



Peran *Whistleblowing System*: Membantu Auditor Eksternal Melakukan Audit Investigatif Perusahaan di Indonesia

Lailatul Nur'Aini¹, Lintang Lailia Muza Haryadhi², Naraedha Wigar Atha Baswara³, Nabilla Dhiya Azzahra⁴
^{1,2,3,4}Universitas Negeri Malang

*lailatul.nuraini.2304226@students.um.ac.id

Abstrak

Penerapan *whistleblowing system* di Indonesia masih sangat lemah jika dibandingkan dengan negara luar. Hal ini disebabkan karena adanya perbedaan regulasi dalam mengatur perlindungan terkait pihak pelapor, yang mana jika di Indonesia perlindungan hukum bagi pelapor masih belum konsisten walaupun sudah terdapat lembaga perlindungan seperti LPSK (Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban). Sedangkan di Negara luar misalnya Amerika Serikat, terdapat undang-undang yang kuat seperti SOX (Sarbanes-Oxley Act). Dalam penelitian ini penulis akan berfokus pada tujuan peran *whistleblowing system* dalam membantu audit eksternal melakukan audit investigatif. Audit investigatif dirancang untuk menemukan atau mengungkap kegiatan-kegiatan mencurigakan yang dilakukan seseorang dalam suatu organisasi. Dalam hal ini *whistleblowing system* berperan sebagai alat bantu dalam mempermudah proses tersebut, yang mana pihak pelapor sudah dilindungi kerahasiaannya sehingga pelapor merasa aman. Pada penelitian ini, metode yang digunakan adalah metode kualitatif dengan *literature review* pada jurnal-jurnal terdahulu. Sumber data yang diperoleh berasal dari jurnal, buku yang memuat bahasan sesuai topik, skripsi, dan sumber - sumber yang berhubungan dengan tema penelitian.

Kata Kunci : Whistleblowing system, Audit eksternal, Audit investigatif

Abstract

The implementation of the whistleblowing system in Indonesia is still very weak when compared to foreign countries. This is due to differences in regulations in regulating protection related to whistleblowers, where in Indonesia legal protection for whistleblowers is still inconsistent even though there are protection institutions such as LPSK (Witness and Victim Protection Agency). Whereas in foreign countries such as the United States, there are strong laws such as SOX (Sarbanes-Oxley Act). In this study, the authors will focus on the purpose of the whistleblowing system's role in assisting external audit to conduct investigative audits. Investigative audits are designed to find or uncover suspicious activities by someone in an organization. In this case, the whistleblowing system acts as a tool in facilitating the process, where the whistleblower's confidentiality is protected so that the whistleblower feels safe. In this research, the method used is a qualitative method with literature review on previous journals. The data sources obtained come from journals, books that contain discussions according to the topic, theses, and sources related to the research theme.

Keywords: Whistleblowing system, External audit, Investigative audit

PENDAHULUAN

Dalam dunia bisnis yang semakin kompleks, pengawasan yang efektif menjadi sangat penting untuk memastikan perusahaan beroperasi secara transparan dan etis. Salah satu mekanisme utama yang mendukung transparansi adalah *whistleblowing system*, yaitu sarana pelaporan yang memungkinkan individu, baik dari dalam maupun luar organisasi, untuk melaporkan pelanggaran atau praktik tidak etis. *Whistleblowing* sudah umum diterapkan di berbagai negara, namun di Indonesia, penerapannya masih belum jelas meskipun memiliki

potensi besar untuk membantu berbagai pihak, termasuk perusahaan, masyarakat, pemerintah, dan auditor eksternal

Whistleblowing tidak terlepas dari peran *whistleblower*, yakni individu yang melaporkan tindakan pelanggaran, baik berupa kegiatan ilegal, penyimpangan etika, atau kebijakan internal. *Whistleblower* ini bisa berasal dari karyawan internal atau pihak eksternal seperti pelanggan, pemasok, atau auditor. Mereka adalah sumber informasi penting yang mampu mengungkap pelanggaran yang sering kali tidak terlihat oleh sistem pengawasan reguler. Tanpa keberadaan *whistleblower*, pelanggaran dalam organisasi mungkin tidak akan terdeteksi.

Bagi auditor eksternal, *whistleblowing* sangat bermanfaat dalam audit investigatif. Informasi yang disampaikan oleh *whistleblower* bisa menjadi dasar bagi auditor untuk mengidentifikasi risiko tersembunyi dan memperdalam investigasi. Dengan mengandalkan informasi ini, auditor dapat mengevaluasi lebih cermat area-area yang dilaporkan dan mengungkapkan praktik tidak etis yang mungkin luput dari audit reguler.

