

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 *Fraud*

Ardianingsih (2017:74) *Fraud* mencakup beragam cara kekerasan yang dilakukan oleh seseorang, untuk mendapatkan keuntungan dari orang lain melalui perbuatan yang tidak benar.

Unsur-unsur *fraud* adalah sebagai berikut.

1. Adanya perbuatan yang melanggar hukum.
2. Dilakukan oleh orang dari dalam dan dari luar organisasi.
3. Untuk mendapatkan keuntungan pribadi atau kelompok.
4. Langsung dan atau tidak langsung merugikan pihak lain.

Kecurangan adalah sebuah tindakan yang secara sengaja dilakukan untuk mengelabui orang lain dengan menyembunyikan, menghilangkan, merubah informasi, yang dipandang mampu untuk mempengaruhi dan merubah keputusan sehingga dapat memberikan keuntungan bagi orang yang melakukannya (Utomo, 2015).

Menurut Rozmita (2013) *fraud* adalah penyimpangan, *error* (kesalahan) dan *irregularities* (ketidakberesan dalam masalah financial). Karyono (2013) menyatakan *fraud* sebagai penyimpangan dan perbuatan melanggar hukum, yang dilakukan dengan sengaja untuk tujuan tertentu misalnya menipu atau memberikan gambaran keliru kepada pihak-pihak lain, yang dilakukan oleh orang-orang baik dari dalam maupun luar organisasi. Definisi kecurangan juga diberikan oleh Ikatan Akuntan Indonesia yang

menjelaskan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) seksi 316, kecurangan akuntansi sebagai berikut.

1. Salah saji yang timbul dari kecurangan dalam pelaporan keuangan adalah salah saji atau penghilangan secara sengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui para pemakai laporan keuangan. Kecurangan dalam laporan keuangan dapat menyangkut tindakan seperti yang disajikan berikut ini :
 - a. Manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya yang menjadi sumber data bagi penyajian laporan keuangan.
 - b. Representasi yang salah dalam atau penghilangan dari laporan keuangan peristiwa, transaksi atau informasi signifikan.
 - c. Salah penerapan secara sengaja prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian atau pengungkapan.
2. Salah saji yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva (seringkali disebut dengan penyalahgunaan atau penggelapan) berkaitan dengan pencurian aktiva entitas yang berakibat laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva entitas dapat dilakukan dengan berbagai cara, termasuk penggelapan tanda terima barang/uang, pencurian aktiva, atau tindakan yang menyebabkan entitas membayar harga barang atau jasa yang tidak diterima oleh entitas. Perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva dapat disertai dengan catatan atau dokumen palsu atau yang menyesatkan dan dapat menyangkut satu atau lebih individu di antara manajemen, karyawan, atau pihak ketiga.

Secara umum kecurangan mencakup segala macam cara yang dapat digunakan dengan kelihaiian tertentu. Kecurangan adalah penipuan yang menyertakan elemen-elemen berikut ini.

1. Sebuah representasi.
2. Mengenai sesuatu yang bersifat material
3. Sesuatu yang tidak benar.
4. Secara sengaja atau serampangan dilakukan.
5. Dipercaya.
6. Ditindaklanjuti oleh korban.
7. Korban menanggung kerugian.

Kecurangan berbeda dengan kesalahan yang tidak disengaja. Contohnya, seseorang tanpa sengaja memasukkan angka-angka yang salah pada laporan keuangan, apakah ini kecurangan? Jawabannya tidak. Hal ini bukan kecurangan karena kesalahan tersebut tidak dilakukan secara sengaja atau dengan tujuan untuk mendapatkan keuntungan melebihi pihak lain melalui dalil yang salah. Akan tetapi, jika dalam situasi yang sama seseorang dengan sengaja memasukkan angka yang salah pada laporan keuangan untuk mengelabui investor dan pemangku kepentingan lainnya maka ini kecurangan.

International Standards on Auditing (ISA) 240.17

menyatakan bahwa auditor wajib menayakan kepada manajemen mengenai berikut ini.

1. Penilaian oleh manajemen mengenai risiko salah saji material dalam laporan keuangan karena kecurangan, termasuk tentang sifat, luas, dan berapa seringnya penilaian tersebut dilakukan
2. Proses yang dilakukan manajemen untuk mengidentifikasi dan menanggapi risiko kecurangan dalam entitas itu, termasuk risiko kecurangan yang diidentifikasi oleh manajemen atau yang dilaporkan kepada manajemen, atau risiko kecurangan mungkin terjadi dalam jenis transaksi, saldo akun, atau pengungkapan
3. Komunikasi manajemen dengan TCWG mengenai proses yang dilakukan manajemen untuk mengidentifikasi dan menanggapi risiko kecurangan dalam entitas itu
4. Komunikasi manajemen dengan karyawan, jika ada, tentang pandangan manajemen mengenai praktik-praktik bisnis dan perilaku etis.

Menurut *Examination Manual 2006* dari *Association of Certified Fraud Examiners* biasanya *fraud* dikelompokkan menjadi empat hal berikut

1. Kecurangan laporan yang terdiri dari kecurangan laporan keuangan dan kecurangan laporan lainnya. kecurangan laporan keuangan dilakukan dengan menyajikan laporan keuangan lebih baik dari sebenarnya dan lebih buruk dari sebenarnya. Laporan keuangan *over stated* dilakukan dengan melaporkan aset dan pendapatan lebih besar dari yang sebenarnya. Kecurangan ini bertujuan berikut.

- a. Meninggikan nilai kekayaan untuk mendapatkan keuntungan melalui penjualan saham karena nilainya naik.
- b. mendapatkan sumber pembiayaan untuk memperoleh persyaratan yang lebih menguntungkan, dalam kaitannya untuk kredit perbankan atau kredit lembaga keuangan lainnya.
- c. Menggambarkan rentabilitas atau memperoleh laba yang lebih baik.
- d. Menutupi ketidakmampuan dalam menghasilkan uang atau kas.
- e. Menghilangkan persepsi negatif pasar.

Cara-cara melakukan kecurangan laporan keuangan ialah sebagai berikut:

- a. Penghasilan atau pendapatan fiktif (*Fictious Revenue*)
- b. Penilaian akhir atas aset, tidak tepat
- c. Menyembunyikan kewajiban (*Concealed Liabilities*)
- d. Mencatat aktiva dan pasiva pendapatan dan biaya pada periode akuntansi yang tidak tepat (*timing deference*).
- e. Menyembunyikan biaya antara lain dengan mengkapitalisasi biaya.
- f. Pengungkapan laporan keuangan yang tidak tepat (*improper disclosures*) seperti tidak diungkapkannya kewajiban bersyarat (*contingence liabilities*) kejadian-kejadian penting yang berpengaruh negatif terhadap pos-pos laporan keuangan.

