

# Whistleblowing System Dalam Akuntansi: Tinjauan Studi tentang Penentu Whistleblowing di Indonesia

Agung Zulfikri<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Universitas Nusa Putra dan [agung.zulfikri\\_MN18@nusaputra.ac.id](mailto:agung.zulfikri_MN18@nusaputra.ac.id)

## Info Artikel

### Article history:

Received 15 Nopember 2022

Revised 26 Nopember 2022

Accepted 01 Desember 2022

### Kata Kunci:

Whistleblowing, Akuntansi,  
Studi Literatur

### Keywords:

Whistleblowing, Accounting,  
Literature Study

## ABSTRAK

Literatur akuntansi yang menganalisis *whistleblowing* dalam lingkungan akuntansi ditinjau dan dirangkum di sini. Kami menyusun ulasan kami di sekitar lima faktor yang menurut (Miceli et al., 2008b) berkontribusi terhadap pelaporan pelanggaran. Ciri-ciri reporter adalah faktor penentu pertama. Studi yang berhubungan dengan determinan ini melihat ciri-ciri kepribadian reporter, penilaian moral, dan ciri-ciri demografis. Investigasi determinan kedua, ciri-ciri penerima laporan, melihat ciri-ciri orang atau orang-orang yang menerima laporan serta ciri-ciri media pelapor. Ciri-ciri orang yang tidak adil merupakan faktor ketiga. Studi di bidang ini berkonsentrasi pada pengaruh dan otoritas pelaku kesalahan. Keempat, penelitian akuntansi tentang karakteristik kesalahan melihat variabel-variabel yang mempengaruhi seberapa banyak organisasi bergantung pada kesalahan dan seberapa andal buktinya. Studi tentang ciri-ciri organisasi, iklim organisasi, dan struktur organisasi yang terkait dengan penentu akhir melihat bagaimana organisasi memandang kesesuaian mereka untuk pelaporan pelanggaran. Kami pertama meringkas dan menganalisis hasil penelitian sebelumnya untuk setiap faktor, dan kemudian kami menawarkan rekomendasi untuk penelitian akuntansi masa depan dalam pelaporan pelanggaran.

## ABSTRACT

The accounting literature that analyzes whistleblowing in the accounting environment is reviewed and summarized here. We structure our review around five factors that Near and Miceli think contribute to reporting violations (1995). The reporter's characteristics are the first determining factor. Studies dealing with these determinants look at reporters' personality traits, moral judgments, and demographic traits. The second determining investigation, the characteristics of the recipient of the report, looks at the characteristics of the person or persons receiving the report as well as the characteristics of the reporting media. The characteristics of an unjust person are a third factor. Studies in this field focus on the influence and authority of wrongdoers. Fourth, accounting research on the likelihood of error looks at the variables that influence how much organizations rely on error and how reliable the evidence is. The study of organizational characteristics, organizational climate, and organizational structure in relation to the final determinants looks at how organizations implement their obligations to report violations. We first summarize and analyze the results of previous research for each factor, and then we offer recommendations for future accounting research in violation reporting.

This is an open access article under the [CC BY-SA](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/) license.



*Corresponding Author:*

Name: Agung Zulfikri

Institution: Universitas Nusa Putra

Email: [agung.zulfikri\\_MN18@nusaputa.ac.id](mailto:agung.zulfikri_MN18@nusaputa.ac.id)