Namun, penerapan *whistleblowing system* di Indonesia menghadapi tantangan, terutama budaya perusahaan yang masih cenderung tertutup dan perlindungan hukum bagi *whistleblower* yang belum optimal. Perlindungan hukum yang kuat serta sistem pelaporan yang transparan sangat penting agar individu berani melaporkan pelanggaran tanpa takut pembalasan. Selain itu, *whistleblowing system* tidak hanya berkontribusi pada perbaikan tata kelola perusahaan, tetapi juga memperkuat kepercayaan publik terhadap integritas bisnis di Indonesia. Artikel ini akan membahas peran *whistleblowing* dalam membantu auditor eksternal melakukan audit investigatif, serta tantangan dan peluang penerapannya di Indonesia.

KAJIAN PUSTAKA

Whistleblowing System

Menurut Near dan Miceli (dalam Dewi, 2021:2) pengertian *whistleblowing* adalah usaha yang dilakukan oleh seorang anggota organisasi dengan tujuan melakukan pengungkapan atas adanya perilaku yang tidak sesuai (*illegal*, tidak jujur, atau praktik yang salah). Selain itu, *International Labour Organization* juga berpendapat bahwa *whistleblowing* digambarkan sebagai pelaporan oleh karyawan atau mantan karyawan tentang praktik ilegal, tidak teratur, berbahaya atau tidak etis yang dilakukan oleh pemberi kerja (ILO Thesaurus dalam David et. al, 2014). Dari dua pendapat tersebut, dapat diartikan bahwasannya *whistleblowing* merupakan pelaporan pelanggaran perusahaan yang dilakukan oleh seorang karyawan yang masih aktif di dalam perusahaan dan di luar perusahaan.

Menurut Hertanto (dalam Dewi, 2021) *whistleblowing* dibedakan menjadi dua jenis yaitu *whistleblowing* internal dan *whistleblowing* eksternal. *Whistleblowing* internal yaitu ketika pegawai perusahaan mengetahui adanya pelanggaran atau kesalahan dalam perusahaan dan ia melaporkan temuan tersebut pada pihak yang tepat atau kepada atasan perusahaan. Sedangkan, *whistleblowing* eksternal adalah ketika seseorang menemukan adanya pelanggaran dalam perusahaannya dan ia mempublikasikan temuannya kepada masyarakat umum karena pelanggaran tersebut memberikan dampak kerugian kepada masyarakat.

Berhasil atau tidaknya suatu perusahaan dalam menerapkan *Whistleblowing System*, tidak terlepas dari peran penting *Whistleblower*. Menurut Council of Europe's Committee on Legal Affairs and Human Rights (COER) (dalam David et al. 2014):

“ regarded ‘whistleblowing’ as: ‘concerned individuals sounding the alarm in order to stop wrongdoings that place fellow human beings at risk’.”

Berdasarkan pendapat tersebut, *whistleblower* dianggap sebagai individu yang membunyikan peringatan dengan tujuan untuk menghentikan tindakan yang salah yang dapat membahayakan sesama manusia.

Dalam menjalankan tugasnya, seorang auditor eksternal harus memenuhi standar audit yang berlaku. Pedoman umum yang dipakai seorang akuntan *Whistleblower* atau pelapor pelanggaran perusahaan tidak hanya berasal dari karyawan atau pegawai perusahaan itu sendiri, melainkan dapat berasal dari pihak eksternal. Tuanakotta (dalam Dewi, 2021) menyatakan bahwa seorang pelapor tentang terjadinya pelanggaran merupakan pegawai dari perusahaan itu sendiri atau biasanya disebut dengan pihak internal. Tetapi, pada situasi tertentu, pihak eksternal dapat menjadi pelapor. Pihak eksternal yang dimaksud dapat berupa seorang supplier, pelanggan, masyarakat, atau bahkan auditor eksternal dari perusahaan tersebut. Pihak eksternal dapat melakukan pelaporan dengan catatan, pihak tersebut telah memiliki bukti yang kuat berupa informasi atau indikator nyata atas dilakukannya pelanggaran oleh perusahaan. Ketika menemukan pelanggaran, pihak eksternal dapat melaporkannya kepada pihak internal terlebih dahulu. Namun, apabila dalam rentang waktu tertentu pihak internal tidak memberikan tanggapan, maka pihak eksternal dapat melaporkannya sesuai dengan aturan hukum yang berlaku.

Seorang pelapor atau *whistleblower* mendapatkan beberapa fasilitas perlindungan diantaranya adalah saluran pelaporan yang independen dan rahasia, perlindungan identitas atau sering disebut dengan *anonymous*, serta dilindungi oleh undang-undang resmi yang dikeluarkan oleh lembaga pemerintahan, salah satu undang-undang yang mengatur tentang perlindungan pelapor adalah Peraturan Kepala Kepolisian Negara Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2005 tentang Tata Cara Pemberian Perlindungan Khusus terhadap Pelapor dan Saksi dalam Tindak Pidana Pencucian Uang.

