

**PENGARUH KONTROL PERILAKU, KOMITMEN
PROFESIONAL DAN RELIGIUSITAS TERHADAP NIAT
MELAKUKAN TINDAKAN *WHISTLEBLOWING*
(Studi pada Pegawai Kantor Akuntan Publik di Malang)**

SKRIPSI



Oleh

SELVI APRILIA PUTRI

NIM: 18520088

JURUSAN AKUNTANSI FAKULTAS EKONOMI

UNIVERSITAS ISLAM NEGERI (UIN)

MAULANA MALIK IBRAHIM MALANG

2022

**PENGARUH KONTROL PERILAKU, KOMITMEN
PROFESIONAL DAN RELIGIUSITAS TERHADAP NIAT
MELAKUKAN TINDAKAN *WHISTLEBLOWING*
(Studi pada Pegawai Kantor Akuntan Publik di Malang)**

SKRIPSI

Diajukan Kepada:
Universitas Islam Negeri (UIN) Maulana Malik Ibrahim Malang
untuk Memenuhi Salah Satu Persyaratan dalam Memperoleh
Gelar Sarjana Akuntansi (S Akun)



Oleh

SELVI APRILIA PUTRI

NIM: 18520088

**JURUSAN AKUNTANSI FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS ISLAM NEGERI (UIN)
MAULANA MALIK IBRAHIM MALANG**

2022

LEMBAR PERSETUJUAN

**PENGARUH KONTROL PERILAKU, KOMITMEN PROFESIONAL
DAN RELIGIUSITAS TERHADAP NIAT MELAKUKAN
WHISTLEBLOWING (Studi pada Pegawai Kantor Akuntan
Publik di Malang)**

SKRIPSI

Oleh

SELVI APRILIA PUTRI

NIM : 18520088

Telah Disetujui Pada Tanggal 17 Oktober 2022

Dosen Pembimbing,



Fatmawati Zahroh, M.S.A

NIP. 198602282019032010

Mengetahui,

Ketua Program Studi,



Yuniarti Hidayah Suyoso Putra, SE., M.Bus., Ak. CA., Ph.D

NIP. 197606172008012020

LEMBAR PENGESAHAN

PENGARUH KONTROL PERILAKU, KOMITMEN PROFESIONAL
DAN RELIGIUSITAS TERHADAP NIAT MELAKUKAN
TINDAKAN *WHISTLEBLOWING*
(Studi pada Pegawai Kantor Akuntan Publik)

SKRIPSI

Oleh

SELVI APRILIA PUTRI

NIM : 18520088

Telah Dipertahankan di Depan Dewan Penguji
Dan Dinyatakan Diterima Sebagai Salah Satu Persyaratan
Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Akuntansi (S.Akun)
Pada 14 November 2022

Susunan Dewan Penguji:

1 Penguji Utama

Fadlil Abdani, M.A

NIP : 199307022019031009

2 Ketua Penguji

**Yuniarti Hidayah Suyoso Putra, SE., M.Bus., Ak.
CA., Ph.D**

197606172008012020

3 Sekretaris Penguji

Fatmawati Zahroh, M.S.A

198602282019032010

Tanda Tangan



Disahkan Oleh:

Ketua Program Studi,

**Yuniarti Hidayah Suyoso Putra, SE., M.Bus., Ak. CA., Ph.D**

NIP. 197606172008012020

SURAT PERNYATAAN

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Selvi Aprilia Putri
NIM : 18520088
Fakultas/Jurusan : Ekonomi/Akuntansi

menyatakan bahwa “Skripsi” yang saya buat untuk memenuhi persyaratan kelulusan pada Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri (UIN) Maulana Malik Ibrahim Malang, dengan judul:

PENGARUH KONTROL PERILAKU, KOMITMEN PROFESIONAL DAN RELIGIUSITAS TERHADAP NIAT MELAKUKAN TINDAKAN WHISTLEBLOWING (Studi Pada Pegawai Kantor Akuntan Publik di Malang) adalah hasil karya sendiri, bukan “duplikasi” dari karya orang lain.

Selanjutnya apabila di kemudian hari ada “klaim” dari pihak lain, bukan menjadi tanggung jawab Dosen Pembimbing dan atau pihak Fakultas Ekonomi, tetapi menjadi tanggung jawab saya sendiri.

Demikian surat pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya tanpa paksaan dari siapapun.

Malang, 10 Oktober 2022

Hormat saya,



Selvi Aprilia Putri
NIM: 18520088

KATA PENGANTAR

Segala puji syukur kehadirat Allah SWT, karena atas limpahan rahmat serta hidayah-Nya penelitian yang berjudul “Pengaruh Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi pada Pegawai Kantor Akuntan Publik di Malang) dapat terselesaikan.

Sholawat serta salam tetap tercurahkan kepada Nabi besar Muhammad SAW yang telah menuntun kita dari kegelapan menuju jalan kebaikan, yakni Din al-Islam.

Penulis menyadari bahwa dalam penyusunan tugas akhir skripsi ini tidak akan berhasil dengan baik tanpa adanya bimbingan dan sumbangan pemikiran dari berbagai pihak. Pada kesempatan ini penulis menyampaikan terima kasih yang tak terhingga kepada:

1. Bapak Prof. Dr. H. M. Zainuddin, M.A selaku Rektor Universitas Islam Negeri (UIN) Maulana Malik Ibrahim Malang.
2. Bapak Dr. H. Misbahul Munir, LC., M.EI selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang.
3. Ibu Yuniarti Hidayah Suyoso Putra, SE., M.Bus., Ak., Ca., Ph.D, selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang.
4. Ibu Fatmawati Zahroh, M.S.A, selaku dosen pembimbing yang selalu memberikan dukungan dan bimbingan untuk penulis.
5. Bapak dan Ibu dosen Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang.
6. Ibu, ayah, kakak, adik dan seluruh keluarga yang senantiasa memberikan doa dan dukungan secara moril dan spirituil.
7. Kantor Akuntan Publik MNK Malang yang telah membantu dalam menyelesaikan tugas akhir skripsi ini.

8. Kantor Akuntan Publik Hari Purnomo & Jaswadi yang telah membantu dalam menyelesaikan tugas akhir skripsi ini.
9. Kantor Akuntan Publik Thoufan dan Rosyid yang telah membantu dalam menyelesaikan tugas akhir skripsi ini.
10. Kantor Akuntan Publik Achsin Handoko Tomo yang telah membantu dalam menyelesaikan tugas akhir skripsi ini.
11. Kantor Akuntan Publik Drs Supriyadi & Rekan yang telah membantu dalam menyelesaikan tugas akhir skripsi ini.
12. Dan seluruh pihak yang terlibat secara langsung maupun tidak langsung yang tidak bisa penulis sebutkan satu persatu.

Akhirnya dengan segala kerendahan hati, penulis menyadari bahwa dalam penulisan tugas akhir skripsi ini masih terdapat kekurangan. Oleh karena itu penulis mengharapkan kritik dan saran yang bersifat membangun demi menyempurnakan tugas akhir skripsi ini. Penulis berharap semoga karya sederhana ini dapat bermanfaat bagi semua pihak. Aamiin ya Robbal ‘Alamin...

Malang, 10 Oktober 2022

Penulis

DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL DEPAN	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
HALAMAN PENGESAHAN	iv
HALAMAN PERNYATAAN	v
KATA PENGANTAR	vi
DAFTAR ISI	viii
DAFTAR TABEL	x
DAFTAR LAMPIRAN	xi
ABSTRAK	xii
ABSTRACT	xiii
ABSTRAK	xiv
BAB I PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	5
1.3 Tujuan Penelitian.....	6
1.4 Manfaat Penelitian.....	6
BAB II KAJIAN PUSTAKA	
2.1 Hasil-hasil Penelitian Terdahulu.....	8
2.2 Kajian Teoritis.....	13
2.2.1 Auditing.....	13
2.2.2 <i>Whistleblowing</i>	17
2.2.3 <i>Whistleblowing</i> dalam Perspektif Islam.....	19
2.2.4 <i>Theory of Planned Behavior (TPB)</i>	22
2.2.5 <i>Prosocial Organizational Behavior (POB) Theory</i>	22
2.2.6 Kontrol Perilaku.....	24
2.2.7 Komitmen Profesional.....	24
2.2.8 Religiusitas.....	25
2.3 Kerangka Konseptual.....	25

2.4 Hipotesis.....	26
BAB III METODE PENELITIAN	
3.1 Jenis dan Pendekatan Penelitian.....	29
3.2 Lokasi Penelitian.....	29
3.3 Populasi dan Sampel Penelitian.....	29
3.4 Teknik Pengambilan Sampel.....	30
3.5 Data dan Jenis Data.....	30
3.6 Teknik Pengumpulan Data.....	30
3.7 Definisi Operasional Variabel.....	31
3.8 Analisis Data.....	37
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	
4.1 Hasil Penelitian.....	41
4.1.1 Gambaran Umum Obyek Penelitian.....	41
4.1.2 Hasil Uji Instrumen.....	44
4.1.3 Hasil Analisis Deskriptif.....	48
4.1.4 Hasil Uji Asumsi Klasik.....	49
4.1.5 Hasil Uji Hipotesis.....	51
4.2 Pembahasan.....	54
4.2.1 Pengaruh Kontrol Perilaku (X_1) Secara Parsial Terhadap Niat Melakukan Tindakan <i>Whistleblowing</i> (Y).....	54
4.2.2 Pengaruh Komitmen Profesional (X_2) Secara Parsial Terhadap Niat Melakukan Tindakan <i>Whistleblowing</i> (Y).....	54
4.2.3 Pengaruh Religiusitas (X_3) Secara Parsial Terhadap Niat Melakukan Tindakan <i>Whistleblowing</i> (Y).....	55
4.2.4 Pengaruh Kontrol Perilaku (X_1), Komitmen Profesional (X_2) dan Religiusitas (X_3) Secara Simultan Terhadap Niat Melakukan Tindakan <i>Whistleblowing</i> (Y).....	56
BAB V PENUTUP	
5.1 Kesimpulan.....	57
5.2 Saran.....	58
DAFTAR PUSTAKA & LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu.....	8
Tabel 2.2 Persamaan dan Perbedaan Penelitian.....	11
Tabel 3.1 Sampel Penelitian.....	29
Tabel 3.2 Skoring Alternatif Jawaban.....	31
Tabel 3.3 Definisi Operasional Variabel.....	32
Tabel 4.1 Kuesioner yang Diolah.....	44
Tabel 4.2 Hasil Uji Validitas Pernyataan Kuesioner Kontrol Perilaku.....	45
Tabel 4.3 Hasil Uji Validitas Pernyataan Kuesioner Komitmen Profesional	45
Tabel 4.4 Hasil Uji Validitas Pernyataan Kuesioner Religiusitas.....	46
Tabel 4.5 Hasil Uji Validitas Pernyataan Kuesioner Niat Melakukan Tindakan <i>Whistleblowing</i>	47
Tabel 4.6 Hasil Uji Reliabilitas.....	48
Tabel 4.7 Hasil Analisis Deskriptif.....	48
Tabel 4.8 Hasil Uji Normalitas.....	49
Tabel 4.9 Hasil Uji Multikolinieritas.....	50
Tabel 4.10 Hasil Uji Heteroskedastisitas.....	51
Tabel 4.11 Variabel yang Digunakan.....	51
Tabel 4.12 Hasil Uji F atau Simultan.....	52
Tabel 4.13 Hasil Uji T atau Parsial.....	52

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Surat Ijin Penelitian

Lampiran 2 Surat Balasan Penelitian

Lampiran 3 Naskah Kuesioner Penelitian

Lampiran 4 Rekapitan Responden Penelitian

Lampiran 5 Rekapitan Skor Jawaban Variabel X_1

Lampiran 5 Rekapitan Skor Jawaban Variabel X_2

Lampiran 5 Rekapitan Skor Jawaban Variabel X_3

Lampiran 5 Rekapitan Skor Jawaban Variabel Y

ABSTRAK

Selvi Aprilia Putri. 2022. SKRIPSI. Judul: “Pengaruh Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Tindakan *Whistleblowing* (Studi pada Pegawai Kantor Akuntan Publik di Malang)”

Pembimbing : Fatmawati Zahroh, M.S.A

Kata Kunci : Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional, Religiusitas, *Whistleblowing*

Kegagalan dalam menyediakan informasi penting seperti laporan keuangan dapat menimbulkan kerugian bagi berbagai pihak yang berkepentingan. Untuk mencegah kegagalan tersebut dapat dilakukan upaya penerapan *whistleblowing system*. Penelitian ini membahas mengenai faktor-faktor apa saja yang dapat mempengaruhi niat seorang akuntan dalam melakukan tindakan *whistleblowing*. Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan menyebarkan kuesioner kepada 40 pegawai kantor akuntan publik di Malang. Penganalisisan data menggunakan IBM SPSS 26 dengan menggunakan analisis regresi linear berganda.

Dari analisis yang telah dilakukan maka dihasilkan bahwa kontrol perilaku dan komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap niat seorang akuntan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Sedangkan religiusitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat seorang akuntan untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Secara simultan kontrol perilaku, komitmen profesional dan religiusitas tidak berpengaruh terhadap niat untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

ABSTRACT

Selvi Aprilia Putri. 2022. *THESIS: "The Effect of Behavioural Control, Professional Commitment and Religiosity on the Intention to take Whistleblowing (Case Study on Public Accounting Firm Employees in Malang)"*

Supervisor : Fatmawati Zahroh, M.S.A

Keywords : *Behavioural Control, Professional Commitment, Religiosity, Whistleblowing*

Failure to provide important information such as financial statements can result in losses for various interested parties. To prevent such failures, efforts can be made to implement a whistleblowing system. This research discusses what are the factors which can affect an accountant's intention to take whistleblowing actions. This study uses quantitative methods by distributing questionnaires to 40 employees of public accounting firms in Malang. Data analysis uses IBM SPSS 26 by using multiple linear regression analysis. From the analysis that has been done, it is found that behavioural control and professional commitment do not affect an accountant's intention to take whistleblowing actions. While religiosity has a positive and significant effect on an accountant's intention to take whistleblowing actions.

ملخص

سيلفي أبيريلية بوتري. 2022. البحث الجامعي. الموضوع: "تأثير مراقبة السلوك، التزام المهني، والتدين على نية أمين الصندوق ليقوم بعملية الإبلاغ عن الاعتداء (الدراسة على موظف بشركة محاسبة عامة في مالانج)

المشرفة: فاطماواتي زهرة الماجستير

الكلمات الأساسية: مراقبة السلوك، ارتباط المهني، التدين، عملية الإبلاغ عن الاعتداء

السقوط في تحضير معلومة مهمة مثل البيانات المالية يسبب التضرر عند الفرق المعين. ولمنع هذه السقوط، هناك الجهود لتطبيق نظام الإبلاغ عن المخالفة. يباحث البحث عن العناصر المؤثرة على نية أمين الصندوق ليقوم بعملية الإبلاغ عن المخالفة. الطريقة المستخدمة في هذا البحث هي الطريقة الكمية بنشر الاستبانة إلى أربعون من الموظفين بشركة محاسبة عامة في مالانج. وأسلوب لتحليل البيانات باستخدام IBM SPSS 26 ويحلل بتحليل الانحدار المتعدد.

يصدر التحليل المطبق أنّ المراقبة المهنية والتزامها لا يؤثر على نية أمين الصندوق ليقوم بعملية الإبلاغ عن المخالفة. أمّا التدين له تأثير إيجابي وهام على نية أمين الصندوق ليقوم بعملية الإبلاغ عن المخالفة. وفي نفس الوقت أنّ مراقبة السلوك، التزام المهني، والتدين لا يؤثر على نية أمين الصندوق ليقوم بعملية الإبلاغ المخالفة.

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Kegagalan dalam menyediakan informasi yang terpercaya dapat mengakibatkan kerugian bagi para pengguna laporan keuangan (Hidayati & Pustikaningsih, 2016). Laporan keuangan merupakan sesuatu yang sangat penting dan sangat dibutuhkan oleh pemakainya dalam membuat suatu keputusan. Apabila laporan keuangan yang disusun dan disajikan tidak akurat dan tidak mengungkapkan informasi yang sebenarnya maka akan timbul kesalahan dalam pembuatan keputusan. Hal ini akan merugikan pihak internal dan pihak eksternal terutama investor. Dengan begitu, seorang akuntan harus bekerja secara profesional sesuai etika dan menyajikan informasi yang dapat dipercaya.

Semakin maju dan berkembangnya perekonomian, praktik tindak kejahatan perekonomian juga semakin berkembang. Praktik kejahatan itu dalam dunia akuntansi biasa disebut dengan kecurangan atau *fraud* (Ayem & Rumdoni, 2021). Terdapat banyak praktik tindak kejahatan perekonomian dengan berbagai macam bentuk salah satunya yaitu manipulasi akuntansi. Dengan begitu, profesi seorang akuntan terutama auditor kerap kali diragukan khususnya oleh investor.

