

**PENGARUH RELIGIUSITAS INDIVIDU, BESARAN KONSEKUENSI, KONSENSUS
SOSIAL DAN RETALIASI TERHADAP NIAT *WHISTLEBLOWING*
(Studi Empiris pada Universitas Swasta Terakreditasi-A di Yogyakarta)**

Sinthia Mahesa Tari

sinthiamahesatari@gmail.com

Prodi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

Dosen Pembimbing

Dr. Ietje Nazaruddin, S.E., M. Si., Ak., CA

ABSTRACT

The study aims to determine the influence of individual religiality, consequences, social consensus, and retaliation of whistleblowing intent. These tests use whistleblowing intent as dependent variables, as well as individual religiality, consequences, social consensus, and retaliation as independent varibells. The samples used are students of semester 5 and 7 accounting majors who have been awarded Management accounting courses at several private universities that have been accredited-A in the special region of Yogyakarta namely UMY, UII, UAD and UTY. This research uses the Purposive sampling method. The type of data used in this study is primary data. Based on the survey, the sample obtained 200 respondents. The hypothesis test on this study used multiple regression using the SPSS v. 15 software application. The results showed that the religiusity of individuals and retaliation positively impacted the intention of whistleblowing, while the magnitude of consequence and social consensus negatively affected the whistleblowing intention.

Keyword: *Individual Religiosity (IR), Magnitude of Consequence (MC), Social Consensus (SC), Fear of Retaliation (FR), Whistleblowing Intention (WI)*

PENDAHULUAN

Whistleblowing mempunyai peranan penting dalam keamanan, keadilan dan kebenaran pada suatu perusahaan. Jika dalam suatu perusahaan ditemukan kecurangan yang sulit untuk diungkapkan, hal ini disebabkan karena kurang adanya niat seseorang untuk melakukan pelaporan

atas tindak kecurangan tersebut. Hal ini telah terjadi pada perusahaan-perusahaan besar, yaitu WorldCom, Enron, dan Tyco sehingga mendorong pembuatan peraturan yaitu pemerintah Amerika Serikat yaitu Sarbanes Oxley Act of 2002.

Fenomena yang terjadi di Indonesia yaitu terungkapnya kasus pada perusahaan Toshiba, pada bulan Mei 2015 yang membuat terkejut dunia karena memberikan pernyataan bahwa perusahaan tengah dilakukan investigasi mengenai skandal akuntansi dalam laba 3 tahun terakhir. Hasilnya terbukti bahwa Toshiba telah mengalami kesulitan dalam mencapai keuntungan sejak tahun 2008 ketika masa krisis, sehingga terjadi kebohongan yang dilakukan untuk upaya dalam menghasilkan laba yang tidak sesuai dengan kenyataan. Hal ini diakibatkan adanya budaya yang menuntut adanya kepatuhan pada atasan sehingga terlihat niat seseorang individu atau seorang bawahan tidak tampak dalam pelaporan *whistleblowing*.

Religiusitas dalam Al Qur'an dijelaskan sebagai penjabaran nilai ketauhidan, yaitu keyakinan terhadap keesaan dan keberadaan Tuhan, Kitab, Malaikat, Rasul, dan hari akhir. Ketika keyakinan bahwa kita sedang berada di pengawasan sang pencipta alam semesta, maka apa yang kita lakukan tentunya tidak akan lepas dari seluruh perintah dan larangan yang telah diatur oleh-Nya. Adapun ketika melihat kemungkaran ataupun kejadian yang tidak sesuai dengan apa yang telah diajarkan dalam agama, maka hati akan tergerak dan ikut mencegah kemungkaran tersebut. Inilah pengaruh religiusitas yang akan mengalir pada kehidupan manusia, yang akan membaur dalam diri setiap individu yang menjadi ciri khas bagi masing-masing umat manusia. Sehingga seluruh kegiatan yang berkaitan dengan ibadah kepada Allah maupun hubungan muamalah dengan manusia akan menjadikan niat yaitu karena Allah ta'ala.

Adapun yang berkaitan dengan pengungkapan kecurangan yang akan membahayakan atau merugikan orang lain jarang bisa terungkap dalam suatu entitas yang ada di seluruh dunia. Maka dari itu adanya pengungkapan menggunakan *whistleblowing* merupakan salah satu cara dalam mengungkap suatu usaha yang bertujuan untuk mencapai tujuan ekonomik dan sosial yang salah. Namun, kenyataan yang terjadi adalah pelapor akan mendapatkan berbagai ancaman (retaliasi) (Liyanarachichi et al., 2016). Tidaklah mudah mengungkapkan atau sekedar mempunyai niat untuk mengungkap suatu kecurangan yang ada pada suatu entitas. Terdapat beberapa faktor yang dapat memengaruhi adanya niat *whistleblowing*.

Mahasiswa lulusan akuntansi merupakan calon akuntan ataupun auditor masa depan, dimana lulusan ini nantinya akan paling sering menghadapi kejadian kecurangan pada suatu hal

yang ditemui di perusahaan dalam kehidupan karir mereka (Kennett et al., 2011). Harapannya mereka akan berlatih dalam melakukan tindakan etis serta menjaga kepercayaan publik setiap waktu (Fatoki, 2013). Maka dari itu kebutuhan ini sangatlah penting dalam mengidentifikasi faktor yang berkaitan dengan niat *whistleblowing* sebagai mekanisme dalam mengungkapkan kesalahan dalam suatu entitas perusahaan.

Ketika karyawan memilih untuk tetap diam dan membiarkan kesalahan atau kecurangan terjadi, kemungkinan akan terjadinya dampak atau konsekuensinya pada biaya profitabilitas organisasi, motivasi, dan kepentingan pemegang saham dalam jangka panjang bahkan dapat menyebabkan hilangnya nyawa seseorang karyawan (Mela et al., 2016).

Terdapat penelitian sebelumnya yang hanya melakukan penelitian berupa faktor-faktor yang memotivasi dan memengaruhi kecenderungan *whistleblowing*, serta studi empiris sebelumnya berfokus pada peran variabel demografis, personal, situasional dan organisasi dalam niat *whistleblowing* (Ahmad, 2011). Namun, masih sedikit adanya penelitian yang bisa mencakup variabel-variabel relevan yang mempengaruhi niat *whistleblowing* (Miceli et al., 2012).

Adapun penelitian sebelumnya juga menjelaskan bahwa tidak adanya pengaruh religiusitas terhadap niat seseorang dalam pelaporan kecurangan. Semua mahasiswa yang menjadi partisipan baik dari kampus yang berafiliasi agama ataupun bukan mempunyai kecenderungan sama dalam melakukan pelaporan tindakan kecurangan atau *wrongdoing* (Putri, 2016). Oleh karena itu, penelitian perlu dilanjutkan untuk mengetahui faktor-faktor yang signifikan dalam mengisi kesenjangan penelitian.

Dalam penelitian ini, peneliti ingin mengetahui adanya “**Pengaruh Religiusitas Individu, Besaran Konsekuensi, Konsensus Sosial dan Retaliasi terhadap Niat Whistleblowing**”. Diharapkan hasil penelitian akan mampu membuktikan secara empiris faktor-faktor yang berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*.

TINJAUAN LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Structural Model

Structural model merupakan asumsi dasar pada perusahaan dalam membangun jalur internal yang baik dan bersungguh-sungguh dalam pengungkapan *wrongdoing*. Pada teori ini terdapat pengadaan jalur pelaporan yang langsung terdeteksi dari pihak karyawan terhadap atasan bagian direksi. Jalur langsung terhadap atasan bagian direksi akan mengurangi kejadian pemblokiran serta penyaringan pada eksekutif perusahaan (Moberly, 2006).

Namun, kenyataannya adalah adanya ketidakefektifan pada *structural model* dalam mendorong niat *whistleblowing*, hal itu disebabkan oleh individu yang mengalami ketakutan pada retaliasi yang kemungkinan akan diterima bila melaporkan *wrongdoing* (Liyanarachichi dan Newdick, 2009). Dalam teori motivasi pada *Maslow's hierarchy of need theory*, salah satu kebutuhan manusia adalah kebutuhan keamanan (*safety needs*). Adapun kebutuhan keamanan akan perlindungan atau *safety needs* dan keamanan dari kejahatan emosional dan fisik yang harus terpenuhi.