Auditor Eksternal

Menurut Iwan (2021:31) auditor eksternal atau auditor independen merupakan audit profesional yang menyediakan jasa audit atas laporan keuangan kepada masyarakat umum dengan tujuan untuk memenuhi kebutuhan *stakeholders* sebagai pemakai laporan keuangan. Pendapat lain menyebutkan bahwa auditor eksternal merupakan tenaga profesional akuntansi yang bertugas melakukan audit terhadap laporan keuangan suatu organisasi (Ayu dkk. dalam Vita, Dina, dan Suprianik, 2024). Dari dua pendapat tersebut dapat disimpulkan bahwasannya auditor eksternal merupakan seorang auditor profesional yang memiliki kewenangan untuk melakukan audit atas suatu laporan keuangan yang dikeluarkan oleh suatu organisasi dengan tujuan untuk memenuhi kebutuhan para *stakeholders* sebagai pemakai laporan keuangan.

Seorang auditor eksternal merupakan seorang audit yang berasal dari luar perusahaan, bukan karyawan internal perusahaan. Oleh sebab itu, seorang auditor eksternal harus memiliki sikap profesionalitas, independensi, dan integritas yang tinggi. Hal ini bertujuan agar auditor eksternal dapat menyampaikan pendapatnya atas suatu temuan laporan keuangan dengan jelas dan lugas tanpa adanya rekayasa atau pengaruh dari pihak perusahaan atau pihak lainnya yang menginginkan kesempurnaan hasil laporan audit untuk tujuan tertentu.

publik atau auditor untuk melakukan pemeriksaan laporan keuangan adalah *Generally Accepted Auditing Standard (GAAS)* yang dikeluarkan oleh AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*). Di dalam GAAS tercantum 10 standar audit yang dikelompokkan ke dalam 3 standar pelaksanaan pemeriksaan laporan keuangan. Standar tersebut diantaranya adalah 1) Standar umum, menjelaskan bahwa proses audit harus dilaksanakan oleh orang yang kompeten, independen, dan juga profesional; 2) Standar Pekerjaan Lapangan, menjelaskan

penting bagi auditor untuk melakukan perencanaan sebelum melaksanakan audit, seorang auditor harus memahami pengendalian perusahaan, dan seorang auditor harus mendapatkan atau menggunakan bukti audit yang kompeten; 3) Standar Pelaporan, menjelaskan bahwa auditor harus menyatakan dalam laporan audit apakah laporan keuangan sudah sesuai standar yang diterapkan, laporan audit harus menunjukkan keadaan dimana prinsip akuntansi dilaksanakan secara konsisten selama periode pembuatan laporan keuangan, Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan perlu mencukupi, sedangkan laporan audit harus mengandung pernyataan pendapat auditor mengenai laporan keuangan secara keseluruhan (Luluk, 2021:34-35).

Audit Investigatif

Jack dan Robert (dalam KPK,2019) menyampaikan pengertian dari audit investigatif adalah :

“Investigative Auditing involves reviewing financial documentation for a specific purpose, which could relate to litigation support and insurance claims, as well as criminal matters”

Dari definisi tersebut dapat diketahui bahwa audit investigatif merupakan proses audit yang mencakup tentang pengkajian ulang dokumentasi dan pernyataan tentang keuangan dengan tujuan tertentu, dimana pernyataan tersebut dapat berhubungan dengan dukungan litigasi, klaim asuransi, dan tindak kejahatan.

Menurut Peraturan Kepala BPKP No.1314/K/D6/2012 tentang Pedoman Penugasan Bidang Investigasi, pengertian dari audit investigatif adalah suatu proses yang sistematis dalam mencari, menemukan, dan mengumpulkan bukti dengan tujuan untuk mengidentifikasi adanya penyimpangan serta pelakunya, yang selanjutnya dapat diambil langkah hukum.

Dapat disimpulkan bahwasannya audit investigatif merupakan proses mencari, mengumpulkan, dan menemukan bukti secara sistematis yang kemudian dievaluasi atau dicocokkan dengan pernyataan keuangan dengan tujuan untuk mengungkapkan ada atau tidaknya suatu penyimpangan dalam perusahaan.

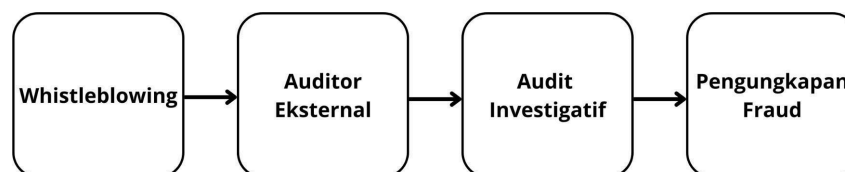
Audit Investigatif dapat dilakukan oleh tim divisi khusus yang independen, profesional, objektif, dan kompeten. Dalam menjalankan audit investigatif, seorang auditor perlu berpedoman pada sebuah standar. Menurut K.H. Spencer Pickett dan Jennifer Pickett (dalam Widya dkk.,2023) ada 7 standar audit investigatif dalam pemeriksaan fraud yaitu