2. Penyalahgunaan aset yang terdiri dari kecurangan kas, serta kecurangan persediaan dan aset lainnya.

3. korupsi yang terdiri atas pertentangan kepentingan, penyuapan, hadiah tidak sah, dan pemerasan ekonomi.

4. Kecurangan yang berkaitan dengan komputer.

Pelaku tindak kecurangan adalah berikut ini.

1. Mempunyai kewenangan sebagai pengambil keputusan, yaitu orang yang memiliki akses ke informasi dan dapat akses ke aset.
2. Dapat dilakukan oleh manajer, karyawan, vendor, penanam modal, dan pelanggan.
3. Pelaku individu didorong oleh moral, motivasi tekanan, kesempatan, dan potensi.

Pendorong seseorang melakukan *fraud* adalah sebagai berikut.

1. Tekanan; berkaitan dengan tekanan keuangan maupun kebiasaan buruk lingkungan kerja.
2. Kesempatan; lemahnya pengendalian intern, lemahnya sanksi, dan kurangnya jejak audit.
3. Pembenaran; pelaku menganggap perbuatan tersebut adalah hal biasa dan pelaku merasa berjasa besar pada organisasinya.
4. Keserakahan; berkaitan dengan sifat yang melekat ada dalam diri seseorang yaitu sifat serakah.
5. Kebutuhan; berkaitan dengan faktor-faktor yang dibutuhkan individu untuk menunjang hidupnya.
6. Akuntabilitas; berkaitan dengan pertanggungjawaban dari setiap kegiatan di organisasi.
7. Niat; berkaitan dengan kemauan seseorang untuk berbuat.
8. Monopoli; berkaitan dengan kekuasaan yang dipegang oleh seseorang.

Boynton dan Johnston (2006) dalam Basalamah (2010) menyatakan bahwa kewajiban auditor untuk melaporkan terjadinya kecurangan adalah dalam hal atau kepada pihak-pihak sebagai

berikut :

1. Setiap auditor menetapkan adanya bukti terjadinya kecurangan meskipun kecil atau sedikit, maka masalah tersebut harus menjadikan perhatian bagi manajemen , biasanya serendahrendahnya adalah satu tingkat di atas tingkatan dimana kecurangan tersebut terjadi.
2. Setiap terjadi kecurangan yang melibatkan pimpinan atau manajemen senior, atau kecurangan pada tingkatan apapun yang menyebabkan terjadinya salah saji yang material dalam laporan keuangan, maka hal tersebut harus dilaporkan kepada komite audit atau Dewan Komisaris.
3. Auditor biasanya tidak diwajibkan baik oleh Kode Etik maupun aturan hukum untuk menyampaikan hal-hal yang terindikasi kecurangan tersebut kepada pihak-pihak luar. Meskipun demikian auditor mungkin harus mengungkapkannya juga dalam hal atau pihak-pihak sebagai berikut :
 - a. Sebagai tanggapan atas panggilan sidang pengadilan.
 - b. Sebagai tanggapan kepada Bursa Efek jika auditor menarik diri atau diberhentikan sebagai auditor perusahaan tersebut, atau apabila auditor telah melaporkan kecurangan dan tindakan melawan hukum lainnya kepada komite audit atau Dewan Komisaris tetapi mereka tidak melakukan tindakan yang menurut auditor harus diambil.

- c. Kepada auditor pengganti yang mengajukan pertanyaan padanya sesuai dengan standar audit yang berlaku.
- d. Kepada penyandang dana atau agen tertentu sesuai dengan persyaratan untuk audit atas perusahaan yang memperoleh dana dari pemerintah.

2.2 Teori Perilaku Terencana (*Theory of planned behavior*)

Theory of Planned Behavior menjelaskan bahwa perilaku yang dilakukan oleh individu timbul karena adanya niat untuk berperilaku. Berdasarkan teori ini dapat diketahui bahwa niat terbentuk dari *attitude toward behavior*, *subjective norm*, *perceived behavioral control* yang dimiliki individu. *Theory of Planned Behavior* menjelaskan bahwa niat individu dalam menunjukkan suatu perilaku ditentukan oleh tiga faktor yaitu:

1. Sikap (*attitude toward behavior*)

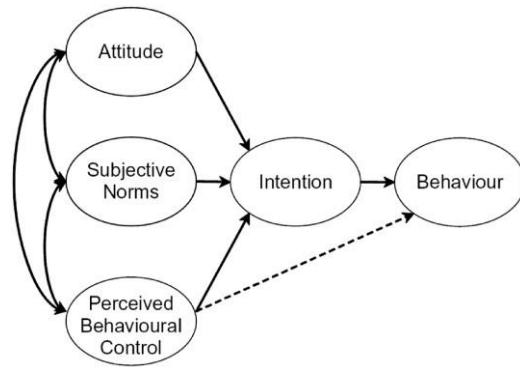
Sikap merupakan suatu disposisi untuk merespon secara positif atau negatif perilaku tertentu. Sikap terhadap perilaku ditentukan oleh kombinasi antara keyakinan perilaku dan evaluasi hasil. Keyakinan perilaku adalah keyakinan individu mengenai konsekuensi positif atau negatif dari perilaku tertentu, sedangkan evaluasi hasil merupakan evaluasi individu terhadap konsekuensi yang didapatkan dari suatu perilaku (Ajzen, 1991). Hal ini menunjukkan bahwa individu yang percaya bahwa suatu perilaku dapat memberikan hasil yang positif maka individu tersebut memiliki sikap positif terhadap perilaku tersebut dan sebaliknya, jika individu meyakini bahwa suatu perilaku dapat memberikan hasil yang negatif maka individu tersebut memiliki sikap negatif terhadap perilaku tersebut.

2. Norma subyektif (*subjective norm*)

Norma subyektif mengacu pada persepsi individu tentang perilaku tertentu, yang dipengaruhi oleh tekanan sosial yang dirasakan. Jika seseorang percaya bahwa referen menyetujui niatnya untuk melakukan perilaku tertentu dan dia termotivasi untuk mengikuti perilaku itu, maka individu tersebut akan merasakan tekanan sosial "untuk melakukan atau tidak melakukan" perilaku tersebut (Ajzen, 1991). Tekanan ini muncul dari persepsi individu mengenai pentingnya, dan persetujuan perilaku, oleh "orang penting" tertentu seperti anggota keluarga, teman, rekan kerja, atasan, atau pemangku kepentingan lainnya (Hays, 2013).

