

Intensi Whistleblowing Auditor: Peran Perlindungan Hukum sebagai Variabel Moderasi (*Auditor Whistleblowing Intention: The Role of Legal Protection as a Moderating Variable*)

Anggi Chandraini¹, Rindu Rika Gamayumi², Erna Listyaningsih³

Universitas Malahayati, Bandar Lampung, Lampung^{1,3} Universitas Lampung, Lampung²

anggi.chandraini@gmail.com¹, rindu.gamayuni@gmail.com², ernatya04@yahoo.com³



Riwayat Artikel

Diterima pada 15 September 2023

Revisi 1 pada 23 Februari 2023

Revisi 2 pada 5 Maret 2023

Disetujui pada 7 Maret 2023

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to examine the factors that influence the auditor's intention to report fraud.

Research methodology: Researchers collected primary data through questionnaires using google form media which were filled in by 74 KAP auditors in Palembang and Bandar Lampung. The data was tested using the Partial Least Square (PLS) version 3.0 application.

Results: The results of the study show that the influence of organizational commitment, professional commitment, moral intensity, personal cost, locus of control, and rewards all positively affect whistleblowing intention. However, there is no evidence that the seriousness of the fraud has any effect. The legal protection variable has not been proven capable of moderating or strengthening the relationship between organizational commitment, seriousness of fraud, and professional commitment to whistleblowing intentions. Legal protection has been proven to strengthen the relationship between moral intensity, personal cost, locus of control, and reward on whistleblowing intention.

Limitations: Researcher Tunable to approach respondents directly and the number of samples was relatively small because the auditors at the public accounting firm under study were quite busy.

Contribution: This research contributes to the Public Accounting Firm, the KAP must provide legal protection for auditors who dare to do whistleblowing in order to get a good image of the public accounting profession in the eyes of the wider community.

Keywords: *Whistleblowing, Intention, Legal Protection.*

How to Cite: Chandraini, A., Gamayumi, R.R., Listyaningsih, E. (2023). Intensi Whistleblowing Auditor: Peran Perlindungan Hukum sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi, Keuangan dan Manajemen*, 4(3), 221-234.

1. Pendahuluan

Kasus penipuan adalah topik yang sering dibahas. Dampak dari kasus fraud yang terjadi merugikan masyarakat luas. Institusi dan bisnis tidak dapat diisolasi dari kemungkinan penipuan. Korupsi adalah tindakan dengan sengaja menipu, atau mengakali seseorang untuk mendapatkan keuntungan. Semua organisasi mengharapkan profesionalisme anggota mereka untuk kelangsungan hidup organisasi dan oleh karena itu membutuhkan perilaku etis anggota mereka sesuai dengan etika profesional yang berlaku. Toeweh, (2022) menjelaskan bahwa *fraud* merupakan kesengajaan melakukan kesalahan terhadap kebenaran demi meraup keuntungan bagi dirinya maupun kelompok tertentu, hal tersebut tentu akan merugikan orang lain. Biasanya kecurangan dilakukan dengan maksud untuk menyembunyikan kinerja buruk perusahaan (Sabrina et al., 2020). Tidak jarang auditor ikut membantu mempercantik laporan keuangan sebuah perusahaan.

Terdapat tiga kasus kecurangan oleh profesi auditor yang telah merugikan banyak pihak, diantaranya adalah :

1. Auditor (AP) Marlinna, Merliyana Syamsul, KAP Satrio, Bing, Eny dan Mitra telah dikenakan sanksi OJK berupa penghentian pendaftaran. Hal ini terkait hasil uji OJK pada PT Sunprima Nusantara Pembiayaan (PT SNP). Audit LKT PT SNP oleh AP oleh KAP Satrio, Bing, Eny dan Mitra menghasilkan opini wajar tanpa pengecualian, namun berdasarkan hasil audit OJK, PT SNP memberikan laporan keuangan yang tidak akurat (Purnomo, 2018).
2. KAP Purwanto, Sungkoro dan Surja telah dikenakan sanksi oleh OJK berupa pembekuan sertifikat pendaftaran (STTD) karena menggelembungkan pendapatan (Ayuningtyas, 2019).
3. Kementerian Keuangan telah memberikan sanksi kepada AP Kasner Sirumapea dan KAP Tanubrata, Sutanto, Fahmi, Bambang dan Rekan atas penyimpangan audit laporan keuangan PT Garuda Indonesia Tbk untuk tahun buku 2018 yang berdampak pada laporan laba rugi (Hidayati, 2019).

Salah satu fenomena yang tidak pernah berakhir adalah kecurangan atas laporan keuangan. Akuntan publik bersertifikat harus mematuhi kode etik untuk mematuhi prinsip dan standar audit, menjaga independensi, dan menghindari perilaku menyimpang. Kurangnya kinerja profesional akuntan dalam mengaudit laporan keuangan memicu tanda-tanda krisis keuangan (Sholihun & Yanti, 2021). *Whistleblowing* merupakan salah satu faktor yang berdampak signifikan terhadap pencegahan fraud. Menurut (Zanaria, 2016) dalam pelaksanaan tugasnya, profesi akuntansi tidak hanya harus melayani kepentingan kliennya, tetapi juga harus mengedepankan banyak pihak yang memiliki kepentingan terhadap laporan keuangan yang diauditnya. Laba merupakan bagian dalam laporan keuangan yang cukup diperhatikan dan seringkali digunakan sebagai bahan pertimbangan penggunaannya dalam memutuskan strategi bisnis atau investasi (Astuti et al., 2021). Banyak perusahaan yang tidak segan menaikkan laba pada laporan keuangan untuk mendapat pinjaman bank dengan jumlah fantastis maupun menurunkan laba untuk menghindari pajak, namun jelas hal tersebut merupakan kesalahan yang merugikan banyak pihak. Sesuai dengan peraturan IAPI dan kewajiban KAP, auditor harus melaksanakan tugasnya berdasarkan peraturan (Sholihun & Yanti, 2021). *Whistleblowing* merupakan salah satu faktor yang berdampak signifikan terhadap pencegahan *fraud*.

Peran auditor sangat penting dalam tindakan *whistleblowing*, karena profesi auditor merupakan salah satu profesi yang mudah dalam melakukan pengungkapan kecurangan terhadap laporan keuangan. Pelapor adalah orang yang membuat pengungkapan atau *Whistleblower*. Profesi akuntan dituntut untuk memiliki sikap profesionalisme, hal ini berkaitan dengan pelaporan keuangan yang baik dan jujur (Utama & Ardana, 2022). *Whistleblower* sering diancam oleh pihak yang mereka laporkan, sehingga sulit bagi mereka untuk mengungkapkan fakta tentang penipuan. *Whistleblower* terus-menerus menghadapi ancaman berbahaya seperti intimidasi, teror, dan kehilangan pekerjaan. *Whistleblower* harus menerima konsekuensi dari tindakan mereka. Hanya individu yang memiliki keberanian besar untuk mengungkapkan fakta, sehingga perlindungan hukum bagi pelapor diperlukan untuk mencegah kasus penipuan. Adanya perlindungan hukum bagi pelapor akan meningkatkan kepedulian anggota organisasi terhadap pelapor. *Whistleblower* dapat bersikap tenang jika mengetahui bahwa mereka memiliki peran hukum untuk melindungi mereka. *Whistleblower* sering menghadapi ancaman dari berbagai pihak yang menyerang mereka, dan hukum di Indonesia harus melindungi *Whistleblower* (Abdullah & Hasma, 2018).

