

## **Analisis Penerapan *Whistleblowing System* Dalam Rangka Menegakan Integritas Pada Badan Pemeriksa Keuangan**

**Dinda Okdwi Seza<sup>1</sup>, Mahendro Sumardjo<sup>2</sup>, Ermawati<sup>3</sup>**

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta  
[dindasez@gmail.com](mailto:dindasez@gmail.com)<sup>1</sup>, [msumardjo@yahoo.com](mailto:msumardjo@yahoo.com)<sup>2</sup>, [gema\\_upn@yahoo.com](mailto:gema_upn@yahoo.com)<sup>3</sup>

### **Abstrak**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui penerapan *whistleblowing system* dalam rangka penegakan integritas pada Badan Pemeriksa Keuangan. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah kualitatif dengan paradigma interpretif dan pendekatan etnometodologi. Teknik analisis data yang digunakan pada saat pengumpulan data berupa wawancara, observasi dan dokumentasi kepada informan kunci serta informan pendukung. Hasil dari penelitian ini adalah bahwa Badan Pemeriksa Keuangan sudah melakukan langkah positif dengan menerbitkan keputusan Sekretaris Jendral Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 507/K/X-XIII.2/12/2011 tentang penanganan pelaporan pelanggaran *whistleblowing system*. *Whistleblowing system* merupakan salah satu bentuk implementasi untuk meningkatkan integritas pada Badan pemeriksa Keuangan serta untuk mencapai *good public governance*. Penerapan *whistleblowing system* di BPK sudah terlaksanakan dengan baik, tetapi beberapa kendala masih terjadi seperti pemahaman atas *whistleblowing system* yang belum merata dan masih ada keengganan pegawai BPK untuk melakukan pengaduan melalui *whistleblowing system*. Oleh karena itu sosialisasi merata mengenai *whistleblowing system* kepada pegawai menjadi kunci atas penyelesaian kendala tersebut.

**Kata Kunci :** *Whistleblowing System*, Integritas, *Good Public Governance*, Badan Pemeriksa Keuangan

### **Abstract**

*This research aims to determine the implementation of whistleblowing system in order to upholding integrity in financial audit board. The methode used in this research is qualitative method with an interpretive paradigm and ethnometodology approach. The technique of data analisys used at the time of data collection in the form of interviews, obeservation, and documentation to key informants and supporting informants. Result of this research are that financial audit board has taken a positive steps by issuing the decision of the Secretary General of the Indonesian Financial Audit Board number 507/K/X/X-XIII.2/12/2011 about to handling violation of whistleblowing system reporting. Whistleblowing system is one form of implementation to improving the*

*integrity of Financial Audit Board and to achieve a good public governance. Implementation of whistleblowing system in Financial Audit Board has been implemented well but there are some obstacles that still occur such as an understanding of whistleblowing system has not been evenly distributed and there are still reluctance from financial audit board employees to makes reporting on whistleblowing system. Therefore, outreach of whistleblowing system to employees is a problems solving key for these obstacles.*

**Keywords: Whistleblowing system, Integrity, Good Public Governance, Financial Audit Board.**

## PENDAHULUAN

### Latar Belakang

Organisasi berdasarkan prinsip *Good Corporate Governance* (GCG) akan mencapai visi, misi, dan tujuannya menjadi lebih baik. Bentuk penerapan GCG ialah *whistleblowing system* (sistem pelaporan pelanggaran). Menurut *Association of Certified Fraud Examiner (ACFE)* dan *Global Economic Crime Survey (GECS)* menyimpulkan bahwa salah satu cara yang paling efektif untuk mencegah dan memerangi praktik yang bertentangan dengan *Good Corporate Governance* adalah melalui mekanisme *whistleblowing system* (Yunawati, 2019).

Keberadaan *whistleblowing system* karena semakin banyaknya kasus *fraud* dan penyimpangan keuangan serta merupakan bagian dari suatu pengendalian internal. *Survey* yang dilakukan oleh *Institute of Business Ethics* (2007) disimpulkan bahwa satu di antara empat karyawan mengetahui kejadian pelanggaran, tetapi lebih dari separuh (52%) dari yang mengetahui terjadinya pelanggaran tersebut tetap diam dan tidak berbuat sesuatu. Ketidak inginan untuk melakukan laporan pelanggaran akan ditangani melalui penerapan *whistleblowing system* yang efektif, transparan, dan bertanggung jawab. Menurut Sulistomo & Prastiwi (2012), telah cukup banyak nama yang tercatat sebagai *whistleblower* yang menjadikan munculnya *whistleblowing system* ini, beberapa diantaranya adalah Cynthia Cooper untuk kasus perusahaan Worldcom, Sherron Watkins untuk kasus perusahaan Enron. Cynthia Cooper merupakan seorang akuntan dan mantan Vice President Internal Audit di perusahaan Worldcom yang membongkar skandal keuangan worldcom, Sherron Watkins seorang Eksekutif di perusahaan Enron menjadi seorang *whitsleblower* dan mengungkapkan skandal manipulasi akuntansi di perusahaan Enron, Khairiansyah Salman merupakan auditor BPK yang melakukan audit investigatif di KPU (Komisi Pemilihan Umum). Melalui penerapan *Whistleblowing System* diharapkan mendapatkan informasi terutama dari karyawan yang masih enggan untuk melaporkan pelanggaran (KNKG, 2008). *Whistleblower* dituntut untuk memberikan kesaksian atau pelaporan yang berdasarkan fakta yang bukan bersumber dari gosip dan isu semata. Selain itu, *whistleblower* harus diberikan perlindungan agar terhindar

dari bentuk intimidasi serta lingkungan yang membuat tidak nyaman. Oleh karenanya diperlukan keberanian yang tinggi dengan motif pengaduan perlu didasarkan itikad baik dan tidak merupakan suatu keluhan pribadi ataupun didasari kehendak buruk dan fitnah (Semendawai et al., 2014). Menurut *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)* menyatakan bahwa, *Whistleblowing System* terbukti sebagai alat yang mampu dalam mencegah dan mendeteksi terjadinya *fraud* pada perusahaan). Tegaknya integritas orang yang menjalankan SPIP adalah kunci efektivitas pengendalian instansi pemerintah. Sehingga, tanpa penegakan integritas, efektivitas SPIP akan sulit ditingkatkan.

Penelitian ini dilakukan pada Badan Pemeriksa Keuangan. Peneliti melihat fenomena berdasarkan kasus auditor BPK bahwa saksi ataupun rekan kerja yang mengetahui tindakan menyimpang yang dilakukan oleh auditor BPK tidak ada satupun saksi yang melaporkan tindakan tersebut kedalam *whistleblowing system* yang ada pada BPK. Padahal BPK telah menerapkan *whistleblowing system* pada tahun 2012, sehingga karena masih ada keengganan dari anggota BPK yang mengetahui tindakan menyimpang atau *fraud* yang dilakukan rekan kerjanya untuk melakukan pengaduan ke *whistleblowing system* maka *whistleblowing system* pada BPK belum berjalan dengan efektif. Seharusnya kasus-kasus tersebut dapat diproses pada internal BPK, maka dari itu pentingnya penerapan yang efektif mengenai mengenai *whistleblowing system* dalam suatu organisasi agar tindakan yang melanggar kode etik, menyimpang, *farud* dapat terdeteksi melalui proses internal organisasi, sehingga mencegah menurunnya reputasi yang ada pada BPK dan tetap terjaganya integritas pada BPK. *Whistleblowing system* ini diharapkan membantu meningkatkan integritas pada BPK.

