

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia
Volume 14 Nomor 2, Desember 2017

EFEK TIPE KECURANGAN DAN ANONIMITAS TERHADAP KEPUTUSAN INVESTIGASI AUDITOR INTERNAL ATAS TUDUHAN WHISTLEBLOWING

*(The Effect of Fraud Type and Anonymity on the Investigation Decision of Internal Auditor
towards Whistleblowing)*

Felix Joni Darjoko

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan¹
felixdarjoko@yahoo.com

Ertambang Nahartyo

Universitas Gadjah Mada
ertambang@ugm.ac.id

Abstract

A number of factors affects the effectiveness of whistleblowing system, such as the whistleblower, the wrongdoer, and other relevant parties. However, whistleblowing literature, so far, seems to attend more on whistleblowers' perspectives. Little is known about aspects from recipient perspectives, especially the effect of psychological biases that can seriously damage the effectiveness of the system. This study extend the whistleblowing literature by experimentally investigating how the fraud type and anonymity influence the recipient decision making process. The results show that internal auditor (as recipient) has lower probability to respond to fraudulent earning management allegation than to that of asset misappropriation. In regard to the anonymity effect, this research is consistent with prior studies in that anonymity provides less credible information for fraud allegation. This study contributes to the literature by highlighting the importance of type of fraud as contextual factor that determine the whistleblowing effectiveness from recipient perspectives.

Keywords: *whistleblowing allegation, type of fraud, anonymity, attributional bias*

Abstrak

Sejumlah faktor memengaruhi keefektifan sistem *whistleblowing*, seperti pelapor, pelaku, dan pihak-pihak lainnya yang relevan. Namun, literatur *whistleblowing* sejauh ini tampaknya masih lebih banyak melihatnya dari perspektif pelapor. Tidak banyak diketahui aspek-aspek dari perspektif *recipient*, khususnya efek bias psikologis yang dapat berdampak buruk kepada keefektifan sistem. Studi ini memperluas literatur *whistleblowing* dengan menginvestigasi secara eksperimental bagaimana tipe kecurangan dan anonimitas memengaruhi proses pembuatan keputusan oleh *recipient*. Hasilnya menunjukkan bahwa auditor internal (sebagai *recipient*) memiliki probabilitas lebih rendah dalam merespon tuduhan kecurangan manajemen laba ketimbang tuduhan penyalahgunaan aset. Berkenaan dengan efek anonimitas, hasil riset konsisten dengan studi terdahulu dalam hal anonimitas membuat informasi tuduhan kecurangan menjadi kurang terpercaya. Studi ini memberi kontribusi kepada literatur dengan menggarisbawahi pentingnya memperhitungkan tipe

¹ Penulis sedang menempuh studi pada Program S3 Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gadjahmada

kecurangan sebagai faktor kontekstual yang menentukan keefektifan *whistleblowing* dari perspektif *recipient*.

Kata kunci: tuduhan *whistleblowing*, tipe kecurangan, anonimitas, dan bias atribusional

PENDAHULUAN

Kecurangan (*fraud*) diakui sebagai problem sosial-ekonomi yang serius di dunia (PBB 2003) karena besarnya dampak kerugian yang ditimbulkan², dan *whistleblowing* telah menjadi salah satu sumber daya penting untuk memeranginya³. Banyak negara, termasuk Indonesia telah mengatur dan mendorong setiap organisasi privat maupun publik untuk membangun sistem pelaporan penyimpangan (OJK 2014; Kementerian BUMN 2011). Sistem tersebut umumnya memuat prosedur pelaporan anonim dan rahasia yang diyakini mampu memberi peringatan dini dalam upaya mencegah dan mendeteksi kecurangan. Namun demikian, kemanfaatan pelaporan anonim sesungguhnya belum banyak teruji secara empiris. Beberapa temuan studi justru merefleksikan keadaan yang tidak mendukung, seperti fenomena penurunan frekuensi *whistleblowing* pasca SOX (Dyck et al. 2010), penurunan niat melapor (Kaplan dan Schultz 2007), dan potensi disfungsi aspek penanganan informasi (Guthrie et al. 2012). Guthrie et al. (2012) meneliti *whistleblowing* dari perspektif *recipient* yang memberi bukti atas efek disfungsi pelaporan anonim. Auditor internal menilai tuduhan anonim kurang terpercaya dibandingkan tuduhan nonanonim dan menemukan bahwa pamrih pribadi (ancaman reputasi pribadi) menyebabkan bias semakin besar dalam mempersepsi kredibilitas informasi *whistleblowing*.

Read dan Rama (2003) mengundang peneliti untuk menguji reaksi auditor internal atas laporan *whistleblowing* bukan sebagai *whistleblower* potensial, tetapi *recipient*.

Sejauh ini, baru Guthrie et al. (2012) yang meresponnya. Dengan atribut metoda kecurangan, Guthrie et al. (2012) menemukan auditor internal mengalami bias dalam mengases kredibilitas informasi *whistleblowing*, tetapi tidak menemukannya dalam keputusan alokasi sumber daya investigasi. Objektivitas auditor internal terdistorsi saat menilai derajat kredibilitas *whistleblowing* ketika tuduhan berpotensi mengungkap kelemahan fungsi audit internal sehingga mengancam reputasinya di hadapan manajemen. Akan tetapi, distorsi itu tidak ditemukan dalam keputusan alokasi biaya investigasi dan Guthrie et al. (2012) menduga bahwa kemungkinan faktor akuntabilitaslah penyebabnya. Termotivasi oleh kondisi tersebut, studi ini hendak mengisi literatur dengan menguji reaksi auditor internal atas *whistleblowing* dengan atribut kecurangan yang berbeda.

Selain menguji kembali efek anonimitas, studi ini bertujuan menyelidiki perbedaan reaksi auditor internal atas tipe kecurangan yang berbeda, yakni antara tuduhan penyalahgunaan aset dan tuduhan kecurangan laporan keuangan (manajemen laba). Literatur mencatat tipe kecurangan dapat menjadi katalis kuat kesalahan atribusional dan Robinson et al. (2012) memberikan dukungan empiris untuk perspektif *whistleblower*. Studi ini memprediksi bias atribusional juga dapat terjadi pada auditor internal saat bertindak sebagai *recipient*. Kecurangan penyalahgunaan aset cenderung mendapat respon lebih kuat karena diatribusi pada karakter/watak pelaku yang mencari keuntungan diri sembari merugikan pihak lain/organisasi. Penyalahgunaan aset direspon

²Survei global oleh ACFE mengeluarkan laporan bahwa agregat kerugian akibat kecurangan mencapai 5% dari pendapatan per tahun, atau lebih dari US\$ 3,7 triliun bila diterapkan pada estimasi *gross world product* 2014 (ACFE 2016: 8). Angka ini boleh jadi masih taksiran minimal mengingat karakteristik kecurangan tersembunyi.

³39,1% sumber deteksi kecurangan berasal dari tindakan *whistleblowing*, sementara yang berasal dari proses audit internal hanya 16,5% dan rewiu manajemen hanya 13,4% (ACFE 2016).

lebih kuat karena dinilai lebih taketis dan takbermoral daripada kecurangan manajemen laba (Kaplan et al. 2009).

Bias atribusional pada penanganan tipe kecurangan tertentu dapat diperkuat oleh bias penalaran bermotif (*motivated reasoning*). Bias penalaran bermotif terjadi antara lain jika individu membuat penilaian yang mengarah pada simpulan yang disukai (Kunda 1990). Auditor internal lebih berpreferensi pada penanganan penyalahgunaan aset daripada kecurangan laporan keuangan karena kepentingan manajemen atas keberadaan fungsi audit internal terutama adalah untuk mewaspadai penyalahgunaan aset yang menjadi sasaran manajemen untuk dilindungi, dan auditor internal di sisi lain memiliki ekspektasi bahwa memprioritaskan penanganan penyalahgunaan aset akan lebih disukai manajer puncak (Miceli et al. 1991). Lebih lanjut Miceli et al. (1991) berpendapat bahwa auditor internal lebih percaya diri menginvestigasi penyalahgunaan aset karena cenderung mempersepsi kecurangan tersebut dilakukan untuk memperkaya diri pelaku.

Studi ini penting untuk dua alasan. Pertama, memahami reaksi auditor internal memiliki arti penting yang tinggi untuk keefektifan sistem *whistleblowing* itu sendiri. Gerakan *whistleblowing* menjadi tidak bermakna bila laporan diabaikan atau salah dinilai oleh *recipient* (Chambers 1995). Jika auditor internal bertendensi mengesampingkan kecurangan laporan keuangan, maka probabilitas pengungkapan kecurangan laporan keuangan berkurang. Hal ini berimplikasi serius pada derajat tercapainya tujuan sistem mengingat konsekuensi kecurangan laporan keuangan jauh lebih besar dibandingkan dengan konsekuensi penyalahgunaan aset⁴. Kedua, sampai saat ini belum dijumpai studi yang mengeksplorasi reaksi auditor internal atas tipe kecurangan yang berbeda. Guthrie et al. 2012 memakai kasus manajemen laba, sementara fungsi audit internal sebenarnya lebih banyak pada level

operasional (Coram et al. 2008). Oleh karena itu, penting dan sangat relevan memahami perbedaan respon auditor internal di antara kedua macam tuduhan tersebut.

