

Fraud dan Whistleblowing: Pengungkapan Kecurangan Akuntansi oleh Auditor Pemerintah

NI WAYAN RUSTIARINI*

NI MADE SUNARSIH

Universitas Mahasaraswati Denpasar

Abstract: *The various cases of corruption in Indonesia have forced the government to make prevention strategies, one of is whistleblower systems. Whistleblower systems considered the most effective to expose fraud than other methods such as internal audit or external audit. This study aimed to analyze the influence of the factors contained in Theory of Planned Behavior are the attitude toward the behavior, subjective norms, and perceived behavioral control on whistleblowing intention and behavior. The respondents for this study are government auditors who work in BPK and BPKP in Bali. Structural Equation Model (SEM) analysis used to examine the hypotheses. The results showed that perceived behavioral control have significant effect on whistleblowing intention, whistleblowing intention have significant effect on whistleblowing behavior, and perceived behavioral control have significant directly effect on whistleblowing behavior. However, attitudes toward behavior and subjective norm does not affect on whistleblowing intention.*

Keywords: *auditor, fraud, corruption, whistleblowing*

1. Pendahuluan

Adanya pemberitaan berbagai kasus korupsi di Indonesia merupakan permasalahan besar bagi Indonesia. Apabila diukur berdasarkan tingkat korupsi dalam *Corruption Perception Index* untuk tahun 2014, Indonesia menempati posisi 107 dari 175 negara, yaitu naik 2 poin dan 7 peringkat dari tahun 2013. Skor Indonesia berada pada peringkat kelima di Asia Tenggara setelah Singapura, Malaysia, Filipina, dan Thailand (*Transparency International*, 2015). Meskipun demikian, skor tersebut patut diapresiasi sebagai hasil kerja bersama pemerintah, masyarakat, dan pelaku bisnis untuk mencegah dan memberantas korupsi. Adanya kepedulian masyarakat untuk melakukan *whistleblowing* juga sangat efektif untuk mengungkapkan korupsi maupun kecurangan yang terjadi.

Whistleblowing merupakan kegiatan pengungkapan informasi oleh seseorang dalam organisasi kepada pihak-pihak tertentu akibat adanya pelanggaran atau kejahatan (Miceli *et al.*, 2008). Seseorang

* Alamat korespondensi: rusti_arini@yahoo.co.id

yang memberitahukan kepada publik atau pejabat yang berkuasa tentang dugaan ketidakjujuran, kegiatan ilegal atau kesalahan yang terjadi di pemerintahan, organisasi publik, atau swasta disebut *whistleblower* (Susmanschi, 2012). Keberadaan *whistleblower* memegang peranan penting untuk mengungkapkan skandal keuangan di perusahaan. Penelitian yang dilakukan Dyck *et al.* (2010) pada 216 kasus kecurangan menunjukkan sebesar 17% karyawan mengungkapkan kecurangan, sedangkan auditor eksternal hanya sebesar 10%. Studi atas kasus kecurangan perusahaan di Amerika Serikat menunjukkan bahwa informasi untuk mengungkapkan kasus berasal dari pegawai (19,2%), melebihi peran media dan regulator (16%), serta auditor (14,1%) (Widayati, 2012). Pengaduan dari *whistleblower* terbukti lebih efektif untuk mengungkap kecurangan dibandingkan metode lain seperti audit internal ataupun audit eksternal (Sweeney, 2008).

Mengingat sistem *whistleblowing* cukup efektif untuk mendeteksi kecurangan, saat ini hampir sebagian besar instansi pemerintah seperti Kementerian Keuangan, Komisi Pemberantasan Korupsi, Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah, Badan Perencanaan dan Pembangunan Nasional, Ombudsman, Komisi Nasional Hak Asasi Manusia, Komisi Yudisial, Komisi Kepolisian Nasional, Komisi Kejaksaan, dan Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan, Badan Pemeriksa Keuangan, dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan memiliki sistem penanganan pengaduan untuk mengurangi fenomena korupsi di lembaga publik. Sistem *whistleblowing* yang efektif, transparan, dan bertanggungjawab akan mendorong dan meningkatkan partisipasi karyawan untuk melaporkan dugaan kecurangan yang diketahuinya. Meskipun demikian, sampai saat ini belum banyak terlihat bagaimana peran sistem pelaporan dan perlindungan bagi *whistleblower* dapat mendorong munculnya *whistleblower* pada sektor pemerintah.

Menjadi seorang *whistleblower* bukanlah suatu perkara yang mudah. Seseorang yang berasal dari internal organisasi akan menghadapi dilema etis untuk memutuskan apakah harus “meniup peluit” atau membiarkannya tetap tersembunyi. Sebagian memandang *whistleblower* sebagai pengkhianat yang melanggar norma loyalitas organisasi, sebagian lainnya memandang *whistleblower* sebagai pelindung heroik terhadap nilai-nilai kebenaran, bukan hanya loyalitas kepada organisasi (Rothschild dan Miethe, 1999). Pandangan yang bertentangan tersebut menyebabkan calon *whistleblower* mengalami dilema dalam menentukan sikap yang dapat mendistorsi minat *whistleblowing*. Oleh

karena itu penelitian ini hendak mengaplikasikan konsep *Theory of Planned Behavior* yang menjelaskan bahwa perilaku yang dilakukan individu timbul karena adanya niat yang melandasi perilaku tersebut, yang terbentuk oleh tiga faktor utama yaitu sikap terhadap perilaku, norma subyektif, dan persepsi kontrol atas perilaku. Ketiga faktor tersebut perlu diuji kembali dalam lingkungan yang berbeda, khususnya di Indonesia yang memiliki masyarakat dengan budaya kolektif, yaitu kehidupan sosial menjadi lebih dominan dalam keseharian dibandingkan dengan kehidupan pribadi. *Whistleblower system* akan menjadi lebih sulit diterapkan di Indonesia pada kondisi budaya seperti itu.

