

## SUDIKAH AKUNTAN MENGUNGKAP AIB KECURANGAN?

Intiyas Utami  
Adrianus Jori  
Aprina Nugrahesthy Sulistya Hapsari

Universitas Kristen Satya Wacana, Jl. Diponegoro No. 52-60 Sidorejo, Salatiga 50711  
Surel : intiyas@staff.uksw.edu

<http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2017.12.7066>



*Jurnal Akuntansi Multiparadigma*  
**JAMAL**  
Volume 8  
Nomor 3  
Halaman 427-611  
Malang, Desember 2017  
ISSN 2086-7603  
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:  
**20 September 2017**  
Tanggal Revisi:  
**20 November 2017**  
Tanggal Diterima:  
**31 Desember 2017**

### **Abstrak: Sudikah Akuntan Mengungkapkan Aib Kecurangan?**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji hubungan kausalitas antara model pahala dan jalur pelaporan serta interaksi antara kedua faktor tersebut dengan niat mengungkapkan aib kecurangan. Metode penelitian yang digunakan adalah eksperimen antarsubjek faktorial 2x2. Penelitian ini menunjukkan bahwa akuntan sudi mengungkapkan aib kecurangan karena adanya jalur pelaporan tak beridentitas serta model pahala berupa perlindungan. Jaminan keamanan bagi pelapor menjadi faktor utama bagi mereka untuk berani menyampaikan informasi mengenai adanya kecurangan kepada pimpinan organisasi. Pada sisi lainnya, sistem pengungkapan aib perlu mempertimbangkan mekanisme yang memberi perlindungan bagi para pelapor.

**Abstract: Will the Accountant Whistle the Fraud?** The research aims to examine the causality between the reward model, the reporting channel and the interaction between that factors to the whistleblowing intention of fraudulent. This research uses experiment between 2x2 factorial subject. This study shows that the accountant will reveal the cheating inclination due to the existence of non-indexing reporting path and the model of reward in the form of protection. Security guarantees for complainants are the key factor for them to dare to disclose information about fraud to the organization leader. On the other hand, disgrace disclosure systems need to consider mechanisms that provide protection to reporters.

**Kata kunci:** pengungkapan aib, kecurangan, model pahala, jalur pelaporan kecurangan

Popularitas pengungkapan aib (*whistleblowing*) oleh akuntan meningkat setelah terjadinya petaka keuangan korporat di Amerika (Enron dan perusahaan besar lainnya) disertai adanya regulasi yang lebih ketat (Undang-Undang Sarbanes-Oxley). Near & Miceli (1985) mendefinisikan pengungkapan aib sebagai pengungkapan dari anggota organisasi (sebelumnya atau yang saat ini) atas praktik ilegal, imoral, atau ilegalitas di bawah kendali karyawan atau individu atau organisasi yang dipengaruhi oleh tindakan tersebut. Kecurangan meliputi korupsi, penyalahgunaan asset, dan pelaporan kecurangan atas laporan keuangan (*fraudulent financial reporting*) (Tuana-kotta, 2011). Pemicu kecurangan menurut

teori segitiga kecurangan adalah pertama, tekanan (berasal dari *financial stability*), tekanan eksternal, dan kebutuhan keuangan personal; kedua, kesempatan berasal dari sifat industri, pemantauan yang tak mangkus, stuktur organisasional, dan pengendalian internal; ketiga, rasionalisasi yang berhubungan dengan pengetahuan manajemen tentang tindakan kecurangan (Reskino & Anshori, 2016). Para pengungkap aib yang sudi meniup peluit (*whistle*) atas adanya kecurangan yang diketahuinya berhadapan dengan potensi ancaman baik pada dirinya maupun pada keluarganya (Liyandarachchi & Newdick, 2009). Kaplan, Pany, Samuels, & Zhang (2012) menemukan bahwa keinginan anggota organisasi untuk

melakukan pengungkapan aib melalui saluran beridentitas dihambat oleh kenyataan adanya tindakan balasan yang akan diterima oleh pengungkap aib sebelumnya dan tidak adanya sanksi tegas terhadap orang-orang yang sebelumnya telah dilaporkan melakukan tindakan penyelewengan dibandingkan dengan saluran pelaporan beridentitas.

Situasi organisasional yang mendorong akuntan memiliki niat pengungkapan aib atas kecurangan adalah adanya pahala (*reward*) (Xu & Ziegenfuss, 2008). Perusahaan lebih memilih untuk memberikan insentif berupa kenaikan gaji kepada para pengungkap aib karena dinilai lebih hemat daripada kerugian yang ditimbulkan oleh kecurangan. Karyawan dapat membantu mengembalikan kerugian ekonomi atas kecurangan dengan melakukan pengungkapan aib dan mereka bisa melakukannya secara diam-diam (tak beridentitas), aman, dan dapat dipertanggungjawabkan (Stikeleather, 2016). Rose, Brink, & Norman (2016) melakukan eksperimen dengan memanipulasi struktur kompensasi perusahaan (kompensasi saham tidak terbatas atau kompensasi saham terbatas) dan pahala uang (besar atau kecil). Mereka menemukan bahwa kompensasi saham terbatas meningkatkan niat pengungkapan aib manajer saat hadiah besar tersedia, dan tanpa imbalan besar, kompensasi saham terbatas mengurangi niat pengungkapan aib. Namun, model pahala berupa insentif moneter saja dinilai kurang cukup sebagai jaminan bagi para pengungkap (Wilde, 2017). Jaminan perlindungan dinilai sebagai alternatif selain uang karena mampu meningkatkan niat seseorang dalam melakukan tindakan pengungkapan aib kecurangan. Situasi organisasional lain yang mendorong individu sudi bertindak sebagai pengungkap aib kecurangan manakala model struktural berupa jalur pelaporan (*reporting channel*) tak beridentitas sebagai media komunikasi langsung dengan pimpinan organisasi (Kaplan, Pany, Samuels, & Zhang, 2009; Seifert, Sweeney, Joireman, & Thornton, 2010).

