



Pengaruh Penerapan *Whistleblowing System* terhadap Tindak Kecurangan dengan Independensi sebagai Moderator

Octavia Lhaksmi Pramudyastuti*, Utpala Rani, Agustina Prativi
Nugraheni, Ghina Fitri Ariesta Susilo
Universitas Tidar, Jl. Kapten Suparman No.39, Kota Magelang, Jawa Tengah,
Indonesia

*(octaviaovi@untidar.ac.id)

Riwayat Artikel:

Tanggal diajukan:
17 Februari 2021

Tanggal diterima:
2 Juni 2021

Tanggal dipublikasi daring:
25 Juni 2021

Kata kunci: independensi; penerapan *whistleblowing system*; tindak kecurangan

Pengutipan:

Pramudyastuti, Octavia Lhaksmi, Rani, Utpala, Nugraheni, Agustina Prativi, & Susilo, Ghina Fitri Ariesta. (2021). Pengaruh Penerapan *Whistleblowing System* terhadap Tindak Kecurangan dengan Independensi sebagai Moderator. *JIA (Jurnal Ilmiah Akuntansi)*, Vol. 6, No. 1, Hal: 115-135

Keywords: *fraudulent acts; implementation of whistleblowing independence*

ABSTRAK

Tindak kecurangan dan korupsi sampai saat ini masih menjadi permasalahan utama Indonesia. Negara ini membutuhkan suatu metode baru yaitu *whistleblowing system* atau sistem pelaporan pelanggaran sebagai deteksi dini yang meminimalkan tindak kecurangan. Penelitian ini bertujuan menginvestigasi efek moderasi independensi auditor pada hubungan *whistleblowing system* dan tindak kecurangan. Pengumpulan data dilakukan dengan survei dan wawancara terhadap para-auditor dan Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (P2UPD) pada Inspektorat Provinsi X. Analisis data dilakukan dengan *Moderated Regression Analysis (MRA)* dan hasil pengujian mengindikasikan adanya bukti anekdot bahwa independensi auditor justru memperlemah pengaruh penerapan *whistleblowing system* terhadap intensitas tindak kecurangan yang bisa ditemukan auditor. Hal ini mengindikasikan auditor yang memiliki independensi tinggi cenderung mengabaikan keberadaan *whistleblowing system* untuk menemukan tindak kecurangan.

ABSTRACT

Acts of fraud and corruption are still the main problems in Indonesia. This country needs a new method, namely a whistleblowing system or a violation reporting system as an early detection that minimizes fraud. This study aims to investigate the moderating effect of auditor independence on the relationship of whistleblowing systems and fraud. Data was collected employing surveys and interviews with auditors and Supervisors for the Implementation of Government Affairs in the Regions (P2UPD) at the Provincial Inspectorate X. Data analysis was carried out using moderated regression analysis (MRA) and the test results indicated that there was anecdotal evidence that auditor independence weakens the effect whistleblowing system implementation on the intensity of fraud that can be found by the auditor. This indicates that auditors who have high independence tend to ignore the existence of the whistleblowing system to find fraudulent acts.

PENDAHULUAN

Kasus kecurangan masih menjadi permasalahan utama di Indonesia. *Association of Certified Fraud Examiners* (2017) menyatakan bahwa tindak kecurangan merupakan bahaya laten yang mengancam pertumbuhan ekonomi dunia. Kerugian kecurangan di Indonesia paling banyak ditimbulkan oleh kasus korupsi, yaitu rata-rata sebesar 100 sampai 500 juta per kasus. Indonesia Corruption Watch (2018) melaporkan bahwa kasus korupsi dan kecurangan mayoritas terjadi pada sektor pemerintahan. Pernyataan tersebut sejalan dengan laporan akhir Indonesia Corruption Watch (ICW) Tahun 2019 bahwa terdapat 213 Aparatur Sipil Negara yang menjadi tersangka kasus korupsi tahun 2019. Dalam beberapa laporan tahunan, ICW menunjukkan bahwa Aparatur Sipil Negara mendominasi jumlah tersangka kasus korupsi dan kecurangan. Bentuk kecurangan yang ada pada lembaga pemerintahan antara lain penyalahgunaan aset, manipulasi pajak dan laporan keuangan serta penyuapan atau gratifikasi (Utami, 2018).

Pemerintah Indonesia terus berupaya dalam meminimalisir tindak kecurangan dan korupsi mulai dari perbaikan tata kelola (*good governance*) sampai dengan

pemberian sanksi tegas kepada pelaku kecurangan dan korupsi. Salah satu upaya yang dilakukan pemerintah melalui Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi birokrasi yaitu pembangunan Zona Integritas. Zona Integritas menuntut agar semua instansi pemerintah bisa menerapkan Wilayah yang Bebas dari Korupsi dan Wilayah Birokrasi yang Bersih serta Melayani. Salah satu proses wajib yang harus dilalui instansi dalam pembangunan zona integritas adalah implementasi *Whistleblowing system*.

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia Tahun 2014 menyebutkan bahwa salah satu indikator dalam penguatan pengawasan adalah penerapan *Whistleblowing system*. *Whistleblowing system* atau Sistem Pelaporan pelanggaran disebut sebagai salah satu wujud dari tata kelola pemerintahan yang baik (Amiram dkk., 2018). *Whistleblowing system* dianggap sebagai mekanisme potensial untuk mencegah terjadinya penyuapan dan korupsi (Drew, 2003). Hal tersebut sejalan dengan Komite Nasional Kebijakan Governance (2008) yang menyatakan bahwa *Whistleblowing system* akan mendorong partisipasi pegawai suatu

entitas untuk lebih berani bertindak dalam rangka pencegahan terjadinya kecurangan dan korupsi dengan melaporkannya ke pihak yang dapat menanganinya.

Saat ini telah banyak Instansi pemerintah yang menerapkan *Whistle Blowing System* untuk meminimalkan tindak kecurangan tetapi tindakan tersebut bertolak belakang dengan fakta terus meningkatnya angka korupsi dan kecurangan di sektor pemerintahan. Hal ini didukung dengan beberapa penelitian yang menunjukkan bahwa masih terdapat ketidak konsistenan hasil atas penerapan *whistleblowing system* dalam meminimalkan tindak kecurangan.

