



Pengaruh Jalur Pelaporan dan Komitmen Religius terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*: Sebuah Studi Eksperimen

Heri Faisal Harahap*, Fauzan Misra, Firdaus

Universitas Andalas, Limau Manis Kec. Pauh, Kota Padang, Sumatera Barat, Indonesia

*(herifaisalharahap@gmail.com)

Riwayat Artikel:

Tanggal diajukan:
3 April 2020

Tanggal diterima:
5 Juni 2020

Tanggal dipublikasi daring:
25 Juni 2020

Kata kunci: jalur pelaporan;
komitmen religius;
whistleblowing intention

Pengutipan:

Harahap, H. F., Misra, F., Firdaus. (2020). Pengaruh Jalur Pelaporan dan Komitmen Religius terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*: Sebuah Studi Eksperimen. *JIA (Jurnal Ilmiah Akuntansi)*, 5 (1), 130-150

Keywords: reporting channel;
religiosity commitment;
whistleblowing intention

ABSTRAK

Whistleblowing dianggap sebagai salah satu cara efektif dalam pencegahan dan pendeteksian kecurangan. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh jalur pelaporan dan komitmen religius terhadap niat melakukan *whistleblowing*. Untuk mencapai tujuan tersebut, partisipan studi berperan sebagai staf perusahaan pada sebuah kasus kecurangan. Penelitian ini menggunakan metode eksperimen 2x2 antar-subjek yang melibatkan 100 orang partisipan. Sebagaimana diprediksi, hasil penelitian menunjukkan bahwa niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* lebih tinggi pada saluran pelaporan anonim daripada non-anonim. Namun, berbeda dengan prediksi, studi ini menemukan tidak ada perbedaan pada niat melakukan *whistleblowing* berdasarkan level komitmen religius. Temuan ini menyiratkan bahwa adanya jalur pelaporan anonim dapat mendorong individu untuk melakukan *whistleblowing*.

ABSTRACT

Whistleblowing is considered as one of the effective ways in preventing and detecting fraud. This study aims to examine the effect of reporting channels and religius commitment on the *whistleblowing intention*. To achieve this goal, study participants acted as company staff in a case of fraud. This study uses a 2x2 between-subject design which involved 100 participants. As predicted, the results of the study showed that individual's intention to *whistleblowing* was higher on anonymous reporting channels than non-anonymous. However, in contrast to predictions, this study found there is no difference in *whistleblowing intention* based on the level of religius commitment. This finding implies that the existence of anonim reporting channels may trigger individual to do *whistleblowing*.

PENDAHULUAN

Dalam organisasi terdapat beberapa pihak-pihak yang bekerja sama untuk mencapai satu tujuan perusahaan, namun demikian pihak-pihak tersebut juga memiliki tujuan atau kepentingan pribadi. Ketika dihadapkan pada kepentingan pribadi, keputusan yang diambil sering kali dengan cara melakukan kecurangan (Sayyid, 2014) Kecurangan adalah cara kecerdikan yang digunakan oleh seseorang untuk memperoleh keuntungan dari orang lain melalui perbuatan yang tidak benar. Gbegi & Adebisi (2013) menyatakan bahwa kecurangan dapat muncul dalam bentuk kegiatan manipulasi keuangan yang dilakukan oleh pihak eksekutif maupun pihak lain, baik di organisasi publik maupun swasta.

Eiya & Otor (2013) menyiratkan bahwa kecurangan dalam organisasi semakin marak, hal tersebut ditunjukkan dengan semakin besarnya jumlah kasus yang dilaporkan diantaranya penggelapan, pencucian uang, pemerasan, kecurangan dalam pelaporan keuangan, penggelapan pajak, pemalsuan dan cara lain melalui ketidakjujuran dalam keuangan dan ekonomi yang dilakukan.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) mengklasifikasikan

terdapat tiga jenis kecurangan (*fraud*) yang terjadi di Indonesia yaitu korupsi, penyalahgunaan aktiva/kekayaan negara dan perusahaan dan kecurangan laporan keuangan. Dari ketiga jenis tersebut, ACFE (2016) melaporkan bahwa bentuk kecurangan yang terjadi berupa korupsi yang menempati urutan teratas sebesar 67%, penyalahgunaan aktiva/kekayaan negara dan perusahaan sebesar 31%, dan kecurangan pelaporan keuangan sebesar 4%.

Maraknya kasus-kasus kecurangan yang terjadi seperti diatas yang belum terungkap menunjukkan pentingnya *whistleblowing*. *Whistleblowing* adalah suatu pengungkapan yang dilakukan anggota organisasi atas suatu praktik-praktik illegal atau tanpa legitimasi hukum dibawah kendali pimpinan mereka kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan (Near & Miceli, 1985). Darjoko & Nahartyo (2017) menyatakan bahwa banyak negara, termasuk Indonesia, telah mengatur dan mendorong setiap organisasi swasta maupun publik untuk membangun sistem *whistleblowing* yang umumnya memuat prosedur pelaporan anonim dan rahasia.

Sweeney (2008) menjelaskan bahwa hasil studi secara konsisten menunjukkan bahwa terbongkarnya sebagian besar kasus kecurangan dalam bisnis dan lingkungan kerja terjadi karena adanya pegawai atau informan kunci lainnya yang melakukan *whistleblowing*. Pengaduan dari *whistleblower* terbukti lebih efektif dalam mengungkap kecurangan dibandingkan metode lainnya seperti audit internal, pengendalian internal maupun audit eksternal (Bagustianto & Nurkholis, 2015).

Fakta tersebut didukung oleh hasil Survei *Fraud* Indonesia 2016 yang memperlihatkan bahwa laporan dari para *whistleblower* berada pada posisi teratas sebagai penyebab terungkapnya kasus *fraud* (Association of Certified Fraud Examiners, 2016). Oleh karena itu, penting bagi suatu organisasi untuk membangun sistem pelaporan dalam memfasilitasi dan mendorong pelaporan kecurangan yang berpotensi atau telah terjadi. Bentuk platform sistem *whistleblowing* antara lain melalui *hotline whistleblower* yang menyediakan sarana untuk pemberitahuan secara cepat, membantu dalam mengumpulkan informasi yang diperlukan untuk memungkinkan penyelidikan, dan

menyediakan kerahasiaan jika diinginkan oleh individu yang melaporkan kejadian tersebut. Sistem pelaporan dapat diinisiasi oleh anggota manajemen, atau karena diharuskan oleh (S. Kaplan, Pany, Samuels, & Zhang, 2009).

