



PENGARUH *ETHICAL ORIENTATION* DAN *REPORTING CHANNEL* DALAM MENJELASKAN INTENSI DAN PERILAKU *WHISTLE-* *BLOWING*

(Studi pada Akuntan Publik di Kota Semarang)

Ailsa Azaria Laksita, Totok Dewayanto

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro

ABSTRACT

Findings regarding the low number of employees who report findings of accounting errors or fraud within their companies as well as research gaps from the results of previous studies have encouraged this study to develop and retest a model that is able to explain the low level of whistleblowing behavior. The factors tested for their influence on whistleblowing intention and behavior in this study are ethical orientation and reporting channels.

In connection with the aim of the study to develop a research model with ethical orientation and reporting channel variables as predictors of whistle-blowing intention and behavior, data was collected through interviews using questionnaires with accounting staff at the Public Accounting Firm (KAP) in Semarang City who were the research respondents. The collected data is the database to be analyzed using the Structural Equation Modeling (SEM) approach in order to test the model and the influence between variables.

The results of statistical tests conducted in this study using empirical data show that the occurrence of whistle-blowing behavior is statistically explained by whistle-blowing intention. The results of this study also show that whistle-blowing intention by respondents is statistically influenced by ethical orientation and reporting channels.

Keywords: *ethical orientation, reporting channel, whistle-blowing*

PENDAHULUAN

Menurut Coopers (2007), *whistleblowing* dapat digunakan sebagai pendekatan yang efektif dan konsisten untuk melakukan deteksi adanya kecurangan secara dini melalui sumber eksternal seperti hotline maupun tip-off. Penelitian Zarefar & Arfan (2017) menyatakan bahwa *whistleblowing* dapat digunakan untuk mencegah penipuan yang efektifitasnya mencapai 65%. Studi Rizqulloh et al (2020) juga menyatakan bahwa *whistleblowing* menjadi mekanisme yang tepat terkait pelaporan adanya kecurangan.

Ethics Resource Center (2012), Ethics Resource Center (2013), Hudson Employment Index (2005), Miceli, Near, & Dworkin (2008) menyatakan tidak semua kecurangan akuntansi yang teramati dapat dilaporkan. Peran perilaku *whistleblowing* dalam mencegah tindak kecurangan akuntansi di dalam perusahaan mendorong peneliti melakukan kajian-kajian empiris untuk dapat mempromosikan atau mempopulerkan perilaku *whistleblowing* (Keil, Tiwana, Sainsbury & Sneha, 2010). Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2010), Dyck, Morse, & Zingales (2010) menyatakan bahwa perilaku *whistleblowing* dianggap sebagai pendekatan yang paling efektif untuk mendeteksi secara dini adanya kecurangan akuntansi. The Ethics Resource Center (2013) menemukan bahwa dari 41% karyawan yang menemukan terjadinya kesalahan atau kecurangan akuntansi di dalam perusahaannya dan hanya 8%-nya yang melaporkan dan 33%-nya hanya diam. Fenomena

tersebut mendorong dilakukannya studi-studi untuk memetakan dan mengkaji secara empiris mengenai faktor-faktor yang dapat mendorong intensi/niat dan perilaku *whistleblowing*.

Berbagai penelitian telah dilakukan untuk menguji secara empiris mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi intensi/niat (Hidayati & Pustikaningsih, 2016; Adli & Dewi, 2017; Alleyne, Charles-Soverall, Broome & Pierce, 2017; Hanif & Odiatma, 2017; Alleyne, Haniffa & Hudaib, 2019; Indriani, Yulia, Nadirsyah & Ariska, 2019; Ahmad, Ciupac-Ulici, & Beju, 2021) dan perilaku *whistleblowing* (Rustiarini, & Ni Made Sunarsih, 2017; Yang, 2020).

Menurut Gao & Brink (2017), studi-studi yang telah dilakukan tersebut masih memiliki celah yang mendorong perlunya dilakukan kajian empiris kembali. Celah penelitian yang pertama adalah bahwa faktor yang diteliti menghasilkan hasil yang belum konklusif serta faktor-faktor tersebut belum dipetakan berdasarkan karakteristik individual, situasional dan organisasional. Berdasarkan fenomena empiris dan celah penelitian dari hasil penelitian terdahulu maka masalah penelitian yang dirumuskan adalah belum adanya model empiris komprehensif yang mampu menjelaskan rendahnya perilaku *whistleblowing*.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Whistle-Blowing

Whistleblowing adalah tindakan seorang pekerja yang memutuskan untuk melapor kepada kekuasaan internal atau eksternal tentang hal-hal ilegal dan tidak etis yang terjadi di lingkungan kerja atau organisasi. Miceli, Near & Dworkin (2008) mendefinisikan *Whistleblowing* sebagai pengungkapan oleh anggota organisasi (mantan atau yang masih menjadi anggota) atas suatu praktik-praktik illegal, tidak bermoral, atau tanpa legitimasi dibawah kendali pimpinan kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan. Menurut Vadera et al. (2009) dalam Gottschalk (2011), *whistleblowing* adalah pengungkapan oleh anggota organisasi (atau mantan) ilegal, tidak bermoral, atau praktik-praktik tidak sah di bawah kendali pemberi kerja mereka, kepada orang-orang atau organisasi yang mungkin dapat mempengaruhi tindakan.