3. Kontrol Perilaku (*perceived behavioral control*)

Persepsi kontrol perilaku sebagai fungsi yang didasarkan oleh keyakinan yang disebut sebagai keyakinan kontrol, yaitu keyakinan individu mengenai ada atau tidak adanya faktor yang mendukung atau menghambat individu untuk melakukan suatu perilaku. Keyakinan ini didasarkan pada pengalaman masa lalu serta informasi dari pengalaman orang lain (Ajzen, 1991). Ajzen (1991) menjelaskan bahwa semakin individu merasakan banyak faktor pendukung dan sedikit faktor penghambat untuk dapat melakukan suatu perilaku, maka lebih besar kontrol yang mereka rasakan atas perilaku tersebut dan sebaliknya, jika semakin sedikit individu merasakan faktor pendukung dan banyak faktor penghambat untuk dapat melakukan suatu perilaku, maka individu cenderung mempersepsikan diri sulit untuk melakukan perilaku tersebut.



Gambar 2.1 Theory of Planned Behavior

Sumber : Ajzen (1991)

2.3 Intensi melakukan *Whistleblowing*

Dalam sebuah Kamus Besar Bahasa Indonesia dikatakan bahwa niat itu adalah tujuan atau maksud suatu perbuatan dan kehendak atau keinginan dari dalam hati akan melakukan sesuatu. Dalam *Theory of Planned Behavior*, suatu niat muncul dikarenakan melalui tiga hal sebagai berikut:

1. Sikap terhadap perilaku, yaitu suatu sikap suka atau tidak suka seseorang terhadap sesuatu.
2. Norma subyektif, yaitu suatu norma yang timbul dikarenakan mendapat suatu pengaruh dari norma yang ada disekitar lingkungan individu tersebut
3. Persepsi kontrol atas perilaku, yaitu ketika suatu individu merasa yakin bahwa apa saja yang dilakukan saat ini merupakan sesuatu persepsi yang dikontrol dan dikendalikan oleh individu itu sendiri.

Berdasarkan pedoman sistem pelaporan pelanggaran (2008) yang diterbitkan oleh KNKG mendefinisikan *whistleblowing* sebagai pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga

lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan ini umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*).

Whistleblowing adalah pengungkapan yang dilakukan oleh anggota organisasi (baik anggota aktif atau mantan anggota) praktik yang ilegal, tidak bermoral, atau melanggar legitimasi hukum di bawah kendali pemimpin kepada individu atau organisasi yang dapat memengaruhi tindakan perbaikan (Near & Miceli, 1985).

Whistleblowing adalah kebijakan yang membutuhkan karyawan untuk melaporkan berbagai pelanggaran yang mereka temukan di dalam perusahaan (David, 2011).

Whistleblowing adalah pengungkapan oleh anggota organisasi (sebelumnya atau saat ini) praktik ilegal, tidak bermoral atau tidak sah di bawah kendali atasan mereka, kepada orang-orang atau organisasi yang mungkin dapat melakukan tindakan (Zakaria *et al* 2016).

Whistleblowing juga dapat diartikan sebagai sebuah tindakan mengungkapkan informasi dari sebuah organisasi privat ataupun publik untuk membuka kasus-kasus korupsi yang berbahaya kepada publik (Kumar dan Santoro, 2017).

Secara umum, *whistleblowing* (pelaporan pelanggaran) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan. Tindakan tersebut dapat dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan tersebut umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*). Sedangkan *whistleblower* adalah seorang pegawai (*employee*) atau karyawan dalam suatu organisasi yang melakukan *whistleblowing* yaitu dengan menyaksikan,

mengetahui, dan melaporkan adanya kejahatan atau praktik yang menyimpang dan mengancam kepentingan publik di dalam organisasinya dan memutuskan untuk mengungkap penyimpangan tersebut kepada publik atau instansi yang berwenang. Jeon (2017) mengungkapkan bahwa *whistleblower* memainkan peran penting dalam membuka perilaku tidak etis di pemerintah dan membuat pemerintah lebih transparan dan akuntabel kepada publik.

Varelius (2008) menyatakan *whistleblowing* muncul ketika ada konflik antara loyalitas karyawan dan perlindungan untuk kepentingan publik. *Whistleblowing* penting untuk menghalangi dan mendeteksi segala bentuk penyimpangan dan kecurangan yang terjadi (Schmidt 2015). Dari sudut pandang atasan, setiap karyawan yang pertama melaporkan kepada manajernya mengenai penipuan yang ia temukan dapat memungkinkan organisasi untuk menangani masalah tersebut, mencegahnya menjadi rumit. Dixon (2016) menyatakan bahwa dalam melakukan *whistleblowing* hendaknya dilakukan oleh *whistleblower* atas dasar kejujuran meski dalam melakukan pengaduan tersebut diikuti oleh ketakutan apabila di masa yang akan datang tindakan yang diambil justru memberikan efek buruk bagi dirinya seperti ancaman, intimidasi oleh rekan kerja bahkan kehilangan pekerjaan.

Miceli dan Near (1985) menjelaskan bahwa yang dapat disebut sebagai *whistleblower* memiliki empat karakteristik, yaitu:

1. Karyawan atau mantan karyawan organisasi yang organisasinya mengalami kecurangan.
2. Tidak memiliki otorisasi untuk mengubah atau menghentikan kecurangan yang berada di bawah kendalinya.
3. Diizinkan atau tidak diizinkan membuat laporan.

4. Tidak menduduki posisi yang tugasnya mensyaratkan untuk melakukan pelaporan kecurangan korporat.

SOX menerapkan langkah-langkah tertentu untuk mendorong dan melindungi whistleblower, seperti:

1. Menyediakan sistem *whistleblowing* secara anonim
2. Mengatur hukuman bagi tindakan pembalasan terhadap pelapor
3. Menjelaskan secara jelas alur pengaduan tindakan yang tidak sesuai dengan kebijakan perusahaan dengan tepat.

