

PENGUJIAN KEEFEKTIFAN JALUR PELAPORAN PADA STRUCTURAL MODEL DAN REWARD MODEL DALAM MENDORONG WHISTLEBLOWING: PENDEKATAN EKSPERIMEN

Caesar Marga Putri

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

Abstract

The purpose of this research is to examine empirically the whistleblowing model effectiveness to encourage people in reporting wrongdoing or fraud. Based on Path-Goal theory, the leader's job is to assist subordinates in attaining their goals and to provide direction or support needed to ensure that their goals are compatible with the goals of the group or organization. Therefore individual's intention to report fraudulent act is greater if there is a clear structure for achieving goal and reducing threats. Individual's need for security that is stated in Maslow's hierarchy theory encourages organization to provide an anonymous reporting channel. Reinforcement theory also encourages individual's intention for whistleblowing because organization provide reward.

This study is designed using experiment method, with 55 participants from two universities. The result shows that anonymous channel under structural model is more effective than non-anonymous channel. As predicted before, non-anonymous channel in the reward model is more effective than anonymous channel.

Key Words: Jalur pelaporan, *structural*, *reward*, *whistleblowing intention*.

1. PENDAHULUAN

Pentingnya *whistleblowing* untuk mendeteksi dan mengungkap *wrongdoing* yang terjadi di dalam sebuah organisasi telah diakui oleh banyak regulator yang ada diseluruh dunia. *Whistleblowing* adalah usaha untuk mencapai sebuah tujuan ekonomik dan sosial, sehingga pelakunya mengharapkan dukungan oleh berbagai pihak agar tujuan tersebut tercapai. Namun kenyataan yang sering terjadi adalah mereka akan mendapat banyak ancaman. Elliston (1982) menyatakan bahwa sebagai karyawan mereka memiliki sedikit hak dan akan ditolak oleh lebih banyak karyawan lain. Retaliasi merupakan salah satu akibat buruk dari *whistleblowing*. Penelitian terkait retaliasi yang akan diterima oleh karyawan yang melakukan *whistleblowing* telah banyak dilakukan seperti Liyanarachichi dan Newdick, 2009; Arnold and Ponemon, 1991; Elliston dan Coulson, 1982. Akibatnya orang akan ragu

untuk melakukannya di area publik dan sebaliknya mereka akan melakukannya dibalik selubung kerahasiaan (Elliston, 1982).

Melihat pentingnya *whistleblowing* tersebut maka diperlukan cara untuk mendorong keefektifannya untuk mengungkap *wrongdoing* yang terjadi dalam organisasi. *Sarbanes-Oxley Act 2002, Section 301 & 806*, dirancang secara khusus untuk mendorong *whistleblowing* dan menyediakan perlindungan dari retaliasi bagi karyawan yang mengungkapkan hal-hal yang tidak jelas atas masalah akuntansi dan audit. *Section 301 & 806* meminta komite audit dari direksi perusahaan yang telah *go public* untuk memasang jalur pelaporan *anonymous* untuk menolak dan mendeteksi kecurangan akuntansi dan kelemahan pengendalian. Keberadaan jalur pelaporan *anonymous* tersebut akan mengurangi kos pelaporan (Kaplan dan Slutz, 2007; Ayers dan Kaplan, 2005; Near et al., 2004; Near dan Miceli, 1995). Regulasi ini sangat diperlukan karena kenyataan yang ada menunjukkan bahwa kasus-kasus kecurangan besar diungkap oleh karyawan ataupun media, bukan oleh auditor sebagai pihak yang memiliki wewenang untuk mengungkap kecurangan-kecurangan. Hal ini dibuktikan oleh peneliti Dyck et al. (2007) yang menunjukkan bukti bahwa media (termasuk publikasi akademik) menyumbang 23,5% dan karyawan 16,8%.

Penelitian Kaplan et al. (2009) menguji keefektifan jalur pelaporan secara *anonymous* untuk mendorong individu melaporkan kecurangan telah terbukti pada kondisi *structural model*¹. Dari penelitian Kaplan et al. (2009) tersebut masih bisa dimungkinkan untuk diteliti apakah jalur pelaporan *anonymous* tersebut masih efektif mendorong individu melaporkan *wrongdoing* apabila berada dalam kondisi model kebijakan perusahaan yang berbeda, misalnya dalam kondisi *reward model*. Berdasarkan *reinforcement theory*, perilaku seseorang akan digerakkan oleh kebutuhan untuk memperoleh *reward*. Pengaruh *reward*

¹*Structural model* menyediakan jalur pelaporan yang sah dan langsung dari karyawan ke dewan direksi (Moberly, 2006)

*model*² dalam mendorong individu melaporkan *wrongdoing* telah dibuktikan oleh Xu dan Ziegenfuss (2008). Penelitiannya memberikan bukti bahwa auditor internal memiliki kecenderungan yang besar untuk melaporkan *wrongdoing* ke otoritas yang lebih tinggi apabila insentif diberikan..

Beberapa penelitian terkait faktor-faktor yang mempengaruhi *whistleblowing* banyak dilakukan di dalam konteks audit (Taylor dan Curtis, 2010; Taylor dan Curtis, 2009; Xu dan Ziegenfuss, 2008; Brennan dan Kelly, 2007; Seifert, 2006; Mismar-Magnus dan Viswesvaran, 2005) dan masih sedikit penelitian *whistleblowing* di bidang akuntansi manajemen (Seifert et al., 2010; Kaplan et al., 2009; Loeb dan Cory, 1989). Padahal *whistleblowing* bisa dipandang dari dua sisi, dari sisi auditor dan dari sisi akuntan atau akuntan manajemen. Auditor internal memiliki peran pekerjaan sebagai pihak yang mencari dan mengungkap ketidakberesan pelaporan keuangan. Sedangkan akuntan dan akuntan manajemen sebagai pihak yang memiliki posisi untuk mengobservasi, berpartisipasi atau memiliki pengetahuan dalam kecurangan laporan keuangan (Seifert et al. 2010). Para akuntan manajemen memiliki kewajiban pada organisasi yang mereka layani, profesi mereka, publik dan diri mereka sendiri (Chiasson et al., 1995). *Institute of Management Accountants* (IMA), dalam standar kode etikanya bagi para akuntan manajemen, menyatakan bahwa: akuntan manajemen memiliki tanggung jawab untuk menahan diri dari pengungkapan informasi rahasia, mengkonfirmasi informasi yang tidak baik, dan mengungkap seluruh informasi yang relevan. Oleh karena itu, bila seorang akuntan manajemen dihadapkan pada penyimpangan, aturan kode etik IMA menyatakan bahwa akuntan manajemen tersebut memiliki tanggung jawab untuk mengkomunikasikan informasi penyimpangan tersebut. Tanggung jawab mengkomunikasikan informasi yang tidak baik ini bisa dipahami sebagai tanggung jawab akuntan manajemen untuk berperilaku sebagai seorang *whistleblower* (Chiasson et al., 1995).