Zhang, Pany, & Reckers (2013) berpendapat bahwa jalur pelaporan internal mungkin tidak selalu lebih baik daripada jalur pelaporan eksternal untuk mendorong pengungkapan aib. Jalur pelaporan tanpa identitas sebagai model struktural akan optimal jika terdapat model pahala berupa perlindungan bagi para insan pengungkap aib atas kecurangan agar sudi melaporkan adanya kecurangan. Model struktural beru-

pa jalur pelaporan pengungkapan aib atas kecurangan tanpa identitas ditengarai akan memicu niat pengungkapan aib lebih tinggi dibandingkan jalur beridentitas. Sementara itu, dalam kondisi adanya model pahala, perlindungan bagi para pengungkap aib kecurangan ditengarai akan memicu niat pengungkapan aib lebih tinggi dibandingkan perlindungan berupa insentif moneter berupa kenaikan gaji. Dua model ini dalam riset terdahulu diteliti secara terpisah. Padahal, ketika dua kondisi yang memicu pengungkapan aib kecurangan ini diinteraksikan berpotensi menghasilkan model pengungkapan aib atas kecurangan yang paling mangkus.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji hubungan kausalitas antara model pahala dan jalur pelaporan serta interaksi antara kedua faktor tersebut dengan niat mengungkapkan aib atas kecurangan. Kebaharuan riset ini adalah interaksi jalur pelaporan dengan model pahala untuk menghasilkan model pengungkapan aib atas kecurangan yang paling mangkus karena riset sebelumnya menguji kedua faktor tersebut secara terpisah.

Penelitian ini memiliki kontribusi teoritis dalam mendesain model pengungkapan aib yang mangkus (*effective*) karena menginteraksikan model struktural berupa jalur pelaporan dengan model pahala. Temuan riset ini menambah jajaran riset pengungkapan aib dalam aspek perilaku dengan metode eksperimen. Bagi praktisi penelitian ini memberi tilikan (*insight*) dalam mendesain model pengungkapan aib kecurangan yang tepat sehingga mampu memitigasi kerugian organisasi.

## METODE

Desain penelitian adalah eksperimen tulen antarsubjek faktorial 2x2 (dua pada dua). Variabel independen yang dimanipulasi adalah model pahala (insentif kenaikan gaji dan perlindungan, serta jalur pelaporan (tak beridentitas dan beridentitas) dan variabel dependen yang diukur adalah niat pengungkapan aib kecurangan. Eksperimen dilakukan dengan berbantuan kertas dan pena dalam tatanan laboratorium. Terdapat empat grup yang masing-masing menerima manipulasi yang bervariasi (Tabel 1). Manipulasi (*treatment*) model pahala pada kelompok eksperimen berupa insentif kenaikan gaji bagi pengungkap aib, sedangkan pada kelompok kontrol adalah memberikan jaminan berupa perlindungan kepada pelapor tindakan kecurangan. Manipulasi jalur pe-

**Tabel 1. Matriks Eksperimen**

Keterangan	Model Pahala	
	Insentif Kenaikan Gaji	Perlindungan
Jalur Pelaporan Tak beridentitas	Grup 1	Grup 2
Jalur Pelaporan Beridentitas	Grup 3	Grup 4

laporan pada kelompok eksperimen subjek diberi informasi bahwa pelaporan kecurangan tidak harus mencantumkan identitas (*anonymous*), sedangkan pada kelompok kontrol berupa informasi bahwa pelaporan kecurangan harus mencantumkan identitas (*non-anonymous*). Modul eksperimen telah diuji melalui uji coba (*pilot test*).

Subjek eksperimen dalam penelitian ini adalah mahasiswa akuntansi yang sudah mengambil mata kuliah Akuntansi Manajemen Strategik di Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Kristen Satya Wacana Salatiga. Desain eksperimental memperkenankan mahasiswa sebagai penyuluh (*surrogate*) dari praktisi sepanjang penugasan yang diberikan tidak memerlukan pengalaman (Nahartyo & Utami, 2015). Pemilihan mahasiswa yang sudah mengambil mata kuliah Akuntansi Manajemen Strategik dengan argumentasi bahwa profesi akuntan manajemen menjadi salah satu pengungkap kecurangan yang potensial dalam suatu organisasi. Dalam tatanan organisasi akuntan manajemen menjadi pihak yang berperan dalam mekanisme informasi perekaman data dari pihak eksternal. Dalam penelitian ini subjek berperan sebagai menjadi akuntan manajemen yang mengetahui adanya kecurangan yang dilakukan oleh kepala divisi penjualan.

Eksperimen dipandu oleh satu eksperimenter yang dibantu oleh dua asisten. Tugas dan prosedur eksperimen meliputi beberapa tahap. Pada tahap pertama, subjek dibagi secara acak dalam empat kelompok eksperimen/kontrol. Masing-masing grup menerima modul eksperimen yang berisi kombinasi manipulasi. Grup satu menerima insentif kenaikan gaji dan jalur pelaporan tak beridentitas. Grup dua menerima model pahala berupa perlindungan dan jalur pelaporan tak beridentitas. Grup tiga menerima manipulasi model pahala berupa insentif kenaikan gaji dan jalur pelaporan beridentitas. Grup empat menerima manipulasi berupa model pahala perlindungan dan jalur pelaporan beridentitas. Randomisasi merupakan

syarat utama dalam suatu eksperimen. Mekanisme randomisasi dilakukan dalam membagi empat modul eksperimen secara acak sesuai deretan tempat duduk subjek.

Tahap kedua, eksperimenter memandu cara pengisian modul dan mempersiapkan subjek membaca informasi awal tentang kondisi perusahaan. Subjek selanjutnya diminta menjawab tiga pertanyaan tentang pemahaman kondisi perusahaan yang menjadi kasus. Internalisasi profil perusahaan menjadi target dalam tahap ini. Subjek yang menjawab dengan tepat semua pertanyaan adalah yang mampu menginternalisasi profil perusahaan yang menjadi kasus dalam modul eksperimen. Subjek pada semua grup menerima informasi kasus pelanggaran oleh kepala divisi penjualan yaitu melakukan tindakan kecurangan dengan membuat sejumlah penjualan fiktif ke sejumlah distributor kecil, toko-toko, dan agen supaya perusahaan mampu melampaui target penjualan yang ditentukan.

Tahap ketiga, merupakan pemberian manipulasi yang berbeda di setiap grup. Untuk grup 1 partisipan diberi manipulasi pertama bahwa perusahaan menggunakan jalur pelaporan tak beridentitas sehingga identitas pelapor tidak akan terekspos. Subjek dapat melaporkan segala tindakan penyelewengan dan kecurangan yang terjadi di perusahaan tanpa perlu ada rasa takut. Manipulasi kedua yang diberikan pada grup pertama adalah kondisi bahwa perusahaan memberi pahala berupa insentif kenaikan gaji. Grup dua diberi manipulasi pertama jalur pelaporan tak beridentitas seperti halnya grup pertama. Manipulasi kedua yang diberikan pada grup ini adalah kondisi bahwa perusahaan memberikan pahala berupa jaminan keamanan bagi pengungkap aib kecurangan. Grup tiga diberikan manipulasi pertama berupa jalur pelaporan beridentitas atau terbuka. Identitas pelapor akan terekspos secara keseluruhan dan diketahui oleh seluruh staf perusahaan. Pelapor akan menerima tekanan pekerjaan dari teman sejawatnya dan dari pihak pelaku kecurangan.