Beberapa penelitian sebelumnya telah mengaplikasikan teori ini dalam berbagai konteks seperti kepatuhan pajak (Bobek dan Hatfield, 2003; Hidayat dan Nugroho, 2010), perilaku akuntan publik (Buchan, 2005), keputusan etis manajer (Carpenter dan Reimers, 2005), perilaku *whistleblowing* oleh *chief financial officer* (Uddin dan Gillett, 2002), niat *whistleblowing* pada mahasiswa bisnis (Montesarchio, 2009), serta dalam pembuatan anggaran (Su dan Ni, 2013). Meskipun demikian, penelusuran pada sejumlah publikasi ilmiah menunjukkan bahwa penelitian ini masih jarang dilakukan pada perilaku auditor pemerintah. Auditor pemerintah adalah auditor pada instansi pemerintahan yang bertugas melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan berbagai unit organisasi sektor publik. Apabila auditor memiliki niat yang tinggi untuk mengungkapkan kecurangan yang terjadi, dan diaktualisasikan pada tindakan *whistleblowing*, maka hal tersebut diharapkan dapat mengurangi peluang terjadinya korupsi pada instansi pemerintah. Dengan demikian, topik penelitian ini penting dan menarik untuk diteliti kembali secara lebih mendalam dalam upaya untuk mencegah praktik penyimpangan dan kecurangan pada lembaga publik.

Berdasarkan uraian latar belakang tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh sikap terhadap perilaku (*attitude towards the behavior*), norma subyektif (*subjective norm*), dan persepsi kontrol atas perilaku (*perceived behavioral control*) pada niat dan perilaku untuk melakukan *whistleblowing*. Penting untuk memahami faktor-faktor yang mempengaruhi niat pegawai untuk melakukan tindakan *whistleblowing* agar organisasi dapat merancang kebijakan dan sistem *whistleblowing* yang efektif. Hasil penelitian ini diharapkan memberikan masukan bagi regulator dan

lembaga profesi untuk menetapkan regulasi terkait tindakan *whistleblowing*, serta menetapkan sistem penanganan pengaduan yang implementatif untuk mengurangi kemungkinan terjadinya korupsi.

2. Kerangka Teoritis Dan Pengembangan Hipotesis

2.1 Prosocial Organizational Behavior Theory

Brief dan Motowidlo (1986) mendefinisikan *prosocial organizational behavior* sebagai perilaku/tindakan yang dilakukan oleh anggota sebuah organisasi terhadap individu, kelompok, atau organisasi yang ditujukan untuk meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok, atau organisasi tersebut. Perilaku prososial (*prosocial behavior*) juga diartikan sebagai setiap perilaku sosial positif yang bertujuan untuk menguntungkan atau memberikan manfaat pada orang lain (Penner *et al.*, 2005). Perilaku prososial dapat dilatarbelakangi motif kepedulian pada diri sendiri dan mungkin pula merupakan perbuatan menolong yang dilakukan murni tanpa adanya keinginan untuk mengambil keuntungan atau meminta balasan.

Prosocial behavior menjadi teori yang mendukung terjadinya *whistleblowing*. Brief dan Motowidlo (1986) menyebutkan *whistleblowing* sebagai salah satu dari 13 bentuk *prosocial organizational behavior*. Hal tersebut sejalan dengan pendapat Dozier dan Miceli (1985) yang menyatakan bahwa tindakan *whistleblowing* dapat dipandang sebagai perilaku prososial karena perilaku tersebut memberikan manfaat bagi orang lain (atau organisasi) disamping juga bermanfaat bagi *whistleblower* itu sendiri. Perilaku prososial dapat digunakan untuk menjelaskan pembuatan keputusan etis individual yang terkait dengan niat melakukan *whistleblowing*. Miceli dan Near (1988) mengemukakan bahwa *whistleblower* melakukan pelaporan dugaan pelanggaran dalam upaya membantu korban dan memberikan manfaat bagi organisasi karena mereka yakin bahwa perbuatan pelanggaran tersebut tidak sesuai dengan nilai-nilai yang dianut oleh organisasi. Pada prinsipnya seorang *whistleblower* merupakan '*prosocial behaviour*' yang menekankan untuk membantu pihak lain dalam menyetatkan sebuah organisasi atau perusahaan.

2.2 Theory of Planned Behavior

Theory of Planned Behavior merupakan pengembangan *Theory of Reasoned Action*, dengan menambahkan konstruk yang belum ada dalam *Theory of Reasoned Action* yaitu persepsi kontrol atas

perilaku. Seseorang dapat bertindak berdasarkan niat hanya jika seseorang memiliki kontrol terhadap perilakunya (Ajzen, 1991). Konstruk ini ditambahkan untuk memahami keterbatasan yang dimiliki individu dalam melakukan perilaku tertentu. Dengan kata lain, niat seseorang untuk melakukan suatu perilaku tidak hanya ditentukan oleh sikap dan norma subjektif, tetapi juga persepsi individu terhadap kontrol perilaku dengan bersumber pada keyakinan terhadap kontrol tersebut.

Theory of Planned Behavior menjelaskan bahwa perilaku yang dilakukan oleh individu timbul karena adanya niat untuk berperilaku. Berdasarkan teori ini dapat diketahui bahwa niat terbentuk dari *attitude toward behavior*, *subjective norms*, dan *perceived behavioral control* yang dimiliki individu. Sikap terhadap perilaku (*attitude toward behavior*) merupakan evaluasi individu secara positif atau negatif terhadap benda, orang, institusi, kejadian, perilaku atau niat tertentu (Ajzen, 2005). Sikap individu terhadap suatu perilaku diperoleh dari keyakinan terhadap konsekuensi yang ditimbulkan perilaku tersebut. Apabila seseorang melakukan perilaku yang menghasilkan *outcome* positif, maka individu tersebut memiliki sikap positif, begitu juga sebaliknya.

Norma subjektif (*subjective norm*) merupakan faktor diluar individu yang menunjukkan persepsi seseorang tentang perilaku yang dilaksanakan. *Subjective norms* tidak hanya ditentukan *referent*, tetapi juga *motivation to comply*. Apabila individu yakin bahwa *referent* menyetujui dirinya melaksanakan suatu perilaku dan termotivasi mengikuti suatu perilaku, maka individu tersebut akan merasakan adanya tekanan sosial untuk melakukannya, begitu juga sebaliknya (Ajzen, 2005). Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control/PBC*), adalah persepsi atau kemampuan diri individu mengenai kontrol individu tersebut atas suatu perilaku. PBC ditentukan oleh pengalaman masa lalu individu atau dipengaruhi pengalaman dari orang lain. Individu akan melakukan suatu perilaku jika telah mengevaluasi perilaku tersebut secara positif, adanya tekanan sosial untuk melakukan perilaku, serta individu percaya dan memiliki kesempatan untuk melakukan suatu perilaku (Ajzen, 2005).

