

## DETERMINAN NIAT MELAKSANAKAN WHISTLEBLOWING INTERNAL PADA PEGAWAI KANTOR PELAYANAN PAJAK PRATAMA SURABAYA GUBENG

Yunita Haripuspita Amir<sup>1</sup>, Hero Priono<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pembangunan Nasional Jawa Timur

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pembangunan Nasional Jawa Timur

Email: [yunitahrps@gmail.com](mailto:yunitahrps@gmail.com)

### ABSTRACT

*Whistleblowing system is designed to report violations or fraud that occur within an organization, however, it is often found that there are various obstacles that can prevent someone to become a whistleblower. A similar phenomenon occurs at the Surabaya Gubeng Pratama Tax Service Office, there are tax employees who are reluctant to carry out internal whistleblowing even though it is not significant. The population in this study is the tax employees who work at KPP Pratama Surabaya Gubeng totaling 109 people. The sampling technique used is simple random sampling, where the minimum sample size is based on Slovin, which is a minimum of 52 samples. This study was analyzed using the Partial Least Square (PLS) approach with the SmartPLS version 2.0.m3. The findings of this study are 1) awareness of employees work independently and carry out main tasks efficiently will encourage tax employees to report these violations to the right person, 2) awareness of employees an active role in increasing work productivity will let management top to find out violations, 3) The higher of employees complies with the rules and professional standards, higher report to supervisor regarding the violation, 4) seriousness of the violation will encourage employees to report the violation to the right person, 5) High or low the status of the violator will not affect the intention to carry out internal whistleblowing will encourage the tax employee to use the reporting channel, and 6) threat of the employees may receive will encourage the employees to use reporting channels.*

**Keywords:** *Ethical Climate-Egoism, Ethical Climate-Benevolence, Ethical Climate-Principle, Seriousness Level of Violations, Violators Status, Personal Cost, Intention to Implement Internal Whistleblowing*

### ABSTRAK

Whistleblowing system merupakan suatu sistem yang dirancang untuk melaporkan pelanggaran atau kecurangan yang terjadi dalam sebuah organisasi, akan tetapi seringkali ditemukan adanya berbagai hambatan yang dapat mencegah seseorang untuk mau menjadi whistleblower. Fenomena serupa juga terjadi pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Surabaya Gubeng yaitu masih terdapat pegawai pajak yang enggan melaksanakan *whistleblowing internal* meskipun tidak signifikan. Populasi dalam penelitian ini adalah para pegawai pajak yang bekerja di KPP Pratama Surabaya Gubeng yang berjumlah 109 orang. Teknik pengambilan sampel menggunakan simple random sampling, dimana ukuran sampel minimal berdasarkan penggunaan rumus slovin yaitu minimal 52 sampel dari keseluruhan anggota populasi. Penelitian ini dianalisis menggunakan pendekatan Partial Least Square (PLS) dengan alat analisis SmartPLS versi 2.0.m3. Temuan dari penelitian ini menunjukkan bahwa 1) kesadaran pegawai pajak untuk bekerja secara mandiri dan menjalankan tugas pokok secara efisiensi akan mendorong pegawai pajak untuk melaporkan pelanggaran tersebut kepada orang yang tepat, 2) kesadaran pegawai pajak untuk berperan aktif dalam meningkatkan produktivitas kerja akan cenderung membiarkan manajemen tingkat atas untuk mengetahui pelanggaran, 3) Semakin tinggi pegawai pajak mematuhi peraturan dan standar profesional maka melaporkan kepada supervisi terkait pelanggaran akan meningkat, 4) Tingginya tingkat keseriusan pelanggaran akan mendorong pegawai pajak untuk melaporkan pelanggaran tersebut kepada orang yang tepat, 5) Tinggi atau rendahnya status pelanggar tidak akan mempengaruhi niat melaksanakan whistleblowing internal akan mendorong pegawai pajak tersebut menggunakan saluran pelaporan, dan 6) Ancaman yang mungkin akan diterima pegawai pajak

jika melaporkan pelanggaran tersebut akan mendorong pegawai pajak untuk menggunakan saluran pelaporan di dalam organisasi.

**Kata kunci:** Ethical Climate – Egoism, Ethical Climate – Benevolence, Ethical Climate – Principle, Tingkat Keseriusan Pelanggaran, Status Pelanggar, Personal Cost, Niat Melaksanakan Tindakan Whistleblowing Internal

## PENDAHULUAN

“*Whistleblowing internal*” terjadi ketika seorang pegawai atau beberapa pegawai tersebut mengetahui bahwa rekan kerjanya kerap melakukan manipulasi atau pimpinan di atas mereka, lalu pegawai tersebut melaporkan jika ada manipulasi tersebut pada atasan yang mempunyai jabatan lebih tinggi. Selain itu, “*whistleblowing eksternal*” terjadi ketika seorang pegawai perusahaan menemukan adanya manipulasi yang dilakukan oleh perusahaan tempat dia bekerja, kemudian memberi tahu masyarakat sekitar karena kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan itu akan berdampak negatif kepada masyarakat nantinya (Hapsari & Seta, 2019). Dalam penelitian ini, hanya terbatas dalam meneliti niat “*whistleblowing internal*”.

Baru – baru ini topik dari “*whistleblowing*” makin marak terjadi pada perusahaan – perusahaan karena makin sering juga kasus kecurangan yang ditemukan. Dikutip dari laman (Transparency International, 2020) Indonesia kerap kali dianggap sebagai sebuah negara yang mempunyai tingkatan korupsi cukup tinggi, orang – orang luar negeri pun menganggap demikian tidak hanya orang dari dalam negeri saja. Berdasarkan data CPI yang dirilis oleh Transparency International, Indonesia menempati posisi ke 85 dari 198 negara naik 4 peringkat dari tahun sebelumnya dimana Indonesia menempati posisi ke 89 dari 198. Dari hasil tersebut terlihat bahwa posisi Indonesia telah mengalami peningkatan dari sebelumnya namun bisa dikatakan bahwa masih terdapat tindakan korupsi yang dilakukan.

Menurut (Sweeney, 2008) pelaporan dari whistleblower dinilai lebih berdampak diterapkan pada saat menanggapi “*fraud*” daripada beberapa metode yang lain contohnya audit internal, audit eksternal, maupun sistem pengendalian internal (Libriani & Utami, 2015). Sistem pelaporan kecurangan atau “*whistleblowing system*” adalah sistem yang dibuat untuk melaporkan pelanggaran atau kecurangan apa saja yang dapat dilaporkan, tindakan kedepannya atas laporan itu, penghargaan dan whistleblower akan mendapatkan jaminan perlindungan dan hukuman yang akan didapatkan oleh pelaku pelanggaran sehingga “*whistleblowers*” mempunyai posisi yang sangat dibutuhkan untuk menyingkap kecurangan – kecurangan yang dilakukan oleh suatu organisasi yang akan menguntungkan stakeholders dalam mencegah kerugian kedepan.

Akan tetapi untuk bisa melakukan whistleblowing dan tidaklah mudah untuk menjadi whistleblower jika seseorang itu adalah seorang pegawai suatu perusahaan. Seorang whistleblower seringkali dihadapkan dengan suatu dilema dimana sebagian orang beranggapan bahwa tindakan tersebut sebagai pengkhianatan terhadap koleganya (Widyanto & Sulistiyowati, 2020). Sebagian orang menganggap whistleblower sebagai pelindung yang menjunjung tinggi nilai-nilai etis sehingga berani untuk mengungkapkan suatu tindakan pelanggaran yang dilakukan orang lain, sekalipun pelakunya adalah teman, atasan, atau sahabatnya sendiri ("Bagustianto dan Nurkholis, 2013") dalam (Raharjo, 2017).

Beberapa perbedaan opini tersebut membuat calon whistleblower mengalami kebingungan tersendiri saat akan menentukan sikap mereka saat akan melakukan "*whistleblowing*" dan berpengaruh pada niat mereka dalam menjalankannya. Maka dari itu, topik mengenai faktor – faktor yang menyakut tentang "*whistleblowing*" dan cara dalam mengungkap kecurangan – kecurangan dalam instansi adalah topik yang kerap kali diteliti (Prayogi & Suprajitmo, 2020).

