

**MENGUNGKAP PENERAPAN PRAKTIK
WHISTLEBLOWING SYSTEM: IDENTIFIKASI
HAMBATAN DAN STRATEGI PENGUATAN
ORGANISASI**

TESIS

**OLEH
TASYA ALYA SALSABILA
2429141056**



**PROGRAM STUDI AKUNTANSI (S2)
PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS PENDIDIKAN GANESHA**



UU ITE No. 11 Tahun 2008 Pasal 5 Ayat 1 "Informasi Elektronik dan/atau hasil cetaknya merupakan alat bukti hukum yang sah"
• Dokumen ini telah ditandatangani secara elektronik menggunakan sertifikat elektronik yang diterbitkan BSrE - BSSN, validitas dokumen elektronik ini bisa dicek menggunakan aplikasi mobile VeryDS oleh BSrE
• Cetakan dokumen ini merupakan salinan dari file dokumen bertandatangan elektronik yang keabsahannya dapat diakses melalui scan QRCode yang terdapat pada sertifikat ini.





- UU ITE No. 11 Tahun 2008 Pasal 5 Ayat 1 "Informasi Elektronik dan/atau hasil cetaknya merupakan alat bukti hukum yang sah"
- Dokumen ini telah ditandatangani secara elektronik menggunakan sertifikat elektronik yang diterbitkan BSrE - BSSN, validitas dokumen elektronik ini bisa dicek menggunakan aplikasi mobile VeryDS oleh BSrE
- Cetakan dokumen ini merupakan salinan dari file dokumen bertandatangan elektronik yang keabsahannya dapat diakses melalui scan QRCode yang terdapat pada sertifikat ini.

TESIS

DIAJUKAN UNTUK MELENGKAPI TUGAS DAN MEMENUHI SYARAT-SYARAT UNTUK MENCAPAI GELAR MAGISTER AKUNTANSI

Menyetujui

Pembimbing I	Prof. Dr. Anantawikrama Tungga Atmadja, S.E., Ak., M.Si. NIP.197702012001121001
Pembimbing II	Dr. Putu Sukma Kurniawan, S.T., M.A. NIP.198911202015041001



- UU ITE No. 11 Tahun 2008 Pasal 5 Ayat 1 "Informasi Elektronik dan/atau hasil cetaknya merupakan alat bukti hukum yang sah"
- Dokumen ini telah ditandatangani secara elektronik menggunakan sertifikat elektronik yang diterbitkan BSR-E - BSSN, validitas dokumen elektronik ini bisa dicek menggunakan aplikasi mobile VeryDS oleh BSR-E
- Cetakan dokumen ini merupakan salinan dari file dokumen bertandatangan elektronik yang keabsahannya dapat diakses melalui scan QRCode yang terdapat pada sertifikat ini.



Tesis oleh TASYA ALYA SALSABILA telah dipertahankan di depan tim penguji dan dinyatakan diterima sebagai salah satu persyaratan untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi di Akuntansi (S2), Program Pascasarjana, Universitas Pendidikan Ganesha Pada tanggal 22 Juni 2026

Dewan Penguji

Ketua	Dr. Lucy Sri Musmini, S.E., M.Si., Ak. NIP.197105101999032001
Anggota	Prof. Dr. Anantawikrama Tungga Atmadja, S.E., Ak., M.Si. NIP.197702012001121001
Anggota	Dr. Putu Sukma Kurniawan, S.T., M.A. NIP.198911202015041001
Anggota	Prof. Dr. Gede Adi Yuniarta, S.E., Ak., M.Si. NIP.197906162002121003

Mengetahui Direktur Program Pascasarjana
Universitas Pendidikan Ganesha,



Prof. Dr. I Nyoman Jampel, M.Pd.

NIP.195910101986031003



- UU ITE No. 11 Tahun 2008 Pasal 5 Ayat 1 "Informasi Elektronik dan/atau hasil cetaknya merupakan alat bukti hukum yang sah"
- Dokumen ini telah ditandatangani secara elektronik menggunakan sertifikat elektronik yang diterbitkan BSR E - BSSN, validitas dokumen elektronik ini bisa dicek menggunakan aplikasi mobile VeryDS oleh BSR E
- Cetakan dokumen ini merupakan salinan dari file dokumen bertandatangan elektronik yang keabsahannya dapat diakses melalui scan QRCode yang terdapat pada sertifikat ini.