Niat untuk melakukan perilaku (*intention*), merupakan komponen diri individu yang mengacu pada keinginan untuk melakukan perilaku tertentu. Tingkah laku tidak hanya bergantung pada intensi seseorang, melainkan juga faktor lain seperti ketersediaan sumber dan kesempatan untuk menunjukkan tingkah laku tersebut (Ajzen, 2005). Niat terbentuk dari *attitude toward behavior*,

subjective norms, dan *perceived behavioral control* yang dimiliki individu terhadap suatu perilaku. Perilaku (*behavior*), merupakan tindakan nyata yang dilakukan seseorang berdasarkan niat yang ada (Jogiyanto, 2007). Secara umum, teori ini menyatakan bahwa semakin besar dukungan sikap dan norma subyektif berhubungan dengan perilaku, maka semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan perilaku. Semakin besar persepsi kontrol perilaku yang dirasakan, maka semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan perilaku yang dipertimbangkan (Ajzen, 1991 dalam Respati, 2010).

2.3 Kecurangan (*Fraud*)

SAS No.99 mendefinisikan kecurangan sebagai tindakan kesengajaan untuk menghasilkan salah saji material dalam laporan keuangan. Tuanakotta (2010) menjelaskan bahwa kecurangan pelaporan keuangan adalah suatu kesengajaan atau kecerobohan dalam melakukan sesuatu atau tidak melakukan sesuatu yang seharusnya dilakukan, yang menyebabkan laporan keuangan menjadi menyesatkan secara material.

PricewaterhouseCoopers (PWC, 2009) melaporkan bahwa sebesar 30% responden dari survei yang dilakukan menyatakan pernah mengalami kecurangan dalam 12 bulan terakhir. Dari tiga jenis kecurangan yang terjadi seperti kecurangan akuntansi, suap dan korupsi, serta penyelewengan aset, jenis kecurangan yang banyak terjadi adalah kecurangan akuntansi yang mengalami peningkatan hampir empat kali lipat. KPMG (2009) juga melaporkan bahwa 65% dari eksekutif yang disurvei menyebutkan bahwa kecurangan merupakan risiko yang sering terjadi pada perusahaan mereka. Meskipun kasus kecurangan sering terjadi, namun seringkali auditor internal maupun eksternal tidak mampu mengungkapkan kecurangan tersebut. Hasil survei *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2010) menunjukkan bahwa internal audit hanya mampu mendeteksi kecurangan sebanyak 13,7% kasus, sedangkan auditor eksternal hanya mampu mendeteksi 4,2% dari total kasus kecurangan yang dilaporkan. Mengingat sulitnya untuk mengungkapkan kecurangan yang terjadi, maka perilaku *whistleblowing* dianggap merupakan metode yang paling efektif untuk melaporkan kecurangan yang terjadi.

2.4 Whistleblowing

Whistleblowing merupakan pengungkapan informasi oleh anggota organisasi (atau mantan) yang dipandang sebagai praktik ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah dibawah kendala karyawan kepada orang-orang atau organisasi yang mungkin dapat mempengaruhi tindakan (Miceli *et al.*, 2008). Pentingnya keberadaan *whistleblowing* dalam mengungkapkan kecurangan atau skandal keuangan telah banyak terbukti di awal dekade abad kedua puluh satu (Dyck *et al.*, 2010). Efektifitas *whistleblowing* dalam mengungkapkan kecurangan laporan keuangan tidak hanya diakui oleh akuntan dan regulator di Amerika Serikat, namun juga di negara-negara lain (Patel, 2003; Miceli *et al.*, 2008). Adanya globalisasi perdagangan perusahaan sekuritas di bursa nasional juga telah memotivasi legislatif di berbagai negara untuk mengadopsi undang-undang yang dirancang untuk meningkatkan dan melindungi keberadaan *whistleblowing* (Lewis, 2008; Miceli *et al.*, 2008; Schmidt, 2009). Mengingat pentingnya peran *whistleblowing* dalam mengungkapkan kecurangan keuangan, maka pemahaman atas faktor-faktor yang mendasari niat untuk melaporkan kecurangan atau penyalahgunaan aset merupakan topik yang sangat penting (KPMG Forensik, 2008; Bame-Aldred *et al.*, 2007).

Keruntuhan Enron dan Arthur Andersen merupakan suatu fenomena yang disebabkan perilaku *whistleblowing*. Spreitzer dan Sonenshein (2004) menyatakan bahwa ketika karyawan menyadari adanya praktek ilegal dalam organisasi dan berani mengungkapkan hal ini kepada pihak berwenang, maka *whistleblowing* dianggap sebagai tindakan penyimpangan positif karena dilakukan dengan sengaja, dan berani keluar dari norma organisasi. Dalam literatur *whistleblowing*, terdapat perdebatan kontroversi mengenai faktor-faktor yang memotivasi individu untuk melakukan *whistleblowing*. Beberapa orang mungkin melihat *whistleblower* sebagai pemberani atau terhormat sementara yang lain menganggap *whistleblowing* sebagai perilaku tidak etis terhadap organisasi mereka (Gundlach *et al.*, 2003). Meskipun demikian, beberapa pihak menyatakan tindakan *whistleblowing* sebagai perilaku menyimpang yang menguntungkan organisasi dan masyarakat (Appelbaum *et al.*, 2007).

Istilah *whistleblowing* di Indonesia diidentikkan dengan perilaku seseorang yang melaporkan perbuatan yang berindikasi tindak pidana korupsi di organisasi tempat bekerja sehingga memiliki akses informasi memadai atas terjadinya indikasi tindak pidana korupsi tersebut. Sebenarnya

whistleblowing tidak hanya melaporkan masalah korupsi, tetapi juga skandal lain yang melanggar hukum dan menimbulkan kerugian/ancaman bagi masyarakat. Kasus *whistleblowing* yang populer di Indonesia adalah ketika maraknya pemberitaan yang menimpa Kepolisian RI terkait skandal makelar kasus. Selain itu juga penyampaian informasi suap dalam pemilihan Deputy Senior BI yang dilakukan oleh anggota dewan perwakilan rakyat. Peran kedua *whistleblower* tersebut sangat besar untuk melindungi negara dari kerugian yang lebih parah dan pelanggaran hukum yang terjadi.