Penelitian mengenai faktor yang mempengaruhi minat *whistleblowing* telah dilakukan, beberapa di antaranya meliputi komitmen organisasi (Sholihun & Yanti, 2021), keseriusan kecurangan (Hanif & Odiatma, 2017); (Sartika & Mulyani, 2020), komitmen profesional (Zanaria, 2016; Hariyani et al., 2019; Hidayati & Pustikaningsih, 2016), intensitas moral (Puspitosari, 2019), *personal cost* (Hanif & Odiatma, 2017), *locus of control* (Agustiani & Hasibuan, 2020), *reward* (Haliah et al., 2021), dan perlindungan hukum (Abdullah & Hasma, 2018; Safitri, 2022). Studi sebelumnya telah menemukan bukti empiris bahwa faktor komitmen organisasi, keseriusan kecurangan (Marliza, 2018; Busra et al., 2019), komitmen profesi, intensitas moral (Zanaria, 2016; Primasari & Fidiana, 2020; Setiawati & Sari, 2016), *personal cost* (Amir & Priono, 2021), *locus of control* (Gumelar & Kusuma, 2022;

Wardini, 2022), dan *reward* (Hariyani et al., 2019; Haliah et al., 2021) menemukan bahwa variabel-variabel ini memiliki dampak positif pada *whistleblowing*. Namun beberapa peneliti faktor komitmen organisasi (Sartika dan Mulyani, 2020), keseriusan kecurangan (Hanif & Odiatma, 2017; (Sartika & Mulyani, 2020), komitmen profesional (Haliah et al., 2021), intensitas moral (Puspitosari, 2019), *personal cost* (Marliza, 2018; Busra et al., 2019; Abdullah & Hasma, 2018), *locus of control* (Agustiani & Hasibuan, 2020), dan *reward* (Arwata et al., 2021) tidak mempengaruhi niat *whistleblowing*.

Berdasarkan latar belakang di atas, karena ditemukan hasil yang tidak konsisten sehingga penting melakukan penelitian tentang *whistleblowing*, untuk menemukan bukti faktor apa saja yang mempengaruhi intensi *whistleblowing* seorang auditor berdasarkan teori perilaku terencana dan teori perilaku prososial. Peneliti menambahkan variabel moderasi yaitu perlindungan hukum, penambahan variabel tersebut merupakan hal baru dalam penelitian ini. Penambahan perlindungan hukum sebagai variabel moderating diharapkan dapat meningkatkan minat individu untuk melaksanakan tindakan *whistleblowing*. Penelitian ini berfokus pada KAP di Bandar Lampung dan Palembang yang terdaftar di OJK. Auditor adalah salah satu profesi bidang akuntansi, yang sering menghadapi tantangan moral dalam pekerjaan mereka.

2. Tinjauan Pustaka dan Hipotesis

Penelitian ini menggunakan *Theory of Planned Behavior* dan *Prosocial Organizational Behavior* sebagai grand teori. Teori tersebut dijadikan acuan untuk memprediksi perilaku seseorang apakah akan melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku, memprediksi dan memahami dampak niat berperilaku, serta mengidentifikasi strategi untuk merubah perilaku. *Theory Of Planned Behavior* digunakan karena menurut (Ajzen, 1991) jenis perilaku yang akan dilakukan oleh seseorang dapat di prediksi dengan tingkat akurat yang tinggi dari sikap seseorang terhadap perilaku tersebut, norma subyektif, dan kontrol perilaku yang dirasakan. *Prosocial Organizational Behavior* menjadi grand teori kedua dalam penelitian ini, anggota dari suatu kelompok melakukan perilaku yang mensejahterakan kepentingan organisasi secara luas dapat diartikan sebagai perilaku sosial, hal ini sejalan dengan teori *Prosocial Organizational Behavior* (Abdullah & Hasma, 2018).

2.1 *Planned Behavior Theory (TPB)*

TPB menjelaskan bagaimana sikap dan perilaku terkait. Perilaku adalah tindakan yang dilakukan seseorang berdasarkan niat sebelumnya (Perdana et al., 2018). TPB mengasumsikan bahwa manusia menggunakan pengetahuan secara sistematis, memahami konsekuensi dari tindakan mereka, dan memutuskan melakukan tindakan tersebut (Zanaria, 2016). TPB membuktikan bahwa minat (*intention*) lebih akurat dalam memprediksi perilaku aktual dan sekaligus dapat sebagai *proxy* yang menghubungkan antara sikap dan perilaku aktual (Abdullah & Hasma, 2018 dan Sutrisni & Coryanata, 2019).

2.2 *Prosocial Organizational Behavior*

Menurut teori perilaku terencana, manusia adalah makhluk sosial yang bergantung pada dukungan orang lain. *Prosocial Organizational Behavior* adalah salah satu teori yang mendorong tindakan *whistleblowing* (Marliza, 2018). Aktivitas prososial adalah perilaku yang disengaja dan memiliki efek positif bagi penerima (Lestari, 2022). Teori Prosocial Organizational Behavior didefinisikan sebagai perilaku atau tindakan yang dilakukan oleh anggota organisasi kepada individu, kelompok, atau organisasi dengan tujuan untuk meningkatkan kesejahteraan individu, kelompok atau organisasi tersebut.

2.3 *Whistleblowing*

Tindakan yang diambil oleh seseorang untuk mengungkap kasus pelanggaran atau penipuan yang diketahui dikenal sebagai tindakan *whistleblowing* (Wardini, 2022). *Whistleblowing* menurut Haliah et al., (2021) adalah pengungkapan kasus ilegal dan tidak etis dalam suatu organisasi. Tindakan

whistleblowing oleh auditor dapat menguntungkan organisasi dan profesi dalam menjaga kepercayaan publik terhadap akuntan. Seseorang yang melaporkan kecurangan disebut *Whistleblower*.

2.4 Komitmen organisasi

Komitmen individu tercermin dalam sikap dan tindakan positif terhadap suatu organisasi (Sholihun & Yanti, 2021). Anggota organisasi yang berdedikasi melindungi organisasi merupakan salah satu ciri komitmen seseorang terhadap organisasi tinggi. Menurut Marliza, (2018) orang yang berkontribusi lebih banyak pada suatu organisasi memiliki rasa memiliki yang lebih kuat terhadap organisasi dan lebih bersedia untuk melaporkan kecurangan. Dalam penelitian Husniati, (2017); Bagustianto & Nurkholis, (2015) menemukan bahwa komitmen organisasi memiliki pengaruh dan dampak positif terhadap intensi *whistleblowing*. Porter et al., (1973) mengajukan tiga bentuk komitmen organisasi diantaranya adalah komitmen afektif, komitmen berkelanjutan, dan komitmen normatif. Hipotesis pertama dari penelitian ini adalah:

H1: Komitmen organisasi secara positif mempengaruhi intensi *whistleblowing*.

2.5 Keseriusan kecurangan terhadap *whistleblowing*

Keseriusan terhubung dengan evaluasi tentang seberapa besar atau sedikit representasi yang salah dan berdampak buruk pada organisasi. Dampak bagi organisasi akan lebih terasa apabila kecurangan tersebut serius (Busra et al., 2019). Intensi *whistleblowing* bertambah ketika individu dari sebuah organisasi melihat akan adanya kerugian besar. Seseorang yang mengamati adanya kecurangan serius memiliki kekuatan untuk melakukan *whistleblowing* (Sartika & Mulyani, 2020). Pandangan individu terhadap keseriusan kecurangan dapat berbeda (Busra et al., 2019). Hasil penelitian oleh Sholihun & Yanti, (2021); Marliza, (2018); Amir & Priono, (2021) menemukan bukti bahwa keseriusan kecurangan jelas mempengaruhi dan berdampak positif terhadap *whistleblowing*. Menurut Agustin et al., (2020) tingkat keseriusan kecurangan terdiri dari 3 indikator yaitu kasus yang berkaitan dengan penyalahgunaan aset, kasus yang berkaitan dengan korupsi, kasus yang berkaitan dengan *fraud* laporan. Hipotesis kedua dari penelitian ini adalah:

H2: Keseriusan kesalahan secara positif mempengaruhi intensi *whistleblowing*.

