

# Pengaruh Jalur Pelaporan dan Tingkat Religiusitas terhadap Niat Seseorang Melakukan *Whistleblowing*

Riwayat Artikel: Diterima 12 Sept 2015 Direvisi 22 Nov 2015 Disetujui 20 Des 2015

**CAESAR MARGA PUTRI\***

Program Studi Akuntansi, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Jl. Lingkar Selatan, Tamantirto, Kasihan, Bantul, D.I. Yogyakarta, 55183, Telp +274 387656, Indonesia.

\*Corresponding Author, E\_mail address: caesarmarga@yahoo.com

## ABSTRACT

The purpose of this research is to examine empirically the effect of reporting channel (anonymous and non anonymous) in the structural model and the effect of religiosity level on individual intention to report wrongdoing act. The design used in this experiment is 2x2 between subjects, with graduate level student as participant. The result shows that anonymous reporting channel in the structural model is more effective than non-anonymous reporting channel. The result that religiosity level will affect the individual intention to report wrongdoing is unpredicted. This research shows that religiosity level is not effect individual intention to report wrongdoing.

Keywords: Anonymous; Non-anonymous; Structural Model; Religious Level

## ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji secara empiris pengaruh saluran (anonim dan non anonim) dalam model struktural dan pengaruh tingkat religiusitas pada niat individu untuk melaporkan kesalahan tindakan pelaporan. Desain yang digunakan dalam penelitian ini adalah 2x2 antara subjek, dengan tingkat pascasarjana siswa sebagai peserta. Hasil penelitian menunjukkan bahwa saluran pelaporan anonim dalam model struktural lebih efektif daripada saluran pelaporan non-anonim. Hasil tingkat religiusitas akan mempengaruhi niat individu untuk melaporkan kesalahan adalah tidak diperkirakan. Penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat religiusitas tidak berpengaruh niat individu untuk melaporkan kesalahan.

Kata Kunci: Anonim; Non-anonim; Model struktural; Tingkat agama

## PENDAHULUAN

Pentingnya *whistleblowing* untuk mendeteksi dan mengungkap *wrongdoing* yang terjadi di dalam sebuah organisasi telah diakui oleh banyak regulator yang ada diseluruh dunia. *Whistleblowing* adalah usaha untuk mencapai sebuah tujuan ekonomik dan sosial, sehingga pelakunya mengharapkan dukungan oleh berbagai pihak agar tujuan tersebut tercapai. Namun kenyataan yang sering terjadi adalah mereka akan mendapat banyak ancaman (retaliasi). Elliston (1982) menyatakan bahwa sebagai karyawan mereka memiliki sedikit hak dan akan ditolak oleh lebih banyak karyawan lain. Retaliasi merupakan salah satu akibat buruk dari *whistleblowing*. Penelitian terkait retaliasi yang akan

diterima oleh karyawan yang melakukan *whistleblowing* telah banyak dilakukan seperti Elliston dan Coulson (1982), Arnold and Ponemon (1991) dan Liyanarachichi dan Newdick (2009). Akibatnya orang akan ragu untuk melakukannya diarea publik dan sebaliknya mereka akan melakukannya dibalik selubung kerahasiaan (Elliston, 1982).

Melihat pentingnya *whistleblowing* tersebut maka diperlukan cara untuk mendorong keefektifannya untuk mengungkap *wrongdoing* yang terjadi dalam organisasi. *Sarbanes-Oxley Act 2002, Section 301 dan 806*, dirancang secara khusus untuk mendorong *whistleblowing* dan menyediakan perlindungan dari

retaliasi bagi karyawan yang mengungkapkan hal-hal yang tidak jelas atas masalah akuntansi dan audit. *Section 301 dan 806* meminta komite audit dari direksi perusahaan yang telah *go public* untuk memasang jalur pelaporan *anonymous* untuk menolak dan mendeteksi kecurangan akuntansi dan kelemahan pengendalian. Keberadaan jalur pelaporan *anonymous* tersebut akan mengurangi biaya pelaporan (Near dan Miceli, 1995; Near *et al.*, 2004; Ayers dan Kaplan, 2005; Kaplan dan Schlutz, 2007). Regulasi ini sangat diperlukan karena kenyataan yang ada menunjukkan bahwa kasus-kasus kecurangan besar diungkap oleh karyawan ataupun media, bukan oleh auditor sebagai pihak yang memiliki wewenang untuk mengungkapkan kecurangan-kecurangan. Hal ini dibuktikan oleh penelitian Dyck *et al.* (2007) yang menunjukkan bukti bahwa media (termasuk publikasi akademik) menyumbang 23,5% dan karyawan 16,8%.

Beberapa penelitian terkait faktor-faktor yang mempengaruhi *whistleblowing* banyak dilakukan di dalam konteks audit (Mismar-Magnus dan Viswesvaran, 2005; Seifert, 2006; Brennan dan Kelly, 2007; Xu dan Ziegenfuss, 2008; Taylor dan Curtis, 2009; Taylor dan Curtis, 2010) dan masih sedikit penelitian *whistleblowing* di bidang akuntansi manajemen (Loeb dan Cory, 1989; Kaplan *et al.*, 2009; Seifert *et al.*, 2010). Padahal *whistleblowing* bisa dipandang dari dua sisi, dari sisi auditor dan dari sisi akuntan atau akuntan manajemen. Auditor internal memiliki peran pekerjaan sebagai pihak yang mencari dan mengungkap ketidakberesan pelaporan keuangan. Sedangkan akuntan dan akuntan manajemen sebagai pihak yang memiliki posisi untuk mengobservasi, berpartisipasi atau memiliki pengetahuan dalam kecurangan laporan keuangan (Seifert *et al.*, 2010).