Dalam upaya mengembalikan kepercayaan rakyat kepada akuntan, Komite Nasional Kebijakan Governance atau KNKG menerbitkan sebuah pedoman Sistem Pelaporan dan Pelanggaran (SPP) atau *whistleblowing System* (WBS). Peraturan ini berisi mengenai kewajiban akuntan dalam melaporkan kecurangan manajemen kepada pihak pembuat kebijakan yang sesuai. Tindakan pelaporan kecurangan ini disebut dengan *whistleblowing*, yaitu, pelaporan yang dilakukan oleh anggota organisasi (aktif maupun non aktif) mengenai pelanggaran, tindakan ilegal atau tidak bermoral kepada pihak di

dalam maupun di luar organisasi. (Theodorus M & Tuanakotta, 2010 dalam (Ayem & Rumdoni, 2021)

Pada tahun 2021, dua mantan direksi PT Tiga Pilar Sejahtera Food Tbk, Joko Mogoginta dan Budhi Istanto, dijatuhi hukuman penjara selama 4 tahun dan denda sebesar 2 miliar rupiah oleh Majelis Hakim Pengadilan Negeri Jakarta Selatan. Hal ini disebabkan adanya kasus manipulasi laporan keuangan 2017 yang bertujuan untuk menaikkan harga sahamnya. Dalam mencapai tujuannya tersebut, laporan keuangan dimanipulasi dengan cara menggelembungkan piutang dari enam perusahaan distributor afiliasi. Kemudian laporan keuangan ditandatangani oleh Joko dan Budhi selaku direksi perusahaan menjadikan keduanya bertanggung jawab atas manipulasi laporan keuangan perseroan 2017 (Sandria, 2021).

Manipulasi laporan keuangan juga terjadi pada PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk. Bermula pada tanggal 24 April 2019 pada saat RUPS dua komisaris yaitu Chairal Tanjung dan Dony Oskaria tidak mau menandatangani laporan keuangan tahunan 2018. Piutang mengenai kerja sama antara PT Garuda dengan PT Mahata Aero Teknologi yang berlaku kontrak 15 tahun kedepan telah dicatat sebagai pendapatan lain-lain oleh PT Garuda. Akibatnya, semula perusahaan mengalami kerugian menjadi mencetak laba. Pusat Pembinaan Profesi Keuangan atau PPPK Kementrian Keuangan, OJK, BEI hingga BPK ikut mengaudit laporan keuangannya. Setelah dilakukan audit, pada tanggal 28 Juni 2019, PPPK dan OJK memutuskan benar adanya salah saji pada laporan keuangan. Semula perusahaan mencatat bahwa terdapat laba sebesar US\$ 5 juta, namun setelah diaudit diketahui bahwa perusahaan ini mengalami kerugian sebesar US\$ 175 juta. Kemudian, OJK memberikan perintah agar PT Garuda memperbaiki laporan keuangannya dan melakukan public expose dengan waktu maksimal 14 hari setelah perintah tersebut terbit (Soenarso & Mahadi, 2021).

Manipulasi laporan keuangan tidak hanya dilakukan untuk kepentingan perusahaan saja, ada juga yang melakukannya hanya untuk dirinya sendiri seperti kasus yang terjadi pada PT Pegadaian (Persero) Kanwil IV Balikpapan.

Pegawai PT Pegadaian yang menjabat sebagai administrator 3 Bagian Tresuri dan Perpajakan melakukan korupsi dengan menggunakan transaksi fiktif pada tahun anggaran 2019-2021. Akibatnya terjadi pembengkakan anggaran dan menyebabkan kerugian negara sebesar Rp 3,2 miliar. Hal ini diketahui oleh manajemen sehingga pada tanggal 3 Februari 2022, pegawai berinisial DS resmi dipenjara (Hadi, 2022).

Tokoh yang berani dalam mengungkapkan kasus kejahatan atau disebut sebagai *whistleblower* salah satunya yaitu Sherron Watkins dalam kasus perusahaan Enron. Selain Sherron Watkins, ada juga tokoh *whistleblower* lain yaitu Vincentius Amin Sutanto, yang lebih dikenal dengan Vincent, pada saat itu ia menjabat sebagai *financial controller* di Asian Agri Group. Setelah ketahuan bahwa adanya dua aplikasi transfer fiktif dan pemalsuan tanda tangan yang dilakukannya, ia mengungkapkan bahwa terdapat penggelapan pajak yang terjadi di perusahaan tersebut. Akhirnya Vincent menjadi tersangka atas tindak pidana pencucian uang dan pemalsuan surat serta menjadi *whistleblower* adanya penggelapan pajak .

Menjadi seorang *whistleblower* juga dihadapkan dengan beberapa resiko, antara lain ancaman dari orang-orang yang melakukan pelanggaran, berbagai macam intimidasi misalnya penghilangan nyawa pelapor dan keluarga *whistleblower* (Lasmini & Ramantha, 2019). Dengan memanfaatkan kedudukan dan jabatan, mungkin saja pelaku pelanggaran meneror, menuntut balik serta dapat memberi ancaman pembunuhan terhadap *whistleblower*. Mirisnya tidak hanya kepada pengungkap pelanggaran saja, ancaman-ancaman ini juga bisa dilakukan kepada anggota keluarganya.

Dari kasus-kasus diatas, wajar jika masyarakat meragukan profesi seorang akuntan terutama auditor yang berhubungan langsung dengan ranah keuangan. Maka dari itu, peneliti berpendapat bahwa tindakan *whistleblowing* sangat diperlukan guna mengembalikan kepercayaan masyarakat. Meski begitu, dalam praktiknya tindakan *whistleblowing* sangat sulit dilakukan karena membutuhkan keberanian yang tinggi untuk mengungkapkan penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dalam organisasi.

Dalam *Theory of Planned Behavior* atau TPB yang dikemukakan oleh Ajzen menjelaskan bahwa niat seseorang terhadap perilaku dipengaruhi oleh faktor-faktor salah satunya yaitu persepsi kontrol perilaku. *Theory of Planned Behavior* menjelaskan mengenai perilaku yang dilakukan individu timbul karena adanya niat dari individu tersebut untuk berperilaku dan niat individu disebabkan oleh beberapa faktor internal dan eksternal dari individu tersebut (Damayanthi, Sujana, & Herawati, 2017).

Komitmen profesional juga merupakan salah satu variabel penting bagi seorang karyawan untuk melakukan apa yang terbaik bagi profesi dan organisasinya (Tae, 2021). Komitmen profesional mengacu pada keterikatan pekerja secara individu dengan berkomitmen untuk mempercayai dan menerima tujuan profesi dengan berusaha lebih berkontribusi dalam mencapai tujuan dari profesi yang dijalankan (Satrya, Helmy, & Taqwa, 2019).

Selain itu, tingkat religiusitas seseorang juga dinilai dapat menjadi pendorong dalam melakukan tindakan *whistleblowing*. Hal ini disebabkan karena orang yang memiliki tingkat religiusitas tinggi akan berpegang teguh pada ajaran-ajaran agamanya dan timbullah rasa takut kepada Allah SWT jika ia melakukan kecurangan atau melihat kecurangan tetapi tidak mengungkapkannya sehingga dapat menyebabkan orang lain mengalami kerugian.

Seorang pengadu harus mempunyai niatan terlebih dahulu sebelum melakukan pengungkapan tindakan kecurangan dikarenakan niat tersebut yang akan mempengaruhi seseorang untuk melakukan perbuatan tertentu atau tidak (Putra & Maharani, 2018). Ketika seseorang dapat melakukan kontrol perilakunya terhadap tindakan kecurangan maka semakin besar dan kuat pula niatannya dalam mengungkapkan suatu kecurangan. Tindakan *whistleblowing* juga didorong oleh komitmen profesional, dimana seseorang menjalankan sesuatu sesuai dengan tujuan dari suatu profesi tersebut dan dikendalikan oleh kekuatan iman kepada Allah SWT.

Perilaku pegawai pada kantor akuntan publik menarik untuk diteliti karena mereka merupakan akuntan dan auditor yang dapat mengendalikan segala

kegiatan berhubungan dengan laporan keuangan agar wajar dan sesuai dengan standar yang telah ditentukan. Meskipun dalam mengungkapkan sebuah kecurangan atau penyimpangan banyak resiko yang harus dihadapi, akan tetapi harapannya sebagai akuntan dan auditor yang telah dipercaya masyarakat berani dalam melakukan tindakan *whistleblowing*. Hal ini berangkat melalui niat yang kuat untuk melakukannya. Selain itu, dengan menjunjung tinggi tindakan *whistleblowing* diharapkan dapat mengubah pandangan buruk yang telah melekat pada profesi akuntan dan auditor. Dengan begitu, citra dan kepercayaan masyarakat terhadap profesi ini semakin membaik di masa kedepannya meskipun tidak semuanya dapat berani melakukan pengungkapan kecurangan. Namun kemauan agar melakukan sesuatu sesuai dengan aturan yang ada perlu ditumbuhkan dalam individu agar berani mengungkapkan sebuah penyimpangan (Zalmi, Syofyan, & Afriyenti, 2019). Dari paparan latar belakang yang sudah dituliskan oleh peneliti, maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing” (Studi pada Pegawai Kantor Akuntan Publik di Malang)**. Hal yang membedakan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu penambahan variabel religiusitas yang masih jarang dilakukan penelitian dan penelitian yang dilakukan langsung terhadap praktisi. Hasil yang diharapkan dalam penelitian ini yaitu dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap para akuntan yang ada di Indonesia.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah dipaparkan, berikut merupakan rumusan masalah untuk dilakukan penelitian:

1. Apakah kontrol perilaku berpengaruh parsial terhadap niat melakukan *whistleblowing*?
2. Apakah komitmen profesional berpengaruh parsial terhadap niat melakukan *whistleblowing*?
3. Apakah religiusitas berpengaruh parsial terhadap niat melakukan *whistleblowing*?

4. Apakah kontrol perilaku, komitmen profesional, dan religiusitas berpengaruh simultan terhadap niat melakukan *whistleblowing*?

1.3 Tujuan Penelitian

Setelah diperoleh rumusan masalah diatas, maka tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui pengaruh kontrol perilaku secara parsial terhadap niat melakukan *whistleblowing*.
2. Untuk mengetahui pengaruh komitmen profesional secara parsial terhadap niat melakukan *whistleblowing*.
3. Untuk mengetahui pengaruh religiusitas secara parsial terhadap niat melakukan *whistleblowing*.
4. Untuk mengetahui pengaruh kontrol perilaku, komitmen profesional dan religiusitas secara simultan terhadap niat melakukan *whistleblowing*

1.4 Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi berbagai pihak diantaranya sebagai berikut:

1. Manfaat Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan dan pengetahuan mengenai pengaruh kontrol perilaku, komitmen profesional dan religiusitas terhadap niat melakukan *whistleblowing*.

2. Manfaat Praktis

- a. Untuk Mahasiswa Akuntansi

Manfaat praktis untuk mahasiswa akuntansi dengan dilakukannya penelitian ini yaitu diharapkan dapat meningkatkan kesadarannya mengenai peran akuntan sebagai *whistleblower* dan taat pada standar etika sebagai calon akuntan profesional.

- b. Untuk Akuntan Pendidik

Manfaat praktis untuk akuntan pendidik dengan dilakukannya penelitian ini yaitu diharapkan dapat menambah literatur terdahulu mengenai *whistleblowing* dan bertambahnya perhatian pengajar pada pentingnya penanaman pemahaman mengenai *whistleblowing*.

c. Untuk Akuntan Publik

Manfaat praktis untuk akuntan publik dengan dilakukannya penelitian ini yaitu diharapkan dapat meningkatkan kesadaran pentingnya akan tindakan *whistleblowing* di lingkungan kerja dan berkomitmen penuh terhadap etika profesi sebagai akuntan publik.

d. Untuk Penulis

Manfaat praktis untuk penulis dengan dilakukannya penelitian ini yaitu agar menjadi buah karya yang membantu pembaca memperoleh fakta dan data yang relevan.

e. Untuk Peneliti Selanjutnya

Manfaat praktis untuk peneliti selanjutnya dengan dilakukannya penelitian ini yaitu agar menjadi referensi dan bahan untuk pengembangan penelitian mengenai *whistleblowing*.

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Hasil-hasil Penelitian Terdahulu

Berikut ini adalah hasil penelitian sebelumnya yang peneliti gunakan untuk mempelajari pengaruh kontrol perilaku, komitmen profesional dan religiusitas terhadap niat melakukan *whistleblowing*.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Judul	Peneliti	Variabel	Metode	Hasil
1.	Pengaruh Norma Subyektif, Sikap Pada Perilaku, Persepsi Kontrol Perilaku Terhadap Niat Melakukan Pengungkapan Kecurangan (<i>Whistleblowing</i>)”	Kadek Shintya Rahayu Dewi Damaya nthi, Edy Sujana dan Nyoman Trisna Herawati (2017).	a. Variabel bebas untuk diteliti yaitu norma subyektif, sikap pada perilaku, persepsi kontrol perilaku. b. Variabel terikatnya yaitu niat melakukan pengungkapan kecurangan	Kuantitatif	Hasil dari penelitian yaitu secara parsial variabel norma subyektif, sikap pada perilaku, dan persepsi kontrol perilaku mempengaruhi niat melakukan <i>whistleblowing</i> . Kemudian, secara bersama-sama atau simultan, ketiga variabel tersebut juga mempengaruhi niat melakukan <i>whistleblowing</i> .

			(<i>whistleblowing</i>).		
2.	“Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Tindakan <i>Whistleblowing</i> dalam Upaya Pencegahan dan Pendeteksian Fraud”.	Lodovita Rosalia (2018).	a. Variabel bebas untuk diteliti yaitu persepsi terhadap kontrol perilaku, komitmen profesional dan sikap pada perilaku. b. Variabel terikatnya yaitu tindakan <i>whistleblowing</i> .	Kuantitatif	Hasil dari penelitian yaitu persepsi terhadap kontrol perilaku dan sikap pada perilaku berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat <i>whistleblowing</i> . Sedangkan variabel komitmen profesional tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat <i>whistleblowing</i> .
3.	“Analisis Komitmen Profesional dan Sosialisasi Antisipatif Serta Hubungannya dengan <i>Whistleblowing</i> ”.	Redi Hardianto, Nur Hidayati dan Junaidi (2018).	Variabel untuk diteliti yaitu komitmen profesional dan sosialisasi antisipatif.	Kuantitatif	Hasil dari penelitian yaitu menunjukkan bahwa secara simultan komitmen profesional dan sosialisasi antisipatif berpengaruh signifikan terhadap <i>whistleblowing</i> . Sedangkan secara

					<p>parsial, variabel komitmen profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>whistleblowing</i> dan variabel sosialisasi antisipatif berpengaruh negatif dan signifikan terhadap <i>whistleblowing</i>.</p>
4.	<p>“Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Niat Mahasiswa Melakukan Tindakan <i>Whistleblowing</i>”.</p>	<p>Mellisa Fitri Dwi Handika dan Dwiyani Sudaryanti (2017).</p>	<p>Variabel yang diteliti yaitu sikap, norma subyektif dan kontrol perilaku.</p>	<p>Kuantitatif</p>	<p>Hasil dari penelitian yaitu secara parsial variabel sikap tidak berpengaruh signifikan terhadap niat mahasiswa untuk melakukan <i>whistleblowing</i>, sedangkan variabel norma subyektif dan kontrol perilaku berpengaruh positif terhadap niat mahasiswa untuk melakukan <i>whistleblowing</i>. Kemudian secara simultan variabel sikap, norma subyektif</p>

					dan kontrol perilaku berpengaruh signifikan terhadap niat mahasiswa untuk melakukan <i>whistleblowing</i> .
5.	“Pengaruh Penalaran Moral, Retaliasi, Religiusitas dan Gender Terhadap Niat Mahasiswa Melakukan Tindakan <i>Whistleblowing</i> ”.	Sri Ayem & Rumdoni (2021).	Variabel yang diteliti yaitu penalaran moral, retaliasi, religiusitas dan gender terhadap niat mahasiswa melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> .	Kuantitatif	Hasil dari penelitian yaitu variabel penalaran moral, retaliasi dan gender tidak berpengaruh terhadap niat mahasiswa untuk melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> . Untuk variabel religiusitas menunjukkan bahwa berpengaruh positif terhadap niat mahasiswa untuk melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> .

Sumber: Data diolah peneliti

Tabel 2.2

Persamaan dan Perbedaan Penelitian

No	Judul	Nama Peneliti	Persamaan dan Perbedaan	
			Sebelumnya	Peneliti
1.	Pengaruh Norma Subyektif, Sikap	Kadek Shintya	Variabel yang diteliti yaitu norma subyektif,	Variabel yang diteliti yaitu kontrol perilaku,

	Pada Perilaku, Persepsi Kontrol Perilaku Terhadap Niat Melakukan Pengungkapan Kecurangan (<i>Whistleblowing</i>)”	Rahayu Dewi Damayanthi, Edy Sujana dan Nyoman Trisna Herawati (2017).	sikap pada perilaku dan persepsi kontrol perilaku.	komitmen profesional dan religiusitas yang merupakan pengembangan variabel norma subyektif dan sikap pada perilaku.
2.	“Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Tindakan <i>Whistleblowing</i> dalam Upaya Pencegahan dan Pendeteksian Fraud”.	Lodovika Rosalia (2018).	Penelitian dilakukan terhadap persepsi mahasiswa.	Penelitian dilakukan terhadap praktisi langsung yaitu pada pegawai kantor akuntan publik di Malang.
3.	“Analisis Komitmen Profesional dan Sosialisasi Antisipatif Serta Hubungannya dengan <i>Whistleblowing</i> ”.	Redi Hardianto, Nur Hidayati dan Junaidi (2018).	Mengolah data menggunakan SPSS software ver 14.	Mengolah data menggunakan SPSS IBM ver 23.
4.	“Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi	Mellisa Fitri Dwi Handika dan	Penelitian menggunakan metode kausal komparatif.	Penelitian menggunakan metode kuantitatif.

	Niat Mahasiswa Melakukan Tindakan <i>Whistleblowing</i> ”.	Dwiyani Sudaryanti (2017).		
5.	“Pengaruh Penalaran Moral, Retaliasi, Religiusitas dan Gender Terhadap Niat Mahasiswa Melakukan Tindakan <i>Whistleblowing</i> ”.	Sri Ayem & Rumdoni (2021).	Menggunakan <i>Theory Planned of Behaviour</i> .	Menggunakan <i>Theory Planned of Behaviour</i> dan <i>Prosocial Organization Behaviour</i> .

