

Pengaruh Etika Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing Dengan Retaliasi Sebagai Variabel Moderating

Rizka Mukhlisiah¹, Suhairi², Nini Syofriyeni³

¹Program Studi Akuntansi Universitas Raharja, ^{2,3}Program Studi Akuntansi Universitas Andalas
Email : rizka.mukhlisiah@raharja.info^{*1}, nonenone@gmail.com², nonenone@gmail.com³

Abstract

This study to examine the effect on the ethical conduct by using the whistleblowing intention retaliation as moderating variable on the employees who work in the office BPKP West Sumatra Province and Inspectorate West Sumatra Province. The data used are primary data by using a questionnaire. The samples using the method of data collection is called purposive sampling, ie employees who work at BPKP West Sumatra Province and employees working in the Inspectorate of West Sumatra Province. The number of samples that can be used as many as 80 respondents. Data were analyzed using analysis techniques PLS (Partial Least Square) through software SmartPLS. The results showed that ethics can not affect the intention do whistleblowing employees BPKP West Sumatra Provincial and Inspectorate West Sumatra Provincial. Furthermore retaliation positive influence on the intention do whistleblowing employees BPKP West Sumatra Provincial and Inspectorate West Sumatra Provincial. The results also show that retaliation can not moderate the intentions of doing ethics whistleblowing employees BPKP West Sumatra and Inspectorate West Sumatra Provincial.

Keywords: Ethics, retaliation, Whistleblowing Intention

1. Pendahuluan

Korupsi di Indonesia masih menjadi salah satu persoalan yang paling besar. Berdasarkan penelitian *Corruption Perception Index* (CPI) tahun 2015 menyatakan bahwa Indonesia berada pada tingkat 88 dari 168 negara yang diukur dengan nilai 36, ini merupakan nilai yang masih sangat rendah dibandingkan negara terbersih dengan nilai 85. Dengan skor CPI berada rentang 00-100. 0 berarti negara dipersepsikan sangat korup, sementara skor 100 berarti dipersepsikan sangat bersih. Pada tanggal 28 Juli 2015 Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK) menjalin kerja sama dengan 17 kementerian dan lembaga terkait Whistleblower System (WBS) masalah kasus tindak pidana korupsi. Pertemuan tersebut sesuai Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 2015 tentang Rencana Aksi Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Republika Online).

Terdapat beberapa strategi yang bisa dilakukan untuk menerapkan tiga sistem pencegahan guna memberantas praktik korupsi khususnya koorporasi, antara lain dengan menguatkan peran internal kontrol pada inspektorat setiap kementerian/lembaga, dan mengimplementasikan *Whistleblower system* sehingga setiap pegawai berkesempatan untuk mengadukan tindakan koruptif koleganya (Near dan Miceli, 1985).

Menjadi seorang *whistleblower* bukanlah hal yang mudah. Dibutuhkan keberanian dan keyakinan untuk melakukannya. Hal ini dikarenakan seorang *whistleblower* tidak menutup kemungkinan akan mendapatkan teror dari oknum- oknum yang tidak menyukai keberadaannya (Sulistomo, 2012).

Semendawai, dkk (2011) mengungkapkan pelapor dan saksi akan memiliki resiko terhadap keamanan diri, keluarga atau tuntutan pidana pencemaran nama baik, perbuatan tidak

menyenangkan dan bentuk kesalahan yang dapat dipidanakan. Selain itu, pelapor terancam risiko pemindahan tugas, pemberhentian jabatan dan pemecatan, serta sanksi tindakan administrasi kepegawaian lainnya. Pemberian perlindungan dapat berupa membangun sistem kerahasiaan, tim pengelola WBS yang kapabel dan kredibel, rujukan kepada LPSK untuk perlindungan pelapor dan saksi, serta perlu pemberian penghargaan bagi pelapor dan saksi yang mengungkap tindak pidana korupsi.

Seorang auditor yang profesional haruslah mengungkapkan kecurangan yang mereka temukan, walaupun mereka berpotensi mendapatkan retaliasi. Retaliasi dapat berupa pengucilan, pemberian tugas kerja yang berlebihan, mutasi kerja, dan tidak menutup kemungkinan pemecatan kerja. Dengan adanya retaliasi tersebut profesionalisme auditor diuji.

Masalah yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah, apakah etika berpengaruh terhadap niat melakukan *Whistleblowing*, pengaruh retaliasi terhadap niat melakukan *Whistleblowing* dan pengaruh retaliasi memoderasi etika terhadap niat melakukan *Whistleblowing* ?

Kajian Pustaka

Theory of Planned Behavior

Theory of Planned Behaviour (TPB) adalah teori psikologi yang dikemukakan oleh Ajzen (1985) yang berusaha menjelaskan hubungan antara sikap dengan perilaku. TPB muncul sebagai jawaban atas kegagalan determinan sikap (*attitude*) dalam memprediksi tindakan/perilaku aktual (*actual behavior*) secara langsung. TPB membuktikan bahwa minat (*intention*) lebih akurat dalam memprediksi perilaku aktual dan sekaligus dapat sebagai *proxy* yang menghubungkan antara sikap dan perilaku aktual.

Prosocial Behavior Theory

Prosocial behavior theory memiliki beberapa variabel anteseden. Brief dan Motowidlo (1986) mengelompokkan variabel anteseden tersebut menjadi dua kelompok besar, yakni individual anteseden dan kontekstual anteseden. Individual anteseden merupakan aspek yang berasal dari individu pelaku tindakan prosocial seperti kemampuan individu menginternalisasi standar keadilan, tanggung jawab seorang individu terhadap lingkungan sosial, cara penalaran moral dan perasaan empati terhadap orang lain. Kontekstual anteseden merupakan aspek dari konteks organisasi dan lingkungan kerja seperti faktor norma, kohesivitas kelompok, panutan, gaya kepemimpinan, iklim organisasi, tekanan, komitmen profesi, dan hal-hal lain yang dapat mempengaruhi suasana hati, rasa kepuasan atau ketidakpuasan.