Oleh karena itu, pentingnya jalur pelaporan *anonymous* akan memenuhi salah satu kebutuhan individu yaitu rasa aman, maka dari itu diciptakannya jalur pelaporan untuk menumbuhkan niat *whistleblowing* pada seorang individu dalam hal ini karyawan sehingga dapat melaporkan tindak kecurangan atau *wrongdoing* tanpa adanya rasa ketakutan.

Teori Pertukaran Sosial

Teori dasar dari pertukaran sosial merupakan penambahan waktu antara hubungan saling percaya, loyalitas dan saling berkomitmen antara kedua belah pihak dalam mematuhi aturan pada bursa. Aturan pada bursa yaitu keterlibatan hubungan timbal balik atau saat melakukan aturan pembayaran yang bentuknya merupakan tindakan atas tanggapan tindakan orang lain (Cropanzano, 2005).

Pertukaran sosial ini mengintegrasikan pada pendekatan saling percaya antar karyawan, yaitu cara sebuah organisasi dalam memperlakukan karyawan, begitupun sebaliknya (Eisenberger et al., 1986). Jadi, karyawan percaya bahwa ketika sebuah organisasi memperlakukan dengan baik karyawannya, maka organisasi juga akan percaya dengan kontribusi karyawan yang akan diberikan pada organisasi.

Teori ini digunakan juga dalam penggambaran berbagai penelitian pada sikap, perilaku serta komunikasi organisasi yang akan menjelaskan bagaimana sikap dalam hubungan kegiatan komunikasi dalam pertukaran sosial.

Whistleblowing

Whistleblowing merupakan sebuah pengungkapan rahasia yang merupakan tindakan yang bersifat illegal, yang tidak sah dari atasan yang dapat memengaruhi tindakan orang-orang disekitarnya (Miceli dan Near, 1985).

Whistleblowing dapat dipahami juga yaitu sebagai usaha yang dimiliki anggota pada saat ini atau pada masa lampau dari suatu kumpulan atau organisasi dalam memberikan sebuah

peringatan kepada atasan atau *public* atas kesalahan yang terlihat atau sengaja tidak diperlihatkan dalam sebuah organisasi (Ahern dan McDonald, 2002).

Seseorang yang melakukan *whistleblowing* disebut *whistleblower* (Miceli dan Near, 1985) menjelaskan bahwa terdapat empat karakteristik bagaimana seseorang disebut sebagai *whistleblower*, pertama: karyawan atau mantan karyawan dalam sebuah entitas yang terdapat kecurangan di dalamnya; kedua: seseorang yang tidak mempunyai kendali kuasa dalam mengubah keadaan mengubah atau menghentikan kecurangan, ketiga: diperkenankan atau tidak diperkenankan dalam membuat laporan, dan keempat : tidak mempunyai jabatan dalam melakukan kecurangan korporat sebagai tugasnya.

Terdapat dua jenis pelaporan dalam *whistleblowing* yaitu secara internal dan eksternal. Internal yaitu saat karyawan dalam sebuah entitas melaporkan kejadian kecurangan pada atasannya, dan eksternal yaitu pemberitahuan kepada pihak luar atas kecurangan yang terjadi pada internal perusahaan atau entitasnya dikarenakan membahayakan atau merugikan masyarakat (Elias, 2008).

Religiusitas Individu

Religiusitas disebut sebagai apresiasi terhadap nilai-nilai agama yang implementasinya yaitu dengan praktik nilai-nilai yang terkandung di dalamnya (Nazaruddin, 2012). Agama mempunyai peran penting dalam membimbing kehidupan sehari-hari. Agama dapat mengontrol perilaku individu yang tidak etis (Nazaruddin et al, 2018).

Religiusitas diartikan sebagai komitmen serta kepercayaan penuh kepada Allah, kepercayaan bahwa tiada Tuhan selain Allah, sehingga dengan keyakinan tersebut tidak akan membiarkan tindakan serta tujuan terpecah menjadi dua tujuan yaitu kehidupan dunia dan akhirat.

Adapun pendapat dari Bruks dan Sellani, (2005) mengungkapkan pernyataan bahwa religiusitas terdiri dari dua kategori: *religious commitement* dan *religious affiliation*. Adapun yang dimaksud *religious affiliation* sendiri adalah konsep yang menjelaskan bahwa seseorang merupakan anggota dari sebuah lembaga atau afiliasi sebuah kelompok agama tertentu. *Religious affiliation* yang disebutkan dapat berupa universitas, tempat ibadah, atau lembaga-lembaga lain.

Besaran Konsekuensi

Pengungkapan rahasia merupakan salah satu konsekuensi yang besar masalah yang diakibatkan akan dapat berakibat fatal dari menyebabkan korban menderita cedera ringan bahkan sampai menyebabkan hilangnya nyawa seseorang (Smith et al., 2016). Namun, harus adanya

pemahaman yang tepat untuk mengukur seberapa pentingnya suatu pelaporan kecurangan terjadi walaupun harus berkonsekuensi akan adanya masalah yang timbul ringan atau berat setelah adanya pengungkapan. Individu harus diberi keyakinan dan persepsi bahwa akan adanya dampak yang lebih serius jika tidak adanya pengungkapan rahasia, sehingga memberi keyakinan kepada mereka bahwa *whistleblowing* adalah tindakan yang tepat (Sampaio & Sobral, 2013).

Adapun pengaruh dari besarnya konsekuensi sendiri merupakan seberapa besar seseorang berinteraksi dengan orang lain saat melakukan diskusi atau didalam lingkup sosial, sehingga akan terlihat bahwa nilai moral individu yang akan menunjukkan bagaimana seseorang tersebut saat berbicara secara nyata (serius) atau hanya mengungkapkan sesuatu yang tidak benar adanya. Sampaio dan Sobral (2013) menyatakan bahwa besaran konsekuensi berhubungan dengan sejauh mana sebuah asosiasi individu berhubungan dengan konsekuensi atas suatu moral (yang merupakan keseriusan ataupun kesalahan dalam menyampaikan).

Konsensus Sosial

Konsensus sosial merupakan kesepakatan dari lingkungan sosial tersebut terhadap perbuatan yang dianggap baik dan buruk atau benar dan salah sehingga nantinya akan menimbulkan suatu tindak kejahatan ataupun kebaikan yang terjadi. Definisi konsensus sosial oleh Chen dan Lai (2014) adalah “sejauh mana kesepakatan sosial bahwa perbuatan tersebut jahat atau baik”. Studi tentang Musbah, Cowton dan Tyfa (2016) mengacu pada konsensus sosial dianggap sebagai “bagaimana tingkat penerimaan sosial bahwa tindakan yang diberikan adalah baik atau jahat”.

Dalam suatu lingkungan masyarakat tidak dapat dipungkiri bahwa adanya kesepakatan atas terbentuknya sanksi jika terdapat suatu tindakan tidak etis adalah benar adanya. Adapun penelitian oleh Morris dan McDonald (1995) mendefinisikan bahwa konsensus sosial yaitu sebagai “tingkat kesepakatan masyarakat tentang efek dari masalah sosial”.

Sehingga konsensus sosial ataupun kesepakatan dari lingkungan sosial tersebut akan memengaruhi tindakan individu dalam berbuat sesuatu sesuai dengan kondisi yang terjadi di lingkup individu berada. Sehingga jika pada kesepakatan sosial telah menyatakan suatu hal tersebut salah atau dianggap curang, maka tidak akan dipungkiri bahwa niatan dalam mengungkapkan rahasia akan tinggi saat adanya kecurangan sehingga konsensus sosial akan memengaruhi niat *whistleblowing*.

Retaliasi

Sebagian orang akan takut kehilangan pekerjaan mereka jika melakukan pengungkapan rahasia besar dalam suatu entitas. Orang memilih untuk tidak melaporkan kecurangan karena takut akan pembalasan yang akan mereka dapatkan (Wainberg & Perreault, 2016). Pembalasan dijelaskan sebagai tindakan yang tidak diinginkan diambil terhadap *whistleblower* sebagai akibat dari *whistleblowing* internal ataupun eksternal (Rehg et al., 2008). Pembalasan juga dapat didefinisikan sebagai berbagai konsekuensi positif atau negatif yang dihadapi oleh *whistleblower* sebagai respon langsung terhadap pengungkapan rahasia (Erkmen et al., 2014).

