

SIKAP “*SILENCE*” TERHADAP NIAT MELAKUKAN *WHISTLEBLOWING*

Ayu Aryista Dewi¹, I Wayan Gde Wahyu Purna Anggara²

^{1,2} Program Studi Sarjana Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana, Bali, Indonesia

e-mail: ayu_aryista@unud.ac.id

Diterima: 10-12-2024 Disetujui: 30-12-2024

Abstrak

Isu *whistleblowing* telah berkembang seiring dengan meningkatnya frekuensi pelanggaran kecurangan di suatu organisasi. Namun, beberapa bukti menemukan adanya keengganan seseorang untuk melaporkan fraud, baik karena faktor internal maupun eksternal. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh sikap *silence*, norma subjektif, dan biaya pelaporan personal terhadap niat *whistleblowing*, serta persepsi dukungan organisasi sebagai variabel pemoderasi. Penelitian menggunakan metode survei dengan menyebarkan kuesioner terhadap 120 mahasiswa akuntansi sebagai surrogasi akuntan di masa depan. Hasil analisis mengungkapkan bahwa semakin rendah sikap *silence* dan biaya pelaporan personal, semakin meningkatkan niat akuntan melakukan *whistleblowing*. Sementara itu, norma subjektif tidak berpengaruh terhadap niat akuntan melaporkan kecurangan. Penelitian juga menemukan bahwa persepsi dukungan organisasi mampu memperkuat pengaruh sikap *silence* dan norma subjektif terhadap niat *whistleblowing*, namun tidak mampu memoderasi hubungan antara biaya pelaporan personal dan niat *whistleblowing*. Hasil penelitian berimplikasi pada organisasi dan pengambil kebijakan dalam merancang sistem pelaporan yang dapat memotivasi akuntan dalam melaporkan kecurangan.

Kata kunci: *Silence*; *Whistleblowing*; Biaya Pelaporan Personal; Dukungan Organisasi; Perilaku Akuntan

Abstract

The issue of whistleblowing has grown along with the increasing frequency of fraud violations in an organization. However, some evidence found that there was a reluctance of a person to report fraud (*whistleblowing*), both due to internal and external factors. This study aims to examine the influence of silence, subjective norms, and personal reporting costs on whistleblowing intentions, as well as the perception of organizational support as a moderating variable. The research used a survey method by distributing questionnaires to 120 accounting students as a surrogate of future accountant. The results showed that the lower the silence and the cost of personal reporting, the more the accountant's intention to report fraud. Meanwhile, subjective norms have no effect on the accountant's intention to report fraud. The study also found that the perception of organizational support strengthened the influence of silence and subjective norms on whistleblowing intentions, but failed to moderate the relationship between personal reporting costs and whistleblowing. The results have implications for organizations and policymakers in designing a reporting system that can motivate accountants in reporting fraud.

Keywords: Culture of Silence; Whistleblowing; Personal Cost of Reporting; Perceived of Organizational Support, Accountant Behaviour

Pendahuluan

Isu terkait pengungkapan suatu informasi (*whistleblowing*) di suatu organisasi semakin berkembang karena adanya peningkatan frekuensi atau jumlah pelanggaran dan kesalahan organisasi di seluruh dunia (Bowen et al., 2010; Iskandar & Hartati, 2021). The Public Service Integrity (2004) menyatakan bahwa *Whistleblowing* merupakan pemberitahuan praktik yang salah dalam organisasi yang dimotivasi oleh keinginan untuk mencegah kerugian pada orang lain serta meningkatkan kewaspadaan tentang kesalahan dalam organisasi. Seorang pelapor (*whistleblower*) percaya bahwa dirinya adalah agen perubahan dalam mengidentifikasi kesalahan dan tindakan pencegahan yang dapat merugikan organisasi (Dworkin & Baucus, 1998), meskipun terdapat perasaan takut akan terjadinya pembalasan yang akan terjadi (Miceli, 2004). Namun demikian, sebagian individu menganggap bahwa tindakan pelaporan kecurangan bentuk perilaku tidak etis terhadap organisasinya (Gundlach et al., 2008). Adakalanya seseorang memilih untuk berdiam diri dan menahan untuk mengungkapkan sebuah informasi, meskipun terdapat kode etik profesi (*de jure*) yang mewajibkan seseorang untuk melaporkan kecurangan (Near & Miceli, 1995).

Beberapa penelitian mengenai motivasi dan faktor-faktor yang menyebabkan karyawan dalam organisasi untuk melaporkan kecurangan (*whistleblowing*) telah berkembang (Cheng et al., 2015; Pittroff, 2014), namun penentuan motivasi dan faktor penyebab *whistleblowing* agak sulit ditentukan karena sifat pelaporan dan sensitifitas atau dampak pelaporan kepada pelapor atau *whistleblower* (Ahmad et al., 2012; Van Dyne et al., 2003). Menurut Alleyne et al., (2013) dan Lee & Fargher (2013), sikap individu terhadap perilaku (merupakan aspek personal) dan persepsi individu terhadap intervensi dari lingkungannya untuk melakukan atau untuk tidak melakukan perilaku merupakan dua determinan dasar dari intensi atau niat,

Penelitian yang berkembang juga sering mengaitkan dimensi budaya untuk melihat perilaku akuntan (Azria & Diyanty, 2023; Lonto & Pandowo, 2023). Dalam konteks *whistleblowing*, beberapa penelitian telah membuktikan secara empiris konsep budaya dalam bersikap memiliki hubungan positif terhadap niat *whistleblowing*. Studi Trongmateerut & Sweeney (2013) yang membandingkan budaya Amerika Serikat dan Thailand juga menjelaskan bahwa niat *whistleblowing* dipengaruhi oleh sikap, (Hwang et al., 2008b) menggunakan budaya *Confucian* dan Cheng (2015) menggunakan perbedaan budaya China dan Inggris untuk melihat persepsi *Whistleblowing*. Penelitian serupa telah ada di Indonesia seperti Soeharjono (2011) dan Fatmawati (2016) yang melakukan penelitian pada birokrasi kecurangan akuntansi dengan sikap sungkan dalam falsafah hidup Jawa atau budaya “Ewuh-Pakewuh”.

Sikap seseorang yang cenderung diam (*silence*) dapat menjadi faktor penentu niat seseorang dalam mengungkapkan informasi di organisasi. Studi (Dyne et al., 2003) menyatakan bahwa *silence* maupun *voice* merupakan suatu konstruksi yang kompleks dan multidimensional yang menghadirkan ambiguitas yang lebih besar (penekanan pada isyarat non-verbal) dibandingkan dengan *voice* (isyarat verbal dan non-verbal) (Park & Keil, 2009). Dalam konteks budaya di Bali, sikap *silence* yang telah menjadi budaya masyarakat disebut dengan “*silence*” (Segara, 2017). Seseorang dengan sikap “*silence*” memiliki perasaan ketidakenakan yang hampir menyerupai rasa sungkan yang membuat seseorang merasa khawatir jika perilaku atau ucapannya akan menyinggung atau membuat seseorang akan menjadi tersinggung. Sikap “*silence*” ini juga bisa muncul karena adanya perbedaan usia, yang biasanya cenderung dihadapi orang yang lebih muda terhadap orang yang lebih tua. Selain itu, secara umum orang Bali tumbuh dan besar dalam tradisi yang cenderung menghindari perdebatan, sehingga cenderung memilih diam dan tidak merespon jika percakapan untuk menjaga keharmonisan hubungan antar individu yang sejalan dengan konsep *Tri Hita Karana* di Bali (*parhyangan, pawongan, pelemahan*) (seperti, penelitian Anantawikrama et al., 2019; Saputra & Sanjaya, 2019).

