
Whistleblowing: Meningkatkan Hasil Audit Forensik dalam Pengungkapan Tindakan Korupsi oleh Auditor Pemerintah

Immanuel Armando Panjaitan
Akuntansi, Universitas Sumatera Utara
Immanuel.panjaitan9@gmail.com

Abstrak

Praktik-praktik korupsi hampir terjadi di setiap daerah di Indonesia, mulai dari kasus kecil hingga sangat kompleks, Pemberantasan korupsi telah banyak dilakukan, tetapi harapan untuk menimbulkan efek jera dengan terpenjaranya pelaku koruptor ternyata tidak terjadi. Sistem *whistleblowing* dalam meningkatkan audit forensik yang efektif, transparan, dan bertanggungjawab akan mendorong dan meningkatkan partisipasi karyawan untuk melaporkan dugaan kecurangan yang diketahuinya. Meskipun demikian, sampai saat ini belum banyak terlihat bagaimana peran sistem pelaporan dan perlindungan bagi *whistleblower* dapat mendorong munculnya *whistleblower* pada sektor pemerintah. Penelitian ini menguji pengaruh *whistleblowing* terhadap peningkatan hasil audit forensik dalam pengungkapan tindakan korupsi oleh auditor pemerintah. Populasi sasaran adalah 35 orang ahli dibidang Akuntansi, Audit, dan Pajak di Medan dengan 31 sampel, yaitu sampel yang dipilih berdasarkan convenience sampling. Responden adalah seseorang yang bekerja dalam bidang Auditor, akuntan publik, pajak. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan referensial study. Metode analisis yang menggunakan bantuan SPSS digunakan untuk menguji hipotesis dan menggunakan laporan *whistleblowing* perusahaan pupuk kaltim. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa: *Whistleblowing* berpengaruh positif dan signifikan terhadap Meningkatkan hasil *Audit Forensik* . Hasil ini memperoleh informasi mengenai perlunya praktik *whistleblowing* yang diperluas dengan menggabungkan aspek audit. Dengan demikian, *whistleblowing* dapat berkontribusi terhadap peningkatan hasil audit forensik

Keyword : Whistleblowing, Audit, Forensik, Korupsi

I. PENDAHULUAN

Praktik-praktik korupsi hampir terjadi di setiap daerah di Indonesia, mulai dari kasus kecil hingga sangat kompleks, misalnya kasus korupsi kecil di tahun 2013, mantan rektor UNSYIAH menjadi tersangka kasus korupsi dana umum beasiswa Universitas Syiah Kuala yang bersumber dari Anggaran Pendapatan Belanja Aceh (APBA) tahun 2009-2010 senilai Rp 3,6 miliar (Burhanudin, 2013). Menurut ICW (Indonesia Corruption Watch) terdapat kasus korupsi kompleks yang belum tuntas, antara lain : (1) kasus korupsi boikot Bank Century; (2) suap cek pelawat pemilihan deputy BI; (3) Kasus Nazaruddin mengenai wisma atlet dan 2 hambalang; (4) Kasus mafia pajak yang berkaitan dengan Gayus Tambunan dan jejaring mafia yang lain; (5) Rekening gendut jenderal Polri. Pemberantasan korupsi telah banyak dilakukan, tetapi harapan untuk menimbulkan efek jera dengan terpenjaranya pelaku koruptor ternyata tidak terjadi. Hal ini disebabkan karena penegakkan hukum di Indonesia tidak bebas dari permainan uang dan pengaruh kekuasaan. Strategi-strategi yang telah dirumuskan oleh berbagai lembaga pemerintah seperti BPK, BPKP, Inspektorat, KPK maupun oleh kalangan LSM seperti MTI dan ICW masih belum mampu menuntaskan permasalahan korupsi yang sudah menjamur (Wiratmaja, 2010).