2.5 Pengaruh Sikap terhadap Perilaku (Attitude towards the Behavior) pada Niat (Intention) untuk Melakukan Whistleblowing

Sikap terhadap perilaku merupakan sikap individu secara positif atau negatif terhadap benda, orang, institusi, kejadian, perilaku atau niat tertentu. Sikap individu terhadap suatu perilaku diperoleh dari keyakinan terhadap konsekuensi yang ditimbulkan oleh perilaku tersebut. Seseorang yang yakin bahwa sebuah tingkah laku dapat menghasilkan *outcome* yang positif, maka individu tersebut akan memiliki sikap yang positif, begitu juga sebaliknya. Carpenter dan Reimers (2005) menunjukkan bahwa seseorang cenderung melakukan *whistleblowing* jika mengetahui bahwa konsekuensi dari perilaku tersebut adalah dihargai. Sebaliknya, jika seseorang merasa bahwa perilaku tersebut berakibat hukuman maka sikap terhadap perilaku *whistleblowing* akan negatif.

Penelitian Park dan Blenkinsopp (2009) pada perilaku *whistleblowing* di Korea menyatakan bahwa *theory of planned behavior* mengasumsikan adanya keyakinan *whistleblowing* akan membentuk sikap terhadap perilaku. Hasil penelitian Uddin dan Gillet (2002; 2005) serta Carpenter dan Reimers (2005) menunjukkan bukti bahwa sikap terhadap perilaku berpengaruh positif terhadap intensi manajer untuk melakukan kecurangan. Selain itu, hasil penelitian Hays (2013) menyatakan bahwa sikap terhadap perilaku memiliki pengaruh kuat pada niat akuntan manajemen untuk melaporkan aktivitas kecurangan. Dengan demikian dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1. *Sikap terhadap perilaku berpengaruh pada niat untuk melakukan whistleblowing*

2.6 Pengaruh Norma Subyektif (Subjective Norm) pada Niat (Intention) untuk Melakukan Whistleblowing

Norma subyektif merupakan faktor diluar individu yang menunjukkan persepsi seseorang tentang perilaku yang dilaksanakan. Ajzen (1991) mendefinisikan norma subyektif sebagai tekanan yang dirasakan untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku. Bobek dan Hatfield (2003) menyatakan bahwa norma subyektif mengacu pada keyakinan seseorang bahwa individu/kelompok tertentu akan menyetujui atau menolak suatu perilaku yang dilakukan seseorang. Norma subyektif dapat membawa pengaruh yang kuat pada tujuan perilaku dari orang-orang yang peka terhadap pendapat orang lain yang sangat dihargai (Kreitner dan Kinicki, 2005). Hasil penelitian Uddin dan Gillet (2005) menunjukkan bahwa norma subyektif berpengaruh negatif pada intensi manajer dalam melakukan kecurangan, namun penelitian Carpenter dan Reimers (2005) menemukan bukti empiris bahwa norma-norma subyektif berpengaruh positif terhadap intensi manajer dalam melakukan kecurangan. Hasil yang mendukung dikemukakan oleh Hays (2013) menyatakan bahwa norma subyektif memiliki hubungan yang kuat dengan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Dengan demikian dirumuskan hipotesis berikut:

H2. *Norma subyektif berpengaruh pada niat untuk melakukan whistleblowing*

2.7 Pengaruh Persepsi Kontrol atas Perilaku (Perceived Behavioral Control) pada Niat untuk Melakukan Whistleblowing

Perceived Behavior Control merupakan persepsi individu mengenai kontrol yang dimiliki individu tersebut sehubungan dengan tingkah laku tertentu. *Perceived Behavior Control* merupakan keyakinan tentang ada atau tidaknya faktor-faktor yang memfasilitasi dan menghalangi individu melakukan suatu tindakan (Bobek dan Hatfield, 2003). Hasil penelitian Hays (2013) menyatakan bahwa persepsi kontrol atas perilaku memiliki hubungan kuat dengan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Meskipun demikian hasil penelitian tersebut tidak mendukung penelitian Carpenter dan Reimers (2005) yang menunjukkan bahwa kendali perilaku persepsian (*perceived behavior control*) tidak berpengaruh pada intensi manajer untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan. Mengacu pada teori yang digunakan, maka dirumuskan hipotesis berikut:

H3. *Persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh pada niat untuk whistleblowing*

2.8 Pengaruh Niat (Intention) untuk Melakukan Whistleblowing pada Perilaku Whistleblowing

Tujuan utama *theory of planned behavior* adalah untuk memprediksi dan menjelaskan perilaku individu (Ajzen, 1985). Menurut teori ini, yang menentukan individu untuk melakukan suatu perilaku adalah niat untuk melakukan (atau tidak melakukan). Mengingat perilaku *whistleblowing* jarang dilakukan, seringkali peneliti hanya meneliti motivasi *whistleblower*, daripada perilaku aktual *whistleblower* (Mesmer-Magnus dan Viswesvaran 2005; Patel, 2003). Menurut Ajzen (2001), niat berperan penting dalam menentukan tindakan manusia. Semakin kuat niat untuk melakukan perilaku, maka besar kemungkinan niat tersebut diaktualisasikan dalam bentuk perilaku. Berdasarkan uraian teori dan hasil penelitian yang mendukung, dirumuskan hipotesis berikut:

H4. *Niat (intention) untuk melakukan whistleblowing berpengaruh pada perilaku untuk melakukan whistleblowing*

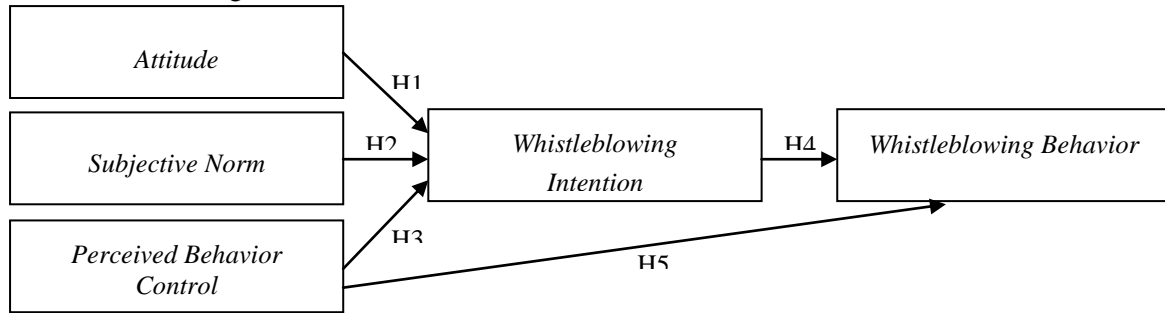
2.9 Pengaruh Persepsi Kontrol atas Perilaku (Perceived Behavioral Control) pada Perilaku Whistleblowing

