

Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional, Religiusitas dan Niat Melakukan Whistleblowing

Selvi Aprilia Putri¹

Fatmawati Zahroh²

^{1,2}Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang, Indonesia

*Correspondences : selviiapril57@gmail.com

ABSTRAK

Kegagalan dalam menyediakan informasi penting seperti laporan keuangan dapat menimbulkan kerugian bagi berbagai pihak yang berkepentingan. Penelitian membahas mengenai faktor-faktor apa saja yang dapat mempengaruhi niat seorang akuntan dalam melakukan tindakan whistleblowing. Penelitian menggunakan metode kuantitatif dengan menyebarkan kuesioner kepada 40 pegawai kantor akuntan publik di Malang. Penganalisisan data menggunakan IBM SPSS 26 dengan menggunakan analisis regresi linear berganda. Hasil analisis menunjukkan kontrol perilaku dan komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap niat seorang akuntan untuk melakukan tindakan whistleblowing. Sedangkan religiusitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat seorang akuntan untuk melakukan tindakan whistleblowing.

Kata Kunci: Kontrol Perilaku; Komitmen Profesional; Religiusitas; Whistleblowing.

Behavior Control, Professional Commitment, Religiosity and Intention to Whistleblowing

ABSTRACT

Failure to provide important information such as financial statements can cause harm to various interested parties. The study discusses what factors can affect an accountant's intention to take whistleblowing actions. The study used quantitative methods by distributing questionnaires to 40 employees of a publik accounting firm in Malang. Data analysis using IBM SPSS 26 using multiple linear regression analysis. The results of the analysis show that behavioral control and professional commitment have no effect on an accountant's intention to take whistleblowing actions. While religiosity has a positive and significant effect on an accountant's intention to take whistleblowing actions.

Keywords: Behavioural Control; Professional Commitment; Religiosity; Whistleblowing.

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



e-ISSN 2302-8556

Vol. 32 No. 10
Denpasar, 26 Oktober 2022
Hal. 2991-3004

DOI:
10.24843/EJA.2022.v32.i10.p07

PENGUTIPAN:

Putri, S. A., & Zahroh, F.
(2022). Kontrol Perilaku,
Komitmen Profesional,
Religiusitas dan Niat
Melakukan Whistleblowing.
E-Jurnal Akuntansi, 32(10),
2991-3004

RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:
9 September 2022
Artikel Diterima:
25 Oktober 2022

PENDAHULUAN

Kegagalan pada saat menyediakan informasi penting bisa menyebabkan kerugian bagi para pengguna laporan keuangan (Hidayati & Pustikaningsih, 2016). Laporan keuangan yakni suatu hal penting dan sangat dibutuhkan oleh pemakainya guna membuat suatu keputusan. Apabila laporan keuangan yang disusun dan disajikan tidak akurat dan tidak mengungkapkan informasi yang sebenarnya maka akan timbul kesalahan dalam pembuatan keputusan. Hal ini akan merugikan pihak internal dan pihak eksternal terutama investor. Dengan begitu, seseorang akuntan wajib bekerja secara profesional dengan mengedepankan etika serta menyajikan informasi yang valid.

Semakin banyak ditemukan praktik tindak kejahatan perekonomian seiring dengan majunya perekonomian pula. Tindak kejahatan tersebut dalam bidang akuntansi disebut dengan *fraud* atau kecurangan (Ayem & Rumdoni, 2021). Pada tahun 2021, dua mantan direksi PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk, Budhi Istanto dan Joko Mogoginta, dijatuhi denda sebesar 2 miliar rupiah dan hukuman penjara selama 4 tahun oleh Majelis Hakim Pengadilan Negeri Jakarta Selatan. Hal tersebut disebabkan adanya kasus manipulasi laporan keuangan 2017 yang bertujuan untuk menaikkan harga sahamnya (Sandria, 2021). Manipulasi laporan keuangan juga terjadi pada PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk. Bermula pada tanggal 24 April 2019 pada saat RUPS 2 komisaris, Dony Oskaria dan Chairal Tanjung, tidak mau memberikan tanda tangan pada laporan keuangan tahunan 2018. Piutang mengenai hubungan kerja PT Garuda dengan PT Mahata Aero Teknologi yang berlaku kontrak 15 tahun kedepan telah dicatat sebagai pendapatan lain-lain oleh PT Garuda. Akibatnya, semula perusahaan mengalami kerugian menjadi mencetak laba (Soenarso & Mahadi, 2021).

Manipulasi laporan keuangan tidak hanya dilakukan untuk kepentingan perusahaan saja, ada juga yang melakukannya hanya untuk dirinya sendiri seperti kasus yang terjadi pada PT Pegadaian (Persero) Kanwil IV Balikpapan. Pegawai PT Pegadaian yang menjabat sebagai administrator 3 Bagian Tresuri dan Perpajakan melakukan korupsi dengan menggunakan transaksi fiktif pada tahun anggaran 2019-2021. Akibatnya terjadi pembengkakan anggaran dan menimbulkan rugi terhadap negara sebanyak 3,2 miliar rupiah. Hal ini diketahui oleh manajemen sehingga pada tanggal 3 Februari 2022, pegawai berinisial DS resmi dipenjara (Hadi, 2022).

