



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



Jurnal Akuntansi Multiparadigma

www.jamal.ub.ac.id



## REORIENTASI AUDIT INTERNAL UNTUK MELAWAN KORUPSI PENGADAAN

Achmad Fawaid Asad, Tarjo, Siti Musyarofah

Universitas Trunojoyo, Jl. Raya Telang, Perumahan Telang Inda, Bangkalan 69162

Surel: fhawaid01@gmail.com, tarjo@trunojoyo.ac.id

Volume 10  
Nomor 3  
Halaman 583-601  
Malang, Desember 2019  
ISSN 2086-7603  
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:  
**03 Februari 2019**  
Tanggal Revisi:  
**08 Oktober 2019**  
Tanggal Diterima:  
**31 Desember 2019**

### Kata kunci:

audit internal,  
korupsi,  
pengadaan,  
pengendalian internal



**Abstrak: Reorientasi Audit Internal untuk Melawan Korupsi Pengadaan.** Tujuan penelitian ini adalah untuk menemukan reorientasi peran audit internal dalam melawan korupsi pengadaan. Penelitian ini menggunakan metode *configurative-ideographic case study* pada informan yang berasal dari Auditor Pengawas Internal Pemerintah (APIP). Penelitian ini menemukan bahwa informan sering jatuh pada sikap penilaian profesional yang tidak objektif pada kegiatan pengadaan yang di dalamnya terdapat *political corruption*. Peneliti mengusulkan struktur pengawasan internal pemerintah daerah dengan pendekatan *three lines for defense*. Konsep ini mendedikasikan artikulasi yang jelas terhadap peran audit internal di lingkungan pemerintah daerah dalam memberikan *support assurance*.

**Abstract: Internal Audit Reorientation Against Procurement Corruption.** The purpose of this study is to find a reorientation of the role of internal audit in the fight against procurement corruption. This study uses *configurative-ideographic case study method* on informants from the government's internal auditor. This study finds that informants often fall into the attitude of professional judgment that is not objective in procurement activities, in which there is *political corruption*. The researcher proposes the internal supervision structure of the regional government using the *three lines for the defense approach*. This concept dedicates a clear articulation of internal audit's roles within the local government environment in providing *support assurance*.

**Mengutip ini sebagai:** Asad, A. F., Tarjo, & Musyarofah, S. (2019). Reorientasi Audit Internal untuk Melawan Korupsi Pengadaan. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(3), 583-601. <https://doi.org/10.18202/jamal.2019.12.10034>

Di Indonesia korupsi pengadaan barang dan jasa menjadi fenomena menarik daripada transaksi “uang publik” untuk kepentingan kelompok atau pribadi yang sudah tak terbendung lagi arusnya (Chiara & Livio, 2017; Setiawan, Irianto, & Achsin, 2013). Data Komisi Pemberantasan Korupsi menunjukkan *fraud* pengadaan sebanyak 15 kasus, serta diikuti perkara penyuapan pada *fraud* pengadaan barang dan jasa sebanyak 93 kasus. Namun, ini berbeda sebagaimana yang dilansir oleh Indonesia Corruption

Watch bahwa modus pengadaan barang dan jasa itu terdiri dari penyalahgunaan anggaran sebanyak 67 kasus dengan kerugian Rp266 miliar, *Mark up* sebanyak 60 kasus dengan kerugian Rp496 miliar, proyek fiktif sebanyak 33 kasus dengan kerugian Rp182 miliar, penyalahgunaan wewenang sebanyak 26 kasus dengan kerugian Rp440 miliar, laporan fiktif sebanyak 21 kasus dengan kerugian Rp140 miliar, penggelapan sebanyak 16 kasus dengan kerugian Rp34,2 miliar, suap sebanyak 13 kasus dengan kerugian

Rp33,7 miliar, penyunatan/pemotongan sebanyak 2 kasus dengan kerugian Rp132 juta serta pemerasan dan pungutan liar.

