

PERSEPSI MAHASISWA AKUNTANSI PADA PERILAKU WHISTLEBLOWING

Ni Nengah Lasmini ¹⁾

I Wayan Ramantha ²⁾

¹⁾Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: lasminin@yahoo.com/Telp:087862169440

²⁾Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRACT

Consistent and repeated of financial frauds have given serious adverse effect on whole business sector. Whistleblowing is one of the most effective solution for detecting financial frauds, but most people still avoiding be a whistleblower because of many factors can affecting, so that this research aimed to explain and explore factors that affecting whistleblowing behaviour. This research take place at Faculty of Economic and Business Udayana University with total sample 321 accounting students in bachelor degree and master degree. Data analyse using structural analysis by SmartPLS 3.2.6 64bit software program through evaluating outer model, inner model and hypothesis testing. This research shows: first whistleblowing intention mediating effect of attitude toward behavior on whistleblowing behavior. Second, subjective norm just having positive effect on whistleblowing intention but fail to mediate effect subjective norm on whistleblowing behavior. Third, whistleblowing intention mediating effect perceived behavior control on whistleblowing behavior. Fourth, perceived behavior control has positive effect on whistleblowing behavior.

Keywords: *attitude toward behaviour, subjective norm, perceived behaviour control, whistleblowing intention, whistleblowing behaviour*

ABSTRAK

Kecurangan yang berkelanjutan dalam hal keuangan memberikan dampak buruk bagi dunia bisnis. Salah satu cara yang efektif untuk mendeteksi kecurangan adalah dengan *whistleblowing*, namun tidak banyak orang yang berani menjadi *whistleblower* karena berbagai faktor, maka dari itu penelitian ini menelusuri faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku *whistleblowing*. Jumlah sampel penelitian ini adalah 321 mahasiswa yang terdiri dari mahasiswa jurusan akuntansi strata satu dan strata dua di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana. Analisis data menggunakan analisis struktural dengan program *SmartPLS 3.2.6 64bit* melalui *outer model*, *inner model* dan pengujian hipotesis. Hasil penelitian menunjukkan pertama niat *whistleblowing* memediasi pengaruh persepsi sikap terhadap perilaku pada perilaku *whistleblowing*. Kedua norma subjektif hanya berpengaruh positif secara parsial pada niat *whistleblowing* karena niat *whistleblowing* tidak memediasi pengaruh norma subjektif pada perilaku *whistleblowing*. Ketiga niat *whistleblowing* memediasi pengaruh persepsi kontrol atas perilaku pada perilaku *whistleblowing*. Keempat persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh positif pada perilaku *whistleblowing*.

Kata kunci: *Sikap terhadap perilaku, norma subjektif, persepsi kontrol atas perilaku, niat whistleblowing, perilaku whistleblowing*

PENDAHULUAN

Kecurangan yang berkelanjutan dan berulang dalam hal keuangan memberikan dampak buruk bagi dunia bisnis secara keseluruhan. Kebangkrutan Enron, WorldCom, HealthSouth, Tyco, Global Crossing, Adelphia, dan Madoff Ponzi, merupakan kasus-kasus besar yang terkenal baik dalam dunia bisnis maupun pendidikan. Kecurangan yang berkelanjutan mengindikasikan bahwa potensi untuk terjadinya kecurangan masih tinggi (Hays, 2013).

Skor *Corruption Perception Index* (CPI) Indonesia yang dirilis Lembaga *Transparency International* (TI) untuk tahun 2016 dengan amatan 176 negara. Semakin besar skor yang diraih maka semakin kecil tingkat korupsi di negara tersebut. Skor maksimal adalah 100, Indonesia berada pada peringkat ke 90 dengan skor CPI 37, meningkat satu poin dari tahun 2015 yaitu 36 namun berada di peringkat ke 88. Skor Indonesia masih berada di bawah rata-rata skor persepsi dunia dengan rata-rata 43. Di Asia Tenggara, skor Indonesia ada di bawah Singapura, Malaysia, dan Brunei (*Transparency International Indonesia*, 2017).

Skor CPI Indonesia yang dibawah rata-rata juga mengindikasikan masih tingginya tingkat korupsi dan banyaknya kecurangan di Indonesia. Skandal keuangan yang terjadi meningkatkan perhatian pada kecurangan dan tanggungjawab auditor untuk mendeteksinya, namun penekanan baru dalam mendeteksi kecurangan audit masih kurang efektif (Hays, 2013). Hal tersebut dikarenakan pendeteksian kecurangan seharusnya merupakan tanggungjawab semua pihak baik manajemen maupun karyawan bukan hanya auditor. Hal ini karena Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dirancang bukan untuk

mendeteksi kecurangan, hal tersebut ditegaskan dalam Standar Auditing (SA) 240 A4.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFC) secara konsisten menunjukkan dalam laporan mereka secara internasional baik audit internal maupun audit eksternal, khususnya audit eksternal menunjukkan skor yang rendah dalam keberhasilan mendeteksi kecurangan. Berdasarkan laporan ACFC pendeteksian kecurangan untuk perusahaan besar (perusahaan yang memiliki lebih dari 100 karyawan) sebesar 43,5% terdeteksi dari pengaduan oleh *whistleblower*, 12,7% dari review manajemen, 18,8% dari internal audit dan 2,6% eksternal audit (*Association of Certified Fraud Examiners*, 2016).

Whistleblowing merupakan pelaporan yang dilakukan oleh anggota organisasi terhadap suatu pelanggaran, tindakan tidak bermoral ataupun ilegal kepada secara internal (melalui pihak dalam organisasi) ataupun secara eksternal (kepada pihak luar organisasi) (Khan, 2009). Perhatian dunia saat ini telah tertarik oleh fenomena *Whistleblowing* tersebut. Hal tersebut dikarenakan pentingnya keberadaan *whistleblower* untuk mengungkapkan skandal keuangan di perusahaan, ada juga yang beranggapan bahwa *whistleblowing* sebagai suatu bentuk tindakan yang baik, yang perlu didorong dan bahkan diberi penghargaan (Jalil, 2014). Salah satu kasus kecurangan yang terungkap dari seorang *whistleblower* di tahun 2017 yaitu skandal kecurangan British Telecom di Italia dan kegagalan Price Waterhouse Coopers (Pwc) selaku auditor independen untuk mendeteksi kecurangan yang terjadi sejak tahun 2013 tersebut (Warta Ekonomi, 2017).

Menjadi seorang *whistleblower* juga dihadapkan dengan beberapa resiko, antara lain ancaman dari orang-orang yang melakukan pelanggaran, berbagai macam intimidasi misalnya penghilangan nyawa pelapor dan keluarga *whistleblower*. Nasib Udin seorang wartawan di Yogyakarta yang terbunuh karena membongkar kasus korupsi, adalah salah satu contoh. Udin dalam hal ini adalah seorang *whistleblower* dalam kasus korupsi yang menerima ancaman teror hingga pembunuhan. Para *whistleblower* berisiko dijadikan sasaran delik pencemaran nama baik dari pengakuan dan informasi yang diberikan kepada media, penyidik KPK, lembaga antikorupsi, pengacara, atau aparat hukum lainnya. Sehingga tak jarang *whistleblower* justru dijebloskan ke penjara (Tempo *Interaktif*, 2008).