Riset dilakukan secara eksperimental dengan desain faktorial 2×2 antarsubjek, menggunakan partisipan mahasiswa magister akuntansi dan praktisi auditor internal. Hasil eksperimen memberikan sejumlah temuan yang berkontribusi memperluas literatur *whistleblowing*. Pertama, auditor internal terbukti tidak bebas dari bias atribusional dalam proses keputusan investigasi tuduhan *whistleblowing*. Auditor internal lebih responsif terhadap penyalahgunaan aset yang diatribusi pada faktor internal daripada kecurangan laporan keuangan yang diatribusi pada faktor eksternal, meskipun tidak ada perbedaan signifikan ketika auditor internal mempersepsi kredibilitas kedua macam tuduhan. Temuan ini memberi pesan bahwa faktor kontekstual menjadi variabel penting ketika menguji reaksi auditor internal atas *whistleblowing* karena faktor kontekstual yang berbeda memberikan efek bias yang berbeda pula. Kedua, tuduhan anonim dinilai kurang terpercaya, relatif dibandingkan dengan tuduhan nonanonim, tetapi tidak ditemukan perbedaan yang signifikan untuk keputusan investigasi. Hasil ini konsisten dengan Guthrie et al. (2012) bahwa penilaian rendahnya kredibilitas tuduhan anonim tidak serta-merta membuat auditor internal menurunkan alokasi sumber daya investigasi. Sependapat dengan spekulasi Guthrie et al. (2012), keadaan itu boleh jadi disebabkan oleh akuntabilitas sebagai faktor peniada bias (*debiasing*).

Dari perspektif praktik, temuan ini patut menjadi perhatian bagi pengembangan sistem *whistleblowing* internal. Kebijakan saluran pelaporan anonim dalam sistem *whistleblowing* diakui manfaatnya dalam meningkatkan keefektifan *whistleblowing*, tetapi hasil studi ini memperlihatkan adanya potensi disfungsi sistem akibat bias keperilakuan pada *recipient*. Oleh sebab itu,

⁴Hasil survei global ACFE melaporkan bahwa frekuensi kecurangan penyalahgunaan aset dominan atas kecurangan laporan keuangan (83,5% vs 9,6%), tetapi agregat kerugian akibat kecurangan laporan keuangan

delapan kali lipat lebih tinggi dibandingkan agregat kerugian akibat penyalahgunaan aset (ACFE 2016).

sistem *whistleblowing* internal harus berada dalam suatu lingkungan kebijakan yang mampu memitigasi bias pada *recipient* ini, misalnya melalui desain struktur pertanggungjawaban yang lebih menjamin peningkatan akuntabilitas *recipient* dan sikap positif lain yang ditunjukkan manajemen puncak sendiri terhadap sistem, seperti konsistensi dalam kebijakan *antifraud*, menjadi teladan dalam penegakan integritas dan etika, dan perlakuan adil kepada pegawai.

TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Whistleblowing dan Auditor Internal

Studi ini mendefinisikan *whistleblowing* sebagai pelaporan dugaan praktik taketis dan taklegal oleh anggota organisasi kepada pihak di dalam organisasi yang dianggap mampu mengambil tindakan korektif yang diperlukan (Near dan Miceli 1985). Dengan kata lain, studi tidak mengadopsi pandangan yang membatasi definisi *whistleblowing* hanya ekspresi pengungkapan kepada pihak eksternal (lihat Jubb 1999; Kassing 2001). Praktik taklegal cakupannya amat luas, tetapi dalam studi ini dibatasi pada lingkup kecurangan keuangan (*fraud*) dan secara spesifik studi mendiskusikan aspek penanganan *whistleblowing* dalam konteks penerapan sistem *whistleblowing* internal.

Whistleblowing dieksplorasi dari perspektif *recipient*, yaitu pihak yang diberi kewenangan untuk menerima, mengevaluasi dan menindaklanjuti informasi *whistleblowing*. Dalam sistem *whistleblowing*, *recipient* mungkin diperankan oleh komite audit, auditor internal, satuan khusus, atau pihak luar yang independen. Studi ini memilih berfokus pada auditor internal yang menurut Read dan Rama (2003) adalah outlet paling alami dalam penanganan *whistleblowing* internal karena memenuhi kualifikasi dari segi kedudukan dan kompetensi atau pun dari segi preferensi pegawai (Kaplan et al. 2011). Ponemon (1994) juga berpendapat bahwa bila *whistleblowing* ditempatkan sebagai bagian mekanisma pengendalian internal, pihak yang bertanggung jawab menilai derajat kebenaran

tuduhan *whistleblowing* pertama kali adalah auditor internal. Mungkin komite audit dianggap paling tepat menjadi pintu masuk pertama penerimaan informasi *whistleblowing*, tetapi umumnya fungsi audit internal juga yang diandalkan untuk menginvestigasinya (Kaplan dan Schultz 2006).

Di dalam organisasi, auditor internal memiliki peran *assurance* dan *consulting* (Nagy dan Cenker 2002; Soh dan Beni 2011). Karena posisinya, auditor melayani banyak kepentingan yang berbeda (manajemen, komite audit, auditor eksternal, dan publik), termasuk untuk kepentingan dirinya sendiri. Situasi itu berimplikasi pada pengalaman ambiguitas dan konflik peran (Ahmad dan Taylor 2009) serta dilema etis pada auditor internal terutama ketika harus melakukan aktivitas *assurance* (Chambers 1995; Jubb 1999). Dalam isu kecurangan, auditor internal dapat berperan sebagai penemu, penerima laporan, investigator, atau pelapor. Terkait dengan *whistleblowing*, posisi dan peran auditor internal tersebut telah memunculkan dua isu penelitian: (1) bias penilaian dan keputusan saat auditor internal bertindak sebagai *recipient* dan investigator dan (2) potensi auditor internal sebagai *whistleblower*. Riset empiris *whistleblowing* pada profesi auditor internal masih didominasi oleh studi pada isu kedua (misal Arnold dan Ponemon 1991; Miceli et al. 1991; Miceli dan Near 1994; Xu dan Ziegenfuss 2008; Seifert et al. 2010, 2014; dan Ahmad et al. 2013, 2014). Studi ini berfokus pada isu pertama memperluas studi Guthrie et al. (2012).

Tipe Kecurangan dan Bias Atribusi

Studi ini mengajukan tipe kecurangan sebagai faktor kontekstual yang diprediksi memberi pengaruh pada reaksi auditor internal atas informasi *whistleblowing*. *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) membagi kecurangan dalam tiga kategori: kecurangan laporan keuangan (*financial statement fraud*), penyalahgunaan aset (*asset misappropriation*), dan korupsi (ACFE 2012). Akan tetapi, literatur *whistleblowing* umumnya hanya menganalisis dua tipe kecurangan, yaitu kecurangan laporan keuangan dan penyalahgunaan aset (lihat Miceli et al. 1991;

Kaplan dan Schultz 2007; Kaplan et al. 2009, 2010, 2011; Robinson et al. 2012). Kecurangan laporan keuangan adalah tindakan salah saji yang penuh kesengajaan (*deliberate misrepresentation*) untuk menyesatkan pengguna laporan keuangan untuk tujuan tertentu (ACFE 2012). Kecurangan tersebut dilakukan dengan cara melaporkan suatu transaksi atau peristiwa ekonomik lebih tinggi (*overstatement*) dan/atau lebih rendah (*understatement*) dari kondisi ekonomik pelandas yang seharusnya. Kecurangan laporan keuangan ini tidak lain sama dengan sisi buruk praktik manajemen laba (Scott 2012: 442).

Hipotesis dibangun dalam rerangka teori atribusi, yaitu sebuah teori keperilakuan dari Heider (1958) yang memberikan eksplanasi atas *belief* individu mengenai kausalitas peristiwa dalam fenomena relasi sosial. Setiap orang memiliki tendensi menjadi psikolog naif dengan mengatribusi penyebab setiap peristiwa yang terjadi di sekitarnya dan meresponnya berdasar atribusi yang dibuat. Heider menganalisis bahwa buah suatu tindakan akan dirasakan sebagai akibat dari dua macam kondisi, yaitu faktor dalam diri seseorang (internal) atau faktor di luar diri atau lingkungan (eksternal). Dalam perkembangannya, literatur telah mencatat empat dimensi atribusi kausal, yaitu lokus (internal-eksternal), kestabilan, kemampukendalian, dan kesengajaan (Weiner 1985; Gundlach et al. 2003). Gundlach et al. (2003) mengidentifikasi peranan empat dimensi atribusi kausal tersebut pada sikap auditor internal terhadap *whistleblowing* dalam sebuah model pemrosesan informasi sosial. Dalam model Gundlach et al. (2003), atribusi terhadap kecurangan memprediksi reaksi auditor melalui munculnya rasa tanggung jawab dan emosi. Kecurangan yang diatribusi kepada aspek internal cenderung direspon lebih cepat karena memunculkan pengalaman emosi negatif, seperti marah dan jengkel.

Tipe kecurangan tertentu dapat dikaitkan dengan atribusi tertentu pula (Robinson et al. 2012). Kecurangan laporan keuangan sering dikaitkan dengan atribusi eksternal, yakni sumber penyebabnya dipersepsi situasional, di luar kendali pelaku, dan bukan motif pribadi.

Penyalahgunaan aset seperti pencurian atau penggelapan cenderung diatribusi kepada faktor internal, stabil, dan di bawah kendali pelaku karena sumber penyebabnya dipersepsi datang dari watak pelaku. Robinson et al. (2012) secara spesifik memberikan dukungan empiris bias atribusional dengan menunjukkan perbedaan reaksi auditor internal antara ketika mengamati praktik kecurangan laporan keuangan dan ketika mengamati praktik penyalahgunaan aset (pencurian). Dari perspektif *whistleblower*, diperbandingkan dengan praktik pencurian, Robinson et al. (2012) menemukan bahwa kecurangan laporan keuangan cenderung tidak dilaporkan. Perspektif teori penalaran kausal mengatakan atribusi kausalitas atas suatu *outcome* adalah prediktor terbaik untuk sifat dan bentuk reaksi terhadap *outcome* tersebut (Martinko et al. 2002). Oleh karena itu, studi ini memprediksi atribusi kausal yang sama pada auditor internal akan memengaruhi keputusannya sebagai *recipient* dalam penanganan *whistleblowing*. Auditor internal membuat keputusan yang tidak setara antara penanganan informasi dugaan kecurangan laporan keuangan atau manajemen laba dan penanganan dugaan kecurangan penyalahgunaan aset.