Whistleblowing

Whistleblowing adalah suatu pengungkapan yang dilakukan oleh karyawan atau mantan karyawan organisasi atas suatu praktik ilegal, tidak bermoral, atau tanpa legitimasi hukum dibawah kendali pimpinan mereka kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan (Brennan dan Kelly, 2007). Perilaku curang di dalam sebuah organisasi apabila tidak diungkapkan serta tidak dikoreksi atau adanya sanksi lanjutan akan merugikan organisasi bersangkutan secara financial dan juga merusak keseluruhan organisasi (Thiesen, 1998).

Menurut KNKG (2008), Pelaporan pelanggaran (*whistleblowing*) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan ini umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*).

Dasgupta dan Kesharwani (2010) menjelaskan bahwa secara umum ada tiga penyebab seseorang niat melakukan *whistleblowing*:

1. Perspektif altruistik seorang whistleblower. Altruistik mengacu kepada sikap seseorang yg sangat mengutamakan kepentingan orang lain atau tidak mementingkan diri sendiri. Alasan altruistik whistleblowing adalah keinginan untuk memperbaiki kesalahan yang merugikan kepentingan organisasi, konsumen, rekan kerja dan masyarakat luas.
2. Perspektif motivasi dan psikologi. Motivasi whistleblower mendapat manfaat atas tindakannya dapat menyebabkan seseorang melakukan whistleblowing. Sebagai contoh, Amerika Serikat memberikan insentif keuangan untuk orang melaporkan pelanggaran. Whistleblower dapat diatur oleh motif pribadi lainnya seperti balas dendam terhadap organisasi dan dipekerjakan kembali.
3. Harapan penghargaan. Organisasi kadang menawarkan hadiah bila mengungkap tindakan pencurian oleh seorang karyawan. Contoh, undangundang AS memungkinkan whistleblower memperoleh penghargaan pemerintah 30% dari total uang yang dipulihkan.

KNKG (2008) juga berpendapat terdapat Beberapa manfaat dari penyelenggaraan *Whistleblowing System* yang baik antara lain adalah :

- a. Tersedianya cara penyampaian informasi penting dan kritis bagi perusahaan kepada pihak yang harus segera menanganinya secara aman,
- b. Timbulnya keengganan untuk melakukan pelanggaran, dengan semakin meningkatnya kesediaan untuk melaporkan terjadinya pelanggaran, karena kepercayaan terhadap sistem pelaporan yang efektif,
- c. Tersedianya mekanisme deteksi dini (early warning system) atas kemungkinan terjadinya masalah akibat suatu pelanggaran,
- d. Tersedianya kesempatan untuk menangani masalah pelanggaran secara internal terlebih dahulu, sebelum meluas menjadi masalah pelanggaran yang bersifat publik,
- e. Mengurangi risiko yang dihadapi organisasi, akibat dari pelanggaran baik dari segi keuangan, operasi, hukum, keselamatan kerja, dan reputasi,
- f. Mengurangi biaya dalam menangani akibat dari terjadinya pelanggaran
- g. Meningkatkan reputasi perusahaan di mata pemangku kepentingan (stakeholders), regulator, dan masyarakat umum,
- h. Memberikan masukan kepada organisasi untuk melihat lebih jauh area kritis dan proses kerja yang memiliki kelemahan pengendalian internal, serta untuk merancang tindakan perbaikan yang diperlukan.

Etika

Etika (ethics) secara garis besar dapat didefinisikan sebagai serangkaian prinsip atau nilai moral (Arens, 2008). Secara umum etika didefinisikan sebagai nilai-nilai tingkah laku atau aturan-aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh suatu golongan tertentu atau individu (Sukanto, 1991).

Pengertian etika menurut Firdaus (2005) adalah perangkat prinsip moral atau nilai. Masing – masing orang memiliki perangkat nilai, sekalipun tidak dapat diungkapkan secara eksplisit. Manusia senantiasa dihadapkan pada kebutuhan untuk membuat keputusan yang memiliki konsekuensi bagi diri mereka sendiri maupun orang lain. Seringkali dilema etika yang berasal dari pilihan membawa kebaikan pada pihak lain.

Retaliasi

Retaliasi atau tindakan balas dendam adalah perilaku yang ditunjukkan untuk mengembalikan tindakan yang pernah dilakukan seseorang. Retaliasi merupakan hasil dari konflik antar organisasi dan karyawannya, dimana anggota organisasi berupanya untuk

mengontrol karyawan mengancam untuk mengambil atau benar-benar mengambil suatu yang merugikan kesejahteraan dari karyawannya, menanggapi laporan karyawan yang dianggap merupakan tindakan yang salah. Jadi secara sederhana retaliasi dapat didefinisikan sebagai tindakan yang tidak diinginkan terhadap *whistleblower* yang melaporkan kesalahan organisasi kepada pihak dalam maupun luar organisasi (Regh, 1998).

Study mengidentifikasi potensi pembalasan terhadap *whistleblowing* dalam menjelaskan keputusan seseorang untuk terlibat dalam retaliasi. Sebagai contoh perubahan nilai-nilai dan budaya telah membuat karyawan untuk berdiri apa yang menurut mereka benar, namun *whistleblowing* memiliki banyak konsekuensi dan pembalasan (Rodha dan Kliner, 2005).

Penelitian terdahulu

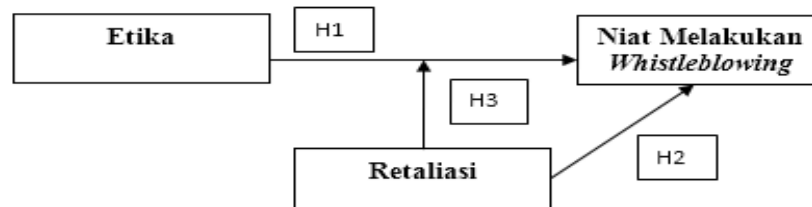
Barnett *et al* (1996) meneliti tentang hubungan antara penilaian etika dan niat perilaku secara empiris sehubungan dengan pengungkapan rahasia dalam setidaknya satu studi. Dalam penelitian tersebut, ditemukan adanya hubungan positif antara penilaian etika dan niat *whistleblowing*, bahwa yang menunjang pelaporan atau pengaduan (suatu bentuk *whistleblowing*) adalah etika dan niat untuk melaporkan perilaku rekan kerja yang tidak etis. Zarefar (2014) juga berpendapat adanya pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing*, menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat etika maka *whistleblowing intention* akan semakin meningkat.