Dalam upaya mengembalikan kepercayaan rakyat kepada akuntan, KNKG atau Komite Nasional Kebijakan Governance menerbitkan sebuah pedoman Sistem Pelaporan dan Pelanggaran (SPP) atau *whistleblowing System* (WBS). Menurut Semendawai (2011) dalam (Hardianto, Hidayati, & Junaidi, 2018) sudah banyak perusahaan besar yang memperbaiki manajemennya dengan cara menerapkan sistem pelaporan pelanggaran.

Tokoh yang berani dalam mengungkapkan kasus kejahatan atau disebut sebagai *whistleblower* salah satunya yaitu Sherron Watkins dalam kasus perusahaan Enron. Selain Sherron Watkins, ada juga tokoh *whistleblower* lain yaitu Vincentius Amin Sutanto, yang lebih dikenal dengan Vincent, pada saat itu ia menjabat sebagai *financial controller* di Asian Agri Group. Setelah ketahuan bahwa adanya dua aplikasi transfer fiktif dan pemalsuan tanda tangan yang dilakukannya, ia mengungkapkan bahwa terdapat penggelapan pajak yang terjadi di perusahaan tersebut. Akhirnya Vincent menjadi tersangka atas tindak pidana pencucian uang dan pemalsuan surat serta menjadi *whistleblower* adanya penggelapan pajak.

Organization for Economic Cooperation and Development atau OECD, *Global Economic Crime Survey* (GECS) dan *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) melakukan penelitian mengenai penerapan tata kelola perusahaan yang baik dan menyimpulkan bahwa *whistleblowing system* merupakan salah satu cara paling efektif dalam mencegah dan membersihkan tindakan yang berlawanan dengan *good corporate governance* (Hardianto, Hidayati, & Junaidi, 2018). Keefektifitasan tersebut ditandai dengan berkurangnya dan berhasilnya pendeteksian tindakan yang menyimpang serta mempercepat adanya tindakan perbaikan sebelum permasalahan menyebar keluar organisasi.

Dari kasus-kasus diatas, peneliti berpendapat bahwa tindakan *whistleblowing* sangat diperlukan guna mengembalikan kepercayaan masyarakat. Meskipun, dalam praktiknya tindakan *whistleblowing* sangat sulit dilakukan karena membutuhkan keberanian yang tinggi untuk mengungkapkan penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dalam organisasi. Perilaku pegawai pada kantor akuntan publik menarik untuk diteliti karena mereka merupakan akuntan dan auditor yang dapat mengendalikan segala kegiatan berhubungan dengan laporan keuangan agar wajar dan patuh dengan standar yang berlaku. Hal yang membedakan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu penambahan variabel religiusitas yang masih jarang dilakukan penelitian dan penelitian yang dilakukan langsung terhadap praktisi. Hasil yang diharapkan dalam penelitian ini yaitu dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap para akuntan yang ada di Indonesia.

Keraguan masyarakat dapat diatasi dengan penerapan pengendalian internal maupun eksternal guna mengarahkan, mengawasi dan mengukur sumber daya suatu organisasi sesuai dengan aturan yang berlaku. Bentuk pengendalian yang dapat dilakukan yaitu dengan penerapan *whistleblowing*. Pengendalian ini berperan penting dalam pencegahan dan pendeteksian kecurangan dan untuk melakukan perlindungan terhadap sumber daya organisasi baik sumber daya yang berwujud maupun tidak berwujud (Hidayati & Pustikaningsih, 2016). Dengan begitu, tujuan dari penelitian yang dilakukan peneliti yaitu untuk mengetahui bagaimana pengaruh kontrol perilaku, komitmen profesional dan

religiusitas terhadap niat pegawai kantor akuntan publik untuk melakukan *whistleblowing*. Penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan serta keberanian bagi berbagai pihak yang mengetahui adanya suatu pelanggaran agar melaporkan kepada pihak yang memiliki wewenang dalam menindaklanjuti hal tersebut. Selain itu, diharapkan juga dapat bermanfaat sebagai rujukan dan referensi untuk penelitian selanjutnya.

Terdapat beberapa definisi mengenai *whistleblowing*. Menurut Near dan Miceli (1985) *whistleblowing* adalah pengungkapan oleh anggota organisasi (sebelumnya atau saat ini) dari tindakan ilegal, tidak sah di bawah kendali atasan mereka atau tidak bermoral, terhadap organisasi atau seseorang yang dapat memungkinkan mempengaruhi dan atau melakukan tindakan kecurangan (Annisa & Dwita, 2020). Sedangkan Komite Nasional Kebijakan Governance (2008) menerangkan pengertian dari *whistleblowing* yaitu pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis atau tidak bermoral, atau pengungkapan tindakan pelanggaran atau perbuatan lain yang bisa merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh pimpinan organisasi atau karyawan atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan mengenai pelanggaran tersebut (Poluakan, Saerang, & Lambey, 2017).

Menurut Malik dalam (Puspitosari, 2019) *whistleblowing* merupakan cerminan dari kalimat "*Amr ma'ruf nahi munkar*" yang sudah menjadi bagian dari imperatif Syariah dan konstituen penting dari budaya politik Islam mulai zaman Nabi Muhammad. Dalam kalimat tersebut terkandung perintah agar orang mengerjakan perbuatan terpuji atau benar dan menjauhi perbuatan yang salah atau buruk. Dalam agama Islam, *whistleblowing* merupakan wujud dari *Amr ma'ruf nahi munkar* yaitu perintah dalam mengerjakan perbuatan benar dan melarang perbuatan salah. Perintah ini sudah tercantum di dalam Al-Qur'an dan Hadits.