Ketidaksetaraan reaksi auditor internal di antara dua tipe kecurangan selain didukung teori atribusi sebagaimana dijelaskan di atas, juga dapat diperkuat teori penalaran bermotif (*motivated reasoning*), yakni terjadinya bias pada seperangkat proses kognitif, yaitu strategi mengakses, mengkonstruksi, dan mengevaluasi *belief* karena sudah terarah pada kesimpulan yang disukai (Kunda 1990). Miceli et al. (1991) menggambarkan preferensi auditor internal terkait kedua tipe kecurangan. Manajemen menginginkan auditor internal waspada terhadap penyalahgunaan aset dan auditor internal pun berpikiran manajemen lebih menyukai dan akan merespon dengan cepat laporan penyalahgunaan aset. Tindakan mengatur laba cenderung akan dipersepsi sebagai sebuah jalan keluar suatu masalah demi kepentingan perusahaan. Auditor internal mungkin tidak akan membuat tindakan jika mengetahui suatu perbuatan berkemungkinan sesuai arahan manajemen dan auditor internal lebih percaya diri menindaklanjuti laporan

dugaan kecurangan yang diatribusi bermotif memperkaya diri (Miceli et al. 1991: 118). Dengan atribusi demikian, auditor internal diprediksi akan mengevaluasi informasi *whistleblowing* secara berbeda antara kecurangan manajemen laba dan penyalahgunaan aset. Miceli et al. (1991) mengindikasikan auditor internal cenderung menangkap keinginan manajemen untuk waspada pada penyalahgunaan aset karena perbuatan itu secara terang merugikan perusahaan dan perbuatan semacam itu diatribusi pada karakter pribadi pelakunya yang bertendensi mengejar keuntungan pribadi dengan menghalalkan segala cara. Sebaliknya, auditor internal cenderung menolak menindaklanjuti tuduhan manajemen laba bila mempersepsinya sebagai tindakan yang sudah sesuai dengan arahan manajemen, misalnya sebagai solusi sementara atas masalah organisasi akibat tekanan eksternal.

Sebagai profesi, auditor internal memiliki kode etik yang menuntutnya bekerja profesional, objektif, dan independen. Akan tetapi, standar profesi pada auditor internal tidak mengikat seperti standar profesi pada akuntan publik. Auditor internal sebagai bagian dari anggota organisasi akan lebih mendahulukan manajemen dibanding profesi (Nagy dan Cenker 2002). Dari dua orientasi peran yang dijalani: *assurance* dan *consulting*, auditor internal akan cenderung lebih menyukai peran *consulting* karena memberikan relasi sosial yang menguntungkan dengan manajemen (Soh dan Beni 2011). Roussy (2013) masih menemukan fenomena kecenderungan auditor internal memilih peran menjadi protektor eksekutif. Situasi dilematis yang dihadapi auditor internal, disadari atau tidak disadari, akan memengaruhi keputusannya dalam menangani informasi *whistleblowing*. Preferensi dan posisi auditor internal tersebut dapat menyebabkan bias ketika auditor mengevaluasi dan membuat keputusan atas informasi *whistleblowing* yang ia terima. Atas dasar penjelasan teoretis demikian, studi ini merumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_{1a}: Auditor internal akan mempersepsi tuduhan kecurangan manajemen laba kurang terpercaya, relatif

dibandingkan dengan tuduhan penyalahgunaan aset.

H_{1b}: Auditor internal akan mengalokasikan sumber daya yang lebih kecil untuk menginvestigasi tuduhan kecurangan manajemen laba ketimbang untuk tuduhan penyalahgunaan aset.

Anonimitas dan Whistleblowing

Anonimitas merujuk pada sifat diketahui atau tidak diketahuinya suatu identitas berkenaan dengan suatu objek. Dalam konteks *whistleblowing*, anonimitas berarti diketahui atau tidak diketahuinya identitas pelapor. Anonimitas ini memunculkan isu etika. Mengungkap aib orang lain sembari menyembunyikan identitas diri adalah perbuatan tidak etis karena tidak memberi kesempatan kepada tertuduh untuk mengkonfrontasi atau mengklarifikasi (Elliston, 1982). Dalam situasi netral, Elliston membuat rumusan: Jika atas suatu praktik kejahatan, P₁ melapor secara terbuka, P₂ melapor secara anonim, dan P₃ tidak melapor, maka P₁ lebih etis daripada P₂, dan P₂ lebih etis daripada P₃. Namun, Elliston juga berargumen bahwa pelaporan anonim dapat dibenarkan bila mempertimbangkan keseriusan dampak kecurangan dan semakin banyak orang yang dengan itikad baik melaporkan ketidakbenaran. Pandangan Elliston ini mungkin menjawab salah satu alasan mengapa anonimitas didukung sebagai strategi mendeteksi dan mencegah praktik ilegal yang merugikan publik.

Dalam model teoretis keefektifan *whistleblowing*, Near dan Miceli (1995) memprediksi anonimitas berhubungan terbalik dengan kredibilitas. Dengan pelaporan anonim, dua faktor individual kunci, yaitu kuasa dan kredibilitas pelapor tidak terevaluasi. Bagi auditor, kredibilitas sumber bukti sangat penting dalam membuat pertimbangan audit. Pelaporan anonim yang populer dengan predikat *surat kaleng*, yang umumnya memuat informasi sangat terbatas dan minim bukti, mungkin akan dinilai sebagai informasi yang tidak terpercaya dan tidak relevan. Rains (2007) dalam studi komunikasi memperlihatkan pelaporan anonim sering diasosiasikan dengan informasi yang tidak

terpercaya, minim itikad baik, dan tidak relevan. Alih-alih diberi alokasi sumber daya yang lebih besar untuk mengungkap kebenaran tuduhan mengingat menginvestigasi tuduhan anonim lebih sulit, laporan anonim mungkin justru relatif dikesampingkan apalagi jika auditor internal memiliki pengalaman bahwa laporan anonim rendah bobot kebenarannya (Guthrie et al. 2012).

Guthrie et.al. (2012) memberi dukungan empiris asosiasi negatif antara pelaporan anonim dan kredibilitas *whistleblowing* yang dipersepsi *recipient*, tetapi gagal memberi dukungan empiris untuk keputusan alokasi sumber daya investigasi. Oleh karena itu, atas dasar argumen dan hasil riset empiris di atas, studi ini kembali menguji efek anonimitas dengan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H_{2a}: Auditor internal akan mempersepsi tuduhan anonim kurang terpercaya, relatif dibandingkan dengan tuduhan nonanonim.

H_{2b}: Auditor internal mengalokasi sumber daya yang lebih kecil untuk menginvestigasi tuduhan anonim ketimbang untuk tuduhan nonanonim.

Tipe Kecurangan dan Anonimitas

Mengumpulkan dan mengevaluasi bukti yang relevan, cukup, dan kompeten merupakan standar pelaksanaan audit mendasar yang boleh jadi sudah melekat pada cara berpikir auditor dalam rangka membuat simpulan. Oleh karena itu, pelaporan anonim yang diasosiasikan dengan informasi yang tak terpercaya, minim itikad baik, dan tidak relevan akan lebih memberikan efek terhadap reaksi auditor atas informasi *whistleblowing* daripada tipe kecurangan. Namun, sebagai individu, auditor internal memiliki tendensi mendahulukan investigasi tuduhan penyalahgunaan aset daripada kecurangan manajemen laba karena atribusi kausalitas pada dua tipe kecurangan tersebut dan preferensi lebih besar pada penanganan penyalahgunaan aset. Oleh karena itu, studi

memprediksi efek anonimitas berbeda antara ketika tuduhan berupa penyalahgunaan aset dan ketika tuduhan berupa manajemen laba. Tuduhan penyalahgunaan aset dengan sumber nonanonim diprediksi akan mendapat respon paling tinggi dari auditor internal. Hal ini akan ditunjukkan oleh perbedaan antara kredibilitas persepsian (*perceived credibility*) atas tuduhan anonim dan kredibilitas persepsian atas tuduhan nonanonim pada dua situasi yang berbeda. Pada kasus penyalahgunaan aset, perbedaan kredibilitas persepsian dimaksud akan relatif lebih terlihat ketimbang pada kasus manajemen laba. Atas dasar argumen ini, disusun hipotesis sebagai berikut:

H_{3a}: Perbedaan kredibilitas persepsian antara tuduhan anonim dan nonanonim lebih besar ketika tuduhan berupa penyalahgunaan aset ketimbang ketika tuduhan kecurangan berupa manajemen laba.

H_{3b}: Perbedaan alokasi sumber daya investigasi antara tuduhan anonim dan nonanonim lebih besar ketika tuduhan berupa penyalahgunaan aset ketimbang ketika tuduhan kecurangan berupa manajemen laba.

METODE PENELITIAN

Partisipan

Terdapat 77 subjek yang berpartisipasi dalam studi ini, yang terdiri atas 57 mahasiswa program magister akuntansi pada universitas ternama di Yogyakarta dan 20 praktisi auditor internal di lembaga pengawasan milik pemerintah. Semua partisipan mahasiswa telah memiliki pengalaman bekerja dan praktisi auditor internal semua berlatar pendidikan sarjana akuntansi dengan pengalaman di atas 10 tahun sehingga secara keseluruhan mereka diyakini cukup representatif untuk menjadi penyuluh kepala auditor internal yang menjadi subjek bahasan studi. Data demografis subjek disajikan dalam Tabel 1.