1. Seluruh proses investigasi harus dilakukan dengan berdasar pada praktik audit yang diakui.
2. Pengumpulan bukti harus dilakukan dengan prinsip kehati-hatian.
3. Memastikan bahwa seluruh dokumentasi berada dalam kondisi yang aman, terlindungi, dan tersedia jejak audit.
4. Memastikan bahwa seorang investigator harus menghargai hak sesama
5. Memastikan bahwa beban pembuktian harus bebas dari keraguan yaitu minimal menggunakan 2 alat bukti
6. Menguasai keseluruhan lingkup investigasi dan proses dilakukan sesuai dengan target yang ditentukan atau dalam artian lain harus tepat waktu
7. Seluruh tahapan dalam proses audit investigatif harus didokumentasikan dengan baik dan jelas

Sesuai dengan pengertiannya, audit investigatif merupakan proses untuk menemukan dan mencari suatu bukti kuat untuk mengungkapkan terjadinya suatu kecurangan. Berdasarkan KPK (2019), dalam melakukan proses pengumpulan bukti, seorang investigator dapat menerapkan beberapa teknik pengumpulan bukti.

1. *Physical Examination* (Pemeriksaan/Pengujian Fisik), biasanya teknik ini dilakukan untuk mencocokkan aset berwujud dengan dokumen pencatatannya.
2. *Confirmation* (Konfirmasi), dengan meminta penegasan dari pihak-pihak yang berkaitan untuk membuktikan kebenaran atas informasi yang dimiliki oleh auditor
3. *Documentation* (Pemeriksaan Dokumentasi), auditor melakukan pengujian atas dokumen dan catatan keuangan, biasanya auditor menggunakan teknik *Vouching* yaitu melakukan pencocokan antara catatan yang terdapat dalam buku besar dengan bukti transaksi yang ada dan *Tracing* yaitu melakukan pelacakan bukti transaksi ke buku besar atau laporan keuangan.
4. *Analytical Procedures* (Prosedur Analitik), Auditor dapat membandingkan data perusahaan dengan periode sebelumnya atau membandingkan data perusahaan dengan data perusahaan pesaing di periode yang sama. Auditor juga dapat melakukan pengujian dengan melakukan perhitungan secara matematik.
5. *Inquiries of The Client* (Wawancara), Auditor dapat melakukan wawancara baik secara lisan maupun tertulis kepada pihak ketiga atau pihak yang bersangkutan.
6. *Reperformance* (Perhitungan Kembali), Auditor melakukan pengujian akurasi perhitungan aritmatika pada bukti transaksi yang dibuat.
7. *Observation* (Observasi), Auditor turun langsung ke lapangan atau ke perusahaan untuk mengawasi atau mengobservasi setiap kegiatan yang dilakukan di perusahaan.

Conceptual Framework



Gambar 1. Conceptual Framework

Adanya *whistleblowing system* memfasilitasi seorang *whistleblower* untuk melaporkan adanya dugaan tindakan ilegal atau adanya dugaan fraud dalam suatu perusahaan. Ketika *whistleblower* melakukan pelaporan secara eksternal atau dipublikasikan, maka kabar tentang adanya dugaan *fraud* pada perusahaan tersebut dapat tersampaikan kepada auditor eksternal. Nantinya, laporan *whistleblower* yang ada pada tangan auditor eksternal akan digunakan sebagai bahan untuk menemukan bukti-bukti yang dapat menyatakan benar atau tidaknya sebuah perusahaan melakukan tindakan *fraud*. Alur pelaporan *whistleblowing* hingga ditemukannya fraud oleh audit eksternal tersebut digambarkan pada Gambar 1.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif. Sugiyono (2018: 213) menyatakan bahwa metode kualitatif merupakan metode penelitian yang berlandaskan pada filosofi, dimana penelaah berperan sebagai instrumen utama, metode pengumpulan dan analisis data kualitatif lebih menekankan pada pemahaman mendalam tentang makna yang terkandung dalam data. Metode ini mengadopsi pendekatan tinjauan literatur. Alasan pemilihan pendekatan ini adalah untuk mencapai sasaran dari studi ini, untuk mendapatkan pemahaman yang mendalam tentang hubungan antara peran *whistleblowing* dan dukungannya terhadap audit eksternal dalam melaksanakan audit investigatif untuk mendeteksi kecurangan. Sumber data yang digunakan

adalah data sekunder, yang diperoleh berdasarkan studi terdahulu, pencarian di internet, buku yang membahas topik terkait, skripsi, serta sumber lain yang relevan dengan topik. Penelaah memperoleh jurnal yang berasal dari *website* fasilitator jurnal *scientific* Indonesia yaitu *Google Scholar*. Berikut penulis lampirkan link *website* jurnal yang kami gunakan <https://scholar.google.com>. Dengan durasi bahasan tahun penerbitan jurnal 10 tahun terakhir dari saat ini, namun penulis lebih memprioritaskan jurnal untuk tahun publish 5 tahun terakhir agar data yang digunakan masih bersifat terbaru dan relevan sesuai dengan perkembangan terkini.

