

# Evaluasi Penerapan *Whistleblowing System* (Wise) Dalam Mencegah Kecurangan (Studi Kasus Pada Kantor Wilayah DJPB Provinsi Jawa Barat)

Iman Sulaeman <sup>1,\*</sup>, Prima Yusi Sari <sup>2</sup>

<sup>1</sup> Universitas Padjadjaran, Jatinangor, Indonesia, 45363.

[Iman21002@mail.unpad.ac.id](mailto:Iman21002@mail.unpad.ac.id), 082319862101

<sup>2</sup> Universitas Padjadjaran, Jatinangor, Indonesia, 45363.

[Prima.yusi@unpad.ac.id](mailto:Prima.yusi@unpad.ac.id), 0811219514

## Abstract

*This study aims to determine and analyze the application of the Whistleblowing System (WISE) in preventing fraud at the Regional Office of the Directorate General of Treasury of West Java Province based on indicators published by the National Committee on Governance Policy (KNKG) in its book entitled Guidelines for Whistleblowing System (WBS). Whistleblowing System is information submitted by whistleblowers regarding actions that are thought to be, are, or have committed violations by employees. The object of this research is the Regional Office of DJPb West Java Province. This research used a descriptive qualitative approach with data collection methods of interviews, observation, documentation, and literature study. The resource persons in this research consisted of 15 (fifteen) resource persons who came from internal and external of the Regional Office of DJPb of West Java Province. This research was conducted from October 2024 to January 2025. The data analysis technique used in this research is based on the Miles and Huberman model, consisting of data reduction, data presentation, and conclusion drawing. The credibility test used in this research is source triangulation. The results of this study indicate that the implementation of the Whistleblowing System at the Regional Office of DJPb West Java Province is well implemented with 87.5% fulfilling the elements in the Whistleblowing System Guidelines - SPP (Whistleblowing System).*

**Keywords:** *Whistleblowing System, Fraud Prevention, Directorate General of Treasury of West Java Province*

## 1. Pendahuluan

Adanya celah organisasi pemerintahan untuk masuk dan melakukan kontrol terhadap sumber daya publik menimbulkan keresahan bagi masyarakat karena akan berpotensi untuk terjadinya kecurangan (Rosidah *et al.*, 2023). Kecurangan di lingkungan pemerintahan merupakan salah satu tantangan terbesar dalam upaya meningkatkan transparansi serta akuntabilitas publik.

*Fraud* merupakan tindakan kecurangan dalam akuntansi yang dilakukan dengan sengaja melalui penyelewengan penyajian laporan keuangan dengan tujuan untuk menguntungkan diri sendiri maupun kelompok (Merawati & Mahaputra, 2017).

Organisasi yang paling dirugikan karena kasus kecurangan ini salah satunya, yaitu sektor pemerintahan dengan persentase 33,9% (ACFE Indonesia, 2019). Data survei tersebut menunjukkan jika korupsi merupakan masalah terbesar yang harus menjadi perhatian pemerintah dan masyarakat karena korupsi merupakan

salah satu *fraud* yang paling merugikan di Indonesia.

Berdasarkan data yang dikutip dari situs resmi Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), pemerintah pusat menempati peringkat pertama sebagai wilayah dengan tindak pidana korupsi (TPK) tertinggi dengan jumlah kasus antara tahun 2004-2023 sebanyak 489 kasus serta disusul oleh Provinsi Jawa Barat yang menduduki peringkat kedua dengan total kasus dari tahun 2004-2023 sebanyak 142 kasus (Komisi Pemberantasan Korupsi, 2024).

Berdasarkan fenomena permasalahan kecurangan yang terjadi khususnya di sektor pemerintahan, perlu dilakukan tindakan pencegahan untuk memberantas tindakan kecurangan. Organisasi atau perusahaan baik sektor swasta maupun sektor pemerintahan perlu memiliki suatu sistem khusus untuk menyampaikan kasus pelanggaran. Salah satu caranya, yaitu dengan menerapkan *Whistleblowing System*. *Whistleblowing System* berfungsi

untuk mengungkap tindakan pelanggaran atau perbuatan yang melawan aturan atau ketentuan yang berlaku, tidak etis, atau tidak bermoral maupun perbuatan lain yang dilakukan oleh karyawan maupun atasan di organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut (Puspita, 2021). Keberadaan *Whistleblowing System* disinyalir mampu membantu organisasi untuk mendeteksi adanya tindakan kecurangan sejak dini (Pedoman Umum Governansi Sektor Publik Indonesia, 2022).

Sebagai respons terhadap tantangan ini, Kementerian Keuangan khususnya Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan Provinsi Jawa Barat juga telah menerapkan sebuah aplikasi yang dapat digunakan untuk melaporkan tindakan yang terindikasi adanya pelanggaran yang terjadi di lingkup Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Adapun aplikasi tersebut bernama WISE (*Whistleblowing System*) yang dirancang untuk menampung aduan dari masyarakat atau pegawai internal untuk melaporkan tindakan kecurangan serta pelanggaran lainnya di lingkungan Kemenkeu secara aman dan anonim. Peraturan mengenai aplikasi WISE tersebut tercantum dalam PMK RI Nomor 205/PMK.09/2022 tentang Pengelolaan Pelaporan Pelanggaran dan Perlindungan Pelapor di Lingkungan Kementerian Keuangan.

Pada beberapa penelitian terdahulu, penelitian mengenai penerapan *Whistleblowing System* dalam pencegahan kecurangan telah banyak dilakukan. Tetapi masih belum ada yang membahas secara spesifik mengenai evaluasi yang perlu dilakukan pada penerapan *Whistleblowing System* dalam mencegah kecurangan di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan Provinsi Jawa Barat. Apalagi Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan Provinsi Jawa Barat merupakan instansi vertikal yang membawahi 12 KPPN (Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara) yang tersebar di

Provinsi Jawa Barat serta merupakan salah satu instansi pemerintahan yang memiliki fungsi pengelolaan keuangan negara yang mana dalam menjalankan tugas dan fungsinya harus akuntabel dan transparan demi menjunjung integritas dan kepercayaan masyarakat. Selain itu, Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat juga telah menerapkan *Whistleblowing System* (WISE) dalam mencegah terjadinya pelanggaran khususnya *fraud* di lingkungan Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat yang mana hal tersebut membuat Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat mendapat predikat WBK (Wilayah Bebas Korupsi) pada tahun 2018 (Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat, 2018).