Tabel 1
Informasi Demografis

	Grup 1 (NA-PA)	Grup 2 (NA-ML)	Grup 3 (A-PA)	Grup 4 (A-ML)	Total
Jumlah partisipan:					
Perempuan	4	4	9	11	28
Laki-laki	11	9	8	6	34
Usia					
Rerata	37	35	38	36	37
Minimal	29	28	27	27	27
Maksimum	50	57	57	54	57
Pengalaman Kerja					
Rerata	13,1	11,6	13,5	12,1	12,4
Minimal	4	5	3	4	3
Maksimum	28	30	35	32	35
Latar Belakang Profesi					
Auditor	6	4	10	5	25
Nonauditor	9	9	7	12	37
Pengalaman Auditor					
Rerata	6,9	5,4	8,6	5,7	6,2
Minimal	0	0	0	0	0
Maksimum	28	30	32	28	32

Grup 1 = Nonanonim-Penyalahgunaan Aset; Grup 2 = Nonanonim-Manajemen Laba; Grup 3 = Anonim-Penyalahgunaan Aset; dan Grup 4 = Anonim-Manajemen Laba

Pelaksanaan eksperimen dengan subjek mahasiswa dan praktisi auditor internal dilakukan terpisah. Partisipan mahasiswa menyelesaikan tahapan eksperimen di dalam kelas di kampus, dan partisipan auditor internal menyelesaikan tahapan eksperimen di kantor yang bersangkutan. Dari total partisipan, jumlah yang tidak lolos pengecekan manipulasi sebanyak tiga belas orang (11 mahasiswa dan 2 praktisi) dan dua orang (1 mahasiswa dan 1 praktisi) tidak menjawab kuesioner secara lengkap sehingga diperoleh 62 subjek (28 perempuan dan 34 laki-laki) untuk analisis lebih lanjut. Partisipan rata-rata berusia 37 tahun dengan rentang usia dari 27 s.d. 57 tahun. Tidak terdapat perbedaan signifikan antargrup untuk data usia, pengalaman kerja, dan pengalaman menjadi auditor.

Desain

Eksperimen memakai desain faktorial 2×2 antarsubjek. Variabel independen pertama yang dimanipulasi adalah anonimitas sumber informasi *whistleblowing*, yaitu apakah pelapor diketahui identitasnya (nonanonim) atau tidak diketahui identitasnya (anonim). Manipulasi kedua adalah tipe kecurangan (penyalahgunaan aset *versus* manajemen laba). Robinson et al. (2012) memakai desain

intrasubjek dalam meneliti pengaruh faktor kontekstual dan secara eksplisit menyadari kemungkinan efek permintaan turut memengaruhi hasil studinya. Desain antarsubjek pada studi ini dipilih antara lain merespon Robinson et al. (2012) untuk menjawab kecurigaan atas kelemahan validitas hasil studi akibat kemungkinan efek permintaan.

Prosedur

Materi eksperimen yang disediakan untuk partisipan meliputi instruksi umum, skenario kasus, dan kuesioner pasca eksperimen. Disiapkan dua set materi untuk masing-masing partisipan. Partisipan diminta membuka materi pertama yang terdiri atas instruksi umum, formulir *informed consent*, skenario kasus, dan kuesioner. Setelah membaca instruksi umum dan menandatangani *informed consent*, partisipan membaca kasus dengan saksama, menjawab pertanyaan variabel dependen, lalu memasukkan kembali semua material ke dalam map. Sesaat kemudian, partisipan membuka materi kedua untuk menjawab sejumlah kuesioner tambahan. Kuesioner ditujukan untuk mendapatkan tilikan atas konsepsi partisipan seputar isu penelitian.

Tugas

Tugas yang digunakan secara umum mengadaptasi Guthrie et al. (2012) dengan kasus memakai konteks Indonesia. Berbeda dengan Guthrie et al. (2012), tugas pada desain eksperimen ini menggunakan orang ketiga untuk mengurangi bias kepatutan sosial (*social desirability bias*)⁵. Partisipan diminta mengamati Alex, pegawai senior perusahaan hipotetis yang dipilih direksi menduduki jabatan kepala audit internal. Diinformasikan bahwa fungsi audit internal selama ini telah mengevaluasi pengendalian internal perusahaan dan menyatakan tidak ada kelemahan pengendalian internal yang material. Laporan keuangan empat tahun berturut-turut telah diaudit oleh kantor akuntan publik yang sama dan mendapat predikat opini wajar tanpa pengecualian. Partisipan kemudian disodori informasi ringkas profil perusahaan dan diberitahu bahwa belum lama perusahaan menerapkan sistem pelaporan penyimpangan internal sesuai tuntutan regulasi⁶.

Selanjutnya partisipan disodori informasi bahwa laporan pengaduan telah diterima, yang isinya menuduh direktur keuangan melakukan kecurangan (manajemen laba atau penyalahgunaan aset). Skenario kasus secara umum terinspirasi oleh kasus nyata yang pernah dijumpai di salah satu perusahaan milik negara. Hasil studi pendahuluan melalui diskusi dengan sejumlah auditor senior lembaga pengawasan milik pemerintah menyimpulkan bahwa skenario kasus realistik dan kedua kasus yang dipakai (penyalahgunaan aset dan manajemen laba) layak ditindaklanjuti dengan audit investigatif. Mereka berpendapat bahwa anonimitas atau tipe kecurangan seharusnya tidak menjadi faktor utama yang menentukan, melainkan ada tiga faktor yang lebih penting, yakni kemendesakan (*urgency*), keseriusan dampak

(*significance*), dan efeknya atas pertumbuhan (*growth*). Instrumen dilakukan uji pilot sebanyak dua kali dengan subjek mahasiswa S2 akuntansi universitas ternama di Yogyakarta yang tidak diikutsertakan dalam eksperimen final dan dimodifikasi sesuai keperluan.

Variabel Independen

Tipe Kecurangan

Manipulasi tipe kecurangan dilakukan dengan memberikan kasus berbeda kepada grup partisipan yang berbeda. Kasus pertama adalah tuduhan penggelapan uang perusahaan yang dilakukan lewat permainan kontrak investasi jangka panjang untuk mencari keuntungan pribadi (Penyalahgunaan Aset). Kecurangan semacam itu mungkin cenderung akan dikaitkan dengan watak pelaku, seperti sifat mementingkan diri, serakah, dst. Deskripsi kasus sebagai berikut:

“... direktur keuangan telah menggelapkan uang perusahaan lewat berbagai kontrak investasi jangka panjang yang tidak jelas *underlying* investasinya atau bahkan fiktif. Informasi lebih lanjut menjelaskan bahwa tindakan direktur keuangan sudah berlangsung lama dan tidak terdeteksi karena berkolusi dengan sejumlah perusahaan manajer investasi. Akumulasi kontrak investasi yang dipakai sebagai sarana penggelapan uang perusahaan sudah mencapai Rp 200 milyar atau 6% dari total aset”.

Kasus kedua adalah tuduhan manipulasi pembukuan biaya klaim menjadi aset piutang talangan untuk menghindari tampilan kinerja keuangan yang negatif yang mengancam citra perusahaan (Manajemen Laba). Kecurangan

⁵Bias kepatutan sosial (*social desirability bias*) terjadi ketika responden mendistorsi jawaban agar sesuai dengan norma sosial (Neuman 2003: 276). Literatur studi keperilakuan, termasuk *whistleblowing* banyak memakai strategi membingkai variabel dependen melalui perilaku orang ketiga untuk mengontrol pengaruh bias ini (misal, Arnold dan Ponemon 1991; Kaplan et al. 2009, 2010, 2011; Gao et al. 2014).

⁶Pada konteks Indonesia, regulasi sistem pelaporan penyimpangan terdapat dalam Peraturan Kementerian BUMN Nomor PER-01/MBU/2011 Tahun 2011 yang berlaku terbatas untuk BUMN, sedangkan untuk perusahaan publik masih bersifat himbuan, belum menjadi kewajiban (OJK 2014).

diyakini terjadi dengan memberikan informasi bahwa manipulasi pembukuan sengaja dilakukan karena tekanan yang dihadapi direksi atas target laba tahunan. Studi meyakini tindakan tersebut adalah kecurangan yang serius karena menyesatkan publik dan pemangku kepentingan yang lain meskipun anggota organisasi cenderung akan mengkaitkannya dengan faktor situasional, bukan motif pribadi. Deskripsi kasus sebagai berikut:

“...direktur keuangan telah membuat siasat pembukuan dengan mengalihkan pengeluaran biaya klaim ke dalam sejumlah pos piutang dan aset lain-lain yang membuat beban tahun 2008 & 2009 lebih kecil (*understated*). Alex mendapat informasi bahwa langkah tersebut adalah bentuk strategi penyelamatan bisnis yang dilakukan direksi yang bersifat sementara. Akibat krisis ekonomi global, banyak debitur bank mengalami gagal bayar yang berimbas kepada perusahaan lewat tingginya intensitas klaim bank yang kredit debiturnya dijamin perusahaan. Situasi tersebut memberi tekanan pada direksi dalam usaha mencapai target laba tahunan yang dibebankan kepada mereka. Alex telah menyaksikan pertumbuhan laba perusahaan menjadi tetap positif dan harga saham perusahaan terhindar dari reaksi negatif investor.”

Untuk membandingkan respon partisipan atas dua kasus berbeda, penting mempertimbangkan kesetaraan di antara dua kasus dari aspek materialitas dan metoda kecurangan. Untuk memastikan kasus penggelapan uang perusahaan setara materialitasnya dengan manipulasi pembukuan yang mengubah rugi menjadi laba,

deskripsi kasus penggelapan uang disertai informasi magnituda penyimpangan sebesar Rp200 milyar atau 6% dari total aset. Metoda kecurangan kedua kasus melibatkan kolusi yang mengelabui sistem supaya partisipan tidak mengasumsi bahwa kecurangan akan mudah terdeteksi oleh auditor eksternal sehingga diharapkan respon partisipan terfokus pada variabel independen yang diteliti.