Salah satunya adalah penelitian Yunawati (2018) yang melakukan studi kasus mengenai dampak implementasi *Whistleblowing System* terhadap kecurangan internal pada PT. Bank Central Asia. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa *Whistleblowing System* pada entitas perbankan masih belum mampu mengurangi tingkat kecurangan internal yang terjadi. Pamungkas dkk (2017) mendapatkan hasil penelitian yang berbeda yaitu Whistleblowing system memiliki pengaruh signifikan terhadap pencegahan kecurangan laporan keuangan.

Wilson dkk (2018) mengemukakan bahwa salah satu kunci sukses dari penerapan *whistleblowing system* adalah Sumber Daya Manusia. *Whistleblowing System* tidak akan berjalan tanpa adanya integritas yang baik dari SDM entitas itu sendiri (Peltier-Rivest, 2018). Integritas yang baik terbentuk salah satunya dari sikap independensi. Latan dkk., (2018) menyatakan bahwa Independensi merupakan kunci objektivitas dan integritas sehingga faktor ini berperan penting dalam meningkatkan efektivitas penerapan *whistleblowing system* di sebuah entitas.

TELAAH LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Tindak Kecurangan (*Fraud*)

Tuanakotta (2010) mendefinisikan kecurangan (*fraud*) sebagai perbuatan melawan hukum yang dilakukan dengan sengaja untuk tujuan untuk mendapatkan keuntungan pribadi ataupun kelompok yang secara langsung atau tidak langsung merugikan pihak lain. Tuanakotta (2010) juga mengklasifikasikan kecurangan ke dalam tiga kelompok, yaitu:

1. Kecurangan Laporan Keuangan (*Financial Statement Fraud*) dengan klasifikasi:

- a. *Timing difference* bentuk kecurangan laporan keuangan dengan mencatat waktu transaksi yang berbeda dengan waktu transaksi yang sebenarnya.
 - b. *Fictitious revenues*; adalah bentuk laporan keuangan dengan menciptakan pendapatan fiktif.
 - c. *Concealed liabilities and expenses*; adalah bentuk kecurangan laporan keuangan dengan menyembunyikan kewajiban-kewajiban perusahaan, sehingga laporan keuangan terlihat bagus.
 - d. *Imporer disclosure*; adalah bentuk kecurangan perusahaan yang tidak melakukan pengungkapan atas laporan keuangan secara cukup dengan maksud untuk menyembunyikan kecurangan-kecurangan yang terjadi di perusahaan.
 - e. *Imporer asset valuation*; adalah bentuk kecurangan laporan keuangan dengan melakukan penilaian yang tidak wajar atau tidak sesuai prinsip akuntansi berlaku umum atas aset perusahaan.
2. Penyalahgunaan aset (*Asset Misappropriation*), dengan klasifikasi:
 - a. Kecurangan kas (*cash fraud*); yang termasuk kecurangan kas adalah pencurian kas dan pengeluaran-pengeluaran secara curang seperti pemalsuan cek.
 - b. Kecurangan atas persediaan dan aset lainnya (*fraud of inventory and all other asset*); adalah pencurian dan pemakaian untuk kepentingan pribadi terhadap persediaan atau aset lainnya.
 3. Korupsi, dengan klasifikasi:
 - a. Pertentangan kepentingan (*conflict of interest*); pertentangan kepentingan terjadi ketika karyawan, manajer dan eksekutif perusahaan memiliki kepentingan pribadi terhadap transaksi.
 - b. Suap (*bribery*); adalah penawaran, pemberian, penerimaan atau permohonan sesuatu dengan tujuan untuk mempengaruhi pembuat keputusan dalam membuat keputusan bisnis.
 - c. Pemberian ilegal (*illegal gratuity*); tindakan ini hampir sama dengan suap tetapi bukan untuk mempengaruhi keputusan bisnis, ini hanya sebuah permainan.

Whistleblowing System

Komite Nasional Kebijakan Governance (2008) mendefinisikan pelaporan pelanggaran (*whistleblowing*) sebagai pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan melawan hukum oleh pegawai kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan ini umumnya dilakukan secara rahasia atau *confidential*. Tuanakotta (2010) menyebutkan bahwa pada dasarnya whistleblower adalah karyawan dari organisasi itu sendiri (pihak internal), akan tetapi tidak tertutup adanya pelapor berasal dari pihak eksternal (pelanggan, pemasok, masyarakat).

Whistleblowing System merupakan sebuah pengungkapan yang harus dilakukan dengan itikad baik dan bukan merupakan suatu keluhan pribadi atas suatu kebijakan perusahaan tertentu (*grievance*) ataupun didasari kehendak buruk atau fitnah (Pamungkas dkk., 2017). Penerapan *Whistleblowing System* disesuaikan ke dalam aturan perusahaan masing-masing, sehingga diharapkan sistem ini mampu memberikan manfaat untuk meningkatkan *corporate governance* (Shawver & Shawver, 2018).

Independensi

Independensi adalah suatu sikap yang wajib dimiliki oleh setiap pemeriksa dalam hal ini auditor. Agoes (2016) mendefinisikan independensi sebagai suatu keadaan bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. *Theory of attitude and Behaviour* menyatakan bahwa perilaku ditentukan oleh apa yang orang-orang ingin lakukan (sikap), apa yang mereka pikirkan dan mereka lakukan (aturan-aturan sosial), apa yang mereka bisa lakukan (kebiasaan) dan dengan konsekuensi perilaku yang mereka pikirkan (Usman, 2016). Teori sikap dan perilaku ini menjelaskan bahwa seorang auditor yang memiliki sikap independen tidak akan memihak terhadap kepentingan siapapun (Mahdavi & Daryaei, 2016). Auditor mempunyai kewajiban untuk bersikap jujur baik kepada pihak manajemen maupun pihak-pihak lain seperti pemilik, kreditor, investor. Dengan adanya sikap independensi, seorang karyawan ataupun auditor akan lebih berani mengambil risiko yang ada demi tercapainya tujuan dari entitas atau instansinya (Eulerich dkk., 2018).

Penerapan *Whistleblowing System* dan Tindak Kecurangan.