Seperti yang dikemukakan oleh Miceli dan Near (1988), tidak ada teori komperhensif untuk menjelaskan perilaku *whistleblowing* sehingga masih perlu dilakukan penelitian mengenai *whistleblowing*. Fishbein and Ajzen (2010) menawarkan *theory of planned behavior* (TPB) sebagai kerangka konseptual untuk diaplikasikan berkaitan dengan perilaku baik dalam bidang kesehatan, keamanan, politik, pemasaran, lingkungan kerja, dan bidang lainnya yang berkaitan dengan ilmu sosial.

Konsep *theory of planned behaviour* hendak diaplikasikan dalam penelitian ini yaitu teori yang menjelaskan bahwa perilaku terbentuk dari niat individu untuk melakukan sesuatu, dimana niat tersebut dipengaruhi tiga faktor utama yaitu sikap terhadap perilaku, norma subyektif, dan persepsi kontrol atas perilaku. Perlu dilakukan pengujian kembali mengenai ketiga factor tersebut dalam

lingkungan yang berbeda, khususnya di Indonesia yang masyarakatnya cenderung memiliki budaya kolektif, yaitu kehidupan sosial menjadi lebih dominan dalam keseharian dibandingkan dengan kehidupan pribadi (Rustiarini, 2015).

Sikap seseorang terhadap perilaku terbentuk dari keyakinan terhadap konsekuensi yang diakibatkan perilaku tersebut. Apabila seseorang melakukan perilaku yang akan berdampak positif, maka individu tersebut memiliki sikap positif, begitu juga sebaliknya. Penelitian Park dan Blenkisopp (2009) dan Winardi (2013) menemukan sikap dan persepsi kontrol perilaku berpengaruh positif terhadap niat *whistleblowing*.

Trongmateerut dan Sweeney (2012) mengungkapkan faktor yang memengaruhi niat *whistleblowing* seseorang berdasarkan teori *reasoned action* yaitu sikap dan norma subyektif orang tersebut. Norma subyektif merupakan persepsi yang ditimbulkan dari penilaian-penilaian orang yang penting baginya terkait dengan *whistleblowing*. Kecenderung individu untuk mengungkapkan kecurangan meningkat apabila persepsi yang dirasa atas orang-orang yang penting baginya setuju untuk melaporkan kecurangan. Penelitian ini juga didukung oleh hasil penelitian Carpenter dan Reimers (2005), Uddin dan Gillet (2005), serta Hays (2013) yang menemukan bahwa norma subyektif berpengaruh pada niat *whistleblowing*. Namun hasil tersebut tidak sejalan dengan penelitian Rustiarini (2015) yang menemukan norma subjektif tidak berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*.

Persepsi kontrol atas perilaku yang dirasa berkaitan dengan tingkat kemudahan yang dirasakan untuk melakukan perilaku. Seorang karyawan akan

melakukan perilaku *whistleblowing* didasarkan pada kesempatan dan sumber yang dimiliki dan tingkat kemampuan yang dimiliki untuk menghadapi rintangan dan halangan tersebut. Hays (2013) dan Rustiriani (2015) menemukan persepsi kontrol berpengaruh pada niat *whistleblowing* dan berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing*. Hasil penelitian tersebut bertentangan dengan hasil penelitian Carpenter dan Reimers (2005) yang menemukan bahwa *perceived behavior control* tidak berpengaruh pada niat manajer untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan.

Menurut *theory of planned behavior* ini, niat untuk melakukan sesuatu mempengaruhi keputusan individu untuk melakukan suatu perilaku. Semakin kuat niat individu untuk berperilaku *whistleblowing* maka besar kemungkinan niat tersebut diaktualisasikan dalam bentuk perilaku. Penelitian Rustiarini (2015) dan Parianti, dkk. (2016) menemukan niat berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing*.

Penelitian mengenai persepsi mahasiswa terhadap *whistleblowing* dengan mengaplikasikan teori *planned behavior* masih jarang dilakukan di Indonesia dan masih adanya hasil penelitian yang bervariasi mengenai *whistleblowing*, disamping itu penelitian-penelitian sebelumnya tidak menguji niat memediasi pengaruh sikap terhadap perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol pada perilaku terhadap perilaku *whistleblowing*. Penelitian ini juga penting dilakukan karena masih sedikit pelaku *whistleblower* karena tingginya tingkat resiko menjadi *whistleblower* sehingga penting untuk memahami faktor-faktor perilaku *whistleblower* agar dapat

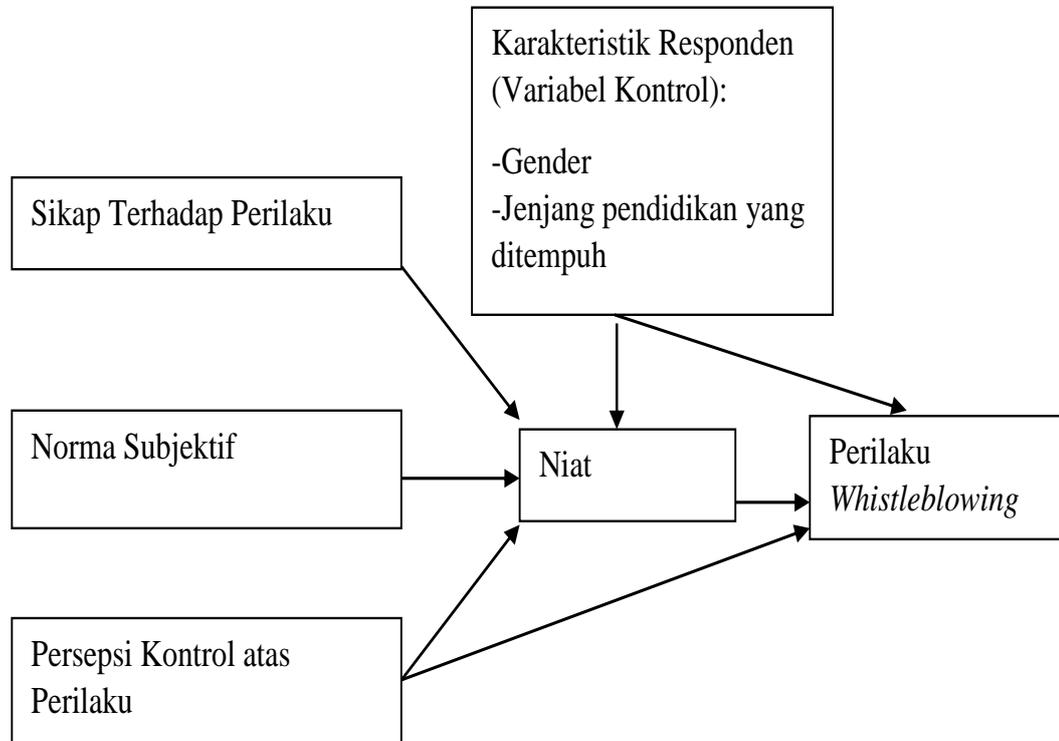
dirancang kebijakan dan sistem *whistleblowing* yang implementatif, efektif, dan efisien untuk mencegah maupun menghentikan tindak korupsi.