Meskipun undang-undang telah disusun guna mendukung, melindungi bahkan memberikan insentif bagi whistleblower, tetapi tidak sedikit karyawan yang tetap diam dan tidak melaporkan kecurangan yang diketahuinya. Dampak negatif menjadi *whistleblower* mendapatkan hukuman seperti ancaman, intimidasi dari rekan kerja bahkan kehilangan pekerjaan. Dampak negatif atas tindakan pengaduan oleh karyawan menyebabkan karyawan menjadi enggan melapor meskipun dirinya mengetahui adanya tindak kecurangan dalam perusahaan di tempat mereka bekerja.

Whistleblowing dapat terjadi melalui jalur internal maupun eksternal. *Whistleblowing* internal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan karyawan lainnya kemudian melaporkan kecurangan tersebut kepada atasannya. Sedangkan, *whistleblowing* eksternal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan organisasi atau anggota dalam organisasi, kemudian memberitahukannya kepada pihak di luar organisasi atau penegak hukum karena kecurangan tersebut merugikan masyarakat (Elias, 2008).

Whistleblowing juga memiliki dampak bagi individu yang melakukan pelaporan atas tindakan kecurangan dalam sebuah entitas. Dampak tersebut dapat berupa dampak positif maupun dampak negatif. Dampak positif bagi *whistleblower* dapat berupa penghargaan bahkan promosi dalam pekerjaan. Namun dampak negatif yang mungkin timbul adalah *whistleblower* mengalami ancaman, intimidasi oleh rekan kerja bahkan kehilangan pekerjaan.

Sementara auditor diharuskan untuk bertindak demi kepentingan publik, dan untuk mengungkapkan segala kesalahan yang terjadi dalam organisasi, hanya orang yang berkualifikasi dan tepercaya yang dapat melakukan tanggung jawab secara profesional dan etis. Auditor memiliki tanggung jawab di luar karyawan biasa karena kesetiaan auditor berutang kepada publik, di atas dan di luar pemberi kerja atau klien mereka (Hwang *et al* 2008). Dalam hal ini, *whistleblowing* tidak boleh dianggap sebagai perilaku yang tidak patuh, melainkan sebagai bentuk pemenuhan tanggung jawab dan profesionalisme auditor. Auditor dianggap sebagai profesional jika mereka dapat menyeimbangkan kepentingan dalam melakukan pelayanan publik dan membuat keputusan etis. Memahami peran ini sangat penting untuk auditor profesional terutama yang terlibat dalam lingkungan yang dinamis (Haron *et al* 2015).

2.4 Sikap (*Attitudes Toward Behavior*)

Theory of Planned Behavior memperkirakan bahwa individu yang baik akan mengevaluasi perilaku tertentu dan memiliki peluang lebih tinggi untuk terlibat di dalamnya. Sikap seseorang dapat dilihat dari keyakinannya dan hubungannya dengan evaluasi keyakinan

itu (Ajzen, 1991). Sikap berkaitan dengan penilaian seseorang, baik positif maupun negatif, dalam melakukan suatu tindakan perilaku (Suryono dan Chariri 2016).

Sikap terhadap perilaku adalah perasaan positif atau negatif seseorang ketika harus melakukan tindakan tertentu (Andriyansah *et al* 2017). Sikap itu sendiri memiliki hubungan positif dengan niat perilaku. Sikap positif mengarah pada tindakan menghentikan kegiatan ilegal, sementara sikap negatif mengarah pada ancaman balas dendam.

Carpenter dan Reimers (2005) menyatakan bahwa seorang individu lebih mungkin untuk mengungkapkan pelanggaran apapun dan bertindak sebagai pelapor jika dia tahu bahwa konsekuensi dari perilaku semacam itu dihargai. Sebaliknya, jika seseorang merasa bahwa perilaku seperti itu akan dihukum, dia mungkin memiliki sikap negatif terhadap perilaku *whistleblowing*.

Sikap adalah fungsi dari bagaimana seseorang mengevaluasi keyakinan tentang perilaku dan evaluasi pentingnya yang dipegang keyakinan tersebut. Keyakinan tersebut didasarkan pada kognisi mereka yang menghubungkan atribut yang diberikan dengan perilaku. Misalnya "*Whistleblowing* mencegah kerugian pada organisasi" adalah keyakinan yang menghubungkan atribut (pencegahan bahaya) dengan perilaku (keputusan untuk *whistleblow*). Evaluasi kepentingan mengacu pada tingkat kepastian yang orang menilai pentingnya keyakinan mereka (Zakaria *et al*, 2016).

Sikap terhadap perilaku adalah kombinasi dari keyakinan individu pada konsekuensi perilaku tertentu (keyakinan perilaku) dan evaluasi mereka terhadap konsekuensi ini (evaluasi hasil). Sikap terhadap perilaku mengacu pada sejauh mana seseorang menilai atau mengevaluasi yang baik dan buruk dari perilaku tertentu (Utami *et al* 2018).

Secara umum, seseorang akan melakukan suatu perilaku tertentu yang diyakini dapat memberikan hasil positif (sikap yang menguntungkan), dibandingkan melakukan perilaku yang diyakin dapat memberikan hasil negatif (sikap yang tidak menguntungkan). Keyakinan yang mendasari sikap seseorang terhadap perilaku ini disebut dengan keyakinan perilaku (*behavioural beliefs*). Selain itu, faktor kedua yang menentukan sikap adalah evaluasi hasil (*outcome evaluation*). Evaluasi hasil yang dimaksud ialah pertimbangan pribadi bahwa konsekuensi atas perilaku yang diambil itu disukai atau tidak disukai. Konsekuensi yang disukai atas tindakan perilaku tertentu, cenderung meningkatkan intensi seseorang untuk melakukan perilaku tersebut (Trongmateerut dan Sweeney, 2012).

Ajzen (1991) berpendapat bahwa niat adalah prediktor kuat dari perilaku aktual dan bahwa perilaku dipengaruhi oleh karakteristik individu seseorang (termasuk sikap, kontrol perilaku yang dirasakan, dan norma subyektif). Sikap individu terhadap perilaku tertentu didefinisikan sebagai penilaian sejauh mana persetujuan atau ketidaksetujuan seseorang dan konsekuensi perilaku.

Karenanya, sikap merupakan tingkat seseorang untuk mengevaluasi dan menilai sesuatu apakah itu menguntungkan atau tidak menguntungkan. Sebagai contoh, seorang anggota staf audit dengan sikap positif terhadap pelaporan perilaku tidak etis di tempat kerja lebih mungkin untuk melakukan *whistleblowing*. Sikap diharapkan memiliki efek independen dan langsung pada niat pengungkapan rahasia oleh auditor.

