

Efektifkah Audit Forensik dengan Dukungan *Whistleblowing* Digunakan untuk Mendeteksi Suap?

Eka Wirajuang Daurrohmah, Dekar Urumsah, Yuni Nustini

Universitas Terbuka
Universitas Islam Indonesia
Universitas Islam Indonesia

ekawirajuang@ecampus.ut.ac.id, dekar.urumsah@uii.ac.id, nustini@uii.ac.id

Abstract

The purpose of this study is to determine the effectiveness of forensic audits in detecting bribery with the support of whistleblowing. This qualitative research uses the phenomenological method with semi-structured interviews with 14 employees of Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). This study reveals that bribery is hidden fraud, so whistleblowing can be used as the first, then can be carried out for forensic audit as long as valid and relevant. Detection of bribery using forensic audit is faster and easier because the procedures are focused, detailed and rigid. The conclusion is forensic audits effective in detecting bribery with the support of whistleblowing.

Keywords: *Whistleblowing, Forensic Audit, Bribery Detection, Catching Operation*

Abstrak

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui efektivitas audit forensik dalam mendeteksi suap dengan dukungan *whistleblowing*. Penelitian kualitatif ini menggunakan metode fenomenologi dengan teknik wawancara semi struktur kepada 14 orang pegawai Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Penelitian ini mengungkapkan bahwa suap merupakan *fraud* yang *hidden* sehingga *whistleblowing* dapat dijadikan langkah awal terungkapnya suap, yang kemudian dapat dilakukan audit forensik selama valid dan relevan. Pendeteksian suap menggunakan audit forensik lebih cepat dan mudah karena dalam prosedurnya fokus, terperinci dan rigid. Maka dapat disimpulkan bahwa audit forensik efektif dalam mendeteksi suap dengan dukungan *whistleblowing*.

Kata Kunci: *Whistleblowing, Audit Forensik, Deteksi Suap*

Pendahuluan

Fraud sering diberi nama yang berlainan dalam istilah sehari-hari, seperti penipuan, penyembunyian, atau pelanggaran kepercayaan (The IIA's, 2015). International Standards on Auditing (ISA) mendefinisikan *fraud* sebagai aktivitas yang dilakukan dengan sengaja oleh seseorang dalam organisasi baik itu staf, manajer, maupun pihak ketiga yang melakukan penipuan untuk keuntungan pribadi atau kelompok dan melanggar hukum (Ahmad, 2019). Secara global, fenomena *fraud* terjadi di sektor pemerintahan maupun non-pemerintah (Marbun, 2018).

Skema *fraud* yang sering dilakukan di berbagai Negara adalah korupsi (ACFE, 2021). Korupsi merupakan salah satu jenis tindakan *fraud* yang selalu mendapat perhatian utama setiap organisasi, tidak terkecuali bagi lembaga sektor publik (Mapuasari & Mahmudah, 2018). Penelitian *fraud* global yang dilakukan oleh the Association of Certified *Fraud* Examiners (ACFE) tahun 2020 melaporkan total rugi karena kasus korupsi melebihi \$ 3 miliar, dengan kerugian rata-rata per kasus sebesar \$ 200.000 (ACFE, 2021). Jumlah perkara korupsi pada tahun 2020 yang menjadi beban di Pengadilan Negeri di seluruh Indonesia mencapai 2.019 perkara (Direktorat Jenderal Badan Peradilan Umum, 2021).

Sedangkan data kasus korupsi pada tahun 2020 dari laporan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) berdasarkan modulusnya dapat dilihat dalam Tabel 1.

Tabel 1. Data Persentase Kasus Korupsi

Nama Kasus	Prosentase
Pembelian Aset/Jasa	21,03
Perizinan	2,05
Suap	65,86
Pungli	2,32
Penyelewengan Anggaran	4,46
TPPU	3,39
Menghalangi Tidakan KPK	0,89
Total	100

(Komisi Pemberantasan Korupsi, 2021)

Berdasarkan laporan tahunan KPK, kasus penyuapan merupakan kasus korupsi dengan persentase terbanyak, yaitu sebesar 65,86%. Sehingga penulis menyimpulkan bahwa korupsi berupa kasus penyuapan adalah yang paling sering ditemui di Indonesia. Bukan hanya di Indonesia, jumlah korupsi yang paling parah di dunia adalah suap (Shepherd et al., 2021). Penyuapan bisa berupa tindakan menawarkan/memberi/menjanjikan/meminta/menerima keuntungan finansial atau lainnya untuk mempengaruhi tindakan atau sebuah keputusan (Jain, 2020).

Pada saat ini, telah banyak metode untuk mendeteksi tindakan *fraud*. Suap adalah juga merupakan *fraud*, sehingga metode yang digunakan untuk mendeteksi *fraud* pun dapat diterapkan untuk mengetahui terjadi atau tidaknya suap. Diketahui, metode yang dapat mendeteksi *fraud* dengan cukup akurat menurut (Madzivire et al., 2020) adalah audit forensik. Dikatakan oleh (Mircheska et al., 2020) audit forensik adalah kegiatan yang meliputi mengoleksi, memverifikasi, memproses, menganalisis dan menyajikan data dalam rangka mengumpulkan kejadian dan bukti nyata dalam bidang sengketa hukum dan keuangan, adanya penyimpangan serta pencegahan *fraud*.

Praktik audit forensik di Indonesia hanya dilaksanakan oleh auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Kantor Akuntan Publik (KAP), dan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) yang memiliki sertifikat *Certified Fraud Examiners* (CFE) atau *Certified Forensic Auditor* (CFrA). Penerapan audit forensik yang berlangsung di Indonesia dilaksanakan guna mengetahui adanya *fraud*, menyelidiki apakah terjadi *fraud*, ingin mengetahui ada/tidaknya kerugian finansial dan memberikan kesaksian sebagai pakar. Audit forensik efektif dalam mendeteksi *fraud* dikarenakan dalam prosesnya

audit forensik menggunakan teknik proaktif dan reaktif (Gbegi et al., 2018).

Keberhasilan pelaksanaan audit forensik membutuhkan sumber yang relevan dan tepat dalam proses pencarian dan pembuktian bukti yang dikumpulkan. Hal ini dikarenakan audit forensik memerlukan bukti yang cukup, layak serta benar agar bukti tersebut dapat dijadikan alat bukti pada proses litigasi. Menurut ACFE, laporan yang berasal dari *whistleblower* merupakan sumber yang baik untuk mencurigai terjadinya *fraud* dengan angka statistik sebesar 43% pada tahun 2020 (ACFE, 2021). Lebih lanjut, (Puryati & Febriani, 2020) menyatakan bahwa *whistleblowing* dapat mencegah adanya kasus *fraud*. *Whistleblowing* juga dapat mendeteksi *fraud* lebih cepat daripada tanpa adanya *whistleblowing* (Gottschalk, 2020). Selain itu, *Whistleblowing* dapat berkontribusi memperbaiki kualitas dari audit forensik dalam menemukan terjadinya *fraud* (Panjaitan, 2018).