Usaha pemberantasan korupsi di Indonesia sedikit demi sedikit telah memperbaiki citra Indonesia. Tahun 2007 berdasarkan Transparency International menunjukkan Indonesia berada di urutan 143 dengan nilai 2,3, skor ini menunjukkan penurunan sebesar 0,1 dibandingkan IPK 2006 (Malik et. All, 2007). Kenaikan yang cukup signifikan dialami Indonesia pada tahun 2008 dibandingkan tahun 2007. IPK Indonesia berada di urutan ke-126 dengan skor 2,6 atau naik sebesar 0,3. Tahun 2009, IPK Indonesia bergerak naik menjadi 2,8, tetapi skor ini tidak terlalu signifikan dan masih dalam wilayah negara yang masih terpersepsikan korupsi (Masduki, 2009). Tahun 2010 berdasarkan hasil Transparansi Internasional (TI), Indonesia masih bertahan dengan IPK 2,8 (Lubis, 2010). IPK Indonesia 2011 menjadi 3,0 yang mengalami kenaikan 1,0 dari IPK 2,0 pada tahun 2004. Kenaikan IPK tersebut merupakan peningkatan tertinggi di antara seluruh negara ASEAN dalam rentang waktu yang sama (Yulianto dan Diantika, 2011).

Mengingat sistem *whistleblowing* cukup efektif untuk mendeteksi kecurangan untuk membantu audit forensik, saat ini hampir sebagian besar instansi pemerintah seperti Kementerian Keuangan, Komisi Pemberantasan Korupsi, Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah, Badan Perencanaan dan Pembangunan Nasional, Ombudsman, Komisi Nasional Hak Asasi Manusia, Komisi Yudisial, Komisi Kepolisian Nasional, Komisi Kejaksaan, dan Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan, Badan Pemeriksa Keuangan, dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan memiliki sistem penanganan pengaduan untuk mengurangi fenomena korupsi di lembaga publik. Sistem *whistleblowing* dalam meningkatkan audit forensik yang efektif, transparan, dan bertanggungjawab akan mendorong dan meningkatkan partisipasi karyawan untuk

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

Berdasarkan uraian latar belakang tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh tindakan *whistleblowing* terhadap audit forensik. Penting untuk memahami faktor-faktor yang mempengaruhi niat pegawai untuk melakukan tindakan *whistleblowing* yang di *matching* dengan audit forensik agar organisasi dapat merancang kebijakan dan sistem *whistleblowing* yang efektif. Hasil penelitian ini diharapkan memberikan masukan bagi regulator dan lembaga profesi untuk menetapkan regulasi terkait audit forensik dengan tindakan *whistleblowing*, serta menetapkan sistem penanganan pengaduan yang implementatif untuk mengurangi kemungkinan terjadinya korupsi. Rumusan Masalah Apakah Whistleblowing berpengaruh dalam meningkatkan hasil audit forensik oleh auditor pemerintah? Dengan tujuan mengetahui adanya hubungan Whistleblowing berpengaruh dalam meningkatkan hasil audit forensik dalam pengungkapan korupsi oleh auditor pemerintah?

II. KAJIAN PUSTAKA

- 2.1. Menurut Charterji (2009) dalam Purjono (2012) Audit Forensik (forensic auditing) dapat didefinisikan sebagai aplikasi keahlian mengaudit atas suatu keadaan yang memiliki konsekuensi hukum. Menurut Wiratmaja (2010) audit forensik merupakan suatu pengujian mengenai bukti atas suatu pernyataan atau pengungkapan informasi keuangan untuk menentukan keterkaitannya dengan ukuran-ukuran standar yang memadai untuk kebutuhan pembuktian di pengadilan. Audit forensik lebih menekankan proses pencarian bukti serta penilaian kesesuaian bukti atau temuan audit