2.6 Komitmen Profesional terhadap *whistleblowing*

Komitmen terhadap pekerjaan mereka saat ini membuat individu percaya bahwa profesi mereka adalah yang terbaik di bidang apa pun yang mereka geluti. Kepatuhan terhadap standar audit dan kode etik yang dikelola oleh profesi audit adalah salah satu cara di mana sikapnya terhadap audit mencerminkan identitas profesional mereka (Zanaria, 2016). Orang-orang yang memiliki tingkat komitmen dan kebanggaan yang tinggi pada profesi mereka saat ini melindungi reputasi profesi itu. Sebagai profesional, akuntan harus menghindari penipuan. Studi Setiawati & Sari, (2016) menemukan komitmen profesional berdampak positif pada niat *whistleblowing*. Menurut Adler & Aranya, (1984) terdapat 5 indikator diantaranya adalah pengabdian pada profesi, kewajiban sosial, kemandirian, keyakinan terhadap peraturan profesi, dan hubungan dengan sesama profesi. Hipotesis ketiga dari penelitian ini dirumuskan sebagai berikut :

H3: Komitmen profesional secara positif mempengaruhi intensi *whistleblowing*.

2.7 Intensitas moral terhadap *whistleblowing*

Intensitas moral adalah persepsi individu tentang apakah yang mereka temui itu baik atau buruk. Intensitas moral adalah sejauh mana seseorang berpikir tentang seberapa baik atau buruk suatu tindakan (Setiawati & Sari, 2016). Menurut Puspitosari, (2019) orang dengan moral yang kuat lebih cenderung melaporkan kesalahan. Temuan dari Zanaria, (2016). Primasari & Fidiana, (2020); Setiawati & Sari, (2016) kekuatan moral berpengaruh positif terhadap *whistleblowing*. Jones, (1991) mengidentifikasi bahwa intensitas moral yang mempengaruhi proses pengambilan keputusan meliputi besaran konsekuensi, konsekuensi sosial, probabilitas efek, kesegaran temporal, kedekatan dan konsentrasi efek. Hipotesis keempat dari penelitian ini dirumuskan sebagai berikut :

H4: Intensitas moral secara positif mempengaruhi intensi *whistleblowing*.

2.8 *Personal cost terhadap whistleblowing*

Persepsi seseorang tentang bahaya yang disebabkan oleh perilaku yang dilaporkan dikenal sebagai *personal cost*. Bagustianto & Nurkholis, (2015) menyatakan bahwa minat masyarakat terhadap *whistleblowing* menurun ketika ada konsekuensi pribadi yang serius. Orang-orang dengan *personal cost* yang tinggi kurang peduli dengan *whistleblowing* karena mereka selalu takut dengan ancaman yang ditimbulkan oleh tindakan yang diambil. Sebuah penelitian oleh Nahar, (2021) menunjukkan bahwa *personal cost* memiliki dampak negatif pada niat *whistleblowing*. Pengukuran variabel *personal cost of reporting* dapat diukur dari seberapa besar resiko yang akan dihadapi pada suatu kasus (Schultz et al., 1993). Hipotesis keempat dari penelitian ini dirumuskan sebagai berikut :

H5: *Personal cost* secara negatif mempengaruhi intensi *whistleblowing*.

2.9 *Locus of control terhadap whistleblowing*

Locus of control juga dikenal sebagai kekuatan kontrol internal dan kekuatan kontrol eksternal, dianggap penting untuk menjelaskan perilaku manusia dalam regulasi organisasi (Wardini, 2022) Setiap orang memiliki pemahamannya masing-masing tentang manajemen perilaku. Beberapa orang merasa sulit untuk mendeteksi pelanggaran, sementara yang lain menganggap proses pelaporan penyalahgunaan berjalan mudah. Menurut Utama & Ardana, (2022) kontrol perilaku yang baik akan memunculkan langkah yg terencana, sehingga dalam melakukan sesuatu individu tersebut memiliki arah tujuan sesuai dengan kontrol perilaku yang dimiliki. Akuntan yang mempercayai kemampuannya memiliki minat yang kuat untuk mengungkap penipuan. Hasil penelitian oleh Syarifah & Ariani, (2021); Gumelar & Kusuma, (2022) menunjukkan bahwa *locus of control* memiliki efek positif pada *whistleblowing*. Hipotesis keenam dari penelitian ini dirumuskan sebagai berikut :

H6: *Locus of control* secara positif mempengaruhi intensi *whistleblowing*.

2.10 *Reward terhadap Whistleblowing*

Penghargaan adalah hadiah dari suatu organisasi kepada anggotanya yang layak mendapatkan pengakuan atas perbuatan baik mereka. Orang-orang dihargai karena melakukan hal-hal yang baik. Melaporkan pelanggaran adalah hal yang baik karena membantu meminimalkan penipuan dan kerugian bagi mereka yang terlibat. Imbalan yang diberikan dapat berwujud (insentif, kenaikan gaji) atau tidak berwujud (promosi status, pengakuan), *reward* berdampak meningkatkan niat seseorang untuk melakukan *whistleblowing*. Seseorang akan melakukan perbuatan baik secara konsisten jika diberi penghargaan. *Reward* memiliki efek positif pada niat *whistleblowing* (Hariyani et al., 2019). Hipotesis ketujuh dari penelitian ini adalah :

H7: *reward* secara positif mempengaruhi intensi *whistleblowing*.

