



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



Jurnal Akuntansi Multiparadigma

www.jamal.ub.ac.id



## PENTINGNYA PENILAIAN ETIS DALAM PENGUNGKAPAN SKANDAL AKUNTANSI

Silfia Herlina, Erina Sudaryati

Universitas Airlangga, Jl. Airlangga No.4 - 6, Surabaya 60115

Surel: [silfia.herlina-2018@feb.unair.ac.id](mailto:silfia.herlina-2018@feb.unair.ac.id), [erina.sudaryati@feb.unair.ac.id](mailto:erina.sudaryati@feb.unair.ac.id)

Volume 11  
Nomor 1  
Halaman 178-190  
Malang, April 2020  
ISSN 2086-7603  
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:  
**04 Februari 2020**  
Tanggal Revisi:  
**21 April 2020**  
Tanggal Diterima:  
**30 April 2020**

### Kata kunci:

*ethical sensitivity, moral, penilaian etis, penyelewengan*



**Abstrak: Pentingnya Penilaian Etis dalam Pengungkapan Skandal Akuntansi.** Penelitian ini berupaya untuk membuktikan adanya efek penilaian etis dalam memediasi kepekaan etis dan *whistleblowing*. Metode analisis yang digunakan adalah *Partial Least Square* (PLS) dengan sampel auditor yang bekerja di Inspektorat Jawa Timur dan Lembaga Audit Tertinggi Indonesia. Penelitian menunjukkan bahwa proses individu melakukan penilaian etis akan berdampak pada setiap tindakan dan keputusan yang diambil sehingga lebih peka untuk mengungkap tindakan penyelewengan dari berbagai kasus yang ditangani. Oleh karena itu, pihak terkait sebaiknya memperhatikan aspek penilaian dan kepekaan etis sebagai salah satu hal yang dipertimbangkan dalam melakukan pengungkapan

**Abstract: The Importance of Ethical Judgment in Disclosure of Accounting Scandals.** This study seeks to prove the effect of ethical judgments in mediating ethical sensitivity and whistleblowing of accounting scandals. The method used is the *Partial Least Square* (PLS) with a sample of auditors working in the East Java Inspectorate and the Supreme Audit Institution of Indonesia. This study shows that an individual's process of carrying out ethical judgments will have an impact on every action taken so that it is more sensitive to uncovering the deviations from the various cases. Therefore, related parties should pay attention to aspects of ethical judgment and ethical sensitivity as the main things considered.

**Mengutip ini sebagai:** Herlina, S., & Sudaryati, E. (2020). Pentingnya Penilaian Etis dalam Pengungkapan Skandal Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 11(1), 178-190. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2020.11.1.11>

Fenomena terkait tindakan *whistleblower* meliputi skandal akuntansi yang memaksa Agus Condro dalam kasus Deputy Bank Indonesia tahun 2004 dan Yohanes Woworuntu dalam kasus sistem administrasi badan hukum yang terjadi pada tahun 2010. Birokrasi perlu diperbaiki untuk merealisasikan sistem yang mampu mendeteksi korupsi sekecil mungkin (Asad et al., 2019). Jamaluddin & Syarifuddin (2014) menguraikan bahwa *whistleblowing* adalah tindakan seseorang dalam sebuah organisasi dengan memberikan informasi baik be-

rupa temuan bersifat material maupun non material kepada publik atau pejabat atasan. Selain itu *whistleblowing* dinilai sebagai tindakan yang terbukti lebih efektif dalam mencegah terjadinya kecurangan daripada menggunakan metode lain seperti audit internal, tindakan pengendalian internal, dan audit eksternal Dalam penelitian Alleyne et al. (2017), dijelaskan bahwa indikator *whistleblowing* adalah anonimitas (merahasiakan identitas *whistleblower*), independensi, akses yang mudah, dan tindak lanjut. Adapun usaha yang dapat dilakukan untuk pening-

katan kinerja suatu organisasi dengan mengatasi tindakan kecurangan yang terjadi, *whistleblowing* yang didukung dengan beberapa faktor yaitu kepekaan etis dan penilaian etis. Beberapa penelitian yang terkait *whistleblowing* yakni Baloria et al. (2017), Bernawati & Napitupulu (2018), Erkmien et al. (2014), Gholami et al. (2015), Liu & Ren (2017), MacGregor & Stuebs (2014), Rodgers & Fayi (2019), Ugaddan & Park (2019), Valentine & Godkin (2019), dan Zhang et al. (2013).

Penyelenggaraan pemerintahan yang baik disusun dan diterapkan berdasarkan kebijakan negara yang demokratis dalam era globalisasi. Proses penerapan demokrasi mendapat kontrol masyarakat yang kuat terhadap penyelenggaraan pemerintahan. Pemerintahan dibentuk guna membangun serta menjaga sistem sosial dengan konsep transformasi paradigma keterbukaan berbagai program pembangunan, peningkatan kualitas pelayanan publik dan didukung pemerintahan yang bebas korupsi. Berbagai perbaikan birokrasi perlu dilakukan oleh pemerintah secara menyeluruh dalam berbagai aspek baik pada eksekutif, legislatif, maupun yudikatif guna menciptakan tatanan pemerintahan *good* dan *clean governance*. Pemerintah mengusahakan terciptanya sistem pemerintahan yang bersih, bebas dari perbuatan kolusi, korupsi, dan nepotisme dengan tujuan mengurangi kesempatan penyalahgunaan segala kewenangan yang dipercayakan negara di antaranya bagi pejabat daerah serta aparat negara dalam mengelola anggaran negara. Penyalahgunaan tersebut memberikan keuntungan pribadi baik secara material maupun non-material atau lebih dikenal dengan istilah *fraud*. Skandal *fraud* pada penerapan tata kelola pemerintahan menjadi salah satu perhatian dari para regulator.

Implementasi tata kelola pemerintahan yang baik di Indonesia dapat menjadi hal penting pada era reformasi. Penerapan tata kelola pemerintahan yang baik menjadi salah satu usaha mengurangi dampak dari krisis keuangan yang terjadi akibat adanya *fraud* di dalam pemerintahan yang kemungkinan akan menurunkan kualitas kepercayaan publik. Auditor berperan penting dalam upaya peningkatan kinerja suatu organisasi untuk mengatasi tindakan kecurangan yang terjadi. Peran auditor sebagai *whistleblower* membuat auditor harus selalu menjaga tingkat penalaran moral saat

melakukan profesinya. Hal tersebut penting karena penilaian yang berkualitas dan akuntabilitas serta tidak memihak siapa pun sangat dibutuhkan oleh masyarakat. Pemahaman dan penerapan nilai yang sejalan pada individu turut memberikan pengaruh guna menguatkan dasar seseorang dalam melakukan penilaian etis atau penilaian audit. Penilaian etis dibentuk dari tingkat kepekaan yang dimiliki oleh setiap auditor dalam mengidentifikasi temuan permasalahan di institusi mana pun.