Berdasarkan uraian di atas, peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian mengenai penerapan *Whistleblowing System* dalam mencegah kecurangan di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan Provinsi Jawa Barat karena berdasarkan Laporan Kinerja Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat Tahun 2023, salah satu permasalahan yang dihadapi instansi adalah masih terdapatnya pelanggaran terhadap kode etik dan terjadinya *fraud* di lingkungan DJPb sehingga perlu ditingkatkan dan dioptimalkan lagi penggunaan WBS untuk pencegahan kecurangan secara dini. Maka dari itu, rumusan masalah yang akan dikembangkan oleh peneliti, yaitu bagaimana penerapan *Whistleblowing System* (WISE) dalam mencegah kecurangan di Kantor Wilayah DJPb Provinsi Jawa Barat?. Penelitian ini bertujuan untuk membahas mengenai penerapan *Whistleblowing System* (WISE) di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat.

## 2. Tinjauan Pustaka

### 2.1 Teori Pengendalian Internal

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, sistem pengendalian intern merupakan suatu proses integral terhadap tindakan serta aktivitas yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan

seluruh karyawan demi memberikan keyakinan memadai terkait tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, serta ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Ini sejalan dengan teori *Whistleblowing System* karena WISE merupakan salah satu mekanisme dari pengendalian internal, khususnya dalam hal pemantauan serta pendeteksian risiko kecurangan yang memungkinkan individu dalam instansi dapat melaporkan tindakan pelanggaran sehingga pihak instansi dapat mendeteksi dan mencegah kecurangan secara dini.

### 2.1.1 Unsur Sistem Pengendalian Intern

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 60 Tahun 2008, unsur-unsur SPI, yaitu sebagai berikut:

- 1) Lingkungan Pengendalian
- 2) Penilaian Risiko
- 3) Kegiatan Pengendalian
- 4) Informasi dan Komunikasi
- 5) Pemantauan

### 2.2 Whistleblowing System

*Whistleblowing* adalah cara untuk mengungkapkan tindakan yang tidak sesuai dengan hukum, tidak melanggar etika atau tidak bermoral, atau perilaku lain yang menyebabkan kerugian bagi instansi maupun *stakeholders* yang diperbuat oleh karyawan maupun pimpinan instansi kepada pimpinan instansi maupun lembaga lain yang memiliki wewenang untuk memberikan tindakan terhadap pelanggaran tersebut dan pengungkapan ini dilakukan secara rahasia (Komite Nasional Kebijakan Governance, 2008).

Berdasarkan Pedoman *Whistleblowing System* yang diterbitkan KNKG (2008), aspek-aspek WBS terdiri dari sebagai berikut:

#### 1) Aspek Struktural

Aspek ini terdiri dari unsur-unsur berikut:

- a) Pernyataan Komitmen
- b) Kebijakan Perlindungan Pelapor
- c) Struktur Pengelolaan WBS
- d) Sumber Daya

#### 2) Aspek Operasional

Pedoman *Whistleblowing System* yang diterbitkan KNKG (2008), aspek operasional terdiri dari sebagai berikut:

- a) Kewajiban Hukum untuk Melakukan Pelaporan Pelanggaran
- b) Peranan Pimpinan dalam Penerapan WBS
- c) Pelaporan Anonim
- d) Mekanisme Penyampaian Laporan Pelanggaran
- e) Investigasi
- f) Pelaporan
- g) Efektivitas *Whistleblowing System*
- h) Proses Peluncuran WBS

#### 3) Aspek Perawatan

Menurut Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran yang diterbitkan KNKG (2008), aspek perawatan terdiri dari sebagai berikut:

- a) Pelatihan dan Pendidikan Berkelanjutan
- b) Komunikasi Berkala
- c) Insentif bagi Pelapor
- d) Pemantauan Efektivitas dan Perbaikan Program
- e) *Benchmarking*

### 2.3 Fraud Hexagon Theory

*Fraud hexagon theory* dicetuskan oleh Georgios L. Voutsinas pada tahun 2019. Menurut Preicilia *et al.* (2022) teori ini sering disebut S.C.O.R.E yang merupakan akronim dari setiap awalan huruf dari elemen teori ini, yaitu Stimulus, *Capability*, *Opportunity*, Ego (*Arrogance*), *Rationalization*, dan *Collusion*.

### 3. Metode Penelitian

Metode penelitian yang diterapkan dalam penelitian ini adalah metode penelitian kualitatif dengan mengeksplor isu sosial serta melakukan analisis dan melaporkan informasi secara rinci yang didapat dari objek yang diteliti (Sugiyono, 2013). Penelitian ini dilaksanakan di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat yang beralamat di Jl. Diponegoro No.59, Cihaur Geulis, Kec. Cibeunying Kaler, Kota Bandung, Jawa Barat 40122 dengan waktu penelitian mulai dari bulan Oktober 2024 hingga bulan Januari 2025. Data yang

digunakan dalam penelitian ini, yaitu data primer yang berasal dari wawancara yang dilakukan kepada pihak yang berwenang dalam proses *Whistleblowing System* di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat. Sumber data primer lainnya, yaitu observasi yang dilakukan dengan mengamati aplikasi WISE Kantor Wilayah DJPb Provinsi Jawa Barat. Selain itu juga menggunakan data sekunder yang berasal dari dokumen-dokumen yang memuat informasi mengenai penerapan *Whistleblowing System* di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat, yaitu tentang Pengelolaan Pelaporan Pelanggaran dan Perlindungan Pelapor di Lingkungan Kementerian Keuangan, tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan Pelanggaran di Lingkungan Kementerian Keuangan, serta tentang Pengelolaan Pengaduan di Lingkungan Direktorat Jenderal Perbendaharaan, dan sumber lainnya yang relevan dengan penelitian.

