

Pengaruh Faktor Organisasional, Faktor Individual, Dan Faktor Demografi Terhadap Intensi Whistleblowing

Full paper

Giovani Beatrice Napitupulu
Program Studi Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas
Airlangga
giovani.beatrice@gmail.com

Yustrida Bernawati
Program Studi Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas
Airlangga
ybernawati@yahoo.co.id

Abstrak: *Whistleblowingsystem merupakan sebagai salah satu cara efektif untuk mencegah dan memerangi praktik yang bertentangan dengan etika maupun aturan yang berlaku yang kekuatannya bergantung pada whistleblower. Sistem menjadi tidak berguna ketika tidak ada keinginan atau niatan untuk melaporkan tindakan penyimpangan atau fraud yang diketahui. Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh informasi dan bukti empiris adanya pengaruh faktor organisasional, individual dan demografi terhadap intensi whistleblowing (pelaporan pelanggaran). Responden dalam penelitian ini adalah 52 auditor internal yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Jawa Timur. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kuantitatif, dengan analisis regresi linear berganda. Hasil pengujian mengindikasikan bahwa faktor individual (komitmen organisasional dan personal cost) dan faktor demografi (suku bangsa dan gender) berpengaruh signifikan terhadap intensi whistleblowing, sedangkan faktor organisasional (status manajerial) dan faktor individual (locus of control) tidak berpengaruh terhadap intensi whistleblowing. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memperkaya literature untuk pengembangan ilmu pengetahuan dan juga sebagai bahan pertimbangan bagi BPKP Prov. Jawa Timur dalam perancangan dan kebijakan Whistleblowing system yang tidak mengacu pada status manajerial dan locus of control.*

Kata Kunci: *komitmen organisasi, suku bangsa, gender, intensi whistleblowing*

1. Pendahuluan

Isu *whistleblowing* sangat populer sejak terungkapnya kasus Enron yang melibatkan KAP Arthur Andersen. Pada kasus Enron, saat itu Enron memanipulasi laporan keuangannya agar terlihat kinerjanya yang baik. Enron memanipulasi pendapatan dengan *me-mark up* pendapatan sebesar \$600 juta dan pada saat itu beberapa internal auditor yang ada di perusahaan Enron tersebut gagal untuk melaporkan ketidaketisan yang terjadi pada perusahaan tersebut, karena mereka takut membahayakan karir mereka dan mereka takut keselamatan mereka terancam (Sulisutomo, 2012), namun tindakan tersebut membuat salah satu eksekutif Enron, Sherron Watskin tidak tahan melihat akibat manipulasi laporan keuangan secara besar-besaran tersebut dan akhirnya melaporkan kecurangan itu. Sherron Watskin yang merupakan wakil presiden Enron, menjadi *whistleblower* dengan menulis surat kepada Direktur Kenneth Lay. Keberanian Watskin sebagai *whistleblower* inilah yang membuat semuanya menjadi terbuka (Kreshastuti, 2014). Di Indonesia, kasus *whistleblowing* populer karena pemberitaan mengenai Komisi Pemilihan Umum dengan pihak *whistleblower*, yakni Khairiansyah, mantan auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Khairiansyah melaporkan pada Komisi Pemberantasan Korupsi atas percobaan penyuapan yang dilakukan oleh anggota KPU terhadap dirinya (Fikar, 2013). Maraknya kasus yang melibatkan akuntan dan auditor memberikan dampak terhadap kebijakan akuntansi maupun audit mengenai *whistleblowing*. Sarbanes-Oxley (Moeller, 2009) dan Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran (KNKG, 2008).

Whistleblowing merupakan sebuah proses kompleks yang bertumpu pada keberanian individu atau kelompok untuk memainkan peran sebagai *whistleblower*. Tanpa adanya *whistleblower* maka system tidak akan berfungsi dan berbagai pelanggaran dan kecurangan yang ada di depan mata hanya tersimpan di benak yang merusak hati dan pikiran dan merugikan berbagai pihak. Oleh karenanya supaya mekanisme pengawasan berjalan lebih maksimal maka *whistleblowing* system harus dihidupkan dan didukung dengan person atau individu yang dengan rela menjadi *whistleblower* sehingga berbagai pelanggaran dan kecurangan yang terjadi dapat diungkap ke permukaan dan mekanisme pengawasan dapat berjalan optimal. Ada banyak faktor-faktor yang memicu timbulnya keberanian untuk berperan sebagai *whistleblower*. Keenan (2002)

mengemukakan bahwa manajer tingkat atas memiliki persepsi positif terhadap *whistleblowing* dari pada manajer tingkat menengah dan manajer level pertama, karena adanya kekuasaan yang lebih besar dan rendahnya tekanan. Bagustianto dan Nurkholis (2015) menyatakan bahwa pegawai yang memiliki komitmen organisasional yang tinggi, akan timbul rasa memiliki organisasi atau *sense of belonging* yang tinggi sehingga dia tidak ragu untuk melakukan tindakan *whistleblowing*, guna melindungi organisasi dari kehancuran namun hal ini bertentangan dengan Ahmad (2012) dan Septianti (2013) yang mengemukakan bahwa komitmen organisasional tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Bagustianto dan Nurkholis (2015) menyatakan pendapat yang berbeda, komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap minat untuk melakukan tindakan *whistleblowing*. *Whistleblowing* dipandang sebagai tindakan sosial yang positif guna memberikan manfaat bagi organisasi dan melindungi organisasi dari berbagai bentuk kecurangan.

Penelitian yang dilakukan Regh et al., (2008) menggali factor lain yaitu personal cost dan menyatakan bahwa *personal cost* atau tindakan retaliasi berpengaruh terhadap intensi melakukan *whistleblowing* namun pada tahun 2015 penelitian yang senada dilakukan oleh Septianti (2013); Bagustianto dan Nurkholis (2015) menemukan bahwa *personal cost* tidak berpengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing*, hal tersebut dikarenakan perbedaan persepsi mengenai tingkat keseriusan pelanggaran.

Selanjutnya Ahmad *et al.*, (2012) menemukan bahwa perbedaan locus of control individu juga membedakan keberanian orang atau individu untuk mengambil peran sebagai whistleblower namun Ghani *et al.*, (2011) dan Septianti (2013) mendapatkan hasil yang berbeda. Putri dan Kamayanti, (2014) memperkaya penelitian di bidang ini dengan menguji faktor demografi individu, contohnya nilai budaya, suku dan gender dan menemukan bahwa factor tersebut juga berpengaruh positif.

