

Optimalisasi *Whistleblowing System* Melalui Peran *Whistleblower* Dalam Pendeteksian Tindakan *Fraud*: Sebuah *Literature Review*

359

Titania Nur Wahyuningtiyas dan Octavia Lhaksmi Pramudyastuti
Program Studi S1 Akuntansi, Universitas Tidar
Magelang, Indonesia
E-Mail : titanianur06@gmail.com

Submitted:
FEBRUARI 2022

Accepted:
JULI 2022

ABSTRACT

Optimization of the whistleblowing system continues to be carried out as the first effort to detect fraud, especially in the role of the whistleblower which is crucial in conducting whistleblowing. This research refers to the Theory of planned behavior is describing an intention that arises in the whistleblower to carry out whistleblowing. This research is secondary data. The results show a conclusion in which the application of the Theory of planned behavior can be used as a basic reference for organizations to optimize the whistleblowing system through a whistleblower by taking into account three factors that influence an intention, including attitude, Subjective Norm, dan Behavioral Control.

Keywords: *Whistleblowing System, Whistleblower, Theory of Planned Behavior, Fraud.*

ABSTRAK

Optimalisasi *whistleblowing system* terus dilakukan sebagai upaya pendeteksian pertama tindakan *fraud*, khususnya dalam peran *whistleblower* yang krusial dalam melakukan *whistleblowing*. Penelitian ini mengacu pada *Theory of planned behavior* dalam mendeskripsikan suatu Niat yang timbul pada *whistleblower* untuk melakukan *Whistleblowing*. Penelitian ini bersifat kualitatif dengan menggunakan pendekatan *literatur review*. Data yang digunakan dalam penelitian ini ialah data sekunder. Hasil penelitian menunjukkan suatu simpulan yang mana penerapan *Theory of planned behavior* dapat dijadikan sebagai acuan dasar organisasi untuk dapat mengotimalisasikan *whistleblowing system* melalui *whistleblower* dengan memperhatikan tiga faktor yang mempengaruhi suatu niat, diantaranya ialah Sikap, Norma Subyektif, dan Kontrol Perilaku.

Kata Kunci: *Whistleblowing System, Whistleblower, Theory of Planned Behavior, Fraud*

PENDAHULUAN

Urgensi adanya sistem pelaporan pelanggaran di Indonesia tidak lain dilatar belakangi oleh adanya peningkatan terhadap keterjadian *fraud*. Menurut Suginam (2017) *Fraud* merupakan tindakan yang merugikan dan berorientasi mengambil keuntungan secara pribadi maupun kelompok. *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)* Indonesia tahun 2019 dalam Survei *Fraud* Indonesia menunjukkan bahwa *Fraud* yang paling merugikan Indonesia ialah 69,9% korupsi, 9,2% kecurangan pada laporan keuangan dan 20,9% penyalahgunaan aset/kekayaan negara dan perusahaan. Potensi *fraud* yang terjadi bisa disebabkan oleh sulitnya pengawasan kegiatan operasional oleh perkembangan perusahaan tentunya masalah yang ditimbulkan juga akan semakin kompleks (Marciano et al., 2021). Pengawasan yang terbatas akan menjadikan celah bagi oknum untuk melakukan *fraud*, oleh sebab itu Komite Nasional Kebijakan *Government (KNKG)* mengeluarkan suatu kebijakan bagi perusahaan swasta maupun sektor publik untuk menerapkan suatu sistem pelaporan pelanggaran atau sering disebut sebagai *Whistleblowing system*.

JIAKES

Jurnal Ilmiah Akuntansi
Kesatuan
Vol. 10 No. 2, 2022
pg. 359-366
IBI Kesatuan
ISSN 2337 – 7852
E-ISSN 2721 – 3048
DOI: 10.37641/jiakes.v10i1.1385

Whistle blowing jika diartikan secara harfiah berarti peniup peluit. *Whistleblowing system* dipercaya dapat menjadi suatu media/ mekanisme yang berpotensi sebagai tindakan preventif atas terjadinya penyuapan dan korupsi (Drew dalam Pramudyastuti *et al.*, 2021). Sejalan dengan penelitian Drew pada tahun 2003, hal tersebut di dukung oleh survei ACFE Indonesia tahun 2019 yang mana responden mengakui penyediaan media *hotline/whistle blower system* masih menjadi pilihan untuk melaporkan keterjadian *fraud* dengan persentase sebesar 22.6%.