Selanjutnya, salah satu cara agar audit forensik berhasil, yaitu dengan menggunakan bukti dan informasi yang bersumber dari *whistleblowing* dalam proses pengumpulan dan pembuktian yang nantinya akan digunakan untuk mendeteksi dan mengungkapkan *fraud*. *Fraud* dalam penelitian ini difokuskan pada kasus suap. Adanya *whistleblowing* akan memudahkan auditor mendapatkan informasi relevan yang akan menuntun mereka pada bukti yang diharapkan (Andon et al., 2018).

Penelitian ini akan dilakukan di kalangan auditor forensik BPK kantor perwakilan Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY), kantor perwakilan Provinsi Jawa Tengah, kantor perwakilan Provinsi DKI Jakarta dan kantor pusat. Adapun dalam penelitian ini lebih difokuskan pada suap, karena dengan tingginya kasus suap di Indonesia berdasarkan data yang dirilis KPK, maka penulis menyadari bahwa perlu adanya eksplorasi apakah efektif

penerapan audit forensik yang didukung dengan *whistleblowing* dalam mendeteksi suap.

Tinjauan Pustaka

Fraud

Fraud menurut Albrecht et al. (2018) merupakan sebuah istilah generik dan meliputi segala aktivitas yang terjadi karena kepandaian seseorang, dengan maksud memperoleh keuntungan melebihi orang lain menggunakan cara tipu muslihat, licik dan tidak adil. Menurut Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 70, *fraud* diterjemahkan menjadi penipuan. *Fraud* sering juga disebut dengan istilah yang berbeda-beda, yang menggambarkan aktivitas mencuri, menyerobot, memeras, mengisap, menggelapkan, memalsu dan sebagainya. Sedangkan dari perspektif hukum, ungkapan 'kecurangan' umumnya tidak digunakan dalam undang-undang tetapi berfokus pada kejahatan yang cenderung menggunakan kata-kata seperti pencurian, kepura-puraan, mendapatkan properti dengan penipuan atau kesalahan Akuntansi (Hepworth, 2018).

Ada beberapa macam *fraud* pada kegiatan bisnis. ACFE mengelompokkan dalam tiga kategori, yaitu:

Penyalahgunaan Aset

Penyalahgunaan atau pencurian harta atau kekayaan yang dalam bahasa hukum disebut sebagai "mengambil" harta dengan cara tidak sah secara hukum. Apabila tindakan ini dilakukan oleh orang yang memiliki kewenangan mengelola atau mengawasi harta tersebut, maka dikatakan sebagai penggelapan. Tindakan "mencuri", dalam *fraud tree* merupakan *larceny*, sedangkan tindakan "menggelapkan" adalah *embezzlement* (Tuanakotta, 2018). Penyalahgunaan kekayaan/harta oleh ACFE dikategorikan sebagai: (1) penggunaan kas secara tidak benar (*cash misappropriation*); dapat berupa tindakan *skimming*,

larceny atau *fraudulent disbursements*. (2) penggunaan secara tidak benar kekayaan bukan kas (*non-cash misappropriation*) misalnya *misuse dan larceny* atas barang sediaan atau harta bentuk lain (ACFE, 2021).

Korupsi

Korupsi menurut Rose (2018) merupakan tindakan yang dilakukan dengan cara menyalahi wewenangnya atau melanggar aturan-aturan pelaksanaan untuk mendapatkan keuntungan berupa kedudukan/pangkat atau uang bagi kepentingan sendiri (dirinya, keluarganya, kelompoknya). Selanjutnya, menurut Tuanakotta (2018) korupsi diartikan sebagai penyalahgunaan kedudukan/ pangkat pada level pemerintahan (*misuse of public office*) bagi keuntungan diri sendiri Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (2001) menyatakan bahwa korupsi meliputi segala tindakan yang menentang hukum untuk memperkaya dirinya, orang dan badan lain yang berakibat merugikan kekayaan dan ekonomi negara; menyelewengkan otoritasnya karena pangkat/kedudukannya sehingga dapat merugikan keuangan/perekonomian Negara; penyuapan; penggelapan dalam jabatan; pemerasan dalam jabatan; pemborongan; dan gratifikasi yang subjek hukumnya adalah setiap orang baik orang-perorangan dan/atau korporasi dan pegawai negeri.

Kecurangan di dalam Laporan Keuangan

Kecurangan di dalam laporan keuangan merupakan penyampaian laporan keuangan dan non-keuangan yang menyesatkan. Kecurangan laporan keuangan dalam gambar *fraud tree* terbagi menjadi dua. Pertama, *fraud* di dalam menyiapkan laporan keuangan. Kedua, *fraud* dalam

menyusun laporan non-keuangan (Tuanakotta, 2018). Penyajian laporan keuangan yang tidak jujur dapat terlaksana dengan cara melakukan hal-hal berikut ini: (1) mengakui penerimaan yang sebenarnya tidak ada (*fictitious revenues*); (2) melaporkan pendapatan (*revenue*) dan/atau beban (*expenses*) pada periode yang salah; (3) tidak melaporkan adanya utang dan beban (*concealed liabilities and expenses*) dengan tujuan untuk memperkecil utang dan biaya sehingga kondisi finansial perusahaan nampak lebih baik; (4) menghilangkan atau menuliskan informasi yang tidak benar secara sengaja pada catatan atas laporan keuangan (*improper disclosures*); dan (5) aset dilaporkan pada nilai yang salah (*improper asset valuation*).

Teori *Fraud Pentagon*

Teori *fraud* pentagon dikenalkan oleh (Marks, 2012) yang merupakan perluasan dari teori *fraud* triangle yang dikemukakan oleh Cressey (1972) dan teori *fraud* diamond yang dikemukakan oleh Wolfe dan Hermanson (2004). Elemen-elemen *fraud* pentagon antara lain (Marks, 2012): (1) Opportunity atau kesempatan, adalah kontrol yang lemah karena membuat orang memiliki peluang untuk melaksanakan kecurangan. (2) Pressure atau tekanan, menumbuhkan motif untuk melaksanakan dan menyembunyikan kecurangan. (3) *Rasionalization* atau rasionalisasi, adalah penyebab pembenaran dilakukannya pencurian atau kecurangan. (4) *Competence* atau kompetensi, adalah kepandaian pegawai mensiasati sistem dan prosedur atau pengendalian internal, pengembangan upaya menyembunyikan dan mengendalikan lingkungan sosial demi keuntungan diri sendiri. (5) *Arrogance* atau arogan, merupakan perasaan superior atas hak atau ketamakan dari orang yang percaya bahwa pengendalian internal tidak berlaku dalam individu.

