



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



Jurnal Akuntansi Multiparadigma

www.jamal.ub.ac.id



PELUANG DAN TANTANGAN *WHISTLEBLOWING* DALAM MEMERANGI KORUPSI

Dian Mahardikasari, Bernadia Linggar Yekti Nugraheni*

Universitas Katolik Soegijapranata, Jl. Pawiyatan Luhur Sel. IV No.1, Semarang 50234

Surel: ling@unika.ac.id

Volume 13
Nomor 3
Halaman 472-491
Malang, Desember 2022
ISSN 2086-7603
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:

01 Oktober 2022

Tanggal Revisi:

16 Desember 2022

Tanggal Diterima:

31 Desember 2022

Kata kunci:

korupsi,
lpsk,
reformasi birokrasi,
whistleblowing

Mengutip ini sebagai:

Mahardikasari, D., & Nugraheni, B. L. Y. (2022). Peluang dan Tantangan *Whistleblowing* dalam Memerangi Korupsi. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 13(3), 472-491. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2022.13.3.35>

Abstrak – Peluang dan Tantangan *Whistleblowing* dalam Memerangi Korupsi

Tujuan Utama – Penelitian ini bertujuan menggali peluang dan tantangan *whistleblowing* dalam memerangi korupsi.

Metode – Penelitian ini menggunakan metode studi kasus *exploratory*. Adapun wawancara dilakukan kepada 12 orang informan yang bekerja di inspektorat.

Temuan Utama – Logika institusional atas aduan korupsi, penyalahgunaan aset, dan *accounting fraud* telah tertanam sebelum mekanisme *whistleblowing* terbentuk. Penyampaian dan tindak lanjut aduan pada saat itu belum dilakukan berdasarkan standar tertentu. Reformasi birokrasi telah mengubah paradigma penyelenggaraan pemerintahan.

Implikasi Teori dan Kebijakan – Peluang dan tantangan *whistleblowing* dapat dijadikan pertimbangan memerangi korupsi. *Whistleblowing* diharapkan mampu mencegah kerugian negara yang lebih besar, meningkatkan kualitas laporan keuangan, dan mengakselerasi tercapainya sasaran reformasi birokrasi.

Kebaruan Penelitian – Penelitian menggunakan logika institusional dari perspektif individual, lingkungan, dan organisasi untuk menggali peluang dan tantangan *whistleblowing*.

Abstract – The Opportunities and Challenges of *Whistleblowing* in Fighting Corruption

Main Purpose – This study explores *whistleblowing* opportunities and challenges in fighting corruption.

Method – This study used an *exploratory case study* method. The interviews were conducted with 12 informants who worked at the inspectorate.

Main Findings – The institutional logic for complaints of corruption, misuse of assets, and *accounting fraud* had been ingrained before the *whistleblowing* mechanism was formed. Submission and follow-up of complaints at that time were not based on specific standards. Bureaucratic reform has changed the paradigm of governance.

Theory and Practical Implications – *Whistleblowing* opportunities and challenges can be considered in fighting corruption. *Whistleblowing* is expected to prevent more significant state losses, improve the quality of financial reports, and accelerate the achievement of bureaucratic reform targets.

Novelty – This study uses institutional logic from individual, environmental, and organizational perspectives to explore opportunities and challenges of *whistleblowing*.



Dinamika pengelolaan keuangan negara/daerah dalam lingkup akuntansi sektor publik merupakan isu yang terus berkembang. Anggaran pada organisasi sektor publik yang relatif besar rentan terhadap risiko penyalahgunaan pengelolaan keuangan. Korupsi, penyalahgunaan aset, dan *accounting fraud* merupakan musuh besar pengelolaan keuangan negara/daerah yang mengakibatkan kerugian serta mengancam stabilitas perekonomian. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI menyerahkan Laporan Hasil Penghitungan Kerugian Negara dalam kurun 2017 sampai 30 Juni 2020 kepada instansi berwenang dengan jumlah kerugian sebesar Rp29,10 triliun. ACFE dalam dokumen berjudul *A Report to the Nations Tahun 2022* menjelaskan bahwa korupsi, penyalahgunaan aset dan *accounting fraud* paling sering dideteksi melalui *whistleblowing* dengan persentase sebesar 42%. Korupsi yang berhasil diungkap melalui *whistleblowing* adalah kasus suap atas pengelolaan dana bantuan penanganan Covid-19 yang melibatkan seorang oknum menteri nonaktif. Tangkap tangan terhadap oknum menteri tersebut bermula dari *whistleblowing* kepada KPK. Organisasi yang memiliki mekanisme *whistleblowing* dapat lebih cepat mencegah dan mendeteksi penyalahgunaan serta mengurangi kerugian yang lebih besar (Tomo et al., 2020). *Whistleblowing* merupakan metode yang efektif untuk mengungkap kecurangan. Namun, cara ini memiliki berbagai risiko berupa tindakan balasan, termasuk eliminasi fisik kepada *whistleblower* (Nawawi & Salin, 2019; Okafor et al., 2020). Fenomena bahwa *whistleblowing* efektif mencegah dan mendeteksi kecurangan tetapi dihadapkan pada berbagai risiko, menjadikan *whistleblowing* menarik untuk diteliti. Penyalahgunaan pengelolaan keuangan negara/daerah yang masih terjadi, bahkan dengan cara yang semakin berkembang sehingga diperlukan metode yang efektif untuk menyelamatkan negara/daerah dari kerugian yang lebih besar, juga menjadikan penelitian tentang *whistleblowing* pada organisasi sektor publik masih relevan dan penting dilakukan.

Implementasi *whistleblowing* dapat dipengaruhi oleh motivasi individual, organisasi, budaya masyarakat, serta pemanfaatan teknologi informasi (Mehrotra et al., 2020; Previtali & Cerchiello, 2022). Teori institusional relevan digunakan karena *whistleblowing* melibatkan individu, organisasi, dan lingkungan dalam konteks sosial. Okafor et al. (2020) menjelaskan teori institusional menekankan konteks sosial yang berkaitan dengan lingkungan institusi, di mana organisasi tertanam di dalamnya. Teori institusional dapat menyajikan lensa untuk menganalisis peluang dan tantangan atas sebuah implementasi yang berkaitan dengan lingkungan institusi dalam kondisi institusional dan lingkungan budaya yang perlu diubah. Penelitian tentang *whistleblowing* menggunakan teori

institusional pernah dilakukan oleh Kwon et al. (2021) dan Pillay et al. (2017). Penelitian tersebut membahas *whistleblowing* menggunakan teori institusional *isomorphism* dan institusional *nonconformity*. Adapun penelitian ini menggunakan teori logika institusional dengan pendekatan konstruksi simbolik dan praktik material untuk menggali peluang dan tantangan *whistleblowing* berdasarkan perilaku institusi dan individu. Logika institusional merupakan konstruksi sosial, asumsi, nilai, dan kepercayaan yang digunakan individu atau organisasi untuk memproduksi dan mereproduksi materi, mengorganisasikan waktu dan ruang, serta memberi makna pada realita sosial (Gibbs, 2020). Logika institusional merupakan kerangka yang memacu dan memandu seseorang atau sekelompok orang untuk melakukan tindakan. Logika institusional dapat menganalisis perilaku individu dan organisasi yang dipengaruhi oleh konstruksi simbolik dan praktik materials (Kisworo & Shauki, 2019).

Dalam reformasi birokrasi, *whistleblowing* merupakan salah satu mekanisme yang diharapkan dapat mencegah praktik kecurangan. Pemerintahan yang bersih, bebas dari korupsi, penyalahgunaan aset, dan *accounting fraud* merupakan nilai dan kondisi yang diharapkan oleh masyarakat selaku pemangku kepentingan. Teori institusional menjelaskan tentang upaya organisasi dalam menyesuaikan karakteristik dan persepsi praktik mereka dengan nilai sosial dan budaya untuk memperoleh atau mempertahankan legitimasi (Pillay et al., 2017). Logika institusional menekankan hubungan resiprokal antara organisasi, individu, dan lingkungan dalam konteks sosial (Kisworo & Shauki, 2019).

Penelitian sebelumnya telah membahas tentang efektifitas *whistleblowing* dalam mendeteksi dan mengurangi tingkat korupsi, penyalahgunaan aset, dan *accounting fraud* (Chan et al., 2017; Endarningtyas & Chariri, 2022). Namun, dalam pelaksanaannya terdapat kekhawatiran tindakan balasan yang mengakibatkan seseorang enggan melakukan *whistleblowing* (Dhaliwal et al., 2022; Nawawi & Salin, 2019). Faktor penting dalam mencegah korupsi adalah lingkungan kerja yang positif dan *whistleblowing* yang memprioritaskan perlindungan bagi *whistleblower* (Herlina & Sudaryati, 2020). Korupsi, penyalahgunaan aset, dan *accounting fraud* merupakan tindakan tersembunyi yang dilakukan *by design* sehingga diperlukan upaya yang tepat untuk mencegah dan mendeteksi tindakan tidak etis tersebut. Penelitian *whistleblowing* terdahulu telah banyak berfokus pada perspektif individual seperti niat dan perilaku *whistleblowing*, antara lain Dinc et al. (2018), Namazi & Ebrahimi (2017), dan Oelrich & Erlebach (2021). Penelitian ini mengisi *research gap* dengan menggali peluang dan tantangan *whistleblowing* pada perspektif individu, organisasi, dan lingkungan dalam rangka mengupayakan implementasi *whistleblowing* yang optimal.

Tabel 1. Profil Informan

Nama Samaran	Jabatan
Arini	Staf
Baskara	Inspektur Pembantu Khusus
Bernard	Auditor Ahli Madya
Bestari	Staf
Chandra	Kepala Subbagian Analisis dan Evaluasi
Dinda	Sekretaris
Eros	Kepala Subbagian Analisis dan Evaluasi
Fauzi	Kepala Subbagian Perencanaan
Galvin	Masyarakat
Haris	Masyarakat
Imam	Pemeriksa Madya
Jerry	Pemeriksa Muda

Penelitian ini bertujuan menggali peluang dan tantangan *whistleblowing* dalam rangka menemukan metode implementasi *whistleblowing* yang optimal guna mencegah dan memberantas korupsi. Penelitian ini diharapkan dapat berkontribusi memperluas literatur tentang *whistleblowing* pada akuntansi sektor publik. Penelitian ini diharapkan dapat menunjukkan peran akuntansi dan akuntan dalam serangkaian proses *whistleblowing*. Harapannya, penelitian ini dapat bermanfaat sebagai bahan pengambilan kebijakan dan evaluasi implementasi *whistleblowing* supaya berjalan optimal. *Whistleblowing* yang optimal dapat berfungsi sebagai sistem peringatan dini sehingga dapat menyelamatkan negara dari kerugian yang lebih besar.

METODE

Dalam rangka menggali peluang dan tantangan untuk mengupayakan *whistleblowing* yang optimal, diperlukan informasi mendalam tentang kondisi *whistleblowing* yang sedang berjalan. Untuk memperoleh informasi mendalam, penelitian ini didesain menggunakan metode studi kasus *exploratory*. Metode yang sama pernah digunakan oleh Andreanus et al. (2021), Barnabè & Nazir (2021), dan Imawan & Mas'adah (2021). Studi kasus *exploratory* digunakan untuk memperoleh informasi mendalam tentang permasalahan yang akan dipecahkan. Studi kasus *exploratory* dapat menggali dan menangkap makna dan informasi secara komprehensif (Brata et al., 2022).

Guna memperoleh makna dan informasi secara komprehensif, penelitian ini dilakukan melalui wawancara kepada informan. Penentuan informan dengan cara *purposive sampling* yaitu informan dipilih berdasarkan kriteria tertentu.

Kriteria informan antara lain memiliki kewenangan sebagai Aparat Pengawas *Internal* Pemerintah (APIP) yang melakukan pengawasan internal terhadap pengelolaan keuangan negara/

daerah, atau memiliki kewenangan melakukan pemeriksaan pengelolaan keuangan negara/daerah, atau masyarakat yang memahami *whistleblowing*. PP Nomor 60 Tahun 2008 menjelaskan bahwa Inspektorat merupakan APIP yang berperan melakukan pengawasan internal atas pengelolaan keuangan negara/daerah. Pengawasan *internal* meliputi *review*, audit, pemantauan, evaluasi, dan pengawasan lainnya. Tujuan pengawasan *internal* untuk memberikan keyakinan memadai bahwa kegiatan yang didanai melalui keuangan negara/daerah telah dilaksanakan berdasarkan kriteria yang telah ditentukan. UU Nomor 15 Tahun 2006 memberikan mandat kepada BPK RI selaku auditor eksternal pemerintah untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara/daerah. Dalam memeriksa laporan keuangan, pemeriksa BPK RI menguji efektivitas pengendalian *internal* dengan salah satu indikatornya adalah respons organisasi terhadap *whistleblowing*.