Adapun potensi konsekuensi dari kesalahan pelaporan mungkin dipecah atau pensiun dini, sulit untuk mendapatkan pekerjaan, dihina atau dilecehkan dan penderitaan tuduhan palsu tentang karakter dan tindakan *whistleblower* (Kennett et al., 2011). Namun sebuah studi oleh Fatoki (2013) mengungkapkan bahwa pembalasan berkorelasi negatif dengan kemungkinan *whistleblowing*. Hal ini menunjukkan bahwa tindakan yang dianggap kuat dalam pembalasan, maka hal itu yang akan menyebabkan lebih rendahnya niat dalam mengungkapkan peluit kesalahan.

Selanjutnya, temuan Elias dan Farag (2015) menunjukkan bahwa di bawah hasil tertentu pembalasan, ancaman pembalasan memiliki hubungan negatif dengan kemungkinan *whistleblowing*. Penelitian terbaru oleh Latan, Ringle dan Chiappetta Jabbour (2016) berpendapat bahwa variabel individu seperti biaya personal dalam pelaporan mempengaruhi *whistleblowing* akuntan publik Indonesia.

Religiusitas Individu

Religiusitas merupakan keyakinan, aktivitas ritual gaya hidup serta institusi yang bermakna pada kehidupan manusia yang mengarahkan seorang pada nilai-nilai yang suci dan nilai-nilai yang tertinggi (Glock dan Stark, 1965; Pamungkas, 2014).

Ketika kepercayaan akan kebesaran Allah terpatri dalam keyakinan hati, maka segala perintah pasti dapat berpengaruh besar terhadap kehidupan seseorang individu. Hal tersebut akan berpengaruh besar atas seluruh tindakan dan aktifitas, tidak hanya berkaitan dengan bentuk ibadah, namun juga berkaitan dengan segala urusan dunia.

Apapun tindakan dan tujuan yang akan dicapai menjadi saling berkesinambungan dengan adanya suatu tujuan sebagaimana telah dijelaskan dalam Al-Qur'an surah Adz-Dzaariyaat ayat 56 "*Dan tidaklah Aku ciptakan jin dan manusia kecuali untuk beribadah kepada-Ku*", ayat ini

menjelaskan bahwa tidak ada yang melebihi dari satu tujuan akhir suatu hamba Allah diciptakan melainkan hanya untuk beribadah kepada-Nya.

Religiusitas diartikan sebagai komitmen serta kepercayaan penuh kepada Allah, kepercayaan bahwa tiada Tuhan selain Allah, sehingga dengan keyakinan tersebut tidak akan membiarkan tindakan serta tujuan terpecah menjadi dua tujuan yaitu kehidupan dunia dan akhirat.

Manusia diberikan oleh Allah bekal dasar beberapa potensi, seperti: fisik, akal maupun nurani yang dapat membantu manusia dalam melakukan segala hal sesuai dengan kebutuhan. Potensi inilah yang akan menentukan kualitas manusia. Namun, ada hal penting yang dapat menyokong dari peranan potensi tersebut, yaitu peranan moral dan agama secara seimbang, sehingga peranan potensi akan berjalan dengan baik.

Religiusitas disebut juga sebagai apresiasi terhadap nilai-nilai agama yang implementasinya yaitu dengan praktik nilai-nilai yang terkandung di dalamnya (Nazaruddin, 2012). Agama mempunyai peran penting dalam membimbing kehidupan sehari-hari. Agama dapat mengontrol perilaku individu yang tidak etis (Nazaruddin et al, 2018).

Religiusitas bersifat individual, dimana menekankan pada pendekatan keagamaan yang bersifat pribadi. Hal ini senantiasa mendorong seseorang dalam mengembangkan dan menegaskan keyakinan itu dalam sikap, tingkah laku, dan praktek keagamaan yang dianut. Inilah yang merupakan sisi sosial sehingga menjadikan unsur pemeliharaan dan pelestarian sikap seorang individu yang menjadi anggota atau masyarakat didalamnya. Namun, terdapat hasil pada penelitian sebelumnya yang menjelaskan tentang tidak adanya hubungan sosial antara lingkungan mahasiswa pada universitas yang disebut dengan *religious affiliation* yang berkaitan dengan adanya perbaikan moral yang telah dibuktikan oleh Conroy dan Emerson (2004).

Adapun pendapat dari Bruks dan Sellani, (2005) mengungkapkan pernyataan bahwa religiusitas terdiri dari dua kategori : *religious commitment* dan *religious affiliation*. Adapun yang dimaksud *religious affiliation* sendiri adalah konsep yang menjelaskan bahwa seseorang merupakan anggota dari sebuah lembaga atau afiliasi sebuah kelompok agama tertentu. *Religious affiliation* yang disebutkan dapat berupa universitas, tempat ibadah, atau lembaga-lembaga lain.

Religiusitas terdiri dari dua kelompok, yaitu intrinsik dan ekstrinsik menurut Alport (1967). Religiusitas intrinsik menunjukkan bahwa agama dipikirkan serta dilakukan secara sungguh-sungguh untuk mencapai tujuan akhir. Seorang individu yang memiliki religiusitas intrinsik akan menjunjung tinggi kemurnian hati, niat, visi, komitmen dan pengertian yang

memberikan makna pada moral ritual keagamaan. Pribadi yang berorientasi pada religiusitas intrinsik akan memiliki kesadaran akan nilai dan norma sehingga dapat menghayati, ataupun merealisasikan nilai dan norma tersebut pada hati nurani dan kepribadinya. Adapun religiusitas ekstrinsik merupakan pribadi yang menggunakan agama sebagai alat untuk mencapai tujuan hidup atau capaian yang berpusat pada diri sendiri. Hal ini sangatlah memengaruhi eksistensi atau faktor eksternal yang akan dicapai pada duniawi untuk dirinya sendiri. Sehingga dalam penelitian digunakannya religiusitas yang berorientasi intrinsik, yang memengaruhi seseorang dalam untuk melaporan *wrongdoing* sebagai kesadaran moral akan nilai dan norma yang benar dalam kehidupan.

Sesuai dengan berbagai penjelasan yang sudah disebutkan mengenai religiusitas yang telah dijelaskan sebelumnya, maka dapat diambil kesimpulan bahwa makna religiusitas seorang individu mempunyai dampak kualitas atas penghayatan yang dimiliki seseorang dalam melakukan sesuatu hal dalam kehidupannya. Sehingga perilaku yang dilakukan akan berorientasi pada nilai-nilai agama yang diyakini.

H1: Religiusitas individu berpengaruh positif terhadap niat *whistleblowing*

Besaran Konsekuensi

Sebuah konsekuensi merupakan suatu hal yang akan timbul dari sebuah tindakan yang sudah dipikirkan sebelumnya. Suatu hal tersebut akan berakibat berbahaya atau bermanfaat apabila diterapkan, juga telah menjadikan pertimbangan seseorang sebelum melakukan suatu tindakan. Shawver dan Clements (2015) mendefinisikan bahwa besaran konsekuensi yaitu sebagai “bahaya atau manfaat kepada individu yang timbul atas tindakannya”.

Besaran konsekuensi akan memberikan dampak yang serius jika suatu tindakan tindakan tersebut merupakan tindakan yang tidak etis, sebagaimana yang telah didefinisikan oleh Valentine dan Hollingworth (2012) yang menganggap MC sebagai keseriusan dampak dari suatu tindakan yang tidak etis.

Adapun pengaruh dari besaran konsekuensi sendiri merupakan seberapa besar seseorang berinteraksi dengan orang lain saat melakukan diskusi atau didalam lingkup sosial, sehingga akan terlihat bahwa nilai moral individu yang akan menunjukkan bagaimana seseorang tersebut saat berbicara secara nyata (serius) atau hanya mengungkapkan sesuatu yang tidak benar adanya. Sampaio dan Sobral (2013) menyatakan bahwa besaran konsekuensi berhubungan dengan sejauh

mana sebuah asosiasi individu berhubungan dengan konsekuensi atas suatu moral (yang merupakan keseriusan ataupun kesalahan dalam menyampaikan).

Pengungkapan rahasia merupakan salah satu konsekuensi yang besaran masalah yang diakibatkan akan dapat berakibat fatal dari menyebabkan korban menderita cedera ringan bahkan sampai menyebabkan hilangnya nyawa seseorang (Smith et al., 2016). Namun, harus adanya pemahaman yang tepat untuk mengukur seberapa pentingnya suatu pelaporan kecurangan terjadi walaupun harus berkonsekuensi akan adanya masalah yang timbul ringan atau berat setelah adanya pengungkapan. Individu harus diberi keyakinan dan persepsi bahwa akan adanya dampak yang lebih serius jika tidak adanya pengungkapan rahasia, sehingga memberi keyakinan kepada mereka bahwa *whistleblowing* adalah tindakan yang tepat (Sampaio & Sobral, 2013).