Liyararachchi dan Newdick (2009). Mereka meneliti mengenai dampak *moral reasoning* dan retaliasi mahasiswa akuntansi tingkat akhir terhadap *whistleblowing*. Penelitian tersebut membagi retaliasi menjadi dua tingkatan, yaitu kuat (pinalti) dan lemah (afiliasi). Penelitian berhadil membuktikan bahwa retaliasi (kuat dan lemah berpengaruh positif terhadap intensi melakukan *whistleblowing*. Jadi individu yang menghadapi retaliasi yang lemah akan lebih cenderung melakukan *whistleblowing* daripada individu yang mengalami retaliasi yang tinggi. Penelitian Miceli and Near (1988, 1989); Near dan Jesen (1983); Near *et al.*, (1995, 2004). Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa retaliasi berpengaruh terhadap niat melakukan *whistleblowing*.

Penelitian yang dilakukan oleh Mesmer-Magnus dan Viswesvaran (2005) menyatakan bahwa retaliasi berhubungan negatif dengan intensi melakukan *whistleblowing*. Penelitian Arnold and Ponemon (1991); Ponemon dan Gebhart (1990) menyebutkan bahwa retaliasi tidak dapat memoderasi antara *moral reasoning* dan *whistleblowing*. Nikmah (2004) juga berpendapat bahwa retaliasi tidak memoderasi antara komitmen profesional auditor dan intensi melakukan *whistleblowing*.

Kerangka Berfikir

Kerangka berfikir penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1 : Kerangka Berfikir

Pengembangan Hipotesis

Hipotesis penelitian yang diajukan adalah sebagai berikut :

H1 : Pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing*

H2 : Pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing*

H3 : Pengaruh retaliasi memoderasi etika terhadap niat melakukan *whistleblowing*

2. Metode Penelitian

Jenis Penelitian

Penelitian eksplanatoris asosiatif adalah penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara dua variabel atau lebih. Penelitian ini berusaha menjelaskan dan melihat seberapa jauh pengaruh etika, retaliasi, komitmen profesional, dan tingkat keseriusan kecurangan terhadap niat melakukan *whistleblowing*.

Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel

Variabel dependen dalam penelitian ini yaitu Niat Melakukan *whistleblowing*. *Whistleblowing* diukur dengan menggunakan kasus yang dikembangkan oleh Schultz *et al.*, (1993).

Variabel independen dalam penelitian ini yaitu etika dengan alat pengukuran menggunakan *Multidimensional Ethics Scale* (MES) yang dikembangkan oleh Reidenbach dan Robin (1988).

Variabel Pemoderasi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu retaliasi atau tindakan balas dendam. Pada retaliasi diukur dengan lima point skala likert. Dalam penelitian ini retaliasi diukur dengan menggunakan instrumen dari peneliti sebelumnya Liyanarachchi (2009).

Populasi, Sampel dan Responden

Populasi dalam penelitian ini yaitu Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIPI). Pemilihan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan metode *purposive sampling*. dengan kriteria sebagai berikut :

- a. Auditor yang bekerja di kantor BPKP Provinsi Sumatera Barat dan Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.
- b. Pejabat Pengawas Urusan Pemerintah Daerah (P2UPD) di kantor Inspektorat Provinsi Sumatra Barat

Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yaitu data yang diperoleh langsung dari sumber aslinya tanpa perantara. Data yang diperoleh berasal dari penyebaran kuesioner.

3. Analisis Dan Pembahasan

Deskripsi Objek Penelitian

Jumlah Kuesioner yang disebar dalam penelitian ini adalah 112 aparat pengawas internal pemerintah, yang terdiri dari auditor yang bekerja di BPKP dan auditor Inpektorat serta Pejabat Pengawas Urusan Pemerintah Daerah (P2UPD) di Provinsi Sumatera Barat. Dari 112 kuesioner yang disebar, kuesioner yang digunkan dalam penelitian ini sebanyak 80 kuesioner, karena sebanyak 30 kuesioner tidak kembali dan dua kuesioner tidak dapat diolah karena jawaban yang diberikan tidak lengkap. Ringkasan distribusi kuesioner penelitian disajikan dalam tabel berikut :

Tabel 1
Iktisar Distribusi dan Pengembalian Kuesioner

No	Responden	Kuesioner yang disebar/dikirim	Kuesioner yang kembali	Kuesioner yang tidak dapat digunakan	Kuesioner yang dapat diolah

1	BPKP	72	42	2	40
2	Inspektorat	40	40	0	40
Jumlah		112	82	2	80
N Sample = 80					
Responden Rate = $(80/112) \times 100\% = 71\%$					

Sumber : Data primer yang diolah,2016

Tabel 2
Karakteristik Responden

Kriteria Sampel		Frekuensi	Persentase (%)
Jenis Kelamin	Pria	46	58
	Wanita	34	43
Pendidikan Terakhir	Diploma	5	6
	Sarjana (S1)	63	79

Berdasarkan pada tabel 2 diketahui bahwa jumlah responden pria lebih banyak dibanding responden wanita. Jumlah responden pria sebanyak 46 orang atau 58%, sedangkan jumlah responden perempuan sebanyak 34 orang atau 43%. Selanjutnya, berdasarkan jenjang pendidikan Diploma sebanyak 5 orang atau sekitar 6%, Sarjana (S1) sebanyak 63 orang atau sekitar 79% dan master (S2) sebanyak 12 orang atau sekitar 15%, dan tidak ada responden yang berlatar belakang pendidikan Doktor (S3).

Statistik Deskriptif

Penyajian statistik deskriptif bertujuan untuk menggambarkan karakter sampel dalam penelitian serta memberikan deskripsi variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut. Dalam penelitian ini variabel yang digunakan adalah etika, retaliasi, dan niat melakukan *whistleblowing* (NMW).

Tabel 3
Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Etika	80	58,00	132,00	93,737	16,581
Retaliasi	80	17,00	32,00	23,400	3,678
NMW	80	33,00	54,00	42,125	4,255
Valid N (listwise)	80				

Sumber : Data primer yang diolah,2016

Berdasarkan tabel 3 di atas menunjukkan bahwa etika memiliki nilai min 58,00 dan max 132 dengan nilai mean 93,737 dan standar deviasi 16,581. Nilai standar deviasi menunjukkan adanya penyimpangan sebesar 16,581 dari nilai rata-rata (*mean*) jawaban responden atas pertanyaan tentang etika sebesar 93,737.