Para akuntan manajemen memiliki kewajiban pada organisasi yang mereka layani, profesi mereka, publik dan diri mereka sendiri (Chiasson *et al.*,

1995). *Institute of Management Accountants (IMA)*, dalam standar kode etikanya bagi para akuntan manajemen, menyatakan bahwa: akuntan manajemen memiliki tanggung jawab untuk menahan diri dari pengungkapan informasi rahasia, mengkonfirmasi informasi yang tidak baik, dan mengungkapkan seluruh informasi yang relevan. Karena itu, bila seorang akuntan manajemen dihadapkan pada penyimpangan, aturan kode etik IMA menyatakan bahwa akuntan manajemen tersebut memiliki tanggung jawab untuk mengomunikasikan informasi penyimpangan tersebut. Tanggung jawab mengomunikasikan informasi yang tidak baik ini bisa dipahami sebagai tanggung jawab akuntan manajemen untuk berperilaku sebagai seorang *whistleblower* (Chiasson *et al.*, 1995).

Selain struktur dan jalur pelaporan yang ada untuk mendorong seseorang melakukan *whistleblowing* ternyata niat bisa dipengaruhi oleh faktor religiusitas. Hal ini dikarenakan religiusitas dianggap memiliki hubungan dengan perbaikan moral etis seseorang (Burks dan Sellani, 2005). Berdasarkan pemahaman tersebut maka bisa diasumsikan secara logis bahwa pendidikan etis akan meningkatkan perilaku moral (Burks dan Sellani, 2005). Beberapa penelitian telah menunjukkan bahwa ada korelasi antara intervensi etis dengan pengembangan moral (lihat: Rest, 1986; Hildebeitel dan Jones, 1991, 1992; Glenn, 1992; Armstrong, 1993; Green dan Weber, 1997; Eynon, Hill, dan Stevens, 1997; and Bonawitz, 2002). Namun tak sedikit pula penelitian yang menyatakan bahwa tidak ada korelasi antara intervensi etis dengan perilaku moral individu (lihat: Fulmer dan Cargile, 1987; St. Pierre, Nelson, dan Gabbin, 1990; Shaub, 1994; Ponemon, 1993; McCarthy, 1997; Porco, 2003; Loescher, 2004).

Dalam area religiusitas, hubungan yang terikat dengan peningkatan moral menjadi perdebatan

antar ahli agama. Sementara orang melihat bahwa perbaikan moral dan religiusitas sebagai hubungan yang terikat, namun ada beberapa yang menyatakan bahwa hubungan tersebut adalah hubungan yang terpisah. Mereka menganggap bahwa etika itu terpisah dari konsep religiusitas (Burks dan Sellani, 2005). Dari berbagai penelitian tersebut kita akan membuktikan kembali apakah tingkat religiusitas berpengaruh terhadap niat seseorang melakukan *wrongdoing*.

Penelitian ini ingin menguji jalur pelaporan dan tingkat religiusitas terhadap niat seseorang melaporkan organisasi yang tepat yang dianggap lebih efektif untuk mendorong karyawan melakukan *whistle-blowing* di konteks akuntansi manajemen. Hasil penelitian ini diharapkan mampu membuktikan secara empiris faktor-faktor yang dapat mendorong seseorang melaporkan *wrongdoing*.

## TINJAUAN LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

### WHISTLEBLOWING

Near dan Miceli (1985) mendefinisikan *Whistleblowing* sebagai berikut:

*The disclosure by organization members (former or current) of illegal, immoral or illegitimate practices under the control of their employers, to persons or organizations that may be able to effect action.*

Seifert (2006) memperjelas definisi diatas dengan mendefinisikan *illegal act* sebagai suatu kejahatan yang bisa dihukum menurut undang-undang, *immoral act* sebagai sesuatu tindakan yang menurut *whistleblower* dipersepsikan salah/ menyalahi aturan dan *illegitimate practice* sebagai tindakan yang diinterpretasikan oleh *whistleblower* diluar otoritas organisasi.

*Whistleblowing* akan sukses bila didukung oleh sarana komunikasi yang mampu

mempertimbangkan *audience*, tujuan, bahasa dan *tone* dari *wrongdoing* (King, 1999). Menurut Miceli dan Near (1985) *whistleblowing* bisa dilakukan secara internal dan eksternal. Dari dua sumber pelaporan internal dan eksternal tersebut, ada beberapa keuntungan yang didapatkan bila *whistleblowing* dilakukan secara internal. Masalah dalam organisasi tersebut masih bisa diselesaikan secara internal sebelum skandal secara penuh diungkap diluar. Selain itu pengungkapan internal akan menciptakan atmosfer etis dalam organisasi dimana karyawan didorong untuk melaporkan perilaku yang tidak etis (Barnnet *et al.*, 1993).

*Whistleblowing* adalah usaha untuk mencapai sebuah tujuan ekonomik dan sosial, sehingga pelakunya mengharapkan dukungan oleh berbagai pihak agar tujuan tersebut tercapai. Namun kenyataan yang sering terjadi adalah mereka akan mendapat banyak ancaman seperti retaliasi (Coulson, 1982); Arnold and Ponemon, 1991; Liyanarachichi dan Newdick, 2009).

