

Analisis Determinan Niat Melakukan *Whistleblowing* Internal Pada Pegawai Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tanjungkarang

Reny Vernanda Sari¹, Eka Sariningsih², Hardini Ariningrum³,
^{1,2,3})Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Manajemen
 Universitas Malahayati Bandar Lampung
 E-mail: Ekasari.ningsih@gmail.com¹, Hardini.ariningrum@gmail.com²

Abstract

This study aims to determine the effect of moral intensity, the seriousness of the violation, and the status of the violator on the intention to do internal whistleblowing on employees of the Tanjungkarang Primary Tax Service Office. The sample in this study were 30 employees. Types and sources of data are primary and secondary data, while data collection techniques use observation and questionnaires. The data analysis used in this research is using SmartPLS 3.0 software. The results of this study indicate that moral intensity, the seriousness of the violation, and the status of the violator have a positive and significant effect on the intention to do internal whistleblowing on employees of the Tanjungkarang Primary Tax Service Office. moral intensity has a Path Coefficients value of 0.576, the seriousness of the violation is 0.386. And the status of violators is 0.839. The level of relationship between the three variables is in the strong category, which means that the ability of the independent variable to explain the dependent variable is very good.

Keywords: *Moral Intensity, Seriousness of Offenses, and Offender Status*

1. Latar Belakang

Whistleblowing didefinisikan sebagai suatu pelanggaran atau tindakan menyimpang yang dilakukan oleh seorang atau sekelompok orang dalam organisasi untuk menyampaikan kecurangan yang terjadi secara internal di dalam organisasi atau sebuah instansi. Pihak yang melakukan pengaduan kecurangan atau pelanggaran (fraud) disebut dengan istilah *whistleblower*, yang menjadi komponen yang paling utama pada sebuah organisasi atau sebuah instansi untuk mengungkap perilaku kecurangan yang terjadi (contohnya penipuan, pemborosan dan penyalahgunaan) yang telah atau sedang terjadi di dalam sebuah perusahaan tersebut. Pihak internal seperti pegawai dalam perusahaan merupakan sumber informasi atau individu yang paling efektif menjadi seorang *wistleblower* (Muslim et al., 2022).

Kasus pada kecurangan di Indonesia yang masih sangat umum dibicarakan terutama dalam tindak korupsi pada sektor instansi publik atau pemerintahan. Contohnya, pada kasus kecurangan yang dilakukan oleh Gayus Tambunan, seorang pegawai Direktorat Jendral Pajak yang terlibat pada kasus pencucian uang dan penggelapan pajak serta terjerat kasus penyuapan di wisma atlet yang dilakukan oleh seorang anggota DPR yaitu Angelina Sondakh (suaramerdeka.com). terjadinya tindak kasus kecurangan atau pelanggaran pada suatu badan pemerintahan, instansi publik maupun instansi swasta adalah sebuah faktor yang terbangun dari kurangnya penerapan good governance atau yang sering disebut dengan (GCG), adalah upaya dalam menerapkan *good corporate governance* sendiri yang terbentuk dari beberapa faktor seperti pemberantasan tindak korupsi, penyuapan, dan terduga praktik kecurangan lain yang terjadi, sehingga badan organisasi seperti Association of Certified Fraud Examiner (ACFE), Organization Survey (GECS) telah melakukan penelitian yang berhubungan dengan upaya yang dapat diterapkan dalam mencegah tindakan pelanggaran yang tidak sesuai dengan nilai-nilai pada *good corporate governance*, contohnya dengan melalui tata cara pelaporan atau pengaduan tindak kecurangan pada pihak yang bertanggung jawab atas *Whistleblowing System* (Lestari & Anis, (2023)

Peran whistleblower dalam melaporkan praktik kecurangan di lingkungan internal organisasi sangat signifikan, terutama dalam pengungkapan kasus besar yang dapat diungkap berkat kesaksian mereka di hadapan aparat penegak hukum. Individu dengan tingkat integritas moral yang tinggi cenderung lebih terdorong untuk melakukan whistleblowing karena merasa memiliki tanggung jawab etis untuk melaporkan pelanggaran yang terjadi (Lestari & Anis, 2023).