Salah satu institusi pemerintahan yang bertugas melakukan audit pada anggaran negara yang dikelola oleh pejabat yakni Inspektorat dan hal ini berkaitan dengan ranah akuntansi pemerintahan khususnya terkait dengan auditor sebagai pengawas dan pemeriksa kondisi akuntansi keuangan anggaran pemerintahan. Pelaksanaan pengawasan berpatokan pada UU No. 32 Tahun 2004 yang didukung Keputusan Mendagri No 64 Tahun 2004. Inspektorat daerah khususnya Jatim memiliki tugas serta fungsi khusus melakukan perencanaan program pengawasan, merumuskan kebijakan serta fasilitas pengawasan dan melakukan pemeriksaan, pengusutan, pengujian serta penilaian tugas pengawasan. Berbagai tugas khusus Inspektorat Jatim tersebut menunjukkan bahwa lembaga ini memiliki pengaruh pada pengawasan keuangan daerah atau APBD Jatim dengan baik agar hasil audit wajar tanpa pengecualian sehingga para auditor Inspektorat Jatim dinilai memiliki peran dalam melakukan tindakan *whistleblowing*. Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh kepekaan etis terhadap *whistleblowing*, pengaruh kepekaan etis terhadap penilaian etis, dan pengaruh penilaian etis terhadap *whistleblowing*. Kebaharuan penelitian ini yakni penggunaan penilaian etis sebagai variabel mediasi untuk menguji pengaruh *ethical sensitivity* terhadap *whistleblowing*. *Grand theory* yang dijadikan acuan adalah *Theory Planned Behavior*, berisikan niat seseorang dalam melakukan suatu tindakan perubahan dipengaruhi oleh keyakinan di antaranya meliputi keyakinan perilaku, normatif, dan pengendali.

## METODE

Penelitian ini menggunakan beberapa variabel dalam pengujian. Variabel bebas dalam penelitian ini ditunjukkan oleh kepekaan etis. Variabel mediasi ditunjukkan oleh

penilaian etis. Sementara itu, untuk variabel terikatnya ditunjukkan oleh *whistleblowing*. Bagian berikutnya mendeskripsikan masing-masing variabel. Penggunaan variabel mediasi khususnya penilaian etis adalah untuk menguji keberhasilan auditor dalam melakukan pengungkapan skandal akuntansi.

*Whistleblowing* mendeskripsikan adanya suatu niat dalam melakukan tindakan untuk melaporkan kecurangan baik yang dilakukan oleh perusahaan maupun pimpinan kepada pihak berwenang atau terkait. Dimensi atau indikator variabel *whistleblowing* di antaranya meliputi anonimitas yang menjelaskan adanya sebuah sistem yang disusun dengan baik dengan tujuan merahasiakan atau menyamarkan identitas *whistleblower*. Selanjutnya, independensi menjelaskan rasa nyaman yang dirasakan oleh pihak pelapor dengan tujuan pelaporan yang dilaporkan ditindaklanjuti oleh pihak yang independen atau pihak tersebut tidak terpengaruh oleh pihak lainnya. Selain itu, terdapat akses yang mudah. Akses yang dimaksud adalah kemudahan penyaluran informasi dengan komunikasi kepada pihak terpercaya dalam melaporkan adanya tindakan pelanggaran. Keempat yakni tindak lanjut di mana pelanggaran yang dilaporkan kemudian ditindaklanjuti untuk menentukan tindakan yang diperlukan dalam menyelidiki suatu pelanggaran. Hal ini akan menunjukkan manfaat tindakan tersebut dan dapat mendorong untuk lebih aktif lagi melaporkan tindakan pelanggaran (Alleyne et al., 2017; Chaudhary et al., 2019).

Penilaian etis merupakan hal yang dilakukan pegawai terhadap organisasi ataupun sesama pegawai dalam menjalankan perilaku etis (Gholami et al., 2015). Indikator yang digunakan dalam mengukur penilaian etis oleh Yeoh (2014) didefinisikan sebagai penilaian etika mengenai keadilan, penilaian etika mengenai kebenaran, penilaian etika yang dapat diterima oleh keluarga, penilaian etika yang diterima secara tradisi, penilaian etika yang diterima secara budaya, menghindari untuk melakukan pelanggaran atas janji yang diucapkan, menghindari untuk melakukan pelanggaran atas kesepakatan yang ditulis dan konsistensi penilaian masalah etis.

Konsep kepekaan etis oleh Choi & Perry (2010) didefinisikan sebagai kepekaan etis membantu memahami sistem normatif

organisasi. Sementara itu, Naiyananont & Smuthranond (2017) menguraikan bahwa kepekaan etis individu terkait nilai-nilai dalam organisasi berfungsi untuk mendorong individu dalam berperilaku dan bertanggung jawab atas perilaku etis.

Indikator yang digunakan untuk mengukur sensitivitas etika oleh Choi & Perry (2010) dan Naiyananont & Smuthranond (2017) diuraikan sebagai sensitif pada keadilan, pemahaman tata susila sesuai norma dan hukum, sensitif pada nilai kebenaran, sensitif pada hal yang baik, mampu membedakan hal yang benar, salah, ataupun persepsi dan mampu bersikap bijak dengan karakteristik diri yang positif.

Populasi penelitian ini terdiri dari seluruh auditor Inspektorat Jawa Timur dan Badan Pemeriksa Keuangan. Implementasi teknik pengambilan sampel penelitian yaitu sampel jenuh, menggunakan semua anggota populasi sebanyak 100 orang. Pengujian data dalam penelitian ini dilakukan dengan pendekatan *Partial Least Square* (PLS). Model yang digunakan adalah model kausalitas atau pengaruh antarvariabel penelitian.

Model PLS digunakan atas beberapa pertimbangan, antara lain model yang digunakan adalah pengaruh kausalitas antara variabel independen dan dependen apabila salah satu variabel atau keduanya memiliki satu atau lebih indikator dan benar-benar mengukur variabel bukan indikator. Uji *outer model* (*measurement model*) digunakan untuk mengukur indikator reflektif dan formatif. Penelitian ini hanya memakai indikator yang bersifat reflektif. Indikator reflektif didasarkan pada faktor *loading*. Faktor *loading* > 0,70 sangat direkomendasikan, tetapi nilai faktor *loading* 0,50-0,60 dianggap cukup.

Cara mengetahui kemampuan instrumen penelitian yang akan diukur menggunakan uji validitas. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Davcik (2014) bahwa pengukuran konsistensi responden untuk menjawab setiap poin pernyataan atau instrumen penelitian dapat menggunakan uji reliabilitas. Penggambaran korelasi antara skor indikator dan variabel diukur dengan *convergent validity*. Pengukuran ini memiliki ukuran reflektif. Jika nilai tinggi, maka korelasinya lebih dari 0,7 dengan konstruk yang ingin diukur. Fassott et al. (2016) menjelaskan bahwa penelitian tahap awal dari pengembangan skala pengukuran dianggap cukup memadai jika nilai *outer loading* 0,50

**Tabel 1. Hasil Pengukuran AVE**

Variabel	AVE
Kepekaan etis	0,675
Penilaian etis	0,533
Whistleblowing	0,593

sampai 0,60. Dalam penelitian ini digunakan nilai *outer loading* sebesar 0,70.

