

---

## NIAT DAN PERILAKU WHISTLEBLOWING AUDITOR PEMERINTAH

Muhammad Faisal Arif<sup>a,\*</sup>, Zulfikry Sukarno<sup>b</sup>

<sup>a</sup>Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Makassar (STIEM) Bongaya

<sup>b</sup>Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Makassar (STIEM) Bongaya

\*[faisal.arif@stiem-bongaya.ac.id](mailto:faisal.arif@stiem-bongaya.ac.id)

---

*Diterima: April 2023. Disetujui: April 2023. Dipublikasi: November 2023*

---

### ABSTRACT

*This study aims to examine the Theory of Planned Behavior (TPB) construct in the Whistleblowing behavior of government auditors. Respondents in this study were BPK auditors representing South Sulawesi, totaling 86 respondents. The tool used in data management uses Partial Least Square (PLS). The results showed that Whistleblowing attitudes, subjective norms, and perceived behavioral control had a significant positive effect on Whistleblowing intentions, the same was found in the relationship between perceived behavioral control and Whistleblowing behavior. In addition, significant positive results were found in the relationship between intention and Whistleblowing behavior and the relationship between subjective norms and Whistleblowing attitudes. This research contributes to the BPK as a government financial auditing institution to build a work environment that can encourage their auditors to have intention and behavior as a Whistleblowing. The limitation of this study lies in the scope of the population, only BPK auditors representing South Sulawesi and only conducting tests on the Theory of Planned Behavior (TPB) construct in assessing the intentions and behavior of BPK auditor Whistleblowing. We hope that further research can develop by comparing the Whistleblowing intentions and behavior of government external auditors (BPK) and internal auditors (BPKP and Inspectorate).*

**Keywords:** Whistleblowing; Theory of Planned Behavior

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji konstruk Theory of Planned Behavior (TPB) dalam perilaku Whistleblowing auditor pemerintah. Responden penelitian ini yakni auditor BPK perwakilan Sulawesi Selatan sebanyak 86 responden. Alat yang digunakan dalam pengelolaan data menggunakan Partial Least Square (PLS). Hasil penelitian menunjukkan bahwa sikap Whistleblowing, norma subjektif, dan kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif signifikan terhadap niat Whistleblowing, hal sama juga ditemukan pada hubungan kontrol perilaku persepsian terhadap perilaku Whistleblowing. Selain itu, hasil positif signifikan ditemukan pada hubungan niat dan perilaku Whistleblowing serta hubungan norma subjektif dan sikap Whistleblowing. Penelitian ini memberikan kontribusi terhadap BPK sebagai Lembaga pemeriksa keuangan pemerintah untuk membangun lingkungan kerja yang dapat mendorong auditor mereka untuk memiliki niat dan perilaku yang nyata sebagai Whistleblowing. Keterbatasan penelitian ini terletak pada ruang lingkup populasi hanya pada auditor BPK perwakilan Sulawesi Selatan dan hanya melakukan pengujian pada

---

kontruk Theory of Planned Behaviour (TPB) dalam mengkaji niat dan perilaku *Whistleblowing* auditor BPK. Kami berharap penelitian selanjutnya dapat melakukan pengembangan dengan membandingkan niat dan perilaku *Whistleblowing* auditor eksternal (BPK) dan auditor internal (BPKP dan Inspektorat) pemerintah.

**Kata Kunci:** *Whistleblowing*; Teori Perilaku Terencana.

## PENDAHULUAN

Penipuan dapat terungkap karena karyawan perusahaan telah mengambil tindakan dan percaya bahwa setiap kesalahan yang dilakukan oleh perusahaan harus dikomunikasikan kepada otoritas terkait untuk mengambil tindakan korektif (Nawawi & Salin, 2018) tindakan karyawan ini disebut *Whistleblowing*. *Whistleblowing* didefinisikan sebagai "pengungkapan oleh anggota organisasi mengenai tindakan ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah dalam organisasi atau kelalaian kepada pihak yang dapat mengambil tindakan untuk memperbaiki kesalahan (Near & Miceli, 1985). Sehubungan dengan tindakan whistle-blower, beberapa peneliti menggunakan Theory of Planned Behavior (TPB) karena dianggap dapat menjelaskan realitas dari *Whistleblowing* dengan mempelajari niat dan perilaku whistle-blower. Dalam teori TPB terdapat hubungan yang signifikan dan kuat antara niat dan perilaku, dimana pendorong niat dan perilaku seperti sikap, norma subyektif dan kontrol perilaku persepsian dan niat perilaku mempengaruhi perilaku yang sebenarnya (Ajzen, 1991).

Beberapa penelitian menggunakan TPB dalam meneliti niat *Whistleblowing* (Sarikhani & Ebrahimi, 2021); (Alleyne et al., 2019); (Trongmateerut & Sweeney, 2013); dan (R. K. Chiu, 2003). Selain itu niat dapat berasal dari internal dan eksternal untuk tindakan *Whistleblowing* (Tuan Mansor et al., 2020); (Latan et al., 2018); (Zakaria et al., 2016); dan (Park & Blenkinsopp, 2009). Beberapa penelitian juga melakukan pengujian terhadap perilaku

*Whistleblowing* termasuk pengaruh niat terhadap perilaku *Whistleblowing* (Rustiarini & Sunarsih, 2017) dan (May-Amy et al., 2020) dengan menambah pengujian pengaruh kontrol perilaku persepsian terhadap perilaku *Whistleblowing*. Selain Theory of Planned Behavior (TPB), (Trongmateerut & Sweeney, 2013) menggunakan Theory of Reasoned Action (TRA) dalam menguji model *Whistleblowing* dalam dua budaya kontras yakni Thailand dengan kolektif dan Amerika yang individual.

Penelitian kami menguji niat *Whistleblowing* dengan menggunakan kontruks TPB secara komprehensif dalam mengungkapkan niat auditor pemerintah untuk melakukan *Whistleblowing*. Pekerjaan auditor dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan keuangan negara sebagai mandat dari undang-undang menuntut untuk dapat mengungkapkan penyalagunaan keuangan negara dan salah satunya *Whistleblowing* menjadi perhatian peneliti untuk mengamati niat perilaku auditor untuk melakukan hal tersebut. Penelitian ini menggunakan TPB sebagai teori perilaku yang dikembangkan (Ajzen, 1988), dengan menggunakan seluruh kontruk untuk diuji seperti kontruk norma subjektif yang merupakan hasil pengembangan teori. Norma subjektif diuji pengaruhnya bukan hanya terhadap niat tetapi diuji pengaruhnya terhadap sikap *Whistleblowing*. Seperti (Trongmateerut & Sweeney, 2013) menguji norma subjektif terhadap sikap untuk pelajar berdasarkan budaya Amerika dan Thailand, dan (Tarjo et al., 2019) untuk pegawai bank. Keunikan penelitian kami, bahwa kontruk ini belum



teruji untuk *Whistleblowing* auditor terutama auditor pemerintah. Selain itu, secara umum penggunaan TPB untuk mengkaji niat perilaku *Whistleblowing* auditor pemerintah masih sangat minim, terutama pada situasi auditor di Indonesia dengan jumlah kasus penyalagunaan yang signifikan.