Selain integritas moral, komitmen terhadap profesi juga merupakan faktor penting. Mereka yang memiliki loyalitas tinggi terhadap pekerjaan dan instansinya umumnya memiliki kecenderungan lebih besar untuk melaporkan tindakan kecurangan karena menyadari dampak negatif dari kecurangan terhadap reputasi dan keberlangsungan organisasi (Lestari & Anis, 2023).

Hal ini diperkuat oleh penelitian sebelumnya yang meneliti berbagai faktor tersebut dengan menggunakan responden dari Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (Aida et al., 2019). Penelitian tersebut mengacu pada studi mengenai whistleblowing dengan data empiris dari Direktorat Jenderal Pajak. Berbeda dengan penelitian sebelumnya, studi ini menambahkan variabel seperti intensitas moral, tingkat keseriusan pelanggaran, serta status pelaku pelanggaran (Lestari & Anis, 2023).

2. Kajian Pustaka

Theory Planned of Behavior (TPB)

Theory of Planned Behavior (TPB) merupakan teori psikologi yang pertama kali dikemukakan oleh Ajzen pada tahun 1991. Teori ini digunakan untuk memprediksi keyakinan serta perilaku individu, dengan penekanan bahwa niat (*intention*) merupakan indikator yang lebih akurat dalam meramalkan perilaku aktual, sekaligus menjembatani hubungan antara sikap dan perilaku nyata. TPB menjelaskan bagaimana niat terhadap suatu perilaku terbentuk dan apa saja yang memengaruhinya.

TPB muncul sebagai respons terhadap keterbatasan teori sebelumnya yang mengasumsikan bahwa sikap secara langsung mampu memprediksi perilaku aktual. Dalam konteks ini, TPB menawarkan pendekatan yang lebih komprehensif dengan memasukkan faktor niat dan kontrol perilaku dalam menjelaskan tindakan individu (Amir & Priono, 2021).

Prosocial Behavior Theory

Teori perilaku sosial adalah perilaku individu dalam organisasi yang ditujukan kepada orang lain, kelompok, atau organisasi itu sendiri dengan tujuan untuk memberikan manfaat bagi organisasi. *Whistleblowing* adalah salah satu dari tiga belas bentuk perilaku prososial. Berdasarkan hal tersebut, dapat disimpulkan bahwa perilaku sosial memiliki keterkaitan dengan tindakan *whistleblowing internal*. Setiap tindakan ini dapat memunculkan persepsi yang berbeda dari masing-masing individu atau instansi.

Tujuan dari perilaku sosial tidak hanya memberikan keuntungan bagi organisasi, tetapi juga dapat memberikan manfaat bagi pihak whistleblower. Oleh karena itu, *Prosocial Behavior Theory* adalah alat ukur yang dapat digunakan untuk menilai tingkat intensitas seseorang dalam melakukan *whistleblowing internal* (R. Lestari & Yaya, 2017).

Whistleblowing

Tindakan whistleblowing adalah bentuk pengungkapan pelanggaran yang dapat dilakukan oleh pihak internal maupun eksternal organisasi. Whistleblowing internal adalah tindakan melaporkan pelanggaran yang dilakukan oleh sesama karyawan kepada atasan atau pihak yang memiliki wewenang lebih tinggi di dalam organisasi tempat pelanggaran tersebut terjadi (Lestari & Anis, 2023). Whistleblowing internal juga dapat diartikan sebagai proses penyampaian informasi mengenai tindakan pelanggaran oleh individu dari dalam organisasi kepada pihak eksternal yang berwenang. Beberapa teori yang membahas tentang whistleblowing adalah dasar dalam merumuskan pengertian dan pemahaman lebih lanjut mengenai konsep whistleblowing itu sendiri (Lestari & Anis, 2023).