## 1. PENDAHULUAN

Ungkapan "*whistleblowing*" berasal dari acara olahraga di mana wasit meniup peluit untuk mengakhiri permainan atau pelanggaran yang tidak pantas (Qusqas & Kleiner, 2001). Whistleblowing memiliki banyak definisi menurut peneliti dari berbagai daerah (Erkmen et al., 2014). Menurut (Brennan & Kelly, 2007), definisi *whistleblowing* dari Near dan Miceli adalah yang paling populer dan umum digunakan dalam penelitian akuntansi (1985). "Pengungkapan oleh anggota organisasi (sebelumnya atau saat ini) perilaku ilegal, tidak bermoral, atau melanggar hukum di bawah pengawasan atasan mereka, kepada orang atau organisasi yang mungkin dapat mempengaruhi tindakan," adalah bagaimana mereka mendefinisikan *whistleblowing* (Miceli et al., 2008). Mulai tahun 1980-an, sejumlah peneliti dari berbagai disiplin ilmu mulai menyelidiki cara untuk mempromosikan *whistleblowing* (Keil et al., 2010). Serangkaian skandal akuntansi yang dimulai dengan keruntuhan Enron pada tahun 2001 membawa dampak yang belum pernah terjadi sebelumnya memperhatikan pentingnya mencegah kecurangan akuntansi.

Kiat karyawan dianggap sebagai metode paling umum untuk mendeteksi kecurangan *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)*. Namun, banyak survei menunjukkan bahwa tidak semua penipuan yang diamati dilaporkan (Miceli et al., 2008a). Pusat Sumber Daya Etika (2013) menemukan bahwa 41 persen karyawan mengamati pelanggaran di tempat kerja mereka, tetapi dari 41 persen karyawan yang mengamati pelanggaran, sekitar 33 persen tetap diam. Perilaku tidak etis ini biasanya dilaporkan ke media sebelum pengembangan sistem *whistleblowing*, tetapi media tidak memiliki kekuatan formal untuk segera menyelidiki dan memperbaiki tindakan tidak etis ini. Selain itu, media tidak memiliki perlindungan bagi mereka yang melaporkan perilaku tidak etis (*whistleblower*) (Dussuyer et al., 2011). Pengembangan *whistleblowing* system dapat mengurangi perilaku tidak etis para birokrat dalam penyelenggaraan pemerintahan, seperti korupsi, mal administrasi, pengelolaan keuangan negara yang tidak tepat, dan keputusan-keputusan birokrasi yang menghasilkan kebijakan yang dapat berdampak negatif terhadap lingkungan dan kesehatan masyarakat. *Whistleblowing* adalah komponen kunci untuk meningkatkan akuntabilitas publik.

Pengambilan keputusan untuk menjadi *whistleblower* merupakan hal yang sulit karena mereka harus tetap setia kepada organisasi meskipun berisiko mencemarkan nama baik organisasi dengan melakukannya (Bagustianto & Nurkholis, 2015). *Whistleblower*, di sisi lain, sangat penting untuk akuntabilitas publik karena mereka dapat mengungkap perilaku yang dapat berdampak buruk pada seberapa baik organisasi publik bekerja. Oleh karena itu, sistem *whistleblowing* diperlukan karena menawarkan metode untuk melindungi pelapor dan pelaporan yang bertanggung jawab atas tindakan birokrasi yang tidak etis, melindungi orang yang dilaporkan dan pelapor dari tuduhan yang tidak dapat dibenarkan (Dussuyer et al., 2011).

Terbentuknya mekanisme *whistleblower* yang berhasil dapat menunjukkan dedikasi pemerintah dalam menegakkan integritas nya. *Whistleblowing* adalah tindakan anggota organisasi atau mantan anggota organisasi memberitahukan kepada orang lain yang dapat mencermati tindakannya yang melanggar hukum dan perilaku asusila. Karena korupsi dan tindakan tidak etis lainnya tidak dapat sepenuhnya dicegah tanpa *whistleblowing*, organisasi harus menanggung biaya tinggi akibat tindakan tersebut, *whistleblowing* menjadi komponen penting dalam organisasi sektor publik. Keterlambatan dalam menanggapi perilaku tidak etis ini dapat berdampak jangka panjang terhadap integritas organisasi sektor publik. Tindakan tidak etis ini dapat berdampak negatif pada budaya tempat kerja. Kepercayaan publik terhadap lembaga sektor publik dapat melemah sebagai akibat dari penurunan integritas mereka. Hal ini menunjukkan kurangnya akuntabilitas yang efektif

di dalam perusahaan (Dussuyer et al., 2011). Selain itu, *whistleblowing* dapat memajukan kepentingan publik dan meningkatkan standar layanan pemerintah (OECD, 2018).