2.5 Norma Subyektif (*Subjective Norms*)

Hubungan antara norma subyektif pada niat didasarkan pada teori terencana atau *Theory of Planned Behavior* (Ajzen, 1991). Norma subyektif adalah faktor diluar individu

yang menunjukkan persepsi seseorang mengenai perilaku yang dilaksanakan. Sehingga seseorang yang akan menunjukkan perilaku yang dapat diterima oleh orang-orang atau lingkungan yang berada disekitar lingkungan tersebut. Seorang individu akan menghindari jika suatu perilaku yang ada dilingkungan sekitarnya merasa tidak mendukung atau sesuai dengan perilaku individu tersebut. Norma subyektif akan memberi pengaruh atau dampak yang kuat pada tujuan dari perilaku oleh orang-orang yang bisa memberikan pemahaman atau kepekaan terhadap pendapat dari orang lain yang sangat dihargai.

Norma subyektif dibentuk melalui hubungan antara persepsi subjek terhadap harapan orang lain yang dianggapnya penting dan bagaimana ia ingin memenuhi harapan tersebut (Zahra, 2017). Norma subjektif diartikan sebagai persepsi seseorang atas tekanan sosial yang dirasakannya untuk melakukan (atau tidak melakukan) perilaku tertentu (Suryono dan Chariri 2016).

Norma subyektif adalah persepsi individu terhadap tekanan sosial untuk menunjukkan atau menyembunyikan perilaku (Siallagan *et al* 2017). Norma yang dirasakan ditentukan oleh persepsi insentif sosial atau kepercayaan normatif tentang penerimaan perilaku (Brown *et al* 2016).

Norma subyektif adalah persepsi individu tentang tekanan sosial untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku. Norma subyektif ditentukan oleh kombinasi keyakinan individu tentang kesepakatan dan atau ketidaksepakatan seseorang atau kelompok yang penting bagi individu terhadap keyakinan normatif dengan motivasi individu untuk mematuhi referensi (motivasi untuk mematuhi) (Utami *et al* 2018).

Norma subyektif disebut sebagai interpretasi individu tentang pendapat orang lain yang signifikan berkaitan dengan perilaku tertentu. Ini juga dapat dilihat sebagai tekanan yang

dirasakan oleh orang lain yang signifikan untuk melakukan atau tidak melakukan, tindakan tertentu (Ajzen, 1991). Dalam konteks niat *whistleblowing*, auditor dapat menghadapi dilema etis dalam mengungkapkan setiap pelanggaran yang dilakukan oleh kolega atau atasan. Di satu sisi, dukungan dari manajemen atau saluran tepercaya dapat memotivasi auditor untuk melaporkan pelanggaran karena auditor akan bergantung pada anggota otoritatif dari komunitasnya untuk merespons situasi sosial seperti itu, terutama selama masa ketidakpastian (Cialdini dan Goldstein, 2004). Di sisi lain, auditor mungkin merasa enggan untuk terlibat dalam tindakan *whistleblowing* jika dia merasa kurangnya dukungan dari pembuat keputusan lain dalam organisasi.

Berdasarkan *Theory of Planned Behavior*, niat dipengaruhi oleh tiga faktor yaitu norma subyektif, sikap pada perilaku, dan persepsi kontrol perilaku. Berdasarkan hal tersebut, semakin tinggi norma subyektif, semakin positif sikap pada perilaku, maka semakin tinggi pula niat melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).

Carpenter dan Reimers (2005) menemukan bahwa norma subyektif yang mencakup pengaruh anggota keluarga, teman, dan orang lain yang dekat dengan individu, dapat memengaruhi niat individu untuk melaporkan pelanggaran. Niat ini dapat dipengaruhi oleh perasaan positif atau negatif dari orang lain di sekitar individu tersebut. Orang-orang ini mungkin penting bagi individu, misalnya, pasangan, anggota keluarga, teman dekat dan lainnya.

Dalam penelitian Park dan Blenkinsopp (2009) menegaskan bahwa norma subyektif dapat menjadi penentu terkuat niat individu untuk mengungkapkan kecurangan di antara petugas kepolisian Korea.

2.6 Kontrol Perilaku (*Perceived Behavioral Control*)

Kontrol perilaku adalah persepsi individu terhadap tingkat kesulitan dalam melakukan tindakan tertentu (Ajzen, 1991). Di satu sisi, beberapa individu akan merasa sulit untuk mengungkapkan masalah. Di sisi lain, beberapa akan merasa mudah untuk mengungkapkan masalah, membuat mereka melakukan *whistleblowing*. Kontrol perilaku yang dipersepsikan ditentukan oleh keyakinan tentang peluang lingkungan eksternal dan sumber daya yang tersedia untuk melakukan perilaku tersebut (Brown *et al* 2016).

Kontrol perilaku yang dipersepsikan adalah fungsi keyakinan dan evaluasi faktor control (Zakaria *et al* 2016). Kepercayaan pada faktor kontrol mengacu pada bagaimana seseorang percaya atau merasakan kesulitan melakukan *whistleblowing*. Sementara itu, evaluasi faktor kontrol mengacu pada bagaimana seseorang mengevaluasi pentingnya faktor kontrol agar mereka melakukan *whistleblowing*.

Kontrol perilaku yang dipersepsikan adalah persepsi atau kemampuan diri tentang kontrolnya sendiri atas suatu perilaku (Rustiarini dan Sunarsih 2017). Kontrol perilaku yang dipersepsikan ditentukan oleh pengalaman masa lalu atau mungkin juga dipengaruhi oleh pengalaman individu lain.

Kontrol perilaku yang dirasakan adalah faktor kunci yang mempengaruhi perilaku aktual (Latan *et al* 2016). Jika seseorang memiliki niat untuk berperilaku, itu akan menghasilkan perilaku yang sebenarnya ketika orang tersebut memiliki kontrol perilaku yang dirasakan untuk melakukan niat tersebut. Namun terkadang, perilaku yang sebenarnya tidak sesuai dengan niat awal. Ketika ini terjadi, perilaku aktual mengubah persepsi individu tentang kontrol perilaku yang dirasakannya.

Kontrol perilaku yang dipersepsikan adalah persepsi individu tentang kemudahan atau kesulitan melakukan suatu perilaku (Utami *et al* 2018). Kontrol perilaku yang dipersepsikan ditentukan oleh kombinasi keyakinan individu tentang faktor pendukung dan / atau penghambat untuk melakukan perilaku (keyakinan kontrol), dengan kekuatan perasaan individu untuk masing-masing faktor pendukung atau penghambat (kontrol daya yang dirasakan).