Whistleblowing system di Indonesia merupakan sistem pelaporan pelanggaran yang masih tergolong baru diterapkan. Hal ini bertujuan untuk menciptakan *Good Corporate Governance* dan memberikan manfaat bagi peningkatan kualitas pelaksanaan *Corporate Governance* di Indonesia. Untuk mendukung tujuan tersebut, Komite Nasional Kebijakan *Governance* (KNKG) menerbitkan suatu pedoman yang diberi judul "Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran (SPP) atau *Whistleblowing System* (WBS)" pada tahun 2008.

Pedoman ini terbentuk berdasarkan hasil survei sebuah lembaga internasional yaitu *Institute of Business Ethics* pada tahun 2007. Rilis survei tersebut menyimpulkan bahwa satu dari empat orang karyawan di dalam perusahaan mengetahui adanya pelanggaran dan lebih dari separuh karyawan lebih memilih diam dan membiarkan pelanggaran tersebut terus terjadi (Komite Nasional Kebijakan

Governance, 2008). Pedoman ini bukanlah hal yang wajib diikuti, namun KNKG berharap bahwa pedoman tersebut dapat dijadikan acuan oleh perusahaan di Indonesia untuk penerapan *whistleblowing system* dalam rangka mewujudkan GCG di Indonesia.

Beberapa penelitian terkait faktor-faktor yang mempengaruhi *whistleblowing* banyak dilakukan di dalam konteks audit. Padahal *whistleblowing* bisa dipandang dari dua sisi, sisi auditor dan sisi akuntan. Auditor internal memiliki peran pekerjaan sebagai pihak yang mencari dan mengungkap ketidakberesan pelaporan keuangan. Sedangkan akuntan sebagai pihak yang memiliki posisi untuk mengobservasi, berpartisipasi, atau memiliki pengetahuan dalam kecurangan laporan keuangan (Seifert, Sweeney, Joireman, & Thornton, 2010). Studi Kaplan & Schultz (2007) menunjukkan bahwa ketika *whistleblower* terdahulu mendapatkan retaliasi setelah menggunakan jalur pelaporan non-anonim, niat untuk melaporkan *wrongdoing* dapat didorong dengan tersedianya jalur anonim dimana identitas pelaporan disembunyikan. Meskipun demikian, Darjoko & Nahartyo (2017) menyiratkan bahwa kemanfaatan jalur pelaporan

anonimpun belum banyak teruji secara empiris. Bahkan, beberapa temuan riset justru menunjukkan keadaan yang tidak mendukung. Oleh karena itu, pengujian kembali jalur pelaporan masih dinilai relevan dalam mendukung keefektifan sistem *whistleblowing*.

Selain jalur pelaporan yang ada dapat mendorong niat seseorang melakukan *whistleblowing*, niat juga bisa dipengaruhi oleh komitmen religiusitas. Religiusitas merupakan penghayatan dan pengamalan individu terhadap ajaran agama atau kepercayaan yang dianutnya dan keterikatan seseorang terhadap agama yang dipeluknya (komitmen religius). Komitmen religiusitas adalah suatu cara atau alasan seseorang untuk menjalankan agamanya, serta memberikan keterikatan seseorang terhadap agamanya (Worthington, Wade, Hight, & Ripley, 2003). Hal ini dikarenakan dalam area religiusitas, hubungan yang terkait dengan peningkatan moral juga menjadi perhatian. Meskipun demikian, juga terdapat perdebatan antar ahli agama. (Burks & Sellani (2008) menyatakan bahwa sebagian orang menganggap bahwa etika adalah konsep yang terpisah dari religiusitas. Di sisi lain, sebagian orang melihat bahwa perbaikan moral

dan religiusitas sebagai hubungan yang terikat.

Studi Alleyne, Devonish, Allman, Charles-soverall, & Marshall (2010) menemukan bahwa religisuitas mempengaruhi minat seseorang dalam membuat suatu keputusan etis. Apabila seseorang memiliki komitmen religiusitas atau religiusitas yang tinggi, maka ia akan memiliki minat lebih besar dalam melakukan tindakan jujur termasuk melakukan *whistleblowing*. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Barnett, Bass, & Brown (1996) yang menyatakan bahwa religiusitas seseorang berpengaruh terhadap keputusan untuk melaporkan tindakan salah (*wrongdoing*).

Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh dari jalur pelaporan dan komitmen religiusitas terhadap niat individu dalam melaporkan *wrongdoing*. Penelitian ini merupakan perluasan dari penelitian yang dilakukan oleh Putri (2016) yang meneliti tentang pengaruh jalur pelaporan dan Komitmen Religius terhadap niat seseorang melakukan *whistleblowing* dengan menggunakan desain penelitian eksperimen pada mahasiswa Akuntansi dari PTN/S yang berafiliasi agama. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu yaitu jalur pelaporan dan pengukuran religiusitas, dalam hal

ini, Putri (2016) menggunakan variabel jalur pelaporan yang digabung dengan model pelaporan *structural* dan *reward* model sedangkan penelitian ini menggunakan jalur pelaporan anonim dan non anonim. Kemudian, penelitian ini tidak menguji pengaruh dari tingkat religiusitas, akan tetapi menggunakan konstruk komitmen religius. Selanjutnya, berbeda dengan Putri (2016) yang memanipulasi tingkat religiusitas berdasarkan afiliasi keagamaan, studi ini mengukur konstruk komitmen religius.

TELAAH LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

***Whistleblowing* dan Jalur Pelaporan**

Whistleblowing adalah sebuah pengungkapan yang dilakukan oleh anggota organisasi tentang praktik ilegal dan tidak bermoral dalam suatu organisasi (Near & Miceli, 1985). Terbentuknya *whistleblowing* dalam organisasi atau perusahaan merupakan sebuah perwujudan dari *good governance* atau tata kelola yang baik di perusahaan. Tetapi, kenyataannya penerapan *whistleblowing* tidak mudah sebab tidak semua individu bersedia untuk melaporkan *fraud* yang terjadi meskipun orang tersebut mengetahui keterjadian kecurangan tersebut.

Menjadi seorang *whistleblower* memiliki risiko berupa ancaman atau pembalasan dari pihak yang dilaporkan. Hal tersebut memberi akibat seseorang akan cenderung untuk “tutup mulut” saat mengetahui adanya kecurangan.