Suap

Penyuapan merupakan salah satu bentuk korupsi seperti dalam teori yang dikemukakan oleh ACFE (2021). Sedangkan dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (2001) dan menurut KPK (2021) disebutkan bahwa contoh bentuk korupsi adalah korupsi terkait suap menyuap. Bentuk penyuapan menurut (United Nations Office on Drugs and Crime, 2004) antara lain menyuap pejabat publik nasional, menyuap pejabat publik asing, dan menyuap pejabat publik organisasi internasional. Sedangkan Albrecht et al. (2018) mendefinisikan suap adalah dimana seseorang menawarkan, memberi, menerima atau meminta suatu hal yang bernilai agar memperoleh perlakuan resmi atau keputusan bisnis tanpa sepengetahuan atau persetujuan dari *principal*.

Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa suap adalah bagian dari korupsi, bukan hanya menyangkut pegawai negeri atau penyelenggara negara bahkan pejabat publik yang menyalahgunakan jabatannya, tetapi juga setiap orang yang bukan pegawai negeri. Suap menyuap bertujuan untuk meningkatkan kekayaan dan atau kekuasaan. Jika pemilik proyek memenangkan kontrak maka akan langsung dapat menguntungkan penyuap. Penyuap sering kali adalah orang yang dekat dengan yang memutuskan alokasi sumber daya keuangan (Chan et al., 2021). Era saat ini, kemajuan teknologi telah membuat teknik deteksi suap menjadi lebih proaktif dengan cara menganalisa data dan transaksi untuk memisahkan gejala suap (Albrecht et al., 2018).

Sebuah tindakan kecurangan, biasanya berhasil diketahui dari keluhan dan laporan teman bekerja, ataupun pihak

eksternal yang disampaikan kepada perusahaan/instansi. Atas dugaan tersebut maka tersangka atau transaksi-transaksi yang dilakukannya akan ditelusuri dan dianalisis kejadiannya. Sedangkan untuk kasus suap, pendeteksiannya dapat ditelusur dari ciri-ciri perilaku yang menerima suap maupun yang memberi suap (ACFE, 2021). Adanya audit forensik juga penting untuk mengurangi jumlah timbulnya tindakan kecurangan (Saifullah Shakir & Abbas, 2020).

Whistleblowing

Whistleblowing adalah terminologi yang mulai digunakan ketika diberlakukan Sarbanes-Oxley Act. Peraturan ini telah membuat karyawan untuk melaporkan apabila menjumpai terjadi pelanggaran dengan tidak memiliki ketakutan kepada orang yang dilaporkan (Saxton & Neely, 2019). Shawver dan Shawver (2018) mendefinisikan *whistleblowing* merupakan tindakan mengungkapkan oleh seseorang dalam sebuah institusi atas ditemuinya tindakan ilegal, amoral, atau atau tidak sah atas perintah seorang atasan kepada stafnya yang menyebabkan tindakan yang berbeda dari staf tersebut. Menurut Indayani dan Yunisdanur (2020), *whistleblowing* adalah aktivitas seorang informan yang mengekspos *fraud* termasuk suap dalam sebuah organisasi dengan tujuan untuk menghentikan *fraud* tersebut.

Seorang *whistleblower* akan melaporkan suap pada media yang tepat dan pihak berwenang yang memiliki kekuatan dan dianggap bersedia melakukan tindakan korektif. *Whistleblowing* melibatkan tindakan melaporkan suap dalam organisasi ke pihak internal atau eksternal. (Francis et al., 2015) menyatakan bahwa tujuan *whistleblowing* mencakup untuk mengekspos suap, untuk menghentikan suap, untuk mencegah suap dan mempertahankan posisi seseorang. Menurut

Tuanakotta (2018) dikatakan bahwa sebenarnya *whistleblower* merupakan pegawai dari perusahaan itu sendiri, meskipun demikian dapat juga merupakan pihak dari luar perusahaan misalnya kostumer, supplier, maupun masyarakat secara umum. *Whistleblower* wajib menunjukkan bukti, informasi, dan indikasi yang dapat dipercaya bahwa telah terjadi tindakan suap, agar supaya dapat dilacak dan diambil tindakan.

Sementara itu, *whistleblowing system* didefinisikan sebagai sistem yang desain tentang kriteria *fraud* dan suap yang di sampaikan oleh *whistleblower*. Sistem pelaporan pelanggaran mencakup 5W+1H, tindak lanjut dari laporan, hadiah dan pengamanan/lindungan untuk *whistleblower*, dan hukuman atau sanksi bagi pihak yang bersalah (McLaren et al., 2019), sehingga *whistleblower* tidak enggan untuk melaporkan adanya tindakan suap. Efektifitas *whistleblowing* dalam menemukan transaksi suap diakui oleh akuntan maupun para regulator di banyak negara di dunia, termasuk Amerika Serikat (Gholami & Salihu, 2019; Oladinrin et al., 2017; Vandekerckhove & Phillips, 2019). Menurut Hasanah et al. (2017) jika kebijakan dan prosedur *whistleblowing* diterapkan dengan baik dan sukses dalam sebuah organisasi, maka akan menjadi sistem peringatan dini yang baik bagi organisasi untuk menghilangkan *fraud* termasuk suap sebelum masalah menjadi lebih buruk.

Audit Forensik

Dobrowolski (2020) menyatakan, audit forensik adalah pengujian atas bukti mengenai sebuah pernyataan atau pelaporan informasi untuk menemukan keterkaitannya dengan aturan, prinsip-prinsip, standar yang mencukupi dan mendukung sebagai alat bukti di pengadilan. Begitu juga menurut Dada et al. (2013) audit forensik merupakan audit atas bukti

mengenai pernyataan untuk menetapkan korespondensinya dengan aturan/standar/kriteria yang telah ditentukan di pengadilan. Aktivitas dalam audit forensik adalah mengumpulkan, memverifikasi, mengolah, menganalisis dan melaporkan data untuk mendapatkan fakta dan bukti konkret di dalam bidang sengketa hukum dan keuangan, adanya penyimpangan serta pencegahan *fraud* (Enofe et al., 2015; Parr, 2018). Aktivitas dalam audit forensik berfokus pada mendeteksi, menganalisis dan mengkomunikasikan bukti yang menjadi dasar suatu peristiwa keuangan dan pelaporan (Dobrowolski, 2020; Smith & Crumbley, 2009).

Aktivitas dalam audit forensik meliputi mengumpulkan bukti-bukti dilanjutkan dengan menilai kesesuaian bukti atau temuan audit dengan ukuran pembuktiannya selama proses persidangan. Kegiatan audit forensik adalah perluasan dari penggunaan prosedur standar audit standar menuju ke pengumpulan bukti yang diperlukan dalam sidang di pengadilan. Pemeriksaan forensik mencakup langkah-langkah tertentu yang dilaksanakan untuk tujuan menyediakan bukti. Langkah-langkah dan cara-cara yang digunakan dalam audit forensik ditujukan untuk mendeteksi dan menyelidiki *fraud* yang berarti mengungkap seluruh tindakannya dan mengidentifikasi pelakunya (Saifullah Shakir & Abbas, 2020).