Penelitian oleh Arnold et al. (2013) meneliti pengaruh konteks situasional pada pembuatan keputusan etis dan penilaian evaluasi antara auditor internal, auditor eksternal dari perusahaan berukuran kecil, terdapat perusahaan internasional dan menemukan bahwa besaran konsekuensi dipengaruhi dari evaluasi etis dan niat untuk bertindak secara etis. Dari penelitian disebutkan di atas, besarnya konsekuensi dikenal sebagai salah satu penentu penting dari *whistleblowing*. Oleh karena itu hipotesis berikut dikembangkan.

H2: Besaran Konsekuensi berpengaruh positif terhadap niat *whistleblowing*

Konsensus Sosial

Dalam suatu lingkungan masyarakat tidak dapat dipungkiri bahwa adanya kesepakatan atas terbentuknya sanksi jika terdapat suatu tindakan tidak etis adalah benar adanya. Adapun penelitian oleh Morris dan McDonald (1995) mendefinisikan bahwa konsensus sosial yaitu sebagai “tingkat kesepakatan masyarakat tentang efek dari masalah sosial”.

Adapun konsensus sosial sendiri merupakan kesepakatan dari lingkungan sosial tersebut terhadap perbuatan yang dianggap baik dan buruk atau benar dan salah sehingga nantinya akan menimbulkan suatu tindak kejahatan ataupun kebaikan yang terjadi. Definisi konsensus sosial oleh Chen dan Lai (2014) adalah “sejauh mana kesepakatan sosial bahwa perbuatan tersebut jahat atau baik”. Studi tentang Musbah, Cowton dan Tyfa (2016) mengacu pada konsensus sosial dianggap sebagai “bagaimana tingkat penerimaan sosial bahwa tindakan yang diberikan adalah baik atau jahat”.

Sehingga konsensus sosial ataupun kesepakatan dari lingkungan sosial tersebut akan memengaruhi tindakan individu dalam berbuat sesuatu sesuai dengan kondisi yang terjadi di

lingkup individu berada. Sehingga jika pada kesepakatan sosial telah menyatakan suatu hal tersebut salah atau dianggap curang, maka tidak akan dipungkiri bahwa niat dalam mengungkapkan rahasia akan tinggi saat adanya kecurangan sehingga konsensus sosial akan memengaruhi niat *whistleblowing*.

H3: Konsensus Sosial berpengaruh positif terhadap niat *whistleblowing*.

Retaliasi

Sebagian orang akan takut kehilangan pekerjaan mereka jika melakukan pengungkapan rahasia besar dalam suatu entitas. Orang memilih untuk tidak melaporkan kecurangan karena takut akan pembalasan yang akan mereka dapatkan (Wainberg & Perreault, 2016). Pembalasan dijelaskan sebagai tindakan yang tidak diinginkan diambil terhadap *whistleblower* sebagai akibat dari *whistleblowing* internal ataupun eksternal (Rehg et al., 2008). Pembalasan juga dapat didefinisikan sebagai berbagai konsekuensi positif atau negatif yang dihadapi oleh *whistleblower* sebagai respon langsung terhadap pengungkapan rahasia (Erkmen et al., 2014).

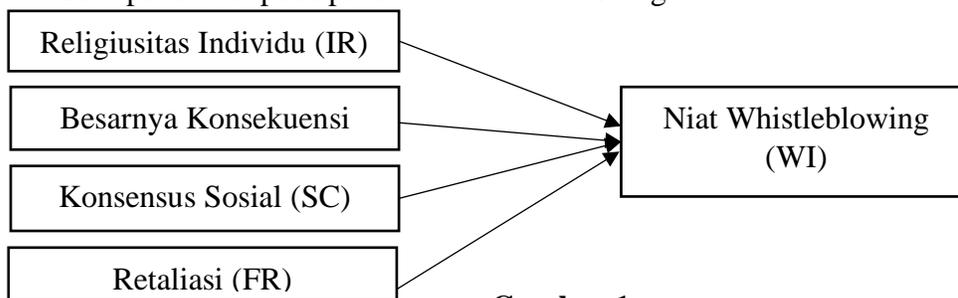
Adapun potensi konsekuensi dari kesalahan pelaporan mungkin dipecat atau pensiun dini, sulit untuk mendapatkan pekerjaan, dihina atau dilecehkan dan penderitaan tuduhan palsu tentang karakter dan tindakan *whistleblower* (Kennett et al., 2011). Namun sebuah studi oleh Fatoki (2013) mengungkapkan bahwa pembalasan berkorelasi negatif dengan kemungkinan *whistleblowing*.

Selanjutnya, temuan Elias dan Farag (2015) menunjukkan bahwa di bawah hasil tertentu pembalasan, ancaman pembalasan memiliki hubungan negatif dengan kemungkinan *whistleblowing*. Penelitian terbaru oleh Latan, Ringle dan Chiappetta Jabbour (2016) berpendapat bahwa variabel individu seperti biaya personal dalam pelaporan mempengaruhi *whistleblowing* akuntan publik Indonesia.

H4: Retaliasi berpengaruh negatif terhadap niat *whistleblowing*.

Model Penelitian

Model penelitian pada penelitian ini adalah sebagai berikut :



Gambar 1
Model Penelitian

Metode Penelitian

Subyek dan Objek Penelitian

Subyek penelitian dalam penelitian ini merupakan Mahasiswa Akuntansi di beberapa Universitas Swasta Terakreditasi A di Yogyakarta, yaitu UMY, UAD, UII, dan UTY. Adapun objek dari penelitian ini adalah Mahasiswa Akuntansi semester lima dan tujuh yang telah mendapatkan mata kuliah Akuntansi Manajemen.

Jenis Data

Data dalam penelitian ini adalah data kuantitatif dengan jenis data yang digunakan berupa data primer yang diperoleh langsung dari sumber asli. Instrumen penelitian ini berbentuk kuesioner yang terdiri atas beberapa item pernyataan terkait religiusitas individu, besaran konsekuensi, konsensus sosial, retaliasi, dan niat *whistleblowing*. Kuesioner yang telah dikembalikan oleh responden kemudian akan diseleksi terlebih dahulu untuk melihat kelengkapan jawaban kuesioner sesuai yang dikehendaki peneliti untuk kepentingan analisis.

Teknik Pengambilan Sampel

Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini *purposive sampling*. Kriteria pengambilan sampel dalam penelitian ini yaitu Mahasiswa prodi akuntansi pada beberapa Universitas Swasta Terakreditasi-A, yaitu: UMY, UII, UTY, dan UAD semester lima dan tujuh yang telah menempuh mata kuliah akuntansi manajemen.

Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data pada penelitian ini dengan menggunakan metode survei yaitu dengan membagikan kuesioner kepada responden yaitu mahasiswa akuntansi. Responden memilih tingkat ketidaksetujuan dan kesetujuannya atas jawaban pernyataan yang diberikan. Skala pengukuran yang digunakan dalam kuesioner ini menggunakan model skala likert 1 sampai 5 mulai dari sangat tidak setuju (1), tidak setuju (2), kurang setuju (3), setuju (4), sampai sangat setuju (5) serta skala likert 1 sampai 7 mulai dari sangat tidak mungkin (1), tidak mungkin (2), agak tidak mungkin (3), belum pasti (4), agak mungkin (5), mungkin (6), sangat mungkin (7).

Definisi Operasional Variabel Variabel Dependen

Variabel dependen pada penelitian ini adalah niat *whistleblowing*. Variabel ini diukur dengan menggunakan 10 item pernyataan yang diadopsi dari hasil studi empiris yang serupa oleh Mustapha dan Siaw (2012). Item pertanyaan tersebut menggambarkan tanggapan dari mahasiswa akuntansi tentang *whistleblowing*.