Peneliti menggunakan *judgment* untuk menentukan informan, yaitu berdasarkan keterhubungan serta pemahamannya atau yang dianggap paling tahu tentang objek penelitian ini, sehingga dapat memudahkan peneliti untuk memahami objek yang tengah diteliti.

**Tabel 1 Informan Penelitian**

No.	Jabatan/Pekerjaan	Jumlah
1	Kepala Bidang SKKI & Kepala Seksi KI/Pegawai Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat	2
2	Pegawai Seksi Kepatuhan Internal Bidang SKKI Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat	3
3	Pegawai Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat	5
4	ASN/PNS di Jawa Barat	5
Jumlah		<b>15</b>

Sumber: Diolah Penulis, 2025

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini, yaitu berdasarkan model Miles dan Huberman dalam (Feny Rita Fiantika, Kusmayra Ambarwati, 2022), teknik analisis data setelah ke lapangan dibagi menjadi 3 (tiga), yaitu reduksi data

merupakan suatu cara untuk menyederhanakan, meringkas, memilih hal-hal utama, mengelompokkan, dan memfokuskan hal-hal penting dalam tema serta pola yang sama. Setelah reduksi data dilakukan, informasi yang didapat dari proses wawancara, observasi, dokumentasi, dan studi pustaka tersebut akan diperiksa serta diberikan dalam bentuk catatan lapangan, catatan wawancara, dan dokumentasi yang menjelaskan tentang penerapan *Whistleblowing System* dalam pencegahan kecurangan di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat.

Setelah data berhasil dikumpulkan dan disajikan langkah terakhir yang dilakukan adalah dengan menarik kesimpulan. Pada proses ini, peneliti akan menarik kesimpulan secara induktif dengan bekal kasus-kasus yang bersifat khusus berdasarkan kejadian nyata kemudian dirumuskan menjadi konsep, model, prinsip, teori, maupun definisi yang bersifat umum.

Pada penelitian ini, penulis menggunakan teknik triangulasi sumber untuk menguji kredibilitas data serta informasi yang didapat melalui hasil wawancara dengan beberapa informan yang berbeda dengan pertanyaan serupa.

## 4. Hasil dan Pembahasan

### 4.1 Penerapan *Whistleblowing System* di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat

#### 4.1.1 Aspek Struktural

##### 4.1.1.1 Pernyataan Komitmen

Menurut (Sutrisno, 2017), pernyataan komitmen merupakan upaya pegawai dalam menerima nilai-nilai organisasi. Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat telah menerapkan pernyataan komitmen kepada seluruh pegawainya, baik itu pegawai lama maupun pegawai baru dalam bentuk Pakta Integritas yang ditandatangani oleh seluruh pegawai Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat setiap awal tahun.

##### 4.1.1.2 Kebijakan Perlindungan Pelapor

Terdapat beberapa faktor yang memengaruhi pelapor untuk melaporkan tindakan pelanggaran, misalnya jenis

pelanggaran yang akan dilaporkan, dampak laporan tersebut terhadap citra organisasi, maupun hubungan personal antara pelapor dengan pihak terlapor karena takut akan adanya tindakan negatif atau balasan di masa depan. Namun, Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat telah memiliki kebijakan untuk menjamin kerahasiaan identitas pelapor. Kebijakan tersebut berpedoman pada PMK No. 205/PMK.09/2022 tentang Pengelolaan Pelaporan Pelanggaran dan Perlindungan Pelapor di Lingkungan Kementerian Keuangan.

#### **4.1.1.3 Struktur Pengelolaan Whistleblowing System**

Struktur pengelolaan *Whistleblowing System* di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat, yaitu Unit Kepatuhan Internal (UKI) yang berada di Bidang Supervisi KPPN dan Kepatuhan Internal (SKKI) yang terdiri dari pejabat penanggung jawab, pengkaji, verifikator, petugas *entry data*, hingga petugas *helpdesk*.

Berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor Per-3/PB/2013 tentang Pengelolaan Pengaduan di Lingkungan Direktorat Jenderal Perbendaharaan, unit kepatuhan internal pada Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat bertugas untuk mengelola pengaduan yang diterima langsung yang dimuat melalui media massa lokal, yang dilimpahkan dari UKI Kantor Pusat, serta yang diteruskan dari UKI KPPN.

#### **4.1.1.4 Sumber Daya Pengelolaan Whistleblowing System**

Sumber daya pengelolaan WBS di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat sudah memadai dalam mengelola laporan yang ada dan terdiri atas UKI atau unit kepatuhan internal sebagai pengelola WBS, media komunikasi seperti telepon, Email, surat, Aplikasi WISE yang dikelola oleh Inspektorat Jenderal Kemenkeu, layanan pesan singkat, SPAN LAPOR, *website* KPK, Aplikasi SIPANDU, maupun secara tatap muka untuk menyampaikan pengaduan pelanggaran yang terjadi dengan biaya layanan Rp0,- (nol rupiah).

### **4.1.2 Aspek Operasional**

#### **4.1.2.1 Peranan Manajer/Pimpinan dalam Penanganan Whistleblowing System**

Manajer maupun pimpinan berperan aktif dalam penanganan *Whistleblowing System* ini. Manajer sebagai atasan langsung harus menjadi *role model* bagi para pegawainya. Ketika ada laporan pengaduan yang diterima, biasanya laporan tersebut dikelola oleh Inspektorat Jenderal (Irjen), tetapi Irjen dapat menentukan apakah laporan tersebut akan diperiksa oleh unit kerja yang mana dalam hal ini adalah Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat maupun oleh kantor pusat.