Pengujian dan pengukuran yang telah dijelaskan merupakan bentuk pengukuran *outer model*. Setelah pengukuran *outer model* selesai, dilakukan pengukuran *inner model*. Pengukuran *inner model* dilakukan untuk mengetahui tingkat pengaruh antarvariabel, serta tingkat pengaruh pengaruh keseluruhan variabel dalam sistem yang dibangun. Pengukuran *inner model* untuk menguji pengaruh antar variabel dalam penelitian digunakan nilai *adjusted R<sup>2</sup>*. Berdasarkan *adjusted R<sup>2</sup>* suatu model dapat diklasifikasikan sebagai kuat ( $\leq 0,70$ ), menengah ( $\leq 0,45$ ), dan lemah ( $\leq 0,25$ ). Sementara itu, pengaruh antarvariabel dalam sistem yang dibangun pada penelitian dihitung dengan menggunakan nilai *predictive relevance* ( $Q^2$ ) yang bertujuan untuk menilai validitas prediktif pada variabel independen. Validitas prediktif dari suatu variabel independen dikatakan baik apabila memiliki ( $Q^2$ ) yang lebih besar dari nol.

Pengujian model *fit* bertujuan untuk menemukan suatu model yang *fit* dengan data originalnya sehingga dapat menentukan kualitas model. Ukuran *fit model* terdiri dari *average path coefficient* (APC), *average R-squared* (ARS), *average adjusted R-squared* (AARS), dan *average block variance inflation factor* (AVIF). APC, ARS, dan AARS digunakan untuk mengukur rata-rata nilai koefisien jalur,  $R^2$ , dan *adjusted R<sup>2</sup>* yang dihasilkan dalam model. Ketiga ukuran model *fit* tersebut diukur berdasarkan *p-value* yang harus  $\leq 0,05$ . Sementara AVIF digunakan untuk menguji masalah *collinearity* di dalam model PLS dan nilai yang direkomendasikan ialah  $\leq 3,3$  (Davcik, 2014; Fassott et al, 2016).

**Tabel 2. Hasil Pengukuran Reliabilitas**

Variabel	Composite Reliability
Kepekaan etis	0,925
Penilaian etis	0,888
Whistleblowing	0,935

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Langkah membandingkan nilai *square root average* setiap konstruk dengan korelasi antarkonstruk lainnya menggunakan alat ukur yang disebut dengan *discriminant validity*. Hal tersebut ditunjukkan oleh nilai AVE lebih besar 0,5 dan *p value* kurang dari taraf signifikansi. Hasil pengukuran *discriminant validity* dilihat pada Tabel 1.

Berdasarkan tabel 1 diketahui bahwa seluruh tabel dari hasil *discriminant validity* berada di atas 0,5 sehingga seluruh variabel itu valid dapat memberikan keyakinan. Maka setelah lolos uji validitas, dilakukan uji reliabilitas dengan teknik *compsite reliability*. Tabel 2 menunjukkan nilai koefisien reliabilitas yang harus memiliki nilai lebih dari 0,7.

Tabel 2 menunjukkan bahwa hasil koefisien regresi di atas 0,7. Oleh karena itu, variabel yang diuji lulus uji reliabilitas.

Pengujian ini dilakukan untuk mengukur pengaruh keseluruhan variabel di dalam penelitian, untuk mengetahui tingkat pengaruh antarvariabel serta keseluruhan variabel yang dibangun. Pengukuran *inner model* untuk menguji pengaruh antarvariabel menggunakan *adjusted R<sup>2</sup>* yang diklasifikasikan sebagai kuat ( $\leq 0,70$ ), menengah ( $\leq 0,45$ ), dan lemah ( $\leq 0,25$ ). Pengaruh antarvariabel dalam sistem yang dibangun pada penelitian dihitung menggunakan *predictive relevance* yang bertujuan untuk menilai validitas efektif pada variabel independen dengan hasil yang tersaji pada Tabel 3.

Tabel 3 menjelaskan bahwa *whistleblowing* mempunyai nilai *Adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,556 (55,6%) dan penilaian etis 0,675 (67,5%). Hal ini menunjukkan bahwa variabel *whistleblowing* dapat diprediksi oleh variabel kepekaan etis dan penilaian etis-

**Tabel 3. Nilai R-square Adjusted (Adjusted R<sup>2</sup>)**

Variabel Endogen	Nilai R <sup>2</sup>	Nilai Q <sup>2</sup>
<i>Whistleblowing</i>	0,556	0,559
Penilaian etis	0,675	0,657

sebesar 55,6% dan variabel penilaian etis dapat diprediksi oleh variabel kepekaan etis sebesar 67,5%. Sementara itu, sisanya dapat diprediksi oleh variabel lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini. Untuk melihat pengaruh keseluruhan variabel dalam sistem yang dibangun, diperoleh nilai *adjusted Q<sup>2</sup>* suatu model dapat diklasifikasikan sebagai tinggi karena nilai *Q<sup>2</sup>* terletak pada rentang  $Q^2 \geq 0,5$ .

Pengujian model *fit* bertujuan untuk menemukan suatu model yang *fit* dengan data originalnya sehingga dapat menentukan kualitas model dengan empat ukuran *fit* model antara lain *average path coefficient* (APC), *average R-squared* (ARS), *average adjusted R<sup>2</sup>* (AARS) dan *average block variance inflation factor* (AVIF). APC, ARS, dan AARS digunakan untuk mengukur rata-rata nilai koefisien jalur. Berdasarkan olah data pada Tabel 4 diketahui bahwa model dalam penelitian ini dinyatakan *fit* APC, ARS dan AARS mempunyai *p-value* kurang dari 0,05. AVIF sebesar < 3,3 menunjukkan bahwa tidak ada masalah *multicollinearity* antara indikator dan variabel yang digunakan.

**Pengaruh kepekaan etis terhadap *whistleblowing*.** kepekaan etis memiliki pengaruh terhadap *whistleblowing* yang ditunjukkan oleh taraf signifikansi sebesar 5%. Hal tersebut dapat dilihat dari *p-values* sebesar 0,01 dimana < 0,05 (lihat Tabel 5). Selain itu, nilai estimasi koefisien regresi (*original sample*) yang dihasilkan yaitu sebesar 0,62.

Tanda positif pada koefisien regresi pada Tabel 5 menunjukkan pengaruh yang searah antara kepekaan etis dengan *whistleblowing*, maka kepekaan etis mengalami peningkatan sebesar 0,01 kali. Dengan demikian, dapat dijadikan dasar bahwa ada pengaruh kepe-

kaan etis terhadap *whistleblowing* yang pengaruhnya bersifat positif dan signifikan.

Smaili & Arroyo (2019) menjelaskan bahwa karakteristik yang tidak bisa dilepaskan dari *whistleblower* yakni individu yang senantiasa mengamati hal yang tidak sesuai dengan moral atau etika atau kepekaan etis cukup tinggi. Individu yang mengamati kesalahan kemudian melaporkan kesalahan tersebut hanya melalui saluran internal. Kemampuan menemukan kesalahan tersebut merupakan bagian dari penilaian etis maka perilaku *whistleblowing* didukung dari berbagai disiplin ilmu dan teori. Teori akuntan dan psikologi secara umum menjelaskan bahwa dari sisi akuntan kesalahan pelaporan keuangan harus disampaikan dengan tidak adanya paksaan secara moral bahkan murni sebagai kesadaran adanya pelanggaran etika (Lee & Fargher, 2018).

Pengaruh lain dari *whistleblowing* adalah konsep kepekaan etis. Choi & Perry (2010) menjabarkan bahwa kepekaan etis membantu memahami sistem normatif organisasi. Etika ini pada individu dapat menjadi pengendalian dalam bersikap yakni seseorang dapat mengendalikan diri sesuai dengan peraturan dan kode etik yang berlaku. Sementara itu, justifikasi etis ialah hal yang dilakukan seseorang baik yang dilakukan secara individu ke sesama individu maupun dari individu ke organisasi untuk menjaga perilaku etis (Gholami et al., 2015).