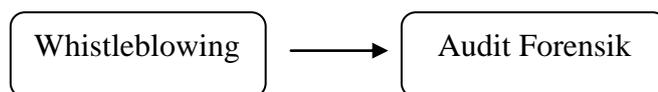
tersebut dengan ukuran pembuktian yang dibutuhkan untuk proses persidangan. Audit forensik merupakan perluasan dari penerapan prosedur audit standar ke arah pengumpulan bukti untuk kebutuhan persidangan di pengadilan. Audit ini meliputi prosedur-prosedur atau tahapan-tahapan tertentu yang dilakukan dengan maksud untuk menghasilkan bukti. Teknik-teknik yang digunakan audit untuk mengidentifikasi dan menggabungkan bukti-bukti guna membuktikan, seperti berapa lama fraud telah dilakukan, bagaimana cara melakukan fraud tersebut, berapa besar jumlahnya, di mana dilakukannya, serta oleh siapa pelakunya (Purjono, 2012). Purjono (2012) juga menjelaskan auditor forensik pertama kali harus mempertimbangkan apakah ia memiliki keahlian dan pengalaman yang dibutuhkan untuk menerima pekerjaan tersebut karena audit forensik memerlukan pengetahuan tentang investigasi fraud dan pengetahuan tentang hukum secara luas dan mendalam. Tahap perencanaan merupakan tahap kedua setelah penerimaan tugas. Tahap ini mengidentifikasi jenis fraud yang terjadi, seberapa lama fraud yang berlangsung, siapa pelaku, dan kuantifikasi kerugian financial yang diderita klien. Auditor mempertimbangkan cara terbaik mendapatkan bukti dan memberikan saran untuk pencegahan terjadinya fraud tersebut. Tias (2012) mengatakan bahwa pengumpulan bukti bisa dilakukan dengan analisa dokumen- dokumen, wawancara investigasi, dan observasi langsung ke lapangan.

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

Keruntuhan Enron dan Arthur Andersen merupakan suatu fenomena yang disebabkan perilaku whistleblowing. Spreitzer dan Sonenshein (2004) menyatakan bahwa ketika karyawan menyadari adanya praktek ilegal dalam organisasi dan berani mengungkapkan hal ini kepada pihak berwenang, maka whistleblowing dianggap sebagai tindakan penyimpangan positif

karena dilakukan dengan sengaja, dan berani keluar dari norma organisasi. Dalam literatur whistleblowing, terdapat perdebatan kontroversi mengenai faktor-faktor yang memotivasi individu untuk melakukan whistleblowing. Beberapa orang mungkin melihat whistleblower sebagai pemberani atau terhormat sementara yang lain menganggap whistleblowing sebagai perilaku tidak etis terhadap organisasi mereka (Gundlach et al., 2003). Meskipun demikian, beberapa pihak menyatakan tindakan whistleblowing sebagai perilaku menyimpang yang menguntungkan organisasi dan masyarakat (Appelbaum et al., 2007).

Istilah *whistleblowing* di Indonesia diidentikkan dengan perilaku seseorang yang melaporkan perbuatan yang berindikasi tindak pidana korupsi di organisasi tempat bekerja sehingga memiliki akses informasi memadai atas terjadinya indikasi tindak pidana korupsi tersebut. Sebenarnya whistleblowing tidak hanya melaporkan masalah korupsi, tetapi juga skandal lain yang melanggar hukum dan menimbulkan kerugian/ancaman bagi masyarakat. Kasus whistleblowing yang populer di Indonesia adalah ketika maraknya pemberitaan yang menimpa Kepolisian RI terkait skandal makelar kasus. Selain itu juga penyampaian informasi suap dalam pemilihan Deputy Senior BI yang dilakukan oleh anggota dewan perwakilan rakyat. Peran kedua whistleblower tersebut sangat besar untuk melindungi negara dari kerugian yang lebih parah dan pelanggaran hukum yang terjadi.



Gambar 1. Kerangka Konseptual

Hipotesis saat ini Adanya Pengaruh yang signifikan antara variabel whistleblowing dengan hasil audit forensik.

III. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode primer dan refrensial study. Untuk metode primer jenis penelitian yang dilakukan adalah penelitian Korelatif yaitu penelitian yang bertujuan mengetahui hubungan yang menjelaskan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis hubungan antara variabel independen, terhadap satu variabel dependen. Populasi dalam penelitian ini adalah 35 orang ahli dalam bidang akuntansi dan audit. Alasan yang mendasari pemilihan orang ahli dari akuntansi dan audit sebagai bahan penelitian yaitu karena orang-orang tersebut mengerti proses dari whistleblowing dan audit forensik serta mereka juga sering diperhadapkan dengan kondisi yang demikian di KAP mereka. Dari berbagai jenis audit banyak sekali yang susah ditemukan sehingga membutuhkan waktu yang

lama belum lagi sedikitnya informasi sehingga hasil audit andalan tidak dapat diambil . Pengambilan sampel adalah proses memilih sejumlah elemen secukupnya dari populasi, sehingga penelitian terhadap sampel dan pemahaman tentang sifat atau karakteristiknya akan membuat kita dapat menggeneralisasikan sifat dan karakteristik tersebut pada populasi (Sekaran, 2006:123). Teknik penentuan sampel menggunakan Convenience Sampling yaitu pengambilan sampel berdasarkan kemudahan peneliti (Mustafa, 2000). Variabel adalah apapun yang dapat membedakan atau membawa variasi pada nilai (Sekaran, 2006).

Variabel penelitian pada dasarnya adalah segala sesuatu yang berbentuk apa saja yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari sehingga diperoleh informasi tentang hal tersebut, kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2007). Adapun variabel terikat dalam penelitian ini adalah whistleblowing dan variabel bebas yaitu Audit Forensik. Skala yang dilakukan adalah skala likert. Pengambilan hipotesis dari uji regresi linier. Setelah data-data terkumpul maka akan didapat sebuah teori simpulan sementara dalam penulisan sehingga pada tahap selanjutnya penulis merumuskan alternatif pemecahan masalah berdasarkan data yang didapat. Data dipergunakan untuk mempertajam topik, selanjutnya alternatif pemecahan masalah dirumuskan dalam bentuk pembahasan yang jelas sehingga akan terjawab rumusan masalah di atas.

Kuesioner yang dibagikan telah diuji validitas dan realibilitasnya. Kuesioner telah dibagikan dan ditanggapi oleh beberapa responden yang terpercaya mengerti Audit Forensik atau bekerja dibagian audit. Responden penelitian ini adalah seseorang yang bekerja dalam bidang Akuntan Publik, Auditor, Pajak.

Berikut Jenis responden mengisi kuesioner penelitian ini:

Tabel 1. Jenis Responden

Jenis Keilmuan	Populasi	Sampel
Akuntan Publik	15	12
Auditor	10	9
Pajak	10	10
Jumlah	35	31

Metode referensial study digunakan untuk memaparkan referensi teoritis dalam kajian pustaka melalui analisis deduktif dari teori dan pendapat para ahli yang diperoleh dari berbagai sumber-sumber yang mendukung. Literatur sumber penulisan dipilih dari sumber yang relevan dengan judul, agar terjadi relevansi antara sumber penulisan dengan pembahasan nantinya. Sumber-sumber data didapatkan dari data sekunder yakni data yang telah disediakan pada website

resmi. Selain itu, sumber literatur lain berasal dari artikel, kajian pustaka, skripsi, jurnal dan internet. Sumber literatur dipilih karena pertimbangan efektifitas dan efisiensi guna mendukung penulisan karya tulis ini.