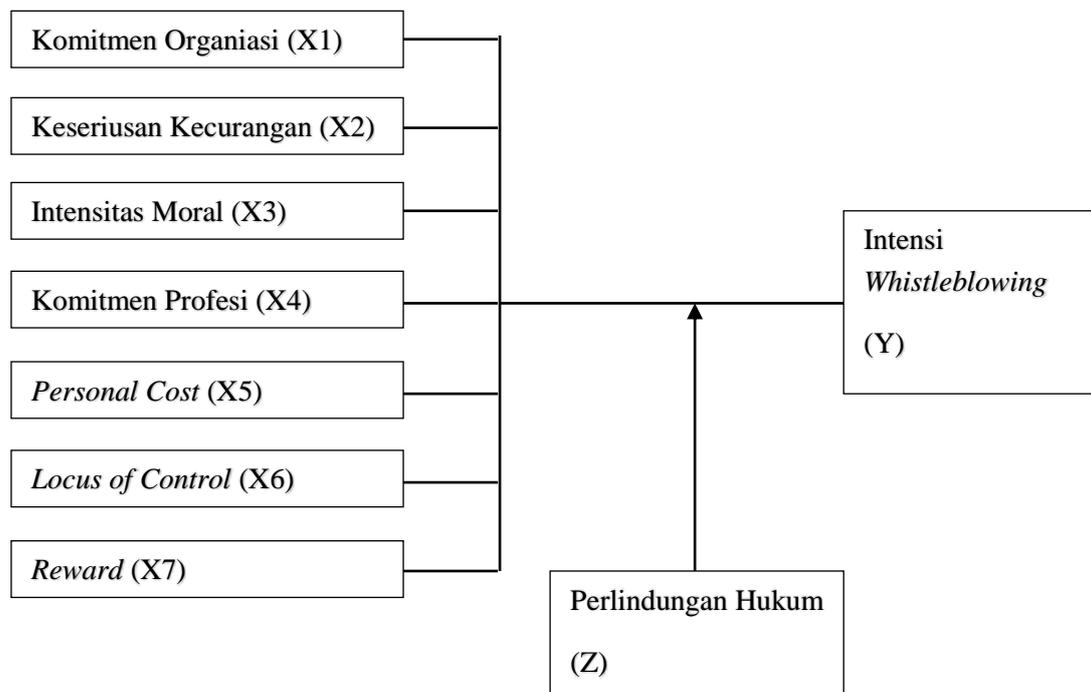
2.11 *Perlindungan Hukum*

Abdullah dan Hasma (2018) menyatakan *Whistleblower* rentan dengan ancaman. Adanya ancaman yang timbul dari tindakan *Whistleblower* membuat auditor enggan mengungkap kasus kecurangan. Perlindungan hukum berperan penting dalam meningkatkan intensi *whistleblowing* seseorang. UU No. 31 Tahun 2014 menetapkan aturan perlindungan hukum bagi pelapor. Menurut Safitri (2022) *Whistleblower* memiliki peran yang sangat penting dalam mengungkap kecurangan. Salah satu cara untuk meningkatkan minat seseorang dalam melakukan *whistleblowing* adalah adanya dukungan dari pihak eksternal yaitu perlindungan hukum. *Whistleblower* dipandang sebagai pemberontak moral sehingga mereka sering dikucilkan bahkan mengalami teror dari mereka yang tidak menyukai keberadaannya. (Abdullah dan Hasma, 2018). Komitmen organisasi, tingkat keseriusan kecurangan, komitmen profesi, intensitas moral, *personal cost*, *locus of control* dan *reward* merupakan faktor yang dianggap berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*, namun hal ini memiliki dampak negatif pada kemungkinan bahaya bagi mereka yang melakukan pelaporan, sehingga perlindungan hukum bagi pelapor sangat diperlukan. Hipotesis kedelapan dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut :

H8.1: Perlindungan hukum memoderasi (memperkuat) komitmen organisasi terhadap intensi *whistleblowing*.

H8.2: Perlindungan hukum memoderasi (memperkuat) keseriusan kecurangan terhadap intensi *whistleblowing*.

- H8.3: Perlindungan hukum memoderasi (memperkuat) komitmen profesi terhadap intensi *whistleblowing*.
- H8.4: Perlindungan hukum memoderasi (memperkuat) intensitas moral terhadap intensi *whistleblowing*.
- H8.5: Perlindungan hukum memoderasi (memperkuat) *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing*.
- H8.6: Perlindungan hukum memoderasi (memperkuat) *locus of control* terhadap intensi *whistleblowing*.
- H8.7: Perlindungan hukum memoderasi (memperkuat) *reward* terhadap intensi *whistleblowing*



Gambar 1. Kerangka Penelitian

3. Metode Penelitian

3.1 Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan penelitian kuantitatif dan data yang digunakan adalah data primer. Teknik dalam mengumpulkan data menggunakan Google Formulir untuk mendistribusikan kuesioner online. Kuesioner disebar kepada auditor yang bekerja pada KAP di Kota Bandar Lampung dan Palembang yang terdaftar di OJK. Dalam menganalisis data penelitian ini dengan menggunakan aplikasi *smartpls* versi 3.0.

3.2 Operasional Variabel Penelitian

Operasional variabel digunakan untuk menjabarkan sebuah variabel penelitian kedalam indikator serta skala data untuk memudahkan pengukuran sebuah variabel. Adapun operasional variabel penelitian untuk variabel komitmen organisasi terdiri dari 3 indikator (Porter et al. 1973), variabel keseriusan kecurangan terdiri dari 3 indikator (Agustin et al. 2020), variabel komitmen profesi terdiri dari 5 indikator (Adler & Aranya, 1984), variabel intensitas moral terdiri dari 5 variabel (Jones, 1991), variabel *personal cost* terdiri dari 1 indikator (Schultz et al., 1993), variabel *locus of control* terdiri dari 2 indikator (Rotter, 1996), variabel *reward* terdiri dari 2 indikator (Mahsun, 2006) variabel intensi *whistleblowing* terdiri dari 3 indikator (Sulistiyowati & Pahlevi, 2018), dan perlindungan hukum terdiri dari 5 indikator (Effendi & Nuraini, 2019).

3.3 Populasi dan Sampel Penelitian

KAP di Kota Bandar Lampung dan Palembang yang terdaftar di OJK dengan total 13 KAP dengan 118 auditor yang akan menjadi populasi dan sampel pada penelitian ini. *Purposive sampling* merupakan cara pengambilan sampel pada penelitian ini. Sampel dalam penelitian ini hanya auditor internal KAP di Bandar Lampung dan Palembang yang terdaftar di OJK. Dari populasi auditor di KAP Kota Bandar Lampung dan Palembang, kriteria sampel yang terpenuhi hanya terdapat 11 KAP dan 74 responden.

3.4 Teknik Analisis Data

Partial Least Square (PLS) versi 3.0. PLS adalah alat yang akan digunakan untuk menguji model pengukuran dan model struktural, model struktural digunakan untuk pengujian kausalitas dan model pengukuran digunakan untuk uji validitas dan reliabilitas. Hipotesis diuji dengan mengamati nilai koefisien path. Tingkat signifikansi ditentukan sebesar 5%. Hipotesis diuji dengan mengamati nilai p value, jika nilai p value < 0,05 maka hipotesis diterima, apabila nilai p value > 0,05 maka hipotesis ditolak.

4. Hasil dan Pembahasan

Auditor internal KAP di Bandar Lampung dan Palembang sebagai responden penelitian ini. Sebanyak 74 dari 106 kuesioner yang dikirimkan yang dapat diambil sampelnya untuk penelitian ini. Kuesioner memiliki tingkat pengembalian 70%. Sebanyak 30 kuesioner tidak kembali, dan 2 kuesioner tidak memenuhi persyaratan.

Tabel 1. Jenis Kelamin Responden

Jenis Kelamin	Jumlah	Presentase
Laki-Laki	51	68,9%
Perempuan	23	31,1%
Total	74	100%

Sumber: Data diolah (2022)

Tabel 1 di atas menunjukkan bahwa 51 auditor dari total 74 responden, atau 68,9% responden adalah laki-laki, sedangkan 23 auditor dari total 74 responden, atau 31,1% responden adalah perempuan.

Tabel 2. Karakteristik Responden Berdasarkan Usia

Usia	Jumlah	Presentase
<30	27	36,5%
31-40	20	27,0%
41-50	20	27,0%
>51	7	9,5%
Total	74	100%

Sumber: Data diolah (2022)

Berdasarkan Tabel 2, responden di bawah usia 30 tahun terdiri dari 27 responden (36,5%), usia 31 hingga 40 tahun 20 orang (27,0%), usia 41 hingga 50 tahun 20 orang (27,0%) dan mereka yang berusia di atas 51 sebanyak 7 orang (9,5%).

Tabel 3. Pendidikan Responden

Pendidikan	Jumlah	Presentase
SMA/Diploma	0	0%
Sarjana (S1)	34	45,9%
S2/S3	40	54,1%
Total	74	100%

Sumber: Data diolah (2022)

Tabel 3 menunjukkan bahwa tidak ada responden dari lulusan SMA/Diploma, sedangkan responden lulusan S1 sebanyak 34 orang (45,9%) dan responden lulusan S2/S3 sebanyak 40 orang (54,1%).

Tabel 4. Jabatan Responden

Jabatan	Jumlah	Presentase
Auditor	74	100%
Staf	0	0%
Total	74	100%

Sumber: Data diolah (2022)

Data responden pada tabel 4 berdasarkan jabatan menunjukkan bahwa 74 responden atau 100% adalah seorang auditor.