Sehingga peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan berfokus pada penerapan *whistleblowing system* dalam rangka menegakan integritas pada Badan Pemeriksa Keuangan. Secara teoritis diharapkan hasil penelitian ini dapat menambah pengetahuan mengenai *whistleblowing system* dalam rangka menegakan integritas pada suatu organisasi untuk mencapai *good corporate governance*. Manfaat teoritis ini didasari karena pada penelitian sebelumnya tidak membahas mengenai integritas. Sehingga penelitian ini memberikan kontribusi dengan menambahkan variabel yang baru yaitu integritas. Integritas dalam penelitian ini merupakan organisasi yang bertindak secara konsisten sejalan dengan nilai-nilai kode etik serta kebijakan organisasi. Secara praktisi bagi organisasi diharapkan hasil penelitian ini memberikan kontribusi ketika *whistleblowing system* telah diimplementasikan dengan baik, maka penyampaian informasi berupa tindakan yang berindikasi *fraud* dan melanggar kode etik yang dilakukan oleh pihak yang berada didalam organisasi dapat ditangani oleh organisasi yaitu dalam penelitian ini oleh Inspektorat Utama, adanya mekanisme deteksi dini (*early warning system*) atas kemungkinan terjadinya masalah akibat suatu pelanggaran, dapat menangani masalah pelanggaran secara internal terlebih dahulu, sebelum meluas menjadi masalah pelanggaran yang bersifat *public*, sehingga BPK dapat mewujudkan lingkungan yang berintegritas. Bagi penelitian selanjutnya Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat khususnya bagi pengembangan ilmu pengetahuan sebagai sumber referensi yang memberikan

informasi teoritis dan empiris kepada penelitian selanjutnya mengenai permasalahan *whistleblowing system*.

## TINJAUAN

### **Prosocial Organizational Behavior Theory**

Perilaku prososial (*prosocial behavior*) juga diartikan sebagai setiap perilaku sosial positif yang bertujuan untuk menguntungkan atau memberikan manfaat pada orang lain (Penner *et al.*, 2005). *Prosocial behavior* menjadi teori yang mendukung intensi *whistleblowing*. Perilaku prososial dapat digunakan untuk menjelaskan pembuatan keputusan etis individual yang terkait dengan niat melakukan *whistleblowing*.

### **Good Public Governance**

*Good public governance* (GPG) merupakan sistem atau aturan perilaku terkait dengan pengelolaan kewenangan oleh para penyelenggara negara dalam menjalankan tugasnya secara bertanggung-jawab dan akuntabel. Pemerintah, sama halnya dengan swasta harus selalu melakukan perbaikan agar mendapatkan kepercayaan publik. Penerapan *good public governance* sangat diyakini memberikan kontribusi yang strategis dalam meningkatkan kesejahteraan rakyat, menciptakan iklim bisnis yang sehat, meningkatkan kemampuan daya saing, serta sangat efektif menghindari penyimpangan-penyimpangan dan sebagai upaya pencegahan terhadap korupsi dan suap.

(KNKG, 2008b) menyebutkan bahwa setiap lembaga negara harus memastikan bahwa asas *good public governance* diterapkan dalam setiap aspek pelaksanaan fungsinya. Asas *good public governance* yaitu

1. demokrasi;
2. transparansi;
3. akuntabilitas;
4. budaya hukum;
5. Kewajaran dan Kesetaraan.

### **Integritas**

Integritas adalah konsistensi antara nilai dan tindakan. Orang yang berintegritas akan bertindak konsisten sejalan dengan nilai-nilai, kode etik, serta kebijakan organisasi dan/atau profesi, walaupun dalam keadaan yang sulit untuk melakukannya. Integritas didefinisikan pula sebagai suatu kepribadian yang dilandasi oleh unsur jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal. Ruang Lingkup Upaya Untuk Penegakan Integritas, yaitu :

- a. Pengaturan hubungan antara pihak terkait dalam penyusunan/ pembahasan kebijakan dan prosedur, khususnya dengan pihak swasta/sponsor;
- b. Pengaturan hubungan pejabat berwenang dalam anggaran (pemda) dengan pihak ketiga (swasta);

- c. Pemberian *reward and punishment*;
- d. Pengaturan hubungan antara pejabat yang berwenang dalam penerimaan pegawai dengan calon pegawai, penyelenggara ujian, dan pimpinan unit pengguna;
- e. Pengaturan hubungan antara pihak terkait (bagian kepegawaian, Baperjakat, pegawai bersangkutan, dan lain-lain) dalam penempatan, mutasi, rotasi, dan promosi pegawai;

Tujuan dari diterapkannya penegakan integritas adalah terimplementasikannya integritas dalam perilaku seluruh pejabat dan pegawai instansi pemerintah yang dilaksanakan dengan keteladanan pimpinan, penegakan disiplin yang konsisten, transparansi, serta terciptanya suasana kerja yang sehat, yang pada akhirnya akan menimbulkan suatu etos kerja dengan perilaku positif dan kondusif. Faktor Keberhasilan Penegakan Integritas

Berikut merupakan faktor penting keberhasilan penegakan integritas :

- a. Leadership yang kuat
- b. Dukungan seluruh pegawai
- c. Konsistensi pelaksanaan penegakan

### ***Whistleblowing System***

*Whistleblowing* merupakan tindakan yang dilakukan oleh seseorang atau beberapa orang karyawan untuk melaporkan kecurangan yang terjadi dalam organisasi baik yang dilakukan oleh perusahaan atau kepada pihak lain. *Whistleblowing* dapat terjadi melalui jalur internal maupun eksternal organisasi (Saud, 2016). (Darjoko & Nahartyo, 2017) menjelaskan bahwa *whistleblowing* internal sebagai suatu tindakan pelaporan dugaan praktik yang tidak etis dan ilegal oleh pihak dalam organisasi kepada pihak dalam organisasi yang dirasa mempunyai kuasa untuk mengambil tindakan. Pentingnya keberadaan *whistleblowing* dalam mengungkapkan kecurangan atau skandal keuangan telah banyak terbukti di awal dekade abad kedua puluh satu (Dyck, Morse, & Zingales, 2010). Berdasarkan beberapa teori yang telah dijelaskan diatas dapat disimpulkan bahwa *whistleblowing* adalah sebuah tindakan pengungkapan penyimpangan atau kecurangan yang terjadi pada suatu organisasi kepada pihak yang memiliki kewenangan. *Whistleblowing* merupakan tindakan yang mendukung upaya menjaga keamanan organisasi dan sekaligus melindungi reputasi organisasi tersebut. Upaya ini membutuhkan kerjasama dan partisipasi dari seluruh elemen organisasi guna membangun pengendalian internal organisasi yang baik. Australian Starndart (Standard, 2003) menyatakan bahwa *whistleblowing system* terdiri dari tiga elemen, antara lain:

1. Elemen *structural*
2. Elemen Operational
3. Elemen *maintenance*

Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (2008 hlm 2) manfaat dari penyelenggaraan *Whistleblowing System* yang baik antara lain adalah:

1. Tersedianya cara penyampaian informasi penting dan kritis bagi perusahaan kepada pihak yang harus segera menanganinya secara aman;

2. Timbulnya keengganan untuk melakukan pelanggaran, dengan semakin meningkatnya kesediaan untuk melaporkan terjadinya pelanggaran, karena kepercayaan terhadap sistem pelaporan yang efektif;
3. Tersedianya mekanisme deteksi dini (*early warning system*) atas kemungkinan terjadinya masalah akibat suatu pelanggaran;
4. Tersedianya kesempatan untuk menangani masalah pelanggaran secara internal terlebih dahulu, sebelum meluas menjadi masalah pelanggaran yang bersifat public;

Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (2008 hlm 22) efektifitas penerapan *whistleblowing system* antara lain tergantung dari:

1. Kondisi yang membuat karyawan yang menyaksikan atau mengetahui adanya pelanggaran mau untuk melaporkannya.
2. Sikap perusahaan terhadap pembalasan yang mungkin dialami oleh pelapor pelanggaran.
3. Kemungkinan tersedianya akses pelaporan pelanggaran ke luar perusahaan, bila manajemen tidak mendapatkan respon yang sesuai.

### **Dasar Hukum *whistleblowing system* di Indonesia**

Terdapat tiga peraturan tentang *Whistleblowing System* secara parsial terdapat antara lain pada UU No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas Dari Korupsi, Kolusi Dan Nepotisme; UU No. 15 Tahun 2002 Jo. UU No. 25 Tahun 2005 tentang Tindak Pidana Pencucian Uang dan UU No. 7 Tahun 2006 tentang Ratifikasi *United Nations Convention Against Corruption*.

Dalam penelitian ini penerapan *whistleblowing system* yang ada pada BPK diatur dalam Keputusan Sekertaris Jendral Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 507/K/X-XIII.2/12/2011 tentang penanganan pelaporan pelanggaran (*whistleblowing*) di lingkungan Badan Pemeriksa Keuangan. Adapun dasar hukum atau undang-undang yang mengatur terkait *whistleblowing system* yang ada pada BPK, yaitu Undang-undang Nomor 8 Tahun 1974 tentang pokok-pokok kepegawaian, Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 2004 tentang pembinaan jiwa korps dan kode etik Pegawai Negeri Sipil, Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2011 Tentang Majelis Kehormatan Kode Etik Badan Pemeriksa Keuangan, Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2011 tentang Kode Etik Badan Pemeriksa Keuangan

### ***Whistleblower***

*Whistleblower* merupakan seorang karyawan atau masyarakat yang melaporkan atas adanya praktik kecurangan yang terjadi di lingkungan perusahaan maupun pemerintahan, dimana laporan tersebut dapat diutarakan langsung oleh pihak internal ataupun pihak eksternal yang mengetahui terjadinya praktik kecurangan (Ayu Wardani & Sulhani, 2017).

Seorang *whistleblower* seringkali dipahami sebagai seorang yang pertama kali mengungkapkan atau melaporkan tindakan yang dianggap ilegal ditempatnya bekerja kepada otoritas internal organisasi atau lembaga pemantau publik. Pengungkapan

tersebut tidak selalu didasari dengan itikad baik sang pelapor, tetapi tujuannya untuk mengungkap kejahatan atau penyelewengan yang diketahuinya (Semendawai et al., 2014).

Dalam tata kelola perusahaan, *whistleblower* memainkan peran yang sangat penting dalam menyampaikan informasi adanya pelanggaran atau kecurangan yang dapat membantu perusahaan dalam membuat lingkungankerja lebih aman, selama informasi yang disampaikan memiliki pembenaran (Yunawati, 2019).

Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) (2008) yang menyatakan bahwa tindakan whistleblowing umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*) serta harus dilakukan dengan itikad baik dan bukan merupakan suatu keluhan pribadi atas suatu kebijakan perusahaan tertentu (*grievance*) ataupun didasari kehendak buruk atau fitnah. Seorang whistleblower hendaknya memberikan informasi dan bukti yang jelas atas terjadinya pelanggaran yang dilaporkan, sehingga dapat ditelusuri atau ditindak lanjuti.

### **Penelitian Terdahulu**

Berikut ini adalah beberapa penelitian terdahulu yang berhubungan dengan analisis penerapan whistleblowing system dalam rangka penegakan integritas dan dampak penerapan whistleblowing system pada Badan Pemeriksaan Keuangan

Peneliti Yunawati (2019) melakukan penelitian mengenai dampak *whistleblowing system* Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dampak dari pada penerapan *Whistleblowing System* guna mendeteksi kecurangan internal yang terjadi pada PT. Bank Central Asia, Tbk. Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan maka penerapan *Whistleblowing System* pada BCA masih belum mampu mengurangi tingkat kecurangan internal yang terjadi, terbukti berdasarkan jumlah pengaduan yang masuk dalam sistem tersebut pada tahun 2017 yakni ada 17 (tujuh belas) pengaduan dan terdapat 10 (sepuluh) kasus penyimpangan yang dilakukan oleh pegawai tetap.

Peneliti Lastika & Purwatiningsih (2013) melakukan penelitian dengan judul evaluasi atas implementasi whistleblowing system sebagai mekanisme penerapan Good Public Governance: Studi kasus di Direktorat Jendral Pajak Tahun 2012. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa hampir seluruh aspek kebijakan telah sesuai dengan pedoman dan literatur. Pelaksanaannya berjalan cukup baik, tetapi beberapa kendala masih terjadi seperti pemahaman atas Whistleblowing System yang belum merata dan kurang optimalnya sarana pengaduan. Oleh karena itu sosialisasi kepada pegawai dan Wajib Pajak serta penanganan dan tindak lanjut yang nyata dan efektif menjadi kunci atas penyelesaian kendala tersebut

Hartono dan Cahaya (2017) Melakukan penelitian mengenai *whistleblowing intension* dalam institusi kepolisian. Penelitian ini bertujuan untuk menguji hubungan antara *whistleblowing judgment*, situational factors, dan *self efficacy* pegawai negeri pada institusi kepolisian terhadap niat untuk melakukan *whistleblowing* dengan menambahkan pemahaman terhadap konsep *good governance* sebagai variabel mediating. Hasil statistik menunjukkan bahwa ada hubungan positif antara pemahaman konsep *good governance* dan niat untuk meniuap peluit. Temuan ini

menunjukkan bahwa teori *planned behavior* mampu menjelaskan fenomena niat untuk menjadi *whistleblower* dalam konteks institusi kepolisian di Daerah Istimewa Yogyakarta.