### WHISTLEBLOWING DAN ANONYMITY

*Sarbanes-Oxley Act 2002* meminta komite audit dari direksi perusahaan yang telah go public untuk memasang jalur pelaporan *anonymous* untuk menolak dan mendeteksi kecurangan akuntansi dan kelemahan pengendalian. Persyaratan *Sarbanes-Oxley Act 2002* atas sebuah jalur pelaporan *anonymous* untuk melaporkan ketidakjelasan masalah akuntansi telah konsisten dengan temuan penelitian-penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Schultz *et al.* (1993) dan Schultz dan Hook (1998).

Keberadaan jalur pelaporan *anonymous* ini akan mengurangi kos pelaporan (Near dan Miceli, 1995; Near *et al.*, 2004; Ayers dan Kaplan, 2005; Kaplan dan Scultz, 2007) Hal ini dikarenakan kerahasiaan identitas pelapor akan mengurangi tingkat retaliasi yang akan diterima.

### ANONYMITY DAN STRUCTURAL MODEL

Moberly (2006) menyatakan bahwa *structural model* didasarkan atas asumsi bahwa perusahaan membangun jalur internal yang visibel, bersungguh-sungguh dan formal dalam mengungkap *wrongdoing*. *Structural model* menyediakan jalur pelaporan yang langsung dan terlegitimasi dari karyawan kepada dewan direksi. Jalur langsung ke dewan direksi akan mendorong *whistleblowing* yang efektif karena menghindari adanya pemblokiran dan penyaringan informasi oleh eksekutif perusahaan (Moberly, 2006).

Menurut *path-goal theory*, tugas pimpinan adalah membantu pengikutnya mencapai tujuan dan mengarahkan atau memberikan dukungan sesuai kebutuhan untuk memastikan bahwa tujuan mereka sejalan dengan tujuan kelompok atau organisasi. Istilah jalur dalam teori ini berasal dari keyakinan bahwa pemimpin yang efektif akan menjelaskan sebuah jalur (*path*) untuk membantu pengikutnya melangkah dari posisi mereka sekarang menuju pada tujuan kerja yang ingin mereka capai dan membuat perjalanan sepanjang jalur tersebut lebih mudah dengan berkurangnya hambatan-hambatan yang ada.

Namun pada kenyataannya *structural model* ini tidak efektif untuk mendorong *whistleblowing* karena individu akan takut dengan adanya retaliasi yang mungkin akan diterima bila melaporkan *wrongdoing*. Menurut teori motivasi *Maslow's hierarchy of need theory*, salah satu kebutuhan manusia adalah kebutuhan keamanan (*safety needs*). *Safety needs* mengacu pada kebutuhan seseorang akan keamanan dan perlindungan dari kejahatan fisik dan emosional, serta jaminan bahwa kebutuhan fisik harus terpenuhi. Oleh karena itu, adanya jalur pelaporan *anonymous* akan memenuhi salah satu kebutuhan individu akan rasa aman. Oleh karena itu perlu diciptakan jalur pelaporan dimana karyawan dapat melaporkan *wrongdoing* tanpa rasa takut.

*Sarbanes-Oxley* mesyaratkan penyediaan jalur pelaporan *anonymous* yang akan mendorong karyawan memberikan informasi tanpa ada rasa takut. Dengan adanya jalur pelaporan secara *anonymous* maka individu akan lebih nyaman dan aman karena identitas mereka terlindungi.

Menurut Kaplan *et al.* (2009) keefektifan jalur pelaporan secara *anonymous* tergantung pada (1) tingkat dimana karyawan menemukan kecurangan atau petunjuk-petunjuk kecurangan (2) keinginan karyawan untuk melaporkan temuannya ke penerima yang tepat. Menurut mereka jalur pelaporan secara *anonymous* mungkin akan menjadi sebuah mekanisme yang paling efektif untuk mendeteksi lebih dini kecurangan dibanding yang lainnya dan mungkin secara potensial membantu untuk mencegah atau membatasi kecurangan dimasa yang akan datang. Dalam penelitian Kaplan *et al.* (2009) tersebut, *structural model* yang diajukan untuk melaporkan dibagi menjadi dua pelaporan, melalui *hotline* yang disediakan secara internal perusahaan dengan tingkat kemanan procedural yang lemah dan jalur eksternal, melalui pihak ketiga di luar perusahaan dengan kemanan procedural yang kuat. Kedua jalur yang disediakan tersebut bersifat *anonymous*. Sampel yang digunakan dalam studi eksperimen penelitian tersebut adalah mahasiswa pascasarjana. Hasilnya menunjukkan bahwa niat responden untuk melaporkan tindakan kecurangan lebih besar melalui jalur pelaporan yang disediakan secara internal.

Seifert *et al.* (2010) juga menguji keefektifan jalur pelaporan *anonymous* dalam kondisi *structural model*. Fokus penelitian mereka terletak pada kebijakan perusahaan dan perilaku manajemen yang mungkin akan mempengaruhi keputusan karyawan untuk mengungkap kecurangan laporan keuangan. Penelitian yang mereka lakukan memasukkan teori keadilan procedural untuk mendesain kebijakan dan prosedur *whistle-blowing*.

$H_1$ : Dibawah *structural model*, individu akan cenderung menggunakan jalur pelaporan *anonymous* dibanding *non-anonumous* dalam melaporkan tindakan *wrongdoing*.

