

# PENGARUH PENALARAN MORAL, RETALIASI DAN GENDER TERHADAP KECENDERUNGAN *WHISTLEBLOWING* INTERNAL

Mesri Welhelmina N. Manafe  
Universitas Kristen Artha Wacana Kupang  
Email: *mesrimanafe@gmail.com*

## ABSTRACT

*Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran atau Whistleblowing System (WBS) by the Peraturan Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) is expected to determine whistleblower in Indonesia as one of the form of effective internal controls to prevent fraud and wrong-doing by individuals or corporations. In practice, the regulation is strongly influenced by the individual's intentions. This study uses variable of moral reasoning and retaliate by including gender variables to test its effect on the tendency orientation to do whistleblowing. To answer the research question, this research uses experimental design which is then analyzed using ANOVA for hypothesis testing. Subjects in this study were accounting students UKAW. The results showed that retaliation and moral reasoning affects the tendency of whistleblowing, while gender is not striving against the tendency to blow the whistle.*

**Keywords:** *Whistleblowing, moral reasoning, retaliation, gender*

## PENDAHULUAN

Kasus-kasus akuntansi yang terjadi pada dekade terakhir ini menarik perhatian masyarakat, ketika terungkap bahwa dalam laporan keuangan terdapat penipuan akuntansi yang sistematis, terstruktur, dan direncanakan secara matang. Fenomena pelanggaran etika atas skandal akuntansi menyebabkan munculnya beberapa *whistleblowers*, misalnya Sherron Watkins dan Cynthia Cooper yang mengungkapkan skandal korporasinya kepada publik (Lacayo dan Ripley, 2002). dalam banyak kasus perusahaan (Enron, World Com) praktisi akuntansi secara luas terlibat, oleh karena itu pengetahuan mengenai bagaimana *whistleblowing* beroperasi menjadi sangat vital. Near dan Miceli (1995) menyatakan bahwa: “ketidak efektifan *whistleblowing* tidak menguntungkan siapapun; kenyataannya, ini menjadi hal kritis, untuk mendeterminasi prediktor yang meningkatkan kemungkinan *whistleblowing* yang

efektif”.

Praktik *whistleblowing* cukup menjadi perhatian di Indonesia dengan terungkapnya kasus-kasus yang melibatkan peran *whistleblower*, antara lain Agus Condro dalam kasus suap Bank Indonesia dan Yohanes Waworuntu dalam kasus Sistem Administrasi Badan Hukum (Semendawai dkk., 2011). Berbagai kasus *whistleblowing* yang terjadi di Indonesia telah mendorong Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) untuk menerbitkan Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran atau *Whistleblowing System (WBS)* yang dapat digunakan oleh perusahaan untuk mengembangkan sistem manual pelaporan pelanggaran. Hal ini serupa dengan yang telah dilakukan oleh negara lain seperti New Zealand, pengembangan signifikan pada *whistleblowing* lebih mendapat perhatian dengan diperkenalkan *Protected Disclosure Act of 2000*, bertujuan untuk menyediakan perlindungan dan memudahkan pengungkapan dan investigasi

(Scholtens, 2003). Hasilnya menunjukkan dengan adanya PDA, terjadi peningkatan komplain *whistleblowing* setiap tahunnya. Di Amerika Serikat dikeluarkannya *Sarbane Oxley Act of 2002* dapat mempengaruhi motivasi *whistleblowing* (Schmidt, 2005). King (2007) mengisyaratkan bahwa *whistleblowing* diakui sebagai mekanisme yang penting untuk menyingkapkan keterlibatan orang dalam tindakan salah yang serius.

Penelitian ini fokus pada faktor-faktor yang menentukan kecenderungan seseorang melakukan *whistleblowing*, karena apabila dapat diketahui faktor-faktor tersebut maka dapat diterapkan dalam kebijakan perekrutan dan penempatan karyawan/pegawai dengan tujuan mereduksi tindakan salah akuntansi (penyesatan laporan keuangan, korupsi, dan *slack* anggaran) dan berusaha untuk meningkatkan faktor-faktor tersebut melalui mekanisme yang tepat

Hasil studi empiris pada *whistleblowing* menunjukkan dua faktor penting yang relevan dengan pemahaman kecenderungan seseorang melakukan *whistleblowing* yaitu level penalaran moral dan retaliasi (Near dan Micheli, 2005; Rocha dan Kleiner, 2005). Dalam penelitian ini memasukan variabel gender terhadap kecenderungan *whistle blowing*. Pada penelitian sebelumnya faktor gender tidak berpengaruh terhadap kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing* (Liyanarachchi dan Newdick, 2009). Sedangkan penelitian yang lain (Chung dan Trivedi, 2003; Serwinek, 1992) mengindikasikan adanya pengaruh gender terhadap perilaku etis dan perilaku ketaatan (mis., *whistle blowing*). Selanjutnya, Liyanarachchi dan Newdick (2009) menguji efek interaksi gender pada kecenderungan *whistle blowing*. Hasilnya menunjukkan adanya efek signifikan gender pada hubungan antara level penalaran moral dan kecenderungan melakukan *whistle blowing*.

Berdasarkan pemaparan diatas maka yang menjadi tujuan dalam penelitian ini adalah menguji pengaruh penalaran moral, retaliasi, dan gender terhadap kecenderungan *whistleblowing*. Penelitian ini berkontribusi untuk menjelaskan perbedaan hasil pada penelitian Liyanarachchi dan Newdick (2009) dengan penelitian Arnold dan Ponemon (1991) dan sebagai wacana kebijakan perekrutan dan penempatan karyawan

atau pegawai dengan tujuan mereduksi tindakan salah akuntansi (penyesatan laporan keuangan, korupsi, dan *slack* anggaran) dan sebagai masukan bagi perusahaan dalam pertimbangan pembentukan peraturan sistem internal yang mendukung *whistle blowing*.