Subjek dalam penelitian ini adalah mahasiswa akuntansi karena mahasiswa akuntansi akan memiliki tanggungjawab di perusahaan dan diharapkan mampu menjadi profesional. Menurut Duska *et al.* (2011) para profesional termasuk profesional di bidang akuntansi harus menyadari bahwa untuk meningkatkan kualitas standar profesi memerlukan keberanian untuk menjadi *whistleblower*. Akuntan memiliki tanggung jawab etika untuk melaporkan aktivitas ilegal atau aktivitas yang berpotensi menimbulkan kerugian atau kerusakan. Karena kewajiban moral akuntan tersebut berangkat dari statusnya sebagai profesional dan juga sebagai tugas kemanusiaan. Apabila para akuntan berkeinginan menjadi profesional yang sesungguhnya akan datang suatu saat dimana ia harus menjadi *whistleblower* sesulit apapun kondisi yang dihadapi.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh sikap terhadap perilaku (*attitude towards the behavior*), norma subyektif (*subjective norm*), dan persepsi kontrol atas perilaku (*perceived behavioral control*) perilaku *whistleblowing* dengan niat *whistleblowing* sebagai variable mediasi dan faktor demografi *gender* dan jenjang pendidikan sebagai variabel kontrol.

Dari uraian tersebut, diajukan model penelitian sesuai dengan Gambar 1. Model Penelitian, dengan hipotesis: 1) Niat memediasi pengaruh sikap terhadap perilaku pada perilaku *whistleblowing* mahasiswa akuntansi, 2) Niat memediasi pengaruh norma subyektif pada perilaku *whistleblowing* mahasiswa akuntansi, 3) Niat memediasi pengaruh persepsi kontrol atas perilaku pada perilaku

whistleblowing mahasiswa akuntansi, 4) Persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh positif pada perilaku *whistleblowing* mahasiswa akuntansi.



Gambar 1.
Model Penelitian

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan dengan melakukan observasi dengan penyebaran kuesioner di Universitas Udayana. Sampel dalam penelitian ini sebanyak 341 mahasiswa yang terdiri dari mahasiswa akuntansi Universitas Udayana program sarjana dan pascasarjana. Pemilihan sampel dilakukan dengan teknik *stratified purposive sampling*. Data penelitian ini bersumber dari data primer dan merupakan data kuantitatif.

Tabel 1.
Populasi Penelitian

| Tahun Angkatan | Mahasiswa S1 Reguler | Mahasiswa S1 Ekstensi | Mahasiswa S2 |
|--------------------|----------------------|-----------------------|--------------|
| 2016 | 171 | 145 | 66 |
| 2015 | 154 | 176 | 83 |
| 2014 | 181 | 185 | 39 |
| 2013 | 118 | 108 | 12 |
| 2012 | 23 | 38 | 21 |
| 2011 | 14 | 12 | 11 |
| 2010 | 12 | 15 | 11 |
| 2009 | 12 | 9 | 3 |
| 2008 | 1 | 4 | 2 |
| 2007 | 1 | 0 | 0 |
| Total | 687 | 692 | 248 |
| Grand Total | | 1.627 | |

Sumber: Program studi pascasarjana, program studi sarjana reguler dan nonreguler, 2017

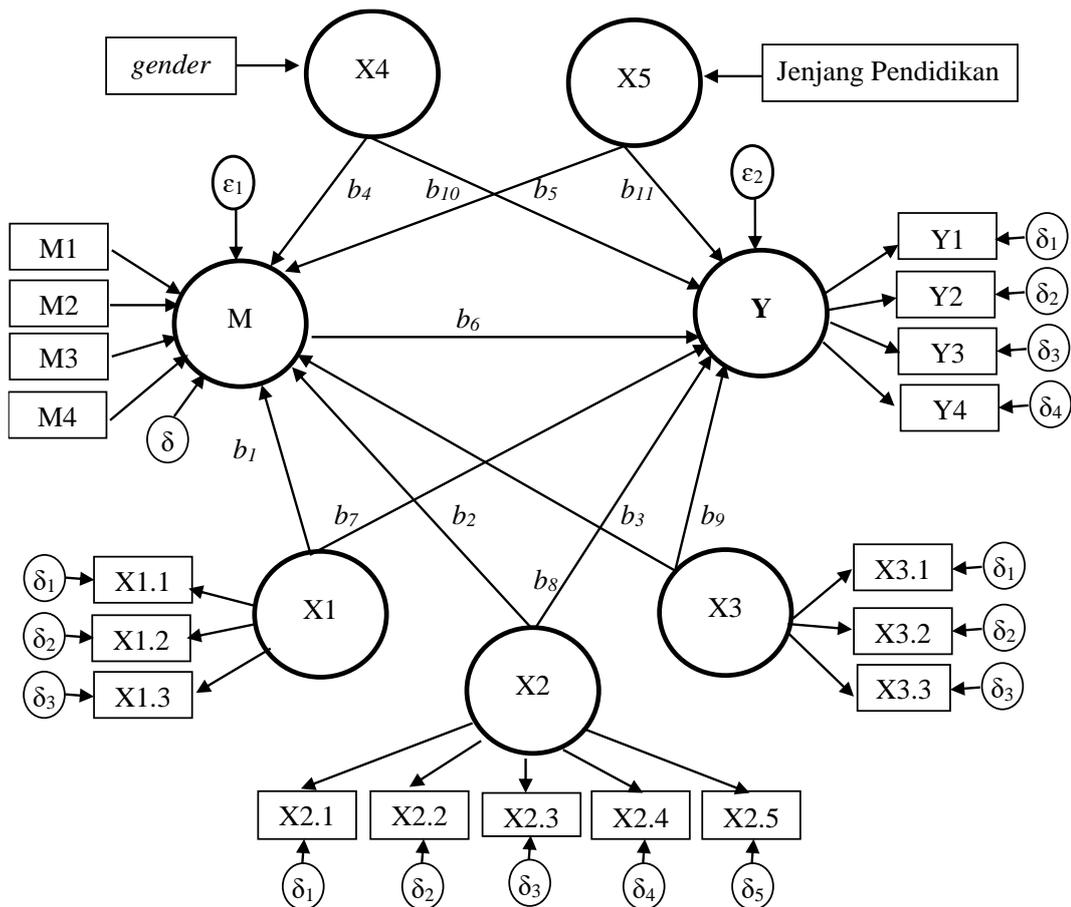
Tabel 2.
Prosedur Pengambilan Sampel

| Jenjang Pendidikan | Perhitungan | Jumlah Sampel (orang) |
|--------------------|------------------------|-----------------------|
| S1 Reguler | $687/1.627 \times 321$ | 135 |
| S1 Non Reguler | $692/1.627 \times 321$ | 137 |
| S2 | $248/1.627 \times 321$ | 49 |
| Total | | 321 |

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah struktural analisis dengan menggunakan software *SmartPLS versi 3.2.6 64bit* dan *SPSS 24* yang dijalankan dengan media komputer. Analisis data dilakukan dengan dua pendekatan analisis, yaitu analisis statistik deskriptif dan analisis statistik inferensial (Sugiyono, 2014).

Analisis statistik deskriptif dalam penelitian ini dilakukan dengan menghitung skor rata-rata untuk masing-masing variabel dari jawaban responden dari kriteria sangat rendah sampai dengan sangat tinggi. Sedangkan untuk pengujian hipotesis dan penarikan kesimpulan analisis data statistic inferensial yang

digunakan adalah analisis struktural dengan *software SmartPLS* mulai dari pengukuran model (*outer model*), struktur model (*inner model*) dan pengujian hipotesis (Ghozali, 2014).



Gambar 2.