Tabel 5. Masa Kerja Responden

Masa Kerja	Jumlah	Presentase
< 3 Tahun	22	29,7%
3-5 Tahun	32	43,2%
> 5 Tahun	20	27,1%
Total	74	100%

Sumber: Data diolah (2022)

Tabel 5 menunjukkan data responden berdasarkan masa kerja kurang dari 3 tahun sebanyak 22 orang (29,7%), responden dengan masa kerja 3-5 tahun sebanyak 32 orang (43,2%) dan responden dengan masa kerja lebih dari 5 tahun sebanyak 20 orang (27,1%).

4.1 Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dalam *software* PLS dengan melihat *convergent validity*. Indikator dikatakan valid dalam mengukur konstruk nya apabila memiliki nilai *loading factor* >0,70. *Loading factor* dengan nilai <0,70 dapat dikeluarkan dari model. Pada penelitian ini nilai *loading factor* diatas 0,70 diantaranya adalah intensitas moral (im1, im2, im3, im4, im5), komitmen organisasi (ko1, ko2, ko3, ko4, ko5), komitmen profesi (kp1, kp2, kp3), *locus of control* (lc1, lc2, lc3, lc4, lc5), *personal cost* (pcr1, pcr2, pcr3, pcr4), perlindungan hukum (ph1, ph2, ph3, ph4, ph5), keseriusan kecurangan (tkk1, tkk2, tkk3, tkk4, tkk5) dan *whistleblowing* (w1, w2, w3, w4, w5). Nilai *loading factor* dibawah 0,70 diantaranya adalah kp4 (0,682), kp5 (0,613) dan pcr5 (0,693) sehingga ketiga indikator tersebut dikeluarkan dari model. Dalam penelitian ini, nilai *cross loading* menunjukkan bahwa nilai konstruk yang diantisipasi ternyata lebih tinggi daripada nilai konstruk lainnya.

Tabel 6. Nilai CR dan AVE

Variabel	Composite Reliability (CR)	AVE
KO (X1)	0,922	0,704
TKK (X2)	0,909	0,666
KP (X3)	0,931	0,818
IM (X4)	0,927	0,717
PCR (X5)	0,896	0,685
LC (X6)	0,924	0,711
R (X7)	0,919	0,739
X1*Z	1,000	1,000
X2*Z	1,000	1,000
X3*Z	1,000	1,000
X4*Z	1,000	1,000
X5*Z	1,000	1,000
X6*Z	1,000	1,000

X7*Z	1,000	1,000
Y	0,948	0,784
Z	0,890	0,619

Sumber: Data diproses menggunakan SmartPLS 3.0 (2022)

Berdasarkan tabel 6 di atas, dapat dilihat bahwa seluruh variabel penelitian dinyatakan valid dan dapat diandalkan karena memiliki nilai CR > 0,70 dan nilai AVE juga menghasilkan temuan yang > 0,50.

Tabel 7. Nilai R²

Variabel	R Square
Y	0,815

Sumber: Data diproses menggunakan SmartPLS 3.0 (2022)

Berdasarkan tabel 7 di atas, R² yang diperoleh adalah 0,815 atau 81,5%, dengan kontribusi pengaruh dari faktor-faktor lain yang tidak diteliti sebesar 18,5% sisanya.

4.2 Pengujian Hipotesis

Dalam melakukan pengujian hipotesis harus memperhatikan nilai signifikan antara kontrak, t-statistik, dan p-values untuk menentukan apakah hipotesis diterima atau tidak didukung. Hasil *Bootstrap* digunakan untuk menilai pengujian hipotesis. (Ghozali & Latan, 2015) menyatakan bahwa hipotesis diterima jika t-statistik lebih dari 1,96 dengan ambang signifikansi 0,05 (5%) dan nilai positif untuk koefisien beta.

Tabel 8. Hasil Uji Hipotesis

Variabel	Original Sample (O)	T Statistics (O/STDEV)	P Values	Hipotesis	Keterangan
KO (X1) -> Y	0,233	2,109	0,018	H1	Diterima
TKK (X2) -> Y	0,086	0,753	0,226	H2	Tidak Didukung
KP (X3) -> Y	0,114	2,508	0,006	H3	Diterima
IM (X4) -> Y	0,289	2,903	0,002	H4	Diterima
PCR (X5) -> Y	0,141	2,375	0,004	H5	Tidak Didukung
LC (X6) -> Y	0,328	3,231	0,001	H6	Diterima
R (X7) -> Y	0,106	3,412	0,007	H7	Diterima
X1*Z -> Y	-0,096	0,994	0,160	H8.1	Tidak Didukung
X2*Z -> Y	0,019	0,190	0,425	H8.2	Tidak Didukung
X3*Z -> Y	0,000	0,002	0,499	H8.3	Tidak Didukung
X4*Z -> Y	0,152	2,291	0,009	H8.4	Diterima
X5*Z -> Y	0,375	3,026	0,002	H8.5	Diterima
X6*Z -> Y	0,265	2,422	0,008	H8.6	Diterima
X7*Z -> Y	0,136	2,537	0,012	H8.7	Diterima
Z -> Y	0,146	2,473	0,011	H8.3	Diterima

Sumber: Data diproses menggunakan SmartPLS 3.0 (2022)

Berdasarkan tabel 8 diatas dapat dijelaskan sebagai berikut :

Variabel komitmen organisasi memiliki nilai t-statistik 2,109 > 1,96, nilai p-values 0,018 < 0,05 dan nilai *original sample* menunjukkan nilai positif, sehingga dapat dikatakan bahwa komitmen organisasi adalah variabel yang mempengaruhi niat *whistleblowing* secara positif. Temuan penelitian ini

sependapat dengan temuan Marliza (2018); Busra et al. (2019); (Setiawati & Sari, 2016). Kecenderungan seseorang untuk terlibat dalam tindakan *whistleblowing* meningkat karena tingkat komitmen organisasi yang tinggi (Arwata et al., 2021). Variabel keseriusan kecurangan memiliki nilai t-statistik $0,753 < 1,96$, nilai p-values $0,226 > 0,05$ sehingga variabel keseriusan kecurangan tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing*. Temuan penelitian ini konsisten dengan temuan Hanif dan Odiatma (2017); Sartika dan Mulyani (2020). Hal ini dinilai sebagai motivasi auditor untuk melaporkan *fraud* tidak terpengaruh oleh apakah memiliki tingkat materi atau tidak (Pratiwi & Diana, 2019).

Variabel komitmen profesi memiliki nilai t-statistik $2,508 > 1,96$, nilai p-values $0,006 < 0,05$ dan nilai *original sample* menunjukkan nilai positif, maka dapat disimpulkan bahwa variabel komitmen profesi memiliki pengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing*. Temuan ini sesuai dengan temuan Hidayati dan Pustikaningsih (2016); Hariyani et al. (2019). Orang yang sangat berkomitmen pada karier mereka biasanya akan percaya bahwa menipu peluit itu penting, dan peluang mereka untuk melakukan *whistleblowing* meningkat (Primasari & Fidiana, 2020). Variabel intensitas moral memiliki nilai t-statistik $2,903 > 1,96$, nilai p-values $0,002 < 0,05$ dan nilai *original sample* menunjukkan nilai positif, sehingga variabel intensitas moral memiliki pengaruh yang positif terhadap intensi *whistleblowing*. Temuan ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan Zanaria (2016); Setiawati dan Sari (2016). Nur dan Hamid (2019) berpendapat bahwa seseorang yang memiliki intensitas moral tinggi melaporkan kecurangan merupakan salah satu tanggungjawabnya..