## REVIU LITERATUR DAN PENGEMBA- NGAN HIPOTESIS

### 1. Teori Prosocial

Penelitian ini menggunakan perilaku sosial yang dapat menjelaskan perilaku *whistleblower* sebagai seorang individual. Brief dan Motowidlo (1986) mendefinisi perilaku prososial dalam lingkup organisasional sebagai perilaku yang ditampilkan oleh anggota organisasi yang ditujukan langsung kepada individual, kelom-pok, atau organisasi yang di dalamnya dia berinteraksi dengan membawa peran organisa-sionalnya dan dilakukan dengan tujuan menguntungkan individual, kelompok, atau organisasi tersebut. Greener (2000) mendefinisi perilaku prososial sebagai perilaku sukarela dan bertujuan menghasilkan dampak yang menguntungkan bagi orang lain. Penner dkk.(1995) mengemukakan bahwa perilaku sosial terdiri dari dua aspek, yaitu aspek *other-oriented empathy* yang merupakan komponen kognisi dan afeksi, sedangkan aspek *helpfulness* merupakan komponen tendensi perilaku. Membantu, berbagi, menyumbang, bekerjasama, dan bertindak secara sukarela. Karyawan merupakan bentuk-bentuk dari perilaku prososial (B-rief dan Motowidlo, 1986).

Baum (dalam Supanto, 2007) menyatakan bahwa perilaku pro-sosial dianggap memberikan kesejahteraan dan manfaat bagi orang lain, sekaligus memberikan manfaat bagi individu yang melakukannya. Manfaat melakukan perilaku sosial, antara lain dapat menimbulkan perasaan positif, misalnya merasa berharga karena dirinya berguna bagi orang lain, perasaan kompeten, dan terhindar dari perasaan bersalah apabila tidak menolong. Karyawan merupakan bagian penting dari organisasi yang dapat berperan mencegah terjadinya pelanggaran. Perilaku prososial dapat menjelaskan motivasi karyawan dalam melakukan *whistleblowing*.

Karyawan berperilaku prososial karena perilaku tersebut dipersepsikan benar secara moral dan dapat memberi manfaat kepada organisasi. Perilaku prososial dapat bermanfaat bagi organisasi karena dapat meningkatkan komunikasi, kepuasan kerja, kepuasan pelanggan atau klien, dan efisiensi secara organisasional (Brief dan Motowidlo, 1986).

Dozier dan Miceli (1985) menyatakan bahwa *whistleblowing* merupakan suatu bentuk perilaku prososial yang melibatkan motivasi egoistik dan altruistik. Dengan demikian, walaupun *whistleblowing* memberikan manfaat bagi *whistleblower* secara personal, *whistleblowing* juga dapat dilihat sebagai perilaku prososial karena pada umumnya memberikan manfaat bagi organisasi. Greenberger dkk. (1987) menjelaskan langkah-langkah dalam proses pembuatan keputusan prososial terkait dengan *whistleblowing*. Pertama, *focal member* (individu yang mengobservasi *whistleblowing*) memper-timbangkan apakah *focal activity* merupakan perbuatan yang salah. Kedua, *focal member* memutuskan apakah situasi tersebut memerlukan suatu tindakan. Ketiga, *focal member* memutuskan apakah merasa bertanggung jawab terhadap *focal activity*. Keempat, *focal member* melihat apakah tindakan yang cukup ampuh tersedia. Kelima, *focal member* mempertimbangkan apakah tindakan yang akan diambil cukup memadai. Keenam, *focal member* mempertimbangkan apakah manfaat ekspektasian dari tindakan yang diambil lebih besar dari kos ekspektasian.

## 2. Whistle Blowing

*Whistleblowing* merupakan salah satu mekanisme untuk menilai akuntabilitas organisasi publik dan privat. Near dan Miceli (1985) mendefinisi *whistleblowing* sebagai pengungkapan yang dilakukan oleh karyawan organisasi atau mantan karyawan organisasi atas suatu praktik ilegal, tidak bermoral, atau tanpa legitimasi hukum di bawah kendali pimpinan mereka kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan. Near dan Miceli (1995) menyatakan bahwa *whistleblowing* merepresentasi sebuah proses pengaruh, yaitu seorang anggota organisasi

berupaya menghasilkan kekuasaan untuk mengubah perilaku beberapa anggota organisasi.

Surat Edaran Menteri Pendaya gunaan Aparatur Negara-Reformasi Birokrasi Nomor: 08/M.PANRB/06/2012 tentang Sistem Penanganan Pengaduan (*Whistleblower System*) Tindak Pidana Korupsi di Lingkungan Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah mendefinisi *whistleblower system* sebagai mekanisme penyampaian pengaduan dugaan tindak pidana korupsi yang telah terjadi atau akan terjadi yang melibatkan pegawai dan orang lain yang berkaitan dengan dugaan tindak pidana korupsi yang dilakukan di dalam organisasi tempatnya bekerja. Gobert dan Punch (2000) mendefinisi *whistleblower* sebagai individual dalam sebuah organisasi yang mengungkap informasi negatif tentang organisasi, praktik-praktik organisasi, atau personel-personel organisasi. Informasi tersebut terkait dengan penyalahgunaan kekuasaan, *fraud*, salah kelola, pemborosan, korupsi, rasial atau pelecehan seksual, atau bahaya yang mengancam kesehatan dan keamanan. Georgiana (2011) mendefinisi *whistleblower* sebagai seorang yang mengungkapkan kepada publik atau seseorang yang memiliki otoritas mengenai aktivitas ilegal atau tidak jujur yang terjadi pada departemen pemerintah, organisasi publik atau privat, atau perusahaan. Aktivitas ilegal tersebut, meliputi pelanggaran hukum, aturan, peraturan, dan/atau ancaman langsung terhadap kepentingan publik, misalnya *fraud*, ancaman keamanan/kesehatan, dan korupsi.

Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor: 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan Terhadap Pelapor Tindak Pidana (*Whistleblower*) dan Saksi Pelaku yang Bekerjasama (*Justice Collaborators*) di dalam Perkara Tindak Pidana Tertentu menjelaskan bahwa *whistleblower* merupakan pihak yang mengetahui dan melaporkan tindak pidana tertentu dan bukan merupakan bagian dari pelaku kejahatan yang dilaporkannya. Surat Edaran Menteri Pendaya-gunaan Aparatur Negara-Reformasi Birokrasi Nomor: 08/M.PAN-RB/06/2012 tentang Sistem Penanganan Pengaduan (*Whistleblower System*) Tindak Pidana Korupsi di Lingkungan Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah mendefinisi *whistleblower* adalah seseorang

yang melaporkan perbuatan yang berindikasi tindak pidana korupsi yang terjadi di dalam organisasi tempatnya bekerja, atau pihak terkait lainnya yang memiliki akses informasi yang memadai atas terjadinya indikasi tindak pidana korupsi tersebut. Near dan Miceli (1985) menjelaskan mengenai empat karakteristik yang dimiliki oleh *whistleblower*. Pertama, *whistleblower* adalah karyawan atau mantan karyawan organisasi yang organisasinya mengalami pelanggaran. Kedua, *whistleblower* tidak memiliki kewenangan untuk mengubah atau menghentikan pelanggaran yang berada di bawah kendalinya. Ketiga, *whistleblower* diizinkan membuat atau tidak diizinkan membuat laporan. Keempat, *whistleblower* tidak memegang posisi yang mensyaratkan untuk melakukan pelaporan pelanggaran korporat. Barnett dkk.(1993) menjelaskan bahwa telah terjadi peningkatan kepedulian terhadap pentingnya *whistleblowing* di tempat kerja yang dibuktikan dengan tren peningkatan adopsi kebijakan *whistleblowing*.

Brennan dan Kelly (2007) menginvestigasi pengaruh struktur organisasional kantor akuntan, karakteristik personal *whistleblower*, dan variabel-variabel situasional terhadap kecenderungan *whistleblowing* di antara para auditor. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kantor akuntan yang memiliki struktur formal yang memadai bagi pelaporan pelanggaran, para auditornya akan cenderung melaporkan pelanggaran dan memiliki keyakinan yang tinggi bahwa pelaporan tersebut tidak akan berpengaruh terhadap karier mereka. MacNab dkk. (2007) menguji hubungan budaya terhadap kecenderungan dan keefektifan potensial pada pelaporan internal dan *whistleblowing* sebagai alat manajemen etika dalam konteks negara-negara di Amerika Utara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *uncertainty avoidance* dan *power distance* memiliki hubungan yang paling konsisten dan signifikan terhadap kecenderungan pelaporan internal dan *whistleblowing*, sedangkan *collectivism* tidak memiliki hubungan yang signifikan terhadap kecenderungan pelaporan internal dan *whistleblowing*. Zhang dan Wei (2009) melakukan survei terhadap para karyawan Cina pada sepuluh bank di Cina terkait dengan pertimbangan etis, suasana hati

yang positif, dan budaya etis organisasional sebagai prediktor niat melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa keefektifan peran suasana hati yang positif dalam hubungan antara pertimbangan *whistleblowing* individual dan niat melakukan *whistleblowing* tergantung pada level budaya etis organisasi. Suasana hati yang positif berpengaruh ketika budaya organisasi dianggap tidak etis.

Definisi operasional *whistleblowing* dalam penelitian ini adalah menurut Rocha dan Kleiner (2005) yaitu pernyataan atau pengungkapan yang dilakukan oleh seseorang karyawan secara sukarela (Courtemanche, 1988) dalam organisasi terhadap praktek ilegal, imoral, atau ilegitimasi dibawa kendali manager/atasan dengan level posisi lebih tinggi (Arnold dan Ponemon, 1991) dalam temuan auditnya. Hal ini dilakukan untuk dibedakan dengan *whistleblowing* dari luar organisasi.

#### a. Penalaran Moral dan *Whistle Blowing*

Fokus penelitian akuntansi tentang dilema etis pada tiga lingkup besar yaitu pengembangan etika, pertimbangan etika dan pendidikan etika. Penalaran moral merupakan bagian dari dilema akuntansi pertimbangan etis yang menguji hubungan antara penalaran etis dan perilaku etis dalam konteks akuntansi dan audit (Chiu, 2003; Gul dkk., 2003; Ponemon dan Gabhart, 1990). Penelitian penalaran moral berdasarkan literature psikologi, teori Kohlberg-pengembangan moral kognitif secara luas diterima sebagai teori yang paling sesuai pada penalaran moral (Lovell, 1997; Rest 1986). Berdasarkan Kohlberg, penalaran moral dikembangkan melalui tahapan level kognitif yang disimpulkan dalam model enam-tingkatan. Operasional penalaran moral yaitu dalam term *P-score* (skor prinsipal) Defining Issues Test (DIT) oleh Rest (1979).

Near dan Micheli (2005) mengisyaratkan faktor utama yang mempengaruhi keputusan individu pada *whistleblowing* adalah perilaku moral mereka. Dozier dan Miceli (1986) menyatakan kemampuan individu untuk menyelesaikan atau menginterpretasi dilema etis dipengaruhi oleh penalaran moral mereka. Chang dan Leung (2006), Uddin dan Gillett

(2002) mengindikasikan level penalaran moral atau pertimbangan etis individu berpengaruh terhadap perilaku etis mereka. Sedangkan penelitian pada hubungan antara *whistleblowing* dan penalaran moral auditor menunjukkan auditor dengan level penalaran moral yang tinggi lebih cenderung untuk melakukan *whistle-blowing* (Liyanarachchi dan Newdick, 2009). Hipotesis yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

**H1** : Individu dengan level penalaran moral tinggi lebih cenderung melakukan whistleblowing daripada individu dengan level penalaran moral rendah

### b. Retaliasi dan *Whistleblowing*

Salah satu faktor penting dalam pengambilan keputusan individu melakukan *whistleblowing* adalah kekhawatiran terhadap retaliasi (Near dan Miceli, 1996). Bok (1980) memerinci berbagai bentuk retaliasi yang terjadi diantaranya: penurunan level atau posisi dalam organisasi, memberikan lebih banyak pekerjaan, dan memberikan pekerjaan tanpa pertanggungjawaban. Retaliasi mungkin merupakan tindakan koersi untuk membungkam *whistleblower* atau menghentikan tindakan *whistle-blowing*.