Penelitian ini merupakan penelitian replikasi dan pengembangan dari penelitian sebelumnya dengan menggabungkan berbagai factor yang ditemukan berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Penelitian bertujuan untuk mendapatkan bukti empiric mengenai pengaruh faktor organisasional, yakni status manajerial, faktor individual, yang mencakup komitmen organisasi,

locus of control dan *personal cost*, dan faktor demografi, yaitu suku bangsa dan gender terhadap intensi whistleblowing.

Penelitian ini memberikan kontribusi untuk memperkaya literature dan melengkapi penelitian-penelitian mengenai *whistleblowing*, terutama dalam konteks Indonesia. Dari sisi praktis, penelitian memberikan sumbangsih bagi pengelola sistem pelaporan pelanggaran untuk dapat merancang dan membuat kebijakan mengenai whistleblowing system yang mampu mendorong individu untuk mengambil peranan sebagai whistleblower. Dengan demikian di akan dapat meningkatkan efektivitas pelaksanaan sistem pelaporan pelanggaran sebagai bagian dari sistem pengendalian internal dalam upaya mencegah praktik penyimpangan dan kecurangan.

Tulisan ini selanjutnya akan memaparkan lansadan teori yang digunakan untuk mengembangkan hipotesis dan kemudian diikuti dengan pemaparan metodo penelitan yang digunakan untuk mencapai tujuan penelitian ini. Bagian berikutnya berisi hasil dan diskusi dan sebelum referensi akan diakhiri dengan kesimpulan, keterbatasan dan saran.

2. Landasan Teori dan Pengembangan Hipotesis

2.1. AKUNTANSI KEPERILAKUAN

Siegel, G. et al (1989) dalam Hidayati (2002) memberikan definisi akuntansi keperilakuan sebagai berikut: “.... subdisiplin ilmu akuntansi yang melibatkan aspek-aspek keperilakuan manusia terkait dengan proses pengambilan keputusan ekonomi”. Lubis (2010) menyatakan ada tujuh aspek yang mempengaruhi pengambilan keputusan yakni, (1) sikap, (2) Motivasi, (3) Presepsi, (4) Nilai, (5) Pembelajaran , (6) Kepribadian, (7) Emosi.

2.2. Teori Moral Kognitif

Teori moral kognitif (Kohlberg, 1968) mengatakan bahwa individu berperilaku moral berdasarkan perasaan dan kemampuan kognitif, atau kemampuan untuk memahami sesuatu.

2.3. Teori Virtue

Teori virtue (A) melihat pada “*what kind of person he/she is it?*”. Teori virtue melihat individu yang mempunyai karakter virtue, misal jujur, baik, rendah akan berperilaku dengan menjunjung tinggi moralitas.

2.4. Whistleblowing

Near dan Miceli (1985) mendefinisikan *whistleblowing* adalah pengungkapan yang dilakukan oleh anggota maupun mantan anggota organisasi atas *illegal act, immoral acts*, dan *illegal practices* kepada seseorang atau organisasi yang berwenang untuk menanganinya. Mustapha dan Siaw (2012) mendefinisikan *whistleblowing* sebagai mata-mata subversive atau korporasi yang bertanggung jawab dan memiliki keberanian untuk melakukan tindakan sesuai dengan hati nurani mereka. Menurut Khan (2009) dalam Samudra (2014), *whistleblowing* adalah pelaporan yang dilakukan oleh anggota organisasi aktif maupun non-aktif, mengenai pelanggaran, tindakan ilegal, atau tidak bermoral kepada pihak didalam maupun diluar organisasi. Motivasi utama dari *whistleblowing* adalah motivasi moral: demi mencegah kerugian bagi perusahaan tersebut (Keraf, 2000).

2.5. Status Manajerial dan Intensi Whistleblowing

Status manajerial adalah kedudukan atau posisi individu di masyarakat sekitarnya. Kedudukan individu dalam suatu organisasi menunjukkan kekuasaan dan otoritas yang dimiliki individu tersebut. Ahmad (2011) menjelaskan bahwa status manajerial menggambarkan sejauh mana individu dapat mengurangi tingkat kecurangan dengan bergantung pada tingkat kekuasaannya.

Keenan (2002) menemukan bahwa manajer yang levelnya lebih tinggi, memiliki persepsi positif mengenai *whistleblowing* dan lebih mungkin untuk melakukan *whistleblowing* untuk berbagai pelanggaran. Perbedaan status manajerial individu dalam organisasi diharapkan mempengaruhi persepsi individu terhadap pelanggaran dan *whistleblowing* (Septianti, 2013). Karyawan yang posisinya lebih tinggi diharapkan dapat lebih merespon pelanggaran dengan melakukan *whistleblowing*. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis:

H1. Status manajerial berpengaruh positif terhadap intensi whistleblowing

2.6. Komitmen Organisasional dan Intensi Whistleblowing

Septianti (2013) menjelaskan bahwa komitmen organisasional merupakan pemahaman bahwa organisasi sebagai entitas yang berhubungan dengan *whistleblowing*. Komitmen organisasi

merefleksikan tingkat loyalitas dan perasaan yang dimiliki anggota terhadap organisasinya. Komitmen organisasi yang tinggi menunjukkan bahwa individu ingin sangat terlibat untuk memajukan organisasinya.

Individu yang memiliki komitmen organisasional yang tinggi, pencapaian organisasi merupakan hal yang penting. Karyawan dengan komitmen organisasional yang tinggi akan berusaha menyelaraskan tujuan pribadi dengan tujuan organisasi (Septianti, 2013). Individu dengan komitmen organisasi yang tinggi mempunyai loyalitas yang tinggi, yang salah satunya ditandai dengan melakukan *whistleblowing* demi masa depan organisasi. Berdasarkan uraian diatas maka dapat dirumuskan hipotesis:

H2. Komitmen organisasional berpengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing*