Data utama diperoleh dari hasil wawancara semi terstruktur. Wawancara dilakukan kepada 12 orang informan, terdiri dari pihak Inspektorat, pemeriksa BPK RI, dan masyarakat, sebagaimana dijelaskan pada Tabel 1. Dalam rangka mengecek keabsahan dan kebenaran data serta mengurangi bias, maka penelitian ini menggunakan triangulasi sumber data. Penelitian ini berupaya mendapatkan kebenaran informasi melalui berbagai sumber data. Wawancara dilakukan kepada informan dengan jabatan dan latar belakang yang berbeda sehingga diperoleh data dari sudut pandang yang berbeda. Hasil wawancara kepada 12 orang informan dengan latar belakang berbeda telah menunjukkan saturasi sehingga data dianggap telah cukup. Selain melalui wawancara, penelitian ini juga menggali kebenaran data melalui peraturan pimpinan entitas tentang *whistleblowing* serta melalui *website*/media pelaporan *whistleblowing* pada entitas.

Setelah proses wawancara selesai, maka rekaman wawancara dikonversi menjadi data tertulis. Selanjutnya, data transkripsi diunggah ke dalam *software* pengolahan data kualitatif. Setelah data transkripsi tersimpan di *software* tersebut, maka dilanjutkan dengan melakukan *coding*. *Coding* bertujuan untuk mendapatkan kata yang menentukan atribut psikologi yang kuat dan menonjol serta untuk menangkap substansi makna. Selanjutnya, hasil *coding* dikelompokkan ke dalam tema tertentu. Tema yang telah dikelompokkan akan menghasilkan tema utama yang menjadi temuan penelitian. Setelah itu dilakukan penafsiran makna tema dan analisis data menggunakan teori.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Masing-masing entitas pemerintahan memanfaatkan sistem pelaporan secara berbeda-beda. Beberapa instansi memanfaatkan sistem pelaporan untuk menerima aduan dugaan kecurangan yang disampaikan oleh pihak internal maupun eksternal. Namun, pada beberapa instansi lainnya, sistem pelaporan dimanfaatkan hanya untuk menerima dan mewedahi aduan dugaan kecurangan yang dilaporkan oleh pihak internal instansi. Pihak internal instansi meliputi pimpinan dan pegawai di instansi. Pihak eksternal meliputi masyarakat, penyedia jasa/barang yang memiliki hubungan kerja sama dengan instansi, maupun pihak lain di luar instansi tersebut.

Logika institusional didefinisikan sebagai sekumpulan konstruksi simbolik dan praktik material yang mengarah dan membentuk prinsip organisasi (Kisworo & Shauki, 2019; Kwon et al., 2021). Konstruksi simbolik terdiri dari norma, kepercayaan, aturan, asumsi yang melekat dalam logika institusional. Adapun praktik material meliputi sistem relasi, rutinitas, dan artefak. Sistem relasi diartikan sebagai hubungan interaksional atau koordinasi antara individu satu dengan lainnya, antara individu dengan organisasi, maupun antara organisasi satu dengan organisasi lainnya. Rutinitas adalah kegiatan terpola yang dihasilkan dari perilaku sehari-hari yang pada akhirnya menjadi budaya. Adapun artefak didefinisikan sebagai kreasi kecerdasan atau hasil pikiran manusia yang dapat mempercepat diselesaikannya suatu praktik (Baraibar-Diez & Odriozola, 2022; Smaili & Arroyo, 2019).

Logika institusional memiliki asumsi bahwa nilai, identitas, kepentingan individu, dan organisasi tertanam dalam logika kelembagaan. Logika kelembagaan dapat mempengaruhi tindakan aktor/individu/organisasi. Logika kelembagaan yang mendorong entitas pemerintahan mengimplementasikan sistem pelaporan meliputi konstruksi simbolik dan praktik material. Dalam konstruksi simbolik, logika dominan yang mendorong entitas pemerintahan melaksanakan sistem pelaporan adalah adanya ketentuan dan peraturan meliputi UU, Peraturan Pemerin-

tah, dan Peraturan Menteri. Hal tersebut sesuai dengan penelitian Kisworo & Shauki (2019) dan Smaili & Arroyo (2019) yang menjelaskan bahwa konstruksi simbolik yang berpengaruh dominan dalam pelaksanaan sebuah praktik adalah peraturan. Selain logika terkait peraturan, logika kelembagaan berupa kepercayaan dan kesadaran akan pentingnya *whistleblowing* dalam mencegah dan mendeteksi kecurangan juga mendorong entitas pemerintahan untuk melaksanakan sistem pelaporan. Hal ini sesuai ungkapan beberapa informan berikut ini:

“Waktu itu di Peraturan Menteri PAN RB, saya lupa tahunnya dua ribu berapa. *Whistleblowing* merupakan salah satu yang dinilai dalam reformasi birokrasi. Kita tidak paham apa *whistleblowing* pada saat itu. Setelah kita mempelajari Peraturan Menteri PAN RB, ternyata bermanfaat bagi instansi. Ada aturannya dan juga banyak manfaatnya, kenapa kita tidak melaksanakan *whistleblowing*. Kemudian, pegawai di instansi ini jika mau melakukan hal yang barangkali mengarah pada tipikor, dia akan mikir lagi karena ada *whistleblowing*. Soalnya kan ada kayak mata-mata di internal, ini tanda kutip ya” (Dinda).

“Kita mundur dulu ke jaman dulu, di depan kantor-kantor ada kotak pos atau kotak aduan. Selanjutnya orang-orang masukkan kertas isinya aduan ke dalam kotak, entah dibaca dan ditindaklanjuti, entah tidak. Sekarang dengan adanya keterbukaan, membantu sekali sehingga orang tidak sungkan dan dengan mudah melaporkan. Semakin ke sini, orang menyampaikan keluhan kesah dan melaporkan itu sudah ada medianya, sudah ada standarnya” (Bestari).

“Kita melihat aduan yang banyak sekali melalui surat kaleng atau melalui pos. Dari situ, semakin ke sini, karena ada dasarnya juga, kita perlu perubahan terkait itu” (Eros).

Dari pernyataan tersebut, diketahui bahwa pada entitas pemerintahan telah terbentuk sistem kepercayaan bahwa *whistleblowing* dapat mencegah seseorang melakukan perbuatan curang. Hasil ini sesuai dengan Chang et al. (2017) dan Su & Ni (2018) yang menyatakan seseorang menjadi berpikir ulang jika akan melakukan kecurangan karena khawatir perbuatannya diadukan melalui *whistleblowing*. Selain itu, peraturan dan sistem kepercayaan akan pentingnya *whistleblowing* telah menggerakkan perubahan logika institusional entitas pemerintahan. Dari semula

aduan korupsi, penyalahgunaan aset, ataupun *accounting fraud* disampaikan melalui cara-cara konvensional seperti surat kaleng ataupun kotak aduan, berubah menjadi diimplementasikannya sistem pelaporan. Hal ini sesuai dengan peran teori institusional dalam menjelaskan adanya perubahan praktik pada organisasi. Logika institusional dijelaskan sebagai sistem kepercayaan yang memandu organisasi mengimplementasikan sebuah praktik guna mempertahankan legitimasi serta relevan diterapkan untuk memahami faktor pendorong dan penghambat perubahan dalam organisasi (Baraibar-Diez & Odriozola, 2022; Pillay et al., 2017).

Logika berupa praktik material (rutinitas, artefak, dan sistem relasi) juga mendorong dan mempengaruhi implementasi *whistleblowing* pada entitas pemerintahan. Praktik material terdiri dari sistem relasi yang diwujudkan dalam interaksi dan koordinasi antara individu dengan individu, individu dengan organisasi, dan antara organisasi satu dengan yang lainnya; rutinitas, yaitu berupa prosedur operasional standar dan peran/tugas; serta artefak, yaitu berupa penyediaan dan pembangunan saluran sistem pelaporan yang berbasis teknologi.

Pihak internal entitas pemerintahan yang menangani dan menindaklanjuti *whistleblowing* terkait dugaan korupsi, penyalahgunaan aset, dan *accounting fraud* adalah inspektorat jenderal (untuk entitas kementerian/lembaga) dan inspektorat daerah (untuk entitas pemerintahan daerah). Beberapa entitas pemerintahan telah membentuk tim penanganan sistem pelaporan yang ditetapkan melalui keputusan pimpinan entitas. Tim penanganan sistem pelaporan terdiri dari penanggung jawab, pengawas, tim penelaah, dan administrator. Tim terdiri dari pejabat, auditor Inspektorat, dan pegawai terkait.

Dalam menyampaikan *whistleblowing*, *whistleblower* perlu menjelaskan informasi yang memadai berdasarkan unsur 5W + 1H (*what, where, who, when, why, dan how*). Selain itu, *whistleblower* juga perlu menyampaikan dokumen pendukung yang cukup. Penanganan dan tindak lanjut *whistleblowing* diawali dengan Inspektorat menelaah kelayakan *whistleblowing* berdasarkan kriteria tertentu. Kriteria *whistleblowing* yang layak ditindaklanjuti adalah *whistleblowing* yang menyajikan informasi memadai dan memenuhi unsur tindakan berindikasi korupsi, penyalahgunaan aset, ataupun *accounting fraud*. Jika hasil penelaahan menunjukkan bahwa *whistleblowing* dinyatakan sesuai kriteria dan layak untuk dilakukan tindak lanjut, maka akan dilakukan audit investigatif.

PP Nomor 60 Tahun 2008 menjelaskan bahwa audit investigatif adalah serangkaian audit untuk mengumpulkan dan menganalisis bukti serta mencari kebenaran permasalahan untuk memberikan simpulan atas ada atau tidaknya tindakan kecurangan serta menghitung indikasi kerugian negara/daerah. Audit investigatif atas

whistleblowing dapat dilakukan oleh auditor Inspektorat ataupun auditor eksternal pemerintah. Audit investigatif oleh auditor eksternal pemerintah mempedomani Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2020. Secara teknis, Dinda dan Eros menjelaskan:

“Kalau penanganan di sistem pelaporan itu ada tahapannya. Jadi kalau sudah memenuhi kriteria ada indikasi awal, nanti akan ditelaah dulu. Apakah memenuhi kriteria untuk dilakukan audit investigatif atau tidak. Kalau dilakukan investigatif nanti kami tindak lanjuti dengan surat perintah tugas. Namun kalau informasinya tidak cukup, itu akan kami arsipkan. Namun kami tetap melakukan pembinaan. Jadi kami tetap turun tapi tidak audit” (Dinda).

“Setelah pimpinan memberikan disposisi, apakah ini diselesaikan internal atau apakah itu masuk penelaahan dan klarifikasi atau masuk audit. Setelah itu masuk ke bagian perencanaan. Kalau masuk penelaahan dan klarifikasi dibuatkan surat perintah tugas. Setelah surat perintah tugas masuk lalu surat tugas diberikan kepada petugas yang ditunjuk, yaitu kepada aparat pengawas internal pemerintah. Setelah itu dilakukan klarifikasi lalu keluar hasil klarifikasi. Kalau itu perlu audit lanjutan, nanti akan ditindaklanjuti dengan surat tugas audit lanjutan, audit investigatif. Kalau hasil klarifikasi tidak terbukti, ya sudah berhenti di situ. Kita nanti sampaikan ke email pelapor, kita sampaikan hasil tindak lanjutnya. Tapi itu hanya resume yang kita laporkan, bukan laporan hasil pemeriksaan maupun hasil klarifikasi. Hanya resume kalau ini tidak terbukti. Seperti itu alur proses penanganan yang kita lakukan di sistem pelaporan” (Eros).

Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa penyediaan alur proses melalui prosedur operasional standar dan pemberian peran melalui tim tindak lanjut akan membentuk aktivitas berpola yang membawa *whistleblowing* tetap berjalan. Perilaku yang menjadi kebiasaan serta aktivitas terpola yang merefleksikan tacit *knowledge* sang aktor dalam teori logika institusional termasuk dalam praktik material, yaitu rutinitas (Baraibar-Diez & Odriozola, 2022; Kisworo & Shauki, 2019). Aktivitas terpola tersebut menunjukkan hubungan timbal balik antarindividu, lingkungan, dan organisasi yang merupakan ciri dari logika institusional. Hal tersebut menunjukkan bahwa logika institusional sejalan dan berperan

Tabel 2. Peluang dan Tantangan Implementasi *Whistleblowing*

Coding	Isu yang Menjadi Diskusi	Pengorganisasian Tema	Tema Global
Dukungan	a. Peraturan b. Kebijakan, visi dan misi anti korupsi, penyalahgunaan aset, dan <i>accounting fraud</i>	Sistem simbolik - Konstruksi simbolik	Peluang
	a. Gaya kepemimpinan transformasional dan demokratis b. Antusiasme pihak eksternal dalam melakukan <i>whistleblowing</i> c. Keberadaan KPK d. Keberadaan Inspektorat Tersedianya saluran sistem pelaporan berbasis teknologi informasi	Sistem relasi - Praktik material Artefak-Praktikmaterial	
Kendala	a. Historis kepemimpinan tidak amanah b. Rendahnya antusiasme pihak internal entitas dalam melakukan <i>whistleblowing</i> c. Kekhawatiran terungkapnya identitas <i>whistleblower</i> d. Kekhawatiran tindakan balasan e. Budaya ewuh pakewuh f. Kecenderungan pegawai melakukan <i>whistleblowing</i> kepada pihak di luar entitas g. Laporan dari pihak eksternal entitas cenderung tidak informatif dan tingkat keterbuktiannya rendah	Sistem relasi - Praktik material	Tantangan
	a. <i>Whistleblowing</i> melalui saluran sistem pelaporan yang tidak terintegrasi memiliki risiko tidak ditindaklanjuti secara menyeluruh dan tepat b. Rendahnya auditor yang memiliki sertifikasi akuntansi forensik Keterbatasan SDM pada Inspektorat didapatkan pada beban kerja yang berdampak pada risiko keterlambatan tindak lanjut <i>whistleblowing</i>	Artefak - Praktik material Rutinitas - Praktik material	

dalam memandu entitas pemerintahan untuk mengimplementasikan dan memelihara praktik *whistleblowing*.

Dalam mengimplementasikan *whistleblowing*, entitas pemerintahan memiliki peluang sekaligus menghadapi tantangan. Teori institusional dapat mengekspos peluang dan tantangan perilaku anti kecurangan, salah satunya *whistleblowing* (Okafor et al., 2020). Peluang dan tantangan implementasi *whistleblowing* menggunakan konsep logika institusional mengacu pada penelitian Nugraheni et al. (2022) dan Quayle (2021) disajikan pada Tabel 2.

Tabel 2 menunjukkan bahwa dukungan peraturan merupakan peluang terhadap implementasi *whistleblowing*. Meskipun *whistleblow-*

ing belum diatur secara komprehensif dalam sebuah peraturan, tetapi secara parsial telah terdapat beberapa peraturan yang mengatur *whistleblowing*. UU Nomor 28 Tahun 1999, UU Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001, serta PP Nomor 43 Tahun 2018 telah mengatur dan memberikan hak kepada masyarakat untuk memberikan informasi atas adanya dugaan tindakan kecurangan antara lain korupsi kepada pihak yang berwenang. Selain itu, UU Nomor 13 Tahun 2006 telah mengatur tentang perlindungan saksi dan korban. Komite Nasional Kebijakan *Governance* (KNKG) juga telah menerbitkan pedoman sistem pelaporan pelanggaran di tahun 2008. Pedoman dari KNKG menjelaskan tentang aspek dan elemen yang diperlukan un-

tuk mengelola dan melaksanakan *whistleblowing* agar berjalan efektif. Selain itu, ISO 370002:2021 juga memberikan pedoman implementasi *whistleblowing* berdasarkan prinsip kepercayaan, ketidakterbukaan, dan perlindungan.

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PAN RB) juga berperan mendorong entitas pemerintahan untuk mengimplementasikan *whistleblowing*. Peraturan Menteri PAN RB Nomor 1 Tahun 2012 sebagaimana diubah terakhir dengan Peraturan Nomor 26 Tahun 2020 menyatakan bahwa entitas harus melakukan penilaian mandiri dalam rangka mengukur perkembangan implementasi reformasi birokrasi di lingkungan instansi masing-masing. Salah satu indikator yang menentukan hasil penilaian mandiri adalah terselenggaranya mekanisme sistem pelaporan pada instansi tersebut.

Sasaran reformasi birokrasi antara lain terwujudnya birokrasi yang akuntabel, bersih, kapabel, dan melayani publik dengan prima. Dalam rangka mewujudkan sasaran tersebut maka diperlukan pembangunan zona integritas pada entitas pemerintahan. Zona integritas diatur melalui Peraturan Menteri PAN RB Nomor 20 Tahun 2012 dan Nomor 52 Tahun 2014. Zona integritas merupakan predikat/penghargaan yang dianugerahkan kepada entitas pemerintahan yang berkomitmen mewujudkan wilayah bebas korupsi (WBK)/wilayah birokrasi bersih dan melayani (WBBM). Entitas pemerintahan perlu memenuhi indikator-indikator yang telah ditentukan guna memperoleh predikat/penghargaan WBK/WBBM. Salah satu indikator yang menentukan pemerolehan predikat WBK/WBBM adalah tersedianya pengelolaan sistem pelaporan pada entitas tersebut. Arini dan Baskara menjelaskan bahwa penilaian mandiri reformasi birokrasi dan harapan memperoleh predikat WBK/WBBM mendorong entitas pemerintahan untuk mengimplementasikan *whistleblowing* dan menetapkan peraturan pimpinan entitas yang mengatur tentang *whistleblowing*. Peraturan pimpinan entitas memberikan pedoman dan acuan mengenai tata cara penyampaian dan tindak lanjut *whistleblowing* pada masing-masing entitas. Lebih lanjut, Arini dan Baskara menguraikan argumentasinya pada kutipan sebagai berikut:

“Kalau advokasi dan aturan dari Kementerian PAN RB. Kita merujuk dari peraturan menteri PAN RB terkait sistem pelaporan. Jadi asal mulanya dari pelaksanaan penilaian reformasi birokrasi. Pada penilaian mandiri harus ada aturan mengenai *whistleblowing*. Mulai tahun 2017 itu barulah disusun dasar dan aturan untuk melaksanakan *whistleblowing*” (Arini).

“Regulasi di peraturan menteri PAN RB, nomornya saya lupa, itu menyebutkan bahwa pemerintah ha-

rus sudah menerapkan zona integritas. Sebagai entitas yang menyediakan layanan publik itu harus berpredikat WBK atau WBBM. Untuk menuju persyaratan tersebut kan salah satunya harus bisa membuat atau mengembangkan sistem pelaporan. Artinya ketika ada aturan Permen PAN RB, kemudian harus sudah bisa WBK atau WBBM itu kan harus punya sistem pelaporan” (Baskara).

Pernyataan Arini dan Baskara menunjukkan bahwa dukungan peraturan serta ekspektasi untuk memperoleh predikat WBK/WBBM dan hasil penilaian mandiri yang optimal, secara bersama-sama merupakan peluang sekaligus sebagai pembawa (*carrier*) praktik *whistleblowing* di entitas pemerintahan. Kondisi tersebut sesuai dan relevan dengan teori logika institusional. Hal itu sebagaimana dijelaskan dalam temuan Kisworo & Shauki (2019) bahwa peraturan, kebijakan, nilai, dan ekspektasi merupakan pilar dalam logika institusional yang dikategorikan dalam konstruksi simbolik. Pilar logika institusional berupa dukungan peraturan merupakan peluang, yaitu dapat memberikan pedoman dan dukungan dalam mengimplementasikan *whistleblowing* yang optimal. Kondisi tersebut sesuai dengan hasil penelitian Mirza et al. (2022) dan Yakubu & Dikwa (2020) yang mengungkapkan bahwa peraturan dan kebijakan tentang antikorupsi dan *whistleblowing* merupakan dukungan terhadap pelaksanaan *whistleblowing*.

Beberapa entitas pemerintahan telah menetapkan peraturan tentang budaya serta pendidikan antikorupsi. Selain itu, beberapa pimpinan entitas juga telah mendeklarasikan visi misi yang mengusung semangat antikorupsi. Hal tersebut sebagaimana yang diungkapkan Baskara sebagai berikut:

“Kalau kita bicara peluang kan kita ada program antikorupsi. Pada sisi regulasi dan peraturan ada peraturan tentang rencana pembangunan jangka menengah, ada visi misi mboten korupsi mboten ngapusi. Kemudian untuk pencegahan korupsi kita punya peraturan tentang pembangunan budaya integritas. Kemudian kita punya peraturan tentang pendidikan anti korupsi” (Baskara).

Pernyataan Baskara menunjukkan bahwa peraturan, kebijakan serta deklarasi visi, misi, dan nilai-nilai antikorupsi merupakan peluang terhadap implementasi *whistleblowing*. Hal tersebut sesuai dengan pilar logika institusional. Visi, misi, dan nilai (*values*) merupakan pilar logika institusional yang dikategorikan dalam konstruksi simbolik pada elemen normatif (Baraibar-Diez & Odriozola, 2022; Lauck et al., 2022). Visi, misi,

dan nilai yang mengusung dan mengedepankan semangat antikorupsi akan mengarahkan entitas untuk melaksanakan program dan kegiatan yang berkaitan dengan pemberantasan kecurangan. Program dan kegiatan tersebut perlu direalisasikan secara nyata dalam kehidupan bernegara. Hal ini sesuai dengan penelitian Atan et al. (2017) yang menjelaskan bahwa dalam rangka mencapai visi menjadi negara maju dan etis, pemerintah mengarahkan program pemberantasan korupsi, antara lain dengan mempromosikan dan merealisasikan budaya dan tindakan etis serta memperkuat integritas.

Gaya kepemimpinan demokratis dan transformasional dirasakan berpengaruh pada implementasi *whistleblowing* (Du & Heo, 2022; Puni & Anlesinya, 2017). Gaya kepemimpinan demokratis dicerminkan dengan adanya keterbukaan dan kebebasan menyampaikan pendapat yang bertanggung jawab, kesempatan diskusi, koordinasi, dan komunikasi. Gaya kepemimpinan transformasional dicerminkan dengan adanya pembinaan, pendampingan, dorongan untuk melakukan inovasi kepada orang yang dipimpin, budaya keterbukaan, dan keterikatan antara pimpinan dan orang yang dipimpin. Seseorang yang melakukan *whistleblowing* memperlihatkan bahwa orang tersebut memiliki ikatan dengan organisasi dan memiliki komitmen untuk melindungi organisasi dari kondisi yang berbahaya (Gholami & Salihu, 2019; Latan et al., 2019). Lebih lanjut, Haris dan Chandra menjelaskan bahwa masih terdapat sosok pemimpin pada beberapa daerah di entitas pemerintahan yang memiliki gaya kepemimpinan demokratis dan transformasional, seperti kutipan berikut ini:

“Kalau di entitas pemerintahan atau di daerah tertentu saya rasa masih memiliki pemimpin yang visioner, mendorong, dan melayani untuk perbaikan dan demokratis. Pemimpin yang seperti itu saya pikir dapat menumbuhkan keterikatan masyarakat kepada pemerintah. Dengan keterikatan yang tinggi itu, masyarakat menginginkan kinerja yang baik yaitu dalam menggunakan anggaran jangan dikorupsi. Bagi yang menindaklanjuti juga lebih bebas dari dari tekanan pimpinan atau lebih independen” (Haris).

“Kepala daerah kita baru dan masih muda. Ada harapan kami tentang perbaikan yang transparan, misalnya integritas dan perbaikan sistem dan tata kelola pemerintahan. Tipe kepala daerah menyemangati inovasi dan ini modal bagi kita. Saya jadi mikir positif, karena yang paling penting itu pucuk pimpinan. Kalau kepala daerah ada kemauan jadinya yang di bawah akan

mengikuti. Kepala daerah itu inginnya transparan dan beliau juga mau mendengar. Saya berharap kepala daerah konsisten dan benar melaksanakan seperti itu. Pada akhirnya kan kami di bawahnya jadi menindaklanjuti *whistleblowing* tanpa beban” (Chandra).

Pernyataan Haris dan Chandra menunjukkan bahwa komitmen dan dukungan pimpinan diperlukan untuk mendorong optimalisasi *whistleblowing*. Dukungan positif dari tone of the top dapat mendorong keberhasilan *whistleblowing* di negara berkembang (Dinc et al., 2018; Okafor et al., 2020). Gaya kepemimpinan demokratis dan transformasional merupakan peluang dalam mengimplementasikan *whistleblowing*. Gaya kepemimpinan tersebut dianggap mampu mendorong seseorang melakukan *whistleblowing*. Selain itu, juga mampu memotivasi pihak yang menindaklanjuti *whistleblowing* untuk bekerja secara independen dan objektif tanpa tekanan dari pimpinan.