Individu yang mengungkapkan permasalahan dalam organisasinya akan dihadapkan pada retaliasi (Fouts, 2000). Alasan utama individu untuk kegagalan mereka melaporkan tindakan salah adalah perasaan kesia-siaan dan kekhawatiran retaliasi (Rebecca Walker, 2008). Retaliasi mempunyai dampak negatif pada kecenderungan seseorang mengungkapkan tindakan salah organisasi (Arnold and Ponemon 1991; Near and Miceli 1986). Sedangkan kekhawatiran terhadap retaliasi menyebabkan mereka cenderung untuk tidak melakukan *whistleblowing* (Duval et al., 2001). Pada saat ancaman terhadap retaliasi rendah kecenderungan melakukan *whistle-blowing* menjadi tinggi (Masser and Brown, 1996). Hipotesis yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

**H2**: Individu dengan tingkat kekhawatiran retaliasi rendah lebih cenderung melakukan *whistle-blowing* daripada individu dengan tingkat kekhawatiran retaliasi tinggi.

### c. Gender dan *Whistleblowing*

Korabik (1999) mendeskripsikan model undimensional gender mendukung ide “jenis kelamin” dan “gender” adalah ekuivalen. Pada pandangan ini esensi biologikal meyakinkan bahwa biologi individu mengontrol psikologinya; jadi meretia adalah sama. Model bi-dimensional gender berasumsi gender adalah gagasan psikososial dan mengarah kepada keseimbangan maskulin dan feminin individu sedangkan jenis kelamin adalah konsep biologikal mengarah kepada anatomi individu. Bias gender secara spesifik berhubungan dengan lingkungan, kontek, atau subjek yang di dalamnya pria lebih mendominasi (Betz and Hackett, 1986; Hackett and Betz, 1989). Gambaran ideal dari gender adalah individu harus membatasi diri mereka untuk bertindak dalam kesepakatan ketepatan perilaku jenis kelamin. Pria harus maskulin dan wanita harus feminin. Ini adalah bukti gambaran gender adalah tidak berubah di Amerika Serikat (Street dkk., 1995) dan seluruh dunia (Williams dan Best, 1994).

Hasil penelitian gender mengisyaratkan wanita lebih beretika daripada pria (Sikula and Costa, 1994). Wanita muncul sebagai kunci utama dalam membawa keterbukaan masalah dalam institusi Amerika. Cynthia Cooper (WorldCom), Coleen Rowley (FBI), dan Sherron Watkins (PostEnron). Kekuatan dan tanggungjawab, yang menyebabkan wanita-wanita ini mengungkapkan tindakan salah, ketika yang lainnya tidak melakukannya (Lacayo and Ripley, 2002). Pemahaman yang baik tentang potensi gender mempengaruhi kecenderungan melakukan *whistle-blowing* internal akan membawa keuntungan untuk organisasi dalam penguatan sistem pelaporan sehingga menjadi lebih efektif (MacNab, 2008).

Penelitian Miceli and Near (1992) mengindikasikan atribut intra-personal termasuk kemandirian diri dan gender berpengaruh terhadap keputusan melakukan *whistleblowing*. Wise (1995) menemukan bauran hasil antara gender dan faktor demografi yang lainnya dalam mempengaruhi kecenderungan untuk melakukan *whistle-blowing*. Miceli dkk. (1991) mengisyaratkan kecenderungan yang lebih tinggi dari pria untuk melakukan *whistle-blowing*. Sims and

Keenan (1998) mendukung hasil penelitian Miceli, dkk. (1991). Analisis meta pengembangan moral mengindikasikan wanita tidak secara signifikan berbeda dengan pria dalam level pengambilan keputusan moral (Walker, 1984). Sedangkan hasil penelitian Lacayo and Ripley (2003), Street (1995) menunjukkan pria lebih cenderung melakukan *whistleblowing* daripada wanita.

Studi pada hubungan antara gender dan penalaran moral mengindikasikan, pria mencapai level penalaran moral lebih tinggi daripada wanita (Bussey and Maughan, 1982). Sedangkan pada penelitian untuk menguji efek interaksi gender terhadap kecenderungan *whistleblowing* hasilnya adalah signifikan (Liyarachchi dan Newdick, 2009, p 46). Penelitian lain mengindikasikan, tidak ada perbedaan gender dalam level penalaran moral (Walker, 2004; Weber dan Wasieleski, 2001). Hipotesis yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

**H3:** Gender berpengaruh terhadap kecenderungan *whistleblowing* individu

## METODA PENELITIAN

### 1. Metoda penelitian

Metoda yang digunakan dalam penelitian ini adalah eksperimen laboratorium, dengan desain 2 x 2 faktorial. Perlakuan memasukan dua level retaliasi (kuat dan lemah) dan dua level penalaran moral (tinggi dan rendah). Subjek secara random dibagi dalam empat kelompok perlakuan. Retaliasi diklasifikasi ke dalam kondisi ke-khawatiran retaliasi kuat (pinalti) dan kekhawatiran retaliasi lemah (afiliasi). Pinalti mengacu pada konsekuensi secara disiplin dalam bentuk perlakuan terhadap pribadi atau properti, tuntutan hukum, terminasi kerja, atau ancaman penjara. Afiliasi mengacu pada bentuk hubungan dengan orang lain di luar atau di dalam organisasi, yang menjadi subjek retaliasi dibandingkan *whistleblower* (Arnold dan Ponemon, 1991).

### 2. Tugas Eksperimen

Penelitian ini menggunakan skenario untuk setiap variabel. Penggunaan skenario

dalam penelitian adalah hal yang lazim. Cavanagh and Fritzsche (1985) mengisyaratkan salah satu keunggulan penggunaan skenario adalah meretia memberi peneliti kemampuan untuk menstruktur sebuah pertanyaan penelitian dalam sebuah metoda yang menyertakan isu kompleks yang muncul pada saat pengambilan keputusan di dunia nyata. Untuk uji spesifik akuntansi dan skenario adalah berdasarkan pengembangan oleh: Thorne (2002, 2001), Welton et. al. (1994), Massey (2002).