Adanya budaya sikap *silence* di Bali yang berpotensi mengurangi niat akuntan dalam melaporkan kecurangan, memotivasi penelitian ini untuk mengeksplorasi faktor-faktor yang

dapat memengaruhi niat pelaporan kecurangan dalam konteks budaya Bali. Secara khusus, penelitian ini berupaya memberikan bukti empiris yang mendukung teori kontrol, psikologi, dan teori sosial kognitif yang menyatakan adanya interaksi antara variabel individu dan situasional dalam mempengaruhi perilaku individu terhadap *whistleblowing* dalam konteks budaya. Hasil penelitian ini berimplikasi praktik bagi organisasi untuk menilai dan memahami sejauh mana batasan-batasan sikap *silence* yang dilakukan dengan disengaja oleh karyawan. Kemampuan untuk mengukur dengan andal berbagai motif *silence* akan memberi manfaat penting bagi organisasi untuk merancang kebijakan dan sistem *whistleblowing* yang efektif bagi karyawan. Hasil penelitian juga memberikan masukan bagi pengambil kebijakan dan lembaga profesi untuk menetapkan regulasi terkait tindakan *whistleblowing*, serta menetapkan sistem penanganan pengaduan yang implementatif untuk mengurangi kemungkinan terjadinya kecurangan.

Penelitian ini menggunakan pandangan *Theory of Reasoned Action* (TRA) yang menghubungkan antara keyakinan (*belief*), sikap (*attitude*), niat (*intention*) dan perilaku (*behavior*). Niat merupakan prediktor terbaik perilaku, artinya jika ingin mengetahui apa yang akan dilakukan seseorang, cara terbaik adalah dengan mengetahui niat orang tersebut. *Theory of Reasoned Action* telah diperluas, dikembangkan dan menjadi Teori Tindakan Terencana (*Theory of Planned Behavior*) (Ajzen, 1991; Lacaille, 2007). Inti teori ini mencakup 3 hal, yaitu keyakinan tentang kemungkinan hasil dan evaluasi dari perilaku tersebut (*behavioral beliefs*), keyakinan tentang norma yang diharapkan dan motivasi untuk memenuhi harapan tersebut (*normative beliefs*), serta keyakinan tentang adanya faktor yang dapat mendukung atau menghalangi perilaku dan kesadaran akan kekuatan faktor tersebut (*control beliefs*).

Keputusan seorang akuntan untuk tetap diam atau terlibat dalam *whistleblowing* adalah proses kompleks yang dipengaruhi oleh berbagai faktor, seperti budaya organisasi yang dirasakan, tingkat keparahan kesalahan, dan konsekuensi potensial bagi individu. Selain itu, perilaku *silence* dapat berfungsi sebagai mekanisme perlindungan bagi akuntan yang takut akan pembalasan atau bahaya karir. Di lingkungan di mana manajemen mencegah perbedaan pendapat atau menumbuhkan budaya konformitas, kecenderungan untuk tetap diam meningkat secara signifikan (Peng et al., 2023). Keheningan ini dapat diperparah lebih lanjut oleh kesia-siaan yang dirasakan dari upaya *whistleblowing*, terutama jika upaya masa lalu telah disambut dengan ketidakpedulian atau hukuman (Farooqi et al., 2017; Kaptein, 2011). Kurangnya basis teoritis yang kuat telah menghambat penelitian di bidang ini, yang mengharuskan melihat lebih dekat pada faktor motivasi dan dinamika kekuasaan (Near, 1995).

Studi sebelumnya menunjukkan bahwa perilaku diam akuntan mungkin tidak selalu berdampak signifikan pada niat mereka untuk terlibat dalam *whistleblowing* (Brinsfield, 2013; Chou & Chang, 2020; Çınar et al., 2013; Mannion & Davies, 2015). Keengganan untuk menghadapi, ketakutan akan pembalasan, dan kurangnya mekanisme pelaporan yang kuat dapat menyebabkan akuntan tetap diam bahkan ketika mereka menyaksikan pelanggaran (Olesen, 2023). Kecenderungan budaya terhadap keheningan ini, terutama dalam masyarakat kolektivistis, dapat secara signifikan menghambat agen etis akuntan yang dihadapkan pada kesalahan. Internalisasi norma yang memprioritaskan harmoni daripada ekspresi individu sering menyebabkan dilema moral bagi mereka yang sadar akan praktik yang tidak etis. Mereka mungkin bergulat dengan keputusan apakah akan menyuarakan keprihatinan mereka atau tetap terlibat dalam diam untuk menegakkan kohesivitas sosial. Ketika organisasi secara aktif mempromosikan standar etika dan menciptakan saluran untuk komunikasi terbuka, akuntan lebih mungkin merasa diberdayakan untuk melaporkan praktik yang tidak etis. Organisasi yang mengakui dan menghargai perilaku etis menumbuhkan lingkungan di mana akuntan dapat terlibat dalam dialog tanpa takut akan dampaknya (Chou, 2020). Sebaliknya, suasana yang menindas menahan perbedaan pendapat dan menumbuhkan budaya diam, di mana karyawan dapat menginternalisasi kesalahan sebagai hal yang dapat diterima.

H₁: Sikap *silence* berpengaruh negatif pada niat melakukan pelaporan kecurangan

Faktor lain yang dapat memengaruhi niat seseorang untuk melakukan pelaporan kecurangan adalah norma subyektif dan *personal cost of reporting*. Norma subyektif diartikan sebagai faktor sosial yang menunjukkan adanya tekanan yang dipersepsikan untuk mengambil suatu tindakan. Menurut *Theory of Planned Behavior*, norma subyektif dipengaruhi oleh kepercayaan-kepercayaan normatif (*normative beliefs*), yaitu kepercayaan tentang harapan yang dimiliki oleh individu yang melakukan perilaku terhadap pandangan orang lain agar dapat menerima dan melakukan motivasi terhadap perilaku yang ditunjukkan (Ajzen, 1991). Penelitian Park (2009) dan Purwantini (2016) menemukan bahwa norma subjektif memiliki dampak terhadap niat *whistleblowing*.

H₂: Norma subjektif berpengaruh positif pada niat pelaporan kecurangan

Faktor *personal cost of reporting* juga merupakan alasan utama yang menyebabkan seseorang tidak ingin melaporkan dugaan pelanggaran (Kaplan & Schultz, 2007). Berdasarkan *Theory of Planned Behavior* (TPB) yang dikemukakan oleh Ajzen (1991), ancaman yang akan diterima oleh calon pelapor jika melaporkan kecurangan dapat dikatakan sebagai bentuk kontrol perilaku persepsian. Berkurangnya minat untuk melaporkan kecurangan ketika pegawai merasakan adanya *personal cost* jika melaporkan kecurangan tersebut juga dapat dimaklumi jika ditinjau dari teori klasik tentang kebutuhan setiap individu yang dikemukakan oleh Maslow. Menurut teori Maslow, setiap individu memiliki kebutuhan akan rasa aman. Kebutuhan akan rasa aman ini dapat berupa rasa aman dari ancaman fisik dan emosional (Maslow, 1994). Uraian ini mengarah pada dugaan bahwa adanya *personal cost* dapat mengurangi niat pegawai untuk melaporkan kecurangan.

H₃: *Personal cost of reporting* berpengaruh negatif pada niat melakukan pelaporan kecurangan

Hubungan antara sikap *silence*, norma subjektif, dan *personal cost of reporting* dapat dipengaruhi oleh faktor persepsi dukungan organisasi. Penelitian yang dilakukan oleh Saud (2016) mengungkapkan bahwa persepsi dukungan organisasi memperkuat sikap seseorang melakukan *whistleblowing*. Apabila seseorang sudah memiliki respon yang baik mengenai hal yang terjadi di sekitar, terutama tindakan kecurangan, dan ditambah dengan dukungan organisasi, maka niat seseorang untuk melakukan tindakan *whistleblowing* semakin kuat. Semakin kuat dukungan organisasi, maka semakin kecil kemungkinan seseorang memilih *silence* dan semakin besar niatnya untuk melaporkan kecurangan. Sebaliknya, jika dukungan organisasi kepada karyawan lemah, maka seseorang akan bersikap *Silence* dan berakibat pada keengganan melakukan *whistleblowing*. Dengan demikian, persepsi dukungan organisasi diprediksi dapat memperkuat pengaruh *Silence* terhadap *whistleblowing*.