Penerapan *Whistleblowing system* bertujuan untuk meminimalisir keterjadian *fraud* namun hal ini nampaknya tidak sejalan (Pramudyastuti *et al.*, 2021) dengan fakta bahwa WBS belum mampu menekan kasus korupsi bahkan hingga tahun 2019 yang menempati peringkat pertama dalam kasus *fraud* yang paling merugikan Indonesia (ACFE Indonesia, 2020). Hal tersebut juga di tunjukkan dalam banyak penelitian yang kontradiktif dan *inkonsisten* terhadap penelitian bahwa WBS dapat meminimalisir keterjadian *fraud*, salah satunya pada penelitian Cahyo dan Sulhani (2017) membuktikan bahwa pengimplementasian *Whistleblowing system* tidak berpengaruh terhadap pendektasian kecurangan.

Ketidakkonsistenan penerapan *Whistleblowing* dalam rangka pencegahan kecurangan membuat banyak peneliti menggali lebih dalam mengenai karakteristik sesungguhnya dari sistem *whistleblowing*. Keefektifan *Whistleblowing* sebenarnya tertuju pada sumber daya manusia yang secara subjektif berperan sebagai *Whistleblower* (pelapor). Menurut Dewi *et al.* (2021) tindakan *fraud* dapat teratasi jika terdapat individu atau kelompok memiliki keberanian untuk mengungkap dan menentang tindakan yang berindikasi pada kerugian bagi stakeholder terutama masyarakat. Namun kerap kali posisi *whistleblower* menjadi tidak diuntungkan, seperti pada kasus Endin Wahyudin pada tahun 2001 ia melaporkan atas penyuapan 3 hakim dan dilaporkan kembali atas dugaan pencemaran nama baik, kemudian Endin yang berstatus pelapor kemudian ditetapkan menjadi tersangka. Dalam kasus tersebut, tindakan pelaporan tidak selalu dapat dilihat secara positif oleh organisasi (Amrullah dan Kaluge, 2019) karena pelaporan atas kejadian kecurangan terlebih dilakukan oleh bawahan terhadap atasan dianggap melangkah hierarki jabatan yang mana akan lebih mudah untuk menyingkirkan salah satu karyawan daripada mengungkap kasus kecurangan yang akan menjadikan aib bagi perusahaan. Hal ini menyebabkan karyawan ragu-ragu untuk bersuara karena ini dapat menyebabkan semacam pembalasan dari organisasi (Premeaux & Bedeian dalam Amrullah dan Kaluge, 2019). Maka *whistle-blowing* bukanlah keputusan atau inisiatif bebas risiko apapun, karena dianggap dapat menimbulkan konsekuensi langsung dan hal-hal yang tidak diinginkan bagi setiap yang ingin bersuara (Amrullah & Kaluge, 2019).

Bermula dari permasalahan yang telah dipaparkan dan merujuk pada hasil studi terdahulu, penelitian ini mengadopsi jalan pikiran Ajzen (1991) pada *theory of planned behavior* (TPB) untuk dapat menjelaskan Niat *whistleblower* yang berdampak dari sikap, norma subjektif (pandangan orang lain terhadap suatu perilaku) dan kontrol perilaku yang mengarah pada perilaku *whistleblowing*.

Penelitian ini merujuk pada *Theory of planned behavior* (TPB) yang dikembangkan oleh Ajzen dan Fishbein pada tahun 1988 dan 1991. Teori ini menjelaskan mengenai munculnya perilaku yang dilakukan individu di latar belakang oleh munculnya niat dari individu tersebut dan niat individu tersebut muncul karena di tanggungi oleh beberapa faktor, baik itu dari dalam maupun faktor dari luar. TPB mendefinisikan suatu niat individu dalam berperilaku di latarbelakangi oleh 3 faktor; Pertama, sikap mengarah pada perilaku. Keyakinan individu untuk menampilkan atau tidaknya perilaku tertentu adakah konsekuensi atau hasil tertentu yang akan ia dapatkan setelah menunjukkan suatu perilaku tersebut. Keyakinan tersebut merupakan bagian dari aspek pengetahuan individu tentang obyek sikap yang berupa opini individu akan akibat dari suatu obyek sikap, Semakin positif keyakinan individu terhadap konsekuensi objek sikap, maka semakin positif pula sikap individu terhadap objek sikap, demikian pula sebaliknya (Ajzen, 1991). Kedua, norma subyektif mengarah pada persepsi tekanan sosial yang dialami individu untuk

melakukan atau tidak melakukan perilaku bergantung pada pandangan pihak lain yang dianggap penting oleh individu. Ketiga, Kontrol Perilaku yang dirasakan merujuk pada persepsi seseorang mengenai kemudahan dan kesulitan perilaku yang ia akan lakukan. Ketiga faktor tersebut merupakan fungsi dari perilaku dan menjadi keyakinan yang terkait dengan proses untuk melakukan beberapa perilaku (Tarjo et al., 2019).