Selanjutnya Setiawati dan Sari (2016) Melakukan penelitian Tujuan penelitian ini untuk memperoleh bukti empiris pengaruh profesionalisme, komitmen organisasi, dan intensitas moral terhadap *whistleblowing*. Hasil penelitian menunjukkan profesionalisme, komitmen organisasi, dan intensitas moral berpengaruh positif terhadap niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*. Artinya semakin baik profesionalisme, komitmen organisasi dan intensitas moral semakin tinggi niat akuntan untuk melakukan *whistleblowing*.

Peneliti Zhang, Chiu, dan Wei (2009) melakukan penelitian mengenai pengambilan keputusan internal melakukan *whistleblowing system*. pengaruh positif dan budaya etis organisasi dihipotesiskan menjadi meningkatkan kemandirian yang diharapkan dari *whistleblowing* mereka niat, dengan memberikan norma kolektif tentang perilaku yang sah, sanksi manajemen. Daftar pertanyaan survei dikumpulkan dari 364 karyawan di 10 bank di Kota Hangzhou, Cina. Pada umumnya, Temuan mendukung hipotesis. Masalah *whistleblowing* dalam konteks Cina dan implikasi dibahas.

Selanjutnya W. Ahmad dan Ahmad (2017) melakukan penelitian studi saat ini menyelidiki hubungan antara kepercayaan organisasi dan niat *whistle-blowing* di Badan Penegakan Malaysia. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa kepercayaan organisasi memiliki signifikan dan dampak positif pada dimensi niat menipuh peluit (Pengaduan internal dan eksternal pengaduan).

Peneliti Stubben dan Welch (2018) Menggunakan dataset eksklusif dari penyedia terbesar di dunia *whistleblowing internal* yang (WB) sistem, juga dikenal sebagai sistem pelaporan internal, kita meneliti karakteristik perusahaan yang lebih aktif memanfaatkan sistem ini. Meskipun sistem WB internal telah diperlukan untuk perusahaan publik di AS sejak UU Sarbanes-Oxley, kita menemukan variasi substansial dalam penggunaannya. Temuan ini konsisten dengan laporan WB internal yang menjadi sumber daya yang membantu manajemen mengidentifikasi dan alamat masalah sebelum mereka menjadi lebih mahal untuk perusahaan, yang relevan dengan regulator sebagai ketentuan dalam Undang-Undang Dodd-Frank insentif WB melapor langsung kepada regulator, melewati manajemen.

Peneliti Ayu Wardani dan Sulhani (2017) melakukan penelitian yang bertujuan untuk memberikan bukti empiris mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi efektifitas penerapan *whistleblowing system* di Indonesia pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2013. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *anonymous reporting* memiliki pengaruh signifikan terhadap penerapan *whistleblowing system*. Hal ini sejalan dengan Lee dan Fergher (2012) yang menyatakan bahwa perusahaan yang mengizinkan pelaporan secara anonim cenderung mendukung penerapan *whistleblowing system*.

## METODOLOGI PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif dengan paradigma *interpretivism*. *Interpretivism* merupakan paradigma untuk menekankan pada pemahaman menggunakan cara pandang para pelaku akuntansi, bagaimana mereka membangun realitas sosial. Sedangkan pendekatan penelitian yang digunakan adalah etnometodologi. Penelitian ini mengarah pada pendekatan etnometodologi, karena penelitian melakukan studi empiris yang berkaitan dengan proses *whistleblowing system* yaitu bagaimana orang menangkap pengalaman dunia sosialnya sehari-hari dan secara empiris peneliti mempelajari konstruksi realitas yang dibuat seseorang disaat interaksi sehari-hari berlangsung. pencarian alasan-alasan rasional dan praktis, yang dipahami para anggota organisasi/institusi, sehingga mereka terus memproduksi aktivitas tertentu dalam kesehariannya yang dikaitkan dalam proses *whistleblowing system* yang diterapkan. Aktivitas yang dilakukan akan menjadi pertanggungjawaban dalam anggota organisasi/institusi. Yang berkaitan langsung dengan *whistleblowing system* yaitu inspektorat utama.

Peneliti menggunakan pendekatan etnometodologi karena peneliti ingin merefleksikan dan memaknai pengalaman informan yaitu inspektorat utama dalam proses penanganan *whistleblowing system* untuk menegakan integritas di Badan Pemeriksaan Keuangan sesuai dengan peraturan yang berlaku, lalu disesuaikan dengan fenomena yang peneliti temukan yaitu kasus *fraud* yang dilakukan oleh auditor BPK sehingga pendekatan etnometodologi dapat digunakan dalam penelitian ini. Penelitian yang dilakukan oleh Lastika & Purwatiningsih (2013) menggunakan metode penelitian kualitatif yang berjudul evaluasi atas implementasi *whistleblowing system* sebagai mekanisme penerapan Good Public Governance: Studi kasus di Direktorat Jendral Pajak Tahun 2012.

Lokasi penelitian pada penelitian ini adalah Badan Pemeriksaan Keuangan. Penelitian ini dilakukan di Badan Pemeriksaan Keuangan yang beralamat di Jl. Jenderal Gatot Subroto No. 31, Jakarta Pusat, 10210 Telp. (021) 25549000, Fax. (021) 57950288. Pemilihan lokasi ini karena Badan Pemeriksaan Keuangan adalah yang lembaga independen dan mempunyai 3 nilai dasar yang melekat pada diri auditor BPK, nilai-nilai dasar tersebut yaitu integritas, independensi, dan profesionalisme. Namun beberapa tahun terakhir ini sudah ada beberapa auditor BPK yang melakukan *fraud* berdampak menurunnya kepercayaan *public* terhadap BPK. Alasan lainnya adalah bahwa BPK menerapkan *whistleblowing system* dalam rangka penegakan integritas dan sistem pengendalian internal, namun masih belum efektif pelaksanaannya dan masih ada beberapa karyawan yang enggan melaporkan perbuatan menyimpang yang dilakukan oleh rekan kerjanya. Penelitian ini bersumber dari data primer yaitu wawancara dan observasi dan data sekunder yaitu berupa dokumen melalui artikel, internet, media cetak, dan elektronik, buku-buku, jurnal penelitian, ataupun pedoman *whistleblowing system* yang ada pada Badan Pemeriksaan Keuangan serta aturan perundang-undangan tentang *Whistleblowing System*. Wawancara dilakukan pada *key informan* yaitu Kepala Bidang Penegakan

Integritas II yaitu Ibu Dwiyana Novisanti, Kepala Sub Bidang Penegakan Integritas IA yaitu Pak Sadyanto dan Kepala Sub Bidang Penegakan Integritas IIB yaitu Ibu Dini, lalu didukung wawancara oleh *supporting informan* yaitu salah satu perancang *whistleblowing system* pada BPK adalah Pak Erwin Miftah. Penelitian ini dilakukan dengan tahap awal yaitu pengamatan atas objek yang akan diteliti, kemudian dilanjutkan dengan wawancara dan pengumpulan data serta analisis atas data yang diperoleh. Data yang diperoleh berupa dokumen yang berhubungan dengan masalah penelitian yang ada. Data yang diperoleh berupa mekanisme pelaporan pengaduan, jumlah pelanggaran yang dilakukan.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