H₄: Persepsi dukungan organisasi memperkuat pengaruh *silence* terhadap niat melakukan pelaporan kecurangan

Norma subjektif merupakan bentuk pengendalian sosial dimana individu yang meyakini bahwa sebagian besar orang-orang yang berpengaruh dalam kehidupannya berpikir bahwa ia harus melakukan suatu perilaku tertentu sehingga ia akan merasakan tekanan akibat melakukan perilaku tersebut. Seseorang akan menilai tingkat dukungan yang diharapkan oleh organisasi kepadanya ketika akan memutuskan untuk melaporkan suatu kecurangan, mengingat berbagai dampak negatif yang timbul jika kurangnya dukungan dari organisasi. Penelitian Saud (2016) menyatakan ketika seseorang meyakini bahwa ia tidak memiliki hambatan dan memiliki kesempatan yang besar untuk melaporkan tindakan kecurangan, maka semakin besar niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*. Dengan demikian, persepsi dukungan organisasi dapat memperkuat pengaruh norma subjektif terhadap niat seseorang melakukan *whistleblowing*.

H₅: Persepsi dukungan organisasi memperkuat pengaruh norma subjektif terhadap niat melakukan pelaporan kecurangan

Theory of Planned Behavior (TPB) yang dikemukakan oleh (Ajzen, 1991) menjelaskan ancaman yang akan diterima oleh calon pelapor jika melaporkan kecurangan dapat dikatakan sebagai bentuk kontrol perilaku persepsian. Teori Maslow menyatakan bahwa setiap individu memiliki kebutuhan akan rasa aman, baik berupa rasa aman dari ancaman fisik ataupun

ancaman emosional. Apabila organisasi memiliki dukungan dan perhatian yang kuat terhadap karyawan, dalam hal ini melindungi pelapor dari ancaman dan resiko yang akan diterima oleh diri bahkan keluarganya, maka akan mengurangi *personal cost of reporting* dan meningkatkan niat melakukan *whistleblowing*. Hasil studi Latan et al. (2018) mengungkapkan bahwa akuntan lebih percaya diri dan lebih berani menjadi pelapor tanpa rasa takut dan khawatir jika berada di level perusahaan tinggi. Akuntan menganggap bahwa *fraud* merupakan perilaku yang tidak etis dan harus dilaporkan, sehingga sebelum memutuskan untuk memilih saluran *whistleblowing* yang digunakan oleh akuntan, perlu dilakukan pertimbangan terkait ada tidaknya persepsi dukungan organisasi (Alleynes, 2013). Berdasarkan penjelasan tersebut, maka hipotesis keenam pada penelitian ini adalah:

H6: Persepsi dukungan organisasi memperkuat pengaruh *personal cost of reporting* terhadap niat melakukan pelaporan kecurangan

Metode

Penelitian ini mengkaji faktor-faktor yang mempengaruhi niat seseorang melaporkan kecurangan. Penelitian dilakukan dengan melakukan *focus group discussion* (FGD) dan dilanjutkan dengan survei dengan menyebarkan kuesioner yang berisikan pertanyaan atau pernyataan kepada responden. Oleh karena pandemi, maka penelitian ini menggunakan media survei secara online melalui google form. Kuesioner dibentuk dan dikembangkan sendiri karena belum ada kuesioner *silence* pada penelitian sebelumnya. Butir-butir kuesioner dibangun untuk membentuk suatu indikator (variabel laten).

Penelitian dilakukan dengan melakukan *focus group discussion* (FGD) dan dilanjutkan dengan survei dengan menyebarkan kuesioner yang berisikan pertanyaan atau pernyataan kepada responden melalui google form. Kuesioner dibentuk dan dikembangkan sendiri karena belum ada instrumen terkait sikap *silence* pada penelitian sebelumnya. Butir-butir kuesioner dibangun untuk membentuk suatu indikator (variabel laten). Indikator harus dideskripsikan sedemikian rupa menjadi dimensi-dimensi dan elemen-elemen data yang dapat diukur.

Tahapan yang digunakan untuk memvalidasi instrumen sikap *Silence* sebagai suatu sikap dalam organisasi adalah pembentukan awal indikator dan butir pertanyaan, uji *pre-test*, uji instrumen (pilot test) dan uji lapangan (*field test*). Proses ini diadaptasi dari (Pinsker & Felden, 2016). Pembentukan awal indikator dan butir pertanyaan dimulai dengan mengkaji hasil penelitian terkait sikap *silence* sebagai suatu tindakan seseorang di dalam organisasi. Pemahaman butir-butir pertanyaan sikap *silence* diperoleh dengan mendalami beberapa literatur (Fatmawati, 2016; Hwang et al., 2008; Van Dyne, 2003).

Tahap kedua adalah *pre-test* yang terbagi menjadi dua tahap, yakni tahap pertama melakukan diskusi melalui Focus Group Discussion (FGD) dengan para pakar budaya, psikologi, akademisi dan praktisi di bidang akuntansi terkait sikap *Silence* sebagai preferensi sikap di Bali dan terkait dengan budaya organisasi. Tujuan *pre-test* adalah untuk menguji validitas isi (*content validity*) dan validitas tampak (*face validity*). Tahap ketiga adalah melakukan uji instrumen yang dilakukan melalui uji pilot test. Uji pilot test dilakukan untuk menguji validitas dan reliabilitas dan indikator dan melihat apakah setiap butir pertanyaan sudah valid dan reliabel sebelum kuesioner disebar ke responden yang sesungguhnya.

Tahap terakhir adalah melakukan uji pilot test dengan menyebarkan secara lengkap dan utuh ke responden hasil uji pilot test yang valid dan reliabel. Kuesioner memiliki tiga bagian: pertanyaan demografis, pertanyaan yang berkaitan dengan konstruk model penelitian, dan pertanyaan terbuka yang meminta untuk memberikan saran atas setiap item pernyataan. Setiap item yang sesuai dengan konstruk telah diukur menggunakan skala Likert lima poin dengan rentang "Sangat tidak setuju (1)" hingga "Sangat setuju (5)". Kuesioner ini diadaptasi dari penelitian Islam (2012) dengan beberapa penyesuaian minor sesuai dengan kondisi yang digunakan dalam penelitian.

Subjek penelitian pada tahap uji instrumen (*pilot test*) adalah mahasiswa S-1 bidang Akuntansi yang telah menempuh mata kuliah Akuntansi Keperilakuan dan *Corporate*

Governance sejumlah 52 orang. Pada tahapan uji lapangan (*field test*), populasi penelitian ini mencakup mahasiswa akuntansi yang berstatus aktif di Universitas Udayana. Mahasiswa yang dipilih sebagai responden diambil dari jumlah mahasiswa yang aktif dari Program Profesi Akuntansi dan Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana. Dipilihnya mahasiswa ini sebagai *agent of change* dan *agent of development* karena dianggap sudah mampu menganalisis laporan keuangan dan mengetahui dampak melakukan *whistleblowing*, sehingga dalam penelitian ini subjek berperan sebagai surogasi akuntan manajemen yang melaporkan adanya kecurangan (*whistleblower*).

Terakhir, pengujian lapangan dengan menyebarkan kuesioner ke responden sebenarnya. Penelitian dikumpulkan menggunakan metode survei dengan memberikan pertanyaan atau pernyataan kepada responden melalui *google form*. Jumlah responden dalam tahap uji lapangan yang melibatkan mahasiswa Program Profesi Akuntansi dan Magister Akuntansi ini sebanyak 120 orang yang dilakukan secara *online*. Pengujian hipotesis pada penelitian ini menggunakan PLS (*Partial Least Square*), yaitu analisis persamaan struktural (SEM) berbasis varians yang secara simultan dapat melakukan pengujian model pengukuran sekaligus pengujian model struktural (Hair et al., 2011).