Temuan ini sesuai dengan penelitian Dinc et al. (2018) dan Ugaddan & Park (2019) yang mengungkapkan bahwa gaya kepemimpinan terbuka, transformasional, dan etis dapat menggugah seseorang untuk melakukan tindakan ekstra kontraktual seperti *whistleblowing*. Gaya kepemimpinan tersebut juga dapat menjaga kualitas hubungan interaksional dalam organisasi berdasarkan kepercayaan dan saling menghargai. Hubungan interaksional antara pemimpin dengan pegawai entitas pemerintahan maupun masyarakat merupakan pilar logika institusional yang dikategorikan dalam praktik material, yaitu sistem relasi. Pimpinan, aparat pemerintah, masyarakat, regulator, serta setiap orang yang memiliki kapasitas menindaklanjuti *whistleblowing* secara bersama-sama membawa praktik *whistleblowing* pada level yang lebih luas dan berkelanjutan. Setiap orang dalam suatu entitas merupakan bagian dari sistem relasi, di mana budaya kognitif dan normatif dibentuk dan dilaksanakan dari waktu ke waktu. Serangkaian kondisi tersebut sesuai dengan asumsi teori institusional bahwa hubungan interaksional antara individu, lingkungan, dan organisasi dapat berdampak pada implementasi *whistleblowing*.

Dalam praktiknya, pihak eksternal entitas lebih sering melakukan *whistleblowing* daripada pihak internal. Antusiasme pihak eksternal merupakan wujud perhatian, kesadaran, dan kepedulian dalam mengungkapkan dugaan korupsi, penyalahgunaan aset, ataupun *accounting fraud* yang melibatkan oknum aparat pemerintah dan aparat desa. Hal ini dirasakan oleh Dinda dan Haris sebagai berikut:

“Masyarakat itu sebetulnya atensinya lebih besar, itu peluang. Masyarakat sebetulnya perhatian. Mereka mau mengadukan, tidak apatis, ya su-

dahlah terserah entitas mau gimana, perangkat berbuat apa, *nggak* begitu. Mereka sebetulnya perhatian kepada pemerintah. Kalau misalnya ya perangkatnya mau berbuat ke arah yang tidak baik *kan* masyarakat mengadukan.” (Dinda).

“Masyarakat sekarang sudah mulai peduli terhadap pelaksanaan anggaran pemerintah. Anggaran yang digunakan untuk membiayai kegiatan itu *kan* juga berasal dari masyarakat itu sendiri. Dari pajak daerah, pajak pusat, atau mungkin retribusi. Masyarakat saya pikir sudah mulai turut serta dalam hal pengawasan pelaksanaan anggaran sesuai kapasitasnya. Ketika mengetahui adanya kecurangan, ada hak yang dilanggar, ada yang *nggak* benar, masyarakat sudah mulai memiliki rasa tanggung jawab untuk memperbaiki atau berusaha mengungkap kecurangan yang diketahuinya” (Haris).

Pernyataan Dinda dan Haris menunjukkan bahwa antusiasme pihak eksternal, khususnya masyarakat untuk melakukan *whistleblowing* merupakan peluang. Antusiasme masyarakat antara lain dilatarbelakangi rasa tanggung jawab ketika mengetahui adanya tindakan yang membahayakan keuangan negara/daerah, adanya pemberontakan atas nilai moral yang dilanggar, dan bentuk pemberontakan atas adanya hak-hak masyarakat yang disalahgunakan oknum tertentu. Penelitian ini sesuai dengan penelitian Namazi & Ebrahimi (2017) dan Su (2020) yang menunjukkan bahwa *whistleblowing* disambut antusias dengan semangat loyalitas kepada entitas walaupun dihadapkan pada rasa sungkan.

Kondisi tentang antusiasme masyarakat juga sesuai dengan konsep logika institusional, yaitu praktik material, termasuk di dalamnya asumsi, keyakinan, dan nilai dapat memandu individu dalam memberikan makna pada aktivitas sehari-hari serta memandu dalam memproduksi dan mereproduksi ruang dan waktu (Frenken et al., 2020; Gibbs, 2020). Namun demikian, antusiasme masyarakat dalam melakukan *whistleblowing* di Indonesia berbeda dengan antusiasme masyarakat pada negara berkembang lainnya, yaitu Nigeria. Hal ini sebagaimana dinyatakan dalam penelitian Okafor et al. (2020). Penelitian tersebut menjelaskan bahwa pada negara berkembang seperti Nigeria, *whistleblowing* dihadapkan pada rendahnya antusiasme dan kesadaran masyarakat untuk melaporkan tindak kecurangan. Hal tersebut menunjukkan antusiasme masyarakat dalam melakukan *whistleblowing* pada konteks dan negara yang berbeda dapat dipengaruhi oleh perbedaan nilai, pola budaya, dan praktik material yang dibangun secara histo-

ris dan sosial. Nilai dan pola budaya yang berbeda dapat menghasilkan logika (*logics*) yang berbeda, yang berdampak pada keputusan seseorang dalam berpikir dan bertindak.

KPK merupakan lembaga negara yang bertugas melaksanakan upaya pemberantasan korupsi melalui pendidikan, pencegahan, dan penindakan. KPK telah menginisiasi program pencegahan korupsi terintegrasi, termasuk di dalamnya menetapkan rencana aksi pencegahan korupsi. KPK memantau dan mengevaluasi kemajuan rencana aksi pencegahan korupsi di entitas pemerintahan melalui media *monitoring center for prevention*. Indikator penilaian pada *monitoring center for prevention* salah satunya adalah terselenggaranya pengelolaan *whistleblowing* pada entitas. Ditetapkannya *whistleblowing* sebagai salah satu indikator penilaian kemajuan rencana aksi pencegahan korupsi telah mendorong entitas pemerintahan untuk menyediakan mekanisme sistem pelaporan. Hal ini diungkapkan oleh Eros dan Dinda pada pernyataan berikut ini:

“*Monitoring center for prevention* KPK, di indikatornya APIP itu ada salah satu indikator yang harus dipenuhi yaitu daerah perlu mempunyai saluran aduan masyarakat yang namanya sistem pelaporan. Itu jadi parameternya KPK untuk menilai apakah daerah di situ sudah melaksanakan kegiatan terkait dengan pencegahan korupsi melalui saluran sistem pelaporan itu sudah punya atau belum. Jadi itu sebagai salah satu parameternya KPK” (Eros).

“Kalau sekarang perangkat daerah sudah semakin bersih. Sekarang *kan* KPK sudah turun, sudah ada program *monitoring center for prevention*. Kemudian aparat penegak hukum juga sudah bekerja sama dengan kami. Jadi semakin kami dekat dengan aparat penegak hukum, semakin dekat dengan KPK, kami jadi semakin takut bertindak macam-macam untuk melakukan hal yang mengarah ke *sana-sana* begitu” (Dinda).

Pernyataan Eros dan Dinda menunjukkan bahwa keberadaan KPK merupakan peluang implementasi *whistleblowing*. KPK melalui *monitoring center for prevention* menjadi salah satu pemicu entitas pemerintahan untuk mengimplementasikan sistem pelaporan. Selain itu dengan adanya KPK, aparat pemerintah akan berpikir ulang jika bermaksud untuk melakukan korupsi, penyalahgunaan aset, ataupun *accounting fraud*. Peran KPK dalam mengungkap dan mengusut kasus penyalahgunaan keuangan negara/daerah yang dilakukan oknum politisi di lembaga eksekutif dan legislatif juga telah dijelaskan dalam

penelitian Endarningtyas & Chariri (2022) dan Syamsuddin (2017). Peluang berupa keberadaan KPK yang memungkinkan adanya koordinasi dan kolaborasi pemberantasan korupsi antara pihak entitas pemerintahan dengan KPK serta pihak lain yang terkait mencerminkan kesesuaian dengan logika institusional, yaitu sistem relasi.

Dalam struktur internal entitas pemerintahan, Inspektorat merupakan APIP yang berperan menangani dan menindaklanjuti *whistleblowing*. Dalam menangani dan menindaklanjuti *whistleblowing*, Inspektorat melakukan penelaahan *whistleblowing*, klarifikasi, dan audit investigatif. Hal ini diungkapkan oleh Bernard pada kutipan sebagai berikut:

“Peluangnya juga adanya inspektorat. Inspektorat, di bawah inspektur pembantu Khusus itu kan ada auditor-auditor yang nanti kalau ada aduan akan bertugas menangani aduan. Jadi SK khusus yang menangani aduan tidak ada, tapi mengacunya ke struktur organisasi. Jadi nanti kalau ada aduan akan dikeluarkan surat tugas” (Bernard).

Dari pernyataan Bernard diketahui bahwa keberadaan Inspektorat merupakan peluang berupa tersedianya unit kerja yang menindaklanjuti *whistleblowing*. Inspektorat juga berperan melakukan pengawasan internal pada entitas pemerintahan. Fungsi Inspektorat antara lain melakukan pengawasan internal terhadap penyelenggaraan pemerintahan agar berjalan efektif, transparan, akuntabel, dan bersih dari korupsi (Lee & Xiao, 2018). Hal tersebut sesuai dengan logika institusional, di mana sistem otoritas telah memungkinkan adanya pembentukan Inspektorat untuk dapat menjalankan perannya sebagai APIP. Selain itu, keberadaan personel di Inspektorat yang memungkinkan ditindaklanjutinya *whistleblowing* juga mencerminkan adanya sistem relasi.

Serangkaian proses *whistleblowing* memerlukan peran dari berbagai pihak, baik pelapor maupun pihak yang menindaklanjuti laporan, agar dapat diimplementasikan secara berkelanjutan. Hal tersebut sesuai dengan penelitian Dinc et al. (2018) dan Smaili & Arroyo (2019). Pada perspektif logika institusional, grup manajemen merupakan bagian dari sistem relasi yang membawa sistem pelaporan terintegrasi pada sebuah perusahaan untuk terus berkelanjutan. Sistem otoritas, sistem pemerintahan, dan identitas merupakan sistem relasi.

Perilaku masyarakat yang berubah menyesuaikan perkembangan teknologi dan digitalisasi telah mendorong entitas pemerintahan untuk membangun dan memanfaatkan saluran *whistleblower* yang memanfaatkan teknologi informasi. Saluran tersebut dapat mempermudah penyampaian *whistleblowing* dan mempercepat

entitas pemerintahan dalam menindaklanjuti *whistleblowing*. Selain itu, *whistleblowing* melalui saluran sistem pelaporan berbasis teknologi informasi dapat membatasi pertemuan fisik *whistleblower* dengan pihak lain. Hal tersebut sebagaimana diungkapkan Chandra pada kutipan berikut ini:

“Dengan saluran sistem pelaporan berbasis teknologi ini ada banyak hal yang diperoleh. Jaminan untuk *whistleblower* pun sudah dijaga kerahasiannya. Selain itu juga memudahkan masyarakat melakukan *whistleblowing*. Kalau *whistleblowing* dengan sistem manual, kadang mereka kesulitan. Kalau *whistleblowing* harus menyertakan identitas dan alamat saja. Atau kalau pegawai pakai NIP saja. Sedangkan kalau *whistleblowing* secara manual kan harus menyerahkan fotokopi KTP dan lain sebagainya. Jadi dengan sistem pelaporan kita sudah sangat terbantu” (Chandra).

Ungkapan Chandra menunjukkan bahwa ketersediaan saluran sistem pelaporan berbasis teknologi informasi merupakan peluang. *Whistleblower* menjadi lebih praktis dalam melakukan *whistleblowing* dan membatasi pertemuan fisik dengan pihak lain sehingga kerahasiaan identitas *whistleblower* lebih terjamin. Hal tersebut sesuai penelitian Mehrotra et al. (2020) dan Oelrich & Erlebach (2021) yang menjelaskan bahwa *whistleblowing* melalui media elektronik maupun hotline akan mempermudah proses pengaduan dan dapat melindungi kerahasiaan *whistleblower*. Selain saluran sistem pelaporan, entitas pemerintahan juga mengembangkan aplikasi lain untuk mempermudah pemantauan tindak lanjut *whistleblowing*. Aplikasi tersebut berfungsi untuk menginventarisasi dan memantau kemajuan tindak lanjut *whistleblowing* maupun pengaduan masyarakat.

Berdasarkan *trend* data pada aplikasi tersebut, *whistleblowing* pada entitas pemerintahan yang paling banyak diadakan adalah dugaan pungutan liar dan dugaan korupsi. Perkembangan teknologi memungkinkan entitas pemerintahan membangun saluran sistem pelaporan maupun aplikasi lain dalam rangka memelihara *whistleblowing* agar diimplementasikan secara berkelanjutan sesuai dengan aspek logika institusional berupa praktik material, yaitu artefak. Artefak merupakan budaya material yang dibangun melalui kecerdasan manusia dalam rangka mendukung dan memelihara implementasi sebuah praktik, contohnya dukungan teknologi dan sistem informasi.