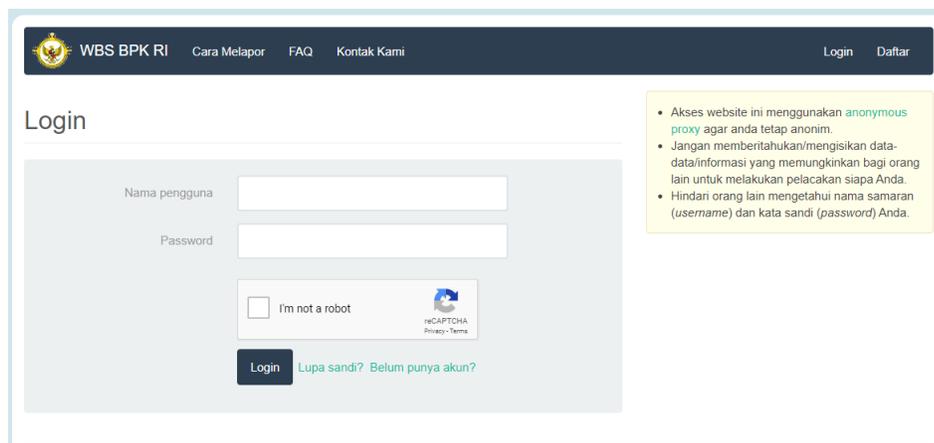
### **Analisis Penerapan Whistleblowing Pada Badan Pemeriksa Keuangan**

#### **Penerapan Whistleblowing system**

Penanganan pelaporan pelanggaran atau *whistleblowing system* diatur dengan keputusan Sekertaris Jendral Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 507/K/X-XIII.2/12/2011. Satuan tugas kepatuhan internal atau satgas adalah pejabat dan/atau pegawai yang terdiri dari unsur Inspektorat Utama, Biro SDM, dan Ditama Binbangkum. Satuan tugas berfungsi untuk menerima, mengelola, dan menindaklanjuti pengaduan. Penanganan pelaporan pelanggaran adalah aktivitas satgas. Setiap anggota, pejabat, pegawai di lingkungan BPK yang melihat atau mengetahui adanya pelanggaran kode etik dan/atau disiplin pegawai wajib menyampaikan pengaduan kepada satgas.

Keputusan Sekertaris Jendral Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 507/K/X-XIII.2/12/2011 memiliki Sembilan pasal yang dikelompokan dalam lima bab. Pada bab pertama yaitu pasal 1 dan pasal 2 yang berjudul ketentuan umum yang berisi definisi mengenai pelanggaran, pelaporan pelanggaran dan pengaduan. Pada bab kedua yaitu pasal 3 yang berjudul penyampaian pengaduan. Pada bab ketiga yaitu pasal 4 dan pasal 5 yang berjudul penanganan pengaduan. Bab keempat yaitu pasal 6, pasal 7, dan pasal 8 yang berjudul perlindungan dan pemberian penghargaan kepada *whistleblower*. Bab kelima yaitu pasal 9 yang berjudul penjelasan status pengaduan.

Penyampaian pengaduan melalui *whistleblowing system* dapat melalui website BPK. *Whistleblowing system* yang ada pada BPK hanya bisa diakses oleh internal BPK. Penyampaian pengaduan melalui *whistleblowing system* dapat mengungkapkan identitas atau tidak mengungkapkan identitas dengan syarat informasi yang disampaikan jelas mengandung unsur 4W + 1H agar pengaduan tersebut dapat ditelaah dan ditindak lanjuti.



Gambar. Aplikasi Whistleblowing system

Penanganan pengaduan *whistleblowing system* dilakukan oleh Inspektorat Utama bagian penegakan integritas. Semua informasi yang sudah disampaikan *whistleblower* kedalam *whistleblowing system* akan ditindak lanjuti oleh Itama. Kemudian ditelaah untuk menentukan bahwa informasi tersebut layak ditindaklanjuti atau tidak apabila pengaduan atau informasi yang sudah disampaikan *whistleblower* merupakan pelanggaran yang dilakukan pemeriksa BPK maka informasi tersebut layak ditindak lanjuti dan tindakan selanjutnya Itama akan melakukan pemanggilan, penelitian dan permintaan keterangan oleh tersangka, namun apabila ditelaah ternyata subjek informasi yang disampaikan bukan pemeriksa BPK maka akan informasi tersebut tidak layak ditindak lanjuti dan diarsipkan oleh pihak Itama. Setelah ditelaah maka hasil analisis pengaduan disimpulkan bahwa permasalahan yang diadukan merupakan pelanggaran disiplin pegawai maka pengaduan diteruskan kepada Sekretaris Jendral selaku Pejabat Pembina Kepegawaian dan apabila pelanggaran Kode Etik maka pengaduan diteruskan kepada Panitia Majelis Kehormatan Kode Etik.

Apabila pelanggaran yang diadukan dalam *whistleblowing system* termasuk pelanggaran disiplin maka PNS yang melakukan pelanggaran disiplin dijatuhi hukuman disiplin sesuai dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 53 Tahun 2010 dan apabila pelanggaran yang diadukan dalam *whistleblowing system* termasuk pelanggaran kode etik maka akan dijatuhi hukuman oleh Majelis Kehormatan Kode Etik sesuai dengan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 4 tahun 2018. Namun dalam penanganannya tersebut hanya dilakukan oleh pihak internal BPK, sehingga penanganannya belum efektif. Seharusnya penanganan dari pelanggaran kode etik maupun disiplin melibatkan pihak ketiga yang independen agar pelaksanaan dan penanganan *whistleblowing system* dinilai objektif.

Perlindungan dan pemberian penghargaan terhadap whistleblower. *Whistleblower* memiliki hak-hak yang harus dilindungi. Pada pasal 6 Keputusan Sekretaris Jendral Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 507/K/X-XIII.2/12/2011 menyatakan bahwa hak-hak yang harus dilindungi yaitu

1. Menjaga kerahasiaan identitas *whistleblower*
2. Memberikan bantuan kepada *whistleblower* apabila meminta perlindungan kepada aparaturnegara diluar BPK
3. Mendapatkan informasi terkait tindak lanjut pengaduan
4. Mendapatkan penghargaan dalam hal pengaduan terbukti benar

Dari penjelasan diatas diketahui bahwa Badan Pemeriksa Keuangan berupaya untuk menjamin hak-hak *whistleblower* serta memberikan perlindungan kepada *whistleblower*.