Untuk melakukan investigasi, menegakkan peraturan, bekerja sama dengan lembaga integritas independen untuk melakukan investigasi, dan mempublikasikan temuan investigasi, kemampuan organisasi yang mumpuni juga diperlukan. Kemampuan ini dapat memastikan ketepatan dan kepercayaan pada pilihan yang dibuat untuk cara menangani dan meningkatkan perilaku ini. Agar anggota organisasi merasa aman berpartisipasi dalam proses pelaporan pelanggaran, organisasi sektor publik juga harus menumbuhkan kepercayaan di antara anggotanya. Keseriusan tindakan ilegal atau tidak etis, keyakinan birokrat bahwa laporannya akan berdampak positif pada organisasi, dan kurangnya keterlibatan pelapor dengan atasannya dalam kasus yang ingin dia laporkan adalah motivasi tambahan bagi birokrat untuk melaporkan tindakan ilegal atau tidak etis perilaku (Brown, 2008). Budaya yang mendukung sistem *whistleblowing* dapat diciptakan dengan bantuan struktur hukum dan organisasi yang efektif.

Banyaknya pendeteksian kecurangan yang berhasil dan proses penyampaian laporan kecurangan yang cepat menunjukkan efektivitas sistem *whistleblowing*. Eksekutif perusahaan juga memiliki kesempatan untuk menangani masalah internal terlebih dahulu, sebelum menjadi publik dan membahayakan reputasi perusahaan. Kebijakan *whistleblowing* system merupakan sistem pelaporan pelanggaran yang baru diterapkan di Indonesia. Komite Nasional Kebijakan *Governance* (KNKG) Indonesia menerbitkan *whistleblowing* system pada 10 November 2008 (Kreshastuti & Prastiwi, 2014).

Munculnya berbagai kasus fraud pada perusahaan-perusahaan besar di Indonesia, seperti PT Telkom dan PT Kimia Farma yang diketahui telah melakukan kecurangan oleh manajemen perusahaan, merupakan salah satu unsur yang mendorong diterapkannya kebijakan tersebut di negara tersebut (Koroy, 2008). Lalu pada kasus yang dibongkar oleh *whistleblower* adalah kasus korupsi Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDes) Citemu, Kecamatan Mundu, Cirebon, Tahun Anggaran 2018-2020 yang menyeret Kepala Desa, Supriyadi. Adanya kebijakan sistem *whistleblowing* dipandang sebagai instrumen penting dalam strategi tata kelola perusahaan karena mengungkapkan kasus pelanggaran dapat membantu menjaga keselamatan kerja serta reputasi dan keberhasilan keuangan organisasi (Susmanschi, 2012).

Penelitian ini memberikan tinjauan sistematis terhadap literatur *whistleblowing* akuntansi yang masih ada berkontribusi pada penelitian dan praktik dengan mengidentifikasi kesenjangan dalam penelitian yang menyelidiki hambatan yang mencegah saksi untuk membocorkan peluit. Dalam penelitian ini, peneliti meninjau dan meringkas literatur akuntansi yang meneliti *whistleblowing* dalam konteks akuntansi, lalu meninjau dan menyintesis literatur pada setiap faktor penentu *whistleblowing* dan menyajikan kesimpulan keseluruhan penelitian ini.