Anonimitas Sumber Informasi

Anonimitas sumber informasi dimanipulasi dengan dua kondisi sumber informasi: nonanonim dan anonim dengan deskripsi sebagai berikut.

“Sebuah sumber nonanonim [anonim], yang identitasnya diketahui [tidak diketahui] telah membuat tuduhan bahwa direktur keuangan melakukan penggelapan uang perusahaan [siasat pengalihan pembukuan...] dst...”

Variabel Dependen

Kredibilitas Whistleblowing

Setelah menyimak semua informasi yang tersedia, partisipan melakukan asesmen atas kredibilitas tuduhan kecurangan menggunakan skala kontinyus 0 s.d. 100⁷, yang angka 0 berarti “tidak terpercaya sama sekali” dan angka 100 berarti “sangat terpercaya” (*credible*). Deskripsi kuesionernya sebagai berikut:

“Menurut Saudara, berdasarkan informasi yang tersedia, berapa level asesmen kredibilitas yang akan diberikan Alex atas informasi pengaduan?”

Keputusan Investigasi

Untuk mengukur variabel dependen kedua, partisipan diminta memutuskan jumlah

⁷Skala kontinyus (0-100) dipilih dengan beberapa alasan. Isu dalam penskalaan item adalah skala sebaiknya memungkinkan diperolehnya variabilitas yang cukup antarresponden untuk kepentingan analisis statistik (Hinkin 1995). Skala kontinyus memiliki keuntungan karena memungkinkan analisis statistik yang lebih *robust* dibandingkan skala diskrit yang

cenderung mempunyai masalah normalitas data (misal, Harwell dan Gatti 2001). Walaupun terdapat kontroversi dalam isu skala ini, studi ini cenderung mengikuti opini Stevens (1946) dalam tipologi data serta pendekatan Taylor dan Curtis (2010, 2013) dalam konteks studi *whistleblowing*.

sumber daya yang dialokasikan untuk menginvestigasi tuduhan setelah mempertimbangkan *trade-off* operasional yang selalu ada di dunia nyata. Deskripsi informasinya sebagai berikut:

“Anggaran yang disediakan tahun ini untuk menginvestigasi laporan pengaduan adalah Rp50.000.000,00 dengan prakiraan dapat menangani dua kasus yang signifikan. Dana tersebut belum terpakai dan dipastikan tidak ada laporan pengaduan lain yang akan diinvestigasi tahun ini. Anggaran untuk unit audit internal selalu ketat dan tahun depan ada proyek yang sangat penting bagi Alex senilai Rp50.000.000,00 yang belum terdani. Oleh karena itu, Alex sudah berpikir untuk menggunakan sisa dana investigasi pengaduan yang tidak terpakai tahun ini untuk membiayai proyek tersebut. Hal itu dimungkinkan karena kebijakan anggaran menyatakan dana yang tidak terpakai pada tahun berjalan dapat digunakan untuk membiayai kegiatan tahun berikutnya. Hanya berdasar informasi ini, menurut Saudara, berapa rupiah akan dialokasikan Alex untuk menginvestigasi laporan pengaduan semacam itu? Tuliskan jumlahnya antara Rp0 s.d. Rp50 (dalam jutaan rupiah)”.

Pengecekan Manipulasi

Uji manipulasi untuk kedua variabel independen dilakukan dengan mengajukan dua jenis pertanyaan. Begitu selesai membaca skenario kasus, partisipan diminta menjawab pertanyaan mengenai sumber laporan dan kategori kecurangan yang dituduhkan. Selanjutnya, partisipan diminta menjawab

pertanyaan mengenai motif kecurangan untuk meyakinkan manipulasi tipe kecurangan mampu merangsang efek atribusional (internal *versus* eksternal) terhadap bentuk kecurangan. Kepada partisipan ditanyakan level atribusi atas penyebab kecurangan pada skala 0-100 (0 = mutlak faktor situasional; 100 = mutlak faktor kepribadian pelaku). Rerata [deviasi standar] jawaban subjek yang diberi kasus kecurangan manajemen laba 48,60 [22,26] dan untuk kecurangan penyalahgunaan aset 65,78 [24,07]. Hasil uji *t* menunjukkan dua rerata tersebut berbeda signifikan ($t=2,913$; $p=0,005$). Dengan demikian, manipulasi tipe kecurangan cukup berhasil menciptakan persepsi yang berbeda atas atribusi penyebab kecurangan.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Tabel 2 menampilkan rerata dua variabel dependen pada setiap grup. Perbedaan antara rerata kondisi penyalahgunaan aset dan kondisi manajemen laba tidak signifikan untuk Kredibilitas (61,97 *vs* 62,6, $p=0,900$, *two tailed*), tetapi signifikan untuk Keputusan Investigasi (28,391 *vs* 20,117, $p=0,004$, *two tailed*). Sebaliknya, perbedaan rerata antara kondisi tuduhan nonanonim dan tuduhan anonim signifikan untuk Kredibilitas (68,71 *vs* 56,97, $p=0,015$, *two tailed*), tetapi tidak signifikan untuk Keputusan Investigasi (26,607 *vs* 22,559, $p=0,168$, *two tailed*). Hal ini memberi petunjuk bahwa auditor internal lebih kuat dalam merespon tuduhan penyalahgunaan aset daripada tuduhan manajemen laba dan mempersepsi tuduhan anonim relatif kurang terpercayai, tetapi tidak serta merta berhubungan dengan keputusan investigasi.

Tabel 2
Statistik Deskriptif – Variabel Dependen
Rerata [Deviasi Standar] untuk Kredibilitas (dalam persentase)
dan Keputusan Investigasi (dalam jutaan rupiah) untuk setiap Grup (n=62)

		Tipe Kecurangan				Total	
		Penyalahgunaan Aset		Manajemen Laba			
		Kredibilitas	Keputusan Investigasi	Kredibilitas	Keputusan Investigasi		
Anonimitas	Non Anonim	Kredibilitas	n=15 70,07 (16,39)		n=13 67,15 (17,82)	n=28 68,71 (16,81)	
		Keputusan Investigasi		n=15 32,833 (9,994)	n=13 19,423 (6,782)	n=28 26,607 (10,891)	
	Anonim	Kredibilitas	n=17 54,82 (22,73)		n=17 59,12 (16,28)	n=34 56,97 (19,59)	
		Keputusan Investigasi		n=17 24,471 (13,297)	n=17 20,647 (10,020)	n=34 22,559 (11,754)	
	Total	Kredibilitas	n=32 61,97 (21,16)	n=32 28,391 (12,423)	n=30 62,6 (17,15)	n=30 20,117 (8,649)	n=62 62,27 (19,17) 24,387 (11,462)

Tabel 3 menampilkan analisis korelasi Pearson untuk semua variabel yang diteliti termasuk variabel demografis. Hasilnya, Anonimitas berkorelasi signifikan dengan Kredibilitas ($p=0,006$), namun tidak berkorelasi dengan Keputusan Investigasi. Tipe kecurangan berkorelasi signifikan dengan Keputusan Investigasi ($p=0,004$), tetapi tidak berkorelasi dengan Kredibilitas. Semua variabel demografis tidak satupun berkorelasi dengan variabel dependen sehingga tidak diikutsertakan dalam analisis statistik lebih

lanjut sebagai kovariat. Kredibilitas tampak berkorelasi signifikan dengan Keputusan Investigasi sehingga analisis lebih lanjut dalam pengujian hipotesis menggunakan MANOVA. Penggunaan MANOVA yang menguji dua variabel dependen secara simultan menjanjikan daya uji statistik yang lebih besar daripada menggunakan ANOVA secara terpisah karena pengujian simultan dapat mengontrol tingkat galat tipe I (*type I error*) ketika ada interkorelasi antarvariabel dependen (Hair et al. 2010).

Tabel 3
Korelasi Pearson Antarvariabel yang Diteliti

	Kredib	Invest	Anon	Tipe	Gen	Profesi	P-kerja
Invest	0,349**						
Anon	-0,307*	-0,177					
Tipe	0,017	-0,364**	0,036				
Gen	0,011	-0,105	0,303*	0,094			
Profesi	-0,115	-0,004	-0,049	-0,169	-0,180		
P-kerja	-0,028	0,069	0,022	-0,085	-0,136	0,572**	
P-audit	0,000	0,015	0,046	-0,104	-0,128	0,743**	0,908**

* $p < 0,05$; ** $p < 0,01$

Definisi variabel:

- Kredib= Asesmen kredibilitas informasi *whistleblowing*
- Invest = keputusan investigasi berupa alokasi sumber daya
- Anon = sumber pelaporan, kode 0 = nonanonim; kode 1 = anonim
- Tipe = tipe kecurangan; kode 0 = penyalahgunaan aset; kode 1 = manajemen laba
- Gen, kode 0 = laki-laki; kode 1 = perempuan

- Profesi = latar belakang subjek, kode 0 = Mahasiswa kode 1 = Praktisi
- P-kerja = tahun pengalaman kerja
- P-audit = tahun pengalaman sebagai auditor internal

Pengujian Hipotesis

Studi ini memprediksi tipe kecurangan memiliki efek terhadap kredibilitas persepsian (H_{1a}) dan keputusan investigasi auditor internal dalam wujud alokasi sumber daya (H_{1b}). H_{1a} dan H_{1b} diuji dengan model multivariat (MANOVA) yang menempatkan Kredibilitas dan Keputusan Investigasi sebagai variabel dependen yang diuji secara simultan. Tabel 4 Panel A memperlihatkan efek utama tipe kecurangan untuk kredibilitas (H_{1a}) tidak signifikan ($p=0,885$), sementara Panel B memperlihatkan efek utama tipe kecurangan untuk keputusan investigasi (H_{1b}) signifikan ($p=0,002$). Dengan hasil demikian, berarti H_{1a} tidak terdukung, tetapi H_{1b} terdukung. Tidak ditemukan perbedaan dalam mempersepsi kredibilitas *whistleblowing* antara tuduhan penyalahgunaan aset dan tuduhan manajemen laba. Akan tetapi, untuk keputusan investigasi, tuduhan manajemen laba mendapatkan alokasi sumber daya investigasi yang lebih kecil signifikan ketimbang tuduhan penyalahgunaan aset sesuai prediksi.