Sumber: Data diolah peneliti

2.2 Kajian Teoritis

2.2.1 Auditing

1. Definisi

Auditing menurut ASOBAC atau *A Statement of Basic Auditing Concept* merupakan proses sistematis guna memperoleh dan melakukan evaluasi terhadap bukti secara objektif mengenai pernyataan tentang kejadian dan tindakan ekonomi untuk dapat menentukan tingkat kesesuaian antara satu pernyataan tersebut dengan kriteria yang ditetapkan dan untuk menyampaikan hasilnya kepada para pemakai berkepentingan.

Menurut Sukrisno Agoes pengertian auditing yaitu suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Dengan begitu dapat ditarik kesimpulan bahwa auditing yaitu suatu proses pemeriksaan secara sistematis terhadap laporan keuangan beserta catatan pembukuan dan bukti lainnya guna menentukan tingkat kesesuaian dan kewajaran laporan keuangan tersebut.

2. Manfaat Audit

Dalam buku Auditing 1 yang ditulis oleh (Rustam, Adiningrat, & Adil, 2018) manfaat audit adalah sebagai berikut:

1) Manfaat untuk pihak yang diaudit yaitu:

- a. Meningkatkan keintegritasan laporan keuangannya agar dapat dipercaya oleh pihak luar yang berkepentingan misalnya investor, kreditor maupun pemerintah;
- b. Pencegahan dan penemuan kecurangan atau fraud oleh manajemen perusahaan;
- c. Menyediakan informasi yang lebih terpercaya untuk menyiapkan Surat Pemberitahuan Pajak; dan
- d. Menemukan kesalahan maupun penyimpanan dalam pencatatan.

2) Manfaat untuk pihak eksternal yaitu:

- a. Sebagai dasar pertimbangan untuk pemberian kredit oleh kreditor;
- b. Sebagai dasar pertimbangan untuk klaim kerugian oleh perusahaan asuransi;
- c. Sebagai dasar pertimbangan terpercaya dalam penilaian perusahaan oleh calon investor;
- d. Sebagai dasar dalam penyelesaian masalah misalnya sengketa mengenai upah dan tunjangan antara perusahaan dan serikat buruh; dan
- e. Sebagai dasar independen untuk pembeli dan penjual dalam penentuan syarat penjualan, pembelian bahkan untuk penggabungan perusahaan.

3. Pentingnya Audit

Sukrisno (2017) dalam (Rustam, Adiningrat, & Adil, 2018) menyatakan bahwa perusahaan PT atau perseroan terbatas memerlukan audit atas laporan keuangannya karena para pemegang saham akan meminta pertanggung jawaban manajemen ketika rapat umum pemegang saham atau RUPS. Pihak yang mengaudit laporan keuangan perusahaan yaitu pihak independen atau pihak ketiga yang biasa disebut kantor akuntan publik. Selain itu, audit perlu dilakukan karena:

- 1) Agar terbebas dari kesalahan baik kesalahan karena kesengajaan atau yang tidak disengaja;
- 2) Ketika laporan keuangan memperoleh opini bahwa wajar tanpa pengecualian maka pengguna laporan keuangan dapat meyakini bahwa laporan tersebut sudah bebas dari salah saji dan sesuai dengan standar akuntansi di Indonesia; dan
- 3) Surat pembetiahuan tahunan atau SPT dengan dukungan laporan keuangan yang sudah diaudit lebih dipercaya oleh pihak pajak.

4. Etika Profesional dan Kode Etik Akuntan Publik

Akuntan publik merupakan akuntan independen yang menyediakan jasa dengan pembayaran tertentu. Akuntan publik biasa melakukan pemeriksaan atau audit (Rustam, Adiningrat, & Adil, 2018). Maka dari itu, seorang akuntan publik dapat menjadi *whistleblower* karena dapat membongkar kecurangan atau penyimpangan yang dilakukan suatu perusahaan. Segala profesi diatur oleh etika profesional dan kode etik agar tetap terjaga keintegritasan profesi tersebut terutama seorang akuntan publik karena mengemban tugas yang hasilnya dipakai oleh masyarakat luas.

Menurut Keiser dalam (Rustam, Adiningrat, & Adil, 2018), etika profesional yaitu sikap dalam melayani secara profesional terhadap masyarakat dengan tertib dan menggunakan keahlian dalam rangka menunaikan kewajiban terhadap masyarakat.

Kode etik profesi akuntan publik adalah pedoman bagi para anggota Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) untuk bertugas secara bertanggung jawab dan obyektif (Setiadi, 2019). Tujuan adanya kode etik supaya dalam memberikan pelayanan dilakukan dengan profesional dan maksimal. Kepercayaan masyarakat mengenai mutu audit dapat menjadi lebih tinggi apabila profesi akuntan publik menerapkan standar mutu tinggi dalam melaksanakan pengauditan (Rustam, Adiningrat, & Adil, 2018).

Etika profesional meliputi standar sikap anggota profesi yang disusun agar praktis dan realitas tetapi idealitas (Nurmalasari, 2019). Berikut ini merupakan delapan prinsip etika:

- 1) Tanggung jawab profesi, yaitu dalam melaksanakan kegiatan tiap-tiap anggota harus mempertimbangkan secara moral dan profesional terlebih dahulu.
- 2) Kepentingan publik, yaitu profesi akuntan diandalkan oleh banyak pihak seperti klien, kreditur, pemerintah, pegawai, investor dan lain-lain sehingga anggota harus dapat menjaga kepercayaan yang telah diberikannya. Atas kepercayaan tersebut, anggota wajib berdedikasi dalam mencapai profesionalisme tinggi.
- 3) Integritas, yaitu prinsip yang mengharuskan anggota agar jujur dan apa adanya. Keintegritasan dapat menerima kesalahan yang dilakukan tanpa sengaja dan adanya perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak menerima kecurangan.
- 4) Obyektivitas, yaitu prinsip yang mewajibkan anggota berperilaku adil, independen, jujur dan bebas dari kepentingan atau pengaruh pihak lain.
- 5) Kompetensi dan kehati-hatian profesional, yaitu kewajiban bagi tiap anggota dalam melaksanakan tugasnya dengan berhati-hati. Kompetensi yang dimiliki anggota juga akan menunjukkan kemampuan anggota tersebut dalam memberikan pelayanan sehingga harus dipertahankan. Mengenai hal yang melebihi

kompetensi, anggota diharuskan berkonsultasi atau memberikan klien kepada pihak yang lebih berkompeten.

- 6) Kerahasiaan, yaitu tiap anggota wajib merahasiakan informasi mengenai klien bahkan sampai kerja sama dengan klien telah selesai. Anggota bisa saja mengungkapkan informasi klien apabila terdapat hak dan kewajiban profesional atau hukum yang mengungkapkannya.
- 7) Perilaku profesional, yaitu tiap anggota harus menjaga reputasi profesi dan menghindari hal-hal yang dapat mencemari profesi tersebut.
- 8) Standar teknis, yaitu tiap anggota harus melakukan tugasnya dengan dasar standar teknis dan standar profesional yang relevan. Dengan begitu seorang akuntan harus mematuhi standar yang dibuat oleh Ikatan Akuntan Indonesia, International Federation of Accountants, dan undang-undang lain yang relevan.

2.2.2 *Whistleblowing*

Terdapat beberapa definisi mengenai *whistleblowing*. Menurut Near dan Miceli (1985) *whistleblowing* adalah pengungkapan oleh anggota organisasi (sebelumnya atau saat ini) dari praktik ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah di bawah kendali atasan mereka, kepada orang atau organisasi yang mungkin dapat mempengaruhi dan melakukan tindakan kecurangan (Annisa & Dwita, 2020). Menurut Khan (2009), *whistleblowing* merupakan pelaporan yang dilakukan oleh anggota organisasi terhadap suatu pelanggaran, tindakan tidak bermoral ataupun ilegal kepada secara internal (melalui pihak dalam organisasi) ataupun secara eksternal (kepada pihak luar organisasi) (Lasmini & Ramantha, 2019). Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (2008), pengertian dari *whistleblowing* yaitu pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis atau tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau

pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut (Poluakan, Saerang, & Lambey, 2017). Sedangkan menurut Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban, *whistleblowing* yaitu tindakan mengungkap atau melaporkan suatu tindak pidana atau tindakan yang dianggap ilegal di tempatnya bekerja atau orang lain berada, kepada otoritas internal organisasi atau kepada publik seperti media masa atau lembaga pemantau publi. Jadi dapat dikatakan bahwa *whistleblowing* merupakan tindakan mengungkapkan dan melaporkan perbuatan ilegal atau pelanggaran atau kecurangan yang dilakukan oleh seseorang atau beberapa orang dalam organisasi kepada pihak internal maupun pihak eksternal yang dapat menindaklanjuti pelanggaran tersebut.

Menurut (Putra & Maharani, 2018) pihak atau orang yang berani membongkar atau mengungkap tindakan kecurangan tersebut dikenal sebagai *whistleblower*. Banyaknya kasus kecurangan di bidang ekonomi salah satunya yaitu manipulasi laporan keuangan menjadikan pentingnya keberadaan *whistleblower* untuk membongkar kecurangan tersebut demi kebaikan bersama. Adanya sistem *whistleblowing* dalam organisasi menunjukkan tata kelola organisasi yang baik. Akan tetapi untuk menerapkan *whistleblowing* tidak mudah (Usman & Rura, 2021). Minimnya perlindungan hukum terhadap *whistleblower* menjadikan seseorang enggan mengungkap kecurangan meskipun orang tersebut mengetahuinya. Menjadi *whistleblower* juga dihadapkan dengan berbagai macam resiko seperti dianggap sebagai penghianat, pemecatan hingga ancaman fisik.

Whistleblowing dapat dilakukan dengan dua saluran, yaitu melalui saluran internal dan saluran eksternal (Usman & Rura, 2021). Saluran internal adalah pelaporan kecurangan atau pelanggaran yang dilakukan oleh oknum dalam organisasi atau organisasi itu sendiri terhadap pimpinan organisasi. Sedangkan yang dimaksud saluran eksternal yaitu pelaporan kecurangan atau pelanggaran yang dilakukan oleh oknum dalam organisasi atau organisasi itu sendiri terhadap pihak diluar organisasi. Terdapat

pendapat lain yang dikemukakan oleh Park dan Blenkinsopp (2009) dalam (Usman & Rura, 2021) saluran pelaporan whistleblowing tidak hanya secara internal dan eksternal tetapi terdiri dari tiga macam yaitu sebagai berikut:

1. Saluran pelaporan secara formal dan informal;
2. Saluran pelaporan secara anonim dan non-anonim; dan
3. Saluran pelaporan secara internal dan eksternal.

2.2.3 *Whistleblowing* dalam Perspektif Islam

Menurut Malik dalam (Puspitosari, 2019) *whistleblowing* merupakan cerminan dari kalimat *Amr ma'ruf nahi munkar* yang sudah menjadi bagian dari imperatif Syariah dan konstituen penting dari budaya politik Islam sejak zaman Nabi Muhammad. Dalam kalimat tersebut terkandung perintah agar orang melakukan perbuatan yang baik atau benar dan menjauhi perbuatan yang buruk atau salah. Terdapat perbedaan konsep *whistleblowing* antara konsep barat dan konsep islam. Pengembangan *whistleblowing* dalam konsep barat merupakan perilaku terhadap masalah yang dilakukan untuk menciptakan *good corporate governance* dan upaya perlindungan terhadap kepentingan publik yang diatur dengan norma sosial dan bukan didasarkan pada kitab suci. Sedangkan dalam agama Islam, *whistleblowing* merupakan wujud dari *Amr ma'ruf nahi munkar* yaitu perintah dalam melakukan perbuatan baik dan melarang perbuatan buruk. Perintah ini berdasarkan pada kitab suci Al-Qur'an dan Hadits.

Terdapat Hadits yang diriwayatkan oleh Imam Muslim, sanadnya dari Abu Zaid ra. Beliau berkata bahwa Nabi Muhammad SAW bersabda yang artinya:

“Barang siapa diantara kamu yang melihat kemungkaran maka hendaklah mengubahnya dengan tangannya. Bila tidak mampu, maka (hendaklah mengubahnya) dengan lisan, bila tidak mampu maka (hendaklah mengubahnya) dengan hatinya dan ini merupakan selemah-lemahnya iman”. (H.R Muslim)

Dari Hadits diatas menyatakan bahwa kita memiliki kewajiban untuk membenarkan sesuatu yang salah dalam penelitian ini bisa disebut sebagai kewajiban untuk melakukan *whistleblowing* dimana harus membuka atau mengadukan kecurangan agar pihak lain tidak dirugikan.

Amar Ma'ruf Nahi Munkar merupakan hal yang wajib dilakukan oleh umat muslim selain melakukan ibadah wajib lainnya. Sebagaimana Allah SWT berfirman dalam Q.S. Al-Hajj ayat 41:

الَّذِينَ إِنْ مَكَّنَّاهُمْ فِي الْأَرْضِ أَقَامُوا الصَّلَاةَ وَآتَوُا الزَّكَاةَ
وَأَمَرُوا بِالْمَعْرُوفِ وَنَهَوْا عَنِ الْمُنْكَرِ ۗ وَاللَّهُ عَلِيمٌ بِالْأُمُورِ ﴿٤١﴾

Artinya: “(Yaitu) orang-orang yang jika Kami teguhkan kedudukan mereka di muka bumi niscaya mereka mendirikan sembahyang, menunaikan zakat, menyuruh berbuat ma'ruf dan mencegah dari perbuatan yang mungkar; dan kepada Allah-lah kembali segala urusan”.

Sikap atau tindakan seseorang dalam hidupnya tidak lain dari pantulan pribadinya yang tumbuh dan berkembang sejak lahir, bahkan telah mulai sejak dalam kandungan (Puspitosari, 2019). Kehidupan beragama seseorang akan mempengaruhi pembentukan kepribadiannya. Ibadah sholat maupun doa menjadi pondasi dan dasar manusia dalam menyempurnakan akhlak yang berbudi luhur dengan berlandaskan iman kepada Allah SWT. Dengan begitu dapat tercipta kehidupan yang bermoral.

Dalam *Amar Ma'ruf Nahi Munkar* menjunjung tinggi prinsip keadilan dan kejujuran. Sehingga bagi umat Islam tindakan *whistleblowing* juga bagian dari menjalankan perintah Allah untuk menegakkan keadilan dan bersikap jujur.

Hal ini sejalan dengan pendapat al-Ghazali bahwa akhlak merupakan penuntun yang mencakup seluruh aspek kehidupan. Perbuatan

baik atau biasa disebut dengan *mustahab* yang artinya sesuatu yang disukai harus dilakukan oleh tiap individu. Seseorang dapat membedakan hal buruk dan baik dengan menggunakan akalinya tetapi dengan tuntunan syari'at. Dengan begitu dapat dikatakan bahwa akal dituntut agar dapat memilah mana kebaikan dan keburukan yang dilandasi dalil syari'at (Lubis, 2012).

Semua aturan etika atau nilai-nilai dasar akhlak sudah ada dalam Al-Qur'an dan Hadits. Akhlak merupakan suatu gambaran atas jiwa yang ada dalam seseorang yang tercermin menjadi sebuah perilaku atau tindakan. Maka dari itu, akhlak merupakan sebuah sumber yang kemudian menjadi sebuah tindakan atau perilaku yang dilakukan oleh seseorang.

Al-Ghazali menyatakan bahwa terdapat 4 unsur yang wajib baik dalam menyempurnakan akhlak manusia yaitu sebagai berikut (Lubis, 2012):

1. Kekuatan ilmu.

Kekuatan ilmu dapat dinilai baik ketika seseorang mudah membedakan antara benar dan bohong, antara yang benar dan bathil. Jika kekuatan ilmu telah baik, maka terdapat kebijaksanaan yang mengarahkan pada tindakan yang baik.

2. Kekuatan marah.

Kekuatan marah dinilai baik ketika dapat dikendalikan dan diarahkan dengan batasan yang dikehendaki oleh kebijaksanaan.

3. Kekuatan syahwat.

Kekuatan syahwat dapat dinilai baik ketika dalam bimbingan dan isyarat kebijaksanaan yaitu berdasarkan agama dan akal.

4. Kekuatan adil yakni pengendalian kekuatan syahwat dan marah dibawah penunjukan akal dan agama.

2.2.4 *Theory of Planned Behavior (TPB)*

Dalam *theory of planned behavior* (TPB) dijelaskan bahwa perilaku yang dilakukan oleh seseorang ditimbulkan oleh niat seseorang tersebut yang bisa disebabkan oleh faktor internal maupun faktor eksternal. Sebelum adanya teori ini, terdapat teori yang dikemukakan oleh Fishbein dan Ajzen yang dikenal dengan *theory of reasoned action* (TRA). Dalam TRA dijelaskan bahwa niat berperilaku dipengaruhi oleh sikap terhadap perilaku dan norma subyektif saja. Anggapan bahwa TRA memiliki kelemahan karena hanya menjelaskan perilaku yang dikerjakan secara sukarela dan bukan perilaku yang wajib dimiliki kemudian muncullah *theory of planned behavior* atau TPB (Handika & Sudaryanti, 2017).

Menurut Jogyanto (2007) dalam (Handika & Sudaryanti, 2017) TPB memperkuat TRA dengan menambahkan variabel pengendalian perilaku atau kontrol perilaku untuk mengontrol halangan baik internal maupun eksternal dalam melakukan perilaku. Penambahan variabel kontrol perilaku terhadap TPB berdasarkan adanya asumsi bahwa manusia merupakan orang yang berpikir secara rasional dan mempertimbangkan dampak apa saja yang kemungkinan terjadi dari tindakan sebelum memutuskan untuk melakukan tindakan tersebut.