Sehubungan dengan perilaku *Whistleblowing*, dimana sikap, norma subjektif, dan kontrol perilaku persepsian dalam konstruk TPB memberikan pengaruh positif terhadap perilaku *Whistleblowing* pegawai negeri non eksekutif di Malaysia (Dalan et al., 2019); (May-Amy et al., 2020) meski kontrol perilaku persepsian sekretaris perusahaan memiliki tingkat signifikansi lemah. Hal yang sama dimana kontrol perilaku persepsian para auditor pemerintahan di Bali, Indonesia berpengaruh tetapi tidak signifikan terhadap perilaku *Whistleblowing* (Rustiarini & Sunarsih, 2017). Hubungan sikap terhadap perilaku menunjukkan bahwa kepedulian yang dimiliki seseorang terhadap tindakan ilegal menjadikan sikap mereka menjadi positif untuk berperilaku dalam melaporkan tindakan tersebut. begitupun norma subjektif dimana seseorang memiliki persepsi positif bahwa orang lain akan setuju jika tindakan ilegal dilaporkan (Dalan et al., 2019). Sehubungan dengan kontrol perilaku persepsian memiliki tingkat signifikansi lemah terhadap perilaku *Whistleblowing*, hal ini menunjukkan bahwa rendahnya kontrol perilaku persepsian akan menjadikan seseorang untuk tidak berperilaku *Whistleblowing* (May-Amy et al., 2020), temuan ini juga konsisten dengan penelitian (Hassan et al., 2016).

Selain menggunakan perilaku, beberapa peneliti juga menguji sikap, norma subjektif dan kontrol perilaku terhadap niat *Whistleblowing*, (Sarikhani & Ebrahimi, 2021) menemukan bahwa seluruh konstruk dalam TPB berpengaruh positif terhadap niat *Whistleblowing* para akuntan yang

bekerja pada perusahaan yang terdaftar di bursa efek Teheran. Hasil penelitian ini memberikan bukti bahwa TPB dianggap sebagai salah satu kerangka kerja konseptual yang paling berpengaruh dan populer untuk mempelajari niat dan perilaku manusia (Ajzen, 2002) termasuk *Whistleblowing*. Sikap para polisi mempengaruhi niat *Whistleblowing* baik internal maupun eksternal, norma subjektif hanya pada niat *Whistleblowing* internal saat meneliti niat *Whistleblowing* polisi di Malaysia (Zakaria et al., 2016). Sikap dan norma subjektif juga berpengaruh langsung terhadap niat *Whistleblowing*, meski terdapat perbedaan budaya kolektif Thailand dan individual Amerika (Trongmateerut & Sweeney, 2013). Selain itu, kontrol perilaku persepsian mampu mempengaruhi niat *Whistleblowing*, akan tetapi tidak untuk sikap dan norma subjektif bagi auditor eksternal di Malaysia (Tuan Mansor et al., 2020); (Tuan Mansor et al., 2022b). Temuan ini dapat memberikan informasi pada manajer perusahaan audit untuk menyusun strategi dalam meningkatkan niat *Whistleblowing* dan mendorong staf audit untuk melaporkan kesalahan yang dilakukan rekan mereka. Penelitian ini bertujuan untuk menguji niat *Whistleblowing* menggunakan *Theory of Planned Behavior* (TPB) dengan menggunakan konstruk sikap, norma subjektif, dan kontrol perilaku persepsian untuk diuji pengaruhnya terhadap niat dan perilaku *Whistleblowing*, serta pengaruh niat terhadap perilaku *Whistleblowing*. Selain itu kami menguji konstruk diantara TPB yakni pengaruh norma subjektif terhadap sikap. Bagaimana pun, penelitian kami melakukan kombinasi dari beberapa penelitian terdahulu yang digunakan sehingga menjadikan penelitian ini memiliki keterbaruan tersendiri.

### ***Theory of Planned Behaviour (TPB) dan Whistleblowing***



TPB merupakan pengembangan dari TRA yang dikembangkan oleh (Ajzen, 1988) dengan menambahkan konstruk kontrol perilaku persepsian, TPB dirancang untuk berhubungan dengan perilaku-perilaku yang mana orang-orang mempunyai tingkat yang tinggi terhadap kontrol kemauannya dan mengasumsikan semua perilaku adalah domain-domain dari personaliti dan psikologi sosial (Jogiyanto, 2007). Niat seseorang untuk melakukan suatu perilaku tidak hanya ditentukan oleh sikap dan norma subyektif seseorang, tetapi juga oleh persepsi seseorang terhadap kontrol perilakunya (Ajzen, 1991). Sikap mengacu pada evaluasi seseorang terhadap perilaku tertentu, norma subyektif mengacu pada tekanan sosial yang dirasakan untuk melakukan perilaku dan kontrol perilaku persepsian mengacu pada seberapa mudah atau sulit seseorang mengharapkan untuk melakukan perilaku tersebut (Tuan Mansor et al., 2020). Sehubungan dengan *Whistleblowing* beberapa peneliti telah menggunakan TPB dalam penelitian mereka (Sarikhani & Ebrahimi, 2021); (Trongmateerut & Sweeney, 2013); (Tuan Mansor et al., 2020); (Latan et al., 2018); (Zakaria et al., 2016); (Park & Blenkinsopp, 2009); (Rustiarini & Sunarsih, 2017); (H. Lee et al., 2021); (Wahyuni et al., 2021).

Niat perilaku dalam TPB merupakan niat perilaku *Whistleblowing* yang merupakan tindakan karyawan untuk mengungkapkan informasi tertentu yang diyakini terkait dengan pelanggaran hukum, aturan, pedoman praktis atau pernyataan profesional dan melibatkan prosedur yang tidak tepat, korupsi, penyalahgunaan wewenang atau membahayakan keselamatan publik (Triantoro et al., 2020).

Penelitian ini menguji pengaruh konstruk TPB yakni sikap, norma subyektif dan kontrol perilaku persepsian terhadap niat *Whistleblowing* (Sarikhani & Ebrahimi, 2021); (Alleyne et al., 2019); (Trongmateerut & Sweeney, 2013); (Tuan

Mansor et al., 2020); (Latan et al., 2018); (Zakaria et al., 2016); dan (Park & Blenkinsopp, 2009). Konstruk kontrol perilaku persepsian terhadap perilaku *Whistleblowing* dan pengaruh niat *Whistleblowing* terhadap perilaku *Whistleblowing* (Rustiarini & Sunarsih, 2017); (Iskandar & Saragih, 2018); dan (May-Amy et al., 2020). Selain itu pengaruh konstruk norma subyektif (Bock, Gee-Woo et al., 2005); (Trongmateerut & Sweeney, 2013); dan (Tarjo et al., 2019) terhadap sikap *Whistleblowing*.

### Sikap dan Niat *Whistleblowing*

Dalam perspektif *Whistleblowing*, seseorang dapat bersikap untuk melaporkan kesalahan atau bertindak jika merasakan bahwa perilaku tersebut memiliki dampak positif bagi dirinya seperti penghargaan dan hadiah, jika sebaliknya seseorang merasakan bahwa perilaku *Whistleblowing* dapat merugikan dengan pemberian sanksi maka dia cenderung untuk tidak melaporkan kesalahan. Beberapa peneliti menemukan pengaruh sikap *Whistleblowing* terhadap niat *Whistleblowing* seperti (Sarikhani & Ebrahimi, 2021) menemukan pengaruh positif dimana akuntan dengan sikap yang baik terhadap *Whistleblowing* lebih mungkin untuk melaporkan kecurangan.