IV. ANALISA DAN PEMBAHASAN

4.1. Pengambilan hipotesis secara parsial (uji t)

2.1. Tabel Hasil uji parsial

Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	5,373	2,455		2,189	,037	,352	10,395
	X	,326	,050	,768	6,466	,000	,223	,429

a. Dependent Variable: y

Untuk uji H1 berdasarkan hasil analisis regresi diperoleh nilai t hitung $6,466 > t$ tabel 2,306 dan nilai signifikansi (Sig.) $0,00 < 0,05$. Dapat disimpulkan bahwa H0 ditolak dan H1 diterima, yang berarti " whistleblowing berpengaruh dalam meningkatkan hasil audit forensik dalam pengungkapan korupsi oleh auditor pemerintah".

4.2. Uji Determinasi

Tabel 2.2. Determinasi R²

Model Summary ^b									
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	,768 ^a	,590	,576	2,07162	,590	41,806	1	29	,000

a. Predictors: (Constant), X

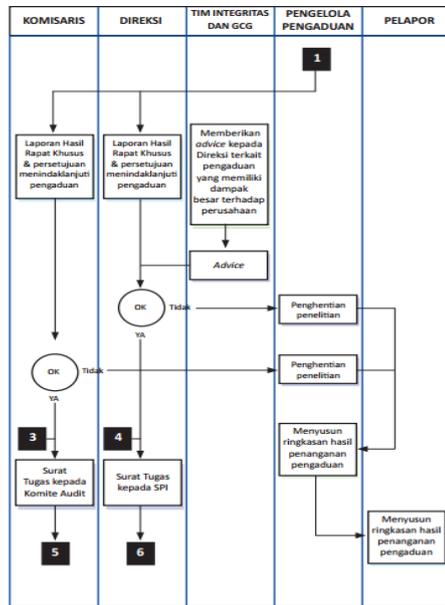
b. Dependent Variable: y

Berdasarkan Tabel "Ringkasan Model", dapat disimpulkan bahwa whistleblowing memiliki dampak 59% terhadap Audit Forensik, sedangkan 41% dipengaruhi oleh variabel yang tidak diteliti lainnya. Karena nilai R Square mendekati 1 maka kemampuan variabel independen terhadap variabel dependen lebih kuat.

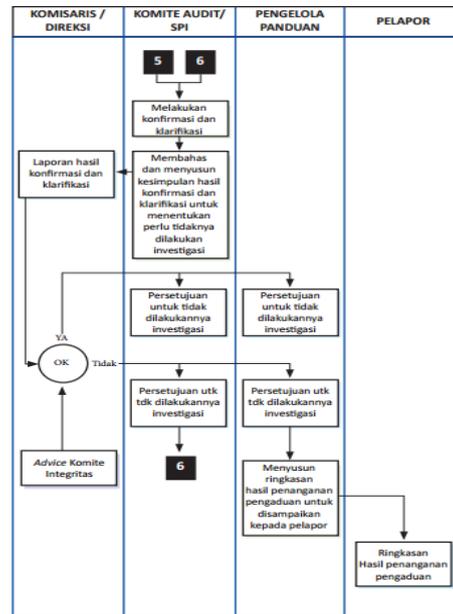
4.3. Cara Penerapannya

Ada berbagai cara yang harus diberikan untuk mendapatkan hasil yang baik dalam sistem *whistleblowing* dalam meningkatkan hasil audit forensik. Perlu ditelaah bahwa pengungkapan informasi yang tidak benar bisa saja terjadi. Maka telaah yang dilakukan hingga pengusutan investigasi dilakukan berdasarkan atas 3 strategi.

