

## Pengaruh Sosialisasi dan Komitmen Profesi Pegawai Pajak Terhadap Niat Whistleblowing

Sekar Akrom Faradiza<sup>1)</sup>, Kartika Candra Suci<sup>2)</sup>

Universitas Teknologi Yogyakarta

<sup>1)</sup>sekar.akrom@uty.ac.id, <sup>2)</sup>kartika.cs@yahoo.com

### Abstract

*Whistleblowing system is created to overseeing the violation of the code of ethics that occurred within the Directorate General of Taxation (DGT) by utilizing all its employees. These system is based on three principles that are prevention, early detection and effective handling. The aims of this study are to examine the effect of socialization on whistleblowing and professional commitment of tax office's employees to whistleblowing intention. The population in this study is employees in DGT on Yogyakarta and Central Java. This research used survey to collect data from 92 employees. Multiple regression linear is used to data analyzed. The result showed significant effect of socialization to whistleblowing intention. Unexpected finding is professional commitment did not effecting whistleblowing intention.*

**Key Words:** *socialization, professional commitment, whistleblowing intention*

### Abstrak

Sistem Whistleblowing dibuat untuk mengawasi pelanggaran kode etik yang terjadi di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dengan memanfaatkan seluruh pegawainya. Sistem ini didasarkan pada tiga prinsip yaitu pencegahan, deteksi dini dan penanganan yang efektif. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh sosialisasi mengenai whistleblowing dan komitmen profesional pegawai kantor pajak terhadap niat whistleblowing. Populasi dalam penelitian ini adalah karyawan di DJP di Yogyakarta dan Jawa Tengah. Penelitian ini menggunakan survei untuk mengumpulkan data dari 92 karyawan. Regresi linier berganda digunakan untuk menganalisis data. Hasilnya menunjukkan pengaruh sosialisasi yang signifikan terhadap niat *whistleblowing*. Temuan yang tak terduga adalah komitmen profesional tidak mempengaruhi niat *whistleblowing*.

**Kata Kunci:** *sosialisasi, komitmen profesional, niat whistleblowing*

Diterima: 10 Januari 2017; Revisi: 20 Februari 2017; Disetujui: 10 Maret 2017

## PENDAHULUAN

Sektor perpajakan mempunyai peran yang besar sebagai sumber penerimaan dalam penyelenggaraan suatu negara, disamping dari hasil kekayaan alam seperti minyak dan gas bumi, retribusi, laba BUMN maupun BUMD dan penerimaan negara yang lain. Hal tersebut dapat terlihat dari makin tingginya penerimaan negara dari sektor perpajakan. Untuk dapat mencapai target penerimaan pajak setiap tahunnya, maka Direktorat Jenderal Pajak harus selalu membangun kepercayaan dan profesionalitas agar masyarakat secara sadar dan sukarela mau membayar pajak. Namun demikian kepercayaan masyarakat atas profesionalisme dan perilaku etis profesi pegawai pajak masih saja menjadi perbincangan masyarakat. Hal ini disebabkan karena banyaknya kasus korupsi yang melibatkan oknum pegawai pajak.

Kasus-kasus korupsi pegawai pajak tersebut mempengaruhi kepercayaan masyarakat terhadap profesi pegawai pajak, sehingga membuat citra pegawai pajak menjadi kurang baik di mata masyarakat. Hal ini berakibat pada tidak optimalnya penerimaan pajak karena penurunan kepercayaan masyarakat dalam pemenuhan kewajiban pajaknya. Untuk mengembalikan kepercayaan masyarakat atas profesi pegawai pajak maka salah satu langkah yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak adalah dengan menerapkan mekanisme *whistleblowing*.

*Whistleblowing* diterapkan Ditjen Pajak dalam Perdirjen Nomor PER-22/PJ/2011 per tanggal 19 Agustus 2011 tentang Kewajiban Melaporkan Pelanggaran dan Penanganan Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Menurut Perdirjen nomor: PER-22/PJ/2011 *whistleblowing* merupakan sistem pencegahan pelanggaran dan penanganan pelaporan pelanggaran di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Dengan sistem ini pihak pelapor (*whistle blower*) akan dijamin keamanannya oleh Direktorat Jenderal Pajak (Dirjen Pajak). Perlindungan hukum terhadap *whistleblower* di Indonesia diatur dalam Undang-undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban. Keberadaan peraturan tersebut diharapkan membuat pegawai pajak dan masyarakat mempunyai niat melakukan *whistleblowing*.

*Whistleblowing* dibuat dengan tujuan untuk mengawasi pelanggaran kode etik yang terjadi di internal Dirjen Pajak dengan memanfaatkan seluruh pegawainya. *Whistleblowing* dibuat dengan berdasarkan tiga asas, yakni asas pencegahan, deteksi dini, dan penanganan efektif. Asas pencegahan ditunjukkan untuk membuat pelaku atau calon pelaku risih dengan gaya hidupnya yang berpotensi membuatnya melakukan tindakan penyimpangan. Dengan *whistleblowing*, pelaku atau calon pelaku akan merasa terancam dengan kehadiran orang lain yang mengetahui atau ingin mengetahui kekayaannya. Ancaman hukuman yang berat juga diharapkan dapat memaksa calon pelaku untuk mengurungkan niat melakukan pelanggaran dan menimbulkan efek jera. Asas deteksi dini merupakan asas yang mewajibkan setiap pegawai di lingkungan Dirjen Pajak untuk melaporkan pelanggaran atau indikasi pelanggaran yang diketahuinya. Kewajiban ini disertai dijaminnya kerahasiaan pelapor (*whistleblower*), perlindungan dan penghargaan terhadap pelapor. Sesuai asas penanganan efektif, setiap laporan yang masuk dari *whistleblower* akan ditangani secara memadai dan konsisten. Penanganan dilakukan dengan mengedepankan pendekatan “Tindak Pidana Fiskal” terhadap pegawai Dirjen Pajak. Pendekatan fiskal ini tidak menghapuskan kewenangan Dirjen Pajak untuk menjatuhkan hukuman disiplin atau meneruskan kasusnya kepada penegak hukum. Hasil dan perkembangan penanganan laporan juga senantiasa dikomunikasikan dengan *whistleblower*.