Hal inilah yang membuat partisipan mengalami dilema dalam berniat melakukan tindakan pengungkapan aib. Manipulasi kedua yang berupa kondisi insentif kenaikan gaji yang telah ditentukan oleh perusahaan. Grup empat diberi manipulasi pertama jalur pelaporan beridentitas seperti halnya grup tiga. Namun, manipulasi kedua adalah pahala berupa jaminan perlindungan dari perusahaan.

Tahap keempat adalah memberi pertanyaan sebagai pengecekan manipulasi model pahala ataupun jalur pelaporan dalam bentuk tiga pertanyaan. Data atas jawaban subjek yang lolos menjawab semua pertanyaan pengecekan manipulasi digunakan untuk pengolahan data. Setelah semua tahap terlewati, sebagai penutup diadakan sesi taklimat (*debriefing*) untuk mengembalikkan subjek yang menerima berbagai manipulasi ke kondisi yang semula. Subjek juga diberi penjelasan bahwa keterlibatan mereka dalam simulasi bersifat sukarela sehingga apabila ada yang keberatan dengan perlakuan yang mereka terima, tidak dipergunakan untuk pengolahan data.

Tahapan analisis melalui lima langkah. Pertama, pengecekan manipulasi untuk menguji bahwa subjek menerima manipulasi sesuai dengan protokol eksperimen yang didesain. Kedua, melakukan pengujian kemangkusan randomisasi untuk memberi keyakinan bahwa proses randomisasi telah berhasil. Niat pengungkapan aib kecurangan hanya dipengaruhi oleh manipulasi yang diberikan, bukan karena faktor demografi (jenis kelamin, gender, ataupun indeks prestasi) yang melekat pada masing-masing subjek. Pengujian tersebut menggunakan *One Way Analysis of Variance*. Randomisasi dinyatakan mangkus tatkala nilai signifikansi di atas 0,05. Ketiga, pengujian pengecekan manipulasi berdasarkan ketepatan jawaban subjek. Keempat, pengujian efek utama dengan independent *t-test* yang membandingkan rerata niat pengungkapan aib pada kelompok kontrol dengan rerata niat pengungkapan aib pada kelompok eksperimen. Pengujian efek utama pertama yaitu membandingkan rerata niat pengungkapan aib dalam kondisi model pahala insentif dengan rerata niat pengungkapan aib berupa perlindungan. Pengujian efek utama kedua adalah membandingkan rerata niat pengungkapan aib dalam kondisi jalur pelaporan tak beidentitas dengan rerata niat pengungkapan aib dalam kondisi

jalur pelaporan beridentitas. Kelima, pengujian interaksi antara model pahala dan jalur pelaporan dengan *Two-way ANOVA*. Efek utama dan efek interaksi ditunjukkan dengan nilai signifikansi masing-masing variabel dan interaksi antarvariabel di bawah 5%.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

**Pengecekan internalisasi dan manipulasi.** Pengecekan internalisasi dilakukan dengan tiga pertanyaan akan kasus perusahaan, subjek yang menjawab dengan tepat semua pertanyaan mendapat skor 10. Hasil pengecekan internalisasi menunjukkan semua subjek (114 orang) mampu mendapat skor 10 dan memahami kasus yang diberikan. Pengecekan manipulasi dilakukan secara bertahap yaitu pengecekan manipulasi jalur pelaporan dilanjutkan dengan manipulasi model pahala. Pertanyaan pengecekan manipulasi diberikan dalam tiga pertanyaan dan subjek yang lolos semua pertanyaan digunakan dalam pengolahan data. Hasil pengecekan manipulasi menunjukkan 60 orang telah lolos, terdiri dari 33 pria dan 27 wanita dengan kisaran usia 19-24 tahun. Indeks prestasi mahasiswa di atas 3 sejumlah 44 orang, dan 16 orang memiliki indeks prestasi mahasiswa di bawah 3. Deskripsi demografi subjek menunjukkan kondisi subjek bervariasi dan tidak mengelompok pada satu kondisi.

**Pengujian kemangkusan randomisasi.** Randomisasi menjadi syarat eksperimen tulen yang bertujuan agar semua subjek mendapat kesempatan yang sama menerima manipulasi yang diberikan. Randomisasi dikatakan mangkus ketika tidak ada pengaruh faktor demografi terhadap variabel dependen (niat pengungkapan aib). Pengujian kemangkusan randomisasi dengan *One-Way ANOVA* pada Tabel 2 menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh faktor demografi (jenis kelamin, usia, dan indeks prestasi) terhadap niat pengungkapan aib atas kecurangan. Pengujian ini memberi keyakinan bahwa manipulasi yang diberikan dalam mempengaruhi aspek afektif dari subjek dalam menentukan level niat pengungkapan aib atas kecurangan yang diketahuinya. Dengan demikian, randomisasi dikatakan mangkus dan hanya model pahala dan jalur pelaporan yang menyebabkan niat pengungkapan aib atas kecurangan.

**Pengujian efek utama jalur pelaporan.** Pengujian efek utama (*main effect*) untuk menguji bahwa variabel dependen dise-



**Tabel 2. Hasil Pengujian Kemangkusan Randomisasi**

	<i>Mean Square</i>	<i>Sig.</i>
Jenis Kelamin:		
<i>Between Groups</i>	0,196	0,663
<i>Within Groups</i>	0,262	
Umur:		
<i>Between Groups</i>	0,530	0,420
<i>Within Groups</i>	0,508	
Indeks Prestasi Kumulatif (IPK):		
<i>Between Groups</i>	1,73	0,112
<i>Within Groups</i>	1,01	

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS

babkan oleh satu variabel dependen saja.