²*Reward model* adalah suatu mekanisme dimana sebuah organisasi akan menerapkan skema penghargaan bagi individu yang melakukan tindakan yang sejalan dengan tujuan organisasi.

Penelitian ini ingin menguji jalur pelaporan dan kondisi model kebijakan organisasi yang dianggap lebih efektif untuk mendorong karyawan melakukan *whistleblowing* di konteks akuntansi manajemen. Hasil penelitian ini diharapkan mampu membuktikan secara empiris keefektifan model *whistleblowing* dalam mendorong individu melaporkan *wrongdoing*.

2. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 *Whistleblowing*

Near dan Miceli (1985) mendefinisikan *Whistleblowing* sebagai berikut:

The disclosure by organization members (former or current) of illegal, immoral or illegitimate practices under the control of their employers, to persons or organizations that may be able to effect action.

Seifert (2006) memperjelas definisi diatas dengan mendefinisikan *illegal act* sebagai suatu kejahatan yang bisa dihukum menurut undang-undang, *immoral act* sebagai sesuatu tindakan yang menurut *whistleblower* dipersepsikan salah/menyalahi aturan dan *illegitimate practice* sebagai tindakan yang diinterpretasikan oleh *whistleblower* diluar otoritas organisasi.

Near dan Miceli (1985) defines *Whistleblowing* as follows:

The disclosure by organization members (former or current) of illegal, immoral or illegitimate practices under the control of their employers, to persons or organizations that may be able to effect action.

Whistleblowing akan sukses bila didukung oleh sarana komunikasi yang mampu mempertimbangkan *audience*, tujuan, bahasa dan *tone* dari *wrongdoing* (King, 1999). Menurut Miceli dan Near (1985) *whistleblowing* bisa dilakukan secara internal dan eksternal. Dari dua sumber pelaporan internal dan eksternal tersebut, ada beberapa keuntungan yang didapatkan bila *whistleblowing* dilakukan secara internal. Masalah dalam organisasi tersebut masih bisa diselesaikan secara internal sebelum skandal secara penuh diungkap diluar. Selain itu pengungkapan internal akan menciptakan atmosfer etis dalam organisasi dimana karyawan didorong untuk melaporkan perilaku yang tidak etis (Barnnet et al., 1993).

Whistleblowing adalah usaha untuk mencapai sebuah tujuan ekonomik dan sosial, sehingga pelakunya mengharapkan dukungan oleh berbagai pihak agar tujuan tersebut

tercapai. Namun kenyataan yang sering terjadi adalah mereka akan mendapat banyak ancaman seperti retaliasi (Liyanarachichi dan Newdick, 2009; Arnold and Ponemon, 1991; Elliston, 1982; Elliston dan Coulson, 1982).

2.2 Whistleblowing dan Anonymity

Sarbanes-Oxley Act 2002 meminta komite audit dari direksi perusahaan yang telah go public untuk memasang jalur pelaporan *anonymous* untuk menolak dan mendeteksi kecurangan akuntansi dan kelemahan pengendalian. Persyaratan *Sarbanes-Oxley Act* 2002 atas sebuah jalur pelaporan *anonymous* untuk melaporkan ketidakjelasan masalah akuntansi telah konsisten dengan temuan penelitian-penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Schultz et al. (1993) dan Schultz dan Hook (1998).

Keberadaan jalur pelaporan *anonymous* ini akan mengurangi kos pelaporan (Kaplan dan Scultz, 2007; Ayers dan Kaplan, 2005; Near et al., 2004; Near dan Miceli, 1995). Hal ini dikarenakan kerahasiaan identitas pelapor akan mengurangi tingkat retaliasi yang akan diterima.

2.3 Anonymity dan Structural Model

Moberly (2006) menyatakan bahwa *structural model* didasarkan atas asumsi bahwa perusahaan membangun jalur internal yang visibel, bersungguh-sungguh dan formal dalam mengungkap *wrongdoing*. *Structural model* menyediakan jalur pelaporan yang langsung dan terlegitimasi dari karyawan kepada dewan direksi. Jalur langsung ke dewan direksi akan mendorong *whistleblowing* yang efektif karena menghindari adanya pemblokiran dan penyaringan informasi oleh eksekutif perusahaan (Moberly, 2006).

Menurut *path-goal theory*, tugas pimpinan adalah membantu pengikutnya mencapai tujuan dan mengarahkan atau memberikan dukungan sesuai kebutuhan untuk memastikan bahwa tujuan mereka sejalan dengan tujuan kelompok atau organisasi. Istilah jalur dalam teori ini berasal dari keyakinan bahwa pemimpin yang efektif akan menjelaskan sebuah jalur

(*path*) untuk membantu pengikutnya melangkah dari posisi mereka sekarang menuju pada tujuan kerja yang ingin mereka capai dan membuat perjalanan sepanjang jalur tersebut lebih mudah dengan berkurangnya hambatan-hambatan yang ada.

Namun pada kenyataannya *structural model* ini tidak efektif untuk mendorong *whistleblowing* karena individu akan takut dengan adanya retaliasi yang mungkin akan diterima bila melaporkan *wrongdoing*. Menurut teori motivasi *Maslow's hierarchy of need theory*, salah satu kebutuhan manusia adalah kebutuhan keamanan (*safety needs*). *Safety needs* mengacu pada kebutuhan seseorang akan keamanan dan perlindungan dari kejahatan fisik dan emosional, serta jaminan bahwa kebutuhan fisik harus terpenuhi. Oleh karena itu adanya jalur pelaporan *anonymous* akan memenuhi salah satu kebutuhan individu akan rasa aman. Oleh karena itu perlu diciptakan jalur pelaporan dimana karyawan dapat melaporkan *wrongdoing* tanpa rasa takut. *Sarbanes-Oxley* mesyaratkan penyediaan jalur pelaporan *anonymous* yang akan mendorong karyawan memberikan informasi tanpa ada rasa takut. Dengan adanya jalur pelaporan secara *anonymous* maka individu akan lebih nyaman dan aman karena identitas mereka terlindungi.