Dalam *theory of planned behavior* (TPB) dijelaskan bahwa perilaku yang dilakukan oleh seseorang ditimbulkan oleh niat seseorang tersebut yang dapat dikarenakan beberapa faktor, baik faktor internal maupun faktor eksternal. Menurut TPB, suatu keputusan untuk melakukan sebuah tindakan atau perilaku dipengaruhi oleh niat. Semakin tinggi niat seorang individu tersebut untuk melaksanakan *whistleblowing* maka makin tinggi juga niat itu akan menjadi sebuah tindakan (Lasmini & Ramantha, 2019). Tindakan *whistleblowing* adalah perilaku yang terencana dan tergantung pada niat *whistleblower*, ia akan memberi putusan untuk tidak melakukannya atau melakukannya. Sehingga TPB merupakan salah satu teori yang selaras dengan tindakan *whistleblowing* (Usman & Rura, 2021).

Pada dasarnya tindakan *whistleblowing* termasuk *prosocial organizational behavior* yang dapat menolong dalam penyehatan suatu organisasi. Mussen dan Einsenbergh dalam (Usman & Rura, 2021) menyatakan bahwa perilaku prososial mengacu pada tindakan sukarela yang tujuannya memberi manfaat dan memberikan bantuan untuk orang lain maupun organisasi. Perilaku ini tidak

berlaku hanya pada kehidupan bermasyarakat saja, namun berlaku juga dalam organisasi yang disebut dengan *prosocial organization behavior*. Tindakan *whistleblowing* termasuk perilaku prososial karena dengan dibongkarnya sebuah kecurangan maka dapat memberikan manfaat bukan hanya bagi diri sendiri (*whistleblower*) tetapi juga untuk orang lain maupun organisasi. Dengan demikian, *Prosocial Organizational Behavior* (POB) *Theory* juga mendukung tindakan *whistleblowing*.

Seseorang cenderung memiliki niat untuk mengadukan penyimpangan atau kecurangan jika ia mempercayai dan meyakini bahwa perilaku tersebut dianggap mudah dalam melakukannya (Putra & Maharani, 2018). Menurut Ajzen (1991) dalam (Putra & Maharani, 2018), definisi dari persepsi kontrol perilaku yaitu persepsi atas tingkat kesulitan atau kemudahan dalam melakukan suatu perilaku. Ketika seseorang berpikir bahwa suatu perilaku mudah untuk dilakukan dan memiliki hambatan yang masih bisa diatasi maka semakin besar kemungkinan bahwa orang tersebut melakukan perilaku tersebut. Akan tetapi, jika menganggap perilaku tersebut susah untuk dilakukan atau adanya hambatan yang susah terkontrol maka orang tersebut akan memilih untuk diam saja dan tidak melakukan perilaku tersebut dalam hal ini adalah melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian (Damayanthi, Sujana, & Herawati, 2017) dan penelitian (Handika & Sudaryanti, 2017) menyatakan bahwa kontrol perilaku berpengaruh positif terhadap niat *whistleblowing*. Hal ini juga didukung oleh penelitian yang dilakukan (Rosalia, 2018) yang juga menyatakan bahwa kontrol perilaku berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat *whistleblowing*. Berdasarkan penjelasan ini, maka dapat dirumuskan hipotesis pertama sebagai berikut.

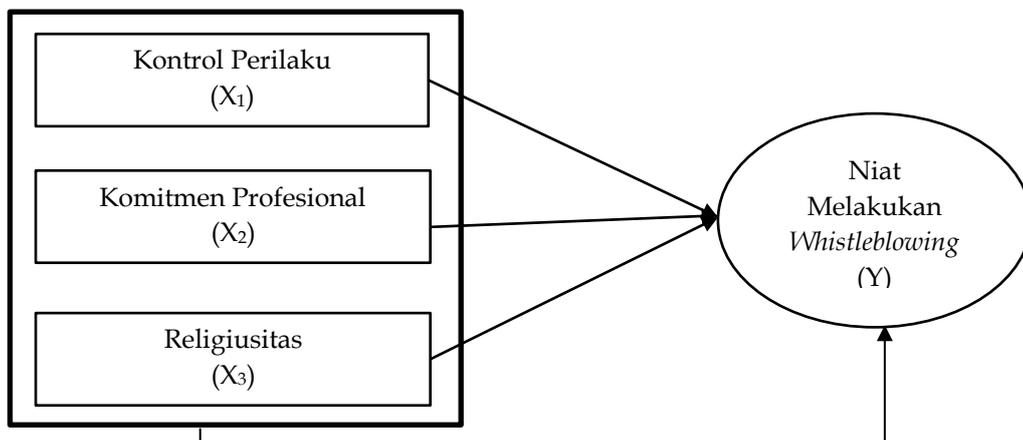
H₁: Kontrol perilaku berpengaruh positif terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing*.

Menurut Elias (2008) dalam (Zalmi, Syofyan, & Afriyenti, 2019) komitmen profesional dapat didefinisikan sebagai bentuk kecintaan seseorang kepada profesinya dengan suka rela. Ketika seseorang berkomitmen terhadap profesinya maka dia akan melakukan upaya apapun untuk mencapai tujuan profesi tersebut. Seseorang yang mempunyai komitmen yang kuat cenderung melakukan perbuatan baik untuk menyelamatkan organisasinya agar terhindar dari perbuatan yang menyimpang dan curang (Satrya, Helmy, & Taqwa, 2019). Dalam penelitian (Hardianto, Hidayati, & Junaidi, 2018) komitmen profesional berpengaruh signifikan terhadap *whistleblowing*. Sedangkan dalam penelitian (Rosalia, 2018), komitmen profesional tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat *whistleblowing*. Dari kedua hasil penelitian tersebut hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini yaitu sebagai berikut.