Dalam penelitian ini pengujian efek utama yang pertama adalah jalur pelaporan menyebabkan niat pengungkapan aib atas kecurangan. Pengujian ini memberi keyakinan bahwa hubungan kausalitas terjadi antara variabel niat pengungkapan aib atas kecurangan dengan jalur pelaporan. Pengujian ini membandingkan rerata niat pengungkapan aib pada grup dengan kondisi jalur pelaporan tak beridentitas (Grup 1 dan Grup 2) dengan rerata niat pengungkapan aib atas kecurangan dalam kondisi jalur pelaporan beridentitas (Grup 3 dan Grup 4). Kelompok eksperimen adalah pada kondisi jalur pelaporan tak beridentitas, sedangkan kelompok kontrol adalah jalur pelaporan beridentitas. Alat uji statistis independent *t-test* membandingkan kelompok manipulasi dan kelompok kontrol ditunjukkan pada Tabel 3.

Jumlah subjek pada kelompok jalur pelaporan beridentitas adalah 30 orang. Demikian juga pada kelompok jalur pelaporan tak beridentitas. Rerata niat melakukan tindakan pengungkapan aib berdasarkan jalur pelaporan beridentitas adalah 8,33, sedangkan pada jalur pelaporan beridentitas adalah 5,26. Kisaran level niat pengungkapan aib atas kecurangan adalah 1 sampai 10, dengan nilai tengah 5,5. Hasil pengujian menunjukkan level niat pengungkapan

aib atas kecurangan pada jalur beridentitas cenderung tinggi (di atas rerata teoritis), sedangkan pada kondisi jalur beridentitas cenderung rendah (di bawah rerata teoritis). Perbedaan dua kondisi tersebut secara statistis menunjukkan tingkat signifikansi 0,000. Hasil tersebut menunjukkan telah terjadi efek utama dalam menguji hubungan kausalitas antara jalur pelaporan dengan niat pengungkapan aib kecurangan. Makna dari efek utama adalah ketika subjek berada dalam kondisi jalur pelaporan tak beridentitas semata-mata, ia akan memiliki niat dalam mengungkapkan aib kecurangan.

Kecurangan dalam suatu organisasi dapat berupa korupsi, penyalahgunaan aset ataupun kecurangan atas pelaporan laporan keuangan. Trompeter *et al.* (2012) menjelaskan suatu model mekanisme anti kecurangan dapat diukur dari internal dan eksternal untuk mendeteksi kecurangan. Model tersebut oleh Bowen, Call, & Rajgopal (2010) dinyatakan sebagai metode pengungkapan aib yang dapat membantu menyelesaikan isu-isu yang menimpa suatu organisasi dan berpotensi mempengaruhi tata kelola suatu organisasi. Mekanisme pengungkapan dapat dieksekusi dengan jalur pengungkapan aib kecurangan yang tepat.

**Tabel 3. Hasil Pengujian Efek Utama Jalur Pelaporan**

	<i>Rerata</i>	<i>Std. Deviation</i>	<i>T</i>	<i>Sig. (2-tailed)</i>
Pengujian Efek Utama Jalur_Pelaporan				
Tak beridentitas (Grup 1 & 2)	8,33	1,37	5,98	0,000
Beridentitas (Grup 3 & 4)	5,26	2,44		

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS

Hasil pengujian efek utama jalur pelaporan dengan niat pengungkapan aib kecurangan ini mendukung hasil penelitian Kaplan, Pany, Samuels, & Zhang (2009) yang menemukan bahwa kerahasiaan identitas pelapor akan mengurangi ancaman (*retaliation*) yang akan diterima oleh pelapor. Apabila perusahaan menerapkan jalur pelaporan yang terbuka individu cenderung takut akan konsekuensi yang diterima olehnya. Liyanarachchi & Newdick (2009) memperoleh temuan bahwa para pengungkap aib kecurangan berhadapan dengan retailasi (ancaman) dari para pelaku kecurangan. Sebagai mekanisme yang dibangun untuk mencegah terjadinya petaka kecurangan perlu ada regulasi yang mampu menjadi pengendali pengungkapan aib atas kecurangan. Di Amerika Serikat Undang-undang Sarbanes-Oxley mewajibkan adanya pengendalian pengungkapan aib dalam sistem pengendalian manajemen organisasi untuk mencegah terulangnya petaka keuangan dan melindungi kepentingan publik secara lebih memadai (Alleyne, Hudaib, & Pike, 2013; Gao, Greenberg & Wong-On-Wing, 2015; Hechter, 2008; Kaplan, Pany, Samuels, & Zhang, 2012; Peecher, Solomon, & Trotman, 2013; Rockness & Rockness, 2005; Seifert, Sweeney, Joireman, & Thornton, 2010; Taylor & Curtis, 2010).

Jalur pelaporan tak beridentitas mampu menjadi media bagi insan dalam organisasi yang mengetahui kondisi kecurangan yang terjadi. Temuan dalam penelitian ini mendukung temuan Liyanarachchi & Newdick (2009) bahwa pengungkapan aib lebih tepat dilakukan secara tertutup atau rahasia karena tindakan balas dendam dapat dilakukan pelaku kecurangan kepada pengungkap aib kecurangan. Riset ini juga mengonfirmasi temuan Seifert, Sweeney, Joireman, & Thornton (2010) bahwa keinginan anggota organisasi untuk melaporkan kecurangan atas laporan keuangan melalui mekanisme internal ditentukan oleh sejauh mana anggota organisasi merasakan adanya keadilan atas mekanisme organisasional pengungkapan aib. Kaplan, Pany, Samuels, & Zhang (2012) menemukan keinginan anggota organisasi untuk melakukan pengungkapan aib melalui saluran beridentitas secara signifikan dihambat oleh kenyataan adanya tindakan balasan yang diterima oleh pengungkap aib sebelumnya dan tidak adanya sanksi tegas terhadap orang-orang yang sebelumnya telah dilaporkan melakukan tindakan pelanggaran. Riset ini menunjuk-

kan temuan empiris bahwa model struktural dalam bentuk jalur pelaporan internal kepada pimpinan organisasi memicu keberanian pengungkap aib untuk meniup peluit kecurangan. Brink, Cereola, & Menk (2015) dan Brink, Lowe, & Victoravich (2017) memeriksa perbedaan antara saluran pelaporan internal yang dibentuk untuk menanggapi SOX dan saluran pelaporan eksternal yang disediakan oleh Undang-Undang Reformasi dan Perlindungan Konsumen Dodd-Frank Wall Street (United States of America, 2010). Kemangkusan jalur pelaporan dengan tanpa identitas akan menghilangkan konsekuensi negatif yang akan diterima para pengungkap aib kecurangan. Ancaman juga dapat diterima baik oleh keluarga maupun orang terdekat.