Theory of Planned Behavior juga mengusulkan bahwa kontrol perilaku yang dirasakan, yang mengacu pada persepsi seseorang tentang tingkat kemudahan atau kesulitan yang diperlukan untuk melakukan atau terlibat dalam perilaku tertentu, akan mempengaruhi niat untuk bertindak.

Jika seseorang memiliki niat untuk berperilaku, itu akan menghasilkan perilaku yang sebenarnya ketika orang tersebut memiliki kontrol perilaku yang dirasakan untuk melakukan niat itu. Namun terkadang, perilaku yang sebenarnya tidak sesuai dengan niat awal. Ketika ini terjadi, perilaku aktual mengubah persepsi individu tentang kontrol perilaku yang dirasakannya.

Sikap seseorang tidak selalu konsisten dengan perilakunya. Misalnya, auditor yang mengetahui kecurangan dalam akuntansi tidak boleh melaporkan kesalahan tersebut karena mereka takut didakwa dengan tuduhan kriminal. Dalam lingkungan yang tidak manusiawi seperti konflik, auditor masing-masing mungkin memiliki kepercayaan diri yang lebih rendah untuk mengejar dengan tindakan *whistleblowing*. Dalam keadaan seperti itu, kontrol perilaku yang dirasakan individu dapat memainkan peran penting dalam menanamkan kepercayaan yang lebih tinggi untuk terlibat. Dalam hal ini, auditor perlu mempertimbangkan kontrol perilaku yang dirasakan yang dapat mendorong atau menghalangi mereka untuk melaporkan

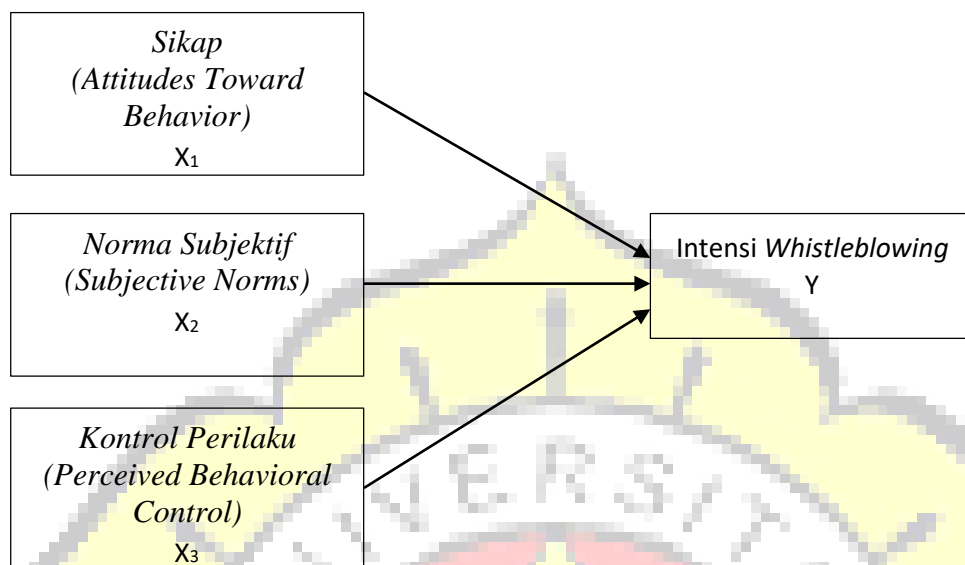
kecurangan. Jelas, niat atau motivasi untuk melakukan suatu tindakan tidak dapat diartikan ke dalam perilaku yang sebenarnya. Dengan demikian, tindakan *whistleblowing* tidak dapat dilakukan ketika auditor tidak memiliki cukup kemampuan dan peluang untuk mewujudkannya.

Alleyne (2013) menemukan bahwa kontrol perilaku yang dirasakan mempengaruhi niat untuk melakukan *whistleblowing* dari auditor. Dalam hal ini, sebelum mengambil tindakan untuk melaporkan kesalahan di tempat kerja, seorang auditor kemungkinan akan menilai seberapa besar kendali yang dia miliki atas situasi dan kemungkinan berhasil memicu hasil positif. Dengan demikian, jika auditor merasa ia memiliki kontrol yang lebih besar dalam mengatasi hambatan, niat untuk *whistleblow* akan lebih tinggi. Berkaitan dengan niat *whistleblowing* internal, Park dan Blenkinsopp (2009) menemukan hubungan yang signifikan dan positif dengan kontrol perilaku yang dirasakan. Oleh karena itu, tingkat yang lebih tinggi dari kontrol perilaku yang dirasakan diharapkan memiliki efek langsung pada niat *whistleblowing*.

2.7 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran ini menunjukkan faktor-faktor yang mempengaruhi seseorang dalam pengambilan keputusan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Faktor-faktor tersebut antara lain, Sikap, Norma Subjektif dan Kontrol Perilaku. Variabel terikat dalam penelitian ini yaitu intensi *whistleblowing*. Sedangkan variabel bebas yaitu sikap, norma subjektif dan kontrol perilaku.

Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran



2.8 Hipotesis Penelitian

2.8.1 Pengaruh Sikap terhadap intensi *Whistleblowing*

Menurut *Theory of Planned Behavior*, sikap adalah penilaian individu tentang seberapa besar dia menyetujui atau tidak menyetujui perilaku tertentu. Semakin baik individu mengevaluasi kinerja suatu perilaku, semakin besar kemungkinan dia akan melakukan perilaku tersebut (Trongmateerut dan Sweeney 2013).

Sikap individu terhadap suatu perilaku diperoleh dari keyakinan terhadap konsekuensi yang ditimbulkan perilaku tersebut. Apabila seseorang melakukan perilaku yang menghasilkan outcome positif, maka individu tersebut memiliki sikap positif, begitu juga sebaliknya.

Penelitian mengenai pengaruh sikap terhadap intensi melakukan *whistleblowing* yang telah dilakukan oleh Brown *et al* (2016) menguji hubungan sikap terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing*, hasil pada penelitian ini menunjukkan

bahwa sikap memiliki hubungan positif terhadap intensi *whistleblowing*. Penelitian lain mengenai *attitude toward behaviour* terhadap intensi *whistleblowing* yang dilakukan oleh Siallagan *et al* (2017) sikap memiliki efek positif terhadap intensi *whistleblowing*

Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Rustiarini dan Sunarsih (2017) menguji hubungan sikap terhadap niatnya untuk melakukan *whistleblowing*. Hasilnya sikap memberikan efek yang tidak signifikan terhadap intensi *whistleblowing*.