Theory of Planned Behavior merupakan pengembangan dari *Theory of Reasoned Action*, dengan menambahkan konstruk persepsi kontrol atas perilaku. Konstruk ini ditambahkan untuk menegaskan bahwa niat seseorang untuk melakukan suatu perilaku tidak hanya ditentukan oleh sikap dan norma subjektif, tetapi juga persepsi individu terhadap kontrol perilaku. Persepsi kemampuan mengontrol perilaku adalah persepsi atau kemampuan diri individu mengenai untuk mengontrol suatu perilaku, salah satunya perilaku *whistleblowing*. Hasil penelitian Chang (1998) menunjukkan bahwa persepsi kontrol atas perilaku merupakan prediktor kuat dari perilaku seseorang. Berdasarkan tersebut, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H5. *Persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh pada perilaku whistleblowing*

Theory of Planned Behavior menyediakan kerangka berpikir yang sistematis sehingga mempermudah peneliti memahami faktor-faktor yang mempengaruhi niat dan perilaku untuk melakukan *whistleblowing*, ditunjukkan pada Gambar 3.2.

Gambar 3.2. Kerangka Penelitian



Sumber: hasil pemikiran peneliti (2014)

3. Metode Penelitian

Populasi penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja pada kantor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) untuk wilayah Propinsi Bali. Kedua instansi pemerintah tersebut telah menerapkan sistem pelaporan pelanggaran (*whistleblower system*). Para auditor BPK dan BPKP merupakan bagian dari aparatur negara yang diharapkan dapat mencegah dan mengungkapkan perilaku ilegal, tidak bermoral, dan tidak etis yang terjadi dalam lingkup pemerintah dalam upaya memperkuat penerapan praktik *good governance*.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh dengan menyebarkan kuisisioner kepada auditor yang bekerja pada kedua instansi tersebut. Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *sampling* jenuh yaitu metode pengambilan sampel yang mengambil semua anggota populasi untuk dijadikan sampel penelitian. Metode ini digunakan karena jumlah populasi auditor untuk masing-masing instansi kurang dari 100 orang.

Definisi operasional dan pengukuran variabel penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Sikap terhadap perilaku (*attitude toward behavior*) merupakan evaluasi individu secara positif atau negatif terhadap benda, orang, institusi, kejadian, perilaku atau niat tertentu. Variabel ini diukur menggunakan 5 item pernyataan yang diadopsi dari penelitian Hays (2013) dengan menggunakan skala Likert 7 poin.

- b. Norma subjektif (*subjective norm*) merupakan faktor diluar individu yang menunjukkan persepsi seseorang tentang perilaku yang dilaksanakan. Variabel ini diukur menggunakan 4 item pernyataan yang diadopsi dari penelitian Hays (2013) dengan menggunakan skala Likert 7 poin.
- c. Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control/PBC*) adalah persepsi atau kemampuan diri individu mengenai kontrol individu tersebut atas suatu perilaku. Variabel ini diukur menggunakan 4 item pernyataan yang diadopsi dari penelitian Hays (2013) dengan menggunakan skala Likert 7 poin.
- d. Niat untuk melakukan perilaku (*intention*), merupakan komponen diri individu yang mengacu pada keinginan untuk melakukan perilaku tertentu. Variabel ini diukur menggunakan 6 item pernyataan yang diadopsi dari penelitian Hays (2013) dengan menggunakan skala Likert 7 poin.
- e. Perilaku (*behavior*), merupakan tindakan nyata yang dilakukan seseorang berdasarkan niat yang ada. Variabel ini diukur menggunakan 3 item pernyataan yang diadopsi dari penelitian Hays (2013) dengan menggunakan skala Likert 7 poin.

Sesuai dengan model multidimensi dan berjenjang yang sedang dikembangkan dalam penelitian ini maka alat analisis data yang digunakan adalah *Structural Equation Model* (SEM) dari paket statistik AMOS versi 16. Penggunaan SEM memungkinkan peneliti untuk menguji hubungan antara variabel yang kompleks untuk memperoleh gambaran menyeluruh mengenai keseluruhan model (Ghozali, 2011).

4. Hasil Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode survei yaitu setiap instansi didatangi secara langsung dan diberikan kuisisioner sesuai dengan jumlah auditor yang ada pada masing-masing instansi. Setiap auditor diberikan waktu untuk mengisi kuisisioner paling lambat 40 hari dari tanggal pemberian kuisisioner tersebut. Kuisisioner yang disebarkan sebanyak 140 kuisisioner dan kuisisioner yang kembali sebanyak 125 kuisisioner, berarti tingkat pengembalian responden (*response rate*) sebesar 89,29%, serta semua kuisisioner yang kembali terisi secara lengkap sehingga jumlah kuisisioner yang dapat diolah lebih lanjut dalam penelitian ini adalah 125 kuisisioner atau sebesar 100%. Adapun rincian jumlah sampel dan tingkat pengembaliannya disajikan pada Tabel 4.1.

Tabel 4.1. Rincian Jumlah Sampel dan Tingkat Pengembalian

Aktivitas	Jumlah
Jumlah kuisisioner yang disebar	140
Kuisisioner yang tidak kembali	15
Kuisisioner yang dikembalikan	125
Tingkat pengembalian $(125/140) \times 100\%$	89,29%
Kuisisioner yang tidak lengkap	-
Jumlah kuisisioner yang dapat diolah	125

Sumber: Data primer (diolah)

Profil auditor dalam penelitian ini dikelompokkan berdasarkan jenis kelamin, pendidikan, dan masa kerja auditor. Auditor pria yang berpartisipasi sebagai responden sebesar 56,80%, sedangkan wanita sebesar 43,20%. Sebagian besar responden berlatarbelakang pendidikan S1 yaitu sebanyak 70,40%, berpendidikan S2 sebanyak 4,00%, dan D3 sebesar 25,60%. Berdasarkan masa kerja responden, sebesar 36,00% responden memiliki masa kerja <5 tahun, sebesar 40,80% memiliki masa kerja 5-10 tahun, dan sebesar 23,20% memiliki masa kerja > 10 tahun.