Model SEM dengan PLS Persepsi Mahasiswa pada Perilaku *Whistleblowing*

- Keterangan:
- X1 = sikap terhadap perilaku
 - X2 = norma subjektif
 - X3 = persepsi kontrol atas perilaku
 - X4 = *gender*
 - X5 = jenjang Pendidikan/prodi
 - M = niat *whistleblowing*
 - Y = perilaku *whistleblowing*
 - b = *path* koefisien
 - ϵ = eror term *inner* model
 - δ = eror term *outer* model

1). Konversi persamaan model pengukuran (*outer modell*)(1). Variabel laten eksogen X_1 (reflektif)

$$X_{1.1} = \lambda_{X1.1}X_1 + \delta_1$$

$$X_{1.2} = \lambda_{X1.2}X_1 + \delta_2$$

$$X_{1.3} = \lambda_{X1.3}X_1 + \delta_3$$

(2). Variabel laten eksogen X_2 (reflektif)

$$X_{2.1} = \lambda_{X2.1}X_2 + \delta_1$$

$$X_{2.2} = \lambda_{X2.2}X_2 + \delta_2$$

$$X_{2.3} = \lambda_{X2.3}X_2 + \delta_3$$

$$X_{2.4} = \lambda_{X2.4}X_2 + \delta_4$$

$$X_{2.5} = \lambda_{X2.5}X_2 + \delta_5$$

(3) Variabel laten eksogen X_3 (reflektif)

$$X_{3.1} = \lambda_{X3.1}X_3 + \delta_1$$

$$X_{3.2} = \lambda_{X3.2}X_3 + \delta_2$$

$$X_{3.3} = \lambda_{X3.3}X_3 + \delta_3$$

(4). Variabel laten endogen M (formatif)

$$M = \lambda_{m1}M_1 + \lambda_{m2}M_2 + \lambda_{m3}M_3 + \lambda_{m4}M_4 + \delta$$

(5). Variabel laten endogen Y (reflektif)

$$Y_1 = \lambda_{Y1}Y + \delta_1$$

$$Y_2 = \lambda_{Y2}Y + \delta_2$$

$$Y_3 = \lambda_{Y2}Y + \delta_3$$

$$Y_4 = \lambda_{Y4}Y + \delta_4$$

2). Konversi persamaan model struktural (*inner model*)

$$M = b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + b_4 X_4 + b_5 X_5 + \epsilon_1$$

$$Y = b_7 X_1 + b_8 X_2 + b_9 X_3 + b_6 M + b_{10} X_4 + b_{11} X_5 + \epsilon_2$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kuesioner yang dapat digunakan dari penyebaran 341 kuesioner adalah 241 kuesioner (75%). Tabel 3 menyajikan ringkasan penyebaran dan tingkat respon rate responden.

Tabel 3.
Pengembalian dan Penyebaran Kuesioner

| Keterangan | Jumlah | Persentase |
|---|--------|------------|
| Kuesioner yang disebar | 321 | 100% |
| Kuesioner yang kembali | 247 | 76,9% |
| Kuesioner yang tidak kembali | 74 | 23,1% |
| Kusioner yang tidak lengkap | 6 | 1,8% |
| Kuesioner yang dapat digunakan | 241 | 75,0% |
| Tingkat pengembalian : $247/321 \times 100\% = 76,9\%$ | | |
| Tingkat pengembalian yang digunakan = $247/321 \times 100\% = 76,9\%$ | | |

Sumber: data primer diolah 2017

Berdasarkan data dari kuesioner yang dapat digunakan, dilakukan analisis deskriptif untuk menentukan rata-rata jawaban responden untuk masing-masing varaibel disajikan pada Tabel 4. Statistik Deskriptif.

Tabel 4.
Statistik Deskriptif

| No | Variabel | skor rata-rata | Kriteria |
|----|------------------------------------|----------------|---------------|
| 1 | Perilaku <i>whistleblowing</i> (Y) | 4.186 | Tinggi |
| 2 | Niat <i>Whistleblowing</i> (M) | 3.897 | Tinggi |
| 3 | Sikap Terhadap Perilaku (X1) | 4.349 | Sangat tinggi |
| 4 | Norma Subjektif (X2) | 4.073 | Tinggi |
| 5 | Persepsi kontrol atas perilaku | 3.540 | Tinggi |

Sumber: data primer diolah, 2017

Tabel 5.
Rekapitulasi Hasil Uji Reliabilitas *Pilot Tes*

| No | Variabel | Cronbach's alpha | Keterangan |
|----|-------------------------------------|------------------|------------|
| 1 | Sikap terhadap Perilaku (X1) | 0,790 | Reliabel |
| 2 | Norma Subjektif (X2) | 0,845 | Reliabel |
| 3 | Persepsi kontrol atas perilaku (X3) | 0,723 | Reliabel |
| 4 | Niat <i>whistleblowing</i> (M) | 0,924 | Reliabel |
| 5 | Perilaku <i>whistleblowing</i> (Y) | 0,845 | Reliabel |

Sumber: data primer diolah, 2017

Tabel 6.
Rekapitulasi Hasil Uji Validitas *Pilot Tes*

| No | Variabel | Butir Pertanyaan | Pearson Correlation | Sig <i>2-tailed</i> | Ket |
|----|-------------------------------------|---------------------|------------------------|------------------------|-------|
| 1 | Sikap terhadap Perilaku (X1) | X1.1 | 0,891 | 0,000 | valid |
| | | X1.2 | 0,896 | 0,000 | valid |
| | | X1.3 | 0,733 | 0,000 | valid |
| 2 | Norma Subjektif (X2) | X2.1 | 0,802 | 0,000 | valid |
| | | X2.2 | 0,743 | 0,000 | valid |
| | | X2.3 | 0,889 | 0,000 | valid |
| | | X2.4 | 0,819 | 0,000 | valid |
| | | X2.5 | 0,678 | 0,000 | valid |
| 3 | Persepsi kontrol atas perilaku (X3) | X3.1 | 0,838 | 0,000 | valid |
| | | X3.2 | 0,814 | 0,000 | valid |
| | | X3.3 | 0,755 | 0,000 | valid |
| 4 | Niat <i>whistleblowing</i> (M) | M1.1 | 0,799 | 0,000 | valid |
| | | M2.1 | 0,610 | 0,000 | valid |
| | | M3.1 | 0,680 | 0,000 | valid |
| | | M4.1 | 0,738 | 0,000 | valid |
| | | M1.2 | 0,754 | 0,000 | valid |
| | | M2.2 | 0,630 | 0,000 | valid |
| | | M3.2 | 0,741 | 0,000 | valid |
| | | M4.2 | 0,808 | 0,000 | valid |
| | | M1.3 | 0,833 | 0,000 | valid |
| | | M2.3 | 0,744 | 0,000 | valid |
| | | M3.3 | 0,748 | 0,000 | valid |
| | | M4.3 | 0,753 | 0,000 | valid |
| 5 | Perilaku <i>whistleblowing</i> (Y) | Y1.1 | 0,729 | 0,000 | valid |
| | | Y1.2 | 0,758 | 0,000 | valid |
| | | Y1.3 | 0,630 | 0,000 | valid |
| | | Y1.4 | 0,697 | 0,000 | valid |
| | | Y2 | 0,752 | 0,000 | valid |
| | | Y3 | 0,728 | 0,000 | valid |
| | | Y4 | 0,753 | 0,000 | valid |