Fenomena korupsi pengadaan di lingkungan pemerintah tidak lepas dari perhatian peneliti untuk dikaji sebagai titik lemahnya peran Auditor Pengawas Internal Pemerintah (APIP) dalam memberikan *assurance*. Akbar & Vujić (2014) mengatakan bahwa korupsi disebabkan oleh perbedaan faktor budaya sehari-hari dengan lingkungan kerja. Termasuk korupsi pengadaan barang dan jasa bagian dari budaya *political corruption* yang terlibat dalam skandal kolusi (Brucker & Rebele 2010; 2015; Detkova, Podkolzina, & Tkachenko, 2018; Neu, Everett, & Rahaman 2013; Sikka & Lehman, 2015). Budaya korupsi di lingkungan organisasi pemerintah merupakan akar *mindset* kapitalisme kontemporer yang senantiasa mengharapakan keuntungan di balik sikapnya yang amoral.

Peristiwa ini tidak bisa terus dibiarkan. Akbar & Vujić (2014), Batzilis (2019), dan Gustavson & Sundstrom (2018) menawarkan solusi adanya peran penting audit untuk melawan perilaku korupsi. Mereka berargumentasi bahwa audit internal bukan hanya sekadar mendeteksi, tetapi juga sebagai alat *preventing internal control* sejak dini terhadap perilaku korupsi dalam sebuah organisasi. Sebaliknya, Christopher (2015) menyebutkan peranan penting dalam mendeteksi untuk mengurangi terjadinya perilaku korupsi. Barišić & Tušek (2016) dan Motubatse, Staden, Steyn, & Erasmus (2015) berargumentasi bahwa audit internal juga bagian dari teori agensi (*agency theory*) yang dapat membantu prinsipal dalam memberikan audit independen. Audit internal juga bagian dari interpretasi teori agensi yang memiliki beberapa alasan di antaranya: hubungan fungsional auditor internal-eksternal, penggunaan pihak ketiga dalam pelaksanaan audit internal, dan restrukturisasi departemen auditor internal (Aikins, 2013; Liston-Heyes & Juillet, 2019).

Akar masalah kasus korupsi salah satunya adalah implementasi audit internal yang tidak efektif pelaksanaannya dalam tata kelola organisasi (Butt, 2011; Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). Jika penelitian ini dikaitkan dengan kasus APIP di Indonesia menunjukkan bahwa APIP kurang independen dan kurang profesional dalam melakukan pengawasan internal di setiap ke-

menterian/lembaga (K/L) pemerintah, baik di pusat maupun daerah (lihat, detik.com). Seharusnya APIP dalam memberikan fungsi pengawasan bisa bersikap independen dan profesional untuk mencegah kasus *fraud* di internal organisasi (Barr-Pulliam, 2019; Rahayu & Fidiana, 2018). Roussy (2013) mengungkapkan bahwa auditor internal dalam memberikan *assurance* dan *consulting* seringkali jatuh pada sikap *grey independence* dengan mengorbankan Independensi mereka untuk melayani kepentingan puncak. Hal ini dapat menyebabkan tidak tercapainya kualitas audit yang mencerminkan independensi laporan audit internal (Hoos, Messier, Smith, & Tandy, 2018; Wang & Fargher, 2017). Oleh karena itu, pekerjaan auditor internal sebelum melakukan audit internal adalah perlu melakukan identifikasi risiko dini, pemantapan kualitas misi audit internal, dan konsisten dengan perannya untuk menghasilkan *output* audit internal yang berkualitas. Selain itu, penting mempunyai sikap komunikatif konservatif dengan objek pemeriksaan untuk memitigasi risiko *fraud* secara bersama-sama (Ferry, Zakaria, Zakaria, & Slack, 2017).

APIP dapat menjadi pencegah maupun pendeteksi *fraud* sehingga dapat mengendalikan internal organisasi. Penelitian di atas sebagai pengantar atas penggalan tentang audit internal yang dapat memerangi kasus korupsi pengadaan di Indonesia. Pendalaman terhadap audit internal didapatkan dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Ferry, Zakaria, Zakaria, & Slack (2017), Gamar & Djamhuri (2015), Roussy (2013), dan Wang & Fargher (2017). Oleh karena itu, artikel ini bertujuan untuk mengkaji kembali status peran audit internal sebagai alat melawan kasus korupsi pengadaan. Lokusnya terletak pada Auditor Pengawas Internal Pemerintah dalam menjalankan fungsi pengawasan internal dalam kegiatan pengadaan.