Retaliasi memiliki nilai min sebesar 17,00 dan max 32,00, dengan nilai rata-rata (*mean*) sebesar 23,400 dan standar deviasi sebesar 3,678. Nilai standar deviasi menunjukkan adanya penyimpangan sebesar 3,678 dari nilai rata-rata (*mean*) jawaban responden atas pertanyaan tentang retaliasi 23,400.

Niat melakukan *whistleblowing* memiliki kisaran nilai antara 33,00 sampai 54,00 dengan nilai rata-rata (*mean*) sebesar 42,125 dan nilai standar deviasi sebesar 4,255. Nilai standar deviasi menunjukkan adanya penyimpangan sebesar 4,255 dari nilai rata-rata (*mean*) jawaban responden atas pertanyaan tentang Niat melakukan *whistleblowing* 42,125.

Analisis Data

Dalam penelitian ini, pengolahan data menggunakan *Partial Least Square* atau disingkat dengan PLS. Untuk mempermudah penulis mengolah data, maka setiap indikator diberi kode untuk mempersingkat pengetikan.

Model Pengukuran (*Outer Model / Measurement Model*) Validitas Konstruk (*Construk Validity*)

Uji validitas konstruk secara umum dapat diukur dengan parameter skor *loading* dan menggunakan parameter *Average Variance Extracted* (AVE) dan *Communalilty*. Suatu konstruk dinyatakan valid jika skor *loading* >0,5, AVE >0,5, dan *Communalilty* >0,5. Hasil output korelasi antar indikator dengan konstraknya dapat dilihat pada tabel 4 di bawah ini:

Tabel 4 Loading factor, AVE dan Communalilty

Construct		Loading Factor	AVE	Communalilty
Etika	E1	0,219	0,251	0,251
	E2	0,473		
	E3	0,200		
	E4	0,735		
	E5	0,537		
	E6	0,519		
	E7	0,291		
	E8	-0,204		
	E9	-0,291		
	E10	0,244		
	E11	0,174		
	E12	0,050		
	E13	0,126		
	E14	0,804		
	E15	0,114		
	E16	0,732		
	E17	0,118		
	E18	0,671		
	E19	0,746		
	E20	0,078		
	E21	-0,139		
	E22	0,492		
	E23	0,553		
	E24	0,772		
	E25	-0,456		
	E26	0,781		
	E27	0,051		
	E28	0,857		
	E29	-0,558		
	E30	0,664		
	E31	0,390		
	E32	0,486		

	E33	-0,406		
	E34	0,466		
	E35	0,610		
	E36	0,680		
Retaliasi	R1	-0,443		
	R2	0,478		
	R3	0,666		
	R4	0,824		
	R5	-0,257		
	R6	0,433	0,367	0,367
	R7	0,876		
Niat Melakukan <i>Whistleblowing</i> (NMW)	NMW1	-0,534		
	NMW2	0,634		
	NMW3	0,705		
	NMW4	-0,338		
	NMW5	-0,562		
	NMW6	0,561		
	NMW7	0,521		
	NMW8	-0,524		
	NMW9	-0,480	0,308	0,308
	NMW10	0,573		
	NMW11	0,662		
	NMW12	-0,469		

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Berdasarkan tabel 4 di atas dapat disimpulkan bahwa ada 22 item (indikator) yang tidak valid pada variabel etika, 4 item (indikator) pada retaliasi dan 6 item (indikator) pada variabel Niat Melakukan *Whistleblowing*. Karena nilai *loading factor* kurang dari 0,5 maka indikator tersebut harus di buang agar AVE dan *Communality* sesuai dengan syarat yang telah ditentukan. Berdasarkan hal tersebut maka variabel etika dalam penelitian ini terdiri dari 14 pertanyaan, retaliasi tiga pertanyaan dan Niat Melakukan *Whistleblowing* hanya 6 pertanyaan. Hasil *outer loading*, AVE dan *Communality* yang sudah di revisi dapat dilihat pada table 5, di mana item-item yang tidak valid tidak diikutsertakan dalam analisis.

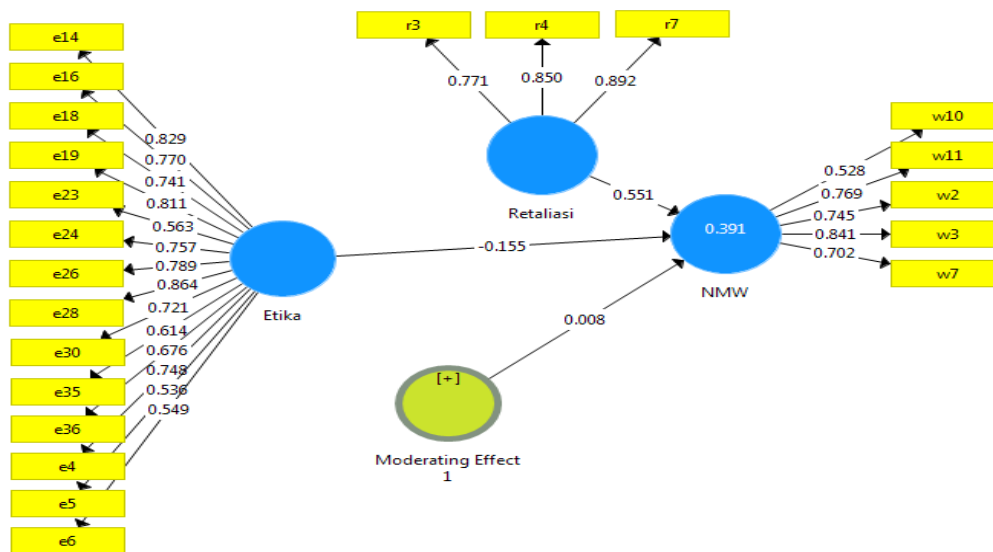
Setelah dilakukan revisi pengujian *Outer Model* maka didapatkan hasil bahwa semua item pertanyaan telah valid yaitu *Loding factor* > 0,5, AVE > 0,5 dan *Communality* > 0,5 sehingga dari hasil revisi tersebut dapat dianalisis selanjutnya. Gambar 4.1 berikut menunjukkan model struktural yang dieksikusi dengan menggunakan *PLS Alghorithm* yang telah dilakukan revisi.