Jalur pelaporan tak beridentitas merupakan mekanisme pengungkapan yang mendorong individu dalam organisasi memiliki keberanian mengungkapkan aib suatu kecurangan yang diketahuinya. Mekanisme pengungkapan aib atas kecurangan perlu dirancang dengan tepat agar menjadi efek pembelajaran bagi para pelaku kecurangan. Organisasi yang menerapkan mekanisme pengungkapan aib kecurangan memerlukan komitmen yang kuat sehingga mampu melindungi keselamatan para pengungkap aib atas kecurangan. Insan pengungkap aib akan sudi melakukan tindakan yang berisiko ketika tersedia jalur pelaporan tak beridentitas.

#### **Pengujian efek utama model pahala.**

Pengujian utama model pahala dilakukan dengan menguji kausalitas antara model pahala dan niat pengungkapan aib kecurangan tanpa memperhatikan pengaruh jalur pelaporan sebagai variabel independen yang lain. Pengujian independen *t-test* dengan membandingkan rerata niat pengungkapan aib dalam kondisi adanya insentif kenaikan gaji (grup 1 dan 3) dengan rerata niat pengungkapan aib dalam kondisi perlindungan (grup 2 dan 4). Rerata niat pengungkapan aib pada subjek yang berada dalam kondisi menerima kenaikan gaji adalah 5,43, sedangkan dalam kondisi menerima perlindungan adalah 8,16. Perlindungan menjadi pilihan bagi subjek dibandingkan mendapat pahala insentif kenaikan gaji. Perbedaan rerata pengungkapan aib pada dua kelompok model pahala menunjukkan signifikansi 0,000 (Tabel 4). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa ketika subjek dalam kondisi mendapat pahala berupa perlindungan saja, ia akan memiliki niat mengungkapkan aib kecurangan.

**Tabel 4. Hasil Pengujian Efek Utama Model Pahala**

	<b>Rerata</b>	<b>Std. Deviation</b>	<b>T</b>	<b>Sig. (2-tailed)</b>
Kenaikan Gaji	5,43	2,73		
Perlindungan	8,16	1,17	-5,02	0

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS

Hasil penelitian ini mendukung temuan Stikeleather (2016) bahwa karyawan yang dijanjikan insentif finansial berupa kenaikan gaji akan lebih cenderung berdiam diri karena menganggap apa yang diberikan tidak sebanding dengan yang mereka lakukan. Oleh karena itu, perlindungan dinilai lebih memotivasi niat seseorang dalam melakukan pengungkapan aib. Temuan ini sejalan dengan Guthrie & Taylor (2016) yang menyatakan bahwa kepercayaan terhadap pemegang kuasa dan perlindungan bagi pelapor pengungkapan aib lebih meningkatkan niat pelaporan pengungkapan aib. Keinginan anggota organisasi untuk melaporkan kecurangan atas laporan keuangan melalui mekanisme internal ditentukan oleh persepsi atas keadilan mekanisme pengungkapan aib. Keadilan dalam hal ini dapat dijelaskan dengan perasaan adil untuk mendapat perlindungan dari pimpinan organisasi. Balasan yang diterima oleh pengungkap aib dan tidak adanya sanksi tegas bagi pelaku kecurangan menjadi faktor penghambat mangkusnya pengungkapan aib.

Seifert, Stammerjohan, & Martin (2014) menjelaskan temuan hasil eksperimennya bahwa pengungkapan aib kecurangan disebabkan tidak hanya oleh kondisi keadilan yang diciptakan dalam organisasi, tetapi juga adanya kepercayaan kepada pimpinan organisasi. Hal yang sama dikemukakan oleh Gao, Janssen, & Shi (2011) bahwa kepercayaan melandasi keberanian individu mengambil risiko mengungkapkan kondisi ilegal di tempat kerjanya. Karyawan menjadi berani ketika pimpinan memberikan jaminan keamanan atas dirinya dan juga atas keluarganya. Rasa percaya inilah yang menyebabkan individu yang mengetahui

adanya kecurangan mendapat perlindungan dari potensi ancaman pelaku kecurangan. Esensi perlindungan dalam pengungkapan aib adalah rasa aman dari ancaman pelaku kecurangan yang diwujudkan dalam bentuk perlindungan fisik ataupun keberlanjutan karir. Temuan ini membantah Rose, Brink, & Norman (2016) bahwa niat pengungkapan aib atas kecurangan akan meningkat tatkala hadiah besar tersedia. Hasil temuan riset ini sejalan dengan pernyataan Ratmono & Pradopowati (2016) bahwa insentif finansial tidak akan meningkatkan jumlah pelapor pengungkapan aib. Demikian juga, temuan ini mendukung riset yang sudah dilakukan oleh Brink, Cereola, & Menk (2015) bahwa pahala internal mempengaruhi peningkatan pengungkapan aib ketika ada bukti yang kuat. Temuan dalam penelitian ini memiliki kontribusi yang memperkuat pemberian pahala dalam bentuk perlindungan keselamatan. Ancaman yang mungkin terjadi menjadi pertimbangan yang penting dalam melakukan pengungkapan aib. Model pahala berupa perlindungan dinilai tepat agar seseorang sudi melakukan pengungkapan aib yang diketahuinya.

**Pengujian efek interaksi.** Pengujian efek interaksi digunakan untuk mencari kondisi yang memicu niat pengungkapan aib yang paling mangkus yaitu dengan menginteraksikan variabel independen jalur pelaporan dengan variabel independen model pahala. Hasil pengujian *Two-Way ANOVA* pada Tabel 5 memaparkan bahwa jalur pelaporan signifikan mempengaruhi niat pengungkapan aib kecurangan. Model pahala juga mempengaruhi niat pengungkapan aib kecurangan. Demikian pula hasil interaksi antara jalur pelaporan dengan model pahala mem-

**Tabel 5. Hasil Pengujian Efek Interaksi**

<b>Source</b>	<b>Mean Square</b>	<b>Sig.</b>
<i>Corrected Model</i>	96,13	0,000
Jalur Pelaporan	141,06	0,000
Model Pahala	112,06	0,000
Jalur Pelaporan*Model Pahala	35,26	0,000

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS

**Tabel 6. Rerata Niat Pengungkapan Aib Kecurangan Tiap Grup**

		Rerata	Std. Error
Tanpa Identitas	Insentif Kenaikan Gaji (Grup 1)	7,73	0,331
	Perlindungan (Grup 2)	8,93	0,331
Beridentitas	Insentif Kenaikan Gaji (Grup 3)	3,13	0,331
	Perlindungan (Grup 4)	7,4	0,331

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS

ngaruhi niat pengungkapan aib kecurangan (signifikansi 0,000). Hasil pengujian tersebut menunjukkan jalur pelaporan menyebabkan niat pengungkapan aib kecurangan tatkala terdapat model pahala yang tepat.