2.7. Pengaruh Locus of Control dan Intensi Whistleblowing

Locus of control menggambarkan seberapa jauh seseorang memandang hubungan antara perbuatan yang dilakukan (*action*) dengan akibat atau hasil (*outcome*). *Locus of control* memiliki dua sisi, yakni internal dan eksternal. Individu yang memiliki *locus of control* internal lebih dominan berpotensi untuk menjadi *whistleblower*, karena individu tersebut lebih bertanggung jawab dan berusaha untuk mengendalikan apa yang terjadi disekitarnya, karena dia percaya bahwa segala sesuatu yang didapat oleh seseorang adalah hasil jerih payah dan usaha orang tersebut. Chiu (2003) mengatakan bahwa internal *locus of control* memoderasi pengaruh pertimbangan etis terhadap intensi *whistleblowing*. Individu dengan *locus of control* internal berpotensi menjadi *whistleblower* karena dia akan berusaha mengendalikan situasi disekitarnya. Dengan urain diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis:

H3: *Locus of control* berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*

2.8 Pengaruh Personal Cost dan Intensi Whistleblowing

Personal cost dari pelaporan didefinisikan sebagai pandangan karyawan terhadap resiko dari retaliasi atau tindakan balasan dari karyawan (anggota organisasi), yang dapat mengurangi intensi pelaporan pelanggaran. Pada dasarnya, penilaian *personal cost* antara karyawan satu dengan

yang bisa berbeda, tergantung faktor-faktor yang mempengaruhinya (Bagustianto dan Nurkholis, 2015). *Personal cost* dapat didasari oleh penilaian subjektif, yang artinya persepsi *personal cost* antar anggota organisasi berbeda-beda (Curtis, 2006). Individu yang mempunyai kemampuan untuk mempengaruhi orang lain dan memiliki posisi dan kewenangan yang kuat cenderung memandang bahwa *personal cost* yang akan ditimbulkan dari perilaku *whistleblowing* relatif rendah, sehingga individu tersebut akan terlibat dalam perilaku *whistleblowing*. Niat anggota untuk melakukan *whistleblowing* lebih kuat ketika persepsi *personal cost* rendah (Septianti, 2013). Dengan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis:

H4: *Personal cost* berpengaruh negatif terhadap intensi *whistleblowing*

2.9. Pengaruh Gender dan Intensi Whistleblowing

Terkait dengan gender, berdasar penelitian-penelitian sebelumnya, terdapat perbedaan antara pria dan wanita dalam membuat keputusan (Ahmad, 2012). Schminke *et al.*, (2003) mengemukakan bahwa terdapat perbedaan antara pria dan wanita dalam hal etika, kepercayaan, nilai dan perilaku. Laki-laki digambarkan sebagai individu yang rasional, kuat, tegas dan protektif, karenanya, laki-laki lebih berpotensi untuk menjadi seorang *whistleblower*. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Sims dan Keenan (1998) menunjukkan bahwa wanita tidak begitu ingin terlibat dengan tindakan *whistleblowing*, daripada pria. Near dan Miceli (1995) menyatakan pria akan melaporkan pelanggaran apabila mereka berada di posisi yang lebih tinggi (status manajerial lebih tinggi). Berdasarkan penjelasan sebelumnya, maka dapat diajukan hipotesis:

H5. Gender berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*

2.10. Pengaruh Suku Bangsa dan Intensi Whistleblowing

Setiap daerah mempunyai budayanya sendiri dan diakui oleh masyarakat sekitarnya. Nilai budaya suatu bangsa akan berpengaruh pada perilaku individu dalam organisasi, karena secara sadar maupun tidak, individu cenderung akan berperilaku menurut ajaran nilai dan budaya yang mereka dapatkan. Masyarakat Jawa yang terkenal dengan "unggah-ungguh" - nya dan mempunyai sifat yang tertutup, sungkan dan sabar, berlawanan dengan suku lainnya, misalnya Batak yang mempunyai sifat keras, terbuka dan agresif. Keberagaman suku di organisasi

dapat memicu perbedaan pendapat mengenai *whistleblowing*. Individu bersuku jawa akan menghindari tindakan *whistleblowing*, karena mereka tidak suka berterus terang guna menghindari konflik, berlawanan suku batak yang apa adanya dan jujur dalam mengekritik.

Chiu (2003), dalam studi *cross-cultural*-nya mengemukakan persepsi yang disebabkan oleh etika (budaya) mempengaruhi keputusan manajer dan profesional di China untuk melakukan *whistleblowing*. Selain itu, hasil penelitian Keenan (2007) menunjukkan bahwa para manajer Amerika Serikat lebih mungkin melakukan *whistleblowing* dibandingkan dengan para manajer Cina. Suku jawa yang terkenal dengan tata kramanya akan sungkan untuk langsung berterus terang dari pada suku batak yang lebih suka berkata jujur. Septianti (2013) menyatakan bahwa suku bangsa mempengaruhi intensi *whistleblowing* pegawai PPTAK. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis:

H6. Suku bangsa berpengaruh pada intensi *whistleblowing*

3. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode riset asosiatif yang bertujuan untuk mengetahui hubungan kausal maupun korelasional antar variabel (Sugiyono, 2005: 11). Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian eksplanatori (*explanatory research*). Penelitian eksplanatori bertujuan untuk mendapatkan penjelasan mengenai hubungan (kausalitas) antar variabel melalui pengujian hipotesis.

Pengumpulan data dilakukan secara langsung dengan menggunakan metode angket. Pengumpulan data dilakukan dengan: (1) Menyebarkan sejumlah 162 kuesioner ke BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur tanggal 15 Desember 2015, (2) Pengambilan kuesioner tahap pertama yakni tanggal 22 Desember 2015. Kuesioner yang kembali adalah 40 kuesioner, (3) Pengambilan kuesioner tahap kedua, yakni pada tanggal 30 Desember 2015. Kuesioner yang kembali adalah 26 kuesioner.

3.1. Definisi Operasional Variabel

Pengukuran intensi *whistleblowing* dalam penelitian ini menggunakan skala likert, dimana responden diminta untuk menjawab pertanyaan “Seberapa mungkin Anda melaporkan pelanggaran

untuk setiap skenario singkat dibawah ini?” atas empat skenario yang sudah disediakan. Poin satu (1) menunjukkan sangat tidak mungkin sampai lima (5) sangat mungkin.

Status manajerial diukur dengan; auditor terampil mempunyai tiga sub tingkatan, auditor penyelia, auditor pelaksana lanjutan dan auditor pelaksana. Status manajerial diukur dengan nilai, auditor madya bernilai enam (6), auditor muda bernilai lima (5), auditor pertama bernilai empat (4), auditor penyelia bernilai tiga (3), auditor pelaksana lanjutan bernilai dua (2) dan auditor pelaksana bernilai satu (1).