## WHISTLEBLOWING DAN RELIGIUSITAS

Intervensi etis mengacu pada pendidikan dan pelatihan pada mahasiswa dalam area etika (Burks dan Sellani, 2005). Berdasarkan pemahaman tersebut maka bisa diasumsikan secara logis bahwa pendididkan etis akan meningkatkan perilaku moral. Beberapa penelitian telah menunjukkan bahwa ada korelasi antara intervensi etis dengan pengembangan moral Rest, 1986; Hildebeitel dan Jones, 1991, 1992; Glenn, 1992; Armstrong, 1993; Green dan Weber, 1997; Eynon et al., 1997; Bonawitz, 2002). Namun, tidak sedikit pula penelitian yang menyatakan bahwa tidak ada korelasi antara intervensi etis dengan perilaku moral individu (e.g., Fulmer and Cargile, 1987; St. Pierre, Nelson, dan Gabbin, 1990; Shaub, 1994; Ponemon, 1993; McCarthy, 1997; Porco, 2003; Loescher, 2004;).

Dalam area religiusitas, hubungan yang terikat dengan peningkatan moral menjadi perdebatan antar ahli agama. Sementara orang melihat bahwa perbaikan moral dan religiusitas sebagai hubungan yang terikat, namun ada beberapa yang menyatakan bahwa hubungan tersebut adalah hubungan yang terpisah. Mereka menganggap bahwa etika itu terpisah dari konsep religiusitas (Burks dan Sellani, 2005).

Bruks dan Sellani (2005) menyatakan bahwa religiusitas dapat dipisahkan menjadi dua kategori: *religious affiliation* dan *religious commitement*. *Religious affiliation* mengacu pada konsep bahwa orang-orang itu merupakan anggota dari sebuah lembaga atau afiliasi sebuah kelompok agama tertentu. *Religious affiliation* bisa berupa tempat ibadah, universitas atau lembaga-lembaga lain. Sedangkan *religious*

*commitment* mengacu pada usaha untuk mengukur tingkat religiusitas dari komitmen individu terhadap kepercayaan religi atau gaya hidup religinya.h pada organisasi religius dan dapat diukur dalam hal kedatangan ke gereja/masjid, amal (zakat) yang diberikan, serta ketelibatanya dalam aktiitas keagamaan.

Penelitian hubungan *religious affiliation* dengan perbaikan moral yang berupa universitas telah dilakukan oleh beberapa peneliti terdahulu. Hasilnyapun menunjukkan keanekaragaman, penelitian Pascarella dan Terenzini (1991), Wimalasiri et al. (1996) dan Porco (2003) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara *religiousitas affiliation* yang berupa universitas dengan perbaikan moral mahasiswa. Sedangkan tidak adanya hubungan antara universitas yang merupakan *religious affiliation* dengan perbaikan moral mahasiswanya dibuktikan oleh Kennedy dan Lawton (1998), Koeplin (1998), dan Conroy dan Emerson (2004). Rashid dan Ibrahim (2008) juga menyatakan bahwa dimensi keprilakuan diketahui sebagai sebuah ketaatan yang dapat diinterpretasikan sebagai perilaku yang dapat dilihat terhadap organisasi religius dan dapat diukur terkait dengan kedatangan ke masjid/gereja atau kuil, uang yang disedekahkan, dan keterlibatan dalam aktivitas.

Dalam penelitian ini akan menguji kembali apakah partisipan dari sebuah universitas berafiliasi agama dengan partisipan dari universitas non-agama memiliki perbedaan niat melaporkan tindakan *wrongdoing* yang terjadi dalam sebuah perusahaan.

$H_2$ : Niat individu untuk melaporkan tindakan *wrongdoing* baik melalui jalur *anonymous* maupun *non-anonymous* akan berbeda antara universitas yang berafiliasi dengan agama dengan univeritas yang non-agama.

## METODE PENELITIAN

### DESAIN PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan eksperimen 2x2 *between subjects*. Eksperimen dirancang menggunakan dua perlakuan yaitu: kondisi *structural model* melalui jalur *anonymous* dan *non-anonymous* (lihat desain eksperimen pada Tabel 1). Digunakannya metode eksperimen dikarenakan tingkat validitas internal yang tinggi pada metode ini. Pemilihan desain *between subjects* ditujukan untuk menghindari risiko adanya efek latihan dan efek *carryover* dalam eksperimen. Hal ini dikarenakan dalam desain *between subjects* tiap subjek hanya akan mendapatkan satu manipulasi saja (Harsha dan Knapp, 1990).

### PARTISIPAN

Partisipan adalah mahasiswa akuntansi dari sebuah universitas negeri dan sebuah universitas swasta yang berafiliasi dengan agama yang ada di Yogyakarta. Mahasiswa yang digunakan adalah mereka yang sudah atau sedang mengambil matakuliah akuntansi manajemen adalah mereka lebih memahami peranannya dalam posisi mengobservasi, berpartisipasi atau memiliki pengetahuan tentang kecurangan dalam laporan keuangan serta mengalami *ethical conflict situation* (Loeb dan Cory, 1989; Seifert *et al.*, 2010). Dalam eksperimen tersebut, partisipan akan berperan sebagai akuntan senior dalam perusahaan. Sebagai akuntan senior suatu perusahaan, apakah partisipan akan melaporkan tindak kecurangan yang dilakukan oleh CFO perusahaan. Kecurangan yang dilakukan CFO ditujukan untuk mencapai *earning forecast* pada kuartal tersebut.