H_{2a} dan H_{2b} berturut-turut memprediksi anonimitas memiliki pengaruh yang signifikan atas kredibilitas persepsian dan keputusan investigasi. Sebagaimana ditampilkan Tabel 4 Panel A, efek utama anonimitas untuk Kredibilitas signifikan ($p=0,017$), tetapi untuk Keputusan Investigasi (Panel B) tidak signifikan ($p=0,188$). Hasil ini menunjukkan H_{2a} terdukung, tetapi H_{2b} tidak terdukung. Hasil ini mirip dengan Guthrie et al. (2012)

bahwa penilaian rendahnya kredibilitas pelaporan anonim tidak serta-merta menurunkan upaya investigasi auditor internal. Menurut Guthrie et al. (2012:97-98), faktor pembedanya adalah akuntabilitas. Ketika akan membuat pilihan keputusan alokasi biaya investigasi ada konsekuensi yang diantisipasi. Keharusan menyesuaikan diri dengan ekspektasi pihak lain (misalnya, dirut dan komite audit) memberikan penjelasan mengapa rendahnya asesmen kredibilitas tidak diikuti oleh rendahnya alokasi biaya investigasi.

Akan tetapi, berbeda dari Guthrie et al. (2012) yang justru menemukan rerata alokasi sumber daya investigasi tuduhan anonim lebih tinggi, partisipan pada studi ini memperlihatkan keputusan yang sesuai dengan prediksi. Rerata alokasi sumber daya investigasi untuk tuduhan anonim (22,559) lebih kecil daripada rerata alokasi sumber daya investigasi untuk tuduhan nonanonim (26,607). Reaksi demikian kemungkinan disebabkan oleh faktor penilaian etis dan pengalaman auditor internal terhadap pelaporan anonim. Sebagaimana Elliston (1982), anonimitas dalam *whistleblowing* menimbulkan persoalan etika. Menuduh pihak lain tanpa menunjukkan identitas diri boleh jadi dianggap tidak etis oleh auditor internal, apalagi jika tuduhan anonim dipersepsi memiliki bobot kebenaran yang rendah berdasarkan pengalaman mereka⁸.

⁸Subjek praktisi auditor internal yang umumnya telah menjadi auditor lebih dari 15 tahun memberikan

pendapat bahwa berdasarkan pengalaman mereka bobot kebenaran tuduhan anonim rata-rata 52,5%.

Tabel 4
Efek Utama dan Efek Interaksi Tipe Kecurangan dan Anonimitas
terhadap Kredibilitas dan Keputusan Investigasi

Panel A: Kredibilitas

Sumber Variasi	SS	df	MS	F	Sig
Efek Utama:					
- Anonimitas	2074,47	1	2074,47	5,991	0,017
- Tipe Kecurangan	7,304	1	7,304	0,021	0,885
Efek Interaksi					
- Anonimitas *Tipe Kecurangan	198,823	1	198,823	0,574	0,452
Model	2333,478	3	777,826	2,246	0,093

Panel B: Keputusan Investigasi

Sumber Variasi	SS	df	MS	F	Sig
Efek Utama:					
- Anonimitas	195,079	1	195,079	1,772	0,188
- Tipe Kecurangan	1136,912	1	1136,912	10,327	0,002
Efek Interaksi					
Anonimitas *Tipe Kecurangan	351,809	1	351,809	3,196	0,079
Model	1628,336	3	542,779	4,930	0,004

Studi juga memprediksi adanya efek interaksi antara tipe kecurangan dan anonimitas terhadap kredibilitas dan keputusan investigasi. Tabel 4 Panel A memperlihatkan efek interaksi untuk Kredibilitas tidak signifikan ($p=0,452$) dan Tabel 4 Panel B memperlihatkan efek interaksi untuk Keputusan Investigasi hanya signifikan pada level $\alpha < 0,10$ ($p=0,079$). Hal ini berarti prediksi bahwa perbedaan dalam kredibilitas persepsian (H_{3a}) dan keputusan investigasi (H_{3b}) antara tuduhan anonim dan nonanonim lebih besar signifikan ketika kecurangan bertipe penyalahgunaan aset tidak cukup terdukung.

Analisis Tambahan

Setelah eksperimen berakhir, partisipan diminta menjawab tujuh pertanyaan guna diperoleh tilikan (*insight*) atas persepsi mereka seputar isu penelitian. Tabel 5 menyajikan

persepsi partisipan atas empat pertanyaan yang berkaitan dengan aspek anonimitas dalam penanganan investigasi dan Tabel 6 menyajikan tiga pertanyaan yang berkaitan dengan tipe kecurangan.

Secara umum subjek pada setiap grup berpendapat pelaporan nonanonim lebih terpercaya daripada pelaporan anonim (rerata skor positif dan $p < 0,05$). Rerata skor persepsi subjek mengenai level pentingnya kredibilitas pelapor tinggi (di atas 5) dan skor grup nonanonim lebih tinggi signifikan daripada grup anonim, sementara tidak ada perbedaan signifikan antara grup penyalahgunaan aset dan grup manajemen laba. Temuan ini menjelaskan lebih lanjut hasil analisis pengujian hipotesis yang mendukung H_{2a} , tetapi tidak mendukung H_{1a} . Secara umum subjek berpendapat pelaporan nonanonim lebih terpercaya daripada pelaporan anonim dan persepsi kredibilitas tersebut bertitik berat pada persepsi atas kredibilitas pelapor.

Tabel 5
Kuesioner Pasca Eksperimen Aspek Anonimitas dan Investigasi
(Rerata dan Signifikansi)

Kuesioner	NA	A	t [sig]	PA	ML	t [sig]
1. Seberapa penting kredibilitas pelapor, relatif terhadap isi laporan?	5,9	5,15	2,28 [0,03]	5,75	5,23	1,57 [0,12]
2. Mana yang lebih sulit menginvestigasi tuduhan anonim atau nonanonim?	-2,03	-2,21	0,20 [0,84]	-1,94	-2,3	0,45 [0,66]
3. Mana yang lebih terpercaya, laporan anonim atau non anonim?	2,48	2,15	1,61 [0,11]	1,53	1,90	-0,42 [0,68]

4. Apakah mekanisma pelaporan anonim bermanfaat dalam pendeteksian dan pencegahan praktik kecurangan?	2,5	2,15	0,62 [0,54]	2,78	1,81	1,84 [0,07]
---	-----	------	----------------	------	------	----------------

Ket: NA=nonanonim; A=anonim; PA=penyalahgunaan aset; ML=manajemen laba.
 Pertanyaan 1 menggunakan skala likert 1 s.d. 7 (1=sangat tidak penting; 7=sangat penting); Pertanyaan 2-4 menggunakan skala -5 s.d. 5 (kode negatif untuk sisi anonim/ tidak bermanfaat dan kode positif untuk sisi nonanonim/bermanfaat)

Meskipun pelaporan anonim dinilai kurang terpercaya, secara umum subjek secara moderat setuju (skor positif 1,8 s.d. 2,5) bahwa mekanisma pelaporan anonim bermanfaat dalam pendeteksian dan pencegahan praktik kecurangan. Subjek secara umum juga beropini bahwa menginvestigasi dugaan praktik kecurangan dengan sumber anonim

lebih sulit daripada menginvestigasi praktik kecurangan dengan sumber nonanonim (rerata -1,94 s.d. -2,3). Dua hal ini sedikit banyak memberikan penjelasan mengapa auditor internal tidak menurunkan alokasi sumber daya untuk investigasi meskipun mempersepsi tuduhan anonim kurang terpercaya.

Tabel 6
Kuesioner Pasca Eksperimen Aspek Tipe Kecurangan dan Investigasi (Rerata dan Signifikansi)

Kuesioner	NA	A	t [sig]	PA	ML	t [sig]
1. Dari kasus yang dibaca, apa motif kecurangan seandainya tuduhan benar?				65,78	48,00	3,05 [0,003]
2. Apakah motif kecurangan menjadi pertimbangan dalam investigasi?	5,86	5,71	0,451 [0,654]	5,91	5,61	0,95 [0,348]
3. Mana yang lebih membuat auditor internal percaya diri dalam melakukan investigasi, penyalahgunaan aset atau manajemen laba?	-0,48	-0,18	1,52 [0,13]	-2,41	-0,03	-2,68 [0,009]

Ket: NA=nonanonim; A=anonim; PA=penyalahgunaan aset; ML=manajemen laba.
 Pertanyaan 1 menggunakan skala 0-100 (0=mutlak situasional; 100=mutlak motif pribadi); Pertanyaan 2 menggunakan skala 1 s.d. 7 (1=tidak penting sama sekali; 7=sangat penting) dan Pertanyaan 3 menggunakan skala -5 s.d. 5 (kode negatif untuk sisi penyalahgunaan aset dan kode positif untuk sisi manajemen laba)

Pada faktor tipe kecurangan, subjek tampaknya tidak melihatnya sebagai pertimbangan berarti dalam menilai kredibilitas informasi *whistleblowing*. Sesuai teori kredibilitas sumber, derajat kredibilitas suatu objek asesmen lebih ditentukan oleh karakteristik sumber (Birnbaum dan Stegner 1979). Dalam kajian Maksymov (2015), ada dua dimensi pokok kredibilitas, yaitu kompetensi dan keterpercayaan (*trustworthiness*) yang keduanya melekat pada sumber. Hal ini boleh jadi menjelaskan mengapa efek anonimitas dalam asesmen kredibilitas *whistleblowing* ditemukan, sedangkan efek tipe kecurangan tidak ditemukan.