Penilaian komitmen organisasional dalam penelitian ini menggunakan *organizational commitment scale* dari Mowday et al., (1979). Penilaian variabel *locus of control* dalam penelitian ini menggunakan *work locus of control scale* (WLCS) dari Spector (1992). Responden diminta untuk memberi penilaian mengenai pernyataan *work locus of control* dengan skala likert satu (1) sampai lima (5) poin. Poin satu (1) untuk sangat tidak setuju sampai poin lima (5) untuk sangat setuju.

Personal cost dapat diartikan sebagai pandangan karyawan (*whistleblower*) atas tindak retaliasi atau tindakan balas dendam, yang dilakukan oleh manajemen maupun rekan kerja yang dapat mengurangi minat karyawan untuk melaporkan pelanggaran.. Variabel *personal cost* akan dalam penelitian ini mengacu pada penelitian Bagustiano dan Nurkholis (2015) disesuaikan dengan kondisi di BPKP. Beberapa macam *personal cost* dibuat item dalam bentuk tabel, dan responden diminta menanggapi pernyataan mengenai *personal cost* dengan pertanyaan “Di BPKP terjadi pelanggaran (tindakan ilegal, tindakan immoral, praktik ilegal), saya melaporkannya dan bersedia menerima konsekuensi”. Nilai satu (1) untuk sangat tidak mungkin dan nilai lima (5) untuk nilai sangat mungkin.

Gender merupakan perbedaan peran antara laki-laki dan wanita dalam hal peran, fungsi, status dan tanggung jawab di tengah-tengah masyarakat. Variabel gender dalam penelitian ini diubah Vvariabel *dummy*, yakni gender laki-laki diberi nilai satu (1) dan wanita diberi nilai nol (0). Suku bangsa adalah golongan manusia yang terikat akan kesatuan budaya yang sering kali terlihat dalam kesatuan bahasa. Penelitian ini menggunakan suku jawa dan suku non jawa sebagai indikasi,

dimana suku jawa dinilai satu (1) dan suku non jawa dinilai nol (0).

3.2. Teknik Analisis Data

Penelitian ini menggunakan teknik analisis regresi linear berganda. Di dalam teknik analisis terdapat uji kualitas data yang terdiri dari uji validitas dan uji reabilitas, uji asumsi klasik, yang terdiri atas, uji normalitas, uji heterokedastis dan uji multikolinearitas, dan uji hipotesis dan uji koefisien determinasi.

4. Hasil Penelitian

4.1. Hasil Penelitian

Pada bagian sebelumnya, penentuan besarnya sampel menggunakan sampling jenuh, maka jumlah sampel dalam penelitian ini adalah 162 auditor. Dengan jumlah sampel 162 dan yang kembali adalah 66, yakni 40,74%. Dari jumlah data yang kembali, data yang dapat diolah 52, jadi data yang dapat diolah 78.79%.

Tabel 1

Deskripsi Pengumpulan Data Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Presentase
Jumlah Kuesioner disebar	162	100%
Jumlah yang tidak kembali	96	59,26%
Jumlah yang kembali	66	40,74%
Kuesioner dengan data tidak lengkap	(14)	21,21%
Jumlah data yang dapat diolah	52	78,79%
Total	66	100%

Data deskriptif yang menggambarkan keadaan atau kondisi responden perlu diperhatikan sebagai informasi tambahan untuk memahami hasil-hasil penelitian. Berdasarkan jenis kelamin, sebanyak 33 reponden adalah laki-laki, atau sebesar 63,46% dan sisanya perempuan. Berdasarkan pengelompokan re jabatan diketahui bahwa Auditor Pelaksana (7 orang / 13,46%), Auditor Pelaksana Lanjutan (6 / 11,54%), Auditor Penyelia (11/21,15%), Auditor Pertama (1/1,93%), Auditor Muda (13/25%), Auditor Madya (14/26,92%). Pengelompokan responden berdasarkan suku adalah sebanyak 46 auditor bersuku jawa atau 88,46%, dan sisanya adalah non jawa.

Dengan menggunakan 52 kuesioner yang diperoleh dari responden dengan deskripsi di atas maka deskripsi masing-masing variable penelitian dapat disajikan dalam tabel 2 di bawah ini.

Tabel 2

Hasil Statistik Diskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std.
WHISTLEBLOWING	52	4	20	13.42	3.477
STATUS	52	1	6	3.94	1.809
KOMITMEN	52	22	40	31.21	3.455
LOCUS	52	9	32	20.92	4.660
COST	52	6	20	13.94	2.893
GENDER	52	0	1	.63	.486
SUKU	52	0	1	.88	.323
Valid N (listwise)	52				

Hasil uji validitas menunjukkan bahwa dari lima belas indikator variabel komitmen organisasional, delapan diantaranya valid dengan nilai signifikansi 0,000, sedangkan sisanya, yakni KO3, KO4, KO7, KO9, KO11, KO12, KO15 dinyatakan tidak valid. Uji validitas variabel *locus of control*, dari enam belas indikator, Sembilan diantaranya dinyatakan valid dengan nilai signifikansi 0,000, dan sisanya, yakni LOC1, LOC2, LOC3, LOC4, LOC5, LOC6, dan LOC7 tidak valid. Untuk indikator variabel *personal cost* dan intensi *whistleblowing* dinyatakan valid dengan signifikansi 0,000. Hasil uji reabilitas menunjukkan bahwa seluruh variabel dinyatakan valid dengan signifikansi diatas 0,6.

Tabel 3

One-Sample Kolmogorov Smirnov Test

	Unstandardized Residual
N	52
Kolmogorov-Smirnov Z	.636
Asymp. Sig. (2-tailed)	.813

Tabel 4

Hasil Uji Multikolinearitas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
(Constant)		
1 STATUS	.873	1.146
KOMITMEN	.807	1.239
LOCUS	.818	1.222
COST	.820	1.220
GENDER	.820	1.220
SUKU	.640	1.561

Tabel 5

Hasil Uji Heterokedastis

Model	Sig.
(Constant)	.266
1 STATUS	.922
KOMITMEN	.968
LOCUS	.844
COST	.104
GENDER	.894
SUKU	.142

Tabel 5 di atas menunjukkan bahwa data terdistribusi secara normal dengan nilai asymp. Sig. sebesar 0,813 atau diatas 0,005. dan uji multikolonieritas menunjukkan tidak ada nilai variabel bebas yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 0,1 atau memiliki nilai VIF lebih dari 10 sehingga dapat disimpulkan bahwa data tidak memiliki gejala multikolinearitas atau data bebas dari gejala multikolinearitas. Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan bahwa data dalam penelitian bebas dari gejala heterokedasitas sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi penelitian ini layak digunakan untuk memprediksi intensi *whistleblowing* berdasarkan variabel yang mempengaruhinya, yaitu status manajerial, komitmen organisasional, *locus of control*, *personal*

cost, gender dan suku bangsa.