## 2. TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1 *Whistleblowing* system

Pengendalian internal perusahaan mencakup sistem *whistleblower* yang digunakan untuk melaporkan pelanggaran yang terjadi di sana. *Whistleblower* mengacu pada siapa saja yang melaporkan pelanggaran. Seorang karyawan atau anggota masyarakat yang mengungkapkan praktik penipuan yang terjadi di dalam organisasi atau pemerintah dikenal sebagai *whistleblower*. Pengungkapan tersebut dapat berasal dari pihak internal maupun dari pihak luar yang mengetahui praktik kecurangan tersebut. Menurut (Susmanschi, 2012), fenomena *whistleblower* muncul ketika karyawan melaporkan bahwa mereka yakin ada orang lain di tempat kerja yang telah melakukan kejahatan, dan perlu dilakukan pengungkapan untuk kepentingan publik.

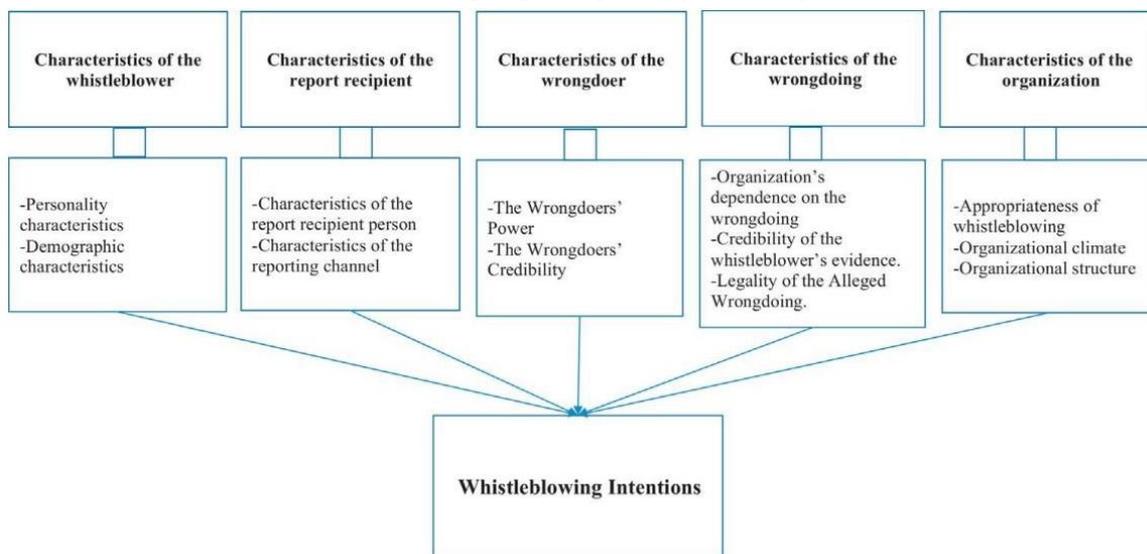
Seorang individu yang pertama kali menemukan atau melaporkan tindakan yang dianggap ilegal di tempat kerjanya kepada otoritas internal perusahaan atau lembaga pengawasan publik terkadang disebut sebagai *whistleblower*. Tujuan dari pengungkapan tersebut, yang tidak selalu

dilakukan dengan itikad baik, adalah untuk mengungkap kejahatan atau penyimpangan yang diketahui oleh pelapor (Semendawai et al., 2011).

Menjadi *whistleblower* bukanlah tugas yang mudah; seorang *whistleblower* pertama-tama harus menyadari risiko yang terlibat dalam keputusannya untuk mengungkap atau mengadukan tindakan penipuan yang dia ketahui. Oleh karena itu, pendekatan yang bijaksana dan hati-hati diperlukan untuk mencegah keputusan *whistleblower* untuk melaporkan penipuan memiliki pengaruh yang merugikan pada masa depan, karir, dan keluarganya (Devine & Maassarani, 2011).