Menurut Effendi (2016) *Whistleblowing* adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau perbuatan yang melawan hukum yang dapat merugikan perusahaan atau organisasi maupun pemangku kepentingan, yang disampaikan oleh pihak internal/eksternal kepada pemimpin perusahaan yang selanjutnya dapat dilakukan tindakan atas pelanggaran tersebut. Dijelaskan pula oleh Graham (1986) dalam Elias (2008), bahwa *whistleblowing* dilakukan dengan melihat seberapa besar keseriusan dari sebuah kasus, tanggung jawab pelapor dalam melaporkan kasus kecurangan dan menganalisa kerugian yang ditimbulkan dari tindakan kecurangan tersebut.

Orientasi Etika (*Ethical Orientation*)

Forsyth (1980) menyatakan bahwa orientasi etika merupakan tujuan utama dari perilaku profesional yang berkaitan erat dengan moral dan nilai-nilai yang berlaku. Filosofi moral individu atau orientasi etika merupakan salah satu faktor yang bertujuan untuk menjelaskan perbedaan dalam pengambilan suatu keputusan etis (Elias, 2002). Orientasi yang dimiliki individu dipengaruhi oleh dua karakteristik utama yaitu idealisme dan

relativisme, pada dasarnya kedua konsep ini tidak berlawanan namun menunjukkan dua skala terpisah yang dijelaskan sebagai berikut:

1. Orientasi Etika Idealisme Idealisme mengacu pada sesuatu yang dipercayai individu bahwa semua tindakan yang akan dilakukan tidak bertentangan atau keluar dari nilai-nilai moral yang ada (Forysth, 1980). Seorang idealis berprinsip bahwa merugikan orang lain merupakan hal yang sangat mudah untuk dihindari dan mereka tidak akan melakukan tindakan yang berkonsekuensi negatif (Dzakirin, 2017). Saat memasuki dunia kerja nantinya seorang idealis akan selalu berperilaku etis dalam setiap tindakan yang akan dilakukannya. Hal ini menjadikan individu dengan tingkat idealisme tinggi menjadi calon whistleblower potensial (Putra, 2013).
2. Orientasi Etika Relativisme Berbanding terbalik dengan idealisme, Forsyth (1980) menyatakan bahwa relativisme merupakan sikap penolakan nilai-nilai moral yang absolut dalam mengarahkan perilaku karena mempertimbangkan beberapa nilai dari dalam dirinya maupun lingkungan sekitar. Seorang Relativis meyakini tiap individu maupun kelompok memiliki keyakinan etis yang berbeda. Dalam penalaran moral seorang individu, ia akan mengikuti standar moral yang berlaku dalam masyarakat dimanapun ia berada.

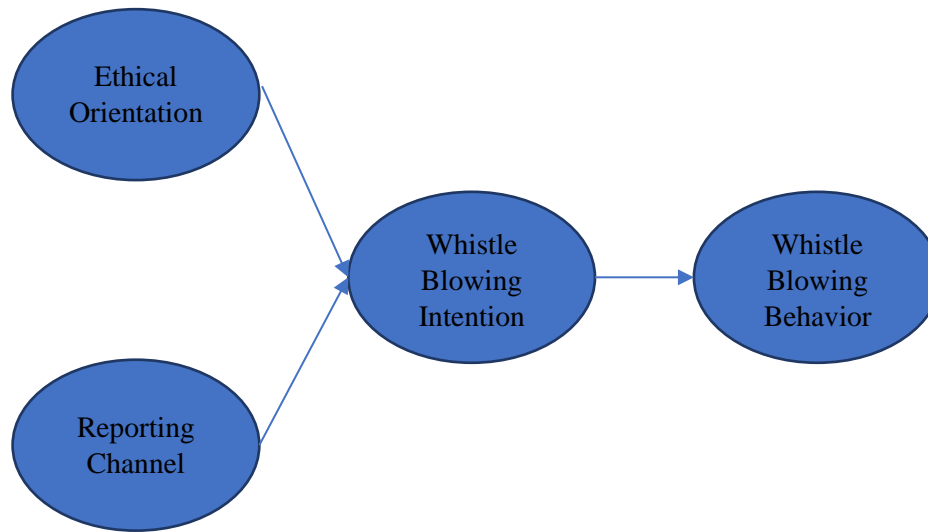
Reporting Channel

Reporting channel atau saluran pengungkapan merupakan jalur untuk menyampaikan adanya kecurangan oleh whistleblower. Saluran pelaporan ini telah diatur dalam Sarbanes-Oxley Act 2002, Section 301 dan 806 yang dirancang khusus untuk mendukung whistleblowing dan melindungi whistleblower dari adanya ancaman retaliasi (Putri, 2016). Dalam section 301 dan 806 ini meminta komite audit dari direksi perusahaan yang telah *go public* untuk memasang saluran pelaporan anonim. Menurut Park et al (2008), reporting channel dibagi ke beberapa tipe yaitu formal dan nonformal, anonim dan non-anonim, internal dan eksternal. Saluran pelaporan secara anonim atau anonymous reporting channel merupakan pelaporan kecurangan oleh karyawan atau pekerja dengan tidak menyebutkan identitas dari pelapor, sedangkan non-anonymous reporting channel (saluran pelaporan non-anonim) adalah pelaporan kecurangan oleh karyawan atau pekerja dengan formulir yang menyebutkan identitas pelapor.