Whistleblowing system sangat berhubungan dengan subjek pelapor yaitu *whistleblower*. *Whistleblower* memiliki peran penting sebagai seseorang yang melakukan *whistleblowing* atau tindakan pelaporan kecurangan (Siringoringo, 2015). Pelaporan termasuk kedalam suatu tindakan yang dilandasi dengan suatu niat tertentu. Niat dalam melakukan *whistleblowing* mengacu pada probabilitas individu untuk benar-benar terlibat dalam perilaku *whistleblowing* (Perdana et al., 2018). Pelapor pelanggaran (*whistleblower*) biasanya termasuk kedalam bagian dari karyawan perusahaan yang berperan sebagai pihak internal dan mungkin saja adanya pelapor yang berasal dari pihak eksternal seperti; pelanggan, pemasok dan masyarakat. Dengan adanya *Whistleblowing system* berarti juga ada pula *whistleblower* sebagai pemakai dari sistem WBS tersebut, keberhasilan wbs tidak hanya terletak pada keunggulan serta mekanisme yang diterapkan suatu organisasi akan tetapi bagaimana suatu organisasi juga dapat mendukung *whistleblower* yang berperan sebagai subjek dari WBS tersebut. Dengan demikian banyak penelitian yang memakai *Theory of planned behavior* sebagai landasan penelitian, seperti pada penelitian Tarjo et al. (2019) secara statistik menunjukkan bahwa variabel sikap, norma subjektif dan kontrol perilaku akan pembalasan merupakan faktor yang kuat dalam menjelaskan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Teori ini juga telah banyak di aplikasikan terhadap beberapa penelitian yaitu Identifikasi kecurangan dan *whistleblowing* universitas (Hapsari & Seta, 2019), Implementasi *Theory of planned behavior* dalam Mendeteksi *Whistle-Blowing Intentions* di Sektor Publik (Amrullah & Kaluge, 2019), Pengaruh Sikap, Norma Subyektif, Persepsi Kontrol Perilaku dan Etika terhadap *Whistleblowing Intention* dan Perilaku *Whistleblowing* (Perdana et al., 2018), Pengaruh Audit Internal dan *Whistleblowing system* Terhadap Pengungkapan Kasus Kecurangan Perusahaan Sektor Jasa di Bursa Efek Indonesia (Utami, 2018).

Whistleblowing system (WBS) merupakan suatu media pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan tindakan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/ tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan (KNKG, 2008). Dalam penerapannya *whistleblowing* menyorot betul peran pelapor yang biasanya di sebut sebagai *whistleblower* (Siringoringo, 2015). *Whistleblower* terbagi menjadi dua yaitu pelapor *anonim* dan *non anonim*, disini *whistleblower* bisa memilih untuk merahasiakan identitas nya atau tidak tergantung dengan kebijakan yang diadopsi perusahaan tersebut. *whistleblowing system* dapat berjalan dengan efektif bergantung pada 3 unsur, diantaranya ialah (1) pelapor harus mau melaporkan tindak kecurangan yang telah ia saksikan secara nyata terhadap sistem pelaporan perusahaan, (2) tindakan perusahaan terhadap pelaporan yang telah di laporkan *whistleblower*, dan (3) adanya sistem pelaporan luar perusahaan jika pihak manajemen perusahaan tidak mendapatkan respon yang sesuai dari pelapor (KNKG, 2008). *Whistleblowing system* yang merupakan salah satu bentuk pengendalian internal dalam perusahaan yang dinilai dapat mencegah atau mendeteksi *fraud* di perusahaan (Alfian et al., 2018).

a. Manfaat *Whistleblowing system*

Whistleblowing system berguna untuk mengatasi kecurangan, *whistleblowing system* memiliki beberapa manfaat menurut Tuanakotta (2014), diantaranya:

- 1) Tersedianya informasi penting untuk membantu pihak yang berwenang agar segera ditangani secara aman.
- 2) memperkecil niatan untuk melakukan pelanggaran, karena kepercayaan terhadap suatu sistem pelaporan pelanggaran yang efektif sehingga kesadaran untuk menjadi *whistleblower* menjadi meningkat.