Sistem Whistleblowing Direktorat Jenderal Pajak

Faktor-faktor yang memengaruhi niat pegawai dalam melakukan whistleblowing sangat berperan dalam menjaga citra instansi. Direktorat Jenderal Pajak telah menyediakan berbagai fasilitas untuk mendukung tindakan whistleblowing, seperti situs web pengaduan, email kode.etik@pajak.go.id, serta saluran langsung ke Direktur Penyuluhan atau Direktur KITSDA. Sesuai PER-22/PJ/2011 Pasal 3 Ayat (2), terdapat dua jenis saluran pengaduan:

- a. **Pengaduan Langsung**, yaitu pelaporan secara tatap muka melalui help desk KITSDA.
- b. **Pengaduan Tidak Langsung**, yaitu pelaporan melalui sistem online atau email.

Intensitas Moral

Intensitas moral adalah suatu konstruk yang mencerminkan berbagai karakteristik dari isu moral yang dihadapi, dan sangat berpengaruh terhadap cara individu memandang masalah etika serta membentuk niat dalam bertindak (Safitri & Silalahi, 2019).

Dalam kenyataannya, perilaku seseorang tidak sepenuhnya berada dalam kendali pribadinya. Pengendalian terhadap tindakan dapat dipengaruhi oleh faktor internal, seperti nilai dan keyakinan pribadi, maupun faktor eksternal, seperti tekanan sosial dan lingkungan sekitar.

Intensitas moral berperan besar dalam memengaruhi keputusan serta perilaku individu. Semakin tinggi tingkat intensitas moral yang dimiliki seseorang, semakin besar pula kemampuannya dalam membedakan benar atau salahnya suatu tindakan, sehingga ia cenderung mengambil keputusan yang lebih etis dan bertanggung jawab (Putra, 2018).

Tingkat Keseriusan Pelanggaran

Tingkat keseriusan pelanggaran adalah faktor utama dalam menilai keadilan praktik whistleblowing. Keseriusan pelanggaran dapat memengaruhi keputusan individu untuk melaporkan atau tidak, karena setiap orang memiliki pandangan yang berbeda terhadap pelanggaran berdasarkan jenis dan besarnya pelanggaran. Perbedaan persepsi ini membuat tingkat keseriusan pelanggaran perlu diperhatikan dengan cermat, karena berperan penting secara tidak langsung dalam mendorong seseorang menjadi whistleblower (Safitri & Silalahi, 2019).

Status Pelanggar

Status pelanggar adalah faktor situasional yang dapat memengaruhi niat seseorang untuk melakukan tindakan prososial seperti whistleblowing (Amir & Priono, 2021). Ketika individu mempertimbangkan untuk melaporkan pelanggaran, posisi atau jabatan pelaku menjadi hal penting yang tidak dapat diabaikan. Semakin tinggi jabatan pelanggar, semakin besar pula risiko bagi whistleblower, termasuk kemungkinan mendapat tekanan, intimidasi, atau balasan dari pihak terlapor. Oleh karena itu, status pelanggar berperan penting dalam menentukan keberanian seseorang untuk mengungkap pelanggaran, karena pelaku dengan posisi tinggi cenderung lebih sulit dihadapi dan dilaporkan (Amir & Priono, 2021).

3. Metode Penelitian

Objek Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Tanjung Karang yang berlokasi di Jl. Dr. Susilo No.19, Bandar Lampung, 35241. KPP di Provinsi Lampung didirikan pada tahun 1963 dengan status awal sebagai Dinas Luar Tingkat I Teluk Betung. Saat itu, kantor ini berada di bawah naungan Kantor Inspeksi Keuangan di Palembang, Sumatera Selatan. Seiring dengan perubahan status Lampung menjadi provinsi pada tahun 1964, Dinas Luar Tingkat I Teluk Betung pun ditingkatkan menjadi Kantor Inspeksi Keuangan Teluk Betung.