Menurut TPB, suatu keputusan untuk melakukan sebuah tindakan atau perilaku dipengaruhi oleh niat. Semakin besar niat seseorang tersebut untuk melakukan *whistleblowing* maka semakin besar pula niat tersebut akan menjadi sebuah tindakan (Lasmini & Ramantha, 2019). Tindakan *whistleblowing* adalah perilaku yang terencana dan tergantung pada niat *whistleblower*, ia akan memberi putusan untuk melakukannya atau tidak. Sehingga TPB merupakan salah satu teori yang dapat mendukung tindakan *whistleblowing* (Usman & Rura, 2021).

2.2.5 *Prosocial Organizational Behavior (POB) Theory*

Manusia merupakan makhluk yang hidupnya tidak terlepas dari bantuan sesamanya sehingga dalam kehidupan ini muncul perilaku

prososial. Setiap tindakan menolong orang lain merupakan perilaku prososial terlepas dari motif seseorang untuk menolong. Perilaku ini bisa didasarkan pada tindakan *altruisme* (menolong tanpa pamrih) juga bisa dikarenakan adanya kepentingan pribadi atau pamrih (Usman & Rura, 2021). Mussen dan Einsenbergh dalam (Usman & Rura, 2021) menyatakan bahwa perilaku prososial mengacu pada tindakan sukarela yang tujuannya memberikan bantuan dan memberikan manfaat untuk orang lain atau kelompok. Perilaku prososial tidak hanya berlaku pada kehidupan bermasyarakat saja, namun juga berlaku dalam organisasi yang disebut dengan *prosocial organization behavior*. Dengan begitu tindakan *whistleblowing* termasuk perilaku prososial karena dengan dibongkarnya sebuah kecurangan maka dapat memberikan manfaat bukan untuk dirinya sendiri (*whistleblower*) tetapi juga untuk orang lain maupun organisasi. Pada dasarnya tindakan *whistleblowing* termasuk *prosocial organizational behavior* yang dapat menolong dalam penyehatan suatu organisasi.

Berikut ini merupakan aspek untuk pengukuran perilaku prososial yang dikemukakan oleh Mussen (1989):

1. Berbagi, merupakan ketersediaan dalam berbagi perasaan bersama orang lain dalam suka maupun duka.
2. Menolong, merupakan ketersediaan mengulurkan tangannya untuk orang lain yang sedang dalam masa sulit.
3. Kerjasama, merupakan ketersediaan melakukan kerja sama bersama orang lain untuk mencapai tujuan tertentu.
4. Jujur, merupakan ketersediaan untuk melakukan sesuatu tidak dengan berbuat curang.
5. Berderma, merupakan ketersediaan sukarela memberikan sebagian barangnya yang dibutuhkan orang lain.
6. Ketersediaan dalam menjaga hak dan kesejahteraan orang lain yang kerap kali diabaikan oleh orang lain.

2.2.6 Kontrol Perilaku

Menurut Ajzen (1991) dalam (Putra & Maharani, 2018), definisi dari persepsi kontrol perilaku yaitu persepsi atas tingkat kesulitan atau kemudahan dalam melakukan suatu perilaku. Ketika seseorang berpikir bahwa suatu perilaku mudah untuk dilakukan dan memiliki hambatan yang masih bisa diatasi maka semakin besar kemungkinan bahwa orang tersebut melakukan perilaku tersebut. Akan tetapi, jika menganggap perilaku tersebut susah untuk dilakukan atau adanya hambatan yang susah terkontrol maka orang tersebut akan memilih untuk diam saja dan tidak melakukan perilaku tersebut dalam hal ini adalah melakukan *whistleblowing*.

Kontrol perilaku menurut (Handika & Sudaryanti, 2017) merupakan tindakan atau perilaku yang dilakukan karena adanya suatu pengendalian dalam diri seorang tersebut.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kontrol perilaku adalah bentuk pengendalian dalam diri seseorang untuk melakukan sebuah tindakan. Mudah atau sulitnya tindakan tersebut untuk dilakukan adalah hasil dari pengendalian masing-masing.

2.2.7 Komitmen Profesional

Menurut Elias (2008) dalam (Zalmi, Syofyan, & Afriyenti, 2019) komitmen profesional dapat didefinisikan sebagai bentuk kecintaan seseorang kepada profesinya dengan suka rela. Ketika seseorang berkomitmen terhadap profesinya maka dia akan melakukan upaya apapun untuk mencapai tujuan profesi tersebut.

Smith dan Hall dalam (Hardianto, Hidayati, & Junaidi, 2018) mendefinisikan bahwa komitmen profesional merupakan kebanggaan seseorang terhadap profesinya atau kepercayaan pada tujuan dan nilai profesi yang kemudian bersungguh-sungguh melakukannya untuk kepentingan profesinya.

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa komitmen profesional merupakan suatu kecintaan dan kebanggaan seseorang pada profesi yang

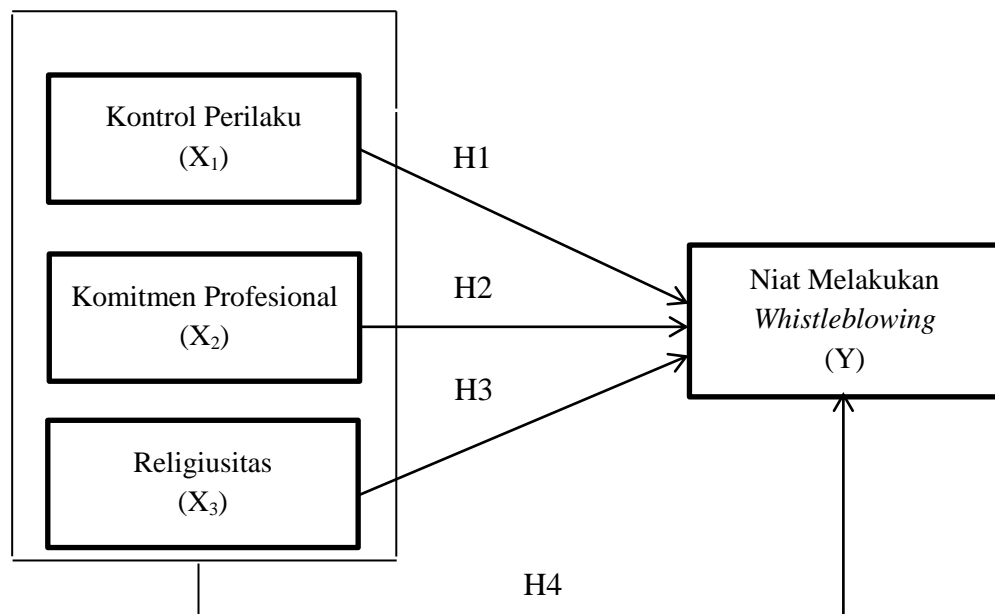
dijalani dan bersungguh-sungguh serta suka rela dalam melakukan profesi tersebut untuk mencapai tujuannya.

2.2.8 Religiusitas

Religiusitas merupakan dasar pemahaman agama yang digunakan dalam pembuatan keputusan seseorang akan atau tidak melakukan sebuah tindakan (Ayem & Rumdoni, 2021). Idealnya seseorang yang memiliki pemahaman agama tinggi ketika melihat kecurangan atau penyimpangan maka akan melaporkan tindakan tersebut. dengan begitu dapat dikatakan bahwa semakin tinggi tingkat religiusitas individu maka akan besar pula niat individu tersebut untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

2.3 Kerangka Konseptual

Berdasarkan kajian teoritis, hasil penelitian terdahulu dan latar belakang masalah, maka kerangka konseptual dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Sumber: Data diolah peneliti

Variabel yang disajikan dalam penelitian yaitu sebagai berikut:

1. Variabel terikat (dependent) atau disebut juga dengan variabel Y adalah variabel yang dipengaruhi variabel X. variabel terikat pada penelitian ini

yaitu niat pegawai kantor akuntan publik di Malang dalam melakukan tindakan *Whistleblowing*.

2. Variabel bebas (independent) atau disebut juga dengan variabel X adalah variabel yang mempengaruhi variabel Y. variabel bebas pada penelitian ini yaitu kontrol perilaku (X_1), komitmen profesional (X_2) dan religiusitas (X_3).

2.4 Hipotesis

Hipotesis merupakan jawaban yang sementara atas rumusan masalah penelitian yang telah dibuat (Hardani, et al., 2020). Bisa juga dikatakan sebagai praduga atas kemungkinan sesuatu tetapi harus dibuktikan dengan penelitian. Berdasarkan latar belakang, perumusan masalah, kajian teoritis dan kerangka konseptual, maka didapatkan hipotesis sebagai berikut:

1. Pengaruh Kontrol Perilaku Terhadap Niat Melakukan Tindakan *Whistleblowing*

Seseorang cenderung memiliki niat untuk mengadukan penyimpangan atau kecurangan jika ia mempercayai dan meyakini bahwa perilaku tersebut dianggap mudah dalam melakukannya (Putra & Maharani, 2018). Menurut Ajzen (1991) dalam (Putra & Maharani, 2018), definisi dari persepsi kontrol perilaku yaitu persepsi atas tingkat kesulitan atau kemudahan dalam melakukan suatu perilaku. Ketika seseorang berpikir bahwa suatu perilaku mudah untuk dilakukan dan memiliki hambatan yang masih bisa diatasi maka semakin besar kemungkinan bahwa orang tersebut melakukan perilaku tersebut. Akan tetapi, jika menganggap perilaku tersebut susah untuk dilakukan atau adanya hambatan yang susah terkontrol maka orang tersebut akan memilih untuk diam saja dan tidak melakukan perilaku tersebut dalam hal ini adalah melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian (Damayanthi, Sujana, & Herawati, 2017) dan penelitian (Handika & Sudaryanti, 2017) menyatakan bahwa kontrol perilaku berpengaruh positif terhadap niat *whistleblowing*. Hal ini juga didukung oleh penelitian yang dilakukan (Rosalia, 2018)

yang juga menyatakan bahwa kontrol perilaku berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat *whistleblowing*.

Berdasarkan penjelasan ini, maka dapat dirumuskan hipotesis pertama sebagai berikut:

H₁ : Kontrol perilaku berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing*.

2. Pengaruh Komitmen Profesional Terhadap Niat Melakukan Tindakan *Whistleblowing*

Faktor sikap terhadap perilaku dapat diwakili oleh variabel komitmen profesional (Satrya, Helmy, & Taqwa, 2019). Menurut Elias (2008) dalam (Zalmi, Syofyan, & Afriyenti, 2019) komitmen profesional dapat didefinisikan sebagai bentuk kecintaan seseorang kepada profesinya dengan suka rela. Ketika seseorang berkomitmen terhadap profesinya maka dia akan melakukan upaya apapun untuk mencapai tujuan profesi tersebut. Seseorang yang memiliki komitmen kuat lebih cenderung melakukan perbuatan baik untuk menyelamatkan organisasinya dari perbuatan yang menyimpang dan curang (Satrya, Helmy, & Taqwa, 2019). Dalam penelitian (Hardianto, Hidayati, & Junaidi, 2018) komitmen profesional berpengaruh signifikan terhadap *whistleblowing*. Sedangkan dalam penelitian (Rosalia, 2018), komitmen profesional tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat *whistleblowing*. Dari kedua hasil penelitian tersebut hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini yaitu sebagai berikut:

H₂ : Komitmen profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing*.

3. Pengaruh Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Tindakan *Whistleblowing*

Religiusitas merupakan dasar pemahaman agama yang digunakan dalam pembuatan keputusan seseorang akan atau tidak melakukan sebuah tindakan (Ayem & Rumdoni, 2021). Sejalan dengan Theory of Planned Behaviour atau TPB dengan komponen dari faktor sikap terhadap perilaku. Idealnya seseorang yang memiliki pemahaman agama tinggi ketika

melihat kecurangan atau penyimpangan maka akan melaporkan tindakan tersebut. dengan begitu dapat dikatakan bahwa semakin tinggi tingkat religiusitas individu maka akan besar pula niat individu tersebut untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Ayem & Rumdoni, 2021) menyatakan bahwa religiusitas berpengaruh positif terhadap niat melakukan *whistleblowing*. Maka dari itu, didapatkan hipotesis ketiga sebagai berikut:

H₃ : Religiusitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing*.

4. Pengaruh Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*

Pada hipotesis keempat yaitu untuk menguji secara bersama-sama variabel kontrol perilaku, komitmen profesional dan religiusitas terhadap niat melakukan *whistleblowing*, didapatkan hipotesis sebagai berikut:

H₄ : Kontrol perilaku, komitmen profesional dan religiusitas berpengaruh positif terhadap niat melakukan *whistleblowing*.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Jenis dan Pendekatan Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif, karena pada penelitian ini menggunakan banyak sekali angka, mulai dari pengumpulan data, penafsiran data, serta pemaparan hasil penelitiannya. Sedangkan jenis dari penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan metode survei yaitu metode penelitian yang menggunakan kuesioner sebagai instrumen utama dalam pengumpulan data (Siyoto & Sodik, 2015).

3.2 Lokasi Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Kota Malang. Alasan dilakukannya penelitian di lokasi ini yaitu karena peneliti ingin mengetahui bagaimana niat untuk melakukan tindakan *whistleblowing* oleh pegawai kantor akuntan publik yang berada di Kota Malang.

3.3 Populasi dan Sampel

1. Populasi

Pada penelitian ini populasinya yaitu pegawai pada kantor akuntan publik yang ada di Malang.

2. Sampel

Pada penelitian ini sampelnya yaitu dipaparkan sebagai berikut:

Tabel 3.1

Sampel Penelitian

No	Kantor Akuntan Publik	Jumlah Responden
1	MNK Malang	8
2	Thoufan dan Rosyid	8
3	Achsin Handoko Tomo	8
4	Drs Suprihadi & Rekan	8
5	Purnomo & Jaswadi	8

	Total	40
--	--------------	-----------

Sumber: Data diolah peneliti

3.4 Teknik Pengambilan Sampel

Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu *purposive sampling* yang merupakan teknik pengambilan sampel dengan kriteria atau ketentuan khusus. Sampel yang diteliti yaitu berkriteria sebagai berikut:

1. Pegawai kantor akuntan publik di Kota Malang.
2. Beragama Islam.

3.5 Data dan Jenis Data

Pada penelitian ini, peneliti menggunakan data primer, yaitu data yang cara pengumpulannya secara langsung oleh peneliti dari sumber datanya dengan menyebarkan kuesioner. Sedangkan jenis data pada berdasarkan sifatnya, peneliti menggunakan data kuantitatif yaitu merupakan data yang menghasilkan angka-angka kemudian dapat dianalisis menggunakan perhitungan statistik maupun secara matematika (Siyoto & Sodik, 2015).

3.6 Teknik Pengumpulan Data

Tujuan utama dalam melakukan penelitian yaitu untuk memecahkan masalah yang didasarkan pada kesimpulan setelah mendapatkan data. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan teknik pengumpulan data melalui kuesioner atau angket. Menurut Sugiyono (2012) dalam (Firdyawati, 2016) angket atau kuesioner merupakan teknik pengumpulan data yang efisien apabila peneliti mengetahui pasti variabel yang akan diukur dan tahu apa yang diharapkan dari responden. Kuesioner yang disebarkan berguna untuk mengukur niat responden melakukan tindakan *whistleblowing* yang berkaitan dengan kontrol perilaku, komitmen profesi dan religiusitas.

Dalam penelitian ini, skala yang digunakan untuk penyusunan kuesionernya yaitu skala likert, berikut ini merupakan skoring penilaian item dalam kuesioner:

Tabel 3.2
Skoring Alternatif Jawaban

Alternatif Jawaban	Skor
Sangat Setuju (SS)	5
Setuju (S)	4
Netral (N)	3
Tidak Setuju (TS)	2
Sangat Tidak Setuju (STS)	1

Sumber: Data diolah peneliti

3.7 Definisi Operasional Variabel

1. Kontrol Perilaku (X_1)

Menurut Jogiyanto (2017) dalam (Wardani, 2020) mendefinisikan kontrol pada perilaku yang dapat dipersepsikan sebagai contoh persepsi dari semua konstruk-konstruk internal dan eksternal pada perilaku.

2. Komitmen Profesional (X_2)

Joneta (2016) dalam (Putra Y. P., 2018) menyatakan bahwa komitmen profesional yaitu rasa cinta dan suka seseorang kepada profesinya saat ini. Seseorang yang memiliki komitmen profesional tinggi maka akan melakukan profesinya sesuai dengan peraturan yang berlaku, menjalankan dengan senang hati dan melakukan profesi untuk mewujudkan tujuan dari profesi tersebut.

3. Religiusitas (X_3)

Menurut Fauzan (2013) dalam (Hartono, 2021), religiusitas merupakan rasa percaya diri setiap individu. Hal ini berkaitan dengan keyakinan seseorang dengan agama yang dianut, kemudian mengamalkan ajaran agamanya dalam kehidupan sehari-hari. Seseorang dengan tingkat religiusitas tinggi akan selalu menimbang dahulu sebelum bertindak dan memutuskan sesuatu apakah hal yang dilakukan sudah sesuai dengan ajaran pada agamanya atau bertentangan dengan agamanya.