Ugaddan & Park (2019) memberikan alternatif gambaran bahwa kepekaan pada etika harus dibangun sebab hal ini juga akan mencegah individu dari perbuatan tidak baik. Perbuatan tidak baik, tidak bermoral, dan tidak etis akan mudah untuk dicegah melalui tindakan *whistleblow-*

**Tabel 4. Hasil Uji Model *Fit***

Ukuran	Nilai
APC	0,419 ; P <0,001
ARS	0,620 ; P <0,001
AARS	0,615 ; P <0,001
AVIF	2,340

**Tabel 5. Hasil Uji Kepekaan etis terhadap Whistleblowing**

<b>Pengaruh antar Variabel</b>	<b>Original Sample</b>	<b>p Values</b>
Kepekaan etis-> Whistleblowing	0,62	0,01

ing ketika individu memiliki kepekaan etis yang cukup tinggi. Iklim etis dan keseriusan memiliki pengaruh terhadap *whistleblowing*, sedangkan egoisme etis, kebajikan iklim etis, komitmen organisasional dan biaya pribadi tidak mampu memacu *whistleblowing*. Penelitian ini memiliki persamaan yaitu adanya variabel perilaku etis dan *whistleblowing*. Perbedaan penelitian ini yakni variabel komitmen organisasional dengan responden penelitian auditor internal pemerintah. Persamaan penelitian ini adalah keterlibatan *whistleblowing* dan perbedaannya terletak pada responden penelitian staf universitas. Berbagai penelitian yang berkaitan dengan *whistleblowing* telah dilakukan.

Temuan penelitian ini juga selaras dengan Baloria et al. (2017), Farooqi et al. (2017), dan Gholami et al. (2015). Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa komitmen organisasional, intensitas moral, dan perilaku etis memacu *whistleblowing*. Organisasi membantu mendorong proses pengungkapan pelaporan keuangan guna meningkatkan profesionalitas tata kelola perusahaan. Persamaan penelitian ini terletak pada variabel perilaku etis dan *whistleblowing*, sedangkan perbedaan terletak pada variabel ditambahkan dengan komitmen organisasi dan komitmen profesional. Hasil sebaliknya ditunjukkan oleh penelitian Behrens (2015) dan Syamsuddin (2017) bahwa penilaian etis belum mampu mendorong niat melakukan *whistleblowing*.

Disamping itu, Ugaddan & Park (2019) dan Amir et al. (2018) berargumentasi bahwa komitmen organisasi, kompetensi pegawai, serta penerapan kebijakan mampu memberikan dampak pada peningkatan mekanisme *whistleblowing* menjadi lebih tinggi dalam memberikan keterangan atau melaporkan adanya tindakan kecurangan dalam laporan keuangan atau masalah keuangan lainnya. Demikian pula dengan Baloria et al. (2017), Yeoh (2014), dan Zhang et al. (2013) yang mendukung analisis bahwa *whistleblowing* mampu mempromosikan kesadaran *whistleblowing* yang efektif. Persamaan penelitian ini terletak pada variabel kompetensi auditor dan *whistleblowing*.

Choi & Perry (2010) menjabarkan bahwa kepekaan etis membantu memahami sistem normatif organisasi. Etika ini pada individu dapat menjadi pengendalian dalam bersikap misalnya seseorang dapat mengendalikan diri sesuai dengan peraturan dan kode etik yang berlaku. Sementara itu, penilaian etis ialah hal yang dilakukan seseorang baik secara individu ke sesama individu maupun dari individu ke organisasi untuk menjaga perilaku etis (Gholami et al., 2015). Penilaian etis cenderung pada sikap yang membangun kebaikan dan fokus pada perubahan positif bagi orang lain. Terdapat penelitian sejenis tetapi disajikan dengan model berbeda yakni penelitian Johari et al. (2017) yang menjelaskan bahawa auditor membuat penilaian etis dalam tugas yang berfokus pada saat mengaudit. Persamaan penelitian ini yakni keterlibatan variabel etis, sedangkan perbedaannya adalah teknik analisis data dan responden penelitiannya auditor KAP. Latan et al. (2019) menjelaskan bahwa penilaian etis merupakan model pengambilan keputusan dengan empat tahap yakni kesadaran, penilaian, niat, dan perilaku secara aktual.

Penilaian etis membantu membangun kebaikan dan fokus individu serta analisis *local*. Pegawai yang bekerja merasa bahwa keputusan mereka harus didasarkan pada kebaikan serta kesejahteraan orang lain. Penilaian etis cenderung mendorong perilaku yang menghasilkan hasil positif bagi orang lain. Penelitian terkait dengan penilaian etis berpengaruh dengan berbagai bidang khususnya pada perilaku. Penilaian etis menunjukkan sejauh mana sebuah perilaku dinilai legal dan tidak etis pada sebuah organisasi atau masyarakat berdasarkan norma pada umumnya. Penilaian etis merupakan proses yang berbasis rasionalitas yang terdiri dari empat komponen yakni kesadaran, penilaian, niat, dan perilaku aktual. Model teori penilaian etis dikembangkan dengan tujuan utama menjelaskan serta memprediksi proses untuk membuat keputusan etis serta faktor yang mendasari pengambilan keputusan etis tersebut sebagai bagian akhir dari penilaian etis.

**Tabel 6. Hasil Uji Kepekaan etis terhadap Penilaian etis**

Pengaruh antar Variabel	Original Sample	p Values
Kepekaan etis->Penilaian etis	0,32	0,01

Temuan dalam penelitian ini berbeda dengan argumentasi Brown et al. (2016) dan Wainberg & Perreault (2016) bahwa etika mendominasi dan penting dalam mengenai perilaku tidak benar yang bertentangan dengan nilai etika. Selain itu, temuan ini juga tidak sejalan dengan Gholami et al. (2015) dan Lee & Fargher (2018) yang menjelaskan bahwa kepekaan rasa belum cukup mendorong tindakan. Lebih dari itu keyakinan nilai harus dibangun untuk mendorong suatu keputusan niat melakukan *whistleblowing*.

Pada sisi lain, Valentine & Godkin (2019) dan Syamsuddin (2017) juga mendukung hasil bahwa penilaian etis belum berdampak pada niat melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian tersebut merujuk pada teori iklim etis dan delapan prediktor kontekstual. Iklim etis yang diteliti menunjukkan pengaruh tindakan dan iklim etis umumnya gagal memprediksi secara konsisten. Sebaliknya, status pengawasan muncul sebagai prediktor yang paling konsisten dengan niat dan perilaku dengan pengaruh negatif dan signifikan dengan *whistleblowing*.

**Pengaruh kepekaan etis terhadap penilaian etis.** Pada Tabel 6 dijelaskan bahwa variabel kepekaan etis memacu penilaian etis. Hal tersebut dapat dilihat dari *p-values* sebesar  $0,01 < 0,05$ . Hal ini berdasarkan nilai estimasi koefisien regresi (*original sample*) yang dihasilkan, yaitu sebesar 0,32. Tanda tersebut menunjukkan bahwa pengaruh searah antara kepekaan etis dengan penilaian etis, di mana jika kepekaan etis mengalami peningkatan 1 satuan, maka penilaian etis akan mengalami kenaikan sebesar 0,32 satuan. Berdasarkan nilai *p-values* dan koefisien regresi untuk melihat pengaruh kepekaan etis dapat disimpulkan bahwa kepekaan etis mampu memacu penilaian etis.

