

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu yang digunakan sebagai acuan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

2.1.1 Sri (2017)

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh orientasi etis relativisme, intensitas moral, komitmen organisasi dan identitas profesional terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing* internal. Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah intensi untuk melakukan *whistleblwoing* internal, sedangkan variabel independen yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah orientasi etika relativisme, intensitas moral, komitmen organisasi dan identitas profesional. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah metode regresi linear berganda.

Penelitian tersebut menggunakan sampel seluruh staff atau pegawai pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Rokan Hulu yang memiliki golongan tiga ke bawah dan tidak menduduki jabatan tertentu serta masa kerja minimal lima tahun di SKPD yang sama. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa orientasi etika relativisme, intensitas moral, komitmen organisasi dan identitas profesional berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan *whistleblowing* internal.

Persamaan:

1. Variabel dependen yang digunakan pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal.
2. Variabel independen yang sama pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah komitmen organisasi.
3. Teknik analisis data yang sama pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah regresi linier berganda (*multiple regression*).

Perbedaan:

1. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah orientasi etika relativisme, intensitas moral, komitmen organisasi dan identitas profesional, sedangkan variabel independen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.
2. Sampel yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah seluruh staff atau pegawai pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Rokan Hulu yang memiliki golongan tiga ke bawah dan tidak menduduki jabatan tertentu serta masa kerja minimal lima tahun di SKPD yang sama pada tahun 2016, sedangkan sampel yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah pegawai pada Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Surabaya pada tahun 2017.

2.1.2 Taufiq (2017)

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh komitmen profesional, etika lingkungan, sifat *machiavellian* dan *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing*, dengan retaliasi sebagai variabel moderasi. Variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah *whistleblowing* sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independen yang digunakan dalam penelitian tersebut antara lain komitmen profesional, lingkungan etika, sifat *machiavellian* dan *personal cost* dan retaliasi sebagai variabel moderasi. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian tersebut menggunakan metode analisis regresi berganda.

Penelitian tersebut menggunakan sampel auditor internal perusahaan perbankan yang berada di Kota Pekanbaru dengan lama bekerja minimal selama satu tahun. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa komitmen profesional, etika lingkungan, sifat *machiavellian* dan *personal cost* berpengaruh terhadap *whistleblowing* dan variabel komitmen profesional, etika lingkungan, sifat *machiavellian* dan *personal cost* berpengaruh terhadap *whistleblowing* dengan dimoderasi oleh variabel retaliasi.

Persamaan:

1. Variabel independen yang sama pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah *personal cost*.
2. Teknik analisis data yang sama pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah regresi linier berganda (*multiple regression*).

Perbedaan:

1. Variabel dependen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah *whistleblowing*, sedangkan variabel dependen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal.
2. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah komitmen profesional, etika lingkungan, sifat *machiavellian* dan *personal cost*, sedangkan variabel independen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.
3. Penelitian terdahulu menggunakan variabel pemoderasi, yakni retaliasi, sedangkan penelitian yang akan datang tidak menggunakan variabel pemoderasi.
4. Sampel yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah auditor internal perusahaan perbankan yang berada di Kota Pekanbaru dengan lama bekerja minimal selama satu tahun pada tahun 2016, sedangkan sampel yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah pegawai pada Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Surabaya pada tahun 2017.

2.1.3 Giovani dan Yustrida (2016)

Tujuan penelitian ini adalah untuk memperoleh informasi dan bukti empiris adanya pengaruh faktor organisasional, individual dan demografi terhadap intensi *whistleblowing* (pelaporan pelanggaran). Variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah intensi *whistleblowing* sebagai variabel dependen,

sedangkan untuk variabel independen yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control*, *personal cost*, *gender* dan suku bangsa. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah dengan menggunakan analisis regresi linear berganda.

Penelitian tersebut menggunakan sampel auditor internal yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Jawa Timur. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa status manajerial, komitmen organisasional, *locus of control*, *personal cost*, *gender* dan suku bangsa berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*.

Persamaan:

1. Variabel independen yang sama dalam penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.
2. Teknik analisis data yang sama pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah regresi linier berganda (*multiple regression*).

Perbedaan:

1. Variabel dependen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah intensi *whistleblowing*, sedangkan variabel dependen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal.
2. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control*, *personal cost*, *gender* dan suku bangsa, sedangkan variabel independen yang digunakan

pada penelitian yang akan datang adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.

3. Sampel yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah auditor internal yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Jawa Timur pada tahun 2015, sedangkan sampel yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah pegawai pada Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Surabaya pada tahun 2017.

2.1.4 Luh dan Maria (2016)

Tujuan penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris pengaruh profesionalisme, komitmen organisasi dan intensitas moral terhadap *whistleblowing*. Variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah tindakan akuntan melakukan *whistleblowing* sebagai variabel dependen, sedangkan profesionalisme, komitmen organisasi dan intensitas moral merupakan variabel independen. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah analisis regresi linier berganda.

Penelitian tersebut menggunakan sampel alumni PPAk Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa profesionalisme, komitmen organisasi dan intensitas moral berpengaruh terhadap tindakan akuntan melakukan *whistleblowing*.

Persamaan:

1. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah komitmen organisasi.

2. Teknik analisis data yang sama pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah regresi linier berganda (*multiple regression*).

Perbedaan:

1. Variabel dependen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*, sedangkan variabel dependen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal.
2. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah profesionalisme, komitmen organisasi dan intensitas moral, sedangkan variabel independen yang digunakan dalam penelitian yang akan datang adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.
3. Sampel yang digunakan dalam penelitian terdahulu adalah alumni PPAK Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana pada tahun 2015, sedangkan sampel yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah pegawai pada Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Surabaya pada tahun 2017.

2.1.5 Puni, et al (2016)

Tujuan penelitian ini adalah untuk menyelidiki pengaruh religiusitas dan status pekerjaan terhadap *whistleblowing* pada pegawai perusahaan keuangan di Ghana. Variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah *whistleblowing* sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independen yang digunakan dalam

penelitian tersebut adalah religiusitas dan status pekerja. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah *pearson product moment*.

Penelitian tersebut menggunakan sampel pegawai yang bekerja pada lembaga keuangan mikro di Distrik Ga-East wilayah Greater Accra di Ghana. Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa religiusitas dan status pekerja tidak berpengaruh terhadap *whistleblowing*.

Persamaan:

1. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah status manajerial, yang mana dalam penelitian terdahulu status manajerial didefinisikan sebagai status pekerja.

Perbedaan:

1. Variabel dependen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah *whistleblowing*, sedangkan variabel dependen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah intenitas untuk melakukan *whistleblowing* internal.
2. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah religiusitas dan status pekerja, sedangkan variabel independen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.
3. Teknik analisis data yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah *pearson product moment*, sedangkan penelitian yang akan datang menggunakan regresi linier berganda.

4. Sampel yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah pegawai yang bekerja pada lembaga keuangan mikro di Distrik Ga-East wilayah Greater Accra di Ghana pada tahun 2015, sedangkan sampel yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah pegawai pada Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Surabaya pada tahun 2017.

2.1.6 Ferri (2015)

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji dan menganalisis pengaruh *ethical climate*, komitmen organisasi, *personal cost*, keseriusan pelanggaran terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing* internal dengan tingkat pendidikan sebagai variabel moderasi. Variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah intensitas *whistleblowing* sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independen yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah *ethical climate*, komitmen organisasi, *personal cost*, keseriusan pelanggaran dan tingkat pendidikan sebagai variabel moderasi. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah metode regresi berganda.

Penelitian tersebut menggunakan sampel karyawan yang bekerja pada beberapa unit kerja di PT. Krakatau Steel (Persero) Tbk, yang bekerja sesuai dengan level pendidikan yang sudah ditetapkan pada masing-masing unit kerja. Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa *ethical climate* berpengaruh terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing* internal, sedangkan variabel komitmen organisasi, *personal cost* dan keseriusan pelanggaran tidak berpengaruh terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing* internal, dan dengan adanya tingkat pendidikan sebagai variabel moderasi tidak berpengaruh pada semakin

kuatnya hubungan *ethical climate*, komitmen organisasi, *personal cost* dan keseriusan pelanggaran terhadap niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.

Persamaan:

1. Variabel dependen yang digunakan pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal.
2. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah komitmen organisasi dan *personal cost*.
3. Teknik analisis data yang sama pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah regresi linier berganda (*multiple regression*).