Hasil pengujian validitas dan reliabilitas instrumen menunjukkan bahwa instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah valid dan reliabel, yang ditunjukkan dengan nilai koefisien korelasi item-total variabel lebih besar dari 0,3 dan signifikansi lebih kecil dari 0,05. Hasil uji reliabilitas menunjukkan nilai *cronbach alpha* untuk semua variabel yang digunakan dalam penelitian ini lebih besar dari 0,70. Hasil pengujian validitas dan reliabilitas ditunjukkan pada Tabel 4.2 sebagai berikut.

Tabel 4.2. Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Variabel	Korelasi Korelasi Item- Total Variabel	<i>Cronbach Alpha</i>
<i>Attitude</i>	0,650-0,890	0,835
<i>Subjective Norm</i>	0,654-0,829	0,740
<i>Perceived Behavior Control</i>	0,804-0,906	0,862
<i>Whistleblowing Intention</i>	0,700-0,920	0,903
<i>Whistleblowing Behavior</i>	0,904-0,940	0,906

Tabel 4.3. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Mean	SD
<i>Attitude</i>	125	2,60	7,00	5,12	5,23
<i>Subjective Norm</i>	125	2,75	7,00	5,18	4,43
<i>Perceived Behavior Control</i>	125	2,75	7,00	5,17	4,59
<i>Whistleblowing Intention</i>	125	2,33	7,00	5,20	6,48
<i>Whistleblowing Behavior</i>	125	2,33	7,00	5,37	3,33

Tabel 4.3 menunjukkan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian, hasil jawaban responden penelitian dan interpretasi atas jawaban umum yang diberikan responden. Tabel tersebut

menyajikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian disajikan dalam tabel statistik deskriptif. Pada tabel tersebut disajikan nilai terendah, nilai tertinggi, nilai rata-rata, dan simpangan baku dari jawaban responden.

Tabel 4.4 berikut menunjukkan hasil pengujian pengaruh sikap terhadap perilaku (*attitude towards the behavior*), norma subyektif (*subjective norm*), dan persepsi kontrol atas perilaku (*perceived behavioral control*) pada niat melakukan *whistleblowing* (*whistleblowing intention*) dan melakukan *whistleblowing* (*whistleblowing behavior*).

Tabel 4.4. Hasil Uji Hipotesis

Variabel	Std Est	S.E	C.R	P	Ket
WI <--- Attitude	0.066	0.087	0.759	0.448	Ditolak
WI <--- Subjective Norm	0.152	0.171	0.887	0.375	Ditolak
WI <--- PBC	0.489	0.135	3.618	0.000	Diterima
WB <--- WI	0.973	0.165	5.889	0.000	Diterima
WB <--- PBC	0.239	0.104	2.285	0.022	Diterima
Kriteria Uji Kelayakan Model	Nilai	Ket			
Probability ($P > 0.05$)	0.111	Baik			
Chi-Square (Nilai yang kecil)	225.828	Baik			
GFI ($GFI \geq 0.90$)	0.860	Marginal			
CFI ($CFI \geq 0.90$)	0.985	Baik			
RMSEA ($RMSEA \leq 0.08$)	0.032	Baik			
AGFI ($AGFI \geq 0,9$)	0.824	Marginal			

Hasil pengujian hipotesis pertama nilai probabilitas sebesar 0.448 lebih besar dari tingkat signifikansi sebesar 0.05 yang berarti bahwa tidak menerima hipotesis pertama. Sikap untuk dilakukannya suatu perilaku tertentu berhubungan dengan keyakinan untuk melakukan perilaku yang akan mendorong ke arah konsekuensi dan penilaiannya terhadap konsekuensi tersebut (Ajzen dan Fishbein, 1975). Secara umum teori menyatakan bahwa seorang individu akan memiliki sikap positif terhadap perilaku apabila berhubungan dengan tujuan yang positif. Fenomena *whistleblowing* sendiri di Indonesia belum banyak dilakukan, apalagi pada lembaga publik. Hal ini dikarenakan mekanisme pelaporan dan perlindungan terhadap pelapor atau *whistleblower* belum sepenuhnya diatur dengan jelas dan tegas dengan produk perundang-undangan. Aturan main atau ketentuan sistem pelaporan juga belum memiliki ketegasan. Tidak adanya kepastian perlindungan hukum bagi *whistleblower* dan keluarganya menjadi dilema tersendiri karyawan merasa tidak perlu untuk mengungkapkan skandal kecurangan yang diketahuinya. Dengan demikian, sikap positif karyawan untuk mengungkapkan

kecurangan tidak akan mampu menumbuhkan niat (intensi) karyawan untuk melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Uddin dan Gillet (2002; 2005), Carpenter dan Reimers (2005), dan Hays (2013) yang menyatakan bahwa sikap terhadap perilaku berpengaruh positif terhadap intensi manajer untuk melakukan kecurangan, serta niat akuntan manajemen untuk melaporkan aktivitas kecurangan.

Hasil pengujian bukti empiris untuk hipotesis kedua memiliki nilai probabilitas sebesar 0.375 lebih besar dari tingkat signifikansi sebesar 0.05 sehingga hasil pengujian ini tidak menerima hipotesis kedua. Temuan ini tidak mendukung hasil penelitian Uddin dan Gillet (2005), Carpenter dan Reimers (2005), serta Hays (2013) yang menyatakan bahwa norma subyektif memiliki hubungan yang kuat dengan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Meskipun beberapa lembaga publik di Indonesia telah memiliki sistem penanganan pengaduan (*whistleblower system*), sistem ini belum sepenuhnya berlaku secara efektif. Indonesia memiliki masyarakat dengan budaya kolektif, yaitu kehidupan sosial menjadi lebih dominan dalam keseharian dibandingkan dengan kehidupan pribadi. Selain itu budaya kerja berbasis kolegialisme dalam birokrasi telah menjadi acuan utama dalam setiap kerja pegawai di instansi-instansi pemerintahan sehingga bila terjadi kesalahan atau manipulasi dalam birokrasi akan jarang yang terekspose oleh media massa. Dengan demikian, adanya dukungan dari pimpinan, rekan sejawat maupun bawahan tidak dapat menumbuhkan niat karyawan untuk melakukan *whistleblowing*.