Fenomena lainnya juga terjadi Kantor Pelayanan Pajak Pratama Gubeng Surabaya. Berdasarkan survey pendahuluan untuk menggali sikap pegawai pajak Kantor Pelayanan Pajak Pratama Gubeng Surabaya mengenai niat melaksanakan "*whistleblowing internal*" disimpulkan bahwa masih terdapat pegawai pajak KPP Pratama Gubeng Surabaya yang enggan melaksanakan "*whistleblowing internal*" meskipun tidak signifikan namun masih bisa dikatakan masih terdapat pegawai pajak yang diam ketika dihadapkan dengan penemuan pelanggaran di dalam instansi

Berdasarkan ketentuan yang ada didalam, Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-22/PJ/2011 tentang "Kewajiban Melaporkan Pelanggaran dan Penanganan Pelaporan Pelanggaran (*whistleblowing*) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak disebutkan bahwa setiap pegawai Ditjen Pajak wajib melaporkan pelanggaran atau indikasi pelanggaran". Namun kenyataannya diketahui 3 pegawai tidak berminat untuk melaksanakan "*whistleblowing internal*", 4 pegawai tidak memiliki keberanian untuk melaporkan, 6 pegawai tidak memberi tahu atasan jika terdapat indikasi suatu pelanggaran, dan 4 pegawai tidak akan menggunakan saluran pelaporan (*whistleblowing*) ketika mengetahui adanya suatu pelanggaran. Oleh karena itu menunjukkan bahwa pelaksanaan "*Whistleblowing Internal*" belum berjalan secara optimal. Hal ini dimungkinkan oleh beberapa faktor, diantaranya faktor organisasional yaitu ethical climate – egoism, ethical climate- benevolence, dan ethical climate – principle serta faktor situasional yaitu tingkat keseriusan pelanggaran, status pelanggar, dan personal cost.

Hasil studi empiris telah membuktikan bahwa faktor-faktor tersebut mempengaruhi niat melaksanakan "*whistleblowing internal*". Faktor organisasional merupakan keahlian dasar seorang pegawai yang mempengaruhi suatu proses kegiatan di dalam instansi tersebut serta mempengaruhi komitmen organisasional pegawai itu sendiri. Iklim etika atau *ethical climate* menurut (Victor & Cullen, 1988) dipandang sebagai salah satu komponen dari budaya organisasi yang dapat mempengaruhi berbagai keputusan etis (Setyawati, Ardiyani, & Sutrisno, 2015). Salah satu kasus etika yang sering terjadi yaitu masalah mengenai kecurangan dimana iklim etika juga berpengaruh kepada anggota organisasi untuk melakukan tindak kecurangan.

Terdapat tiga jenis iklim etika yaitu "*ethical climate-egoism, ethical climate-benevolence, dan ethical climate-principle*". Anggota organisasi dalam melakukan pengambilan keputusan berdasarkan *ethical climate-egoism* maka keputusan yang diambil cenderung mengedepankan kepentingan individu. Anggota organisasi dalam melakukan pengambilan keputusan berdasarkan *ethical climate-benevolence* maka keputusan yang diambil cenderung mempertimbangkan organisasi misalnya tim atau kelompok. Anggota organisasi dalam melakukan pengambilan keputusan berdasarkan *ethical climate-principle* maka keputusan yang diambil sesuai dengan peraturan, kode etik, undang-undang, dan prosedur yang ada dalam suatu organisasi.

Sementara Faktor Situational adalah faktor disekitar calon whistleblower yang mendorong mereka untuk menjalankan "*whistleblowing*". Tiap – tiap anggota didalam instansi bisa saja mempunyai tingkat keseriusan berbeda tentang kecurangan antar satu sama lain (Prasetyo et al., 2017). Selanjutnya variabel status pelanggar dalam (Cortina & Magley, 2003) dijelaskan bahwa kesalahan orang yang mempunyai kedudukan tinggi dalam organisasi sangat sulit untuk dideteksi dan dilaporkan (Mulfag & Serly, 2019). Sehingga status pelanggar akan mempengaruhi niat untuk melakukan *whistleblowing*. Kemudian menurut (Schultz, Johnson, Morris, & Dyrnes, 1993) *personal cost* merupakan pemahaman karyawan akan resiko untuk membalas atau sanksi yang datang dari anggota – anggota institusi/organisasi, yang membuat para pegawai kurang minat untuk melaporkan "*wrongdoing*" (Wakerkwa, Falah, & Safkaur, 2018).

Penelitian ini difokuskan terhadap pegawai pajak Kantor Pelayanan Pajak Pratama Gubeng Surabaya. Hal ini dikarenakan KPP Pratama Gubeng memiliki salah satu program reformasi birokrasi yaitu "Zona Integritas menuju Wilayah Bebas Korupsi" (ZI-WBK) dan "Wilayah Birokrasi Bersih dan Melayani" (WBBM). Namun menurut survey pendahuluan yang telah dilakukan, masih terdapat pegawai pajak cenderung diam ketika dihadapkan adanya indikasi pelanggaran atau kecurangan. Beberapa penelitian sebelumnya terkait "*whistleblowing*"

lebih membahas “*whistleblowing*” secara umum tidak secara mendetail dimana dalam penelitian ini lebih difokuskan pada “*whistleblowing internal*”. Alasan fokus penelitian pada “*whistleblowing internal*” karena salah satu kasus “*whistleblowing*” yaitu kasus yang menimpa Enron dan WorldCom di Amerika adanya berbagai kecurangan berupa manipulasi data akuntansi dengan melakukan kecurangan dalam laporan keuangannya (Lestari & Yaya, 2017). Selanjutnya juga dikarenakan penelitian ini meneliti semua kriteria dari ethical climate dimana masih minim dilakukan karena penelitian sebelumnya tidak meneliti variabel tersebut satu per satu. Selanjutnya terdapat perbedaan mengenai objek serta periode penelitiannya. Penelitian-penelitian sebelumnya terkait “*whistleblowing internal*” masih belum terlalu banyak dilakukan pada pegawai pajak dimana penelitian sebelumnya dikaitkan dengan profesi pegawai negeri selain dari pegawai pajak di KPP.

## TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### **Theory Planned Behavior**

*Theory Planned Behavior* (Teori Perilaku Terencana) merupakan teori psikologi yang Ajzen (1991) jelaskan, dia menjabarkan bahwa adanya hubungan diantara sikap dengan perilaku seorang manusia. Terdapat tiga hal yang mendasari inti dari Theory of Planned Behavior (Ajzen, 2005) yaitu “*Attitude Toward the Behavior* atau Sikap Terhadap Perilaku, *Subjective Norm* atau norma subjektif yang berhubungan dengan pengaruh sosial, *Perceived Behavioral Control* atau Kontrol perilaku” yang dinilai mempunyai pengaruh yang penting didalam “*theory of planned behavior*”. Sehingga “*Theory of planned behavior*” dapat digunakan sebagai pengukur tingkat intensitas dalam melakukan *whistleblowing internal*. Seorang individu akan melakukan *whistleblowing internal* ketika adanya respon sikap negatif terhadap pelanggaran dan adanya anggapan bahwa pelanggaran merupakan hal yang tidak etis dalam suatu organisasi pada sudut pandang seseorang yang akan meningkat juga kontrol yang dirasa karena pelanggaran tersebut, maka dapat diprediksi bahwa akan semakin kuat niat seseorang dalam melakukan “*whistleblowing internal*”

### **Prosocial Organizational Behavior**

Perilaku prososial adalah termasuk semua kegiatan dalam proses untuk menolong orang lain, tidak termasuk motif sang penolong dalam melakukan aksinya (Harahap, Misra, & Firdaus, 2020). “*Prosocial organizational behavior*” adalah suatu aktivitas yang dilakukan oleh satu anggota organisasi akan seseorang, kelompok atau organisasi dengan tujuan untuk menguntungkan pihak organisasi (Brief & Motowidlo, 1986). “*Prosocial behavior*” merupakan

suatu teori yang mensupport adanya perilaku "*whistleblowing*". Dikutip dari (Brief & Motowidlo, 1986) dijelaskan jika "*whistleblowing*" merupakan satu dari 13 bentuk tingkah laku prososial. Dapat disimpulkan dari pengertian diatas jika perilaku prososial mempunyai kaitan yang erat dengan "*whistleblowing internal*". Pada tiap tindakan akan menimbulkan sanksi yang berbeda – beda pada tiap perorangan atau instansi. Tidak hanya dapat menguntungkan pihak suatu instansi atau organisasi, tetapi perilaku prososial dapat memberikan keuntungan bagi pihak whistleblower itu sendiri. Sehingga Prosocial Organizational Behavior dapat digunakan sebagai pengukur tingkat intensitas dalam melakukan "*whistleblowing internal*".