Pada tingkat kanwil, pimpinan bertugas untuk memantau proses dari tindak lanjut laporan yang masuk serta memastikan pembinaan terkait pelanggaran disiplin yang terjadi dan membentuk tim pemeriksa yang dalam hal ini adalah Unit Kepatuhan Internal (UKI).

Selain itu, pimpinan berperan aktif dalam memberikan bimbingan langsung, seperti *coaching* kepada pegawai di kantor terkait pelanggaran disiplin guna mencegah terjadinya pelanggaran di masa depan serta memanfaatkan berbagai forum, seperti *briefing* pagi dan kegiatan penguatan integritas untuk mengingatkan pentingnya menjunjung etika dan kepatuhan terhadap kode etik untuk mencegah terjadinya pelanggaran khususnya kecurangan di kantor.

#### **4.1.2.2 Pelaporan Anonim**

*Whistleblower* dapat menyampaikan pengaduannya secara anonim. Pelaporan anonim di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat dirasa kurang efektif karena keterbatasan dalam melakukan komunikasi, verifikasi, dan konfirmasi atau klarifikasi dalam rangka tindak lanjut penanganan laporan tersebut kepada pelapor. Pelapor yang melakukan pengaduan secara anonim, tanpa mencantumkan kontak pelapor sering kali menghambat dalam proses penyelidikan dan tindak lanjut.

Di sisi lain pelaporan anonim dianggap sangat penting dan membantu bagi para

pegawai. Melalui pelaporan anonim, para pegawai yakin jika identitasnya akan terjaga sehingga dapat mendorong partisipasi pegawai dalam melaporkan sesuatu yang terindikasi telah melanggar aturan yang berlaku tanpa adanya rasa takut terhadap potensi balasan atau intimidasi.

Meskipun memiliki kelebihan karena melindungi identitas pelapor, pelaporan anonim juga memberikan tantangan bagi pemeriksa dalam hal melakukan tindak lanjut laporan yang masuk serta pelaporan anonim berisiko dapat disalahgunakan untuk tujuan negatif, misalnya menjatuhkan reputasi seseorang tanpa dasar dan bukti yang valid. Oleh karena itu, untuk mengurangi anonimitas laporan, pihak instansi harus memastikan bahwa kebijakan perlindungan pelapor, kerahasiaan pelapor, serta jaminan keamanan benar-benar diimplementasikan dan diketahui oleh pegawai maupun publik.

#### **4.1.2.3 Prosedur Penyampaian Laporan Pelanggaran/Kecurangan**

Prosedur penyampaian laporan pelanggaran di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat berpedoman pada PMK No. 205/PMK.09/2022. PMK tersebut menyebutkan jika *Whistleblower* dapat menyampaikan pelaporan pelanggaran melalui saluran pelaporan yang sudah disediakan, diantaranya WISE, SIPANDU, Email, telepon, surat, WhatsApp, hingga melalui tatap muka secara langsung. Seluruh saluran tersebut dapat diakses baik oleh pegawai maupun publik. Melalui saluran-saluran tersebut, *Whistleblower* dapat melaporkan berbagai jenis pelanggaran, seperti pelanggaran integritas, kode etik, disiplin pegawai, serta kasus yang melanggar peraturan perundang-undangan selama laporan pelanggaran tersebut disertai dengan bukti yang memadai serta informasi yang disampaikan jelas.

Beberapa narasumber mengaku jika akses ke *Whistlenlowing System* tergolong mudah. Namun, *branding Whistleblowing System* sebagai sistem pelaporan masih perlu ditingkatkan, khususnya kepada

publik atau masyarakat. Publik harus diberikan pemahaman yang lebih mendalam lagi terkait mekanisme pelaporan yang efektif, termasuk di dalamnya mengenai jaminan kerahasiaan serta perlindungan identitas pelapor supaya lebih aktif lagi dalam melaporkan berbagai tindakan yang terindikasi melanggar aturan.

#### **4.1.2.4 Investigasi**

Proses investigasi laporan *Whistleblowing System* di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat dilakukan untuk memastikan jika laporan pengaduan yang diterima adalah valid serta dapat ditindaklanjuti. Prosedur pelaksanaan investigasi tersebut dilakukan dengan mengacu pada PMK No. 123 Tahun 2023 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pelanggaran Disiplin dan Penjatuhan Hukuman Disiplin di Lingkungan Kementerian Keuangan. Proses investigasi dilakukan oleh tim yang dibentuk khusus berdasarkan jenis kasus yang ditangani. Tim khusus melakukan pengumpulan bukti, pemeriksaan, hingga penyusunan berita acara. Kemudian, validasi laporan dilakukan melalui konfirmasi dan verifikasi data kepada pelapor. Salah satu kendala yang paling sering dihadapi adalah laporan anonim atau tanpa bukti karena dapat menghambat proses investigasi. Proses tindak lanjut meliputi konfirmasi data, investigasi, hingga penjatuhan sanksi berdasarkan jenis pelanggaran.

#### **4.1.2.5 Pelaporan *Whistleblowing System***

Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat rutin melakukan penyusunan laporan *Whistleblowing System* setiap bulan. Pelaporan dilakukan secara rahasia, validitas, serta mengedepankan perlindungan pelapor. Setelah dilakukan investigasi dan ditindaklanjuti, laporan *Whistleblowing System* tidak dipublikasikan ke ranah publik maupun pegawai, tetapi hanya dikelola oleh pihak internal.

Namun, pelapor tetap mendapat perkembangan terhadap aduan yang dilaporkan bahwa laporan telah

ditindaklanjuti. Kebijakan tersebut dilakukan oleh instansi untuk menjaga perlindungan bagi seluruh pihak yang terlibat serta menjaga integritas dari proses investigasi yang telah dilakukan tanpa publikasi informasi yang sensitif.