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh pada niat untuk *whistleblowing*. Hasil pengujian menunjukkan bahwa hipotesis ketiga diterima karena memiliki nilai probabilitas sebesar 0.000. Persepsi kontrol atas perilaku yang dirasakan berkenaan dengan perasaan mudah atau sulit melakukan perilaku. Seorang karyawan akan melakukan tindakan *whistleblowing* didasarkan pada sumber dan kesempatan yang dimiliki, serta seberapa besar kemampuan yang dimiliki untuk menghadapi rintangan dan halangan tersebut. Semakin besar kendali perilaku yang dirasakan maka semakin kuat intensi karyawan untuk melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Hays (2013), namun tidak konsisten dengan hasil penelitian Carpenter dan Reimers (2005) yang menunjukkan bahwa kendali perilaku persepsian (*perceived behavior control*) tidak berpengaruh pada intensi manajer untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan.

Hasil pengujian atas variabel niat (*intention*) untuk melakukan *whistleblowing* pada perilaku untuk melakukan *whistleblowing* memiliki nilai probabilitas sebesar 0,000 sehingga dapat dikatakan menerima hipotesis keempat. Menurut teori ini, keputusan individu untuk melakukan suatu perilaku ditentukan oleh niat untuk melakukan. Niat berperan penting dalam menentukan tindakan manusia. Dengan demikian semakin kuat niat karyawan untuk melakukan perilaku *whistleblowing* maka besar kemungkinan niat tersebut diaktualisasikan dalam bentuk perilaku.

Hasil pengujian atas hipotesis kelima memiliki nilai probabilitas sebesar 0.022 yang berarti bahwa persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh secara langsung pada perilaku *whistleblowing*. Konstruk ini menegaskan bahwa niat seseorang untuk melakukan suatu perilaku tidak hanya ditentukan oleh sikap dan norma subjektif, tetapi juga persepsi individu terhadap kontrol perilaku. Hasil penelitian Chang (1998) menunjukkan bahwa persepsi kontrol atas perilaku merupakan prediktor kuat dari perilaku seseorang. Persepsi kemampuan mengontrol perilaku adalah persepsi atau kemampuan diri individu mengenai untuk mengontrol suatu perilaku, salah satunya perilaku *whistleblowing*. Dengan demikian apabila seorang karyawan memiliki persepsi kontrol atas perilaku untuk melakukan *whistleblowing* yang kuat, hal tersebut tidak sekedar ditunjukkan melalui niat atau intensi tetapi sudah dalam bentuk nyata yaitu perilaku untuk mengungkapkan kecurangan tersebut. Dapat disimpulkan bahwa hasil pengujian ini mendukung hipotesis kelima.

5. Penutup

Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan, secara umum sikap terhadap perilaku (*attitude towards the behavior*), norma subyektif (*subjective norm*), dan persepsi kontrol atas perilaku (*perceived behavioral control*) mendukung teori yang ada. Meskipun variabel sikap terhadap perilaku dan norma subyektif tidak berpengaruh pada niat (intensi) karyawan untuk melakukan *whistleblowing*, namun variabel persepsi kontrol atas perilaku memberikan hasil yang mendukung hipotesis yang telah dirumuskan. Hasil pengujian atas variabel niat (*intention*) untuk melakukan *whistleblowing* pada perilaku *whistleblowing* mendukung teori yang ada. Selain itu, hasil pengujian

atas hipotesis kelima juga menunjukkan bahwa persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh secara langsung pada perilaku *whistleblowing*.

Penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi bagi pihak-pihak yang berkepentingan seperti regulator dan pengelola sistem pelaporan pelanggaran (*whistleblowing systems*) untuk mempertimbangkan berbagai faktor yang mempengaruhi niat dan perilaku auditor untuk melakukan *whistleblowing* sehingga diharapkan akan dapat meningkatkan efektivitas pelaksanaan sistem pelaporan pelanggaran sebagai bagian dari sistem pengendalian internal dalam upaya mencegah penyimpangan dan kecurangan, memperkuat praktik penerapan *good governance*, dan meningkatkan jaminan perlindungan hukum bagi para *whistleblower*.

Penelitian yang dilakukan ini tidak dapat terlepas dari beberapa keterbatasan. Berikut merupakan beberapa keterbatasan dan saran-saran yang dapat diberikan sebagai berikut:

a. Penelitian ini memiliki keterbatasan yang melekat dikarenakan penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh melalui kuisioner, yaitu kemungkinan terjadi perbedaan persepsi antara peneliti dan responden karena responden dan peneliti tidak dapat saling mengklarifikasi pertanyaan atau pernyataan. Oleh karena itu penelitian tentunya menjadi lebih representatif apabila mengkombinasikan dengan metode wawancara sehingga persepsi responden atas pertanyaan atau pernyataan dapat diketahui secara mendalam.

b. Penelitian ini hanya menggunakan sampel auditor pemerintah yang bekerja pada dua instansi sehingga hasil dan kesimpulan penelitian ini tidak dapat digeneralisasi untuk seluruh auditor pemerintah di Indonesia. Penelitian selanjutnya diharapkan memperluas wilayah cakupan sampel yang sehingga diperoleh hasil penelitian dengan tingkat generalisasi yang lebih tinggi.

c. Perilaku *whistleblowing* merupakan fenomena yang kompleks yang melibatkan berbagai faktor. Penelitian ini hanya menggunakan faktor individual yang mempengaruhi niat dan perilaku auditor untuk melakukan *whistleblowing*. Peneliti selanjutnya disarankan untuk mempertimbangkan penggunaan faktor lain seperti organisasional, situasional, maupun demografis yang juga berperan dalam pengungkapan kecurangan pada lembaga publik.