LEMBAR PERNYATAAN

Saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa tesis yang saya susun sebagai syarat untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi dari Program Pascasarjana Universitas Pendidikan Ganesha seluruhnya merupakan hasil karya saya sendiri. Bagian-bagian tertentu dalam penulisan tesis ini saya kutip dari hasil karya orang lain telah dituliskan sumbernya secara jelas dan sesuai dengan norma, kaidah, serta etika akademis.

Apabila di kemudian hari ditemukan seluruh atau sebagian tesis ini bukan hasil karya saya sendiri atau adanya plagiat dalam bagian-bagian tertentu, saya bersedia menerima sanksi pencabutan gelar akademik yang saya sandang dan sanksi-sanksi lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Singaraja, 13 Juli 2026

Yang memberi pernyataan,



(Tasya Alya Salsabila)

PRAKATA

Puji syukur penulis panjatkan ke hadirat Tuhan Yang Maha Esa karena atas berkat dan rahmat-Nya, tesis yang berjudul <Mengungkap Penerapan Praktik *Whistleblowing System*: Identifikasi Hambatan dan Strategi Penguatan Organisasi dapat terselesaikan. Tesis ini disusun guna memenuhi persyaratan untuk mencapai gelar Magister Akuntansi pada Universitas Pendidikan Ganesha.

Dalam proses penyusunan tesis ini, penulis memperoleh banyak bantuan, baik berupa dukungan moral maupun material dari berbagai pihak. Oleh karena itu, pada kesempatan ini penulis menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. I Wayan Lasmawan, M.Pd., selaku Rektor Universitas Pendidikan Ganesha Singaraja.
2. Bapak Prof. Dr. I Nyoman Jampel, M.Pd., Direktur Pascasarjana atas fasilitas yang diberikan guna memperlancar proses penyusunan tesis.
3. Ibu Dr. Lucy Sri Musmini, S.E., M.Si., Ak., Koordinator Prodi S2 Akuntansi atas arahan yang mendukung penelitian ini.
4. Bapak Prof. Dr. Anantawikrama Tungga Atmadja, S.E., Ak., M.Si., selaku Dosen Pembimbing I yang telah memberikan berbagai masukan, saran, petunjuk, serta arahan yang sangat berharga selama proses penyusunan tesis ini. Melalui wawasan dan pemikiran kritis beliau, penulis memperoleh perspektif yang lebih mendalam hingga berhasil mengidentifikasi bahwa struktur kekuasaan yang masih melekat dalam organisasi sektor publik merupakan salah satu hambatan yang paling berpengaruh dalam implementasi *whistleblowing system*. Selain itu, beliau senantiasa memberikan dukungan dan semangat kepada penulis selama menempuh pendidikan sehingga tesis ini dapat diselesaikan dengan baik.

5. Bapak Dr. Putu Sukma Kurniawan, S.T., M.A., selaku Dosen Pembimbing II yang telah memberikan masukan sejak tahap awal penyusunan tesis ini, mulai dari proses diskusi, penentuan tema, fokus penelitian, hingga perumusan judul penelitian yang menjadi dasar dalam penyusunan tesis ini. Beliau juga memberikan berbagai ide, masukan, serta arahan yang sangat berharga sehingga penulis dapat mengembangkan penelitian mengenai hambatan dan strategi implementasi *whistleblowing system*. Dengan penuh kesabaran, tanggung jawab, dan dedikasi, beliau senantiasa membimbing serta memberikan motivasi kepada penulis hingga tesis ini dapat diselesaikan.
6. Bapak Prof. Dr. Gede Adi Yuniarta, S.E., Ak., M.Si., selaku Dosen Penguji I yang telah memberikan saran dalam penyempurnaan penelitian ini.
7. Ibu Dr. Lucy Sri Musmini, S.E., M.Si., Ak., selaku Dosen Penguji II yang telah meluangkan waktu untuk memberikan kritik, saran, serta berbagai masukan dalam penyempurnaan penelitian ini.
8. Bapak Dr. Nyoman Ari Surya Dharmawan, S.E., Ak., M.Si., selaku Dosen Penguji, yang telah meluangkan waktu untuk memberikan kritik, saran, serta berbagai masukan dalam penyempurnaan penelitian ini.
9. Bapak dan Ibu Dosen Program Magister Akuntansi yang telah memberikan ilmu pengetahuan, bimbingan, serta mendidik penulis selama masa studi hingga selesai.
10. Seluruh informan di lingkungan Kantor Pengawasan dan Pelayanan Bea dan Cukai Tipe Madya Pabean Ngurah Rai, khususnya dari Seksi Kepatuhan Internal serta Seksi Pelayanan Kepabeanan dan Cukai (Layanan IMEI dan Pengelolaan BTD/BMN), yang telah berkenan meluangkan waktu,

memberikan informasi, serta berbagi pengalaman dan pandangan selama proses penelitian. Kontribusi yang diberikan sangat berarti dalam memperkaya data penelitian dan membantu penulis memperoleh pemahaman yang komprehensif mengenai implementasi *whistleblowing system*, berbagai hambatan yang dihadapi, serta strategi yang diterapkan dalam lingkungan organisasi.