Perbedaan:

1. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah *ethical climate*, komitmen organisasi, *personal cost* dan keseriusan pelanggaran, sedangkan variabel independen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.
2. Penelitian terdahulu menggunakan variabel pemoderasi, yakni tingkat pendidikan, sedangkan penelitian yang akan datang tidak menggunakan variabel pemoderasi.
3. Sampel yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah karyawan yang bekerja pada beberapa unit kerja di PT. Krakatau Steel (Persero) Tbk, yang bekerja sesuai dengan level pendidikan yang sudah ditetapkan pada

masing-masing unit kerja, sedangkan sampel yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah pegawai pada Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Surabaya pada tahun 2017.

2.1.7 Intan, dkk (2015)

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji dan menganalisis pengaruh faktor *ethical climate*, komitmen organisasi, *personal cost* dan keseriusan pelanggaran terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing* internal. Variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah niat untuk melakukan *whistleblowing* internal sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independen yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah *ethical climate*, komitmen organisasi, *personal cost*, keseriusan pelanggaran. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah metode regresi berganda.

Penelitian tersebut menggunakan sampel para pegawai yang bekerja di Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang atau Jasa Pemerintah (LKPP) yang berstatus sebagai pegawai tetap (PNS), telah bekerja selama minimal dua tahun, minimal bekerja sebagai staff dan pendidikan minimal adalah D3. Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa prinsip dan keseriusan pelanggaran berpengaruh terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing* internal, sedangkan variabel egoisme, komitmen organisasi dan *personal cost* tidak berpengaruh terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing* internal.

Persamaan:

1. Variabel dependen yang digunakan pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal.
2. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah komitmen organisasi dan *personal cost*.
3. Teknik analisis data yang sama pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah regresi linier berganda (*multiple regression*).

Perbedaan:

1. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah *ethical climate*, komitmen organisasi, *personal cost* dan keseriusan pelanggaran, sedangkan variabel independen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.
2. Sampel yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah para pegawai yang bekerja di Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang atau Jasa Pemerintah (LKPP) yang berstatus sebagai pegawai tetap (PNS), telah bekerja selama minimal dua tahun, minimal bekerja sebagai staff dan pendidikan minimal adalah D3, sedangkan sampel yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah pegawai pada Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Surabaya pada tahun 2017.

2.1.8 Rizki dan Nurkholis (2015)

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh faktor sikap terhadap *whistle-blowing*, komitmen organisasi, *personal cost* dan tingkat keseriusan kecurangan terhadap minat *whistleblowing* Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah minat melakukan *whistleblowing* sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independen yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah sikap terhadap *whistleblowing*, komitmen organisasi, *personal cost* dan tingkat keseriusan kecurangan. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah alat statistik regresi linier berganda (*multiple linier regression*).

Penelitian tersebut menggunakan sampel pegawai di unit kerja utama (pemeriksa) maupun di unit kerja penunjang dan pendukung dengan kriteria tingkat pendidikan minimal D3 dan pengalaman bekerja minimal satu tahun. Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa sikap terhadap *whistleblowing*, komitmen organisasi dan tingkat keseriusan kecurangan berpengaruh terhadap minat *whistleblowing* PNS BPK RI, sedangkan variabel *personal cost* tidak berpengaruh terhadap minat *whistleblowing* PNS BPK RI.

Persamaan:

1. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah komitmen organisasi dan *personal cost*.

2. Teknik analisis data yang sama pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah regresi linier berganda (*multiple regression*).

Perbedaan:

1. Variabel dependen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah minat melakukan *whistleblowing*, sedangkan variabel dependen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal.
2. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah sikap terhadap *whistleblowing*, komitmen organisasi, *personal cost* dan tingkat keseriusan kecurangan, sedangkan variabel independen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.
3. Sampel yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah pegawai di unit kerja utama (pemeriksa) maupun di unit kerja penunjang dan pendukung dengan kriteria tingkat pendidikan minimal D3 dan pengalaman bekerja minimal satu tahun pada tahun 2014, sedangkan sampel yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah pegawai pada Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Surabaya pada tahun 2017.

2.1.9 Ahmad, et al (2013)

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji intensitas *whistleblowing* internal pada auditor internal di Malaysia. Variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing* sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independen yang digunakan dalam penelitian

tersebut adalah faktor demografis, ukuran organisasi, tingkat pekerja, tingkat keseriusan pelanggaran dan status pelanggaran. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah regresi berganda.

Penelitian tersebut menggunakan sampel auditor internal yang terdaftar di Institut Auditor Internal Malaysia (IIAM). Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa untuk faktor demografis, *gender* dan usia berpengaruh terhadap kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing*. Faktor organisasisasional, dalam hal ini posisi manajerial tidak berpengaruh terhadap kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing*.

Persamaan:

1. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah status manajerial, yang pada penelitian terdahulu didefinisikan sebagai posisi manajerial.
2. Teknik analisis data yang sama pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah regresi linier berganda (*multiple regression*).

Perbedaan:

1. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah faktor demografis, ukuran organisasi, tingkat pekerja, tingkat keseriusan pelanggaran dan status pelanggaran, sedangkan variabel independen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.
2. Sampel yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah auditor internal yang terdaftar di Institut Auditor Internal Malaysia (IIAM), sedangkan

sampel yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah pegawai pada Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Surabaya pada tahun 2017.

2.1.10 Ahmad, et al (2011)

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji intensitas *whistleblowing* internal pada auditor internal di Malaysia dengan menggunakan tiga konsep independen. Variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing* internal sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independen yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah faktor demografis, *ethical judgment*, *locus of control* dan komitmen organisasi. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah analisis regresi berganda.

Penelitian tersebut menggunakan sampel auditor internal yang terdaftar di Institut Auditor Internal Malaysia (IIAM). Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa *ethical judgment* dan komitmen organisasi berpengaruh terhadap kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing* internal, sedangkan variabel *locus of control* dan faktor demografis tidak berpengaruh terhadap kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing* internal

Persamaan:

1. Variabel dependen yang digunakan pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal, dimana pada penelitian terdahulu didefinisikan sebagai kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing* internal.

2. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah komitmen organisasi dan *personal cost*.
3. Teknik analisis data yang sama pada penelitian terdahulu dan penelitian yang akan datang adalah regresi linier berganda (*multiple regression*).

Perbedaan:

1. Variabel independen yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah faktor demografis, *ethical judgment*, *locus of control* dan komitmen organisasi, sedangkan variabel independen yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.
2. Sampel yang digunakan pada penelitian terdahulu adalah auditor internal yang terdaftar di Institut Auditor Internal Malaysia (IIAM), sedangkan sampel yang digunakan pada penelitian yang akan datang adalah pegawai pada Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Surabaya pada tahun 2017.

Tabel 2.1
MATRIKS PENELITIAN TERDAHULU

Intensitas untuk Melakukan <i>Whistleblowing Internal</i>				
Peneliti	Variabel Independen			
	SM	KO	LOC	PC
Sri (2017)	-	✓	-	-
Taufiq (2017)	-	-	-	✓
Giovani dan Yustrida (2016)	✓	✓	✓	✓
Luh (2016)	-	✓	-	-
Puni, <i>et al</i> (2016)	✗	-	-	-
Ferri (2015)	-	✗	-	✗
Intan, dkk (2015)	-	✗	-	✗
Ahmad, <i>et al</i> (2013)	✗	-	-	-
Rizki dan Nurkholis (2015)	-	✓	-	-
Ahmad, <i>et al</i> (2011)	-	✓	✗	-

Sumber: data diolah (2017)

2.2 Landasan Teori

Landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

2.2.1 Teori segitiga kecurangan (*Fraud Triangle Theory*)

Fraud merupakan perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh seseorang dan atau kelompok baik dalam ataupun luar organisasi untuk mendapatkan keuntungan pribadi yang dapat mengakibatkan kerugian bagi pihak lain secara langsung ataupun tidak langsung. Sementara itu, kejahatan kerah putih (*white collar crime*) merupakan kejahatan yang dilakukan oleh orang terdidik, terpendang dan juga memiliki jabatan dalam pekerjaannya (Diaz, 2013 : 3-6). Kecurangan (*fraud*) merupakan tindakan kejahatan atau ilegal yang sengaja dilakukan untuk menipu, sedangkan kejahatan kerah putih (*white collar crime*) merupakan tindak kejahatan dengan cara non-fisik melalui penyembunyian atau

penipuan, untuk mendapatkan keuntungan tersendiri yang dilakukan oleh seseorang dengan kedudukan terhormat atau orang yang berstatus sosial tinggi pada tempatnya bekerja.