4. Niat Melakukan Tindakan *Whistleblowing* (Y)

Whistleblowing merupakan tindakan pelaporan atas kecurangan atau penyimpangan yang dilakukan oleh seseorang atau kelompok atau organisasi. Joneta (2016) dalam (Putra Y. P., 2018) mendefinisikan bahwa *whistleblowing* adalah perbuatan pengungkapan tindakan ilegal yang tidak bermoral kepada atasan atau melaporkan pada sistem pelaporan yang sudah ada di dalam organisasi. Kerap kali seseorang ragu untuk melakukan tindakan *whistleblowing* karena mengingat banyaknya resiko yang harus dihadapi meskipun hal ini akan sangat bermanfaat jika dilakukan.

Berikut ini merupakan rincian mengenai definisi operasional dalam penelitian ini:

Tabel 3.3
Definisi Operasional Variabel

No	Variabel	Skala	Indikator	Pernyataan atau Pertanyaan
1	Kontrol Perilaku (Wardani, 2020)	Likert	a. Kemungkinan seseorang menjadi <i>whistleblower</i> . b. Keinginan sendiri dan tidak mempedulikan pendapat orang lain untuk menjadi seorang <i>whistleblower</i> . c. Kontrol seseorang terhadap perbuatan yang benar. d. Tingkat tanggung jawab seseorang	1. Saya berani melaporkan tindakan kecurangan (<i>whistleblowing</i>) dalam bentuk apapun. 2. Saya menjadi pelapor tindakan kecurangan (<i>whistleblower</i>) atas kemauan sendiri. 3. Siapapun yang melakukan kecurangan saya akan tetap melaporkan tindakan kecurangan tersebut.

			<p>terhadap perilakunya.</p> <p>e. Kontrol seseorang terhadap pemilihan jalan hidupnya.</p> <p>f. Kemudahan seseorang dalam mengungkapkan kejadian yang ia ketahui dengan sebenarnya.</p>	<p>4. Saya selalu bertanggung jawab atas tindakan yang saya lakukan.</p> <p>5. Saya dapat memilih kehidupan yang bagaimana yang akan saya jalani di masa depan.</p> <p>6. Saya dapat menceritakan kejadian secara runtut dan lengkap sesuai dengan apa yang terjadi.</p>
2	<p>Komitmen Profesional (X₂) (Firdayawati, 2016), (Tae, 2021) dan (Astuti, 2018)</p>	Likert	<p>a. Komitmen dalam membangun karir dimasa depan.</p> <p>b. Komitmen dapat mentaati standar yang berlaku.</p> <p>c. Rasa cinta dan peduli terhadap profesi</p>	<p>1. Saya akan berusaha keras untuk meningkatkan karir dalam menjalani profesi saya.</p> <p>2. Saya selalu mentaati standar profesi yang saya jalankan apapun resikonya.</p> <p>3. Saya rela melakukan apapun untuk mencapai tujuan.</p> <p>4. Saya merasa bangga dengan memberitahukan profesi saya kepada</p>

				<p>orang lain.</p> <p>5. Menurut saya, profesi saya merupakan yang terbaik.</p> <p>6. Menurut saya, profesi yang saya jalani merupakan hal terbaik dalam hidup saya.</p>
3	Religiusitas (X_3) (Hartono, 2021)	Likert	<p>a. Keterlibatan seseorang dalam kegiatan keagamaan.</p> <p>b. Menjunjung tinggi nilai-nilai keagamaan.</p> <p>c. Ketaatan dalam menjalankan kewajiban beragama.</p>	<p>1. Saya sering mengikuti kegiatan keagamaan di lingkungan sekitar.</p> <p>2. Saya yakin bahwa agama merupakan sumber dari segala hukum.</p> <p>3. Saya lebih mementingkan nilai keagamaan daripada nilai materi.</p> <p>4. Saya akan melakukan sesuatu jika hanya diperbolehkan oleh agama saya.</p> <p>5. Saya berkewajiban untuk mengajak orang lain berbuat kebaikan dan menjauhi kemungkaran.</p> <p>6. Saya berusaha untuk selalu menjalankan kewajiban-kewajiban</p>

				yang telah ditetapkan dalam agama saya.
4	Niat Melakukan Tindakan <i>Whistleblowing</i> (Astuti, 2018); (Hartono, 2021); (Tae, 2021), (Firdyawati, 2016); dan (Wardani, 2020)	Likert	<ul style="list-style-type: none"> a. Tingkat keniatan seseorang dalam melakukan pengungkapan kecurangan. b. Usaha seseorang dalam mengungkapkan kecurangan. c. Memiliki tujuan tertentu dalam mengungkapkan kecurangan. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Saya akan berusaha melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan) ketika saya mengetahui kecurangan atau penyimpangan. 2. Jika saya mengetahui adanya fraud saya berminat untuk melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan). 3. Siapapun pelakunya, saya tetap akan melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan). 4. Saya bangga menjadi orang yang mengungkapkan kecurangan atau penyimpangan. 5. Saya akan melaporkan kecurangan ke pihak

				<p>eksternal jika tidak ada tanggapan dari pihak internal yang saya lapori.</p> <p>6. Jika atasan saya menolak untuk bekerja sama dalam pengungkapan penyimpangan, saya akan membatalkan rencana saya untuk melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan).</p> <p>7. Saya akan melakukan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan) dengan tujuan tertentu.</p> <p>8. Saya akan melakukan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan) hanya jika ada keuntungan untuk saya.</p>
--	--	--	--	---

Sumber: Data diolah peneliti

3.8 Analisis Data

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan teknik analisis data regresi linear berganda, yaitu untuk mengetahui pengaruh kontrol perilaku terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing*, komitmen profesional terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing* dan religiusitas terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing*. Berikut ini merupakan rumus yang dipakai dalam penelitian ini: (Sugiyono, 2017) dalam (Wardani, 2020)

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3$$

Keterangan:	Y	= Niat melakukan tindakan <i>whistleblowing</i>
	X ₁	= Kontrol Perilaku
	X ₂	= Komitmen Profesional
	X ₃	= Religiusitas
	a	= Konstanta
	b ₁ b ₂ b ₃	= Koefisien Variabel

Dalam analisis regresi linear berganda digunakan beberapa uji sebagai berikut:

3.8.1 Uji Instrumen

1. Uji Validitas

Uji validitas dilakukan agar diketahui apakah suatu pernyataan dalam kuesioner telah valid atau tidak. Pemilihan item pernyataan berdasarkan pada korelasi item total menggunakan batasan *index corrected item total correlation* \geq nilai kritis pada r tabel yang sesuai dengan jumlah responden dikurangi dua pada sig 0,05. Item dapat dikatakan valid jika korelasinya minimal sama dengan nilai r tabel (Ghozali, 2013 dalam (Astuti, 2018)).

2. Uji Reliabilitas

Pada uji reliabilitas, semakin tinggi tingkat reliabilitas suatu kuesioner maka dianggap semakin stabil pula alat tersebut digunakan untuk penelitian. Kuesioner dapat dikatakan reliabel jika ketika

kuesioner tersebut digunakan dalam mengukur secara berulang-ulang dalam situasi yang relatif sama maka akan menghasilkan data yang sama atau jika terdapat variasi maka hanya sedikit. Dapat dikatakan reliabel jika *Cronbach Alpha* (α) > 0,60 (Ghozali, 2013 dalam (Astuti, 2018)).

3.8.2 Analisis Deskriptif

Menurut Ghozali (2013) dalam (Astuti, 2018) analisis deskriptif merupakan teknik yang tujuannya memberikan penjelasan data dari variabel yang diteliti tanpa menguji hipotesis. Pengukuran yang dilakukan yaitu terkait sampel, nilai minimum dan maksimum, rata-rata dan standar deviasi.

3.8.3 Uji Asumsi Klasik

Tujuan dilakukannya uji asumsi klasik yaitu untuk mengetahui apakah semua data yang dipakai telah memenuhi asumsi klasik untuk dilakukannya analisis regresi. Dalam penelitian ini, dilakukan uji asumsi klasik antara lain yaitu uji normalitas, multikolonieritas, heteroskedastisitas dan autokorelasi.

1. Uji Normalitas

Menurut Sugiyono (2012), dilakukannya uji normalitas yaitu untuk mengetahui normal atau tidaknya pendistribusian populasi data penelitian. Uji normalitas menggunakan *Kolmogrov-Smirnov Test* dengan sig 0,05. Dapat dikatakan telah memenuhi asumsi normalitas jika nilai probabilitas lebih dari 0,05.

2. Uji Multikolonieritas

Menurut Ghozali (2005) dalam (Firdyawati, 2016), uji multikononieritas dilakukan untuk menguji apakah terdapat korelasi antar variabel bebas dalam model regresi. Model regresi dapat dikatakan baik jika tidak terdapat korelasi antara variabel bebasnya. Dapat dikatakan bebas dari multikolonieritas jika *Variance Inflation Factor* atau VIF < 10 dan *rolerance* > 0,1.

3. Uji Heteroskedastisitas

Uji ini dilakukan untuk mengetahui apakah terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain dalam model regresi. Model regresi dapat dikatakan bebas dari heteroskedastisitas penyebaran titik-titik ke atas dan bawah angka 0 sumbu Y dan tidak membentuk suatu pola (Sugiyono, 2011, dalam (Astuti, 2018)).

3.8.4 Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis pada penelitian ini yaitu dengan memakai teknik analisis sebagai berikut:

1. Analisis Regresi Berganda

Pengujian hipotesis pengaruh kontrol perilaku, komitmen profesional dan religiusitas terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing* menggunakan analisis regresi berganda dengan rumus persamaan sebagai berikut:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3$$

Keterangan: Y = Niat melakukan tindakan *whistleblowing*
X₁ = Kontrol Perilaku
X₂ = Komitmen Profesional
X₃ = Religiusitas
a = Konstanta
b₁b₂b₃ = Koefisien Variabel

2. Koefisien Determinasi (R²) atau Uji *R-Square*

Pengujian ini dilakukan untuk mengukur seberapa besar kemampuan model regresi untuk menjelaskan pengaruh variabel-variabel independen dalam mempengaruhi variabel dependen. Menurut Ghazali (2013) dalam (Astuti, 2018), nilai dari koefisien determinasi antara nol sampai satu. Semakin besar nilai koefisien determinasi dengan mendekati angka 1, maka semakin besar pula model dapat menjelaskan variabel independen dalam memprediksi variasi variabel dependen.

3. Uji Statistik F

Uji statistik F dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh variabel independen atau bebas yang ada di model secara bersama-sama terhadap variabel dependen atau terikat. Ketentuan dalam uji F sebagai berikut (Tae, 2021):

- a. Hipotesis ditolak jika $F_{\text{tabel}} > F_{\text{hitung}}$ dengan nilai signifikansi 0,05 dan $F_{\text{tabel}} = (k;n-k)$. Dimana k merupakan jumlah dari variabel independen atau bebas dan n merupakan jumlah sampel.
- b. Hipotesis diterima jika $F_{\text{tabel}} < F_{\text{hitung}}$, maka variabel independen secara simultan berpengaruh terhadap variabel dependen.
- c. Apabila signifikansi $< 0,05$ maka terdapat pengaruh variabel independen secara simultan terhadap variabel dependen.

4. Uji Statistik T

Uji statistik T dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh variabel independen atau bebas yang ada di model secara individual terhadap variabel dependen atau terikat. Menurut Ghozali (2011) dalam (Tae, 2021) dalam uji T berlaku ketentuan sebagai berikut:

- a. Apabila nilai signifikansi *p value* $< 0,05$ dan $t_{\text{hitung}} > t_{\text{tabel}}$ maka hipotesis diterima, variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen.
- b. Apabila nilai signifikansi *p value* $> 0,05$ dan $t_{\text{hitung}} < t_{\text{tabel}}$ maka hipotesis ditolak, variabel independen tidak berpengaruh terhadap variabel dependen.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Hasil Penelitian

4.1.1 Gambaran Umum Obyek Penelitian

Pada penelitian ini, peneliti menggunakan obyek penelitian pegawai kantor akuntan publik di Malang. Peneliti memilih secara acak kantor akuntan publik yang ada di Malang. Dengan begitu peneliti menetapkan 5 kantor akuntan publik untuk dijadikan obyek penelitian sebagai berikut:

1. Kantor Akuntan Publik MNK Malang

Kantor Akuntan Publik MNK Malang menyediakan pelayanan mengenai audit, perpajakan, akuntansi dan sistem informasi. Kantor akuntan publik yang beralamatkan di Jl Raya Karangploso no. 99, Krajan, Ngijo, Kab. Malang mendapatkan rating bintang 5 di aplikasi *google maps*. Hal ini menjadikan keyakinan bahwa Kantor Akuntan Publik MNK Malang menjalankan tugasnya dengan tanggung jawab secara profesional.

Kantor Akuntan Publik MNK Malang dipimpin oleh Bapak Dr. Mohamad Mahsun, SE., M.Si., Ak., CA., CPA, CFrA, CIPSAS, CPI, CHFI. Dengan partner sebagai berikut:

1. Bapak Prof. Dr. Nurdiono, SE., M.M., Ak., CA., CPA.
2. Bapak Dr. H. Kukuh Budianto, M.M., Ak., CA., CPA.
3. Bapak Sudarmana, SE., Ak., CA., CPA.
4. Ibu Gilang Praharani, SE., Ak., CPA., AseanCPA., CTA., M.Acc.
5. Bapak Youngky Juarto, SE., Ak., CA., CPA., BKP.

Visi dari Kantor Akuntan Publik MNK Malang yaitu menjadi Kantor Akuntan Publik yang mempunyai integritas,

kualitas dan kompetensi berstandar internasional. Sedangkan misi dari Kantor Akuntan Publik MNK Malang yaitu sebagai berikut:

- b. Bekerja sesuai Standar Profesional Akuntan Publik dan Sistem Pengendali Mutu.
- c. Meningkatkan kompetensi SDM secara berkelanjutan.
- d. Menjalin kemitraan dengan Organisasi Audit Asing (OAA) dan Kantor Akuntan Publik Asing (KAPA) yang handal.
- e. Berkomitmen untuk menjaga integritas, kualitas dan kepercayaan publik.
- f. Menciptakan praktik sistem tata kelola yang baik di lingkungan Kantor Akuntan Publik.

2. Kantor Akuntan Publik Hari Purnomo & Jaswadi

Kantor Akuntan Publik Hari Purnomo & Jaswadi menyediakan pelayanan jasa mengenai auditing, assurance, agreed upon, procedure, tax, business advisory dan investigation audit. Kantor ini beralamat di Perumahan Griya Shanta Blok H no. 416, Mojolangu, Kec. Lowokwaru, Malang. KAP Hari Purnomo & Jaswadi juga mendapatkan rating bintang 5 di aplikasi *google maps* yang menjadikan peneliti memilih untuk dijadikan salah satu obyek penelitian.

KAP Hari Purnomo & Jaswadi berdiri pada tahun 2019 yang dipimpin oleh Bapak Dr. Jaswadi, Ak., CA., CPA dengan partner Bapak Drs. Hari Purnomo, MSi., Ak., CA., CPA. Selain itu ada 3 auditor sebagai berikut:

1. Ibu Siti Amerieska, SE., MSA., Ak., CA., CPA.
2. Bapak Imam Mulyono, SE., M.Si., Ak., CA., AAPB.
3. Bapak Zainal Abdul Haris, SR., M.Si., Ak., CA.

3. Kantor Akuntan Publik Thoufan dan Rosyid

Kantor Akuntan Publik Thoufan dan Rosyid yang terletak di Jl Dinoyo Permai Timur, Kec. Lowokwaru, Malang,

mendapatkan rating bintang 4,6 di *google maps* yang juga memenuhi kategori dalam penelitian ini. KAP Thoufan dan Rosyid dipimpin oleh Bapak Thoufan Nur, SE., Ak., MSA., CPA., CA dengan partner Bapak Rosyid Arifin SE., Ak., MSA., CA., CPA., BKP. Selain itu juga ada 2 auditor yaitu Bapak Dr. Anjar Wibisono, SE., MM., Ak., CA dan Bapak Moh. Faisol, SE., Ak.

4. Kantor Akuntan Publik Achsin Handoko Tomo

Kantor Akuntan Publik Achsin Handoko Tomo berdiri pada tahun 2017 terletak di Ruko Soekarno Hatta Bisnis Center Kav 21, Jl. Soekarno Hatta, Malang. Dalam aplikasi *google maps* KAP Achsin Handoko Tomo ini mendapatkan rating 4,6. Kantor ini dipimpin oleh Bapak Dr. H. Achsin, SE., SH., MM., Ak., CPA dengan 2 auditor yaitu Ibu Anggi Ratna Anggraini, SE., CPAI dan Bapak Rahmat Zuhdi, SE., MSA., Ak., QIA.

5. Kantor Akuntan Publik Drs Suprihadi & Rekan

Kantor Akuntan Publik Drs Suprihadi & Rekan terletak di Perumahan Simpang Soekarno-Hatta, Jl Bunga Andong Selatan Kav. 26, Malang. KAP Drs Suprihadi & Rekan dipimpin oleh Bapak Drs. Suprihadi dengan 2 auditor yaitu Ibu Siti Naf'ah dan Ibu Emilia Yune. Kantor ini mendapatkan rating bintang 4 di aplikasi *google maps* yang menjadikan peneliti memilih sebagai salah satu objek dalam penelitian ini.

Peneliti melaksanakan penelitian dengan pengambilan data berupa penyebaran kuesioner terhadap pegawai kantor akuntan publik di Malang yang dilakukan pada tanggal 3 Juni 2022 sampai dengan 15 Juni 2022. Hasil dari pendistribusian kuesioner yang telah dilakukan yaitu terdapat sebanyak 37 data yang memenuhi kriteria untuk diolah oleh peneliti.