Menurut Kaplan et al. (2009) keefektifan jalur pelaporan secara *anonymous* tergantung pada (1) tingkat dimana karyawan menemukan kecurangan atau petunjuk-petunjuk kecurangan (2) keinginan karyawan untuk melaporkan temuannya ke penerima yang tepat. Menurut mereka jalur pelaporan secara *anonymous* mungkin akan menjadi sebuah mekanisme yang paling efektif untuk mendeteksi lebih dini kecurangan dibanding yang lainnya dan mungkin secara potensial membantu untuk mencegah atau membatasi kecurangan dimasa yang akan datang. Dalam penelitian Kaplan et al. (2009) tersebut, *structural model* yang diajukan untuk melaporkan dibagi menjadi dua pelaporan, melalui *hotline* yang disediakan secara internal perusahaan dengan tingkat kemanan procedural yang lemah dan jalur eksternal, melalui pihak ketiga di luar perusahaan dengan kemanan prosedural yang

kuat. Kedua jalur yang disediakan tersebut bersifat *anonymous*. Sampel yang digunakan dalam studi eksperimen penelitian tersebut adalah mahasiswa pascasarjana. Hasilnya menunjukkan bahwa niat responden untuk melaporkan tindakan kecurangan lebih besar melalui jalur pelaporan yang disediakan secara internal.

Seifert et al. (2010) juga menguji keefektifan jalur pelaporan *anonymous* dalam kondisi *structural model*. Fokus penelitian mereka terletak pada kebijakan perusahaan dan perilaku manajemen yang mungkin akan mempengaruhi keputusan karyawan untuk mengungkap kecurangan laporan keuangan. Penelitian yang mereka lakukan memasukkan teori keadilan prosedural untuk mendesain kebijakan dan prosedur *whistleblowing*.

Ha1: Di dalam kondisi *structural model*, jalur pelaporan *anonymous* akan lebih efektif untuk melaporkan *wrongdoing* dibanding jalur pelaporan *non-anonymous*.

2.4 Anonymity dan Reward Model

Menurut *reinforcement theory*, orang termotivasi untuk melakukan perilaku tertentu karena dikaitkan dengan adanya penghargaan yang pernah ada atas perilaku tersebut. *Reinforcement theory* didasarkan atas premis bahwa perilaku manusia digerakkan oleh kebutuhan untuk memperoleh *reward* dan mengeliminasi sesuatu yang tidak disukai (Klingle, 1996). Motivasi dan insentif merupakan dua dari tujuh komponen yang digunakan untuk memformulasikan sistem pengendalian manajemen. Lima komponen yang lain adalah strategi, *corporate governance*, *responsibility accounting*, ukuran-ukuran kinerja dan *directions*. Tantangan terbesar bagi organisasi adalah bagaimana memotivasi karyawan untuk melakukan hal terbaik agar tercapai tujuan organisasi (Hoque, 2003). Bukti menunjukkan bahwa auditor internal memiliki kecenderungan yang lebih besar untuk melaporkan *wrongdoing* ke otoritas yang lebih besar ketika insentif diberikan (Xu dan Ziegenfuss, 2008).

Near dan Miceli (1985) menyatakan bahwa ketika *wrongdoing* secara konsisten diikuti dengan perlawanan dan reaksi manajemen yang positif maka *wrongdoing* tersebut akan berlaku sebagai stimulus untuk tindakan. *Reward model* menyediakan pembayaran moneter yang efektif untuk *whistleblowing* dan bukti menunjukkan bahwa insentif efektif dalam memotivasi pengungkapan *wrongdoing* (Dworkin, 2007 dan Dyck et al., 2007). Hal ini mengindikasikan bahwa *reward model* akan memperbaiki deteksi *wrongdoing* dan kecurangan.

Ponemon (1994) dalam Kaplan et al. (2009) telah mengangkat isu tentang pengaruh signifikan penghargaan moneter atau kontrak pekerja jangka panjang sebagai sebuah insentif untuk melaporkan *wrongdoing* organisasional guna menghilangkan konsekuensi negatif dari retaliasi pada *whistleblower*. Sehingga *whistleblower* tidak akan menyembunyikan identitas dirinya apabila ingin mendapatkan penghargaan yang diberikan atas pelaporan tindak kecurangan (Seifert et al., 2010). *Reward model* seolah-olah merubah paradigma bahwa jalur pelaporan *anonymous* dalam *structural model* seperti yang disyaratkan dalam *Sarbanes-Oxley* adalah jalur paling efektif untuk mendorong seseorang melakukan *whistleblowing*.

Berdasarkan penelitian-penelitian diatas maka dalam kondisi *reward model*, individu akan lebih berani menunjukkan identitasnya karena termotivasi untuk mendapatkan penghargaan. Oleh karena itu hipotesis kedua dirumuskan:

Ha2: Di dalam kondisi *reward model*, jalur pelaporan *non-anonymous* akan lebih efektif untuk melaporkan *wrongdoing* dibanding jalur pelaporan *anonymous*.

Dari teori dan hipotesis yang diuraikan dalam poin 2.3 dan 2.4 diatas maka hipotesis nol bisa dirumuskan untuk melihat apakah salah satu dari kombinasi model dan jalur pelaporan tersebut ada yang lebih efektif.

H₀: Keberadaan jalur *anonymous* di bawah kondisi *structural model* tidak lebih efektif dari jalur *non-anonymous* di bawah kondisi *reward model* dalam mendorong individu melaporkan *wrongdoing*.

3. METODE PENELITIAN

3.1 Desain

Penelitian ini menggunakan eksperimen 2x2 *between subjects*. Eksperimen dirancang menggunakan dua perlakuan yaitu: Kondisi *reward model* dan *structural model* melalui jalur *anonymous* dan *non-anonymous*. Desain eksperimen (Tabel 3.1). Digunakannya metode eksperimen dikarenakan tingkat validitas internal yang tinggi pada metode ini. Pemilihan desain *between subjects* ditujukan untuk menghindari risiko adanya efek latihan dan efek *carryover* dalam eksperimen. Hal ini dikarenakan dalam desain *between subjects* tiap subjek hanya akan mendapatkan satu manipulasi saja (Harsha & Knapp, 1990).