Sosialisasi tentang *whistleblowing* telah dilakukan oleh Dirjen Pajak. Sosialisasi tersebut dimaksudkan agar *whistleblowing* tidak hanya dipahami secara teknis tetapi benar-benar dijiwai, disadari akan perlunya dan pentingnya bagi pegawai pajak. Sosialisasi yang dilakukan juga menjelaskan bahwa inti dari *whistleblowing* di lingkungan Dirjen Pajak adalah suatu sistem pengawasan yang dilakukan bersama-sama, saling mengingatkan, saling peduli dengan sesama, menciptakan budaya korektif atau lebih halusnya “budaya kepedulian”. Dalam sosialisasi juga dijelaskan bahwa salah satu bentuk komitmen profesi pegawai pajak adalah kecintaan pada Dirjen Pajak atau kecintaan pada organisasi tersebut, caranya adalah dengan melaporkan pelanggaran yang terjadi. Hal tersebut merupakan kepedulian yang mencerminkan kecintaan pada organisasi.

Pegawai pajak juga telah mendapatkan sosialisasi sejak dini terhadap profesinya. Proses sosialisasi tersebut dimulai sejak berada pada level sekolah menengah hingga berada di dalam organisasi. Sosialisasi terhadap profesi yang didapatkan sejak dini tersebut memiliki efek jangka panjang. Meskipun telah bekerja tetap akan memiliki opini positif terhadap profesi dan berkomitmen kepada organisasinya. Sosialisasi yang didapat sejak dini tersebut memiliki pengaruh jangka panjang, sehingga dengan adanya sosialisasi akan membantu seseorang untuk patuh terhadap standar etika di dalam profesinya.

Near dan Miceli (1985) mengartikan *whistleblowing* sebagai suatu pengungkapan yang melibatkan atau dilakukan seseorang, atau dari anggota organisasi (mantan anggota), mengenai suatu perbuatan yang immoral, atau praktek yang tidak sah, atau praktek-praktek tertentu di bawah kendali pimpinan mereka, yang merugikan kepentingan publik, seseorang yang melakukan pengungkapan tersebut berpotensi mendapatkan balasan atau tindakan tertentu. Soekanto (2009:59) menyatakan “sosialisasi adalah suatu proses anggota masyarakat yang baru mempelajari norma-norma dan nilai-nilai masyarakat yang dia menjadi anggota”. Menurut kamus umum bahasa Indonesia “sosialisasi adalah proses belajar seorang anggota masyarakat untuk mengenal dan menghayati kebudayaan masyarakat dalam lingkungannya”.

Komitmen profesi dalam beberapa penelitian memiliki peran terhadap *whistleblowing*. Tranggono dan Kartika (2008) menyatakan bahwa komitmen profesi merupakan tingkat loyalitas individu pada profesinya seperti yang telah dipersepsikan oleh individu tersebut. Kaplan dan Whitecotton (2001) menemukan bahwa terdapat hubungan positif antara komitmen profesi dan niat auditor dalam melakukan *whistleblowing*. Terdapat indikasi bahwa pegawai pajak yang lebih berkomitmen terhadap profesinya, akan melakukan *whistleblowing*. Taylor dan Curtis (2009) melakukan penelitian untuk melihat pengaruh lingkungan kerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap kemungkinan melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa identitas profesi, komitmen dan intensitas moral berpengaruh signifikan terhadap kemungkinan melaporkan tindakan kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan. Penelitian ini ingin menguji tentang niat melakukan *whistleblowing* para pegawai di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Hal ini

penting untuk dilakukan mengingat maraknya tindakan kecurangan yang ada di lingkungan pegawai pajak. Dengan penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan untuk meningkatkan niat para pegawai melakukan *whistleblowing* dalam rangka mengamankan aset negara.

## KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Teori Tindakan Beralasan (*Theory of Reasoned Action*)

Model teori tindakan beralasan dikembangkan oleh Icek Ajzen dan Martin Fishbein pada tahun 1980. Teori Tindakan Beralasan (*theory of reasoned action*) didasarkan pada asumsi-asumsi a) bahwa manusia umumnya melakukan sesuatu dengan cara-cara yang masuk akal, b) bahwa manusia mempertimbangkan semua informasi yang ada, dan c) bahwa secara eksplisit maupun implisit manusia memperhitungkan implikasi tindakan mereka. Teori tindakan beralasan mengatakan bahwa sikap mempengaruhi perilaku lewat suatu proses pengambilan keputusan yang teliti dan beralasan, dan dampaknya terbatas hanya pada tiga hal. Pertama, perilaku tidak banyak ditentukan oleh sikap umum tetapi oleh sikap yang spesifik terhadap sesuatu. Kedua, perilaku dipengaruhi tidak hanya oleh sikap tapi juga oleh norma-norma subjektif (*subjective norm*) yaitu keyakinan kita mengenai apa yang orang lain inginkan agar kita perbuat. Ketiga, sikap terhadap suatu perilaku bersama norma-norma subjektif membentuk suatu intensi atau niat untuk berperilaku tertentu. Jadi dalam teori tindakan beralasan dijelaskan bahwa perilaku dilakukan karena individu mempunyai niat atau keinginan untuk melakukannya (*behavioral intention*).

Hartono (2007) menerangkan bahwa dalam *theory of reasoned action*, niat merupakan suatu fungsi dari dua penentu dasar, yaitu berhubungan dengan faktor pribadi dan berhubungan dengan pengaruh sosial. Penentu yang berhubungan dengan faktor pribadi adalah sikap terhadap perilaku individual. Sikap adalah evaluasi kepercayaan (*belief*) atau perasaan (*affect*) positif atau negatif dari individu jika harus melakukan perilaku tertentu yang dikehendaki. Penentu yang berhubungan dengan pengaruh sosial adalah norma subjektif (*subjective norm*). Disebut dengan norma subjektif karena berhubungan dengan persepsi normatif persepsian, yaitu persepsi atau pandangan seseorang terhadap tekanan sosial atau kepercayaan orang lain yang akan

mempengaruhi niat untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku yang sedang dipertimbangkan. Dalam penelitian ini, komitmen profesi dalam penelitian ini digambarkan sebagai sikap terhadap perilaku. Variabel sosialisasi dalam penelitian sebagai norma subjektif. Komitmen profesi sebagai sikap terhadap perilaku dan sosialisasi sebagai norma subjektif akan membentuk niat pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*.