Penelitian ini menggunakan instrumen pengembangan oleh Arnold dan Ponemon (1991) untuk mengukur kecenderungan *whistleblowing*. Instrumen mengikut sertakan dua skenario *whistle-blowing* dan setiap subjek diminta untuk mengindikasikan kecenderungan setiap individu pada setiap skenario, untuk setiap kasus hipotetikal. Subjek mengindikasikan kecenderungan *whistle-blowing* pada lima poin-skala Likert untuk setiap skenario. Ini tidak sesuai dengan skenario yang dikembangkan Arnold dan Ponemon (1991) yang menggunakan tiga skenario. Skenario ketiga tidak sesuai dengan konteks lokal akan menimbulkan bias pada subjek.

Setelah melengkapi tugas pertama subjek melanjutkan mengisi instrumen untuk mengukur level penalaran moral mereka. Instrumen yang digunakan adalah pengembangan oleh Welton et. al (1994). Instrumen ini dikembangkan mengikuti patron Rest (1979) dengan menyesuaikan kasus spesifik akuntansi.

### 3. Subjek Penelitian

Subjek dalam penelitian ini adalah mahasiswa ekonomi akuntansi strata 1 pada Universitas Kristen Artha Wacana Kupang, dengan ketentuan; subjek telah menempuh mata kuliah etika bisnis, akuntansi keperilakuan, auditing, dan akuntansi manajemen dan semua subjek secara sukarela.

#### a. Analisis Statistik

Setelah dilakukan eksperimen laboratorium, selanjutnya untuk menjawab hipotesis, alat analisis yang digunakan adalah *Analysis of Variance* (ANOVA). Pengujian menggunakan *Two-Way Anova* untuk

menganalisis data dan menjawab hipotesis. Pada pengujian Anova dihitung mean dan deviasi standar untuk masing-masing level variabel (penalaran moral, retaliasi, dan retaliasi) terhadap kecenderungan *whistle blowing*. Selanjutnya diuji dampak dari level penalaran moral, retaliasi, dan gender terhadap kecenderungan *whistle blowing*.

## ANALISIS DAN BAHASAN HASIL ANALISIS

Berdasarkan hasil pengujian untuk normalitas distribusi data menunjukkan bahwa data terdistribusi secara normal melalui garis lurus Q-Q plot. Pengujian menggunakan Shapiro-Wilk test mendukung asumsi distribusi normal ( $p=0,11$ ). Levene's test tidak signifikan pada level 0.05. Hasil pengujian menunjukkan keterdukungan dalam penggunaan ANOVA untuk pengujian hipotesis. Selanjutnya akan ditampilkan mean dan deviasi standar masing-

masing variabel terhadap kecenderungan melakukan *whistleblowing*

Seperti terlihat pada tabel 4.1 kecenderungan seseorang melakukan *whistleblowing* menjadi kuat pada kondisi tingkat retaliasi rendah dan menjadi lemah pada tingkat retaliasi yang tinggi (tabel 4.1:  $4,62 > 4,00$ ). Kondisi ini juga tercermin pada variabel penalaran moral. Individu dengan penalaran moral yang lebih tinggi lebih cenderung melakukan *whistleblowing* dibandingkan individu dengan penalaran moral rendah (tabel 4.1:  $4,50 > 4,33$ ). Sedangkan untuk perbedaan gender dengan proksi laki-laki untuk maskulin dan perempuan untuk feminine terlihat bahwa perempuan lebih cenderung melakukan *whistleblowing* dalam kondisi moral dan retaliasi tinggi ataupun rendah (tabel 4.1:  $3,17 > 3,00$ ). Hasil pengujian berdasarkan nilai mean menunjukkan bahwa terdapat perbedaan antar kelompok yang diuji.

**Tabel 4.1**  
**Mean dan Deviasi Standar untuk Kecenderungan *Whistleblowing***

Variabel	n	Mean	DS
Retaliasi Rendah	16	4,62	0,647
Retaliasi Tinggi	14	4,00	0,577
Moral Rendah	15	4,33	0,506
Moral Tinggi	15	4,50	1,000
Gender Maskulin	12	3,00	1,651
Gender Feminin	18	3,17	1,659

Hasil ini didukung oleh penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Liyanarachchi dan Newdick (2009) khusus untuk variabel moral dan retaliasi, sedangkan untuk hasil uji pada variabel gender pada penelitian ini menunjukkan ada perbedaan mean yang tidak sama dengan penelitian sebelumnya. Selanjutnya disajikan hubungan pengaruh kecenderungan *whistle-blowing* dengan retaliasi, penalaran moral, dan gender.

Tabel 4.2 menunjukkan hasil analisis untuk melakukan pengujian pengaruh antar variabel penalaran moral, retaliasi, dan gender. Hasil pengujian menunjukkan bahwa level penalaran moral berpengaruh terhadap kecenderungan seseorang melakukan

*whistleblowing* pada tingkat signifikansi  $> 0,01$  dengan nilai F 44,23. Penalaran moral merupakan bagian dari dilema akuntansi pertimbangan etis yang menguji hubungan antara penalaran etis dan perilaku etis dalam konteks akuntansi dan audit (Chiu, 2003; Gul dkk., 2003; Ponemon dan Gabhart, 1990). Near dan Micheli (2005) mengisyaratkan faktor utama yang mempengaruhi keputusan individu pada *whistleblowing* adalah perilaku moral mereka. Dozier dan Miceli (1986) menyatakan kemampuan individu untuk menyelesaikan atau menginterpretasi dilema etis dipengaruhi oleh penalaran moral mereka. Chang dan Leung (2006), Uddin dan Gillett (2002) mengindikasikan level penalaran moral atau pertimbangan

etis individu berpengaruh terhadap perilaku etis mereka. Sedangkan penelitian pada hubungan antara *whistleblowing* dan penalaran moral auditor menunjukkan individu dengan level penalaran mora yang tinggi lebih cenderung untuk melakukan *whistle-blowing*

(Liyandarachchi dan Newdick, 2009). Dalam penelitian ini terindikasi bahwa individu dengan penalaran moral yang tinggi memiliki cenderung melakukan *whistle-blowing* dibandingkan dengan individu dengan level penalaran moral rendah (*H1 terdukung*).