### **Whistleblowing**

Elias (2008) pada (Husniati, 2017) juga menjelaskan jika "*whistleblowing*" bisa timbul pada pihak dalam (internal) ataupun dari pihak luar (eksternal). "*Internal whistleblowing*" yaitu pengungkapan pelanggaran yang terjadi ketika seorang karyawan atau anggota organisasi menyadari akan adanya suatu pelanggaran yang karyawan lain perbuat lalu mereka melaporkan Pelanggaran itu pada pihak/jabatan lain yang lebih tinggi pada organisasi dimana pelanggaran itu terjadi. Menurut Tuanakotta (2012:612-613) dalam (Handika & Sudaryanti, 2017), pada saat kegiatan dalam mendeteksi ada dan tidaknya sebuah fraud, tidak hanya menerapkan proses audit yang efektif, dengan adanya "*whistleblowing internal*" ini adalah satu dari beberapa cara yang dinilai mudah untuk menemukan ada atau tidaknya fraud. Dengan hadirnya metode mekanisme untuk pendeteksian lebih awal ("*early warning system*") untuk misalnya jika terjadi permasalahan yang berasal dari suatu pelanggaran, organisasi tersebut akan mempunyai presentase yang lebih besar dalam menyelesaikan masalah dengan cara internal sebelum menyebar luas jadi masalah kecurangan yang sifatnya bukan internal lagi melainkan publik. Berdasarkan beberapa pengertian mengenai "*whistleblowing internal*" adalah proses mengungkap adanya pelanggaran yang telah diperbuat oleh anggota didalam organisasi tersebut dengan memberikan laporan pelanggaran tersebut pada pihak yang terkait dalam organisasi.

### **Ethical Climate**

Menurut (Savran, 2007: 16) dalam (Erdilek Karabay, Akbas, & Elci, 2016) menjelaskan bahwa ethical climate dalam suatu organisasi merupakan sekumpulan pemikiran tentang filosofi moral yang menunjukkan apakah organisasi memiliki kesadaran etis untuk mengatasi suatu masalah. Dimensi pertama dari "*ethical climate work theory*" pada saat proses untuk mengambil keputusan adalah melalui pendekatan etis, yang terdiri dari tiga macam, yaitu "*egoism*", "*benevolence*", dan "*principle*". Selain itu, pada dimensi kedua "*ethical climate work theory*"

adalah dengan memakai pendekatan lokus analisis, terdiri dari: individual, lokal, dan cosmopolitan (Cullen, Parboteeah, & Victor, 2003). Tabulasi dari kedua dimensi itu membuahkan hasil akhir teori ethical climate. Sehingga dapat disimpulkan bahwa ethical climate yang disimpulkan sebagai keadaan dimana organisasi mempunyai kondisi lingkungan yang menghasilkan para anggota dari organisasi tersebut melihat dan mengambil sikap atas suatu kejadian. Ketiga faktor dari ethical climate ini dibutuhkan dalam menilai niat melaksanakan "*whistleblowing interna*" dikarenakan saling berkaitan dalam proses pengambilan keputusan yang diambil.

### **Tingkat Keseriusan Pelanggaran**

Tingkat keseriusan kecurangan menurut (Near & Miceli, 1985) merupakan besar kecilnya ukuran tingkat keseriusan kecurangan yang bisa membuat rugi suatu organisasi. Para individu dari suatu organisasi yang ikut andil dalam mengawasi adanya kemungkinan Pelanggaran dilapangan mempunyai potensi untuk melakukan "*whistleblowing*" apabila kecurangan yang mereka lakukan dalam tingkatan yang serius. Selanjutnya dikutip dari Curtis (2006) pada (Marliza, 2018) besar kecilnya tingkatan sebuah pelanggaran bisa diamati dari seberapa parah dampak yang dihasilkan dari pelanggaran itu. Anggota organisasi yang mengamati adanya dugaan pelanggaran akan lebih mungkin untuk melakukan "*whistleblowing*" jika pelanggaran tersebut serius (Sartika & Mulyani, 2020).

### **Status Pelanggar**

Status pelanggar adalah satu dari beberapa unsur situasional yang diperkirakan bisa menghasut seseorang untuk menjalankan tindakan yang prososial. Hal tersebut terjadi karena sanksi yang mungkin akan dihadapi calon whistleblower nantinya saat mereka membeberkan fakta akan kecurangan yang telah diperbuat oleh pelanggar (Sutedjo & Purnamasari, 2020). Sehubungan dengan tindakan etis yang diambil oleh individu tersebut dalam mencegah fraud atau wrongdoing, status dari para pelanggar adalah suatu unsur yang tidak boleh dilewatkan begitu saja. Sehingga semakin tinggi posisinya maka semakin terbuka peluang bagi pihak terlapor untuk membalas dendam dengan pelapornya. Kecurangan yang dilakukan oleh anggota dengan posisi tinggi atau manajemen puncak tidak mudah diantisipasi (Jayanti & Sutapa, 2020).

### **Personal Cost**

Personal cost menurut (Schultz et al., 1993) merupakan sudut pandang pegawai akan risiko pembalasan dari seseorang, sekelompok orang, atau organisasi, yang mengakibatkan

minat pegawai untuk melaporkan pelanggaran menjadi berkurang (Bernawati & Napitupulu, 2018). Personal Cost adalah alasan utama seorang individu tidak ingin menjadi whistleblower karena mereka meyakini akan mengalami retalisasi. Retaliasi atau yang biasa disebut dengan pembalasan dendam merupakan suatu tindakan yang ditujukan kepada seseorang atas perilaku yang dulu dia pernah lontarkan ke orang tersebut. Oleh karena itu persepsi personal cost sangat mempengaruhi niat seseorang untuk melaporkan kecurangan. Menurut (Zarefar et al., 2018 , “Semakin besar persepsi personal cost seseorang maka akan semakin mengurangi niat seseorang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*”.

### **Pengembangan Hipotesis**

#### **1. Pengaruh Ethical Climate-Egoism terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Internal**

*“Ethical climate”* atau iklim etis suatu organisasi merupakan suatu pandangan yang berlaku dalam praktek dan prosedur organisasi yang etis (Victor & Cullen, 1988). Iklim yang dicirikan sebagai egoisme akan mendorong anggota organisasi untuk mempertimbangkan apa yang menjadi kepentingan dirinya sendiri. Sehingga *“whistleblowing internal”* akan dipandang sebagai tindakan yang memiliki potensi berbahaya dan tidak memberikan dampak baik secara personal sehingga cenderung memilih untuk tidak terlibat di dalamnya. Dikutip dari penjelasan teori tersebut, bisa kita tarik hipotesis yaitu:

**H1: Ethical Climate-Egoism Berpengaruh Signifikan Terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

#### **2. Pengaruh Ethical Climate-Benevolence terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Internal**

*“Ethical climate-benevolence”* mempunyai ciri – ciri yaitu para individu dari suatu organisasi akan menghadapi tiap kejadian dengan memikirkan dampak akan kesejahteraan organisasi mereka maupun orang diluar organisasi (Victor & Cullen, 1988). Sehingga *“whistleblowing internal”* kedepannya akan dianggap menjadi salah satu cara dalam menyelamatkan organisasi, orang diluar organisasi dan nilai didalam organisasi untuk organisasi yang mempunyai ciri khas etis benevolence. Dikutip dari penjelasan teori tersebut, bisa kita tarik hipotesis yaitu:

**H2: Ethical Climate-Benevolence Berpengaruh Signifikan Terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

#### **3. Pengaruh Ethical Climate-Principle terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Internal**

*“Ethical climate-principle”* merupakan iklim yang mempunyai dasar pemahaman individu jika ada keputusan didasarkan pada penerapan atau interpretasi prinsip yang tidak asing di masyarakat contohnya hukum, peraturan, dan standar yang berlaku (Victor & Cullen,

1988). Organisasi yang memiliki karakteristik principle ketika terdapat para individu dari suatu organisasi yang ikut terjaring didalam sikap tidak baik, maka anggota lainnya akan cenderung tidak setuju atas tindakan tersebut, dan akan cenderung memiliki niat "*whistleblowing internal*". Dikutip dari penjelasan teori tersebut, bisa kita tarik hipotesis yaitu:

**H3: Ethical Climate-Principle Berpengaruh Signifikan Positif Terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

#### 4. Pengaruh Tingkat Keseriusan Pelanggaran terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Internal

Serius dan tidaknya suatu pelanggaran bisa dipandang dan dihitung pada sisi yang berdampak pada organisasi, apa yang mendorong pelaku melakukan kecurangan, dan etis atau tidak etisnya sebuah kecurangan. Dalam mempertimbangkan akan tingkat dari serius atau tidaknya sebuah Pelanggaran adalah dengan melihat dampaknya pada keuangan atau financial yang terjadi setelah Pelanggaran itu dilakukan (Marliza, 2018). Hal ini membuktikan jika, makin tinggi tingkatan keseriusaan kecurangan, maka anggota organisasi memiliki kecenderungan dalam niatan untuk menjalankan "*whistleblowing internal*". Dikutip dari penjelasan teori tersebut, bisa kita tarik hipotesis yaitu:

**H4: Tingkat Keseriusan Pelanggaran Berpengaruh Signifikan Positif Terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