Akan tetapi, efek tipe kecurangan ditemukan dalam keputusan alokasi sumber daya investigasi. Dibandingkan manajemen

laba, dugaan penyalahgunaan aset mendapat alokasi lebih tinggi yang dapat diinterpretasi bahwa dugaan penyalahgunaan aset direspon lebih kuat daripada manajemen laba. Tabel 6 memberikan tambahan penjelasan atas hasil ini. Pertanyaan 1 meminta respon subjek atas kasus yang diselesaikannya. Rerata motif mencari keuntungan pribadi pada grup penyalahgunaan aset sebesar 65,78 lebih tinggi signifikan dibandingkan rerata untuk grup manajemen laba (48,00). Auditor internal merespon lebih kuat penyalahgunaan aset atas dasar atribusi terhadap motif di balik kecurangan.

Kecurangan yang diatribusi pada motif keuntungan pribadi yang dilakukan sembari merugikan pihak lain lebih mendapat perhatian auditor internal untuk ditangani daripada kecurangan yang diatribusi bukan motif

keuntungan pribadi. Di sisi lain, subjek secara umum juga berpendapat bahwa auditor internal lebih percaya diri, meskipun tidak mutlak (rerata skor negatif -0,03 s.d. -2,41), ketika menginvestigasi dugaan penyalahgunaan aset daripada ketika menginvestigasi dugaan kecurangan manajemen laba. Level percaya diri grup penyalahgunaan aset (-2,41) yang signifikan lebih tinggi dibandingkan grup manajemen laba (-0,03) mencerminkan penjelasan lain terdukungnya hipotesis H_{1b}.

SIMPULAN

Studi bertujuan menguji reaksi auditor internal dalam penanganan tuduhan kecurangan dengan faktor kontekstual berbeda, yakni antara konteks tuduhan penyalahgunaan aset dan konteks tuduhan kecurangan manajemen laba. Studi juga menguji kembali efek anonimitas tuduhan *whistleblowing* dari perspektif *recipient* sebagaimana Guthri et al. (2012) lakukan. Studi menguji pengaruh pelaporan anonim terhadap proses asesmen kredibilitas tuduhan dan keputusan investigasi oleh auditor internal dan selanjutnya menyelidiki keberadaan efek interaksi antara tipe kecurangan dan anonimitas.

Dengan riset eksperimental, studi menemukan auditor internal lebih responsif untuk menindaklanjuti tuduhan penyalahgunaan aset daripada tuduhan kecurangan manajemen laba. Temuan ini mengindikasikan bahwa keputusan auditor internal dipengaruhi oleh persepsinya atas penyebab kecurangan. Penyalahgunaan aset yang diatribusi pada motif pamrih pribadi direpson lebih kuat daripada tuduhan manajemen laba yang diatribusi pada faktor situasional yang ditunjukkan oleh alokasi sumber daya investigasi yang lebih besar. Praktik penyalahgunaan aset (penggelapan) dengan demikian dianggap lebih serius dampaknya karena dipersepsi timbul dari ketamakan pelaku yang mengejar keuntungan pribadi di satu sisi dan mendatangkan kerugian pada pihak lain, yaitu organisasi dan atau anggota organisasi secara keseluruhan di sisi lain. Sebaliknya, praktik manajemen laba lebih

dipersepsi faktor eksternal pemicunya dan bukan demi keuntungan pribadi pelaku atau boleh jadi praktik manajemen laba justru dipersepsi menguntungkan organisasi dan itu berarti menguntungkan anggota organisasi secara keseluruhan.

Untuk efek anonimitas, hasil eksperimen mengkonfirmasi temuan studi terdahulu bahwa sumber pelaporan anonim dinilai kurang terpercaya dibandingkan sumber pelaporan nonanonim. Namun, ketika variabel dependennya keputusan investigasi, studi tidak menjumpai perbedaan yang signifikan antara pelaporan anonim dan pelaporan nonanonim. Ini berarti asesmen kredibilitas *whistleblowing* sensitif terhadap anonimitas, tetapi keputusan investigasi tidak sensitif terhadap anonimitas. Teori Einhorn dan Hogarth (1981) tentang perbedaan *judgment* dan *choice* boleh jadi dapat menjelaskan hasil ini. Individu menggunakan alasan yang berbeda antara saat proses membuat *judgment* (asesmen kredibilitas) dan saat proses membuat *choice* (alokasi sumber daya investigasi) karena di dalam *choice* ada unsur komitmen yang tidak ada dalam proses membuat *judgment*. Keterikatan pada komitmen tertentu dan konsekuensi yang dihadapi auditor internal menyebabkan alokasi sumber daya investigasi tidak sensitif terhadap anonimitas. Artinya, sekalipun auditor internal menilai pelaporan anonim kurang kredibel, ia tidak lantas menurunkan besarnya alokasi sumber daya untuk melakukan investigasi atas kasus yang dilaporkan.

Temuan studi ini penting pada perspektif teoretis dan praktis. Dari perspektif teoretis, hasil studi memperluas literatur riset *whistleblowing* dan auditor internal. Read dan Rama (2003) menganggap penting memahami reaksi auditor internal atas *whistleblowing* bukan dalam posisi sebagai individu yang potensial menjadi *whistleblower*, tetapi sebagai *recipient*. dan mengundang para peneliti untuk mengeksplorasinya. Studi ini menjadi salah satu dari sedikit yang memenuhi undangan tersebut. Selain mengkonfirmasi efek anonimitas, studi menunjukkan reaksi auditor internal bergantung pada aspek kontekstual. Aspek kontekstual yang berbeda memberikan efek bias yang berbeda pula.

Dalam studinya, Guthrie et al. (2012) menemukan auditor internal bukan subjek bias yang sama dengan komite audit lalu memunculkan pandangan bahwa auditor internal adalah pilihan yang lebih tepat dibandingkan komite audit untuk berperan sebagai *recipient* karena auditor internal relatif bebas dari bias prakeputusan. Akan tetapi, mempertimbangkan konteks tipe kecurangan, temuan studi ini memperlihatkan auditor internal tidak bebas dari bias atribusional dalam keputusan investigasi.

Dari perspektif praktis, temuan studi memiliki implikasi penting pada implementasi sistem *whistleblowing*. Bias atribusional pada auditor internal dapat memberi efek disfungsi pada sistem *whistleblowing*. Walaupun frekuensinya jauh lebih kecil daripada penyalahgunaan aset, dampak terbesar bagi organisasi dan publik datang dari kecurangan laporan keuangan (ACFE 2016). Ketika auditor internal cenderung mengesampingkan kecurangan manajemen laba, maka probabilitas terdeteksinya secara dini kecurangan yang berdampak serius bagi organisasi dan publik di masa depan berkurang. Ditambah temuan Robinson et al. (2012) bahwa pegawai cenderung enggan melaporkan kecurangan laporan keuangan, maka bias atribusional pada auditor internal sebagai *recipient* semakin mengecilkan probabilitas tersebut.

Hasil studi ini menjanjikan sejumlah peluang untuk riset mendatang. Analisis statistik menyimpulkan penilaian rendahnya kredibilitas pelaporan anonim tidak diteruskan dengan keputusan menurunkan alokasi sumber daya investigasi. Hal ini boleh jadi berkaitan dengan faktor lain yang meniadakan bias, yaitu akuntabilitas (Guthrie et al. 2012). Akuntabilitas merujuk pada ekspektasi implisit atau eksplisit seseorang untuk terpanggil menyesuaikan *belief*-nya, perasaannya, atau tindakannya dengan yang lain (Lerner dan Tetlock 1992). Bagi auditor, akuntabilitas dapat muncul dari kesadaran sendiri atau tuntutan sistem bahwa penilaian dan keputusannya atas tuduhan *whistleblowing* akan direvisi secara berjenjang sesuai struktur organisasi sehingga membuat ia akan berpikir dan bertindak lebih hati-hati (Kennedy 1993).

Oleh karena itu, peluang riset masa depan mencakup riset yang menguji apakah memang faktor akuntabilitas yang menjadi faktor peniada bias pada proses keputusan auditor internal atas anonimitas informasi *whistleblowing*. Kenyataan bahwa auditor internal masih membuat keputusan berbeda antara penyalahgunaan aset dan manajemen laba, maka riset mendatang perlu mengevaluasi secara rinci bagaimana faktor akuntabilitas, mungkin bersama faktor lain (misalnya lingkungan pengendalian, preferensi sumber akuntabilitas, dsb.) memengaruhi seluruh proses pembuatan keputusan auditor internal terhadap informasi *whistleblowing*.