Perkembangan jasa audit forensik dapat diuraikan sebagai berikut (Quick, 2017), (1) Manajemen anti-*fraud* dan kepatuhan, peran auditor adalah untuk mencegah dan mengoreksi kecurangan dalam dunia bisnis. Kepakaran seorang *fraud* auditor dapat diperluas penugasannya diantaranya untuk melakukan evaluasi laporan keuangan, yang disebabkan oleh *window dressing* yang dapat mentebabkan keputusan yang diambil investor salah, sebab laporan keuangannya menyesatkan pemakai. (2) Investigasi forensik, yaitu

pemberian jasa forensik dalam bentuk investigasi *fraud* yaitu pengungkapan fakta dalam kasus. (3) Dukungan sengketa dan litigasi, dalam hal ini auditor memberikan jasa dalam bentuk saksi ahli dengan memberikan keterangan sesuai dengan keahliannya ataupun sebagai konsultan litigasi yang memberi nasehat serta konsultasi. (4) Teknologi forensik, auditor dapat memberikan jasa dalam bentuk teknologi pencegahan ataupun teknologi reaktif.

Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode fenomenologi dengan pendekatan kualitatif. Metode fenomenologi merupakan studi yang berusaha menemukan “esensi” atas sebuah fenomena yang dialami oleh beberapa individu (Creswell & Creswell, 2018). Penelitian ini bertujuan untuk merumuskan model studi lapangan efektivitas audit forensik dalam mendeteksi suap dengan dukungan whistleblowing.

Selanjutnya, populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor forensik yang telah menangani kasus *fraud* di Indonesia. Sampel penelitian dikumpulkan menggunakan teknik non probability sampling secara purposive sampling. Penelitian ini bersifat kualitatif, dimana pengambilan sampel menggunakan dasar situasi sosial yang mencakup 3 unsur, yaitu lokasi, pelaku dan aktifitas. Jumlah sampel penelitian ini 14 orang yang merupakan auditor BPK dan berpengalaman melakukan Perhitungan Kerugian Negara (PKN).

Tabel 2 merupakan daftar 14 orang partisipan wawancara yang peneliti pilih sesuai dengan demografi. Audit forensik di BPK lebih dikenal sebagai pemeriksaan perhitungan kerugian negara (PKN) yang merupakan bagian dari audit investigasi. Alasan pemilihan sampel auditor BPK adalah karena auditor BPK mempunyai tugas sebagai auditor eksternal institusi pemerintah sehingga auditor BPK dapat mewa-

kili institusi pemerintah. Pengambilan sampel berasal dari BPK Pusat dan Perwakilan karena pada dasarnya perhitungan kerugian negara merupakan kewenangan pusat. Namun, dalam pelaksanaannya bisa Pusat sendiri yang melakukan pemeriksaan atau kerjasama dengan Perwakilan.

Seluruh auditor dalam penelitian ini merupakan auditor yang telah mempunyai pengalaman dalam penugasan sebagai auditor forensik yang berupa perhitungan kerugian negara (PKN) serta ada juga yang telah mempunyai pengalaman dalam penugasan audit investigatif yang merupakan ruang lingkup dari kewenangan auditorat unit investigasi (AUI) BPK. Penelitian ini menggunakan data primer. Data diperoleh dengan teknik wawancara secara *semi-structured*. Sebelum melaksanakan, peneliti memiliki daftar pertanyaan atau serangkaian topik yang ingin diliput serta menyusun panduan wawancara; meskipun demikian, terdapat fleksibilitas dalam hal saat/waktu wawancara dan bagaimana pertanyaan diajukan serta bagaimana agar orang yang diwawancarai dapat merespon sesuai dengan yang diharapkan (Evans, 2018). Selain itu peneliti menggunakan alat perekam suara untuk memudahkan dalam pengambilan data.

Penelitian ini menggunakan triangulasi metode dan triangulasi teori. Triangulasi adalah metode yang dapat menguji keabsahan data, yang dilaksanakan dengan cara membandingkan informasi yang berbeda dengan memakai informan yang berbeda pada saat wawancara untuk mencocokkan kebenaran informasinya. Adapun informan dalam penelitian ini berjumlah 14 partisipan, sehingga peneliti menanyakan informasi yang berbeda yang didapat dari hasil wawancara kepada informan lainnya. Hal itu peneliti maksudkan untuk mengetahui apakah informasi tersebut benar ataukah tidak. Melalui berbagai perspektif partisipan wawancara

tersebut diharapkan memperoleh hasil yang mendekati kebenaran. Dalam penelitian ini metode triangulasi digunakan untuk menguji keabsahan dengan cara membandingkan informasi yang diperoleh dari hasil penelitian dengan teori yang digunakan sehingga tidak terjadi bias peneliti atas temuan di lapangan dalam membuat kesimpulan.

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan analisis konten dengan bantuan *Computer Assisted Qualitative Data Analysis Software* (CAQDAS) yaitu software Nvivo 11 untuk proses coding. Proses coding adalah interaktif dimana peneliti melakukan kategorisasi data menggunakan dasar konsep-konsep yang muncul dari dalam data, membandingkan konsep-konsep dan/atau kategori-kategori data kemudian menyatukan kembali seluruh konsep serta kategori data satu dengan yang lain yang memiliki hubungan (Maher et al., 2018).

Tahap pengkodean data mencakup (Kamasak et al., 2017; Saldaña, 2021) analisis baris demi baris dari berbagai transkrip yang dihasilkan dari wawancara yang dimulai dengan menemukan dan mengidentifikasi konsep-konsep sentral

dan sifat-sifatnya, pengkodean data awal, pengkodean data tingkat kedua, dan diakhiri dengan pengkategorian. Selain itu, digunakan juga *framework matrik* untuk membantu peneliti dalam penulisan pengutipan dan mengkroscek sumber ketika menyajikan data penelitian. Peneliti kemudian merumuskan temuan penelitian dan mendiskusikan hasil penelitian dengan peneliti yang lain. Setelah yakin dengan hasil penelitian yang dilakukan selanjutnya peneliti menyusun kesimpulan akhir.

Pembahasan

Informasi yang diperoleh dari hasil wawancara akan dipergunakan oleh peneliti untuk mendeskripsikan hasil analisis atas whistleblowing yang mempengaruhi audit forensik dalam mendeteksi suap di pemerintahan dan efektivitas audit forensik untuk pendeteksian suap. Data dalam penelitian ini didapatkan dari penelitian lapangan berupa wawancara semi struktur dengan jumlah partisipan wawancara 14 orang pemeriksa dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang telah memiliki pengalaman dalam pelaksanaan audit forensik. Berikut ini peneliti uraikan hasilnya.