#### 5. Pengaruh Status Pelanggar terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Internal

Dalam "*whistleblowing internal*", status pelanggar merupakan salah satu pertimbangan bagi seorang whistleblower yang dapat mempengaruhi sikap orang lain individu untuk membiarkan pelanggaran tersebut atau atau dilaporkan (Hakim Z, ira, & Mahmudah, 2019). Seorang whistleblower akan mempertimbangkan posisi pelaku pelanggaran karena struktur organisasi akan memungkinkan tingkat balas dendam yang lebih tinggi ketika kecurangan dilaporkan (Vinancia et al., 2019). Dikutip dari penjelasan teori tersebut, bisa kita tarik hipotesis yaitu:

**H5: Status Pelanggar Berpengaruh Signifikan Negatif Terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

#### 6. Pengaruh Personal Cost terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Internal

Dalam "*whistleblowing internal*", para individu dari suatu organisasi yang meninggikan personal cost akan mempunyai pikiran jika mereka menjalankan "*whistleblowing internal*", mereka nantinya akan menghadapi suatu sanksi yang berat. Mereka juga beranggapan jika nanti mereka akan dipecat dan diusir dari organisasi. Orang – orang tipikal seperti ini cenderung orang yang akan mempunyai pikiran jika mereka tidak punya kekuatan untuk

memperdaya individu lain dan tidak mempunyai pengaruh didalam organisasi. Dapat ditarik kesimpulan jika, tingginya tingkat personal cost yang dimiliki seseorang, akan makin rendah juga niat seseorang dalam menjalankan "whistleblowing". Dikutip dari penjelasan teori tersebut, bisa kita tarik hipotesis yaitu:

**H6: Personal Cost Berpengaruh Signifikan Negatif Terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

## METODE PENELITIAN

Penelitian kuantitatif merupakan jenis penelitian yang diambil untuk metode yang akan digunakan didalam penelitian ini, yaitu mengamati objek yang akan diteliti nantinya lalu melakukan analisis dan menyimpulkan variabel bebas "*ethical climate-egoism*" (X1), "*ethical climate-benevolence*" (X2), "*ethical climate-principle*" (X3), tingkat keseriusan pelanggaran (X4), status pelanggar (X5), "*personal cost*" (X6) selaku variabel independen akan niat melaksanakan "*whistleblowing internal*" (Y) selaku variabel dependen. Populasi dalam penelitian difokuskan pada karyawan pajak yang bekerja di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Surabaya Gubeng yang berjumlah 109 orang. Karyawan pajak adalah calon whistleblower dalam mengimplementasikan salah satu program reformasi birokrasi yaitu Zona Integritas menuju Wilayah Bebas Korupsi (ZI-WBK) dan Wilayah Birokrasi Bersih dan Melayani (WBBM). Teknik simple random sampling adalah teknik dalam pengambilan sample yang dipergunakan didalam penelitian kali ini. Rumus Slovin merupakan rumus yang akan digunakan untuk menghitung ukuran minimal sampel didalam penelitian kali ini, yaitu minimal 52 pegawai pajak aktif Kantor Pelayanan Pajak Pratama Gubeng Surabaya. Jenis data yang digunakan adalah data primer yang diperoleh dengan cara menyebarkan kuisioner penelitian kepada pegawai pajak aktif Kantor Pelayanan Pajak Pratama Gubeng Surabaya yang sudah terpilih menjadi responden.

## Teknik Analisis

Teknik analisis penelitian yang dipergunakan didalam penelitian kali ini yaitu PLS ("*Partial Least Square*") dengan program SmartPLS versi 2.0.m3. Model PLS ("*Partial Least Square*") yang terdapat dua bagian pertama model pengukuran ("*measurement model*") dan model struktural ("*structural model*") dan biasa disebut sebagai inner model dipakai dalam memperkirakan *relation* antar variabel satu dengan lainnya atau memeriksa hipotesis. Pada penelitian kali ini uji validitas dijalankan sembari memperhatikan nilai convergen validity dan "*discriminant validity*". Convergen validity dinyatakan valid apabila nilai outer loading memiliki nilai 0,50 sampai 0,60. Sedangkan untuk "*discriminant validity*", menggunakan nilai pengukuran AVE untuk setiap variabel harus lebih besar dari 0,50. Setelah uji validitas, selanjutnya adalah

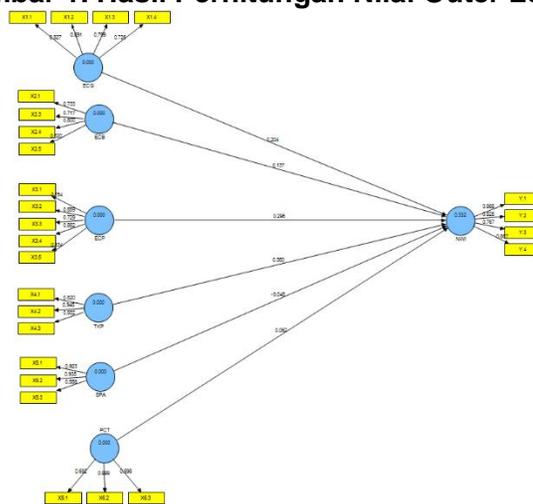
uji reliabilitas. Dalam menentukan tingkat reliabilitas suatu konstruk atau variabel disebut reliabel apabila nilai Composite Reliability > 0,6. Inner model dapat dievaluasi dengan Coefficient of Determination (R-Square atau R<sup>2</sup>). Nilai R-squares terbagi atas 0,75, 0,50 dan 0,25 yang menunjukkan model kuat hingga lemah (Ghozali & Latan, 2015:81). Pengujian hipotesis menggunakan prosedur “*Bootstrapping*” atau “*Jackknifing*”. Nilai akhirnya disebut dengan nilai t-hitung nantinya akan diperbandingkan dengan t-tabel. Jika nilai t-hitung > t-tabel (1.96) ditingkat signifikansi (5%) maka nilai estimasi koefisien jalur tersebut signifikan (Ghozali, 2011).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Hasil Pengujian Model (Outer Model)

“*Convergent validity*” yang melihat dari tabel “*outer loadings*”. Batasan dari *loading factor* sebesar 0, 5. Jika nilai *loading factor* > 0,5 maka “*convergent validity*” terpenuhi, apabila nilai *loading factor* < 0, 5 maka konstruk harus di drop dari analisis (Ghozali, 2006). Berikut merupakan konsep model penelitian yang digunakan dalam software SmartPLS 2.0:

Gambar 1. Hasil Perhitungan Nilai Outer Loading Model



Sumber : Data olahan PLS 2.0, 2021

Jika dilihat dari gambar yang tertera, bisa kita simpulkan jika semua proksi dari variabel Independen dan dependen telah mempunyai nilai yang lebih besar pada outer loading factor yaitu 0,5, jadi dinilai pantas untuk dijadikan indikator yang bisa mencerminkan tiap – tiap variable yang cocok .

### Hasil Pengujian Cross Loading

Discriminant validity dijalankan dengan tujuan untuk meyakinkan jika tiap konsep dari masing variabel laten tidak mempunyai kesamaan antara satu dan lainnya (Ghozali, 2006). Syarat validitas ini yaitu dengan melihat hasil “*view combined loading*” dan “*cross-loadings*” yang memperlihatkan jika loading ke konstruk lain (cross-loading) mempunyai nilai yang lebih sedikit dari loading ke konstruk tersebut.

Berdasarkan hasil pengujian, Nilai cross loading dari masing-masing variabel laten telah lebih besar dibanding nilai cross loading jika dihubungkan dengan variabel laten lainnya. Hal ini berarti bahwa setiap variabel laten sudah memiliki discriminant validity yang baik.

Discriminant validity juga dapat diukur dengan membandingkan nilai square root Average Variance Extracted (AVE). Nilai AVE harus lebih besar dari 0,50 (Ghozali dan Latan, 2015). Hasil pengujian dengan menggunakan perhitungan nilai AVE adalah sebagai berikut:

#### Hasil Perhitungan Average Variance Extracted (AVE)

Variabel	AVE
<i>Ethical Climate – Egoism (X1)</i>	0.581817
<i>Ethical Climate – Benevolence (X2)</i>	0.519278
<i>Ethical Climate – Principle (X3)</i>	0.594502
Tingkat Keseriusan Pelanggaran (X4)	0.811314
Status Pelanggar (X5)	0.679017
<i>Personal Cost (X6)</i>	0.611452
Niat Melaksanakan Tindakan Whistleblowing Internal (Y)	0.693638

Sumber : Data olahan PLS 2.0, 2021

Dapat dilihat juga pada tabel diatas, bisa kita tarik kesimpulan jika semua konstruk melengkapi syarat – syarat untuk bisa dinyatakan sebagai kriteria valid. Hal ini ditunjukkan dengan nilai AVE > 0,5 sebagaimana kriteria yang direkomendasikan.