### **Whistleblowing**

*Whistleblowing* merupakan tindakan yang dilakukan oleh seseorang atau beberapa orang karyawan untuk membocorkan kecurangan entah yang dilakukan oleh perusahaan atau atasannya kepada pihak lain. Pihak yang dilapori itu bisa saja atasan yang lebih tinggi atau masyarakat luas. *Whistleblowing* sering disamakan dengan membuka rahasia perusahaan. Padahal keduanya tidak sama, rahasia perusahaan adalah sesuatu yang konfidensial dan memang harus dirahasiakan, dan pada umumnya tidak menyangkut efek yang merugikan apapun bagi pihak lain, entah itu masyarakat atau perusahaan lain. Sedangkan *whistleblowing* umumnya menyangkut kecurangan tertentu yang merugikan baik perusahaan sendiri maupun pihak lain, dan yang jika dibongkar memang akan mempunyai dampak yang merugikan perusahaan, paling tidak merusak nama baik perusahaan tersebut.

Near dan Miceli (1985) menyatakan bahwa *whistleblowing* sebagai suatu pengungkapan yang melibatkan atau dilakukan seseorang, atau dari anggota organisasi (mantan anggota), mengenai suatu perbuatan yang immoral, atau praktek yang tidak sah, atau praktek-praktek tertentu di bawah kendali pimpinan mereka, yang merugikan kepentingan publik dan seseorang yang melakukan pengungkapan tersebut berpotensi mendapatkan balasan atau tindakan tertentu. Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) Indonesia, *whistleblowing* dilakukan dengan dasar iktikad baik dan bukan merupakan keluhan pribadi terhadap kebijakan suatu perusahaan.

Elias (2007) menyatakan bahwa *whistleblowing* merupakan sebuah proses kompleks yang melibatkan faktor pribadi dan organisasi. Kebanyakan penelitian menunjukkan bahwa karyawan yang lebih tua dan lebih berpengalaman memiliki kecenderungan yang lebih tinggi untuk melakukan *whistleblowing*. Hal itu dikarenakan makin berpengalaman seseorang maka makin komitmen mereka kepada organisasi

tempat bekerja semakin tinggi. *Whistleblower* adalah orang yang melaporkan tindakan di suatu organisasi kepada orang lain. Seorang *whistleblower* bisa merupakan anggota dari organisasi tersebut atau pihak di luar organisasi yang mengetahui keadaan organisasi.

### **Sosialisasi**

Menurut kamus umum bahasa Indonesia “sosialisasi adalah proses belajar seorang anggota masyarakat untuk mengenal dan menghayati kebudayaan masyarakat dalam lingkungannya”. Elias (2006) menyatakan bahwa sosialisasi antisipatif merupakan proses longitudinal yang dimulai sejak level sekolah menengah hingga level senior di dalam organisasi tempat bekerja. Oleh karena itu, sosialisasi antisipatif memiliki efek jangka panjang. “Sosialisasi antisipatif menunjukkan pemahaman seseorang terhadap sikap dan kepercayaan profesi yang digeluti. Seseorang yang memiliki sosialisasi antisipatif yang tinggi akan mengetahui tindakan yang harus dan tidak seharusnya dilakukan oleh profesinya” (Merdikawati, 2012). Effendy (2006) menerangkan bahwa, sosialisasi merupakan penyediaan sumber ilmu pengetahuan yang memungkinkan orang lain bersikap dan bertindak sebagai anggota masyarakat yang efektif yang menyebabkan dia sadar akan fungsi sosialnya sehingga ia dapat aktif di dalam masyarakat.

Variabel sosialisasi dalam penelitian ini digambarkan sebagai norma subjektif. Sosialisasi yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak diharapkan tidak hanya dipahami secara teknis, namun benar-benar dijiwai, disadari akan perlunya dan pentingnya bagi pegawai pajak. Dengan adanya sosialisasi yang dilakukan Dirjen Pajak akan menimbulkan persepsi atau pandangan positif terhadap *whistleblowing* yang akan mempengaruhi niat pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*.

Effendi (2006) menyatakan bahwa sosialisasi merupakan penyediaan sumber ilmu pengetahuan yang memungkinkan orang lain bersikap dan bertindak sebagai anggota masyarakat yang efektif yang menyebabkan ia sadar akan fungsi sosialnya sehingga ia dapat aktif di dalam masyarakat. Merdikawati (2012) menyatakan literatur-literatur manajemen menjelaskan bahwa sosialisasi antisipatif memiliki pengaruh jangka panjang, sehingga dengan adanya sosialisasi antisipatif akan membantu seseorang untuk patuh terhadap standar etika di dalam profesinya.

Hasil penelitian Elias (2006) menunjukkan bahwa mahasiswa yang tersosialisasi dengan profesinya sejak dini cenderung untuk melakukan *whistleblowing*. Penelitian

Merdikawati (2012) juga mengatakan bahwa mahasiswa dengan sosialisasi antisipatif yang tinggi memandang *whistleblowing* sebagai hal yang penting dan memiliki kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing*. Dengan demikian pegawai pajak yang sudah tersosialisasi dengan profesinya semenjak masa perkuliahan dan terus mendapatkan sosialisasi saat berada dalam organisasi tempat mereka bekerja maka cenderung akan mengetahui tindakan yang harus dan tidak seharusnya dilakukan oleh profesinya. Penelitian ini menginvestigasi kemungkinan adanya hubungan sosialisasi dengan niat pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*.