Kerangka Pemikiran

Berdasarkan keterpengaruhan antar variabel yang diperkuat dengan dukungan penelitian terdahulu, dikembangkan model empiris untuk penelitian ini yang tersaji dalam gambar berikut:

Gambar 1
Kerangka Pemikiran



Hipotesis

2.1.1 Pengaruh Ethical Orientation terhadap Whistle-Blowing Intention

Orientasi etika merupakan tujuan utama dari perilaku profesional yang berkaitan erat dengan moral dan nilai-nilai yang berlaku. Orientasi yang ada di individu dipengaruhi oleh dua karakteristik utama yaitu idealisme dan relativisme (Foryst, 1980). Idealisme yang dimiliki individu berusaha memastikan tindakan yang dilakukan sesuai dengan nilai moral yang justru berkebalikan dengan relativisme. Menurut Cullen et al. (2003) anggota organisasi dengan karakter egoism akan memandang bahwa organisasi mengizinkan mereka untuk memaksimalkan kepentingan pribadi, sehingga selama tindakan whistleblowing tidak berdampak baik kepada individu, mereka cenderung tidak akan melaksanakannya. Penelitian Ahmad et al. (2015) menunjukkan keinginan seseorang melakukan whistleblowing dipengaruhi secara kuat oleh pandangan etika seseorang. Organisasi dengan karakteristik egoism yang tinggi, anggota organisasi akan cenderung tidak melaksanakan tindakan whistleblowing.

Di organisasi dengan *ethical climate-benevolence*, anggota organisasi akan menyikapi suatu peristiwa dengan memperhatikan kesejahteraan bagi orang lain. Mereka akan menolak suatu kondisi yang tidak etis dengan memperhatikan orang lain, organisasi, dan permasalahan yang melanggar ketentuan dari organisasi tersebut. Penelitian Lavena (2016) menunjukkan bahwa kemauan untuk melakukan whistleblowing sangat terkait dengan norma pegawai itu sendiri dan motif dalam bekerja. Whistleblowing akan dipandang sebagai suatu cara untuk menyelamatkan orang lain, organisasi, dan nilai-nilai dalam organisasi itu sendiri. Organisasi dengan karakteristik benevolence yang kuat, anggota organisasi akan cenderung melaksanakan tindakan whistleblowing.

Berdasarkan uraian di atas, dikembangkan hipotesis berikut ini:

H1: Ethical orientation berpengaruh positif terhadap whistle-blowing intention

2.1.2 Pengaruh Reporting Channel terhadap Whistle-Blowing Intention

Reporting channel atau saluran pelaporan merupakan jalur bagi pelapor untuk melaporkan adanya kecurangan. Menurut Park dkk. (2007) reporting channel dibagi ke beberapa tipe yaitu formal dan nonformal, anonim dan non-anonim, internal dan eksternal. Menurut penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Putri (2016) mengatakan bahwa saluran pelaporan anonim dalam model struktural lebih efektif daripada saluran pelaporan non-anonim. Selain itu pada penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Johansson dan Carey (2015), Kaplan dkk. (2012), Utami dkk. (2020), Harahap dkk. (2020), dan Jenkel dan Haen (2012) mengatakan bahwa niat seseorang melakukan whistleblowing akan meningkat ketika melaporkan melalui anonymous reporting channel daripada non-anonymous reporting channel. Berbeda dalam penelitian oleh Pope dan Lee (2013) serta Assari dan Dwita (2020) yang mengatakan bahwa ketersediaan anonymous reporting channel tidak berpengaruh terhadap niat seseorang dalam melakukan *whistleblowing*.

Berdasarkan uraian di atas, dikembangkan hipotesis berikut ini:

H2: Reporting channel berpengaruh positif terhadap whistleblowing intention

2.1.3 Pengaruh Whistle-Blowing Intention terhadap Whistle-Blowing Behavior

Niat (*intention*) adalah keinginan kuat untuk melakukan sesuatu yang berasal dari dalam diri (Kreshastuti & Prastiwi (2014)). Niat akan mempengaruhi perilaku karena sebelum melakukan perilaku niat harus muncul terlebih dahulu untuk mendorong individu melakukan perilaku. Tanpa adanya niat maka perilaku tersebut tidak akan terjadi. Niat dapat berubah karena perbedaan waktu. Semakin lebar jarak interval waktu maka semakin mungkin terjadi perubahan niat.

Berdasarkan uraian di atas, dikembangkan hipotesis berikut ini:

H3: Whistle-blowing intention berpengaruh positif terhadap whistle-blowing behavior

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian dalam penelitian ini adalah pegawai accounting di Kantor Akuntan Publik (KAP) di Kota Semarang. Sampel ditentukan dengan menggunakan Non Probability Sampling dengan pendekatan purposive sampling dengan kriteria berikut ini:

1. Responden merupakan akuntan di KAP yang berada di Kota Semarang
2. Telah memiliki pengalaman kerja minimal 3 tahun di bidang yang sama.