11. Untuk Seluruh Keluarga Saya dan Keluarga Pasangan terima kasih atas doa, izin, kasih sayang hingga penulis dapat melangkah ke jenjang magister, sebuah pencapaian yang dahulu tidak pernah terbayangkan. Kiranya pencapaian ini dapat menjadi kebanggaan sederhana serta menjadi salah satu bentuk ungkapan rasa syukur dan terima kasih penulis atas segala cinta, doa, dan pengorbanan yang telah mengantarkan penulis hingga berada di titik ini. Semoga Tuhan Yang Maha Esa senantiasa melimpahkan kesehatan, kebahagiaan, umur yang panjang, serta keberkahan kepada seluruh keluarga, sehingga kita dapat terus mendampingi, menguatkan, dan merayakan setiap pencapaian bersama di masa yang akan datang.
12. Untuk Kak Maika, Mila, serta seluruh rekan-rekan di BMV, yang telah menjadi bagian dari perjalanan penulis selama menyelesaikan tesis ini. Terima kasih atas dukungan, pengertian, semangat, dan kebersamaan yang selalu diberikan, termasuk kesediaan untuk saling membantu dan menggantikan pekerjaan di tengah padatnya aktivitas kerja. Semoga kita semua senantiasa diberikan kelancaran, kesuksesan, dan keberkahan dalam meniti jalan serta menggapai cita-cita masing-masing.
13. Untuk Bapak I Putu Ryan Kumala Jaya, S.Tr.Spl., pasangan yang dengan setia menemani setiap langkah perjalanan penulis sejak awal hingga

menyelesaikan pendidikan magister ini. Terima kasih telah menjadi bagian dari setiap hari yang penulis jalani, dengan banyak cerita, tawa, doa, dan perjuangan yang kita lalui bersama. Terima kasih karena selalu hadir sebagai tempat berbagi, tempat belajar, dan tempat bertumbuh. Kiranya kebersamaan ini senantiasa Tuhan jaga sehingga setiap mimpi dan langkah yang akan datang dapat terus kita hadapi bersama, saling mendukung, dan berjalan berdampingan hingga seterusnya. Terima kasih telah menjadi rumah, dalam arti yang sesungguhnya.

14. Untuk teman-teman, sahabat, serta seluruh pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu per satu, terima kasih atas setiap dukungan, motivasi, perhatian, dan doa baik yang senantiasa mengiringi langkah penulis hingga menyelesaikan tesis ini. Semoga segala kebaikan yang telah diberikan kembali kepada kalian dalam bentuk kebahagiaan, keberkahan, dan kesuksesan yang berlipat.
15. Untuk diriku sendiri, terima kasih karena telah bertahan, berjuang, dan tidak menyerah hingga sampai pada titik ini. Terima kasih untuk setiap usaha, doa, air mata, dan pengorbanan yang mungkin tidak banyak diketahui orang lain. Perjalanan ini tidak selalu mudah, tetapi kamu berhasil melewatinya dengan segala kekuatan dan ketulusan yang dimiliki. Hari ini adalah bukti bahwa setiap langkah kecil yang dilakukan dengan sabar dan penuh keyakinan akan membawa hasil pada waktunya. Teruslah bertumbuh, bermimpi, dan melangkah dengan berani menuju perjalanan-perjalanan indah berikutnya.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa tesis ini masih jauh dari sempurna karena keterbatasan kemampuan yang dimiliki. Oleh karena itu, penulis mengharapkan

kritik dan saran yang membangun demi penyempurnaan karya ini. Penulis berharap tesis ini dapat memberikan manfaat bagi semua pihak, khususnya bagi pengembangan dunia pendidikan.