Fraud Examiners Manual (ACFE, 2011) menyatakan bahwa kecurangan (*fraud*) dan kejahatan kerah putih (*white collar crime*) memiliki kesamaan istilah didalamnya. Berdasarkan pada definisi dari ACFE (2012), *fraud* terbagi menjadi tiga kelompok (Wilopo, 2014 : 258-273) seperti berikut ini:

1. **Korupsi** (*corruption*), yaitu seorang karyawan secara tidak benar menggunakan kewenangannya dalam organisasi untuk transaksi bisnis yang dilakukan, agar mendapatkan keuntungan baik secara langsung atau tidak langsung. Tindakan korupsi yang terdiri dari beberapa hal, antara lain:
 - a. **Benturan kepentingan** (*conflict of interest*), merupakan timbulnya keadaan dimana tindakan atau pertimbangan profesional dalam kepentingan utama berpengaruh terhadap kepentingan ke dua dan seterusnya, seperti dalam proses penjualan, pembelian barang atau jasa.
 - b. **Penyuapan** (*bribery*), merupakan tindakan pemberian hadiah atau uang yang dapat menyebabkan perubahan perilaku dalam keputusan atau tindakan, seperti dalam pembayaran kembali atas faktur atau penawaran yang curang, yang direncanakan sejak sebelum perencanaan.

c. **Gratifikasi ilegal** (*illegal gratuities*) merupakan pemberian bentuk hadiah atau uang yang diberikan pada organisasi sektor publik atas jasa atau layanan yang diberikan.

d. **Pemerasan** (*economic extortion*) merupakan tindakan kriminal yang bertentangan dengan hukum, hal ini dapat dilakukan dengan cara pengiriman *blackmail* dan penggeledahan secara ilegal.

2. **Penyalahgunaan Kekayaan** (*asset misappropriation*) adalah kejahatan dalam pencurian atau penggunaan sumber daya organisasi baik secara disengaja atau tidak yang dilakukan oleh karyawan di organisasi tersebut, yang terdiri dari:

a. **Kas atau setara kas**, yang dilakukan oleh pejabat dalam organisasi, seperti:

- Pencurian secara langsung pada kas atau bank.
- Pencurian dalam penerimaan uang kas, baik itu melalui *cash larceny* dan *skimming* dalam transaksi penjualan, piutang, pengembalian dana ataupun transaksi yang lainnya.
- Ketidak benaran atau kecurangan dalam pembayaran yang dapat dilakukan melalui beberapa transaksi, seperti:
 - Skema penagihan dengan cara perusahaan palsu, pemasok sesungguhnya dengan nilai yang lebih besar dan pembelian pribadi.

- Skema penggajian dengan adanya karyawan fiktif, jumlah gaji yang dikelirukan, skema komisi dengan mengubah besarnya tarif komisi yang ada.
 - Skema penggantian biaya dapat dilakukan dengan cara penggantian biaya yang salah atau pada biaya palsu, penggantian biaya secara berulang-ulang untuk pengeluaran atau biaya yang sama.
 - Skema dalam perubahan cek secara tidak semestinya atau secara diam-diam dapat dilakukan dengan cara pembuatan cek palsu, pengesahan palsu, merubah nama penerima dan pemalsuan terhadap pihak yang berhak menandatangani.
- Kepalsuan pembayaran dalam kas register dapat dilakukan dengan cara pengembalian barang secara palsu atau pembatalan penjualan secara palsu.
- b. **Persediaan dan aktiva lainnya**, merupakan penyalahgunaan kekayaan selain kas dan setara kas. Ada dua cara yang biasanya dilakukan dalam hal ini, yaitu:
1. Penggunaan persediaan dan aktiva lainnya secara tidak benar, seperti halnya penggunaan kendaraan perusahaan untuk kepentingan pribadi, sehingga hal ini sulit untuk menghitungnya.
 2. Pencurian persediaan dan aktiva lainnya yang kemungkinan dapat mengakibatkan kerugian besar bagi organisasi, seperti **skema larceny** dalam melakukan persediaan setelah dicatat dalam

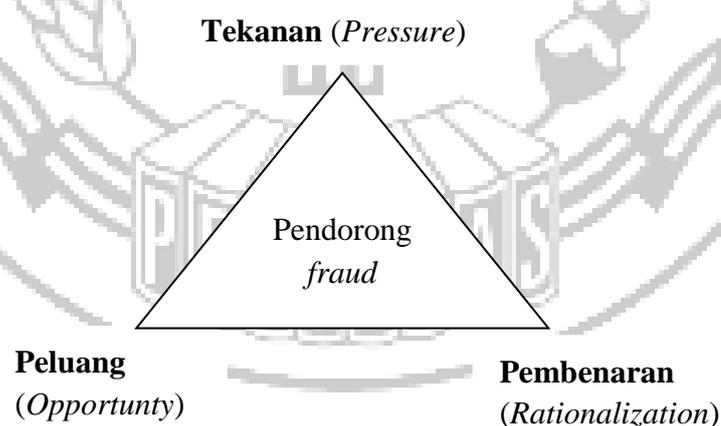
pembukuan organisasi, **skema permintaan dan pemindahan** kekayaan organisasi ke tempat lainnya yang memungkinkan adanya peluang untuk mencuri, **skema pembelian dan penerimaan** yang dapat dilakukan dengan cara mencatat lebih besar barang dari kenyataannya dan **skema pengiriman palsu** dengan cara pembuatan dokumen palsu yang seolah terjadi pengiriman barang.

3. **Kecurangan Laporan Keuangan** (*financial statement fraud*) dimana seorang karyawan secara sengaja atau dengan kelalaian yang disengaja untuk melakukan salah saji atau menghilangkan informasi baik itu secara material ataupun tidak dalam laporan keuangan organisasi. Seorang pelaku *fraud* dalam laporan keuangan dapat melakukannya dengan cara memperkecil hutang, biaya dan kerugian untuk dapat membayar pajak lebih kecil, juga dapat memperbesar pendapatan, laba dan aktiva untuk menarik minat investor atau kreditur.

Semua hal tersebut dapat dilakukan dengan melalui penjualan fiktif yang sebenarnya tidak terjadi, perbedaan waktu dalam pencatatan pendapatan dan pembiayaan baik diakui secara dini atau setelah transaksi, adanya kontrak jangka panjang sehingga metode pencatatan yang digunakan menimbulkan permasalahan dalam pengakuan pendapatan dan kesalahan pencatatan biaya selama periode, sehingga dilakukan perubahan dalam pencatatan. Terdapat beberapa alasan utama melakukan kecurangan dalam laporan keuangan, antara lain:

- a. Menarik investor dengan saham yang dijual,
- b. Menunjukkan pada investor bahwa laba perusahaan meningkat,
- c. Menutupi ketidak mampuan pengelolaan perusahaan untuk mengumpulkan investasi,
- d. Memperoleh persayatan dana lebih rendah,
- e. Menunjukkan tercapainya tujuan atau sasaran organisasi.

Fraud merupakan risiko yang dapat terjadi dalam setiap organisasi dan termasuk permasalahan serius yang perlu diatasi oleh organisasi dengan didukung regulasi pemerintah (Diaz, 2016 : 43). Beberapa faktor-faktor pendorong yang mampu membuat seseorang atau sekelompok melakukan tindak kecurangan atau *fraud*, dikarenakan beberapa hal yang dapat disimpulkan dalam teori *Fraud Triangle* (segitiga kecurangan). Teori *Fraud Triangle* dapat digambarkan sebagai berikut:



Sumber: Wilopo (2014)

Gambar 2.1
Fraud Triangle Theory (Teori Segitiga Kecurangan)

Seperti pembahasan dalam Etika Profesi Akuntan (Wilopo, 2014 : 280-284), gambar tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. **Tekanan** (*pressure*) merupakan dorongan yang mencakup gaya hidup, tuntutan ekonomi dan lain-lain, sehingga membuat seseorang melakukan tindak kecurangan. Terdapat beberapa faktor tekanan yang mampu mempengaruhi, yaitu:
 - a. **Tekanan keuangan** dimana menurut Albrecht *et al.* (2009) bahwa 95% *fraud* terjadi karena tekanan keuangan yang umumnya adanya sifat serakah, pola hidup yang melebihi pendapatan, memiliki hutang yang besar, kerugian keuangan pribadi dan kebutuhan uang yang tidak terduga.
 - b. **Tekanan kelemahan moral** terjadi setelah adanya tekanan keuangan sehingga mengakibatkan timbulnya sikap moral yang buruk, seperti perceraian keluarga atau yang lainnya.
 - c. **Tekanan terkait pekerjaan**, hal ini mampu menimbulkan *fraud* dikarenakan adanya ketidakpuasan dalam pekerjaan, rendahnya pengakuan atas hasil kerja yang telah dilakukan, ketakutan dalam kehilangan pekerjaan dan lain sebagainya.
 - d. **Tekanan lain**, jenis tekanan ini bisa dari sifat pasangannya yang boros atau suka hidup mewah, sehingga mampu mendorong seseorang untuk melakukan *fraud*.
2. **Peluang atau Kesempatan** (*opportunity*) merupakan situasi yang membuka atau memungkinkan seseorang melakukan tindak kecurangan. Terdapat beberapa peluang yang bisa terjadi, antara lain:

- a. **Langkanya pengawasan**, dimana tidak adanya pengawasan dalam sebuah organisasi, mampu memberikan peluang untuk melakukan *fraud*, hal tersebut tidak dapat terjadi apabila:
- Lingkungan pengendalian dari peranan manajemen perusahaan dan efektifitas dari departemen audit internal.
 - Kualitas sistem informasi.
 - Adanya kegiatan atau aktivitas pengawasan.
- b. **Kualitas kerja yang tidak mampu diputuskan**, apabila hal tersebut dilakukan maka kemungkinan adanya *fraud* akan terjadi dalam memanipulasi kepada atau untuk pemasok jasa, akuntan, hukum dan profesi lainnya.
- c. **Gagal dalam mendisiplinkan pelaku *fraud***, seseorang yang melakukan *fraud* kebanyakan adalah orang yang tidak disiplin dalam bekerja, sekalipun diberikan sanksi mereka tidak akan jera. Oleh karena itu sebaiknya perusahaan atau organisasi lebih berhati-hati dalam memilih karyawan.
- d. **Akses informasi yang langka**, kejahatan ini kebanyakan dilakukan oleh manajemen dalam laporan keuangan yang berdampak pada investor, kreditor dan pemegang saham yang tidak memiliki akses informasi perusahaan.
- e. **Sikap apatis atau tidak mampu, dan ketidaktahuan**. Biasanya hal ini dilakukan oleh orang yang tidak memiliki pengetahuan bahwa mereka sedang dimanfaatkan oleh pelaku *fraud*.

- f. **Tindakan pemeriksaan yang langka**, hal ini dapat mengakibatkan kejahatan *fraud* tersebut lebih besar, sehingga langkah ini harus dilakukan secara terus menerus oleh pemeriksa internal perusahaan atau organisasi.
3. **Pembenaran** (*rationalization*) merupakan pembenaran atas tindakan kecurangan yang dilakukan, hal tersebut biasanya didasarkan adanya sikap, karakter atau sifat lain yang tidak etis yang menurutnya benar. Tindakan ini biasanya dilakukan dalam pembayaran pajak dengan alasan pemerintah tidak dapat menggunakan uang pajak yang dibayarkan dengan baik dan beberapa hal dalam pembenaran terhadap apa yang dilakukan diri sendiri.

Saat melakukan audit internal dalam perusahaan, auditor internal dapat fokus pada area yang kemungkinan memiliki resiko besar untuk pihak tertentu dalam melakukan peyelewengan atau *fraud* didalamnya (Fitrawansyah, 2014: 16). Hal tersebut dapat memberikan peluang yang tinggi untuk auditor internal dalam mendeteksi atau meminimalisir *fraud*. Elemen atau dorongan terbesar dalam *fraud triangle* adalah peluang atau kesempatan. Oleh karena itu, diperlukan pengendalian dan pengelolaan proses dalam operasional perusahaan atau organisasi menjadi lebih baik, sehingga tidak dapat memberikan peluang bagi pihak lain untuk melakukan tindak kecurangan atau *fraud* (Diaz, 2013 : 46). Selain segitiga kecurangan (*Fraud Triangle*) tersebut, terdapat pengembangan dalam segitiga kecurangan yang baru (*New Fraud Triangle*), yang dilakukan oleh Kassem dan Higson (2012), dimana kejahatan tersebut merupakan topik yang mampu menarik bagi para pembuat peraturan, para auditor dan juga masyarakat.

Pendeteksian dalam kejahatan atau tindak kecurangan merupakan tugas yang berat. Oleh karena itu, Kassem dan Higson (2012) mengembangkan model baru dalam membantu pihak terkait untuk lebih memahami tindak kejahatan tersebut dalam *Theory New Fraud Triangle*, dimana kemampuan pelaku tindak kecurangan dapat ditentukan melalui motivasi, peluang dan integritas pribadi. Pengembangan yang dilakukan oleh Kassem dan Higson (2012) dalam segitiga kecurangan yang baru, dapat membantu auditor untuk lebih memahami tentang hakekat dari *fraud* atau kejahatan kerah putih tersebut. Hal tersebut dikarenakan, adanya kenyataan bahwa baik itu sedikit atau banyaknya *fraud* yang terjadi dalam perusahaan, sehingga diperlukan adanya analisis segitiga penipuan dalam mengevaluasinya (Wilopo, 2014: 303-304).

2.2.2 Akuntansi keperilakuan

Perkembangan ilmu akuntansi berjalan seiring dengan perkembangan bisnis. Akuntansi berperan dalam menghasilkan informasi keuangan maupun non-keuangan, yang digunakan oleh para pemakainya untuk pengambilan keputusan. Namun, pemilihan dan penetapan suatu keputusan bisnis juga melibatkan aspek-aspek keperilakuan. Ilmu akuntansi tidak dapat lepas dari keperilakuan manusia. Akuntansi keperilakuan merupakan subdisiplin ilmu akuntansi yang melibatkan aspek-aspek keperilakuan manusia terkait dengan proses pengambilan keputusan ekonomi (Lubis, 2010).

Akuntansi keperilakuan (*behavioral accounting*) adalah cabang akuntansi yang mempelajari hubungan antara perilaku manusia dengan sistem akuntansi (Hidayati, 2002). Akuntansi keperilakuan menyajikan informasi yang

bersifat non keuangan, misalnya motivasi, tingkat *turn over*, absensi, gaya kepemimpinan, budaya organisasi dan lain-lain (Kuang dan Tin, 2010). Ruang lingkup dari akuntansi keperilakuan adalah mempelajari:

1. Pengaruh antara perilaku manusia terhadap konstruksi, bangunan dan penggunaan sistem informasi yang diterapkan dalam perusahaan dan organisasi, yang berarti bagaimana sikap dan gaya kepemimpinan manajemen mempengaruhi sifat pengendalian akuntansi dan desain organisasi; apakah desain sistem pengendalian akuntansi bisa diterapkan secara universal atau tidak.
2. Pengaruh sistem informasi akuntansi terhadap perilaku manusia, yang berarti bagaimana sistem akuntansi mempengaruhi kinerja, motivasi, produktivitas, pengambilan keputusan dan kerja sama.
3. Metode untuk menjelaskan dan memprediksi perilaku manusia dan strategi untuk mengubahnya, yang berarti bagaimana sistem akuntansi dapat dipergunakan untuk mempengaruhi perilaku dan bagaimana mengatasi resistensi itu.

Akuntansi keperilakuan menggunakan metodologi ilmu pengetahuan perilaku untuk melengkapi gambaran informasi dengan mengukur dan melaporkan faktor manusia yang mempengaruhi keputusan. Akuntansi keperilakuan disusun dengan tiga kerangka berdasarkan teknik, yaitu:

1. Untuk memahami dan mengukur dampak proses bisnis terhadap orang-orang dan kinerja perusahaan.

2. Untuk mengukur dan melaporkan perilaku serta pendapat yang relevan terhadap perencanaan strategis.
3. Untuk mempengaruhi pendapat dan perilaku guna memastikan keberhasilan implementasi kebijakan perusahaan.

Terdapat tujuh aspek keperilakuan dari psikologi, yakni; sikap, motivasi, persepsi, nilai, pembelajaran, kepribadian dan emosi. Berikut adalah penjelasan dari tiap aspek keperilakuan:

1. Sikap didefinisikan sebagai tendensi atau kecenderungan dalam menjawab atau merespon. Sikap bukanlah perilaku, tapi sikap akan menghadirkan kesiapsiagaan untuk tindakan yang mengarahkan pada perilaku. Sikap tidak sama dengan nilai, tapi keduanya saling berhubungan, oleh karenanya, sikap merupakan wahana dalam membimbing perilaku. Terdapat tiga komponen sikap, yaitu: pengertian (*cognition*), pengaruh (*affect*) dan perilaku (*behavior*). Komponen kognitif (*cognition*) terkait dengan keyakinan seseorang dan merupakan pernyataan nilai. Afektif adalah segmen emosional atau perasaan seseorang yang dinyatakan dengan pernyataan. Komponen kognitif adalah tahapan dari bagian yang lebih kritis daripada komponen afektif. Komponen *behavior* mencerminkan suatu maksud untuk bertindak dengan cara tertentu terhadap objek.
2. Motivasi adalah suatu hal yang menggerakkan perilaku atau dorongan yang ditujukan untuk tujuan insentif. Motivasi timbul sebagai reaksi subjektif dalam diri individu atas suatu objek.