Hair, dkk dalam Ferdinand (2005) menyatakan bahwa ukuran sampel yang sesuai untuk teknik analisis data dengan pendekatan SEM dan teknik estimasi Maximum Likelihood maka jumlah sampel yang disyaratkan adalah sejumlah 100-200.

Metode Pengumpulan Data

Untuk mengumpulkan data penelitian, kuesioner dipilih sebagai metode pengumpulan data dalam penelitian ini. Tipe pertanyaan dalam kuesioner adalah pertanyaan tertutup dimana responden diminta untuk membuat pilihan diantara serangkaian alternatif yang diberikan oleh peneliti (Sekaran, 2006). Skala data jawaban responden atas pertanyaan penelitian dengan menggunakan *Agree-Disagree Scale* yang menghasilkan jawaban sangat tidak setuju – jawaban sangat setuju dalam rentang nilai 1 s/d 7 (Ferdinand, 2006).

Pengembangan Indikator Variabel Penelitian

Variabel ethical orientation, reporting channel, niat whistle-blowing dan perilaku whistle-blowing yang diteliti dalam studi ini merupakan variabel laten. Variabel-variabel tersebut tidak dapat diukur secara langsung sehingga memerlukan indikator sebagai item pengukur variabel. Berikut pengembangan indikator pengukur untuk masing-masing variabel penelitian.

Tabel 1
Pengembangan Indikator Variabel Penelitian

Variabel Penelitian	Indikator
Ethical Orientation	1. Tidak melakukan tindakan bertentangan
	2. Tidak menimbulkan kerugian bagi pihak lain
	3. Berpegang pada nilai-nilai diri
	4. Berpegang pada nilai-nilai sosial
	5. Berpegang pada aturan profesi
	Sumber: Forsyth (1980)
Reporting Channel	1. Ketersediaan saluran anonym dan non-anomin
	2. Ketersediaan saluran formal dan nonformal
	3. Ketersediaan saluran internal dan eksternal
	4. Perlindungan bagi whistle-blower
	Sumber: Park et al (2008)
Niat Whistle blowing	1. Mencari informasi akurat
	2. Mengumpulkan bukti
	3. Dorongan untuk membuat laporan
	Sumber: Dikembangkan untuk penelitian ini (2023)
Perilaku Whistle blowing	1. Mendokumentasikan informasi akurat
	2. Mendokumentasikan bukti
	3. Melakukan pelaporan kecurangan
	Sumber: Dikembangkan untuk penelitian ini (2023)

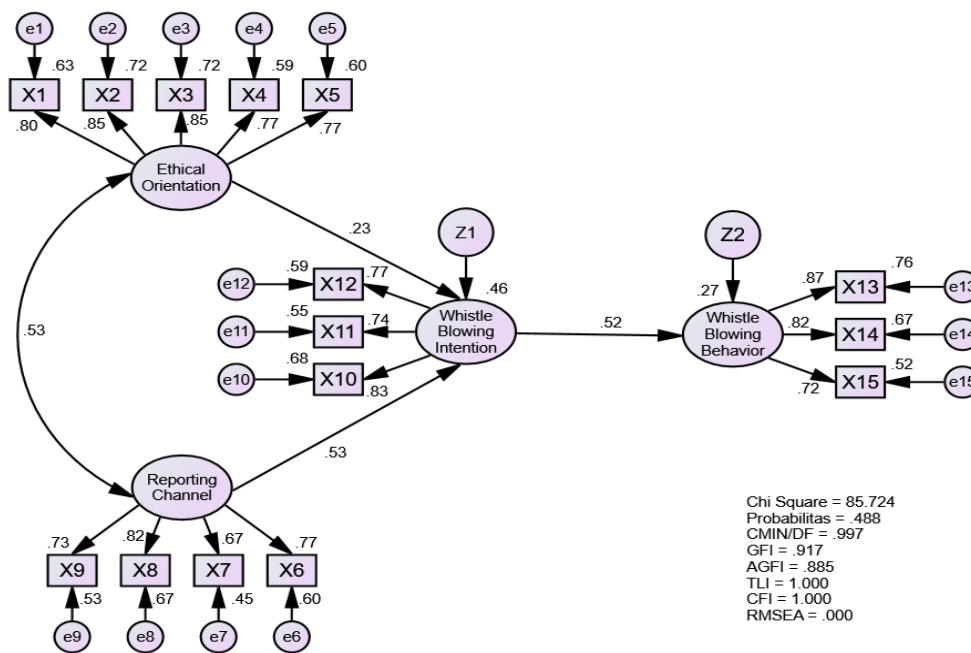
Teknik Analisis Data

Untuk menguji model dan hubungan yang dikembangkan dalam penelitian ini diperlukan suatu teknik analisis. Adapun teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Structural Equation Modeling* (SEM) yang dioperasikan melalui progam AMOS.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Setelah dilakukan analisis terhadap tingkat unidimensionalitas dari dimensi-dimensi/indikator-indikator pembentuk variabel laten yang diuji dengan *confirmatory factor analysis*, analisis selanjutnya adalah analisis *Structural Equal Modeling* (SEM) secara full model. Adapun hasil pengolahan data untuk analisis full model SEM dijelaskan di bawah ini.