Jalur pelaporan *whistleblowing* dapat dilakukan dengan jalur internal dan eksternal. *Whistleblowing* jalur internal menjelaskan dimana seorang individu yang mengetahui kecurangan atau pelanggaran yang dilakukan oleh karyawan atau anggota organisasi atau organisasi itu sendiri, kemudian melaporkan kecurangan atau pelanggaran kepada atasannya. Sedangkan, *whistleblowing* jalur eksternal menjelaskan dimana seorang individu mengetahui kecurangan atau pelanggaran yang dilakukan oleh karyawan atau anggota organisasi, kemudian melaporkannya kepada pihak diluar organisasi (Elias, 2008).

Jalur pelaporan *whistleblowing* tidak hanya dapat dilakukan melalui jalur pelaporan internal dan jalur pelaporan eksternal, tetapi juga dapat diklasifikasi menjadi jalur pelaporan formal dan informal, dan jalur pelaporan anonim dan non-anonim (Park & Blenkinsopp, 2009). Setiap individu yang akan melaporkan kecurangan bisa memilih sendiri Jalur pelaporan mana yang akan

dipilih berdasarkan ketersediaanya dalam rancangan sistem *whistleblowing* organisasi (Park & Blenkinsopp, 2009).

Prosocial Organization Behaviour

Manusia dilahirkan sebagai makhluk sosial yang tidak bisa hidup tanpa bantuan dari orang lain, maka dari itu muncullah perilaku prososial di kehidupan bermasyarakat. Perilaku prososial mencakup setiap tindakan untuk membantu orang lain, terlepas dari motif dari si penolong tersebut. Menurut Brief & Montowidlo (1986), *prosocial organizational behavior* adalah perilaku yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi terhadap organisasi untuk memberikan manfaat bagi organisasi tersebut.

Staub (1978) menyatakan bahwa *prosocial behavior* adalah perilaku sosial positif yang tujuannya untuk memberikan manfaat pada orang lain. Pelaku *prosocial behavior* bisa memiliki maksud untuk mendapatkan keuntungan atau manfaat untuk dirinya sendiri juga. Bagustianto & Nurkholis (2015) menyatakan bahwa *prosocial organizational behavior* menjadi landasan yang mendukung terjadinya *whistleblowing*. Dozier & Miceli (1985) menambahkan dengan menyatakan bahwa tindakan *whistleblowing* adalah salah satu bentuk perilaku

prososial karena secara umum tindakan *whistleblowing* akan memberikan manfaat bagi organisasi maupun pelapor dari kecurangan.

Komitmen Religius

Komitmen religius adalah suatu cara atau alasan seseorang untuk menjalankan agamanya, serta memberikan keterikatan seseorang terhadap agamanya. Komitmen Religius diwujudkan dalam berbagai sisi kehidupan manusia. Aktivitas beragama bukan hanya terjadi ketika seseorang melakukan perilaku ritual (beribadah) saja, tetapi juga ketika melakukan aktivitas lain yang didorong oleh kekuatan lahir (Burks & Sellani, 2008).

Sebagai contoh, dalam agama Islam, ada tuntutan untuk melakukan *amar ma'ruf nahi munkar*, yakni tindakan untuk menegakkan segala kebaikan dan mencegah segala kemunkaran, dan kebathilan yang merugikan orang lain. Perintah tersebut termaktub dalam Al-Quran Surat Ali Imran ayat 104 berikut:

وَلْتَكُنْ مِنْكُمْ أُمَّةٌ يَدْعُونَ إِلَى الْخَيْرِ وَيَأْمُرُونَ
بِالْمَعْرُوفِ وَيَنْهَوْنَ عَنِ الْمُنْكَرِ وَأُولَئِكَ هُمُ الْمُفْلِحُونَ

Artinya: "dan hendaklah ada di antara kamu segolongan umat yang menyeru kepada kebajikan, menyuruh kepada yang ma'ruf dan mencegah dari yang munkar merekalah orang-orang yang beruntung".

Terlihat jelas perintah bagi seorang Muslim untuk senantiasa mencegah kemungkaran yang dilihatnya, salah satu cara untuk merubahnya adalah dengan melaporkan kemungkaran atau kecurangan tersebut kepada orang yang mempunyai kemampuan dan otoritas untuk memprosesnya. Bagi pribadi Muslim yang taat, ini akan menjadi dasar untuk melaporkan setiap kecurangan tanpa ada alasan apapun karena ajaran agaman mendukung hal tersebut. Semua bentuk kemungkaran ataupun kejahatan ini haruslah dicegah dan diberantas sedini mungkin. Nabi Muhammad dalam hadistnya menyiratkan pesan bahwa semua orang mempunyai kewajiban untuk mencegah kemungkaran sesuai dengan kapabilitas dan kapasitasnya masing-masing. Pesan ini tertuang dalam hadist berikut ini:

"Barangsiapa di antara kalian yang melihat kemungkaran, maka hendaklah merubahnya dengan tangannya, jika tidak mampu maka dengan lisannya, jika tidak mampu maka dengan hatinya, dan inilah selemah-lemahnya iman» (HR. Muslim)"

Perintah tersebut menyiratkan pesan yang kuat bahwa pelaporan kemungkaran, termasuk di dalamnya kecurangan, adalah suatu kewajiban yang wajib dilakukan. Meskipun

demikian, masih terbatas bukti empiris yang menguji keefektifan ajaran dan anjuran agama dalam memecahkan persoalan etis atau pencegahan kecurangan.

Intensi atau Niat

Intensi atau niat adalah keinginan kuat untuk melakukan sesuatu yang muncul dari dalam diri setiap individu. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia berarti kehendak atau keinginan melakukan sesuatu. Ada beberapa definisi intensi yang dikemukakan oleh beberapa ahli. Diantaranya adalah pernyataan Ajzen (1991) sebagai berikut:

“We have defined intention as a person location on a subjective probability dimension involving a relation between himself and some action. Behavioral intention, therefore, refers to a person’s subjective probability that he will perform some behavior.”

Azen (1991) mengartikan intensi sebagai disposisi tingkah laku yang hingga terdapat waktu dan kesempatan yang tepat, akan diwujudkan dalam bentuk tindakan. Sejalan dengan definisi tersebut, Intensi adalah rencana atau resolusi individu untuk melaksanakan tingkah laku yang sesuai dengan sikap mereka. Intensi akan terwujud dalam perilaku yang sebenarnya, jika individu mempunyai kesempatan

yang baik dan waktu yang tepat untuk merealisasikannya. Selain itu, intensi tersebut akan dapat memprediksi tingkah laku jika diukur dengan tepat. Niat erat hubungannya dengan motivasi seseorang untuk melakukan suatu tindakan. Jika tindakan tersebut dilakukan terus menerus oleh seseorang maka akan dapat menciptakan suatu pribadi dengan perilaku yang dilakukannya secara terus menerus tersebut.