Salah satu hambatan yang dapat dialami suatu entitas dalam pencapaian tujuan adalah terjadinya kecurangan. Berdasarkan teori baru mengenai kecurangan, terdapat empat elemen yang menyebabkan terjadinya tindak kecurangan. Empat elemen penyebab tindak kecurangan menurut Teori *Fraud Diamond* antara lain: tekanan, kesempatan, rasionalisasi, dan kapabilitas atau kemampuan (Wolfe & Hermanson, 2004). Elemen tekanan berhubungan dengan tuntutan hidup baik yang berhubungan dengan keuangan atau non keuangan. Elemen kesempatan berhubungan dengan kelemahan sistem tata kelola di sebuah entitas, yang memudahkan seseorang untuk melakukan tindakan kecurangan. Elemen rasionalisasi adalah sebuah pembenaran dari pelaku atas pelanggaran yang telah dilakukan. Elemen terbaru yaitu kapabilitas atau kemampuan menunjukkan bahwa pelaku tindak kecurangan biasanya adalah orang-orang yang memiliki posisi strategis dalam suatu entitas dan pandai dalam memanipulasi suatu data.

Utami (2018) menyebutkan bahwa dari ke empat penyebab tindak kecurangan, faktor “kesempatan” merupakan elemen yang paling

memungkinkan diminimalisasi melalui penerapan proses, prosedur, dan upaya deteksi dini terhadap kecurangan. Adanya kesempatan untuk melakukan kecurangan mengindikasikan adanya kelemahan dalam pengelolaan organisasi suatu entitas.

Salah satu upaya untuk meminimalkan tindak kecurangan adalah melalui penerapan praktik *good governance* (do Nascimento Ferreira Barros dkk., 2019). Penerapan *good governance* sendiri memerlukan fondasi yang cukup kuat dan didukung oleh pilar yang kokoh untuk memastikan bahwa instansi dapat menghadapi kecurangan. Salah satu bentuk *good governance* dalam suatu entitas adalah penerapan Sistem Pengendalian Internal (Rae dkk., 2017). Sistem ini memiliki lima komponen dimana salah satu komponen terpentingnya adalah aktivitas pengendalian.

Aktivitas Pengendalian menjabarkan kegiatan-kegiatan proaktif dari sebuah entitas dalam rangka perwujudan *good governance*. Aktivitas pengendalian juga di dalamnya adalah kegiatan pencegahan kecurangan termasuk *Whistleblowing system*. Tuanakotta (2010) menyebutkan bahwa penerapan *Whistleblowing system* pada beberapa negara terbukti efektif

mengurangi kecurangan di bidang keuangan. Hasil studi pada konteks Indonesia mengonfirmasi bahwa penerapan WBS berdampak pada pencegahan kecurangan (Maulida and Bayunitri 2021; Rahman 2020). Keberadaan sistem deteksi dini membuat orang memikir ulang untuk melakukan kecurangan dan membatalkan tindakannya (Pamungkas et al. 2020). Dengan adanya penerapan *whistleblowing system* di suatu entitas maka pegawai pada entitas tertentu enggan untuk melakukan tindakan kecurangan. Penerapan *Whistleblowing system* adalah salah satu upaya untuk meminimalisir tindak kecurangan. Oleh karena itu, hipotesis pertama yang peneliti usulkan, yaitu:

H₁: Penerapan *whistleblowing system* berpengaruh terhadap tindak kecurangan

Independensi sebagai Pemoderasi Antara Penerapan *Whistleblowing System* terhadap Tindak Kecurangan

Festinger (1957) menjabarkan sebuah teori yaitu *Disonance Cognitive theory* yang menjelaskan bahwa orang yang memiliki pikiran positif tidak akan terpengaruh meskipun ada yang melakukan tindak kecurangan disekitarnya. Teori ini juga menjelaskan bahwa *manusia*

memiliki dorongan batin untuk menjaga semua sikap dan perilaku kita dalam harmoni dan menghindari ketidakharmonisan (atau disonansi) (Liu, dkk., 2015).

Salah satu sikap yang sejalan dengan *Disonance Cognitive theory* adalah independensi. Pegawai yang memiliki sikap independensi yang tinggi tidak akan mempedulikan gangguan, ancaman, bahkan gratifikasi dari pihak lain untuk melaporkan suatu kecurangan yang terjadi atau bahkan tergoda untuk melakukan tindak kecurangan (Hamilah, dkk., 2019).

Hal tersebut diperkuat dengan pernyataan Tuan Mansor dkk (2020) yang menyatakan bahwa independensi auditor didasarkan pada prinsip-prinsip etika yang dikeluarkan oleh badan profesional yang menangani kode etik. Dalam kode etik profesi tersebut dipersyaratkan bagi auditor untuk melaporkan setiap kesalahan dan tindakan yang meragukan. Auditor harus mematuhi kode etik profesional mereka dan mengikuti pedomannya ketika menghadapi dilema etika.

Latan dkk. (2018), yang meneliti komitmen independensi dan niat whistleblowing di Indonesia, menemukan bahwa akuntan yang memiliki komitmen independensi yang lebih besar cenderung bertindak

sesuai dengan standar profesi dan kode etik. Berdasarkan pernyataan tersebut adalah logis untuk mengasumsikan bahwa penerapan whistleblowing kemungkinan akan dipengaruhi oleh tingkat independensi yang dimiliki auditor.

Peneliti menduga bahwa semakin tinggi sikap independensi pegawai maka keberanian dan keinginan melakukan pelaporan adanya tindak kecurangan juga semakin meningkat sehingga memperkuat penerapan *whistleblowing system* untuk menurunkan tindak kecurangan. Sikap independensi juga akan membuat seseorang tidak mudah terpengaruh dengan gangguan atau tekanan sehingga dapat menurunkan atau meminimalisir terjadinya tindak kecurangan. Dengan demikian, hipotesis selanjutnya yang diusulkan, yaitu:

H₂: Independensi memoderasi hubungan penerapan *whistleblowing system* terhadap tindak kecurangan

METODE

Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang dilakukan adalah kuantitatif. Dimana penelitian kuantitatif dilakukan dengan mengumpulkan data berupa angka dari beberapa variabel dan

penggunaan kuesioner untuk satu variabel (Sekaran & Bougie, 2011).

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah seluruh pegawai di Kantor Inspektorat salah satu Provinsi di Pulau Jawa. Latar belakang pemilihan Provinsi X sebagai objek penelitian adalah berdasarkan laporan tren penindakan Kasus korupsi tahun 2018 milik *Indonesian Corruption Watch* yang mengungkapkan bahwa Provinsi X menduduki peringkat kedua kasus korupsi tertinggi di Indonesia. Hal ini sangat bertolak belakang dengan pencapaian-pencapaian prestasi Provinsi X dan kepala daerahnya yang dikenal sebagai sosok anti korupsi dan mengutamakan transparansi.

Teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* (penarikan sampel dengan pertimbangan). Kriteria untuk sampel penelitian ini yaitu semua pegawai dengan kriteria memiliki pengalaman sebagai auditor atau P2UPD (Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah) selama tahun 2018-2019. Pemilihan auditor atau pemeriksa sebagai responden penelitian karena perannya yang sangat krusial untuk pengembangan *whistleblowing system* di setiap negara. Pertimbangan tersebut berdasarkan penelitian Jubb (2000)

Tabel 1. Variabel Penelitian dan Operasionalisasi Variabel

Variabel	Pengukuran
Variabel Dependen Tindak Kecurangan (intensitas)	Jumlah temuan tindak kecurangan oleh auditor (Utami, 2018)
Variabel Independen Penerapan <i>Whistleblowing system</i>	Jumlah item-item penerapan <i>whistleblowing system</i> (Komite Nasional Kebijakan Governance, 2008; Utami, 2018)
Variabel Moderator Independensi	Tingkat persepsi terhadap keleluasaan yang dimiliki untuk melakukan audit, bebas dari gangguan pribadi maupun gangguan eksternal. (Pramudyastuti, 2014)

yang menemukan masih banyak kasus kegagalan auditor internal dan eksternal sebagai *whistleblower*, oleh karena itu, penelitian ini juga bertujuan untuk mengkonfirmasi peran nyata auditor dalam tindakan *whistleblowing*.

Data Penelitian

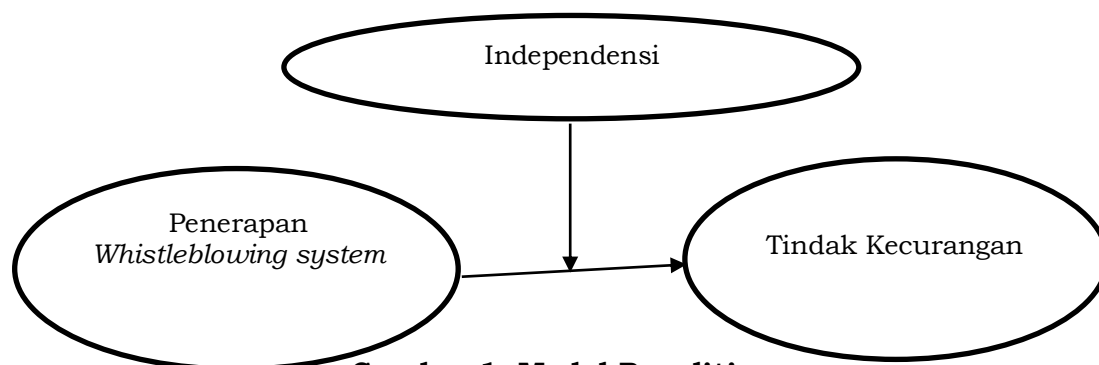
Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer diperoleh dari kuesioner yang dikirimkan kepada responden. Pengumpulan data dilakukan dengan survei dan wawancara. Penelitian ini dilakukan menggunakan instrumen kuesioner yang berisi pertanyaan atau pernyataan dengan jawaban ya/tidak (analisis konten), skala likert dan skala rasio (jumlah tindak kecurangan).

Variabel dan Pengukuran

Penelitian ini terdiri dari tiga variabel, yaitu Tindak Kecurangan sebagai variabel dependen, Penerapan

Whistleblowing system sebagai variabel independen, dan Independensi sebagai variabel moderator. Tindak kecurangan diukur menggunakan 10 pertanyaan mengenai intensitas keterjadian dari masing-masing jenis kecurangan berdasarkan konsep Tuanakotta (2010) selama tahun 2018 sampai 2019. Pemilihan tahun tersebut dilatarbelakangi oleh implementasi dan perencanaan *whistleblowing system* yang dimulai dari tahun 2018.

Penerapan *whistleblowing system* diukur menggunakan 36 pertanyaan yang bersumber dari Komite Nasional Kebijakan Governance (2008) dan dikembangkan oleh Utami (2018). Skala dari variabel ini adalah rasio, yang menunjukkan jumlah total item penerapan *whistleblowing system*. Variabel Independensi diukur menggunakan enam pertanyaan yang dikembangkan dari penelitian Pramudyastuti (2014).



Gambar 1. Model Penelitian

Tabel 2. Distribusi Kuesioner

Keterangan	Jumlah
Kuesioner yang didistribusikan	61
Kuesioner yang kembali	42
	(Response rate 68,9%)
Kuesioner tidak sesuai kriteria	1
Kuesioner diolah	41

Metode Analisis Data

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah Analisis Deskriptif dan Analisis Regresi Moderasi (*Moderated Regression Analysis*). Alat analisis yang digunakan adalah SPSS versi 25.0. Adapun model penelitian adalah diilustrasikan pada Gambar 1.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Profil dan Karakteristik Responden

Responden dalam penelitian ini terdiri dari auditor umum, auditor kepegawaian, dan P2UPD (Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah). Penelitian ini menggunakan kuesioner yang dibagikan kepada responden masing-masing auditor umum 30

orang, P2UPD 29 orang, dan auditor kepegawaian sejumlah 2 orang. Penyebaran dilakukan langsung di Kantor Inspektorat Provinsi X.

Tabel 2 menunjukkan bahwa *respon rate* dari responden cukup baik yaitu 68,9%. Hanya satu kuesioner kembali yang tidak bisa diolah dikarenakan ada beberapa item pertanyaan tidak dijawab. Terdapat lima karakteristik responden yang digunakan ke dalam penelitian ini, antara lain yaitu jenis kelamin, pendidikan, pengalaman sebagai auditor, latar belakang jurusan, dan umur responden. Karakteristik responden tersebut akan dijelaskan lebih lanjut pada Tabel 3.