## METODE

Pendekatan *configurative-ideographic study* sebagai alat analisis digunakan dalam penelitian ini. Sebelum mengeksplorasi studi kasus, diketahui bahwa dalam perkembangannya studi kasus banyak menuai perdebatan dari kalangan berbagai penulis. Sebagian dari mereka mengatakan bahwa studi kasus itu termasuk pendekatan (Elman, Gerring, & Mahoney, 2016; Gerring & Cojocar, 2016). Juga sebagian dari mereka mengatakan bahwa studi kasus itu bagian

Tabel 1. Informan Kunci (Nama Samaran)

| Nama | Posisi dalam Pengadaan   |
|------|--------------------------|
| Bom  | APIP (Pengawas Internal) |
| Sri  | Pengendali Teknis APIP   |
| Bud  | AIP (Pengawas Internal)  |
| Kora | PPTK                     |
| Dira | PPK                      |
| Bun  | PJPHP                    |

dari metode (cara untuk mendapatkan data di lapangan) (Bengtsson & Hertting, 2014). Namun, Kamayanti (2016) memberikan pernyataan bahwa studi kasus itu merupakan sebuah pendekatan. Hal itu tergantung paradigma peneliti menggunakan pendekatan kualitatif, kuantitatif, atau komparasi kualitatif dan kuantitatif. Studi kasus (*case study*) merupakan penjelasan yang memiliki keunikan dan kekhasan situs penelitian. Fokusnya dapat individu, kelompok, lembaga, ataupun masyarakat.

Penelitian ini mencoba mengeksplorasi situs penelitian yang mengarah pada *single case* pengadaan di Indonesia, lebih khusus salah satu Pemerintah Daerah sebagai lokus penelitian ini. Penelitian ini akan mengeksplorasi fakta di lapangan bahwa pengawasan internal dapat melawan korupsi pengadaan barang dan jasa.

Peneliti memilih ini sebagai konsekuensi logis yang dapat menggambarkan *style* penelitian *configurative-ideographic study*. Beberapa peneliti berargumentasi bahwa dalam penelitian jenis ini yang paling penting adalah memiliki kedekatan dan akses untuk menggali informasi dari situs penelitian (Saint-Georges, 2018; Singh, 2014; Thomas, 2011). Prinsip inilah yang peneliti gunakan untuk wawancara dengan informan mencari kedalaman informasi. Penelaahan peran APIP diikuti dengan auditor internal lainnya menjadi sasaran informan penelitian dalam ruang lingkup audit internal yang dilakukan terhadap auditenya. Alasan logis peneliti melakukan situs penelitian ini memiliki kedekatan emosional dengan informan (APIP) di salah satu Pemerintah Daerah, sekaligus informan yang terlibat dalam kegiatan pengadaan. Informan yang digunakan dalam penelitian ini yang terdiri PPK, Panitia Pengadaan, dan PJPHP (Pemerintah Daerah, tepatnya di Dinas PUPR Bidang Bina Marga),

serta APIP yang terlibat dalam Pengawasan Internal di Dinas PUPR Bidang Bina Marga. Deskripsi informan dapat diterangkan pada Tabel 1.

Fenomena pengadaan barang dan jasa di Pemerintah Daerah bidang konstruksi memang mempunyai nilai materil yang sangat besar. Penelitian ini mengangkat fenomena menarik di temuan awal yang dilakukan peneliti, yakni ada praktik kolusi yang berkelindan secara berjamaah antara politis, pihak pengadaan, dan penyedia yang bermain di arena pengadaan barang dan jasa. Temuan sekelumit ini menarik perhatian peneliti terkait peran audit internal yang dapat memitigasi resiko *fraud* awal pada proses pengadaan ini. Penelitian ini juga akan menguak jangkaun ruang lingkup audit internal dalam melawan korupsi pengadaan. Kemudian, penelaahan secara interpretif digunakan dalam penelitian ini untuk menjelaskan, memahami, dan memaknai peran audit internal dalam lingkungan Pemerintah Daerah di Indonesia.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