3. Persepsi adalah bagaimana orang-orang melihat atau menginterpretasikan peristiwa atau objek serta manusia. Individu akan bertindak atas dasar persepsi mereka, dengan mengabaikan apakah persepsi tersebut sesuai dengan kenyataan atau tidak. Persepsi mengenai objek atau peristiwa bergantung pada suatu kerangka ruang dan waktu, dengan demikian persepsi bersifat sangat subjektif dan situasional. Persepsi akan membuat individu memilih, berusaha dan menginterpretasikan rangsangan ke dalam suatu gambaran tertentu yang mempunyai arti.
4. Nilai dinyatakan penting dalam memahami perilaku individu dalam organisasi karena nilai akan mempengaruhi perilaku individu dalam organisasi. Seseorang memasuki organisasi dengan gagasan perilaku yang dikonsepsikan sebelumnya mengenai apa yang seharusnya dan apa yang tidak seharusnya serta gagasan-gagasan tersebut tidaklah bebas nilai.
5. Pembelajaran adalah proses perilaku baru dibutuhkan. Pembelajaran terjadi sebagai hasil motivasi, pengalaman dan pengulangan dalam merespon situasi.
6. Kepribadian mengacu pada bagian karakteristik psikologi dalam diri seseorang yang menentukan dan mencerminkan bagaimana orang tersebut merespons lingkungan melalui perilaku individu. Kepribadian individu cenderung bersikap konsisten. Kepribadian dibentuk oleh keturunan dan lingkungan, serta diperlunak oleh situasi. Keturunan membentuk kepribadian melalui struktur molekul dari gen yang terletak dalam kromosom, yang berasal dari orang tua. Lingkungan berasal dari budaya

dan norma-norma yang didapat sejak dini. Potensi penuh dari individu ditentukan oleh seberapa baik orang tersebut menyesuaikan diri dengan tuntutan lingkungan.

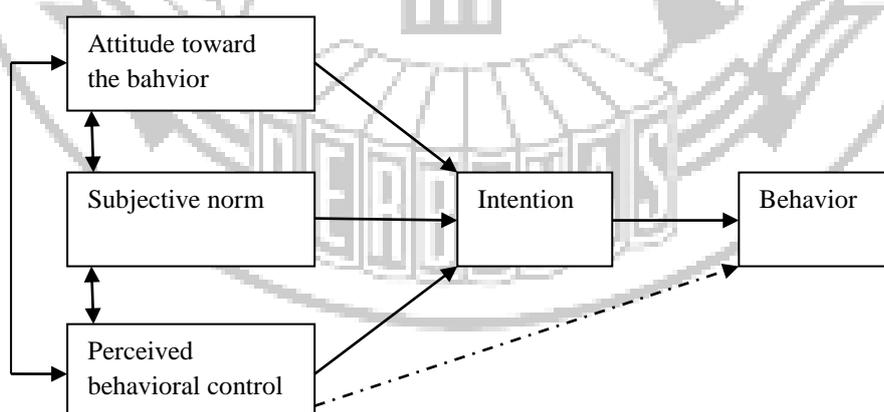
7. Emosi adalah perasaan intens yang diarahkan terhadap seseorang maupun sesuatu. Emosi juga merupakan reaksi terhadap suatu objek, terlepas dari kepribadian seseorang. Ada enam emosi secara universal, yakni; kemarahan, ketakutan, kebahagiaan, kesedihan, rasa jijik dan kaget. Tujuh aspek perilaku tersebut akan mempengaruhi individu dalam berperilaku dan mengambil keputusan (Lubis, 2010).

2.2.3 *Theory of planned behaviour*

Theory of Planned Behavior atau teori perilaku terencana yang selanjutnya disingkat TPB menyatakan bahwa faktor sentral dari perilaku individu adalah bahwa perilaku tersebut dipengaruhi oleh niat individu terhadap perilaku tertentu (Brief dan Motowidlo, 1986). Niat untuk berperilaku dipengaruhi oleh variabel sikap (*attitude*), norma subjektif (*subjective norm*) dan kontrol perilaku yang dipersepsikan (*perceived behavioral control*).

Teori ini dilandasi pada postulat teori yang menyatakan bahwa perilaku merupakan fungsi dari informasi, keyakinan atau kepercayaan yang menonjol mengenai perilaku tersebut. Orang dapat saja memiliki berbagai macam keyakinan terhadap suatu perilaku, namun ketika dihadapkan pada suatu kejadian tertentu, hanya sedikit dari keyakinan tersebut yang timbul untuk mempengaruhi perilaku. Sedikit keyakinan inilah yang menonjol dalam mempengaruhi perilaku individu.

Keyakinan yang menonjol ini dapat dibedakan menjadi *behavioral belief*, *normative belief* dan *control belief*. *Behavioral belief* adalah keyakinan individu akan hasil suatu perilaku dan evaluasi atas hasil tersebut. *Behavioral belief* akan mempengaruhi sikap terhadap perilaku (*attitude toward behavior*). Selanjutnya adalah *normative belief* adalah keyakinan individu terhadap harapan normatif orang lain yang menjadi rujukannya, seperti keluarga, teman dan motivasi untuk mencapai harapan tersebut. Harapan normatif ini membentuk variabel norma subjektif (*subjective norm*) atas suatu perilaku. Terakhir adalah *control belief* adalah keyakinan individu tentang keberadaan hal-hal yang mendukung atau menghambat perilakunya dan persepsinya tentang seberapa kuat hal-hal tersebut mempengaruhi perilakunya. *Control belief* membentuk variabel kontrol perilaku yang dipersepsikan (*perceived behavioral control*). Secara skematis, hubungan antara konstruk atau variabel laten yang terdapat dalam *Theory of Planned Behavior* dapat dijelaskan seperti gambar di bawah ini:



Gambar 2.2
Theory of Planned Behaviour

Gambar di atas menjelaskan setidaknya ada tiga hal yang berkaitan dengan perilaku manusia. Penjelasan pertama adalah hubungan langsung antara

perilaku dengan niat. Hal ini berarti bahwa niat merupakan faktor yang dapat memprediksi munculnya perilaku yang akan ditampilkan individu. Penjelasan kedua adalah niat dipengaruhi oleh tiga faktor, yaitu sikap individu terhadap perilaku yang dimaksud (*attitude toward behavior*), norma subyektif (*subjective norm*) dan persepsi terhadap kontrol yang dimiliki (*perceived behavioral control*). Penjelasan ketiga mengenai peranan PBC pada Gambar 2.1 dapat dilihat bahwa terdapat dua jalan yang menghubungkan perilaku dengan PBC.

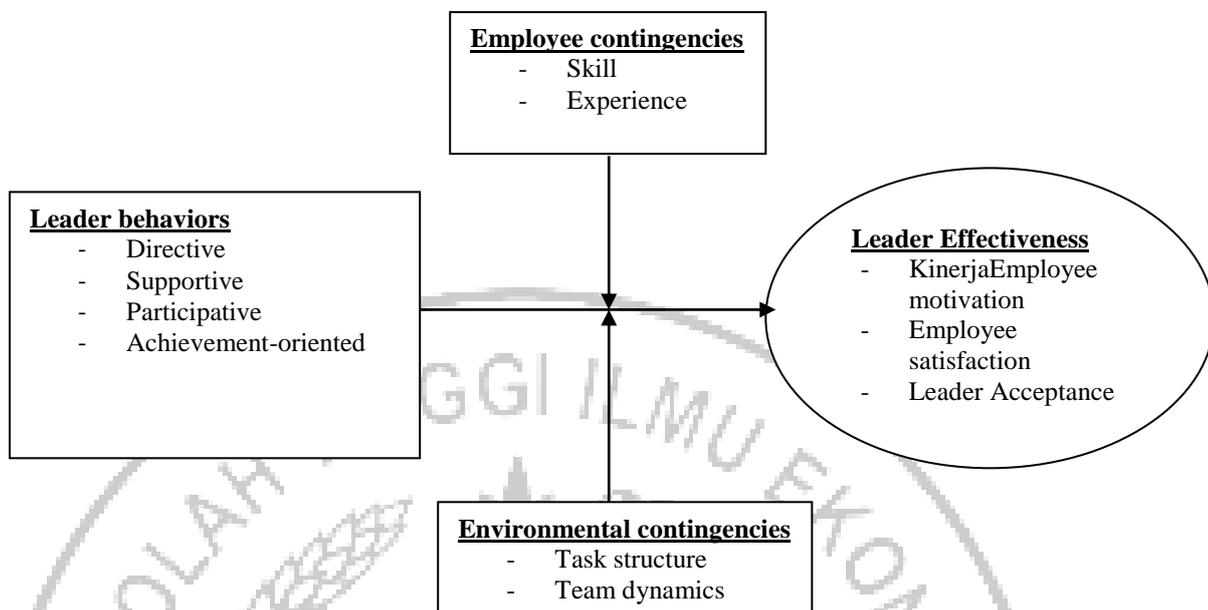
Pertama, diwakili dengan garis penuh yang berhubungan dengan perilaku secara tidak langsung melalui perantara niat. PBC mempunyai implikasi motivasional pada niat (Brief dan Motowidlo, 1986). Individu yang percaya bahwa tidak memiliki sumber daya atau kesempatan untuk menampilkan perilaku tertentu cenderung tidak memiliki sikap yang positif dan dia percaya bahwa orang lain akan mendukung perilakunya itu. Kedua, hubungan secara langsung antara PBC dengan perilaku yang digambarkan dengan garis putus-putus, tanpa melalui niat. Garis putus-putus pada Gambar 2.1 menandakan bahwa hubungan antara PBC dengan perilaku diharapkan muncul hanya jika ada kesepakatan antara persepsi terhadap kontrol dengan kontrol aktualnya dengan derajat akurasi yang cukup tinggi (Brief dan Motowidlo, 1986).