**2.2 Faktor penentu terjadinya whistleblowing**

Kesalahan biasanya dilaporkan oleh pelapor untuk memperbaikinya (Near et al., 2004). Oleh karena itu, apakah mereka percaya bahwa kesalahan akan diperbaiki secara langsung mempengaruhi apakah mereka memutuskan untuk membunyikan alarm (Near et al., 2004). Dengan berkonsentrasi pada unsur-unsur yang secara signifikan membantu penghentian pelanggaran, (Near et al., 2004) menyarankan model pelaporan pelanggaran yang efisien.



Gambar 1. Model *determination whistleblowing* diadaptasi dari (Near & Miceli, 1985).

Model *whistleblowing* berfokus pada unsur-unsur yang secara signifikan membantu penghentian pelanggaran dan menyarankan pendekatan *whistleblowing* yang berhasil. Konsep ini banyak digunakan untuk menjelaskan tujuan pelaporan saksi. Misalnya, (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005) meneliti hubungan antara niat, tindakan, dan retribusi *whistleblowing* dengan menggunakan model (Near et al., 2004) sebagai landasannya. Selain itu, (Taylor & Curtis, 2010) meneliti hubungan antara pengungkapan identitas, konteks situasional, dan kualitas pribadi, serta dampak dari faktor-faktor tersebut terhadap niat saksi untuk melaporkan kesalahan. Analisis penelitian ini terhadap literatur *whistleblower* akuntansi dibangun dengan menggunakan model (Near et al., 2004). Kami secara khusus meninjau dan menggabungkan literatur tentang whistleblowing dalam akuntansi berdasarkan lima faktor kunci untuk *whistleblowing* efektif yang diidentifikasi dalam model: karakteristik *whistleblower*, karakteristik penerima laporan, karakteristik pelaku kesalahan, karakteristik pelanggaran, dan karakteristik organisasi.

**2.3 Ciri - Ciri whistleblowing**

Ciri-ciri *whistleblower* adalah faktor pertama dalam model (Near et al., 2004) yang memprediksi *whistleblowing* efektif. (Miceli et al., 2008) membagi karakteristik pelaporan menjadi tiga kategori: ciri kepribadian, penilaian moral, dan ciri demografis. Variabel yang mendasari yang

mengarah pada suatu tindakan atau perilaku adalah ciri-ciri kepribadian, juga dikenal sebagai ciri-ciri watak. Kapasitas untuk mengategorikan tindakan sendiri dan tindakan orang lain sebagai benar atau salah disebut sebagai penilaian moral (Li et al., 2014). Ciri-ciri demografis mencakup unsur-unsur seperti usia, ras, jenis kelamin, dan riwayat pekerjaan.

### 3. METODE PENELITIAN

Metodologi *interpretivism* digunakan dalam penelitian ini. Proses interpretasi terjadi ketika peneliti "menafsirkan" pengalaman sebelumnya dan sesuai konteks (Yanow & Willmott, 1999). Langkah-langkah untuk memperkuat *whistleblowing* yang dirinci dalam penelitian ini bersifat spesifik konteks karena hanya dapat diterapkan di Indonesia karena dipengaruhi oleh sistem hukum negara dan keadaan organisasi sektor publik yang ada di negara tersebut. Penulis membuat "makna" dari data yang tersedia dan merumuskannya dalam langkah-langkah untuk memperkuat sistem *whistleblowing* berdasarkan konteks organisasi dan kerangka hukum. Saat membuat langkah-langkah penguatan untuk *whistleblowing* ini, nilai-nilai penulis berdampak pada bagaimana mereka menginterpretasikan fakta yang tersedia.