Tabel 2. Demografi Partisipan Wawancara

Partisipan Wawancara	Jabatan	Jenis Kelamin	Kerja Masa	PKN	Penempatan Terakhir
A	Pemeriksa	Laki-laki	7-9 tahun	1 kali	BPK Perwakilan DIY
B	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	>5 kali	BPK Perwakilan Maluku
C	Pemeriksa	Perempuan	7-9 tahun	1 kali	BPK Perwakilan DIY
D	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	>5 kali	BPK Perwakilan DIY
E	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	5 kali	BPK Perwakilan DKI
F	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	1 kali	BPK Perwakilan DKI
G	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	4 kali	BPK Perwakilan DKI
H	Pemeriksa	Laki-laki	4-6 tahun	1 kali	BPK Pusat
I	Pemeriksa	Laki-laki	7-9 tahun	2 kali	BPK Perwakilan Palembang
J	Pemeriksa	Perempuan	>9 tahun	2 kali	BPK Perwakilan Jawa Tengah
K	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	5 kali	BPK Perwakilan Jawa Tengah
L	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	2 kali	BPK Perwakilan Jawa Tengah
M	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	2 kali	BPK Perwakilan Jawa Tengah
N	Pemeriksa	Laki-laki	>9 tahun	5 kali	BPK Perwakilan Jawa Tengah

Pelaksanaan *Whistleblowing* di Institusi Pemerintah

Hasil wawancara partisipan dan di analisis kontennya menunjukkan, bahwa seluruh partisipan menyatakan *whistleblowing* bermanfaat dan penting bagi institusi pemerintah. Seperti yang disampaikan langsung oleh partisipan I dalam pernyataan berikut ini:

"Ya bermanfaat, karena fraud itu sebagian besar fraud terungkap karena adanya tip/aduan jadi memang masih menjadi pengungkap utama terjadinya fraud." (Partisipan I).

Lebih lanjut partisipan I menyampaikan bahwa penerapan *whistleblowing* di institusi pemerintah belum efektif dikarenakan beberapa faktor internal. Berikut kutipan pernyataannya:

"Belum, meskipun sudah ada sistem tapi kadang beda penafsiran antara regulator dengan whistleblower seperti whistleblower yang sudah sering melapor tetapi tidak pernah ditindak lanjuti sehingga patah semangat. Disisi lain regulator tidak bisa melanjutkan aduan yang dilaporkan karena buktinya tidak cukup. Jadi belum ada kejelasan mengenai aduan yang cukup untuk ditindaklanjuti itu seperti apa." (Partisipan I).

Belum efektifnya penerapan *whistleblowing* di institusi pemerintah tidak hanya dijelaskan oleh partisipan I, akan tetapi hal itu dinyatakan oleh 12 partisipan wawancara lainnya. Adapun dalam hal mekanisme perlindungan *Whistleblower*, di Indonesia sendiri sudah ada ruang lingkup lembaganya. Hal itu disampaikan oleh 12 partisipan, seperti pernyataan dari partisipan B sebagai berikut:

"Mungkin untuk yang sampai level saksi/korban ada dalam bentuk LPSK (lembaga perlindungan saksi dan korban) tapi kalau lingkup yang lebih kecil misal di kantor atau sejenisnya setaiku tidak ada." (Partisipan B)

Walaupun sudah ada mekanisme perlindungan *whistleblower*, akan tetapi penerapannya dinilai belum maksimal. *"Kalau mekanismenya sudah ada tapi penerapannya belum." (Partisipan M).* Sementara itu, pelaku *whistleblower* seringkali berasal dari pihak internal. walaupun ada dari pihak eksternal. Hal ini dapat dilihat dari pernyataan partisipan B dan partisipan N, sebagai berikut:

"Iya, kalau internal sudah jelas. Kalau eksternal bisa jadi. Yang banyak melaporkan dari internal." (Partisipan B).

"Bisa, tapi seharusnya dari internal karena yang tau semuanya adalah internal walaupun mungkin dia orang eksternal tapi dia dapatnya dari internal juga." (Partisipan N).

Selanjutnya, pihak yang sering dilaporkan dalam *whistleblowing* adalah yang setara dengannya. Seperti pernyataan dari partisipan berikut ini: *"Bisa sih biasanya memang mulai manajemen menengah ini yang berani." (Partisipan A).* Selain dari manajemen menengah, *whistleblower* juga akan melaporkan kecurangan yang dilakukan oleh seniornya. Hal itu di sampaikan oleh 11 partisipan, salah satunya dalam pernyataan partisipan N:

"Seharusnya ya karena tujuannya antara lain adalah melaporkan pelanggaran oleh siapapun." (Partisipan N).

Adapun identitas dari *Whistleblower* selalu menggunakan nama samaran ketika mengungkapkan kecurangan. Sebagaimana pernyataan dari partisipan M berikut ini: *"Kebanyakan dengan anonim." (Partisipan M).* Kemudian, menurut 13 partisipan para *whistleblower* akan melaporkan *whistleblowing*-nya tersebut ke pihak eksternal. Seperti dalam pernyataan partisipan H: *"O iya kan di luar lebih efektif karena orang akan lebih jera." (Partisipan H).*

Hubungan *Whistleblowing* dan Audit Forensik

Berdasarkan hasil wawancara yang peneliti himpun dari 14 partisipan, diperoleh hasil bahwa *whistleblowing* mempunyai peran dalam membantu proses audit forensik. Hal tersebut disampaikan langsung oleh G dan partisipan I, berikut ini pernyataannya:

"Bisa membantu informasinya." (Partisipan G)

"Ya dapat sebagai penyedia informasi awal dan untuk klarifikasi." (Partisipan I)

Hasil laporan tersebut, kemudian akan ditindak lanjut. Sebagaimana disampaikan oleh partisipan B dan partisipan K, dalam pernyataan berikut:

"Ya, intinya bukti tidak bisa diterima secara langsung harus kita verifikasi, validasi, atau cari bukti lain jika memang diperlukan/pendukung." (Partisipan B).