Hasil dan Pembahasan

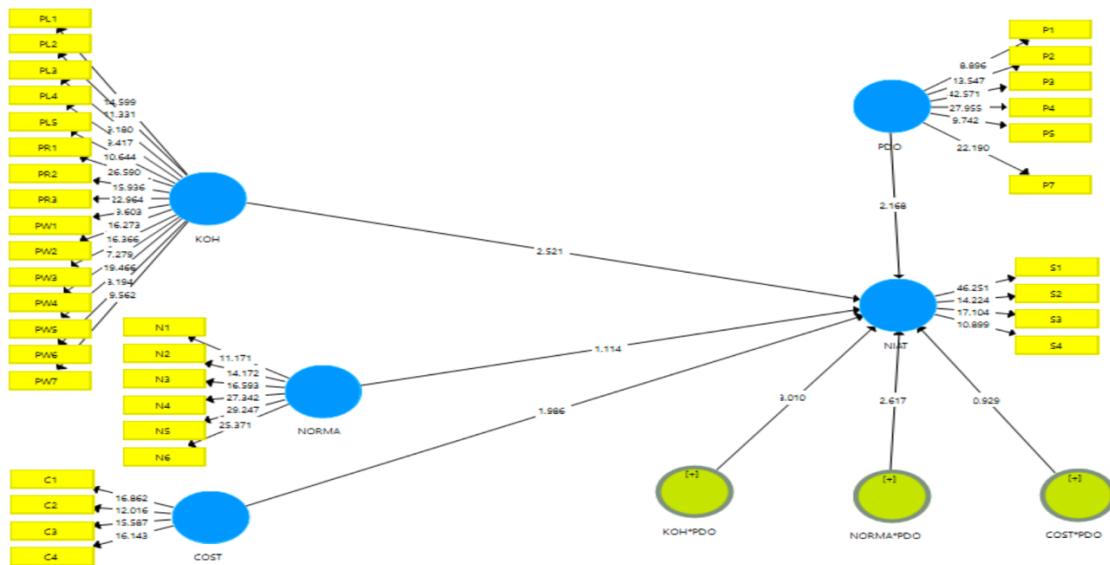
Pembentukan awal konstruk dan item pertanyaan menghasilkan 27 item pernyataan yang terdiri dari 5 item pernyataan yang terkait dengan parahyangan, 9 item pernyataan yang terkait palemahan, dan 13 item pernyataan yang terkait dengan pawongan. Selanjutnya, uji pilot test terhadap 52 mahasiswa S1 Akuntansi yang telah menempuh mata kuliah Akuntansi Keperilakuan dan Corporate Governance sejumlah 52 orang. Hasil uji pilot (*pilot test*) menghasilkan 15 item pernyataan yang terdiri dari 3 item pertanyaan dan pernyataan parahyangan, 5 item dan pernyataan pawongan, dan 7 item pernyataan palemahan valid dan reliabel. Hasil uji pilot konstruk norma subyektif, *personal cost of reporting* juga menunjukkan hasil yang valid dan reliabel, dan satu item pernyataan persepsi dukungan organisasi yang tidak valid, namun dipertahankan dan dimodifikasi tetapi mempunyai makna yang sama karena penting untuk menilai tingkat kepedulian organisasi terhadap karyawan.

Jumlah kuesioner yang telah disebar sebanyak 120 eksemplar sebesar 100 persen dengan tingkat pengembalian responden (*response rate*) sebesar 83,33 persen dan tingkat kuesioner yang dapat digunakan dan dianalisis (*useable response rate*) sebanyak 95 kuesioner. Karakteristik responden penelitian dijelaskan pada tabel 1. Hal ini mencerminkan bahwa sebagian besar usia responden berada pada rentang usia produktif yang cenderung memiliki komitmen tinggi sehingga memiliki niat untuk mengungkapkan kecurangan yang terjadi di organisasinya. Sebagian besar responden juga sudah pernah bekerja sekitar 6-10 tahun (54,7%), yang menandakan bahwa responden memiliki pertimbangan yang cukup dalam mengambil keputusan-keputusan terkait pelaporan kecurangan.

Hasil uji outer model pada Tabel 1 menunjukkan bahwa nilai AVE lebih dari 0.50. Hal ini memiliki arti bahwa indikator yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah valid atau telah memenuhi validitas convergent. Pengujian validitas diskriminan dengan melihat nilai *cross loading* untuk setiap variabel yakni > 0.70 (Chin, 1998). Jika dilihat dari nilai *cross loading* pada Tabel 1, dapat diketahui bahwa setiap indikator nilai *cross loading* bernilai lebih dari 0.70. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa indikator yang dipergunakan dalam penelitian adalah valid. Uji validitas dan reliabilitas konstruk dilakukan dengan melihat *composite reliability* dan *cronbach alpha*. *Rule of thumb* untuk *composite reliability* dan *cronbach alpha* harus lebih besar dari 0.70 (Chin, 1998). Jika dilihat dari nilai *composite reliability* dan *cronbach alpha* pada Tabel 1, dapat diketahui bahwa setiap indikator mempunyai nilai lebih dari 0.70, sehingga indikator yang dipergunakan dalam penelitian adalah valid dan reliabel.

Hasil model pertama nilai R-square (R^2) persepsi manfaat adalah 0.573. Hal ini berarti niat seseorang melakukan *whistleblowing* dipengaruhi oleh *Silence*, norma subjektif, dan *personal cost of reporting* beserta pemoderasi persepsi dukungan organisasi dengan nilai R-

square sebesar 0.573 yang artinya bahwa variabilitas *sikap silence*, norma subjektif, dan *personal cost of reporting* beserta pemoderasi persepsi dukungan organisasi dapat mempengaruhi niat seseorang melakukan *whistleblowing* sebesar 57,3 persen dan sisanya 42,7 persen dipengaruhi oleh faktor lain di luar model penelitian. Hasil inner model juga dapat dilihat pada Gambar 1 dengan prosedur bootstrapping yang menunjukkan hasil uji t untuk mengetahui apakah hasil uji hipotesis maupun hasil uji moderasi berpengaruh secara langsung.



Gambar 1. Diagram jalur *inner model*

Pengujian hipotesis dilakukan dengan melihat nilai koefisien parameter dan nilai signifikansi p-value untuk mengetahui pengaruh antar variabel melalui prosedur *bootstrapping*. Hasil analisis tersaji pada Tabel 1.

Tabel 1. Hasil Uji Hipotesis (Uji t)

Variabel	Koefisien	T-statistic	P value	Keterangan
KOH → NIAT	-0,323	2,521	0,009	H1 ; terdukung
NORMA → NIAT	0,088	1,114	0,137	H2 ; tidak terdukung
COST → NIAT	-0,171	1,986	0,028	H3 ; terdukung
KOH*PDO → NIAT	0,312	3,010	0,003	H4 ; terdukung
NORMA*PDO → NIAT	0,176	2,617	0,007	H5 ; terdukung
COST*PDO → NIAT	0,105	0,929	0,180	H6 ; tidak terdukung

Sumber: Data diolah

Berdasarkan hasil uji pada Tabel 3, dapat disimpulkan bahwa hasil pengujian hipotesis menunjukkan *silence* berpengaruh negatif signifikan pada niat melakukan *whistleblowing*. Hasil ini ditunjukkan dengan *p-value* sebesar 0,009 (*p-value* < 0,05) dan t-statistic sebesar 2,521 (t-statistic > 1,96). Hasil yang diperoleh dapat dimaknai bahwa semakin rendah *Silence*, maka semakin tinggi niat seseorang melakukan *whistleblowing*. Sebaliknya, semakin tinggi *Silence*, maka semakin rendah niat seseorang melakukan *whistleblowing*. Berdasarkan uji yang telah

dilakukan, maka hipotesis 1 yang menyatakan *silence* berpengaruh negatif signifikan pada niat melakukan *whistleblowing* diterima.