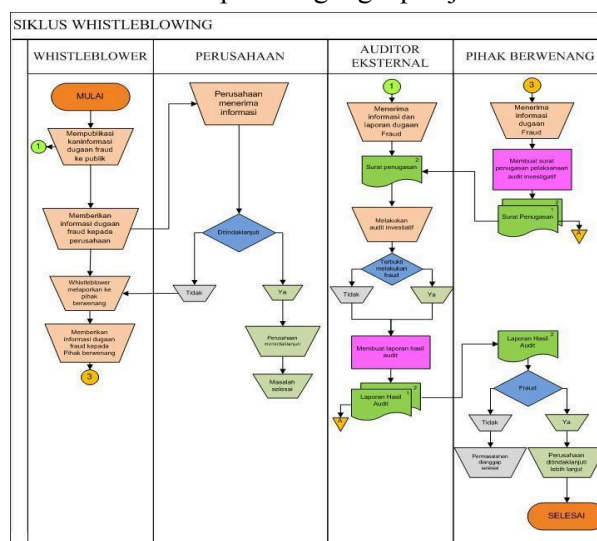
HASIL DAN PEMBAHASAN

Mekanisme Siklus *Whistleblowing* Dalam Pengungkapan *Fraud*

Di Indonesia, terdapat wadah bagi para *whistleblower* untuk melaporkan informasi terkait dugaan kecurangan atau *fraud*, platform tersebut bernama *Indonesialeaks*. Dengan *indonesia leaks* para *whistleblower* dapat mengunggah dokumen dan bukti yang relevan untuk mendukung laporan mereka melalui situs web <https://www.indonesialeaks.id>. Platform ini telah membangun kemitraan dengan beragam media terkemuka di Indonesia, yang berperan sebagai jembatan antara *whistleblower* dan publik. Sebelum informasi tersebut dipublikasikan, media yang bersangkutan melakukan investigasi mendalam untuk memastikan keabsahan data yang diterima, sehingga informasi yang disampaikan dapat dipertanggungjawabkan. *IndonesiaLeaks* menjadi salah satu jalur di mana auditor eksternal dapat menerima informasi dari *whistleblower*, yang dapat membantu mereka dalam mengidentifikasi potensi *fraud* di perusahaan-perusahaan yang sedang mereka audit.

Dengan demikian, platform seperti *IndonesiaLeaks* memainkan peran penting dalam memperkuat proses audit melalui keterlibatan langsung masyarakat dalam pelaporan kecurangan. Keterlibatan *whistleblower* dalam melaporkan dugaan *fraud* tidak hanya meningkatkan transparansi tetapi juga memperkuat akuntabilitas di dalam organisasi, sehingga menciptakan lingkungan yang lebih baik untuk praktik bisnis yang etis.

Penting untuk memahami alur siklus *whistleblowing* secara keseluruhan, yang meliputi langkah-langkah pelaporan hingga tindak lanjut oleh pihak terkait. Gambar 2 menunjukkan bagaimana laporan dari *whistleblower* dapat mengungkap kejadian *fraud* di perusahaan.



Gambar 2. Siklus *Whistleblowing*

1. Mulai Proses
2. *Whistleblower* mempublikasikan informasi mengenai dugaan fraud kepada publik, memulai siklus *whistleblowing*.
3. Memberikan Informasi kepada Perusahaan
Whistleblower menyampaikan informasi yang berkaitan dengan dugaan fraud secara langsung kepada perusahaan yang bersangkutan, memberikan bukti atau dokumentasi yang relevan.
4. Melaporkan kepada Pihak Berwenang
Jika perusahaan tidak memberikan respons yang memadai atau tidak menindaklanjuti laporan yang diberikan, *whistleblower* melaporkan dugaan fraud kepada pihak berwenang yang berkompeten.
5. Penerimaan dan Evaluasi Informasi oleh Perusahaan
Perusahaan menerima laporan dan melakukan evaluasi awal terhadap informasi yang diterima, mempertimbangkan validitas dan keparahan dugaan fraud.
6. Keputusan Tindak Lanjut
Perusahaan memutuskan apakah akan menindaklanjuti laporan tersebut
 - 6.1. Jika Tidak Ditindaklanjuti, proses dihentikan, informasi dianggap tidak cukup untuk di investigasi lebih lanjut, dan masalah dianggap selesai tanpa tindakan.
 - 6.2. Jika Ditindaklanjuti, perusahaan memulai penyelidikan internal, mengumpulkan informasi tambahan, dan mengadakan wawancara dengan para pihak yang terafiliasi agar memperoleh pemahaman yang lebih mendalam mengenai situasi.
7. Pelibatan Auditor Eksternal
Auditor eksternal dihubungi untuk menerima informasi dan laporan dugaan fraud, dan auditor mengeluarkan surat penugasan untuk melakukan audit investigatif yang lebih mendalam.
8. Pelaksanaan Audit Investigatif
Auditor melakukan audit untuk menentukan apakah fraud benar-benar terjadi dengan Mengumpulkan bukti, melakukan analisis data, dan melakukan wawancara dengan karyawan yang relevan.
 - 8.1. Jika fraud tidak terbukti, auditor menyusun laporan hasil audit yang menyatakan tidak ada temuan yang signifikan. Proses ini dianggap selesai.
 - 8.2. Jika fraud terbukti, auditor menyusun laporan hasil audit yang mendetail, mencakup bukti-bukti yang ditemukan dan analisis yang mendukung temuan tersebut.
9. Penyampaian Laporan Hasil Audit
Laporan hasil audit yang mencakup temuan dan rekomendasi disampaikan kepada perusahaan dan pihak berwenang untuk evaluasi lebih lanjut.
10. Tindakan Pihak Berwenang
Pihak berwenang menerima laporan hasil audit dan melakukan penilaian
 - 10.1. Jika fraud tidak terbukti, pihak berwenang menutup kasus, dan masalah dianggap selesai.
 - 10.2. Jika fraud terbukti, pihak berwenang menerbitkan surat penugasan untuk melaksanakan audit investigatif lebih lanjut dan mengambil langkah-langkah hukum atau administratif yang diperlukan, termasuk pemberian sanksi kepada perusahaan