### ***Whistleblowing System Sebagai Perwujudan Asas dan Penyelenggaraan Good Public Governance***

*Whistleblowing system* yang ada pada Badan Pemeriksa Keuangan merupakan perwujudan asas *good public governance* sesuai yang dijelaskan dalam KNKG (2008) sebagai berikut:

1. Demokrasi  
Hal ini tercermin dari penerimaan pengaduan yang masuk ke dalam *whistleblowing system*, kemudian Inspektorat Utama bagian penegakan integritas menelaah pengaduan tersebut dan kemudian menindaklanjuti sesuai dengan kriteria pengaduan yang telah diatur secara jelas dalam keputusan Sekretaris Jendral Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 507/K/X-XIII.2/12/2011
2. Transparasi  
Hal ini secara nyata telah dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan yang telah melakukan upaya “bersih-bersih” dengan memfasilitasi *whistleblowing system* sebagai wadah pengaduan mengenai tindakan fraud yang dilakukan oleh pihak internal BPK dan dibutuhkan kerjasama bagi seluruh pegawai BPK untuk mengungkapkan berbagai pelanggaran yang dilakukan oleh pihak internal BPK.
3. Akuntabilitas  
Akuntabilitas yang terkait dengan *whistleblowing system* di BPK yaitu BPK harus menindaklanjuti setiap keluhan atau pengaduan yang disampaikan, kemudian setelah ditindak lanjuti BPK bertanggung jawab untuk menangani pengaduan tersebut dengan tuntas sesuai dengan peraturan yang berlaku. Selain itu *whistleblower* juga bertanggung jawab atas informasi yang disampaikan, informasi tersebut merupakan informasi yang benar terjadi bukan didasari oleh fitnah semata.
4. Budaya Hukum  
Dengan adanya *whistleblowing system*, BPK mengharapkan pada akhirnya seluruh pegawai BPK menegakan nilai-nilai dasar BPK yaitu integritas, independensi, dan profesionalisme sehingga tidak ada lagi tindakan menyimpang atau fraud karena didasari budaya malu untuk melakukan pelanggaran tersebut telah menjadi bagian dari prinsip integritas bagi seluruh pegawai BPK.
5. Kewajaran dan Kesetaraan

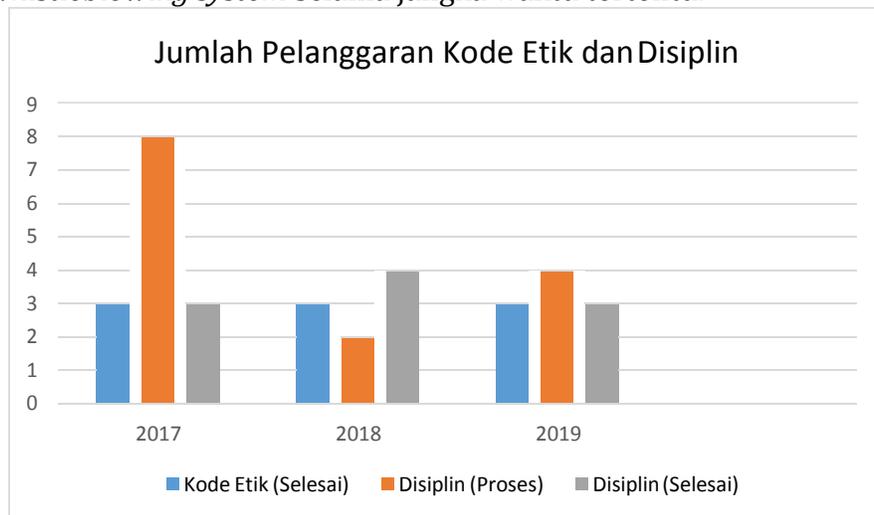
Hal ini terwujud nyata dalam penerapan *whistleblowing system* BPK, dimana pelaksanaan tugas oleh Inspektorat Utama bagian penegakan integritas akan selalu diawasi oleh pemimpin maupun seluruh warga BPK.

### Evaluasi Efektifitas *whistleblowing system* Pada BPK

Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (2008 hlm 22) efektifitas penerapan *whistleblowing system* antara lain tergantung dari :

1. Kondisi yang membuat karyawan yang mengetahui adanya pelanggaran mau untuk melaporkannya pelanggaran tersebut ke dalam *whistleblowing system* yang ada pada BPK serta *whistleblowing system* ini harus tersosialisasikan ke seluruh pegawai.
2. Kebijakan terkait kerahasiaan pelapor dan perlindungan pelapor.
3. Kemungkinan tersedianya akses pelaporan pelanggaran ke luar organisasi, bila Inspektorat utama tidak mendapatkan respon yang sesuai.

Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance, *whistleblowing system* dapat dikatakan efektif bila dapat menurunkan jumlah pelanggaran akibat diterapkannya program *whistleblowing system* selama jangka waktu tertentu.



Gambar. Jumlah pelanggaran kode etik dan disiplin

Berdasarkan penjelasan menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (2008 hlm 22) sebagaimana disebut diatas bahwa jika dilihat dari jumlah pelanggaran yang telah terselesaikan maupun yang masih dalam proses *whistleblowing system* yang ada pada BPK belum bisa menurunkan jumlah pelanggaran yang ada, sehingga *whistleblowing system* yang ada pada BPK belum efektif, hal tersebut didukung oleh fenomena yang ada bahwa pada tahun 2017, 2018, 2019 memang ada kasus *fraud* yang dilakukan oleh auditor BPK namun apabila digabungkan dengan aplikasi *whistleblowing system* di BPK, maka *whistleblowing system* yang dibangun oleh BPK telah digunakan/ diimplementasikan/ dimanfaatkan oleh pihak internal BPK, hal tersebut menunjukkan *whistleblowing system* BPK telah diakui eksistensinya oleh

internal BPK sebagai media untuk menyampaikan adanya dugaan pelanggaran oleh pegawai BPK, sehingga menjadi bagian dari upaya BPK untuk menjadi lembaga yang bersih, independen, integritas dan professional.

### **Alasan Pegawai BPK Tidak Memanfaatkan Whistleblowing System**

bahwa ada beberapa alasan pegawai BPK tidak memanfaatkan *whistleblowing system* yaitu

1. Dilema etis untuk melakukan pengaduan atau tidak ke *whistleblowing system*
2. Budaya yang tidak terbiasa untuk melakukan pengaduan
3. Kurangnya rasa *care, aware* dan saling mendukung penegakan integritas yang ada pada BPK
4. Tidak bisa memaksakan pegawai BPK untuk menggunakan *whistleblowing system*. Apabila melakukan pengaduan prosesnya panjang dan akan memakan banyak waktu sehingga dianggap hanya menambah pekerjaannya saja.