*Pilot test* dilakukan pada 37 mahasiswa pascasarjana sebuah universitas negeri di Yogyakarta secara serentak di dalam dua kelas. Dari hasil *pilot test* beberapa masukan diperoleh peneliti. Seperti cara pelaksanaan eksperimen, penggantian

nama orang dalam kasus dengan nama orang Indonesia, penu-lisan dan *layout*.

TABEL 1. DESAIN EKSPERIMEN

		Experiment Group Design	
		Channel Anonymous	Non-anonymous
University	Non-affiliation	Group 1	Group 2
	Religious Affiliation	Group 3	Group 4

Eksperimen dalam penelitian ini dilaksanakan dua kali yaitu pertama dilakukan di universitas *non-affiliation* dan yang ke dua di universitas *religious-affiliation*.

### UKURAN OPERASIONAL VARIABEL

#### *Whistleblowing intention*

*Whistleblowing* dalam penelitian ini mengacu pada niat individu sebagai karyawan organisasi untuk melaporkan *wrongdoing* yang dilakukan oleh individual atau korporasi ke sumber internal organisasi.

Niat (INT) individu untuk melaporkan tindakan kecurangan berfungsi sebagai variabel dependen. Variabel dependen dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan *self assessment*. Partisipan diminta untuk menilai niat mereka melaporkan tindak kecurangan yang dilakukan oleh CFO pada *nine-point likert scale*. Instrumen yang digunakan adalah instrumen yang sudah pernah digunakan oleh Seifert (2006) dan Seifert *et al.* (2010).

#### *Anonymous dan Non-anonymous*

Jalur pelaporan *anonymous* adalah jalur pelaporan dimana identitas pelapor *wrongdoing* tidak diungkapkan. Sedangkan jalur pelaporan *non-anonymous* adalah jalur pelaporan yang memungkinkan diketahuinya identitas pelapor *wrongdoing*.

Jalur pelaporan *anonymous* (ANONYM) dan *non*

*anonymous* (NON-ANONYM) dimanipulasi dengan mencantumkan pernyataan terkait jalur pelaporannya. Manipulasi ini diadopsi dari penelitian Ayers dan Kaplan (2005), Kaplan *et al.* (2009) dan Seifert *et al.* (2010).

### **Structural model**

*Structural model* (STRM) adalah suatu mekanisme yang menyediakan jalur *pelaporan* yang sah dari karyawan langsung ke dewan direksi. *Structural model* didasarkan atas asumsi bahwa perusahaan membangun jalur internal yang visibel, bersungguh-sungguh dan formal dalam mengungkap *wrongdoing*. Jalur langsung ke dewan direksi akan mendorong *whistle-blowing* yang efektif karena menghindari adanya pemblokiran dan penyaringan informasi oleh eksekutif perusahaan.

### **Religiusitas**

Religiusitas dalam penelitian ini mengacu pada *religious affiliation*, yaitu bahwa orang-orang tersebut merupakan anggota dari suatu lembaga atau kelompok agama tertentu (Bruks dan Sellani, 2005). Dimensi keprilaku dianggap sebagai ketaatan terhadap organisasi religius yang dapat diukur dengan keterlibatannya dalam aktivitas dalam suatu lembaga berafiliasi dengan agama.

### **Prosedur Penugasan**

Niat melakukan *whistleblowing* diukur dengan menggunakan sebuah kasus yang telah banyak dipakai oleh peneliti terdahulu seperti Seifert (2006), Kaplan (2009) dan Seifert *et al.* (2010).

Proses eksperimen dimulai dengan membacakan instruksi eksperimen terkait dengan ketentuan-ketentuan pelaksanaan eksperimen. Langkah pertama partisipan dibagi menjadi group-group, masing-masing group terdiri dari 10 partisipan dan diawasi oleh 1 orang instruktur eksperimen. Group ini dibuat bertujuan untuk memudahkan

pendistribusian kasus eksperimen dan pengawasan pelaksanaan agar partisipan tidak bekerjasama. Kemudian partisipan diminta untuk mengisi lembar persetujuan partisipan dan daftar presensi. Langkah kedua, kasus eksperimen yang berada dalam amplop tertutup dibagikan untuk tiap-tiap group oleh masing-masing instruktur. Setelah amplop terdistribusi seluruhnya, maka langkah ketiga adalah mengerjakan kasus eksperimen.

Dalam kasus tersebut, partisipan berperan sebagai akuntan senior yang bekerja di perusahaan yang telah *go public* yang bergerak dibidang pengembangan, perizinan, dan pengiklanan *on-screen television guide technology*. Melalui teknologi ini pelanggan bisa memilih berbagai macam program televisi. Perusahaan memperoleh pendapatan dari lisensi atas teknologi tersebut yang diberikan kepada pihak ketiga dan penjualan iklan yang ditampilkan di layar panduan. Industri media berkembang dengan pesat dan keuangan perusahaan sangat baik. Pendapatan kotor rata-rata per kuartal yang diperoleh perusahaan sebesar Rp 2.000.000.000. Sigit adalah akuntan senior yang bertanggung jawab terhadap manajer akuntansi dan manajer akuntansi bertanggung jawab terhadap CFO. Pekerjaan Sigit termasuk mencatat pendapatan yang diperoleh dari kontrak lisensi tersebut.