11. Tindak Lanjut Perusahaan
Perusahaan diwajibkan untuk mengambil tindakan lebih lanjut, termasuk menerapkan langkah-langkah perbaikan dan pencegahan untuk memastikan tidak terulangnya fraud di masa mendatang.
12. Penutupan Proses
Proses *whistleblowing* dianggap selesai ketika semua langkah di atas telah dilalui dan masalah fraud telah ditindaklanjuti dengan tindakan yang sesuai oleh perusahaan atau pihak berwenang, memastikan akuntabilitas dan transparansi dalam organisasi.

Manfaat Penerapan *Whistleblowing System* bagi Perusahaan di Indonesia

Lay (dalam Puspa,2023) menyatakan bahwa *whistleblowing system* dapat diartikan sebagai sebuah sistem pelanggaran yang berfungsi untuk menghentikan terjadinya kecurangan serta sebagai pengendalian internal. *Whistleblowing system* menjadi pengendali internal maksudnya adalah dengan adanya penerapan *whistleblowing system* dalam sebuah entitas, maka tingkat transparansi dalam perusahaan tersebut akan meningkat, karena para karyawan perusahaan dapat melakukan pelaporan atas terjadinya tindakan ilegal dalam perusahaan dengan adanya perlindungan khusus. Sesuai dengan konsep pelaporan *whistleblowing* yang dilaksanakan oleh karyawan, maka dengan adanya *whistleblowing system* dapat memungkinkan pihak manajemen untuk mengetahui suatu permasalahan di lapangan yang belum atau tidak dilaporkan oleh pihak yang bersangkutan. Menurut Tuanakotta (2016), manfaat *whistleblowing system* meliputi:

1. Menurunkan tingkat pelanggaran di perusahaan dengan bertambahnya kesediaan pelapor untuk memberitahukan tindak pelanggaran, karena percaya pada sistem pelaporan yang baik.
2. Adanya mekanisme peringatan dini (*early warning system*) tentang peluang terjadinya masalah karena adanya kecurangan dalam perusahaan.
3. Adanya peluang untuk menangani permasalahan dalam lingkungan internal sebelum permasalahan tersebut diketahui oleh publik
4. Menurunkan risiko yang dihadapi oleh suatu organisasi karena pelanggaran keuangan, operasi, hukum, keselamatan kerja, dan citra perusahaan.
5. Menekan biaya yang timbul sebagai dampak atau akibat atas terjadinya pelanggaran atau penyimpangan dalam perusahaan
6. Meningkatkan citra perusahaan di mata regulator, stakeholder, dan masyarakat umum
7. Memberikan nasihat serta saran kepada perusahaan untuk menyelidiki hal-hal terkait operasional perusahaan yang memiliki kelemahan dalam penerapan pengendalian internalnya dan memberikan peluang bagi perusahaan untuk membuat rencana perbaikan.

Peran *Whistleblowing System* bagi Auditor Eksternal dalam Melakukan Audit Investigatif

Whistleblowing System memiliki keterkaitan yang cukup erat dengan auditor eksternal. Dalam artian khusus, *whistleblowing system* memiliki tiga peranan bagi auditor eksternal yaitu yang pertama adalah auditor menggunakan *whistleblowing system* sebagai bahan atau alat untuk mengetahui bagaimana kondisi pengendalian internal pada perusahaan tersebut sehingga seorang auditor dapat mengetahui langkah atau proses audit apa yang efisien dan efektif untuk dilakukan. Peranan *whistleblowing system* yang kedua adalah *whistleblowing* dapat membantu auditor menemukan area prioritas yang dapat dilakukan pengujian mendalam yang dicurigai terdapat fraud di dalamnya. Peranan yang terakhir atau ketiga adalah auditor dapat

menggunakan laporan *whistleblowing* sebagai bahan untuk memperoleh atau mengumpulkan bukti yang akan digunakan pada proses audit perusahaan.