Gambar 2
Pengujian Model Penelitian



Sumber : Data primer yang diolah, 2023

Adapun hasil pengujian kelayakan pada model penelitian yang dikembangkan dalam penelitian ini, disajikan dalam Tabel berikut ini.

Tabel 2
Hasil Pengujian Kelayakan Model Penelitian

<i>Goodness of Fit Indeks</i>	<i>Cut off Value</i>	Hasil	Evaluasi Model
Chi-Square (df = 86)	< 108,647	85,724	Baik
Probability	≥ 0.05	0,488	Baik
CMIN/DF	≤ 2.00	0,997	Baik
GFI	≥ 0.90	0,917	Baik
AGFI	≥ 0.90	0,885	Marginal
TLI	≥ 0.95	1,000	Baik

CFI	≥ 0.95	1,000	Baik
RMSEA	≤ 0.08	0,000	Baik

Sumber: Data primer yang diolah, 2023

Berdasarkan hasil pengujian kelayakan model yang disajikan dalam Tabel di atas menunjukkan bahwa secara keseluruhan kriteria pengujian dalam kategori baik atau memenuhi kriteria penilaian yang dipersyaratkan. Pada uji *Chi-Square*, sebuah model akan dianggap baik jika hasilnya menunjukkan nilai *Chi-Square* hitung yang lebih kecil dari nilai *Chi-Square* tabel. Semakin *Chi-Square* hitung yang lebih kecil dari nilai *Chi-square* tabel menunjukkan bahwa semakin baik model tersebut berarti tidak ada perbedaan antara estimasi populasi dengan sampel yang diuji.

Pengujian model penelitian yang dikembangkan dalam studi ini dengan menggunakan data empiris menghasilkan nilai *Chi-Square* hitung sebesar 85,724 dengan nilai probabilitas sebesar 0,488. Nilai Chi Square table untuk penelitian ini pada df sebesar 86 adalah 108,647. Oleh karena nilai *Chi-Square* hitung (85,724) lebih kecil dari nilai kritis/tabelnya (108,647) maka dapat disimpulkan bahwa model empiris mengenai whistle-blowing behavior yang dikembangkan dalam studi ini tidak berbeda dengan populasi yang diestimasi atau dengan kata lain, model dianggap baik (diterima).

Pengujian Hipotesis

Setelah melakukan penilaian terhadap asumsi-asumsi yang ada pada SEM, selanjutnya akan dilakukan pengujian hipotesis sebagaimana diajukan pada bab terdahulu. Pengujian keempat hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini dilakukan dengan menganalisis nilai *Critical Ratio* (CR) dan probabilitas dari suatu hubungan kausalitas. Pengujian hipotesis penelitian dilakukan dengan menggunakan kriteria pengujian sebagai berikut:

- a. Jika nilai *Critical Ratio* (CR) $> 1,980$ atau nilai probability $< 0,05$ maka dapat disimpulkan bahwa H_a dapat diterima
- b. Jika nilai *Critical Ratio* (CR) $< 1,980$ atau nilai probability $> 0,05$ maka dapat disimpulkan bahwa H_a ditolak

Tabel 3
Pengujian Hipotesis

	Std Estimate	Estimate	S.E.	C.R.	P
Whistle_Blowing_Intention <--- Ethical_Orientation	.229	.238	.112	2.126	.033
Whistle_Blowing_Intention <--- Reporting_Channel	.530	.521	.115	4.534	***
Whistle_Blowing_Behavior <--- Whistle_Blowing_Intention	.522	.589	.119	4.972	***

Sumber: Data primer yang diolah, 2023

1. Pengujian Pengaruh Ethical Orientation terhadap Whistle-Blowing Intention

Studi ini melakukan pengujian empiris pada variable ethical orientation dan variabel whistle-blowing intention. Pengujian terhadap kedua variabel tersebut menghasilkan nilai CR sebesar 2,126 dan nilai signifikansi sebesar 0,033. Oleh karena

nilai CR hitung (2,126) > CR table (1,980) dan nilai signifikansi (0,033) < 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa H₀ ditolak dan H_a diterima. Artinya, ethical orientation terbukti berpengaruh positif signifikan terhadap whistle-blowing intention.

2. Pengujian Pengaruh Reporting Channel terhadap Whistle-Blowing Intention

Studi ini melakukan pengujian empiris pada variable reporting channel dan variabel whistle-blowing intention. Pengujian terhadap kedua variabel tersebut menghasilkan nilai CR sebesar 4,534 dan nilai signifikansi sebesar 0,000. Oleh karena nilai CR hitung (4,534) > CR table (1,980) dan nilai signifikansi (0,000) < 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa H₀ ditolak dan H_a diterima. Artinya, reporting channel terbukti berpengaruh positif signifikan terhadap whistle-blowing intention.