Model pengungkapan aib yang paling mangkus dapat dilihat dari rerata niat pengungkapan aib yang paling tinggi dari semua grup yang menerima manipulasi dua kondisi (Tabel 6). Grup 2 dengan situasi jalur pelaporan tak beridentitas dan model pahala berupa perlindungan dengan rerata paling tinggi dari tiga grup lainnya yaitu sebesar 8,93. Grup 3 dengan situasi jalur pelaporan terbuka (beridentitas) dan model pahala berupa insentif kenaikan gaji menunjukkan rerata niat pengungkapan aib sebesar 3,13.

Dalam konteks regulasi di Amerika Serikat, Undang-Undang Sarbanes-Oxley mengharuskan setiap organisasi agar secara formal mengimplementasikan pengendalian pengungkapan aib dan berbagai kebijakan dan prosedur organisasional lainnya, yang bertujuan untuk mengungkap kecurangan dan melindungi pihak pengungkap aib di antaranya melalui pemberian pahala dan jalur pelaporan tak beridentitas (lihat Alleyne, Hidaib, & Pike, 2013; Gao, Greenberg & Wong-On-Wing, 2015; Kaplan, Pany, Samuels, & Zhang, 2012; Kaplan, Pope, & Samuels, 2010; Reckers-Sauciuc & Lowe, 2010; Seifert, Sweeney, Joireman, & Thornton, 2010), pada dasarnya menggambarkan bahwa pengaruh organisasional memberikan dampak untuk menjaga perilaku etikal di kalangan anggota organisasi.

Penelitian ini juga mendukung temuan Wilde (2017) yang menunjukkan bahwa insentif finansial dinilai kurang cukup sebagai jaminan pengungkap aib kecurangan agar aman dari ancaman pihak yang melakukan penyelewengan. Pelapor yang melakukan tindakan pengungkapan aib harus diberi jaminan berupa perlindungan. Pengungkap aib yang berada dalam situasi jalur pelaporan terbuka (beridentitas) dan model pahala insentif kenaikan gaji menunjukkan niat untuk melakukan pengungkapan aib yang rendah.

Apabila identitas seseorang terekspos, mereka merasa tidak aman karena takut sewaktu-waktu akan terjadi hal buruk pada mereka.

Temuan riset ini sejalan dengan pernyataan Wainberg & Perreault (2016) yang menemukan bahwa ketika perlindungan eksplisit ditambahkan ke kebijakan *hotline* pengungkapan aib pada suatu organisasi yang diaudit maka akan terjadi peningkatan jumlah pelapor yang sudi meniup peluit atas kecurangan. Guthrie & Taylor (2016) memperoleh temuan hasil eksperimennya bahwa insentif moneter memoderasi hubungan antara ancaman pembalasan dan kepercayaan. Ketika ancaman pembalasan rendah, insentif moneter meningkatkan kepercayaan organisasi, yang mengarah pada maksud pengungkapan aib yang lebih tinggi. Ketika ancaman pembalasan tinggi, insentif moneter tidak mempengaruhi kepercayaan secara signifikan. Pada lingkungan ancaman pembalasan tinggi dengan insentif moneter, individu yang secara intrinsik termotivasi melaporkan tingkat kepercayaan yang jauh lebih rendah dibandingkan dengan tingkat kepercayaan yang dilaporkan oleh individu yang memiliki motivasi ekstrinsik. Temuan riset ini memprediksi bahwa insentif moneter bisa mangkus dalam meningkatkan pengungkapan aib secara internal, ketika tidak ada ancaman yang diterimanya. Untuk menghindari ancaman, jalur pelaporan tanpa identitas menjadi pilihan. Ketika individu meyakini bahwa ada ancaman dalam organisasi, mereka secara umum berani melakukan pengungkapan aib. Situasi dalam organisasi mempengaruhi fungsinya suatu mekanisme pengungkapan aib. Taylor & Curtis (2013) menjelaskan bahwa situasi dalam organisasi berupa respon organisasional dalam mengatasi laporan di masa lalu menyebabkan keberanian pengungkapan aib. Selain itu, hierarki dalam organisasi atau jarak kekuasaan antara pemeriksa dengan terperiksa dalam organisasi memicu adanya pengungkapan aib.

Miceli, Near, Rehg, & Scotter (2012) menjelaskan bahwa pengungkapan aib



dipengaruhi oleh demoralisasi, keadilan, dan tipe kepribadian yang proaktif. Kondisi tersebut menjadi latar belakang bahwa tindakan balas dendam dari pelaku kecurangan menjadi pertimbangan untuk melaporkan kecurangan. Perlindungan menjadi faktor utama bagi para pengungkap aib kecurangan untuk melaporkan informasi pelaku kecurangan. Miceli & Near (1984) menyatakan bahwa pengungkap aib potensial harus menerima perlindungan yang lebih besar untuk mendorong melakukan pelaporan kecurangan. Pengungkap aib yang berada di situasi jalur pelaporan tak beridentitas dan model pahala berupa perlindungan mempunyai niat melakukan pengungkapan aib yang tinggi. Pada satu sisi identitasnya terjamin, dan pada sisi yang lain perlindungan diperoleh bagi dirinya maupun bagi keluarganya. Schultz, Johnson, Morris, & Dyrnes (1993) dan Schultz & Hooks (1998) menemukan bahwa kerahasiaan identitas pelapor akan mengurangi tingkat ancaman (retaliasi) yang akan diterima oleh pelapor.

Manajer dan karyawan lainnya merupakan sumber informasi baik bagi auditor eksternal maupun auditor internal dalam melakukan pemeriksaan atas pelaporan keuangan. Kaplan, Pope, & Samuels (2011) menjelaskan bahwa cara auditor bertanya kepada karyawan menyebabkan mereka ingin mengungkap adanya penyelewengan yang ada dalam suatu organisasi. Riset tersebut juga memberi temuan empiris bahwa karyawan cenderung lebih berani mengungkapkan aib kecurangan kepada auditor internal daripada auditor eksternal. Sebagai sumber informasi, karyawan memerlukan kondisi yang mampu memicu keberanian untuk mengungkapkan aib kecurangan yang diketahuinya. Ketika pelaporan kecurangan dalam suatu organisasi menjadi hal yang biasa dikarenakan siapa pun boleh melapor dan tidak perlu khawatir karena identitas tidak terekspos, individu tidak mendapatkan masalah dari lingkungan kerja sehingga niat untuk melakukan pengungkapan aib semakin tinggi.

