. Profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
3. Lingkungan etika berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
4. Sifat *machiavellian* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
5. *Personal cost* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
6. *Retaliasi* dapat melemahkan pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
7. *Retaliasi* dapat melemahkan pengaruh komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
8. *Retaliasi* dapat melemahkan pengaruh lingkungan etika terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
9. *Retaliasi* dapat memperkuat pengaruh sifat *machiavellian* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
10. *Retaliasi* dapat memperkuat pengaruh *personal cost* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

BAB V

PENUTUP

5.1 Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan berkaitan dengan pengaruh sosialisasi antisipatif, komitmen profesional, lingkungan etika, sifat *machiavellian* dan *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing* dengan *retaliasi* sebagai variabel moderasi, maka dapat disimpulkan sebagai berikut :

1. Sosialisasi antisipatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap intensi *whistleblowing*
2. Komitmen profesional tidak berpengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing*
3. Lingkungan etika tidak berpengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing*
4. Sifat *machiavellian* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap intensi *whistleblowing*
5. *Personal cost* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap intensi *whistleblowing*
6. *Retaliasi* dapat melemahkan pengaruh sosialisasi antisipatif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
7. *Retaliasi* tidak dapat melemahkan pengaruh komitmen profesional terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

8. *Retaliasi* tidak dapat melemahkan pengaruh lingkungan etika terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
9. *Retaliasi* dapat memperkuat pengaruh sifat *machiavellian* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*
10. *Retaliasi* dapat memperkuat pengaruh *personal cost* terhadap intensi melakukan *whistleblowing*

5.2 Saran

Penelitian yang telah dilakukan masih terdapat banyak keterbatasan, sehingga ada beberapa saran dari peneliti yaitu sebagai berikut :

1. Berdasarkan hasil penelitian statistik deskriptif pada variabel *personal cost* dan *retaliasi* menunjukkan hasil yang tinggi. Hal ini menunjukan bahwa beban pembalasan yang dirasakan para pegawai saat mengetahui adanya tindak kecurangan termasuk kategori yang tinggi, sehingga diharapkan instansi dapat lebih memperhatikan dan memberikan perlindungan bagi para pegawai lebih maksimal.
2. Berdasarkan hasil penelitian pada variabel sifat *machiavellian* dapat diketahui jika masih terdapat beberapa pegawai yang apatis terhadap keadaan lingkungan sekitar. Hal ini mengakibatkan intensi *whistleblowing* rendah karena jiwa anti sosial yang dimiliki tinggi. Maka dari itu diharapkan instansi untuk melakukan perlindungan yang maksimal, *reward* dan penghargaan bagi pegawai yang telah ikut aktif menjalankan pengawasan melalui *whistleblowing system* berkelanjutan.

3. Kantor Pelayanan Pajak di Kota Semarang diharapkan membuat perencanaan untuk meningkatkan intensi melakukan *whistleblowing* serta melakukan penyempurnaan pada *whistleblowing system* yang dimiliki sehingga mampu berjalan dengan lebih efektif.
4. Penelitian selanjutnya diharapkan memperbanyak responden tidak hanya pada satu bagian saja akan tetapi menyeluruh mulai dari pejabat tertinggi sampai yang ter rendah di Kantor Pelayanan Pajak.
5. Penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan variabel moderasi yang bersifat untuk meningkatkan intensi *whistleblowing* seperti *reward* atau variabel tentang peraturan perlindungan pelapor

DAFTAR PUSTAKA

Ahyaruddin, M., & Asnawi, M. (2017). *Pengaruh Moral Reasoning dan Ethical Environment Terhadap Pengaruh Moral Reasoning dan Ethical Environment Terhadap Kecenderungan Untuk Melakukan Whistleblowing*. Jurnal. Riau: Universitas Muhamadiyah Riau

Bakri. (2014). *Analisis Komitmen Profesional dan Sosialisasi Antisipatif serta hubungannya dengan Intensi Whistleblowing*. Jurnal Al-Mizan, 10(1), 152–167.