Singaraja, 13 Juli 2026

Penulis



DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
LEMBAR PERSETUJUAN PEMBIMBING.....	ii
LEMBAR PERSETUJUAN TIM PENGUJI	iii
LEMBAR PERNYATAAN.....	iv
PRAKATA	v
DAFTAR ISI.....	x
DAFTAR TABEL	xiii
DAFTAR GAMBAR.....	xiv
DAFTAR LAMPIRAN.....	xv
ABSTRAK	xvi
ABSTRACT	xvii
 BAB I PENDAHULUAN.....	 1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Identifikasi Masalah.....	8
1.3 Fokus Masalah.....	9
1.4 Tujuan Penelitian	9
1.5 Manfaat Penelitian	9
 BAB II KAJIAN PUSTAKA.....	 11
2.1 Kajian Teori	11
2.1.1. <i>Whistleblowing System</i> (WBS).....	11
2.1.2. <i>Theory of Planned Behavior</i> (TPB)	13
2.1.3. <i>Organizational Justice Theory</i>	17
2.1.4 Perkembangan <i>Whistleblowing System</i> di Sektor Publik Indonesia...	20
2.2 Kajian Hasil Penelitian yang Relevan.....	22
2.3 Alur Berpikir	27
2.4 Pertanyaan Penelitian	30
 BAB III METODOLOGI PENELITIAN.....	 31

3.1 Pendekatan dan Jenis Penelitian.....	31
3.2 Tempat dan Waktu Penelitian.....	32
3.3 Sumber Data.....	32
3.4 Teknik dan Instrumen Pengumpulan Data.....	35
3.5 Keabsahan Data	40
3.6 Metode/Teknik Analisis Data.....	42
 BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN	 47
4.1 Gambaran Umum Lokasi Penelitian.....	47
4.1.1. Struktur Organisasi KPPBC Ngurah Rai.....	47
4.1.2. Struktur Organisasi KPPBC Ngurah Rai.....	49
4.2 Mekanisme Penerapan <i>Whistleblowing System</i> di KPPBC Ngurah Rai.....	53
4.2.1 Mekanisme <i>Whistleblowing System</i> SIPUMA	55
4.2.2. Mekanisme <i>Whistleblowing System</i> NON-SIPUMA.....	61
4.2.3. Perbedaan Mekanisme WBS SIPUMA dan NON-SIPUMA.....	65
4.2.4. WBS Sebagai Mekanisme Eskalasi, Bukan Jalur Utama	68
4.2.5. Integrasi WBS dengan Audit Internal	70
4.2.6. Karakteristik Khas WBS di Sektor Bea Cukai	71
4.2.7. Perbandingan Praktik Ideal dan Implementasi WBS.....	73
4.3 Hambatan <i>Whistleblowing System</i> di KPPBC Ngurah Rai.....	77
4.3.1. Hambatan Struktural - Keterbatasan Transparansi Tindak Lanjut.....	77
4.3.2. Hambatan Struktural - Tidak Tersedianya Insentif atau Apresiasi bagi Pelapor	80
4.3.3. Hambatan Teknis - Kelengkapan Bukti dan Kualitas Laporan.....	84
4.3.4. Hambatan Non-Teknis - Pemahaman Prosedur Belum Mendalam	87
4.3.5. Hambatan Non-Teknis - Minim Sosialisasi dan Awareness Pegawai	89
4.3.6. Hambatan Psikologis - WBS Dipandang Sebagai <Jalan Terakhir=>...	92
4.3.7. Hambatan Psikologis - Pelaporan Dipersepsikan Sebagai Risiko Sosial dan Konflik Relasi.....	99
4.3.8. Hambatan Kultural dan Relasi Kekuasaan Pemanfaatan WBS.....	103
4.4 Pembahasan Temuan Penelitian Berdasarkan Perspektif Teori.....	113
4.4.1. <i>Whistleblowing System</i> Sebagai Mekanisme Deteksi Dini	113
4.4.2. Implementasi <i>Whistleblowing System</i> Berdasarkan Perspektif <i>Theory of Planned Behavior</i>	116

4.4.3. Implementasi <i>Whistleblowing System</i> Berdasarkan Perspektif <i>Organizational Justice Theory</i>	119
4.5 Strategi Rekomendasi <i>Whistleblowing System</i> di KPPBC Ngurah Rai	123
4.5.1. Strategi Untuk Mengatasi Hambatan Struktural.....	126
4.5.2. Strategi Untuk Mengatasi Hambatan Teknis.....	129
4.5.3. Strategi Untuk Mengatasi Hambatan Non-Teknis.....	132
4.5.4. Strategi Untuk Mengatasi Hambatan Psikologis	134
4.5.5. Strategi Penguatan Integrasi WBS dalam Struktur Pengendalian Organisasi	139
4.6 Kontribusi dan Kebaruan Penelitian.....	145
 BAB V PENUTUP	147
5.1 Kesimpulan.....	147
5.2 Implikasi Penelitian.....	150
5.3 Keterbatasan Penelitian	154
5.4 Saran.....	155
 DAFTAR PUSTAKA	160
LAMPIRAN	167