Pengaruh Jalur Pelaporan terhadap Niat Melakukan Whistleblowing

Jalur pelaporan dapat dibagi menjadi non-anonim dan anonym (Putri, 2012). Jalur pelaporan non-anonim adalah jalur pelaporan yang membutuhkan identitas pelapor dan/atau menggunakan formulir yang membutuhkan informasi identitas pelapor. Pada jalur pelaporan non-anonim ini identitas pelapor dapat diketahui oleh anggota organisasi lainnya. Sedangkan, jalur pelaporan anonim merupakan jalur pelaporan yang digunakan oleh seseorang untuk melaporkan tindakan pelanggaran/kecurangan yang ada di dalam organisasinya, dengan tidak menyertakan identitas aslinya atau dengan menggunakan identitas samaran. Anonimitas sangat diperlukan untuk menjaga kerahasiaan identitas pelapor

kecurangan (Sugianto & Jiantari, 2014)

Kaplan & Schultz (2007) menyimpulkan bahwa dengan adanya jalur pelaporan anonim dapat mengurangi keinginan orang untuk melaporkan tindakan kecurangan melalui jalur non-anonim. Hal ini dikarenakan pada jalur pelaporan non-anonim (dengan identitas), seseorang yang ingin melaporkan adanya kecurangan harus siap dengan konsekuensi bahwa identitas dirinya akan diketahui oleh semua anggota organisasi termasuk pelaku kecurangan tersebut.

Konsekuensi identitas pelapor yang akan diketahui oleh pelaku kecurangan akan menimbulkan kekhawatiran bahkan ketakutan akan adanya ancaman atau pembalasan dari pelaku kecurangan tersebut dalam bentuk pembatalan promosi (*nullification*), isolasi, fitnah maupun pengusiran). Hal ini kerap menjadikan calon pelapor kecurangan berada dalam dilema kebimbangan menentukan sikap yang pada akhirnya dapat mendistorsi minat untuk melaporkan kecurangan tersebut (Bagustianto & Nurkholis, 2015). Oleh karena itu, untuk mencegah tindakan kecurangan dan mendeteksi kecurangan tersebut melalui informasi yang dilaporkan oleh seseorang maka diperlukan jalur

pelaporan anonim. Hal ini mengarah pada dugaan bahwa niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* akan lebih tinggi pada jalur pelaporan anonim dari pada jalur pelaporan non-anonim. Dengan demikian, dapat dirumuskan hipotesis pertama pada penelitian ini, yaitu:

H₁: Niat seseorang untuk melaporkan kecurangan akan lebih tinggi pada jalur pelaporan anonim daripada jalur pelaporan non-anonim.

Pengaruh Tingkat Komitmen Religius terhadap Niat Melakukan Whistleblowing

Keller, Smith, & Smith (2007) menyatakan bahwa religiusitas berperan sebagai dasar pembentukan standar etika atau untuk cerminan untuk menilai perilaku etis seseorang. Karena religiusitas seseorang mencerminkan seberapa individu mengimani Tuhan-Nya. Menurut Alleyne et al. (2010) religisuitas memengaruhi minat seseorang dalam membuat suatu keputusan etis. Apabila seseorang memiliki komitmen religiusitas yang tinggi, maka ia akan memiliki niat lebih besar dalam melakukan tindakan pencegahan kecurangan, termasuk melakukan *whistleblowing*.

Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Barnett et al.

(1996) yang menyatakan bahwa religiusitas seseorang berpengaruh terhadap keputusan untuk melaporkan tindakan salah (*wrongdoing*). Religiusitas merupakan penghayatan dan pengamalan individu terhadap ajaran agama atau kepercayaan yang dianutnya dan keterikatan seseorang terhadap agama yang dipeluknya (*religious commitment*). *Religious commitment* sendiri adalah suatu cara atau alasan seseorang untuk menjalankan agamanya, serta memberikan keterikatan seseorang terhadap agamanya. Penjelasan ini mengarahkan kepada hipotesis kedua berikut:

H₂: Niat individu untuk melaporkan tindakan *wrongdoing* berbeda antara individu yang komitmen religius tinggi dengan individu yang komitmen religiusnya rendah

METODE

Desain Penelitian

Desain penelitian eksperimen ini menggunakan 2x2 antar subjek. Penelitian ini menggunakan variabel *whistleblowing* sebagai variabel dependen serta variabel jalur pelaporan dan komitmen religius sebagai variabel independen.

Variabel independen pertama yang dimanipulasi adalah jalur

pelaporan, yaitu pelapor diketahui identitasnya (nonanonim) atau tidak diketahui identitasnya (anonim). Manipulasi kedua adalah komitmen religius (tinggi atau rendah).

Tugas dan Prosedur Eksperimen

Tugas akan diberikan berupa kasus yang memuat informasi adanya indikasi kecurangan pada pencatatan pendapatan dalam laporan keuangan. Setiap partisipan akan mendapatkan satu dari empat kasus yang tersedia. Pada setiap kasus, partisipan akan bertindak sebagai akuntan senior yang bekerja di perusahaan yang telah *go public* bergerak dibidang pengembangan, perizinan, dan pengiklanan *on-screen television guide technology*.

Terdapat empat perlakuan yang akan diperoleh oleh partisipan dalam eksperimen ini. Partisipan pada kelompok 1 dengan perlakuan 1, akan menghadapi situasi dimana Perusahaan menyediakan jalur pelaporan non-anonim dengan komitmen religius tinggi. Kelompok kedua dengan perlakuan 2, partisipan akan menghadapi situasi dimana Perusahaan menyediakan jalur pelaporan non-anonim dengan komitmen religius rendah. Pada kelompok 3 dengan perlakuan 3, partisipan akan menghadapi situasi dimana Perusahaan menyediakan

jalur pelaporan anonym dengan komitmen religius tinggi. Sedangkan kelompok 4 dengan perlakuan 4, partisipan akan menghadapi situasi dimana Perusahaan menyediakan jalur pelaporan anonym dengan komitmen religius rendah.