Populasi dan Sampel

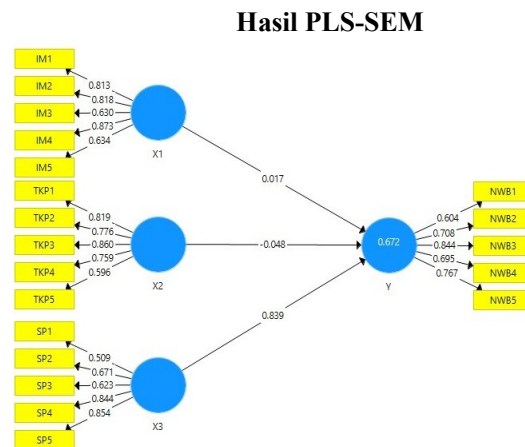
Populasi adalah sekelompok individu yang memiliki karakteristik tertentu dan relevan dengan objek penelitian. Dalam penelitian ini, populasi yang digunakan adalah seluruh pegawai yang bekerja di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Tanjung Karang (Putra, 2018). Sampel merupakan bagian dari populasi yang dipilih untuk mewakili keseluruhan. Sampel dalam penelitian ini adalah pegawai aktif di KPP Pratama Tanjung Karang.

Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *convenience sampling*, yaitu metode penentuan sampel berdasarkan kemudahan akses dan pertimbangan subjektif peneliti dalam memilih responden yang dianggap relevan dan mudah dijangkau.

Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner, yang disusun sesuai dengan pendekatan kuantitatif. Kuesioner berisi serangkaian pertanyaan tertulis yang diberikan kepada responden yang telah ditentukan, dengan tujuan memperoleh informasi yang relevan terkait variabel penelitian. Data yang diperoleh akan diolah secara objektif untuk mendukung proses analisis lebih lanjut. Sebelum disebarkan secara luas, kuesioner terlebih dahulu diuji coba pada sampel terbatas untuk memastikan validitas dan reliabilitas instrumen (Mellisa Fitri Dwi Handika, 2017).

4. Hasil dan Pembahasan



Sumber : Data Olahan SmartPLS 3.0

Gambar 1. Hasil Uji SmartPLS

Uji Validitas

1) Validitas Konvergen (Convergen Validity)

Hasil outer loading untuk setiap indikator yang dimiliki oleh variabel eksogen dan endogen, yang dihasilkan dari pengolahan data dengan SmartPLS berikut ini:

Tabel 1. Nilai Muatan Outer Loading

Variabel	Intensitas Moral	Tingkat Keseriusan Pelanggaran	Status Pelanggar	Ni W
IM1	0,813			
IM2	0,818			
IM3	0,918			
IM4	0,873			
IM5	0,634			
NWB1				
NWB2				
NWB3				
NWB4				
NWB5				
SP1			0,755	
SP2			0,726	
SP3			0,623	
SP4			0,844	
SP5			0,854	
TKP1		0.819		

Sumber : Data Olahan SmartPLS 3.0

Dari hasil Sebagian besar indikator memiliki nilai *loading* di atas 0,70, menunjukkan konstruk dapat diterima. Validitas konvergen juga didukung oleh nilai AVE, yang dianggap valid jika nilainya lebih dari 0,50.

Tabel 2. Nilai AVE (Average Variance Extracted)

Variabel	Average Variance Extracted (AVE)
Intensitas Moral	0,67
Tingkat Keseriusan Pelanggaran	0,51
Status Pelanggar	0,51

Sumber : Data Olahan SmartPLS 3.0

Pada tabel 2 memberikan nilai AVE (*Average Variance Extracted*) di atas 0,50, yang menandakan validitas konvergen telah terpenuhi. Nilai AVE untuk masing-masing konstruk adalah: Intensitas Moral sebesar 0,678, Tingkat Keseriusan Pelanggaran sebesar 0,589, Status Pelanggar sebesar 0,508, dan Niat Melakukan *Whistleblowing* sebesar 0,530. Dengan demikian, seluruh variabel dalam penelitian ini telah memenuhi kriteria validitas konvergen karena masing-masing konstruk memiliki nilai AVE > 0,5.