Berdasarkan penjelasan tersebut maka dirumuskan hipotesisnya sebagai berikut :

Ho : Sikap (*Attitude Toward Behaviour*) Tidak berpengaruh terhadap intensi auditor untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

Ha : Sikap (*Attitude Toward Behaviour*) berpengaruh terhadap intensi auditor untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.8.2 Pengaruh Norma Subjektif terhadap intensi *whistleblowing*

Norma subjektif merupakan faktor sosial seseorang dalam bentuk persepsi subjektif atas pendapat orang-orang yang menjadi teladan atau panutannya. Orang cenderung akan mematuhi pendapat orang yang menjadi panutannya. Apabila yang dipersepsikan ialah panutannya akan melakukan perilaku yang dipikirkan, maka orang tersebut memiliki intensi kuat untuk melakukan perilaku yang dipikirkannya.

Norma subjektif tidak hanya ditentukan *referent*, tetapi juga *motivation to comply*. Apabila individu yakin bahwa referent menyetujui dirinya melaksanakan suatu perilaku dan termotivasi mengikuti suatu perilaku, maka individu tersebut akan merasakan adanya tekanan sosial untuk melakukannya, begitu juga sebaliknya.

Penelitian mengenai *subjective norms* terhadap intensi melakukan *whistleblowing* yang telah dilakukan oleh Park dan Blenkinsopp (2009) menunjukkan bahwa norma subyektif memiliki efek signifikan pada intensi *whistleblowing* internal dan eksternal. Penelitian yang dilakukan oleh Zakaria *et al* (2016) norma subjektif memiliki efek positif terhadap intensi *whistleblowing*.

Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Rustiarini dan Sunarsih (2017) menguji hubungan norma subjektif terhadap niatnya untuk melakukan *whistleblowing*. Hasilnya memiliki efek tidak signifikan terhadap intensi *whistleblowing*.

Berdasarkan penjelasan tersebut maka dirumuskan hipotesisnya sebagai berikut

:

Ho : Norma Subjektif (*Subjektif Norms*) tidak berpengaruh terhadap intensi auditor untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

Ha : Norma Subjektif (*Subjektif Norms*) berpengaruh terhadap intensi auditor untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.8.3 Pengaruh Kontrol Perilaku terhadap intensi *whistleblowing*

Persepsi kontrol atas perilaku merupakan persepsi individu mengenai kontrol yang dimiliki seorang individu yang berhubungan dengan tingkah laku tertentu. Persepsi kontrol atas perilaku merupakan keyakinan tentang ada atau tidaknya faktor-faktor yang memfasilitasi dan menghalangi individu dalam melakukan suatu tindakan tertentu (Bobek dan Hatfield, 2003).

Seseorang akan memiliki niat untuk melakukan suatu perilaku ketika mereka memiliki persepsi bahwa perilaku tersebut mudah untuk ditunjukkan atau dilakukan, karena adanya hal-hal yang mendukung perilaku tersebut. Sehingga persepsi kontrol perilaku ini seseorang merasa yakin jika persepsi yang dimilikinya adalah hasil kontrol terhadap dirinya sendiri mengenai persepsi perilaku tersebut.

Penelitian mengenai pengaruh *perceived behavioral control* terhadap intensi melakukan *whistleblowing* yang telah dilakukan oleh Alleyne, *et al* (2019). Hasilnya kontrol perilaku memiliki efek yang signifikan terhadap intensi *whistleblowing*. Penelitian lain mengenai pengaruh *perceived behavioral control* terhadap intensi melakukan *whistleblowing* yang telah dilakukan oleh Park dan Blenkinsopp (2009) menemukan hubungan yang signifikan dan positif dengan kontrol perilaku yang dirasakan. Oleh karena itu, tingkat yang lebih tinggi dari kontrol perilaku yang dirasakan diharapkan memiliki efek langsung pada niat *whistleblowing*.

Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Zakaria *et al* (2016) menemukan bahwa kontrol perilaku secara positif mempengaruhi niat *whistleblowing* eksternal namun secara negatif mempengaruhi niat *whistleblowing* internal.

Berdasarkan penjelasan tersebut maka dirumuskan hipotesisnya sebagai berikut

:

Ho : Kontrol Perilaku (*Perceived Behavioral Control*) Tidak berpengaruh terhadap intensi auditor untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

Ha : Kontrol Perilaku (*Perceived Behavioral Control*) berpengaruh terhadap intensi auditor untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.9 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1 Ringkasan Penelitian Terdahulu

No	Judul , Nama dan Tahun Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
1	<i>Whistleblowing as Planned Behavior— A Survey of South Korean Police Officers</i> Park dan Blenkinsopp (2009)	X ₁ : Kontrol Perilaku X ₂ : Norma Subjektif Y: <i>Whistleblowing Intention</i>	Kontrol perilaku yang dirasakan adalah signifikan untuk niat <i>whistleblowing</i> internal tetapi tidak eksternal. Norma subyektif adalah positif signifikan untuk <i>whistleblowing</i> internal dan eksternal. Sedangkan untuk <i>whistleblowing</i> internal, ketiga prediktor <i>Theory Planned Behaviour</i> signifikan, untuk intensi <i>whistleblowing</i> eksternal hanya sikap dan norma subyektif yang menunjukkan korelasi yang signifikan, dan hanya norma subyektif yang signifikan dalam analisis regresi.
2	<i>Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle</i> Brown et al (2016)	X ₁ : Sikap X ₂ : Norma Subjektif X ₃ : Kontrol Perilaku Y: <i>Whistleblowing Intention</i>	Kontrol perilaku akuntan organisasi dan persepsi norma berpengaruh signifikan terhadap niat <i>whistleblowing</i> . Sedangkan sikap memiliki hubungan positif terhadap niat <i>whistleblowing</i> .
3	<i>Whistleblowing Intentions Among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects</i> Latan et al (2016)	X ₁ : Sikap X ₂ : Kontrol Perilaku X ₃ : Komitmen Kemandirian X ₄ : Tanggung jawab Pribadi X ₅ : Biaya Pribadi X ₆ : Kontrol Perilaku Y: <i>Whistleblowing Intention</i>	Sikap, Kontrol perilaku, Komitmen kemandirian, Tanggung jawab pribadi, Biaya pribadi, Kontrol perilaku berpengaruh positif signifikan terhadap niat <i>Whistleblowing</i> .