H₂: Komitmen profesional berpengaruh positif terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing*.

Religiusitas adalah dasar pemahaman agama yang digunakan dalam pembuatan keputusan seseorang akan atau tidak melakukan sebuah tindakan (Ayem & Rumdoni, 2021). Sejalan dengan Theory of Planned Behaviour atau TPB dengan komponen dari faktor sikap terhadap perilaku. Idealnya seseorang yang memiliki pemahaman agama tinggi ketika melihat kecurangan atau penyimpangan maka akan melaporkan tindakan tersebut. dengan begitu dapat dikatakan bahwa semakin besar tingkat religiusitas individu maka akan besar juga niat individu tersebut untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Ayem & Rumdoni, 2021) menghasilkan pernyataan bahwa religiusitas berpengaruh positif terhadap niat melakukan *whistleblowing*. Maka dari itu, didapatkan hipotesis ketiga sebagai berikut.

H₃: Religiusitas berpengaruh positif terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing*.



Gambar 1. Model Penelitian

Sumber: Data Penelitian

METODE PENELITIAN

Penelitian dilakukan terhadap pegawai kantor akuntan publik yang ada di Malang dengan pemilihan 5 KAP yaitu MNK Malang, Thoufan dan Rosyid, Achsin Handoko Tomo, Drs Suprihadi & Rekan dan Hari Purnomo & Jaswadi. Peneliti memilih 5 KAP ini dikarenakan sejumlah ulasan dan rating yang telah diberikan masyarakat terhadap KAP dalam google maps bernilai bintang 4 keatas dengan asumsi bahwa kelima KAP telah menjalankan profesi sesuai dengan standar profesional.

Pada penelitian ini, peneliti memakai data primer, yaitu data yang cara pengumpulannya secara langsung oleh peneliti dari sumber datanya dengan menyebarkan kuesioner. Sedangkan jenis data pada penelitian ini berdasarkan sifatnya, peneliti menggunakan data kuantitatif yaitu merupakan data yang menghasilkan angka-angka kemudian dapat dianalisis menggunakan perhitungan statistik maupun secara matematika (Siyoto & Sodik, 2015).

Variabel terikat (dependent) atau disebut juga dengan variabel Y adalah variabel yang dipengaruhi variabel X. Variabel terikat pada penelitian ini yaitu

niat pegawai kantor akuntan publik di Malang dalam melakukan tindakan *Whistleblowing*. Sedangkan variabel bebas (independent) atau disebut juga dengan variabel X adalah variabel yang mempengaruhi variabel Y. variabel bebas pada penelitian ini yaitu kontrol perilaku (X_1), komitmen profesional (X_2) dan religiusitas (X_3).

Pengukuran variabel kontrol pada perilaku mengadopsi Jogiyanto (2017) dalam (Wardani, 2020) dengan 6 indikator yaitu kemungkinan seseorang menjadi *whistleblower*, keinginan sendiri dan tidak mempedulikan pendapat orang lain untuk menjadi seorang *whistleblower*, kontrol seseorang terhadap perbuatan yang benar, tingkat tanggung jawab seseorang terhadap perilakunya, kontrol seseorang terhadap pemilihan jalan hidupnya, dan kemudahan seseorang dalam mengungkapkan kejadian yang ia ketahui dengan sebenarnya. Komitmen profesional merujuk pada (Firdyawati, 2016), (Tae, 2021) dan (Astuti, 2018) dengan 3 indikator yang dipakai dalam pengukuran variabel yaitu komitmen dalam membangun karir dimasa depan, komitmen dapat mentaati standar yang berlaku, dan rasa cinta dan peduli terhadap profesi. Religiusitas merujuk pada (Hartono, 2021) dengan menggunakan 3 indikator untuk pengukuran variabel yaitu keterlibatan seseorang dalam kegiatan keagamaan, menjunjung tinggi nilai-nilai keagamaan, dan ketaatan dalam menjalankan kewajiban beragama. Pengukuran variabel niat *whistleblowing* merujuk pada (Astuti, 2018), (Hartono, 2021), (Tae, 2021), dan (Wardani, 2020) dengan 3 indikator yaitu tingkat keniatan seseorang dalam melakukan pengungkapan kecurangan, usaha seseorang dalam mengungkapkan kecurangan, dan memiliki tujuan tertentu dalam mengungkapkan kecurangan. Dalam penyusunan kuesioner peneliti menggunakan skala likert dengan skor 1 untuk jawaban sangat tidak setuju (STS) hingga skor 5 untuk jawaban sangat setuju (SS). Masing-masing variabel independent terdiri dari 6 pernyataan dan variabel dependent terdiri dari 8 pernyataan.

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan teknik analisis data regresi linear berganda, yaitu untuk mengetahui pengaruh kontrol perilaku terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing*, komitmen profesional terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing* dan religiusitas terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing* dengan rumus sebagai berikut.