Tabel 3.1
Experiment Group Design

		<i>Channel</i>	
		<i>Anonymous</i>	<i>Non-anonymous</i>
<i>Model</i>	<i>Structural</i>	<i>Group 1</i>	<i>Group 2</i>
	<i>Reward</i>	<i>Group 3</i>	<i>Group 4</i>

3.2 Partisipan

Partisipan dalam penelitian ini adalah mahasiswa akuntansi yang sudah pernah mengambil matakuliah akuntansi manajemen. Partisipan adalah mahasiswa akuntansi dari sebuah universitas negeri dan sebuah universitas swasta yang ada di Yogyakarta. Pertimbangan digunakannya mahasiswa yang telah mengambil mata kuliah

akuntansi manajemen adalah mereka lebih memahami peranannya dalam posisi mengobservasi, berpartisipasi atau memiliki pengetahuan tentang kecurangan dalam laporan keuangan serta mengalami *ethical conflict situation* (Seifert et al, 2010 dan Loeb dan Cory, 1989). Dalam eksperimen tersebut, partisipan akan berperan sebagai akuntan senior dalam perusahaan. Sebagai akuntan senior suatu perusahaan, apakah partisipan akan melaporkan tindak kecurangan yang dilakukan oleh CFO perusahaan. Kecurangan yang dilakukan CFO ditujukan untuk mencapai *earning forecast* pada kuartal tersebut.

Pilot test dilakukan pada 37 mahasiswa pascasarjana sebuah universitas negeri di Yogyakarta secara serentak di dalam dua kelas. Dari hasil *pilot test* beberapa masukan diperoleh peneliti. Seperti cara pelaksanaan eksperimen, penggantian nama orang dalam kasus dengan nama orang Indonesia dan *layout*.

Eksperimen dalam penelitian ini terdiri atas 5 *batch*. Partisipan di *batch* pertama, kedua dan ketiga adalah mahasiswa dari salah satu universitas negeri di Yogyakarta. Jumlah partisipan dalam *batch* pertama sebanyak 25 mahasiswa, kedua sebanyak 20 mahasiswa, dan ketiga sebanyak 22. Ketiga *batch* eksperimen tersebut dilakukan pada hari yang berbeda. *Batch* keempat dan kelima dilaksanakan di salah satu universitas swasta di Yogyakarta. *Batch* keempat diikuti oleh 24 mahasiswa dan *batch* kelima diikuti oleh 20 mahasiswa.

3.3 Ukuran Operasional Variabel

3.3.1 Whistleblowing intention

Whistleblowing dalam penelitian ini mengacu pada niat individu sebagai karyawan organisasi untuk melaporkan *wrongdoing* yang dilakukan oleh individual atau korporasi ke sumber internal organisasi.

Niat (INT) individu untuk melaporkan tindakan kecurangan berfungsi sebagai variabel dependen. Variabel dependen dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan *self*

assessment. Partisipan diminta untuk menilai niat mereka melaporkan tindak kecurangan yang dilakukan oleh CFO pada *nine-point likert scale*. Instrumen yang digunakan adalah instrumen yang sudah pernah digunakan oleh Seifert et al. (2010) dan Seifert (2006).

3.3.2 *Anonymous dan non-anonymous*

Jalur pelaporan *anonymous* adalah jalur pelaporan dimana identitas pelapor *wrongdoing* tidak dirahasiakan. Sedangkan jalur pelaporan *non-anonymous* adalah jalur pelaporan yang memungkinkan diketahuinya identitas pelapor *wrongdoing*.

Jalur pelaporan *anonymous* (ANONYM) dan *non anonymous* (NON-ANONYM) dimanipulasi dengan mencantumkan pernyataan terkait jalur pelaporannya. Manipulasi ini diadopsi dari penelitian Kaplan et al., 2009, Seifert et al., 2010, Ayers dan Kaplan, 2005.

3.3.3 *Structural model dan reward model*

Structural model (STRM) adalah suatu mekanisme yang menyediakan jalur *pelaporan* yang sah dari karyawan langsung ke dewan direksi. *structural model* didasarkan atas asumsi bahwa perusahaan membangun jalur internal yang visibel, bersungguh-sungguh dan formal dalam mengungkap *wrongdoing*. Jalur langsung ke dewan direksi akan mendorong *whistleblowing* yang efektif karena menghindari adanya pemblokiran dan penyaringan informasi oleh eksekutif perusahaan.

Reward model (RWDM) adalah suatu mekanisme dimana sebuah organisasi akan menerapkan skema penghargaan bagi individu yang melakukan tindakan yang sejalan dengan tujuan perusahaan. *Reward model* ditunjukkan dengan memberikan kas yang substansial kepada individu yang melakukan *whistleblowing*. Model pemberian penghargaan ini diharapkan mampu untuk mendorong seseorang melaporkan tindakan *wrongdoing*.

Kedua *legislative model* ini dimanipulasi dengan mencantumkan pernyataan terkait kebijakan perusahaan dalam mendorong karyawannya melaporkan tidak kecurangan.

Manipulasi pernyataan untuk *structural model* diadopsi dari penelitian Seifert et al. (2010) sedangkan *reward model* diadopsi dari penelitian Xu dan Zeigenfuss (2008).

3.4 Prosedur Penugasan

Niat melakukan *whistleblowing* diukur dengan menggunakan sebuah instrumen yang telah banyak dipakai oleh peneliti terdahulu seperti Seifert et al., 2010; Kaplan, 2009; Seifert, 2006. Ketiga penelitian tersebut telah didesain dalam kondisi *structural model* sedangkan untuk kondisi *reward model*, penelitian ini dimanipulasi dengan menggunakan kasus yang digunakan oleh Xu dan Ziegenfuss (2008).

Proses eksperimen dimulai dengan membacakan instruksi eksperimen terkait dengan ketentuan-ketentuan pelaksanaan eksperimen. Langkah pertama partisipan dibagi menjadi group-group, diawasi oleh 1 orang instruktur eksperimen. Group ini dibuat bertujuan untuk memudahkan pendistribusian kasus eksperimen dan pengawasan pelaksanaan agar partisipan tidak bekerjasama. Kemudian partisipan diminta untuk mengisi lembar persetujuan partisipan dan daftar presensi. Langkah kedua, kasus eksperimen dibagikan untuk tiap-tiap group oleh masing-masing instruktur. Setelah seluruh partisipan menerima, maka langkah ketiga adalah mengerjakan kasus eksperimen dan menjawab pertanyaan.