### **PENGUJIAN HIPOTESIS**

Penelitian ini menggunakan alat uji *Analysis of Variance* (ANOVA). ANOVA adalah prosedur pengolahan data yang dilakukan untuk menguji perbedaan nilai rata-rata beberapa group (lebih dari dua). Dalam penelitian ini ANOVA akan digunakan untuk membandingkan kecenderungan individu untuk melakukan *whistleblowing* bila kasus *wrongdoing material* atau *immaterial*, melalui jalur *anonymous* apabila berada dalam kondisi *structural model* dan kecenderungan

menggunakan jalur *non-anonymous* bila berada dalam kondisi *reward model*.

## HASIL DAN PEMBAHASAN KARAKTERISTIK PARTISIPAN

Jumlah partisipan yang lolos *manipulation check* sebanyak 29 orang dari 87 partisipan. Untuk melihat apakah ada pengaruh antara variabel demografi terhadap variabel dependen, maka data demografi dari partisipan yang lolos tersebut kemudian diuji terlebih dulu. Sedangkan tabel 2 menunjukkan karakteristik partisipan yang lolos dalam penelitian ini.

## HASIL DAN INTERPRETASI MAIN EFFECT

Pengaruh utama dari variabel *channel* (CHANNEL) terhadap niat (INT) melakukan *whistleblowing* signifikan, dengan nilai  $F=10,089$  dan probabilitas sebesar 0,004 yaitu bawah tingkat signifikansi 0,05 (Tabel 3). Sedangkan apabila dilihat dari rata-ratanya, *anonymous channel* memiliki rata-rata sebesar 8,143 dan *non-anonymous channel* sebesar 6,800. Rata-rata keduanya memiliki perbedaan yang signifikan dengan tingkat signifikansi 0,004.

Pengaruh utama dari variabel *university* (UNIV) terhadap niat (INT) melakukan *whistleblowing* tidak signifikan, dengan nilai  $F=0,050$  dan probabilitas sebesar 0,824 yaitu diatas tingkat signifikansi 0,05 (Tabel 3).

## HASIL DAN INTERPRETASI UJI INTERAKSI

Dalam sub bab ini akan disajikan hasil uji hubungan interaksi antar variabel dalam desain eksperimen  $2 \times 2$  *between subject* seperti yang telah didesain pada Tabel 1. Hasil analisis untuk melihat interaksi antar variabel dapat dilihat pada panel A dan B Panel C di Tabel 3. Uji *Post Hoc* yang dilakukan hasilnya diringkas pada Tabel 3 Panel C. Hasil *Pos Hoc* tersebut menunjukkan bahwa *Mean difference* antara group 1 (CHANNEL= ANONYM,

UNIV= NON-AFF) dan group 2 (CHANNEL= NON-ANONYM, UNIV= NON-AFF) signifikan. Artinya bahwa ada perbedaan niat individu untuk melaporkan kasus kecurangan melalui jalur pelaporan *non-anonymous*. Individu lebih cenderung menggunakan jalur *anonymous*.

TABEL 2. HASIL UJI ANOVA

Panel: Test Between Subject Effect

Sumber	Variabel Dep: Niat Melakukan whistleblowing			
	SS	df	F	Sig
Variabel Kontrol				
Jenis Kelamin	3.844	1,00	2.104	1.58
Keorganisasian	5.442	3,00	0.946	0.433
Akuntansi Manajemen	8.057	1,00	4.822	0.037
Etika Bisnis	3.472	2,00	0.908	0.416

TABEL 3. HASIL UJI ANOVA, MEANS (SD) DAN PERBANDINGAN ANTAR SEL

Panel A: Test Between Subject Effect

Sumber	Variabel Dep: Niat Melakukan whistleblowing			
	SS	df	F	Sig
Main Effect				
Channel	15.170	1	10.089	0.004
University	0.076	1	0.050	0.824
Interaction effect				
Channel*Univ	2.491	1	1.659	0.210
Error	37.589	25		
Correlated Total	53.172	28		

R Squared = 0,293 (Adjusted R squared = 0,208)

Panel B: Means (SD) dan Jumlah Partisipan Tiap Sel

		Channel	
		anonymous	Non-anonymous
University	Non-aff	$\bar{X} = 8,60$ 0,55 N = 6	$\bar{X} = 6,50$ 0,84 N = 5
	Religious aff	$\bar{X} = 7,89$ 1,27 N = 9	$\bar{X} = 7,00$ 1,58 N = 9

Panel C: Perbandingan

Perbandingan	mean Diff (J-I)	SE	Sig
Group 1 dan Group 2	2,10	0,74	0,042**
Group 3 dan Group 4	0,89	0,58	0,431
Group 1 dan Group 3	0,71	0,68	0,728
Group 2 dan Group 4	-0,50	0,65	0,87

Dari poin a ditunjukkan bahwa hipotesis pertama diterima, yaitu dalam kondisi *structural model* jalur pelaporan *anonymous* lebih efektif dibanding jalur *non-anonymous*. Namun apabila dilihat dari poin b organisasi yang berafiliasi dengan agama, tidak ada perbedaan niat individu melaporkan tindakan *wrongdoing* hal dalam menggunakan jalur pelaporan. Yang artinya bahwa jalur pelaporan tidak mempengaruhi niat mereka melaporkan tindakan *wrongdoing*.

*Mean difference* antara group 1 (CHANNEL= ANONYM, UNIV= NON-AFF) dan group 3 (CHANNEL= ANONYM, UNIV= RELIGIOUS AFF) tidak signifikan. Artinya bahwa bahwa niat individu melaporkan kecurangan melalui jalur *anonymous* tidak berbeda antara mereka yang berada di lembaga yang berafiliasi agama dan non agama. *Mean difference* antara group 2 (CHANNEL= NON-ANONYM, UNIV= NON-AFF) dan group 4 (CHANNEL= NON-ANONYM, UNIV= RELIGIOUS AFF) tidak signifikan. Artinya bahwa niat individu melaporkan kecurangan melalui jalur *non-anonymous* tidak berbeda antara mereka yang berada di lembaga yang berafiliasi agama dan non agama.