Tabel 6

Hasil Uji F

Model	Sum of	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	398.894	6	66.482	13.736	.000**
Residual	217.798	45	4.840		
Total	616.692	51			

Tabel 7

Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.804 ^a	.647	.600	2.199

Tabel 8

Hasil Analisis Regresi

Model		Unstandardized Coefficients		Standarts Coefficients
		B	Std. Error	Beta
		1	(Constant)	-5.842
	STATUS	.247	.182	.128
	KOMITMEN	.196	.099	.194
	LOCUS	-.028	.073	-.037
	COST	.402	.118	.335
	GENDER	1.368	.700	.191
	SUKU	7.104	1.193	.659

Hasil pengujian dengan analisis regresi berganda menunjukkan bahwa faktor organisasional yang meliputi status manajerial, faktor individual yang meliputi komitmen

organisasional, *locus of control*, dan *personal cost*, dan faktor demografi yang meliputi gender dan suku bangsa berpengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing* auditor internal BPKP. Hal tersebut ditunjukkan dengan tingkat signifikansi 0,000. Persamaan regresi dari output didapatkan model persamaan regresi:

$$Y = -5.842 + 0.247 \text{ STATUS} + 0.196 \text{ KOMITMEN} - 0.028 \text{ LOCUS} + 0.402 \text{ COST} + 1.368 \\ \text{GENDER} + 7.104 \text{ SUKU} + 2.200$$

Model Summary, diperoleh nilai *Adjusted R²* sebesar 0.600. Hal ini menunjukkan bahwa variabel bebas (status manajerial, komitmen organisasional, *locus of control*, *personal cost*, gender dan suku bangsa) mampu menjelaskan variabilitas dalam variabel terikat (intensitas *whistleblowing*) sebesar 60%. Variasi variabel bebas yang digunakan dalam model (status manajerial, komitmen organisasional, *locus of control*, *personal cost*, gender dan suku bangsa) mampu menjelaskan sebesar 60% variasi variabel terikat (intensitas *whistleblowing*). Sedangkan sisanya sebesar 40% dipengaruhi atau dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini.

Variabel status manajerial berpengaruh positif tidak signifikan terhadap intensitas *whistleblowing*. Hal tersebut dapat dilihat dari sig. 0,183 > 0,1 dan koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 0,247 bernilai positif. Koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 0,247 bernilai positif, yang berarti menunjukkan hubungan searah antara status manajerial dengan intensitas *whistleblowing*, dimana jika status manajerial meningkat satu kali, maka intensitas *whistleblowing* meningkat 0,247 kali.

Variabel komitmen organisasional berpengaruh positif signifikan terhadap intensitas *whistleblowing*, hal tersebut dapat dilihat dari sig. 0,055 < 0,1 dan koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 0,196 bernilai positif. Berdasarkan koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 0,196 bernilai positif, yang berarti menunjukkan hubungan searah antara komitmen organisasional dengan intensitas *whistleblowing*, dimana jika komitmen organisasional meningkat satu kali, maka intensitas *whistleblowing* meningkat 0,196 kali.

Variabel *locus of control* berpengaruh negatif signifikan terhadap intensitas *whistleblowing*, hal tersebut dapat dilihat dari sig. 0,707 > 0,1 dan koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 0,028

bernilai negatif. Berdasarkan koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 0,028 bernilai negatif, yang berarti menunjukkan hubungan berlawanan antara *locus of control* dengan intensi *whistleblowing*, dimana jika *locus of control* meningkat satu kali, maka intensi *whistleblowing* menurun 0,028 kali. Variabel *personal cost* berpengaruh positif signifikan terhadap intensi *whistleblowing*, hal tersebut dapat dilihat dari sig. $0,001 < 0,05$ dan koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 0,402 bernilai positif. Berdasarkan koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 0,402 bernilai positif, yang berarti menunjukkan hubungan searah antara *personal cost* dengan intensi *whistleblowing*, dimana jika *personal cost* meningkat satu kali, maka intensi *whistleblowing* meningkat 0,402 kali.

Variabel *personal cost* berpengaruh positif signifikan terhadap intensi *whistleblowing*. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis 4 (empat) yang menyatakan *personal cost* berpengaruh negatif terhadap intensi *whistleblowing* tidak terbukti.

Variabel gender berpengaruh positif signifikan terhadap intensi *whistleblowing*, hal tersebut dapat dilihat dari sig. $0,057 < 0,1$ dan koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 1,386 bernilai positif. Berdasarkan koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 1,386 bernilai positif, yang berarti menunjukkan hubungan searah antara gender dengan intensi *whistleblowing*, dimana jika gender meningkat satu kali, maka intensi *whistleblowing* menurun 1,386 kali.

Variabel suku bangsa berpengaruh positif signifikan terhadap intensi *whistleblowing*, hal tersebut dapat dilihat dari sig. $0,000 < 0,05$ dan koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 7,104 bernilai positif. Berdasarkan koefisien regresi yang dihasilkan yaitu sebesar 7,104 bernilai positif, yang berarti menunjukkan hubungan searah antara gender dengan intensi *whistleblowing*, dimana jika suku bangsa meningkat satu kali, maka intensi *whistleblowing* meningkat 7,104 kali.