Variabel *personal cost* atau hipotesis 5 tidak didukung karena tidak sesuai dengan hipotesis yang diajukan, bahwa *personal cost* memiliki pengaruh negatif terhadap intensi *whistleblowing*. Hasil pengujian variabel *personal cost* menunjukkan nilai t-statistik $2,375 > 1,96$, nilai p-values $0,004 < 0,05$ dan nilai *original sample* menunjukkan nilai positif, sehingga variabel *personal cost* dinyatakan berpengaruh secara positif terhadap intensi *whistleblowing*. Temuan ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan Hanif dan Odiatma (2017); Amir dan Priono (2021); Hariyani et al. (2019). Pegawai dari sebuah organisasi sudah siap mengambil resiko apabila mendapatkan pembalasan dendam dari rekan kerjanya (Busra et al., 2019).

Variabel *locus of control* memiliki nilai t-statistik $3,231 > 1,96$, nilai p-values $0,001 < 0,05$ dan nilai *original sample* menunjukkan nilai positif, maka dapat disimpulkan bahwa variabel *locus of control* memiliki pengaruh secara positif terhadap intensi *whistleblowing*. Temuan ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan Gumelar dan Kusuma (2015); Wardini (2022). *Locus of control* seseorang yang tinggi akan memiliki kecenderungan dalam menganggap *whistleblowing* merupakan salah satu perilaku etis yang baik, sehingga kemungkinan mereka melakukan tindakan *whistleblowing* semakin tinggi (Wardini, 2022).

Variabel *reward* memiliki nilai t-statistik $3,412 > 1,96$, nilai p-values $0,007 < 0,05$ dan nilai *original sample* menunjukkan nilai positif, maka dapat disimpulkan bahwa variabel *reward* memiliki pengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing*. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan Hariyani et al. (2019); Haliah et al. (2021). Menurut Haliah et al. (2021) jika seseorang diberikan *reward* atas tindakan *whistleblowing* maka ia akan memiliki intensi yang tinggi dalam melakukan *whistleblowing*. Memberikan *reward* kepada anggota organisasi merupakan salah satu cara untuk memperbaiki *whistleblowing system* dan membuat anggota organisasi tidak ragu dalam melakukan tindakan pelaporan (Busra et al., 2019).

Variabel moderasi $X1 * Z \rightarrow Y$ memiliki nilai t-statistik $0,994 < 1,96$, nilai p-values $0,160 > 0,05$ maka dapat disimpulkan bahwa variabel moderasi yaitu peran perlindungan hukum tidak mampu memoderasi (memperkuat) pengaruh komitmen organisasi terhadap intensi *whistleblowing*. Auditor berani mengungkap sebuah kecurangan karena loyalitas terhadap organisasinya tinggi, sehingga mereka cenderung menjaga nama baik organisasi dimana tempat mereka bekerja. Seorang dengan tingkat loyalitas tinggi tidak memikirkan apakah ada atau tidak perlindungan hukum, sebab komitmen organisasi tertuju pada sikap individual karyawan tersebut (Putri et al., 2022).

Variabel moderasi X2*Z -> Y memiliki nilai t-statistik $0,190 < 1,96$, nilai p-values $0,425 > 0,05$ sehingga variabel perlindungan hukum tidak mampu memoderasi (memperkuat) pengaruh keseriusan kecurangan terhadap intensi *whistleblowing*. Seorang auditor yang mempunyai persepsi bahwa semua jenis pelanggaran yang terjadi merupakan hal yang sangat merugikan, oleh karena itu, para *whistleblower* akan terdorong untuk melaporkan kecurangan, sehingga perlindungan hukum bukanlah hal yang mendorong mereka untuk melakukan *whistleblowing* melainkan persepsi masing-masing individu terkait kecurangan yang terjadi.

Variabel moderasi X3*Z -> Y memiliki nilai t-statistik $0,002 < 1,96$, nilai p-values $0,499 > 0,05$ maka dapat disimpulkan bahwa variabel perlindungan hukum tidak mampu memoderasi (memperkuat) pengaruh komitmen profesi terhadap intensi *whistleblowing*. Seorang auditor yang profesional akan selalu menjaga kepentingan pemakai laporan keuangan hasil audit, sehingga hal tersebut merupakan kepentingan utama bagi auditor. Auditor siap melaporkan kecurangan yang dilakukan oleh rekan atau atasan karena hal tersebut akan mengusik profesionalitasnya. *Whistleblowing* dilakukan atas dasar tanggung jawab dari masing-masing auditor, sehingga perlindungan hukum bukanlah hal yang penting bagi mereka dalam melakukan pengungkapan kecurangan.

Variabel moderasi X4*Z -> Y memiliki nilai t-statistik $2,291 > 1,96$, nilai p-values $0,009 < 0,05$ dan nilai *original sample* menunjukkan nilai positif, maka dapat disimpulkan bahwa variabel moderasi yaitu peran perlindungan hukum mampu memoderasi (memperkuat) pengaruh intensitas moral terhadap intensi *whistleblowing*. Pengendalian diri seseorang terhadap perilakunya dapat disebabkan oleh faktor internal dan eksternal. Adanya perlindungan hukum bagi *whistleblower* membuat seseorang yakin bahwa mengungkap kasus kecurangan adalah tindakan yang benar. Variabel moderasi X5*Z -> Y memiliki nilai t-statistik $3,026 > 1,96$, nilai p-values $0,002 < 0,05$ dan nilai *original sample* menunjukkan nilai positif, maka dapat disimpulkan bahwa variabel moderasi yaitu peran perlindungan hukum mampu memoderasi (memperkuat) pengaruh *personal cost* terhadap intensi *whistleblowing*. Beberapa auditor mampu mengambil risiko ancaman yang terjadi setelah melaporkan suatu kecurangan, auditor tidak akan berani melakukan *whistleblowing* jika tidak diberi perlindungan hukum yang sesuai. Hasil penelitian ini dapat membuktikan bahwa berlakunya sistem perlindungan hukum dapat meningkatkan keberanian auditor dalam melakukan *whistleblowing*.

Variabel moderasi X6*Z -> Y memiliki nilai t-statistik $2,422 > 1,96$, nilai p-values $0,008 < 0,05$ dan nilai *original sample* menunjukkan nilai positif, maka dapat disimpulkan bahwa variabel moderasi yaitu peran perlindungan hukum mampu memoderasi (memperkuat) pengaruh *locus of control* terhadap intensi *whistleblowing*. Persepsi individu terhadap kontrol perilaku terkadang membuat mereka bimbang antara mampu atau tidak melakukan tindakan pelaporan kecurangan, dengan adanya perlindungan hukum hal tersebut akan mendorong seorang auditor untuk melakukan tindakan *whistleblowing* karena mereka merasa dilindungi. Variabel moderasi X7*Z -> Y memiliki nilai t-statistik $2,537 > 1,96$, nilai p-values $0,011 < 0,05$ dan nilai *original sample* menunjukkan nilai positif, maka dapat disimpulkan bahwa variabel moderasi yaitu perlindungan hukum mampu memoderasi (memperkuat) pengaruh *reward* terhadap intensi *whistleblowing*. Seorang auditor akan memberikan kinerja yang baik agar mendapat imbalan seperti insentif, kenaikan gaji, promosi atau penghargaan, sehingga mereka cenderung melakukan *whistleblowing* untuk mendapatkan *reward* dari perusahaan/organisasi tempat mereka bekerja. Adanya perlindungan hukum bagi *whistleblower* akan mendorong intensi mereka untuk melakukannya.