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

- Y = Niat melakukan tindakan *whistleblowing*
- X_1 = Kontrol Perilaku
- X_2 = Komitmen Profesional
- X_3 = Religiusitas
- a = Konstanta
- $b_1b_2b_3$ = Koefisien Variabel

Terdapat beberapa uji dalam analisis regresi berganda yang dilakukan yaitu untuk uji instrumen dilakukan uji yang terdiri dari uji validitas dan uji reliabilitas; analisis deskriptif; uji asumsi klasik yang terdiri dari uji normalitas, uji multikolonieritas dan uji heteroskedastisitas; koefisien determinasi atau uji *R-Square* dan uji statistik F dan Uji T.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dalam penelitian, peneliti memilih secara acak kantor akuntan publik yang ada di Malang. Peneliti menetapkan 5 kantor akuntan publik yaitu Kantor Akuntan Publik MNK Malang, Kantor Akuntan Publik Hari Purnomo & Jaswadi, Kantor Akuntan Publik Thoufan & Rosyid, Kantor Akuntan Publik Achsin Handoko Tomo, dan Kantor Akuntan Publik Drs Suprihadi & Rekan. Peneliti menyebarkan kuesioner kepada 40 pegawai kantor akuntan publik yang terdiri dari 18 responden berjenis kelamin laki-laki dan 22 responden perempuan. Terdapat 27 responden yang lamanya bekerja kurang dari 5 tahun dan 13 responden berada pada rentang 6-10 tahun lamanya bekerja. Hasil dari pendistribusian kuesioner yang telah dilakukan yaitu terdapat sebanyak 37 data yang memenuhi kriteria untuk diolah oleh peneliti.

Setiap variabel memiliki jumlah responden yang sama yaitu 37 responden. Dengan deskripsi untuk variabel kontrol perilaku memiliki nilai minimum 19, maksimum 30, rata-rata 24,95 dan standar deviasi 2,603. Variabel komitmen profesional memiliki nilai minimum 18, maksimum 30, rata-rata 24,27 dan standar deviasi 2,864. Variabel komitmen profesional memiliki nilai minimum 18, maksimum 30, rata-rata 24,27 dan standar deviasi 2,864. Variabel religiusitas memiliki nilai minimum 18, maksimum 30, rata-rata 24,92 dan standar deviasi 2,900. Variabel niat melakukan tindakan *whistleblowing* memiliki nilai minimum 21, maksimum 38, rata-rata 27,97 dan standar deviasi 3,578.

Tabel 1. Hasil Uji Normalitas

		<i>Unstandardized Residual</i>
N		37
Normal Parameters ^{a,b}	<i>Mean</i>	0,000
	<i>Std. Deviation</i>	3,274
Most Extreme Differences	<i>Absolute</i>	0,74
	<i>Positive</i>	0,74
	<i>Negative</i>	-0,60
Test Statistic		0,74
Asymp. Sig (2-tailed)		0,200 ^{c,d}

Sumber: Data Penelitian, 2022

Dari hasil uji normalitas yang telah disajikan dapat diketahui bahwa nilai signifikansi Asymp. Sig (2-tailed) sebesar 0,200. Karena nilai signifikansi $0,200 > 0,05$ maka dapat disimpulkan bahwa data terdistribusi normal. Dengan begitu, asumsi normalitas telah terpenuhi. Dari hasil uji multikolinieritas dapat diketahui bahwa nilai tolerance variabel kontrol perilaku yaitu sebesar $0,412 > 0,10$ sedangkan nilai VIF yaitu sebesar $2,426 < 10,00$. Nilai tolerance variabel komitmen profesional yaitu sebesar $0,422 > 0,10$ sedangkan nilai VIF yaitu sebesar $2,368 < 10,00$. Nilai tolerance variabel religiusitas yaitu sebesar $0,574 > 0,10$ sedangkan nilai VIF yaitu $1,741 < 10,00$. Maka dapat disimpulkan bahwa nilai tolerance dari ketiga variabel lebih besar dari 0,10 dan nilai VIF kurang dari 10,00 sehingga dapat dikatakan tidak terjadi gejala multikolinieritas.

Tabel 2. Hasil Uji Multikolinieritas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	16,941	5,869		2,887	0,007		
Kontrol Perilaku	0,096	0,341	0,070	0,281	0,780	0,412	2,426
Komitmen Profesional	-0,208	0,306	-0,167	-0,680	0,501	0,422	2,368
Religiusitas	0,549	0,259	0,445	2,118	0,042	0,574	1,741

a. Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing

Sumber: Data Penelitian, 2022

Tabel 3. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-1,859	3,577		-0,520	0,607
Kontrol Perilaku	0,346	0,208	0,431	1,666	0,105
Komitmen Profesional	-0,117	0,187	-0,160	-0,626	0,535
Religiusitas	-0,059	0,158	-0,081	-0,370	0,713

Sumber: Data Penelitian, 2022

Dari hasil uji heteroskedastisitas yang telah dilakukan maka dapat diketahui masing-masing variabel memiliki nilai signifikansi yaitu variabel kontrol perilaku sebesar 0,607, komitmen profesional 0,105, dan religiusitas 0,713. Ketiganya memiliki nilai signifikansi lebih besari dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi gejala heteroskedastisitas dalam model regresi.