Sikap merupakan kunci penentu perilaku *Whistleblowing* di kalangan pegawai negeri (Dalan et al., 2019). Hasil yang sama juga ditemukan (Tuan Mansor et al., 2022a) sikap auditor senior akan menentukan apakah mereka memiliki niat baik untuk melakukan *Whistleblowing* atau tidak. Akuntan publik yang memiliki sikap yang tinggi akan memiliki niat *Whistleblowing* yang tinggi pula dalam melaporkan kesalahan yang terjadi, sehingga sikap menjadi prediktor penting dalam mempengaruhi niat *Whistleblowing* (Latan et al., 2018). Untuk *Whistleblowing* internal, sikap memiliki pengaruh signifikan terhadap niat tetapi tidak untuk



*Whistleblowing* eksternal (Alleyne et al., 2019), berbeda dengan (Zakaria et al., 2016) yang menemukan pengaruh niat *Whistleblowing* eksternal, hal ini menunjukkan bahwa karyawan perusahaan lebih peduli terhadap konsekuensi kecurangan.

Hasil yang berbeda dimana sikap tidak memiliki pengaruh terhadap niat *Whistleblowing* auditor pemerintah di Indonesia. Salah satu penjelasan mengapa sikap tidak dapat mempengaruhi niat pelaporan pelanggaran auditor adalah bahwa mereka menganggap adanya konsekuensi negatif dari pelaporan pelanggaran (Tuan Mansor et al., 2020). Begitupun pada auditor eksternal di Malaysia tidak ditemukan pengaruh sikap terhadap niat *Whistleblowing*, hal ini disebabkan konsekuensi negatif dari niat *Whistleblowing* akan mempengaruhi kehidupan pribadi dan profesional. Hasil yang berpengaruh tetapi tidak signifikan sikap auditor eksternal terhadap niat *Whistleblowing* di Indonesia, masyarakat masih menganggap bahwa *Whistleblowing* sebagai seorang yang berusaha mencari popularitas (Rustiarini & Sunarsih, 2017).

H1: Terdapat pengaruh positif sikap *Whistleblowing* terhadap niat *Whistleblowing*

### **Norma Subjektif dan Niat *Whistleblowing***

Seseorang dengan dukungan keluarga, teman, rekan kerja, dan atasan langsung dan orang lain dilingkungannya akan lebih cenderung berdasarkan kesadaran etis akan melaporkan kesalahan. Beberapa peneliti menemukan norma subjektif memiliki pengaruh positif terhadap niat *Whistleblowing* seperti pada akuntan yang bekerja di perusahaan publik Teheran, Masyarakat baik individu atau kelompok memberikan dukungan kepada akuntan, maka memungkinkan untuk melaporkan kesalahan akuntansi (Sarikhani & Ebrahimi, 2021). Hal yang sama ditemukan (Tarjo et

al., 2019); (May-Amy et al., 2020) pada sekretaris perusahaan publik di Malaysia.

Sekretaris perusahaan seringkali merupakan profesi yang dijunjung orang karena peran dan fungsi tata kelola mereka dalam mengarahkan perusahaan ke arah yang benar, dan yang paling penting untuk bertindak demi kepentingan pemangku kepentingan. Pegawai negeri non eksekutif di Malaysia memiliki persepsi positif bahwa orang lain akan setuju jika mereka melaporkan tindakan ilegal atau tidak sah (Dalan et al., 2019). Norma subjektif memiliki signifikansi kuat terhadap niat *Whistleblowing* bagi responden thailand yang kolektivitas daripada Amerika yang individualis (Trongmateerut & Sweeney, 2013). Norma subjektif hanya berpengaruh positif terhadap niat *Whistleblowing* internal tetapi tidak pada niat eksternal pada petugas polisi di Malaysia (Zakaria et al., 2016), hal ini menunjukkan bahwa kelompok yang memiliki pengaruh terhadap individu, semakin besar motivasi individu untuk patuh, dan dengan demikian semakin besar kemungkinan niat *Whistleblowing* internal mereka.

Hasil yang berbeda ditemukan (Tuan Mansor et al., 2020); (Tuan Mansor et al., 2022a) yang menemukan norma subjektif tidak berpengaruh terhadap niat *Whistleblowing*. Hasil ini mengimplikasikan bahwa niat *Whistleblowing* auditor eksternal tidak semata-mata bergantung pada tekanan sosial dari orang penting atau kelompok tertentu yang mendukung individu tersebut untuk melakukan *Whistleblowing* (Tuan Mansor et al., 2020). Dalam konteks profesi audit, orang-orang penting dalam kehidupan seorang auditor, seperti anggota keluarga, teman, dan kolega, tidak mempengaruhi mereka dalam membuat keputusan untuk melaporkannya (Tuan Mansor et al., 2022a).  
H2: Terdapat pengaruh positif norma subjektif terhadap niat *Whistleblowing*.



### Kontrol Perilaku Persepsian dan Niat Perilaku *Whistleblowing*

Kontrol perilaku persepsian digambarkan sebagai persepsi kemudahan atau kesulitan seseorang untuk melakukan sesuatu termasuk melaporkan kesalahan. Kemudahan dan kesulitan seseorang diasumsikan sebagai cerminan dari pengalaman masa lalu dan hambatan dan rintangan yang diantisipasi. Dalam perspektif *Whistleblowing*, beberapa peneliti telah melakukan pengujian control perilaku persepsian terhadap niat *Whistleblowing*.

Pada auditor eksternal di Malaysia, hal ini menunjukkan bahwa ekspektasi auditor mengenai berhasil atau tidaknya mengatasi hambatan dalam rangka *Whistleblowing* atas kejadian pelanggaran. Oleh karena itu, jika dia merasa bahwa akan ada kesulitan dalam pelaporan karena adanya hambatan yang signifikan, kemungkinan besar dia tidak akan melaporkan kesalahan (Tuan Mansor et al., 2020). Sehubungan dengan ekspektasi akuntan, niat *Whistleblowing* akuntan perusahaan publik di Teheran didasari keyakinan tentang kemampuannya, serta ada tidaknya sumber daya dan peluang atau adanya hambatan dalam melaporkannya (Sarikhani & Ebrahimi, 2021). (Zakaria et al., 2016) menemukan adanya pengaruh kontrol perilaku persepsian terhadap niat *Whistleblowing* hanya pada niat eksternal dan tidak secara internal pada petugas polisi di Malaysia. Dilain sisi, beberapa pegawai negeri non eksekutif di Malaysia mungkin merasa takut akan konsekuensi dari *Whistleblowing* seperti pemutusan hubungan kerja atau sanksi lainnya sehingga kontrol perilaku persepsian tidak memiliki pengaruh terhadap niat *Whistleblowing* (Dalan et al., 2019).

Beberapa penelitian juga menguji kontrol perilaku persepsian terhadap perilaku *Whistleblowing*. Dalam konteks sekarang ini, semakin besar sumber daya

dan peluang yang dimiliki sekretaris perusahaan dan semakin sedikit hambatan yang dapat diantisipasi, semakin besar perilaku *Whistleblowing* yang sebenarnya (May-Amy et al., 2020). Seorang auditor pemerintah di Indonesia akan mengambil tindakan, tergantung pada peluang, dan keterampilan yang dimiliki, ketika menghadapi kendala dan tantangan yang terkait dengan perilaku *Whistleblowing*. Seorang audito harus dapat melihat kemampuannya serta keyakinannya dalam menilai atau mengendalikan perilakunya, dan apakah perilaku itu benar atau salah, dalam penilaian orang lain (Rustiarini & Sunarsih, 2017). Hasil berbeda ditemukan (Iskandar & Saragih, 2018) yang menyatakan bahwa pegawai negeri di Indonesia belum mampu mewujudkan *Whistleblowing* dalam perilaku dan hanya pada niat untuk melakukannya.