4.2. Hasil Diskusi

Berdasarkan hasil uji F didapatkan bahwa Faktor organisasional, yakni status manajerial berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Jabatan auditor BPKP, yaitu auditor madya, auditor muda, auditor pertama, auditor penyelia, auditor pelaksana lanjutan dan auditor pelaksana mempengaruhi niatan auditor BPKP untuk melaporkan pelanggaran. Faktor individual seperti

komitmen organisasional, *locus of control*, dan *personal cost* berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Tingkat loyalitas auditor BPKP terhadap BPKP, *locus of control*, dan persepsi auditor BPKP mengenai tindakan balasan atas *whistleblowing* mempengaruhi niatan auditor BPKP untuk melaporkan pelanggaran. Intensi *whistleblowing* auditor internal BPKP akan meningkat apabila mereka berada di posisi yang tinggi dalam hierarkis organisasi, atau setidaknya, *wrongdoer* berada dalam kendali mereka. Komitmen organisasional yang tinggi juga akan meningkatkan intensi *whistleblowing*. Auditor BPKP merasa BPKP adalah bagian dari dirinya, sehingga mereka mau memberikan yang terbaik bagi BPKP. Tinggi rendahnya *personal cost* terbukti akan mempengaruhi intensi auditor BPKP untuk melaporkan pelanggaran. *Locus of control* berkontribusi dalam menentukan intensi auditor BPKP untuk melaporkan pelanggaran. Faktor demografi, yakni gender dan suku auditor BPKP mempengaruhi niatan auditor BPKP untuk melaporkan pelanggaran. Perbedaan konstruk sosial dalam gender dan perbedaan suku mempengaruhi intensi *whistleblowing*. Hal ini menunjukkan, pria dan wanita mempunyai pandangan yang berbeda mengenai *whistleblowing*. Demikian juga ragam suku dari setiap auditor yang ada di BPKP menghasilkan perbedaan dalam hal melaporkan pelanggaran. Perbedaan ajaran, norma, dan aturan-aturan antar suku membuat perbedaan dalam hal melaporkan pelanggaran.

Dalam hipotesis disebutkan semakin tinggi status manajerial auditor internal, maka semakin tinggi juga intensi untuk melakukan *whistleblowing*, namun hasil analisis regresi gagal menunjukkan pengaruh status manajerial terhadap intensi *whistleblowing*. Hal ini mungkin dikarenakan kekuasaan yang dimiliki oleh auditor internal dengan status manajerial yang tinggi hanya terbatas kepada para auditor internal yang berada dibawah kendalinya, sehingga *whistleblower* yang memiliki status manajerial yang tinggi lebih berniat melaporkan dugaan bila posisi pelanggar (*wrongdoer*) berada dibawah manajerialnya. Sama halnya dengan *whistleblower* dengan status manajerial lebih rendah, mereka merasa tidak berani untuk melaporkan pelanggaran, karena merasa tidak memiliki kekuasaan yang cukup. Ahmad (2011) mendukung pernyataan sebelumnya, Ahmad (2011) mengemukakan bahwa intensi *whistleblowing* hanya bisa dilakukan apabila *wrongdoer* memiliki status manajerial yang lebih rendah daripada *whistleblower* dan melaporkan pelanggaran yang dilakukan oleh pimpinan artinya *whistleblower* tersebut

membahayakan posisi mereka. Hasil penelitian ini sama dengan hasil penelitian Septianti (2013), yang menyatakan bahwa status manajerial tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*.

Hasil pengujian hipotesis dengan menggunakan uji statistik t menunjukkan bahwa komitmen organisasional memperoleh hasil nilai signifikansi sebesar 0.055 yang lebih kecil dari 0.1, Hal ini bermakna bahwa komitmen organisasional memiliki pengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing*. Hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian Ahmad (2012) dan Septianti (2013). Namun, hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Bagustianto dan Nurkholis (2015) yang menyatakan bahwa semakin tinggi komitmen organisasional auditor internal, maka intensi pelaporan juga semakin tinggi. Auditor internal yang mau berusaha lebih dari yang seharusnya demi kesuksesan BPKP terbukti akan meningkatkan intensi *whistleblowing*. Mereka melihat bahwa tindak pelanggaran (*wrongdoing*) akan menghambat kemajuan dan kesuksesan organisasi, dan apabila tidak dilaporkan dan diungkapkan akan membuat kinerja organisasi menjadi turun. Karenanya, auditor internal memilih untuk melakukan *whistleblowing*. Sifat auditor internal yang mengapresiasi atau memuji BPKP dihadapan temannya akan meningkatkan intensi *whistleblowing*. Intensi *whistleblowing* semakin meningkat ketika nilai-nilai BPKP dan nilai yang melekat di auditor internal sama. Nilai yang ada di BPKP tidak terjadi secara instan, namun melalui proses dan membutuhkan waktu yang panjang. Nilai-nilai BPKP dapat dilihat dari peraturan-peraturan yang berlaku di BPKP. Salah satu peraturan BPKP adalah KESA (Kode Etik dan Standar Etik) yang mengatakan bahwa auditor internal harus melaporkan adanya ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*). Peraturan ini secara perlahan akan menjadi budaya dan nilai yang melekat dalam diri auditor internal BPKP. Jadi ketika auditor internal menemukan nilai BPKP dan nilai yang ada dalam dirinya sama, maka auditor berpotensi untuk menjadi *whistleblower*. Intensi *whistleblowing* juga akan meningkat ketika auditor internal merasa bangga menyatakan bahwa dirinya adalah bagian dari BPKP.

Hasil pengujian hipotesis yang ketiga dengan menggunakan uji statistik t menunjukkan bahwa *locus of control* memperoleh hasil nilai signifikansi sebesar 0.707 yang lebih besar dari 0,1 menunjukkan bahwa *locus of control* memiliki pengaruh tidak signifikan terhadap intensi *whistleblowing*. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian oleh Septianti (2013) yang

menyatakan bahwa *locus of control* tidak berpengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing*. Faktor keberuntungan dan nasib dalam bekerja juga tidak mempengaruhi intensi *whistleblowing* seseorang. Keberuntungan yang dimaksud disini adalah penghasilan dan pekerjaan. Bagus tidaknya pekerjaan maupun karir, dan besar kecilnya penghasilan tidak memberikan dampak terhadap niatan auditor untuk melaporkan pelanggaran. Auditor BPKP wajib bekerja sesuai standar peraturan yang berlaku, dimana, apabila mereka mengetahui soal dugaan pelanggaran, maupun tindak pelanggaran auditor BPKP harusnya mengungkap dan melaporkan pelanggaran tersebut, tidak peduli soal pekerjaan atau karir dan penghasilan yang mereka dapatkan.