Dari poin c dan d bisa disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan niat melaporkan tindakan *wrongdoing* antara individu yang berada dalam lembaga berafiliasi agama dengan individu yang berada di lembaga yang non-afiliasi. Namun, apabila dilihat dari *mean* antara group 2 dan 4 ternyata group 4 rata-ratanya lebih besar dibanding group 2. Hal ini mengindikasikan bahwa dalam kondisi *non-anonymous*, partisipan dari universitas *religious affiliation* lebih besar kecenderungan melaporkan dibanding universitas non-afiliasi. Walaupun secara statistik perbedaannya tidak signifikan.

## SIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh religiusitas dan jalur pelaporan untuk

mendorong individu melaporkan *wrongdoing*. Dari hasil penelitian menunjukkan bukti bahwa keefektifan jalur pelaporan *anonymous* untuk melaporkan *wrongdoing* di bawah kondisi *structural model* ternyata terbukti. Walaupun hasil menunjukkan bahwa hanya universitas yang non-afiliasi dengan agama yang bisa membuktikan hipotesis ini. Tingkat religiusitas dalam penelitian ini tidak berpengaruh terhadap niat individu melaporkan *wrongdoing*. Semua partisipan baik yang berasal dari universitas non-afiliasi maupun afiliasi dengan agama memiliki kecenderungan yang sama untuk melaporkan tindakan *wrongdoing*.

Analisis tambahan menunjukkan bahwa adanya jalur pelaporan *anonymous* maupun *non-anonymous*, tidak membedakan niat individu yang berada dalam organisasi yang berafiliasi dengan agama untuk melaporkan tindakan *wrongdoing*. Hasil penelitian di atas yang tidak mengkonfirmasi penelitian terdahulu kemungkinan disebabkan oleh faktor bahwa partisipan yang masih mahasiswa merasa bahwa *wrongdoing* merupakan suatu tindakan yang tidak etis walaupun angkanya tidak material dan harus dilaporkan. Seperti temuan Finn dan Lampe (1992) yang menyatakan bahwa mahasiswa akuntansi sangat mendukung *whistleblowing* sebagai perilaku tidak etis dibanding partisipan yang berprofesi sebagai auditor. Temuan mereka sejalan dengan Elias (2008) yang menyatakan bahwa mahasiswa secara umum merasa bahwa *whistleblowing* penting untuk dilakukan karena berhubungan dengan kecurangan.

Implikasi penelitian ini adalah saran bagi manajemen puncak dalam sebuah organisasi ketika akan menentukan kebijakan untuk mendorong karyawannya mengungkap *wrongdoing* dari sebuah laporan keuangan. Sebagai bahan perbaikan atas keterbatasan dalam penelitian ini, berikut beberapa saran yang dapat dilakukan dalam penelitian selanjutnya.

Penelitian selanjutnya sebaiknya menguji pengaruh materialitas dari besarnya *reward* yang akan diberikan oleh perusahaan apabila individu melakukan *whistleblowing*. Apakah dengan tingkat materialitas yang berbeda, niat individu melakukan *whistle-blowing* juga berbeda. Xu dan Ziegenfuss (2008) dalam *future research* mengajukan pertanyaan mengenai insentif apa yang paling efektif untuk mendorong individu melakukan *whistleblowing* dan sebesar apa insentif itu seharusnya. Selain itu, penelitian selanjutnya bisa dikaji lebih jauh apakah ada pengaruh religiusitas terhadap niat seseorang melakukan *whistleblowing*. Penelitian ini telah menggunakan sampel dari universitas swasta yang berbasis agama dan universitas negeri non-agama. Oleh karena itu penelitian selanjutnya sebaiknya yang diteliti bukan religiusitas dari organisasi tempat dimana individu berada tetapi religiusitas dari individu (*religious commitment*) dengan menggunakan instrumen yang terkait dengan religiusitas.

## DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R.N., and Govindarajan, V. 2003. Management Control System, 11<sup>th</sup> edition. Boston: McGraw Hill.
- Arnold, D., dan Ponemon, L. (1991). Internal auditors perceptions of whistle-blowing and the influence of moral reasoning: An experiment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10, 1-15.
- Ayers, S., dan Kaplan, S.E. 2005. Wrongdoing by consultants: An examination of employees' reporting intentions. *Journal of Business Ethics*, 57 (2), 121-137.
- Brennan, N., dan Kelly, J. 2007. A Study Of Whistleblowing Among Trainee Auditors. *The British Accounting Review*, 39, 61-87.
- Bromley, D.G. 1998. Linking Social Structure and the Exit Process in Religious Organizations: Defectors, Whistle-blowers, and Apostates. *Journal for the Scientific Study of Religion*, 37 (1), 145-160.
- Chiasson, M., Johnson, G.H., dan Byington, J.R. 1995. Blowing The Whistle: Accountants in Industry. *The CPA Journal*, 65 (2), 24.
- Daft, R. L. 1998. Organizational Theory and Design. 6<sup>th</sup> edition. South-Western Publishing, Cincinnati.
- Dworkin, T. 2007. SOX and whistleblowing. *Michigan Law Review*, 1757-1780.
- Dyck, A., Morse, A., dan Zingales, L. 2007. Who blows the whistle on corporate fraud? CEPR discussion paper no. DP6126, SSRN. <<http://ssrn.com/abstract=1133771>>.
- Elias, R. 2008. Auditing Students' Professional Commitment and Anticipatory Socialization and Their Relationship to Whistleblowing. *Managerial Auditing Journal*, 23 (3), 283-294.
- Elliston, F.A. 1982. Anonymity and Whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 1 (3), 167-177.
- Elliston, F.A. dan Coulson, R. 1982. Anonymous Whistleblowing: An Ethical Analysis. *Business and Professional Ethics Journal*, 1 (2), 39-60.
- Eynon, G., Hill, N. dan Stevens, K. (1997). Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession. *Journal of Business Ethics*, 16 (12/13), 1297-1309.
- Farrell, D. dan J. C. Petersen: 1982, 'Patterns of Political Behavior in Organizations', *Academy of Management Review*, 7, 402-412.
- Financial Accounting Standard Board. 1981. Qualitative Characteristics of accounting information (Statement of Financial Accounting Concepts No.2).
- Finn, D. W. and J. C. Lampe. 1992. A study of whistleblowing among auditors. *Professional Ethics*, 1, 137-168.
- Glenn, J. (1992). Can a Business and Society Course Affect the Ethical Judgment of Future Managers?. *Journal of Business Ethics*, 11 (3), 217-223
- Harsha, P. D. dan M. C. Knapp. (1990). The Use of Within and Between Subjects Experimental Designs in Behavioral Accounting Research: A Methodological Note. *Behavioral Research in Accounting*, 2, 50-62.
- Hick, E.L. (1964). Materiality. *Journal Of Accounting Research*. 2 (2), 158-171.
- Hooks, K. L., Kaplan, S.E., dan J. J. Schultz, Jr. 1994. Enhancing communication to assist in fraud prevention and detection. *Auditing: A Journal of Practice dan Theory*, 13 (Fall), 86-117.
- Hoque, Z. 2003. Strategic Management Accounting: Concept, Process and Issues. Prentice Hall.
- Hiltebeitel, K. dan Jones, S. (1991). Initial Evidence on the Impact of Integrating Ethics into Accounting Education. *Issues in Accounting Education*, 6 (2), 262-275.
- Kaplan, S., dan J. J. Schultz. 2007. Intentions To Report Questionable Acts: An Examination of the Influence of Anonymous Reporting Channel, Internal Audit Quality, And Setting. *Journal of Business Ethic*, 171 (2), 109-124.
- Kaplan, S., Pany, K., Samuels, J., dan Zhang, J. 2009. An examination of the effects of procedural safeguards on intentions to anonymously report fraud. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28., 273-288.
- Kaplan, S., Pany, K., Samuels, J., dan Zhang, J. 2008. An Examination of the Association Between Gender and Reporting Intentions for Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Business Ethics*, 87, 15-30.
- King, G. 1999. The Implications of an Organization's Structure on Whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 20, 315-326.
- Liyanarachchi, C. dan Newdick, C. 2009. The Impact of Moral Reasoning and Retaliation on Whistle-Blowing: New Zealand Evidence. *Journal of Business Ethics*, 89, 37-57.
- Loeb, S.E dan Cory S.N. (1989). Whistle Blowing and Management Accounting: An Approach. *Journal of Business Ethics*, 8 (1), 903-916.
- Mismar-Magnus, F.R., dan Viswesvaran, C. 2005. Whistleblowing in Organization: An Examination of Correlates of Whistleblowing Intention, Action, and Retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62,

- 277-297.
- Moberly, R. 2006. Sarbanes-Oxley's Structural Model To Encourage Corporate Whistleblowers. *Brigham Young University Law Review*, 1107, 1180.
- Near, J. P., dan M. P. Miceli. 1985. Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing. *Journal of Business Ethics*, 4 (1), 1-6.
- Near, J. P., dan M. P. Miceli. 1995. Effective Whistleblowing. *Academy of Management Review*, 20 (3), 679-708.
- Ponemon, L. 1994. A Comment On "Whistle-Blowing" As An Internal Control Mechanism: Individual And Organizational Considerations. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Fall), 118-130.
- Schultz, J., Jr., Johnson, D. A., Morris, D., dan Dyrnes, S. 1993. An Investigation Of The Reporting Of Questionable Acts In An International Setting. *Journal of Accounting Research*, 31, 75-103.
- Schultz, J.J dan K. L. Hooks. 1998. The Effect Of Relationship And Reward On Reports Of Wrongdoing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 177. (2), 15-35.
- Seifert, D.L, Sweeney, J. T., Joireman, J, dan Thornton, J.M. 2010. The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organization, and Society*, 35, 707-717.
- Seifert, D.L. 2006. The Influence Of Organizational Justice On The Perceived Likelihood Of Whistle-Blowing. *Dissertation. Washington State University*.
- Shawver, Tara (2008). What Accounting Student Think about Whistleblowing. *Management Accounting Quarterly*, 9 (4), 117-133.
- Taylor, E.Z., dan Curtis, M.B. 2009. An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgments: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting. *Journal of Business Ethics*, 93, 21-37.
- Xu, Y., dan Ziegenfuss, D. 2008. Reward Systems, Moral Reasoning, And Internal Auditors' Reporting Wrongdoing. *Journal of Business Psychology*, 22, 323-331.