Berdasarkan hasil uji pada Tabel 3, dapat disimpulkan bahwa variabel norma subjektif tidak berpengaruh pada niat seseorang melakukan *whistleblowing*. Hasil ini ditunjukkan dengan *p-value* sebesar 0,137 ($p\text{-value} > 0,05$) dan *t-statistic* sebesar 1,114 ($t\text{-statistic} < 1,96$). Hasil yang diperoleh dapat dimaknai bahwa niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* tidak dipengaruhi oleh aturan-aturan atau norma-norma yang memaksa untuk melaporkan kecurangan. Berdasarkan uji yang telah dilakukan, hipotesis 2 yang menyatakan bahwa norma subjektif berpengaruh positif pada niat seseorang melakukan *whistleblowing* ditolak.

Berdasarkan hasil uji pada Tabel 3, dapat disimpulkan bahwa variabel *personal cost of reporting* berpengaruh negatif signifikan pada niat melakukan *whistleblowing*. Hasil ini ditunjukkan dengan *p-value* sebesar 0,028 ($p\text{-value} < 0,05$) dan *t-statistic* sebesar 1,986 ($t\text{-statistic} > 1,96$). Hasil yang diperoleh dapat dimaknai bahwa semakin besar *personal cost of reporting* yang dimiliki seseorang, artinya semakin besar resiko atau ancaman seseorang melaporkan kecurangan, maka semakin menurunkan niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*. Sebaliknya, semakin kecil resiko atau ancaman seseorang melaporkan kecurangan, maka semakin meningkatkan niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*. Berdasarkan uji yang telah dilakukan, hipotesis 3 yang menyatakan bahwa *personal cost of reporting* berpengaruh negatif signifikan pada niat melakukan *whistleblowing* diterima.

Variabel pemoderasi dalam penelitian ini adalah persepsi dukungan organisasi. Hasil uji pada Tabel 3 menunjukkan bahwa variabel persepsi dukungan organisasi memperkuat pengaruh *Silence* pada niat melakukan *whistleblowing*. Hasil ini ditunjukkan dengan *p-value* sebesar 0,003 ($p\text{-value} < 0,05$) dan *t-statistic* sebesar 3,010 ($t\text{-statistic} > 1,96$). Hasil ini dapat dimaknai bahwa semakin kuat persepsi dukungan organisasi, maka dapat memitigasi sikap *Silence* seseorang, yang artinya meningkatkan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Berdasarkan uji yang telah dilakukan, hipotesis 4 yang menyatakan persepsi dukungan organisasi memperkuat pengaruh *Silence* pada niat melakukan *whistleblowing* diterima.

Variabel persepsi dukungan organisasi diprediksi dapat memperkuat pengaruh norma subjektif pada niat melakukan *whistleblowing*. Berdasarkan hasil uji pada Tabel 3, *p-value* bernilai sebesar 0,007 ($p\text{-value} < 0,05$) dan *t-statistic* bernilai sebesar 2,617 ($t\text{-statistic} > 1,96$). Hasil ini dapat dimaknai bahwa semakin kuat persepsi dukungan organisasi, maka norma subjektif akan memiliki peran untuk memaksa dapat meningkatkan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Berdasarkan uji yang telah dilakukan, hipotesis 5 yang menyatakan persepsi dukungan organisasi memperkuat pengaruh norma subjektif pada niat melakukan *whistleblowing* diterima.

Persepsi dukungan organisasi diduga dapat menjadi pemoderasi *personal cost of reporting* pada niat melakukan *whistleblowing*, namun hasil uji menunjukkan bahwa variabel persepsi dukungan organisasi tidak dapat memoderasi secara signifikan pengaruh *personal cost of reporting* pada niat melakukan *whistleblowing*. Hasil ini ditunjukkan dengan *p-value* sebesar 0,180 ($p\text{-value} > 0,05$) dan *t-statistic* sebesar 0,105 ($t\text{-statistic} < 1,96$). Hasil ini dapat dimaknai bahwa persepsi dukungan organisasi tidak dapat mengurangi tingkat *personal cost of reporting* seseorang dan pada gilirannya meningkatkan niat melakukan *whistleblowing*. Berdasarkan uji yang telah dilakukan, hipotesis 6 yang menyatakan persepsi dukungan organisasi memperkuat pengaruh *personal cost of reporting* pada niat melakukan *whistleblowing* ditolak.

Hasil pengujian statistik menunjukkan semakin rendah *Silence*, maka semakin tinggi niat seseorang melakukan *whistleblowing*. Sebaliknya, semakin tinggi *Silence* maka semakin rendah niat seseorang melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian menunjukkan responden memilih "tidak setuju" untuk bersikap diam ketika ada kecurangan yang terjadi di organisasinya dengan nilai *mean* 2,6552. Hasil ini mengindikasikan bahwa prinsip keharmonisan dalam konsep Tri Hita Karana tidak membuat seseorang untuk tetap diam ketika ada kecurangan yang mengancam organisasinya. Hal ini bukan berarti masyarakat Hindu tidak menerapkan

konsep Tri Hita Karana dalam berorganisasi dan mengabaikan keharmonisan dengan sesama rekan kerja, namun karena adanya *trade-off* antara prinsip Parhyangan dan Palemahan. Ketika seseorang mengetahui adanya perbuatan rekan kerja yang tidak selaras dengan tujuan organisasi, maka seseorang akan melaporkan perbuatan tersebut sebagai penerapan unsur Parahyangan, yakni pengamalan nilai-nilai kejujuran dalam agama, serta unsur Palemahan, yakni kepedulian pada reputasi dan kelangsungan hidup organisasinya.

Istilah *Silence* di Bali telah membudaya sebagai suatu ekspresi pengendalian diri yang mencerminkan salah satu tipikal kepribadian orang Bali yang cenderung menghindari penonjolan diri atau pantang mencari popularitas melalui wacana yang bersifat retorika belaka. Namun kini terjadi suatu pergeseran paradigma di era yang terbuka ini, dimana orang Bali menganggap bahwa *Silence* merupakan bentuk perlawanan anti-kekerasan dan merupakan suatu pilihan yang rasional. Secara universal, sikap *Silence* mirip dengan budaya *silence* di organisasi Barat dan juga mirip budaya masyarakat Jawa yaitu *ewuh-pakewuh*. Ketiganya memiliki kesamaan terkait cara bersikap dalam organisasi, yakni keengganan sikap seseorang mengungkapkan sesuatu yang diketahui mengancam reputasi dan *going concern* perusahaan yang disebabkan oleh faktor personal maupun organisasional.

Prinsip dasar *Silence* di Bali didasarkan pada konsep harmonisasi baik lateral maupun vertikal, yang tertuang dalam konsep berpikir “Tri Hita Karana” (menjaga hubungan baik dengan Tuhan, manusia dan alam). Suatu perdebatan yang panjang dinilai berpotensi memicu kerusakan hubungan antar sesama, sehingga masyarakat Bali memilih “malas bicara” atau “*Silence*”. Hal ini bisa dilihat dalam pergaulan masyarakat Bali sehari-hari yang cenderung memilih diam dan tidak merespon jika percakapan sudah mengarah pada perdebatan. Kekuatan kelompok dalam berbicara juga berpengaruh kuat dalam pemikiran individu terhadap cara mereka mengemukakan pendapat.