H3a: Terdapat pengaruh positif kontrol perilaku persepsian terhadap niat *Whistleblowing*.

H3b: Terdapat pengaruh positif control perilaku persepsian terhadap perilaku *Whistleblowing*.

### Niat dan Perilaku *Whistleblowing*

Dalam TPB menjelaskan tahapan-tahapan manusia melakukan perilaku, dimana pada awalnya perilaku diasumsikan oleh niat dan selanjutnya niat dijelaskan dalam bentuk sikap, norma subjektif, dan kontrol perilaku persepsian terhadap perilaku (Jogiyanto, 2007). Dalam hubungan niat dan perilaku (Ajzen et al., 2018) menyatakan bahwa niat berkaitan dengan tingkat kesiapan seseorang untuk melakukan perilaku. Niat individu adalah kunci untuk memprediksi perilaku akhir mereka dimana dalam konteks peer reporting terdapat hubungan niat dan perilaku *Whistleblowing* (R. Chiu & Erdener, 2003). Meskipun hasilnya tidak



menyakinkan (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005).

Penelitian yang menguji pengaruh niat terhadap perilaku *Whistleblowing* masih minim. Kami mengidentifikasi peneliti yang melakukannya seperti (Rustiarini & Sunarsih, 2017) yang melakukan pengujian pada auditor pemerintah Provinsi Bali, Indonesia. Selanjutnya pengujian pada sekretaris pada perusahaan konsultan audit di Malaysia (May-Amy et al., 2020). Niat merupakan representasi kognitif dari kesiapan seseorang untuk melakukan suatu perilaku. Niat *Whistleblowing* merupakan realisasi dari keinginan untuk mencapai tujuan dan manfaat yang dapat meminimalisir terjadinya kecurangan di masa yang akan datang, hal ini menunjukkan bahwa niat memiliki pengaruh signifikan terhadap perilaku *Whistleblowing* (Rustiarini & Sunarsih, 2017). Dilain sisi, hubungan niat dan perilaku lemah untuk *Whistleblowing*, hal ini mungkin disebabkan karena rendahnya kontrol perilaku atau rendahnya kemampuan untuk melakukan *Whistleblowing*, meskipun memiliki niat baik (May-Amy et al., 2020).

H4: Terdapat pengaruh positif niat terhadap perilaku *Whistleblowing*.

### **Norma Subjektif dan Sikap *Whistleblowing***

Norma memiliki peran dalam menentukan keyakinan individu mempertahankan tingkah laku apakah diterima atau tidak dalam suatu lingkungan sosial tertentu (Lewis et al., 2003), tingkah laku menerima atau tidak oleh individu disebut sikap. Sikap dan norma subjektif ditemukan mempunyai sejumlah pengaruh dari berbagai situasi (Hartwick & Barki, 1994). Semakin banyak individu termotivasi untuk menyesuaikan diri dengan norma-norma kelompok, semakin sikap

mereka cenderung ditentukan oleh kelompok daripada ditentukan oleh individu. Dengan demikian, tampaknya masuk akal untuk menyatakan bahwa norma subjektif akan mempengaruhi sikap anggota organisasi (C. Lee, 2008).

Penelitian yang melakukan pengujian pengaruh norma subjektif terhadap sikap menemukan terdapat pengaruh positif dalam berbagai pengetahuan para manajer perusahaan di Korea (Bock, Gee-Woo et al., 2005). Selain itu, norma subjektif mempengaruhi sikap *Whistleblowing* dan secara tidak langsung mempengaruhi niat *Whistleblowing* setelah memiliki pengaruh terhadap sikap *Whistleblowing* (Trongmateerut & Sweeney, 2013), akan tetapi berbeda dari segi budaya dimana budaya kolektif Thailand lebih kuat dibanding budaya individual Amerika. Terdapat pengaruh positif norma subejktif terhadap sikap *Whistleblowing* pegawai bank di kawasan Jawa Timur (Tarjo et al., 2019), hal ini menunjukkan sikap seseorang dibentuk oleh norma-norma subjektif yang berlaku dalam kelompoknya.

H5: Terdapat pengaruh positif norma subjektif terhadap sikap *Whistleblowing*.

### **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan kuisioner untuk memperoleh persepsi responden penelitian. Pengumpulan data menggunakan kuisioner dalam bentuk google form yang dapat diisi oleh responden. Dalam pengumpulan data, kami tidak menggunakan teknik wawancara dan kuisioner melalui google form kami gunakan untuk mempermudah perolehan data.

### **Populasi dan Sampel**

Populasi dalam penelitian ini merupakan auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan selaku auditor eksternal



pemerintah. Sampel yang digunakan sebanyak 86 auditor yang bersedia dalam mengisi kuisioner penelitian.

### Pengukuran Variabel

#### Perilaku *Whistleblowing* (PW)

Perilaku *Whistleblowing* adalah tindakan atau kegiatan nyata yang dilakukan oleh manusia dalam kehidupan sehari-hari (Ajzen, 1988). Perilaku *Whistleblowing* diukur menggunakan tiga item pernyataan dengan skala 1 sampai 7 yang diadaptasi dari (Nayır et al., 2016); dan (Rustiarini & Sunarsih, 2017).

#### Niat *Whistleblowing* (NW)

Niat *Whistleblowing* keinginan untuk melakukan perilaku, niat tidak selalu statis dan dapat berubah dengan berjalannya waktu (Jogiyanto, 2007). Niat *Whistleblowing* diukur menggunakan enam item pernyataan dengan skala 1 sampai 7 yang diadaptasi dari (Jerry B. Hays, 2013); dan (Rustiarini & Sunarsih, 2017).

#### Sikap *Whistleblowing*

Sikap adalah sebagai jumlah dari efeksi (perasaan) yang dirasakan seseorang untuk menerima atau menolak suatu objek atau perilaku (Ajzen, 1988). Sikap *Whistleblowing* diukur menggunakan lima item pernyataan dengan skala 1 sampai 7 yang diadaptasi dari (Jerry B. Hays, 2013); dan (Rustiarini & Sunarsih, 2017).

#### Norma Subjektif

Norma subjektif adalah persepsi atau pandangan seseorang terhadap kepercayaan kepercayaan orang lain yang akan mempengaruhi niat untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku yang sedang dipertimbangkan (Ajzen, 1988). Norma subjektif diukur menggunakan empat item pernyataan dengan skala 1 sampai 7 yang diadaptasi dari (Jerry B. Hays, 2013); (Rustiarini & Sunarsih, 2017).

### Kontrol Perilaku Persepsian

Kontrol perilaku persepsian adalah sebagai kemudahan atau kesulitan persepsian untuk melakukan perilaku (Ajzen, 1991). Kontrol perilaku persepsian diukur menggunakan empat item pernyataan dengan skala 1 sampai 7 yang diadaptasi dari (Jerry B. Hays, 2013); (Rustiarini & Sunarsih, 2017).