Pada satu sisi, kepemimpinan merupakan peluang, tetapi pada sisi lain juga merupakan tantangan. Penelitian Ugaddan & Park (2019)

mengungkapkan bahwa kepemimpinan yang etis dan amanah mampu memotivasi seseorang untuk melakukan *whistleblowing*. Pimpinan entitas merupakan aktor utama dalam menciptakan iklim organisasi etis. Seseorang bersedia melakukan *whistleblowing* pada kondisi organisasi yang memiliki nilai, budaya, norma, dan iklim etis (Indayani & Yunisdanur, 2020). Sebaliknya, kepemimpinan kurang amanah menjadi kendala dalam mengimplementasikan *whistleblowing*. Adanya riwayat tangkap tangan KPK terhadap oknum pimpinan entitas dan oknum pejabat pada entitas pemerintahan menunjukkan adanya historis kepemimpinan yang kurang amanah. Hal tersebut sebagaimana dirasakan oleh Haris, Dinda, dan Fauzi pada kutipan berikut ini:

“Kalau atasannya tidak amanah, tidak mempromosikan budaya antikorupsi, tidak mau dikritik, otoriter, itu agak susah ya. Apalagi pernah ada yang pimpinan entitas kena kasus OTT KPK, itu bawahannya susah melaporkan kecurangan” (Haris).

“Kita melihat di pemerintah daerah sekitar, jadi ada bupati itu, pejabat Pemda di daerah itu terkena kasus hukum dari OTT KPK” (Dinda).

“Bagaimanapun juga kita perlu komitmen pimpinan *top management*. Sebabnya atas pengalaman kita yang dulu kan. Itu juga salah satunya karena kelemahan di SPI yang tahun 2018 dulu, yang kena OTT pimpinan dulu. Jadi itu jadi pelajaran buat kita juga sih” (Fauzi).

Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa historis kepemimpinan kurang amanah merupakan tantangan dalam implementasi *whistleblowing*. Kepemimpinan kurang amanah dapat menghambat terwujudnya iklim organisasi etis, menghambat seseorang melakukan *whistleblowing*, dan menghambat optimalisasi tindak lanjut *whistleblowing*. Hambatan tersebut sesuai dengan penelitian Chan et al. (2017) dan Quah (2020) yang menjelaskan bahwa korupsi merajalela di beberapa negara Asia karena terdapat pemimpin tidak etis yang cenderung menumbangkan pelaksanaan reformasi antikorupsi. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa tantangan *whistleblowing* dapat timbul dari adanya pengaruh individual, organisasional, dan lingkungan yang merupakan elemen dari teori institusional. Dalam menghadapi tantangan ini diperlukan komitmen pimpinan entitas pemerintahan, baik pimpinan kementerian/lembaga/intansi maupun Kepala Daerah untuk menjalankan kepemimpinan secara amanah. Selain itu juga diperlukan komitmen dan upaya untuk menciptakan norma dan

iklim organisasi etis guna mengoptimalkan fungsi *whistleblowing*.

Tantangan berikutnya adalah adanya perbedaan jumlah *whistleblowing* yang cukup signifikan antara *whistleblower* dari pihak internal dan eksternal entitas. *Whistleblowing* dari internal cenderung lebih lengkap dan informatif daripada *whistleblowing* dari eksternal entitas. Dalam kondisi organisasi yang terdapat kecurangan, pegawai dapat mengetahui secara langsung bagaimana proses kecurangan dilakukan. Pegawai merupakan orang dalam terbaik yang dapat mengidentifikasi dan melaporkan kecurangan. Namun, justru *whistleblowing* dari pihak internal jumlahnya lebih rendah dibandingkan pihak eksternal. Rendahnya antusiasme pihak internal melakukan *whistleblowing* disebabkan adanya kekhawatiran terungkapnya identitas *whistleblower* yang berakibat pada risiko tindakan balasan. Konsekuensi dan risiko yang diterima *whistleblower* adalah balasan dari orang-orang yang merasa dirinya dirugikan atas adanya *whistleblowing* atau bahkan balasan dari organisasi itu sendiri (Dhaliwal et al., 2022; Oelrich & Erlebach, 2021). Semakin tinggi tingkat balasan terhadap *whistleblower* terdahulu berdampak pada semakin rendahnya kepercayaan, keberanian, dan kesediaan *whistleblower* berikutnya (Indayani & Yunisdanur, 2020).

Rendahnya antusiasme pihak internal juga disebabkan adanya budaya *ewuh pakewuh* yang masih melekat pada hubungan antarindividu dalam sebuah organisasi (sistem relasi). Pegawai merasa pakewuh dan khawatir jika suatu saat identitasnya sebagai *whistleblower* terungkap, maka dapat memperburuk hubungan kerja. *Ewuh pakewuh* adalah rasa sungkan yang disertai kekhawatiran jika perkataan dan sikapnya menyinggung orang lain sehingga seseorang tersebut menjadi sangat berhati-hati dan ragu-ragu dalam berpendapat dan berperilaku. Rasa *ewuh pakewuh* dapat menghalangi dan menghambat seseorang untuk menyuarkan kasus korupsi yang diketahuinya (Potipiroon & Wongpreedee, 2021; Vandekerckhove & Phillips, 2019).

Terdapat anggapan pegawai bahwa *whistleblowing* yang mengakibatkan pemberian sanksi kepada pimpinan atau rekan kerja yang terlibat dalam perbuatan curang merupakan bagian dari pengkhianatan dalam hubungan kerja. Namun, sebenarnya *whistleblowing* mendukung sistem pengendalian internal sebagai metode pencegahan dan pendeteksian kecurangan. *Whistleblowing* bukan bagian dari pengkhianatan, tetapi merupakan mekanisme perbaikan dan perlindungan organisasi terhadap adanya risiko kerugian keuangan. Hal tersebut diungkapkan beberapa informan pada kutipan berikut ini:

“Cuma masalahnya di internal pegawai itu *gregetnya* masih kurang. Kalau hambatannya menurut kami ke-

rahasiaan pelapor yang di kami masih kurang. Kalau masyarakat kan tidak begitu ada rasa takut ya. Kalau dari internal kami pegawai sendiri kan untuk melaporkan teman sendiri itu ada rasa *pekewuh*, ada rasa takutnya. Kalau masyarakat melaporkan tetangga atau teman sendiri, mereka bisa saja melaporkan pakai nama samaran atau alamat samaran. Tapi kalau dari pegawai kan ada kemungkinan bisa dilacak identitasnya, jadi mereka ada rasa takut juga. Mereka takut berpengaruh ke masalah pekerjaan atau masalah personal mereka sendiri. Jadi mereka kurang berani” (Arini).

“Ada rasa ketakutan ketika di entitas pemerintahan itu melaporkan atasannya atau melaporkan temannya. Tantangannya memberikan pemahaman kepada ASN kalau *whistleblowing* itu tujuannya untuk perbaikan organisasinya. Kemudian memberikan pemahaman kalau pelapor itu dilindungi. Nanti identitasnya kita juga akan kita lindungi. Tantangannya memahami ASN untuk sadar kalau *whistleblowing* itu penting untuk perbaikan organisasi. Itu sebenarnya bisa untuk mendukung Sistem Pengendalian internal Pemerintah kalau memang jalan” (Eros).

“Ada *sih* kejadian pada waktu itu terkait beberapa hal di dinas apa *ya*. Secara internal dilaporkan kemudian terlapor sampai diperiksa karena ada kecenderungan tindak pidana termasuk korupsi. Akhirnya terjadi friksi, jadi orang yang melaporkan ini *kan* akhirnya jadi beban karena kerugiannya agak lumayan besar. Akibatnya ada beberapa kepala bagian yang harus dimutasi dan diberi sanksi administrasi, walaupun tidak sampai pada ranah pidana. Tapi secara internal terjadi kasak-kusuk, saling curiga dengan teman sendiri. Kalau bahasa mereka yang tidak suka dengan tindakan pelaporan seperti ini *kan* jadi kayak membakar hubungan” (Chandra).

“Saat pemeriksaan laporan keuangan ataupun pemeriksaan kepatuhan, salah satu yang kita periksa uji petik adalah proyek-proyek, baik itu pembangunan jalan, jembatan, atau gedung. Biasanya kita menemukan pekerjaan yang tidak sesuai spesifikasi. Ada beberapa kali pengaduan yang dilaporkan kepada tim pemeriksa BPK

lewat pesan singkat pada waktu pemeriksaan lapangan, bahwa ada pembangunan gedung yang tidak sesuai spesifikasi. Kalau dari pegawai ada beberapa yang pernah melaporkan adanya indikasi pelanggaran. Mereka kan agak takut ya kalau melapor ke dalam, karena mereka kan bagian dari sistem pemerintahan. Biasanya mereka masih memikirkan posisi tersebut” (Imam).

Ungkapan tersebut menunjukkan adanya tantangan berupa rendahnya antusiasme pihak internal dan adanya kecenderungan pihak internal melakukan *whistleblowing* kepada pihak/ lembaga di luar entitas yang memiliki kewenangan melakukan pemeriksaan keuangan negara/ daerah ataupun kepada pihak yang memiliki kewenangan melakukan penyelidikan dan penyidikan. Pada teori logika institusional, kondisi tersebut merupakan tantangan dalam hal sistem relasi. Penelitian ini sesuai dengan penelitian Mkheimer et al. (2022) dan Nawawi & Salin (2019) yang mengungkapkan kekhawatiran dan ketakutan pegawai terhadap pembalasan yang dilakukan pimpinan atau rekan kerjanya dapat menghalangi pegawai tersebut untuk melakukan *whistleblowing*.

Dalam rangka mengatasi tantangan berupa rendahnya antusiasme pihak internal dalam melakukan *whistleblowing*, maka entitas perlu menanamkan budaya keterbukaan serta menumbuhkan kepercayaan bahwa *whistleblowing* tidak akan mengakibatkan tindakan balasan. Entitas juga perlu meningkatkan upaya perlindungan dan jaminan kerahasiaan *whistleblower*. Upaya tersebut dapat dilakukan dengan mencantumkan klausul larangan melakukan tindakan balasan beserta sanksinya dalam klausul peraturan pimpinan entitas atau peraturan yang kedudukannya lebih tinggi. Selain pemberian sanksi kepada pihak yang melakukan tindakan balasan, pemberian sanksi yang tegas kepada pelaku kecurangan juga perlu dilakukan. Hal tersebut dapat menumbuhkan kepercayaan *whistleblower* karena upaya pengungkapan kecurangan yang dilakukannya tidak sia-sia. Selain itu, dalam rangka pemberian perlindungan kepada *whistleblower*, entitas juga perlu melakukan perjanjian kerja sama dan berkoordinasi dengan LPSK. Upaya yang tidak kalah penting untuk membangkitkan antusiasme *whistleblowing* adalah dengan menumbuhkan dan meningkatkan rasa tanggung jawab para pihak dalam mengelola dan menjaga harta negara.

Kaitannya dengan pencantuman identitas *whistleblower* saat melakukan *whistleblowing*, masing-masing entitas pemerintahan memiliki kebijakan berbeda-beda. Terdapat entitas yang memperbolehkan *whistleblowing* anonim (tanpa identitas *whistleblower*), tetapi juga terdapat entitas yang mengharuskan *whistleblowing* yang

dilengkapi identitas. Entitas yang memperbolehkan *whistleblowing* anonim beranggapan bahwa *whistleblowing* anonim dianggap mampu mengurangi kekhawatiran dari tindakan balasan sehingga *whistleblower* tidak ragu untuk melakukan *whistleblowing*. Hal tersebut sebagaimana diungkapkan oleh Eros dan Galvin pada kutipan sebagai berikut:

“Entitas kami itu merahasiakan pelapor. Jadi kita tidak akan *ngutak-atik* pelapornya. Kita akan mengklarifikasi kepada yang dilaporkan. Kita boleh anonim. Itu malah kita sarankan seperti itu. Kita juga *nggak* tahu nanti mentalnya yang melaporkan itu, kalau kita klarifikasi sebagai APIP nanti dia malah *down*. Sudah pernah dulu pernah kejadian, ditindaklanjuti sama unit kerja. Unit kerja mengklarifikasi kepada si pelapor, pelapornya *nggak* terima sehingga melaporkan kembali ke pimpinan yang lebih tinggi. Kita menjaga mental dan psikisnya si pelapor. Kalau kami mengklarifikasinya, menindaklanjutinya, investigasinya kepada yang dilaporkan, bukan kepada si pelapor” (Eros).

“*Whistleblowing* ini bisa berjalan jika identitas *whistleblower* tidak dicantumkan atau mereka bisa mencantumkan dengan inisial. Kalau nomor telepon mungkin perlu ya, *whistleblower* ini perlu menceritakan kronologi dari apa yang ingin dilaporkan. Kalau pejabat dan pegawai akan menjadi kendala, karena dia ada di dalam internal instansi itu. Kalau di situ dia melaporkan ketidaknyamanannya kepada pimpinan A, tentu kan dia merasa siapa *nih* yang *ngelaporin*. Justru malah nanti terlapor ini dijadikan pencemaran nama baik. Lebih baik saluran *whistleblowing* dapat menyamarkan identitas pelapor sehingga nanti orang-orang akan tertarik melaporkan sesuatu yang kurang baik di instansi itu” (Galvin).