2.2.4 Path-goal theory

Path-goal theory dikembangkan oleh Robert House. *Path-goal theory* mengambil elemen-elemen dari penelitian kepemimpinan Ohio State University tentang struktur awal dan tenggang rasa dan teori pengharapan motivasi. Inti dari teori *path-goal theory* adalah bahwa merupakan tugas pemimpin untuk memberikan

informasi, dukungan atau sumber-sumber daya lain yang dibutuhkan kepada para pengikut agar mereka bisa mencapai berbagai tujuan mereka (Robert, 2000 : 23). Istilah *path-goal theory* berasal dari keyakinan bahwa para pemimpin yang efektif semestinya bisa menunjukkan jalan guna membantu pengikut-pengikut mereka mendapatkan hal-hal yang mereka butuhkan demi pencapaian tujuan kerja dan mempermudah perjalanan serta menghilangkan berbagai rintangannya.

House mengidentifikasi empat perilaku kepemimpinan. Pertama adalah pimpinan yang direktif memberi tahu kepada para pengikut mengenai apa yang diharapkan dari mereka, menentukan pekerjaan yang harus mereka selesaikan dan memberikan bimbingan khusus terkait dengan cara menyelesaikan berbagai tugas tersebut. Kedua adalah pemimpin yang suportif adalah pemimpin yang ramah dan memperhatikan kebutuhan para pengikut. Pemimpin yang ketiga adalah pemimpin yang berorientasi pencapaian menetapkan tujuan-tujuan yang besar dan mengharap para pengikutnya untuk bekerja dengan sangat baik. Berlawanan dengan Fedler, House berasumsi bahwa pemimpin itu fleksibel dan bahwa pemimpin yang sama bisa menampilkan satu atau seluruh perilaku ini bergantung pada situasi yang ada.



Gambar 2.3
Path-goal theory

Path-goal theory menawarkan dua kelas variabel kemungkinan yang menghubungkan perilaku kepemimpinan dengan hasil variabel-variabel lingkungan yang berada di luar kendali karyawan (struktur tugas, sistem otoritas formal dan kelompok kerja) serta berbagai variabel yang merupakan bagian dari karakteristik personal karyawan (pusat kendali, pengalaman dan kemampuan yang diyakini dimiliki) (Robert, 2000 : 23). Faktor-faktor lingkungan menentukan jenis perilaku pimpinan yang dibutuhkan sebagai pelengkap apabila hasil pengikut ingin dimaksimalkan, sementara karakteristik personal karyawan menentukan bagaimana lingkungan dan perilaku pemimpin diinterpretasikan. Karenanya, teori ini menyatakan bahwa perilaku pemimpin akan menjadi tidak efektif bila perilaku tersebut tumpang-tindih dengan sumber-sumber struktur lingkungan atau tidak sejalan dengan karakteristik karyawan.

2.2.5 *Virtue theory*

Virtue theory merupakan karakter utama atau *human goodness* yang dimiliki oleh individu secara universal. *Virtue* bersifat universal karena *virtue* adalah karakter baik yang ada dalam diri manusia yang digunakan untuk menyelesaikan tugas dan masalah. Peterson dan Seligmen mengemukakan terdapat enam *virtue* yang melekat dalam diri individu, yakni *wisdom and knowledge*, *courage*, *humanity*, *justice*, *temperance* dan *transcendence* (Peterson dan Seligmen, 2004 : 29).

Virtue theory dipopulerkan oleh Aristoteles dan berfokus pada karakter yang melekat dalam diri seseorang, daripada tindakan spesifik apa yang harus dilakukan orang tersebut. *Virtue theory* memandang sikap atau akhlak seseorang, tidak memperdulikan apakah perbuatan seseorang itu adil, jujur atau murah hati, melainkan: apakah orang tersebut bersikap adil, jujur atau murah hati. Keutamaan didefinisikan sebagai disposisi watak yang telah diperoleh seseorang dan memungkinkan dia untuk bertingkah laku baik secara moral. *Virtue theory* menekankan pada “*what kind of person he or she should be?*”, bukan “*what should he or she do?*” (Bertens, 2000 : 85).

Virtue theory memfokuskan pada seluruh manusia sebagai pelaku moral. Keutamaan adalah disposisi watak yang diperoleh seseorang dan memungkinkan dia untuk bertingkah laku baik secara moral. *Virtue theory* adalah teori yang memandang sikap atau akhlak seseorang.

Berdasarkan sejarah, keutamaan merupakan tradisi normatif tertua di dunia filsafat barat, yang bersumber pada peradaban kuno Yunani. Plato menjelaskan pentingnya empat kebijakan khusus, yang kemudian disebut sebagai

kebajikan utama (*cardinal virtues*), yakni kebijakan (*wisdom*), keberanian (*courage*), kesederhanaan (*temperance*) dan keadilan (*justice*). Nilai kebijakan lainnya yang penting meliputi keuletan, kedermawanan, harga diri, kesabaran dan keikhlasan.

2.2.6 Whistleblowing (Y)

Whistleblowing dapat didefinisikan sebagai pengungkapan yang dilakukan oleh anggota maupun mantan anggota organisasi atas *illegal act, immoral acts* dan *illegal practices* kepada seseorang atau organisasi yang berwenang untuk menanganinya (Near dan Miceli, 1985). *Whistleblower* berbeda dengan saksi. *Whistleblower* adalah orang yang melaporkan adanya tindak pelanggaran, tetapi mungkin dia tidak melihat dan mendengar sendiri pelaksanaan tindak pelanggaran tersebut, namun dia memiliki bukti-bukti, baik berupa surat-surat, rekaman maupun gambar yang menunjukkan telah terjadi pelanggaran. Berbeda dengan *whistleblower*, saksi adalah seseorang yang melihat, mendengar dan bahkan mengalami sendiri tindak pelanggaran yang dilakukan oleh terlapor dan bersedia memberikan keterangannya di depan sidang pengadilan.

Whistleblwoing terdiri atas *whistleblowing* internal dan *whistleblowing* eksternal (Keraf, 2000 : 32). *Whsitleblowing* internal terjadi ketika seseorang atau beberapa orang karyawan dalam suatu organisasi mengetahui adanya kecurangan yang dilakukan oleh karyawan lain atau kepala bagiannya, kemudian melaporkan kecurangan tersebut kepada pimpinan yang lebih tinggi. Sedangkan *whistleblowing* eksternal adalah seorang pekerja mengetahui kecurangan yang

dilakukan perusahaannya, lalu membocorkan pada masyarakat, karena dia tahu bahwa kecurangan tersebut dapat merugikan masyarakat.

Pendapat lain menyebutkan bahwa *whistleblower* adalah sebuah sistem dimana pegawai atau pihak-pihak lain yang melihat tindakan yang salah secara independen dan tidak dipublikasikan untuk melaporkan kejadian tersebut kepada manajemen perusahaan atau kepada pihak yang berwenang tanpa takut adanya aksi timbal balik. Laporan yang diperoleh dari ACFE, sekitar setengah dari kasus *fraud* terungkap karena laporan dari *whistleblower*, dan hanya sekitar seperempat dari kasus *fraud* terungkap karena internal audit dan seperempatnya lagi terungkap oleh *internal control* dan bahkan terjadi tanpa adanya unsur kesengajaan.

Seorang *whistleblower* akan menghadapi risiko besar, terutama jika yang dilaporkan adalah pihak manajemen. Kekhawatiran dalam diri seorang *whistleblower* akan muncul karena pada dasarnya manajemen memiliki posisi tinggi dalam suatu organisasi. Hal tersebut menjadikan seorang *whistleblower* mengurungkan niatnya untuk melakukan pengaduan, meskipun tidak menutup kemungkinan adanya respon positif yang justru dapat menguntungkan *whistleblower*.