*"Ya. Jika *whistleblowing*-nya itu jelas maka akan ditindaklanjuti dan harus ada bukti permulaan." (Partisipan K).*

Hubungan *Whistleblowing* dan Deteksi Suap

Berdasarkan wawancara mengenai *whistleblowing* terhadap deteksi suap, diperoleh hasil bahwa, *whistleblowing* mempunyai peran dalam membantu pendeteksian suap. Pernyataan tersebut dilontarkan langsung oleh partisipan A, *"Bisa karena sudah punya barang bukti." (Partisipan A)*, demikian juga yang disampaikan oleh partisipan L, yang menyatakan bahwa *whistleblowing* berperan mendeteksi suap, *"Sepanjang itu valid, iya." (Partisipan L).*

Selain itu, meningkatkan sistem deteksi suap melalui *whistleblowing* dapat dilaksanakan melalui beberapa cara, seperti yang disampaikan oleh partisipan K. *"Memaksimalkan *whistleblowing*, apresiasi whistleblower, sosialisasi *whistleblow-**

ing, meningkatkan perlindungan whistleblower." (Partisipan K). Kemudian *Whistleblowing* juga harus dapat mencantumkan bukti, *"Yang jelas pelaporan itu harus ada bukti sehingga lebih mudah untuk ditindaklanjuti." (Partisipan J).* Lebih lanjut, peningkatan sistem deteksi suap melalui *whistleblowing* dengan cara membangun kesadaran masyarakat, memaksimalkan peran media dan tindak lanjut perlindungan dari *whistleblower*. Seperti yang diungkapkan oleh beberapa partisipan dalam pernyataan berikut ini:

"Membangun kesadaran orang untuk menjadi whistleblower dengan segala sarana dan memberikan perlindungan kepada whistleblower." (Partisipan L)

"Membuat media yang jelas sehingga informan dapat menginformasikan dengan baik dan perlindungan whistleblower." (Partisipan M)

"Kalau saya mekanisme perlindungan whistleblower dan evaluasi agar ada kejelasan status." (Partisipan D)

Hubungan Audit Forensik dan Deteksi Suap

Berdasarkan wawancara, diperoleh hasil sebanyak 12 responden menyatakan bahwa audit forensik dapat membantu mendeteksi suap. Hal ini diungkapkan dalam pernyataan yang diwakili oleh partisipan B dan partisipan L sebagai berikut:

"Salah satu langkah dalam pemeriksaan investigatif adalah flow the money. Sangat bisa membantu mendeteksi adanya suap karena fraud itu kan hidden tapi aliran uang kan sekarang kan mudah dilihat alirannya karena gak mungkin orang akan bawa-bawa uang cas banyak banget." (Partisipan B)

"Tujuan PKN adalah menghitung kerugian. untuk suap bisa saja terdeteksi tapi bukan tujuan utama." (Partisipan L)

Lebih lanjut, disampaikan oleh 10 partisipan wawancara bahwa audit forensik ternyata dapat mendeteksi suap

dengan lebih cepat. Seperti ungkapan pernyataan dari partisipan B dan E berikut ini:

“Audit forensik merupakan salah satu bagian untuk mengungkap adanya fraud ya tentunya menjadi lebih gampang untuk mendeteksi fraud itu tadi, suap salah satunya. Jadi kita sudah terfokus disitu harusnya lebih cepat dan gampang.” (Partisipan B)

“Ya karena audit forensik dirancang untuk pendalaman karena lebih detail.” (Partisipan E)

Sementara itu, menurut 7 partisipan wawancara, bahwa audit forensik dapat meninjau kontrol internal institusi. Hal ini dapat dilihat dari pernyataan partisipan E, sebagai berikut:

“Pada saat pemeriksaan laporan keuangan berikutnya akan menjadi perhatian untuk pengendalian internalnya. Dari sisi internal kontrol pasti iya akan merancang sistem yang lebih baik lagi.” (Partisipan E)

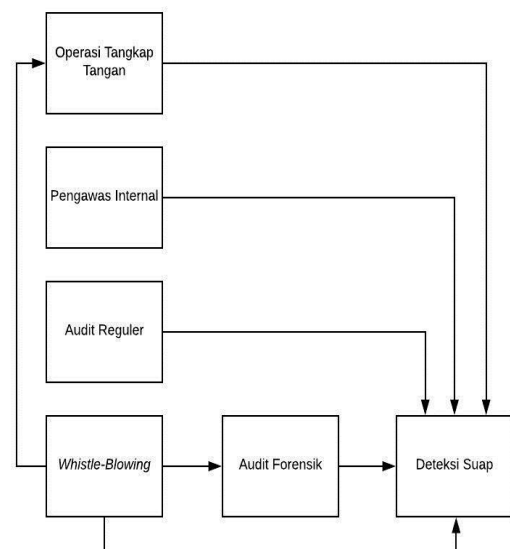
Sebagai tambahan dari hasil analisis konten, diperoleh temuan menarik variabel lain yang terkait dengan penelitian ini dan muncul secara tiba-tiba. Tetapi tidak hanya sebagai penjelas dari model penelitian, melainkan suatu aksi nyata yang dapat dijalankan sebagai tindak lanjut dari pendeteksian suap dengan salah satu informasi awal menggunakan *whistleblowing*.

Temuan tersebut, yakni proses tangkap tangan para pelaku suap dari hasil *whistleblowing* seperti yang dikemukakan oleh partisipan dalam wawancara berikut ini:

“Pembuktian suap itu paling sulit untuk dideteksi, untuk benar-benar mengetahui terjadi suapnya harus OTT (operasi tangkap tangan). Laporan suap bisa jadi sebagai jalan pembuka sehingga terjadi-

nya harus ada bukti karena pelaku kemungkinan akan menyembunyikan informasi.” (Partisipan N).

Lebih lanjut, hasil akhir dari penelitian dapat dipahami dengan mudah yang akan peneliti uraikan secara singkat dalam konstruk model studi lapangan pada Gambar 1.



Gambar 1. Konstruk Model Studi Lapangan

Suap merupakan salah satu masalah yang pelik di institusi pemerintah. Salah satu cara yang dapat dilakukan untuk memberantas suap yaitu dengan pendeteksian suap. Dalam pendeteksian suap terdapat berbagai metode. Salah satu metode untuk mendeteksi suap adalah audit forensik. Pendeteksian suap menggunakan audit forensik lebih cepat dan mudah karena dalam prosedurnya lebih fokus, terperinci dan lebih rigid. Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa audit forensik efektif untuk pendeteksian suap. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Enofe et al. (2015). Audit forensik membutuhkan informasi dan bukti yang valid. Salah satu cara memperoleh informasi dan bukti yang valid berasal dari *whistleblowing*. Panjaitan (2018) menyebutkan bahwa *whistleblowing* dapat menjadi salah satu sumber bukti dalam audit forensik selama bukti tersebut

relevan. Suap merupakan *fraud* yang *hidden* sehingga justru dari *whistleblowing* inilah banyak terungkap. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh ACFE (2021) yang menyatakan bahwa *fraud* paling banyak terungkap dari *tip*. Namun, agar laporan dari *whistleblowing* ini ditindaklanjuti maka perlu dilampirkan bukti yang valid. Di institusi pemerintah sendiri telah menerapkan dan mendorong pelaksanaan *whistleblowing*, tetapi tindak lanjutnya belum efektif. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Zarefar dan Arfan (2017) yang menyebutkan bahwa penerapan *whistleblowing* cukup efektif dan penelitian yang dilakukan oleh Pramudyastuti et al. (2021) yang menyebutkan penerapan *whistleblowing* belum maksimal.