***Whistleblowing System* Digunakan untuk Mendeteksi Pengendalian Internal Perusahaan**

Sesuai dengan 10 standar audit yang tercantum di dalam *Generally Accepted Auditing Standard* (GAAS). Salah dua standar dari tiga standar yang tercantum dalam standar pekerjaan lapangan menyebutkan bahwa seorang auditor harus melakukan perencanaan pekerjaan dan memahami pengendalian internal perusahaan yang akan diaudit dengan baik. Seorang auditor perlu melakukan perencanaan dan pemahaman pengendalian internal dengan tujuan agar setiap proses audit yang dijalankan sudah sesuai dengan kondisi perusahaan. Selain itu, sehingga proses audit bisa dilakukan secara efektif dan efisien. Maka dari itu, *whistleblowing system* dapat difungsikan sebagai salah satu unsur yang dapat membantu seorang auditor agar memahami pengendalian internal perusahaan.

Dengan adanya *whistleblowing system* pada perusahaan maka seorang auditor dapat menganggap bahwa perusahaan tersebut telah menerapkan tingkat kepatuhan hukum yang cukup tinggi dan memiliki tingkat transparansi yang tinggi. Sehingga auditor dapat memilih atau merencanakan kira-kira prosedur audit investigatif seperti apa yang cocok digunakan untuk mengevaluasi perusahaan tersebut.

Peran *Whistleblowing System* dalam Penentuan Area Prioritas yang akan Dilakukan Audit Investigatif

Adanya *Whistleblowing System* dapat memberikan sinyal peringatan kepada auditor eksternal mengenai area mana saja yang berisiko tinggi dan berpotensi munculnya tindakan *fraud*, penyalahgunaan wewenang, atau ketidakpatuhan terhadap regulasi. Wilayah dengan pengendalian internal yang lemah atau tidak memadai biasanya menjadi perhatian karena rentan terjadinya penyimpangan seperti di keuangan, sumber daya manusia dan inventaris aset. Dengan fokus pada area berisiko, maka auditor eksternal akan mudah dan cepat untuk menemukan ketidaksesuaian atau penyimpangan dari prosedur yang berlaku, sehingga memudahkan pendeteksian kecurangan. Selain itu, auditor eksternal juga dapat memahami penyebab dari kecurangan tersebut dengan tujuan untuk memperkuat efisiensi dan efektivitas dalam proses audit investigatif.

Disamping itu, informasi yang diberikan oleh pelapor atau *whistleblower* ini dapat juga dijadikan sebagai tombak awal melaksanakan investigasi secara berkelanjutan. Nantinya, temuan audit investigatif yang didukung oleh *whistleblower* akan memberikan gambaran bagi perusahaan untuk menentukan keputusan terkait cara memperbaiki kebijakan dan menerapkan manajemen risiko agar tidak terjadi lagi hal yang merugikan perusahaan serta elemen didalamnya.

Laporan *Whistleblowing* sebagai Bahan untuk Memperoleh Bukti oleh Auditor Eksternal

Sesuai dengan 10 standar audit pada salah satu point di standar kerja lapangan menyebutkan bahwa audit harus memiliki bukti kompeten dan cukup untuk mendukung temuannya. Salah satu bukti yang bisa dijadikan penguat auditor eksternal adalah laporan *whistleblowing*, yang dimana laporan tersebut harus dikumpulkan dan dipastikan oleh auditor apakah benar pada perusahaan tersebut telah terjadi penyimpangan. Selain itu, laporan *whistleblowing* ini juga dapat membantu memperkuat atau membantah tuduhan yang telah diajukan.

Teknik pengumpulan bukti yang paling tepat dilakukan oleh auditor yang berhubungan dengan adanya laporan dari pihak *whistleblower* adalah teknik tanya dan konfirmasi. Teknik tanya atau wawancara ini dilakukan oleh auditor eksternal dengan pihak yang terkait seperti

auditor internal, *Human Resource Department (HRD)*, manajer serta pihak yang melaporkan dengan tujuan untuk menggali informasi lebih dalam mengenai situasi atau pelanggaran yang dilaporkan. Setelah tanya jawab atau wawancara dilakukan, auditor juga harus mengkonfirmasi apakah hasil yang dilaporkan sudah sesuai dengan kondisi saat itu yang dimana melibatkan verifikasi fakta, mencocokkan informasi dari berbagai sumber, mengevaluasi konsistensi data apakah data tersebut dapat dipercaya dan valid.