Whistleblowing akan dapat memberikan manfaat yang baik, apabila perusahaan menerapkan beberapa hal sebagai berikut:

1. Dibukanya jalur komunikasi untuk melakukan pelaporan;
2. Penerimaan laporan harus ditangani secara independen untuk mengurangi kemungkinan negatif;

3. Identitas dan informasi dari pelapor tidak disebarluaskan dan hanya disampaikan kepada beberapa pihak sesuai kebutuhan pemrosesan laporan atau tidak memberikan identitas diri saat memberi masukan;
4. Terdapat komunikasi yang jelas mengenai adanya jalur *whistleblowing*, perlindungan yang diberikan kepada pihak pelapor dan bisa ditambahkan dengan hadiah atau kompensasi.

Berdasarkan teori tersebut dapat disimpulkan bahwa reaksi pihak manajemen terhadap pelapor merupakan faktor yang penting dalam menentukan keputusan seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.

2.2.7 Status manajerial (X₁)

Status merupakan posisi atau pangkat yang didefinisikan sebagai sesuatu yang diberikan kepada kelompok atau anggota kelompok oleh orang lain dan melekat dalam masyarakat. Status merupakan salah satu faktor penting untuk memahami perilaku manusia karena status adalah sebuah motivator yang signifikan (Robbins dan Judge, 2007 : 103). Kata manajerial pada hakekatnya berhubungan erat dengan manajemen dan manajer (Partanto, 1994 : 434).

Manajer terdiri atas tiga level, yaitu manajer tingkat atas, manajer tingkat menengah dan manajer level pertama (Lubis, 2010:57). Manajer tingkat atas atau manajer puncak menetapkan iklim dan budaya kerja untuk manajer dan staff dalam suatu organisasi. Manajer puncak digambarkan sebagai individu yang memainkan berbagai peran untuk bisa membawa organisasi mencapai tujuannya. Selain itu, manajer puncak juga mengelola hubungan organisasi dengan

lingkungan eksternalnya. Manajer puncak juga memiliki otoritas dan kekuasaan yang lebih daripada manajer lainnya.

Manajer tingkat menengah juga digambarkan sebagai individu yang memainkan berbagai peran, namun peran mereka berbeda dengan manajer puncak. Manajer tingkat menengah adalah perantara antara manajer puncak dan manajer tingkat pertama. Manajer tingkat menengah harus mengimplementasikan kebijakan yang dibuat oleh manajer puncak dengan efektif, sekalipun dihadapkan dengan tekanan (Keenan, 2002). Manajer tingkat pertama adalah individu yang membawahi karyawan secara langsung. Manajer tingkat pertama mengelola pekerjaan individu non-manajerial yang terlibat dalam penciptaan produk organisasi (Lubis, 2010 : 58).

Sehingga, dapat disimpulkan bahwa status manajerial adalah posisi individu dalam suatu hierarki organisasi untuk melakukan suatu aktifitas atau pekerjaan terkait dengan perencanaan, pengorganisasian, pengelolaan, pemantauan dan evaluasi.

2.2.8 Komitmen organisasi (X₂)

Komitmen organisasional dijelaskan sebagai dedikasi karyawan terhadap pekerjaan maupun organisasinya. Komitmen yang dimiliki oleh individu merepresentasikan perasaan dan kecenderungan perilaku yang dimiliki karyawan terhadap organisasinya (Jex dan Britt, 2014 : 84). Komitmen organisasional digambarkan sebagai kesediaan karyawan untuk mengeluarkan energi dan loyalitasnya kepada organisasi (Kanter, 1986).

Komitmen organisasi merupakan perpaduan antara sikap dan perilaku. Dengan adanya komitmen organisasi pada seseorang, dapat menimbulkan motivasi untuk bekerja sebaik-baiknya pada suatu organisasi sebagai upaya mewujudkan tujuan bersama, sebagai konsekuensi bahwa komitmen tersebut dapat terwujud atau tercapai (Tranggono dan Kartika, 2008). Komitmen organisasi bersifat multidimensi (Lubis, 2010 : 103). Komitmen organisasi terdiri atas tiga dimensi sebagai berikut:

1. Komitmen afektif (*affective commitment*) terjadi apabila karyawan ingin menjadi bagian dari organisasi, karena adanya ikatan emosional (*emotional attachment*) atau psikologis terhadap organisasi.
2. Komitmen kontinu (*continuance commitment*) muncul apabila karyawan tetap bertahan dalam suatu organisasi karena membutuhkan gaji dan keuntungan-keuntungan lainnya atau karena karyawan tersebut tidak menemukan pekerjaan lain. Dengan kata lain, karyawan tersebut tinggal di organisasi tersebut karena dia membutuhkan organisasi tersebut.
3. Komitmen normatif (*normative commitment*) muncul karena nilai-nilai dalam diri karyawan. Karyawan bertahan menjadi satu anggota organisasi, karena memiliki kesadaran bahwa komitmen dalam organisasi merupakan hal yang memang seharusnya dilakukan.

Komitmen organisasi adalah kekuatan relatif setiap individu atau karyawan dalam mengidentifikasi dan terlibat di dalam bagian organisasi (Mowday, *et al*, 1979). Para ahli berpendapat lain bahwa komitmen organisasional adalah derajat dimana seorang karyawan mengidentifikasikan diri terhadap

organisasi dan ingin untuk terus berpartisipasi secara aktif dalam organisasi tersebut Newstrom (2007) dalam (Han, dkk, 2012).

2.2.9 *Locus of control* (X₃)

Locus of control adalah dimensi dalam diri individu yang bersifat bipolar, yang memiliki dua sisi yang berlawanan (Rotter, 1996). *Locus of control* didefinisikan sebagai hasil (*reward* atau *outcome*) yang dikendalikan oleh tindakan individu itu sendiri atau dari kekuatan lainnya. *Locus of control* merupakan salah satu karakteristik penting yang menjelaskan perilaku individu dalam organisasi.

Locus of control juga dapat diartikan sebagai pandangan seseorang mengenai keberhasilan atau kegagalan dalam melaksanakan pekerjaannya, apakah hasil yang diperoleh ini merupakan pengaruh dari luar atau dari dalam dirinya sendiri (Apriyanti, 2014). *Locus of control* terkait dengan cara pandang seseorang mengenai kemampuannya untuk mengendalikan peristiwa yang terjadi (Septianti, 2013).

Locus of control memiliki dua dimensi, yaitu *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal (Rotter, 1996). *Locus of control* internal memandang keberhasilan (*reward*) atau gratifikasi (*gratification*) secara umum diakui oleh manusia sebagai hasil dari tindakannya sendiri, yaitu pengetahuan dan usaha. Individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung melakukan usaha yang lebih besar untuk mengendalikan lingkungannya. Seseorang yang memiliki *locus of control* internal memiliki kemampuan dan usaha yang lebih dominan dan lebih bertanggung jawab atas konsekuensi tindakan yang diambilnya sebagai langkah mengendalikan aktivitas yang tidak disetujui (Septianti, 2013).

Locus of control eksternal menjelaskan hal yang berbeda, bahwa yang menentukan hasil maupun gratifikasi bukanlah hanya dari tindakannya sendiri, namun juga faktor-faktor dari luar yang tidak bisa dikendalikan, seperti nasib, kesempatan, keberuntungan dan hal lainnya yang tidak dapat diprediksi. Orang yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung pasif terhadap lingkungannya.

2.2.10 Personal cost (X₄)

Retaliasi melawan *whistleblower* merepresentasikan hasil (*outcome*) dari suatu konflik antara organisasi dan karyawannya, dimana anggota organisasi mencoba untuk mengendalikan karyawan dengan mengancam untuk melakukan atau sudah melakukan tindakan yang merugikan karyawannya, sebagai respon atas pelaporan pelanggaran, baik melalui saluran eksternal maupun internal (Rehg, *et al*, 2008). *Personal cost* serupa dengan tindakan balas dendam dan terjadi karena motivasi untuk membalas dendam.

Personal cost of reporting adalah pandangan karyawan terhadap risiko pembalasan atau balas dendam anggota organisasi yang dapat mengurangi minat karyawan untuk melaporkan pelanggaran (Schultz, *et al*, 1993). Anggota organisasi yang dimaksud dapat saja berasal dari manajemen, atasan atau rekan kerja.