#### Hasil Pengujian Composite Reliability

Uji reliabilitas diperlukan untuk mengukur stabilitas dan konsistensi dari suatu instrumen dalam mengukur suatu konsep atau variabel. Konstruk dinyatakan reliable jika nilai composite reliability > 0,70 (Ghozali, 2011).

#### Hasil Pengukuran Composite Reliability

Variabel	Composite Reliability
<i>Ethical Climate – Egoism (X1)</i>	0.847016
<i>Ethical Climate – Benevolence (X2)</i>	0.810829
<i>Ethical Climate – Principle (X3)</i>	0.878998
Tingkat Keseriusan Pelanggaran (X4)	0.927796
Status Pelanggar (X5)	0.858348
<i>Personal Cost (X6)</i>	0.817991
Niat Melaksanakan Tindakan Whistleblowing Internal (Y)	0.900341

Sumber : Data olahan PLS 2.0, 2021

Dikutip melalui tabel yang tertera memperlihatkan jika nilai “*composite reliability*” yang semua konstruk hasilkan sudah memperlihatkan hasil yang melebihi nilai > 0,70 yang akhirnya dapat ditarik kesimpulan jika semua indikator konstruk merupakan sesuatu yang reliable atau memenuhi uji reliabilitas.

### Hasil Pengujian Goodness of Fit Model (R-Square)

Nilai R-square yang dipergunakan dalam membandingkan hubungan antar variabel satu dan lainnya, atau biasa disebut uji “*goodness-fit model*” (Ghozali, 2009). R Square (R<sup>2</sup>) yang mempunyai nama lain yaitu koefisien determinasi, yaitu mengukur baik tidaknya kecocokan (“*goodness of fit*”) dari persamaan regresi, yang memberi skala atau persentase variasi total dalam variabel terikat yang dijelaskan oleh variabel bebas. Jika dilihat dari R<sup>2</sup> pada suatu model didalam penelitian, bisa kita masukan pada kelompok klasifikasi yaitu: golongan kuat ( $\leq 0,70$ ), menengah ( $\leq 0,45$ ) dan lemah ( $\leq 0,25$ ) (Imam Ghozali, 2005). Berikut merupakan hasil nilai R<sup>2</sup> :

#### Hasil pengukuran R Square (R<sup>2</sup>)

Variabel	R Square
<i>Ethical Climate – Egoism (X1)</i>	-
<i>Ethical Climate – Benevolence (X2)</i>	-
<i>Ethical Climate – Principle (X3)</i>	-
Tingkat Keseriusan Pelanggaran (X4)	-
Status Pelanggar (X5)	-
<i>Personal Cost (X6)</i>	-
Niat Melaksanakan Tindakan Whistleblowing Internal (Y)	0.531752

Sumber : Data olahan PLS 2.0, 2021

Berdasarkan Tabel R<sup>2</sup> dapat dilihat bahwa nilai R<sup>2</sup> sebesar 0.531752 untuk variabel (Y) Niat Melaksanakan Tindakan “*Whistleblowing Internal*” yang berarti bahwa (X1) Ethical Climate – Egoism, (X2) Ethical Climate – Benevolence, (X3) Ethical Climate – Principle, (X4) Tingkat Keseriusan Pelanggaran (X5) Status Pelanggar dan (X6) Personal Cost sebagai variabel pemoderasi mampu dijelaskan variabel (Y) Niat Melaksanakan Tindakan “*Whistleblowing Internal*” sebesar 53% dan sisanya 47% tidak dijelaskan dalam penelitian ini.

### Hasil Pengujian Hipotesis

Evaluasi Inner model adalah pengujian dengan cara mengevaluasi antar konstruk laten yang telah dihipotesiskan dalam penelitian. Bootstrapping adalah prosedur atau teknik statistik resampling. Resampling berarti bahwa responden ditarik secara random dengan replacement, dari sampel original berkali-kali hingga diperoleh observasi (Diaconis dan Efron dalam Latan, 2012). Signifikansi hubungan bisa diperoleh menggunakan mekanisme Bootstrapping atau

Jackknifing. Nilai yang didapatkan berupa nilai t-hitung yang kemudian dibandingkan menggunakan t-tabel. apabila nilai t-hitung > t-tabel (1.96) di tingkat signifikansi (5%) maka nilai estimasi koefisien jalur tersebut signifikan. Tabel berikut menyampaikan output estimasi dalam hasil pengujian model struktural tersebut:

### Hasil Pengukuran Bootstrapping

Hubungan Antar Variabel	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics ( O/STERR )	Keterangan
ECG (X1) -> NWI (Y)	0.204191	0.202762	0.020809	0.020809	9.812605	Signifikan
ECB (X2) -> NWI (Y)	0.136806	0.139223	0.020759	0.020759	6.590052	Signifikan
ECP (X3) -> NWI (Y)	0.295609	0.300984	0.019567	0.019567	15.107344	Signifikan
TKP (X4) -> NWI (Y)	0.360297	0.352093	0.022086	0.022086	16.313259	Signifikan
SPA (X5) -> NWI (Y)	-0.047718	-0.037433	0.024497	0.024497	1.947935	Tdk Signifikan
PCT (X6) -> NWI (Y)	0.061700	0.065815	0.028680	0.028680	2.151353	Signifikan

Sumber : Data olahan PLS 2.0, 2021

Berdasarkan tabel di atas dapat disimpulkan bahwa:

1. Ethical Climate – Egoism terhadap Niat Melaksanakan Tindakan “*Whistleblowing Internal*” yang menunjukkan hasil nilai koefisien (standardized coefficient) positif sebesar 0.204191 dan t-Statistik sebesar 9.812605 > t-tabel (1.96) maka Hipotesis H1 diterima.
2. Ethical Climate – Benevolence terhadap Niat Melaksanakan Tindakan “*Whistleblowing Internal*” yang menunjukkan hasil nilai koefisien (standardized coefficient) positif sebesar 0.136806 dan t-Statistik sebesar 6.590052 > t-tabel (1.96) maka Hipotesis H2 diterima.
3. Ethical Climate – Principle terhadap Niat Melaksanakan Tindakan “*Whistleblowing Internal*” yang menunjukkan hasil nilai koefisien (standardized coefficient) positif sebesar 0.295609 dan t-Statistik sebesar 15.107344 > t-tabel (1.96) maka Hipotesis H3 diterima.
4. Tingkat Keseriusan Pelanggaran terhadap Niat Melaksanakan Tindakan *Whistleblowing Internal* yang menunjukkan hasil nilai koefisien (standardized coefficient) positif sebesar 0.360297 dan t-Statistik sebesar 16.313259 > t-tabel (1.96) maka Hipotesis H4 diterima.
5. Status Pelanggar terhadap Niat Melaksanakan Tindakan *Whistleblowing Internal* yang menunjukkan hasil nilai koefisien (standardized coefficient) negatif sebesar -0.047718 dan t-Statistik sebesar 1.947935 < t-tabel (1.96) maka Hipotesis H5 ditolak.
6. Personal Cost terhadap Niat Melaksanakan Tindakan *Whistleblowing Internal* yang menunjukkan hasil nilai koefisien (standardized coefficient) positif sebesar 0.061700 dan t-Statistik sebesar 2.151353 > t-tabel (1.96) maka Hipotesis H6 ditolak.

## PEMBAHASAN

### **Pengaruh Ethical Climate – Egoism terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa Ethical Climate – Egoism memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal sehingga dapat dikatakan semakin tinggi pegawai pajak bekerja mandiri dan mendahulukan efisiensi maka semakin tinggi niat melaksanakan whistleblowing internal. Hal ini dikarenakan pegawai tersebut tidak terpengaruh dengan orang lain dalam bekerja dan menganggap bahwa pelanggaran merupakan tindakan yang tidak efisien sehingga kecenderungan untuk melaporkan pelanggaran didalam organisasi akan meningkat. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian sebelumnya telah dilakukan oleh (Hadiyati & Yusup, 2020), (Reshie et al., 2020), dan (Lestari & Yaya, 2017), yang menyebutkan tinggi atau rendahnya ethical climate – egoism yang dimiliki tidak akan mempengaruhi niat melaksanakan *whistleblowing* internal. Namun penelitian ini tidak ditemukan hasil yang sejalan dengan penelitian sebelumnya terkait *ethical climate-egoism* berpengaruh signifikan positif terhadap niat melaksanakan *whistleblowing* internal.