Validitas Diskriminan (*Discriminant Validity*)

Tabel 3. Hasil Cross Loading

Variabel	Intensitas Moral	Tingkat Keseriusan Pelanggaran	Status Pelanggar
IM1	0,813	0,644	0,554
IM2	0,818	0,589	0,565
IM3	0,630	0,471	0,385
IM4	0,873	0,703	0,652
IM5	0,634	0,615	0,437
NWB1	0,287	0,069	0,443
NWB2	0,394	0,477	0,711
NWB3	0,463	0,438	0,712
NWB4	0,431	0,439	0,532
NWB5	0,472	0,363	0,500
SP1	0,224	0,598	0,509
SP2	0,337	0,384	0,671
SP3	0,722	0,604	0,623
SP4	0,663	0,517	0,844
SP5	0,569	0,381	0,854
TKP1	0,586	0,819	0,532

Sumber : Data Olahan SmartPLS 3.0

Berdasarkan tabel di atas, nilai *Loading Factor* untuk setiap indikator dari masing-masing variabel laten menunjukkan hasil yang lebih tinggi dibandingkan dengan indikator dari variabel lain. Sebagai contoh, indikator IM4 pada variabel Intensitas Moral memiliki nilai sebesar 0,873, lebih tinggi dibandingkan dengan Tingkat Keseriusan Pelanggaran (0,860), Status Pelanggar (0,854), dan Niat Melakukan *Whistleblowing* (0,844). Uji validitas diskriminan dalam penelitian ini dinyatakan telah terpenuhi dan valid.

Uji Reliabilitas

Composite Reliability dan Cronbach's Alpha

Tabel 4. Composite Reliability dan Cronbach's Alpha

Konstruk	Composite Reliability	Cro
Intensitas Moral	0,871	
Tingkat Keseriusan Pelanggaran	0,876	
Status Pelanggar	0,833	

Sumber : Data Olahan SmartPLS 3.0

Dari tabel di atas, dapat dilihat bahwa hasil perhitungan composite reliability untuk semua konstruk diatas 0,6, yang menunjukkan bahwa semua konstruk memiliki tingkat reliabilitas yang tinggi. Selain itu, ketika semua nilai cronbach alpha > 0,70, maka dapat dianggap bahwa semua variabel memiliki tingkat reliabilitas yang tinggi.

Evaluasi InnerModel atau Model Struktural

Koefisien Determinasi (*R-Square*) R^2

Tabel 5. R-Square Adjusted

Variabel	<i>R-Square</i>	<i>Adjusted R-Square</i>
Y	0.672	0.635

Sumber: Data Olahan SmartPLS 3.0

Dari tabel diatas hasil SmartPLS 3.0 menunjukkan nilai *Adjusted R²* sebesar 0,672, yang berarti Intensitas Moral, Tingkat Keseriusan Pelanggaran, dan Status Pelanggar berpengaruh sebesar 67% terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing* Internal. Nilai ini menunjukkan pengaruh yang bersifat substansial (kuat).

Uji Hipotesis

Tabel 6. Koefisien dan Jalur t-Statistics

	<u>Sampel Asli (O)</u>	<u>Rata-rata Sampel (M)</u>	<u>Standar Deviasi (STDEV)</u>	<u>T Stat (O/ST)</u>
<u>Intensitas Moral (X₁) => Niat Melakukan Whistleblowing (Y)</u>	0.576	0.569	0.121	4.7
<u>Tingkat Keseriusan Pelanggaran (X₂) => Niat Melakukan Whistleblowing (Y)</u>	0.350	0.346	0.190	1.8
<u>Status Pelanggar (X₃) =></u>	0.839	0.804	0.162	5.1

Sumber: Data Olahan SmartPLS 3.0

Berdasarkan tabel diatas variabel eksogen jika nilai t statistic >1,96 atau P values dengan nilai <0,05.