Sumber: data primer diolah, 2017

Tabel 7.
Pengaruh Langsung Setelah ditambahkan Mediator

| Hubungan antar variable | Original Sample (O) | Sample Mean (M) | Standard Deviation | t-Statistics | P Values | Ket |
|-------------------------|---------------------|-----------------|--------------------|--------------|----------|------------------|
| Gender -> M | 0,070 | 0,070 | 0,055 | 1,268 | 0,205 | tidak signifikan |
| Gender -> Y | -0,003 | 0,001 | 0,044 | 0,071 | 0,943 | tidak signifikan |
| Jenjang Pendidikan -> M | 0,049 | 0,045 | 0,050 | 0,977 | 0,328 | tidak signifikan |
| Jenjang Pendidikan -> Y | 0,045 | 0,041 | 0,046 | 0,983 | 0,325 | tidak signifikan |
| M -> Y | 0,280 | 0,288 | 0,092 | 3,051 | 0,002 | Signifikan |
| X1 -> M | 0,295 | 0,291 | 0,082 | 3,577 | 0,000 | signifikan |
| X1 -> Y | 0,307 | 0,295 | 0,098 | 3,141 | 0,002 | signifikan |
| X2 -> M | 0,267 | 0,277 | 0,091 | 2,931 | 0,003 | signifikan |
| X2 -> Y | 0,149 | 0,152 | 0,092 | 1,627 | 0,104 | tidak signifikan |
| X3 -> M | 0,212 | 0,209 | 0,061 | 3,448 | 0,001 | signifikan |
| X3 -> Y | 0,191 | 0,184 | 0,069 | 2,770 | 0,006 | signifikan |

Sumber: data primer diolah, 2017

Tabel 8.
Ringkasan Pengaruh Langsung dan Pengaruh Tidak Langsung

| Hubungan antar variabel | Pengaruh Langsung (sebelum ditambahkan mediator) | | | Pengaruh tidak langsung | | |
|-------------------------|--|---------|------------------|-------------------------|---------|------------------|
| | Koefisien | p-value | Keterangan | Koefisien | P-value | Keterangan |
| Gender -> Y | 0,016 | | Tidak signifikan | 0,020 | 0,201 | Tidak signifikan |
| Jenjang pendidikan -> Y | 0,058 | | Tidak signifikan | 0,014 | 0,393 | Tidak signifikan |
| X1 -> Y | 0,386 | 0,000 | Signifikan | 0,082 | 0,015 | Signifikan |
| X2 -> Y | 0,234 | 0,011 | Signifikan | 0,075 | 0,114 | Tidak signifikan |
| X3 -> Y | 0,248 | 0,000 | Signifikan | 0,059 | 0,021 | Signifikan |

Sumber: data primer diolah, 2017

Tabel 8. digunakan untuk mengevaluasi pengaruh langsung dan tidak langsung sesuai dengan prosedur uji mediasi, sebagai berikut: 1. Pengaruh langsung variabel independen terhadap variabel dependen harus signifikan. Pada tabel 6. variabel independen yang berpengaruh terhadap variabel dependen perilaku *whistleblowing* (Y) sebelum adanya variabel mediasi adalah variabel persepsi sikap terhadap perilaku (X1) dengan nilai *p-value* 0,000, variabel norma subketif (X2) berpengaruh langsung terhadap perilaku *whistleblowing* (Y) dengan nilai *p-value* 0,011 dan variabel persepsi kontrol atas perilaku (X3) juga berpengaruh dengan *p-value* 0,000. Karena ketiga variabel memiliki pengaruh langsung maka tahap selanjutnya untuk uji mediasi bisa dilakukan untuk variabel sikap terhadap perilaku (X1), norma subjektif (X2) dan persepsi kontrol atas perilaku (X3). 2. Syarat kedua uji mediasi yaitu pengaruh tidak langsung harus signifikan, setiap jalur yaitu variabel independen terhadap variabel mediasi dan variabel mediasi terhadap variabel dependen harus signifikan untuk memenuhi kondisi ini. Berdasarkan tabel 4. pengaruh tidak langsung persepsi sikap terhadap perilaku (X1) pada perilaku *whistleblowing* (Y) melalui niat *whistleblowing* (M) adalah signifikan dengan *p-value* 0,015, begitupula dengan pengaruh jalur yang dilalui, pengaruh sikap terhadap perilaku (X1) pada niat *whistleblowing* (M) signifikan sebesar 0,000 dan pengaruh niat *whistleblowing* (M) pada perilaku *whistleblowing* (Y) signifikan sebesar 0,002. Variabel norma subjektif (X2) tidak berpengaruh secara tidak langsung setelah ditambahkan variabel mediasi niat *whistleblowing*, hal ini terlihat dari nilai *p-value* 0,114. Variabel persepsi kontrol atas perilaku (X3) berpengaruh secara tidak langsung pada perilaku *whistleblowing* (Y) dengan signifikansi 0,021,

begitupula dengan jalur yang dilalui, pengaruh persepsi kontrol atas perilaku (X3) pada niat *whistleblowing* (M) signifikan sebesar 0,001 dan pengaruh niat *whistleblowing* (M) pada perilaku *whistleblowing* (Y) berpengaruh dengan nilai signifikansi 0,002. Oleh karena itu maka hanya variabel sikap terhadap perilaku (X1) dan variabel persepsi kontrol atas perilaku (X3) saja yang dapat dilanjutkan untuk uji mediasi selanjutnya. 3. Prosedur yang ketiga yaitu dengan menghitung nilai VAF, nilai VAF untuk variabel persepsi sikap terhadap perilaku (X1) dan variabel persepsi kontrol atas perilaku adalah sebagai berikut.

$$VAF X_1 = 0,295 \times 0,280 / (0,295 \times 0,280 + 0,307) = 21\%$$

$$VAF X_3 = 0,212 \times 0,280 / (0,212 \times 0,280 + 0,191) = 24\%$$

Berdasarkan hasil perhitungan VAF di atas maka niat *whistleblowing* (M) memediasi pengaruh persepsi sikap terhadap perilaku (X1) pada perilaku *whistleblowing* (Y), jadi hipotesis pertama (H1) dapat diterima. Efek mediasi yang terjadi adalah *partial mediation* atau mediasi sebagian karena VAF X_1 lebih kecil dari 80% dan lebih besar dari 20%. Sedangkan hipotesis kedua (H2) yang berbunyi niat *whistleblowing* (M) memediasi pengaruh norma subjektif (X2) pada perilaku *whistleblowing* (Y) ditolak. Hal ini dikarenakan pengaruh tidak langsung dari X2 ke Y tidak signifikan dengan *p-value* 0,105. Hipotesis ketiga (H3) yang berbunyi niat *whistleblowing* (M) memediasi pengaruh persepsi kontrol atas perilaku (X3) pada perilaku *whistleblowing* (Y) diterima karena nilai VAF X_3 sebesar 24% dengan efek *partial mediation*. Jadi dengan begitu hipotesis keempat (H4) juga

diterima karena persepsi kontrol atas perilaku juga berpengaruh langsung pada perilaku *whistleblowing* dengan signifikansi 0,003 (0,006/2).

Sebelum diuji mediasi dilakukan uji pengaruh langsung maupun tidak langsung. Pengaruh langsung sikap terhadap perilaku pada niat *whistleblowing* dalam penelitian ini adalah positif, hal ini sejalan dengan penelitian Park dan Blenkinsopp (2009) dan Carpenter dan Reimers (2005) menunjukkan bahwa seseorang cenderung melakukan *whistleblowing* jika mengetahui bahwa konsekuensi dari perilaku tersebut adalah dihargai. Sebaliknya, jika seseorang merasa bahwa perilaku tersebut berakibat hukuman maka sikap terhadap perilaku *whistleblowing* akan negatif. Selain itu, hasil penelitian Hays (2013) dan Parianti, *et al.*, (2016) menemukan bahwa sikap terhadap perilaku berpengaruh positif pada niat *whistleblowing*.