Tabel 4. Hasil Uji F

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	75,004	3	25,001	2,138	,114 ^b
	Residual	385,969	33	11,696		
	Total	460,973	36			

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan Uji F yang telah dilakukan, diketahui bahwa nilai signifikansinya sebesar 0,114 dan nilai F_{hitung} sebesar 2,138. Karena nilai signifikansinya lebih besar dari 0,05 dan F_{hitung} lebih kecil dari F_{tabel} yaitu $2,138 < 2,88$ maka dapat disimpulkan bahwa kontrol perilaku (X_1), komitmen profesional (X_2) dan religiusitas (X_3) secara bersama-sama atau simultan tidak berpengaruh signifikan dan positif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

Berdasarkan uji koefisien determinasi yang telah dilakukan, diketahui bahwa menghasilkan Adjusted R Square sebesar 0,087 yang artinya bahwa variabel independen kontrol perilaku, komitmen profesional dan religiusitas menjelaskan varians niat melakukan tindakan *whistleblowing* sebesar 8,7% dan sebesar 91,3% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak termasuk kedalam model penelitian. Dengan begitu, disimpulkan bahwa hanya sebesar 8,7% yang

dipengaruhi oleh ketiga variabel yang diteliti dan selebihnya dipengaruhi variabel lain.

Tabel 5. Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,403 ^a	,163	,087	3,420

a. Predictors: (Constant), Religiusitas, Komitmen Profesional, Kontrol Perilaku
b. Dependent Variable: Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing

Sumber: Data Penelitian, 2022

Tabel 6. Hasil Regresi Linear Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	16,941	5,869		2,887	0,007
Kontrol Perilaku	0,096	0,341	0,070	0,281	0,780
Komitmen Profesional	-0,208	0,306	-0,167	-0,680	0,501
Religiusitas	0,549	0,259	0,445	2,118	0,042

Sumber: Data Penelitian, 2022

Dari hasil regresi linear berganda yang sudah dilakukan, maka didapatkan rumus persamaannya dalam penelitian ini yaitu sebagai berikut.

$$Y = 16,941 + 0,096 X_1 - 0,208 X_2 + 0,549 X_3$$

Berdasarkan hasil Uji T, diketahui bahwa nilai signifikansinya sebesar 0,780 dan t_{hitung} sebesar 0,281. Karena nilai signifikansinya lebih besar dari 0,05 dan t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} yaitu $0,281 < 2,035$ maka dapat ditarik kesimpulan bahwa variabel kontrol perilaku tidak berpengaruh signifikan dan positif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Maka dari itu **hipotesis pertama ditolak**. Berdasarkan *Theory of Planned Behavior* seseorang akan melakukan suatu tindakan jika terdapat suatu keyakinan dalam dirinya. Berdasarkan hasil keusioner yang telah dikumpulkan kontrol pada perilaku masih belum dapat mempengaruhi niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat ketidak konsistenan dalam pengontrolan perilaku oleh pegawai kantor akuntan publik di Malang. Persepsi kontrol pada perilaku berasumsi bahwa jika seseorang memiliki kekuatan dan hanya ada sedikit hambatan untuk melakukan suatu tindakan tersebut maka akan semakin besar pula niat seseorang tersebut untuk melakukan tindakan. Pada hasil penelitian, masih belum terbentuk suatu niat untuk melakukan tindakan *whistleblowing* dikarenakan tidak adanya kekuatan untuk melakukan hal tersebut atau banyaknya faktor penghambat yang harus dihadapi ketika melakukan *whistleblowing*. Dari analisis yang dilakukan menghasilkan kesimpulan bahwa walaupun terdapat keinginan untuk mengungkapkan suatu kecurangan atau *whistleblowing* dalam hati pegawai, akan tetapi dikarenakan suatu tekanan yang tidak dapat dikendalikan atau adanya resiko yang harus dihadapi ketika melakukan tindakan tersebut maka pegawai lebih memilih untuk bersikap netral saja. Hasil analisis yang dilakukan oleh peneliti bertolak belakang dengan hasil penelitian (Damayanthi, Sujana, & Herawati, 2017), (Handika & Sudaryanti, 2017) dan (Rosalia, 2018) yang meneliti persepsi mahasiswa akuntansi, yang merupakan

calon akuntan dimasa mendatang, terkait dengan niat melakukan tindakan *whistleblowing*.

Hasil Uji T pada variabel komitmen profesional, diketahui bahwa nilai signifikansinya sebesar 0,501 dan t_{hitung} sebesar 0,680. Karena nilai signifikansinya lebih besar dari 0,05 dan t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} yaitu $0,680 < 2,035$ maka dapat ditarik kesimpulan bahwa variabel komitmen profesional secara parsial tidak berpengaruh signifikan dan negatif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Maka dengan begitu hipotesis kedua ditolak. Berdasarkan teori, seseorang akan melakukan hal apapun untuk menyelamatkan organisasinya dari perbuatan curang. Berdasarkan hasil keusioner yang telah dikumpulkan didapatkan hasil bahwa tinggi rendahnya suatu komitmen profesional seseorang tidak akan mempengaruhi niat untuk melakukan *whistleblowing*. Meskipun seseorang berkomitmen terhadap sikap profesional, akan tetapi ada rasa untuk tetap mempertahankan dan menjaga nama baik dari suatu organisasi sehingga terkadang enggan untuk melakukan *whistleblowing*. Selain itu, salah satu upaya dalam mempertahankan posisi dalam organisasi tersebut yaitu tetap berada pada jalur yang sudah ditentukan oleh suatu organisasi sehingga timbullah suatu tekanan untuk bersifat netral. Dari analisis yang dilakukan oleh peneliti, maka dihasilkan kesimpulan bahwa kebanyakan pegawai berpegang teguh terhadap sikap profesional dalam bekerja, akan tetapi juga mematuhi prosedur yang telah ditetapkan oleh kantor dengan batasan tertentu yang memang tidak dapat dikendalikan oleh pribadi. Selain itu, pegawai kantor akuntan publik bekerja untuk memenuhi kebutuhan sehari-hari sehingga pada indikator kecintaan pada profesi hanya beberapa saja yang memang melakukan pekerjaan sesuai dengan minatnya dan lainnya memilih untuk bersikap netral. Hasil analisis yang dilakukan oleh peneliti sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Rosalia, 2018) yang menyatakan bahwa komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing* berdasarkan persepsi mahasiswa akuntansi.