Choi & Perry (2010) serta Naiyananont & Smuthranond (2017) berargumentasi bahwa kepekaan etis membantu memahami sistem normatif organisasi. *Ethical work theory* menunjukkan bahwa kepekaan etis merupakan salah satu faktor dalam memacu niat pelaporan sebab anggota organisasi de-

ngan karakteristik egois rendah dan etikatinggi cenderung menyetujui penerapan *whistleblowing system*. Iklim etis (*ethical climate*) menumbuhkan kesadaran berpikir mengenai kesejahteraan yang berdampak negatif dalam jangka panjang atau pada masa depan jika *whistleblowing* tidak diterapkan sehingga kecurangan, kejahatan, maupun tindakan kriminal pada sistem keuangan ilegal dapat terungkap dan diatasi.

Kepekaan etis merupakan kepekaan rasa mengenai hal yang tidak etis sehingga individu dengan cepat dapat memberikan penilaian etika pada sebuah perilaku tertentu (Awang & Ismail, 2018). Kepekaan rasa akan mendorong individu untuk menilai sehingga mampu mencegah adanya perilaku yang tidak baik agar tidak dilanjutkan sebagai akibat dari indikasi hal tidak etis tersebut (Gholami et al., 2015). Abdelhak et al. (2019) memberikan penjelasan sama terkait dengan kepekaan atau daya peka yang dimiliki individu ketika merasakan hal yang tidak sesuai dengan etika atau non etis maka dengan cepat menangkap hal tersebut untuk dianalisis kemudian diberikan penilaian dalam bentuk poin.

Beberapa peneliti (Behrens, 2015; Klein et al., 2018, Urumsah et al., 2018; Wainberg & Perreault, 2016) melaporkan adanya suatu kesalahan yang disengaja. Hasil penelitian menunjukkan bahwa saluran pelaporan anonim dalam model struktural lebih efektif daripada saluran pelaporan non-anonim. Perbedaan penelitian mengacu pada tingkat religiusitas tidak mampu memacu niat individu dalam melaporkan adanya kesalahan. Persamaan penelitian adalah pada variabel religiusitas dan *whistleblowing*. Penelitian dengan hasil sebaliknya adalah dari Chaudhary et al. (2019) dan Erkmen et al. (2014) tentang pentingnya individu memiliki religiusitas tinggi. Namun, keputusan untuk melakukan sebuah tindakan diperlukan persiapan pemahaman yang benar dalam menganalisis sebuah masalah sebelum melakukan sebuah niat melakukan *whistleblowing*. Persamaan dengan penelitian ini terletak pada keterlibatan variabel *whistleblowing*.

Hasil berbeda ditunjukkan pada penelitian Farooqi et al. (2017) dan Syamsuddin

**Tabel 7. Hasil Uji Penilaian Etis terhadap Whistleblowing**

Pengaruh antar Variabel	Original Sample	p Values
Penilaian Etis ->Whistleblowing	0,75	0,01

(2017) bahwa keberanian dan keyakinan moral merupakan hal penting dalam melakukan niat bukan kemampuan atau kompetensi yang dimiliki individu tersebut. Alleyne et al. (2017), Erkmen et al. (2014), dan Liu & Ren (2017) menyatakan bahwa gabungan dari religiusitas dan etika memacu *whistleblowing*. Pengukuran perilaku etis tim peneliti audit didasarkan pada skala etis. Hasil penelitian ini adalah bahwa ada pengaruh positif dan signifikan antara keduanya yakni kemungkinan auditor untuk melaporkan penyimpangan klien dan persepsi mereka terhadap tim keterlibatan audit dipengaruhi oleh etika.

**Pengaruh penilaian etis terhadap *whistleblowing*.** Berdasarkan Tabel 7 dapat disimpulkan bahwa variabel penilaian etis memacu *whistleblowing*. Hal tersebut dapat dilihat dari *p-values* sebesar 0,01 di mana  $< 0,05$ . Berdasarkan nilai estimasi koefisien regresi (*original sample*) yang dihasilkan yaitu sebesar 0,75. Angka tersebut menunjukkan pengaruh searah antara penilaian etis dengan *whistleblowing*. Jika penilaian etis mengalami peningkatan 1 satuan, maka *whistleblowing* akan mengalami kenaikan sebesar 0,75 satuan.

Penilaian etis merupakan hal yang dilakukan pegawai terhadap organisasi ataupun sesama pegawai dalam sebuah organisasi dalam menjaga perilaku etis (Gholami et al., 2015; Johari et al., 2017). Penilaian etis membantu membangun kebaikan dan fokus individu dan analisis lokal, pegawai yang bekerja dirasakan bahwa keputusan mereka dan harus didasarkan pada kebaikan serta kesejahteraan orang lain. Penilaian etis cenderung mendorong perilaku yang menghasilkan hasil positif bagi orang lain. Penilaian etis dijelaskan sebagai penilaian yang terkait dengan membangun prinsip dan analisis lokus individu. Untuk membuat keputusan etis, pegawai percaya bahwa mereka dapat bertindak pada keyakinan personal yang dipegang. Penilaian etis mendukung pernyataan bahwa keyakinan moral pribadi lebih penting daripada pengaruh eksternal.

Syamsuddin (2017) menyatakan bahwa sebagai pegawai memiliki sedikit hak dan

akan ditolak oleh lebih banyak pegawai lain. Retalisasi adalah salah satu akibat buruk dari *whistleblowing*. Penelitian terkait retalitas yang akan diterima oleh karyawan yang melakukan *whistleblowing* telah banyak dilakukan seperti Farooqi et al. (2017) dan Utami et al. (2017). Akibatnya individu akan ragu untuk melakukannya di area publik dan sebaliknya pegawai akan melakukannya dibalik selubung kerahasiaan. *Ethical climate* mampu memberikan pengaruh dalam pengambilan keputusan etis mengenai penerapan *whistleblowing*. *Ethical climate work theory* menunjukkan bahwa *ethical climate* merupakan salah satu faktor dalam memacu niat pelaporan sebab anggota organisasi dengan karakteristik egois rendah dan etika tinggi cenderung menyetujui penerapan *whistleblowing system*. *Ethical climate* menumbuhkan kesadaran berpikir mengenai kesejahteraan yang berdampak negatif dalam jangka panjang atau pada masa depan jika *whistleblowing* tidak diterapkan sehingga kecurangan, kejahatan, ataupun tindakan kriminal pada sistem keuangan ilegal dapat terungkap dan diatasi.

Justifikasi etis cenderung pada sikap yang membangun kebaikan dan fokus pada perubahan positif bagi orang lain. Terdapat penelitian sejenis tetapi disajikan dengan model berbeda yakni penelitian Agarwalla et al. (2017) yang menjelaskan pengaruh penilaian kinerja dan kepentingan auditor untuk fokus pada justifikasi etis. Hasil penelitian menunjukkan auditor membuat penilaian etis dalam tugas yang berfokus pada saat mengaudit. Individu dengan moral yang baik tentu memiliki etika, dan individu beretika dianggap orang bermoral. Individu yang bermoral dan beretika tentu memperlihatkan sikap bertanggung jawab dengan mengungkapkan hal-hal, tindakan atau kegiatan yang bersifat pelanggaran moral atau etika (Utami et al., 2017).