Dalam kasus tersebut, partisipan berperan sebagai akuntan senior yang bekerja di perusahaan yang telah *go public* yang bergerak dibidang pengembangan, perizinan, dan pengiklanan *on-screen television guide technology*. Melalui teknologi ini pelanggan bisa memilih berbagai macam program televisi. Perusahaan memperoleh pendapatan dari lisensi atas teknologi tersebut yang diberikan kepada pihak ketiga dan penjualan iklan yang ditampilkan di layar panduan. Industri media berkembang dengan pesat dan keuangan perusahaan sangat baik. Sigit adalah akuntan senior yang bertanggung jawab terhadap manajer akuntansi dan manajer akuntansi bertanggung jawab terhadap CFO. Pekerjaan Sigit termasuk mencatat pendapatan yang diperoleh dari kontrak lisensi tersebut.

Pada kuartal pertama, akuntan tersebut menemukan pencatatan di buku besar sebesar Rp 1.000.000.000 atas pendapatan penjualan yang tidak pernah dia catat. Setelah melakukan investigasi, ternyata pencatatan itu dilakukan oleh CFO. CFO menyatakan bahwa pendapatan tersebut berasal dari kontrak yang masih dalam negosiasi dan pendapatan itu perlu dicatat untuk mencapai *earnings forecast* kuartal tersebut. CFO juga mengatakan kepada Sigit bahwa kontrak akan segera selesai dan akan diakui ke tanggal dimana pendapatan dicatat (*backdate*).

Sampai kuartal ketiga CFO menyatakan bahwa kontrak gagal. CFO mengatakan bahwa pendapatan akan dibalik pada kuartal selanjutnya saat pendapatan mencapai titik maksimum. Akuntan tersebut merasa bahwa terjadi kesalahan pencatatan pendapatan pada laporan keuangan kuartalan perusahaan.

Perlakuan pada group 1: dikatakan bahwa CFO melakukan posting sebesar Rp 1.000.000.000 pada buku besar. Perusahaan tersebut memiliki kebijakan untuk mendorong karyawannya melaporkan pelanggaran etis ke orang yang tepat yaitu langsung ke dewan direksi. Perusahaan menyediakan jalur pelaporan *anonymous* dengan menelepon nomor telepon bebas pulsa dan nomor telepon pelapor tidak akan terekam dalam pesawat telepon sehingga identitas pelapor tidak diketahui.

Perlakuan pada group 2: dikatakan bahwa CFO melakukan posting sebesar Rp 1.000.000.000 pada buku besar. Perusahaan tersebut memiliki kebijakan untuk mendorong karyawannya melaporkan pelanggaran etis ke orang yang tepat yaitu langsung ke dewan direksi. Perusahaan menyediakan jalur pelaporan *non-anonymous* yaitu dengan blangko pengaduan khusus yang berisi data pribadi pelapor kemudian dimasukkan langsung ke kantor dewan direksi. Blangko pengaduan tersebut bisa diambil di staf sumber daya manusia.

Perlakuan pada group 3: dikatakan bahwa CFO melakukan posting sebesar Rp 1.000.000.000 pada buku besar. Perusahaan memiliki kebijakan untuk mendorong karyawannya melaporkan pelanggaran etis dengan memberikan penghargaan dalam bentuk kas

yang substansial bagi karyawan yang melaporkan tindakan *wrongdoing*. Perusahaan menyediakan jalur pelaporan *anonymous* dengan menelepon nomor telepon bebas pulsa dan nomor telepon pelapor tidak akan terekam dalam pesawat telepon sehingga identitas pelapor tidak diketahui.

Perlakuan pada group 4: dikatakan bahwa CFO melakukan posting sebesar Rp 1.000.000.000 pada buku besar. Perusahaan memiliki kebijakan untuk mendorong karyawannya melaporkan pelanggaran etis dengan memberikan penghargaan dalam bentuk kas yang substansial bagi karyawan yang melaporkan tindakan *wrongdoing*. Perusahaan menyediakan jalur pelaporan *non-anonymous* yaitu pelaporan bisa dilakukan kepada siapa saja, dimana saja dan kapan saja.

Partisipan kemudian diminta untuk menilai kemungkinan apakah mereka yang berprofesi sebagai akuntan senior akan melaporkan tindakan CFO yang mengakui pendapatan lebih besar pada kuartal tersebut. Partisipan diminta untuk mengindikasikan respon mereka pada *nine-point likert scale*. Skala 1 menyatakan: tidak akan melaporkan sama sekali (*definitely will not report*) sampai skala 9 menyatakan: pasti melaporkan (*definitely will report*). Skala 5 merupakan titik tengah yang mengindikasikan 50% kemungkinan akan melaporkan.

Langkah keempat, partisipan diminta menjawab pertanyaan *manipulation check*. Pertanyaan manipulasi yang diajukan ke group 1 dan 2 adalah (1) kepada siapa *wrongdoing* harus dilaporkan? (2) Apakah identitas pelapor akan dirahasiakan? (3) Siapa saja yang mengetahui identitas pelapor? Pertanyaan yang diajukan ke group 3 dan 4 adalah (1) Apa yang akan diterima pelapor apabila melaporkan *wrongdoing*? (2) Apakah identitas pelapor akan dirahasiakan? (3) Siapa saja yang mengetahui identitas pelapor?

3.5 Pengujian Hipotesis

Pengujian Hipotesis dalam penelitian ini menggunakan alat uji *Analysis of Variance* (ANOVA). ANOVA adalah prosedur pengolahan data yang dilakukan untuk menguji perbedaan nilai rata-rata beberapa group (lebih dari dua). Dalam penelitian ini ANOVA akan digunakan untuk membandingkan kecenderungan individu untuk melakukan *whistleblowing* melalui jalur *anonymous* apabila berada dalam kondisi *structural model* dan kecenderungan menggunakan jalur *non-anonymous* bila berada dalam kondisi *reward model*.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Karakteristik partisipan

Jumlah partisipan yang lolos *manipulation check* sebanyak 55 orang dari 111 partisipan. Untuk melihat apakah ada pengaruh antara variabel demografi terhadap variabel dependen, maka data demografi dari partisipan yang lolos tersebut kemudian diuji terlebih dulu. Hasilnya menunjukkan bahwa variabel demografi tidak mempengaruhi niat individu untuk melakukan *whistleblowing* (Tabel 4.2). Sedangkan tabel 4.3 menunjukkan karakteristik partisipan yang lolos dalam penelitian ini.