**H<sub>1</sub>** : Sosialisasi berpengaruh signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing*

### **Komitmen Profesi**

Menurut Aranya dan Ferris (1984) komitmen profesi adalah tingkat keyakinan dengan nilai dan tujuan profesi, sanggup mengutamakan kepentingan profesi dan menjaga keanggotaan dalam profesi sehingga individu yang berkomitmen terhadap profesinya akan melaksanakan tugas berdasar pedoman, norma dan aturan yang berlaku. Tranggono dan Kartika (2008) menyatakan bahwa komitmen profesi merupakan tingkat loyalitas individu pada profesinya seperti yang telah dipersepsikan oleh individu tersebut. Agar seseorang dapat berperilaku dengan baik, maka ia harus memperhatikan etika profesional yang diatur dalam kode etik. Pernyataan tersebut didukung oleh Kaplan dan Whitecotton (2001) bahwa komitmen profesi merupakan bentuk dedikasi terhadap profesi dan karir profesional serta penerimaan etika-etika profesi dan tujuan organisasi.

Komitmen profesi dikaitkan dengan etika dan niat *whistleblowing*. Penelitian Jeffrey (dalam Merdikawati, 2012) mengungkapkan bahwa level komitmen profesi mempengaruhi level landasan etis seseorang. Terdapat indikasi bahwa pegawai pajak yang lebih berkomitmen terhadap profesinya akan melakukan *whistleblowing*. Variabel komitmen profesi dalam penelitian ini digambarkan sebagai sikap terhadap perilaku. Pegawai pajak yang memiliki komitmen profesi berarti memiliki kepercayaan atau perasaan positif bahwa profesi yang dilakukan memiliki dan memberikan hal yang baik bagi diri pegawai pajak tersebut. Pegawai pajak yang memiliki komitmen pada profesinya membuat pegawai pajak mengetahui apa yang seharusnya dilakukan, yaitu niat untuk melakukan *whistleblowing*.

Sesuai dengan teori tindakan beralasan dan hasil-hasil dari penelitian menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara komitmen profesi dengan niat *whistleblowing*. Graham (dalam Merdikawati, 2012) menyatakan bahwa niat *whistleblowing* merupakan fungsi dari keseriusan kasus, tanggung jawab dalam melaporkan kasus kecurangan, dan kerugian yang diakibatkan oleh tindakan pelaporan tersebut. Dalam bekerja pegawai pajak diharuskan melakukan tugas dan fungsinya secara profesional. Di dalam penelitian Gani (2010) menunjukkan bahwa tingkat komitmen profesional berpengaruh positif terhadap persepsi dan niat melakukan *whistleblowing*. Terdapat perbedaan tingkat komitmen profesi antara mahasiswa-PPA dengan Non-PPA.

Penelitian tersebut didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Merdikawati (2012) yang mengatakan bahwa mahasiswa dengan tingkat komitmen profesi tinggi memandang *whistleblowing* sebagai hal yang penting dan memiliki kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing*. Begitu juga penelitian yang dilakukan Sofia dkk. (2013) yang menyebutkan bahwa komitmen profesi berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*. Semakin tinggi komitmen terhadap profesi, maka semakin tinggi keinginan untuk melakukan *whistleblowing*. Dari penjelasan di atas terdapat kemungkinan bahwa ada hubungan antara komitmen profesi pegawai pajak dengan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Hipotesis yang akan diuji adalah:

**H<sub>2</sub>:** Komitmen profesi pegawai berpengaruh signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing*.

## **METODE**

### **Populasi dan Sampel**

Penelitian ini menggunakan data primer yang didapatkan melalui kuesioner yang disebarkan kepada responden. Populasi dalam penelitian ini adalah pegawai pajak yang bekerja pada kantor wilayah Direktorat Jenderal Pajak Daerah Istimewa Yogyakarta dan Jawa Tengah II. Sampel penelitian adalah sebagian pegawai pajak yang bekerja di KPP Pratama Yogyakarta, KPP Pratama Sleman, KPP Pratama Bantul, KPP Pratama Wonosari, KPP Pratama Sukoharjo, KPP Pratama Surakarta, KPP Pratama Purworejo, KPP Pratama Kebumen, KPP Pratama Magelang dan KPP Pratama Klaten. Satu Kantor

Pelayanan Pajak Pratama diambil 8-15 sampel. Pengambilan sampel (*sampling*) dilakukan dengan menggunakan metode *convenience sampling*.

## **Definisi Operasional Variabel**

### **1. Niat Whistleblowing**

*Whistleblowing* sebagai suatu pengungkapan yang dilakukan anggota organisasi atas suatu praktik-praktik ilegal atau tanpa legitimasi hukum dibawah kendali pimpinan mereka kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan. Pengukuran niat *whistleblowing* dalam penelitian ini menggunakan item pertanyaan yang digunakan Sofia (2013) yang merupakan pengembangan dari kuesioner Schultz *et al.* (1993). Penilaian akan dilakukan menggunakan skala likert tujuh poin.

### **2. Sosialisasi**

Effendi (2006) menyatakan bahwa sosialisasi merupakan penyediaan sumber ilmu pengetahuan yang memungkinkan orang lain bersikap dan bertindak sebagai anggota masyarakat yang efektif yang menyebabkan ia sadar akan fungsi sosialnya sehingga ia dapat aktif di dalam masyarakat. Variabel ini diukur menggunakan item pernyataan dari kuesioner Sofia dkk. (2013) yang dikembangkan dari Klikeman dan Henning (2000). Responden menunjukkan kesepakatan mereka terhadap masing-masing pernyataan pada skala likert tujuh poin.

### **3. Komitmen Profesi**

Komitmen profesi merupakan persepsi yang berintikan loyalitas, tekad, dan harapan seseorang dengan dituntun oleh sistem nilai atau norma yang akan mengarahkan orang tersebut untuk bertindak dan bekerja sesuai prosedur-prosedur tertentu dalam upaya menjalankan tugasnya dengan tingkat keberhasilan yang tinggi. Adler *et al.* (1981) menyatakan bahwa komitmen profesional berhubungan dengan sifat yang dibentuk oleh individu terhadap profesi mereka masing-masing. Komitmen ini mencakup kepercayaan, penerimaan, sasaran dan nilai terhadap profesi. Terdapat keinginan untuk mengerahkan segenap tenaga dan usaha atas nama profesi dan ada hasrat untuk mempertahankan keanggotaan di dalam profesi. Untuk mengukur Komitmen Profesional menggunakan skala lima item dari

Dwyer *et al.* (2000). Masing-masing responden menunjukkan kesepakatannya terhadap setiap pernyataan dalam skala likert tujuh poin.