#### **4.1.2.6 Efektivitas *Whistleblowing System***

Penerapan *Whistleblowing System* di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat dinilai efektif dan memberikan dampak yang baik dalam upaya pencegahan serta penurunan potensi kecurangan di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat. Berdasarkan wawancara yang telah dilakukan, sebelum adanya *Whistleblowing System*, instansi kerap mendapat pengaduan melalui surat kaleng. Adapun salah satu pengaduan tersebut terkait dengan kasus *fraud*. Namun, setelah WBS diberlakukan, jumlah pelaporan kecurangan cenderung menurun dari tahun ke tahun, bahkan selama beberapa tahun terakhir tidak ada laporan mengenai kecurangan di Kanwil melalui *Whistleblowing System*. Hal tersebut menunjukkan jika *Whistleblowing System* secara efektif berperan penting dalam mencegah serta mengatasi potensi terjadinya kecurangan.

Selain jumlah kasus yang mengalami penurunan, para karyawan juga terdorong untuk melaporkan ke WBS jika mengetahui adanya tindakan pelanggaran di organisasi, kemudian instansi telah memiliki kebijakan perlindungan bagi pelapor, serta WBS dapat diakses oleh Inspektorat Jenderal apabila kasus yang dilaporkan tidak dapat ditangani oleh organisasi.

Efektivitas penerapan *Whistleblowing System* dalam mencegah kecurangan dapat ditinjau dari bagaimana sistem ini disusun untuk memastikan kerahasiaan pelapor, memberikan perlindungan kepada pelapor dari adanya tindakan balasan, dan juga memastikan bahwa semua laporan yang masuk telah ditindaklanjuti dengan baik.

#### **4.1.2.7 Proses Peluncuran *Whistleblowing System***

Proses peluncuran *Whistleblowing System* di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat dilaksanakan berpedoman pada peraturan-

peraturan yang ditetapkan oleh Kementerian Keuangan, salah satunya, yaitu Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor PER-03/PB/2013.

#### **4.1.3 Aspek Perawatan**

##### **4.1.3.1 Pelatihan dan Pendidikan Berkelanjutan *Whistleblowing System***

Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat telah melakukan pelatihan dan pendidikan terkait *Whistleblowing System* kepada pegawai-pegawainya. Kegiatan pelatihan ini dilakukan dalam berbagai macam bentuk, seperti sosialisasi tentang pentingnya menjaga integritas di lingkungan kerja. Dalam kegiatan sosialisasi tersebut diselipkan informasi mengenai saluran pengaduan. Sosialisasi ini biasanya dilakukan di beberapa kegiatan dan media, seperti internalisasi, media sosial, kegiatan *briefing pagi*, *coaching*, dan kegiatan lainnya. Edukasi mengenai WBS kepada pihak internal ini dilakukan secara berkala, tetapi tidak khusus dalam bentuk kegiatan sosialisasi mengenai WBS.

Sedangkan kepada pihak eksternal, edukasi mengenai WBS ini biasa dilakukan melalui media sosial berupa unggahan daring. Tidak ada pelatihan masif mengenai saluran pengaduan yang ada di WBS ini kepada pihak eksternal tetapi hanya menginformasikan jenis-jenis saluran apa saja yang dapat digunakan untuk melaporkan pelanggaran.

##### **4.1.3.2 Komunikasi Berkala**

Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat telah melakukan komunikasi atau pemberian informasi secara berkala, baik kepada pegawai maupun pihak eksternal. Adapun bentuk komunikasi tersebut dilakukan dalam beberapa media, seperti kegiatan penguatan integritas melalui kegiatan rutin *briefing pagi*, kegiatan internalisasi, sosialisasi kode etik dan kode perilaku pegawai, serta pertemuan atau sosialisasi formal yang dilakukan setahun sekali atau minimal sekali dalam satu semester. Sedangkan kepada pihak eksternal, pihak instansi melakukan komunikasi dan pemberian informasi secara berkala melalui media sosial dalam bentuk unggahan.

Selain itu juga pihak instansi rutin membuat laporan bulanan terkait *Whistleblowing System*, tetapi laporan tersebut tidak dipublikasikan kepada pegawai maupun publik, hanya disampaikan kepada pihak-pihak tertentu, seperti kantor pusat.

#### 4.1.3.3 Pembinaan Insentif (*Reward*)

Hingga saat ini, Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat belum menerapkan pembinaan insentif atau *reward* untuk pelapor pelanggaran. Sejauh ini, penghargaan yang diberikan masih bersifat non-material, seperti apresiasi atau dukungan moral kepada pelapor serta pihak yang melakukan investigasi laporan. Berdasarkan informasi lainnya, proses tindak lanjut dari laporan yang masuk sudah dianggap sebagai bentuk penghargaan bagi pelapor, karena hal tersebut menunjukkan jika laporan yang masuk ditindaklanjuti dan dihargai.

#### 4.3.3.4 Pemantauan Efektivitas dan Perbaikan Program

Proses pemantauan efektivitas dan perbaikan program WBS di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat dilakukan melalui proses atau aktivitas yang mengacu pada pedoman yang ditetapkan oleh Kementerian Keuangan. Salah satu bentuknya, yaitu dengan penyusunan laporan WBS setiap bulan dan disampaikan kepada kantor pusat. Hal tersebut dilakukan guna memastikan jika implementasi WBS tetap dalam kendali serta sesuai dengan pedoman yang berlaku.

Selain itu, pihak instansi juga melakukan langkah lain melalui kegiatan penguatan integritas, sosialisasi, *briefing* pagi, serta sesi *coaching* untuk memperkuat penerapan WBS serta mencegah terjadinya kecurangan.

#### 4.3.3.5 *Benchmarking*/Evaluasi Kinerja *Whistleblowing System*

Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat tidak melakukan *benchmarking* terkait penerapan WBS ini karena instansi menerapkan WBS berdasarkan pedoman yang telah ditetapkan oleh Kementerian Keuangan.