Tabel 5 Loading Factor, AVE dan Communality

<i>Construct</i>		<i>Loading Factor</i>	AVE	<i>Communality</i>
Etika	E4	0,748	0,518	0,518
	E5	0,536		

	E6	0,549		
	E14	0,829		
	E16	0,770		
	E18	0,741		
	E19	0,811		
	E23	0,563		
	E24	0,757		
	E26	0,789		
	E28	0,864		
	E30	0,721		
	E35	0,614		
	E36	0,676		
Retaliasi	R3	0,771		
	R4	0,850		
	R7	0,892	0,704	0,704
Niat Melakukan Whistleblowing (NMW)	NMW2	0,528		
	NMW3	0,769		
	NMW7	0,745		
	NMW10	0,841	0,525	0,525
	NMW11	0,702		

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016



Gambar 2 Tampilan Hasil PLS Algorithm

Convergent Validity

Untuk menilai *convergent validity* suatu konstruk dapat dilakukan dengan melihat skor *average varian extracted* (AVE) dan *communality*, masing-masing harus di atas 0.5. hasil tersebut

bisa di lihat pada tabel 4.5 di atas, bahwa semua AVE dan *communality* memiliki nilai di atas 0,5. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa konstruk mempunyai *convergen validity* yang baik.

Discriminant Validity

Discriminant validity dari model pengukuran (*outer model*) dengan indikator reflektif *dinilai* berdasarkan *cross loading* pengukuran dengan konstruk. Jika korelasi konstruk dengan item pengukuran lebih besar daripada ukuran konstruk lainnya, maka hal itu menunjukkan bahwa konstruk laten memprediksi ukuran pada blok mereka lebih baik dari pada ukuran pada blok lainnya. *Cross loading* untuk seluruh konstruk disajikan pada tabel 6 di bawah ini.

Nilai *cross loading* pada tabel 6 menunjukkan adanya *discriminant validity* yang baik karena nilai korelasi indikator terhadap konstruknya lebih tinggi di bandingkan dengan korelasi indikator konstruk lainnya.

Tabel 6 Cross Loadings

Item	Konstruk		
	Etika (E)	Retaliasi (R)	Niat Melakukan Whistleblowing (NMW)
E4	0,748	-0,276	-0,193
E5	0,536	-0,248	-0,358
E6	0,549	-0,239	-0,209
E14	0,829	-0,409	-0,362
E16	0,770	-0,127	-0,146
E18	0,741	-0,067	-0,057
E19	0,811	-0,259	-0,299
E23	0,563	-0,126	-0,134
E24	0,757	-0,265	-0,256
E26	0,789	-0,381	-0,307
E28	0,864	-0,350	-0,340
E30	0,721	-0,119	-0,103
E35	0,614	-0,094	-0,146
E36	0,676	-0,190	-0,148
NMW2	-0,290	0,557	0,745
NMW3	-0,282	0,440	0,841
NMW7	-0,105	0,353	0,702
NMW10	-0,313	0,293	0,528
NMW11	-0,292	0,483	0,769

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Reliability Konstruk (Reliability Construct)

Reliability konstruk dari *measurement model* dengan indikator reflektif dapat diukur dengan melihat nilai *composite reability* dari blok indikator yang mengukur konstruk. Suatu konstruk dikatakan reliabel jika nilai *composite reliability* di atas 0,7. Berikut adalah nilai *composite reliability* yang di sajikan pada tabel 7 di bawah ini:

Tabel 7 Composite Reliability

Konstruk	Composite Reliability
Etika (E)	0,936
Retaliasi (R)	0,877
Niat Melakukan <i>Whistleblowing</i> (NMW)	0,844

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Berdasarkan pada tabel 7 menunjukkan bahwa nilai *Composite reliability* untuk semua konstruk di atas 0,7 yang berarti bahwa semua konstruk pada model yang diestimasi memenuhi kriteria reliabel. Nilai *Composite reliability* pada etika adalah sebesar 0,936, retaliasi 0,877 dan Niat melakukan *Whistleblowing* sebesar 0,844.

Uji reliabilitas juga bisa diperkuat dengan *cronbach's alpha* dengan nilai konstraknya di atas 0,6. Berikut adalah nilai *cronbach's alpha* yang di sajikan pada tabel 8 di bawah ini:

Tabel 8 Cronbach's Alpha

Konstruk	Cronbach's Alpha
Etika (E)	0,928
Retaliasi (R)	0,790
Niat Melakukan <i>Whistleblowing</i> (NMW)	0,768

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Berdasarkan pada tabel 8 di atas menunjukkan bahwa nilai *cronbach's alpha* untuk semua konstruk berada di atas 0,6. Nilai *cronbach's alpha* pada konstruk etika sebesar 0,928, retaliasi 0,790 dan niat melakukan *whistleblowing* adalah 0,768.

Model Struktural (*Inner Model*)

Pengujian *inner model* atau model struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara konstruk, nilai signifikan dan R-square dari model penelitian. Model struktural dievaluasi dengan menggunakan R-square untuk konstruk dependen uji t serta signifikan dari koefisien parameter jalur struktural. Dalam menilai model struktural dengan PLS dimulai dengan melihat R-square untuk setiap variabel laten dependen. Tabel 9 merupakan hasil estimasi R-square dengan menggunakan PLS.

Tabel 9 R-square

Variabel Dependen	R-Square
Niat Melakukan <i>Whistleblowing</i>	0,391

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Berdasarkan pada tabel 9 diatas terlihat bahwa nilai *R-square* yang diperoleh sebesar 0,391 yang mengartikan bahwa variasi perubahan variable dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen adalah sebesar 39% sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel lain diluar model yang diajukan.

Pengujian Hipotesis

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* dengan retaliasi sebagai variabel moderating. Dalam penelitian ini menggunakan alat uji analisis yaitu *Partial Least Square* (PLS) dalam menganalisis hubungan antar variabel. Maka dari hasil uji untuk masing- masing hipotesis adalah sebagai berikut :

Pengaruh etika (E) terhadap niat melakukan *whistleblowing* (NMW).