## Alat Analisis Statistik

### Uji Validitas dan Reliabilitas

Validitas adalah ketepatan atau kecermatan suatu instrumen dalam pengukuran. Uji validitas dalam penelitian ini menggunakan analisis faktor dengan *loading factor* 0,50, artinya jika hasil pengujian setiap item pertanyaan memiliki *loading factor* lebih dari 0,50 atau sama dengan 0,50 berarti item pertanyaan tersebut valid.

Uji reliabilitas digunakan untuk mengetahui konsistensi alat ukur, apakah alat pengukur yang digunakan dapat diandalkan dan tetap konsisten jika pengukurannya tersebut diulang. Peneliti melakukan uji reliabilitas dengan menghitung *cronbach's alpha* dari masing-masing instrume dalam suatu variabel instrument. Metode *cronbach's alpha* sangat cocok digunakan pada skor yang berbentuk skala. Suatu variabel dikatakan reliabel jika memberikan *cronbach alpha* >0,5.

### Uji Hipotesis

Analisis yang digunakan dalam penelitian adalah analisis regresi linear berganda. Analisis regresi linear berganda adalah regresi yang melibatkan hubungan antara tiga variabel atau lebih. Model regresi yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

$$NW = \alpha + \beta_1 SA + \beta_2 KP + e$$

Keterangan:

- NW : Niat *Whistleblowing*
- $\alpha$  : Bilangan konstanta
- $\beta_1$  : Koefisien regresi sosialisasi
- SA : Sosialisasi pegawai pajak
- $\beta_2$  : Koefisien regresi komitmen profesi
- KP : Komitmen Profesi Pegawai Pajak
- $e$  : Standar eror

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Sampel

Data yang digunakan untuk mengukur pengaruh sosialisasi dan komitmen profesi pegawai pajak terhadap niat *whistleblowing* yaitu dengan membagikan kuesioner kepada pegawai pajak yang berada di wilayah Daerah Istimewa Yogyakarta dan Jawa Tengah. Dalam penelitian ini, peneliti dengan dibantu oleh salah satu pegawai pajak subbagian umum masing-masing KPP membagikan kuesioner kepada masing-masing pegawai pajak yang potensial menjadi responden. Kuesioner dibagikan kepada 10-15 responden pada masing-masing KPP Pratama di kantor wilayah Daerah Istimewa Yogyakarta dan Jawa Tengah II.

Kuesioner yang dibagikan kepada responden berjumlah 136 kuesioner. Kuesioner yang kembali sebanyak 112 kuisisioner dan kuisisioner yang digunakan untuk analisis data sebanyak 92 kuesioner dengan perincian sebagai berikut.

**Tabel 1**  
**Sampel Penelitian**

No	Keterangan	Jumlah	Persentase (%)
1	Kuesioner yang dibagikan	136	100%
2	Kuesioner yang diterima	112	82,35%
3	Kuesioner yang tidak dapat diolah	20	14,7%
4	Kuesioner yang dapat diolah	92	67,64%

Berikut ini distribusi sampel berdasarkan wilayahnya yaitu sebagai berikut:

**Tabel 2**  
**Data Distribusi Sampel Penelitian**

No	Nama KPP	Kuesioner yang Dibagikan	Kuesioner yang Dapat Diolah
1	KPP Pratama Yogyakarta	15	12
2	KPP Pratama Sleman	10	7
3	KPP Pratama Bantul	15	9
4	KPP Pratama Wonosari	11	11
5	KPP Pratama Sukoharjo	15	10
6	KPP Pratama Surakarta	15	10
7	KPP Pratama Klaten	15	11
8	KPP Pratama Purworejo	10	8
9	KPP Pratama Kebumen	15	10
10	KPP Pratama Magelang	15	4
	<b>Jumlah</b>	<b>136</b>	<b>92</b>

## Deskripsi Demografi Sampel

Tabel berikut menunjukkan karakteristik responden penelitian.

**Tabel 3**  
**Karakteristik Responden**

	Informasi	Jumlah	Persentase(%)
<b>Jenis Kelamin</b>	Laki-laki	51	55,4%
	Perempuan	41	44,6%
<b>Usia</b>	20 – 30 tahun	42	45,7%
	31 – 40 tahun	27	29,3%
	>40 tahun	23	25%
<b>Pendidikan Terakhir</b>	SMU/SLTA	4	4,3%
	D1/D2/D3/D4	43	46,7%
<b>Lama Bekerja</b>	S1	39	42,4%
	S2	6	6,5%
<b>Lama Bekerja</b>	1-10 tahun	49	53,3%
	11-20 tahun	26	28,3%
	21-30 tahun	11	12%
	31-40 tahun	5	5,4%
<b>Lama Bekerja</b>	Tidak diketahui jabatannya	23	25%
	Pelaksana	42	45,7%
	Fungsional Pemeriksa Pajak	8	8,7%
	<i>Account Representative</i>	9	9,8%
	Kepala Seksi	9	9,8%
	Penagihan	1	1,1%
<b>TOTAL</b>		<b>92</b>	<b>100</b>

Karakteristik umum responden meliputi jenis kelamin, usia, pendidikan, lama bekerja, dan jabatan. Berdasarkan tabel 3 dapat dilihat bahwa pegawai pajak yang menjadi responden pada umumnya berjenis kelamin perempuan sebanyak 51 responden. Sebagian besar responden berusia 20-30 tahun. Responden dengan pendidikan terakhirnya D1/D2/D3/D4 sebesar 43 responden. Pegawai pajak yang menjadi responden sebagai besar lama bekerjanya adalah 1 sampai 10 tahun yaitu sebanyak 49 responden atau 53,3%. Responden sebagian besar memiliki jabatan sebagai bagian pelaksana yaitu sebanyak 42 responden. Selanjutnya 23 responden tidak diketahui jabatannya, 8 responden sebagai fungsional pemeriksa pajak, 9 responden sebagai *account representative*, 9 responden sebagai kepala seksi dan satu responden sebagai penagihan.