Variabel Independen

Religiusitas Individu

Pengukuran untuk variabel religiusitas individu dilakukan dengan instrumen kuesioner yang mengadopsi penelitian Sikstin (2014) yang terdiri dari 7 butir pernyataan dan diukur dengan skala likert 5 point. Skala 1 mempresentasikan “sangat tidak setuju” sampai skala 5 “sangat setuju”. Skala 5 menunjukkan bahwa semakin tinggi nilai skor yang dijawab, maka hal tersebut membuktikan semakin tinggi juga nilai religiusitas individu pada responden.

Besaran Konsekuensi

Pengukuran untuk variabel besaran konsekuensi dilakukan dengan ilustrasi dua kasus yang masing masing terdiri dari 5 butir pernyataan dan diukur dengan skala likert 5 point. Skala 1 mempresentasikan “sangat tidak setuju” dan skala 5 “sangat setuju”. Ilustrasi diadaptasi dari penelitian serupa pada penelitian Narsa & Prananjaya (2017).

Konsensus Sosial

Pengukuran untuk variabel konsensus sosial dilakukan dengan ilustrasi dua kasus yang masing-masing terdiri dari 5 butir pernyataan dan diukur dengan skala likert 5 point. Skala 1 mempresentasikan “sangat tidak setuju” dan skala 5 “sangat setuju”. Ilustrasi diadaptasi dari penelitian serupa pada penelitian Narsa & Prananjaya (2017).

Retaliasi

Pengukuran untuk variabel retaliasi diukur menggunakan pengukuran tiga ilustrasi kasus yang berfokus pada yang kekuatan dan kelemahan pembalasan. (Morrison et al., 2013). Ilustrasi diadaptasi dari penelitian serupa pada penelitian Liyanarachchi dan Newdick (2008).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Objek/Subjek Penelitian

Objek dalam penelitian ini adalah Mahasiswa Akuntansi di Universitas Swasta Terakreditasi-A di Yogyakarta. Subjek dalam penelitian ini yaitu Mahasiswa Akuntansi semester lima dan tujuh yang telah mendapatkan mata kuliah Akuntansi Manajemen. Penyebaran kuesioner dan pengambilan kuesioner dilakukan mulai tanggal 06 Oktober 2019 hingga 22 Oktober 2019. Peneliti menyebarkan sampel pada 4 Universitas Swasta Terakreditasi A yang terdiri dari UMY, UTY, UAD, dan UII.

Tabel 1
Tingkat Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Presentase
Kuesioner yang dikirim	230	100%
Kuesioner yang kembali	227	98,69%
Kuesioner yang tidak kembali	3	1,31%
Kuesioner yang kembali dan diolah	200	86,95%
Kuesioner yang tidak dapat diolah	27	11,74%

Sumber : Data primer yang diolah, 2019

Analisis Karakteristik Responden

Karakteristik responden menampilkan identitas responden seperti jenis kelamin, usia, semester, dan universitas.

Tabel 2
Responden berdasarkan Jenis Kelamin

No	Jenis Kelamin	Jumlah	Presentasee
1	Laki-Laki	46	23%
2	Perempuan	154	77%
	Total	200	100%

Sumber: Hasil Olah Data, 2019

Tabel 3
Responden berdasarkan Usia

No	Usia (tahun)	Jumlah	Presentasee
1	17	1	0,5%
2	18	2	1%
3	19	33	16,5%
4	20	115	57,5%
5	21	42	21%
6	>21	7	3,5%
	Total	200	100%

Sumber: Hasil Olah Data, 2019

Tabel 4
Responden berdasarkan Semester

No	Semester	Jumlah	Presentasee
1	5	155	77,5%
2	7	45	22,5%
	Total	200	100%

Sumber: Hasil Olah Data, 2019

Tabel 5
Responden berdasarkan Universitas

No	Universitas	Jumlah	Presentase
1	UMY	63	31,5%
2	UAD	40	20%
3	UII	49	24,5%
4	UTY	48	24%
	Total	200	100%

Sumber: Hasil Olah Data, 2019

Uji Kualitas Instrumen dan Data

Uji Statistik Deskriptif

Tabel 6
Hasil Uji Statistik Deskriptif

Variabel	N	Teoritis		Aktual		
		Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	Std Deviation
Religiusitas Individu (IR)	200	6-30	18	8-30	24,69	4,749
Besaran Konsekuensi (MC)	200	6-30	18	6-30	18,37	4,284
Konsensus Sosial (SC)	200	2-10	6	4-10	7,02	1,425
Retaliasi (FR)	200	8-56	24	21-56	42,09	7,911
Whistleblowing (WI)	200	8-40	24	13-40	30,88	6,016

Sumber: Hasil Olah Data, 2019

Berdasarkan tabel di atas dapat dilihat bahwa variabel IR memiliki *mean* aktual $>$ *mean* teoritis ($24,69 > 18$), sehingga dapat disimpulkan bahwa rata-rata religiusitas individu yang dimiliki mahasiswa tinggi. Variabel MC memiliki *mean* aktual $>$ *mean* teoritis ($18,37 > 18$), sehingga dapat disimpulkan bahwa rata-rata besaran konsekuensi yang dimiliki mahasiswa tinggi. Variabel SC memiliki *mean* aktual $>$ *mean* teoritis ($7,02 > 6$), sehingga dapat disimpulkan bahwa rata-rata konsensus sosial yang dimiliki mahasiswa tinggi. Sedangkan untuk variabel FR memiliki *mean* aktual $>$ *mean* teoritis ($42,09 > 24$), sehingga dapat disimpulkan bahwa rata-rata responden yang diteliti memiliki tingkat retaliasi yang tinggi. Sedangkan untuk variabel WI memiliki *mean* aktual $>$ *mean* teoritis ($30,88 > 24$), sehingga dapat disimpulkan bahwa rata-rata niat *whistleblowing* yang dimiliki mahasiswa tinggi.

Uji Validitas

Tabel 7
Hasil Uji Validitas Instrumen Penelitian

Variabel	Nilai KMO	Item	Nilai Loading Faktor	Keterangan
Religiusitas Individu	0,867	RI2	0,796	Valid
		RI3	0,781	Valid
		RI4	0,782	Valid
		RI5	0,828	Valid
		RI6	0,865	Valid
		RI7	0,737	Valid
		Besaran Konsekuensi	0,771	MC1
MC2	0,745			Valid
MC3	0,845			Valid
MC4	0,831			Valid
MC5	0,723			Valid
MC6	0,772			Valid
Konsensus Sosial	0,500	SC1	0,500	Valid
		SC2	0,501	Valid
Retaliasi	0,889	FR1	0,908	Valid
		FR2	0,897	Valid
		FR3	0,902	Valid
		FR4	0,844	Valid
		FR5	0,886	Valid
		FR6	0,851	Valid
		FR7	0,939	Valid
		FR8	0,893	Valid
Niat Whistleblowing	0,889	WI1	0,678	Valid
		WI2	0,634	Valid
		WI3	0,619	Valid
		WI6	0,773	Valid
		WI7	0,821	Valid
		WI8	0,797	Valid
		WI9	0,822	Valid
		WI10	0,789	Valid

Sumber: data primer yang diolah, 2019

Berdasarkan tabel di atas, seluruh item pertanyaan variabel dependen maupun pertanyaan dari setiap variabel independen seluruhnya dikatakan valid karena nilai KMO lebih dari 0,5 dan nilai faktor loading juga lebih dari 0,5.

Uji Reliabilitas

Tabel 8
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Nilai <i>Cronbach's Alpha</i>	Keterangan
Religiusitas Individu	0,886	Reabilitas tinggi
Besaran Konsekuensi	0,789	Reabilitas tinggi
Konsensus Sosial	0,416	Reabilitas rendah
Retaliasi	0,915	Reabilitas sempurna
Niat <i>Whistleblowing</i>	0,881	Reabilitas tinggi

Sumber: data primer yang diolah, 2019

Dari tabel di atas dapat diketahui bahwa variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini mempunyai reliabilitas tinggi, karena nilai *Cronbach's alpha* dari masing-masing variabel lebih dari 0,7, namun terdapat satu variabel yaitu konsensus sosial yang memiliki reliabilitas rendah yaitu dibawah 0,5.

Uji Normalitas

Tabel 9
Hasil Uji Normalitas

		Unstandardized Residual
N		200
Normal Parameters(a,b)	Mean	.0000000
	Std. Deviation	4.24588110
Most Extreme Differences	Absolute	.037
	Positive	.030
	Negative	-.037
Kolmogorov-Smirnov Z		.529
Asymp. Sig. (2-tailed)		.942

Sumber: data primer yang diolah, 2019

Berdasarkan tabel di atas dapat dilihat bahwa nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* atau nilai signifikansi *Kolmogoro-Smirnov* sebesar 0,942 lebih besar dari α ($\alpha = 0,05$), artinya bahwa data residual berdistribusi normal.