Pernyataan Eros dan Galvin menunjukkan bahwa entitas yang mensyaratkan pencantuman identitas *whistleblower* beranggapan bahwa pencantuman identitas dapat mempermudah komunikasi dan proses klarifikasi dalam rangka memperoleh bukti serta informasi yang cukup dan memadai. *Whistleblowing* yang dilengkapi dengan identitas *whistleblower* cenderung lebih kredibel dan dipercaya untuk dapat dilakukan tindak lanjut (Daurrohmah et al., 2021). Darjoko & Nahartyo (2017) mengungkapkan bahwa walaupun *whistleblowing* anonim cenderung kurang dapat dipercaya dan lebih sulit diinvestigasi,

tetapi tidak serta merta membuat entitas mengurangi alokasi sumber daya untuk melakukan investigasi. Adapun penelitian ini menemukan bahwa entitas lebih memprioritaskan menindaklanjuti *whistleblowing* yang dilengkapi identitas dan bukti yang lengkap daripada *whistleblowing* anonim yang tidak dilengkapi bukti pendukung dan informasi yang memadai. Dalam rangka tetap menjaga kerahasiaan identitas *whistleblower*, pihak entitas membatasi orang-orang yang dapat mengetahui identitas *whistleblower*. Hal tersebut diungkapkan Fauzi dan Dinda pada kutipan sebagai berikut:

“Kalau yang anonim jarang, ada yang pernah masuk, tapi kita tidak prioritaskan. Kita juga perlu identitas karena kalau ada pengaduan kan juga butuh sumber daya, butuh SDM, butuh biaya. Kalau pelaporannya anonim takutnya cuma main-main, anonim dan tanpa data biasanya kita abaikan” (Fauzi).

“Yang bisa mengetahui pada saat dia melapor hanya admin aplikasi. Tapi kalau sudah tahap selanjutnya sudah langsung ada, kalau di sistem bahasanya apa ya. Apa *sih* simbol sandi yang kita *nggak* bisa baca. Jadi di tahap selanjutnya sudah tidak bisa terlacak lagi siapa yang mengadu” (Dinda).

Pernyataan Fauzi, dan Dinda menunjukkan bahwa beberapa instansi pemerintahan memperbolehkan *whistleblowing* anonim, tetapi beberapa entitas lainnya mensyaratkan pencantuman identitas. Entitas tersebut akan menindaklanjuti *whistleblowing* anonim sepanjang memenuhi kriteria dan dilengkapi informasi memadai. Entitas yang memperbolehkan *whistleblowing* anonim bermaksud untuk menjaga kerahasiaan *whistleblower* yang pada akhirnya dapat mendorong antusiasme melakukan *whistleblowing*. Sebaliknya, pihak entitas lainnya beranggapan bahwa *whistleblowing* yang dilengkapi identitas lebih dapat dipertanggungjawabkan daripada anonim sehingga tindak lanjut *whistleblowing* yang dilengkapi identitas dan bukti memadai lebih diprioritaskan.

Peraturan tentang *whistleblowing* menyatakan bahwa *whistleblowing* perlu menyajikan informasi yang lengkap dan menjelaskan unsur 5W + 1H. Informasi yang disampaikan *whistleblower* perlu menjelaskan substansi dugaan kecurangan (*what*), tempat yang diduga menjadi lokasi kecurangan (*where*), terduga pelaku kecurangan (*who*), waktu terjadinya dugaan kecurangan (*when*), penyebab dugaan kecurangan (*why*), dan bagaimana terjadinya dugaan tindak kecurangan (*how*). Jumlah *whistleblowing* dari eksternal entitas cenderung banyak, tetapi dalam praktiknya

whistleblowing tersebut cenderung kurang lengkap dan minim informasi. Hal tersebut disampaikan Baskara dan Arini pada kutipan berikut ini:

“Tantangannya itu masalah keterbatasan informasi. Kadang-kadang laporannya tidak ada data. Contoh begini, di desa kami terjadi penyalahgunaan kasus. Laporannya hanya satu paragraf, padahal namanya mengaudit itu *kan* butuh informasi yang lengkap dan detail. Minimal 5W+1H nya itu muncul. Idealnya di saluran pengaduan itu meskipun tidak ada dokumen, tetapi perlu informatif. Ada kasus korupsi di Dinas X, hanya begitu saja aduannya. Setidaknya *kan* perlu menjelaskan kejadiannya apa, kemudian tahunnya berapa. Jadi aduannya minim informasi. Minim informasi ini kadang menjadi kendala kita. Kadang kita bingung ini ada laporan kasus korupsi tapi tidak jelas kantornya apa, kemudian tahunnya berapa. Ini juga tantangan eksternal kita yang memang menjadi tugas kami untuk lebih mensosialisasikan kepada masyarakat. Dalam praktiknya, kadang masyarakat itu motifnya tidak suka dengan si A, lalu si A langsung dilaporkan tetapi ternyata tidak terbukti. Betul itu, banyak tidak terbukti” (Baskara).

“...apalagi kalau yang dilaporkan itu tidak jelas, pernah ada laporan melaporkan TPQ di desanya. *Lha* dia sendiri tidak menyebutkan desanya itu di mana. Cuma menyebutkan desanya di Kecamatan A. Sementara TPQ di kecamatan A itu banyak banget, jadi *kan* yang mau nangani *kan* juga bingung. Itu sering terjadi *kayak gitu...*” (Arini).

Penjelasan Baskara dan Arini menunjukkan adanya tantangan, yaitu *whistleblowing* dari pihak eksternal kecenderungannya belum menjelaskan unsur 5W + 1H dan informasinya kurang memadai. Informasi yang kurang memadai dapat menghambat proses penanganan dan tindak lanjut *whistleblowing*. Hasil penelaahan, klarifikasi, maupun audit investigatif menunjukkan tingkat keterbuktian *whistleblowing* dari pihak eksternal cenderung rendah. Tingginya antusiasme pihak eksternal melakukan *whistleblowing* tetapi tidak disertai informasi memadai serta tingkat keterbuktiannya rendah memiliki keterkaitan dengan motif *whistleblower* dalam melakukan *whistleblowing*, bagaimana *whistleblowing* dibawa, dan bagaimana *whistleblowing* disosialisasikan.

Pernyataan mereka berdua juga sesuai dengan penelitian Dinc et al. (2018) tentang sistem

pelaporan terintegrasi menggunakan teori institusional. Penelitian tersebut menjelaskan bahwa ketaatan, kepercayaan, dan loyalitas pada sistem pelaporan terintegrasi bergantung dari bagaimana sistem tersebut dibawa, dikomunikasikan, dan dilegitimasi oleh aktor (manusia) dalam dimensi sistem relasi. Dalam rangka mengatasi tantangan tersebut, maka entitas perlu meningkatkan sosialisasi dan edukasi kepada pihak eksternal. Selain kepada pihak eksternal, sosialisasi juga perlu dilakukan kepada pihak internal. Sosialisasi dapat dilakukan bersamaan dengan sosialisasi benturan kepentingan dan gratifikasi dengan mengundang narasumber dari pihak KPK, Kementerian PAN RB, ataupun LPSK. Sosialisasi dapat dilakukan melalui sosial media pimpinan entitas atau bagian humas ataupun melalui sebuah pertemuan. Sosialisasi bertujuan memberikan pemahaman, menginternalisasi nilai dan semangat melakukan *whistleblowing* yang bertanggung jawab, yaitu berdasarkan fakta serta didukung informasi lengkap dan memadai.

Whistleblowing yang memenuhi kriteria sebagai dugaan korupsi, penyalahgunaan aset, dan *accounting fraud* akan ditindaklanjuti oleh Inspektorat dengan audit investigatif. Auditor perlu memiliki dan memperkuat independensi, integritas, dan profesionalisme dalam melaksanakan serangkaian proses audit investigatif serta memperoleh hasil dan simpulan audit yang memadai. Dalam melakukan audit investigatif maupun pemberian keterangan ahli di pengadilan diperlukan kompetensi dan keahlian. Kompetensi dan keahlian antara lain diperoleh melalui kegiatan pendidikan dan pelatihan maupun sertifikasi akuntansi forensik. Dalam pelaksanaannya terdapat kendala berupa rendahnya jumlah auditor yang memiliki keahlian dan sertifikasi akuntansi forensik. Hal tersebut disampaikan beberapa informan pada kutipan berikut ini:

“Kalau instansinya belum menerapkan sistem pelaporan ya di dalam laporan keuangan ada kemungkinan masih terdapat potensi kecurangan yang belum diketahui. Kemudian kalau pemeriksaan laporan keuangan menguji bukti, sedangkan kecurangan itu *kan* kesepakatan di bawah tangan, bisa jadi kesepakatan tidak tertulis dan dilakukan tersembunyi. Jadi kalau dideteksi lewat pemeriksaan laporan keuangan mungkin perlu upaya. Itu perlu adanya *whistleblowing*. Yang menanganinya juga perlu pengetahuan akuntansi forensik” (Jerry).

“Terkait pengembangan kompetensi sertifikasi audit fraud di instansi kami baru satu orang yang punya. Anggaran kami sangat terbatas. Makanya terkait dengan pengembangan sertifi-

kasi APIP memang masih kurang, Itu tantangan” (Eros).

“*Whistleblowing* ada yang mengadu dan ada yang diadu. Yang mengadu dengan kebenarannya yang diadu tentu akan juga ngomong kebenarannya. Jadi kita di inspektorat ini auditornya berupaya untuk selalu meningkatkan pengetahuan. Makanya tadi tantangannya perlu sertifikasi. Sebenarnya sertifikasi CFrA itu kan juga penting pada saat kita nanti menghadapi proses-proses penegakan hukum misalnya di proses pengadilan atau melalui berita acara di aparat penegak hukum. Itu juga melatih mental kita perlu dibekali untuk proses-proses pembelajaran dan sertifikasi, pelatihan untuk auditor-auditornya sehingga nanti di lapangan dapat bermanfaat. Yang kedua tentunya dilatih juga untuk integritas. Integritas itu kan penting ya, karena itu saya balik lagi, ada yang mengadu dan diadu dengan kebenarannya masing-masing sehingga kita berupaya untuk netral berdiri di tengah dengan menjaga integritas dan independensi kita” (Bernard).

Pernyataan mereka menunjukkan bahwa keahlian akuntansi forensik diperlukan dalam menindaklanjuti *whistleblowing*. Namun, tantangannya adalah berupa rendahnya jumlah auditor Inspektorat yang memiliki keahlian dan sertifikasi akuntansi forensik. Akuntansi forensik merupakan teknik akuntansi yang memerlukan keahlian investigatif untuk memecahkan dan mengungkap kecurangan. Alshurafat et al. (2021) menemukan bahwa keahlian akuntansi forensik semakin diperlukan seiring dengan meningkatnya penyalahgunaan pengelolaan keuangan. Pengembangan kompetensi melalui keikutsertaan sertifikasi akuntansi forensik sesuai dengan aspek logika institusional, yaitu artifact. Hal ini sesuai dengan temuan Kaplan et al. (2020) yang menjelaskan bahwa proses belajar dalam konsep institusional termasuk dalam kategori artifact karena dianggap dapat membantu pelaksanaan pekerjaan yang berhubungan dengan logika restrukturisasi pinjaman pada bank.

Dalam rangka mengatasi tantangan tersebut, entitas perlu memberikan kemudahan, fasilitasi, ataupun dukungan anggaran kepada auditor untuk mengikuti pengembangan keahlian akuntansi forensik. Selain itu, berkaitan dengan penegakan kode etik dalam menindaklanjuti *whistleblowing*, pihak entitas juga perlu menanamkan, memperkuat, serta menginternalisasi nilai-nilai integritas, independensi, dan profesionalisme kepada auditor.

Sebagai upaya mempermudah *whistleblowing*, unit kerja di entitas pemerintahan telah mem-

bangun saluran sistem pelaporan yang berbasis teknologi informasi. Dibangun dan dikelolanya saluran sistem pelaporan oleh masing-masing unit kerja di entitas pemerintahan, pada satu sisi merupakan peluang. Namun demikian, pada sisi lain, saluran sistem pelaporan masing-masing unit kerja yang tidak terintegrasi merupakan tantangan. Hal tersebut diungkapkan oleh Eros pada pernyataan sebagai berikut:

“Kadang kan unit kerja itu membangun saluran aduan, tapi tidak menindaklanjuti, tidak memelihara, tidak respek terhadap saluran aduan. Ada aduan masuk tapi tidak ditindaklanjuti. Jadi kedepannya kami berencana itu dijadikan satu di sistem pelaporan. Kemarin kita sudah ada edaran terkait dengan sistem pelaporan itu. Untuk seluruh entitas yang sudah mempunyai saluran sistem pelaporan akan diintegrasikan dengan saluran sistem pelaporan tipikor KPK” (Eros).