Evaluasi kinerja WBS di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat dilakukan dengan

menyusun laporan WBS secara berkala setiap

#### 4.4 Evaluasi Penerapan *Whistleblowing System* di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat

Penerapan *Whistleblowing System* di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat menunjukkan hasil yang cukup baik dengan total skor 87,5% dari 100%. Penilaian ini dilakukan berdasarkan *judgment* peneliti terkait penerapan tiga aspek utama dengan total keseluruhan 16 unsur, yaitu aspek struktural yang terdiri dari pernyataan komitmen, kebijakan perlindungan pelapor, struktur pengelolaan WBS, dan sumber daya pengelolaan WBS, aspek operasional yang terdiri dari peranan manajer/pimpinan dalam penanganan WBS, pelaporan anonim, prosedur penyampaian laporan pelanggaran, investigasi, pelaporan WBS, efektivitas WBS, dan proses peluncuran WBS, serta aspek perawatan yang terdiri dari pelatihan dan pendidikan berkelanjutan WBS, komunikasi berkala, pembinaan insentif, pemantauan efektivitas dan perbaikan program, serta *benchmarking* dengan masing-masing aspek memiliki bobot yang sama, yaitu 33,33% dari total skor. Penentuan bobot tersebut dilakukan dengan membagi 100% dengan 3 aspek yang diteliti. Kemudian dilakukan perhitungan bobot untuk setiap unsur sebagai berikut:

**Tabel 2 Bobot per Unsur Seluruh Aspek**

No.	Aspek	Bobot
1	Aspek Struktural	$\frac{33,33\%}{4 \text{ unsur}} = 8,33\%$
2	Aspek Operasional	$\frac{33,33\%}{7 \text{ unsur}} = 4,76\%$
3	Aspek Perawatan	$\frac{33,33\%}{5 \text{ unsur}} = 6,67\%$

Sumber: Diolah Penulis, 2025

Dari 16 unsur tersebut, 14 unsur sudah diterapkan, sedangkan 2 unsur belum diterapkan, yaitu pembinaan insentif (*reward*) dan *benchmarking*.

Dalam aspek struktural, seluruh unsur tersebut sudah diterapkan, sehingga aspek ini memperoleh skor penuh sebesar 33,33% didapat dari 4 unsur dikalikan dengan bobot



8,33%. Kemudian pada aspek operasional seluruh unsur telah diterapkan sehingga memperoleh skor 33,33% diperoleh dari 7 unsur dikalikan dengan bobot 4,76%. Selain itu, aspek sebanyak 3 unsur telah diterapkan, yaitu pelatihan dan pendidikan berkelanjutan WBS, komunikasi berkala, serta pemantauan efektivitas dan perbaikan program, sehingga memperoleh skor 20% yang diperoleh dari 3 unsur yang telah diterapkan dikalikan dengan bobot 6,67%.

Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan, beberapa unsur dari *Whistleblowing System* telah diterapkan secara optimal di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat, diantaranya pernyataan komitmen yang mewajibkan setiap pegawai menandatangani Pakta Integritas setiap awal tahun sebagai bentuk komitmen mereka dalam menjunjung dan menjaga kode etik dan integritas di lingkungan maupun di luar lingkungan kerja. Namun, pada pelaksanaannya tidak semua pegawai benar-benar memahami dan menghayati isi dari pernyataan tersebut, sehingga terkadang ada pegawai yang tidak sesuai dengan komitmen yang ditandatangani, seperti pelanggaran disiplin terkait operasional di kantor. Untuk mengatasi permasalahan tersebut, pihak organisasi dapat melaksanakan *workshop* atau sesi diskusi rutin terkait dengan integritas dan kepatuhan pegawai supaya mereka memahami pentingnya penandatanganan Pakta Integritas tersebut. Selain itu juga dapat melakukan evaluasi dan monitoring untuk mengukur sejauh mana pernyataan komitmen ini berdampak pada budaya organisasi serta perilaku pegawai baik itu di lingkungan kerja maupun di luar. Unsur kebijakan perlindungan pelapor juga sudah diterapkan dengan optimal dengan mengacu pada PMK No. 205/PMK.09/2022 yang menjamin kerahasiaan identitas pelapor dan komitmen organisasi untuk melindungi pelapor dari segala bentuk ancaman dan balasan di masa depan. Meskipun demikian, masih terdapat kekhawatiran pegawai atau publik terkait potensi

mendapat ancaman dari pihak terlapor karena tidak semua pegawai maupun publik memahami terkait perlindungan pelapor ini sehingga pihak instansi dapat melakukan sosialisasi yang masif kepada pegawai maupun publik terkait kebijakan perlindungan pelapor ini, baik itu melalui sosialisasi langsung maupun melalui media lain seperti media sosial dan *website*. Kemudian struktur pengelolaan *Whistleblowing System* juga sudah terlaksana dengan baik dengan adanya Unit Kepatuhan Internal (UKI) yang bertanggung jawab untuk menangani setiap laporan pengaduan yang masuk. Namun, terbatasnya sumber daya manusia yang memiliki keahlian khusus dalam menangani kasus pengaduan yang masuk membuat UKI memiliki beban kerja yang cukup berat karena harus menangani laporan pengaduan yang masuk, kemudian melakukan investigasi hingga penyusunan laporan pengaduan tersebut. Oleh karena itu, pihak instansi perlu meningkatkan jumlah personel UKI atau melibatkan pegawai dari unit lain dengan melakukan pelatihan khusus terlebih dahulu untuk meringankan beban kerja UKI. Peranan manajer/pimpinan dalam penanganan WBS juga sudah diterapkan dan berjalan dengan baik, tetapi kadang penguatan integritas masih dianggap sebagai formalitas saja tanpa adanya pemantauan yang ketat terhadap bagaimana para pegawai benar-benar mengimplementasikannya. Oleh karena itu pimpinan dapat melakukan forum diskusi dua arah terkait penerapan WBS ini kepada pegawai. Sumber daya pengelolaan WBS, prosedur penyampaian laporan pelanggaran/kecurangan, dan proses peluncuran WBS juga sudah diterapkan dengan optimal, dimana Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat memiliki saluran pengaduan yang beragam dan memudahkan para pegawai maupun publik untuk menyampaikan laporan. Meskipun saluran pengaduannya beragam, tidak semua pegawai atau masyarakat memahami dengan benar terkait bagaimana penggunaan dan cara melaporkan