Tabel 4.1
Kuesioner yang Diolah

Keterangan	Jumlah	Presentase
Kuesioner yang disebar	40	100%
Kuesioner kembali	40	100%
Kuesioner yang tidak dapat diolah karena tidak memenuhi persyaratan	3	7,5%
Kuesioner yang dapat diolah	37	92,5%

Sumber: Data diolah peneliti

Dari tabel diatas dapat diketahui bahwa dari 40 kuesioner yang dikumpulkan oleh peneliti, terdapat 3 kuesioner atau setara dengan 7,5% yang tidak memenuhi persyaratan yang ditetapkan oleh peneliti. Dengan begitu, jumlah kuesioner yang dapat diolah oleh peneliti sebanyak 37 kuesioner atau 92,5%.

4.1.2 Hasil Uji Instrumen

Dalam penelitian ini, peneliti menguji instrumen dengan melakukan uji validitas dan uji reliabilitas. Berikut merupakan hasil dari pengujian yang telah dilakukan.

4.1.2.1 Uji Validitas

Uji validitas dilakukan untuk memastikan bahwa setiap pernyataan pada kuesioner dapat menggambarkan apa yang hendak diukur oleh kuesioner. Pernyataan pada kuesioner setiap itemnya dapat dikatakan valid apabila nilai dari $r_{hitung} > r_{tabel}$. Berikut ini adalah hasil uji validitas dengan menggunakan program IBM SPSS 26 yang telah disajikan dalam tabel.

Tabel 4.2**Hasil Uji Validitas Pernyataan Kuesioner Kontrol Perilaku**

Pernyataan	Nilai Pembanding		Keterangan
	r_{hitung}	r_{tabel}	
1	0,816	0,325	Valid
2	0,751	0,325	Valid
3	0,744	0,325	Valid
4	0,640	0,325	Valid
5	0,608	0,325	Valid
6	0,681	0,325	Valid

Sumber: Data diolah peneliti

Dari tabel diatas, maka dapat diketahui bahwa semua butir pernyataan pada variabel kontrol perilaku setelah dilakukan uji validitas menghasilkan $r_{hitung} > r_{tabel}$, maka dapat disimpulkan bahwa semua butir pernyataan valid.

Tabel 4.3**Hasil Uji Validitas Pernyataan Kuesioner Komitmen Profesional**

Pernyataan	Nilai Pembanding		Keterangan
	r_{hitung}	r_{tabel}	
1	0,545	0,325	Valid
2	0,631	0,325	Valid
3	0,737	0,325	Valid
4	0,680	0,325	Valid
5	0,871	0,325	Valid

6	0,848	0,325	Valid
---	-------	-------	-------

Sumber: Data diolah peneliti

Dari tabel diatas, maka dapat diketahui bahwa semua butir pernyataan pada variabel komitmen profesional setelah dilakukan uji validitas menghasilkan $r_{hitung} > r_{tabel}$, maka dapat disimpulkan bahwa semua butir pernyataan valid.

Tabel 4.4

Hasil Uji Validitas Pernyataan Kuesioner Religiusitas

Pernyataan	Nilai Pembeding		Keterangan
	r_{hitung}	r_{tabel}	
1	0,660	0,325	Valid
2	0,903	0,325	Valid
3	0,820	0,325	Valid
4	0,825	0,325	Valid
5	0,927	0,325	Valid
6	0,832	0,325	Valid

Sumber: Data diolah peneliti

Dari tabel diatas, maka dapat diketahui bahwa semua butir pernyataan pada variabel religiusitas setelah dilakukan uji validitas menghasilkan $r_{hitung} > r_{tabel}$, maka dapat disimpulkan bahwa semua butir pernyataan valid.

Tabel 4.5
Hasil Uji Validitas Pernyataan Kuesioner Niat Melakukan
Tindakan *Whistleblowing*

Pernyataan	Nilai Pembanding		Keterangan
	r_{hitung}	r_{tabel}	
1	0,482	0,325	Valid
2	0,694	0,325	Valid
3	0,506	0,325	Valid
4	0,511	0,325	Valid
5	0,427	0,325	Valid
6	0,640	0,325	Valid
7	0,744	0,325	Valid
8	0,647	0,325	Valid

Sumber: Data diolah peneliti

Dari tabel diatas, maka dapat diketahui bahwa semua butir pernyataan pada variabel niat melakukan tindakan *whistleblowing* setelah dilakukan uji validitas menghasilkan $r_{hitung} > r_{tabel}$, maka dapat disimpulkan bahwa semua butir pernyataan valid.

4.1.2.2 Uji Reliabilitas

Suatu instrumen dapat dikatakan reliabel jika hasil dari pengujian *Cronbach Alpha* (α) > 0.6. semakin tinggi nilainya maka semakin stabil juga alat tersebut digunakan dalam penelitian.

Tabel 4.6
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Jumlah Pernyataan	<i>Cronbach's Alpha</i>	Keterangan
Kontrol Perilaku	6	0,802	Reliabel
Komitmen Profesional	6	0,813	Reliabel
Religiusitas	6	0,904	Reliabel
Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing	8	0,702	Reliabel

Sumber: Data diolah peneliti

Dari tabel diatas, maka dapat diketahui bahwa semua butir pernyataan pada masing-masing variabel setelah dilakukan uji reliabilitas menghasilkan nilai *Cronbach's Alpha* > 0,6, maka dapat disimpulkan bahwa semua butir pernyataan dapat dikatakan reliabel.

4.1.3 Hasil Analisis Deskriptif

Tabel 4.7
Hasil Analisis Deskriptif

Variabel	Jumlah Responden (N)	Minimum	Maksimum	Rata-rata	Standar Deviasi
Kontrol Perilaku	37	19	30	24,95	2,603
Komitmen Profesional	37	18	30	24,27	2,864
Religiusitas	37	18	30	24,92	2,900

Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing	37	21	38	27,97	3,578
---	----	----	----	-------	-------

Sumber: Data diolah peneliti

Dari tabel diatas dapat diketahui bahwa jumlah responden yaitu 37, Dengan deskripsi bahwa variabel kontrol perilaku memiliki nilai minimum 19, maksimum 30, rata-rata 24,95 dan standar deviasi 2,603. Variabel komitmen profesional memiliki nilai minimum 18, maksimum 30, rata-rata 24,27 dan standar deviasi 2,864. Variabel komitmen profesional memiliki nilai minimum 18, maksimum 30, rata-rata 24,27 dan standar deviasi 2,864. Variabel religiusitas memiliki nilai minimum 18, maksimum 30, rata-rata 24,92 dan standar deviasi 2,900. Variabel niat melakukan tindakan *whistleblowing* memiliki nilai minimum 21, maksimum 38, rata-rata 27,97 dan standar deviasi 3,578.

4.1.4 Hasil Uji Asumsi Klasik

1. Uji Normalitas

Tabel 4.8
Hasil Uji Normalitas

		Unstandardized Residual
N		37
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	,0000000
	Std. Deviation	3,27434712
Most Extreme Differences	Absolute	0,74
	Positive	0,74
	Negative	-0,60
Test Statistic		0,74
Asymp. Sig (2-tailed)		,200 ^{c,d}

Sumber: Data diolah peneliti

Dari table output diatas dapat diketahui bahwa hasil uji normalitas menghasilkan nilai signifikansi Asymp. Sig (2-tailed) sebesar 0,200. Karena nilai signifikansi $0,200 > 0,05$ maka dapat

disimpulkan bahwa data terdistribusi normal. Dengan begitu, asumsi normalitas telah terpenuhi.

2. Uji Multikolinieritas

Tabel 4.9
Hasil Uji Multikolinieritas

Model	Unstandardize		Standardize			Collinearity	
	B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Toleranc e	VIF
1 (Constant)	16,941	5,869		2,887	,007		
Kontrol Perilaku	,096	,341	,070	,281	,780	,412	2,426
Komitmen Profesional	-,208	,306	-,167	-,680	,501	,422	2,368
Religiusitas	,549	,259	,445	2,118	,042	,574	1,741

a. Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing

Sumber: Data diolah peneliti

Dari table output diatas, dapat diketahui bahwa nilai tolerance variabel kontrol perilaku yaitu sebesar $0,412 > 0,10$ sedangkan nilai VIF yaitu sebesar $2,426 < 10,00$. Nilai tolerance variabel komitmen profesional yaitu sebesar $0,422 > 0,10$ sedangkan nilai VIF yaitu sebesar $2,368 < 10,00$. Nilai tolerance variabel religiusitas yaitu sebesar $0,574 > 0,10$ sedangkan nilai VIF yaitu $1,741 < 10,00$. Maka dapat disimpulkan bahwa nilai tolerance dari ketiga variabel lebih besar dari 0,10 dan nilai VIF kurang dari 10,00 sehingga dapat dikatakan tidak terjadi gejala multikolinieritas.

3. Uji Heteroskedastisitas

Tabel 4.10

Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-1,859	3,577		-,520	,607
Kontrol Perilaku	,346	,208	,431	1,666	,105
Komitmen Profesional	-,117	,187	-,160	-,626	,535
Religiusitas	-,059	,158	-,081	-,370	,713

Sumber: Data diolah peneliti

Dari tabel diatas dapat diketahui masing-masing variabel memiliki nilai signifikansi yaitu variabel kontrol perilaku sebesar 0,607, komitmen profesional 0,105, dan religiusitas 0,713. Ketiganya memiliki nilai signifikansi lebih besari dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi gejala heteroskedastisitas dalam model regresi.

4.1.5 Hasil Uji Hipotesis

Tabel 4.11

Variabel yang Digunakan

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Religiusitas, Komitmen Profesional, Kontrol Perilaku ^b	.	Enter
a. Dependent Variable: Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing			
b. All requested variables entered.			

Sumber: Data diolah peneliti

Dari table diatas dapat diketahui bahwa variabel independent yang dipakai yaitu kontrol perilaku (X_1), komitmen professional (X_2) dan religiusitas (X_3). Metode yang digunakan dalam analisis yaitu metode Enter. Tidak terdapat pembuangan variabel sehingga pada kolom variabel removed kosong.

Tabel 4.12
Hasil Uji F atau Simultan

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	75,004	3	25,001	2,138	,114 ^b
	Residual	385,969	33	11,696		
	Total	460,973	36			

Sumber: Data diolah peneliti

Dari table diatas dapat diketahui bahwa nilai signifikansi (Sig.) dalam uji F yaitu sebesar 0,114. Nilai F_{hitung} dari uji F ini yaitu sebesar 2,138. Jika dibandingkan dengan $F_{tabel} = (k;n-k) = (3;34) = 2,88$ maka $F_{hitung} < F_{tabel}$. Karena nilai signifikansi $0,114 > 0,05$ dan $F_{hitung} < F_{tabel}$ maka dapat disimpulkan bahwa kontrol perilaku (X_1), komitmen professional (X_2) dan religiusitas (X_3) secara simultan atau bersama-sama tidak berpengaruh terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing* (Y).

Tabel 4.13
Hasil Uji T atau Parsial

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	16,941	5,869		2,88	,007
Kontrol Perilaku	,096	,341	,070	,281	,780
Komitmen Profesional	-,208	,306	-,167	-,680	,501
Religiusitas	,549	,259	,445	2,11	,042

Sumber: Data diolah peneliti

Dari table diatas dapat diketahui bahwa rumus persamaan regresi dalam penelitian ini yaitu sebagai berikut:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3$$

$$Y = 16,941 + 0.096X_1 + (-0,208)X_2 + 0.549X_3$$

Keterangan: Y = Niat melakukan tindakan *whistleblowing*

X₁ = Kontrol Perilaku

X₂ = Komitmen Profesional

X₃ = Religiusitas

a = Konstanta

b₁b₂b₃ = Koefisien Variabel

Selain itu, dari table diatas juga diketahui bahwa nilai signifikansi (Sig.) dalam uji T pengaruh variabel kontrol perilaku (X₁) secara parsial terhadap niat melakuka *whistleblowing* (Y) sebesar 0,780. Nilai t_{hitung} sebesar 0,281. Jika dibandingkan dengan t_{tabel} = (0,025 ; 33) = 2,035 maka t_{hitung} < t_{tabel}. Karena nilai Sig. 0,780 > 0,05 dan t_{hitung} < t_{tabel} maka dapat disimpulkan bahwa variabel kontrol perilaku (X₁) secara parsial tidak berpengaruh terhadap niat melakukan *whistleblowing* (Y).

Nilai signifikansi (Sig.) dalam uji T pengaruh variabel komitmen profesional (X₂) secara parsial terhadap niat melakuka *whistleblowing* (Y) sebesar 0,501. Nilai t_{hitung} sebesar 0,680. Jika dibandingkan dengan t_{tabel} = (0,025 ; 33) = 2,035 maka t_{hitung} < t_{tabel}. Karena nilai Sig. 0,501 > 0,05 dan t_{hitung} < t_{tabel} maka dapat disimpulkan bahwa variabel komitmen profesional (X₂) secara parsial tidak berpengaruh terhadap niat melakukan *whistleblowing* (Y).

Nilai signifikansi (Sig.) dalam uji T pengaruh variabel religiusitas (X₃) secara parsial terhadap niat melakuka *whistleblowing* (Y) sebesar 0,042. Nilai t_{hitung} sebesar 2,118. Jika dibandingkan dengan t_{tabel} = (0,025 ; 33) = 2,035 maka t_{hitung} > t_{tabel}. Karena nilai Sig. 0,042 < 0,05 dan t_{hitung} > t_{tabel} maka dapat disimpulkan bahwa variabel religiusitas (X₃) secara parsial berpengaruh terhadap niat melakukan *whistleblowing* (Y).

4.2 Pembahasan

4.2.1 Pengaruh Kontrol Perilaku (X_1) Secara Parsial Terhadap Niat Melakukan Tindakan *Whistleblowing* (Y)

Berdasarkan hasil Uji T, diketahui bahwa nilai signifikansinya sebesar 0,780 dan t_{hitung} sebesar 0,281. Karena nilai signifikansinya lebih besar dari 0,05 dan t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} yaitu $0,281 < 2,035$ maka dapat ditarik kesimpulan bahwa variabel kontrol perilaku tidak berpengaruh signifikan dan positif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Maka dari itu hipotesis pertama ditolak. Hasil analisis yang dilakukan oleh peneliti bertolak belakang dengan hasil penelitian (Damayanthi, Sujana, & Herawati, 2017), (Handika & Sudaryanti, 2017) dan (Rosalia, 2018) yang meneliti persepsi mahasiswa akuntansi, yang merupakan calon akuntan dimasa mendatang, terkait dengan niat melakukan tindakan *whistleblowing*.

Hal ini menunjukkan bahwa terdapat ketidak konsistenan dalam pengontrolan perilaku oleh pegawai kantor akuntan publik di Malang. Dari analisis yang dilakukan menghasilkan kesimpulan bahwa walaupun terdapat keinginan untuk mengungkapkan suatu kecurangan atau *whistleblowing* dalam hati pegawai, akan tetapi dikarenakan suatu tekanan yang tidak dapat dikendalikan atau adanya resiko yang harus dihadapi ketika melakukan tindakan tersebut maka pegawai lebih memilih untuk bersikap netral saja.

4.2.2 Pengaruh Komitmen Profesional (X_2) Secara Parsial Terhadap Niat Melakukan Tindakan *Whistleblowing* (Y)

Berdasarkan hasil Uji T, diketahui bahwa nilai signifikansinya sebesar 0,501 dan t_{hitung} sebesar 0,680. Karena nilai signifikansinya lebih besar dari 0,05 dan t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} yaitu $0,680 < 2,035$ maka dapat ditarik kesimpulan bahwa variabel komitmen profesional secara parsial tidak berpengaruh signifikan dan negatif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan

whistleblowing. Maka dengan begitu hipotesis kedua ditolak. Hasil analisis yang dilakukan oleh peneliti sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Rosalia, 2018) yang menyatakan bahwa komitmen profesional tidak berpengaruh terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing* berdasarkan persepsi mahasiswa akuntansi.

Dari analisis yang dilakukan oleh peneliti, maka dihasilkan kesimpulan bahwa kebanyakan pegawai berpegang teguh terhadap sikap profesional dalam bekerja, akan tetapi juga mematuhi prosedur yang telah ditetapkan oleh kantor dengan batasan tertentu yang memang tidak dapat dikendalikan oleh pribadi. Selain itu, pegawai kantor akuntan publik bekerja untuk memenuhi kebutuhan sehari-hari sehingga pada indikator kecintaan pada profesi hanya beberapa saja yang memang melakukan pekerjaan sesuai dengan minatnya dan lainnya memilih untuk bersikap netral.

4.2.3 Pengaruh Religiusitas (X_3) Secara Parsial Terhadap Niat Melakukan Tindakan *Whistleblowing* (Y)

Berdasarkan Uji T yang telah dilakukan, dapat diketahui bahwa nilai signifikansinya sebesar 0,042 dan t_{hitung} sebesar 2,118. Karena nilai signifikansinya lebih kecil dari 0,05 dan t_{hitung} lebih besar dari t_{tabel} yaitu $2,118 > 2,035$ maka dapat ditarik kesimpulan bahwa variabel religiusitas secara parsial berpengaruh signifikan dan positif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Maka dari itu hipotesis ketiga diterima. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Ayem & Rumdoni, 2021) yang menyatakan bahwa religiusitas berpengaruh terhadap niat mahasiswa akuntansi untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

Dari analisis yang dilakukan oleh peneliti, seseorang akan tergerak hatinya untuk melakukan suatu hal kebaikan dikarenakan hubungannya dengan Allah SWT atau tingkat religiusitasnya tinggi dan kuat. Dengan menjalankan ibadah sesuai dengan syariat Islam maka juga akan menjalankan kewajiban untuk bersikap jujur dan selalu berbuat kebaikan

tidak hanya untuk diri sendiri akan tetapi juga demi kemaslahatan masyarakat luas.