Ungkapan Eros menunjukkan bahwa sistem pelaporan berbasis teknologi informasi pada masing-masing unit kerja yang tidak terintegrasi satu sama lain dapat menimbulkan risiko. Dalam konteks logika institusional, tantangan terkait saluran sistem pelaporan yang belum terintegrasi dikategorikan dalam praktik material yaitu artefak. Dalam kondisi yang minim pemantauan dan evaluasi, tidak terintegrasinya saluran sistem pelaporan menimbulkan risiko yakni tidak seluruh *whistleblowing* ditindaklanjuti. Namazi & Ebrahimi (2017) dan Shonhadji & Maulidi (2021) mengungkapkan bahwa *whistleblowing* yang direspons dan ditindaklanjuti secara komprehensif dapat menumbuhkan kepercayaan dan mendorong seseorang untuk membudayakan *whistleblowing*. Sejalan dengan penelitian tersebut, penelitian ini juga mengungkapkan urgensi tentang pentingnya penanganan *whistleblowing* secara menyeluruh dan tepat. Pemantauan dan evaluasi secara berkala diperlukan untuk memastikan bahwa seluruh *whistleblowing* telah direspons dan ditindaklanjuti. Entitas juga dapat berkoordinasi dengan KPK untuk merealisasikan sistem pelaporan terintegrasi. Sistem pelaporan terintegrasi merupakan sistem penanganan pengaduan terintegrasi yang diinisiasi oleh KPK. Sistem pelaporan terintegrasi bertujuan untuk menghindari duplikasi penanganan *whistleblowing*, memantau agar seluruh *whistleblowing* ditindaklanjuti, serta mempermudah koordinasi *whistleblowing* antara entitas dengan KPK.

Sebagaimana ditetapkan dalam susunan organisasi tata kerja (SOTK) bahwa fungsi Inspektorat adalah melakukan pengawasan, maka tindak lanjut *whistleblowing* terkait penyalahgunaan pengelolaan keuangan dilakukan oleh Inspektorat. Prosedur operasional standar tentang *whistleblowing* juga telah mengatur alur proses

yang melibatkan unsur Inspektorat sebagai pihak yang menindaklanjuti *whistleblowing*. Susunan organisasi dan prosedur operasional standar membentuk aktivitas terpola bagi Inspektorat untuk melakukan fungsi pengawasan, termasuk di dalamnya menindaklanjuti *whistleblowing*. Hal tersebut sesuai dengan aspek logika institusional, berupa rutinitas, yaitu kegiatan terpola yang pada akhirnya membentuk perilaku sehari-hari. Dalam menindaklanjuti *whistleblowing* ditemukan tantangan terkait keterbatasan jumlah sumber daya manusia (SDM). Beban kerja Inspektorat cukup padat namun dihadapkan pada kendala jumlah SDM yang terbatas. Keterbatasan tersebut menjadikan Inspektorat selektif menindaklanjuti *whistleblowing*. Inspektorat akan memprioritaskan untuk menindaklanjuti *whistleblowing* yang dilengkapi dengan informasi memadai serta dokumen pendukung yang dapat dipertanggungjawabkan. Hal tersebut diungkapkan oleh Dinda pada kutipan sebagai berikut:

“Sementara kita masih tetap melakukan tindak lanjut. Walaupun nanti akhirnya laporan hasilnya mungkin agak sedikit terlambat, tidak sesuai standar waktu. Namun kita ada mekanisme perpanjangan. Jadi pada saat kita diberi tugas dua minggu misalnya melakukan audit pengaduan A. Ternyata karena ada tugas yang lain kita belum selesai, kita melakukan permohonan ke inspektur untuk melakukan perpanjangan surat tugas. Jadi diperpanjang lagi surat tugasnya kita melakukan pengawasan lagi terkait aduan itu. Kalau untuk dilaksanakan pasti dilaksanakan hanya hasilnya mungkin jadi yang tidak bisa segera” (Dinda).

Ungkapan Dinda menunjukkan bahwa keterbatasan jumlah SDM yang dihadapkan pada beban kerja yang padat merupakan tantangan *whistleblowing* yang dapat berdampak pada jangka waktu penyelesaian tindak lanjut. Berdasarkan hal tersebut, perlu ditetapkan standar waktu penyelesaian tindak lanjut guna mempersempit ruang gerak pihak terlapor. Hal ini sesuai dengan penelitian Namazi & Ebrahimi (2017) dan Shonhadji & Maulidi (2021) yang mengungkapkan perlunya kejelasan jangka waktu penyelesaian tindak lanjut *whistleblowing*. Rencana aksi pemenuhan jumlah sumber daya manusia yang mempertimbangkan beban kerja juga diperlukan untuk kelancaran penyelesaian tugas pokok dan fungsi Inspektorat.

Eksplorasi terhadap data sekunder berupa peraturan yang terkait sistem pelaporan menunjukkan bahwa implementasi *whistleblowing* pada entitas pemerintahan berkaitan dengan kualitas laporan keuangan. PP Nomor 71 Tahun 2010 menjelaskan bahwa karakteristik kualitas

laporan keuangan merupakan ukuran dalam laporan keuangan yang perlu terpenuhi agar tujuan laporan keuangan dapat tercapai. Laporan keuangan dikatakan berkualitas jika memenuhi aspek relevansi, keandalan, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

Laporan keuangan memenuhi kriteria relevan jika informasi di dalamnya prediktif, memiliki umpan balik, lengkap, serta tepat waktu. Andal jika informasi yang disajikan bebas dari kesalahan material dan pengertian yang menyesatkan, menyajikan fakta berdasarkan kondisi sebenarnya, serta dapat diverifikasi. Dapat dibandingkan jika informasi pada laporan dapat dibandingkan dengan entitas lain dan dapat dibandingkan dengan periode sebelumnya. Dapat dipahami jika informasi pada laporan keuangan dapat dipahami oleh para penggunanya. Kinerja sistem pelaporan dapat berdampak pada kualitas laporan keuangan. Hal tersebut diungkapkan oleh Imam sebagai berikut:

“Laporan keuangan kan punya parameter, di mana karakteristiknya harus relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami. Jika informasi laporan keuangan andal dan bebas dari informasi menyesatkan tentunya informasi pada laporan keuangan harusnya dapat diverifikasi dan menyajikan fakta secara jujur. Kalau terjadi penyimpangan atau adanya informasi yang tidak diungkapkan *kan* mengganggu penyajian laporan keuangan. Pihak manajemen dapat saja gagal mendeteksi kejadian ataupun salah penyajian dalam laporan keuangan. Misalnya dalam belanja modal, terkait penyimpangan, misalnya ada kekurangan pada belanja modal, infrastruktur jalan, misalnya ya. Tentunya akan mempengaruhi nilai aset jalan pada laporan keuangan, yaitu tidak sesuai dengan uang dan spesifikasi yang dikeluarkan. Itu *kan* akan mempengaruhi penyajian nilai belanja di laporan realisasi anggaran dan nilai aset jalan di neraca. Walaupun mungkin tentang penyaluran bansos. Misalnya bansos yang disalurkan harusnya 50 juta sedangkan setelah dikonfirmasi, yang diberikan hanya 20 juta. Berarti kan realisasi belanja bansos tidak sesuai dengan yang disajikan” (Imam).

Pernyataan Imam menunjukkan bahwa korupsi, penyalahgunaan aset, dan *accounting fraud* yang gagal dideteksi secara dini dapat mengakibatkan kesalahan penyajian yang sifatnya material dalam laporan keuangan. Kesalahan penyajian yang material berdampak pada tidak terpenuhinya kualitas laporan keuangan pada sisi relevansi dan keandalan. Sebaliknya, korupsi,

penyalahgunaan aset, dan *accounting fraud* yang dapat dideteksi secara dini dapat menghindarkan dari salah saji material sehingga karakteristik kualitatif laporan keuangan dapat terpenuhi. Hasil tersebut sesuai dengan penelitian Namazi & Ebrahimi (2017) dan Shonhadji & Maulidi (2021) yang menjelaskan bahwa *whistleblowing* dapat mencegah kecurangan dalam laporan keuangan (*accounting fraud*).

Esensi dari *whistleblowing* adalah meningkatkan kualitas laporan keuangan dengan cara menghindarkan laporan keuangan dari salah saji disebabkan kecurangan sehingga dapat memberikan informasi relevan dan andal yang dapat memberikan nilai tambah bagi pemangku kepentingan. Akuntabilitas entitas pemerintahan dalam mengelola keuangan negara/daerah antara lain diwujudkan melalui penyusunan laporan keuangan. Penyajian dan pengungkapan informasi keuangan dalam laporan keuangan yang berkualitas, yaitu memenuhi unsur keandalan dan relevansi serta sesuai standar akuntansi, salah satunya bertujuan untuk mempertahankan legitimasi.

Hal tersebut sesuai dengan penelitian Antinyan et al. (2020) dan Sultana et al. (2022) yang menjelaskan bahwa pengungkapan informasi keuangan dan publikasi laporan keuangan merupakan wujud akuntabilitas guna memperoleh legitimasi. Logika institusional relevan dengan kondisi tersebut karena berfokus pada upaya organisasi untuk menyelaraskan persepsi praktik mereka dengan lingkungannya untuk memperoleh ataupun mempertahankan legitimasi. Dalam rangka memperoleh legitimasi, entitas perlu beradaptasi dengan *institutional setting* di mana logika institusional tertanam di dalamnya (Al-Haidar, 2018).

Keputusan BPK RI menjelaskan bahwa opini pada laporan keuangan diberikan atas dasar keyakinan yang memadai bahwa laporan telah disajikan wajar dalam segala hal yang material. Disajikan secara wajar maksudnya laporan keuangan bebas dari kesalahan penyajian yang material. Kesalahan penyajian laporan keuangan dapat disebabkan oleh pengendalian internal yang tidak efektif, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan, ketidakpatutan, dan kecurangan. Kesalahan penyajian yang sifatnya berpengaruh secara luas dan menyeluruh (*pervasive*) serta material dapat berdampak pada kewajaran laporan keuangan. Sistem pelaporan yang optimal dapat mencegah dan mendeteksi korupsi, penyalahgunaan aset, dan *accounting fraud* secara dini sehingga diharapkan dapat menghindarkan dari kesalahan penyajian material dan *pervasive* yang dapat berdampak pada ketidakwajaran laporan keuangan.

SIMPULAN

Logika institusional atas aduan korupsi, penyalahgunaan aset, dan *accounting fraud* telah tertanam sebelum mekanisme *whistleblowing*

terbentuk. Penyampaian dan tindak lanjut aduan pada saat itu belum dilakukan berdasarkan standar tertentu. Reformasi birokrasi telah mengubah paradigma penyelenggaraan pemerintahan. Pemerintah menerbitkan peraturan, sistem, dan standar implementasi *whistleblowing*. Reformasi birokrasi, program pencegahan dan pemberantasan korupsi terintegrasi dari KPK, serta kesadaran entitas akan pentingnya *whistleblowing* sebagai metode pencegahan dan pendeteksian kecurangan, secara bersama-sama telah mengubah logika institusional entitas pemerintahan. Logika institusional tercermin dari upaya entitas dalam menyelaraskan diri dengan nilai sosial dan budaya serta lingkungannya untuk mempertahankan legitimasi dengan cara mengubah praktik lama ke dalam praktik baru dengan mulai mengimplementasikan sistem pelaporan.

Whistleblowing melibatkan level individu, organisasi, dan lingkungan. Berdasarkan identifikasi peluang dan tantangan pada hasil dan pembahasan yang digali melalui ketiga level tersebut melalui pendekatan logika institusional, penelitian ini mengungkapkan perlunya upaya untuk mengoptimalkan implementasi *whistleblowing*. Dalam mengoptimalkan *whistleblowing* diperlukan komitmen pimpinan, pejabat, dan pegawai untuk berperilaku etis dengan memperkuat integritas, budaya keterbukaan, dan antikecurangan. Entitas perlu menginternalisasi perilaku antikecurangan, baik melalui kebijakan, edukasi, sosialisasi, maupun perilaku sehari-hari. Tindakan nyata sebagai perwujudan tanggung jawab pengelolaan keuangan negara juga perlu ditanamkan dengan cara memberanikan diri melakukan *whistleblowing* berdasarkan fakta. Entitas perlu meningkatkan perlindungan dan jaminan kerahasiaan *whistleblower* serta menumbuhkan kepercayaan bahwa *whistleblowing* tidak mengakibatkan tindakan balasan, serta memberikan sanksi tegas kepada pelaku kecurangan. Tindak lanjut *whistleblowing* perlu dilakukan secara menyeluruh dan tepat serta diperlukan pemantauan secara berkala. Tindak lanjut dilakukan dengan mengedepankan integritas serta bebas dari campur tangan dan tekanan pihak tertentu. Dukungan fasilitasi akuntansi forensik diperlukan untuk memperkuat kompetensi auditor dalam menindaklanjuti *whistleblowing*.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada institusi, editor, dan mitra bestari yang telah membantu proses publikasi artikel ini.