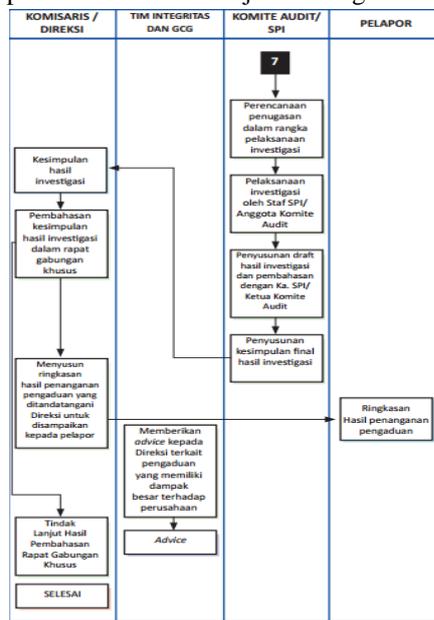
Tahap 1. Penelaah Informasi
 Bagan Alir 1 Penelaah Informasi
 Sumber : PT Pupuk Kaltim



Tahap 2 Konfirmasi dan Pembuktian
 Bagan Alir 2 Konfirmasi & Pembuktian
 Sumber : PT Pupuk Kaltim



Tahap 3. Investigasi Pelaporan dan Tindak Lanjut Investigasi
 Bagan Alir 3 Investigasi Pelaporan dan Tindak Lanjut Investigasi Sumber: PT PUPUK KALTIM



Di atas merupakan sistem whistleblowing yang terhadap kinerja suatu perusahaan dan jika dilihat maka bisa diterapkan oleh auditor pemerintah untuk mendapatkan hasil audit forensik dengan baik.

4. KESIMPULAN DAN SARAN

4.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan hasil pembahasan maka kesimpulan yang bisa diambil dari penelitian dengan judul “Whistleblowing: Meningkatkan Hasil Audit Forensik Dalam Pengungkapan Tindakan Korupsi Oleh Auditor Pemerintah” adalah: 1. Variabel *Whistleblowing* berpengaruh signifikan terhadap audit forensik dalam pengungkapan tindakan korupsi oleh auditor pemerintah.

Selanjutnya adanya beberapa tahap yang diberikan untuk menjadi strategi dalam meningkatkan hasil pemeriksaan oleh audit pemerintah. Dengan demikian, whistleblowing dapat berkontribusi terhadap peningkatan hasil audit Forensik.

4.2. Saran

1. Bagi Pemerintah Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia baik di pusat pemerintahan maupun di daerah diharapkan dapat memfasilitasi dan memberikan bantuan sepenuhnya baik berupa materi maupun non materi dalam rangka penerapan *whistleblowing* dalam proses audit guna mengurangi korupsi di Indonesia.
2. Bagi perusahaan diharapkan ikut serta berperan aktif dalam menyukseskan konsep whistleblowing guna mendapatkan performa yang baik dari kinerja dan nilai perusahaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Appelbaum, S. H., Iaconi, G. D., dan Matousek, A. 2007. Positive and negative deviant workplace behaviors: causes, impacts, and solutions. *Corporate Governance*, Vol. 7, No.5, pp. 586-599.
- Bame-Aldred, C., Sweeney, J. T., dan Seifert, D. 2007. An examination of the effectiveness of Sarbanes-Oxley whistleblower protection. *Journal of Forensic Accounting*. Vol. 8, pp. 105–118.
- Buchan, H. F. 2005. Ethical decision making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*. Vol. 61, No. 2, pp. 165-181.
- Burhanudin, Mohamad. “Mantan Rektor Unsyiah Tersangka Korupsi Beasiswa”. 19 April 2013. http://edukasi.kompas.com/read/2013/04/19/18555641/Mantan_Rektor.Unsyiah.Tersangka.Korupsi.Beasiswa (diakses 22 April 2013)