- 3) Adanya sistem (early warning system) yang memungkinkan deteksi dini apabila terjadi indikasi pelanggaran.
- 4) Memberikan kesempatan untuk menangani pelanggaran secara internal sebelum publik mengetahui dan menyelidikinya.
- 5) Memperkecil risiko organisasi terkena pelanggaran keuangan, operasional, hukum, keselamatan kerja, dan reputasi.
- 6) Mengurangi biaya untuk mengatasi masalah yang diakibatkan oleh pelanggaran.
- 7) Meningkatkan reputasi perusahaan dengan pemangku kepentingan, badan pengatur, dan masyarakat umum.
- 8) Memberikan saran kepada organisasi untuk untuk menyelidiki lebih lanjut area utama dan proses kerja yang menunjukkan kelemahan dalam pengendalian internal dan merancang tindakan korektif yang diperlukan.

b. Tahapan Penerapan Whistleblowing

Menurut Hanif & Odiatma (2017) secara umum, *whistleblowing* memiliki empat tahapan, diantaranya :

- 1) Pelapor di masa depan perlu menentukan apakah aktivitas yang diamati merupakan pelanggaran seperti aktivitas ilegal, tidak bermoral, atau ilegal.
- 2) Pelapor perlu mempertimbangkan beberapa alternatif dalam mengambil keputusan
- 3) Organisasi harus segera bertindak berdasarkan laporan pelapor.
- 4) Organisasi harus memutuskan apa yang harus dilakukan dengan pelapor.

Fraud diartikan sebagai tindak kecurangan. Menurut Suginam (2017) *fraud* adalah suatu tindakan yang merugikan orang lain secara tidak jujur dan dimaksudkan untuk memperoleh keuntungan secara individu maupun golongan atau kelompok. KNKG dalam pedoman *whistleblowing system* (2008) mendefinisikan *fraud* sebagai: “Kecurangan (*fraud*) adalah perbuatan tidak jujur yang menimbulkan potensi kerugian ataupun kerugian nyata terhadap perusahaan atau karyawan perusahaan atau orang lain, tetapi tidak terbatas pada pencurian uang, pencurian barang, penipuan, pemalsuan. Juga termasuk dalam perbuatan ini adalah pemalsuan, penyembunyian atau penghancuran dokumen/laporan, atau menggunakan dokumen palsu untuk keperluan bisnis, atau membocorkan informasi perusahaan kepada pihak di luar perusahaan”.

Fraud digolongkan menjadi tiga, diantaranya ialah korupsi, kecurangan pada laporan keuangan dan penyalahgunaan aset/kekayaan negara dan perusahaan (ACFE Indonesia, 2020). Menurut Cressey dalam Elisabeth & Simanjuntak (2020) ada sekurang-kurangnya tiga faktor pendukung individu melakukan tindakan *fraud* diantaranya ialah *pressure* (tekanan), *Opportunity* (Peluang), dan *rationalization* (pembenaran). Ketiga faktor tersebut dinamakan *The Fraud Triangle* atau segitiga kecurangan. Tindakan pencegahan sekaligus pendeteksian *fraud* yang direkomendasikan OJK salah satunya ialah *whistleblowing system* yang mana menurut survei *fraud* Indonesia *whistleblowing system* tergolong efektif dalam pencegahan tindakan *fraud* dengan persentase 22,6% (ACFE Indonesia, 2020).

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif. Penelitian kualitatif dapat menjelaskan secara naratif kegiatan yang dilakukan dan dampak dari tindakan yang terjadi dalam kehidupan nyata (Watkins, 2012). Pendekatan dalam penelitian ini mengadopsi pendekatan literatur review, pemilihan pendekatan tersebut dilatar belakangi oleh tujuan penelitian yang bermaksud untuk mendalami keterkaitan antara Theory Planned Behavior dengan Niat *whistleblower* untuk melakukan *whistleblowing* guna mencapai optimalisasi *whistleblowing system* dalam upaya mendeteksi *fraud*. Literatur review dapat memudahkan peneliti untuk mengidentifikasi kesenjangan yang terjadi antara suatu teori dengan relevansi kenyataan terhadap hasil penelitian (Bettany-Saltikov dalam Cahyono et al., 2019). Sumber Data yang dipakai dalam penelitian ialah data sekunder yang didapatkan dari jurnal penelitian sebelumnya, buku-buku yang memuat bahasan topik