Konsep kebersamaan dalam menjaga keutuhan kelompok menciptakan suatu tekanan psikologis agar individu dapat mencegah pengedepanan ego dalam mengemukakan pendapat di depan umum. Individu cenderung mengiyakan pendapat mayoritas kelompoknya. Pendapat yang bertentangan atau berseberangan, cenderung dianggap dapat merusak harmonisasi itu sendiri, sehingga terbentuklah suatu pola pikir *Silence*. Budayas *silence* di Bali merupakan dapat dipandang dari sisi positif dan negatif. Dari sisi positifnya, tentu saja kemudahan terciptanya kerukunan antar individu dalam suatu kelompok. Sedangkan dari sisi negatifnya, dapat mengakibatkan adanya pengekanan terhadap kebebasan dalam mengemukakan pendapat (Segara, 2017).

Tindakan untuk mengurangi sikap ini dapat melalui pembentukan sikap moral secara individu, hingga membuat sistem yang mengatur agar anggota organisasi mendapatkan rasa aman secara sosial, moral, maupun materi jika melaporkan sebuah tindakan kecurangan. Nilai Tri Hita Karana dapat diterapkan dalam mengurangi sikap *Silence* dengan membangun moralitas (nilai atau kepercayaan) secara individu, dan membentuk sosial (masyarakat) atau organisasi (lingkungan) sebagai sistem untuk menciptakan organisasi yang lebih terbuka dan transparan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan beberapa penelitian yang telah membuktikan konsep budaya dalam bersikap memiliki hubungan positif terhadap niat *whistleblowing* (Agung Yuswono & Hartijasti, 2018; Ahmad, 2012; Latan, 2018; Robinson et al., 2012). Penelitian oleh (Soeharjono, 2011) menunjukkan bahwa pengaruh budaya birokrasi “*ewuh-pakewuh*” justru menjadikan sistem pengendalian intern tidak efektif. Hasil pengujian statistik juga menunjukkan bahwa niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* tidak dipengaruhi oleh aturan-aturan atau norma-norma yang memaksa untuk melaporkan kecurangan. Norma Subjektif adalah salah satu cara dari pengendalian sosial yang diterapkan di dalam masyarakat melalui sebuah kepengaturan-peraturan yang bersifat memaksa dan berlaku pada semua anggota masyarakat yang bersangkutan, sehingga proses pengendalian berlangsung secara efektif dan mencapai tujuan yang diinginkan oleh masyarakatnya.

Hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian oleh (Ajzen, 1991; Suhartini et al., 2023) yang menjelaskan bahwa norma subjektif berpengaruh positif terhadap niat seseorang melakukan *whistleblowing*. Hal ini dikarenakan seseorang tidak memiliki keyakinan bahwa orang-orang yang berada di sekitarnya, terutama orang panutannya, mendukung untuk melaporkan kecurangan yang dilakukan karena adanya kecenderungan sikap diam atau *Silence*. Budaya *Silence* yang kuat membuat seseorang meyakini hal yang berlawanan, dimana orang-orang sekitar tidak terlalu mendukung melakukan pelaporan kecurangan namun hal ini juga sangat bergantung pada pertimbangan personal.

Sikap *Silence* di Bali terjadi karena mayoritas budaya masyarakat Bali kurang asertif dalam mengemukakan pendapat atau melakukan pelaporan. Hal ini terjadi karena umumnya masyarakat Bali adalah masyarakat gotong royong, dimana menjadi bagian dari kelompok atau konformitas adalah hal yang penting. Jika budaya pelaporan kecurangan adalah hal yang lumrah terjadi, maka adanya sikap *Silence* adalah bentuk dari sikap preventif untuk menghindari kemungkinan dikeluarkan dari kelompok. Karena jika melaporkan tindak kecurangan, ada ketakutan akan dikucilkan atau dijauhi sebab melaporkan tindakan kecurangan sama saja dengan membeberkan kesalahan orang lain.

Hasil pengujian terhadap hipotesis *personal cost of reporting* pada niat melakukan *whistleblowing* menunjukkan bahwa semakin besar *personal cost of reporting* yang dimiliki seseorang, artinya semakin besar resiko atau ancaman seseorang melaporkan kecurangan, maka semakin menurunkan niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*. Sebaliknya, semakin kecil resiko atau ancaman seseorang melaporkan kecurangan, maka semakin meningkatkan niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.

Personal cost of reporting merupakan persepsi pegawai atas risiko pembalasan yang akan diterima jika melaporkan suatu tindakan pelanggaran atau kecurangan yang terjadi di dalam organisasinya (Schultz et al., 1993). Sejalan dengan penelitian (Bagustianto & Nurkholis, 2017) mengatakan bahwa pandangan akan adanya risiko ancaman pembalasan ini akan menjadikan calon pelapor menghadapi dilema antara melakukan apa yang benar dan menderita konsekuensinya atau hanya diam dan berpura-pura tidak mengetahui apa yang terjadi. Penelitian ini mendukung *Theory of Planned Behavior* (TPB) yang dikemukakan oleh (Ajzen, 1991) bahwa ancaman yang akan diterima oleh calon pelapor jika melaporkan kecurangan dapat dikatakan sebagai bentuk kontrol perilaku persepsian.

Dikaitkan dengan usia dan status pernikahan responden, ancaman yang dijadikan pertimbangan untuk melaporkan kecurangan berkaitan dengan keberadaannya di organisasi. Sebagian besar berusia produktif dan belum menikah, sehingga faktor ancaman yang menjadi pertimbangan pelapor adalah reputasi di organisasi, selain juga ancaman fisik. Hal ini sejalan dengan (Kreshastuti & Prastiwi, 2014) dimana ancaman dapat berupa retaliasi, ancaman terhadap keamanan, mutasi ke bagian lain yang tidak sesuai dengan kompetensi yang dimiliki, dan mendapatkan penilaian kinerja yang tidak adil. Ditinjau dari teori klasik tentang kebutuhan Maslow, individu memiliki kebutuhan akan rasa aman dari ancaman fisik dan emosional. Adanya *personal cost* dapat mengurangi niat pegawai untuk melaporkan kecurangan yang ia ketahui, sebaliknya semakin rendah *personal cost* yang akan diterima akan meningkatkan niat melakukan *whistleblowing*.

Selain faktor-faktor individual dan demografis yang mempengaruhi niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* dalam konteks budaya di Bali, penelitian juga dirancang untuk mengetahui apakah faktor organisasional yaitu persepsi dukungan organisasi memperkuat pengaruh faktor-faktor individual terhadap niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.

Hasil menunjukkan bahwa semakin tinggi persepsi dukungan organisasi, maka dapat memitigasi sikap *Silence* seseorang, yang artinya meningkatkan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Kuatnya persepsi dukungan organisasi, maka norma subjektif akan memiliki peran untuk meningkatkan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Namun, hasil penelitian tidak dapat mendukung hipotesis yang menyatakan bahwa persepsi dukungan organisasi diduga dapat menjadi pemoderasi *personal cost of reporting* pada niat melakukan *whistleblowing*.

Persepsi dukungan organisasi tidak dapat secara langsung mendorong niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*, tetapi diyakini bahwa persepsi dukungan organisasi bersama dengan faktor-faktor dalam TPB dapat meningkatkan kemungkinan akuntan memiliki niat untuk melakukan *whistleblowing* dan memilih saluran yang digunakan (*whistleblowing* eksternal atau internal) (Alleyne, 2013). Sejalan dengan teori dukungan organisasi, persepsi dukungan organisasi berhubungan positif dengan saran perbaikan, komitmen afektif, dan berhubungan negatif dengan keinginan berpindah dan ketidakhadiran dalam organisasi (Eisenberger et al., 1997). Karyawan yang mengetahui adanya kesalahan yang tidak dikoreksi dan memiliki persepsi dukungan organisasi yang tinggi akan melaporkan kejadian yang diketahuinya dibandingkan dengan karyawan lain.