## Uji Validitas dan Reliabilitas

### Variabel Niat *Whistleblowing*

Berdasarkan hasil uji validitas dengan analisis faktor, diketahui bahwa setiap item pertanyaan pada variabel niat *whistleblowing* mempunyai nilai *loading factor* lebih dari 0,50. Hal tersebut menunjukkan bahwa semua item pertanyaan valid. Sedangkan hasil pengujian reliabilitas pada variabel niat *whistleblowing* diketahui bahwa variabel niat *whistleblowing* mempunyai nilai *cronbach's alpha* > 0,5 yaitu 0,855. Maka dapat disimpulkan bahwa item-item pertanyaan reliabel. Hasil uji validitas pada variabel niat *whistleblowing* ditunjukkan pada tabel berikut ini:

**Tabel 4**  
**Uji Validitas dan Reliabilitas Variabel Niat *Whistleblowing***

Variabel	Nilai <i>Loading Factor</i>	Hasil	<i>Cronbach's Alpha</i>
Niat <i>Whistleblowing</i> 1	0,791	Valid	
Niat <i>Whistleblowing</i> 2	0,815	Valid	
Niat <i>Whistleblowing</i> 3	0,828	Valid	0,855
Niat <i>Whistleblowing</i> 4	0,802	Valid	
Niat <i>Whistleblowing</i> 5	0,761	Valid	

### Sosialisasi

Berdasarkan hasil uji validitas diketahui bahwa terdapat satu item pertanyaan pada variabel sosialisasi yang mempunyai *loading factor* kurang dari 0,50 dan tiga item pertanyaan lainnya mempunyai *loading factor* lebih dari 0,50. Hal tersebut menunjukkan bahwa terdapat satu item pertanyaan yang tidak valid dan harus dieliminasi.

**Tabel 5**  
**Uji Validitas Variabel Sosialisasi**

Variabel	Nilai <i>Loading Factor</i>	Hasil
Sosialisasi 1	0,842	Valid
Sosialisasi 2	-0,222	Tidak Valid
Sosialisasi 3	0,752	Valid
Sosialisasi 4	0,599	Valid

Setelah dilakukan eliminasi terhadap satu item pertanyaan yang tidak valid dan dilakukan pengujian ulang diketahui bahwa tiga item tersebut mempunyai *loading factor* lebih dari 0,50. Maka dapat disimpulkan ketiga item pertanyaan pada variabel sosialisasi valid. Hasil pengujian reliabilitas pada variabel sosialisasi menunjukkan nilai *cronbach's alpha* 0,522 yang lebih besar dari pada 0,5. Maka dapat disimpulkan bahwa butir-butir pertanyaan pada variabel sosialisasi reliabel.

Tabel 6

## Uji Validitas Variabel Sosialisasi

Variabel	Nilai <i>Loading Factor</i>	Hasil	<i>Cronbach's Alpha</i>
Sosialisasi 1	0,841	Valid	0,522
Sosialisasi 3	0,751	Valid	
Sosialisasi 4	0,601	Valid	

## Komitmen Profesi

Berdasarkan hasil uji validitas dengan analisis faktor, diketahui bahwa setiap item pertanyaan pada variabel komitmen profesi mempunyai nilai *loading factor* lebih dari 0,50. Hal tersebut menunjukkan bahwa item pertanyaan pada variabel komitmen profesi valid. Sedangkan hasil pengujian reliabilitas pada variabel komitmen profesi diketahui bahwa variabel komitmen profesi mempunyai nilai *cronbach's alpha* 0,714 yang lebih besar dari 0,5. Maka dapat disimpulkan bahwa butir-butir pertanyaan pada variabel komitmen profesi reliabel.

Tabel 7

## Uji Validitas Variabel Komitmen Profesi

Variabel	Nilai <i>Loading Factor</i>	Hasil	<i>Cronbach's Alpha</i>
Komitmen Profesi 1	0,572	Valid	0,714
Komitmen Profesi 2	0,822	Valid	
Komitmen Profesi 3	0,588	Valid	
Komitmen Profesi 4	0,837	Valid	
Komitmen Profesi 5	0,517	Valid	
Komitmen Profesi 6	0,525	Valid	

## Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk mempermudah dalam mengetahui tanggapan umum responden terhadap variabel-variabel yang diteliti dalam penelitian ini. Statistik deskriptif untuk keseluruhan variabel meliputi nilai minimal, nilai maksimal, range, nilai rata-rata (mean) dan simpangan baku standar. Berikut akan dipaparkan statistik deskriptif untuk masing-masing variabel.

Tabel 8  
Statistik Deskriptif

	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Sosialisasi	92	6.00	1.00	7.00	5.3154	.97097
Komitmen Profesi	92	3.33	3.67	7.00	5.8766	.62381
Niat <i>Whistleblowing</i>	92	5.80	1.20	7.00	5.2761	.95335

	<b>N</b>	<b>Range</b>	<b>Minimum</b>	<b>Maximum</b>	<b>Mean</b>	<b>Std. Deviation</b>
Sosialisasi	92	6.00	1.00	7.00	5.3154	.97097
Komitmen Profesi	92	3.33	3.67	7.00	5.8766	.62381
Niat <i>Whistleblowing</i>	92	5.80	1.20	7.00	5.2761	.95335
Valid N ( <i>listwise</i> )	92					

Tabel 8 menunjukkan bahwa responden memiliki niat *whistleblowing* yang tinggi karena secara rata-rata responden menjawab pada skala >5. Dapat disimpulkan bahwa pegawai pajak mempunyai niat *whistleblowing* yang tinggi. Sedangkan pada variabel sosialisasi, responden menyatakan bahwa setuju dengan sosialisasi. Hal tersebut menunjukkan responden setuju dengan sosialisasi yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak tentang *whistleblowing*. Tanggapan responden menunjukkan komitmen profesi yang dimiliki oleh para pegawai pajak tinggi dilihat dari skor komitmen profesi secara rata-rata >5. Sehingga dapat disimpulkan pegawai pajak berkomitmen terhadap profesinya.