Teori dasar psikologis *whistleblowing* menjelaskan bahwa karakteristik umum individu cenderung sebagai *whistleblower* yakni mereka memiliki moral yang dijadikan pedoman hidup, senantiasa berperilaku sesuai etika sehingga mampu membedakan dengan cepat perilaku atau tindakan yang

dinilai tidak beretika. Maka, kepekaan pada berbagai hal atau perilaku yang tidak beretika akan mudah dikenali (Brown et al., 2016). Gholami et al. (2015) menggambarkan bahwa penilaian etis yang tepat adalah individu mampu memberikan penilaian etis sesuai dan benar sehingga dengan mudah untuk segera melakukan tindakan atau pengambilan keputusan sebuah tindakan seperti *whistleblowing* untuk mencegah atau menyelesaikan masalah tertentu. Awang & Ismail (2018) menjelaskan bahwa penilaian etis mengenai sebuah permasalahan khususnya masalah akuntansi akan memudahkan pengambilan keputusan untuk tindakan *whistleblowing*. Behrens (2015) menjelaskan bahwa penilaian yang tepat pada hal yang non-etis belum tentu mempermudah untuk mempercepat tindakan *whistleblowing*. Dasar penilaian etis dapat dijadikan bukti awal untuk menganalisis bukti selanjutnya diikuti dengan barang bukti fisik yang kuat sebagai langkah awal untuk memutuskan pengambilan tindakan berupa *whistleblowing*.

*Theory of planned behavior* menjelaskan tentang *intention* (niat) dan *behavior* (perilaku) yang dibentuk dari tiga penentu dasar, di antaranya meliputi pribadi perseorangan secara alami, refleksi dari pengaruh lingkungan sosialnya, dan pengendalian sikap (Ajzen, 2005). Apabila dikaitkan dengan variabel penelitian, maka teori ini menjelaskan pengaruh variabel religiusitas dan kompetensi sebagai persepsi dasar (*behavioral beliefs*) seseorang sebelum menentukan niat dalam melakukan tindakan yang akan dilakukan. Setelah persepsi dasar tersebut dilanjutkan dengan sikap (*attitude toward the behavior*) (Urumsah et al., 2018). Dalam hal ini variabel yang disesuaikan dengan *attitude toward the behavior* dikaitkan dengan penilaian etis. Variabel tersebut dijadikan sebagai variabel intervening yang dapat memberikan pengaruh kuat atau lemah sebelum adanya pengaruh langsung dari religiusitas dan kompetensi ke variabel *whistleblowing* (Klein et al., 2017). Tiga variabel tersebut menjadikan dasar setiap individu dalam memberikan persepsi dan dasar bersikap sebelum timbul niatan seseorang untuk melakukan suatu tindakan.

Religiusitas menggambarkan persepsi keyakinan seseorang. Selain itu, kompetensi setiap individu dan penilaian etis berkaitan dengan penilaian etika sebagai gambaran

dari refleksi lingkungan sosial terkait nilai perilaku yang pantas dilakukan dan tidak pantas dilakukan melalui berbagai pertimbangan (Klein et al., 2017; Urumsah et al., 2018). Berdasarkan pendapat tersebut dapat disimpulkan bahwa penilaian etis mampu memegang peranan penting dalam mendasari berbagai niat individu yang menjadi latar belakang dalam kondisi serta situasi tertentu sesuai dengan kompetensi dan tingkat religiusitas yang dimiliki individu tersebut, sebagai persepsi yang dimiliki individu dari sisi aspek dan personal. Kerangka kerja adalah untuk menjelaskan proses penilaian etis sehingga memengaruhi individu dalam mengambil sebuah keputusan yang berkaitan dengan etika.

Tiga faktor yang mendasari individu melakukan penilaian etis yakni nilai yang dipahami, sikap, dan niat, sedangkan faktor organisasi yakni tekanan serta peluang organisasi. Faktor lingkungan yakni kebijakan perusahaan dan interaksi antarindividu ataupun kelompok yang secara langsung berdampak pada etika individu ketika mengambil keputusan. Lee & Fargher (2018) dan Smaili & Arroyo (2019) mengadopsi enam tahap kognitif perkembangan moral yang dikembangkan oleh Kohlberg dalam proses penilaian etis.

Perkembangan dilema etika, di mana ada alternatif dan konsekuensi (seperti pengaruh budaya, lingkungan, organisasi, karakteristik industri, dan pribadi), individu akan membuat evaluasi (deontologis dan teleologis), sebelum membuat penilaian etis. Penilaian etis akan secara langsung memacu niat etis dalam mempengaruhi perilaku aktual. Latan et al. (2019) dan Yeoh (2014) berargumentasi bahwa indikator pengukuran penilaian etis terdiri dari *fair* yakni berkaitan dengan keadilan atau ketidakadilan yang ditunjukkan individu dalam berperilaku atau memecahkan masalah dinilai sebagai salah satu penilaian etis oleh pengamat. Selanjutnya *just* yaitu berkaitan dengan kemampuan individu dalam bersikap sesuai dengan posisi dan tempat berdasarkan wewenang yang dimiliki tanpa melebihi kewenangan yang diberikan. Lalu *acceptabel* ialah berkaitan dengan penerimaan diri pada lingkungan sekitar. Keberadaan diri individu yang mudah diterima di lingkungan menunjukkan bahwa penilaian etis pada individu tersebut cenderung positif. Terakhir yakni *morality* yang berkaitan dengan kondisi moralitas.

Individu yang dinilai mampu menjaga etika dan mampu mengambil keputusan etika cenderung memiliki kapasitas moral yang baik. Individu ini kerap menunjukkan perilaku yang mengandung nilai moralitas.

Penelitian Rodgers & Fayi (2019) menjelaskan bahwa profesionalisme internal auditor berdampak positif terhadap intensi melakukan tindakan *whistleblowing*. Baloria et al. (2017) menjelaskan tentang *whistleblowing* memeriksa komitmen profesional, komitmen organisasi versus komitmen kolega (fokus komitmen), dan intensitas moral dari perilaku etis pada ukuran niat pelaporan. Moral berkaitan dengan langkah niat pelaporan. Persamaan dengan penelitian ini yakni penggunaan variabel etis dan *whistleblowing*, sedangkan perbedaan terletak pada responden yang diteliti. Erkmen et al. (2014) menjelaskan dampak faktor demografis terhadap *whistleblowing* dan memberikan hasil bahwa faktor demografis tidak selalu menjadi faktor utama individu dalam memutuskan *whistleblowing*. Persamaan dengan penelitian ini yakni meneliti faktor yang menyebabkan *whistleblowing*, sedangkan perbedaan terletak pada teknik analisis data dan responden objek penelitian. Pembaharuan penelitian ini adalah mengkaji hal-hal lain yang dapat memacu seseorang melakukan tindakan *whistleblowing*.