### Pengujian Hipotesis

Adapun persamaan model regresi ditunjukkan berikut ini;

Persamaan 1

$$NW = \alpha + b1SW + b2NS + b3KPP + e$$

Persamaan 2

$$PW = \alpha + b4KPP + b5NW + e$$

Persamaan 3

$$SW = b6NS + e$$

Dimana:

Perilaku *Whistleblowing* (PW), Niat *Whistleblowing* (NW), Sikap *Whistleblowing* (SP), Norma Subjektif (NS), dan Kontrol Perilaku Persepsian (KPP).

Alat dalam pengujian hipotesis menggunakan Partial Least Square (PLS) dengan kriteria pengujian hipotesis yakni; Jika Prob < 0.05, maka H0 ditolak, artinya terdapat pengaruh yang signifikan antara satu variable independen terhadap variable dependen.

Jika Prob > 0.05, maka H0 diterima, artinya tidak ada pengaruh yang signifikan antara satu variable independen terhadap variable dependen.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Hasil

Pengujian pertama dilakukan dengan menguji model struktural dengan melihat nilai R<sup>2</sup> yang merupakan uji *Goodness of the fit*. Konstruk Perilaku *Whistleblowing* memperoleh nilai R<sup>2</sup> sebesar 0.802 yang dapat diinterpretasikan bahwa variabel pada Perilaku *Whistleblowing* dapat dijelaskan oleh konstruk Sikap *Whistleblowing*, Norma



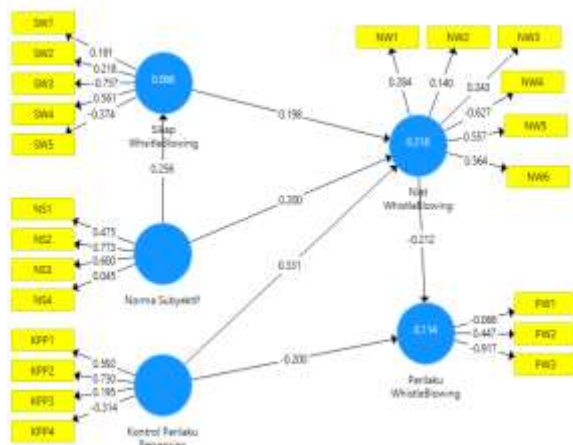


Subyektif, Kontrol Perilaku Persepsian dan Niat *Whistleblowing* sebesar 81.2% (0.812 x 100%) sedangkan sisanya 18.8% (100% - 81.2%) dijelaskan oleh variabel lain diluar yang diteliti. Sedangkan nilai R-square Niat *Whistleblowing* sebesar 0.802, artinya bahwa variabel pada Niat *Whistleblowing* mampu dijelaskan oleh konstruk Sikap *Whistleblowing*, Kontrol Perilaku Persepsian dan Norma Subyektif sebesar 80.2%. Hasil nilai R-square selengkapnya disajikan pada tabel di bawah ini.

Tabel 1. Nilai R-Square

Konstruk	R Square
NW (Z)	0.802
PW (Y)	0.812

Uji selanjutnya adalah melihat signifikansi pengaruh antar konstruk independen terhadap dependen dan menjawab apa yang telah dihipotesiskan. Pengujian dengan taraf signifikansi 5% jika nilai t-statistic > 1.96 maka hipotesis nol (H0) ditolak. Nilai t-statistik koefisien pengaruh dari konstruk laten diperoleh dari *PLS Bootstrapping*. Hasil Model *PLS Bootstrapping* disajikan pada gambar di bawah ini.



Gambar 1. Hasil Model *PLS Bootstrapping*

Nilai koefisien pengaruh sikap *Whistleblowing* terhadap niat *Whistleblowing* sebesar 0.198, nilai

standard deviation 0.281, nilai t-statistik 4.705 dan p-values 0.000. Nilai t-statistik 4.705 > 1.96 dan p-value 0.000 < 0.05 maka hipotesis H1 diterima. Hasil ini menyatakan bahwa sikap *Whistleblowing* berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat *Whistleblowing* dan mendukung penelitian (Sarikhani & Ebrahimi, 2021); (Tuan Mansor et al., 2022a) yang menemukan bahwa sikap baik yang dimiliki auditor memungkinkan mereka untuk melaporkan kecurangan. Pada kalangan pegawai negeri, (Dalan et al., 2019) menemukan sikap merupakan kunci penentu perilaku *Whistleblowing*. Kemudian nilai koefisien pengaruh norma subyektif terhadap niat *Whistleblowing* sebesar 0.748, nilai standard deviation 0.129, nilai t-statistik 19.346 dan p-values 0.000. Nilai t-statistik 7.810 > 1.96 dan p-value 0.000 < 0.05 maka hipotesis H2 diterima. Hasil ini menyatakan bahwa norma subyektif berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat *Whistleblowing*. Hasil penelitian mendukung hasil (Tarjo et al., 2019); (May-Amy et al., 2020) yang menemukan bahwa sekretaris perusahaan publik di Malaysia bertindak demi kepentingan pemangku kepentingan memungkinkan mereka untuk melaporkan kecurangan. (Trongmateerut & Sweeney, 2013) menguji perbedaan niat responden thailand yang kolektivitas dan Amerika yang individualis, menemukan bahwa responden dengan budaya kolektivitas memiliki niat yang lebih kuat.

Sedangkan nilai koefisien pengaruh kontrol perilaku persepsian terhadap niat *Whistleblowing* sebesar 0.165, nilai standard deviation 0.123, nilai t-statistik 3.342 dan p-values 0.000. nilai t-statistik 3.342 > 1.96 dan p-value 0.000 < 0.05 maka hipotesis H3a diterima. Hasil ini menyatakan bahwa kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif signifikan terhadap niat *Whistleblowing* dan hasil ini mendukung penelitian (Tuan Mansor et al., 2020); (Sarikhani & Ebrahimi, 2021)



menemukan bahwa niat para akuntan untuk melaporkan kesalahan dipengaruhi oleh ada tidaknya peluang atau hambatan dalam melakukannya. Selanjutnya nilai koefisien pengaruh konstruk kontrol perilaku persepsian terhadap perilaku *Whistleblowing* sebesar 0.048, nilai standard deviation 0.088, nilai t-statistik 2.550 dan p-values 0.030. Nilai t-statistik  $2.550 > 1.96$  dan p-value  $0.030 < 0.05$  maka hipotesis H3b diterima. Hasil ini menyatakan bahwa kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku *Whistleblowing*. Hasil ini mendukung penelitian (May-Amy et al., 2020) yang menemukan bahwa semakin sedikit hambatan yang dapat diantisipasi, semakin besar perilaku *Whistleblowing* sekretaris perusahaan publik.