3. Pengujian Pengaruh Whistle-Blowing Intention terhadap Whistle-Blowing Behavior

Studi ini melakukan pengujian empiris pada variable whistle-blowing intention dan variabel whistle-blowing behavior. Pengujian terhadap kedua variabel tersebut menghasilkan nilai CR sebesar 4,972 dan nilai signifikansi sebesar 0,000. Oleh karena nilai CR hitung (4,972) > CR table (1,980) dan nilai signifikansi (0,000) < 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa H₀ ditolak dan H_a diterima. Artinya, whistle-blowing intention terbukti berpengaruh positif signifikan terhadap whistle-blowing behavior.

Analisa Pengaruh

Analisa pengaruh dilakukan untuk menganalisis kekuatan pengaruh antar konstruk baik pengaruh yang langsung maupun pengaruh tidak langsung Efek langsung (*direct effect*) tidak lain adalah koefisien dari semua garis koefisien dengan anak panah satu ujung. Efek tidak langsung (*indirect effect*) adalah efek yang muncul melalui sebuah variabel antara.

Tabel 4
Standardized Direct Effects

	Reporting Channel	Ethical Orientation	Whistle Blowing Intention
Whistle_Blowing_Intention	.530	.229	.000
Whistle_Blowing_Behavior	.000	.000	.522

Sumber: Data Primer yang Diolah, 2023

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dapat diketahui bahwa whistle-blowing intention dapat dijelaskan oleh dua variabel eksogen, yaitu ethical orientation dan reporting channel. Dengan melakukan analisis pengaruh langsung dapat diketahui nilai koefisien pengaruh langsung dari masing-masing variabel tersebut, yaitu ethical orientation menghasilkan koefisien sebesar 0,229 sedangkan reporting channel menghasilkan koefisien sebesar 0,530 maka dapat disimpulkan bahwa reporting channel merupakan variabel yang memiliki pengaruh paling besar dalam menjelaskan variasi yang terjadi pada whistle-blowing intention.

Pada analisis pengaruh juga dapat diketahui nilai koefisien pada variabel-variabel whistle-blowing intention yang secara statistic terbukti mempengaruhi whistle-blowing behavior dengan koefisien pengaruh sebesar 0,522.

KESIMPULAN

Peran perilaku *whistleblowing* dalam mencegah tindak kecurangan akuntansi di dalam perusahaan mendorong peneliti melakukan kajian-kajian empiris untuk dapat mempromosikan atau mempopulerkan perilaku *whistleblowing*. Berangkat dari fenomena tersebut, studi ini melakukan kajian empiris terhadap variabel ethical orientation, reporting channel, whistle blowing intention dan whistle blowing behavior dengan menggunakan data empiris. Hasil dari studi tersebut menghasilkan tiga simpulan penelitian berikut ini:

1. Bahwa ethical orientation secara statistic terbukti berpengaruh positif signifikan terhadap whistle-blowing intention, artinya jika ethical orientation meningkat maka akan meningkatkan pula whistle-blowing intention responden.
2. Bahwa reporting channel secara statistic terbukti berpengaruh positif signifikan terhadap whistle-blowing intention, artinya jika reporting channel meningkat maka akan meningkatkan pula whistle-blowing intention responden.
3. Bahwa whistle-blowing intention secara statistic terbukti berpengaruh positif signifikan terhadap whistle-blowing behavior, artinya jika whistle-blowing intention meningkat maka akan meningkatkan pula whistle-blowing behavior responden.

Perumusan saran penelitian didasarkan pada temuan penelitian yang menunjukkan bahwa reporting channel memiliki pengaruh dominan terhadap whistle-blowing intention. Berikut ini saran yang dirumuskan berkaitan dengan reporting channel

Tabel 5
Saran Reporting Channel

Indikator	Saran
X6: Ketersediaan saluran anonym dan non-anomin	<ul style="list-style-type: none">- Lembaga perlu menyiapkan saluran anonym dan non-anomin maupun formal dan nonformal untuk menyalurkan temuan auditor- Jaminan kerahasiaan dan keamanan pelapor
X7: Ketersediaan saluran formal dan nonformal	
X8: Ketersediaan saluran internal dan eksternal	
X9: Perlindungan bagi whistle-blower	