### **Manfaat Whistleblowing System di Badan Pemeriksa Keuangan**

Dapat disimpulkan bahwa manfaat *whistleblowing system* pada Badan Pemeriksa Keuangan yaitu :

1. Tersedianya mekanisme deteksi dini (*early warning system*) atas kemungkinan terjadinya masalah akibat suatu pelanggaran;
2. Semua pegawai BPK dapat mengawasi rekan kerjanya
3. Tersedianya kesempatan untuk menangani masalah pelanggaran secara internal terlebih dahulu, sebelum meluas menjadi masalah pelanggaran yang bersifat publik;
4. Mengurangi risiko yang dihadapi organisasi, akibat dari pelanggaran baik dari segi keuangan, operasi, hukum, keselamatan kerja, dan reputasi;

### **Kendala Whistleblowing System di Badan Pemeriksa Keuangan**

. Penerapan *whistleblowing system* dalam suatu organisasi tidak terlepas dari suatu kendala dalam tiap kinerjanya. Sejak diterapkan pada tahun 2012 diketahui beberapa kendala yang terjadi, sebagai berikut :

1. Kurangnya Pemahaman Atas *Whistleblowing System*  
Kegiatan sosialisasi internal BPK terhadap *whistleblowing system* masih dirasakan belum optimal dikarenakan ada beberapa warga BPK yang tidak mengetahui *whistleblowing system* serta *procedure* dari *whistleblowing system*. Sosialisasi eksternal pun perlu dilakukan oleh BPK karena seharusnya *whistleblowing system* itu mengarah pada pihak luar, pihak luar yang dimaksud yaitu pihak yang berkaitan dan berinteraksi dengan BPK contohnya seperti *auditee* dan rekanan.
2. Budaya Permisif  
Hal ini menjadi kendala dalam pelaksanaan *whistleblowing system* dikarenakan pegawai BPK yang melihat terjadinya pelanggaran tidak merasa

memiliki kepentingan untuk melapor, selain itu karena belum terbiasa untuk melakukan pengaduan, dan masih sungkan untuk melaporkan teman sendiri atau rekan kerja sendiri. Padahal dengan diam berarti pihak tersebut secara tidak langsung mendukung terjadinya pelanggaran karena tidak berjalannya fungsi saling mengingatkan dan mengawasi. Sehingga fungsi pengawasan tidak berjalan secara efektif.

### 3. Kendala Aplikasi *Whistleblowing System*

Pada saat ini dari segi aplikasi *whistleblowing system* pada BPK sedang dalam proses penyempurnaan aplikasi sehingga untuk beberapa waktu ini aplikasi *whistleblowing system* tidak bisa diakses, hal ini terbukti pada saat peneliti melakukan observasi dan wawancara kepada Ibu Novisanti. Penyempurnaan aplikasi untuk mengikuti kebutuhan masyarakat dan perkembangan zaman, untuk memudahkan masyarakat dalam melakukan pelaporan pengaduan melalui aplikasi *whistleblowing system*.

### 4. Kendala Teknis dalam Pelaksanaan

Dalam penanganan pengaduan kendala teknis yang dihadapi adalah petugas/investigator mengalami kesulitan dalam proses penelusuran pengaduan untuk meminta informasi tambahan bila diperlukan maupun melakukan konfirmasi atas pengaduan yang disampaikan karena ketidakjelasan identitas pelapor.

## **Whistleblowing System Sebagai Strategi Meningkatkan Integritas Pada BPK**

Penegakan integritas dan nilai etika secara berkelanjutan oleh instansi pemerintah dan penyelenggara negara secara memadai adalah salah satu jaminan terbaik untuk mencapai pondasi bagi lingkungan pengendalian dalam SPIP. Kuatnya integritas dan nilai etika juga secara langsung akan memperbaiki peningkatan pelayanan publik dan kinerja, yang pada gilirannya mendukung tercapainya *good governance*.

Salah satu alat untuk menegakan integritas yang ada pada BPK adalah penerapan *whistleblowing system*. Dengan adanya *whistleblowing system* terbukti sebagai perangkat untuk mencegah penipuan yang terjadi, selain itu *whistleblowing system* terbukti sebagai alat deteksi, alat pengawas, sangat membantu BPK untuk menegakan integritas dan nilai dasar BPK yaitu Independensi, Integritas, dan Profesionalisme untuk menjaga nama baik BPK, martabat kehormatan dan kredibilitas BPK.

Upaya yang dilakukan BPK untuk menegakan dan meningkatkan integritas yaitu sponsorship dukungan penegakan dari leadership yang kuat, dukungan dari seluruh pegawai BPK, procedure dan mekanisme yang memadai, dilandasi oleh peraturan yang ada pada BPK, komunikasi dan kordinasi dengan pihak eksternal. Seperti yang sudah dijelaskan diatas bahwa BPK sudah melakukan upaya-upaya untuk menegakan integritas, adapun faktor-faktor keberhasilan penegakan integritas pada BPK namun dari hasil penelitian ini belum terlalu mengindikasikan bahwa BPK mampu meningkatkan integritasnya dengan *whistleblowing system* ini, karena masih ada

pelanggaran yang bersifat public walaupun pada 13 Desember 2018 BPK memperoleh penghargaan oleh MenPAN-RB mengenai pembangunan zona integritas.

## SIMPULAN

Berdasarkan pembahasan yang telah diuraikan peneliti di atas, maka dapat disimpulkan:

1. Badan Pemeriksa Keuangan telah melakukan langkah positif dengan menerbitkan keputusan Sekertaris Jendral Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 507/K/X-XIII.2/12/2011 tentang penanganan pelaporan pelanggaran (*whistleblowing*) di lingkungan Badan Pemeriksa Keuangan. BPK merupakan lembaga negara yang merealisasikan kebijakan *whistleblowing system* menjadi sebuah regulasi, instansi pemerintahan maupun swasta yang sudah merealisasikan *whistleblowing system* menjadi sebuah regulasi seperti dipenelitian
2. *Whistleblowing system* merupakan salah satu bentuk implementasi dari asas-asas *good public governance*, terutama asas transparansi dan akuntabilitas. Selain itu sistem tersebut juga merupakan pelaksanaan atas salah satu indikator *good public governance* yaitu daya tanggap (*responsiveness*). *whistleblowing system* membantu Inspektorat Utama mengawasi kegiatan yang dilakukan di BPK agar sesuai dengan standar dan aturan yang telah ditetapkan.
3. KNKG (2008) menyatakan suatu kebijakan *whistleblowing system* dianggap efektif apabila mampu menurunkan jumlah pelanggaran dalam suatu organisasi, bahwa jika dilihat dari jumlah pelanggaran yang telah terselesaikan maupun yang masih dalam proses *whistleblowing system* yang ada pada BPK belum bisa menurunkan jumlah pelanggaran yang ada, sehingga *whistleblowing system* yang ada pada BPK belum efektif, hal tersebut didukung oleh fenomena yang ada bahwa pada tahun 2017, 2018, 2019 memang ada kasus *fraud* yang dilakukan oleh auditor BPK, namun *whistleblowing system* yang dibangun oleh BPK telah digunakan, diimplementasikan, dimanfaatkan oleh pihak internal BPK, hal tersebut menunjukkan *whistleblowing system* BPK telah diakui eksistensinya oleh internal BPK sebagai media untuk menyampaikan adanya dugaan pelanggaran oleh pegawai BPK, sehingga menjadi bagian dari upaya BPK untuk menjadi lembaga yang bersih, independen, integritas dan professional. Selain itu *whistleblowing system* yang ada pada BPK dinilai belum objektif karena proses penanganannya tidak dilibatkan pihak yang independen.
4. Salah satu alat untuk menegakan dan meningkatkan integritas yang ada pada BPK adalah penerapan *whistleblowing system*. Dengan adanya *whistleblowing system* terbukti sebagai perangkat untuk mencegah kecurangan dan moral *hazard* yang terjadi. namun dari hasil penelitian ini belum terlalu mengindikasikan bahwa BPK mampu meningkatkan integritasnya dengan

whistleblowing system ini, karena masih ada pelanggaran yang bersifat public walaupun pada 13 Desember 2018 BPK memperoleh penghargaan oleh MenPAN-RB mengenai pembangunan zona integritas.