Uji Multikolinearitas

Tabel 10
Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel Independen	Collinerity Statistic		Keterangan
	Tollerance	VIF	
Religiusitas Individu (X1)	0,827	1.209	Tidak Terjadi Multikolinearitas
Besaran Konsekuensi (X2)	0,920	1.087	Tidak Terjadi Multikolinearitas
Konsensus Sosial (X3)	0,982	1.019	Tidak Terjadi Multikolinearitas
Retaliasi (X4)	0,879	1.138	Tidak Terjadi Multikolinearitas

Sumber: data primer yang diolah, 2019

Berdasarkan tabel di atas dapat dilihat bahwa secara keseluruhan variabel independen memiliki nilai *tollerance* di atas 0,10 dan nilai *VIF* di bawah 10, maka dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi gejala multikolinearitas antar masing-masing variabel independen dalam model regresi.

Uji Heteroskedastisitas

Tabel 11
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Correlation			
Unstandardized Residual			
Spearman's rho	Religiusitas Individu (X1)	Correlation Coefficient	-0.019
		Sig. (2-tailed)	0.792
		N	0,200
	Besaran Konsekuensi (X2)	Correlation Coefficient	-0.044
		Sig. (2-tailed)	0.538
		N	0.200
	Konsensus Sosial (X3)	Correlation Coefficient	0.002
		Sig. (2-tailed)	0.974
		N	0.200
	Retaliasi (X4)	Correlation Coefficient	0.006
		Sig. (2-tailed)	0.938
		N	0.200

Sumber: data primer yang diolah, 2019

Berdasarkan tabel di atas dapat dilihat secara keseluruhan bahwa variabel independen memiliki nilai signifikansi $> (\alpha = 0,05)$, maka dapat disimpulkan bahwa model regresi pada penelitian ini bebas dari gejala heteroskedastisitas.

Uji Hipotesis dan Analisis Data

Uji Koefisien Determinasi

Tabel 12

Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.566(a)	.320	.306	4.289	2.001

Sumber: data primer yang diolah, 2019

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi pada tabel di atas, diperoleh nilai *Adjusted R Square* (R^2) yaitu sebesar 0,306. Hal ini menunjukkan bahwa 30,6% variabel Niat *Whistleblowing* dapat dijelaskan oleh 4 (empat) variabel independen, yaitu Religiusitas Individu, Besaran Konsekuensi, Konsensus Sosial, dan Retaliasi. Sisanya yaitu sebesar 69,4% dijelaskan oleh variabel lain di luar dari model penelitian.

Uji F

Tabel 13
Hasil Uji F

Model		F	Sig.
1	Regression	22.923	.000(a)
	Residual		
	Total		

Sumber: data primer yang diolah, 2019

Berdasarkan hasil uji *F* yang terdapat pada tabel di atas menunjukkan bahwa nilai *F* hitung sebesar 22,923 dan nilai signifikansi sebesar $0,000 < \alpha (\alpha = 0,05)$, maka dapat disimpulkan bahwa variabel Religiusitas Individu (X_1), Besaran Konsekuensi (X_2), Konsensus Sosial (X_3), dan Retaliasi (X_4), secara simultan (bersama-sama) berpengaruh terhadap Niat *Whistleblowing* (Y).

Uji Parsial (Uji *t*)

Tabel 13
Hasil Uji *t*

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t		Sig.
		B	Std. Error	Beta	B	Std. Error	
1	(Constant)	10.803	2.673		4.042		.000
	Religiusitas Individu (IR)	.439	.075	.370	5.879		.000
	Besaran Konsekuensi (MC)	-.043	.072	-.036	-.598		.550

	Konsensus Sosial (SC)	.310	.223	.086	1.395	.165
	Retaliasi (FR)	.186	.042	.286	4.411	.000

Sumber: data primer yang diolah, 2019

Berdasarkan tabel di atas dapat disimpulkan persamaan regresi adalah:

$$Y = 10,803 + 0,439X1 - 0,043X2 + 0,310X3 + 0,186X4 + e$$

Hipotesis diterima apabila memiliki nilai signifikansi kurang dari $< 0,05$. Dari tabel di atas dapat diketahui pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Religiusitas Individu memiliki nilai sig. $0,00 < \alpha 0,05$ dan nilai β positif berarti H1 terdukung, sehingga dapat diartikan bahwa Religiusitas Individu berpengaruh positif terhadap Niat *Whistleblowing*. Besaran Konsekuensi memiliki nilai sig. $0,550 > \alpha 0,05$ dan nilai β negatif berarti H2 tidak terdukung, sehingga dapat diartikan bahwa Besaran Konsekuensi tidak berpengaruh terhadap Niat *Whistleblowing*. Konsensus Sosial memiliki nilai sig. $0,165 > \alpha 0,05$ dan nilai β positif berarti H3 tidak terdukung, sehingga dapat diartikan bahwa Konsensus Sosial tidak berpengaruh terhadap Niat *Whistleblowing*. Retaliasi memiliki nilai sig. $0,00 < \alpha 0,05$ dan nilai β positif berarti H4 tidak terdukung, sehingga dapat diartikan bahwa Retaliasi berpengaruh positif terhadap Niat *Whistleblowing*.

Tabel 14
Ringkasan Hasil Uji Hipotesis

Kode	Hipotesis	Hasil
H1	Religiusitas Individu berpengaruh positif terhadap niat whistleblowing	Diterima
H2	Besaran Konsekuensi tidak berpengaruh terhadap niat whistleblowing	Ditolak
H3	Konsensus Sosial tidak berpengaruh terhadap niat whistleblowing	Ditolak
H4	Retaliasi berpengaruh positif terhadap niat whistleblowing	Ditolak

PEMBAHASAN

Pengaruh Religiusitas Individu terhadap Niat *Whistleblowing*

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis pertama (H₁), diketahui bahwa religiusitas individu berpengaruh positif terhadap niat seseorang melakukan *whistleblowing*, dengan menunjukkan nilai signifikansi sebesar $0,000 < \alpha (\alpha = 0,05)$ dan arah koefisien regresi bernilai positif yaitu sebesar 0,439. Hal ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan Putri (2016) yang membuktikan bahwa tingkat religiusitas tidak berpengaruh niat individu untuk melaporkan kesalahan.

Namun, pada penelitian lain yang serupa dijelaskan bahwa apabila seseorang karyawan telah memiliki tingkat religiusitas individu tinggi maka keinginan atau niat dalam melakukan *whistleblowing* juga akan tinggi (Nafisah et al, 2018). Adapun penelitian yang sejenis menjelaskan juga bahwa agama memainkan peran penting dalam kehidupan sehari-hari ketika beraktivitas (Nazaruddin et al, 2018), serta dijelaskan kembali dalam hasil penelitian Sofyani & Nadia (2015) bahwa didalam penelitiannya menjelaskan bahwa agama dapat mengontrol seseorang individu dari perbuatan yang tidak etis.

Sehingga dalam pengujian hipotesis ini dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi religiusitas individu di dalam diri seseorang, maka niat dalam melakukan *whistleblowing* akan meningkat.

Pengaruh Besaran Konsekuensi terhadap Niat *Whistleblowing*

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis kedua (H₂), diketahui bahwa tidak adanya hubungan yang signifikan antara konsensus sosial terhadap niat seseorang melakukan *whistleblowing*. Hal itu ditunjukkan dengan nilai signifikansi sebesar $0,550 > \alpha$ ($\alpha = 0,05$) dan arah koefisien regresi bernilai negatif yaitu sebesar 0,043. Hasil ini tidak sejalan dengan penelitian yang menjelaskan bahwa variabel besaran konsekuensi ditemukan hubungan positif signifikan dengan *ethical judgment* untuk kelompok mahasiswa sarjana oleh Narsa & Prananjaya (2017).

Namun, pada penelitian Nikmatuniayah 2014 mendapatkan hasil yang sejalan dengan penelitian ini bahwa variabel Besaran Konsekuensi tidak berpengaruh terhadap intensi keperilakuan artinya besaran konsekuensi tidak signifikan pada pelaporan kecurangan yang dibuktikan pada kasus penyadapan informasi di zaman perkembangan teknologi saat ini yang telah mengalami pragmatis pada kesepakatan umum.