Hasil pengujian hipotesis untuk variabel *personal cost* menunjukkan angka 0.001 yang lebih kecil dari 0.05 membuktikan bahwa *personal cost* berpengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing*. Hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian Septianti (2013) dan Bagustianto dan Nurkholis (2015) yang menyatakan bahwa *personal cost* tidak berpengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing*. Namun, penelitian ini sejalan dengan penelitian Kaplan (2001) yang mengemukakan bahwa *personal cost* berpengaruh terhadap intensi pelaporan. Kaplan (2001) menyatakan bahwa intensitas pelaporan akan semakin tinggi ketika *personal cost* rendah. Kaplan (2001) menemukan bahwa kecenderungan dari auditor untuk melakukan *whistleblowing* masih mempertimbangkan faktor *personal cost*, jadi ketika dilihat *personal cost* tinggi, auditor enggan untuk melaporkan pelanggaran yang terjadi. Berbeda dengan penelitian Kaplan (2001), hasil analisis regresi menunjukkan bahwa *personal cost* mempunyai pengaruh yang positif terhadap intensitas *whistleblowing*. Semakin tinggi *personal cost* yang mungkin diterima oleh *whistleblower*, intensi *whistleblowing* juga akan meningkat. Perbedaan hasil penelitian ini dengan penelitian yang lain disebabkan faktor- faktor lain yang terkait dengan *personal cost*, misalnya tingkat keseriusan pelanggaran, intensitas terjadinya pelanggaran, atau efek yang ditimbulkan karena pelanggaran.

Hasil pengujian untuk variabel gender menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0.057 yang lebih kecil dari 0,1 menunjukkan bahwa gender memiliki pengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing*. Hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian Musthapa dan Siaw (2012) yang menyatakan bahwa gender tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Namun,

penelitian ini konsisten dengan penelitian Sims dan Keenan (1998) yang mengemukakan bahwa perbedaan gender berpengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing*. Hasil analisis regresi membuktikan ada pengaruh signifikan antara pria dan wanita dalam hal pelaporan pelanggaran. Hal ini didasari oleh perbedaan konstruk dan kepribadian antara laki-laki dan perempuan. Auditor pria BPKP memandang bawah pelanggaran merupakan hal yang negatif dan dapat menimbulkan dampak yang buruk jika dibiarkan terus-menerus, oleh karenanya mereka merasa bertanggungjawab atas pelanggaran tersebut dan melakukan *whistleblowing*. Selain itu, sikap kuat dari pria juga membuat mereka tidak takut untuk menerima resiko dari *whistleblowing*.

Hasil pengujian hipotesis untuk variabel suku bangsa memperoleh nilai signifikansi sebesar 0.000 yang lebih kecil dari 0.05 menunjukkan bahwa suku memiliki pengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing*. Hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian Tavakoli *et al.* (2003) yang meneliti perbedaan mengenai budaya dan *whistleblowing*. Tavakoli *et al.* (2003) menyatakan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara *U.S. managers* dan *Croatian managers* dalam hal rasa bertanggungjawab untuk melaporkan pelanggaran (*minor fraud*). Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Xin (2014) yang menyatakan bahwa perbedaan suku bangsa berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Xin (2014) mengemukakan bahwa pengaruh suku maupun budaya terhadap calon *whistleblower* tidak datang secara tiba-tiba, namun bertahap dan bermula pada edukasi atau ajaran di keluarga, sekolah, organisasi dan masyarakat. Menurut Putri dan Kamayanti (2014) ada tiga etika akuntan jawa yakni penurut (*spiritual*), eling lan waspada, sungkan (*respect*). Penurut (*spiritual*) yang dimaksud adalah penurut untuk menuruti dan menghindari larangan agama, yang dapat memperkuat prinsip tanggung jawab profesi, kepentingan publik, integritas, obyektivitas, kompetensi dan kehati-hatian professional serta standar teknis. Auditor yang bersuku jawa melihat kasus pelanggaran dengan objektif, maksudnya adalah, apabila ada pelanggaran yang terjadi auditor tersebut menghiraukan unsur-unsur subjektif lainnya, jadi hanya melihat ke pelanggaran yang terjadi. Auditor BPKP yang bersuku jawa bekerja dengan kompeten, menjunjung tinggi nilai integritas dan professional. *Eling lan waspada* menjadi sifat kedua yang menunjang etika akuntan jawa. *Eling lan waspada* menjelaskan mengenai kecenderungan bagi auditor untuk selalu ingat hakikatnya sebagai manusia. Dalam melaksanakan

pekerjaan, auditor jawa menerapkan sikap ini sebagai pagar dalam dirinya untuk menjadikan dirinya sebagai individu yang bertanggungjawab dan professional. Maksudnya adalah, auditor BPKP yang bersuku jawa ketika mengambil keputusan untuk menjadi *whistleblower*, dia akan merasa waspada atas segala tindakan yang dilakukan, baik bagaimana *whistleblowing* tersebut dilakukan dan kepada siapa dilaporkan.

5. KETERBATASAN, SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil pengujian dan pembahasan yang dilakukan dapat ditarik kesimpulan bahwa faktor organisasional (status manajerial), faktor individual (komitmen organisasional, *locus of control*, dan *personal cost*), dan faktor demografi (gender dan suku bangsa) berpengaruh signifikan terhadap intensi *whistleblowing* auditor internal BPKP . tingkat signifikansi 0,000 dan koefisien determinasi (*adjusted R square*) sebesar 60%.

Dari berbagai factor tersebut Faktor individual (komitmen organisasional dan *personal cost*), Faktor demografi (gender dan suku bangsa) berpengaruh positif signifikan terhadap intensi *whistleblowing* sedangkan untuk Faktor organisasi (status manajerial) dan Faktor individual (*locus of control*) tidak diperoleh cukup bukti untuk menjelaskan pengaruhnya terhadap intensi *whistleblowing*.

Penelitian dilakukan di BPKP Prov. Jawa Timur yang untuk ke depannya dapat diperluas ke daerah atau unit organisasi lain dan hasil penelitian memberikan implikasi bahwa untuk mengembangkan *whistleblowing system* yang optimal maka BPKP hendaknya mendorong dan memperkuat komitmen organisasi karena terbukti mampu menjelaskan perubahan pada intensi *whistleblowing* dan memitigasi *personel cost* yang mungkin timbul karena adanya keputusan untuk menjadi *whistleblower* dengan demikian nantinya *system* yang dibangun dapat berjalan optimal untuk melaporkan dan mengungkap berbagai pelanggaran yang terjadi. Demikian juga para karyawan wanita perlu didorong untuk lebih berani mengambil peran sebagai *whistleblower* dan memotivasi karyawan yang bersuku jawa untuk mengambil peran dengan melihat kepentingan yang lebih besar di luar organisasi dan rekan kerjanya. Untuk peneliti selanjutnya dapat menggali factor

lain karena penelitian baru mengungkap 60% factor sedangkan lainnya akan terbuka untuk penelitian selanjutnya.