Umaya, Binti Ida. (2017). *Komitmen Profesional, Sosialisasi Antisipatif Dan Locus Of Control: Pengaruhnya Terhadap Perilaku Whistleblowing (Studi Kasus Pada Staf Keuangan Dinas Pemerintahan Kabupaten Boyolali)*. Jurnal. Kediri: Universitas Nusantara PGRI Kediri, 01, 1–7. Retrieved from http://www.albayan.ae

Dalton, D., & Radtke, R. R. (2013). *The Joint Effects of Machiavellianism and Ethical Environment on Whistle-Blowing*, 153–172. https://doi.org/10.1007/s10551-012

Elias, R. (2008). *Auditing Students' Professional Commitment And Anticipatory Socialization And Their Relationship To Whistleblowing. Managerial Auditing Journal*, *23*(3), 283–294. https://doi.org/10.1108/02686900810857721

Faradiza, S. (2018). *Pengaruh Sosialisasi dan Komitmen Profesi Pegawai Pajak Terhadap Niat Whistleblowing*. Jurnal. Yogyakarta: Universitas Teknologi Yogyakarta, (April). https://doi.org/10.15408/akt.v10i1.6113

Ghozali, I. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 25* (9th ed.). Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

Ghufron, M. N., & Risnawita, R. (2012). *Teori-teori Psikologi*. Yogyakarta: Ar-ruzz Media.

Komite Nasional Kebijakan Governance. (2008). Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran - Spp (Whistleblowing System – Wbs).

Liana, L. (2009). *Penggunaan MRA dengan Spss untuk Menguji Pengaruh Variabel Moderating terhadap Hubungan antara Variabel Independen dan Variabel Dependen.* Jurnal Teknologi Informasi DINAMIK, XIV(2), 90–97.

Mela, N. fito, Zarefar, A., & Andreas. (2016). *The Relationship of Professional Commitmen of Auditing Student and Anticipatory Socialization toward Whistleblowing Intention*. Social and Behavioral Sciences, 219, 507–512.

Merdikawati, R. dan A. P. (2012). *Hubungan Komitmen Profesi Dan Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa Akuntansi Dengan Niat Whistleblowing*. Diponegoro Journal of Accounting, 1(1), 1–10.

Napitupulu, G. B., & Bernawati, Y. (2016). *Pengaruh Faktor Organisasional, Faktor Individual, Dan Faktor Demografi Terhadap Intensi Whistleblowing*. Simposium Nasional Akuntansi XIX, pp. 1–24.

Nikmah, R. A. (2014). *Pengaruh Komitmen Profesional Auditor Terhadap Intensi Melakukan Whistleblowing Dengan Retaliasi Sebagai Variabel Moderating*. Jurnal : *Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah*.

Rianti, D. (2017). *Pengaruh Komitmen Profesional Auditor Terhadap Intensi Melakukan Whistleblowing Dengan Retaliasi Sebagai Variabel Moderating*. JOM Fekon, 4, 1531–1543.

Rodiyah, S. (2015). *Pengaruh Sifat Machiavellian, Lingkungan Etika Dan Personal Cost Terhadap Intensi Melakukan Whistleblowing.* Skripsi. Jakarta: Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta.

Susmanschi, G. (2012). *Internal Audit and Whistle-blowing. Management, and Financial Markets, Vol. 7*(4), pp.415–421.

Suzila. (2018). *Pengaruh Sifat Machiavellian Dan Lingkungan Etika Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing*. Skripsi. Padang: Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Swandhika Ninggar Pangesti, S. R. (2017). *Pengaruh Komitmen Profesional Dan Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa Akuntansi Terhadap Whistleblowing (Studi Empiris Pada Mahasiswa Akuntansi Universitas Telkom di Bandung*. Jurnal. Bandung: Universitas Telkom di Bandung *4*(3), 2750–2761.

Taufik Nugraha. (2017). *Pengaruh Komitmen Profesional, Lingkungan Etika, Sifat Machiavellian Dan Personal Cost Terhadap Intensi Whistleblowing Dengan Retaliasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Perusahaan Perbankan yang berada di Kota Pekanbaru).* JOM Fekon, Vol. 4 No. 1, 4, 2030–2044.