Berdasarkan hasil uji statistik persepsi sikap terhadap perilaku secara tidak langsung berpengaruh pada perilaku *whistleblowing*. Hasil tersebut sesuai dengan hipotesis pertama (H1) yang menyatakan bahwa niat *whistleblowing* memediasi pengaruh persepsi sikap terhadap perilaku pada perilaku *whistleblowing*. Hal ini berarti semakin baik persepsi sikap terhadap suatu perilaku mahasiswa akuntansi maka semakin tinggi niat *whistleblowing* yang berdampak pada semakin tingginya kecenderungan berperilaku *whistleblowing*. Hasil penelitian ini mampu memberikan dukungan pada teori perilaku terencana, hanya saja dalam perilaku terencana jenis mediasi yang diharapkan adalah *full mediation* sementara dalam penelitian ini adalah *partial mediation*, yang berarti sikap terhadap perilaku juga berpengaruh langsung pada perilaku *whistleblowing*.

Sikap terhadap perilaku merupakan sikap individu secara positif atau negatif terhadap benda, orang, institusi, kejadian, perilaku atau niat tertentu. Sikap individu terhadap suatu perilaku diperoleh dari keyakinan terhadap konsekuensi yang ditimbulkan oleh perilaku tersebut. Persepsi sikap terhadap perilaku *whistleblowing* mahasiswa akuntansi sangat tinggi dilihat dari segi *important, beneficial, dan good*. Hal ini terlihat dari rata-rata responden menganggap *whistleblowing* penting untuk dilakukan, bermanfaat dan merupakan perbuatan yang positif, sehingga akan meningkatkan niat *whistleblowing* mahasiswa yang pada akhirnya akan membuat mereka cenderung berperilaku *whistleblowing*. Niat *whistleblowing* mahasiswa akuntansi tergolong tinggi dilihat dari skor jawaban responden, niat responden terbentuk dari tingkat keseriusan kasus, tingkat tanggungjawab, tingkat resiko dan tingkat keinginan. Kecenderungan mahasiswa melakukan perilaku *whistleblowing* juga tinggi.

Hasil pengujian mediasi variabel niat *whistleblowing* memediasi pengaruh norma subjektif pada perilaku *whistleblowing* tidak dapat mendukung hipotesis kedua (H2) yang berbunyi niat *whistleblowing* memediasi pengaruh norma subjektif pada perilaku *whistleblowing*. Penelitian ini hanya mampu memberikan bukti empiris pada teori perilaku terencana mengenai pengaruh norma subjektif pada niat *whistleblowing* namun tidak mampu memberikan dukungan empiris pengaruh norma subjektif pada niat *whistleblowing* dan akhirnya berdampak pada perilaku *whistleblowing*. Penelitian sebelumnya yang sejalan dengan hasil penelitian ini yang menemukan norma subjektif berpengaruh pada niat *whistleblowing* adalah Trongmateerut dan Sweeney (2012) yang menemukan hasil

norma subjektif untuk *whistleblowing* walaupun berbeda antara responden Amerika dengan Thailand tetapi keduanya tetap memiliki pengaruh yang signifikan terhadap sikap, baik secara langsung maupun tidak langsung mempengaruhi niat untuk melaporkan kecurangan. Parianti *et al.*, (2016), Park dan Blekinsopp (2009) dan Hays (2013) juga menemukan norma subjektif berpengaruh langsung pada niat *whistleblowing*, namun Rustiarini dan Sunarsih (2015) menemukan norma subjektif tidak berpengaruh pada niat *whistleblowing*.

Alasan hipotesis ditolak karena dalam penelitian ini norma subjektif hanya mampu mempengaruhi niat *whistleblowing* dan tidak mampu mempengaruhi perilaku *whistleblowing* secara tidak langsung. Hal ini mengindikasikan pengaruh niat *whistleblowing* terhadap perilaku *whistleblowing* tidak disebabkan oleh pengaruh norma subjektif melainkan oleh variabel lain yaitu sikap terhadap perilaku dan persepsi kontrol atas perilaku ataupun kombinasi antara sikap terhadap perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol atas perilaku. Jadi jika mahasiswa akuntansi memiliki persepsi norma subjektif yang tinggi maka hal tersebut akan mampu meningkatkan niat *whistleblowing* mahasiswa akuntansi namun tidak akan berdampak pada meningkatnya kecenderungan perilaku *whistleblowing*, kecenderungan perilaku *whistleblowing* akan meningkat jika peningkatan niat *whistleblowing* disebabkan karena pengaruh sikap terhadap perilaku, pengaruh persepsi kontrol atas perilaku ataupun karena kombinasi antara sikap terhadap perilaku, norma subjektif dan persepsi kontrol atas perilaku. Ketidakmampuan pengaruh norma subjektif berdampak pada perilaku *whistleblowing* dikarenakan tekanan sosial yang dirasakan mahasiswa dari lingkungan sosial hanya mampu

menumbuhkan niat *whistleblowing* namun tidak mampu meningkatkan kecenderungan melakukan tindakan nyata berupa perilaku *whistleblowing*. Hal tersebut dikarenakan dalam menentukan perilaku *whistleblowing* mahasiswa tidak hanya mempertimbangkan tekanan dari lingkungan sosial tetapi juga mempertimbangkan keinginan pribadi atau secara individu karena perilaku *whistleblowing* juga akan memberikan dampak pada individu sendiri dan dipertanggungjawabkan oleh individu tersebut. Hal ini sejalan dengan budaya individualism yang merupakan bentuk kemandirian atau kemerdekaan individu dari kelompoknya, individu akan berperilaku sesuai dengan ketertarikan mereka secara pribadi, dimana dalam budaya individu, tujuan individu tidak harus sesuai dengan tujuan kelompok (Hofstede, 2005).

Berdasarkan atas alasan di atas maka perlu ditelaah kembali faktor-faktor luar individu yang mampu mempengaruhi niat dan perilaku *whistleblowing* individu, seperti halnya faktor situasional yang meliputi ancaman nyata yang dihadapi individu, kebijakan regulator dalam melindungi individu dan dukungan ataupun sistem yang ada dalam organisasi tempat individu berada.

Pengujian pengaruh langsung sikap terhadap perilaku pada niat *whistleblowing* menunjukkan hasil yang positif, ini berarti semakin tinggi persepsi kontrol atas perilaku maka semakin tinggi pula niat *whistleblowing* yang dirasa. Hal ini sejalan dengan teori *planned behaviour*, penelitian Winardi (2013), Rustiarini dan Sunarsih (2015) dan *Parianti, et al.* (2016) menemukan bahwa persepsi kontrol perilaku berpengaruh positif terhadap niat *whistleblowing*. Park dan Blenkinsop (2009) menemukan bahwa persepsi kontrol perilaku yang dirasakan memiliki

pengaruh positif signifikan pada niat *whistleblowing* internal. Senada dengan penelitian Hays (2013) menyatakan bahwa persepsi kontrol atas perilaku memiliki hubungan kuat dengan niat untuk melakukan *whistleblowing*.