Tabel 3. Karakteristik Responden

Keterangan	Jumlah	Frekuensi	
			Persentase
Jumlah Responden	41		100%
Jenis Kelamin:			
• Pria	22		54%
• Wanita	19		46%
Pendidikan:			
• S2	23		56%
• S1	18		44%
Pengalaman sebagai auditor:			
•0-5 tahun			
•6-10 tahun			
•11-15 tahun	11		26,8%
•16-20 tahun	15		36,6%
•> 20 tahun	7		17,1%
	2		4,9%
	6		14,6%
Latar belakang Jurusan:			
• Ekonomi			
• Non Ekonomi	26		63,4%
	15		36,6%
Umur:			
30-40 tahun	7		17,1%
41-50 tahun	12		29,3%
51-60 tahun	22		53,6%

Sumber: Data primer diolah (2020)

Tabel 4. Hasil Statistik Deskriptif Variabel

	n	Min	Max	Mean	Std. dev
Tindak kecurangan	41	4	53	13,37	10,4
Independensi	41	14	30	23,83	3,03
WBS	41	0	35	17,78	9,57
Valid N	41				

Sumber: Data primer diolah (2020)

Tabel 4 diatas menunjukkan karakteristik responden pada penelitian ini, dimana jumlah responden paling banyak berjenis kelamin laki-laki (54%). Pendidikan responden mayoritas adalah S2 (56%) dan untuk jenjang S1 sebesar 44%. Pengalaman menjadi auditor dari responden cukup beragam, dan mayoritas berada di kisaran 6-10

tahun sebesar 36,6%. Untuk usia responden, terbanyak adalah di rentang usia 51-60 yaitu 53,6%. Latar belakang jurusan responden dibagi menjadi dua kategori yaitu Ekonomi (Manajemen, Akuntansi, Ekonomi Pembangunan) sebesar 63,4% dan Non Ekonomi (Hukum, Sospol, Teknik, Kehutanan, Kesehatan Masyarakat) sebesar 36,6%.

Berdasarkan karakteristik tersebut dapat dijelaskan bahwa mayoritas auditor pada objek penelitian memiliki pengalaman yang sudah cukup lama, dengan pendidikan yang cukup baik serta umur yang cukup senior sehingga dalam melaksanakan tanggung jawab sebagai pemeriksa pasti lebih profesional dan berintegritas. Didukung juga dengan latar belakang pendidikan yang mayoritas berasal dari bidang ekonomi.

Hasil analisis statistik deskriptif terhadap variabel *Whistleblowing system* menunjukkan nilai minimum sebesar 0 dan nilai maksimal adalah 35, serta nilai rata-rata adalah 17,7 dengan standar deviasi 9,57. Nilai rata-rata variabel WBS (*Whistleblowing system*) menunjukkan angka yang tidak terlalu tinggi yaitu 17,7. Hal ini memperlihatkan bahwa implementasi WBS di Inspektorat Provinsi X menurut persepsi auditor internal belum maksimal, masih banyak item-item di dalam aturan Komite Nasional Kebijakan Governance (2008) yang belum diterapkan.

Hasil analisis statistik deskriptif pada variabel Independensi menunjukkan bahwa nilai minimum sebesar 14, nilai maksimum 30, dan nilai rata-rata adalah 23,8 serta standar deviasi 3,03. Sejalan dengan

penelitian mengenai Independensi milik Pramudyastuti (2014) yang mendapatkan nilai rata-rata untuk independensi 24, menunjukkan independensi yang dimiliki auditor internal cukup tinggi. Hal ini membuktikan bahwa seorang pemeriksa internal tetap mengutamakan sikap independensi (terbebas dari segala gangguan yang berasal dari luar dirinya) walaupun ia merupakan bagian dari auditi (pihak yang diperiksa).

Variabel tindak kecurangan diukur berdasarkan jumlah penemuan kecurangan oleh auditor sejak penerapan *Whistleblowing system*. Pengukuran ini merujuk pada penelitian Utami (2018) dan Yunawati (2018). Hasil analisis statistik deskriptif pada variabel tindak kecurangan menunjukkan bahwa nilai minimum adalah 4, nilai maksimum 53, dan *mean* atau rata-rata adalah 13,36 dengan standar deviasi 10,39. Nilai maksimum sebesar 53 tersebut mengindikasikan bahwa tingkat kecurangan di lingkungan Provinsi X selama dua tahun ini cukup tinggi. Nilai rerata dalam variabel tindak kecurangan juga memperlihatkan bahwa selama implementasi *Whistleblowing system*, tindak kecurangan masih sering terjadi. Hasil analisis awal ini sejalan dengan hasil penelitian Yunawati

(2018) yang membuktikan bahwa penerapan *Whistleblowing system* masih belum mampu mengurangi tindak kecurangan.

Hasil Pengujian Kualitas Data

Variabel moderator dalam penelitian ini diukur menggunakan angket atau kuesioner. Responden diminta untuk memilih jawaban dari pilihan jawaban sangat tidak setuju sampai sangat setuju. Skala yang dipakai Likert. Berikut ini hasil dari uji reliabilitas dan uji validitas kuesioner variabel independensi.

Uji Validitas

Uji validitas dihitung dengan menggunakan korelasi *Product moment pearson*, yaitu membandingkan koefisien korelasi item total r hitung dengan nilai r tabel. Jika nilai r hitung lebih besar dari pada r tabel, maka suatu instrumen dapat dinyatakan valid.

Berdasarkan hasil pengujian validitas, didapatkan hasil r hitung item pertanyaan ke-1 hingga ke 6 menunjukkan nilai yang berkisar antara 0,502 sampai 0,831 dan nilai r tabel 0,308. Hal ini menunjukkan bahwa semua item pertanyaan untuk variabel independensi valid.

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk menguji konsistensi alat ukur, dalam hal ini adalah angket atau kuesioner. Suatu instrumen dapat dikatakan reliabel apabila memiliki koefisien di atas 0,7 (Ghozali, 2018)

Berdasarkan hasil uji reliabilitas, didapatkan hasil bahwa nilai *Cronbach's Alpha if item deleted* untuk seluruh butir pertanyaan berkisar antara 0,708 sampai dengan 0,796 dan *Cronbach's Alpha* 0,7. Hal ini menunjukkan semua item adalah reliabel karena melebihi nilai *Cronbach's Alpha*.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi, variabel terikat dan variabel bebas memiliki distribusi residual yang normal ataupun tidak. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi residual atau eror yang normal.

Berdasarkan uji normalitas melalui *One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test* diperoleh nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* sebesar 0,817 yang berarti nilai tersebut lebih besar dari 0,05. Hasil analisis tersebut mengindikasikan bahwa residual yang ada berdistribusi normal.

Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinieritas digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya penyimpangan asumsi klasik multikolinieritas, yaitu dengan melihat ada tidaknya hubungan linier antar variabel independen dalam model regresi. Uji multikolinieritas dilakukan dengan melihat besarnya *Variance Inflation Factor (VIF)* dan nilai *tolerance value*, jika nilai VIF <10 dan nilai *tolerance*-nya > 0,10 maka disimpulkan tidak ada multikolinieritas antar variabel independen dalam model regresi.

Pengujian multikolinieritas menunjukkan bahwa nilai VIF variabel Independensi sebesar 1.061 nilai *tolerance* sebesar 0,942; variabel *Whistleblowing system* sebesar 1.061 nilai *tolerance* sebesar 0,942. Semua variabel independen tersebut nilai VIF-nya (*Variance Inflation Factor*) kurang dari 10 dengan *tolerance* di atas 0,10. Hal ini dapat mengindikasikan bahwa model regresi terbebas dari asumsi multikolinieritas.

Uji Heteroskedastisitas

Menurut Ghozali (2018) uji heteroskedastisitas digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya penyimpangan asumsi klasik heteroskedastisitas, yaitu adanya ketidaksamaan varian residual untuk

satu pengamatan ke pengamatan lain pada model regresi.

Cara untuk mendeteksi adanya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan uji glejser. Uji Glejser meregres nilai absolut residual terhadap variabel independen.

Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan bahwa secara statistik tidak ada variabel independen yang mempengaruhi variabel dependen sehingga bisa disimpulkan tidak terjadi heteroskedastisitas. Hal ini terlihat dari probabilitas signifikan tiap variabel yang tingkat kepercayaan masing-masing variabel berkisar antara 0,240 sampai dengan 0,961 diatas 5%.

Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian Hipotesis dilakukan dengan alat analisis *SPSS 25.00 for windows*. Pengujian dilakukan dengan melihat hasil nilai t pada masing-masing hipotesis. Hasil uji hipotesis menggunakan *SPSS 25.00 for windows* dapat dilihat pada Tabel 5.

Hasil uji hipotesis pertama, mengenai pengaruh penerapan *whistleblowing system* terhadap intensitas tindak kecurangan menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,046 (< 0,05) dan nilai beta pada *Unstandardized Coefficients* positif. Hal ini menunjukkan bahwa

variabel penerapan *whistleblowing system* berpengaruh terhadap variabel tindak kecurangan dan hipotesis pertama terdukung.

Tabel 5. Hasil Uji Hipotesis

Model	Coefficients ^a			T	Sig.
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-62,314	32,599		-1,912	0,064
Independensi	3,154	1,286	0,920	2,451	0,019
1 <i>Whistleblowing System</i>	93,742	45,500	2,398	2,060	0,046
WBS_Independen	-3,952	1,783	-2,509	-2,217	0,033

Sumber: Data primer diolah (2020)

Hipotesis kedua yang menguji hubungan moderasi interaksi memperlihatkan bahwa nilai signifikansi < 0.05, yaitu 0,033 dan nilai beta pada *Unstandardized Coefficients* negatif. Hal ini membuktikan bahwa hipotesis kedua tidak terdukung.

Pengaruh Penerapan Whistleblowing system terhadap tindak kecurangan

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa penerapan *whistleblowing system* berpengaruh terhadap jumlah tindak kecurangan. Temuan yang menarik dari penelitian ini adalah hubungan dari penerapan *whistleblowing system* terhadap intensitas tindak kecurangan selama penerapan *whistleblowing system* adalah positif atau searah. Hal ini bertolak belakang dari asumsi awal bahwa semakin baik penerapan *whistleblowing system*

dalam suatu entitas maka tindak kecurangan dalam suatu entitas juga semakin menurun.

Hubungan searah berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa jumlah temuan tindak kecurangan oleh auditor meningkat seiring dengan penerapan *whistleblowing system*. Hasil tersebut logis karena menunjukkan ada peningkatan jumlah temuan kecurangan yang bisa saja bersumber dari pelaporan melalui kanal *whistleblowing system*. Penerapan *whistleblowing system* mempermudah auditor internal dalam mendapatkan informasi awal terkait tindakan kecurangan yang terjadi pada organisasinya sehingga informasi tersebut meningkatkan probabilitas auditor internal untuk mendapatkan temuan tindak kecurangan.

Isu dan fenomena mengenai *whistleblowing system* memang selalu menarik untuk diteliti karena

implementasi di tiap-tiap organisasi memiliki implikasi yang berbeda-beda pula. Implementasi *whistleblowing system* itu juga bukan merupakan perkara yang mudah dalam pendeteksian, pencegahan dan penanganan tindak kecurangan. Dibutuhkan *support system* yang handal dan berkomitmen. Hal ini diperkuat oleh pernyataan dari Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban Republik Indonesia (LPSK) (2011) yang menyatakan bahwa penerapan *whistleblowing system* membutuhkan komitmen yang tinggi dari manajemen dan semua bagian dari organisasi. Tanpa adanya dorongan nilai-nilai moral dalam kehidupan sosial dan masyarakat penerapan *whistleblowing system* tidak akan berjalan secara efektif.

Pengaruh Penerapan Whistleblowing System terhadap Tindak Kecurangan dengan Independensi sebagai Moderator

Berdasarkan hasil uji hipotesis kedua, didapatkan bahwa dugaan awal variabel independensi memperkuat pengaruh antara penerapan *whistleblowing system* terhadap tindak kecurangan tidak terbukti. Sikap independensi yang dimiliki oleh auditor cenderung memperlambat hubungan antara

whistleblowing system dengan tindak kecurangan.

Auditor internal sebagai seorang profesional memiliki kewajiban untuk terus menjaga kualitas pekerjaannya dengan cara mematuhi peraturan dan kode etik profesi yang berlaku. Independensi sebagai salah satu sikap yang harus dimiliki oleh auditor mengarahkan perilaku auditor untuk tetap melaporkan setiap temuan yang didapatkan tanpa menghiraukan adanya bantuan dari pihak manapun termasuk *whistleblowing system*.

Tuan Mansor dkk. (2020) menyatakan bahwa independensi auditor sebagai atribut kunci dari profesinya. Auditor perlu menerapkan independensi karena pemangku kepentingan mengandalkan laporan auditor saat melakukan penilaian terhadap organisasi. Dengan atau tanpa bantuan pihak lain atau suatu sistem auditor serta merta akan melaporkan segala bentuk temuan dalam setiap laporan auditannya.