Sementara itu, para *whistleblower* dapat berasal dari pihak internal maupun eksternal institusi. Selama dia mengetahui informasi dan mempunyai bukti yang relevan maka dapat menjadi *whistleblower*. Adapun dalam pelaksanaannya di lapangan, *whistleblower* ada yang melaporkan bawahannya, yang setara dengan *whistleblower*, atau teman dekatnya, bahkan seniornya bisa saja dilaporkan. Siapa pun yang dilaporkan, hal itu tidaklah begitu penting, selama tujuan dari *whistleblower* ialah untuk melaporkan pelanggaran-pelanggaran yang terjadi di institusi.

Seseorang dapat menjadi *whistleblower*, dikarenakan dirinya sudah tidak tahan atau terlibat langsung dengan masalah tersebut. Selanjutnya dalam pelaporan, *whistleblower* seringkali menggunakan anonim. Namun, dalam beberapa kejadian ada juga yang menggunakan identitas, karena ada institusi-institusi tertentu yang mewajibkan penggunaan identitas untuk pelaporan agar lebih dipercaya pelaporannya dan bisa segera ditindaklanjuti. Pelaporan *whistleblowing* ada yang ditunjukkan kepada pihak internal ada juga kepada

pihak eksternal tergantung kepercayaan masing-masing *whistleblower*.

Pengawas internal dan audit regular juga dapat digunakan untuk mendeteksi suap. Selain itu, operasi tangkap tangan dapat menjadi salah satu metode pengungkapan suap yang informasi awalnya dapat berasal dari *whistleblowing* selama informasi dan bukti yang berikan valid.

Penutup

Audit forensik merupakan salah satu metode yang dapat digunakan untuk mendeteksi suap. Pendeteksian suap menggunakan audit forensik efektif karena lebih cepat dan lebih mudah. Hal ini karena prosedur audit forensik adalah fokus, terperinci dan rigid.

Salah satu cara memperoleh informasi dan bukti dalam mendeteksi suap berasal dari *whistleblowing*. Suap merupakan *fraud* yang *hidden* sehingga adanya *whistleblowing* inilah menjadikan langkah awal praktik suap terungkap. Agar laporan dari *whistleblowing* ini ditindaklanjuti, maka perlu dilampirkan bukti yang valid. Sejauh ini dalam institusi pemerintah sendiri telah menerapkan dan mendorong pelaksanaan *whistleblowing*, akan tetapi tindak lanjutnya belum efektif.

Hasil laporan *whistleblowing* tersebut dapat menjadi langkah awal pendeteksian suap dengan dilakukannya audit forensik, karena sudah ada bukti permulaan selama bukti tersebut valid. Oleh karena itu, berdasarkan model penelitian yang dihasilkan dari penelitian ini dapat dikatakan bahwa audit forensik efektif dalam mendeteksi suap dan *whistleblowing* dapat mendukung audit forensik dalam mendeteksi suap. Adanya *whistleblowing* juga dapat membantu pendeteksian suap, sehingga memungkinkan untuk dilakukan operasi tangkap tangan dari para pelaku suap, walaupun saat ini diketahui pelaksanaan *whistleblowing* di institusi pemerintah Indonesia sendiri belum bisa dikata-

kan sempurna. Namun, dengan adanya *whistleblowing* tersebut, diketahui dapat menurunkan praktik suap di Indonesia dari tahun ke tahun.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi auditor forensik dalam menangani kasus suap, serta diharapkan menjadi evaluasi bagi penentu kebijakan untuk menjadi lebih baik dalam membuat kebijakan terkait pendeteksian suap.

Referensi

- ACFE. (2021). *Report to the nations: 2020 Global study on occupational fraud and abuse*.
- Ahmad, A. A. B. (2019). The extent of Jordanian external auditor commitment in applying ISA "240" and its effect in reducing *fraud* in financial statement. *International Journal of Business and Social Science*, 10(2), 74–80. <https://doi.org/10.30845/ijbss.v10n2p9>
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2018). *Fraud examination* (6th ed.). Cengage Learning.
- Andon, P., Free, C., Jidin, R., Monroe, G. S., & Turner, M. J. (2018). The impact of financial incentives and perceptions of seriousness on whistleblowing intention. *Journal of Business Ethics*, 151(1), 165–178. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3215-6>
- Chan, F., Gibbs, C., Boratto, R., & Speers, M. (2021). Understanding transnational bribery: a corporate crime framework. *Crime, Law and Social Change*, 75(3), 221–245. <https://doi.org/10.1007/s10611-020-09924-z>
- Cressey, D. R. (1972). *Other people's money: a study of the social psychology of embezzlement*. Free Press.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2018). *Research design: Qualitative, quantitative and mixed methods approaches*. Sage Publications.
- Dada, S. O., Owolabi, S. A., & Okwu, A. T. (2013). Forensic accounting a panacea to alleviation of *fraudulent practices* in Nigeria. *International Journal of Business Management, and Economic Research*, 4(5), 787–792. <http://ijbmer.com/docs/volumes/vol4issue5/ijbmer2013040503.pdf>
- Direktorat Jenderal Badan Peradilan Umum. (2021). *Laporan pelaksanaan kegiatan direktorat jenderal badan peradilan umum tahun 2020*.
- Dobrowolski, Z. (2020). Forensic auditing and weak signals: a cognitive approach and practical tips. *European Research Studies Journal*, XXIII(Special Issue 2), 247–259. <https://doi.org/10.35808/ersj/1821>
- Enofe, A. O., Omagbon, P., & Ehigiator, F. I. (2015). Forensic audit and corporate *fraud*. *IIARD International Journal of Economics and Business Management*, 1(8), 55–64.
- Evans, C. (2018). *Analysing semi-structured interviews using thematic analysis: Exploring voluntary civic participation among adults*. SAGE Publications, Ltd.
- Francis, R. D., Armstrong, A. F., & Foxley, I. (2015). Whistleblowing: a three part view. *Journal of Financial Crime*, 22(2), 208–218. <https://doi.org/10.1108/JFC-03-2014-0011>
- Gbegi, D. O., Chia, G. A., & Duenya, M. I. (2018). Analysis of public acceptability of forensic audit practice in Benue State Local Government Councils. *AE-FUNAI Journal of Accounting, Business and Finance*, 2(1), 178–186.
- 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>
- Gottschalk, P. (2020). Private policing of white-collar crime: case studies of internal investigations by *fraud* examiners. *Police Practice and Research*, 21(6), 717–738.
<https://doi.org/10.1080/15614263.2020.1789461>
- Hasanah, M., Masyhad, M., & Lestari, T. (2017). Penerapan tindakan pencegahan, pendeteksian, dan audit investigasi dalam upaya meminimalisasi kecurangan pemberian kredit pada PT. Bank Jatim, tbk. Cabang Pembantu Darmo Surabaya. *E-Journal Akuntansi Equity*, 3(1), 131–142.
<http://fe.ubhara.ac.id/ojs/index.php/equity/article/view/455>
- Hepworth, N. (2018). *Fraud and corruption*. In P. C. Kratcoski & M. Edelbacher (Eds.), *Public Money & Management* (Vol. 15, Issue 1). Springer International Publishing.
<https://doi.org/10.1007/978-3-319-92333-8>
- 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>
- Jain, R. (2020). Bribery and firm performance in India: A political economy perspective. *Journal of Asian Economics*, 68, 101181.
<https://doi.org/10.1016/j.asieco.2020.101181>
- Kamasak, R., Kar, A., Yavuz, M., & Baykut, S. (2017). Qualitative methods in organizational research: An example of grounded theory data analysis. In *Handbook of research on organizational culture and diversity in the modern workforce* (pp. 23–42). IGI Global.
- Komisi Pemberantasan Korupsi. (2021). *TPK berdasarkan jenis perkara*. Anti-Corruption Clearing House Korupsi.
<https://acch.kpk.go.id/id/statistik/tindak-pidana-korupsi/tpk-berdasarkan-jenis-perkara>
- Madzivire, E. T., Nyamwanza, L., Mushonga, W., Takachicha, M. T., & Mulonda, D. (2020). An investigation on the effectiveness of forensic audit as a tool for *fraud* detection and prevention. *Journal of Accounting, Business and Finance Research*, 10(2), 49–67.
<https://doi.org/10.20448/2002.102.49.67>
- Maher, C., Hadfield, M., Hutchings, M., & Eyto, A. (2018). Ensuring rigor in qualitative data analysis: A design research approach to coding combining NVivo with traditional material methods. *International Journal of Qualitative Methods*, 17(1), 160940691878636.
<https://doi.org/10.1177/1609406918786362>
- Mapuasari, S. A., & Mahmudah, H. (2018). Korupsi berjamaah: Konsensus sosial atas gratifikasi dan suap. *INTEGRITAS: Jurnal Antikorupsi*, 4(2), 18.
<https://doi.org/10.32697/integritas.v4i2.279>
- Marbun, A. N. (2018). Suap di sektor privat: Dapatkah dijerat? *Integritas: Jurnal Antikorupsi*, 3(1), 53.
<https://doi.org/10.32697/integritas.v3i1.140>
- Marks, J. (2012). The mind behind the *fraudsters* crime: key behavioral and environmental elements. *Freud Conference*.
- McLaren, J., Kendall, W., & Rook, L. (2019). Determinants of related party transactions in Jordan: Financial and governance factors. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 13(1), 44–75.
<https://doi.org/10.14453/aabfj.v13i1.6>
- Mircheska, K., Karadjova, V., Blazheva, S., &