### **Pengaruh Ethical Climate–Benevolence terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa Ethical Climate – Benevolence memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Niat Melaksanakan Tindakan Whistleblowing Internal sehingga dapat dikatakan semakin tinggi pertimbangan pegawai pajak terhadap kondisi terbaik untuk setiap orang dan melakukan tindakan yang benar demi kepentingan masyarakat maka semakin tinggi niat melaksanakan whistleblowing internal. Sehingga melaksanakan *whistleblowing* internal adalah untuk menciptakan kondisi kerja yang kondusif, bersih dari pelanggaran-pelanggaran dan menciptakan persepsi yang positif kepada masyarakat bahwa lingkungan kerja Kantor Pelayanan Pajak Pratama terbebas dari kondisi KKN (Korupsi, Kolusi, Nepotisme). Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Utami, 2020), namun hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh (Lestari & Yaya, 2017) bahwa *ethical climate-benevolence* tidak berpengaruh signifikan pada niat *whistleblowing* internal.

### **Pengaruh Ethical Climate – Principle terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa Ethical Climate – Benevolence memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Niat Melaksanakan Tindakan Whistleblowing Internal sehingga dapat dikatakan semakin tinggi pegawai pajak untuk mematuhi peraturan dan standar profesional di dalam organisasi maka semakin tinggi niat melaksanakan whistleblowing internal. Sebagian besar pegawai pajak menerapkan peraturan-peraturan, standar yang ada dalam organisasi sebagai acuan ia dalam menentukan etis atau tidaknya suatu tindakan atau perilaku yang terjadi sehingga ketika dihadapkan suatu kondisi tidak etis atau pelanggaran maka niat melaksanakan *whistleblowing* internal akan meningkat. Hasil temuan variabel penelitian ini sesuai dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Hadiyati dan Yusup, 2020), namun hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh (Lestari & Yaya, 2017) bahwa *ethical climate- Principle* tidak berpengaruh signifikan pada niat *whistleblowing* internal.

### **Pengaruh Tingkat Keseriusan Pelanggaran terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa Tingkat Keseriusan Pelanggaran memiliki arah positif dan signifikan terhadap Niat Melaksanakan Tindakan Whistleblowing *Internal* sehingga dapat dikatakan semakin tinggi tingkat keseriusan pelanggaran terkait ketiga kasus tersebut maka semakin tinggi niat melaksanakan whistleblowing *internal*. Hal ini dikarenakan pegawai tersebut menilai apakah pelanggaran tersebut akan sangat serius dan menimbulkan konsekuensi yang sangatlah signifikan atau tidak. Dalam hasil penelitian ini pegawai pajak yang mengamati suatu pelanggaran akan terdorong untuk melaksanakan *whistleblowing internal* agar pegawai lainnya maupun individu di luar organisasi terhindar dari imbas atas pelanggaran tersebut. Hasil temuan dalam penelitian ini sesuai dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Bagustianto dan Nurkholis, 2017), (Safitri dan Silalahi, 2019), (Primasari dan Fidiana, 2020), dan (Hakim dkk., 2019), namun hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Alwi & Helmayunita, 2020) dan (Sutrisni & Coryanata, 2019) variabel tingkat keseriusan kecurangan tidak berpengaruh terhadap minat melaksanakan *whistleblowing*.

### **Pengaruh Status Pelanggar terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa Status Pelanggar memiliki arah negatif dan tidak signifikan terhadap Niat Melaksanakan Tindakan *Whistleblowing Internal* sehingga dapat dikatakan tinggi atau rendahnya status pelanggar tidak akan mempengaruhi niat melaksanakan *whistleblowing internal*. Beberapa hal yang dianggap oleh peneliti sebagai faktor hipotesis 5 tidak terbukti, ada tiga hal yaitu yang berasal dari sistem “*whistleblowing*” yang telah diamati oleh Direktorat Jenderal Pajak, yaitu “anonimitas, imbalan atau *reward*”, dan jaminan keamanan menurut Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 22 tahun 2011. Dalam penelitian ini diketahui bahwa pegawai pajak bertindak konsisten sesuai dengan nilai-nilai dan kode etik pegawai untuk menyadari bahwa pentingnya *whistleblowing internal* untuk menuju tata kelola organisasi yang lebih baik. Hasil temuan dalam penelitian ini sesuai dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Hakim, 2017) dan (Irawati, Mayasari, & Irawan, 2017), namun hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan (Indayani & Yunisdanur, 2020) status pelanggar (*The status of wrongdoer*) berpengaruh negatif signifikan terhadap niat “*whistleblowing*”.

### **Pengaruh Personal Cost terhadap Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal**

Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa Personal Cost memiliki arah positif dan signifikan terhadap Niat Melaksanakan Tindakan *Whistleblowing Internal* sehingga dapat dikatakan semakin tingginya *personal cost* pegawai terkait ketiga kasus tersebut maka niat melaksanakan *whistleblowing internal* semakin besar. Dalam hasil penelitian ini pegawai pajak menganggap adanya konsekuensi yang akan diterima bukan menjadi penghalang untuk ia dalam melaksanakan *whistleblowing internal* dimana adanya Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 22 tahun 2011 yang akan melindungi pegawai tersebut. Hasil temuan dalam penelitian ini sesuai dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Zarefar dkk., 2018), (Hariyani dkk., 2019), namun hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan (Mustopa, Kurniawan, & Putri, 2020) menyatakan jika, “*personal cost* berpengaruh negatif terhadap niat melaksanakan *whistleblowing* dimana hal ini berarti bahwa semakin tinggi nilai *personal cost* maka semakin menurun niat untuk melaksanakan *whistleblowing*”.

## SIMPULAN DAN SARAN

### Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan analisis terkait “Pengaruh Faktor Organisasional dan Situasional Terhadap Niat Melaksanakan “*Whistleblowing*” Internal” bisa kita tarik beberapa hal sebagai berikut:

1. *Ethical Climate – Egoism* terdapat pengaruh terhadap Niat Melaksanakan *Whistleblowing Internal*. Semakin tinggi kesadaran pegawai pajak untuk bekerja secara mandiri dan menjalankan tugas pokok secara efisiensi maka akan mendorong pegawai Kantor Pajak Pelayanan Pratama Surabaya Gubeng untuk melaporkan pelanggaran tersebut kepada orang yang tepat didalam organisasi.
2. *Ethical Climate – Benevolence* terdapat pengaruh terhadap Niat Melaksanakan *Whistleblowing Internal*. Semakin tinggi kesadaran pegawai pajak untuk berperan aktif dalam meningkatkan produktivitas kerja dan menjalankan tugas dengan baik demi kepentingan masyarakat maka kecenderungan membiarkan manajemen tingkat atas untuk mengetahui pelanggaran yang terjadi akan meningkat.
3. *Ethical Climate – Principle* terdapat pengaruh terhadap Niat Melaksanakan *Whistleblowing Internal*. Semakin tinggi pegawai pajak mematuhi peraturan dan standar profesional di dalam organisasi sebagai pedoman ia bekerja maka kecenderungan pegawai untuk memberi tahu supervisi terkait pelanggaran tersebut juga akan meningkat.
4. Tingkat keseriusan pelanggaran terdapat pengaruh terhadap Niat Melaksanakan *Whistleblowing Internal*. Semakin tinggi tingkat keseriusan pelanggaran yang terjadi maka akan mendorong pegawai Kantor Pajak Pelayanan Pratama Surabaya Gubeng untuk melaporkan pelanggaran tersebut kepada orang yang tepat didalam organisasi.
5. Status pelanggar tidak terdapat pengaruh terhadap Niat Melaksanakan *Whistleblowing Internal*. Tinggi atau rendahnya status pelanggar tidak akan mempengaruhi niat melaksanakan *whistleblowing internal* karena pegawai pajak konsisten terhadap nilai-nilai, kode etik, dan menyadari pentingnya *whistleblowing internal* dengan memanfaatkan saluran pelaporan di dalam organisasi.
6. Personal cost terdapat pengaruh terhadap Niat Melaksanakan *Whistleblowing Internal*. Semakin tinggi ancaman yang mungkin akan diterima pegawai pajak jika melaporkan pelanggaran tersebut maka akan mendorong pegawai pajak tersebut untuk menggunakan saluran pelaporan di dalam organisasi.

### Saran

Berdasarkan hasil penelitian, maka peneliti memberikan saran antara lain:

1. Dalam hal pengembangan ilmu, komponen yang digunakan mampu memakai aneka macam macam komponen yang diklaim ada hubungannya dengan tingkat Niat Melaksanakan "*Whistleblowing*" Internal, selain yang sudah digunakan dalam penelitian ini sebagai akibatnya hasil penelitiannya akan beraneka ragam.
2. Untuk pengukuran tiap komponen diharapkan penelitian selanjutnya sebaiknya menggunakan pendekatan kualitatif agar mendapatkan data yang menggambarkan kondisi sebenarnya. untuk mengetahui secara langsung mengenai faktor yang dapat berpengaruh terhadap tingkat Niat Melaksanakan "*Whistleblowing Internal*".
3. Diharapkan penelitian selanjutnya yang terkait Niat Melaksanakan "*Whistleblowing Internal*", agar dapat menambah variabel lainnya seperti orientasi budaya yaitu faktor demografis sebagai variabel independen lainnya atau menambah reward dan Machiavellian sebagai variabel moderating agar lebih mendukung pengukuran Niat Melaksanakan "*Whistleblowing Internal*".