Kerangka penelitian ini memiliki model yang berbeda dari penelitian sebelumnya yakni berusaha menyusun dan menggambarkan keterkaitan variabel kepekaan etis dan penilaian etis sebagai variabel intervening terhadap *whistleblowing*. Amir et al. (2018) menjelaskan bahwa karakteristik yang tidak bisa dilepaskan dari *whistleblower* yakni individu yang senantiasa mengamati hal yang tidak sesuai dengan moral/etika atau kepekaan etis cukup tinggi. Individu yang mengamati kesalahan kemudian melaporkan kesalahan tersebut hanya melalui saluran internal. Kemampuan menemukan kesalahan tersebut merupakan bagian dari penilaian etis maka perilaku *whistleblowing* didukung dari berbagai disiplin ilmu dan teori. Teori akuntan dan psikologi secara umum menjelaskan bahwa dari sisi akuntan kesalahan pelaporan keuangan harus disampaikan dengan tidak adanya paksaan secara moral bahkan murni sebagai kesadaran adanya pelanggaran etika (Smaili & Arroyo, 2019).

Berdasarkan penjelasan Eisenbeiss & Knippenberg (2014) dan Ghosh (2015), ke-

pekaan etis pada individu terkait nilai-nilai dalam organisasi dapat mendorong individu untuk berperilaku baik sesuai dengan peraturan dan kode etik yang berlaku serta menjelaskan bagaimana para pegawai bertanggung jawab atas perilaku etis atau tidak etis dalam organisasi yang diikuti. Kepekaan etis dibentuk dengan kedua kepentingan dan keuntungan organisasi. Iklim instrumental dijelaskan sebagai iklim yang terkait dengan membangun egoisme dan analisis lokus lokal individu. Pegawai yang bekerja di sebuah organisasi mengharapkan bahwa organisasi akan memiliki norma-norma dan harapan yang mendorong keputusan etis. *Ethical work theory* menunjukkan bahwa kepekaan etis merupakan salah satu faktor dalam memacu niat pelaporan sebab anggota organisasi dengan karakteristik egois rendah dan etika tinggi cenderung menyetujui penerapan *whistleblowing system*.

*Ethical climate* menumbuhkan kesadaran berpikir mengenai kesejahteraan yang berdampak negatif dalam jangka panjang atau pada masa depan jika *whistleblowing* tidak diterapkan sehingga kecurangan, kejahatan, ataupun tindakan kriminal pada sistem keuangan ilegal dapat terungkap dan diatasi. Justifikasi etis cenderung pada sikap yang membangun kebaikan dan fokus pada perubahan positif bagi orang lain. Terdapat penelitian sejenis tetapi disajikan dengan model berbeda yakni penelitian Agarwalla et al. (2017) yang menjelaskan pengaruh penilaian kinerja dan kepentingan auditor untuk fokus pada justifikasi etis. Hasil penelitian menunjukkan auditor membuat penilaian etis dalam tugas yang berfokus pada saat mengaudit. Teori yang menguatkan kaitan penting etika khususnya penilaian etis terhadap *whistleblowing* merujuk pada tindakan yang berasal dari motif moral, Individu dengan moral yang baik tentu memiliki etika dan individu beretika dianggap orang bermoral. Individu yang bermoral dan beretika tentu memperlihatkan sikap bertanggung jawab dengan mengungkapkan hal-hal, tindakan atau kegiatan yang bersifat pelanggaran moral atau etika (Utami et al., 2017).

Temuan dalam penelitian ini menjelaskan urgensi *Theory of Planned Behavior* (TPB) sebagai *grand theory*. Teori ini berargumentasi bahwa kecenderungan seseorang dalam berperilaku dalam hal ini yakni *whistleblowing* disebabkan oleh tiga penentu dasar yakni pribadi seseorang, lingkungan sosial, dan pengendalian sikap. Pengendalian sikap da-

lam hal ini terkait dengan kemampuan individu dalam berperilaku. Individu dengan kemampuan serta kompetensi yang baik memacu perilaku yang dikehendaki.

### SIMPULAN

Penelitian ini memberikan hasil pengujian dan analisis yang menunjukkan bahwa ada pengaruh kepekaan etis dengan penilaian etis yang ditunjukkan secara positif dan signifikan. Sikap dan pola pikir selama kecurangan berkaitan dengan dirinya dan menimbulkan kerugian atau masalah pada individu tersebut, cendeung memperdulikan adanya penerapan sistem pelaporan kecurangan tersebut. Sikap individu yang cenderung mengabaikan didorong oleh minimnya perhatian serta pengakuan ataupun penghargaan yang diperoleh auditor dalam organisasi tersebut sehingga cenderung merespon dan minim untuk menanggapi berbagai hal yang berada pada ranah tugas pekerjaan terkait kasus yang ditangani. Penelitian ini juga menemukan bahwa penilaian etis memacu *whistleblowing*. Proses individu melakukan penilaian etis akan berdampak pada setiap tindakan dan keputusan yang diambil sehingga lebih peka untuk mengungkap tindakan penyelewengan dari berbagai kasus yang ditangani, diperiksa, atau diselidiki.

Solusi bagi pihak terkait adalah memperhatikan aspek penilaian etis dan kepekaan etis sebagai salah satu hal yang dipertimbangkan dalam melakukan pengungkapan atau *whistleblowing*. Hal ini dilakukan sebagai dasar hasil penelitian yang menunjukkan bahwa auditor memperhatikan berbagai aspek tersebut dalam melakukan pengungkapan masalah penyelewengan.

Terlepas dari fokus penelitian ini yang hanya mencakup auditor pemerintahan, penelitian ini dapat dijadikan acuan dalam pengambilan keputusan terkait skandal akuntansi keuangan. Untuk memperkuat temuan, penelitian berikutnya diharapkan menambah responden auditor dari berbagai instansi pemerintahan dalam jangka waktu lebih lama dan jumlah responden lebih banyak dengan metode penelitian lebih dikembangkan melalui metode pengambilan data dengan wawancara mendalam agar mampu membahas keterkaitan penilaian etis dan kepekaan etis terhadap *whistleblowing*.

### DAFTAR RUJUKAN

- Abdelhak, E. E., Elamer, A. A., AlHares, A., & McLaughlin, C. (2019). Auditors' Ethical Reasoning in Developing Countries: The Case of Egypt. *International Journal of Ethics and Systems*, 35(4), 558-583. <https://doi.org/10.1108/IJOES-02-2019-0041>
- Agarwalla, S. K., Desai, N., & Tripathy, A. (2017). The Impact of Self-Deception and Professional Skepticism on Perceptions of Ethicality. *Advances in Accounting*, 37, 85-93. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.002>
- Ajzen. 2005. *Attitudes, Personality and Behavior*. Open University Press.
- Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T., & Pierce, A. (2017). Perceptions, Predictors and Consequences of Whistleblowing among Accounting Employees in Barbados. *Meditari Accountancy Research*, 25(2), 241-267. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2016-0080>
- Amir, E., Lazar, A., & Levi, S. (2018). The Deterrent Effect of Whistleblowing on Tax Collections. *European Accounting Review*, 27(5), 939-954. <https://doi.org/10.1080/09638180.2018.1517606>
- Asad, A., Tarjo, T., & Musyarofah, S. (2019). Reorientasi Audit Internal untuk Melawan Korupsi Pengadaan. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(3), 583-601. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2019.10.3.34>
- Awang, Y., & Ismail, S. (2018). Determinants of Financial Reporting Fraud Intention among Accounting Practitioners in the Banking Sector: Malaysian Evidence. *International Journal of Ethics and Systems*, 34(1), 32-54. <https://doi.org/10.1108/IJOES-05-2017-0080>
- Baloria, V. P., Marquardt, C. A., & Wiedman, C. I. (2017). A Lobbying Approach to Evaluating the Whistleblower Provisions of the Dodd-Frank Reform Act of 2010. *Contemporary Accounting Research*, 34(3), 1305-1339. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12309>
- Behrens, A. (2015). The Impact of Culture on the Efficacy and Fairness of Whistleblowing: A Contrast Between Brazil and the United States. *Thunderbird International Business Review*, 57(5), 359-365. <https://doi.org/10.1002/tie.21714>
- Bernawati, Y., & Napitupulu, G. B. (2018). The Effect of Organizational, Indivi-