pengaduan melalui saluran tersebut. Pelatihan dan pendidikan berkelanjutan juga sudah diterapkan dengan optimal hanya saja belum ada sosialisasi maupun pelatihan khusus terkait penerapan WBS baik kepada pihak internal maupun eksternal. Banyak pegawai maupun masyarakat yang belum sepenuhnya memahami tentang penerapan dan fungsi dari *Whistleblowing System* ini. Maka pihak instansi dapat melakukan pelatihan dan sosialisasi yang masif dan intensif terkait penggunaan saluran-saluran pengaduan tersebut, baik kepada pegawai maupun publik baik itu melalui media sosial, *workshop*, maupun kegiatan lainnya. Pihak instansi juga telah menerapkan unsur proses investigasi dengan optimal. Namun, dalam prosesnya, UKI sering menghadapi kendala misalnya karena laporan pengaduannya anonim sehingga menghambat proses investigasi karena tidak tersedianya kontak untuk dimintai keterangan atau konfirmasi lebih lanjut, selain itu juga beberapa laporan tidak didukung dengan bukti yang memadai, sehingga menyulitkan dalam menentukan validitas laporan. Untuk mengatasi itu, pihak instansi dapat menerapkan mekanisme kode akses bagi pelapor anonim sehingga pelapor tetap dapat dihubungi tanpa mengungkap identitas asli mereka, selain itu juga dengan meningkatkan pemahaman pelapor terkait pentingnya melampirkan bukti pendukung baik itu melalui sosialisasi maupun media lainnya.

Namun, terdapat unsur yang sudah diterapkan tetapi masih belum optimal dalam pelaksanaannya. Diantaranya pelaporan anonim yang sering menghambat dalam proses investigasi karena kurangnya data untuk klarifikasi dan verifikasi pengaduan yang dilaporkan. Guna mengatasi hal tersebut, pihak instansi dapat melakukan inovasi dengan menerapkan mekanisme kode akses untuk pelapor supaya mereka dapat dihubungi tanpa mengungkap identitas asli mereka. Misalnya, saat pelapor akan mengirimkan laporan melalui WBS, sistem akan secara

otomatis memberikan kode unik dan pelapor harus mencatat atau menyimpan kode unik tersebut untuk mengecek perkembangan laporannya secara berkala dan apabila pemeriksa memerlukan informasi atau konfirmasi tambahan, mereka dapat meminta klarifikasi atau informasi melalui sistem dan pelapor dapat menjawab menggunakan kode akses tanpa menyebutkan identitas mereka. Selain itu, unsur pelaporan WBS juga sudah diterapkan, tetapi selama ini pihak instansi tidak memublikasikan laporan tersebut ke publik sehingga transparansi terhadap laporan masih kurang. Kemudian, komunikasi berkala juga sudah diterapkan tetapi masih perlu diperkuat karena masih belum menjangkau seluruh pegawai dan masyarakat. Oleh karena itu, untuk terus menjaga kepercayaan publik, pihak Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat dapat memublikasikan setiap laporan WBS baik melalui *website*, media sosial, dan media lainnya yang dapat diakses oleh publik. Kemudian, unsur pemantauan efektivitas dan perbaikan program juga sudah diterapkan melalui laporan yang disusun secara berkala dan dilaporkan kepada kantor pusat, tetapi masih belum ada pemantauan efektivitas WBS dari perspektif pengguna dalam hal ini pelapor yang berasal dari internal organisasi maupun dari eksternal. Oleh karena itu, pihak Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat dapat melakukan survei kepuasan pengguna guna mengetahui apa saja yang perlu diperbaiki dari sistem tersebut.

Disamping itu, terdapat dua unsur yang belum diterapkan sama sekali di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat, yaitu pembinaan insentif (*reward*) bagi pelapor dan *benchmarking*. Saat ini, pihak instansi tidak memberikan penghargaan bagi pada pelapor, kecuali apresiasi berupa dukungan moral. Oleh karena itu, supaya lebih efektif lagi, pihak instansi dapat menerapkan sistem *reward* bagi pelapor supaya mereka lebih termotivasi lagi untuk melaporkan pelanggaran yang terjadi. Namun, pihak Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat tidak

boleh serta merta langsung memberikan *reward* saat pelapor melaporkan pengaduan. *Reward* tersebut dapat diberikan jika memang pengaduan yang dilaporkan sudah dinyatakan valid dan telah melalui proses investigasi dan tindak lanjut hingga penjatuhan sanksi bagi pelapor. Hal tersebut dilakukan supaya para pelapor lebih teliti lagi dalam menyampaikan pengaduannya dan tidak membuat laporan yang palsu hanya untuk mendapatkan *reward*. Pemberian *reward* juga dapat disesuaikan dengan kasus yang terjadi atau kerugian yang didapat oleh instansi sehingga tidak semua pelapor mendapat *reward* yang sama. Pihak instansi juga dapat melakukan *benchmarking* terhadap instansi lain, baik itu sesama instansi pemerintahan maupun swasta yang memiliki WBS yang lebih maju. Melalui proses *benchmarking*, pihak instansi dapat mengadopsi *best practice* dalam pengelolaan WBS supaya lebih efektif lagi ke depannya.