Hasil pengujian hipotesis ini menjelaskan bahwa kriteria pada besarnya konsekuensi mempunyai dasar pemahaman terkait logika akal serta pengamatan perilaku pada manusia yang dirunkan melalui bukti yang nyata terdiri dari keputusan yang melibatkan konsekuensi bagi orang lain. Hal ini berarti pemahaman mahasiswa terkait dampak yang akan diperoleh jika melakukan sesuatu tindak kecurangan dinilai masih rendah. Maka dapat disimpulkan bahwa perlu adanya pemahaman dini yang lebih terkait besaran konsekuensi atau pengaruhnya setelah melakukan suatu tindak kecurangan, sehingga hal ini akan berpengaruh terhadap tindakan yang akan dilakukan selanjutnya. Maka, besaran konsekuensi merupakan hal yang diyakini sebagai seberapa besar atau kecilnya pengaruh dari dampak yang akan ditimbulkan setelah melakukan hal tersebut,

sehingga hal tersebut juga akan memengaruhi tindakan lainnya yang akan dilakukan. Adapun dalam penelitian ini dapat disimpulkan bahwa dampak yang terjadi ketika pemahaman besaran konsekuensi seseorang rendah terhadap hal yang akan terjadi adalah ketidakpedulian terhadap adanya tindak kecurangan, sehingga niat tindakan *whistleblowing* juga akan rendah.

Pengaruh Konsensus Sosial terhadap Niat *Whistleblowing*

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis ketiga (H_3), diketahui bahwa tidak adanya hubungan yang signifikan antara konsensus sosial terhadap niat seseorang melakukan *whistleblowing*. Hal itu ditunjukkan dengan nilai signifikansi sebesar $0,165 > \alpha$ ($\alpha = 0,05$) dan arah koefisien regresi bernilai positif yaitu sebesar 0,310. Hasil tersebut tidak selaras dengan penelitian yang menjelaskan bahwa variabel konsensus sosial ditemukan hubungan positif signifikan dengan *ethical judgment* untuk kelompok mahasiswa sarjana dan pascasarjana oleh Narsa & Prananjaya (2017).

Namun, terdapat penelitian yang serupa yaitu penelitian Schmidtke, (2007) dan Musbah et al, (2016) menjelaskan bahwa konsensus norma sosial adanya konsekuensi negatif jika dirasakan ada kesamaan dengan diri sendiri maka mengakibatkan disiplin rendah dan akan mengurangi pelaporan tindak kecurangan. Penelitian lainnya yang mendukung adalah penelitian Nikmatuniyah 2014 yang memaparkan bahwa tidak adanya pengaruh yang signifikan pada konsensus sosial terhadap intensi berperilaku, ini menjelaskan bahwa konsensus sosial didefinisikan sebagai tingkat kesepakatan sosial, yaitu sebuah tindakan dianggap jahat atau baik, bahwa semakin banyaknya orang yang menyepakati tindakan melanggar etika akan berpengaruh terhadap keinginannya untuk tidak melakukan tindakan kejahatan tersebut.

Hasil pengujian hipotesis ini membuktikan bahwa tidak berpengaruhnya Konsensus Sosial terhadap Niat *Whistleblowing*. Hal ini disebabkan subyek dari penelitian ini adalah mahasiswa yang kurang mengerti atau kurang mendapat pemahaman tentang konsensus sosial yaitu sebuah kesepakatan sosial tentang perbuatan baik dan buruk yang akan berdampak pada diri sendiri atau orang lain, buktinya masih adanya beberapa mahasiswa yang netral atau tidak sepakat dengan adanya pengaruh kesepakatan sosial terhadap pelaporan tindak kecurangan. Hal ini diartikan juga bahwa pemahaman mahasiswa terkait kesepakatan sosial terhadap hasil dari sebuah tindakan dinilai masih rendah. Dampak yang terjadi adalah belum adanya pengaruh yang signifikan antara pemahaman konsensus sosial di kalangan mahasiswa terhadap niat pelaporan kecurangan, sehingga menjadikan niat dari mahasiswa juga rendah dalam dalam *whistleblowing*.

Pengaruh Retaliasi terhadap Niat *Whistleblowing*

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis keempat (H_4), diketahui bahwa retaliasi berpengaruh positif terhadap niat seseorang melakukan *whistleblowing*, dengan menunjukkan nilai signifikansi sebesar $0,000 < \alpha = 0,05$ dan arah koefisien regresi bernilai positif yaitu sebesar 0,186. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan hasil penelitian Larasati (2015) dan Fatoki (2013) yang menjelaskan bahwa semakin tinggi tingkat retaliasi maka semakin rendah niat seseorang dalam melakukan *whistleblowing*.

Adapun penelitian yang sejalan dengan hasil penelitian ini yaitu, menurut Miceli dan Near (1985), *whistleblower* akan mengungkap kecurangan atau meniup peluit jika mereka percaya bahwa pelaporan kesalahan akan membawa dampak positif, meskipun akibatnya tindakan pembalasan akan diterima oleh *whistleblower*. Selanjutnya, pelapor juga akan memilih untuk bersiul pukulan ketika tidak ada alternatif lain yang tersedia (Brown, 2008). Dalam kondisi ini, adanya kemungkinan bahwa mahasiswa akan mempunyai maksud untuk bersiul

Adanya perbedaan dari hasil penelitian sebelumnya dikarenakan mahasiswa mempunyai perspektif bahwa akan lebih nyata dampak positif atau negatif dari tindakan kecurangan seseorang atau kelompok, dilihat setelah adanya tindakan pembalasan yang terjadi dalam kehidupan realita seseorang. Sehingga adanya bukti secara jelas dan nyata terkait dampak atau tindakan pembalasan yang merugikan diri sendiri, keluarga atau orang lain akan memengaruhi niat seseorang dalam pelaporan kecurangan atau *whistleblowing*. Sehingga pengujian hipotesis ini disimpulkan bahwa semakin tinggi tingkat retaliasi, maka akan semakin tinggi niat dalam melakukan *whistleblowing*.

SIMPULAN, SARAN, DAN KETERBATASAN PENELITIAN

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan di empat Universitas Swasta Terakreditasi-A, menyatakan bahwa:

1. Penelitian ini berdasarkan pada teori *structural modal* yang berkaitan dengan adanya tindak retaliasi berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*.
2. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan di 4 Universitas Swasta terakreditasi A, menyatakan bahwa:
 - a. Religiusitas Individu pengaruh positif terhadap Niat *Whistleblowing*.
 - b. Besaran Konsekuensi tidak berpengaruh terhadap Niat *Whistleblowing*.
 - c. Konsensus Sosial tidak berpengaruh terhadap Niat *Whistleblowing*.
 - d. Retaliasi berpengaruh positif terhadap Niat *Whistleblowing*.

Saran

Berdasarkan analisis terhadap hasil penelitian dan pembahasan pada penelitian ini, maka saran yang dapat diberikan oleh peneliti antara lain:

1. Bagi Peneliti Selanjutnya
 - a. Penambahan sampel dan objek penelitian menjadi seluruh Universitas negeri maupun swasta yang telah mendapatkan akreditasi A pada jurusan akuntansi maupun belum di daerah Yogyakarta.
 - b. Memperbaiki atau mengganti beberapa item pertanyaan yang terdapat dalam kuesioner pada variabel Konsensus Sosial sehingga lebih dimengerti dan sesuai dengan tema penelitian.
 - c. Penambahan variabel-variabel independen lainnya yang dapat memengaruhi niat mahasiswa akuntansi untuk melakukan tindakan *whistleblowing* seperti *background* keluarga, pendidikan sebelum masuk kuliah, motivasi, dan sebagainya.
 - d. Metode pengambilan data hendaknya tidak hanya dilakukan dengan memberikan kuesioner kepada beberapa mahasiswa atau penanggungjawab (PJ) pada setiap universitas, namun lebih diberikan pemahaman akan topik terkait penelitian kepada seluruh responden atau dengan cara eksperimen di kelas-kelas tertentu yang telah mendapatkan mata kuliah akuntansi manajemen.
 - e. Dibutuhkan metode survei tidak hanya dengan menggunakan kuesioner tetapi juga menggunakan metode wawancara. Tujuan dari wawancara agar data yang diperoleh lebih akurat.