5. Kesimpulan

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan enam variabel independen, yaitu komitmen organisasi, komitmen profesi, intensitas moral, *personal cost*, *locus of control* dan *reward* berpengaruh positif terhadap intensi *whistleblowing*, sedangkan satu variabel independen, yaitu keseriusan kecurangan tidak berpengaruh terhadap intensi *whistleblowing* atau keseriusan kecurangan bukan faktor yang mempengaruhi seorang auditor melakukan *whistleblowing*. Perlindungan hukum pada penelitian ini

hanya mampu memoderasi empat variabel independen, yaitu intensitas moral, *personal cost*, *locus of control* dan reward, dapat diartikan bahwa perlindungan hukum merupakan variabel moderasi, namun variabel perlindungan hukum bukan merupakan variabel moderasi komitmen organisasi, keseriusan kecurangan dan komitmen profesi karena tidak mampu memoderasi ketiga variabel independen tersebut. *Whistleblower* akan merasa dilindungi jika perlindungan hukum di Indonesia benar-benar ditegakkan, penegakan keadilan terhadap tindakan *whistleblowing* akan berdampak baik bagi masyarakat luas karena dapat meningkatkan minat seseorang dalam melakukan tindakan *whistleblowing* dan menurunkan angka korupsi di Indonesia. Kita ketahui bahwa ancaman bagi *whistleblower* dari pihak yang mereka laporkan membuat mereka menjadi mengurungkan niat untuk melaporkan kecurangan.

Limitasi dan Studi Lanjutan

Penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu tidak dapat melakukan pendekatan secara langsung kepada responden dan jumlah sampel yang relatif kecil. Diharapkan penelitian ini menjadi bahan pertimbangan bagi pihak organisasi agar lebih memperhatikan lagi faktor-faktor yang dapat meningkatkan intensi *whistleblowing* demi keberlangsungan hidup perusahaan. Peneliti selanjutnya yang ingin melakukan penelitian serupa, disarankan untuk meneliti variabel dukungan organisasi karena dalam melakukan tindakan *whistleblowing* juga diperlukan dukungan dari organisasi atau perusahaan tempat mereka bekerja.

Ucapan Terima Kasih

Puji syukur atas kehadiran Allah SWT atas rahmat dan nikmat yang diberikan sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan jurnal penelitian ini. Penulis juga ingin mengucapkan terima kasih kepada Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Akt dan Erna Listyaningsih, S.E., M.Si., Ph.D selaku dosen pembimbing yang telah banyak membantu dalam proses penyusunan jurnal ini.

References

- Abdullah, M. W., & Hasma, H. (2018). Determinan Intensi Auditor Melakukan Tindakan Whistleblowing Dengan Perlindungan Hukum Sebagai Variabel Moderasi. *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 1(3), 385–407. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2017.v1.i3.2096>
- Adler, S., & Aranya, N. (1984). A comparison of the work needs, attitudes, and preferences of professional accountants at different career stages. *Journal of Vocational Behavior*, 25(1), 45–57. [https://doi.org/10.1016/0001-8791\(84\)90035-6](https://doi.org/10.1016/0001-8791(84)90035-6)
- Agustiani, W. D., & Hasibuan, A. B. (2020). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Intensi Whistleblowing : Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Dki Jakarta. *Jurnal Program Studi Akuntansi*, 6(2), 96–106. <https://doi.org/10.31289/jab.v6i2.3305>
- Agustin, M., Basri, Y. M. B., & Darlis, E. (2020). Determinan Niat Untuk Melakukan Whistleblowin Pada Pemerintahan Daerah. *Jurnal Akuntansi Berkelanjutan Indonesia*, 3(3), 293–308.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- Amir, Y. H., & Priono, H. (2021). Determinan Niat Melaksanakan Whistleblowing Internal Pada Pegawai Kantor Pelayanan Pajak Pratama Surabaya Gubeng. *Behavioral Accounting Journal*, 4(1), 287–310. <https://doi.org/10.33005/baj.v4i1.134>
- Arwata, A. I. G. A. B., Rustiarini, N. W., & Dewi, N. P. S. (2021). Faktor yang Berpengaruh terhadap Niat Karyawan Melakukan Tindakan Whistleblowing pada BCA KCP Ubud. *Jurnal Riset Akuntansi*, 1(69), 5–24.
- Astuti, D. ., Surbakti, L. ., & Wijayanti, A. (2021). Pengaruh Independensi dan Keahlian Komite Audit Terhadap Manajemen Laba Riil dengan Kualitas Audit Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi, Keuangan, Dan Manajemen*, 2(4), 345–358. <https://doi.org/10.35912/jakman.v2i4.564>
- Ayuningtyas, D. (2019). *Gara-gara Lapkeu, Deretan KAP Ini Malah Kena Sanksi OJK*. CNBC Indonesia. <https://www.cnbcindonesia.com/market/20190809123549-17-90910/gara-gara-lapkeu-deretan-kap-ini-malah-kena-sanksi-ojk>
- Bagustianto, R., & Nurkholis. (2015). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Minat Pegawai Negeri Sipil

- (PNS) untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing (Studi pada PNS BPK RI). *Jurnal Ekonomi Dan Keuangan*, 19(2), 276–295.
- Busra, N. F., Ahyaruddin, M., & Agustiawan, A. (2019). Pengaruh Tingkat Keseriusan Kecurangan, Personal Cost, dan Komitmen Organisasi Terhadap Kecenderungan Melakukan Whistleblowing. *Muhammadiyah Riau Accounting and Business Journal*, 1(1), 011–019. <https://doi.org/10.37859/mrabj.v1i1.1545>
- Effendi, A., & Nuraini, N. (2019). Pengaruh Perlindungan Hukum, Orientasi Etika Idealisme, Orientasi Etika Relativisme Dan Retaliasi Terhadap Intensi Whistleblowing (Survei Pada Mahasiswa Universitas Negeri Di Provinsi Aceh). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi*, 4(3), 504–519. <https://doi.org/10.24815/jimeka.v4i3.12586>
- Ghozali, M., & Latan, H. (2015). *Partial Least Squares Konsep Teknik Dan Aplikasi Menggunakan Program Smart Pls 3.0. Untuk Penelitian Empiris*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gumelar, D. A., & Kusuma, M. W. (2022). Analisis Locus Of Control, Etika, Dan Sosialisasi Antisipatif Pegawai Terhadap Tindakan Whistleblowing. *JRAMB (Jurnal Riset Akuntansi Mercu Buana)*, 1(1), 1–13.
- Haliah, H., Nirwana, N., & Mangngalla', M. (2021). Pengaruh Pemberian Reward Dan Komitmen Profesional Auditor Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing. *Accounting Profession Journal*, 3(1), 54–63. <https://doi.org/10.35593/apaji.v3i1.25>
- Hanif, R. A., & Odiatma, F. (2017). Pengaruh personal cost reporting, status wrong doer dan tingkat keseriusan kesalahan terhadap whistleblowing intention. *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 1(1), 11–20.
- Hariyani, E., Putra, A. A., & Wiguna, M. (2019). Pengaruh Komitmen Profesional, Pertimbangan Etis, Personal Cost, Reward Terhadap Intensi Internal Whistleblowing (Studi Empiris Pada Opd Kabupaten Siak). *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 12(12), 19–28. <http://jurnal.pcr.ac.id/index.php/jakb/>
- Hidayati, N. (2019). *Ditemukan Pelanggaran pada Audit Laporan Keuangan Garuda, Izin AP Kasner Sirumapea Dibekukan*. Pusat Pembinaan Profesi Keuangan. Kemenkeu. <https://pppk.kemenkeu.go.id/in/post/ditemukan-pelanggaran-pada-audit-laporan-keuangan-garuda,-izin-ap-kasner-sirumapea-dibekukan>
- Hidayati, & Pustikaningsih. (2016). Pengaruh Komitmen Profesi Dan Self Efficacy Terhadap Niat Untuk Melakukan Whistle Blowing. *Nominal, Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen*, 5(1). <https://doi.org/10.21831/nominal.v5i1.11479>
- Husniati, S. (2017). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Niat untuk Melakukan Whistleblowing Internal. *Ekonomi Dan Bisnis*, 17(September), 22–33.
- Jones, T. M. (1991). Ethical Decision Making By Individuals In Organizations: An Issue-Contingent Model. *Review, Academy Of Management*, 2, 366–395.
- Lestari, M. O. (2022). Perilaku Prosocial Remaja Ditinjau Dari Jenis Kelamin Maik. *Jurnal Pendidikan Dan Konseling*, 4(1), 17–25.
- Mahsun, M. (2006). *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*. BPFE.
- Marliza, R. (2018). Pengaruh Personal Cost Of Reporting, Komitmen Organisasi, Dan Tingkat Keseriusan Kecurangan Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing. *Jurnal Akuntansi*, 1999(December), 1–6.
- Nahar, A. (2021). Analisis Faktor “Pemicu” Minat Melakukan Whistleblowing. *E-Journal Ekonomi Bisnis Dan Akuntansi*, 8(1), 1. <https://doi.org/10.19184/ejeba.v8i1.23389>
- Nur, S. W., & Hamid, N. A. (2018). Pengaruh Profesionalisme Dan Intensitas Moral Auditor Terhadap Intensi Melakukan Whistleblowing Pada Kantor Akuntan Publik Makassar. *JBMI (Jurnal Bisnis, Manajemen, Dan Informatika)*, 16(1), 39–54. <https://doi.org/10.26487/jbmi.v16i1.4828>
- Perdana, A. A., Hasan, A., & Rasuli, D. M. (2018). Dokumen diterima pada Senin 16 April. *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 11(1), 89–98. <http://jurnal.pcr.ac.id>
- Porter, L. W., Steers, R. M., & Boulian, P. V. (1973). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology*, 59(5), 1–21.
- Pratiwi, E. P. G., & Diana, B. (2019). Pengaruh Kematerialitasan Kecurangan Dan Tingkat