penelitian, skripsi, dan sumber-sumber yang terkait akan tema penelitian. Data yang dimaksudkan disini ialah jurnal-jurnal terdahulu yang relevan terkait dengan bahasan penelitian. Peneliti mendapatkan jurnal dari website penyedia jurnal *scientific* Indonesia yaitu SINTA, Google Scholar dan Mendeley berikut untuk link website yang dapat di akses yaitu <https://sinta.ristekbrin.go.id>, www.google.com, dan <https://www.mendeley.com>. Dengan rentang batasan tahun publish jurnal 1-10 tahun dari tahun sekarang (diprioritaskan 5 tahun). Adanya batasan pemilihan tahun publish jurnal agar peneliti dapat menelaah sesuai dengan ruang lingkup penelitian dan perkembangan terkini. Analisis data penelitian terdiri dari tiga tahapan yaitu reduksi data, menyajikan data, kesimpulan hasil penelitian (Miles et al., 2014).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Whistleblowing system secara harfiah berarti meniup peluit. Peniup peluit diartikan sebagai seseorang yang mengungkap dalam hal ini kaitannya dengan mengungkap suatu tindak pelanggaran dan kecurangan di suatu organisasi. Pelapor yang mengungkapkan tindakannya membutuhkan keberanian atau biasanya dimotivasi oleh berbagai motif, seperti pembalasan dengan “menjatuhkan” seseorang di tempatnya bekerja atau mencari “selamat” dan niat tulus dari lubuk hati untuk menegakkan lingkungan perusahaan yang lebih baik dan beretika (Agusyani et al., 2016). Pengungkapan harus dilakukan dengan itikad baik dan tidak didasarkan pada keluhan pribadi, itikad buruk atau fitnah terhadap kebijakan perusahaan tertentu (pengaduan) (Pamungkas et al., 2017). Theory Planned of Behavior (TPB) dapat menjelaskan terealisasinya suatu perilaku yang didasari oleh niat. Dalam penelitian ini akan di bahas mengenai bagaimana TPB berhubungan dengan suatu niat *whistleblower* untuk melakukan *whistleblowing*.

1. Sikap terhadap Niat *Whistleblower* melakukan *Whistleblowing*

TPB mendeskripsikan sikap sebagai kumpulan perasaan (afeksi) yang divalidasi seseorang yang merasakannya guna menilai suatu objek yang dihadapi dan perasaan tersebut diukur dengan skala evaluatif seperti baik atau buruk, setuju atau tidak setuju kemudian penting atau tidak pentingnya suatu fenomena tersebut (Ajzen, 1991). Sikap seseorang terhadap perilaku terbentuk dari keyakinan terhadap konsekuensi yang diakibatkan perilaku tersebut (Lasmini, 2018). Hasil penelitian Hapsari & Seta (2019) menunjukkan bahwa *whistleblower* sebetulnya telah mengetahui konsekuensi yang akan ia dapatkan setelah pelaporan, terutama pada pimpinan. Oleh sebab itu untuk dapat menentukan sikap, *whistleblower* akan mempertimbangkan niatnya untuk bertindak atau tidak sesuai dengan pengetahuan yang dimilikinya.

Sikap yang ditujukan *whistleblower* memiliki efek secara tidak langsung dengan tingkat pengetahuan *whistleblower* itu sendiri (Latan et al., 2016; Tarjo et al., 2019), pengetahuan tersebut dapat diperoleh dari pendidikan serta pengalaman yang pernah di alami oleh *whistleblower*. ACFE Indonesia (2019) menunjukkan bahwa kurangnya pendidikan antifraud bagi karyawan merupakan salah satu kelemahan pengendalian internal yang berdampak pada kecurangan. Pentingnya bagi manajemen untuk memberikan pemahaman (Tarjo et al., 2019) terkait mekanisme *whistleblowing system* di organisasi serta penghargaan dan perlindungan yang diberikan organisasi bagi para *whistleblower* yang berani melaporkan suatu penyimpangan atau indikasi kecurangan yang terjadi di suatu organisasi, dengan begitu *whistleblower* akan mempertimbangkan secara positif niat untuk melaporkan *whistleblowing*. Penelitian membuktikan bahwasannya sikap berpengaruh pada niat *whistleblower* dalam melakukan *whistleblowing* (Lasmini, 2018; Perdana et al., 2018; Hapsari & Seta, 2019; Latan et al., 2016; Tarjo et al., 2019; Chang et al., 2017).