Studi ini memiliki sejumlah keterbatasan. Fenomena *whistleblowing* sangat kompleks (Miceli et al. 2012) sehingga sulit untuk membuat desain yang dapat menangkap isu *whistleblowing* secara utuh. Studi ini tidak spesifik mendiskusikan peranan pelapor dan tidak mempertimbangkannya dalam desain eksperimen meskipun sosok pelapor turut memengaruhi penilaian dan keputusan auditor internal. Misalnya, jika partisipan mengasumsikan kedudukan pelapor berada di atas auditor internal, maka tuduhan *whistleblowing* tentu akan mendapat perhatian khusus untuk segera ditindaklanjuti tanpa memandang apa tipe kecurangannya. Keterbatasan lain berkaitan dengan implikasi penggunaan desain antarsubjek. Pemilihan desain antarsubjek dilakukan untuk menghindari efek permintaan dan ini telah dilakukan memenuhi tantangan Robinson et al. (2012). Namun, tujuan studi sangat berkepentingan melihat perbedaan reaksi partisipan pada faktor situasional yang berbeda. Dengan desain antarsubjek, kontras kedua situasi kontekstual (tipe kecurangan) secara visual mungkin saja tidak terlihat oleh partisipan sehingga dapat memengaruhi hasil eksperimen. Oleh karena itu, riset mendatang perlu mempertimbangkan penggunaan desain campuran (desain antar-intrasubjek) untuk memberikan bukti empiris yang semakin meyakinkan mengenai perbedaan reaksi auditor internal atas faktor kontekstual kecurangan yang berbeda.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, S.A., M. Smith, and Z. Ismail. 2013. Internal Whistleblowing Intentions by Internal Auditors: A Prosocial Behaviour Perspective. *Malaysian Accounting Review*, 12 (1), 145-181.
- Ahmad, S.A., R.M. Yunos, R.A.R. Ahmad, and Z.M. Sanusi. 2014. Whistleblowing Behaviour: The Influence of Ethical Climates Theory. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 445-450.
- Ahmad, Z and D. Taylor. 2009. Commitment To Independence by Internal Auditors: The Effects of Role Ambiguity and Role Conflict. *Managerial Auditing Journal*, 24 (9), 899-925.
- Arnold, D.F. and L.A. Ponemon. 1991. Internal Auditors' Perceptions of Whistle-Blowing and the Influence of Moral Reasoning: An Experiment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10 (2), 1-15.
- Association of Certified Fraud Examiners. 2012. *International Fraud Examiners Manual*. Austin, USA: ACFE-World Headquarters.
-
2016. *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*. Austin, USA: ACFE-World Headquarters.
- Birnbaum, M.H. and S.E. Stegner. 1979. Source Credibility in Social Judgment: Bias, Expertise, and the Judge's Point of View. *Journal of Personality and Social Psychology* 37 (1), 48-74.
- Chambers, A. 1995. Whistleblowing and The Internal Auditor. *Business Ethics: A European Review*, 4 (4), 192-198.
- Coram, P., C. Ferguson, and R. Moroney. 2008. Internal Audit, Alternative Audit Structures and The Level of Misappropriation of Assets Fraud. *Accounting and Finance*, 48 (4), 1-17.
- Dyck, A., A. Morse, and L. Zingales. 2010. Who Blows the Whistle on Corporate Fraud? *The Journal of Finance*. LXV (6), 2213-2253.
- Einhorn, H. J., and R. M. Hogarth. 1981. Behavioral Decision Theory: Processes of Judgment and Choice. *Journal of Accounting Research*, 19 (1), 1-31.
- Elliston, F.A. 1982. Anonymity and Whistleblowing. *Journal of Business Ethics* 1, 167-177.
- Gao, J., R. Greenberg, and B. Wong-on-Wing. 2014. Whistleblowing Intentions of Lower-Level Employees: The Effect of Reporting Channel, Bystanders, and Wrongdoer Power Status. *Journal of Business Ethics* 126, 85-99.
- Gundlach, M., S. Douglas, and M. Martinko. 2003. The Decision to Blow the Whistle: A Social Information Processing Framework. *Academy of Management Review*, 28 (1), 107-123.
- Guthrie, C.P., C.S. Norman, and J.M. Rose. 2012. Chief Audit Executives' Evaluations of Whistle-Blowing Allegations. *Behavioral Research in Accounting*, 24 (2), 87-99.
- Hair J.R., F.F., W.C. Black, B.J. Babin, and R.E. Anderson. 2010. *Multivariate Data Analysis*, 7th. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Harwell, M.R. and G.G. Gatti. 2001. Rescaling Ordinal Data to Interval Data in Educational Research. *Review of Educational Research*, 71 (1), 105-131.
- Heider, F. 1958. *The Psychology of Interpersonal Relations*. Newyork: John Wiley & Sons, Inc.
- Hinkin, T.R. 1995. A Review of Scale Development Practices in the Study of Organizations. *Journal of Management*, 21 (5), 967-988.
- Jubb, P.B. 1999. Whistleblowing: A Restrictive Definition and Interpretation. *Journal of Business Ethics* 21, 77-94.
- Kaplan, S.E and J.J. Schultz. 2006. *The Role of Internal Audit in Sensitive Communications*. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Kaplan, S.E and J.J. Schultz. 2007. Intentions to Report Questionable Acts: An Examination of The Influence of Anonymous Reporting Channel, Internal Audit Quality, and Setting. *Journal of Business Ethics* 71, 109-124.

- Kaplan, S.E., K. Pany, J. A. Samuels, and J. Zhang. 2009. An Examination of The Effects of Procedural Safeguards on Intentions to Anonymously Report Fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (2), 273-288.
- Kaplan, S.E, K.R. Pope, and J.A. Samuels. 2010. The Effect of Social Confrontation on Individuals' Intentions to Internally Report Fraud. *Behavioral Research in Accounting*, 22 (2), 51-67.
-
2011. An Examination of the Effect of Inquiry and Auditor Type on Reporting Intentions for Fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (4), 29-49.
- Kassing, J.W. 2001. From The Looks of Things: Assessing Perceptions of Organizational Dissenters. *Management Communication Quarterly*, 14 (3), 442-470.
- Kementerian BUMN. 2011. *Peraturan Menteri BUMN Nomor PER-01/MBU/2011 tanggal 1 Agustus 2011 tentang Penerapan Tata Kelola Perusahaan yang Baik (Good Corporate Governance) pada Badan Usaha Milik Negara*.
- Kennedy, J. 1993. Debiasing Audit Judgement With Accountability: A Framework and Experimental Results. *Journal of Accounting Research*, 31 (2), 231-245.
- Kunda, Z. 1990. The Case for Motivated Reasoning. *Psychological Bulletin*, 108 (3), 480-498.
- Lerner, J.S and P.E. Tetlock. 1999. Accounting for The Effect of Accountability. *Psychological Bulletin*, 125 (2), 255-275.
- Maksymov, E. 2015. Auditor Evaluation of Others' Credibility: A Review of Experimental Studies on Determinants and Consequences. *Journal of Accounting Literature* 35, 104-124.
- Martinko, M.J., M.J. Gundlach, and S.C. Douglas. 2002. Toward an Integrative Theory of Counterproductive Workplace Behavior: A Causal Reasoning Perspective. *International Journal of Selection and Assessment*, 10 (1/2), 36-50.
- Miceli, M.P., and J.P. Near. 1994. Relationships among Value Congruence, Perceived Victimization, and Retaliation against Whistle-blowers. *Journal of Management*, 20 (4), 773-794.
- Miceli, M.P., J.P. Near, and C. Schwenk. 1991. Who Blows the Whistle and Why? *Industrial and Labor Relations Review*, 45 (1), 113-130.
- Miceli, M.P., J.P. Near, M.T. Rehg, and J.R. Van Scotter. 2012. Predicting Employee Reactions to Perceived Organizational Wrongdoing: Demoralization, Justice, Proactive Personality, and Whistleblowing. *Human Relations* 65, 923-954.
- Nagy, A.L. and W.J. Cenker. 2002. An Assessment of The Newly Defined Internal Audit Function. *Managerial Auditing Journal*, 17 (3), 130-137.
- Near, J.P. and M.P. Miceli. 1985. Organizational Dissidence: The Case of Whistle-blowing. *Journal of Business Ethics* 4, 1-16.
-
1995. Effective Whistle-blowing. *The Academy of Management Review*, 20 (3), 679-708.
- Neuman, W. L. 2003. *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*, 5th, Boston: Allyn and Bacon.
- Otoritas Jasa Keuangan. 2014. *Roadmap Tata Kelola Perusahaan Indonesia*. Diunduh tanggal 9 Februari 2015, <http://www.ojk.go.id>.
- Perserikatan Bangsa-Bangsa. 2003. *United Nations Convention Against Corruption*. New York: United Nations.
- Ponemon, L.A. 1994. Comment – Whistleblowing as An Internal Control Mechanism: Individual and Organizational Considerations. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13 (2), 118-130.
- Rains, S. 2007. The Impact of Anonymity on Perceptions of Source Credibility and Influence in Computermediated Group Communication: A Test of Two Competing Hypotheses. *Communications Research*, 34 (1), 100-125.

- Read, W. and D. Rama. 2003. Whistleblowing to Internal Auditors. *Managerial Auditing Journal*, 18 (5) 354-362.
- Robinson, S.N., J.C. Robertson, and M.B. Curtis. 2012. The Effects of Contextual and Wrongdoing Attributes on Organizational Employees' Whistleblowing Intentions Following Fraud. *Journal of Business Ethics* 106, 213-227.
- Roussy, M. 2013. Internal Auditors' Roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of The Top Manager. *Critical Perspectives on Accounting* 24, 550-571.
- Scott, W.R. 2012. *Financial Accounting Theory*, 6th, Toronto: Pearson.
- Seifert, D.L., J.T. Sweeney, J. Joireman, and J.M. Thornton. 2010. The Influence of Organizational Justice on Accountant Whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society* 35, 707-717.
- Seifert, D.L., W.W. Stammerjohan, and R.B. Martin. 2014. Trust, Organizational Justice, and Whistleblowing: A Research Note. *Behavioral Research in Accounting* 26 (1), 157-168.
- Soh, D.S.B and N.M. Beni. 2011. The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26 (7), 605-622 .
- Stevens, S.S. 1946. On the Theory of Scales of Measurement. *Science, New Series*, 103 (2684), 677-680.
- Taylor, E.Z and M.B. Curtis. 2010. An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgments: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting. *Journal of Business Ethics* 93, 21-37.
-
2013. Whistleblowing in Audit Firms: Organizational Response and Power Distance. *Behavioral Research In Accounting*, 25 (2), 21-43.
- Weiner, B. 1985. An Attribution Theory of Achievement Motivation and Emotion. *Psychological Review*, 92 (4), 548-573.
- Xu, Y. and D.E. Ziegenfuss. 2008. Reward Systems, Moral Reasoning and Internal Auditors' Reporting Wrongdoing. *Journal of Business and Psychology*, 22 (4), 323-331.