Keterbatasan Penelitian

Terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini, diantaranya adalah sebagai berikut:

1. Sampel penelitian masih menggunakan cakupan pada Universitas Swasta yang memiliki jurusan akuntansi yang telah Terakreditasi A, yaitu UMY, UII, UAD dan UTY.
2. Mahasiswa yang ditujukan mengisi kuesioner masih mencakup mahasiswa yang telah mendapat mata kuliah akuntansi manajemen sebelumnya.

3. Penelitian masih menggunakan data kuesioner saja, tanpa menggunakan wawancara sehingga hasil yang didapatkan kurang maksimal.
4. Adanya beberapa item pertanyaan yang kurang spesifik dan tepat sehingga menimbulkan adanya bias dan kurang reliabel terutama pada variabel konsensus sosial.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahern, K., & McDonald, S. (2002). The beliefs of nurses who were involved in a whistleblowing event. *Journal of Advanced Nursing*, 38(3), 303–309. <https://doi.org/10.1046/j.1365-2648.2002.02180.x>
- Alam, Md. M., Akbar, C. S., Shahriar, S. M., & Elahi, M. M. (2017). The Islamic *Shariah* principles for investment in stock market. *Qualitative Research in Financial Markets*, 9(2), 132–146. <https://doi.org/10.1108/QRFM-09-2016-0029>
- Burks, B. D., & Sellani, R. J. (n.d.). *Ethics, Religiosity, and Moral Development of Business Students*. 22.
- Chen, C.-P., & Lai, C.-T. (2014). To blow or not to blow the whistle: The effects of potential harm, social pressure and organisational commitment on whistleblowing intention and behaviour. *Business Ethics: A European Review*, 23(3), 327–342. <https://doi.org/10.1111/beer.12053>
- Conroy, S. J., & Emerson, T. L. N. (2004). Business Ethics and Religion: Religiosity as a Predictor of Ethical Awareness Among Students. *Journal of Business Ethics*, 50(4), 383–396. <https://doi.org/10.1023/B:BUSI.0000025040.41263.09>
- Cropanzano, R., & Mitchell, M. S. (2005). Social Exchange Theory: An Interdisciplinary Review. *Journal of Management*, 31(6), 874–900. <https://doi.org/10.1177/0149206305279602>
- 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>
- Erkmen, T., Özsözgün Çalışkan, A., & Esen, E. (2014). An empirical research about whistleblowing behavior in accounting context. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(2), 229–243. <https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2012-0028>
- Fatoki, O. (2013). Internal Whistleblowing Intentions of Accounting Students in South Africa: The Impact of Fear of Retaliation, Materiality and Gender. *Journal of Social Sciences*, 37(1), 31–44. <https://doi.org/10.1080/09718923.2013.11893202>
- Jogiyanto, Hartono. (2017). *Metodologi Penelitian Bisnis, Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Edisi 6. Yogyakarta: BBFE.
- Kennett, D., Downs, A., & Durler, M. G. (2011). Accounting Students' Intent to Blow the Whistle on Corporate Fraudulent Financial Reporting: An Experiment. 2(14), 10.
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2018). Whistleblowing Intentions Among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects. *Journal of Business Ethics*, 152(2), 573–588. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3318-0>
- Liyanarachchi, G., & Newdick, C. (2009). The Impact of Moral Reasoning and Retaliation on Whistle-Blowing: New Zealand Evidence. *Journal of Business Ethics*, 89(1), 37–57. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9983-x>
- Miceli, M. P., Near, J. P., Rehg, M. T., & Van Scotter, J. R. (2012). Predicting employee reactions to perceived organizational wrongdoing: Demoralization, justice, proactive personality, and whistleblowing. *Human Relations*, 65(8), 923–954. <https://doi.org/10.1177/0018726712447004>
- Moberly, R. E. (n.d.). *Sarbanes-Oxley's Structural Model To Encourage Corporate Whistleblowers*. 75.
- Morris, S. A., & McDonald, R. A. (1995). The role of moral intensity in moral judgments: An empirical investigation. 12.

- Musbah, A., Cowton, C. J., & Tyfa, D. (2016). The Role of Individual Variables, Organizational Variables and Moral Intensity Dimensions in Libyan Management Accountants' Ethical Decision Making. *Journal of Business Ethics*, 134(3), 335–358. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2421-3>
- Risya Nafisah, R., Purnamasari, P., & Maemunah, M. (2018). Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Tingkat Religiusitas terhadap Keinginan untuk Melakukan Whistleblowing (Studi pada Empat Badan Usaha Milik Negara Sektor Transportasi dan Pergudangan di Kota Bandung). *Prosiding Akuntansi, Gelombang 2, Tahun Akademik 2017-2018. Volume 4, No. 2, Tahun 2018*
- Narsa, N. P., D., R., H., & Prananjaya, P. P. (2017). Hubungan Faktor Internal dan Eksternal terhadap Proses Pengambilan Keputusan Etis. *Journal of Accounting and Investment*, <http://doi.org/10.18196/jai.18162>
- Nazaruddin, I. (2019). The Role of Religiosity and Patriotism in Improving Taxpayer Compliance. *Journal of Accounting and Investment*, 20(1). <https://doi.org/10.18196/jai.2001111>
- Nazaruddin, I. (2011). Dampak Religiositas, Relativisme Dan Idealisme Terhadap Penalaran Moral Dan Perilaku Manajemen Laba. 113.
- Nazaruddin, I., Rezki, S. B., & Rahmanda, Y. (2018). Love of money, gender, religiosity: The impact on ethical perceptions of future professional accountants. *Business and Economic Horizons*, 14(2), 424–436. <https://doi.org/10.15208/beh.2018.31>
- Nikmatuniayah, (2014). Pengaruh Intensitas Moral Konsensus Sosial Besaran Konsekuensi Dan Kedekatan Terhadap Intensi Keperilakuan (Studi Situasi Etis Penggunaan Sistem Informasi. *Prosiding Seminar Nasional Penelitian dan PKM Sosial, Ekonomi dan Humaniora*. ISSN 2089-3590, EISSN 2303-2472 | Vol 4, No. 1, Th, 2014
- Pamungkas, I. D. (2014). Pengaruh Religiusitas Dan Rasionalisasi Dalam Mencegah Dan Mendeteksi Kecenderungan Kecurangan Akuntansi. *September*, 15, 12.
- Rehg, M. T., Miceli, M. P., Near, J. P., & Scotter, J. R. V. (2008). Antecedents and Outcomes of Retaliation against Whistleblowers: Gender Differences and Power Relationships. *Organization Science*, 19(2), 221–240.
- Sampaio, D. B. D., & Sobral, F. (2013). Speak now or forever hold your peace?: An essay on whistleblowing and its interfaces with the Brazilian culture. *BAR - Brazilian Administration Review*, 10(4), 370–388. <https://doi.org/10.1590/S1807-76922013000400002>
- Schmidtke, J. M. (2007). The relationship between social norm consensus, perceived similarity, and observer reactions to coworker theft. *Human Resource Management*, 46(4), 561–582. doi: 10.1002/hrm.20182
- Shawver, T. J., & Clements, L. H. (2015). Are There Gender Differences When Professional Accountants Evaluate Moral Intensity for Earnings Management? *Journal of Business Ethics*, 131(3), 557–566. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2293-6>
- Smith, B. R., Kistruck, G. M., & Cannatelli, B. (2016). The Impact of Moral Intensity and Desire for Control on Scaling Decisions in Social Entrepreneurship. *Journal of Business Ethics*, 133(4), 677–689. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2447-6>
- Sofyani, H., & Nadia, R. (2015). Pengaruh Pendidikan Karakter Keagamaan Dan Otoritas Atasan Untuk Berbuat Curang Terhadap Perilaku Tidak Etis Akuntan. *Jurnal Dan Otoritas Atasan Untuk Berbuat Curang Terhadap Perilaku Tidak Etis Akuntan. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 12(2), 106–123. *Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 12(2), 106–123. <https://doi.org/10.21002/jaki.2015.07>

- Valentine, S., & Hollingworth, D. (2012). Moral Intensity, Issue Importance, and Ethical Reasoning in Operations Situations. *Journal of Business Ethics*, 108(4), 509–523. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-1107-3>
- Wainberg, J., & Perreault, S. (2015). Whistleblowing in audit firms: Do explicit protections from retaliation activate implicit threats of reprisal? *Behavioral Research in Accounting*