Sumber: Dikembangkan untuk penelitian ini, 2023

REFERENSI

- Ahmad, S. H., Buniamin, M. A. A., dan Mahali, M. F. M. (2015) "Ethical Reasoning as Contextual Predictor of Whistle-Blowing Intention". *Journal of Administrative Science*, 12(1), 35-46.
- Assari, L., & Dwita, S. (2020). Pengaruh Jalur Pelaporan Dan Retaliasi Terhadap Niat Seseorang Melakukan Whistleblowing. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 2(4), 3610–3627.
- Bame-Aldred, C., Sweeney, J. T., dan Seifert, D. 2007. An examination of the effectiveness of SarbanesOxley whistleblower protection. *Journal of Forensic Accounting*. Vol. 8, pp. 105–118.
- Brandon, D. M., Long, J. H., Loraas, T. M., Mueller-Phillips, J., & Vansant, B. (2013). Online instrument delivery and participant recruitment services: Emerging opportunities for behavioral accounting research. *Behavioral Research in Accounting*, 26(1), 1-23.
- Brink, A. G., Lowe, D. J., & Victoravich, L. M. (2017). The public company whistleblowing environment: Perceptions of a wrongful act and monetary attitude. *Accounting and the Public Interest*, 17(1), 1-30.
- Brown, J. O., Hays, J., & Stuebs, M. T. (2016). Modeling accountant whistleblowing intentions: Applying the theory of planned behavior and the fraud triangle. *Accounting and the Public Interest*, 16(1), 28–56.
- Cullen, J. B., Parboteeah, K. P., dan Victor, B. (2003) "The effects of ethical climates on organizational commitment: A two-study analysis". *Journal of Business Ethics*, 46(2), 127-141.
- Elias, R. (2008). Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. *Managerial Auditing Journal*, 23(3), 283–294. <https://doi.org/10.1108/02686900810857721>
- Elias, R. Z. (2002). Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants. *Journal of Business Ethics*, 40, 33-45.
- Finn, D. W. 1995. Ethical decision making in organizations: A management employee-organization whistleblowing model. *Research on Accounting Ethics*, 1(1), 291–313
- Forsyth, D. R. (1980). A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39(1), 175-184.
- Gottschalk, Petter, 2011. Pencegahan Kejahatan Keraf Putih: Peran Akuntansi. *Journal of Forensic & Investigative Accounting* Vol. 3. Issue 1.
- Gottshalk, P. (2011). Pencegahan Kejahatan Keraf Putih: Peran Akuntansi. *Journal of Forensic & Investigate Accounting*, 3(1)
- Hanif, R. A., & Odiatma, F. (2017). Pengaruh Personal Cost Reporting , Status Wrong Doer, dan Tingkat Keseriusan Kesalahan terhadap Whistleblowing Intention. *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 10(1), 11–20.
- Harahap, H. F., Misra, F., & Firdaus, F. (2020). Pengaruh Jalur Pelaporan dan Komitmen Religius terhadap Niat Melakukan Whistleblowing: Sebuah Studi Eksperimen. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 5(1), 130-150
- Hardianto, R., Hidayati, N., & Junaidi, J. (2013). Analisis Komitmen Profesional dan Sosialisasi Antisipatif serta Hubungannya dengan Whistleblowing (Studi Persepsi Mahasiswa Akuntansi Universitas Islam Malang). *Jurnal Riset Akuntansi*, 7(04).
- Herusetya, Antonius. 2002. Dampak Undang-Undang Sarbanes Oxley 2000 Terhadap Profesi Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi Krida Wacana*
- Hidayat, Widi dan Nugroho, Argo Adhi. 2010. Studi empiris theory of planned behavior dan pengaruh kewajiban moral pada perilaku ketidakpatuhan pajak wajib pajak orang pribadi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 12, No. 2, pp 82-93

- Hidayati, T. H., & Pustikaningsih, A. (2016). Pengaruh Komitmen Profesi Dan Self Efficacy Terhadap Niat Untuk Melakukan Whistle Blowing. *Nominal, Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen*, 5(1). <https://doi.org/10.21831/nominal.v5i1.11479>
- Hooks, K. L., Kaplan, S. E., Schultz, J. J., & Ponemon, L. A. (1994). Enhancing Communication to Assist in Fraud Prevention and Detection. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13 (2), 86-117. Retrieved from <https://search.proquest.com/openview/2ab4224e7cc1854f1bd3c6d69415a8fb/1?pq-origsite=gscholar&cbl=31718>
- Jenkel, I., & Haen, J. J. (2012). Influences on Students' Decisions to Report Cheating: A Laboratory Experiment. *Journal of Academic Ethics*, 10(2), 123–136
- Johansson, E., & Carey, P. (2015). Detecting Fraud: The Role of the Anonymous Reporting Channel. *Journal of Business Ethics*, 139(2), 391–409
- Jubb, P. B. (2000). Auditors as whistleblowers. *International Journal of Auditing*, 4(2), 153–167.
- Kaplan, S. E. and Whitecotton, S. M., 2001. An Examination of Auditors' Reporting Intentions When Another Auditor Is Offered Client Employment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20 (1), 45-63.
- Kreshastuti, Destriana Kurnia dan Prastiwi, Andri (2014). “ Analisis Faktor-faktor yang mempengaruhi Intensi Auditor Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing. Tesis. Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
- Lavena, C. F. (2016) “Whistle-blowing: individual and organizational determinants of the decision to report wrongdoing in the federal government”. *The American Review of Public Administration*, 46(1), 113-136.
- Miceli, M. P., Near, J. P., dan Dworkin, T. M. (2008). *Whistle-blowing in organizations*. New York: Routledge
- Nouri, Hossein, and Robert James Parker. 2020. “Turnover in Public Accounting Firms: A Literature Review.” *Managerial Auditing Journal* 35 (2): 294–321. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2018-1823>.
- Pangesti, M. Y. (2014). "Persepsi Intensitas Moral Dalam Proses Pembuatan Keputusan Moral". *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 3(10), 1–19.
- Park, H., Blenkinsopp, J., Oktem, M. K., & Omurgonulsen, U. (2007). Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms of Whistleblowing: A Comparison of South Korea, Turkey, and the U.K. *Journal of Business Ethics*, 82(4), 929–939
- Parker, Robert J, and James M Kohlmeyer. 2005. “Organizational Justice and Turnover in Public Accounting Firms: A Research Note.” *Accounting, Organizations and Society* 30 (4): 357–69. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.05.001>.
- Ponemon, L. A. (1994). Comment: Whistleblowing as an Internal Control Mechanism: Individual and Organizational Consideration. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 118–130.
- Pope, K. R., & Lee, C. C. (2013). Could the Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act of 2010 be Helpful in Reforming Corporate America? An Investigation on Financial Bounties and Whistle-Blowing Behaviors in the Private Sector. *Journal of Business Ethics*, 112(4), 597–607.
- Pujiningsih, S., & Sulastri. (2012). Sikap Akuntan Pendidik Terhadap Pengungkapan Aktivitas Sosial Perusahaan. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 1(3).
- Putra, A. (2014). "Pengujian Personal Financial Behavior, Planned Behavior terhadap Self Control Behavior dengan Theory Planned of Behavior". *Jurnal Ilmiah Wahana Akuntansi*, 9(1), 1–19
- Putri, C. (2016). Pengaruh Jalur Pelaporan dan Tingkat Religiusitas terhadap Niat Seseorang Melakukan Whistleblowing. *Journal of Accounting and Investment*, 17(1), 42-52.