- Carpenter, Tina. D., dan Reimers, Jane. L. 2005. Unethical and fraudulent financial reporting: applying the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*. Vol. 60, No. 2, pp. 115-129.
- Dyck, Alexander, Morse, Adair, dan Zingales, Luigi. 2010. Who blows the whistle on corporate fraud?. *The Journal of Finance*. 6 (December), pp. 2213–2253.
- Gundlach, M. J., Douglas, S. C., dan Martinko, M. J. 2003. The decision to blow the whistle: A social information processing framework. *Academy of Management. The Academy of Management Review*. Vol. 28, No. 1, pp. 107-123.
- Hidayat, Widi dan Nugroho, Argo Adhi. 2010. Studi empiris theory of planned behavior dan pengaruh kewajiban moral pada perilaku ketidakpatuhan pajak wajib pajak orang pribadi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 12, No. 2, pp 82- 93.
- KPMG Forensic. 2008. *Integrity Survey 2008–2009*. New York, NY: KPMG LLP.
- Lubis, Todung Mulya. “*Corruption Perception Index 2010 (Global)*”. 26 Oktober 2010.
<http://www.ti.or.id/index.php/publication/2010/10/26/corruption-perception-index-2010-global> (diakses 22 April 2013)
- Malik et. All. ”Indeks Persepsi Korupsi 2007 Transparency Internasional”.
[http://www.ti.or.id/media/documents/2010/10/12/p/r/press_kit_cpi_2007_ina.p df](http://www.ti.or.id/media/documents/2010/10/12/p/r/press_kit_cpi_2007_ina.pdf) (diakses 22 April 2013)
- Masduki, Teten. “Indeks Persepsi Korupsi 2009 : Pemberantasan Korupsi di Indonesia Masih Lemah”. 17 November 2009.
<http://www.ti.or.id/index.php/publication/2009/11/17/indeks-persepsi-korupsi-2009-pemberantasan-korupsi-di-indonesia-masih-lemah> (diakses 22 April 2013)
- Miceli, M. P., Near, J. P., dan Dworkin, T. M. 2008. *Whistle-blowing in organizations*. New York: Routledge.
- Montesarchio, Cathilee E. 2009. Faktor influencing the unethical behaviora; intention of college business students: theory of planned behavior. *Dissertation*. Lynn University. www.proquest.com

- Purjono. 2012. *Peranan Audit Forensik dalam Pemberantasan Korupsi di Lingkungan Instansi Pemerintah “Suatu Tinjauan Teoritis”*. Widyaiswara Pusdiklar Bea dan Cukai. (online)
http://www.bppk.depkeu.go.id/webbc/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=347&Itemid=130 (diakses 21 April 2013)
- Schmidt, M. 2009. “Whistle Blowing” regulation and accounting standards enforcement in Germany and Europe—An economic perspective. *International Review of Law and Economics*. Vol. 25, pp. 143–168.
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Method for Business, 4 ed. USA: John Wiley & Sons, Inc.*
- Su, Chin-Chun dan Ni, Feng-Yu. 2013. Budgetary participation and slack on the theory of planned behavior. *International Journal of Organizational Innovation*. Vol. 5, No. 4. pp 91-99.
- Spreitzer, G. M., dan Sonenshein, S. 2004. Toward the construct definition of positive deviance. *The American Behavioral Scientist*. Vol. 47, No. 6, pp. 828- 847.
- Sugiyono. 2007. *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, Dan R&D*. Bandung, Penerbitan Alfabeta.
- Uddin, Nancy, dan Gillett, Peter. R. 2002. The effects of moral reasoning and self- monitoring on CFO intentions to report fraudulently on financial statements. *Journal of Business Ethics*. Vol. 40, No. (1), pp. 15-32.
- Wiratmaja, I Dewa Nyoman. 2010. “Akuntansi Forensik Dalam Upaya emberantasan Tindak Pidana Korupsi”. (online). *Karya Ilmiah yang Tidak dipublikasikan*, Universitas Udayana. Vol. 5, No. 2
- Yulianto dan Diantika. “Kenaikan IPK Indonesia Tertinggi Se-ASEAN”. 14 Desember 2011. <http://ti.or.id/index.php/news/2011/12/14/kenaikan-ipk-indonesia-tertinggi-se-asean> (diakses 22 April 2013)