Pada setiap kasus partisipan akan diberikan informasi awal mengenai perusahaan. Selanjutnya bagian kedua, partisipan akan mendapatkan informasi mengenai pencatatan yang dilakukan oleh CFO serta pada bagian ini terdapat informasi mengenai jalur pelaporan yang dimiliki oleh Perusahaan. Selanjutnya partisipan akan diminta untuk memberikan pilihan apakah berminat atau tidak melaporkan tindakan kecurangan pada pencatatan pendapatan dalam laporan keuangan.

Langkah berikutnya yaitu partisipan diminta untuk menjawab pertanyaan cek manipulasi. Cek manipulasi ini diberikan dengan tujuan untuk menguji apakah partisipan mempunyai pemahaman yang memadai atas manipulasi yang telah diberikan. Pertanyaannya adalah (1) Apakah posisi saudara dalam perusahaan pada kasus tersebut? (2) Siapakah yang melakukan tindakan pelanggaran? (3) Melalui apakah pengaduan itu

disampaikan? (4) Apakah identitas pelapor kasus akan dirahasiakan? Setelah menjawab pertanyaan tadi partisipan diminta untuk memberikan penilaian terhadap kuesioner terkait religiusitas dengan pilihan Sangat Tidak Benar (STB), Tidak Benar (TB), Normal (N), Baik (B), dan Sangat Baik (SB). Pada tahapan akhir partisipan diminta untuk mengisi demografis.

Setelah semua tahap terlewati, sebagai penutup diadakan sesi taklimat (*debriefing*) untuk mengembalikan subjek yang menerima berbagai manipulasi ke kondisi yang semula. Subjek juga diberi penjelasan bahwa keterlibatan mereka dalam simulasi bersifat sukarela, sehingga apabila ada yang keberatan dengan perlakuan yang mereka terima, dapat menarik hasil simulasi.

Variabel Penelitian

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah *whistleblowing*, yaitu pelaporan kecurangan atau pelanggaran dalam sebuah perusahaan oleh karyawan yang ada dalam perusahaan tersebut. Variabel dependen dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan *self-assessment* menggunakan instrumen yang sudah pernah digunakan oleh Putri (2012), Seifert et al. (2010), dan

Seifert (2006). Partisipan diminta untuk menilai kemauan mereka melaporkan tindak kecurangan yang dilakukan oleh CFO dalam skala 1 (pasti tidak akan melaporkan) sampai 8 (pasti akan melaporkan).

Untuk variabel independen yaitu jalur pelaporan dan komitmen religius. Jalur pelaporan anonim dan non-anonim dimanipulasi dengan mencantumkan pernyataan terkait jalur pelaporannya. Manipulasi ini menggunakan manipulasi dari penelitian Putri (2012) yang diadopsi dari penelitian Kaplan et al. (2009), Seifert et al. (2010), dan Ayers & Kaplan (2005). Dalam penelitian ini komitmen religius diukur dengan menggunakan kuesioner yang dikembangkan oleh (Worthington et al. (2003) yang kemudian disesuaikan dengan topik penelitian dan diukur dengan menggunakan skala Likert dengan interval, 1 sampai 5. Jawaban yang didapatkan dibuat skor yaitu: nilai (1) sangat tidak setuju, (2) tidak setuju, (3) netral, (4) setuju, dan (5) sangat setuju.

Partisipan

Mahasiswa merupakan *surrogate* yang tepat pada penelitian berfokus pada kemampuan kognitif. Dengan demikian penggunaan mahasiswa sebagai *surrogate* dalam penelitian ini dapat diterima.

Partisipan dalam penelitian ini adalah Mahasiswa Program Studi S1 Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara. Mereka diundang secara sukarela untuk menjadi partisipan dan tidak ada pembatasan kemampuan teknis untuk menjadi subjek penelitian eksperimen ini. Penelitian eksperimen minimal harus menggunakan 15 partisipan per kelompok eksperimen.

Teknik Analisis Data

Pengujian dilakukan menggunakan pengujian statistik deskriptif dimulai dari pengecekan manipulasi data yaitu memilih data yang layak diolah dengan menggunakan rerata teoritis. Selanjutnya dilakukan pengujian untuk memberi keyakinan bahwa hanya manipulasi yang berpengaruh terhadap dan bukan karena perbedaan karakteristik (jenis kelamin dan umur) subjek. Setelah itu, dilakukan uji independensi pada hipotesis satu dan hipotesis dua menggunakan uji *Analysis of Variance* (ANOVA).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Partisipan dan Cek Randomisasi

Pelaksanaan riset dilakukan di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Sumatera

Tabel 1. Data Demografi Partisipan

Keterangan	Jumlah	Presentase
Jenis Kelamin		
Laki-Laki	34	34%
Perempuan	66	66%
Total	100	100%
Usia		
19	20	20%
20	62	62%
21	12	12%
22	3	3%
23	1	1%
24	1	1%
30	1	1%
Total	100	100.0

Sumber: Data Diolah, 2019

Utara. Partisipan dalam penelitian ini merupakan mahasiswa S1 Akuntansi semester 5 (lima) yang berjumlah 118 partisipan yang mendapatkan 4 perlakuan berbeda secara acak. Setelah dilihat, partisipan yang gagal dalam menjawab *manipulation check* sebanyak 18, sehingga partisipan yang lolos adalah 100 partisipan. Sebanyak 100 partisipan tersebut meliputi 23 partisipan dalam kelompok 1, 25 partisipan dalam kelompok 2, 27 partisipan dalam kelompok 3, dan 25 partisipan dalam kelompok 4.

Tabel 1 menunjukkan demografi partisipan berdasarkan jenis kelamin yaitu laki-laki berjumlah 34 mahasiswa (34%) dan perempuan berjumlah 66 mahasiswa (66%).

Berdasarkan usia terbanyak pada usia 20 tahun yang berjumlah 62 mahasiswa (62%), kemudian urutan terbanyak kedua pada usia 19 tahun yang berjumlah 20 mahasiswa (20%), ketiga pada usia 21 tahun yang berjumlah 12 mahasiswa (12%), keempat pada usia 22 tahun yang berjumlah 3 mahasiswa (3%), dan sisanya pada usia 23, 24 dan 30 tahun yang masing-masing berjumlah 1 mahasiswa (1 %). Untuk melihat apakah terdapat perbedaan signifikan dalam karakteristik demografi peserta diantara perlakuan eksperimen. Tabel 2 menyajikan hasil uji tersebut

Hasil pengujian menunjukkan demografi usia memiliki nilai F sebesar 0,951 dan probabilitas (p)

Tabel 2. Hasil Uji Randomisasi

	Jumlah Kuadrat	Df	F	Sig.
Jenis Kelamin	22.440	99	0,951	0,452
Usia	93.000	99	0,129	0,986

Sumber: Data Diolah, 2019

Tabel 3. Hasil Uji Homogenitas

F	df1	df2	Sig.
0,995	3	96	0,399

Sumber: Data Diolah, 2019

sebesar 0,452 lebih besar dari nilai signifikansi 0,05.