- Reckers, et al. 2010. The Influence of Dispositional Affect on Whistle-blowing. *Advances in Accounting incorporating Advance in international Accounting* 26, 259-269.
- Rustiarini, Ni Wayan, and Ni Made Sunarsih. 2017. "Factors Influencing the Whistleblowing Behaviour: A Perspective from the Theory of Planned Behaviour." *Asian Journal of Business and Accounting* 10 (2): 187–214. <https://ajap.um.edu.my/index.php/AJBA/article/view/9771>.
- Rustiarini, Ni Wayan, dan Sunarsih. 2015. *Fraud dan Whistleblowing: Pengungkapan Kecurangan Akuntansi oleh Auditor Pemerintah*. Jurnal SNA XVIII
- Samuels, J. A. ., & Pope, K. R. (2014). "Are Organizations Hindering Employee Whistleblowing?". *Journal of Accountancy*, 218(6), 42–44.
- Toolami, Babak Nejad, Fraydoon Rahnmay Roodposhti, Hashem Nikoomaram, and Hamidreza Vakilifard. 2020. "Whistleblowing Intentions for Accounting Fraud between Accountants in the Private and Public Sectors Based on Procedural, Pnteractive, and Distributive Justice." *Journal of Financial Accounting Knowledge* 6 (4): 1–29. http://jfak.journals.ikiu.ac.ir/mobile/article_1949_c8cabb31754fa13387ac3cfad8871f6.pdf.
- Tuan Mansor, T. M., Mohamad Ariff, A., & Hashim, H. A. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1033–1055. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2484>
- Urumsah, D., Syahputra, B. E., & Wicaksono, A. P. (2018). Whistle-blowing Intention: The Effects of Moral Intensity, Organizational and Professional Commitment. *Jurnal Akuntansi*, 22(3), 354-367.
- Utami, N. M. M. A., Irianto, G., & Prihatiningtias, Y. W. (2020). Analyzing the effect of financial reward, personal cost and reporting channel on whistleblowing intentions utilizing an Nurhalizah; *Saud / Reviu Akuntansi dan Bisnis Indonesia*, 5(2), 164-184. 184 experimental study. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 9(2), 125–132
- Wahyuningsih, W. (2016). Pengaruh Pemberian Reward, Komitmen Organisasi, Gender, dan Masa Kerja terhadap Whistleblowing (Studi Empiris pada Kamtor PT. PLN (Persero) Wilayah Sumatra Barat). *Jurnal Akuntansi*, 4(1), 1–22. Retrieved from <http://ejournal.unp.ac.id/students/index.php/akt/article/viewFile/2363/1872>
- Wardani, A., Sulhani. 2017. Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi sistem whistleblowing di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Riset*, Vol 6, No 1, 2017, pp: 28 – 42.
- Wijayanti, Dwi Marlina, and Fachmi Pachlevi Yandra. 2020. "The Role of Incentives, Emotional Connection, and Organizational Justice in Establishing an Effective Whistleblowing System: An Experimental Study." *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis* 7 (1): 51–68. <https://doi.org/10.24815/jdab.v7i1.14178>.
- Wilson, A. B. (2018). Audit firm tenure, auditor familiarity, and trust: Effect on auditee whistleblowing reporting intentions. *International Journal of Auditing*, 22(2), 113–130. <https://doi.org/10.1111/ijau.12108>
- Yang, L. (2020). The effects of retaliation on whistleblowing intentions in China banking industry. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16(2), 215–235. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2019-0049>
- Zakaria, M. (2020). Adopting the planned behavioural theory in predicting whistleblowing intentions among indonesian public officials. *Management and Accounting Review*, 19(3), 25–47.
- Zarefar, A., & Arfan, T. (2017). Efektifitas Whistleblowing System Internal. *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 10(2), 25–33.