**Tabel 4.2**  
**Dampak Penalaran Moral, Retaliasi,**  
**dan Gender terhadap Kecenderungan *Whistleblowing***

Variabel	Df	Mean Square	F	Sig
Gender	1	0,200	0,071	0,791
Moral	4	17,237	44,237	0,000
Retaliasi	4	16,211	29,246	0,000

Tabel 4.2 pada variabel retaliasi menunjukkan bahwa individu dengan tingkat retaliasi rendah lebih cenderung melakukan *wistleblowing* dengan level signifikasi  $>0,01$  pada nilai F 29.24. Salah satu faktor penting dalam pengambilan keputusan individu melakukan *whistle-blowing* adalah kekhawatiran terhadap retaliasi (Near dan Miceli, 1996). Individu yang mengungkapkan permasalahan dalam organisasinya akan diperhadapkan pada retaliasi (Fouts, 2000). Alasan utama individu untuk kegagalan mereka melaporkan tindakan salah adalah perasaan kesia-siaan dan kekhawatiran retaliasi (Rebecca Walker, 2008). Retaliasi mempunyai dampak negatif pada kecenderungan seseorang mengungkapkan tindakan salah organisasi (Arnold and Ponemon 1991; Near and Miceli 1986). Sedangkan kekhawatiran terhadap retaliasi meyebabkan mereka cenderung untuk tidak melakukan *whistleblowing* (Duval et al., 2001). Pada saat ancaman terhadap retaliasi rendah kecenderungan melakukan *whistle-blowing* menjadi tinggi (Masser and Brown, 1996).

Dalam penelitian ini individu dengan tingkat kekhawatiran retaliasi yang tinggi cenderung untuk tidak melakukan *whistleblowing* karena ketakutan terhadap akibat dari tindakan tersebut, walaupun tindakan tersebut sesuai dengan nilai etis individu yang bersangkutan. Selain itu, ketiadaan aturan dan sistem yang melindungi *whistle-blower* menyebabkan persepsi retaliasi menjadi lebih tinggi

dibandingkan pada kondisi adanya aturan dan sistem perlindungan *whistle-blower* (*H2 terdukung*).

Tabel 4.2 pada variabel gender menunjukkan gender tidak berpengaruh terhadap kecenderungan seseorang melakukan *whistle-blowing* dengan level signifikasi 0,01 dengan nilai F 0.07. Gender pada level moral tinggi dan rendah dan retaliasi pada level kuat atau lemah menunjukkan tidak ada pengaruh. Hasil ini berbeda dengan penelitian sebelumnya yang mengisyaratkan wanita lebih beretika daripada pria (Sikula and Costa, 1994). Wanita muncul sebagai kunci utama dalam membawa keterbukaan masalah dalam institusi Amerika. Cynthia Cooper (WorldCom), Coleen Rowley (FBI), dan Sherron Watkins (PostEnron). Kekuatan dan tanggungjawab, yang menyebabkan wanita-wanita ini mengungkapkan tindakan salah, ketika yang lainnya tidak melakukannya (Lacayo and Ripley, 2002). Penelitian Miceli and Near (1992) mengindikasikan atribut intra personal termasuk kemanjuran diri dan gender berpengaruh terhadap keputusan melakukan *whistleblowing*. Wise (1995) menemukan bauran hasil antara gender dan faktor demografi yang lainnya dalam mempengaruhi kecenderungan melakukan *whistle-blowing*. Miceli, dkk. (1991) mengisyaratkan kecenderungan yang lebih tinggi dari pria untuk melakukan *whistle blowing*. Sims and Keenan (1998) mendukung hasil penelitian Miceli, dkk. (1991). Analisis meta pengembangan moral mengindikasikan

wanita tidak secara signifikan berbeda dengan pria dalam level pengambilan keputusan moral (Walker, 1984). Sedangkan hasil penelitian Lacayo and Ripley (2003), Street (1995) menunjukkan pria lebih cenderung melakukan *whistleblowing* daripada wanita. Selanjutnya studi pada hubungan antara gender dan penalaran moral mengindikasikan, pria mencapai level penalaran moral lebih tinggi daripada wanita (Bussey and Maughan, 1982). Sedangkan pada penelitian untuk menguji efek interaksi gender terhadap kecenderungan *whistleblowing* hasilnya adalah signifikan (Liyanarachchi dan Newdick, 2009, p 46). Hasil penelitian ini didukung oleh Walker (2004), Weber dan Wasieleski (2001) yang menunjukkan tidak ada perbedaan gender dalam level penalaran moral (H3 tidak terdukung).

## KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN PENELITIAN

### 1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian, maka dapat disimpulkan bahwa level penalaran moral berpengaruh terhadap kecenderungan individu melakukan *whistle-blowing*. Individu dengan level penalaran moral lebih tinggi lebih cenderung melakukan *whistleblowing* dibandingkan dengan individu dengan level penalaran moral rendah. Tingkat retaliasi berpengaruh terhadap kecenderungan individu melakukan *whistleblowing*. Individu dengan tingkat retaliasi lemah lebih cenderung melakukan *whistle-blowing* dibandingkan dengan individu dengan tingkat retaliasi tinggi. Gender tidak berpengaruh terhadap kecenderungan individu melakukan *whistle-blowing*.

### 2. Implikasi

Secara teoretis penelitian ini dapat mengisi gap pada penelitian-penelitian sebelumnya pada hubungan antara kecenderungan seseorang mengungkapkan tindakan salah dalam organisasi dengan variabel-variabel yang mempengaruhinya. Dalam penelitian ini variabel penalaran moral dan retaliasi berpengaruh terhadap

kecenderungan *whistle-blowing*, sedangkan variabel gender tidak berpengaruh terhadap kecenderungan *whistle-blowing*. Dua variabel yang digunakan dalam penelitian ini dapat dipertimbangkan oleh organisasi dalam hal pembuatan kebijakan-kebijakan untuk meminimalisir kemungkinan tindakan kecurangan akuntansi oleh karyawan. Penempatan karyawan pada bidang akuntansi dapat mempertimbangkan moral individu dan untuk meningkatkan kecenderungan individu untuk melaporkan tindakan salah, yaitu dengan pembuatan kebijakan yang melindungi seorang atau sekelompok orang yang melakukan tindakan pelaporan.