2. Norma Subyektif terhadap Niat *Whistleblower* melakukan *Whistleblowing*

TPB mendefinisikan Norma Subyektif sebagai perspektif membenaran di lingkungan organisasi, seseorang yang memiliki niat untuk melakukan suatu

tindakan akan merasa bahwa penting untuk mendapatkan dukungan serta pembenaran terkait tindakan yang akan ia lakukan (Ajzen, 1991). Lewis, Agarwal, & Sambamurthy (2014) menjelaskan bahwa sikap individu terhadap *whistleblowing* juga tergantung pada proses internalisasi dan identifikasi mereka terhadap opini yang terdapat dalam organisasi. Kecenderungan *Whistleblower* untuk mengungkapkan suatu kecurangan akan meningkat (Lasmini, 2018; Chang et al., 2017) jikalau lingkungan organisasi melazimkan serta mendukung adanya suatu pelaporan tindakan penyimpangan ataupun kecurangan yang terjadi didalam suatu organisasi. Menurut Latan et al. (2017) dan Chang et al. (2017) melakukan tindakan *whistleblowing* bukanlah hal yang mudah, Karena *whistleblower* akan terus diliputi pada konsekuensi yang berdampak pada pekerjaan, kehidupan pribadi dan kehidupan sosial (Perdana et al., 2018). Chang et al. (2017) menjelaskan bahwasannya sudah menjadi konsekuensi semua *whistleblower* jika merasakan tekanan emosional dan masalah kesehatan mental. Situasi yang kondusif serta lingkungan organisasi lingkungan yang melarang keras adanya tindakan kecurangan akan menumbuhkan keyakinan *whistleblower* untuk melakukan *whistleblowing* (Hapsari & Seta, 2019; Chang et al., 2017). Menurut survei yang dilakukan (ACFE Indonesia, 2020) Atasan yang tidak menerapkan sikap teladan dilingkungan organisasinya terbukti dapat melemahkan pengendalian yang kemudian akan menyebabkan perilaku *fraud* bermunculan. sistem pengendalian internal yang lemah akan mempengaruhi niat *whistleblower* untuk melakukan tindakan *whistleblowing* (Amrullah & Kaluge, 2019). Oleh sebab itu pentingnya bagi manajer untuk dapat menekankan pentingnya melaporkan suatu tindakan serta membiasakan seluruh karyawan yang terlibat dalam organisasi guna pembiasaan menentang adanya perilaku yang berindikasi menyimpang ataupun kecurangan dalam hal apapun. Penelitian menunjukkan norma subyektif yang akan mendorong munculnya suatu niat *whistleblower* (Tarjo et al., 2019; Perdana et al., 2018; Hapsari & Seta, 2019; Latan et al., 2016; Chang et al., 2017).

3. Kontrol Perilaku terhadap Niat *Whistleblower* melakukan *Whistleblowing*

Kontrol Perilaku dalam TPB merujuk pada persepsi mengenai kemudahan ataupun kesulitan untuk melakukan suatu perilaku (Ajzen, 1991). *Whistleblower* sebagai pelaku tindakan akan di hadapkan mengenai faktor kemudahan maupun kesulitan untuk merealisasikan suatu niat tersebut. seperti kesulitan untuk melakukan pelaporan (Perdana et al., 2018). Kontrol perilaku ini seperti bentuk atribut atau manifestasi akan kontrol perilaku seperti pengalaman orang lain atau orang lain yang pernah menjadi *whistleblower*, lalu faktor lainnya seperti keberadaan sumber daya, perlindungan dan yang lainnya (Tarjo et al., 2019), kemudian informasi tersebut akan dijadikan informasi tambahan dan bahan evaluasi untuk pengambilan keputusan setuju atau tidaknya menjadi *whistleblower* (Amrullah & Kaluge, 2019). Kontrol perilaku berhubungan dengan penyediaan sistem yang kompleks secara keseluruhan, *whistleblower* akan mempertimbangkan mengenai kemudahan serta kesulitan yang akan ia tempuh sebelum ia melakukan *whistleblowing*.