Hasil studi Latan (2018) menyatakan bahwa akuntan lebih percaya diri dan lebih berani menjadi pelapor tanpa rasa takut dan khawatir jika level persepsi dukungan organisasi di perusahaan tinggi. Akuntan menganggap bahwa fraud merupakan perilaku yang tidak etis dan harus dilaporkan, sehingga sebelum memutuskan untuk memilih saluran *whistleblowing* yang digunakan oleh akuntan, perlu dilakukan pertimbangan terkait ada tidaknya persepsi dukungan organisasi (Alleyne, 2013). Hal ini berkaitan dengan resiko atau ancaman yang akan diterima sebagai konsekuensi dari melaporkan kecurangan. Selain itu, dorongan norma subjektif yang tinggi dalam suatu organisasi meningkatkan niat untuk melakukan *whistleblowing* oleh akuntan. Berdasarkan teori dukungan organisasi yang diajukan Eisenberger et al. (1997) persepsi karyawan tentang organisasi dibentuk oleh sejauh mana organisasi menghargai kontribusi dan kepedulian terhadap kesejahteraan mereka. Semakin besar organisasi memberikan dukungan kepada karyawan, semakin besar persepsi dukungan organisasi karyawan untuk mewujudkan keselarasan tujuan dalam organisasi.

Simpulan dan Saran

Penelitian ini bertujuan menguji faktor-faktor yang mempengaruhi niat akuntan dalam melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian mengungkapkan bahwa kecenderungan *silence* yang rendah dapat meningkatkan niat seseorang melakukan *whistleblowing* dan sebaliknya, seseorang yang cenderung *silence* memiliki niat melakukan *whistleblowing* yang rendah. Sementara itu, norma subjektif tidak berpengaruh pada niat akuntan melakukan *whistleblowing* karena seseorang tidak memiliki keyakinan bahwa orang-orang sekitarnya mendukung tindakan *whistleblowing*. Hasil penelitian juga menemukan bahwa semakin besar *personal cost of reporting* yang artinya semakin besar resiko atau akuntan melakukan *whistleblowing*. Selanjutnya, persepsi dukungan organisasi yang kuat mampu memperkecil keinginan seseorang untuk bersikap *Silence* dan memperkuat norma subjektif sehingga meningkatkan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Saran yang dapat diberikan terkait dengan variabel yang tidak dapat mendukung niat

Penelitian ini memiliki keterbatasan dalam hal menggunakan mahasiswa sebagai surogasi akuntan. Studi selanjutnya dapat menggunakan akuntan yang sebenarnya sebagai responden penelitian. Metode survei yang menggunakan kuesioner yang dibangun dengan persepsi peneliti dapat membatasi responden untuk memberikan informasi terkait niat melakukan *whistleblowing* karena tindakan *whistleblowing* bersifat situasional. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya dapat menerapkan metode eksperimen atau *mix method* untuk mendapatkan hasil yang lebih mendalam. Oleh karena itu saran bagi organisasi adalah memperkuat sistem pelaporan kecurangan di dalam organisasi dengan menjadikannya sebagai budaya organisasi. Organisasi perlu merancang sistem *whistleblowing* yang memberikan dukungan kepada pelapor atas ancaman yang akan diterimanya sebagai konsekuensi dari melaporkan kecurangan. Besaran kompensasi atau *reward* yang diterima juga dapat menjadi faktor yang menjadi pertimbangan untuk bersikap *silence* atau tetap melakukan *whistleblowing*.

Daftar Pustaka

- Agung Yuswono, T., & Hartijasti, Y. (2018). Employees' Whistleblowing Intention In Public Sector: The Role Of Perceived Organizational Support As Moderating Variable. *Journal Of Accounting And Investment*, 19(2). <https://doi.org/10.18196/jai.190296>
- Ahmad, S., Smith, G. M., & Ismail, Z. (2012). Internal Whistle-Blowing Intentions: A Study Of Demographic And Individual Factors. In *Journal Of Modern Accounting And Auditing* (Vol. 8, Issue 11). <http://ro.ecu.edu.au/ecuworks2012/638>
- Ajzen, I. (1991). The Theory Of Planned Behavior. *Organizational Behavior And Human Decision Processes*. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards A Conceptual Model Of Whistle-Blowing Intentions Among External Auditors. *British Accounting Review*, 45(1), 10–23. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2012.12.003>
- Anantawikrama, Komang, & Daniel. (2019). Proactive Fraud Audit, Whistleblowing And Cultural Implementation Of Tri Hita Karana For Fraud Prevention. *EUROPEAN RESEARCH STUDIES JOURNAL*, XXII(Issue 3), 201–214. <https://doi.org/10.35808/ersj/1466>
- Azria, R. N., & Diyanty, V. (2023). Evaluasi Budaya Risiko Menggunakan Risk Culture Aspect Model. *Jurnal Akuntansi Manado (JAIM)*, 254–277. <https://doi.org/10.53682/jaim.vi.6604>
- Bagustianto, R., & Nurkholis, N. (2017). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Minat Pegawai Negeri Sipil (Pns) Untuk Melakukan Tindakan Whistle-Blowing (Studi Pada Pns Bpk Ri). *Ekuitas (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 19(2), 276. <https://doi.org/10.24034/j25485024.Y2015.V19.I2.1769>
- Bowen, R. M., Call, A. C., & Rajgopal, S. (2010). Whistle-Blowing: Target Firm Characteristics And Economic Consequences. *The Accounting Review*, 85(4), 1239–1271.
- Brinsfield, C. T. (2013). Employee Silence Motives: Investigation Of Dimensionality And Development Of Measures. *Journal Of Organizational Behavior*, 34(5), 671–697. <https://doi.org/10.1002/job.1829>
- Cheng, X., Karim, K. E., Lin, K. J., Manning, R. J., Cheng, X., Karim, K. E., & Lin, K. J. (2015). A Cross-Cultural Comparison Of Whistleblowing Perceptions. In *CPA Journal, International Journal Of Finance* (Vol. 14, Issue 1).
- Chou, S. Y., & Chang, T. (2020). Employee Silence And Silence Antecedents: A Theoretical Classification. *International Journal Of Business Communication*, 57(3), 401–426. <https://doi.org/10.1177/2329488417703301>
- Çınar, O., Karcıoğlu, F., & Alioğulları, Z. D. (2013). The Relationship Between Organizational Silence And Organizational Citizenship Behavior: A Survey Study In The Province Of Erzurum, Turkey. *Procedia - Social And Behavioral Sciences*, 99, 314–321. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.10.499>
- Dworkin, T. M., & Baucus, M. S. (1998). Internal Vs . External Whistleblowers : A Comparison Of Whistleblowing Processes. *Journal Of Business Ethics*, 17, 1281–1298.
- Dyne, L. Van, Ang, S., & Botero, I. C. (2003). Conceptualizing Employee Silence And Employee Voice As Multidimensional Constructs*. *Journal Of Management Studies*, 40(6), 1359–1392. <https://doi.org/10.1111/1467-6486.00384>
- Eisenberger, R., Cummings, J., Armeli, S., & Lynch, P. (1997). Perceived Organizational Support, Discretionary Treatment, And Job Satisfaction. *Journal Of Applied Psychology*, 82(5), 812–820. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.82.5.812>
- Farooqi, S., Abid, G., & Ahmed, A. (2017). How Bad It Is To Be Good: Impact Of Organizational Ethical Culture On Whistleblowing (The Ethical Partners). *Arab Economic And Business Journal*, 12(2), 69–80. <https://doi.org/10.1016/j.aebj.2017.06.001>
- Fatmawati, R. (2016). Budaya Birokrasi Ewuh Pakewuh Dan Kecurangan Akuntansi Di Pemerintahan: Persepsi Aparat Pengawas Internal Pemerintah (Apip) Inspektorat Kabupaten Sragen. *Aktual*, 2(1), 20–33.