Terdapat keterbatasan peneliti dalam penelitian ini yaitu keterbatasan waktu untuk melakukan wawancara kepada beberapa informan sehingga informasi yang didapatkan masih belum secara detail atau rinci.

Berdasarkan kesimpulan yang telah disampaikan, maka peneliti akan memberikan saran kepada Badan Pemeriksa Keuangan yaitu

1. Melakukan sosialisasi massive terkait kebijakan *whistleblowing System* tidak hanya bagi pegawai tetapi juga bagi masyarakat atau entitas terperiksa.
2. Melakukan koordinasi dengan instansi lainnya sehingga diharapkan kerjasama ini akan mampu memberikan nilai tambah dan perbaikan *whistleblowing system* di BPK.
3. Evaluasi *whistleblowing system* oleh pihak independen, walaupun telah dilakukan evaluasi oleh pihak internal yang dilakukan secara *self assessment*, tetapi untuk meningkatkan objektivitas atas penilaiannya sebaiknya juga dilakukan evaluasi oleh pihak ketiga yang independen. Sesuai dengan Undang-undang No 15 Tahun 2006 mengenai Badan Pemeriksa Keuangan pasal 33 ayat 1.

## PENGAKUAN

Penulis juga mengucapkan terima kasih kepada Ibu Dr. Dianwicakasih Arieftiara, SE, Ak, M.Ak, CA selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Ibu Dr. Ni Putu Eka Widiastuti, S.E, M. Si, CSRS selaku Ketua Jurusan Akuntansi, Bapak Dr. Mahendro Sumardjo, MM, QIA selaku dosen pembimbing 1 dan Ibu Ermawati, SE, M.Ak selaku dosen pembimbing 2 yang telah memberikan banyak arahan dan saran yang sangat bermanfaat. Penulis menyampaikan terimakasih tak terhingga kepada orang tua tercinta yaitu Bapak Yaya Senjaya dan Ibu Zaimatul Muntaha serta Septianda Seza selaku kakak saya dan Ade Tri Seza selaku adik saya yang telah memberikan doa dan semangat serta memberikan bantuan moril dan material kepada penulis.

## VI. Daftar Pustaka

- Ayu Wardani, C., & Sulhani, S. (2017). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penerapan *Whistleblowing System* di Indonesia. *Jurnal Aset (Akuntansi Riset)*. <https://doi.org/10.17509/jaset.v9i1.5255>
- Bagustianto, R., & Nurkholis, N. (2017). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Minat Pegawai Negeri Sipil (Pns) Untuk Melakukan Tindakan Whistle-Blowing (Studi Pada Pns Bpk Ri). *Ekuitas(Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 19(2), 276. <https://doi.org/>

- Darjoko, F. J., & Nahartyo, E. (2017). Efek Tipe Kecurangan Dan Anonimitas Terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal Atas Tuduhan *Whistleblowing*. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*.
- Diana, A., & Setiawati, L. (2011). Pengertian sistem menurut Anastasia Diana & Lilis Setiawati. In *Sistem Informasi Akuntansi*.
- Dyck, A., Morse, A., & Zingales, L. (2010). *Who blows the whistle on corporate fraud?* *Journal of Finance*.
- Halim, R. E., Haryanto, J. O., & Manansang, R. E. (2013). *Whistleblowing System and Organization's Performance*. *Ssrn Electronic Journal*.
- Hartono, T., & Cahaya, F. R. (2017). *Whistleblowing Intention* Sebagai Alat Anti Korupsi Dalam Institusi Kepolisian. *Akuisisi Jurnal Akuntansi*.
- Kaplan, S., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. (2009). *An examination of the association between gender and reporting intentions for fraudulent financial reporting*. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 15–30.
- KNKG. (2008a). *Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran- spp (Whistleblowing system)*
- KNKG. (2008b). *Pedoman Umum Good Public Governance Indonesia*.
- Lastika, G., & Purwatiningsih. (2013). *Evaluasi atas Implementasi Whistleblowing System sebagai Mekanisme Penerapan Good Public Governance: Studi Kasus di Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2012*.
- Moleong, L. J. (2017). *Metodologi Penelitian Kualitatif (Edisi Revisi)*. In *PT. Remaja Rosda Karya*.
- Raharjo, F. D. (2017). Faktor Yang Mempengaruhi Pelaporan *Whistleblowing* Internal Dengan Tingkat Pendidikan Sebagai Variabel Moderasi Persepsi Karyawan di PT. Krakatau Steel (Persero) Tbk. *Media Riset Akuntansi, Auditing Dan Informasi*.
- Republik Indonesia. (2008). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Per UU*.
- Semendawai, A. H., Santoso, F., Wagiman, W., Omas, Betty Itha, Susilaningtias, & Wiryawan, Syahril Martanto. (2014). *Memahami Whistleblower*. (December 2011).
- Setiawati, L. P., & Sari, M. M. R. (2016). *Profesionalisme, Komitmen Organisasi, Intensitas Moral Dan Tindakan Akuntan Melakukan Whistleblowing*. *E-Jurnal*

*Akuntansi.*

- Smaili, N., & Arroyo, P. (2019). *Categorization of Whistleblowers Using the Whistleblowing Triangle. Journal of Business Ethics.*
- Standard, A. (2003). *AS 8004-2003 Corporate Governance - Whistleblower protection programs for entities. 2003(1)*
- Stubben, S., & Welch, K. T. (2018). Evidence on the Use and Efficacy of Internal Whistleblowing Systems.
- Sugiyono. (2016). metode penelitian pendidikan (kuantitatif kualitatif dan R & D). *Bandung: Alfabeta.*
- Sulistomo, A., & Prastiwi, A. (2012). Persepsi mahasiswa akuntansi terhadap pengungkapan kecurangan. *Universitas Diponegoro.*
- Susanto, A. (2017). Pengertian Sistem Informasi Akuntansi. *Sistem Informasi Akuntansi.*
- W. Ahmad, W. N. A., & Ahmad, F. (2017). Impact of Organizational Trust on Whistleblowing Intentions at Malaysian Enforcement Agency. *International Journal of Research in Business Studies and Management.*
- Wahyudi, D. (2014). Pengaruh Good Corporate Governance dan Pemeriksaan Pajak Terhadap Tax Avoidance. *Pusdiklat Pajak.*
- Yunawati, S. (2019). Dampak Penerapan Whistleblowing System terhadap Internal Fraud Pada PT. Bank Central Asia Periode 2014 – 2017. *Jurnal Cano Ekonomos, 7(3 SE-Articles).*
- Yusuf, M. (2014). Metode Penelitian: Kuantitatif, Kualitatif dan Penelitian Gabungan. *In Kencana.*
- Zhang, J., Chiu, R., & Wei, L. (2009). Decision-making process of internal whistleblowing behavior in China: Empirical evidence and implications. *Journal of Business Ethics.*