Nilai F untuk demografi jenis kelamin sebesar 0,129 serta memiliki probabilitas (p) sebesar 0,986 lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Hasil tersebut menunjukkan tidak terdapat perbedaan karakteristik demografi partisipan diantara perlakuan eksperimen, dengan kata lain perlakuan perlakuan telah ekuivalen dan dapat dikontrol secara layak.

Statistik Deskriptif dan Uji Hipotesis

Untuk melakukan pengujian hipotesis menggunakan analisis *variance* (ANOVA). Sebelum melakukan pengujian ANOVA, terlebih dahulu dilakukan pengujian asumsi homogenitas. Uji homogen digunakan agar partisipan yang menjadi subjek penelitian mempunyai varian yang sama guna memenuhi

asumsi ANOVA. Berikut hasil uji homogenitas dengan test Levene.

Sebagaimana dapat dilihat dari tabel 3 di atas, nilai signifikansi tes Levene nilai F = 0,995 dan p = 0,399. Hal ini memperlihatkan bahwa setiap kelompok partisipan memenuhi varian yang sama ($0,399 > 0,05$). Oleh sebab itu, dapat disimpulkan bahwa data telah memenuhi syarat untuk uji ANOVA. Statistik deskriptif dan hasil uji Anova di sajikan pada Tabel 4 dan Tabel 5.

Hipotesis pertama memprediksi bahwa niat seseorang untuk melaporkan kecurangan akan lebih tinggi antara jalur pelaporan anonim daripada non-anonim. Dari tabel 4, dapat dilihat bahwa niat seseorang dalam melaporkan kecurangan lebih tinggi ketika tersedia jalur pelaporan anonim (*Mean* = 7,58) daripada memilih jalur pelaporan non-anonim dalam melaporkan kecurangan (*Mean* = 7,20).

Tabel 4. Mean (Standar Deviation) dan Partisipan Setiap Perlakuan

		Komitmen Religius		Total Jalur Pelaporan
		Rendah	Tinggi	
Jalur Pelaporan	Anonimous	7,52 (0,714) n = 23	7,64 (0,638) n = 27	7,58 (0,673) n = 50
	Non – Anonimous	7,00 (0,853) n = 25	7,37 (0,742) n = 25	7,20 (0,808) n = 50
Total Komitmen Religius		7,27 (0,818) n = 48	7,50 (0,700) n = 52	7,39 (0,764) n = 100

Sumber: Data Diolah, 2019

Tabel 5. Hasil Uji ANOVA Tests of Between-Subjects Effects

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Intercept	5432.770	1	5432,770	9972.904	0,000
Jalur Pelaporan	3,884	1	3,8084	7,131	0,009
Religiusitas	1,498	1	1,498	2,750	0,101
Jalur * Religiusitas	0,391	1	0,391	0,717	0,399
Error	52,296	96	0,545		

Sumber: Data Diolah, 2019

Seperti terlihat pada model ANOVA yang disajikan pada Tabel 5, terdapat perbedaan signifikan niat seseorang melaporkan kecurangan antara jenis jalur pelaporan ($F = 7,131$, $p = 0,009$). Hal ini menunjukkan bahwa H_1 terdukung.

Selanjutnya, pada Tabel 4 juga menunjukkan bahwa niat individu untuk melaporkan tindakan *wrongdoing* berbeda antara individu dengan komitmen religius tinggi ($Mean = 7,50$) dengan individu yang memiliki komitmen religius rendah

(rata-rata = 7,27). Seperti terlihat pada model ANOVA yang disajikan pada tabel 5 secara statistik tidak terdapat perbedaan niat individu pada komitmen religius dalam melaporkan *wrongdoing* ($F = 2,750$, $p = 0,101$). Temuan ini mengisyaratkan bahwa H_2 tidak terdukung.

Pembahasan Hasil Penelitian

Pengaruh Jalur Pelaporan terhadap Niat Melakukan Whistleblowing

Dari Tabel 4 dapat dilihat bahwa niat seseorang dalam melaporkan

kecurangan lebih tinggi ketika tersedia jalur pelaporan anonim ($Mean = 7,58$) daripada memilih jalur pelaporan non-anonim dalam melaporkan kecurangan ($Mean = 7,20$). Seperti terlihat pada model ANOVA yang disajikan pada tabel 5, terdapat perbedaan signifikan niat seseorang melaporkan kecurangan antara jenis jalur pelaporan ($F = 7,131, p = 0,009$).

Hasil ini menunjukkan bahwa niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* dengan jalur pelaporan anonim lebih tinggi jika dibandingkan dengan jalur pelaporan non-anonim. Hal ini dikarenakan pada jalur pelaporan non-anonim (dengan identitas), seseorang yang ingin melaporkan adanya kecurangan harus siap dengan konsekuensi bahwa identitas dirinya akan diketahui oleh semua anggota organisasi termasuk pelaku kecurangan tersebut. Konsekuensi identitas pelapor yang akan diketahui oleh pelaku kecurangan akan menimbulkan kekhawatiran bahkan ketakutan akan adanya ancaman atau pembalasan dari pelaku kecurangan tersebut. Hal ini kerap menjadikan calon pelapor kecurangan berada dalam dilema kebimbangan menentukan sikap yang pada akhirnya dapat mendistorsi minat untuk melaporkan kecurangan

tersebut (Bagustianto & Nurkholis, 2015).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Putri (2012) serta Kaplan & Schultz (2007) yang menyatakan bahwa individu lebih memilih menggunakan jalur pelaporan anonim untuk melaporkan tindakan pelanggaran. Seseorang akan merasa lebih aman dan terlindungi apabila identitasnya disembunyikan ketika mereka melaporkan tindakan pelanggaran. Kebutuhan akan rasa aman sebagaimana dalam Teori Hierarki Kebutuhan tidak akan terpenuhi jika calon pelapor masih merasakan kekhawatiran atau pun ketakutan atas ancaman atau pembalasan dari pelaku kecurangan.