Tabel 4.2
Hasil Uji ANOVA

Panel: *Test Between Subject Effect*

Sumber	Variabel Dep: Niat Melakukan <i>whistleblowing</i>			
	SS	df	F	Sig
Variabel Kontrol				
Jenis Kelamin	0,436	1,00	0,292	0,591
Keorganisasian	2,720	3,00	0,602	0,477
Etika Bisnis	1,223	2,00	0,406	0,668
Akuntansi Manajemen	0,762	1,00	0,513	0,477

Tabel 4.3**Karakteristik Demografi**

Data	Level	Frekuensi	%
Jenis Kelamin	Pria	22	40,00
	Wanita	33	60,00
Keorganisasian	Tidak	11	20,00
	≤ 1 tahun	14	25,50
	1-2 tahun	24	43,60
	≥ 3 tahun	6	10,90
Akuntansi Manajemen	Sudah	6	10,90
	Sedang	49	89,10
Etika Bisnis	Sudah	8	14,50
	Sedang	20	36,40
	Belum	27	49,10

4.2. Pengujian Hipotesis

Dalam eksperimen ini universitas (UNIV) dan Batch (BATCH) diuji terlebih dahulu terhadap niat (INT) melakukan whistleblowing. Uji ini dilakukan untuk melihat apakah ada perbedaan skor variabel dependen antara kedua universitas dan antara lima batch pelaksanaan eksperimen. Hasil pengujian terhadap variabel-variabel kontrol tersebut ternyata tidak signifikan. Artinya bahwa variabel BATCH dan UNIV tidak berpengaruh terhadap INT. Lihat panel A pada tabel 4.5.

4.2.1. Hasil dan interpretasi main effect

Pengaruh utama variabel *Model* (MODEL) terhadap niat (INT) melakukan *whistleblowing* tidak signifikan, dengan nilai $F=1,018$ dan probabilitas sebesar 0,318 yaitu di atas tingkat signifikansi 0,05 (Panel A; tabel 4.5). Sedangkan apabila dilihat dari rata-ratanya, *structural model* memiliki rata-rata sebesar 7,676 dan *reward model* sebesar 7,956. Rata-rata keduanya tidak memiliki perbedaan yang signifikan dengan tingkat signifikansi 0,318.

Pengaruh utama dari variabel *channel* (CHANNEL) terhadap niat (INT) melakukan *whistleblowing* tidak signifikan, dengan nilai $F=1,274$ dan probabilitas sebesar 0,264 yaitu diatas tingkat signifikansi 0,05 (Panel A; tabel 4.5). Sedangkan apabila dilihat dari rata-ratanya, *anonymous channel* memiliki rata-rata sebesar 7,973 dan *non-anonymous channel* sebesar 7,659. Rata-rata keduanya tidak memiliki perbedaan yang signifikan dengan tingkat signifikansi 0,313.

Tabel 4.5
Hasil Uji ANOVA, Means (SD) dan Perbandingan Antar Sel
 Panel A: *Test Between Subject Effect*

Sumber	Variabel Dep: Niat Melakukan <i>whistleblowing</i>			
	SS	Df	F	Sig
Variabel Kontrol				
<i>Batch</i>	5,761	4	0,976	0,429
<i>University</i>	0,114	1	0,114	0,784
Main Effect				
<i>Model</i>	1,047	1	1,018	0,318
<i>Channel</i>	1,311	1	1,274	0,264
Interaction effect				
<i>Model*Channel</i>	26,220	1	26,220	0,00
<i>Error</i>	52,487	51		
<i>Correlated Total</i>	79,527	54		

$R\text{ Squared} = 0,340$ ($Adjusted\ R\text{ squared} = 0,301$)

Panel B: Means (SD) dan Jumlah Partisipan Setiap Sel

		<i>Channel</i>	
		<i>Anonymous</i>	<i>Non-anonymous</i>
<i>Model</i>	<i>Structural</i>	$\bar{x} = 8,50$ (0,522) N=12	$\bar{x} = 7,41$ (1,325) N=17
	<i>Reward</i>	$\bar{x} = 6,82$ (1,250) N=11	$\bar{x} = 8,53$ (0,639) N=15

Panel C: Perbandingan

Perbandingan	Mean diff (J-I)	SE	Sig
Group 1 - Group 2	1,088	0,382	0,006**
Group 3 - Group 4	-1,715	0,403	0,000**
Group 1 - Group 4	-0,33	0,393	0,933

4.2.2 Hasil Dan Interpretasi Uji Interaksi

Dalam sub bab ini akan disajikan hasil uji hubungan interaksi antar variabel dalam desain eksperimen *2x2between subject* seperti yang telah didesain pada tabel 4.3. Hasil analisis untuk melihat interaksi antar variabel dapat dilihat pada panel B dan C tabel 4.5.

Uji *Post Hoc* yang dilakukan hasilnya diringkas pada tabel 4.5. Hasil *Pos Hoc* tersebut menunjukkan bahwa:

- a. *Mean difference* antara group 1 (MODEL= STRM, CHANNEL= ANONYM) dan group 2 (MODEL= STRM, CHANNEL= NON-ANONYM) signifikan. Artinya bahwa ada perbedaan niat individu untuk melaporkan kasus kecurangandi bawah kondisi *structural model* antara melalui jalur pelaporan *anonymous* dengan melalui jalur pelaporan *non-anonymous*.

Dari poin a di atas maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis alternatif 1 diterima. Artinya bahwa dalam kondisi *structural model* jalur pelaporan *anonymous* lebih efektif dibanding jalur pelaporan *non-anonymous* dalam mendorong individu melakukan *whistleblowing*.

- b. *Mean difference* antara group 3 (MODEL= RWDM, MTRL, CHANNEL= ANONYM) dan group 4 (MODEL= RWDM, CHANNEL= NON-ANONYM) signifikan. Artinya bahwa ada perbedaan niat individu untuk melaporkan kasus kecurangan di bawah kondisi *reward model* antara melalui jalur pelaporan *anonymous* dengan melalui jalur pelaporan *non-anonymous*.

Dari poin b di atas maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis alternatif 2 diterima. Artinya bahwa dalam kondisi *reward model* jalur pelaporan *non-anonymous* lebih efektif dibanding jalur pelaporan *anonymous* dalam mendorong individu melakukan *whistleblowing*.

c. *Mean difference* group1 (MODEL= STRM, CHANNEL= ANONYM) dan group 4 (MODEL= RWDM, CHANNEL= NON-ANONYM) tidak signifikan. Artinya tidak ada perbedaan niat individu melaporkan *wrongdoing* melalui jalur *anonymous* dalam kondisi *structural model* dengan melalui jalur *non-anonymous* dalam kondisi *reward model*.

Dari poin c dapat disimpulkan bahwa hipotesis nol diterima. Artinya tidak ada yang lebih efektif antara jalur pelaporan *anonymous* dalam kondisi *structural model* dengan jalur pelaporan *non-anonymous* dalam kondisi *reward model*. Keduanya memiliki keefektifan yang sama dalam mendorong individu melaporkan *wrongdoing*.

5. KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji keefektifan model *whistleblowing* untuk mendorong individu melaporkan *wrongdoing*. Dari hasil penelitian menunjukkan bukti bahwa keefektifan jalur pelaporan *anonymous* untuk melaporkan *wrongdoing* di bawah kondisi *structural model* ternyata terbukti. Hasil menunjukkan bahwa dalam kondisi *structural model* individu lebih memilih menggunakan jalur pelaporan *anonymous* untuk melaporkan tindakan *wrongdoing*. Hasil ini mengkonfirmasi penelitian Kaplan et al. (2009) dan Seifert et al. (2010).

Penelitian ini juga menunjukkan bukti bahwa jalur pelaporan *non-anonymous* lebih efektif dalam kondisi *reward model*. Individu cenderung memilih jalur pelaporan *non-anonymous* dalam melaporkan tindakan *wrongdoing* bila berada dibawah kondisi *structural model*. Penelitian ini mendukung penelitian Xu dan Zeigenfuss (2008), mereka menyatakan bahwa auditor internal memiliki kecenderungan untuk melaporkan *wrongdoing* ke otoritas

yang lebih besar jika insentif diberikan. Selain itu penelitian ini juga mendukung penelitian Ponemon (1994) dalam Kaplan et al. (2009) telah mengangkat isu tentang pengaruh signifikan penghargaan moneter atau kontrak kerja jangka panjang sebagai sebuah insentif untuk melaporkan *wrongdoing* organisasional guna menghilangkan konsekuensi negatif dari retaliasi pada *whistleblower*. Sehingga *whistleblower* akan lebih berani menampilkan identitas dirinya apabila ada penghargaan yang diberikan atas pelaporan tindak kecurangan.

Selain ketiga hipotesis tersebut, penelitian ini menemukan bukti yang menunjukkan bahwa antara jalur pelaporan *anonymous* dalam kondisi *structural model* dengan jalur pelaporan *non-anonymous* dalam kondisi *reward model* sama-sama efektif dalam mendorong *whistleblowing*. Keberadaan jalur *anonymous* dalam kondisi *structural model* dan jalur *non-anonymous* dalam kondisi *reward model* memiliki kemampuan yang sama dalam mendorong individu melaporkan tindakan kecurangan dalam sebuah organisasi.

Implikasi penelitian ini adalah berupa saran bagi manajemen puncak dalam sebuah organisasi ketika akan menentukan kebijakan untuk mendorong karyawan mengungkap *wrongdoing* dari sebuah laporan keuangan. Adanya *structural model* yang diterapkan dalam sebuah organisasi dirasa kurang efektif apabila tidak dilengkapi dengan jalur pelaporan *anonymous*. Selain itu Insentif secara ekonomik mampu memotivasi individu mengungkap *wrongdoing* dalam organisasi.

5.2 Keterbatasan

Sebelum kita mendiskusikan saran bagi penelitian selanjutnya, dalam penelitian ini terdapat beberapa keterbatasan, yaitu:

Pertama, penelitian ini menggunakan partisipan mahasiswa level sarjana. Hal ini memungkinkan adanya respon yang berbeda dengan profesional yang mungkin sudah memiliki pengalaman dalam dunia praktik. Kedua, kasus yang digunakan dalam penelitian ini bukan kejadian yang sebenarnya. Sehingga beberapa aspek yang mungkin ada dalam kondisi

sebenarnya seperti ketakutan, kemarahan dan dendam, tidak akan muncul dalam penelitian ini (Ayers dan Kaplan, 2005).

Penelitian eksperimen sebagai penelitian yang ditujukan sebagai komplemen dari penelitian yang bersifat survei untuk meneliti pelaporan *wrongdoing* (Miceli dan Near, 1984), sehingga penting bagi penelitian selanjutnya menggunakan studi kasus dan survei dengan memasukkan beberapa aspek secara penuh misalnya emosi. Diharapkan penelitian tersebut nantinya mampu memerankan kondisi *whistleblowing* secara lebih baik dan semirip mungkin dengan kondisi sebenarnya (Ayers dan Kaplan, 2005). Penelitian eksperimen memiliki validitas yang tinggi sehingga mampu menunjukkan hubungan sebab-akibat secara baik, sehingga apabila ingin digeneralisasi dalam kondisi nyata, maka akan lebih baik apabila dilakukan penelitian studi kasus atau survei.

5.3 Saran bagi Penelitian Selanjutnya

Sebagai bahan perbaikan atas keterbatasan dalam penelitian ini, berikut beberapa saran yang dapat dilakukan dalam penelitian selanjutnya:

Penelitian selanjutnya sebaiknya memasukkan variabel pengaruh tingkat materialitas dari kecurangan (*wrongdoing*) yang dilakukan, baik dalam kondisi *reward model* maupun *structural model*.

Penelitian selanjutnya sebaiknya menguji pengaruh materialitas dari besarnya *reward* yang akan diberikan oleh perusahaan apabila individu melakukan *whistleblowing*. Apakah dengan tingkat materialitas yang berbeda, niat individu melakukan *whistleblowing* juga berbeda. Xu dan Ziegenfuss (2008) dalam *future research* mengajukan pertanyaan mengenai insentif apa yang paling efektif untuk mendorong individu melakukan *whistleblowing* dan sebesar apa insentif itu seharusnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R.N., and Govindarajan, V. 2003. Management Control System, 11th edition. *Boston: McGraw Hill*.
- Arnold, D., dan Ponemon, L. (1991). Internal auditors perceptions of whistleblowing and the influence of moral reasoning: An experiment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 10. Pp 1–15.
- Ayers, S., dan Kaplan, S.E. 2005. Wrongdoing by consultants: An examination of employees' reporting intentions. *Journal of Business Ethics*, Vol 57 (2). Pp 121–137.
- Barnett, T, Cochran, D.S., dan Taylor, G. S. 1993. The Internal Disclosure Policies of Private-Sector Employers: An Internal Look at Their Relationship to Employee Whistleblowing', *Journal of Business Ethics* 12. Pp 127-136.
- Barnett, T. 1992. A Preliminary Investigation of the Relationship Between Selected Organizational Characteristics and External Whistleblowing by Employees. *Journal of Business Ethics*, Vol 11. Pp 949-959.
- Bowen, R.M., Call, A.C., Rajgopal, S. 2010. Whistle-Blowing: Target Firm Characteristics and Economic Consequences. *The Accounting Review*, Vol. 85, No.4. Pp.1239-1272.
- Brennan, N., dan Kelly, J. 2007. A Study Of Whistleblowing Among Trainee Auditors. *The British Accounting Review*, Vol 39. Pp 61–87.
- Bromley, D.G. 1998. Linking Social Structure and the Exit Process in Religious Organizations: Defectors, Whistle-blowers, and Apostates. *Journal for the Scientific Study of Religion*, Vol. 37, No. 1. Pp 145-160.
- Chiasson, M., Johnson, G.H., dan Byington, J.R. 1995. Blowing The Whistle: Accountants in Industry. *The CPA Journal*, Vol 65 No.2. pp. 24.
- The Journal of Corporate Accounting and Finance*, Vol 13 no. 4. Pp. 61.
- Daft, R. L. 1998. Organizational Theory and Design. 6th edition. *South- Western Publishing, Cincinnati*.
- De George, R.T., (1981) Ethical Responsibilities Engineers in Large Organization: The Pinto Case. *Business and Professional Ethics Journal*. Vol.1 No.1. Pp 1-14.
- Dworkin, T. 2007. SOX and whistleblowing. *Michigan Law Review*, June. Pp 1757–1780.
- Dyck, A., Morse, A., & Zingales, L. 2007. Who blows the whistle on corporate fraud? CEPR discussion paper no. DP6126, SSRN. <<http://ssrn.com/abstract=1133771>>.
- Elias, R. 2008. Auditing Students' Professional Commitment and Anticipatory Socialization and Their Relationship to Whistleblowing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 No.3. Pp 283-294.