Model struktural dalam pengungkapan aib atas kecurangan yang dikemukakan Kaplan, Pany, Samuels, & Zhang (2009) akan mangkus ketika dikombinasikan dengan model pahala berupa perlindungan. Kebutuhan akan rasa aman atas tindakan yang diambil menjadi pertimbangan insan dalam organisasi untuk berani mengungkapkan informasi yang membuka aib kecurangan.

Praktik kecurangan yang dilakukan individu dalam organisasi berpotensi diketahui oleh anggota organisasi yang lain. Rasa aman menjadi faktor penting bagi individu dalam organisasi karena mereka ingin tetap melanjutkan kariernya dan keselamatan keluarga juga menjadi pertimbangan yang utama. Jalur pengungkapan tanpa identitas menjadi pilihan bagi organisasi yang membuka diri untuk menerima informasi dari pihak internal dalam perusahaan. Intensi pengungkapan aib kecurangan pelaporan keuangan ditemukan lebih tinggi daripada intensi dalam mengungkap penyelewengan yang lain (Robinson, Robertson, & Curtis, 2012). Mekanisme dengan jalur tanpa identitas saja tidak akan mampu mendorong individu melakukan pengungkapan aib. Individu pengungkap aib atas kecurangan akan sudi meniup peluit ketika tersedia jalur pelaporan tak beridentitas dan didukung perlindungan akan dirinya dan keselamatan keluarganya dari ancaman pelaku kecurangan.

## **SIMPULAN**

Penelitian ini menunjukkan bahwa individu sudi melakukan pengungkapan aib ketika organisasi menerapkan jalur pelaporan secara tertutup (tanpa identitas). Temuan riset menunjukkan bahwa individu yang diberi model pahala perlindungan akan sudi melakukan pengungkapan aib kecurangan yang tinggi dibandingkan ketika pahalanya berupa insentif kenaikan gaji. Hasil pengujian interaksi antara jalur pelaporan dan model pahala menghasilkan niat pengungkapan aib yang mangkus yaitu ketika individu berada dalam kondisi jalur pelaporan tak beridentitas dan model pahala berupa perlindungan. Hasil penelitian memberi implikasi teori bahwa model pengungkapan aib perlu mempertimbangkan jalur pelaporan dan mengembangkan model pahala berupa perlindungan kepada para pelapor yang mengetahui penyelewengan. Jaminan keamanan bagi pelapor menjadi faktor utama bagi para pengungkap aib untuk berani menyampaikan informasi yang membuka adanya kecurangan kepada pimpinan organisasi. Temuan ini memberi informasi bagi praktisi dalam organisasi bahwa dalam mendesain sistem pengungkapan aib perlu mempertimbangkan mekanisme yang memberi perlindungan bagi para pelapor. Risiko dari pelaporan yang dilakukan akan mempengaruhi niat seseorang untuk melakukan pengungkapan aib sehingga perlu kerahasiaan dan keaman-

an khususnya keamanan dalam berkarier bagi para anggota perusahaan yang akan melakukan tindakan pengungkapan aib.

Keterbatasan penelitian ini adalah dalam hal waktu pelaksanaan eksperimen dilakukan di dua kelas yang berbeda dan di waktu yang sama. Kondisi ini menyebabkan potensi rembesan informasi dari subjek pada kelas awal ke kelas berikutnya. Hal ini menyebabkan subjek sudah terinformasi tugas yang akan dikerjakan. Posisi tempat duduk kelas yang berdekatan berpotensi pada terjadinya diskusi antarsubjek dalam kelas tersebut. Riset yang akan datang dapat dikembangkan model eksperimen berbasis kelompok yang ditengarai memiliki kondisi yang berbeda ketika individu melakukan keputusan secara individual. Desain eksperimen *within subject* bisa menjadi alternatif pilihan dalam mengembangkan aspek metodologis. Pengembangan riset yang akan datang juga dapat mengembangkan manipulasi jalur pelaporan tak beridentitas dengan berbantuan website. Riset pengungkapan aib juga berpotensi untuk dikembangkan dengan memperhatikan kondisi kepemimpinan yang ada di organisasi tersebut. Hal ini akan memperkaya temuan dalam hal organisasional. Sementara itu, dalam hal faktor personalitas, niat pengungkapan aib dapat dikembangkan dengan faktor yang melekat pada setiap individu, misalnya sifat Machiavelli, skeptisisme profesional ataupun tipe kepribadian.

#### DAFTAR RUJUKAN

- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards A Conceptual Model of Whistle-blowing Intentions among External Auditors. *The British Accounting Review*, 45, 10-23. <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2012.12.003>
- Bowen, R. M., Call, A. C., & Rajgopal, S. (2010). Whistle-Blowing: Target Firm Characteristics and Economic Consequences. *The Accounting Review*, 85(4), 1239-1271. [10.2308/accr.2010.85.4.1239](https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1239)
- Brink, A. G., Cereola, S. J., & Menk, K. B. (2015). The Effects of Personality Traits, Ethical Position, and The Materiality of Fraudulent Reporting on Entry-Level Employee Whistleblowing Decisions. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 7(1), 180-211.
- Brink, A. G., Lowe, D. J., & Victoravich, L. M. (2017). The Public Company Whistleblowing Environment: Perceptions of a Wrongful Act and Monetary Attitude. *Accounting and the Public Interest*, 17(1), 1-30. <https://doi.org/10.2308/apin-51681>
- Gao, J., Greenberg, R., & Wong-On-Wing, B. (2015). Whistleblowing Intentions of Lower-Level Employees: The Effects of Reporting Channel, By standers, and Wrongdoer Power Status. *Journal of Business Ethics*, 126, 85-99.
- Gao, L., Janssen, O., & Shi, K. (2011). Leader Trust and Employee Voice: The Moderating Role of Empowering Leader Behaviors. *The Leadership Quarterly*, 22(4), 787-798. <https://doi.org/10.1016/j.leaqua.2011.05.015>
- Guthrie, C. P., & Taylor, E. Z. (2016). Whistleblowing on Fraud for Pay: Can I Trust You? *Journal of Forensic Accounting*, 2(1), 1-19. <https://doi.org/10.2308/jfar-51723>
- Hechter, M. (2008). The Rise and Fall of Normative Control. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 663-676. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.005>
- Kaplan, S. E., Pany, K., Samuels, J. A., & Zhang, J. (2009). An Examination of The Effects of Procedural Safe guards on Intentions to Anonymously Report Fraud. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 237-288. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.273>
- Kaplan, S. E., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. (2012). An Examination of Anonymous and Non-Anonymous Fraud Reporting Channels. *Advances in Accounting*, 28(1), 88-95. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2012.02.008>
- Kaplan, S. E., Pope, K. R., & Samuels, J. A. (2010). The Effect of Social Confrontation on Individuals' Intentions to Internally Report Fraud. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2) 51-67. <https://doi.org/10.2308/bria.2010.22.2.51>
- Kaplan, S. E., Pope, K. R., & Samuels, J. A. (2011). An Examination of the Effect of Inquiry and Auditor Type on Reporting Intentions for Fraud. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 30(4), 29-49. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10174>
- Liyanarachchi, G., & Newdick, C. (2009). The Impact of Moral Reasoning and