- Malakovska, M. (2020). The importance of forensic audit and differences in relation to financial audit. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research*, 54(2), 190–200. <https://gssrr.org/index.php/JournalOfBasicAndApplied/article/view/11269>
- Oladinrin, O. T., Ho, C. M. F., & Lin, X. (2017). Critical analysis of whistleblowing in construction organizations: Findings from Hong Kong. *Journal of Legal Affairs and Dispute Resolution in Engineering and Construction*, 9(2), 04516012. [https://doi.org/10.1061/\(ASCE\)LA.1943-4170.0000205](https://doi.org/10.1061/(ASCE)LA.1943-4170.0000205)
- Panjaitan, I. A. (2018). Analysis whistleblowing: Meningkatkan hasil audit forensik dalam pengungkapan tindakan korupsi oleh auditor pemerintah. *Jurnal Insitusi Politeknik Ganesha Medan*, 1(1), 50–60. <https://jurnal.polgan.ac.id/index.php/juripol/article/view/90>
- Parr, R. L. (2018). *Intellectual property: valuation, exploitation and infringement damages* (5th ed.). John Wiley & Sons, Inc.
- Pramudyastuti, O. L., Rani, U., Nugraheni, A. P., & Susilo, G. F. A. (2021). Pengaruh penerapan whistleblowing system terhadap tindak kecurangan dengan independensi sebagai moderator. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 6(1), 115. <https://doi.org/10.23887/jia.v6i1.32335>
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, (2001).
- Puryati, D., & Febriani, S. (2020). The consequence of whistleblowing system and internal control toward fraud prevention: A study on Indonesian state owned enterprise. *International Journal of Business and Technology Management*, 2(3), 35–48. <https://myjms.mohe.gov.my/index.php/ijbtm/article/view/10810>
- Quick, R. (2017). *Forensic service supply by audit firms: classification, market, methods, and prior research*. Darmstadt University of Technology. <https://riuma.uma.es/xmlui/handle/10630/14717>
- Rose, J. (2018). The meaning of corruption: testing the coherence and adequacy of corruption definitions. *Public Integrity*, 20(3), 220–233. <https://doi.org/10.1080/10999922.2017.1397999>
- Saifullah Shakir, & Abbas, G. (2020). Role of forensic auditing in enhancing the efficiency of public sector organization. *Review of Management Sciences*, II(1), 40–59. <http://rmsjournal.com/index.php/admin/article/view/30>
- Saldaña, J. (2021). *The coding manual for qualitative researchers*. SAGE.
- Saxton, G. D., & Neely, D. G. (2019). The relationship between Sarbanes-Oxley policies and donor advisories in nonprofit organizations. *Journal of Business Ethics*, 158(2), 333–351. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3843-0>
- Shawver, T. J., & Shawver, T. A. (2018). The impact of moral reasoning on whistleblowing intentions. In *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (Vol. 21, pp. 153–168). <https://doi.org/10.1108/S1574-076520180000021005>
- Shepherd, D. A., Parida, V., & Wincent, J. (2021). Bribery from a micro, demand-side perspective. *Small Business Economics*, 57(4), 1661–1680. <https://doi.org/10.1007/s11187-020-00389-x>
- Smith, G., & Crumbley, D. (2009). Defining

- a forensic audit. *Journal of Digital Forensics, Security and Law*, 4(1), 61-80.
<https://doi.org/10.15394/jdfsl.2009.1054>
- The IIA's. (2015). Standards for the professional practice of internal auditing. In *Brink's Modern Internal Auditing* (Issue January, pp. 215-233). John Wiley & Sons, Inc.
<https://doi.org/10.1002/9781119180012.ch9>
- Tuanakotta, T. M. (2018). *Akuntansi forensik & audit investigatif* (6th ed.). Salemba Empat.
- United Nations Office on Drugs and Crime. (2004). United Nations Convention against corruption. In *United Nations*.
<https://doi.org/10.1007/s10551-007-9524-z>
- 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>
- Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The *fraud* diamond: Considering the four elements of *Fraud*. *Journal of Accounting Research*, 32(1), 18-54.
- Zarefar, A., & Arfan, T. (2017). Efektifitas whistleblowing system internal. *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 10(2), 25-33.
<https://jurnal.pcr.ac.id/index.php/jakb/article/view/1562>