DAFTAR RUJUKAN

- Al-Haidar, F. (2018). Whistleblowing in Kuwait and UK Against Corruption and Misconduct. *International Journal of Law and Management*, 60(4), 1020-1033. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-05-2017-0119>
- Alshurafat, H., Al Shbail, M. O., & Mansour, E. (2021). Strengths and Weaknesses of Fo-

- rensic Accounting: An Implication on the Socio-Economic Development. *Journal of Business and Socio-Economic Development*, 1(2), 135–148. <https://doi.org/10.1108/jb-sed-03-2021-0026>
- Andreaus, M., Rinaldi, L., Pesci, C., & Girardi, A. (2021). Accountability in Times of Exception: An Exploratory Study of Account-Giving Practices During the Early Stages of the COVID-19 Pandemic in Italy. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 33(4), 447–467. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2020-0091>
- Antinyan, A., Corazzini, L., & Pavesi, F. (2020). Does Trust in the Government Matter for Whistleblowing on Tax Evaders? Survey and Experimental Evidence. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 171, 77–95. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2020.01.014>
- Atan, R., Alam, M. M., & Said, J. (2017). Practices of Corporate Integrity and Accountability of Non-Profit Organizations in Malaysia. *International Journal of Social Economics*, 44(12), 2271–2286. <https://doi.org/10.1108/IJSE-09-2016-0260>
- Baraibar-Diez, E., & Odriozola, M. D. (2022). Implementation of Whistleblowing Policies: The Case of Listed Companies in Spain. *International Journal of Business Governance and Ethics*, 17(1), 79–98. <https://doi.org/10.1504/ijbge.2023.127471>
- Barnabè, F., & Nazir, S. (2021). Investigating the Interplays between Integrated Reporting Practices and Circular Economy Disclosure. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 70(8), 2001–2031. <https://doi.org/10.1108/IJPPM-03-2020-0128>
- Brata, H., Hartiningsih, D. M., & Dosinta, N. F. (2022). Malleable Mental Accounting dan Makna Kebahagiaan selama Pandemi Covid-19. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 13(1), 16–31. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2021.13.1.02>
- Chang, Y., Wilding, M., & Shin, M. C. (2017). Determinants of Whistleblowing Intention: Evidence from the South Korean Government. *Public Performance and Management Review*, 40(4), 676–700. <https://doi.org/10.1080/15309576.2017.1318761>
- Darjoko, F. J., & Nahartyo, E. (2017). Efek Tipe Kecurangan dan Anonimitas terhadap Keputusan Investigasi Auditor Internal atas Tuduhan Whistleblowing. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 14(2), 202–221. <https://doi.org/10.21002/jaki.2017.11>
- Daurrohmah, E. W., Urumsah, D., & Nustini, Y. (2021). Efektifkah Audit Forensik dengan Dukungan Whistleblowing Digunakan untuk Mendeteksi Suap? *Integritas: Jurnal Anti Korupsi*, 7(2), 217–232. <https://doi.org/10.32697/integritas.v7i2.795>
- Dhaliwal, S., Farrar, J., & Hausserman, C. (2022). Rewards and Fear of Being Labeled as Racist: A Tax Fraud Whistleblowing Investigation. *Accounting Perspectives*, 21(4), 729–757. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12296>
- Dinc, M. S., Atalay, B., Gungormus, A. H., & Kuzey, C. (2018). Accountants' Whistle-blowing Intentions: The Impact of Affective Organizational Commitment. *International Journal of Business Governance and Ethics*, 13(1), 15–32. <https://doi.org/10.1504/ijbge.2018.10016567>
- Du, Q., & Heo, Y. (2022). Political Corruption, Dodd–Frank Whistleblowing, and Corporate Investment. *Journal of Corporate Finance*, 73, 102145. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2021.102145>
- Endarningtyas, O. D., & Chariri, A. (2022). Apakah Sistem Pelaporan Pelanggaran Efektif Mencegah Korupsi? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 13(1), 74–84. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2021.13.1.06>
- Gholami, H., & Salihu, H. A. (2019). Combating Corruption in Nigeria: The Emergence of Whistleblowing Policy. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 131–145. <https://doi.org/10.1108/JFC-10-2017-0102>
- Gibbs, T. (2020). Whistleblowing: Protection or Discouragement. *Journal of Money Laundering Control*, 23(3), 591–600. <https://doi.org/10.1108/JMLC-03-2020-0031>
- Herlina, S., & Sudaryati, E. (2020). Pentingnya Penilaian Etis dalam Pengungkapan Skandal Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 11(1), 178–190. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2020.11.1.11>
- Imawan, A., & Mas'adah, N. (2021). Transformasi Tata Kelola Dana Desa untuk Meningkatkan Pendapatan Desa. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 12(3), 689–710. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2021.12.3.39>
- Indayani, I., & Yunisdanur, V. (2020). A Study of Whistleblowing Intentions in Government Sector. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 10(2), 285. <https://doi.org/10.22219/jrak.v10i2.10269>
- Kaplan, S. E., Lanier, D., Pope, K. R., & Samuels, J. A. (2020). External Investigators' Follow-up intentions when Whistleblowers Report Healthcare Fraud: The Effects of Report Anonymity and Previous Confrontation. *Behavioral Research in Accounting*, 32(2), 91–101. <https://doi.org/10.2308/BRIA-19-042>
- Kisworo, J., & Shauki, E. R. (2019). Teori Institusional dalam Penyusunan dan Publikasi Laporan Tahunan Sektor Publik (Studi Kasus Pada Kementerian dan Lembaga Negara di Indonesia). *Indonesian Treasury Review*,

- 4(4), 305–321. <https://doi.org/10.33105/itrev.v4i4.157>
- Kwon, M., Jeon, S. H., & Ting, Y. (2021). The Impact of Predisposed Traits and Organizational Factors on the U.S. Federal Employee Perception of Whistleblowing. *Public Personnel Management, 50*(2), 258–282. <https://doi.org/10.1177/0091026020938828>
- Latan, H., Chiappetta Jabbour, C. J., & Jabbour, A. B. L. D. S. (2019). ‘Whistleblowing Triangle’: Framework and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics, 160*(1), 189–204. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3862-x>
- Lauck, J. R., Perreault, S. J., Rakestraw, J. R., & Wainberg, J. S. (2022). How Auditors’ Fraud Inquiry Strategies Can Increase the Likelihood of Whistleblowing. *Current Issues in Auditing, 16*(2), P58–P63. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2021-022>
- Lee, G., & Xiao, X. (2018). Whistleblowing on Accounting-Related Misconduct: A Synthesis of the Literature. *Journal of Accounting Literature, 41*, 22–46. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.003>
- Mehrotra, S., Mishra, R. K., Srikanth, V., Tiwari, G. P., & Kumar, E. V. M. (2020). State of Whistleblowing Research: A Thematic Analysis. *FIIB Business Review, 9*(2), 133–148. <https://doi.org/10.1177/2319714519888314>
- Mkheimer, I. M., Selem, K. M., Shehata, A. E., Hussain, K., & Perez, M. (2022). Can Hotel Employees Erise Internalal Whistleblowing Intentions? Leader Ethics, Workplace Virtues, and Moral Courage. *European Journal of Management and Business Economics. https://doi.org/10.1108/EJM-BE-10-2021-0275*
- Namazi, M., & Ebrahimi, F. (2017). A Study of Accountants’ Whistleblowing Intention: Evidence from Iran. *Internalational Journal of Business Governance and Ethics, 12*(4), 349. <https://doi.org/10.1504/ijbge.2017.10011422>
- Nawawi, A., & Salin, A. S. A. P. (2019). To Whistle or Not to Whistle? Determinants and Consequences. *Journal of Financial Crime, 26*(1), 260–276. <https://doi.org/10.1108/JFC-10-2017-0090>
- Nugraheni, B. L. Y., Cummings, L. S., & Kilgore, A. (2022). The Localised Accounting Environment in the Implementation of Fair Value Accounting in Indonesia. *Qualitative Research in Accounting and Management, 19*(4), 416–440. <https://doi.org/10.1108/QRAM-08-2020-0126>
- Oelrich, S., & Erlebach, K. (2021). Taking It Outside: A Study of Legal Contexts and External Whistleblowing in China and India. *Asian Journal of Business Ethics, 10*(1), 129–151. <https://doi.org/10.1007/s13520-021-00125-y>
- Okafor, O. N., Adebisi, F. A., Opara, M., & Okafor, C. B. (2020). Deployment of Whistleblowing as an Accountability Mechanism to Curb Corruption and Fraud in a Developing Democracy. *Accounting, Auditing and Accountability Journal, 33*(6), 1335–1366. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2018-3780>
- Pillay, S., Reddy, P. S., & Morgan, D. (2017). Institutional Isomorphism and Whistle-blowing Intentions in Public Sector Institutions. *Public Management Review, 19*(4), 423–442. <https://doi.org/10.1080/14719037.2016.1178322>
- Potipiroon, W., & Wongpreedee, A. (2021). Ethical Climate and Whistleblowing Intentions: Testing the Mediating Roles of Public Service Motivation and Psychological Safety among Local Government Employees. *Public Personnel Management, 50*(3), 327–355. <https://doi.org/10.1177/0091026020944547>
- Previtali, P., & Cerchiello, P. (2022). Organizational Determinants of Whistleblowing. A Study of Italian Municipalities. *Public Organization Review, 22*(4), 903–918. <https://doi.org/10.1007/s11115-021-00554-0>
- Puni, A., & Anlesinya, A. (2017). Whistleblowing Propensity in Power Distance Societies. *Journal of Global Responsibility, 8*(2), 212–224. <https://doi.org/10.1108/JGR-02-2017-0005>
- Quah, J. S. T. (2020). Corruption Scandals in Six Asian Countries: A Comparative Analysis. *Public Administration and Policy, 23*(1), 7–21. <https://doi.org/10.1108/PAP-01-2020-0002>
- Quayle, A. (2021). Whistleblowing and Accounting for the Public Interest: A Call for New Directions. *Accounting, Auditing and Accountability Journal, 34*(7), 1555–1580. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2020-4554>
- Shonhadji, N., & Maulidi, A. (2021). The Roles of Whistleblowing System and Fraud Awareness as Financial Statement Fraud Deterrent. *Internalational Journal of Ethics and Systems, 37*(3), 370–389. <https://doi.org/10.1108/IJOES-09-2020-0140>
- Smali, N., & Arroyo, P. (2019). Categorization of Whistleblowers Using the Whistleblowing Triangle. *Journal of Business Ethics, 157*(1), 95–117. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3663-7>
- Su, S. (2020). Why So Few Acting Whistleblowers? Impacts of Institutional Anticorruption. *Governance, 33*(2), 227–247. <https://doi.org/10.1111/gove.12415>
- Su, X., & Ni, X. (2018). Citizens on Patrol: Understanding Public Whistleblowing Against Government Corruption. *Journal of Public Administration Research and Theory, 28*(3), 406–422. <https://doi.org/10.1093/jopart/muy011>

- Sultana, R., Ghosh, R., & Sen, K. K. (2022). Impact of COVID-19 Pandemic on Financial Reporting and Disclosure Practices: Empirical Evidence from Bangladesh. *Asian Journal of Economics and Banking*, 6(1), 122-139. <https://doi.org/10.1108/ajeb-09-2021-0110>
- Syamsuddin. (2017). The Government Whistleblowers in Generating Audit Quality (A Survey on Provincial Audit Boards in South, Central, and West Sulawesi, Indonesia). *International Journal of Law and Management*, 59(6), 1046-1058. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-08-2016-0069>
- Tomo, A., Nito, E. D., Canonico, P., Mangia, G., & Consiglio, S. (2020). Stories of Grey Zone between Corruption and Whistleblowing: Insights from the Italian Public Administration. *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1037-1058. <https://doi.org/10.1108/ME-DAR-11-2018-0405>
- Ugaddan, R. G., & Park, S. M. (2019). Do Trustful Leadership, Organizational Justice, and Motivation Influence Whistle-blowing Intention? Evidence from Federal Employees. *Public Personnel Management*, 48(1), 56-81. <https://doi.org/10.1177/0091026018783009>
- Vandekerckhove, W., & Phillips, A. (2019). Whistleblowing as a Protracted Process: A Study of UK Whistleblower Journeys. *Journal of Business Ethics*, 159(1), 201-219. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3727-8>
- Yakubu, S., & Dikwa, M. K. (2020). Combating Economic Crimes in Nigeria through Whistleblowing: A Shift from Policy to Legal Framework. *Journal of Money Laundering Control*, 23(4), 819-832. <https://doi.org/10.1108/JMLC-04-2020-0040>