Daftar Pustaka

- Ahmad, Syahrul Ahmar. 2011. *Internal Auditors and Internal Whistleblowing Intentions: A Study of Organisational Individual, Situational and Demographics Factors*. Disertasi tidak diterbitkan. Western Australia Faculty of Business and Law Edith Cowan University.
- Ahmad, Syahrul Ahmar et al., 2012. Internal Whistle-Blowing Intentions: A Study of Demographic and Individual Factors. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. Vol. 8, No. 11: ISSN 1632-1645.
- Bagustianto, Rizky & Nurkholis. 2015. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Minat Pegawai Negeri Sipil (PNS) Untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi Pada PNS BPK RI)*. Malang: Universitas Brawijaya.
- Chiu, Randy K. 2003. Ethical Judgment and Whistleblowing Intention: Examining the Moderating Role of Locus of Control. *Journal of Business Ethics*. *Journal of Bussiness Ethics*. Vol. 1, No. 2: Pp 65-74.
- Curtis, Mary B. 2006. Are audit-related Ethical Decisions Dependent upon Mood?. *Journal of Business Ethics*.
- Etzioni, Amitai. 1961. *A Comparative Analysis of Complex Organizations*. New York: The Free Press.
- Fikar, Mohammad. 2013. *Analisis Dampak Penerapan Whistleblowing System pada Efektivitas Pengendalian Internal (Studi Kasus pada PT Pertamina [Persero])*. Skripsi tidak diterbitkan. Yogyakarta Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gajah Mada.
- Ghani et al., 2011. Predicting whistle-blowing intention among supervisors in Malaysia, in Othman, M.D. (ed),
- Hidayati, Ataina. 2002. *Perkembangan Penelitian Akuntansi Keperilakuan: Berbagai Teori dan Pendekatan Yang Melandasi*. Yogyakarta: Universitas Islam Indonesia.
- Kaplan, Steven E. dan Stacey M. Whitecotton. 2001. An Examination of auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment, Vol. 20, No. 1: Pp. 45-63. *Auditing*.
- Keenan, John P. 2002. Whistleblowing: A Study of Managerial Differences. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, Vol. 14, No. 1: Pp. 17-32.
- , 2007. Comparing Chinese and American Managers on Whistleblowing. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, Vol. 19, No. 2: Pp. 85-94.
- Keraf, Sonny A. 1998. *Etika Bisnis: Tuntutan dan Relevansinya*. Edisi Baru. Yogyakarta: Kanisius (Anggota IKAPI).

- Kohlberg, Lawrence. 1968. *The Child as a Moral Philosopher*, (Online), (<http://www.indiana.edu/~koertge/Sem104/Kohlberg.html>, diakses 29 Desember 2015).
- Komite Nasional Kebijakan Governance. 2008. *Pedoman Sistem Pelanggaran - SPP (Whistleblowing System – WBS)*. Jakarta.
- Kreshastuti, Destriana Kurnia. 2014. *Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Intensi Auditor untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing*. Skripsi tidak diterbitkan. Semarang Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Lubis, Arfan Ikhsan. 2010. *Akuntansi Keperilakuan*. Edisi 2. Jakarta: Salemba Empat.
- Moeller, Robert R. 2009. *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. New Jersey: Wiley.
- Mowday, Richard T *et al.*. 1979. The Measurement of Organizational Commitment. *Journal of Vocational Behaviour*, Vol. 14: Pp 224-247.
- Mustapha, Mazlina & Ling Sing Siaw. 2012. Will Final Year Accountancy Students Whistle Blow? A Malaysian Case. *International Journal of Trade, Economics and Finance*. Vol. 3, No. 5: Pp. 327-331.
- Near, Janet P. & Marcia P. Miceli. 1985. Organizational Dissidence: The Case of Whistleblowing. *Journal of Business Ethics*.
- . 1995. *Effective Whistleblowing*. *Academy Management Review*. Vol. 20, No. 3: Pp 679-708.
- Rehg, Michael T et al. 2008. Antecedents and Outcomes of Retaliation Against Whistleblowers: Gender differences and Power Relationships. *Organization Science*. Vol.19, No. 2: Pp 221-240.
- Samudra, Nurul Hidayati. 2014. *Persepsi Mahasiswa Terhadap Tindakan Whistleblowing*. Semarang: Universitas Dian Nuswantoro.
- Sari, Fransisca Fitri Kurnia & Tri Brodoastuti. 2013. *Pengaruh Faktor Personal, Faktor Organisasional Dan Faktor Non Organisasi Terhadap Komitmen Organisasional (Studi Pada Pegawai Bagian Produksi PT. Kubota Indonesia)*.
- Schminke, Marshall et al., 2003. The Impact of Gender and Setting on Perceptions of Others' Ethics. *Sex Roles*. Vol. 48, No. 7/8: Pp 361-375.
- Septianti, Windy. Pengaruh Faktor Organisasional, Individual Situasional, Dan Demografis Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Internal. 2013 *Simposium Nasional Akuntansi XVI*. Manado: IAI.
- Sims, Randi L. & John P. Keenan. 1998. Predictors of External Whistleblowing: Organizational and Intrapersonal Variables. *Journal of Business Ethics*. Vol. 17, No. 4: Pp. 411-421.

Spector, Paul E. 1992. *Summated Rating Scale Construction An Introduction Series: Quantitative Applications in Social Science*. London: Sage Publication Inc.

Sugiyono. 2005. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: CV Alfabeta

Sulisutomo, Akmal & Andri Prastiwi. 2012. *Persepsi Mahasiswa Akuntansi Terhadap Pengungkapan Kecurangan (Studi Empiris pada Mahasiswa Akuntansi UNDIP dan UGM)*. Semarang: Universitas Diponegoro.

Tavakoli, A.A et al., 2003. Culture and Whistleblowing An Empirical Study of Croatian and United States Managers Utilizing Hofstede's Cultural Dimensions, *Journal of Business and Ethics*, Vol.1 , No. 2: Pp. 49-64.