4.2.4 Pengaruh Kontrol Perilaku (X_1), Komitmen Profesional (X_2) dan Religiusitas (X_3) Secara Simultan Terhadap Niat Melakukan Tindakan *Whistleblowing* (Y)

Berdasarkan Uji F yang telah dilakukan, diketahui bahwa nilai signifikansinya sebesar 0,114 dan nilai F_{hitung} sebesar 2,138. Karena nilai signifikansinya lebih besar dari 0,05 dan F_{hitung} lebih kecil dari F_{tabel} yaitu $2,138 < 2,88$ maka dapat disimpulkan bahwa kontrol perilaku (X_1), komitmen profesional (X_2) dan religiusitas (X_3) secara bersama-sama atau simultan tidak berpengaruh signifikan dan positif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. Maka dari itu, hipotesis keempat ditolak.

BAB V

PENUTUP

5.1 Kesimpulan

Penelitian mengenai pengaruh kontrol perilaku, komitmen profesional dan religiusitas terhadap niat melakukan tindakan *whistleblowing* dilakukan terhadap praktisi langsung yaitu pegawai kantor akuntan publik di Malang. Penelitian dilakukan dengan membagikan kuesioner dan kemudian dapat dikumpulkan sebanyak 37 data untuk diolah dengan menggunakan IBM SPSS 26.

Dari penelitian yang telah dilakukan dan pembahasan yang dijelaskan di bab sebelumnya, maka peneliti mendapatkan kesimpulan sebagai berikut:

1. Secara parsial kontrol perilaku tidak berpengaruh secara signifikan dan positif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.
2. Secara parsial komitmen profesional tidak berpengaruh secara signifikan dan negatif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.
3. Secara parsial religiusitas berpengaruh secara signifikan dan positif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.
4. Secara simultan kontrol perilaku, komitmen profesional dan religiusitas tidak berpengaruh dan positif terhadap niat pegawai kantor akuntan publik di Malang untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

Terdapat perbedaan mengenai penelitian yang dilakukan terhadap persepsi mahasiswa akuntansi atau calon akuntan dengan praktisi atau seorang akuntan. Perbedaan tersebut dilandasi dengan adanya batasan yang tidak dapat dikendalikan. Pada penelitian persepsi mahasiswa akuntansi yaitu selaku calon akuntan niat dalam melakukan tindakan *whistleblowing* sangat tinggi, lain halnya dengan seorang praktisi atau akuntan, adanya suatu kepentingan

seperti tuntutan peraturan dalam kantor yang harus dipatuhi agar tetap bisa bekerja demi memenuhi kebutuhan sehari-hari membuat seseorang mengurungkan niatnya untuk melakukan tindakan *whistleblowing* tersebut.

5.2 Saran

Dari kesimpulan yang didapatkan oleh peneliti, maka peneliti memberikan saran sebagai berikut:

1. Adanya keterbatasan responden pada penelitian ini maka diharapkan untuk penelitian selanjutnya menambah lebih banyak lagi responden untuk diteliti dengan tetap menggunakan praktisi sebagai sasaran penelitian.
2. Pada penelitian selanjutnya juga diharapkan untuk menggunakan variasi variabel yang lain agar dapat digunakan untuk menambah pengetahuan mengenai faktor apa saja yang dapat mempengaruhi niat pegawai kantor akuntan publik atau praktisi lain untuk melakukan tindakan *whistleblowing*.

DAFTAR PUSTAKA

- Annisa, & Dwita, S. (2020). Pengaruh Jalur Pelaporan Dan Power Distance Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing. *JEA Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 3419-3433.
- Astuti, E. K. (2018). *Pengaruh Etika, Komitmen Profesional, Sosialisasi Antisipatif, Dan Locus Of Control Mahasiswa Akuntansi Terhadap Perilaku Whistleblowing*. Yogyakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.
- Ayem, S., & Rumdoni. (2021). Pengaruh Penalaran Moral, Retaliasi, Religiusitas, dan Gender Terhadap Niat Mahasiswa Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi Empiris Pada Mahasiswa Akuntansi Universitas Sarjanawiyata Tamansiswa). *Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 150-164.
- Damayanthi, K. S., Sujana, E., & Herawati, N. T. (2017). Pengaruh Norma Subyektif, Sikap Pada Perilaku, Persepsi Kontrol Perilaku Terhadap Niat Melakukan Pengungkapan Kecurangan (Whistleblowing) (Studi Empiris Pada Mahasiswa Akuntansi Program S1 dan Program D3 Universitas Pendidikan Ganesha). *e-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha*.
- Firdyawati. (2016). *Pengaruh Orientasi Etika, Komitmen Profesi Dan Intensitas Moral Terhadap Niat Untuk Menjadi Whistleblower (Studi pada Persepsi Mahasiswa Akuntansi S1 di Kota Bandung)*. Bandung: repository.unisba.ac.id.
- Hadi, Y. (2022, Februari 4). *KORANKALTIM.COM*. Retrieved April 20, 2022, from [KORANKALTIM.COM: https://korankaltim.com/read/balikpapan/50341/oknum-pegawai-korupsi-rp32-miliar-manajemen-pegadaian-balikpapan-pastikan-dana-nasabah-aman](https://korankaltim.com/read/balikpapan/50341/oknum-pegawai-korupsi-rp32-miliar-manajemen-pegadaian-balikpapan-pastikan-dana-nasabah-aman)

- Handika, M. F., & Sudaryanti, D. (2017). Analisis Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Niat Mahasiswa Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi pada Mahasiswa Akuntansi STIE Asia Malang). *JIBEKA*, 56-63.
- Hardani, Andriani, H., Ustiawaty, J., Utami, E. F., Istiqomah, R. R., Fardani, R. A., et al. (2020). *Metode Penelitian Kuantitatif & Kualitatif*. Yogyakarta: CV. Pustaka Ilmu Group.
- Hardianto, R., Hidayati, N., & Junaidi. (2018). Analisis Komitmen Profesional Dan Sosialisasi Antisipatif Serta Hubungannya Dengan Whistleblowing (Studi Persepsi Mahasiswa Akuntansi Universitas Islam Malang). *Fakultas Ekonomi Universitas Islam Malang*.
- Hartono, B. J. (2021). *Pengaruh Tingkat Keseriusan Kecurangan, Personal Cost, Komitmen Organisasi, Dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing*. Yogyakarta: Fakultas Bisnis dan Ekonomika Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.
- Hidayati, T. H., & Pustikaningsih, A. (2016). Pengaruh Komitmen Profesi dan Self Efficacy Terhadap Niat untuk Melakukan Whistleblowing. *Jurnal Nominal*.
- Lasmini, N. N., & Ramantha, I. W. (2019). Persepsi Mahasiswa Akuntansi Pada Perilaku Whistleblowing. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 1209-1236.
- Lubis, A. S. (2012). Konsep Akhlak dalam Pemikiran al-Ghazali. *HIKMAH*, 58-67.
- Nurmalasari. (2019). *Modul Auditing*. Pontianak: Akademi Manajemen Informatika Dan Komputer.
- Poluakan, M. J., Saerang, D. P., & Lambey, R. (2017). Analisis Persepsi Atas Faktor-faktor Yang Berpengaruh Terhadap Keinginan Seseorang Menjadi Whistleblower (Studi Kasus pada Mahasiswa Jurusan Akuntansi Fakultas

- Ekonomi dan Bisnis Universitas Sam Ratulangi). *Jurnal EMBA*, 2695-2705.
- Puspitosari, I. (2019). Whistleblowing Intention Sebagai Bagian Dari Etika Islam Ditinjau Dari Intensitas Moral, Orientasi Etika Relativisme dan Religiusitas. *Jurnal Iqtisaduna*, 139-152.
- Putra, A. F., & Maharani, Y. (2018). Niat Melakukan Whistleblowing: Persepsi Mahasiswa Diploma III Ekonomi. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 1-11.
- Putra, Y. P. (2018). *Pengaruh Komitmen Organisasi, Tingkat Keseriusan Kecurangan, Komitmen Profesi Dan Intensitas Moral Terhadap Niat Melakukan Whistle-blwoing*. Yogyakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.
- Rosalia, L. (2018). Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Tindakan Whistleblowing Dalam Upaya Pencegahan Dan Pendeteksian Fraud. *Jurnal Audit dan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Tanjungpura*, 19-48.
- Rustam, A., Adiningrat, A. A., & Adil, M. (2018). *Bahan Ajar Auditing-1 (Penerapan Praktisi Jasa Audit)*. Makassar: LPP Unismuh Makassar.
- Sandria, F. (2021, Juli 27). *CNBC Indonesia*. Retrieved April 20, 2022, from <https://www.cnbcindonesia.com/market/20210726191301-17-263827/deretan-skandal-lapkeu-di-pasar-saham-ri-indofarma-hanson/2>
- Satrya, I. F., Helmy, H., & Taqwa, S. (2019). Pengaruh Komitmen Profesional Dan Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa Akuntansi Terhadap Niat Whistleblowing Dengan Religiusitas Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada Mahasiswa Akuntansi di Kota Padang). *JEA Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1863-1880.

- Setiadi. (2019). *Pemeriksaan Akuntansi (Teori dan Praktek)*. Yogyakarta: Bening Pustaka.
- Siyoto, S., & Sodik, M. (2015). *Dasar Metodologi Penelitian*. Yogyakarta: Literasi Media Publishing.
- Soenarso, S. A., & Mahadi, T. (2021, Agustus 5). *KONTAN.CO.ID*. Retrieved April 1, 2022, from nasional.kontan.co.id: <https://nasional.kontan.co.id/news/manipulasi-laporan-keuangan-dua-eks-bos-tiga-pilar-aisa-divonis-4-tahun-penjara>
- Tae, M. H. (2021). *Pengaruh Religiusitas dan Komitmen Profesional Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing (Studi pada CV Moris Mandiri Tangerang)*. Yogyakarta: Universitas Sanata Dharma.
- Usman, H., & Rura, Y. (2021). Pengaruh Personal Cost Dan Pemberian Reward Terhadap Tindakan Whistleblowing. *Equilibrium*, 1-8.
- Wardani, S. (2020). *Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Pengungkapan Kecurangan (Whistleblowing) Akademik*. Tegal: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Pancasakti Tegal.
- Zalmi, W. D., Syofyan, E., & Afriyenti, M. (2019). Pengaruh Komitmen Profesional, Locus Of Control, Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa Terhadap Whistleblowing (Studi Empiris pada Mahasiswa S1 Akuntansi di Universitas Negeri Padang). *JEA Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 290-305.

LAMPIRAN

Lampiran 1 Surat Ijin Penelitian



**KEMENTERIAN AGAMA REPUBLIK INDONESIA
UNIVERSITAS ISLAM NEGERI MAULANA MALIK IBRAHIM MALANG
FAKULTAS EKONOMI**

Jalan Gajayana 50 Malang Telepon (0341) 558881 Faksimile (0341) 558881
Website : www.uin-malang.ac.id Email : info@ui-malang.ac.id

Nomor : B-832/FEK.1/PP.00.9/05/2021 11 Mei 2022
Lampiran : -
Perihal : **Ijin Penelitian Skripsi**

Kepada Yth.
Pimpinan Kantor Akuntan Publik Santoso & Rekan
Jl Raya Tlekung no. 212 Tlekung, Junrejo, Kota Batu
di
Tempat

Assalamu`alaikum Wr. Wb.

Dalam rangka memenuhi tugas akhir bagi mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang untuk melakukan penelitian lapangan pada lembaga atau perusahaan.

Oleh karena itu, kami mohon kepada Bapak/Ibu kiranya berkenan untuk memberikan ijin penelitian di instansi Bapak/Ibu pimpin kepada mahasiswa kami :

Nama Mahasiswa : Selvi Aprilia Putri
NIM : 18520088
Program Studi : Akuntansi
Semester : VIII (Delapan)
Contact Person : 081235375110
Judul Penelitian : Pengaruh Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi pada Kantor Akuntan Publik di Kota Batu dan Malang)

Perlu kami sampaikan bahwa data-data yang diperlukan sebatas kajian keilmuan dan tidak dipublikasikan.

Demikian permohonan kami, atas perhatian dan kerjasama yang baik, kami sampaikan terima kasih.

Wassalamu`alaikum Wr.Wb

a.n. Dekan
Wakil Dekan Bidang Akademik,



Tembusan disampaikan kepada Yth :

1. Dekan Sebagai Laporan,
2. Kabag Tata Usaha,
3. Kasubag. Akademik, Kemahasiswaan dan Alumni,
4. Arsip.



**KEMENTERIAN AGAMA REPUBLIK INDONESIA
UNIVERSITAS ISLAM NEGERI MAULANA MALIK IBRAHIM MALANG
FAKULTAS EKONOMI**

Jalan Gajayana 50 Malang Telepon (0341) 558881 Faksimile (0341) 558881
Website : www.uin-malang.ac.id Email : info@ui-malang.ac.id

Nomor : B-833/FEK.1/PP.00.9/05/2021 11 Mei 2022
Lampiran : -
Perihal : **Ijin Penelitian Skripsi**

Kepada Yth.

Pimpinan Kantor Akuntan Publik Thoufan dan Rosyid

Jl Dinoyo Permai Timur, Dinoyo, Lowokwaru, Malang
di

Tempat

Assalamu`alaikum Wr. Wb.

Dalam rangka memenuhi tugas akhir bagi mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang untuk melakukan penelitian lapangan pada lembaga atau perusahaan.

Oleh karena itu, kami mohon kepada Bapak/Ibu kiranya berkenan untuk memberikan ijin penelitian di instansi Bapak/Ibu pimpin kepada mahasiswa kami :

Nama Mahasiswa : Selvi Aprilia Putri
NIM : 18520088
Program Studi : Akuntansi
Semester : VIII (Delapan)
Contact Person : 081235375110
Judul Penelitian : Pengaruh Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi pada Kantor Akuntan Publik di Kota Batu dan Malang)

Perlu kami sampaikan bahwa data-data yang diperlukan sebatas kajian keilmuan dan tidak dipublikasikan.

Demikian permohonan kami, atas perhatian dan kerjasama yang baik, kami sampaikan terima kasih.

Wassalamu`alaikum Wr.Wb

a.n. Dekan
Wakil Dekan Bidang Akademik,



Tembusan disampaikan kepada Yth :

1. Dekan Sebagai Laporan,
2. Kabag Tata Usaha,
3. Kasubag. Akademik, Kemahasiswaan dan Alumni,
4. Arsip.



**KEMENTERIAN AGAMA REPUBLIK INDONESIA
UNIVERSITAS ISLAM NEGERI MAULANA MALIK IBRAHIM MALANG
FAKULTAS EKONOMI**

Jalan Gajayana 50 Malang Telepon (0341) 558881 Faksimile (0341) 558881
Website : www.uin-malang.ac.id Email : info@ui-malang.ac.id

Nomor : B-834/FEK.1/PP.00.9/05/2021 11 Mei 2022
Lampiran : -
Perihal : **Ijin Penelitian Skripsi**

Kepada Yth.
Pimpinan Kantor Akuntan Publik MNK Malang
Jl Raya Karangploso no. 99 Krajan, Ngijo, Karangploso, Malang
di
Tempat

Assalamu`alaikum Wr. Wb.

Dalam rangka memenuhi tugas akhir bagi mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang untuk melakukan penelitian lapangan pada lembaga atau perusahaan.

Oleh karena itu, kami mohon kepada Bapak/Ibu kiranya berkenan untuk memberikan ijin penelitian di instansi Bapak/Ibu pimpin kepada mahasiswa kami :

Nama Mahasiswa : Selvi Aprilia Putri
NIM : 18520088
Program Studi : Akuntansi
Semester : VIII (Delapan)
Contact Person : 081235375110
Judul Penelitian : Pengaruh Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi pada Kantor Akuntan Publik di Kota Batu dan Malang)

Perlu kami sampaikan bahwa data-data yang diperlukan sebatas kajian keilmuan dan tidak dipublikasikan.

Demikian permohonan kami, atas perhatian dan kerjasama yang baik, kami sampaikan terima kasih.

Wassalamu`alaikum Wr.Wb

a.n. Dekan
Wakil Dekan Bidang Akademik,



Tembusan disampaikan kepada Yth :

1. Dekan Sebagai Laporan,
2. Kabag Tata Usaha,
3. Kasubag. Akademik, Kemahasiswaan dan Alumni,
4. Arsip.



**KEMENTERIAN AGAMA REPUBLIK INDONESIA
UNIVERSITAS ISLAM NEGERI MAULANA MALIK IBRAHIM MALANG
FAKULTAS EKONOMI**

Jalan Gajayana 50 Malang Telepon (0341) 558881 Faksimile (0341) 558881
Website : www.uin-malang.ac.id Email : info@ui-malang.ac.id

Nomor : B-844/FEK.1/PP.00.9/05/2021 18 Mei 2022
Lampiran : -
Perihal : **Ijin Penelitian Skripsi**

Kepada Yth.
Pimpinan KAP Hari Purnomo & Jaswadi
Perumahan Griya Shanta Blok H no. 416, Mojolangu, Lowokwaru, Malang
di
Tempat

Assalamu`alaikum Wr. Wb.

Dalam rangka memenuhi tugas akhir bagi mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang untuk melakukan penelitian lapangan pada lembaga atau perusahaan.

Oleh karena itu, kami mohon kepada Bapak/Ibu kiranya berkenan untuk memberikan ijin penelitian di instansi Bapak/Ibu pimpin kepada mahasiswa kami :

Nama Mahasiswa : Selvi Aprilia Putri
NIM : 18520088
Program Studi : Akuntansi
Semester : VIII (Delapan)
Contact Person : 081235375110
Judul Penelitian : Pengaruh Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi pada Kantor Akuntan Publik di Malang)

Perlu kami sampaikan bahwa data-data yang diperlukan sebatas kajian keilmuan dan tidak dipublikasikan.