Terakhir nilai koefisien pengaruh niat *Whistleblowing* terhadap perilaku *Whistleblowing* sebesar 0.052, nilai standard deviation 0.105, nilai t-statistik 2.499 dan p-values 0.000. Nilai t-statistik  $2.499 > 1.96$  dan p-value  $0.000 < 0.05$  maka hipotesis H4 diterima. Hasil ini membuktikan bahwa niat *Whistleblowing* berpengaruh positif signifikan terhadap perilaku *Whistleblowing*. Hasil ini mendukung penelitian (Rustiarini & Sunarsih, 2017) yang menemukan niat auditor merupakan representasi kognitif dari kesiapan seorang auditor untuk melakukan suatu perilaku termasuk *Whistleblowing*. Hasil berbeda ditemukan (May-Amy et al., 2020), hal ini disebabkan karena rendahnya kontrol perilaku atau rendahnya kemampuan untuk melakukan *Whistleblowing*, meskipun memiliki niat baik. Nilai koefisien pengaruh norma subyektif terhadap sikap *Whistleblowing* sebesar 0.051, nilai standard deviation 0.153, nilai t-statistik 6.336 dan p-values 0.000. Nilai t-statistik  $6.336 > 1.96$  dan p-value  $0.000 < 0.05$  maka hipotesis H5 diterima. Hasil ini menyatakan bahwa

norma subyektif berpengaruh positif dan signifikan terhadap sikap *Whistleblowing*, hal ini mendukung penelitian (Tarjo et al., 2019) yang mengemukakan bahwa sikap seseorang dibentuk oleh norma-norma subyektif yang berlaku dalam kelompoknya.

### Pembahasan

Sikap yang dimiliki oleh seseorang dapat memicu niat untuk berperilaku tertentu jika mereka merasakan dampak positif yang diterimanya. Semakin positif sikap seseorang, semakin tinggi niat untuk melakukan sesuatu. Dalam hal *Whistleblowing*, keyakinan tentang konsekuensi pelaporan penipuan berkontribusi untuk membentuk sikap terhadap *Whistleblowing* (Namazi & Ebrahimi, 2017).

Konsekuensi yang diterima oleh auditor BPK sebagai auditor yang bekerja pada Lembaga pemerintahan yang memiliki tugas dan kewenangan dilindungi oleh undang-undang, tentu akan berdampak positif jika mereka berhasil mengungkapkan kesalahan dalam pengelolaan keuangan pemerintah. Selain itu, sikap independensi memungkinkan mereka untuk melaporkan setiap kesalahan sebagai tuntutan profesi.

Memang konsekuensi yang berdampak negatif dapat diterima oleh auditor BPK yang dapat mempengaruhi sikap sehingga menurunkan niat *Whistleblowing*, seperti terancam sanksi dan kriminalisasi karir (Rustiarini & Sunarsih, 2017), akan tetapi peningkatan profesionalisme auditor melalui pengembangan karir secara berkala dan keberadaan BPK sebagai lembaga negara yang bebas dan mandiri dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana amanah undang-undang dapat menghindarkan auditor untuk memperoleh dampak negatif dari sikap mereka dan tentunya hal ini dapat meningkatkan niat *Whistleblowing*.



Hasil penelitian yang menunjukkan bahwa sikap *Whistleblowing* berpengaruh positif terhadap niat *Whistleblowing* mendukung beberapa hasil penelitian seperti (Sarikhani & Ebrahimi, 2021); (Tuan Mansor et al., 2022a) yang menemukan sikap mempengaruhi niat *Whistleblowing*, (Dalan et al., 2019) pegawai negeri sipil, (Alleyne et al., 2019); (Zakaria et al., 2016) karyawan perusahaan. Hasil yang berbeda ditemukan (Tuan Mansor et al., 2020); (Rustiarini & Sunarsih, 2017) pada auditor eksternal pemerintah di Malaysia dan Indonesia.

Norma subjektif merupakan tekanan sosial bagi seseorang untuk melakukan atau tidak terhadap suatu perilaku. Hal ini juga menunjukkan bahwa sejauh mana tekanan sosial yang diperoleh seseorang dari orang lain, tekanan yang dimaksud dapat berasal dari individu atau kelompok masyarakat. Secara terperinci, tekanan sosial berasal dari anggota keluarga, teman, rekan kerja, atasan langsung (Carpenter & Reimers, 2005).

Norma subyektif dapat dibedakan menjadi dua jenis: norma injungtif dan norma deskriptif. Komponen injunctive menyangkut apakah seseorang percaya bahwa jaringan sosialnya ingin dia melakukan suatu perilaku, sedangkan komponen deskriptif berkaitan dengan apakah jaringan sosial seseorang melakukan perilaku tersebut (Rhodes et al., 2006).

Dalam konteks *Whistleblowing*, dukungan yang diberikan kepada seseorang sangat penting bagi orang tersebut untuk melaporkan suatu pelanggaran, begitupun jika rekan kerja dan atasan memberikan dukungan maka seseorang sudah pasti melaporkan terjadinya pelanggaran. Dalam sistem kerja auditor pemerintahan di BPK, dimana pekerjaan audit dilakukan secara berkelompok dimana terdapat rekan kerja dan atau atasan langsung memungkinkan auditor memiliki niat *Whistleblowing*, jika lingkungan kerja memberikan dukungan

kepada auditor untuk melaporkan kesalahan yang ditemukan.

Beberapa penelitian mendukung hasil penelitian kami dimana (Sarikhani & Ebrahimi, 2021) menemukan dukungan individu dan kelompok yang diberikan pada akuntan yang bekerja dalam perusahaan publik di Iran memainkan peran penting dalam membentuk niat *Whistleblowing*. Hasil yang sama ditemukan (May-Amy et al., 2020) pada sekretaris perusahaan publik dan pegawai negeri non eksekutif (Dalan et al., 2019) serta petugas kepolisian (Zakaria et al., 2016) di Malaysia. (Trongmateerut & Sweeney, 2013) menemukan norma subjektif lebih kuat mempengaruhi niat *Whistleblowing* bagi responden dengan budaya kolektif Thailand daripada budaya individu USA. Hasil berbeda dikemukakan (Tuan Mansor et al., 2022a) yang menemukan bahwa dalam auditor eksternal, orang-orang penting dilingkungan auditor tidak mendukung mereka untuk melaporkan kesalahan.

Kontrol perilaku persepsian merupakan bentuk keyakinan individu terhadap adanya sumber daya dan peluang yang dapat memotivasi perilaku individu atau tidak adanya sumber daya dan adanya hambatan yang dapat meredam keinginan individu untuk melakukan suatu perilaku (Alleyne et al., 2019). Singkatnya, kontrol perilaku persepsian yang dimiliki seseorang, maka semakin besar kemungkinan mereka memiliki niat untuk melakukan suatu perilaku (Park & Blenkinsopp, 2009).

Dalam hubungan kontrol perilaku persepsian dan niat *Whistleblowing* yang dimiliki auditor pemerintahan, hasil positif menunjukkan bahwa auditor BPK sebagai auditor eksternal pemerintah memiliki peluang untuk melaporkan kesalahan sehingga mereka memiliki niat. Hal ini diperoleh dari fungsi BPK sebagai Lembaga pemerintah yang memiliki kewenangan untuk melaksanakan audit atas penggunaan dana pemerintah dilindungi Undang-



undang. Selain itu, secara institusi, BPK memiliki tata kelola yang baik dengan dukungan penuh bagi auditor untuk melakukan *Whistleblowing* terhadap kesalahan yang ditemukan dalam pelaksanaan audit mereka.