Dalam observasi di lapangan peneliti juga menemukan bahwa sistem *whistleblowing* yang dibangun oleh Inspektorat Provinsi X belum memenuhi kriteria seperti syarat di Komite Nasional Kebijakan Governance (2008). Salah satu diantaranya adalah sistem yang masih belum anonim. Temuan menarik ini mengindikasikan

keengganan auditor untuk melaporkan kecurangan melalui *whistleblowing system* dan lebih memilih menuangkan temuannya pada laporan resmi yaitu laporan auditan. Hal ini didukung oleh Darjoko dan Nahartyo (2017), yang mengungkapkan bahwa auditor internal menilai laporan pada *whistleblowing system* tidak efektif dan sulit dipercaya dibandingkan kanal pelaporan lain dan menemukan bahwa pamrih pribadi (ancaman reputasi pribadi) menyebabkan bias semakin besar dalam mempersepsi kredibilitas informasi dalam penerapan *whistleblowing system*.

KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN PENELITIAN

Kecurangan dan korupsi masih menjadi permasalahan utama untuk bangsa ini, dibutuhkan mekanisme yang tepat untuk meminimalisir tindak kecurangan dan korupsi. *Whistleblowing system* sebagai salah satu alat untuk mendeteksi dan mencegah tindak kecurangan menemui hambatan, sehingga dibutuhkan penelitian khusus yang menguji penerapan *whistleblowing system*.

Terdapat dua tujuan dari penelitian ini, pertama yaitu menguji pengaruh *whistleblowing system* terhadap jumlah temuan tindak

kecurangan oleh auditor, yang kedua menguji variabel independensi dalam memperkuat pengaruh penerapan *whistleblowing system* terhadap jumlah temuan tindak kecurangan. Pemilihan variabel penerapan *whistleblowing system* dan jumlah temuan tindak kecurangan dalam penelitian ini berdasarkan fenomena masih maraknya kasus-kasus kecurangan dalam organisasi yang telah sebetulnya telah menerapkan sistem pelaporan pelanggaran atau *whistleblowing system*.

Terdapat beberapa implikasi yang penting dalam penelitian ini yaitu pertama, hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan *whistleblowing system* pada Inspektorat Provinsi X meningkatkan temuan tindak kecurangan oleh auditor. Hasil tersebut memang ironi, tetapi bila dicermati mendalam hal itu logis karena variabel dependen yang menunjukkan jumlah temuan tindak kecurangan bukanlah suatu kebetulan. Melalui *whistleblowing system* auditor lebih mudah menemukan adanya tindak kecurangan, sehingga memungkinkan auditor untuk menemukan dan melaporkan adanya tindak kecurangan.

Kedua, Independensi dalam penelitian ini juga belum bisa memperkuat pengaruh antara

penerapan *whistleblowing system* dengan jumlah tindak kecurangan. Hal ini dikarenakan independensi sebagai salah satu sikap wajib yang harus dimiliki oleh auditor meyakinkan auditor untuk tetap melaporkan segala temuan dengan atau tanpa bantuan sistem atau pihak lain termasuk *whistleblowing system*. Auditor internal juga terbukti memiliki keragu-raguan terhadap implementasi sistem *whistleblowing* yang sering digunakan sebagai kanal fitnah (Darjoko dan Nahartyo, 2017).

Penelitian ini selain memiliki implikasi yang penting juga memiliki banyak keterbatasan-keterbatasan penelitian diantaranya yaitu: pertama, objek penelitian belum menerapkan *whistleblowing system* dengan efektif dikarenakan payung hukum sistem ini masih belum jelas, sehingga untuk penelitian selanjutnya bisa mencari instansi lain yang sudah menerapkan secara penuh *whistleblowing system*. Kedua, variabel penerapan *whistleblowing system* diukur menggunakan analisis konten berdasarkan konsep yang dikeluarkan Komite Nasional Kebijakan Governance (2008), dimana ini adalah konsep pertama dari *whistleblowing* di Indonesia. Diharapkan penelitian selanjutnya menggunakan alat ukur dengan konsep terbaru. Ketiga, Kompleksitas

isu mengenai penerapan *whistleblowing system* juga merupakan keterbatasan yang membuat peneliti belum mendapatkan konstruk yang tepat untuk menangkap isu-isu mengenai *whistleblowing system*. Keempat, penelitian ini memiliki keterbatasan pada pemilihan alat ukur untuk variabel tindak kecurangan. Tindak kecurangan oleh auditor yang diprosikan melalui jumlah temuan auditor internal Inspektorat, menimbulkan bias atas keefektifan *whistleblowing system* itu sendiri. Penambahan kata pencegahan atau pendeteksian kecurangan dianggap lebih tepat untuk masukan bagi penelitian selanjutnya.

REFERENSI

- Agoes, S. (2016). Auditing: Petunjuk praktis pemeriksaan akuntan oleh kantor akuntan publik. Jakarta: Salemba Empat.
- Amiram, D., Bozanic, Z., Cox, J. D., Dupont, Q., Karpoff, J. M., & Sloan, R. (2018). Financial reporting fraud and other forms of misconduct: a multidisciplinary review of the literature. *Review of Accounting Studies*, 23(2), 732–783. <https://doi.org/10.1007/s11142-017-9435-x>
- Apaza, C. R., & Chang, Y. (2017). Effective Whistleblowing Conceptual Framework. In C. R. Apaza & Y. Chang (Eds.), *Whistleblowing in the World: Government Policy, Mass Media*