### 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Kasus mantan Auditor pada tahun 2005 sebagai salah satu kasus dari *whistleblowing*, Seorang mantan auditor BPK memperingatkan bahwa komisioner KPU akan menyuap penyidik untuk mengubah hasil penyelidikan pembelian kotak suara pada tahun 2005. Auditor mengadukan hal ini kepada KPK (KPK 2007). Mantan auditor itu diberi Penghargaan Integritas oleh *Transparency International* sebagai pengakuan atas perbuatannya. Namun, mantan auditor tersebut diduga terlibat kasus korupsi di Kementerian Agama setelah mengikuti proses *whistleblowing* tersebut (Widayati, 2012). Dana Abadi Komunitas menutupi biaya perjalanan mantan auditor. Hal ini menunjukkan bahwa mantan auditor tampaknya menghadapi pembalasan atas aktivitas pelaporan pelanggarannya. Mantan auditor membayar harga sosial karena pembalasan yang dia alami merusak reputasinya. Penghargaan Integritas juga dikembalikan oleh mantan auditor BPK (Liputan6 2005). Karena ketidakmampuannya untuk memimpin unit antikorupsi Badan Rehabilitasi dan Rekonstruksi Aceh (BRR) dan larangan bepergian ke luar negeri, mantan auditor juga membayar biaya keuangan (Tempo 2005; Detik news 2005).

Penyelidikan terhadap kasus suap komisioner KPU terus berlanjut meskipun mantan auditor tersebut jelas-jelas terlibat dalam kasus korupsi di Kementerian Agama, dan aktivitasnya mungkin mengungkap kasus pelanggaran yang lebih luas dalam pembelian kotak suara (KPK 2007). Hal ini menunjukkan bahwa auditor ingin menjadi *whistleblower* karena merasa laporannya akan ditindaklanjuti dan berdampak positif bagi bisnis. Mantan auditor juga ingin tampil sebagai *whistleblower* karena merasa KPK adalah tempat yang tepat untuk melaporkan kejahatan Keberhasilan KPK memberantas korupsi turut membangun kepercayaan auditor. Selain itu, KPK menjamin karir auditor dengan mengangkatnya jika auditor lama diberhentikan dari jabatannya (news detik 2005). Hal ini menunjukkan bahwa efisiensi *whistleblower* system dapat ditingkatkan dengan adanya kerjasama antara BPK dan KPK sebagai lembaga antikorupsi. Selain itu, insentif keuangan dapat menyebabkan auditor keluar sebagai pelapor. Sebagai insentif keuangan pada tahun 2005, pengembalian aset publik sebesar 20 persen tersedia bagi pelapor (Peraturan Pemerintah 2000).

Lemahnya perlindungan hukum menjadi salah satu hambatan yang dapat menghalangi seseorang untuk melapor sebagai *whistleblower*. Undang-undang pada saat itu menetapkan bahwa siapa pun yang keluar sebagai pelapor berhak mendapatkan perlindungan hukum dalam hal kedudukannya, namun perlindungan hukum tersebut tidak tersedia jika pelapor dianggap terkait dengan masalah pidana lainnya (PP 2000). Hal ini menunjukkan bahwa dalam kasus pembalasan akibat perbuatannya, pelapor belum mendapatkan perlindungan hukum berdasarkan kebijakan tersebut. Perlawanan dari atasan adalah isu lain yang bisa menjadi penghalang. Karena menilai pemeriksa tidak mengikuti prosedur yang telah ditetapkan, maka Kepala BPK saat itu hendak

menghukum mantan pemeriksa tersebut (news detik 2005); Penentangan ini, bagaimanapun, tidak menghentikan mantan auditor untuk tampil sebagai pelapor dan menindaklanjuti laporannya.

Untuk memperkuat sistem *whistleblower*, diperlukan lingkungan hukum dan budaya perusahaan yang akomodatif. Peraturan (legislasi) diperlukan dalam kaitannya dengan sistem hukum untuk melindungi informan, memeriksa klaim perilaku melanggar hukum atau tidak etis, dan menghentikan perilaku ilegal atau tidak etis (Dussuyer et al., 2011). Indonesia telah memiliki undang-undang nasional saat pasal ini dibuat yang melindungi pelapor dan keluarganya dari bahaya psikologis dan fisik. Kekebalan pelapor dari litigasi perdata dan pidana berfungsi sebagai tameng ini. Namun, kasus yang dilaporkan setelah pelapor dilaporkan akan diperlakukan setelah kasus dilaporkan oleh pelapor jika dia menghadapi pembalasan atas perilakunya (Peraturan Pemerintah 2014).