Hasil penelitian menemukan hubungan positif signifikan control perilaku persepsian terhadap niat *Whistleblowing* mendukung penelitian (Tuan Mansor et al., 2020); dan (Zakaria et al., 2016) masing-masing meneliti niat *Whistleblowing* auditor eksternal dan petugas kepolisian di Malaysia. (Dalan et al., 2019) juga menemukan hal sama pada pegawai negeri non eksekutif, meskipun control perilaku persepsian tidak memiliki pengaruh terhadap perilaku *Whistleblowing*. Dalam konteks Indonesia, kontrol perilaku persepsian ditemukan berpengaruh positif signifikan terhadap niat *Whistleblowing* auditor pemerintahan di Bali (Rustiarini & Sunarsih, 2017).

Selain menimbulkan niat, kontrol perilaku persepsian memiliki hubungan positif terhadap perilaku *Whistleblowing*. Hal ini menunjukkan bahwa auditor BPK memiliki kemampuan dan keyakinan dalam memberikan penilaian atau mengendalikan perilaku untuk menentukan bahwa *Whistleblowing* merupakan suatu perilaku yang benar. Kode etik yang dijunjung tinggi oleh auditor BPK juga memberikan dukungan bahwa *Whistleblowing* merupakan perilaku etis. Seperti halnya niat, perilaku *Whistleblowing* dilakukan auditor BPK karena dukungan organisasi termasuk atasan sehingga auditor merasa bahwa perilaku *Whistleblowing* menghindarkan mereka dari sanksi administrasi seperti mutasi, dan penurunan jabatan. Hasil penelitian yang menemukan bahwa control perilaku persepsian memiliki pengaruh positif signifikan terhadap perilaku *Whistleblowing* mendukung penelitian (Rustiarini & Sunarsih, 2017) yang meneliti auditor BPKP dan BPK dan sekretaris

perusahaan publik di Malaysia (May-Amy et al., 2020), namun hasil ini berbeda dengan yang ditemukan (Dalan et al., 2019) yang meneliti pegawai negeri dan hal ini mungkin disebabkan pegawai negeri sulit untuk berperilaku *Whistleblowing* terhadap tindakan ilegal atau tidak sah dalam organisasi pemerintahan.

Niat sangat menentukan kesiapan seseorang dan merupakan prediksi yang baik dalam melakukan suatu perilaku. (Ajzen, 1991) mengemukakan bahwa niat merupakan prediktor seseorang untuk mencoba dan kesungguhan untuk melakukan perilaku yang telah direncanakan. Dalam konteks *Whistleblowing*, niat berkaitan erat dengan kemungkinan seseorang untuk melakukan suatu perilaku, yakni melaporkan kesalahan yang telah diamati. Dalam lingkungan kerja BPK sebagai auditor independen pemerintah, sistem kerja dibutuhkan untuk memberikan dukungan pada auditor bahwa *Whistleblowing* merupakan sesuatu yang dibutuhkan untuk dapat mengungkapkan kesalahan dalam pengelolaan dana pemerintah. Jika auditor BPK menganggap bahwa *Whistleblowing* itu penting, maka mereka dapat membentuk niat untuk melakukan hal tersebut dalam suatu perilaku yang nyata. Beberapa penelitian memberikan dukungan terhadap hubungan niat dan perilaku *Whistleblowing* sebagaimana (May-Amy et al., 2020) menemukan hubungan signifikan dimana niat sekretaris perusahaan publik mendorong mereka untuk melakukan perilaku aktual sebagai *Whistleblowing*.

Dalam konteks Indonesia, hal yang sama ditemukan (Rustiarini & Sunarsih, 2017) pada auditor pemerintah BPK dan BPKP di Bali. Terakhir, kami menguji hubungan norma subjektif dan sikap *Whistleblowing*, sebagaimana dikemukakan (C. Lee, 2008) dimana individu memiliki motivasi untuk menyesuaikan diri terhadap norma-norma kelompok sehingga sikap cenderung



ditentukan oleh kelompok dan bukan individu. Beberapa penelitian menemukan hasil bahwa norma subjektif memiliki pengaruh positif terhadap sikap *Whistleblowing*, meskipun jika berkaitan dengan budaya, budaya dengan masyarakat kolektif lebih kuat dibandingkan individual (Trongmateerut & Sweeney, 2013). Hal sama juga dikemukakan (Tarjo et al., 2019) bahwa sikap pegawai bank di Jawa Timur ditentukan oleh norma-norma subjektif yang berlaku dalam kelompok mereka.

## SIMPULAN

Penelitian ini menggunakan kontruk Theory of Planned Behaviour (TPB) yang dikembangkan (Ajzen, 1988) dengan kontruk sikap, norma subjektif, kontrol perilaku persepsian, niat, dan perilaku dalam konteks auditor BPK perwakilan Sulawesi Selatan untuk menjadi *Whistleblowing*. Hasil penelitian menemukan bahwa seluruh kontruk memiliki hubungan positif signifikan dengan berbagai pengujian. Kami pertama melakukan pengujian hubungan sikap *Whistleblowing*, norma subjektif, dan kontrol perilaku persepsian terhadap niat *Whistleblowing*, selain itu, kontrol perilaku persepsian diuji hubungannya dengan perilaku *Whistleblowing*. Pengujian lainnya kami lakukan terhadap hubungan niat dan perilaku *Whistleblowing* serta norma subjektif dan sikap *Whistleblowing*.

Penelitian ini memberikan kontribusi terhadap BPK sebagai Lembaga yang memiliki kewenangan berdasarkan undang-undang dalam melakukan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan pemerintah untuk membangun lingkungan kerja yang dapat mendorong auditor mereka untuk memiliki niat sehingga dapat melakukan perilaku nyata sebagai *Whistleblowing*. Dalam khasanah keilmuan, penelitian ini memberi kontribusi terhadap kajian *Whistleblowing* terkhusus auditor BPK yang melakukan pekerjaan audit untuk memberikan

kepastian bahwa pengelolaan keuangan pemerintah telah sesuai Undang-Undang dengan menggunakan kontruk Theory of Planned Behaviour (TPB).

Penelitian ini memiliki keterbatasan pada ruang lingkup populasi yang terbatas pada auditor yang bekerja pada kantor BPK perwakilan Sulawesi Selatan dan pengujian yang hanya menggunakan kontruk Theory of Planned Behaviour (TPB). Penelitian masa depan diharapkan dapat mengembangkan kajian *Whistleblowing* dengan menggunakan perbandingan niat dan perilaku *Whistleblowing* auditor eksternal BPK dengan auditor internal pemerintah baik BPKP maupun Inspektorat. Selain itu, penelitian selanjutnya dapat melakukan pengujian terhadap kontruk-kontruk selain yang terdapat dalam Theory of Planned Behaviour (TPB) sehingga dapat memberikan wawasan yang lebih luas terhadap perilaku *Whistleblowing* auditor pemerintah.