Selain itu, hasil penelitian ini juga mengindikasikan bahwa anggota organisasi akan cenderung berperilaku prososial organisasi (*prosocial organizational behavioral*) seperti yang dikemukakan oleh Brief & Montowidlo (1986) yaitu berusaha untuk melindungi organisasi dari tindakan pelanggaran atau kecurangan dengan cara melaporkan kecurangan tersebut jika pada saluran pelaporan pelanggaran yang ada dalam organisasi dapat menjamin kerahasiaan identitas pelapor. Penelitian ini juga menguatkan hasil penelitian Akbar and Yonnedi (2016)

yang menyatakan bahwa bahwa terdapat pengaruh saluran pelaporan pelanggaran terhadap minat pegawai untuk melaporkan kecurangan pada pengadaan barang/jasa pemerintah. Nilai rata-rata minat untuk melaporkan kecurangan melalui saluran pelaporan anonym lebih tinggi daripada nilai rata-rata minat untuk melaporkan kecurangan melalui saluran pelaporan non-anonim.

Pengaruh Tingkat Komitmen Religius terhadap Niat Melakukan Whistleblowing

Tabel 4 menyajikan hasil bahwa niat individu untuk melaporkan tindakan *wrongdoing* berbeda antara individu dengan komitmen religius tinggi (*Mean* = 7,50) dengan individu yang memiliki komitmen religius rendah (*Mean* = 7,27). Secara statistik perbedaan tersebut tidak signifikan ($F = 2,750, p = 0,101$).

Hasil tersebut tidak konsisten dengan temuan Alleyne *et al.* (2010) yang menyatakan bahwa religiusitas mempengaruhi minat seseorang dalam membuat suatu keputusan etis. Apabila seseorang memiliki komitmen religius yang tinggi, maka ia akan memiliki niat lebih besar dalam melakukan tindakan jujur termasuk melakukan *whistleblowing*. Hal ini juga didukung oleh (Barnett et

al. (1996) yang menyatakan bahwa religiusitas seseorang berpengaruh terhadap keputusan untuk melaporkan tindakan salah (*wrongdoing*).

Hasil penelitian ini sejalan dengan Rahayu (2018), Yudha & Mawardi (2018), Abdila (2017) dan Putri (2012) yang menyatakan religiusitas tidak mempengaruhi minat seseorang untuk melaporkan *whistleblowing* di tempat kerja, karena orang yang memiliki komitmen religius yang tinggi tidak dapat menerapkan ajaran-ajaran moral yang mereka miliki dan tidak akan mengubah moral yang sudah mereka miliki. Menurut Keller et al. (2007) religiusitas berperan sebagai dasar pembentukan standar etika atau cerminan untuk menilai perilaku etis seseorang. Dan adanya hasil penelitian bahwa religiusitas tidak berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing* dapat disebabkan karena tingkat pemahaman agama dapat dianggap hanya sebatas memberikan dasar dan pegangan terutama dalam dasar pertimbangan membuat keputusan, tidak pada keputusan akhir. Hal ini dapat dipengaruhi oleh adanya faktor-faktor dari luar yang mempengaruhi keputusan akhir yang akan diambil oleh individu tersebut. Misalkan, seseorang yang memiliki tingkat

pemahaman agama yang tinggi, akan tetapi adanya retaliasi atau tekanan dan ancaman dari berbagai pihak dapat mempengaruhi keputusan akhir orang tersebut untuk melakukan *whistleblowing*.

Hal ini didukung oleh penelitian Moberg (1970) yang menyatakan bahwa orang yang memiliki religiusitas tetapi tidak dapat menerapkan pengetahuan moral yang dia dapatkan dari mempelajari agamanya, tidak akan dapat menjadikan pengetahuan atau ilmu moral yang dimilikinya sebagai dasar dalam bertindak dalam hal ini untuk memiliki niat melakukan *whistleblowing*.

KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN PENELITIAN

Beberapa peneliti sebelumnya telah menjelaskan mengenai pentingnya *whistleblowing system* bahwa kecurangan lebih mungkin untuk dideteksi oleh laporan tentang kecurangan daripada audit, kontrol, atau cara lain (S. Kaplan et al., 2009). Oleh karena itu, penting bagi suatu organisasi untuk membangun sistem pelaporan dalam memfasilitasi dan mendorong pelaporan kecurangan yang berpotensi terjadi. Selain jalur pelaporan yang ada dapat mendorong niat seseorang melakukan *whistleblowing* juga bisa dipengaruhi

oleh faktor religiusitas. Hal ini dikarenakan religiusitas dianggap memiliki hubungan dengan perbaikan moral seseorang (Burks & Sellani, 2008). Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh jalur pelaporan dan komitmen religius terhadap niat melakukan *whistleblowing*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat perbedaan niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* antara jalur pelaporan anonim dan non anonim. Tetapi hasil tersebut berbeda dengan pengujian komitmen religius yang menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan niat individu untuk melaporkan tindakan *wrongdoing* antara individu yang komitmen religius tinggi dengan individu yang komitmen religiusnya rendah. Selanjutnya, hasil penelitian tidak menemukan bahwa terdapat interaksi antara jalur pelaporan dan komitmen religius dengan niat melakukan *whistleblowing*.

Terdapat beberapa implikasi pada penelitian ini., antara lain: Pertama, hasil pada penelitian ini menunjukkan bahwa adanya jaminan kerahasiaan identitas pelapor (anonimitas) dalam jalur pelaporan sehingga individu merasa aman ingin melaporkan kecurangan yang terjadi. Kedua, temuan penelitian ini menunjukkan bahwa adanya jalur pelaporan kecurangan dapat

menjadikan karyawan *prosocial organizational behavior* yaitu berusaha untuk melindungi perusahaan tempat dia bekerja dari tindakan kecurangan. Terakhir, hasil riset menunjukkan bahwa untuk membangun suatu jalur pelaporan pelanggaran yang efektif dan dapat mendeteksi dini kemungkinan terjadinya suatu masalah dalam organisasi akibat dari tindakan pelanggaran atau kecurangan maka diperlukan adanya jaminan kerahasiaan identitas pelapor dalam sistem pelaporan pelanggaran tersebut.

Penelitian ini memiliki sejumlah keterbatasan. Pertama, partisipan yang digunakan berasal dari kelompok agama yang dianut bersifat homogen. Oleh sebab itu, sebaiknya penelitian berikutnya dapat melakukan pengukuran religiusitas dengan menggunakan partisipan dari semua penganut agama yang ada. Kedua, variabel religiusitas dalam penelitian ini diukur menggunakan kuesioner penelitian. Penelitian berikutnya dapat dikembangkan dengan memanipulasi variabel tersebut.