- Elliston, F.A. 1982. Anonymity and Whistleblowing. *Journal of Business Ethics*. Vol. 1, No. 3. Pp. 167-177.
- Elliston, F.A. dan Coulson, R. 1982. Anonymous Whistleblowing: An Ethical Analysis. *Business & Professional Ethics Journal*, Vol. 1, No. 2. Pp. 39-60.
- Farrell, D. dan J. C. Petersen: 1982, 'Patterns of Political Behavior in Organizations', *Academy of Management Review*, Vol 7. Pp 402-412.
- Financial Accounting Standard Board. 1981. Qualitative Characteristics of accounting information (Statement of Financial Accounting Concepts No.2).
- Finn, D. W. and J. C. Lampe. 1992. A study of whistleblowing among auditors. *Professional Ethics*, Vol 1. Pp 137-168.
- Harsha, P. D. dan M. C. Knapp. (1990). The Use of Within—and Between—Subjects Experimental Designs in Behavioral Accounting Research: A Methodological Note. *Behavioral Research in Accounting*, Vol 2. Pp 50-62.
- Hooks, K. L., Kaplan, S.E., dan J. J. Schultz, Jr. 1994. Enhancing communication to assist in fraud prevention and detection. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol 13 (Fall). Pp 86–117.
- Hoque, Z. 2003. Strategic Management Accounting: Concept, Process and Issues. *Prentice Hall*.
- Kaplan, S., dan J. J. Schultz. 2007. Intentions to report questionable acts: An examination of the influence of an anonymous reporting channel, internal audit quality, and setting. *Journal of Business Ethics*, Vol 71 (2). Pp 109–124.
- Kaplan, S., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. 2009. An examination of the effects of procedural safeguards on intentions to anonymously report fraud. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 28. Pp 273–288.
- Kaplan, S., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. 2008. An Examination of the Association Between Gender and Reporting Intentions for Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Business Ethics*, Vol 87. Pp 15–30.
- King, G. 1999. The Implications of an Organization's Structure on Whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, Vol 20. Pp 315-326.
- Liyanarachchi, C. dan Newdick, C. 2009. The Impact of Moral Reasoning and Retaliation on Whistle-Blowing: New Zealand Evidence. *Journal of Business Ethics*, Vol 89. Pp 37–57.
- Loeb, S.E dan Cory S.N. (1989). Whistle Blowing and Management Accounting: An Approach. *Journal of Business Ethics*, Vol.8. No.12. Pp. 903-916.

- Mismer-Magnus, F.R., dan Viswesvaran, C. 2005. Whistleblowing in Organization: An Examination of Correlates of Whistleblowing Intention, Action, and Retaliation. *Journal of Business Ethics*, Vol. 62. Pp 277-297.
- Moberly, R. 2006. Sarbanes-Oxley's Structural Model To Encourage Corporate Whistleblowers. *Brigham Young University Law Review*. Pp 1107, 1180.
- Near, J. P., dan M. P. Miceli. 1985. Organizational Dissidence: The Case of Whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, Vol 4, No1. PP 1-6.
- Near, J. P., dan M. P. Miceli. 1995. Effective whistleblowing. *Academy of Management Review*, Vol. 20, No 3. Pp 679-708.
- Ponemon, L. 1994. A Comment On "Whistle-Blowing" As An Internal Control Mechanism: Individual And Organizational Considerations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Fall): 118-130.
- Rauhofer, J. 2007. Blowing the Whistle on Sarbanes-Oxley: Anonymous Hotlines and the Historical Stigma of Denunciation in Modern Germany. *International Review Of Law Computers & Technology*, Vol. 21, No. 3. Pp 363-376.
- Schmidt, M. 2005. "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.
- Schultz, J., Jr., Johnson, D. A., Morris, D., dan Dyrnes, S. 1993. An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research*, Vol. 31. Pp. 75-103.
- Schultz, J.J dan K. L. Hooks. 1998. The effect of relationship and reward on reports of wrongdoing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 177. No2. Pp 15-35.
- Scott, W.R. 2009. Financial Accounting Theory. *Prentice Hall*. 2th edition .
- Seifert, D.L, Sweeney, J. T., Joireman, J, dan Thornton, J.M. 2010. The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organization, and Society*, Vol. 35. Pp 707-717.
- Seifert, D.L. 2006. The Influence Of Organizational Justice On The Perceived Likelihood Of Whistle-Blowing. *Dissertation. Washington State University*.
- Shawver, Tara (2008). What Accounting Student Think about Whistleblowing. *Management Accounting Quarterly*, Vol.9.No.4.
- Taylor, E.Z., dan Curtis, M.B. 2009. An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgments: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting. *Journal of Business Ethics*, Vol. 93. Pp 21-37.
- Xu, Y., dan Ziegenfuss, D. 2008. Reward systems, moral reasoning, and internal auditors' reporting wrongdoing. *Journal of Business Psychology*, Vol 22. Pp 323-331.