1. Dalam Analisis Determinan Niat Melakukan *Whistleblowing* Internal Pada Pegawai Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tanjungkarang, Intensitas Moral berpengaruh positif terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*. Dapat dilihat pada tabel diatas nilai t *Statistic* menunjukkan angka sebesar 4,773 yang > 1,96 dan dapat dibuktikan juga pada nilai P *value* yang bernilai 0,000 atau disebut lebih kecil dari 0,05. H₁ = diterima , Analisis Determinan Niat Melakukan *Whistleblowing* Internal Pada Pegawai Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tanjungkarang Intensitas Moral berpengaruh positif terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*.
2. Dalam Analisis Determinan Niat Melakukan *Whistleblowing* Internal Pada Pegawai Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tanjungkarang, Tingkat Keseriusan Pelanggaran berpengaruh positif terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*. Hal ini dapat dilihat pada tabel diatas dimana nilai t *Statistic* menunjukkan angka 1,838 yang > 1,96 dan dapat juga dibuktikan dengan melihat nilai P *value* yang bernilai 0,033 atau disebut < 0,05. H₂ = diterima, Analisis Determinan Niat Melakukan *Whistleblowing* Internal Pada Pegawai Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tanjungkarang Tingkat Keseriusan Pelanggaran berpengaruh positif terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*.
3. Dalam Analisis Determinan Niat Melakukan *Whistleblowing* Internal Pada Pegawai Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tanjungkarang, Status Pelanggar berpengaruh positif terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*. Hal ini dapat dilihat pada tabel diatas dimana nilai t *Statistic* menunjukkan angka 5.181 yang > 1,96 dan dapat juga dibuktikan dengan melihat nilai P *value* yang bernilai 0,000 atau disebut < 0,05. H₃ = diterima, Analisis Determinan Niat Melakukan *Whistleblowing* Internal Pada Pegawai Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tanjungkarang Status Pelanggar berpengaruh positif terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing* , sebelumnya oleh Amir & Priono (2021).

5. Kesimpulan

Berdasarkan tujuan dan hasil analisis penelitian ini, dapat disimpulkan bahwa:

- a. Intensitas Moral berpengaruh positif terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing* Internal pada pegawai KPP Pratama Tanjungkarang. Pegawai dengan moralitas tinggi lebih cenderung melaporkan pelanggaran yang mereka temui.
- b. Tingkat Keseriusan Pelanggaran juga berpengaruh terhadap niat melakukan *whistleblowing*. Semakin serius pelanggaran yang terjadi, semakin besar dorongan pegawai untuk melaporkannya.
- c. Status Pelanggar berpengaruh signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing*. Jabatan atau posisi pelaku pelanggaran memengaruhi keberanian pegawai dalam mengambil tindakan pelaporan.

Daftar Pustaka

- Handika, M. F. D., & Sudaryanti, D. (2017). Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi niat mahasiswa melakukan tindakan whistleblowing (Studi pada mahasiswa akuntansi STIE Asia Malang). *JIBEKA*, 11(1), 56–63.
- Lestari, P. N., & Anis, I. (2023). Pengaruh intensitas moral dan komitmen profesional terhadap intensi whistle-blowing: Bukti empiris dari instansi Direktorat Jenderal Pajak. *Jurnal Ekonomi Trisakti*, 3(1), 1899–1910. <https://doi.org/10.25105/jet.v3i1.16355>
- Lestari, R., & Yaya, R. (2017). Whistleblowing dan faktor-faktor yang memengaruhi niat melaksanakannya oleh aparatur sipil negara. *Jurnal Akuntansi*, 21(3), 336–350.
- Lingga, A. T., & Darmawati, D. (2023). Pengaruh sikap, norma subjektif, persepsi kontrol perilaku, dan insentif finansial terhadap intensi melakukan whistleblowing. *Jurnal Ekonomi Trisakti*, 3(1), 953–964. <https://doi.org/10.25105/jet.v3i1.15598>
- Lolo, T. S. A., & Simanjuntak, R. (2022). Niat melaporkan kecurangan (whistleblowing) di Kecamatan Ungaran Barat. *Jurnal Pendidikan Tambusai*, 6(1), 2123–2134.
- Muslim, R. Y., Minovia, A. F., Novianti, N., & Rasaki, K. (2022). Profesionalisme, sensitivitas etika, personal cost dan intensi melakukan whistleblowing. *Jurnal Akuntansi dan Ekonomika*, 12(1), 1–11. <https://doi.org/10.37859/jae.v12i1.3550>
- Nur, S. W., & Hamid, N. A. (2018). Pengaruh profesionalisme dan intensitas moral auditor terhadap intensi melakukan whistleblowing pada Kantor Akuntan Publik Makassar. *Assets*, 8(2), 115–124.
- Putra, Y. P. (2018). *Pengaruh komitmen organisasi, tingkat keseriusan kecurangan,*