Whistleblowing dalam keefektivitasannya dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor, diantaranya ialah jalur pelaporan *whistleblowing*, peran media massa, dokumentasi bukti, dan perlindungan hukum terhadap pelapor (Apaza & Chang, 2017). Tersedianya jalur pelaporan serta perlindungan hukum yang dapat mempengaruhi keefektivitasan *whistleblowing* juga termasuk kedalam salah satu bentuk atribut yang dapat menjadi bahan pertimbangan suatu niat dalam kontrol perilaku. Seperti pada penelitian Harahap et al. (2020), Putri (2015), Wardani & Sulhani (2017) jalur pelaporan *anonymous* merupakan jalur pelaporan yang merahasiakan identitas pelapornya, menurut penelitiannya niat melakukan *whistleblowing* pada jalur pelaporan *anonymous* cenderung lebih tinggi daripada

jalur pelaporan *non anonim*. Kemudian perlindungan atau reward yang akan diberikan organisasi akan keberanian *whistleblower* akan menunjukkan komitmen organisasi serta pemberian dukungan yang mana hal tersebut akan memberikan afeksi positif terhadap *whistleblower*. Fasilitas yang diberikan oleh suatu organisasi akan menunjukkan suatu keseriusan mengenai permasalahan kecurangan yang kemudian akan memberikan keyakinan tersendiri bagi para *whistleblower* untuk mem *blow-up* kejadian yang telah dilihat.

Penelitian Hapsari & Seta (2019) menunjukkan kontrol perilaku dapat menjadi media untuk menjadi bahan pertimbangan khusus bagi niat *whistleblower* karena pada penelitian tersebut *whistleblower* terkadang merasa segan jika harus melaporkan secara langsung kepada pimpinan karena hubungan kedekatan yang tidak terlalu erat.

PENUTUP

Berdasarkan uraian pembahasan diatas, maka dapat disimpulkan bahwa suatu niat *whistleblower* untuk melakukan tindakan *whistleblowing* akan terealisasi jika suatu lingkungan organisasi tidak menganggap wajar adanya keterjadian suatu kecurangan di organisasi tersebut. Melalui perspektif Theory of Planned of Behavior eksistensi *whistleblower* akan tumbuh dengan sendirinya, diantaranya melalui : (1) keberadaan Sikap yang didukung dengan pendidikan, seminar serta bimbingan pengetahuan anti-*fraud* yang disediakan oleh organisasi akan membentuk suatu pola pikir untuk menimbang suatu kebenaran ataupun kesalahan, (2) Norma Subyektif yang berhubungan dengan sebuah dukungan dan pembenaran atas tindakan pelaporan tindakan suatu kecurangan serta pengalaman positif *whistleblower* yang tindak lanjuti sesuai dengan mekanisme yang ada akan dijadikan barometer *whistleblower* masa depan untuk melakukan suatu *whistleblowing* . (3) Kontrol Perilaku berhubungan erat dengan penyediaan mekanisme *Whistleblowing system*, ketersediaan jalur pelaporan serta perlindungan bagi *whistleblower*.

DAFTAR PUSTAKA

- ACFE Indonesia. (2020). Survei Fraud Indonesia 2019. *Indonesia Chapter #111*, 53(9), 1–76. <https://acfe-indonesia.or.id/survei-fraud-indonesia/>
- Agusyani, N. K. S., Sujana, E., & Wahyuni, M. A. (2016). Pengaruh Whistleblowing System dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Pencegahan Fraud pada Pengelolaan Keuangan Penerimaan Pendapatan Asli Daerah (Studi pada Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng). *E-Journal Akuntansi*, 6(3), 1–10.
- Ajzen, I. (1991). The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior And Human Decision Processes*, 50, 179–211. <https://doi.org/10.1080/10410236.2018.1493416>
- Alfian, N., Subhan, S., & Rahayu, R. P. (2018). Penerapan Whistleblowing System Dan Surprise Audit Sebagai Strategi Anti Fraud Dalam Industri Perbankan. *Jurnal Akuntansi Muhammadiyah*, 8(2). <https://doi.org/10.37598/jam.v8i2.573>
- Amrullah, M. M., & Kaluge, D. (2019). Implementasi Theory of Planned Behavior dalam Mendeteksi Whistle-Blowing Intentions di Sektor Publik. *Arthavidya Jurnal Ilmiah Ekonomi*, 8(1), 1–25.
- Apaza, C. R., & Chang, Y. (2011). What Makes Whistleblowing Effective: Whistleblowing in Peru and South Korea. *Public Integrity*, 13(2), 113–130.
- Cahyo, M. N., & Sulhani. (2017). Analisis Empiris Pengaruh Karakteristik Komite Audit , Karakteristik Internal Audit , Whistleblowing System , Pengungkapan Kecurangan Terhadap Reaksi Pasar. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis (JDAB)*, 4(2), 249–270.
- Cahyono, E. A., Sutomo, & Harsono, A. (2019). Literatur Review: Panduan Penulisan dan Penyusunan. *Jurnal Keperawatan*, 12.
- Chang, Y., Wilding, M., & Shin, M. (2017). Determinants of whistleblowing intention : evidence from the South Korean government. *Public Performance and Management Review*, 40(4), 676–700
- Dewi, P. P., Suwantari, N. P. E., & Pradhana, I. P. D. (2021). Faktor-Faktor Pencegahan