*Political corruption* dan pengadaan. Modus korupsi pengadaan tidak luput dari pihak pimpinan (Kepala Daerah), Pengguna Anggaran (PA), Kuasa Pengguna Anggaran (KPA), Pejabat Pembuat Komitmen (PPK), Pejabat Pengadaan dan juga tidak jarang rekanan yang terlibat dalam skandal ini. Kepala Daerah sebagai penanggung jawab pengelolaan keuangan daerah juga terlibat dalam kasus korupsi pengadaan. Seperti dilansir Indonesian Corruption Watch (2017) yang menyebutkan bahwa dari 30 kepala daerah yang terjerat kasus korupsi tiga di antaranya terlibat dalam *fraud* pengadaan barang dan jasa, yakni Siti Masitha Soeparno, Wali Kota Tegal, (pengadaan instalasi kesehatan), Eddy Rumpoko Wali Kota Batu

(pengadaan meubelair), dan Ott Ihalauw mantan Bupati Sorong Selatan (pengadaan kapal kargo).

Kegiatan pengadaan rutin dilaksanakan setiap periode anggaran yang dirancang dalam APBD pemerintah. Pengadaan di lingkungan pemerintah seringkali menjadi lahan basah bagi perilaku korupsi. Hal ini disebabkan karena kegiatan pengadaan mempunyai tiga serangkaian ornamen klau-sul pasar, yang menarik untuk dikorupsi. Pertama, kegiatan pengadaan barang dan jasa melibatkan penggunaan sumber daya keuangan. Kedua, kegiatan pengadaan barang dan jasa tidak pernah terpisah dari aspek politik, di mana transaksional pebisnis dan politisi terpilih sudah direncanakan. Ketiga, dalam kegiatan pengadaan barang dan jasa selalu terjadi *mark up* penentuan harga perkiraan sendiri dengan harga pasar. *Mind-set* kapitalisme kotemporer ini telah menga-kan menjadi budaya perilaku para pemangku kepentingan (Sikka & Lehman, 2015). Tentu ini merupakan fitur kegiatan yang paling unik dalam program pemerintah yang tidak hanya melibatkan panitia pengadaan (birokrat), tetapi juga politisi terpilih dan perusahaan swasta pasar (Neu, Everett, & Rahaman, 2015). Neu, Everett, & Rahaman (2013) menemukan bahwa terdapat lingkaran *political corruption* yang dirangkai secara rahasia untuk melakukan korupsi pada kegiatan pengadaan. Politisi bekerja sama dengan birokrat untuk menjalankan tugasnya dan politisi terpilih membawa pebisnis (kontrak politik yang sama dengan akad balas budi) sebagai tender pelaksana kegiatan pengadaan.

Dalam serangkaian pengadaan secara sistem yang diatur dalam regulasi tidak akan pernah terlihat kasat mata keterlibatan politisi terpilih di antara panitia pengadaan (birokrat) dengan penyedia pengadaan (perusahaan swasta). Regulasi secara sistem yang terintegrasi sudah mengatur sedemikian rupa di mana hubungan panitia pengadaan (PA/KPA, PPK, ULP, dan PPHP) dengan penyedia barang/jasa dibatasi dengan *e-procurement*. Sistem *e-procurement* merupakan sebuah sistem dengan kecanggihan teknologi untuk proses pengadaan agar tidak ada kontak langsung antara penyedia dengan panitia pengadaan.