SIMPULAN

Dari uraian yang telah dijelaskan sebelumnya, maka bisa disimpulkan bahwa *Whistleblowing system* memiliki peran penting dalam mendukung auditor eksternal melakukan audit investigatif di perusahaan-perusahaan Indonesia. *Whistleblowing system* berperan dalam memberikan informasi awal yang sering kali tidak dapat ditemukan dengan audit rutin perusahaan, sehingga pelaksanaan audit dapat dilakukan secara efektif dan efisien. Selain itu, dengan perusahaan menerapkan *whistleblowing system* di perusahaan maka perusahaan tersebut telah menerapkan tingkat kepatuhan hukum yang cukup tinggi dan memiliki tingkat transparansi yang tinggi.

Meskipun *whistleblowing system* memiliki banyak manfaat jika diterapkan di perusahaan namun, penerapannya di Indonesia masih menghadapi berbagai tantangan, seperti lemahnya perlindungan hukum terhadap pelapor dan budaya perusahaan yang cenderung tertutup sehingga sedikit *whistleblower* yang ingin melakukan *whistleblowing*. Secara keseluruhan, artikel ini menegaskan bahwa *whistleblowing system* dapat memperkuat proses audit investigatif dengan memberikan informasi awal yang diperlukan auditor untuk mendeteksi fraud. Namun, diperlukan peningkatan perlindungan hukum dan budaya transparansi dalam perusahaan agar sistem ini dapat berjalan lebih efektif di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Arganto, G. M. (2024). Urgensi Penerapan *Whistle Blowing System* Pada Perusahaan di Indonesia. *Humani (Hukum Dan Masyarakat Madani)*, 14(1), 70–83.
- Basri, U. F. (2021). Whistleblowing System Dan Peran Audit Internal Dalam Mencegah Fraud. *ISAFIR: Islamic Accounting and Finance Review*, 2(2), 122–130.
- Brown, A. J, Lewis, D, Moberly, R. E, & Vandekerckhove, W. (2014). *International Handbook on Whistleblowing Research*, UK: Edward Elgar Publishing Limited.
- Indriasih, D. (2021). *WHISTLEBLOWING: wujudkan tata kelola perusahaan lebih baik*. Bandung: CV Cendekia Press.
- IndonesiaLeaks. (2018). *Platform mandiri bagi informan publik untuk menghadirkan pemberitaan yang berkualitas dan menyuarakan kepentingan publik*. <https://www.indonesialeaks.id>
- Kepala Kepolisian Negara Republik Indonesia. (2005). *Peraturan Kepala Kepolisian Negara Republik Indonesia No. Pol. :17 Tahun 2005 tentang Tata Cara Pemberian Perlindungan Khusus Terhadap Pelapor dan Saksi dalam Tindak Pidana Pencucian Uang*. Kepolisian Negara Republik Indonesia : Jakarta.
- Koerniawan, I. (2021). *AUDITING: Konsep dan Teori Pemeriksaan Akuntansi*, Semarang: Yayasan Prima Agus Teknik.
- Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). (2019). *Buku Informasi Melaksanakan Audit Investigatif Terkait Kasus/ Dugaan Tindak Pidana Korupsi. Anti-Corruption Learning Center (ACLC) KPK*, 1–72.

- Musfiroh, L. (2021). *AUDITING I Berbasis ISA: Prinsip Dasar Pemeriksaan Laporan Keuangan*, Jember: IAIN Jember.
- Maghfiroh, V. A., Lestari, D. A., & Suprianik. (2024). Peran Analisis Eksternal Auditor dalam Pengambilan Keputusan Strategis di Perusahaan. *Gudang Jurnal Multidisiplin Ilmu*, 2(6), 662–667. doi: 10.59435/gjmi.v2i6.633
- Nadiaz, N. V., & Budiwitjaksono, G. S. (2024). Penerapan Prosedur *Vouching* dan Konfirmasi dalam Audit Investigatif atas Akun Beban Gaji (Studi Kasus Pada PT X). *Jurnal Riset Akuntansi*, 2(3), 155-168. doi: 10.54066/jura-itb.v2i3.2190
- Rozali, R. D. Y., & Darliana, C. F. (2015). Teknik Audit Investigatif Dalam Pengungkapan *Money Laundering* Berdasarkan Perspektif Akuntan Forensik. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 3(1), 572-585.
- Sari, P. S. A. (2023). Whistleblowing sebagai Strategi Peningkatan Tata Kelola Perusahaan. *Owner: Riset & Jurnal Akuntansi*, 7(3), 2401–2410. doi:10.33395/owner.v7i3.1561
- Sari, W.N., Fitriani, D., Wulandari, I.W., Fitriandinni, R.M.N., & Ratnawati, T. (2023). Studi Literatur : Audit Investigasi. *Jurnal Riset Akuntansi*, 1(3), 1–13. doi: 10.54066/jura-itb.v1i3.382
- Wahyuningtiyas, T. N., & Pramudyastuti, O. L. (2022). Optimalisasi Whistleblowing System Melalui Peran Whistleblower Dalam Pendeteksian Tindakan Fraud: Sebuah Literature Review. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 10(2), 359–366. doi: 10.37641/jiakes.v10i2.1385