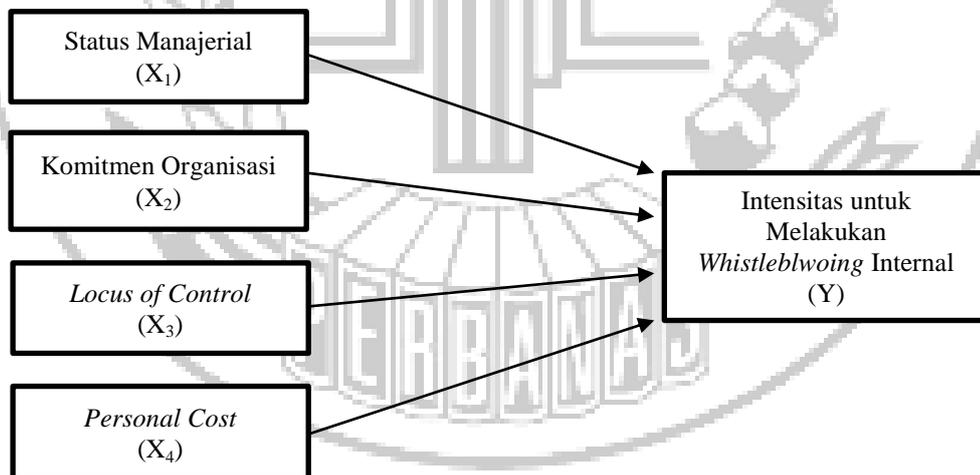
Beberapa pembalasan dapat terjadi dalam bentuk tidak berwujud, contohnya penilaian kinerja yang tidak seimbang, hambatan kenaikan gaji, pemutusan kontrak kerja atau dipindahkan ke posisi yang tidak diinginkan (Curtis, 2006). Tindakan balasan lainnya mungkin termasuk langkah-langkah yang diambil organisasi untuk melemahkan proses pengaduan, isolasi *whistleblower*,

pengucilan dalam rapat, penghapusan penghasilan tambahan dan bentuk diskriminasi atau gangguan lainnya (Bagustianto dan Nurkholis, 2015).

2.3 Kerangka Pemikiran

Beberapa *gap* pada hasil penelitian terdahulu menjadikan peneliti ingin menguji kembali faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal, dilihat dari sisi status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*.

Faktor-faktor yang dapat mempengaruhi intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal akan dapat dipahami dengan mudah dengan adanya suatu kerangka pemikiran. Berdasarkan landasan teori yang telah dijelaskan, maka dapat disusun hipotesis yang merupakan alur pemikiran dari peneliti yang kemudian digambarkan dalam kerangka teoritis yang disusun sebagai berikut:



Gambar 2.4
KERANGKA PEMIKIRAN

Pemahaman yang memadai dapat meningkatkan intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal. Pengujian hipotesis dilakukan untuk membuktikan apakah status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost* berpengaruh terhadap intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal.

2.4 Hipotesis Penelitian

Penelitian ini menggunakan empat hipotesis, yaitu status manajerial, komitmen organisasi, *locus of control* dan *personal cost*. Hipotesis yang digunakan adalah:

2.4.1 **Pengaruh status manajerial terhadap intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal**

Status manajerial adalah kedudukan atau posisi individu di masyarakat sekitarnya. Kedudukan individu dalam suatu organisasi menunjukkan kekuasaan dan otoritas yang dimiliki individu tersebut. Status manajerial menggambarkan sejauh mana individu dapat mengurangi tingkat kecurangan dengan bergantung pada tingkat kekuasaannya (Ahmad, 2011).

Whistleblowing merepresentasikan sebuah pengaruh antara kekuasaan yang dimiliki oleh anggota organisasi yang satu terhadap anggota organisasi lainnya (Near dan Miceli, 1985). Manajer mengakui bahwa *whistleblower* dapat membantu organisasi untuk mengoreksi produk atau kondisi kerja yang tidak aman, Graham (1984) dalam (Keenan, 2002). *Whistleblower* yang memiliki kekuasaan atau berada pada posisi yang tinggi dalam organisasi, seperti internal auditor mempunyai kredibilitas yang tinggi daripada yang tidak.

Penelitian yang dilakukan oleh Giovani (2016) menemukan bahwa manajer yang levelnya lebih tinggi, memiliki persepsi positif mengenai *whistleblowing* dan lebih mungkin untuk melakukan *whistleblowing* untuk berbagai pelanggaran. Perbedaan status manajerial individu dalam organisasi diharapkan mempengaruhi persepsi individu terhadap pelanggaran dan *whistleblowing*. Karyawan yang posisinya lebih tinggi diharapkan dapat lebih merespon pelanggaran dengan melakukan *whistleblowing* (Septianti, 2013). Berdasarkan penjelasan tersebut, maka hipotesisnya adalah:

H₁: *Status manajerial berpengaruh terhadap intensitas untuk melakukan whistleblowing internal.*

2.4.2 Pengaruh komitmen organisasi terhadap intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal

Komitmen organisasional merupakan pemahaman bahwa organisasi sebagai entitas yang berhubungan dengan *whistleblowing*. Komitmen organisasi merefleksikan tingkat loyalitas dan perasaan yang dimiliki anggota terhadap organisasinya. Komitmen organisasi yang tinggi menunjukkan bahwa individu sangat ingin terlibat dalam memajukan organisasinya.

Individu yang memiliki komitmen organisasional yang tinggi, pencapaian organisasi merupakan hal yang penting (Septianti, 2013). Karyawan dengan komitmen organisasional yang tinggi akan berusaha menyelaraskan tujuan pribadi dengan tujuan organisasi (Septianti, 2013). Individu dengan komitmen organisasi yang tinggi mempunyai loyalitas yang tinggi, yang salah satunya ditandai dengan melakukan *whistleblowing* demi masa depan organisasi.

Penelitian yang dilakukan oleh Sri (2017), Giovani (2016), Luh (2016), Rizki dan Nurkholis (2015) dan Ahmad, *et al* (2011) menunjukkan bahwa karyawan dengan komitmen organisasi yang tinggi di dalam dirinya, akan timbul rasa memiliki organisasi (*sense of belonging*) yang tinggi sehingga ia tidak akan merasa ragu untuk melakukan *whistleblowing*, karena dia yakin tindakan tersebut akan melindungi organisasi dari kehancuran. Individu yang memiliki komitmen organisasional yang tinggi diharapkan berpotensi untuk menjadi *whistleblower*. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka hipotesisnya adalah:

H₂: *Komitmen organisasi berpengaruh terhadap intensitas untuk melakukan whistleblowing internal.*

2.4.3 Pengaruh *locus of control* terhadap intensitas untuk melakukan *whistleblowing internal*

Locus of control menggambarkan seberapa jauh seseorang memandang hubungan antara perbuatan yang dilakukan (*action*) dengan akibat atau hasil (*outcome*). *Locus of control* adalah konsep yang menunjuk pada keyakinan individu mengenai sumber kendali akan peristiwa-peristiwa yang terjadi dalam hidupnya.

Locus of control memiliki dua sisi, yaitu internal dan eksternal. Individu yang memiliki *locus of control* internal lebih dominan berpotensi untuk menjadi *whistleblower*, karena individu tersebut lebih bertanggung jawab dan berusaha untuk mengendalikan apa yang terjadi di sekitarnya, karena dia percaya bahwa segala sesuatu yang didapat oleh seseorang adalah hasil dari jerih payah dan usaha orang tersebut.

Penelitian yang dilakukan oleh Giovani (2016) menyatakan bahwa internal *locus of control* memoderasi pengaruh pertimbangan etis terhadap intensi *whistleblowing*. Individu dengan *locus of control* internal berpotensi menjadi *whistleblower* karena dia akan berusaha mengendalikan situasi di sekitarnya. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka hipotesisnya adalah:

H₃: *Locus of control berpengaruh terhadap intensitas untuk melakukan whistleblowing internal.*

2.4.4 Pengaruh *personal cost* terhadap intensitas untuk melakukan *whistleblowing* internal

Personal cost dari pelaporan didefinisikan sebagai pandangan karyawan terhadap resiko dari retaliasi atau tindakan balasan dari karyawan (anggota organisasi) yang dapat mengurangi intensi pelaporan pelanggaran. Pada dasarnya penilaian *personal cost* antara karyawan satu dengan karyawan yang lainnya bisa berbeda, tergantung pada faktor-faktor yang mempengaruhinya (Rizki dan Nurkholis, 2015). *Personal cost* dapat didasari oleh penilaian subjektif. Artinya adalah bahwa persepsi *personal cost* antar anggota organisasi berbeda-beda (Curtis, 2006). Retaliasi atau *personal cost* mempengaruhi individu untuk melakukan tindakan *whistleblowing*, dengan pertimbangan saluran pelaporan, status pelanggar dan kekuasaan yang dimiliki oleh pelapor (Rehg, *et al*, 2008).

Penelitian yang dilakukan oleh Taufiq (2017) dan Giovani (2016) menunjukkan bahwa individu yang memiliki kemampuan untuk mempengaruhi orang lain dan memiliki posisi serta kewenangan yang kuat cenderung memandang bahwa *personal cost* yang akan ditimbulkan dari perilaku

whistleblowing relatif rendah, sehingga individu tersebut akan terlibat dalam perilaku *whistleblowing*. Niat anggota untuk melakukan *whistleblowing* lebih kuat ketika persepsi *personal cost* rendah. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka hipotesisnya adalah:

H₄: *Personal cost* berpengaruh terhadap intensitas untuk melakukan *whistleblowing internal*.