Demikian permohonan kami, atas perhatian dan kerjasama yang baik, kami sampaikan terima kasih.

Wassalamu`alaikum Wr.Wb

a.n. Dekan
Wakil Dekan Bidang Akademik,



Tembusan disampaikan kepada Yth :

1. Dekan Sebagai Laporan,
2. Kabag Tata Usaha,
3. Kasubag. Akademik, Kemahasiswaan dan Alumni,
4. Arsip.



**KEMENTERIAN AGAMA REPUBLIK INDONESIA
UNIVERSITAS ISLAM NEGERI MAULANA MALIK IBRAHIM MALANG
FAKULTAS EKONOMI**

Jalan Gajayana 50 Malang Telepon (0341) 558881 Faksimile (0341) 558881
Website : www.uin-malang.ac.id Email : info@ui-malang.ac.id

Nomor : B-845/FEK.1/PP.00.9/05/2021 18 Mei 2022
Lampiran : -
Perihal : **Ijin Penelitian Skripsi**

Kepada Yth.
Pimpinan Kantor Akuntan Publik Drs Suprihadi & Rekan
Jl Bunga Andong Slt Kav 26 Perum Simpang Soekarno Hatta, Jatimulyo,
Lowokwaru, Malang
di
Tempat

Assalamu`alaikum Wr. Wb.

Dalam rangka memenuhi tugas akhir bagi mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang untuk melakukan penelitian lapangan pada lembaga atau perusahaan.

Oleh karena itu, kami mohon kepada Bapak/Ibu kiranya berkenan untuk memberikan ijin penelitian di instansi Bapak/Ibu pimpin kepada mahasiswa kami :

Nama Mahasiswa : Selvi Aprilia Putri
NIM : 18520088
Program Studi : Akuntansi
Semester : VIII (Delapan)
Contact Person : 081235375110
Judul Penelitian : Pengaruh Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi pada Kantor Akuntan Publik di Malang)

Perlu kami sampaikan bahwa data-data yang diperlukan sebatas kajian keilmuan dan tidak dipublikasikan.

Demikian permohonan kami, atas perhatian dan kerjasama yang baik, kami sampaikan terima kasih.

Wassalamu`alaikum Wr.Wb

a.n. Dekan
Wakil Dekan Bidang Akademik,



Tembusan disampaikan kepada Yth :

1. Dekan Sebagai Laporan,
2. Kabag Tata Usaha,
3. Kasubag. Akademik, Kemahasiswaan dan Alumni,
4. Arsip.



**KEMENTERIAN AGAMA REPUBLIK INDONESIA
UNIVERSITAS ISLAM NEGERI MAULANA MALIK IBRAHIM MALANG
FAKULTAS EKONOMI**

Jalan Gajayana 50 Malang Telepon (0341) 558881 Faksimile (0341) 558881
Website : www.uin-malang.ac.id Email : info@ui-malang.ac.id

Nomor : B-846/FEK.1/PP.00.9/05/2021

18 Mei 2022

Lampiran : -

Perihal : **Ijin Penelitian Skripsi**

Kepada Yth.

Pimpinan Kantor Akuntan Publik Achsin Handoko Tomo

Ruko Soekarno Hatta Bisnis Center Kav. 21 Jatimulyo, Lowokwaru, Malang
di

Tempat

Assalamu`alaikum Wr. Wb.

Dalam rangka memenuhi tugas akhir bagi mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Islam Negeri Maulana Malik Ibrahim Malang untuk melakukan penelitian lapangan pada lembaga atau perusahaan.

Oleh karena itu, kami mohon kepada Bapak/Ibu kiranya berkenan untuk memberikan ijin penelitian di instansi Bapak/Ibu pimpin kepada mahasiswa kami :

Nama Mahasiswa : Selvi Aprilia Putri

NIM : 18520088

Program Studi : Akuntansi

Semester : VIII (Delapan)

Contact Person : 081235375110

Judul Penelitian : Pengaruh Kontrol Perilaku, Komitmen Profesional dan Religiusitas Terhadap Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi pada Kantor Akuntan Publik di Malang)

Perlu kami sampaikan bahwa data-data yang diperlukan sebatas kajian keilmuan dan tidak dipublikasikan.

Demikian permohonan kami, atas perhatian dan kerjasama yang baik, kami sampaikan terima kasih.

Wassalamu`alaikum Wr. Wb

a.n. Dekan
Wakil Dekan Bidang Akademik,



Tembusan disampaikan kepada Yth :

1. Dekan Sebagai Laporan,
2. Kabag Tata Usaha,
3. Kasubag. Akademik, Kemahasiswaan dan Alumni,
4. Arsip.

Keterangan:

STS : Sangat Tidak Setuju

TS : Tidak Setuju

N : Netral

S : Setuju

SS : Sangat Setuju

Bagian I : Kontrol Perilaku (X₁)

No.	Pernyataan	Alternatif Jawaban				
		STS	TS	N	S	SS
1	Saya berani melaporkan tindakan kecurangan (<i>whistleblowing</i>) dalam bentuk apapun.					
2	Saya menjadi pelapor tindakan kecurangan (<i>whistleblower</i>) atas kemauan sendiri.					
3	Siapapun yang melakukan kecurangan saya akan tetap melaporkan tindakan kecurangan tersebut.					
4	Saya selalu bertanggung jawab atas tindakan yang saya lakukan.					
5	Saya dapat memilih kehidupan yang bagaimana yang akan saya jalani di masa depan.					
6	Saya dapat menceritakan kejadian secara runtut dan lengkap sesuai dengan apa yang terjadi.					

Bagian II : Komitmen Profesional (X₂)

No.	Pernyataan	Alternatif Jawaban				
		STS	TS	N	S	SS
1	Saya akan berusaha keras untuk meningkatkan karir dalam menjalani profesi saya.					
2	Saya selalu mentaati standar profesi yang saya jalankan apapun resikonya.					
3	Saya rela melakukan apapun untuk mencapai tujuan.					

4	Saya merasa bangga dengan memberitahukan profesi saya kepada orang lain.					
5	Menurut saya, profesi saya merupakan yang terbaik.					
6	Menurut saya, profesi yang saya jalani merupakan hal terbaik dalam hidup saya.					

Bagian III : Religiusitas (X₃)

No.	Pernyataan	Alternatif Jawaban				
		STS	TS	N	S	SS
1	Saya sering mengikuti kegiatan keagamaan di lingkungan sekitar.					
2	Saya yakin bahwa agama merupakan sumber dari segala hukum.					
3	Saya lebih mementingkan nilai keagamaan daripada nilai materi.					
4	Saya akan melakukan sesuatu jika hanya diperbolehkan oleh agama saya.					
5	Saya berkewajiban untuk mengajak orang lain berbuat kebaikan dan menjauhi kemungkaran.					
6	Saya berusaha untuk selalu menjalankan kewajiban-kewajiban yang telah ditetapkan dalam agama saya.					

Bagian IV : Niat Melakukan Tindakan Whistleblowing (Y)

No.	Pernyataan	Alternatif Jawaban				
		STS	TS	N	S	SS
1	Saya akan berusaha melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan) ketika					

	saya mengetahui kecurangan atau penyimpangan.					
2	Jika saya mengetahui adanya fraud saya berminat untuk melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan).					
3	Siapapun pelakunya, saya tetap akan melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan).					
4	Saya bangga menjadi orang yang mengungkapkan kecurangan atau penyimpangan.					
5	Saya akan melaporkan kecurangan ke pihak eksternal jika tidak ada tanggapan dari pihak internal yang saya lapori.					
6	Jika atasan saya menolak untuk bekerja sama dalam pengungkapan penyimpangan, saya akan membatalkan rencana saya untuk melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan).					
7	Saya akan melakukan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan) dengan tujuan tertentu.					
8	Saya akan melakukan <i>whistleblowing</i> (pengungkapan kecurangan) hanya jika ada keuntungan untuk saya.					

Lampiran 4 Rekapitan Responden Penelitian

Kantor	No	Jenis Kelamin	Umur	Lamanya Bekerja	Agama
KAP MNK MALANG	1	Laki-laki	20-30	>5	Islam
	2	Laki-laki	20-30	>5	Islam
	3	Perempuan	20-30	6-10 th	Islam
	4	Perempuan	20-30	>5	Islam
	5	Laki-laki	20-30	>5	Hindu
	6	Laki-laki	31-40	6-10 th	Islam
	7	Laki-laki	20-30	>5	Islam
	8	Laki-laki	20-30	>5	Islam
KAP HJA MALANG	9	Perempuan	20-30	>5	Islam
	10	Laki-laki	20-30	>5	Islam
	11	Perempuan	20-30	>5	Islam
	12	Laki-laki	20-30	>5	Islam
	13	Laki-laki	20-30	>5	Islam
	14	Laki-laki	20-30	>5	Islam
	15	Laki-laki	20-30	>5	Islam
	16	Perempuan	20-30	>5	Islam
KAP THOUFAN & ROSYID	17	Perempuan	20-30	>5	Islam
	18	Perempuan	20-30	>5	Islam
	19	Perempuan	20-30	>5	Hindu
	20	Perempuan	31-40	6-10 th	Islam
	21	Perempuan	20-30	>5	Islam
	22	Perempuan	31-40	6-10 th	Islam
	23	Laki-laki	31-40	6-10 th	Islam
	24	Perempuan	20-30	6-10 th	Islam
KAP ACHSIN HANDOKO TOMO	25	Perempuan	20-30	6-10 th	Islam
	26	Laki-laki	20-30	>5	Islam
	27	Laki-laki	31-40	6-10 th	Islam
	28	Perempuan	20-30	>5	Islam
	29	Perempuan	20-30	>5	Kristen
	30	Perempuan	20-30	>5	Islam
	31	Perempuan	20-30	6-10 th	Islam
	32	Perempuan	31-40	6-10 th	Islam
KAP SUPRIHADI & REKAN	33	Laki-laki	20-30	6-10 th	Islam
	34	Perempuan	>40	6-10 th	Islam
	35	Perempuan	20-30	6-10 th	Islam
	36	Perempuan	20-30	<5	Islam
	37	Perempuan	20-30	<5	Islam

	38	Laki-laki	20-30	>5	Islam
	39	Laki-laki	20-30	>5	Islam
	40	Laki-laki	20-30	>5	Islam

Lampiran 5 Rekapitan Skor Jawaban Variabel X₁

Responden	X ₁						TOTAL
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	
1	5	4	4	5	5	5	28
2	5	5	5	5	5	5	30
3	5	5	5	5	5	5	30
4	3	4	2	4	3	3	19
5	5	5	5	5	5	5	30
6	5	5	5	5	5	5	30
7	4	4	3	4	5	4	24
8	5	4	3	4	5	3	24
9	4	4	4	5	5	4	26
10	3	3	3	5	4	5	23
11	3	3	4	4	4	4	22
12	4	3	4	5	5	4	25
13	5	5	5	5	4	4	28
14	4	5	5	5	4	4	27
15	4	5	3	5	4	5	26
16	5	5	4	5	4	4	27
17	4	4	4	4	4	4	24
18	4	4	4	4	4	4	24
19	4	4	4	4	4	4	24
20	4	4	4	4	4	4	24
21	4	4	4	4	4	4	24
22	4	4	4	4	4	4	24
23	4	4	4	4	4	4	24
24	4	4	4	4	4	4	24
25	4	4	4	2	4	4	22
26	4	5	4	4	5	5	27
27	4	4	4	4	4	4	24
28	2	3	3	4	4	4	20
29	2	3	3	4	4	4	20
30	3	4	4	3	5	4	23
31	5	5	4	4	4	5	27
32	4	5	4	4	5	4	26
33	5	5	5	5	5	5	30

34	4	4	4	4	4	4	24
35	4	4	4	4	4	4	24
36	4	4	4	4	4	4	24
37	4	4	4	4	4	4	24
38	4	4	4	4	4	3	23
39	4	4	4	4	4	4	24
40	4	4	4	4	4	4	24

Lampiran 5 Rekap Skor Jawaban Variabel X₂

Responden	X ₂						TOTAL
	P7	P8	P9	P10	P11	P12	
1	5	5	4	4	4	4	26
2	5	5	5	5	5	5	30
3	5	5	5	5	5	5	30
4	5	4	2	5	3	3	22
5	5	5	5	5	5	5	30
6	5	5	5	5	5	5	30
7	4	5	3	4	3	2	21
8	5	4	4	3	3	3	22
9	5	5	5	3	4	4	26
10	5	4	3	3	4	4	23
11	5	4	5	3	4	4	25
12	5	4	5	5	4	4	27
13	5	5	5	5	5	5	30
14	4	4	4	4	4	4	24
15	4	4	3	3	4	4	22
16	5	4	4	4	4	4	25
17	4	4	4	4	4	4	24
18	4	4	4	4	4	4	24
19	4	4	4	4	4	4	24
20	4	4	4	4	4	4	24
21	4	4	4	4	4	4	24
22	4	4	4	4	4	4	24
23	4	4	4	4	4	4	24
24	4	4	4	4	4	4	24
25	5	5	3	3	3	3	22
26	4	4	4	3	3	3	21
27	4	4	4	4	3	3	22
28	4	4	4	3	3	4	22
29	4	4	4	4	3	3	22

30	4	4	2	3	2	3	18
31	4	4	5	4	4	4	25
32	5	5	4	4	5	5	28
33	5	5	5	5	4	5	29
34	4	4	4	4	3	4	23
35	3	4	3	4	4	4	22
36	4	4	4	4	4	4	24
37	4	4	3	4	4	4	23
38	5	4	3	4	3	3	22
39	4	4	5	3	3	3	22
40	4	4	4	4	4	4	24

Lampiran 5 Rekap Skor Jawaban Variabel X₃

Responden	X ₃						TOTAL
	P13	P14	P15	P16	P17	P18	
1	5	5	4	4	5	5	28
2	4	5	4	5	5	5	28
3	5	5	5	5	5	5	30
4	5	4	3	3	4	4	23
5	4	4	5	4	4	5	26
6	5	5	5	5	5	5	30
7	5	5	4	4	5	5	28
8	4	5	5	4	5	5	28
9	4	5	5	5	5	5	29
10	3	5	5	5	5	5	28
11	3	4	4	3	3	4	21
12	3	4	3	4	4	4	22
13	5	5	5	5	5	5	30
14	4	4	4	4	4	4	24
15	4	5	5	5	5	4	28
16	4	5	5	5	4	4	27
17	4	4	4	4	4	4	24
18	4	4	4	4	4	4	24
19	4	4	4	4	4	4	24
20	4	4	4	4	4	4	24
21	4	4	4	4	4	4	24
22	4	4	4	4	4	4	24
23	4	4	4	4	4	4	24
24	4	4	4	4	4	4	24
25	4	4	4	4	4	4	24

26	4	4	3	3	4	4	22
27	4	4	4	4	4	4	24
28	3	4	3	3	3	4	20
29	3	3	3	2	4	3	18
30	3	3	3	3	3	3	18
31	4	4	5	4	5	4	26
32	5	5	5	4	5	4	28
33	4	4	4	4	4	4	24
34	4	4	4	4	4	4	24
35	4	4	4	4	4	4	24
36	4	4	4	4	4	4	24
37	3	4	4	4	4	4	23
38	4	4	3	4	4	4	23
39	3	3	4	4	4	4	22
40	4	4	4	4	4	4	24

Lampiran 5 Rekap Skor Jawaban Variabel Y

Responden	Y								TOTAL
	P19	P20	P21	P22	P23	P24	P25	P26	
1	5	5	5	5	4	4	5	5	38
2	5	5	5	5	5	1	1	1	28
3	5	3	3	3	3	3	3	3	26
4	3	3	2	4	4	3	3	5	27
5	5	5	5	5	4	2	2	1	29
6	3	3	3	3	3	3	3	3	24
7	4	4	3	4	4	2	3	3	27
8	4	4	5	4	5	3	3	3	31
9	4	4	4	4	4	4	4	4	32
10	4	4	4	3	4	4	3	4	30
11	3	3	3	2	3	3	3	3	23
12	4	4	4	3	4	2	3	4	28
13	5	5	5	5	3	3	3	5	34
14	4	4	4	4	4	4	4	4	32
15	4	4	4	5	3	3	4	3	30
16	4	4	4	5	4	3	4	4	32
17	4	4	4	4	4	4	4	3	31
18	4	4	4	4	4	2	2	2	26
19	4	4	4	4	4	2	2	2	26
20	4	4	4	4	4	2	2	2	26
21	4	4	4	4	4	2	2	2	26

22	4	4	4	4	4	2	2	2	26
23	4	4	4	4	4	2	2	2	26
24	4	4	4	4	4	2	2	4	28
25	4	4	5	4	4	2	2	2	27
26	4	3	3	3	4	2	2	2	23
27	4	3	4	3	4	2	2	2	24
28	3	3	3	3	3	3	2	3	23
29	3	4	3	4	3	3	3	3	26
30	3	3	3	3	3	3	3	3	24
31	4	4	4	5	3	3	3	3	29
32	4	4	4	4	4	4	3	2	29
33	4	4	4	4	4	2	2	2	26
34	4	4	4	3	3	3	3	4	28
35	4	4	4	4	3	3	3	4	29
36	4	4	4	4	4	2	2	2	26
37	4	4	4	4	4	3	3	4	30
38	4	4	4	4	4	3	3	3	29
39	4	4	4	3	5	4	5	4	33
40	4	4	4	4	4	4	4	4	32