--	--	--	--

No	Judul , Nama dan Tahun Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
4	<i>The Theory of Planned Behaviour as a Framework for WhistleBlowing Intentions</i> Zakaria et al (2016)	X ₁ : Sikap X ₂ : Norma Subjektif X ₃ : Kontrol Perilaku Y ₁ : <i>Internal Whistleblowing Intention</i> Y ₂ : <i>External Whistleblowing Intention</i>	Sikap secara positif mempengaruhi niat <i>whistleblowing</i> secara internal dan eksternal. Norma subjektif secara positif mempengaruhi niat <i>whistleblowing</i> secara internal namun secara negatif mempengaruhi niat <i>whistleblowing</i> eksternal. Kontrol perilaku secara positif mempengaruhi niat <i>whistleblowing</i> eksternal namun secara negatif mempengaruhi niat <i>whistleblowing</i> internal.
5	<i>Effects of Planned Behaviour on Whistle Blowing Intention: Evidence from Malaysian Police Department</i> Zakaria et al (2016)	X ₁ : Sikap X ₂ : Norma Subjektif X ₃ : Kontrol Perilaku Y : <i>Whistleblowing Intention</i>	Sikap terhadap <i>whistleblowing</i> berpengaruh positif terhadap niat <i>whistleblowing</i> . Norma subjektif secara positif mempengaruhi niat <i>whistleblowing</i> . Kontrol perilaku yang dirasakan secara positif mempengaruhi niat <i>whistleblowing</i> .

6	<i>Sikap, Norma Subjektif, dan Intensi Pegawai Negeri Sipil untuk Mengadukan Pelanggaran (Whistleblowing)</i> Suryono dan Chariri (2016)	X ₁ : Norma Subjektif X ₂ : Sikap Y: <i>Whistleblowing Intention</i>	Norma subjektif berpengaruh positif terhadap sikap untuk melakukan <i>whistleblowing</i> . Norma subjektif berpengaruh positif terhadap intensi <i>whistleblowing</i> . Sikap untuk melakukan <i>whistleblowing</i> tidak memberikan pengaruh positif yang kuat terhadap intensi <i>whistleblowing</i> walaupun lebih didominasi oleh faktor norma subjektif.
---	---	--	---

No	Judul , Nama dan Tahun Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
7	<i>Factors Influencing the Whistleblowing Behaviour: A Perspective from the Theory of Planned Behaviour</i> Rustiarini dan Sunarsih (2017)	X ₁ : Sikap X ₂ : Norma Subjektif X ₃ : Kontrol Perilaku Y : <i>Whistleblowing Intention</i>	Sikap terhadap <i>whistleblowing</i> dan norma subyektif memiliki efek tidak signifikan pada niat <i>whistleblowing</i> . Sebaliknya, kontrol perilaku yang dirasakan ditemukan memiliki efek yang signifikan pada niat <i>whistleblowing</i> . Selain itu, baik niat <i>whistleblowing</i> dan kontrol perilaku yang dirasakan secara signifikan terkait dengan perilaku <i>whistleblowing</i> .
8	<i>The effect of professional commitment, attitude, subjective norms and perceived behavior control on whistle blowing intention</i> Siallagan et al (2017)	X ₁ : Sikap X ₂ : Norma Subjektif X ₃ : Kontrol Perilaku X ₄ : <i>Professional commitment</i> Y : <i>Whistleblowing Intention</i>	Hasil dari penelitian ini yaitu komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap niat <i>whistleblowing</i> , sedangkan sikap, norma subjektif dan kontrol perilaku yang dirasakan berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat <i>whistleblowing</i> .

9	<i>Barriers to Whistleblowing Intentions And Reporting Channel Preferences</i> Suyatno et al (2017)	X ₁ : Norma Subjektif X ₂ : Kontrol Perilaku Y : Whistleblowing Intention	Sikap dan kontrol perilaku berpengaruh positif terhadap niat <i>whistleblowing</i> .
10	<i>Employees Whistleblowing Intention in Public Sector: The Role of Perceived Organizational Support as Moderating Variable</i> Yuswono dan Hartijasti (2018)	X ₁ : Norma Subjektif X ₂ : Kontrol Perilaku X ₃ : Persepsi Dukungan Organisasi Y : Whistleblowing Intention M : Perceived organizational	Sikap dan kontrol perilaku yang secara signifikan mempengaruhi niat <i>whistleblowing</i> . Persepsi dukungan organisasi terhadap karyawan dapat menjadi variabel moderat yang melemahkan pengaruh kontrol perilaku yang dirasakan terhadap niat <i>whistleblowing</i> .
No	Judul , Nama dan Tahun Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
11	<i>The Effect of Attitude Toward the Behavior, Subjective Norm and Perceived Behavioral Control on Whistleblowing Intention</i> Utami et al (2018)	X ₁ : Sikap X ₂ : Norma Subjektif X ₃ : Kontrol Perilaku Y : Whistleblowing Intention	Sikap terhadap perilaku tidak memiliki pengaruh terhadap <i>whistleblowing</i> , norma subyektif berpengaruh positif terhadap niat <i>whistleblowing</i> , kontrol perilaku signifikan terhadap niat <i>whistleblowing</i> .

12	<p><i>Does group cohesion moderate auditors' whistleblowing intentions? Alleyne et al (2019)</i></p>	<p>X₁ : Norma Subjektif X₂ : Kontrol Perilaku X₃ : <i>Independence Commitment</i> X₄ : <i>Desired Moral Approval</i> Y : <i>Whistleblowing Intention</i> M : <i>Group Cohesion</i></p>	<p>Semua karakteristik individu auditor dalam penelitian ini dengan pengecualian persetujuan moral yang diinginkan, secara signifikan terkait dengan <i>whistleblowing</i>. Sikap, kontrol perilaku yang dirasakan, komitmen kemandirian, tanggung jawab pribadi untuk melaporkan, dan biaya pelaporan pribadi semuanya secara signifikan terkait dengan intensi <i>whistleblowing</i> internal. Dalam hal niat <i>whistleblowing</i> eksternal, efek utama yang signifikan ditemukan untuk kontrol perilaku yang dirasakan dan tanggung jawab pribadi untuk pelaporan.</p>
----	--	---	---