Saran untuk penelitian selanjutnya adalah berdasarkan keterbatasan dalam penelitian ini. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan variabel-variabel lain, misalnya status manajerial (Keenan, 2002), *locus of control* (Chiu, 2003; Near dan Miceli, 1985), *personal cost* (Jos dkk., 1989), komitmen organisasional (Somers dan Casal, 1994), keseriusan pelanggaran (Kaplan dan Schultz, 2007), status pelanggar (Near dan Miceli, 199), demografis (Schultz dkk., 1993; Keenan, 2007). Penelitian selanjutnya juga bisa mempertimbangkan penggunaan alat analisis untuk melihat hubungan pengaruh menggunakan regresi, ataupun pengembangan model teori baru menggunakan SEM atau PLS. Penelitian selanjutnya juga mempertimbangkan menggunakan instrumen yang tepat sesuai alat analisis dengan subjek atau sampel yang sesuai.

## DAFTAR PUSTAKA

- Arnold, D. F. and L. A. Ponemon: 1991, 'Internal Auditors Perceptions of Whistleblowing and the Influence of Moral Reasoning: An Experiment', *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 10, 1-15.
- Betz, N. and G. Hackett: 1986, 'Applications of Self Efficacy Theory to Understanding Career Choice Behavior', *Journal of*

- Social and Clinical Psychology 4, 279-289.
- Bok, S.: 1980, 'Whistleblowing and Professional Responsibilities', in D. Callahan and S. Bok (eds.), *Ethics Teaching in Higher Education* (Plenum Press, New York).
- Brabeck, M. M.: 1984, 'Ethical Characteristics of Whistle-Blowers', *Journal of Research in Personality* 18, 41-53. doi:10.1016/0092-6566(84)90037-0
- Brent R. MacNab and Reginald, 'Self-Efficacy as an Intrapersonal Predictor for Internal Whistleblowing: A US and Canada', *Journal of Business Ethics*, Vol. 79, No. 4 (Jun., 2008), pp. 407-421
- Bussey, K. and B. Maughan: 1982, 'Gender Differences in Moral Reasoning', *Journal of Personality and Social Psychology* 42(4), 701-706.
- Cavanagh, S. and D. Fritzsche: 1985, 'Using Vignettes in Business Ethics Research', in L. Preston (ed.), *Research in Corporate Social Performance and Policy* (JAI, Greenwich, CT), pp. 279-293.
- Chan, S. Y. and P. Leung: 2006, 'The Effects of Accounting Students Ethical Reasoning and Personal Factors on Their Ethical Sensitivity', *Managerial Auditing Journal* 21, 436-457. doi:10.1108/02686900610661432.
- Chiu, R.K. (2003), "Ethical Judgment And Whistleblowing Intention: Examining The Moderating Role of Locus of Control", *Journal of Business Ethics*, Vol. 43 No. 1/2, pp. 65-74.
- Chung, J. and V. U. Trivedy: 2003, 'The Effect of Friendly Persuasion and Gender on Tax Compliance Behavior', *Journal of Business Ethics* 47: 133-145.
- Courtemanche, G.: 1988, 'The Ethics of Whistle Blowing, The Internal Auditor', 45(1), 36-42. England, P.: 1979.
- Dozier, J. B. and M. P. Miceli: 1985, 'Potential Predictors of Whistle Blowing: A Prosocial Behaviour Perspective', *Academy of Management Review* 10, 823-836. Doi:10.2307/258050.
- DuVal, G., L. Sartorius, B. Clarridge, G. Gensler and M. Danis: 2001, 'What Triggers Requests for Ethics Consults?', *Journal of Medical Ethics* 27(Supplement 1), 24-29.
- Fishbein, M. and I. Ajzen: 1975, 'Belief, Attitude, Intentions and Behavior: An Introduction to Theory and Research', (Addison-Wesley, Boston, MA).
- Fouts, S.F.: 2000, 'Two Nurses and a Doctor: Health Care Workers Allege Retaliation for Blowing the Whistle on Understaffing', *Journal of Emergency Nursing* 26(6), 598-600.
- Gul, F.A., Ng, A.Y. and Tong, M.W. (2003), 'Chinese Auditors' Ethical Behavior in an Audit Conflict Situation', *Journal of Business Ethics*, Vol. 42 No. 4, pp. 379-92.
- King, G: 2000, 'The Implications of Differences in Cultural Attitudes and Styles of Communication on Peer Reporting Behavior', *Cross-Cultural Management* 7(2), 11-17.
- King, A.: 2007, Protected Disclosures Amendment Bill – First Reading, Parliament of New Zealand, Hansard 642, 12551, 'Protected Disclosures Act: 2000', Available Online: <http://www.legislation.govt.nz/act/public/2000/0007/latest/DLM53466.html>. Accessed 6 November 2008.
- Keenan, J.P. and McLain, D.L. (1992), 'Whistleblowing: a conceptualization and model', *Academy of Management Best*