**DAFTAR PUSTAKA**

- Abdullah, M. W., & Hasma, H. (2017). Determinan Intensi Auditor Melakukan Tindakan Whistle-Blowing Dengan Perlindungan Hukum Sebagai Variabel Moderasi (Studi Pada Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan). *Ekuitas (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*. <https://doi.org/10.24034/J25485024.Y2017.V1.I3.2096>
- Abidin, F. I. N. (2018). Analisis Persepsi Akademisi Dan Praktisi Terhadap. *Media Mahardhika*, 17(1), 153–164.
- Ahmad, S. A. (2011). *Internal Auditors And Internal Whistleblowing Intentions: A Study Of Organisational, Individual, Situational And Demographic Factors*. Phd Thesis.
- Ajzen, I. (1991). The Theory Of Planned Behavior, V. 50, N. 2, P. 179-211, 1991. *Organizational Behavior And Human Decision Processes*. [https://doi.org/10.1922/Cdh\\_2120vandenbroucke08](https://doi.org/10.1922/Cdh_2120vandenbroucke08)
- Ajzen, I. (2005). *Attitudes, Personality And Behavior (Second Edition)*. In Open University Press.
- Alwi, H., & Helmayunita, N. (2020). Pengaruh Sikap, Personal Cost Of Reporting, Dan Tingkat Keseriusan Kecurangan Terhadap Intention Whistleblowing Pada Pemerintah Daerah. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*.
- Arikunto, S. (2010). *Prosedur Penelitian Pendidikan Suatu Pendekatan Praktik*. Jakarta: Rineka Cipta.
- 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)*. <https://doi.org/10.24034/J25485024.Y2015.V19.I2.1769>
- Bernawati, Y., & Napitupulu, G. B. (2018). The Effect Of Organizational, Individual, And Demographic Factors On The Whistle-Blowing Intention. *Journal Of Accounting And Strategic Finance*. <https://doi.org/10.33005/Jasf.V1i01.21>
- Brief, A. P., & Motowidlo, S. J. (1986). Prosocial Organizational Behaviors. *The Academy Of Management Review*. <https://doi.org/10.2307/258391>
- Christy, T., & Utami, I. (2020). Ethical Climate, Seriousness Of Wrongdoing, Personal Characteristics And Whistleblowing-Intention. <https://doi.org/10.4108/Eai.13-8-2019.2294264>
- Cnn Indonesia. (2020). Kasus Pt Wae, Tiga Eks Pegawai Pajak Didakwa Terima Rp1,3 M. Diambil Dari [Cnnindonesia.Com Website: https://www.cnnindonesia.com/Nasional/20200227020752-12-478552/Kasus-Pt-Wae-Tiga-Eks-Pegawai-Pajak-Didakwa-Terima-Rp13-M](https://www.cnnindonesia.com)
- Cortina, L. M., & Magley, V. J. (2003). Raising Voice, Risking Retaliation: Events Following Interpersonal Mistreatment In The Workplace. *Journal Of Occupational Health Psychology*. <https://doi.org/10.1037/1076-8998.8.4.247>
- Cullen, J. B., Parboteeah, K. P., & Victor, B. (2003). The Effects Of Ethical Climates On Organizational Commitment: A Two-Study Analysis. *Journal Of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1023/A:1025089819456>
- Dianingsih, D. H., & Pratolo, S. (2018). Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Intensi Pegawai Negeri Sipil (Pns) Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing : Studi Empiris

- Pada Badan Pemeriksa Keuangan Ri Dan Pemerintah Kota Serta Kabupaten Di Daerah Istimewa Yogyakarta. *Reviu Akuntansi Dan Bisnis Indonesia*.  
<https://doi.org/10.18196/Rab.020120>
- Erdilek Karabay, M., Akbas, T. T., & Elci, M. (2016). The Effects Of Job Satisfaction And Ethical Climate On Whistleblowing: An Empirical Study On Public Sector. *Journal Of Global Strategic Management*. <https://doi.org/10.20460/Jgsm.20161022386>
- Faradiza, S. A., & Suci, K. C. (2017). Pengaruh Sosialisasi Dan Komitmen Profesi Pegawai Pajak Terhadap Niat Whistleblowing. *Akuntabilitas*.  
<https://doi.org/10.15408/Akt.V10i1.6113>
- Ghozali, I. (2005). *Structural Equation Modeling: Teori, Konsep, Dan Aplikasi*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. (2006). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program Spss (4th Ed.)*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. (2011). *Structural Equation Modeling Metode Alternatif Dengan Partial Least Square (PLS) (3rd Ed.)*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gozali, I., & Latan, H. (2015). Patrial Least Squeres Konsep, Teknik, Dan Aplikasi Menggunakan Program Smartpls 3.0 Untuk Penelitian Empiris. In Semarang: Undip.
- Hadiyati, S. N., & Yusup, J. (2020). The Ethical Climate–Influenced Whistleblowing Intention. Paper Dipresentasikan Pada Proceedings Of The 1st International Conference On Accounting, Management And Entrepreneurship (Icamer 2019), Cirebon, Indonesia. <https://www.atlantis-press.com/article/125936222.pdf>
- Hakim, T. (2017). Faktor Situasional Dan Demografis Sebagai Prediktor Niat Individu Untuk Melakukan Whistleblowing. *Jurnal Ilmiah Administrasi Publik*.  
<https://doi.org/10.21776/Ub.Jiap.2017.003.02.6>
- Hakim, Z. A., Ira, S., & Mahmudah, H. (2019). Whistleblowing Intention: A Study Of Situation Factors. *International Journal Of Economics And Management Studies*, 6 (12), 132-140. Doi:<https://doi.org/10.14445/23939125/ijems-V6i12p115>
- Handika, M. F. D., & Sudaryanti, D. (2017). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Niat Mahasiswa Melakukan Tindakan Whistle-Blowing (Studi Pada Mahasiswa Akuntansi Stie Akuntansi Asia Malang). *Jurnal Ilmiah Bisnis Dan Ekonomi Site Asia*.
- Hapsari, A. N. S., & Seta, D. W. (2019). Identifikasi Kecurangan Dan Whistleblowing Universitas. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 7(1), 131–144. <https://doi.org/10.17509/Jrak.V7i1.15424>
- Harahap, H. F., Misra, F., & Firdaus, F. (2020). Pengaruh Jalur Pelaporan Dan Komitmen Religius Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing: Sebuah Studi Eksperimen. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*. <https://doi.org/10.23887/Jia.V5i1.24289>
- Hariyani, E., Agri, A., & Wiguna, M. (2019). Pengaruh Komitmen Profesional, Pertimbangan Etis, Personal Cost, Reward Terhadap Intensi Internal Whistleblowing (Studi Empiris Pada Opd Kabupaten Siak). *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 12 (12), 19-28.
- Hayati, N., & Wulanditya, P. (2018). Attitudes Towards Whistleblowers, Organizational Commitment, Ethical Climate Principles, And Self-Efficacy As Determinants Of Fraud Disclosures. *The Indonesian Accounting Review*.  
<https://doi.org/10.14414/Tiar.V8i1.1636>