- Retaliation on Whistle-blowing: New Zealand Evidence. *Journal of Business Ethics*, 89(1), 37-57. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9983-x>
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1984). The Relationships Among Beliefs, Organizational Position, and Whistle-Blowing Status: A Discriminant Analysis. *Academy of Management Journal* 27(4) 687-705.
- Miceli, M. P., Near, J. P., Rehg, M. T., & Scotter, J. R. V. (2012). Predicting Employee Reactions to Perceived Organizational Wrongdoing: Demoralization, Justice, Proactive Personality, and Whistle-blowing. *Human Relations*, 65(8), 923-954. [10.1177/0018726712447004](https://doi.org/10.1177/0018726712447004)
- Nahartyo, E., & Utami, I. (2015). Panduan Praktis Riset Eksperimen, Jakarta: Indeks.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing. *Journal of Business Ethics*, 4, 1-16. <https://doi.org/10.1007/BF00382668>
- Peecher, M. E., Solomon, I., & Trotman, K. T. (2013). An Accountability Framework for Financial Statement Auditors and Related Research Questions. *Accounting, Organizations and Society*, 38, 596-620. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.07.002>
- Ratmono, D. & Pradopowati, A. (2016). Determinan Fraud Belanja Bantuan Sosial: Studi Empiris pada Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 7(3), 322-334. <http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2016.12.7024>
- Reckers-Sauciuc, A. K., & Lowe, D. J. (2010). The Influence of Dispositional Affect on Whistle-blowing. *Advances in Accounting*, 26, 259-269. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2010.05.005>
- Reskino, & Anshori, M. F. (2016). Model Pendeteksian Kecurangan Laporan Keuangan dengan Analisis Fraud Triangle *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 7(2), 256-269. <http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2016.08.7020>
- Robinson, S. N., Robertson, J. C., & Curtis, M. B. (2012). The Effects of Contextual and Wrongdoing Attributes on Organizational Employees' Whistleblowing Intentions Following Fraud. *Journal Business Ethics*, 106, 213-227. <http://doi.org/10.1007/s10551-011-0990-y>
- Rockness, H., & Rockness, J. (2005). Legislated Ethics: From Enron to Sarbanes-Oxley, The Impact on Corporate America. *Journal of Business Ethics*, 57, 31-54. <https://doi.org/10.1007/s10551-004-3819-0>
- Rose, J. M., Brink, A. G., & Norman, C. S. (2016). The Effects of Compensation Structures and Monetary Rewards on Managers' Decisions to Blow the Whistle. *Journal of Business Ethics*. <http://doi.org/10.1007/s10551-016-3222-7>
- Schultz, J. J., & Hooks, K. L. (1998). The Effect of Relationship and Reward on Reports of Wrongdoing. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 17(2), 15-35.
- Schultz, J. J., Johnson, D. A., Morris, D., & Dyrnes, S. (1993). An Investigation of the Reporting of Questionable Acts in an International Setting. *Journal of Accounting Research*, 31, 75-103.
- Seifert, D. L., Stammerjohan, W. W., & Martin, R. B. (2014). Truth, Organizational Justice and Whistleblowing: A Research Note. *Behavioral Research in Accounting*, 26(1), 157-168. <https://doi.org/10.2308/bria-50587>
- Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., & Thornton, J. M. (2010). The Influence of Organizational Justice on Accountant Whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 707-717. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2010.09.002>
- Stikeleather, B. (2016). When do Employers Benefit from Offering Workers a Financial Reward for Reporting Internal Misconduct? *Accounting, Organizations and Society*, 52, 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.06.001>
- Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2010). An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgements: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting. *Journal of Business Ethics*, 93, 21-37. <https://doi.org/10.1007/s10551-009-0179-9>
- Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2013). Whistleblowing in Audit Firms: Organizational Response and Power Distance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 21-43. <https://doi.org/10.2308/bria-50415>
- Trompeter, G., Carpenter, T., Desai, N.,

- Jones, K., & Riley, R. (2012). A Synthesis of Fraud Related Research. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 287-321. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50360>
- Tuanakotta, T. (2011). *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Jakarta: Salemba Empat.
- United States of America. Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act. Pub. L. 111-203. (2010). USA.
- Wainberg, J., & Perreault, S. (2016). Whistleblowing in Audit Firms: Do Explicit Protections from Retaliation Activate Implicit Threats of Reprisal? *Behavioral Research in Accounting: Spring*, 28(1), 83-93. <https://doi.org/10.2308/bria-51122>
- Wilde, J. H. (2017). The Deterrent Effect of Employee Whistleblowing on Firms' Financial Misreporting and Tax Aggressiveness. *The Accounting Review*, 92(5), 247-280. <https://doi.org/10.2308/accr-51661>
- Xu, Y., & Ziegenfuss, D. E. (2008). Reward Systems, Moral Reasoning, and Internal Auditors' Reporting Wrong doing, *Journal of Business and Psychology*, 22(4), 323-331. <https://doi.org/10.1007/s10869-008-9072-2>
- Zhang, J., Pany, K., & Reckers, P. M. J. (2013). Under Which Conditions are Whistleblowing "Best Practices" Best? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(3), 171-181. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50451>