Berdasarkan Uji T yang dilakukan pada variabel religiusitas, dapat diketahui bahwa nilai signifikansinya sebesar 0,042 dan t_{hitung} sebesar 2,118. Karena nilai signifikansinya lebih kecil dari 0,05 dan t_{hitung} lebih besar dari t_{tabel} yaitu $2,118 > 2,035$ maka dapat ditarik kesimpulan bahwa variabel religiusitas secara parsial berpengaruh signifikan dan positif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Maka dari itu hipotesis ketiga diterima. Semakin tinggi tingkat religiusitas seseorang maka semakin tinggi pula niat untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Seseorang yang memiliki tingkat religiusitas tinggi maka akan membuat pertimbangan agar melakukan laporan jika mengetahui terdapat suatu kecurangan atau tindakan menyimpang. Adanya laporan tersebut maka akan segera ditindaklanjuti sehingga tidak menimbulkan kerugian bagi organisasi maupun orang lain yang ikut terlibat dalam kepentingan tersebut. Dari analisis yang dilakukan oleh peneliti, seseorang akan tergerak hatinya untuk melakukan suatu hal kebaikan dikarenakan hubungannya dengan Allah SWT atau tingkat religiusitasnya tinggi dan kuat. Dengan menjalankan ibadah sesuai dengan syariat Islam maka juga akan menjalankan kewajiban untuk bersikap jujur dan selalu berbuat kebaikan tidak hanya untuk diri sendiri akan tetapi juga demi kemaslahatan masyarakat luas. Hal

ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Ayem & Rumdoni, 2021) yang menyatakan bahwa religiusitas berpengaruh terhadap niat mahasiswa akuntansi untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

SIMPULAN

Penelitian mengenai pengaruh kontrol perilaku, komitmen profesional dan religiusitas terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing* dilakukan terhadap praktisi langsung yaitu pegawai kantor akuntan publik di Malang. Penelitian dilakukan dengan membagikan kuesioner dan kemudian dapat dikumpulkan sebanyak 37 data untuk diolah dengan menggunakan IBM SPSS 26. Dari hasil analisis yang telah dilakukan maka diperoleh kesimpulan bahwa kontrol perilaku dan komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap niat pegawai kantor akuntan publik dalam melakukan tindakan *whistleblowing*. Sedangkan religiusitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat pegawai kantor akuntan publik dalam melakukan tindakan *whistleblowing*.

Peneliti menyadari bahwa masih banyak keterbatasan dalam penelitian yang dilakukan salah satunya yaitu pengumpulan data dengan hanya menggunakan satu sumber saja yaitu melalui kuesioner. Kuesioner yang cenderung memiliki kelemahan yaitu mengenai jawaban responden yang terkadang tidak menunjukkan situasi sebenarnya. Hal ini dapat terjadi karena responden tidak dapat memahami pernyataan tertera atau tidak objektif dalam mengisi kuesioner. Harapan untuk penelitian selanjutnya dengan tema sama agar dapat memperbanyak jumlah responden khususnya praktisi langsung dengan variabel yang lebih bervariasi.

REFERENSI

- Annisa, & Dwita, S. (2020). Pengaruh Jalur Pelaporan Dan Power Distance Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing. *JEA Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 3419-3433.
- Astuti, E. K. (2018). *Pengaruh Etika, Komitmen Profesional, Sosialisasi Antisipatif dan Locus of Control Mahasiswa Akuntansi Terhadap Perilaku Whistleblowing*. Yogyakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.
- Ayem, S., & Rumdoni. (2021). Pengaruh Penalaran Moral, Retaliasi, Religiusitas, dan Gender Terhadap Niat Mahasiswa Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi Empiris Pada Mahasiswa Akuntansi Universitas Sarjanawiyata Tamansiswa). *Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 150-164.
- Damayanthi, K. S., Sujana, E., & Herawati, N. T. (2017). Pengaruh Norma Subyektif, Sikap Pada Perilaku, Persepsi Kontrol Perilaku Terhadap Niat Melakukan Pengungkapan Kecurangan (Whistleblowing) (Studi Empiris Pada Mahasiswa Akuntansi Program S1 dan Program D3 Universitas Pendidikan Ganesha). *e-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha*.
- Firdyawati. (2016). *Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesi dan Intensitas Moral Terhadap Niat Untuk Menjadi Whistleblower (Studi pada Persepsi Mahasiswa Akuntansi S1 di Kota Bandung)*. Bandung: repository.unisba.ac.id.