### Uji Hipotesis

#### Uji Model

Uji F atau uji model dilakukan untuk menguji apakah model penelitian layak untuk digunakan. Hasil analisis uji F disajikan pada tabel berikut ini:

**Tabel 9**  
**Hasil Uji F**

<b>Model</b>	<b>Sum of Squares</b>	<b>Df</b>	<b>Mean Square</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
I Regression	722.421	2	361.211	23.897	.000 <sup>a</sup>
Residual	1345.264	89	15.115		
Total	2067.685	91			

a. Predictors: (*Constant*), Komitmen Profesi, Sosialisasi

b. Dependent Variable: Niat *Whistleblowing*

Hasil F test pada tabel 9 menunjukkan nilai signifikan 0,000 atau lebih kecil dari 0,05. Artinya model penelitian baik dan layak digunakan untuk menguji apakah komitmen profesi dan sosialisasi berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*.

## Koefisien Determinasi

Dari hasil analisis regresi dilakukan perhitungan koefisien determinasi untuk mengukur seberapa besar variabel sosialisasi dan komitmen profesi dapat menjelaskan variabel niat *whistleblowing*.

**Tabel 10**  
**Koefisien Determinasi**

Model	R	R Square	Adjusted R Square
I	.591 <sup>a</sup>	.349	.335

a. Predictors: (Constant), Komitmen Profesi, Sosialisasi

b. Dependent Variable: Niat Whistleblowing

Dari tabel 10 dapat diketahui bahwa nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,335 yang berarti variabel sosialisasi dan komitmen profesi mampu menjelaskan niat *whistleblowing* sebesar 33,5%. Sementara sisanya ( $100\% - 33,5\% = 66,5\%$ ) dijelaskan oleh faktor-faktor lain di luar variabel independen pada penelitian ini.

## Uji Regresi Linear Berganda

Uji regresi linear berganda digunakan untuk mengetahui kemampuan masing-masing variabel independen dalam menjelaskan perilaku variabel dependen. Dalam penelitian ini dilakukan uji linear berganda terhadap satu persamaan, yaitu persamaan dengan variabel dependen niat *whistleblowing*. Hasil analisis uji linear berganda dapat dilihat pada tabel berikut ini:

**Tabel 11**

### Uji Linear Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
I (Constant)	5.633	4.250		1.325	.188
Sosialisasi	.914	.141	.559	6.488	.000
Komitmen Profesi	.175	.110	.138	1.599	.113

a. Dependent Variable: Niat Whistleblowing

Berdasarkan uji linear berganda untuk variabel sosialisasi memiliki nilai t sebesar 6,488 dengan taraf signifikansi sebesar 0,000 ( $<0,05$ ), yang artinya variabel sosialisasi berpengaruh signifikan terhadap variabel niat melakukan *whistleblowing*. Maka dapat disimpulkan bahwa  $H_1$  yang menyatakan sosialisasi berpengaruh signifikan terhadap niat

melakukan *whistleblowing* pegawai pajak dapat didukung. Nilai koefisien dari variabel sosialisasi adalah sebesar 0,914, hal ini berarti sosialisasi berpengaruh positif terhadap niat *whistleblowing*. Artinya, sosialisasi yang dilakukan terhadap pegawai pajak berkontribusi dalam mempengaruhi niat pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*.

Sosialisasi merupakan hal yang tidak terpisahkan dalam upaya meningkatkan niat pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*. Sosialisasi yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak dapat meningkatkan pengetahuan pegawai pajak tentang *whistleblowing*, sosialisasi *whistleblowing* juga dipahami secara teknis oleh pegawai pajak dan benar-benar dijiwai, disadari akan perlunya maupun pentingnya bagi pegawai pajak dan meningkatkan niat pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*. Hasil yang didapat dari penelitian ini mendukung penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Sofia (2013), yang membuktikan bahwa sosialisasi berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*. Semakin tinggi intensitas dan kualitas sosialisasi oleh Direktorat Jenderal Pajak maka akan semakin meningkatkan keinginan pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*.

Penelitian ini berimplikasi untuk memberikan masukan terhadap Direktorat Jenderal Pajak akan pentingnya sosialisasi kepada para pegawai pajak tentang *whistleblowing*. Semakin sering sosialisasi tentang *whistleblowing* yang dilakukan oleh DJP akan meningkatkan niat pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*. Sehingga pegawai pajak semakin memahami akan pentingnya *whistleblowing* dan meningkatkan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Hal ini menyebabkan berkurangnya penyalahgunaan wewenang (pelanggaran kode etik di lingkungan DJP) dan pada akhirnya berdampak meminimalkan kebocoran penerimaan negara.

Sedangkan untuk variabel komitmen profesi memiliki taraf signifikansi 0,113 ( $>0,05$ ) yang menunjukkan bahwa variabel komitmen profesi tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel niat melakukan *whistleblowing*. Maka dapat disimpulkan bahwa  $H_2$  yang menyatakan komitmen profesi berpengaruh signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing* tidak dapat didukung, sehingga  $H_2$  tidak dapat didukung. Dari hasil analisis menunjukkan bahwa variabel komitmen profesi tidak berpengaruh signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing*. Tidak signifikannya pengaruh variabel komitmen profesi terhadap niat *whistleblowing*

dapat disebabkan karena sebagian besar responden berusia 20-30 tahun dan masa kerjanya sebagian besar adalah 1-10 tahun. Seorang pegawai yang masih berusia muda dan pengalaman kerjanya belum terlalu lama akan memiliki komitmen profesi terhadap organisasinya yang berbeda dibandingkan dengan yang lebih berpengalaman. Hal tersebut didukung oleh pernyataan Elias (2006) bahwa kebanyakan penelitian menunjukkan bahwa karyawan yang lebih tua dan lebih berpengalaman memiliki kecenderungan yang lebih tinggi untuk melakukan *whistleblowing*. Hal itu dikarenakan makin berpengalaman seseorang maka makin berkomitmenlah mereka kepada organisasi tempat mereka bekerja.

Hasil yang didapat dari penelitian juga berbeda dengan penelitian yang dilakukan Merdikawati (2012) yang menyebutkan bahwa mahasiswa dengan tingkat komitmen profesi yang tinggi memandang bahwa *whistleblowing* sebagai hal yang penting dan memiliki kecenderungan untuk melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan Merdikawati (2012), karena adanya perbedaan sampel yang digunakan memungkinkan perbedaan hasil. Kalau sebelumnya penelitian menggunakan sampel mahasiswa dan penelitian ini menggunakan sampel pegawai pajak sebagai responden, kemungkinan adanya perubahan komitmen profesi dan niat untuk melakukan *whistleblowing* ketika seseorang menjadi mahasiswa dan ketika sudah bekerja.