REFERENSI

Abdilla, Z. F. N. (2017). *Pengaruh Gender, Religiusitas dan Retaliasi terhadap Intensi Melakukan Whistleblowing (Studi Empiris*

pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan D.I. Yogyakarta). Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.

Ajzen, I. (1991). The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211.

Alleyne, P., Devonish, D., Allman, J., Charles-soverall, W., & Marshall, A. Y. (2010). Measuring Ethical Perceptions and Intentions Among Undergraduate Students in Barbados. *The Journal of American Academy of Business, Cambridge*, 15(2), 319–326.

Association of Certified Fraud Examiners. (2016). *Report To the Nations on Occupational Fraud and Abuse: 2016 Global Fraud Study*. Austin, USA.

Ayers, S., & Kaplan, S. E. (2005). Wrongdoing by Consultants: An Examination of Employees' Reporting Intentions. *Journal of Business Ethics*, 57, 121–137. <https://doi.org/10.1007/s10551-004-4600-0>

Bagustianto, R., & Nurkholis. (2015). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Minat Pegawai Negeri Sipil (PNS) untuk Melakukan Tindakan Whistle-Blowing (Studi pada PNS BPK RI). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Universitas Brawijaya*, 3(1), 1–18.

Barnett, T., Bass, K., & Brown, G. (1996). Religiosity, Ethical Ideology, and Intentions to Report a Peer's Wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 15, 1161–1174. <https://doi.org/10.1007/BF00412815>

Brief, A., & Montowidlo, S. J. (1986). Prosocial Organizational Behaviors. *The Academy of Management Review*, 11(4), 710–

725. <https://doi.org/10.5465/amr.1986.4283909>
- Burks, B. D., & Sellani, R. J. (2008). Ethics, Religiosity, and Moral Development of Business Students. *Journal of Leadership, Accountability and Ethics, Fall*, 49–70. <https://doi.org/10.1023/B:BUSI.0000025040.41263.09>
- Darjoko, F. J., & Nahartyo, E. (2017). Efek Tipe Kecurangan dan Anonimitas Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal atas Tuduhan Whistleblowing. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia, 14*(2), 202–221. <https://doi.org/10.21002/jaki.2017.11>
- Dozier, J. B., & Miceli, M. P. (1985). Potential Predictors of Whistleblowing: A Prosocial Behavior Perspective. *The Academy of Management Review, 10*(4), 823–836. <https://doi.org/10.2307/258050>
- Eiya, O., & Otalor, J. I. (2013). Forensic Accounting as a Tool for Fighting Financial Crime in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting, 4*(6), 18–25.
- 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>
- Gbegi, D. ., & Adebisi, J. . (2013). The New Fraud Diamond Model: How Can it Help Forensic Accountants in Fraud Investigation in Nigeria? *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, 1*(4), 129–138. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Kaplan, S. E., & Schultz, J. J. (2007). Intentions to Report Questionable Acts: An Examination of the Influence of Anonymous Reporting Channel, Internal Audit Quality, and Setting. *Journal of Business Ethics, 7*(12), 109–124. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-0021-6>
- Kaplan, S., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. (2009). An Examination of the Association Between Gender and Reporting Intentions for Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Business Ethics, 87*, 15–30. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9866-1>
- Keller, A. C., Smith, K. T., & Smith, L. M. (2007). Do Gender, Educational Level, Religiosity, and Work Experience Affect the Ethical Decision-Making of U.S. Accountants? *Critical Perspectives on Accounting, 18*(3), 299–314. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.01.006>
- Komite Nasional Kebijakan Governance. (2008). *Pedoman Umum Good Public Governance Indonesia*. <https://doi.org/10.1021/ic035198d>
- Moberg, D. O. (1970). Religious Values and Social Compassion: A Critical Review of the 1969 H. Paul Douglass Lectures by Dr. Milton Rokeach. *Review of Religious Research, 11*(2), 136–138.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing. *Journal of Business Ethics, 4*(1), 1–16. <https://doi.org/10.1007/BF00382668>
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009).

- Whistleblowing as Planned Behavior – A Survey of South Korean Police Officers. *Journal of Business Ethics*, 85, 545–556. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9788-y>
- Putri, C. M. (2012). Pengujian Keefektifan Jalur Pelaporan pada Structural Model dan Reward Model dalam Mendorong Whistleblowing: Pendekatan Eksperimen. *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XV*. Banjarmasin, Kalimantan Selatan.
- Putri, C. M. (2016). Pengaruh Jalur Pelaporan dan Tingkat Religiusitas terhadap Niat Seseorang Melakukan Whistleblowing. *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, 17(1), 42–52. <https://doi.org/10.18196/jai.2016.0043.42-52>
- Rahayu, W. N. (2018). Pengaruh Sikap, Persepsi Kontrol Perilaku dan Religiusitas terhadap Niat Whistleblowing Eksternal-Internal dengan Persepsi Dukungan Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi. Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta.
- Sayyid, A. (2014). Pemeriksaan Fraud dalam Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif. *AL-BANJARI: Jurnal Ilmiah Ilmu-Ilmu Keislaman*, 13(2), 137–162. <https://doi.org/10.18592/al-banjari.v13i2.395>
- Seifert, D. L. (2006). *The Influence of Organizational Justice on the Perceived Likelihood of Whistleblowing*. Washington State University.
- Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., & Thornton, J. M. (2010). The Influence of Organizational Justice on Accountant Whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 707–717. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2010.09.002>
- Staub, E. (1978). *Positive Social Behavior and Morality: Social and Personal Influences*. New York, USA: Academic Press, Inc.
- Sugianto, & Jiantari. (2014). Akuntansi Forensik: Perlukah Dimasukkan dalam Kurikulum Jurusan Akuntansi? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(3), 355–364. <https://doi.org/10.18202/jamal.2014.12.5026>
- Sweeney, P. (2008). Hotlines Helpful for Blowing the Whistle. *Financial Executive*, 24(4).
- Worthington, E. L., Wade, N. G., Hight, T. L., & Ripley, J. S. (2003). The Religious Commitment Inventory—10: Development, Refinement, and Validation of a Brief Scale for Research and Counseling. *Journal of Counseling Psychology*, 50(1), 84–96. <https://doi.org/10.1037//0022-0167.50.1.84>
- Yudha, D. D. G., & Mawardi, R. (2018). Gender, Religiosity, Positive Mood and Whistleblowing Intention. *Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences*, 1(73), 117–123. <https://doi.org/10.18551/rjoas.2018-01.15>