- dual, and Demographic Factors on the Whistleblowing Intention. *Journal of Accounting Strategic Finance*, 1(1), 1-12. <https://doi.org/10.33005/jasf.v1i01.21>
- Brown, J. O., Hays, J., & Stuebs, M. T. (2016). Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle. *Accounting and the Public Interest*, 16(1), 28-56. <https://doi.org/10.2308/apin-51675>
- Chaudhary, N. S., Gupta, K. P., & Phoolka, S. (2019). A Study of Whistle-Blowing Intentions of Teachers Working in Higher Education Sector. *International Journal of Law and Management*, 61(1), 106-132. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-10-2017-0253>
- Choi, D. L., & Perry, J. L. (2010). Developing a Tool to Measure Ethical Sensitivity in Public Administration and its Application. *International Review of Public Administration*, 14(3), 1-12. <https://doi.org/10.1080/12294659.2010.10805157>
- Davcik, N. S. (2014). The Use and Misuse of Structural Equation Modeling in Management Research: A Review and Critique. *Journal of Advances in Management Research*, 11(1), 47-81. <https://doi.org/10.1108/JAMR-07-2013-0043>
- Eisenbeiss, S. A., & Knippenberg, D. V. (2014). On Ethical Leadership Impact: The Role of Follower Mindfulness and Moral Emotions. *Journal of Organizational Behaviour*, 36(2), 182-195. <https://doi.org/10.1002/job.1968>
- Erkmen, T., Çalışkan, A. O., & Esen, E. (2014). An Empirical Research about Whistleblowing Behavior in Accounting Context. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(2), 229-243. <https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2012-0028>
- Farooqi, S., Abid, G., & Ahmed, A. (2017). How Bad It is to be Good: Impact of Organizational Ethical Culture on Whistleblowing (the Ethical Partners). *Arab Economic and Business Journal*, 12(2), 69-80. <https://doi.org/10.1016/j.aebj.2017.06.001>
- Fassott, G., Henseler, J., & Coelho, P. S. (2016). Testing Moderating Effects in PLS Path Models with Composite Variables. *Industrial Management & Data Systems*, 116(9), 1887-1900. <https://doi.org/10.1108/IMDS-06-2016-0248>
- Gholami, K., Kuusisto, E., & Tirri, K. (2015). Is Ethical Sensitivity in Teaching Culturally Bound? Comparing Finnish and Iranian Teachers' Ethical Sensitivity. *Compare: A Journal of Comparative and International Education*, 45(6), 886-907. <https://doi.org/10.1080/03057925.2014.984588>
- Ghosh, K. (2015). Benevolent Leadership in Not-for-Profit Organizations: Welfare Orientation Measures, Ethical Climate and Organizational Citizenship Behaviour. *Leadership & Organization Development Journal*, 36(5), 592-611. <https://doi.org/10.1108/LODJ-12-2013-0164>
- Jamaluddin, J., & Syarifuddin, S. (2015). Ambiguitas dan Konflik Peran serta Independensi sebagai Determinan Kualitas Audit Internal. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(3), 421-431. <https://doi.org/10.18202/jamal.2014.12.5031>
- Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z., & Chong, V. K. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal of Auditing*, 21(1), 38-58. <https://doi.org/10.1111/ijau.12080>
- Klein, P. O., Turk, R., & Weill, L. (2017). Religiosity vs. Well-Being Effects on Investor Behavior. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 138, 50-62. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2017.04.009>
- Latan, H., Jabbour, C. J. C., & Jabbour, A. D. L. D. S. (2019). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis. *Journal of Business Ethics*, 155, 289-304. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3534-2>
- Lee, G., & Fargher, N. L. (2018). The Role of the Audit Committee in Their Oversight of Whistle-Blowing. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 37(1), 167-189. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51769>
- Liu, G., & Ren, H. (2017). Ethical Team Leadership and Trainee Auditors' Likelihood of Reporting Client's Irregularities. *Journal of Financial Crime*, 24(1), 157-175. <https://doi.org/10.1108/JFC-02-2016-0012>
- MacGregor, J., & Stuebs, M. (2014). The Silent Samaritan Syndrome: Why the Whistle

- Remains Unblown. *Journal of Business Ethics*, 120(2), 149-164. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1639-9>
- Naiyananont, P., & Smuthranond, T. (2017). Relationships between Ethical Climate, Political Behavior, Ethical Leadership, and Job Satisfaction of Operational Officers in a Wholesale Company, Bangkok Metropolitan Region. *Kaset-sart Journal of Social Sciences*, 38(3), 345-351. <https://doi.org/10.1016/j.kjss.2016.07.005>
- Rodgers, W., & Fayi, S. A. (2019). Ethical Pathways of Internal Audit Reporting Lines. *Accounting Forum*, 43(2), 220-245. <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1605871>
- Smaili, N., & Arroyo, P. (2019). Categorization of Whistleblowers Using the Whistleblowing Triangle. *Journal of Business Ethics*, 157, 95-117. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3663-7>
- Syamsuddin. (2017). The Government Whistleblowers in Generating Audit Quality (A Survey on Provincial Audit Boards in South, Central, and West Sulawesi, Indonesia). *International Journal of Law and Management*, 59(6), 1046-1058. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-08-2016-0069>
- Urumsah, D., Wicaksono, A., & Hardinto, W. (2018). Pentingkah Nilai Religiusitas dan Budaya Organisasi untuk Mengurangi Kecurangan? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 9(1), 156-172. <https://doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9010>
- Ugaddan, R. G., & Park, S. M. (2019). Do Trustful Leadership, Organizational Justice, and Motivation Influence Whistleblowing Intention? Evidence from Federal Employees. *Public Personnel Management*, 48(1), 56-81. <https://doi.org/10.1177/0091026018783009>
- Utami, I., Jori, A., & Hapsari, A. N. S. (2017). Sudikah Akuntan Mengungkap Aib Kecurangan? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 8(3), 458-469. <https://doi.org/10.18202/jamal.2017.12.7066>
- Valentine, S., & Godkin, L. (2019). Moral Intensity, Ethical Decision Making, and Whistleblowing Intention. *Journal of Business Research*, 98, 277-288. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.01.009>
- Wainberg, J., & Perreault, S. (2016). Whistleblowing in Audit Firms: Do Explicit Protections from Retaliation Activate Implicit Threats of Reprisal? *Behavioral Research in Accounting*, 28(1), 83-93. <https://doi.org/10.2308/bria-51122>
- Yeoh, P. (2014). Whistleblowing: Motivations, Corporate Self-Regulation, and the Law. *International Journal of Law and Management*, 56(6), 459-474. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-06-2013-0027>
- Zhang, J., Pany, K., & Reckers, P. M. J. (2013). Under Which Conditions are Whistleblowing "Best Practices" Best? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(3), 171-181. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50451>