Tabel 10 Path Coefficients BPKP Tentang Pengaruh Etika Terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*

<i>Construct</i>	Original Sample Estimate (O)	Mean Of Subsamples (M)	Standar Deviation (STEDEV)	T-Statistik (O/STERR)
E -> NMW	-0,171	-0,214	0,120	1,422

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Hasil pengujian di atas tentang pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP Provinsi Sumatera Barat terdapat pada tabel 10 di atas, menunjukkan bahwa nilai T-statistik sebesar 1,422. Di dalam tahapan pengolahan data digunakan sigifikan dengan T-statistik berada di atas 1,96. Hasil yang diperoleh $1,422 < 1,96$. Maka, etika tidak dapat mempengaruhi niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP Provinsi Sumatera Barat.

Tabel 11 Path Coefficients Inspektorat Tentang Pengaruh Etika Terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*

<i>Construct</i>	Original Sample Estimate (O)	Mean Of Subsamples (M)	Standar Deviation (STEDEV)	T-Statistik (O/STERR)
E -> NMW	-0,125	-0,164	0,183	0,681

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Hasil pengujian di atas tentang pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat terdapat pada tabel 11 di atas, menunjukkan bahwa nilai T-statistik sebesar 0,681. Di dalam tahapan pengolahan data digunakan sigifikan dengan T-statistik berada di atas 1,96. Hasil yang diperoleh $0,681 < 1,96$. Maka, etika tidak dapat mempengaruhi niat melakukan *whistleblowing* di kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.

Tabel 12 Path Coefficients BPKP dan Inspektorat Tentang Pengaruh Etika Terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*

<i>Construct</i>	Original Sample Estimate (O)	Mean Of Subsamples (M)	Standar Deviation (STEDEV)	T-Statistik (O/STERR)
E -> NMW	-0,155	-0,192	0,116	1,339

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Hasil pengujian di atas tentang pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP dan Inspektorat Provinsi Sumatera Barat terdapat pada tabel 12 di atas, menunjukkan bahwa nilai T-statistik sebesar 1,339. Di dalam tahapan pengolahan data digunakan sigifikan dengan T-statistik berada di atas 1,96. Hasil yang diperoleh $1,339 < 1,96$. Maka, etika tidak dapat mempengaruhi niat melakukan *whistleblowing* pada kantor BPKP dan Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.

Jadi dapat disimpulkan bahwa hubungan etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP Provinsi Sumatera Barat dan di kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat tidak dapat mempengaruhi niat melakukan *whistleblowing* maka **(H1) ditolak**. Hal ini menunjukkan bahwa tinggi atau seseorang tidak dapat mempengaruhi niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.

Hasil penelitian ini berbeda dengan Barnet *et al* (1996) dan Zarefar (2014) yang menyatakan bahwa terdapat adanya pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistelblowing*.

Salah satu alasan perbedaan dalam penelitian ini mungkin dikarenakan bebrapa hal. Pertama, terlalu banyak indikator yang tidak valid pada variabel etika dan mungkin saja kuesioner yang diberikan tidak cocok untuk sampel yang peneliti teliti karena kuesioner yang di ajukan berasal dari Amerika Serikat. Jadi, kondisi bisa saja berbeda, bisa ditelapkan di Amerika Serikat tapi belum tentu bisa diterapkan di indonesia termasuk wilayah Provinsi Sumatera Barat. Khususnya Amerika Serikat yang masih menganut ideologi liberalisme. Paham liberalisme menolak adanya pembatasan, khususnya dari pemerintah dan agama. Liberalisme juga menolak adanya, pertukaran gagasan yang bebas, ekonomi pasar yang mendukung usaha pribadi yang relatif bebas, dan suatu sistem pemerintahan yang transparan.

Pengaruh retaliasi (R) terhadap niat melakukan *whistleblowing* (NMW)

Tabel 13 Path Coefficients BPKP Tentang Pengaruh Retaliasi terhadap Niat Melakukan Whistleblowing

<i>Construct</i>	Original Sample Estimate (O)	Mean Of Subsamples (M)	Standar Deviation (STEDEV)	T-Statistik (O/STERR)
R -> NMW	0,745	0,715	0,104	7,177

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Hasil pengujian di atas tentang pengaruh retaliasi terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP Provinsi Sumatera Barat terdapat pada tabel 13 di atas, menunjukkan bahwa nilai T-statistik sebesar 7,177. Di dalam tahapan pengolahan data digunakan sigifikan dengan T-statistik berada di atas 1,96. Hasil yang diperoleh $7,177 > 1,96$. Maka, retaliasi dapat mempengaruhi niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP Provinsi Sumatera Barat.

Tabel 14 Path Coefficients Inspektorat Tentang Pengaruh Retaliasi terhadap Niat Melakukan Whistleblowing

<i>Construct</i>	Original Sample Estimate (O)	Mean Of Subsamples (M)	Standar Deviation (STEDEV)	T-Statistik (O/STERR)
R -> NMW	0,554	0,551	0,160	3,462

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Hasil pengujian di atas tentang pengaruh retaliasi terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat terdapat pada tabel 14 di atas, hal ini menunjukkan bahwa nilai T-statistik sebesar 3,462. Di dalam tahapan pengolahan data digunakan sigifikan dengan T-statistik berada di atas 1,96. Hasil yang diperoleh $3,462 > 1,96$. Maka, retaliasi dapat mempengaruhi niat melakukan *whistleblowing* di kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.

Tabel 15 Path Coefficients BPKP dan Inspektorat Tentang Pengaruh Retaliasi terhadap Niat Melakukan *Whistleblowing*

<i>Construct</i>	Original Sample Estimate (O)	Mean Of Subsamples (M)	Standar Deviation (STEDEV)	T-Statistik (O/STERR)
R -> NMW	0,551	0,547	0,102	5,419

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Hasil pengujian di atas tentang pengaruh retaliasi terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP dan Inspektorat Provinsi Sumatera Barat terdapat pada tabel 15 di atas, hal ini menunjukkan bahwa nilai T-statistik sebesar 5,419. Di dalam tahapan pengolahan data digunakan sigifikan dengan T-statistik berada di atas 1,96. Hasil yang diperoleh $5,419 > 1,96$. Maka, retaliasi dapat mempengaruhi niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP dan Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.