- Fraud pada Lembaga Perbankan. *E-Jurnal Akuntansi*, 31(6), 1592.
- Elisabeth, D. M., & Simanjuntak, W. (2020). Analisis Review Pendeteksian Kecurangan (Fraud). *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Methodist*, 4(1), 14–31.
- Hanif, R. A., & Odiatma, D. F. (2017). Pengaruh Lingkungan Etika Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Dengan Locus of Control Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 10(2), 61–69. <http://jurnal.pcr.ac.id>
- Hapsari, A. N. S., & Seta, D. W. (2019). Identifikasi Kecurangan Dan Whistleblowing Universitas. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 7(1), 131–144.
- Harahap, H. F., Misra, F., & Firdaus, F. (2020). Pengaruh Jalur Pelaporan dan Komitmen Religius terhadap Niat Melakukan Whistleblowing: Sebuah Studi Eksperimen. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 5(1), 130.
- KNKG. (2008). *Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran - Spp (Whistleblowing System – WBS)*.
- Lasmini, N. N. (2018). Implementasi Theory Planned Behavior Pada Perilaku Whistleblowing Dengan Faktor Demografi Sebagai Variabel Moderasi. *Prosiding Sintesa, November*, 421–430.
- Latan, H., Jabbour, C. J. C., & Jabbour, A. B. L. de S. (2017). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis. *Journal of Business Ethics*, 8132978578(5), 311–337.
- 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>
- Marciano, B., Syam, A., Suyanto, & Ahmar, N. (2021). Whistleblowing System Dan Pencegahan Fraud: Sebuah Tinjauan Literatur. *Jurnal Akuntansi Berkelanjutan Indonesia*, 4(3), 313–324.
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2014). Qualitative Data Analysis. A Methods Sourcebook. *Zeitschrift Für Personalforschung*, 28(4), 485–487.
- Pamungkas, I. D., Ghozali, I., & Achmad, T. (2017). The effects of the whistleblowing system on financial statements fraud: Ethical behavior as the mediators. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 8(10), 1592–1598.
- Perdana, A. A., Hasan, A., & Rasuli, M. (2018). Pengaruh Sikap, Norma Subyektif, Persepsi Kontrol Perilaku dan Etika terhadap Whistleblowing Intention dan Perilaku Whistleblowing (Studi Empiris di BPKP Perwakilan Riau dan Sumatera Barat). *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 11(1), 89–98.
- Pramudyastuti, O. L., Rani, U., Prativi, A., & Susilo, G. F. A. (2021). Pengaruh Penerapan Whistleblowing System terhadap Tindak Kecurangan dengan Independensi sebagai Moderator. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 6(1), 115–135.
- Putri, C. M. (2015). Pengaruh Jalur Pelaporan dan Tingkat Religiusitas terhadap Niat Seseorang Melakukan Whistleblowing. *Journal of Accounting and Investment*, 17(1), 22–52
- Siringoringo, W. (2015). Pengaruh Penerapan Good Governance Dan Whistleblowing System Terhadap Kepatuhan Wajib Sebagai Variabel Moderating Whereson Siringoringo. *Jurnal Akuntansi*, XIX(02), 207–224.
- Suginam. (2017). Pengaruh Peran Audit Internal Dan Pengendalian Intern Terhadap Pencegahan Fraud (Studi Kasus Pada Pt. Tolan Tiga Indonesia). *Riset & Jurnal Akuntansi*, 1(1), 22–28.
- Tarjo, Prasetyono, Suwito, A., Aprillia, I. D., & Ramadhan, G. R. (2019). Theory of planned behavior and whistleblowing intention. *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 23(1), 45–60.
- Tuanakotta, T. M. (2014). *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif* (Salemba Empat (ed.); 2nd ed.). Salemba Empat.
- Utami, L. (2018). Pengaruh Audit Internal dan Whistleblowing System Terhadap Pengungkapan Kasus Kecurangan Perusahaan Sektor Jasa di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Studi Akuntansi Dan Keuangan*, 1(2), 77–90.
- Wardani, C. A., & Sulhani. (2017). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penerapan Whistleblowing. *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 9(1), 29–44.