Daftar Pustaka

- Association of Certified Fraud Examiners. 2010. *Report to the Nation*. Retrieved from <http://www.acfe.com/>.
- Appelbaum, S. H., Iaconi, G. D., dan Matousek, A. 2007. Positive and negative deviant workplace behaviors: causes, impacts, and solutions. *Corporate Governance*, Vol. 7, No.5, pp. 586-599.
- Ajzen, Icek. 1985. *From intentions to actions: a theory of planned behavior*, in j. kuhland and j. beckman (eds.), *action-control: from cognitions to behavior* (Springer, Heldeberg), pp. 11–39.
- Ajzen, Icek. 1991. The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. Vol. 50, No. 2, pp. 179-211.
- Ajzen, Icek. 2001. Nature and operation of attitude. *Annual Review of Psychology*. Vol. 52, pp. 27–58.
- Ajzen, Icek. 2005. Laws of human behavior: symmetry, compatibility, and attitude behavior correspondence. in a. Beauducel, B. Biehl, M. Bosniak, W. Conrad, G. Schonberger, & D. Wagener (Eds.), *Multivariate Research Strategies* (pp. 3-19). Aachen, Germany: Shaker Verlag.
- Ajzen Icek., dan Martin Fishbein. 1980. *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior*. Prentice-Hall, NJ.
- Bame-Aldred, C., Sweeney, J. T., dan Seifert, D. 2007. An examination of the effectiveness of Sarbanes-Oxley whistleblower protection. *Journal of Forensic Accounting*. Vol. 8, pp. 105–118.
- Bobek, Donna D., dan Hatfield, Richard. C. 2003. An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 15, pp. 13-38.
- Buchan, H. F. 2005. Ethical decision making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*. Vol. 61, No. 2, pp. 165-181.
- Brennan, N dan J. Kelly, 2007. A study ow whistle-blowing among trainee auditors. *The British Accounting Review*. Vol. 39, No. 1, pp. 61-87.
- Carpenter, Tina. D., dan Reimers, Jane. L. 2005. Unethical and fraudulent financial reporting: applying the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*. Vol. 60, No. 2, pp. 115-129.
- Chang, M. K. 1998. Predicting unethical behavior: A comparison of the theory of reasoned action and the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*. Vol. 17, No. 16, pp. 1825-1834.
- Dyck, Alexander, Morse, Adair, dan Zingales, Luigi. 2010. Who blows the whistle on corporate fraud?. *The Journal of Finance*. 6 (December), pp. 2213–2253.
- Fishbein, M., dan Ajzen, Icek. 1975. *Belief, Attitude, Intention and Behavior: an Introduction to Theory and Research*. Reading, MA: Addison-Wesley
- Gundlach, M. J., Douglas, S. C., dan Martinko, M. J. 2003. The decision to blow the whistle: A social information processing framework. *Academy of Management. The Academy of Management Review*. Vol. 28, No. 1, pp. 107-123.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Universitas Diponegoro
- Hays, Jerry B. 2013. An Investigation of the motivation management accountants to report fraudulent accounting activity: applying the theory of planned behavior. *Dissertation*. Nova Southeastern University. www.proquest.com.
- Hidayat, Widi dan Nugroho, Argo Adhi. 2010. Studi empiris theory of planned behavior dan pengaruh kewajiban moral pada perilaku ketidakpatuhan pajak wajib pajak orang pribadi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 12, No. 2, pp 82-93.
- Jogiyanto. 2007. *Konsep dan Aplikasi Structural Equation Modeling Berbasis Varian dalam Penelitian Bisnis*. Yogyakarta:UPP STIM YKPN.
- Kaplan, Steven, Pany, Kurt, Samuels, Janet, dan Zhang, Jian. 2009. An examination of the association between gender and reporting intentions for fraudulent financial reporting. *Journal of Business Ethics*. Vo. 87, No. 1, pp. 15–30.
- KPMG. 2009. *Fraud Survey 2009*. Retrieved from <http://www.kpmg.com/ZA/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Risk-Compliance/Pages/Fraud-Survey-2009.aspx>.
- KPMG Forensic. 2008. *Integrity Survey 2008–2009*. New York, NY: KPMG LLP.
- Lewis, D. 2008. Ten years of public interest disclosures in the U.K: Are whistleblowers adequately protected? *Journal of Business Ethics*. Vol. 82, pp. 497–507.
- Miceli, M. P., Near, J. P., dan Dworkin, T. M. 2008. *Whistle-blowing in organizations*. New York: Routledge.
- Mesmer-Magnus, J. R., dan Viswesvaran, C. 2005. Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*, Vol. 62, No. 3, pp. 277–297.
- Montesarchio, Cathilee E. 2009. Faktor influencing the unethical behaviora; intention of college business students: theory of planned behavior. *Dissertation*. Lynn University. www.proquest.com
- Park, H., dan Blenkinsopp, J. 2009. Whistleblowing as planned behavior-A survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*. Vol. 85, No. 4, pp. 545-556.
- Patel, C. 2003. Some cross-cultural evidence on whistle-blowing as an internal control mechanism. *Journal of International Accounting Research*. Vol. 2, pp. 69–96.

PricewaterhouseCoopers. 2009. Global Economic Crime Survey. Retrieved from <http://www.pwc.com/gx/en/economic-crime-survey>.

Seifert, Deborah Lynn. 2006. The influence of organizational justice on the perceived likelihood of whistle blowing. *Dissertation*. Washington State University. www.proquest.com.

Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., dan Thornton, J. M. 2010. The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 35, pp. 707–717.

Schmidt, M. 2009. “Whistle Blowing” regulation and accounting standards enforcement in Germany and Europe—An economic perspective. *International Review of Law and Economics*. Vol. 25, pp. 143–168.

Spreitzer, G. M., dan Sonenshein, S. 2004. Toward the construct definition of positive deviance. *The American Behavioral Scientist*. Vol. 47, No. 6, pp. 828-847.

Su, Chin-Chun dan Ni, Feng-Yu. 2013. Budgetary participation and slack on the theory of planned behavior. *International Journal of Organizational Innovation*. Vol. 5, No. 4. pp 91-99.

Taylor, Eileen. Z., dan Curtis, Mary. B. 2010. An examination of the layers of workplace influences in ethical judgements: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*. Vol. 93, pp. 21–37.

Transparency International, 2015. Corruption Perceptions Index 2015. www.transparency.org/cpi2015/results diunduh tanggal 5 Juni 2015.

Tuanakotta, Theodor M. 2010. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Edisi 2. Jakarta: Salemba Empat.

Uddin, Nancy, dan Gillett, Peter. R. 2002. The effects of moral reasoning and self-monitoring on CFO intentions to report fraudulently on financial statements. *Journal of Business Ethics*. Vol. 40, No. (1), pp. 15-32.

Xu, Yin. dan Ziegenfuss, Douglas. E. 2008, Reward Systems, Moral Reasoning, and Internal Auditors’ Whistle-Blowing Wrongdoing Behavior, *Journal Business Psychology*. Vol 22, No. 4, pp. 323-331.

Zyglidopoulos, Stelios dan Fleming, Peter. 2008. Ethical distance in corrupt firms: How do innocent bystanders become guilty perpetrators? *Journal of Business Ethics*. Vol. 78, pp. 265-274.

<http://denpasar.bpk.go.id/>
<http://www.bpkp.go.id/>
<http://www.kompasiana.com>
<http://www.transparency.org/gcb2013>

Lampiran 1

Gambar 1. Model Struktural Penelitian