Selain pengaruh langsung sikap terhadap perilaku pada niat *whistleblowing*, juga diuji pengaruh langsung niat *whistleblowing* pada perilaku *whistleblowing* dan pengaruh langsung persepsi kontrol atas perilaku pada perilaku *whistleblowing*. Penelitian ini mampu memberikan dukungan empiris niat *whistleblowing* berpengaruh pada perilaku *whistleblowing* secara positif, hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Parianti, *et al.* (2016), maka semakin tinggi niat *whistleblowing* akan mampu meningkatkan kecenderungan perilaku *whistleblowing*. Pengaruh langsung persepsi kontrol atas perilaku pada perilaku *whistleblowing* juga berpengaruh positif, sehingga pengujian pengaruh tidak langsung persepsi kontrol atas perilaku pada perilaku *whistleblowing* bisa dilanjutkan.

Sebelum dilakukan pengujian mediasi maka perlu dilakukan juga pengujian pengaruh tidak langsung persepsi kontrol atas perilaku pada perilaku *whistleblowing* melalui niat *whistleblowing*. Dari hasil pengujian diperoleh hasil yang positif signifikan, maka dapat disimpulkan persepsi kontrol atas perilaku juga berpengaruh pada perilaku *whistleblowing* melalui niat *whistleblowing*. Untuk menentukan apakah niat merupakan variabel mediasi antara persepsi kontrol dan perilaku *whistleblowing* maka dihitung nilai VAFnya dan didapat nilai 24%, ini berarti niat merupakan variabel mediasi. Jadi dengan adanya variabel niat *whistleblowing* maka mampu mereduksi pengaruh langsung dari persepsi kontrol

atas perilaku pada perilaku *whistleblowing*, sehingga hipotesis ketiga (H3) yang berbunyi niat *whistleblowing* memediasi pengaruh persepsi kontrol atas perilaku pada perilaku *whistleblowing* diterima. Jadi semakin besar persepsi kontrol yang dirasa mahasiswa akuntansi maka semakin kuat niat *whistleblowing* yang dirasakan dan berdampak pada meningkatnya kecenderungan perilaku *whistleblowing*. Hasil penelitian ini mampu memberikan dukungan empiris pada teori perilaku terencana (Ajzen, 1991).

Pengaruh langsung persepsi kontrol atas perilaku pada perilaku *whistleblowing* juga positif, berarti semakin besar kontrol perilaku yang dirasakan, maka semakin besar kecenderungan seseorang untuk melakukan perilaku tersebut sehingga hipotesis keempat (H4) yang berbunyi persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh pada perilaku *whistleblowing* diterima. Hal ini sejalan dengan teori perilaku terencana (Ajzen, 1991).

Hal tersebut dikarenakan suatu tindakan yang terjadi terkadang tidak hanya didasarkan pada niat seseorang, melainkan juga pada faktor lain yang tidak ada dibawah kontrol individu, misalnya ketersediaan sumber daya dan kesempatan untuk menampilkan tingkah laku tersebut. Persepsi kontrol atas perilaku adalah persepsi atau kemampuan diri individu mengenai untuk mengontrol suatu perilaku, salah satunya perilaku *whistleblowing*. Dengan demikian apabila seorang mahasiswa memiliki persepsi kontrol atas perilaku untuk melakukan *whistleblowing* yang kuat, maka tanpa didahului dengan adanya niat mereka akan melakukan *whistleblowing* dalam bentuk nyata.

Hasil pengujian ini sejalan dengan teori *planned of behaviour*, Ajzen (1991), dan penelitian Parianti, *et al.* (2016) yang menemukan persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh positif pada perilaku *whistleblowing*. Hasil penelitian ini juga konsisten dengan penelitian Chang (1998) yang menyatakan bahwa persepsi kontrol atas perilaku merupakan prediktor kuat dari perilaku seseorang.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil dan pembahasan analisis data, simpulan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: Niat *whistleblowing* memediasi pengaruh sikap terhadap perilaku pada perilaku *whistleblowing*. Hasil ini berarti semakin baik atau positif persepsi mahasiswa akuntansi terhadap suatu perilaku maka semakin tinggi niat *whistleblowing* mahasiswa akuntansi yang berdampak pada meningkatnya kecenderungan mahasiswa melakukan perilaku *whistleblowing*.

Niat *whistleblowing* tidak memediasi pengaruh norma subjektif pada perilaku *whistleblowing*. Hasil ini berarti norma subjektif tidak berpengaruh secara tidak langsung pada perilaku *whistleblowing* melalui niat *whistleblowing*. Norma subjektif hanya berpengaruh langsung pada niat *whistleblowing*.

Niat *whistleblowing* memediasi pengaruh persepsi kontrol atas perilaku pada perilaku *whistleblowing*. Hasil ini berarti semakin kuat persepsi kontrol atas suatu perilaku yang dirasa mahasiswa akuntansi maka semakin kuat niat *whistleblowing* yang dirasa dan akhirnya berdampak pada semakin tinggi kecenderungan mahasiswa akuntansi untuk melakukan perilaku *whistleblowing*.

Persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh positif pada perilaku *whistleblowing*. Maka semakin besar kontrol yang dirasa atas suatu perilaku yang

dimiliki mahasiswa maka semakin tinggi kecenderungan mahasiswa akuntansi untuk melakukan perilaku *whistleblowing* walaupun tanpa adanya niat sebelumnya.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memotivasi penelitian yang akan datang untuk melakukan penelitian lebih lanjut yang berkaitan dengan niat dan perilaku *whistleblowing*. Adapun saran dari penelitian ini antara lain: Agar dapat mendorong terjadinya perilaku *whistleblowing* maka niat *whistleblowing* perlu ditumbuhkan. Salah satu cara yang dapat dilakukan dengan menanamkan sikap terhadap perilaku yang positif pada perilaku *whistleblowing*. Para praktisi dan regulator sebaiknya diharapkan menanamkan persepsi yang positif pada mahasiswa terhadap perilaku *whistleblowing* karena dengan begitu mahasiswa akan menganggap *whistleblowing* penting untuk dilakukan, berguna dan bermanfaat untuk mengurangi kerugian dalam organisasi dan menghentikan praktik-praktik yang ilegal. Jika mahasiswa menganggap perilaku tersebut adalah baik dan perlu dilakukan maka akan tertanam niat yang kuat pada diri mahasiswa dan pada akhirnya berdampak pada perilaku nyata.

Persepsi kontrol atas perilaku mampu meningkatkan niat *whistleblowing* dan kecenderungan mahasiswa untuk melakukan perilaku *whistleblowing* secara nyata. Maka dari itu perlu dilakukan upaya agar seseorang merasakan kontrol untuk melakukan *whistleblowing* itu besar dan tidak ada hambatan atas hal tersebut karena rata-rata responden merasakan kontrol yang dimiliki untuk melakukan *whistleblowing* lebih rendah daripada persepsi-persepsi lainnya. Hal ini dapat dilakukan dengan merancang system *whistleblowing* yang dapat meningkatkan

kemudahan melakukan *whistleblowing*, dan merancang regulasi yang benar-benar mampu melindungi *whistleblower*.

Jika dilihat dari R^2 dan Q^2 penelitian ini hanya mampu menjelaskan variabel-variabel yang mampu mempengaruhi niat dan perilaku hanya sebesar 56% dan informasi dalam data hanya mampu dijelaskan oleh model sebesar 43,8%. Jadi faktor individual dan faktor demografi *gender* dan jenjang pendidikan yang mempengaruhi perilaku *whistleblowing* hanya mampu menjelaskan sebesar 56%, jadi penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambahkan variabel lain diluar faktor individual seperti faktor pengalaman kerja, lingkungan, organisasi, regulasi dan situasional.