Jadi dapat disimpulkan bahwa hubungan retaliasi terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP Provinsi Sumatera Barat dan di kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat dapat mempengaruhi niat melakukan *whistleblowing* maka **(H2) diterima**. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi retaliasi dapat mempengaruhi niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing* dan semakin rendah retaliasi seseorang dapat mempengaruhi niat juga mempengaruhi seseorang untuk niat melakukan *whistleblowing*.

Hasil penelitian ini sependapat dengan Liyanarachchi (2009), Miceli (1989) dan Near *et al* (2004) yang menyatakan bahwa terdapat adanya pengaruh retaliasi terhadap niat melakukan *whistleblowing*.

Retaliasi (R) memoderasi pengaruh etika (E) dengan niat melakukan *whistleblowing* (NMW)

Tabel 16 Path Coefficients BPKP Tentang Retaliasi memoderasi pengaruh etika dengan niat melakukan *whistleblowing*

<i>Construct</i>	Original Sample Estimate (O)	Mean Of Subsamples (M)	Standar Deviation (STEDEV)	T-Statistik (O/STERR)
Moderating	0,159	0,140	0,129	1,233

Hasil pengujian di atas tentang pengaruh retaliasi memoderasi pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP Provinsi Sumatera Barat terdapat pada tabel 16 di atas, hal ini menunjukkan bahwa nilai T-statistik sebesar 1,233. Di dalam tahapan pengolahan data digunakan sigifikan dengan T- statistik berada di atas 1,96. Hasil yang diperoleh $1,233 < 1,96$. Maka, retaliasi tidak dapat memoderasi etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* pada kantor BPKP Provinsi Sumatera Barat.

Tabel 17 Path Coefficients Inspektorat Tentang Retaliasi memoderasi pengaruh etika dengan niat melakukan *whistleblowing*

<i>Construct</i>	Original Sample Estimate (O)	Mean Of Subsamples (M)	Standar Deviation (STEDEV)	T-Statistik (O/STERR)
Moderating	-0,111	-0,086	0,164	0,675

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Hasil pengujian di atas tentang pengaruh retaliasi memoderasi pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat terdapat pada tabel 17 di atas, hal ini menunjukkan bahwa nilai T- statistik sebesar 0,675. Di dalam tahapan pengolahan data digunakan sigifikan dengan T-statistik berada di atas 1,96. Hasil yang diperoleh $0,675 < 1,96$. Maka, retaliasi tidak dapat memoderasi etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.

Tabel 18 Path Coefficients BPKP dan Inspektorat Tentang Retaliasi memoderasi pengaruh etika dengan niat melakukan *whistleblowing*

<i>Construct</i>	Original Sample Estimate (O)	Mean Of Subsamples (M)	Standar Deviation (STEDEV)	T-Statistik (O/STERR)
Moderating	0,008	0,000	0,120	0,069

Sumber : pengolahan data dengan SmartPLS,2016

Hasil pengujian di atas tentang pengaruh retaliasi memoderasi pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP dan Inspektorat Provinsi Sumatera Barat terdapat pada tabel 17 di atas, hal ini menunjukkan bahwa nilai T-statistik sebesar 0,069. Di dalam tahapan pengolahan data digunakan sigifikan dengan T-statistik berada di atas 1,96. Hasil yang diperoleh $0,069 < 1,96$. Maka, retaliasi tidak dapat memoderasi etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP dan Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.

Jadi dapat disimpulkan bahwa hubungan retaliasi tidak dapat memoderasi pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* di kantor BPKP Provinsi Sumatera Barat dan di kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat maka keputusannya adalah **(H3) ditolak**. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi atau rendahnya retaliasi seseorang tidak dapat memoderasi pengaruh etika dengan niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.

Hasil penelitian ini sependapat dengan Masmer-Magnus (2005) Liyanarachchi (2009) dan Arnold (1991) yang menyatakan bahwa retaliasi tidak dapat memoderasi antara etika dengan niat *whistelblowing*.

Gagalnya penelitian mendukung hipotesis mungkin disebabkan oleh beberapa hal. Pertama, Auditor yang sedang dalam penugasan audit sangat sibuk sehingga kurangnya waktu auditor untuk memahami dan membaca setiap pertanyaan yang ada. Kedua, kemungkinan responden belum pernah mengalami retaliasi secara langsung, sehingga belum mampu menjawab pertanyaan secara tepat. Jika dikaitkan dengan agama, di indonesia khususnya Provisinsi Sumatera Barat mempunyai agama yang masih kuat dan adat istiadatnya yang kental, sehingga memperkecil terjadinya retaliasi dilingkungan kerja.

4. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* dengan retaliasi sebagai variabel moderating. Dalam penelitian ini menggunakan alat uji analisis yaitu *Partial Least Square* (PLS) dalam menganalisis hubungan antar variabel. Berdasarkan analisis dan pembahasan pada bagian sebelumnya, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Hasil penelitian ini menemukan bahwa pengaruh etika tidak dapat mempengaruhi niat melakukan *whistleblowing* pada kantor BPKP dan Inspektorat Provinsi Sumatera Barat. Hal ini menunjukkan bahwa tinggi atau rendahnya etika seseorang tidak dapat mempengaruhi niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.
2. Hasil penelitian ini menemukan bahwa pengaruh Retaliasi dapat mempengaruhi niat melakukan *whistleblowing* pada kantor BPKP dan Inspektorat Provinsi Sumatera Barat. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi atau rendahnya retaliasi seseorang dapat mempengaruhi niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.
3. Hasil penelitian ini menemukan bahwa hubungan retaliasi tidak dapat memoderasi antara etika terhadap niat melakukan *whistleblowing* pada kantor BPKP dan Inspektorat Provinsi Sumatera Barat. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi atau rendahnya retaliasi seseorang tidak dapat memoderasi antara etika dengan niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*.