Peraturan juga harus mengatur perlindungan pelapor dengan memastikan kerahasiaan dan anonimitas sehingga identitas pelapor dapat dirahasiakan dan dilindungi. Hal ini akan meningkatkan efektivitas sistem hukum saat ini. Budaya organisasi yang ramah terhadap *whistleblowing* juga diperlukan untuk memperkuat sistem. Manajer senior dapat memimpin dalam meningkatkan sistem *whistleblower* dan mengembangkan budaya ini. Manajer senior dapat berfungsi sebagai panutan untuk sistem *whistleblower* dalam hal ini. Manajer senior mungkin membujuk personel bahwa melaporkan pelanggaran adalah teknik penting untuk menegakkan integritas organisasi (Moss, 2016). Hal ini dapat dikembangkan melalui pelatihan karena dapat meningkatkan pengetahuan tentang perannya dalam menegakkan integritas organisasi (OECD, 2018).

Pengetahuan tentang bagaimana menjadi pelapor, perlindungan yang ditawarkan, dan bagaimana kasus ditangani dalam sistem pelaporan pelanggaran ini semuanya dapat ditingkatkan dengan pelatihan (Dussuyer et al., 2011). Pelatihan manajer senior adalah langkah strategis lainnya karena manajer senior memainkan peran penting. Manajer senior dapat menetapkan norma moral dan meyakinkan tenaga kerja mereka bahwa pelapor akan dilindungi dari bahaya dengan menggunakan otoritas dan sumber daya mereka (Dussuyer et al., 2011). Manajer senior dapat menjadi aktor utama dalam menyelesaikan perilaku tidak etis di perusahaan mereka karena mereka memiliki pengetahuan tentang potensi kegiatan yang melanggar hukum atau tidak etis yang dapat berkembang dalam profesi mereka (Nurhidayat & Kusumasari, 2018).

## 5. KESIMPULAN

Mendukung elemen yang mendorong *whistleblowing* dan menurunkan elemen yang mencegahnya akan membantu sistem berfungsi lebih efektif. Keyakinan bahwa kasus yang dilaporkan akan ditindaklanjuti, kerjasama yang baik antara BPK dan KPK dalam menangani kasus yang terungkap melalui sistem *whistleblowing*, pengakuan dari lembaga internasional, dan insentif finansial menjadi faktor yang mendorong PNS untuk melapor pada kasus *whistleblowing* di BPK. Di sisi lain, perlindungan hukum yang tidak memadai bagi pelapor dapat menghalangi pegawai pemerintah untuk melapor.

Kerangka hukum yang melindungi pelapor dan mendorong pengelolaan kasus yang terungkap melalui sistem pelaporan pelanggaran menjadi lebih efektif, efisien, dan bertanggung jawab dapat meningkatkan sistem pelaporan pelanggaran. Perlindungan hukum mensyaratkan bahwa hak atas privasi dan anonimitas dilindungi. Budaya perusahaan harus mendukung selain struktur hukum. Pada level meso perlu dilakukan penyempurnaan dan sosialisasi kebijakan (pedoman) dan implementasi *whistleblower* system. Selain itu, lembaga yang ditunjuk untuk mengelola *whistleblowing* system perlu melakukan perubahan pada struktur akuntabilitasnya.