## REFERENSI

- Ajzen, I. (1988). *Attitudes, Personality, and Behavior*. Dorsey Press, Chicago.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211.  
[https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- Ajzen, I. (2002). Perceived behavioral control, self-efficacy, locus of control, and the theory of planned behavior. *Journal of Applied Social Psychology*, 32(4), 665–683.  
<https://doi.org/10.1111/j.1559-1816.2002.tb00236.x>
- Ajzen, I., Lohmann, S., & Albarracin, D. (2018). The Influence of Attitudes on Behavior. *University of Illinois at Urbana-Champaign Key, May*.
- Alleyne, P., Roszaini Haniffa, & Mohammad Hudaib. (2019). Does



- group cohesion moderate auditors' Whistleblowing intentions? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 34, 69–90. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2019.02.004>
- Bock, Gee-Woo, Zmud, R. W., Kim, Young-Gul, & Lee, Jae-Nam. (2005). Behavioral Intention Formation in Knowledge Sharing: Examining the Roles of Motivators, Social-psychological Forces, and Organizational Climate. *MIS Quarterly*, 29(01), 87–111. <https://doi.org/10.2307/25148669>
- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2005). Unethical and fraudulent financial reporting: Applying the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 60(2), 115–129. <https://doi.org/10.1007/s10551-004-7370-9>
- Chiu, R., & Erdener, C. (2003). The ethics of peer reporting in Chinese societies: evidence from Hong Kong and Shanghai The ethics of peer reporting in Chinese societies: evidence from Hong Kong and Shanghai. *Int. J. of Human Resource Management*, 14(Maret 2003), 335–353. <https://doi.org/10.1080/0958519021000029153>
- Chiu, R. K. (2003). Ethical Judgment and Whistleblowing Intention: Examining the Moderating Role of Locus of Control. *Journal of Business Ethics*, 43(1–2), 65–74. <https://doi.org/10.1023/A:1022911215204>
- Dalan, S. N. A. B., Singh, J. S. K., Selvanathan, M., & Singh, J. K. H. J. (2019). Whistleblowing behaviour at work: a study among non-executive public servants in Malaysia. *Amazonia Investiga*, 8(18), 337–350.
- Hartwick, J., & Barki, H. (1994). Explaining the Role of User Participation in Information System Use. *Management Science*, September 2015.
- Hassan, L. M., Shaw, D., & Shiu, E. (2016). Who Says There is an Intention–Behaviour Gap? Assessing the Empirical Evidence of an Intention–Behaviour Gap in Ethical Consumption. *Journal of Business Ethics*, 136(2), 219–236. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2440-0>
- Iskandar, A., & Saragih, R. (2018). Pengaruh Sikap Ke Arah Perilaku, Norma Subjektif, Dan Persepsi Kontrol Atas Perilaku Terhadap Niat Dan Perilaku Whistleblowing Cpn. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 63–84. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v4i1.142>
- Jerry B. Hays. (2013). An investigation of the motivation of management accountants to report fraudulent accounting activity: Applying the theory of planned behavior. *Nova Southeastern University ProQuest Dissertations Publishing*.
- Jogiyanto. (2007). *Sistem Informasi Keperilakuan (edisi revisi)*. Penerbit Andi.
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2018). Whistleblowing intentions among public accountants in indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*, 152(2), 573–588. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3318-0>
- Lee, C. (2008). Modifying an American Consumer Behavior Model for Consumers in Confucian Culture: *Journal of International Consumer Marketing*, April 2015, 37–41. <https://doi.org/10.1300/J046v03n01>
- Lee, H., Kang, M. M., & Kim, S. Y. (2021). A Psychological Process of Bureaucratic Whistleblowing:



- Applying the Theory of Planned Behavior. *American Review of Public Administration*, 51(5), 374–392. <https://doi.org/10.1177/02750740211003345>
- Lewis, W., Agarwal, R., & Sambamurthy, V. (2003). Sources of Influence on Beliefs about Information Technology Use: An Empirical Study of Knowledge Workers. *MIS Quarterly: Management Information Systems*, 27(4), 657–678.
- May-Amy, Y. C., Han-Rashwin, L. Y., & Carter, S. (2020). Antecedents of company secretaries' behaviour and their relationship and effect on intended Whistleblowing. *Corporate Governance (Bingley)*, 20(5), 837–861. <https://doi.org/10.1108/CG-10-2019-0308>
- Mesmer-Magnus, J. R., & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of Whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62(3), 277–297. <https://doi.org/10.1007/s10551-005-0849-1>
- Namazi, M., & Ebrahimi, F. (2017). A study of accountants' whistle-blowing intention: Evidence from Iran. *International Journal of Business Governance and Ethics*, 12(4), 349–373. <https://doi.org/10.1504/IJBGE.2017.090213>
- Nawawi, A., & Salin, A. S. A. P. (2018). Whistle blowing intentions – evidence from Malaysian PLC. *International Journal of Law and Management*, 60(5), 1111–1125. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-04-2017-0096>
- Nayir, D. Z., Rehg, M. T., & Asa, Y. (2016). Influence of Ethical Position on Whistleblowing Behaviour: Do Preferred Channels in Private and Public Sectors Differ? *Journal of Business Ethics*, 149(1), 147–167. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3035-8>
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 153–172. [https://doi.org/10.1007/978-94-007-4126-3\\_8](https://doi.org/10.1007/978-94-007-4126-3_8)
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). Whistleblowing as planned behavior - A survey of south korean police officers. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 545–556. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9788-y>
- Rhodes, R. E., Blanchard, C. M., & Matheson, D. H. (2006). A multicomponent model of the theory of planned behaviour. *British Journal of Health Psychology*, 11(1), 119–137. <https://doi.org/10.1348/135910705X52633>
- Rustiarini, N. W., & Sunarsih, N. M. (2017). Factors influencing the Whistleblowing behaviour: A perspective from the theory of planned behaviour. *Asian Journal of Business and Accounting*, 10(2), 187–214.
- Sarikhani, M., & Ebrahimi, F. (2021). Whistleblowing by accountants: an integration of the fraud pentagon and the extended theory of planned behavior. *Meditari Accountancy Research*. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2020-1047>
- Tarjo, Prasetyo, Suwito, A., Aprillia, I. D., & Ramadan, G. R. (2019). Theory of planned behavior and Whistleblowing intention. *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 23(1), 43–57. <https://doi.org/10.26905/jkdp.v23i1.2714>
- Triantoro, H. D., Utami, I., & Joseph, C. (2020). Whistleblowing system,



- Machiavellian personality, fraud intention: An experimental study. *Journal of Financial Crime*, 27(1), 202–216. <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2019-0003>
- Trongmateerut, P., & Sweeney, J. T. (2013). The Influence of Subjective Norms on Whistle-Blowing: A Cross-Cultural Investigation. *Journal of Business Ethics*, 112(3), 437–451. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1270-1>
- Tuan Mansor, T. M., Ariff, A. M., & Hashim, H. A. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1033–1055. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2484>
- Tuan Mansor, T. M., Ariff, A. M., Hashim, H. A., & Ngah, A. H. (2022a). External Whistleblowing intentions of auditors: a perspective based on stimulus–organism–response theory. *Corporate Governance (Bingley)*, 22(4), 871–897. <https://doi.org/10.1108/CG-03-2021-0116>
- Tuan Mansor, T. M., Ariff, A. M., Hashim, H. A., & Ngah, A. H. (2022b). Whistleblowing intentions among external auditors: an application of the moderated multicomponent model of the theory of planned behaviour. *Meditari Accountancy Research*, 30(5), 1309–1333. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2020-0948>
- Wahyuni, L., Chariri, A., & Yuyetta, E. A. (2021). Whistleblowing Intention: Theory of Planned Behavior Perspectives. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(1), 335–341. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2021.vo18.no1.335>
- Zakaria, M., Siti Noor Azmawaty Abd Razak, & Muhammad Saiful Anuar Yusoff. (2016). The Theory of Planned Behaviour as a Framework for Whistle-Blowing Intentions. *Review of European Studies*, 8(3), 221. <https://doi.org/10.5539/res.v8n3p221>