- Papers Proceedings, August 10-12, pp. 348-52.
- Keenan, J. and C. Krueger: 1992, 'Whistleblowing and the Professional', *Management Accounting* 74(2), 21-25.
- Lacayo, R. and A. Ripley: 2002, 'The Whistleblowers, Persons of the Year', *Time Magazine* 160(27), 30-60.
- Liyanarachchi, G. and C. Newdick: 2009, 'The Impact of Moral Reasoning and Retaliation on Whistle Blowing: New Zealand Evidence', *Journal of Business Ethics* 89:37-57. doi: 10.1007/s10551-008-9983-x
- Lovell, A. (1997), "Some thoughts on Kohlberg's Hierarchy of Moral Reasoning and its Relevance for Accounting Theories of Control", *Accounting Education*, Vol. 6 No. 2, pp. 147-62.
- Korabik, K.: 1999, 'Sex and Gender in the New Millennium', in G. N. Powell (ed.), *Handbook of Gender & Work* (Sage Publications Inc., Thousand Oaks, CA).
- Masser, B. and R. Brown: 1996, 'When Would you do it? an Investigation into the Effects of Retaliation, Seriousness of Malpractice, and Occupation on Willingness to Blow the Whistle', *Journal of Community & Applied Social Psychology* 6, 127-130.
- Near, J. P. and M. P. Miceli: 1986, 'Retaliation Against WhistleBlowers: Predictors Effects', *The Journal of Applied Psychology* 71, 137-145. doi:10.1037/0021-9010.71.1.137.
- Massey, D. W.: 2002, 'The Importance of Context in Investigating Auditors' Moral Abilities', in B. M. Schwartz (ed.), *Research on Accounting Ethics*, Vol. 8 (JAI, Greenwich, CT), pp. 195-247.
- Miceli, M. P., J. B. Dozier and J. P. Near: 1991, 'Blowing the Whistle on Data-Fudging: A Controlled Field Experiment', *Journal of Applied Social Psychology* 21(4), 271-295. doi:10.1111/j.1559-1816.1991.tb00521.x.
- Near, J. P. and M. P. Miceli: 1992, 'Blowing the Whistle (Lexington Books, New York, NY).
- Near, J. P. and M. P. Miceli: 1995, 'Effective Whistle-Blowing', *Academy of Management Review* 20(3), 679-708. doi:10.2307/258791.
- Near, J. P. and M. P. Miceli: 1996, 'Whistle-Blowing: Myth and Reality', *Journal of Management* 22(3), 507-526. doi:10.1177/014920639602200306
- Near, J. P. and M. P. Miceli: 2005, 'Standing Up or Standing By: What Predicts Blowing the Whistle on Organizational Tindakan salah?', *Research in Personnel and Human Resource Management* 24, University of Illinois, USA.
- Ponemon, L.A. and Gabhart, D.R.L. (1990), "Auditor Independence Judgments: a Cognitive Development Model and Experimental Evidence", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 7 No. 1, pp. 227-51.
- \_\_\_\_\_ Profesional Standards and Responsibilities committee: 1985
- Radtke, R. R.: 2000, The Effects of Gender and Setting on Accountants Ethically Sensitive Decisions, *Journal of Business Ethics* 24, 299-312.
- Rest, J.R.: 1979, 'Development in Judging Moral Issue', University of Minnesota Press, Minneapolis, MN.
- Rest, J.R.: 1986, 'Moral Development, Advances in Research and Theory', Praeger, New York, NY.

- Rocha, E. and B. H. Kleiner: 2005, 'To Blow or Not to Blow the Whistle? That is the Question', *Management Research News* 28(11/12), 80–87. Doi:10.1108/01409170510785264.
- Sarbanes Oxley Act: 2002, public Law 107-204, 107<sup>th</sup> Congress, 2<sup>nd</sup> Session, July 30 2002
- Schmidt, M.: 2005, 'Whistle Blowing' Regulation and Accounting Standards Enforcement in Germany and Europe – An Economic Perspective', *International Review of Law and Economics*, 25: 143-168
- Scholtens, M. T.: 2003, Review of the Operation of the Protected Disclosures Act 2000: Report to the Minister of State Services.
- Serwinek. P. J.: 1992, 'Demographic and Related Differences in Ethical Views Among Small Business', *Journal of Business Ethics* 11: 555-566, Kluwer Academic Publisher.
- Sims, R. L. and J. P. Keenan: 1998, 'Predictors of External Whistleblowing', *Organizational and Intra- 56 Gregory, Journal of Business Ethics* 17, 411–421. Doi:10.1023/a: 1005763807868
- Singer, A.: 1996, 'The Whistle Blower: Patriot or Bounty Hunter?', *Across the Board* 29(11), 16-22.
- Sikula, A., Sr. and A. D. Costa: 1994, 'Are Women More Ethical than Men?', *Journal of Business Ethics* 13, 859–871.
- Street, M. D.: 1995, 'Cognitive Moral Development and Organizational Commitment: Two Potential Predicators of Whistle-blowing', *Journal of Applied Business Research* 11(4), 104–111.
- Street, S., E. B. Kimmel and J. D. Kromrey: 1995, 'Revisiting University Student Gender Role Perceptions, Sex Roles', 33(3/4), 183–200.
- Thorne, L.: 2000, 'The Development of Two Measures to Assess Accountants' Prescriptive and Deliberative Moral Reasoning', *Behavioral Research in Accounting* 12(1), 139–169.
- Thorne, L.: 2001, 'Refocusing Ethics Education in Accounting: An Examination of Accounting Students' Tendency to Use Their Cognitive Moral Capability', *Journal of Accounting Education* 19(2), 103–117.
- Uddin, N. and P. R. Gillett: 2002, 'The Effects of Moral Reasoning and Self-Monitoring on CFO Intention to Report Fraudulently on Financial Statements', *Accounting Organizations and Society* 40(1), 41–51
- Walker, L. J.: 1984, 'Sex Differences in the Development of Moral Reasoning: A Critical Review', *ChildDevelopment* 55, 677–691.
- Walker, L. J.: 2004, 'Progress and Prospects in the Psychology of Moral Development', *Merrill-Palmer Quarterly* 50(4), 546–557
- Walker, R.: 2008, 'Mitigating the Fear of Retaliation: Helping Employees Feel Comfortable Reporting Suspected Misconduct', *Journal of Health Care Compliance, ABI/INFORM Complete*, pg. 19
- Weber, J. and D. Wasieleski: 2001, 'Investigating Influences on Managers' Moral Reasoning: The Impact of Context and Personal and Organizational Factors', *Business & Society* 40(1), 79–111.
- Welton, R. E., J. R. Davis and M. LaGrone: 1994, 'Promoting the Moral Development of Accounting Graduate Students: An Instructional Design and Assessment', *Accounting Education. International Journal (Toronto, Ont.)* 3(1), 35–50.

Williams, J. E. and B. Best: 1994, 'Cross-cultural Views of Women and Men', in W. J. Lonner and R. Malpass (eds.), *Psychology and Culture* (Allyn and Bacon, Needham Heights, MA), pp. 191–196.

Wise, T.: 1995, 'An Analysis of Factors Proposed to Affect the Decision to Blow the Whistle on Unethical Acts' (Doctoral Dissertation Louisiana Tech. University, Ruston, LA).