- Hadi, Y. (2022, Februari 4). *KORANKALTIM.COM*. Dipetik April 20, 2022, dari *KORANKALTIM.COM*:
<https://korankaltim.com/read/balikpapan/50341/oknum-pegawai-korupsi-rp32-miliar-manajemen-pegadaian-balikpapan-pastikan-dana-nasabah-aman>
- Handika, M. F., & Sudaryanti, D. (2017). Analisis Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Niat Mahasiswa Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi pada Mahasiswa Akuntansi STIE Asia Malang). *JIBEKA*, 56-63.
- Hardani, Andriani, H., Ustiawaty, J., Utami, E. F., Istiqomah, R. R., Fardani, R. A., et al. (2020). *Metode Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif*. Yogyakarta: CV. Pustaka Ilmu Group.
- Hardianto, R., Hidayati, N., & Junaidi. (2018). Analisis Komitmen Profesional Dan Sosialisasi Antisipatif Serta Hubungannya Dengan Whistleblowing (Studi Persepsi Mahasiswa Akuntansi Universitas Islam Malang). *Fakultas Ekonomi Universitas Islam Malang*.
- Hartono, B. J. (2021). *Pengaruh Tingkat Keseriusan Kecurangan, Personal Cost, Komitmen Organisasi dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing*. Yogyakarta: Fakultas Bisnis dan Ekonomi Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.
- Hidayati, T. H., & Pustikaningsih, A. (2016). Pengaruh Komitmen Profesi dan Self Efficacy Terhadap Niat untuk Melakukan Whistleblowing. *Jurnal Nominal*.
- Lasmini, N. N., & Ramantha, I. W. (2019). Persepsi Mahasiswa Akuntansi Pada Perilaku Whistleblowing. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 1209-1236.
- Lubis, A. S. (2012). Konsep Akhlak dalam Pemikiran al-Ghazali. *HIKMAH*, 58-67.
- Poluakan, M. J., Saerang, D. P., & Lambey, R. (2017). Analisis Persepsi Atas Faktor-faktor Yang Berpengaruh Terhadap Keinginan Seseorang Menjadi Whistleblower (Studi Kasus pada Mahasiswa Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sam Ratulangi). *Jurnal EMBA*, 2695-2705.
- Puspitosari, I. (2019). Whistleblowing Intention Sebagai Bagian Dari Etika Islam Ditinjau Dari Intensitas Moral, Orientasi Etika Relativisme dan Religiusitas. *Jurnal Iqtisaduna*, 139-152.
- Putra, A. F., & Maharani, Y. (2018). Niat Melakukan Whistleblowing: Persepsi Mahasiswa Diploma III Ekonomi. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 1-11.
- Putra, Y. P. (2018). *Pengaruh Komitmen Organisasi, Tingkat Keseriusan Kecurangan, Komitmen Profesi Dan Intensitas Moral Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing*. Yogyakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.
- Rosalia, L. (2018). Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Tindakan Whistleblowing Dalam Upaya Pencegahan Dan Pendeteksian Fraud. *Jurnal Audit dan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Tanjungpura*, 19-48.

- Rustam, A., Adiningrat, A. A., & Adil, M. (2018). *Bahan Ajar Auditing-1 (Penerapan Praktisi Jasa Audit)*. Makassar: LPP Unismuh Makassar.
- Sandria, F. (2021, Juli 27). *CNBC Indonesia*. Dipetik April 20, 2022, dari [cnbcindonesia.com](https://www.cnbcindonesia.com/market/20210726191301-17-263827/deretan-skandal-lapkeu-di-pasar-saham-ri-indofarma-hanson/2):
<https://www.cnbcindonesia.com/market/20210726191301-17-263827/deretan-skandal-lapkeu-di-pasar-saham-ri-indofarma-hanson/2>
- Satrya, I. F., Helmy, H., & Taqwa, S. (2019). Pengaruh Komitmen Profesional Dan Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa Akuntansi Terhadap Niat Whistleblowing Dengan Religiusitas Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada Mahasiswa Akuntansi di Kota Padang). *JEA Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1863-1880.
- Setiadi. (2019). *Pemeriksaan Akuntansi (Teori dan Praktek)*. Yogyakarta: Bening Pustaka.
- Siyoto, S., & Sodik, M. (2015). *Dasar Metodologi Penelitian*. Yogyakarta: Literasi Media Publishing.
- Soenarso, S. A., & Mahadi, T. (2021, Agustus 5). *KONTAN.CO.ID*. Dipetik April 1, 2022, dari [nasional.kontan.co.id](https://nasional.kontan.co.id/news/manipulasi-laporan-keuangan-dua-eks-bos-tiga-pilar-aisa-divonis-4-tahun-penjara):
<https://nasional.kontan.co.id/news/manipulasi-laporan-keuangan-dua-eks-bos-tiga-pilar-aisa-divonis-4-tahun-penjara>
- Tae, M. H. (2021). *Pengaruh Religiusitas dan Komitmen Profesional Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing (Studi pada CV Moris Mandiri Tangerang)*. Yogyakarta: Universitas Saata Dharma.
- Usman, H., & Rura, Y. (2021). Pengaruh Personal Cost Dan Pemberian Reward Terhadap Tindakan Whistleblowing. *Equilibrium*, 1-8.
- Wardani, S. (2020). *Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Pengungkapan Kecurangan (Whistleblowing) Akademik*. Tegal: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Pancasakti Tegal.
- Zalmi, W. D., Syofyan, E., & Afriyenti, M. (2019). Pengaruh Komitmen Profesional, Locus Of Control, Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa Terhadap Whistleblowing (Studi Empiris pada Mahasiswa S1 Akuntansi di Universitas Negeri Padang). *JEA Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 290-305.