Manajer senior dan pegawai pemerintah dapat menerima pelatihan sehingga mereka lebih menyadari tanggung jawab strategis mereka dalam sistem pelaporan pelanggaran. Ini bisa dilakukan di tingkat mikro.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Bagustianto, R., & Nurkholis, N. (2015). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Minat Pegawai Negeri Sipil (Pns) Untuk Melakukan Tindakan Whistle-Blowing (Studi Pada Pns Bpk Ri). *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 19(2), 276–295.
- Brennan, N., & Kelly, J. (2007). A study of whistleblowing among trainee auditors. *The British Accounting Review*, 39(1), 61–87.
- Brown, A. J. (2008). *Whistleblowing in the Australian public sector: Enhancing the theory and practice of internal witness management in public sector organisations*. ANU press.
- Devine, T., & Maassarani, T. F. (2011). *The corporate whistleblower's survival guide: A handbook for committing the truth*. Berrett-Koehler Publishers.
- Dussuyer, I., Mumford, S., & Sullivan, G. (2011). Reporting corrupt practices in the public interest: innovative approaches to whistleblowing. *Handbook of Global Research and Practice in Corruption*, Eds, Graycar, A. and Smith, R. Edward Elgar, Cheltenham, UK.
- Erkmen, T., Çalışkan, A. Ö., & Esen, E. (2014). An empirical research about whistleblowing behavior in accounting context. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Keil, M., Tiwana, A., Sainsbury, R., & Sneha, S. (2010). Toward a theory of whistleblowing intentions: A benefit-to-cost differential perspective. *Decision Sciences*, 41(4), 787–812.
- Koroy, T. R. (2008). Pengujian Efek Pembimbingan Sebagai Determinan Eskalasi Komitmen Dalam Keputusan Investasi: Dampak Dari Pengalaman Kerja. *Simposium Nasional Akuntansi XI*.
- Kreshastuti, D. K., & Prastiwi, A. (2014). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Whistleblowing (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Semarang). *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(2), 1–13.
- Li, J., Zhu, L., & Gummerum, M. (2014). The relationship between moral judgment and cooperation in children with high-functioning autism. *Scientific Reports*, 4(1), 1–6.
- Mesmer-Magnus, J. R., & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62(3), 277–297.
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2008a). *Whistle-blowing in organizations*. Psychology Press.
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2008b). *Whistle-blowing in organizations*. Psychology Press.
- Moss, S. A. (2016). Labor and Employment Law at the 2014–2015 Supreme Court: The Court Devotes Ten Percent of Its Docket to Statutory Interpretation in Employment Cases, But Rejects the Argument That What Employment Law Really Needs Is More Administrative Law. *ABA Journal of Labor & Employment Law*, 31(2), 171–230.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1–16.
- Near, J. P., Rehg, M. T., van Scotter, J. R., & Miceli, M. P. (2004). Does type of wrongdoing affect the whistle-blowing process? *Business Ethics Quarterly*, 14(2), 219–242.
- Nurhidayat, I., & Kusumasari, B. (2018). Strengthening the effectiveness of whistleblowing system: A study for the implementation of anti-corruption policy in Indonesia. *Journal of Financial Crime*.
- OECD. (2018). PISA 2018 Assessment and Analytical Framework. Paris. *OECD Publishing*.
- Qusqas, F., & Kleiner, B. H. (2001). The difficulties of whistleblowers finding employment. *Management Research News*.

- Semendawai, A. H., Santoso, F., Wagiman, W., Omas, B., & Susilaningtias, S. M. W. (2011). Memahami whistleblower. *Jakarta: Lembaga Perlindungan Saksi Dan Korban (LPSK)*.
- Susmanschi, G. (2012). Internal audit and whistle-blowing. *Economics, Management, and Financial Markets*, 7(4), 415–422.
- Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2010). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*, 93(1), 21–37.
- Widayati, L. S. (2012). Peran whistleblower dalam pengungkapna kasus suap pegawai pajak. *Info Singkat Hukum*, IV, 14, 1–4.
- Yanow, D., & Willmott, H. (1999). Considering passionate humility. *Administrative Theory & Praxis*, 21(4), 450–454.