Hasil penelitian juga tidak mendukung hasil penelitian yang dilakukan Sofia (2013) yang menyatakan bahwa komitmen profesi berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*. Semakin tinggi komitmen terhadap profesi, maka semakin tinggi keinginan pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*. Sedangkan pada penelitian ini menunjukkan pengaruh variabel komitmen profesi pegawai pajak tidak berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*. Perbedaan hasil penelitian disebabkan karena adanya kemungkinan perbedaan hasil apabila wilayah ataupun organisasi yang diteliti berbeda. Kalau sebelumnya Sofia (2013) hanya menggunakan sampel satu organisasi (KPP Pratama Gresik Utara) sedangkan pada penelitian ini menggunakan 10 organisasi (KPP Pratama). Penelitian ini berimplikasi untuk mendorong arah riset akuntansi keperilakuan selanjutnya untuk mempertimbangkan berbagai faktor yang mempengaruhi niat pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*.

## SIMPULAN

Berdasarkan hasil pembahasan pada bab sebelumnya, maka dapat disimpulkan bahwa sosialisasi berpengaruh signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing*. Sedangkan variabel komitmen profesi tidak berpengaruh signifikan terhadap niat melakukan *whistleblowing*.

Berikut adalah saran-saran yang diajukan oleh peneliti berdasarkan keterbatasan yang di dapat dalam penelitian ini: (1) Sebaiknya Direktorat Jenderal Pajak melakukan berbagai upaya untuk meningkatkan niat pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing* melalui peningkatan sosialisasi tentang *whistleblowing*. (2) Para pegawai pajak hendaknya memahami sosialisasi *whistleblowing* secara teknis, benar-benar dijiwai dan disadari akan perlunya maupun pentingnya bagi pegawai pajak agar dapat meningkatkan niat pegawai pajak untuk melakukan *whistleblowing*.

Dari penelitian ini diketahui bahwa sampel yang digunakan terbatas pada KPP Pratama yang berada di lingkungan kanwil DJP Daerah Istimewa Yogyakarta dan Jawa Tengah II, oleh karena itu disarankan bagi peneliti sejenis sampel yang digunakan agar diperluas tidak sebatas dua Kanwil saja sehingga hasilnya dapat digunakan untuk membuat kesimpulan yang lebih umum. Penelitian selanjutnya diharapkan bisa melibatkan variabel selain sosialisasi dan komitmen proesi, mengingat masih banyak variabel lain yang mempengaruhi niat *whistleblowing*.

## PUSTAKA ACUAN

- Adler, S., N. Aranya dan J. Armenic. 1981. Community Size, Socialization, and the Work Needs of Professionals. *Academy of Management Journal*. Vol. 24 No. 3: 504-511.
- Aranya, N., dan Ferris, K. A. 1984. Reexamination of Accountants Organizational-Professional Conflict. *The Accounting Review*. Vol. LIX. No.3: 1-15.
- Clikeman, P. M dan S. L Henning. 2000. The Socialization of Undergraduate Accounting Students. *Issues in Accounting Education*. Vol. 15 No. 1: 1-17.

- Dwyer, P. D., R. B. Welker and A. H. Friedberg. 2000. A Research Note Concerning the Dimensionality of the Professional Commitment Scale. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 12: 279–296.
- Effendy, Onong Uchjana. 2006. *Ilmu Komunikasi dalam Teori dan Praktek*. Bandung: Remaja Rosdakarya.
- Elias, R. Z. 2007. The Relationship Between Auditing Students Anticipatory Socialization and Their Professional Commitment. *Academy of Educational Leadership Journal*. Vol. 11 No. 1: 81-90.
- Elias R. Z. 2006. The Impact of Professional Commitment and Anticipatory Socialization on Accounting Students' Ethical Orientation. *Journal of Business Ethics*. Vol. 68 No. 1: 83-90.
- Hartono, Jogyanto. 2007. *Sistem Informasi Keperilakuan*. Yogyakarta: ANDI.
- Kaplan, S. E. and Whitecotton, S. M. 2001. An Examination of Auditor's Reporting Intentions When Another Auditor is Offered Client Employment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 20 No. 1: 45-63.
- Merdikawati, Risti. 2012. Hubungan Komitmen Profesi Dan Sosialisasi Antisipatif Mahasiswa Akuntansi Dengan Niat *Whistleblowing*. *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol. 1: 1-10.
- Near, J.P. and , M.P Miceli. 1985. Organizational dissidence: the case of whistleblowing. *Journal of Business Ethics*. Vol. 4 No. 1.
- Schultz, J. J., Johnson, D. A., Morris, D. and Dyrnes, S. 1993. An Investigation The Reporting of Questionable Acts In An International Setting. *Journal of Accounting Research*. Vol. 31 No. 1: 75-103.
- Surat Edaran Direktorat Jendral Pajak Nomor : SE - 11/PJ/2012 Tentang *Petunjuk Pelaksanaan Penanganan Pelaporan Pelanggaran (Whistleblowing) Di Lingkungan Direktorat Jendral Pajak*.
- Soekanto, Soerjono. 2009. *Pokok-Pokok Sosiologi Hukum*. Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada.
- Sofia, Ana, N. Herawati, dan R. Zuhdi. 2013. Kajian Empiris tentang Niat *Whistleblowing* Pegawai Pajak. *Journal of Auditing, Finance, and Forensic Auditing*. Vol. 1 No. 1: 23-38.

Tranggono, Rahadyan dan Kartika, Andi. 2008. Pengaruh Komitmen Organisional dan Profesional terhadap Kepuasan Kerja Auditor dengan Motivasi Sebagai Variabel Intervening. *Jurnal Bisnis dan Ekonomi*. Vol. 15 no. 1.

Undang-undang Nomor 13 Tahun 2006 Tentang *Perlindungan Saksi dan Korban*.