- Husniati, S. (2017). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Niat Untuk Melakukan Whistleblowing Internal. *Ekonomi Dan Bisnis*.
- Indayani, I., & Yunisdanur, V. (2020). A Study Of Whistleblowing Intentions In Government Sector. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan (Jrak)*, 10 (2), 285-301. Doi:<https://doi.org/10.22219/Jrak.V10i2.10269>
- Indriani, M., Yulia, A., Nadirsyah, N., & Ariska, L. P. (2019). Whistleblowing Intention, Personal Cost, Organizational Commitment And Fraud Seriousness Level. *Journal Of Accounting And Investment*, 20 (2), 129-151. Doi:<https://doi.org/10.18196/Jai.2002121>
- Irawati, R., Mayasari, M., & Irawan, A. (2017). Pengaruh Faktor Individual, Situasional, Dan Organisasional Terhadap Niat Melakukan Whistle-Blowing Pada Akuntan Di Batam. *Jurnal Akuntansi, Ekonomi Dan Manajemen Bisnis*. <https://doi.org/10.30871/Jaemb.V5i2.566>
- Jayanti, L. G. P. S. E., & Sutapa, I. N. (2020). The Influence Of Perception Of Behavioral Control, Attitude And Wrongdoer Status On Whistleblowing Auditor Behavior At Bali Province's Financial And Development Supervisory Agency. *International Journal Of Environmental, Sustainability, And Social Science*, 1(2), 41–45. Diambil Dari <https://doi.org/10.38142/ijess.V1i2.1.145>
- Jogiyanto. (2007). *Sistem Informasi Keperilakuan (1st Publis)*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Junitasari, P. D. K., & Ariyanto, D. (2018). Ethical Climate, Motivation Of Public Services And Machiavellianism In The Intent Of E-Whistleblowing. *International Journal Of Sciences: Basic And Applied Research (Ijsbar)*.
- Kurniati, A., Anugerah, R., & Indrawati, N. (2016). Pengaruh Locus Of Control Eksternal, Komitmen Organisasi, Kesadaran Etis Terhadap Intensi Melakukan Whistleblowing. 30–42.
- Lestari, R., & Yaya, R. (2017). Whistleblowing Dan Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Niat Melaksanakannya Oleh Aparatur Sipil Negara. *Jurnal Akuntansi*, 21 (3), 336-350. Doi:<https://doi.org/10.24912/Ja.V21i3.265>
- Libriani, E. W., & Utami, I. (2015). Studi Eksperimental Tekanan Ketaatan Dan Personal Cost: Dampaknya Terhadap Whistleblowing. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*. <https://doi.org/10.20961/Jab.V15i2.181>
- Marliza, R. (2018). Pengaruh Personal Cost Of Reporting, Komitmen Organisasi Dan Tingkat Keseriusan Kecurangan Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing (Studi Empiris Pada Organisasi Perangkat Daerah Kota Payakumbuh). *Jurnal Akuntansi Universitas Negeri Padang*.
- Masri, S. (2009). *Metode Penelitian Survei*. Jakarta: Lp3es.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1985). Characteristics Of Organizational Climate And Perceived Wrongdoing Associated With Whistle-Blowing Decisions. *Personnel Psychology*. <https://doi.org/10.1111/J.1744-6570.1985.Tb00558.X>
- Mulfag, F. C. P., & Serly, V. (2019). Pengaruh Faktor Individual Dan Situasional Terhadap Niat Whistleblowing (Studi Empiris Pada Pegawai Negeri Sipil Tidak Berjabatan Di Badan Keuangan Daerah Provinsi Sumatera Barat). *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (Jea)*, 1 (2), 694-709.
- Mustopa, K., Kurniawan, A., & Putri, T. E. (2020). The Effect Of Attitudes, Organizational Commitments, Severity Of Cheating Levels, Personal Cost Of Reporting And Job

- Commitment To Whistleblowing Intentions. *Accruals (Accounting Research Journal Of Sutaatmadja)*, 1 (4), 77-95. Doi:<https://doi.org/10.35310/Accruals.V4i01.408>
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational Dissidence: The Case Of Whistle-Blowing. *Journal Of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/Bf00382668>
- Parianti, N. P. I. (2016). Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Niat Dan Perilaku Whistleblowing Mahasiswa Akuntansi. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*.
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). Whistleblowing As Planned Behavior - A Survey Of South Korean Police Officers. *Journal Of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/S10551-008-9788-Y>
- Prasetyo, M. F., Purnamasari, P., & Maemunah, M. (2017). Pengaruh Tingkat Keseriusan Pelanggaran, Faktor Demografi Dan Faktor Organisasional Terhadap Intensi Whistleblowing (Survei Pada Karyawan Otoritas Jasa Keuangan Regional 2 Jawa Barat). *Kajian Akuntansi*.
- Prayogi, Wahyu Refky, & Suprajitmo, D. (2020). Pengaruh Komitmen Profesional, Personal Cost, Dan Moral Reasoning Terhadap Niat Seseorang Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*.
- Primasari, R. A., & Fidiana, F. (2020). Whistleblowing Berdasarkan Intensitas Moral, Komitmen Profesional, Dan Tingkat Keseriusan Kecurangan. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 4 (1), 63-77. Doi:<https://doi.org/10.33603/Jka.V4i1.3383>
- Raharjo, F. D. (2017). Faktor Yang Mempengaruhi Pelaporan Whistleblowing internal Dengan Tingkat Pendidikan Sebagai Variabel Moderasi Persepsi Karyawan Di Pt. Krakatau Steel (Persero) Tbk. *Media Riset Akuntansi, Auditing Dan Informasi*. <https://doi.org/10.25105/Mraai.V15i2.2003>
- Reshie, S., Agustin, H., & Helmayunita, N. (2020). Pengaruh Ethical Climate, Personal Cost Dan Pemberian Financial Reward Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (Jea)*, 2 (3), 3029-3049.
- Safitri, D., & Silalahi, S. P. (2019). Faktor – Faktor Yang Mempengaruhi Minat Aparatur Sipil Negara Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing. *Jurnal Profita*, 12 (1), 10-27. Doi:<https://doi.org/10.22441/Profita.2019.V12.01.002>
- Sartika, D., & Mulyani, F. (2020). Pengaruh Sifat Machiavellian, Lingkungan Etika, Komitmen Organisasi, Dan Tingkat Keseriusan Kecurangan Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing ( Studi Empiris Pada Bpkad Di Kota Padang ). *Menara Ilmu*.
- Schultz, J. J., Johnson, D. A., Morris, D., & Dyrnes, S. (1993). An Investigation Of The Reporting Of Questionable Acts In An International Setting. *Journal Of Accounting Research*. <https://doi.org/10.2307/2491165>
- Septianti, W. (2013). Pengaruh Faktor Organisasional, Individual, Situasional, Dan Demografis Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Internal. *Simposium Nasional Akuntansi Xvi*.
- Setyawati, I., Ardiyani, K., & Sutrisno, C. R. (2015). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Niat Untuk Melakukan Whistleblowing Internal (The Factors Influencing Internal Whistleblowing Intentions). *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*.
- Sugiyono, P. D. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, Dan R&D*. , Alfabeta, Cv. (2016).

- Sutedjo, P., & Purnamasari, V. (2020). Dampak Keseriusan Masalah, Risiko Bagi Pelapor, Dan Status Pelanggar Terhadap Niat Whistleblowing. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 8(3), 489–502. <https://doi.org/10.17509/Jrak.V8i3.26226>
- Sutrisni, D., & Coryanata, I. (2019). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Minat Pengelola Keuangan Melakukan Tindakan Whistle –Blowing (Studi Kasus Pada Universitas Bengkulu). *Jurnal Akuntansi*. <https://doi.org/10.33369/J.Akuntansi.8.1.41-54>
- Sweeney, P. (2008). Hotlines Helpful For Blowing The Whistle. *Financial Executive*.
- Transparency International. (2020). Corruption Perception Indeks. Diambil Dari Transparency International Website: <https://www.transparency.org/en/cpi>
- Utami, I. (2020). Whistleblowing Intention In Organizational Justice & Ethical Climate: An Experimental Study. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan (Jrak)*, 10 (1), 103-114. [Doi:https://doi.org/10.22219/Jrak.V10i1.10394](https://doi.org/10.22219/Jrak.V10i1.10394)
- Victor, B., & Cullen, J. B. (1988). The Organizational Bases Of Ethical Work Climates. *Administrative Science Quarterly*. <https://doi.org/10.2307/2392857>
- Vinancia, C. V., Utami, I., & Mohamed, N. (2019). Personal Cost Of Reporting And Status Of Wrongdoer: Experimental Study Of Whistleblowing Intention. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*.
- Voi.id. (2021). Eks Pejabat Ditjen Pajak Jadi Tersangka Penerima Suap, Kemenkeu: Kami Tidak Mentolerir! Diambil Dari <https://voi.id/Berita/49157/Eks-Pejabat-Ditjen-Pajak-Jadi-Tersangka-Penerima-Suap-Kemenkeu-Kami-Tidak-Mentolerir>
- Wakerkwa, R., Falah, S., & Safkaur, O. (2018). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Minat Aparatur Sipil Negara (Asn) Untuk Melakukan Tindakan Whistle-Blowing Pada Pemda Propinsi Papua. *Jurnal Akuntansi, Audit & Aset*.
- Widyanto, A. P. P., & Sulistiyowati, F. (2020). Niat Aparatur Sipil Negara (Asn) Untuk Melakukan Whistle-Blowing: Pengaruh Komitmen Organisasi, Personal Cost, Dan Reward. *Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi, Dan Keuangan Publik*. <https://doi.org/10.25105/Jipak.V15i2.6185>
- Yusuf, A. M. (2017). Metodologi Penelitian Kuantitatif, Kualitatif & Penelitian Gabungan. In *K E N C A N A*.
- Zarefar, A., Adri, R. S. S., & Mela, N. F. (2018). The Machiavellian Character, Ethical Environment And Personal Cost In Their Impact To Whistleblowing Intention (Empirical Study On Samsat Of Pekanbaru City And Rokan Hulu Regency). *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 11 (1), 79-88.