Sikka & Lehman (2015) dengan tegas menyatakan bahwa ada tarikan kuat dalam *political corruption* dari perusahaan swasta (yang mendanai kampanye politik) untuk

menagih proyek yang sudah dijanjikan oleh politisi terpilih. Hal ini bisa menyebabkan terjadinya kolusi vertikal horizontal (Gong & Zhou, 2015; Nesti, 2014; Sharma, Sengupta, & Panja, 2019). Kolusi adalah salah satu bentuk perilaku persekongkolan yang sifatnya tidak terpuji. Kolusi terdiri dari kolusi vertikal yakni kolusi yang terjadi antara salah satu atau beberapa rekanan dengan salah satu panitia pengadaan atau PA/KPA/PPK. Kolusi horizontal yakni kolusi yang terjadi antara sesama rekanan pengadaan dengan tujuan untuk menciptakan persaingan semu antarpeserta tender. Kombinasi vertikal dan horizontal yakni kolusi yang terjadi antara panitia pengadaan barang dan jasa dan/atau PA/KPA/PPK dengan para rekanan tender dengan tujuan menciptakan modus-modus operandi yang dapat mengakibatkan *fraud* pengadaan barang dan jasa.

Dengan demikian, tidak mengherankan jika pebisnis bersedia membeli (*power*) politisi terpilih untuk keberlangsungan bisnisnya. Pada momentum yang sama politisi juga membutuhkan sejumlah finansial yang besar untuk mendapatkan kedudukannya dari suara rakyat pada pesta demokrasi “pemilu” (Hellman, 2017; Li, Tang, & Huhe, 2016). Dalam konteks Indonesia biaya politik tergolong sangat mahal, contohnya pada pemilihan Gubernur dan Wakil Gubernur DKI Jakarta Anies Baswedan dan Sandiaga Uno menghabiskan dana kampanye sebesar Rp85,4 miliar, sedangkan Basuki Tjahaja Poernama dan Djarot Saiful Hidayat menghabiskan sebesar Rp82,6 miliar (www.nasional.kompas.com, 2018). Di sisi lain, Undang-undang Pilkada, Pasal 74, memperbolehkan sumbangan dana kampanye kepada setiap perorangan maksimal Rp75 juta dan badan hukum swasta maksimal Rp750 juta. Serta, bisa membagi-bagikan bingkisan kepada rakyat sebesar Rp25.000 per orang.

Politisi dan rekanan swasta secara berjamaah merasionalisasi penipuan di organisasi pemerintahan untuk keuntungan mereka sendiri (Utami, Wijono, Noviyanti, & Mohamed, 2019). Di balik kolusi berjamaah tersebut, kegiatan pengadaan barang dan jasa salah satu titik curam modus operandi *political corruption* yang terencana dan terintegrasi secara berjamaah di antara para penyelenggara pemerintah dan pihak rekanan. Bahkan, tidak salah ketika Indonesia Corruption Watch menunjukkan bahwa korupsi sebanyak 42% terjadi pada kegiatan pengadaan dengan kerugian keuangan nega-



ra sebesar Rp1,133.5 triliun. Secara empiris sejalan dengan penelitian Prabowo (2014) dan Rendon & Rendon (2016) bahwa kecurangan yang terjadi pada pengadaan ditimbulkan dari moral masing-masing individu penyelenggara pemerintahan itu sendiri.

Uraian *political corruption* dalam penelitian ini muncul dari perspektif panitia pengadaan barang dan jasa. Peneliti akan mengurai secara *rigid* dari informan Panitia Pembuat Komitmen (PPKom) dan Panitia Pengadaan. Pagu indikatif yang termaktub dalam dokumen RKPD menjadi input untuk proses pembuatan KUA-PPAS. Setelah itu, proses RKA-SKPD sampai pada penetapan APBD dan *ploting* DPA-SKPD. Abdullah dan Asmara (2006) mengungkapkan adanya *political corruption* sebagai sarana memainkan APBD untuk memenuhi kepentingan kelompoknya atau dirinya sendiri. *Political corruption* pada kegiatan pengadaan merupakan muara perilaku korupsi yang secara berjamaah dilakukan oleh birokrat dan politisi mulai proses perencanaan anggaran dilakukan. Demikian pula dengan Razak et al (2011) yang menyentil perencanaan dan penganggaran seringkali menggunakan kekuasaannya untuk kepentingan pribadi (aspek materil atau keuangan).