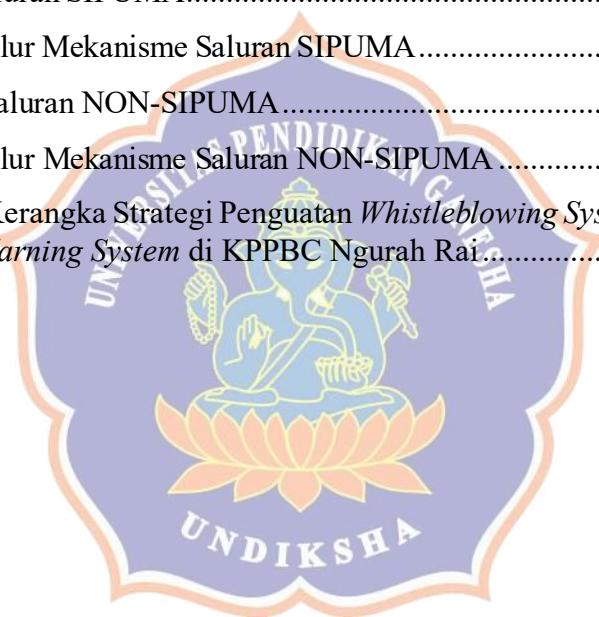
DAFTAR TABEL

Tabel 2.1 Kajian Hasil Penelitian yang Relevan.....	23
Tabel 3.1 Karakteristik Informan Penelitian.....	33
Tabel 4.1 Perbandingan WBS KPPBC Ngurah Rai dengan WBS Negara Lain.....	74
Tabel 4.2 Perbandingan WBS Secara Teori dengan WBS KPPBC Ngurah Rai	105
Tabel 4.3 Perbandingan Praktik WBS di Negara Maju dan WBS di Negara Berkembang.....	109
Tabel 4.4 Komponen <i>Theory of Planned Behavior</i> dalam Analisis Implementasi WBS	116
Tabel 4.5 Komponen <i>Komponen Organizational Justice Theory</i> dalam Analisis Implementasi WBS	120



DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Alur Berpikir Penelitian.....	29
Gambar 4.1 Tampak Depan Gedung KPPBC Ngurah Rai.....	49
Gambar 4.2 Locket Pengaduan Kantor.....	49
Gambar 4.3 Locket Pengaduan Bandara	49
Gambar 4.4 Struktur Organisasi KPPBC Ngurah Rai.....	50
Gambar 4.5 Susunan Tempat Duduk dan Area Kerja Pegawai	51
Gambar 4.6 Susunan Tempat Duduk dan Area Kerja Pegawai	51
Gambar 4.7 Ruang Rapat.....	52
Gambar 4.8 SIPUMA dan WISE KEMENKEU.....	55
Gambar 4.9 Saluran SIPUMA.....	56
Gambar 4.10 Alur Mekanisme Saluran SIPUMA.....	58
Gambar 4.11 Saluran NON-SIPUMA.....	61
Gambar 4.12 Alur Mekanisme Saluran NON-SIPUMA	62
Gambar 4.13 Kerangka Strategi Penguatan <i>Whistleblowing System</i> sebagai <i>Early Warning System</i> di KPPBC Ngurah Rai.....	125



DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1. Pedoman Wawancara	168
Lampiran 2. Reduksi Data Wawancara	178
Lampiran 3. Tampilan Saluran SIPUMA	187
Lampiran 4. <i>Flowmap</i> Mekanisme Penanganan Pengaduan Saluran SIPUMA....	189
Lampiran 5. Tampilan Saluran NON- SIPUMA.....	190
Lampiran 6. Flowmap Mekanisme Penanganan Pengaduan Saluran NON- SIPUMA.....	191
Lampiran 7. Gambaran Umum KPPBC Ngurah Rai	193
Lampiran 8. Struktur Organisasi KPPBC Ngurah Rai	194
Lampiran 9. Undangan Sosialisasi Internal dan Eksternal.....	195
Lampiran 10. <i>Inform Consent</i>	196
Lampiran 11. Dokumentasi Foto dengan Informan.....	200