- and the Law (pp. 1–8). Cham: Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-319-48481-5_1
- Association of Certified Fraud Examiners. (2017). *Survei Fraud Indonesia. ACFE Indonesia Chapter*. <https://doi.org/10.1201/9781315178141-3>
- do Nascimento Ferreira Barros, A., Rodrigues, R. N., & Panhoca, L. (2019). Information on the fight against corruption and corporate governance practices: evidence of organized hypocrisy. *International Journal of Disclosure and Governance*, 16(2–3), 145–160. <https://doi.org/10.1057/s41310-019-00060-2>
- Darjoko, F. J, dan Nahartyo, E. (2017). Efek Tipe Kecurangan Dan Anonimitas Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Atas Tuduhan Whistleblowing. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. 14(2), 202-221.
- Drew, K. (2003). *Whistleblowing and Corruption: An Initial and Comparative Review*. London: Public Services International Research Unit.
- Eulerich, M., Theis, J. C., Lao, J., & Ramon, M. (2018). Do fine feathers make a fine bird? The influence of attractiveness on fraud-risk judgments by internal auditors. *International Journal of Auditing*, 22(3), 332–344. <https://doi.org/10.1111/ijau.12137>
- Festinger, L. (1957). *A theory of cognitive dissonance. A theory of cognitive dissonance*. Stanford University Press.
- Ghozali, I. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 25 (edisi kesembilan)*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Hamilah, H., Denny, D., & Handayani, E. (2019). the Effect of Professional Education, Experience and Independence on the Ability of Internal Auditors in Detecting Fraud in the Pharmaceutical Industry Company in Central Jakarta. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 9(5), 55–62. <https://doi.org/10.32479/ijefi.8602>
- Indonesia Corruption Watch. (2018). *Annual Report 2018. Indonesia Corruption Watch*.
- Indonesia Corruption Watch. (2019). *Annual Report 2019. Indonesia Corruption Watch*.
- Jubb, P. B. (2000). Auditors as Whistleblowers. *International Journal of Auditing*, 4(2), 153–167. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00310>
- Komite Nasional Kebijakan Governance. (2008). *PEDOMAN SISTEM PELAPORAN PELANGGARAN - SPP (WHISTLEBLOWING SYSTEM – WBS) 2008*. Jakarta: Komite Nasional Kebijakan Governance. Retrieved from <http://www.knkg-indonesia.org/dokumen/Pedoman-Pelaporan-Pelanggaran-Whistleblowing-System-WBS.pdf>
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2018). Whistleblowing intentions among public accountants in indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business*

- Ethics*, 152(2), 573–588.
<https://doi.org/10.1007/s10551-016-3318-0>
- Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban Republik Indonesia. PERATURAN LEMBAGA PERLINDUNGAN SAKSI DAN KORBAN REPUBLIK INDONESIA NOMOR 3 TAHUN 2011, 11 § (2011).
<https://doi.org/10.16194/j.cnki.31-1059/g4.2011.07.016>
- Liu, S. min, Liao, J. qiao, & Wei, H. (2015). Authentic Leadership and Whistleblowing: Mediating Roles of Psychological Safety and Personal Identification. *Journal of Business Ethics*, 131(1), 107–119.
<https://doi.org/10.1007/s10551-014-2271-z>
- Mahdavi, G., & Daryaei, A. A. (2016). Attitude toward auditing, marketing and corporate governance (An examination based in Parsons' social action theory). *International Journal of Corporate Social Responsibility*, 1(1), 1–17.
<https://doi.org/10.1186/s40991-016-0010-8>
- Maulida, W. Y., and B. I. Bayunitri. 2021. The influence of whistleblowing system toward fraud prevention. *International Journal of Financial, Accounting, and Management* 2 (4).
- Pamungkas, I. D., Ghozali, I., & Achmad, T. (2017). The effects of the whistleblowing system on financial statements fraud: Ethical behavior as the mediators. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 8(10), 1592–1598.
- Pamungkas, I. D., Ghozali, I., Achmad, T., Khaddafi, M., & Hidayah, R. (2018). Corporate governance mechanisms in preventing accounting fraud: A study of fraud pentagon model. *Journal of Applied Economic Sciences*, 13(2), 549–560.
- Pamungkas, I. D., S. Wahyudi, and T. Achmad. 2020. Whistleblowing system and fraud early warning system on village fund fraud: The Indonesian experience. *International Journal of Environmental Science* 5.
- Peltier-Rivest, D. (2018). The battle against fraud: do reporting mechanisms work? *Journal of Financial Crime*, 25(3), 784–794.
<https://doi.org/10.1108/JFC-05-2017-0048>
- Pramudyastuti, O. L. (2014). Pengaruh skeptisisme profesional, pelatihan audit kecurangan, dan independensi terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (studi di inspektorat kabupaten sleman). Tesis. Universitas Gadjah Mada: Yogyakarta.
- Rae, K., Sands, J., & Subramaniam, N. (2017). Associations among the Five Components within COSO Internal Control-Integrated Framework as the Underpinning of Quality Corporate Governance. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1), 28–54.
<https://doi.org/10.14453/aabfj.v11i1.4>
- Rahman, B. 2020. IMPLEMENTATION OF A WHISTLEBLOWING SYSTEM ON FRAUD DETECTION AT PT JR (CASE STUDY ONE OF STATE OWNED ENTERPRISES IN INDONESIA). *Dinasti International Journal of Management Science* 2 (2):180-190.

- Republik Indonesia. Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 52 Tahun 2014, Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia § (2014).
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2011). *Research Methods for Business Seventh Edition*. West Sussex, United Kingdom: John Wiley & Sons. Retrieved from www.wileypluslearningspace.com
- Shawver, T. J., & Shawver, T. A. (2018). The impact of moral reasoning on whistleblowing intentions. In *Research on professional responsibility and ethics in accounting*. Emerald Publishing Limited.
- Tuan Mansor, T. M., Mohamad Ariff, A., & Hashim, H. A. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1033–1055. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2484>
- Tuanakotta, T. M. (2010). *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif-2*. Jakarta: Salemba.
- Usman. (2016). Effect Of Independence And Competence The Quality Of Internal Audit Proposing A Research Framework. *INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC & TECHNOLOGY RESEARCH*, 5(2), 221–226.
- Utami, L. (2018). Pengaruh Audit Internal dan Whistleblowing System Terhadap Pengungkapan Kasus Kecurangan (Fraud) Perusahaan Sektor Jasa di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Studi Akuntansi Dan Keuangan*, 1(2), 77–90.
- Wilson, A. B., McNellis, C., & Latham, C. K. (2018). Audit firm tenure, auditor familiarity, and trust: Effect on auditee whistleblowing reporting intentions. *International Journal of Auditing*, 22(2), 113–130. <https://doi.org/10.1111/ijau.12108>
- Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud: Certified Public Accountant. *The CPA Journal*, 74(12), 38–42.
- Yunawati, S. (2018). Dampak Penerapan Whistleblowing System terhadap Internal Fraud Pada PT. Bank Central Asia Periode 2014 – 2017. *Cano Ekonomos*, 7(3), 1–4.