#### **4.5 Whistleblowing System sebagai Salah Satu Sistem Pengendalian Internal**

*Whistleblowing System* diterapkan sebagai salah satu sistem pengendalian internal di Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat. Dalam hal lingkungan pengendalian, WBS diterapkan dalam adanya pernyataan komitmen sebagai bentuk integritas, kegiatan penguatan integritas, serta sosialisasi kode etik. Pada unsur penilaian risiko, WBS berperan sebagai salah satu cara untuk mengidentifikasi dan menangani risiko *fraud* secara dini. Kemudian kegiatan pengendalian dilakukan melalui laporan WBS yang rutin disusun setiap bulan serta kegiatan penguatan integritas, sosialisasi, dan *briefing* pagi. Informasi dan komunikasi juga rutin dilakukan melalui media sosial, *website*, dan kegiatan lainnya. Terakhir, pemantauan dilakukan melalui laporan bulanan dan evaluasi untuk memastikan WBS telah berjalan efektif.

#### **4.6 Whistleblowing System sebagai Salah Satu Sistem Pencegahan terjadinya Kecurangan**

Berdasarkan *Fraud Hexagon Theory*, *Whistleblowing System* berperan penting dalam mencegah terjadinya kecurangan di instansi. Melalui stimulus WBS dapat meningkatkan integritas pegawai melalui program sosialisasi, internalisasi, dan penguatan integritas. Pada unsur *capability* ego, dan *collusion*, WBS menyediakan kebijakan perlindungan pelapor serta pelaporan anonim dan pelatihan berkelanjutan guna mengurangi kemampuan pegawai untuk melakukan *fraud*. Kemudian pada unsur *opportunity*, *rationalization*, dapat dikurangi melalui adanya tindak lanjut, pemantauan, dan sanksi yang tegas.

### **5. Kesimpulan**

Berdasarkan hasil dan pembahasan di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa penerapan *Whistleblowing System* pada Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat telah efektif dalam mencegah terjadinya kecurangan. Hal ini dapat terlihat dari hasil penelitian yang telah dilakukan, sebelum *Whistleblowing System* diterapkan, Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat kerap mendapat pengaduan melalui entah itu pengaduan secara langsung maupun melalui surat kaleng. Adapun salah satu pengaduan tersebut terkait dengan kasus *fraud*, seperti korupsi dan gratifikasi. Namun, setelah WBS diberlakukan, jumlah pelaporan kecurangan cenderung menurun dari tahun ke tahun, bahkan selama beberapa tahun terakhir tidak ada laporan mengenai kecurangan di Kanwil melalui *Whistleblowing System*. Hal tersebut menunjukkan jika *Whistleblowing System* secara efektif berperan penting dalam mencegah serta mengatasi potensi terjadinya kecurangan, baik melalui pengawasan langsung maupun melalui kegiatan-kegiatan seperti penguatan integritas dan bimbingan mental.

Selain jumlah kasus yang mengalami penurunan, berdasarkan wawancara yang telah dilakukan, para karyawan juga terdorong untuk melaporkan ke WBS jika mengetahui adanya tindakan pelanggaran

di organisasi, kemudian pihak Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat telah memiliki kebijakan perlindungan bagi pelapor, serta WBS dapat diakses oleh Inspektorat Jenderal apabila kasus yang dilaporkan tidak dapat ditangani oleh organisasi.

### Referensi

- ACFE Indonesia. (2019). *Survei Fraud Indonesia 2019*.  
<https://doi.org/10.1088/1751-8113/44/8/085201>
- Feny Rita Fiantika, Kusmayra Ambarwati, A. M. (2022). Metodologi Penelitian Kualitatif. In *Rake Sarasin* (Issue Maret).  
<https://scholar.google.com/citations?user=O-B3eJYAAAJ&hl=en>
- Kanwil DJPb Provinsi Jawa Barat. (2018). *Daftar Penghargaan*.  
<https://djp.kemenkeu.go.id/kanwil/jabar/id/profil/sejarah/114-profil.html>
- Komisi Pemberantasan Korupsi. (2024). *Statistik Penindakan*.  
<https://www.kpk.go.id/id/publikasi-data/statistik/penindakan-2>
- Komite Nasional Kebijakan Governance. (2008). Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran - SPP (Whistleblowing System - WBS). In *Www.Governance-Indonesia.Com*.  
<http://whistleblowingindonesia.com/porta1/wp-content/uploads/2014/10/Pedoman-Pelaporan-PelanggaranWhistleblowing-System-WBS.pdf>
- Merawati, L. K., & Mahaputra, I. N. K. A. (2017). Moralitas, Pengendalian Internal Dan Gender Dalam Kecenderungan Terjadinya Fraud. *Jurnal Akuntansi*, 21(1), 35.  
<https://doi.org/10.24912/ja.v21i1.132>
- Pedoman Umum Governansi Sektor Publik Indonesia. (2022). Pedoman Umum Governansi Sektor Publik Indonesia. *Komite Nasional Kebijakan Governansi*, 1–80.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia. (2008). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. In *Pemerintah Republik Indonesia* (Vol. 1, Issue 1).  
<https://peraturan.bpk.go.id/Details/4876>
- Preicilia, C., Wahyudi, I., & Preicilia, A. (2022). Analisa kecurangan laporan keuangan dengan perspektif teori Fraud Hexagon. *Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 5(3), 1467–1479.  
<https://doi.org/10.32670/fairvalue.v5i3.2476>
- Puspita, D. (2021). Pengaruh Peran Komite Audit, Pelaksanaan Tata Kelola Perusahaan dan Whistleblowing System terhadap Kecurangan pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2019. *Juripol*, 4(1), 178–183.  
<https://doi.org/10.33395/juripol.v4i1.11025>
- Rosidah, I., Gunardi, Priatna Kesumah, & Royke Bahagia Rizka. (2023). Transparansi Dan Akuntabilitas Dalam Pencegahan Fraud Diinstansi Pemerintah (Studi Kasus Kantor Kec. Ciwidey). *Jurnal Ekonomi Manajemen Bisnis Dan Akuntansi: EMBA*, 2(1), 137–156.  
<https://doi.org/10.59820/emba.v2i1.110>
- Sugiyono. (2013). *Metodologi Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R & D*.
- Sutrisno, E. (2017). Meningkatkan Kinerja Manajemen Sumber Daya Manusia. In *Kencana Prenada Media Group* (p. 244).