- Retaliation Terhadap Intensi Auditor Internal Dalam Melakukan Whistleblowing. *JUARA (Jurnal Riset Akuntansi)*, 11(1), 9–25.
- Primasari, R. A., & Fidiana, F. (2020). Whistleblowing Berdasarkan Intensitas Moral, Komitmen Profesional, dan Tingkat Keseriusan Kecurangan. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 4(1), 63. <https://doi.org/10.33603/jka.v4i1.3383>
- Purnomo, H. (2018). *Konkret! Buntut Kasus SNP, Kantor Akuntan Ini Disanksi OJK*. CNBC Indonesia. <https://www.cnbcindonesia.com/news/20181001163138-4-35527/konkret-buntut-kasus-snp-kantor-akuntan-ini-disanksi-ojk>
- Puspitosari, I. (2019). Whistleblowing Intention Sebagai Bagian Dari Etika Islam Ditinjau Dari Intensitas Moral, Orientasi Etika Relativisme Dan Religiusitas. *Jurnal Iqtisaduna*, 5(2), 139. <https://doi.org/10.24252/iqtisaduna.v5i2.10701>
- Putri, T. R., Rasuli, M., & Safitri, D. (2022). Determinan Intensi Menjadi Whistleblowing Dengan Perlindungan Hukum Sebagai Variabel Moderasi. *Akuntabilitas*, 16(2), 339–360. <https://doi.org/10.29259/ja.v16i2.16503>
- Rotter, J. . (1996). Generalized Expectancies For Internal Versus External Control Of Reinforcement. *Psychological Monographs*, 1-28.
- Sabrina, O. Z., Midiastuty, P. P., & Suranta, E. (2020). Pengaruh koneksitas organ corporate governance, ineffective monitoring dan manajemen laba terhadap fraudulent financial reporting. *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Manajemen*, 1(2), 109–122. <https://doi.org/10.35912/jakman.v1i2.11>
- Safitri, D. (2022). Penentu Niat Whistle-blowing: Komitmen Organisasi, Biaya Pribadi Pelaporan, dan Perlindungan Hukum. *Jurnal Analisis Akuntansi*, 11(1), 2022–2023. <https://doi.org/10.15294/aaj.v11i1.54734>
- Sartika, D., & Mulyani, F. (2020). Pengaruh Sifat Machiavellian, Lingkungan Etika, Komitmen Organisasi, dan Tingkat Keseriusan Kecurangan Terhadap Niat Melakukan Whistleblowing (Studi Empiris pada BPKAD di Kota Padang). *MENARA Ilmu*, XIV(01), 24–39.
- Schultz, J. J., Johnson, D. A., Morris, D., & Dyrnes, S. (1993). An Investigation Of The Reporting Of Questionable Acts In An International Setting. *Journal Of Accounting Research*, 75-103.
- Setiawati, L. P., & Sari, M. M. R. (2016). Profesionalisme, Komitmen Organisasi, Intensitas Moral Dan Tindakan Akuntan Melakukan Whistleblowing. *E-Jurnal Akuntansi*, 17(1), 257–282.
- Sholihun, S., & Yanti, H. B. (2021). Determinan Intensi Whistleblowing Dengan Insentif Whistleblowing Sebagai Variabel Moderasi. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 21(1), 35–50. <https://doi.org/10.25105/mraai.v21i1.9151>
- Sulistyowati, S. L., & Pahlevi, R. W. (2018). Pengaruh Good Governance Dan Whistleblowing System Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dengan Risiko Sanksi Pajak Sebagai Moderasi (Studi Empiris Pada Wajib Pajak Di Kabupaten Sleman). *JBTI : Jurnal Bisnis Teori Dan Implementasi*, 9(1), 46–57. <https://doi.org/10.18196/bti.91099>
- Sutrisni, D., & Coryanata, I. (2019). FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI MINAT PENGELOLA KEUANGAN MELAKUKAN TINDAKAN WHISTLE –BLOWING (Studi Kasus Pada Universitas Bengkulu). *Jurnal Akuntansi*, 8(1), 41–54. <https://doi.org/10.33369/j.akuntansi.8.1.41-54>
- Syarifah, A., & Ariani, N. E. (2021). Pengaruh Profesionalisme, Komitmen Organisasi, Locus Of Control, Dan Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor Internal Pada Perguruan Tinggi Di Kota Banda Aceh Dan Aceh Besar. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi (JIMEKA)*, 6(1), 1.
- Toeweh, B. H. (2022). Literature Review: Akuntansi Forensik Untuk Deteksi Korupsi. *Studi Akuntansi, Keuangan, Dan Manajemen*, 2(2), 135–146. <https://doi.org/10.35912/sakman.v2i2.1672>
- Utama, F. R., & Ardana, y. (2022). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Minat Mahasiswa untuk Mengikuti Ujian Chartered Accountant dengan Pendekatan TPB. *Studi Akuntansi, Keuangan, Dan Manajemen*, 1(2), 71–83. <https://doi.org/10.35912/sakman.v1i2.1177>
- Wardini, A. P. K. (2022). Tindakan Whistleblowing Dan Faktor Faktor Yang Mempengaruhinya. *Sikap*, 2(1), 20–34.
- Zanaria, Y. (2016). Pengaruh Profesionalisme Audit, Intensitas Moral untuk Melakukan Tindakan Whistleblowing. *Jurnal Akuntansi*, 12(1), 105–116.