Keterbatasan Penelitian

Dalam melakukan penelitian ini, penulis memiliki beberapa kelemahan yang membatasi kesempurnaan hasil penelitian ini. Keterbatasan tersebut antara lain:

1. Penelitian ini menggunakan metode survei melalui kuesioner dan tidak disertai dengan wawancara secara langsung. Sehingga peneliti tidak bisa mengontrol jawaban responden apabila responden tidak jujur dalam menjawab pertanyaan yang diajukan dan tidak lengkapnya pengisian kuesioner.
2. Penelitian ini hanya menggunakan satu variabel independen dan satu variabel moderating. Sehingga tingkat pengaruhnya terhadap dependen kecil.
3. Responden dalam penelitian ini hanya mencakup aparatur pemerintah yang bekerja di kantor BPKP dan Inspektorat Provinsi Sumatera Barat, sehingga kurang bisa mewakili niat seseorang melakukan *whistleblowing*.

Saran

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, maka peneliti memberikan beberapa saran sebagai berikut:

1. Ruang lingkup penelitian untuk selanjutnya dapat diperluas lagi sehingga tingkat generalisasi ke populasinya bisa lebih luas.
2. Diharapkan untuk meneliti variabel-variabel lain yang mungkin dapat mempengaruhi niat melakukan *whistleblowing*, seperti perilaku pimpinan dan demografis.
3. Bagi lembaga yang diteliti, hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan informasi dan bahan pertimbangan kepada pihak instansi dalam menerapkan *whistleblowing intention*.

Daftar Pustaka

- Ajzen, I. 1985. From Intentions to Actions: A Theory of Planned Behavior dalam J. Kuhl & J. Beckman, Eds., *Action-control: From Cognition to Behavior*, 11-39, Springer, Heidelberg.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder., dan Mark S. Beasley. 2008. *Auditing dan jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi*. Jilid I. Edisi Keduabelas. Erlangga.
- Arnold, D. F. and L. A. Ponemon: 1991. Internal Auditors Perceptions of Whistle Blowing and the Influence of Moral Reasoning: An Experiment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 10, 1–15.
- Barnett, T., Bass, K. and Brown, G. 1996. Religiosity, Ethical Ideology, and Intentions to Report a Peer's Wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 15, 1161–1174.
- Brennan, N., & Kelly, J. 2007. A study of whistleblowing among trainee auditors. *The British Accounting Review*. 39(1): 61- 87.
- Brief, Arthur P. dan Motowidlo, Stephan J. 1986. *Prosocial Organizational Behaviours*. *Academy of Management Review*. Vol. 11 (4); 710-725.
- Dasgupta dan Kesharwani. 2010. Whistleblowing: A survey of Literature. *The IUP Journal of Cooperate Governance*, 9(4), 57-70.
- Komite Nasional Kebijakan Governance. 2008. *Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran-SPP (Whistleblowing System-WBS)*. Jakarta: KNKG.
- Liyanarachchi, Gregory dan Chris Newdick. 2009. The Impact of Moral Reasoning and Retaliation on Whistleblowing: New Zealand Evidence. *Jurnal of Business Ethics*. 89, 39-57.
- Masmer-Magnus, Jessica R dan Chockalingam Viswesvaran. 2005. Whistleblowing in Organizations: An Examitanion of Correlates of whisteblowing Intentions, Actions, and Retaliation. *Jurnal of Businees Ethich*.
- Miceli, M. P. and J. P. Near. 1988. *Retaliation Against Role Prescribed Whistle Blowers: The Case of Internal Auditors*. Paper Presented at the 48th Annual Meeting of the Academy of Management, Anaheim, CA.
- Miceli, M. P. and J. P. Near. 1989. The Incidence of Wrongdoing, Whistle Blowing, and Retaliation: Results of a Natural Occurring Field Experiment. *Employee Responsibilities and Rights Journal* 2, 91–108. <http://link.springer.com/article/10.1007/BF01384940>. Diakses pada tanggal 14 Maret 2016
- Near, J.P., dan M.P. Miceli. 1985. Organizational Dissidence: The Case of Whistleblowing. *Jurnal of Business Ethics*. Vol.4, No. 1, pp. 1-16.
- Near, J. P. and M. P. Miceli. 1995. Effective WhistleBlowing. *Academy of Management Review* 20(3), 679– 708. doi:10.2307/258791.

- Near, J. P. and T. C. Jensen. 1983. *The Whistle Blowing Process: Retaliation and Perceived Effectiveness*. *Work and Organisations* 10, 3–28
- Near, J.P., Michel T. Rehg, James R. Van Scotter, dan M.P. Micel. 2004. Does Type of Wrongdoing Affer the Whistleblowing Process. *Business Ethics Quarterly*. Vol.14, Issue 2, pp. 219-242.
- Nikmah, Rizki Alawiyah. 2014. *Pengaruh Komitmen Profesional Auditor Terhadap Intensi Melakukan Whisteblogging dengan Retaliasi Sebagai Variabel Moderating*. Skripsi. Jakarta: Universitas Islam Negri Syarif Hidayatullah
- Ponemon, L. and D. Gabhart. 1990. Auditor Independence Judgements: A Cognitive-Development Model and Experimental Evidence. *Contemporary Accounting Research* 7(Fall), 227–251.
- Rehg, M. T. 1998. *An examinatin of the retailiation process against whistle blowers: A study of federal government employees*. Unpublished doctoral dissertation, Indiana University, Bloomington.
- Reidenbach, R. E. dan D. P. Robin. 1988. Some Initial Steps towards Improving the Measurement of Ethical Evaluationof Marketing Activities. *Journal of Business Ethics*, 7, 871-879.
- Schultz, J. J., D. A. Johnson, D. Morris, dan S. Dyrnes. 1993. An Investigation of the Reporting of Questionable Acts in an International Setting. *Journal of Accounting Research* 31, 75-103.
- Semendawai, Abdul Haris. Et al. 2011. *Memahami Whistleblower*. Jakarta: Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK).
- Susmanchi, Georgiana. 2012. Internal Audit and Whistle-Blowing. *Economics, Management, and Financial Markets*. Vol. 7(4): 415-421.
- Zarefar, Atika. 2014. *Pengaruh Etika Terhadap Niat Melakukan Whisteblogging Dengan Locus Of Control Sebagai Variabel Moderating*. Thesis. Jakarta: Universitas Indonesia