Penelitian ini belum mampu mempertimbangkan tingkat idealisme mahasiswa yang sebagian besar belum terjun ke dunia kerja. Mahasiswa yang belum memiliki pengalaman akan cenderung memiliki idealisme yang lebih tinggi dibandingkan mahasiswa ataupun praktisi yang sudah memiliki pengalaman kerja karena sudah mempraktekkan teori yang dimiliki di lingkungan nyata yang melibatkan berbagai kepentingan dan berbagai jenis kelompok orang. Maka daripada itu penelitian selanjutnya perlu menambahkan variabel kontrol berupa pengalaman kerja.

Penelitian ini tidak melakukan uji *nonresponse bias* untuk jawaban yang diterima dari responden. Penelitian selanjutnya diharapkan melakukan uji *nonresponse bias* agar dapat memberikan keyakinan bahwa tidak terdapat bias atas penafsiran responden atas pertanyaan-pertanyaan dalam instrumen dan tidak

terdapat perbedaan jawaban responden karena waktu penyebaran kuesioner berbeda.

REFERENSI

Alleyne, P., Marshall, D.W., Arthur, R. 2013. Exploring Factors Influencing Whistle-blowing Intentions among Accountants in Barbados. *Journal of Eastern Caribbean Studies*. Vol. 38, No. 1 and 2, pp. 35-62.

Association of Certified Fraud Examiners. 2016. *Report to the Nation*. Retrieved from <http://www.acfe.com/>

Bakri. 2014. Analisis Komitmen Profesional dan Sosialisasi Antisipatif serta Hubungannya dengan Whistleblowing. *Jurnal Al-Mizan*. Vol. 10, No. 1, pp. 152-167.

Bogdanovic, M. 2016. Attitude of Management Students Towards Whistleblowing: Evidence from Croatia. *Journal of Central European Business Review*. Vol. 5, No. 1, pp. 45-61

Cho, Y.J, dan Song, H.J. 2015. Determinants of Whistleblowing Within Government Agencies. *Journal of Public Personel Management*. Vol. 44, No. 4, pp. 450-472.

Duska, R., Duska, B.S., dan Ragatz, J. 2011. *Accounting Ethic. Second Edition*. United States: Wiley-Blackwell.

Ekrmen, T., Caliskan, A.O., Esen, E. 2014. An Empirical Research About Whistleblowing Behavior in Accounting Context. *Journal of Accounting & Organizational Change*. Vol. 10, No. 2. pp. 229-243

Ghozali, Imam. 2014. *Structural Equation Modeling Metodel Alternatif dengan Partial Least Square (PLS)*. Edisi 4. Semarang: Universitas Diponegoro

Gregory A.L., dan Adler R., 2010. Accountants' Whistle-blowing Intention: The Impact of Retaliation, age, and gender. *Journal of Departmen of Accountancy and Business Law*. Vol. No. 5, pp. 1-36.

Hair, J. F., Hult, G., Ringle, C. M., dan Sarstedt, M., 2014. *A Prime on Partial Least Square Structural Equation Modeling (PLS SEM) (Ebook)*. United States of America: SAGE Publications, Inc.

Hays, Jerry B. 2013. "An Investigation of the motivation management accountants to report fraudulent accounting activity: applying the theory of planned behavior" (*dissertation*). Nova Southeastern University. www.proquest.com.

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.

Jalil, Fitri Yani. 2014. Pengaruh Komitmen Profesional dan Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa Audit Terhadap Perilaku Whistleblowing. *Jurnal Bisnis dan Manajemen*, Vol. 4, No. 2, pp. 198-209.

Mustapha, Mazlina dan Ling Sing Siaw. 2012. Will Final Year Accountancy Students Whistle Blow? A Malaysian Case. *International Journal of Trade, Economics and Finance*. Vol. 3, No. 5: Pp. 327-331.

Napitupulu, G.B. dan Bernawati, Y. 2016. Pengaruh Faktor Organisasional, Faktor Individual, dan Faktor Demografi Terhadap Intensi Whistleblowing. *Simposium Nasional Akuntansi XIX, Lampung, 2016*.

Noor, Juliansyah. 2015. *Metodelogy Penelitian Skripsi, Tesis, Disertasi, dan Karya Ilmiah*. Cetakan ke-5. Jakarta: Prenada Group.

Novita, S.D., dan Laksito, H. 2014. Profesionalisme Internal Auditor dan Intensi Melakukan Whistleblowing. *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol. 03, No. 03, pp. 1-8.

Parianti, I., Suartana, W., dan Badera, D.N. 2016. Faktor-faktor yang Memengaruhi Niat dan Perilaku Whistleblowing Mahasiswa Akuntansi. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, Vol. 5, No. 12, pp. 4209-4236.

Priantara, Diaz. 2017. Ketika Skandal Fraud Akuntansi Menerpa British Telecom dan PwC. *Warta Ekonomi*. (Serial Online), Kamis 22 Juni 2017 03:27 WIB, [cited 1 September 2017]. Available from: URL: <http://www.wartaekonomi.co.id/read145257/ketika-skandal-fraud-akuntansi-menerpa-british-telecom-dan-pwc>

Rustiarini, Ni Wayan. 2015. Fraud dan Whistleblowing: Pengungkapan Kecurangan oleh Auditor Pemerintah. *Simposium Nasional Akuntansi XVIII*.

Santoso, Singgih. 2012. Analisis SEM. Jakarta: PT. Elex Media Komputindo.

Saud, Ilham Maulana. 2016. Pengaruh Sikap dan Persepsi Kontrol Perilaku Terhadap Niat Whistleblowing Internal-Eksternal dengan Persepsi Dukungan Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*. Vol. 17, No. 2, pp. 209-219.

Sedarmayanti dan Hidayat, S. (2011). *Metodologi Penelitian*. Bandung: Mandar Maju.

Semendawai, Santoso, Wagiman, Omas, Susilaningtias, dan Wiryawan. 2011. *Memahami Whistleblower*. Jakarta, Indonesia: Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK).

Sofia, A., Herawati, N., dan Zuhdi, Rahmad. 2013. Kajian Empiris Tentang Niat Whistleblowing Pegawai Pajak. *Journal JAFFA*. Vol. 01, No. 1, pp. 23-38.

SPAP SA 240. 2013. *Tanggung jawab auditor terkait dengan kecurangan dalam suatu audit atas laporan keuangan*. Ikatan Akuntan Publik Indonesia.

Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Cetakan ke-21 Desember 2014. Bandung: CV Alfabeta.

Transparency International Indonesia. 2017. *Corruption Perceptions Index 2017*. <http://www.ti.or.id/index.php/publication/2017/01/25/corruption-perceptions-index-2016> diunduh tanggal 13 April 2017.

Trongmateerut, P. dan J. T. Sweeney. 2012. The Influence of Subjective Norms on Whistle- Blowing: A Cross-Cultural Investigation. *Journal of Business Ethics*. Vol.112, No. 3, pp. 437-451.

Widayanani, Diska M. dan Hartati, Sri. 2014. Kesetaraan dan Keadilan Gender dalam Pandangan Perempuan Bali: Studi Fenomenologis terhadap Penulis Perempuan Bali. *Jurnal Psikologi Undip*. Vol. 13, No.2, pp. 149-162.

Winardi, Rijadh D. 2013. The Influence of Individual and Situational Factors on Lower-Level Civil Servants' Whistle-Blowing Intention in Indonesia. *Journal of Indonesian Economy and Business*. Vol.28, No. 3, pp. 361-376.