- Gundlach, M. J., Martinko, M. J., & Douglas, S. C. (2008). A New Approach To Examining Whistle-Blowing: The Influence Of Cognitions And Anger. *Advanced Management Journal*, 73(4), 40–50.
- Hair, J. F., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2011). PLS-SEM: Indeed A Silver Bullet. *Journal Of Marketing Theory And Practice*, 19(2), 139–152. <https://doi.org/10.2753/MTP1069-6679190202>
- Hwang, D., Staley, B., Chen, Y. Te, & Lan, J. (2008a). Confucian Culture And Whistle-Blowing By Professional Accountants : An Exploratory Study. *Managerial Auditing Journal*, 23(3), 283–294. <https://doi.org/10.1108/02686900810875316>
- Hwang, D., Staley, B., Chen, Y. Te, & Lan, J. S. (2008b). Confucian Culture And Whistle-Blowing By Professional Accountants: An Exploratory Study. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 504–526. <https://doi.org/10.1108/02686900810875316>
- Iskandar, A., & Hartati, I. (2021). THE ROLE OF ORGANIZATIONAL SUPPORTING IN MODERATING THE WHISTLEBLOWING BEHAVIOR INTENTION. In *Equilibrium: Jurnal Ekonomi-Manajemen-Akuntansi* (Vol. 17, Issue 1).
- Islam, N. (2012). The Role Of Perceived System Quality As Educators' Motivation To Continue E-Learning System Use. *AIS Transactions On Human-Computer Interaction*, 3(1), 1–25.
- Kaplan, S. E., & Schultz, J. J. (2007). Intentions To Report Questionable Acts : An Examination Of The Influence Of Anonymous Reporting Channel , Internal Audit Quality , And Setting. . . *Journal Of Business Ethics*, 71, 109–110. <https://doi.org/10.1007/S10551-006-0021-6>
- Kaptein, M. (2011). From Inaction To External Whistleblowing: The Influence Of The Ethical Culture Of Organizations On Employee Responses To Observed Wrongdoing. *Journal Of Business Ethics*, 98(3), 513–530.
- Keller, M. C., & Miller, G. (2006). An Evolutionary Framework For Mental Disorders: Integrating Adaptationist And Evolutionary Genetic Models. *Behavioral And Brain Sciences*, 29(4), 429–441. <https://doi.org/10.1017/S0140525X06459094>
- Kreshastuti, D. K., & Prastiwi, A. (2014). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Intensi Auditor Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Semarang). *Diponegoro Journal Of Accounting*, 3(2), 389–403.
- Lacaille, L. (2007). Theory Of Reasoned Action. In *Encyclopedia Of Behavioural Medicine*. <https://doi.org/10.4135/9781483346427.N552>
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2018). Whistleblowing Intentions Among Public Accountants In Indonesia: Testing For The Moderation Effects. *Journal Of Business Ethics*, 152(2), 573–588. <https://doi.org/10.1007/S10551-016-3318-0>
- Lee, G., & Fargher, N. (2013). Companies' Use Of Whistle-Blowing To Detect Fraud: An Examination Of Corporate Whistle-Blowing Policies. *Journal Of Business Ethics*, 114(2), 283–295. <https://doi.org/10.1007/S10551-012-1348-9>
- Lonto, M., & Pandowo, A. (2023). Pengaruh Teknologi Informasi Terhadap Efektivitas Audit Internal: Efek Mediasi Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi Manado (JAIM)*, 320–328. <https://doi.org/10.53682/Jaim.Vi.7413>
- Mannion, R., & Davies, H. T. (2015). Cultures Of Silence And Cultures Of Voice: The Role Of Whistleblowing In Healthcare Organisations. In *International Journal Of Health Policy And Management* (Vol. 4, Issue 8, Pp. 503–505). Kerman University Of Medical Sciences. <https://doi.org/10.15171/ijhpm.2015.120>
- Maslow, A. H. (1994). *Motivasi Dan Kepribadian (Teori Motivasi Dengan Pendekatan Hierarki Kebutuhan Manusia)* (Edisi I). PT. PBP Jakarta.
- Maulana Saud, I. (2016). Pengaruh Sikap Dan Persepsi Kontrol Perilaku Terhadap Niat Whistleblowing Internal-Eksternal Dengan Persepsi Dukungan Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, 17(2), 209–219. <https://doi.org/10.18196/Jai.2016.0056.209-219>
- Miceli, M. P. (2004). Whistle-Blowing Research And The Insider: Lessons Learned And Yet To

- Be Learned. In *Journal Of Management Inquiry* (Vol. 13, Issue 4, Pp. 364–366). <https://doi.org/10.1177/1056492604270801>
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1995). Effective Whistle-Blowing. *The Academy Of Management Review*, 20(3), 679–708.
- Olesen, T. (2023). Whistleblowing And The Press: Complicating The Standard Account. *Journalism*, 24(11), 2418–2435. <https://doi.org/10.1177/14648849221109046>
- Park, C., & Keil, M. (2009). Organizational Silence And Whistle-Blowing On IT Projects: An Integrated Model. *Decision Sciences*, 40(4), 901–918. <https://doi.org/10.1111/J.1540-5915.2009.00255.X>
- Peng, F., Kang, L., Shi, J., & Liu, M. (2023). Cultural Distance, Classroom Silence And Culturally Responsive And Inclusive Education: Evidences From Migrant College Students In Shanghai. *Behavioral Sciences*, 13(3), 193. <https://doi.org/10.3390/Bs13030193>
- Pinsker, R. E., & Felden, C. (2016). Professional Role And Normative Pressure: The Case Of Voluntary XBRL Adoption In Germany. *Journal Of Emerging Technologies In Accounting*. <https://doi.org/10.2308/Jeta-51367>
- Pittroff, E. (2014). Whistle-Blowing Systems And Legitimacy Theory: A Study Of The Motivation To Implement Whistle-Blowing Systems In German Organizations. *Journal Of Business Ethics*, 124(3), 399–412. <https://doi.org/10.1007/S10551-013-1880-2>
- Robinson, S. N., Robertson, J. C., & Curtis, M. B. (2012). The Effects Of Contextual And Wrongdoing Attributes On Organizational Employees' Whistleblowing Intentions Following Fraud. *Journal Of Business Ethics*, 106(2), 213–227. <https://doi.org/10.1007/S10551-011-0990-Y>
- Saputra, K. A. K., & Sanjaya, I. K. P. W. (2019). Whistleblowing And Tri Hita Karana To Prevent Village Fund Fraud In Bali. *International Journal Of Religious And Cultural Studies*, 1(2). <https://doi.org/10.34199/Ijracs.2019.10.03>
- Schultz, D. E., Tannenbaum, S. I., & Lauterborn, R. F. (1993). *Integrated Marketing Communications*. NTC Business Books. <https://books.google.co.id/books?id=Cctudw7efogc>
- Segara, I. N. Y. (2017). Menguji Budaya “Koh Ngomong.” <https://www.posbali.id/Menguji-Budaya-Koh-Ngomong/>.
- Soeharjono, H. I. (2011). Pengaruh Budaya Birokrasi Ewuh Pakewuh Terhadap Efektifitas Sistem Pengendalian Intern. *Jurnal Ilmu Administrasi*, VIII.
- Suhartini, D., Azmiyanti, R., & Putri, S. Y. (2023). Whistleblowing Intention In Accounting Students With Locus Of Control As A Moderating Variable. *Journal Of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, 25(3), 288–300. <https://doi.org/10.14414/Jebav.V25i3.3257>
- Trongmateerut, P., & Sweeney, J. T. (2013). The Influence Of Subjective Norms On Whistle-Blowing: A Cross-Cultural Investigation. *Journal Of Business Ethics*, 112(3), 437–451. <https://doi.org/10.1007/S10551-012-1270-1>
- Van Dyne, L., Ang, S., & Botero, I. C. (2003). Conceptualizing Employee Silence And Employee Voice As Multidimensional Constructs*. In *Journal Of Management Studies* (Vol. 40, Issue 6).