Wilayah perencanaan pengadaan yang dilakukan oleh OPD Dinas Pekerjaan Umum dan Penataan Ruang bidang Bina Marga banyak berupa konstruksi fisik seperti jalan, jembatan, tembok penahan tanah, penerangan jalan umum, dan infrastruktur pedesaan dan perkotaan. Selama proses pendalaman terhadap fenomena pengadaan di Dinas Pekerjaan Umum dan Penataan Ruang bidang Bina Marga, peneliti mendapati hal yang menarik sebagaimana yang diungkapkan oleh Dira, pada kutipan berikut ini.

“(tersenyum)...ini sudah lagu lama mas, ketika...pelaksanaan anggaran, pengadaan itu sudah biasa *diecer* pada kegiatan kontruksi fisik seperti infrastruktur pedesaan dan perkotaan seperti jembatan, makadam, gorong-gorong, jalan-jalan desa, kecuali kalau itu jalan *hotmiks* baru pengadaannya besar. Semuanya sudah ada posnya masing-masing penyedia yang siap ditunjuk langsung” (Dira).

Ungkapan ini sebenarnya sangat menarik ketika masuk pada pengadaan yang

sifatnya diecer. Tentu ini menuai pernyataan kontras yang mempunyai hubungan makna dengan indikasi *grey area* (wilayah abu-abu). Frase ini akhirnya menjadi kata kunci peneliti untuk mengungkap fenomena *political corruption* pengadaan.

Pengadaan yang diecer ini unik untuk didiskusikan yang merujuk pada kepentingan politisi dalam pelaksanaan tender pengadaan dengan istilah “*diecer*”. Istilah ini digunakan untuk menunjukkan suatu fenomena pengadaan barang dan jasa yang dipecah kecil-kecil anggarannya agar dapat melakukan penunjukan langsung pada rekanan swasta. Setiap program dan kegiatan pengadaan barang dan jasa yang tertera dalam DPA-SKPD seharusnya dilaksanakan berdasarkan prinsip efektif, efisien, dan ekonomis. Bukan, untuk menghindari aturan yang berlaku dalam Perpres '16 tahun 2018 tentang mekanisme lelang yang mempersulit panitia pengadaan. Justru kegiatan pengadaan barang dan jasa yang melibatkan belanja modal dilaksanakan sesuai prosedur dan kebutuhan untuk kepentingan masyarakat.

Fenomena tarik-menarik antarpihak pengadaan (birokrat) dan dewan (politisi) di atas terjadi di luar perencanaan, penatausahaan/pelaksanaan, dan penyerahan hasil pekerjaan pengadaan. Hal ini bisa berdampak buruk pada penyusunan dokumen perencanaan pengadaan, jika akhirnya perencanaan pengadaan itu dilaksanakan berdasar kepentingan tertentu, bukan kepentingan masyarakat. Kegiatan dan program pengadaan di dokumen DPA-SKPD ujung-ujungnya hanya proses formalitas yang terpolitisasi. Kegagalan dalam merencanakan pengadaan itu terletak pada proses perencanaan yang tidak tepat dengan kebutuhan lapangan; perencanaan berpihak pada pihak-pihak tertentu; barang/jasa merujuk kepada satu kemampuan rekanan tertentu; adanya politik suap untuk politisi dan rasa terima kasih (*kickback*) yang dimasukkan dalam perencanaan; dan perencanaan yang ditunda-tunda pengesahannya agar dapat melakukan proses penunjukan langsung.

Temuan yang ada dalam penelitian ini justru di luar perencanaan pengadaan tersebut. Bentuk mekanisme kesepakatan antara birokrat dan politisi terencana sejak perencanaan anggaran dilaksanakan yaitu ketika merumuskan DPA-SKPD. Kora selaku panitia pengadaan yang melaksanakan teknis pengadaan, memberikan pernyataan yang

sifatnya rahasia, tetapi sudah menjadi konsumsi publik.

“Yang penting sudah deal di dewan, saya sebagai panitia pengadaan, tinggal menuruti apa kata atasan. Pada umumnya, di OPD-OPD lain yang penting pagu anggaran kami tidak dipangkas, (tegasnya). Semua sudah ada *plotingnya* mas, kegiatan ini milik siapa dan ini siapa. Tugas saya tinggal jalan saja” (Kora).

Adanya kerja sama secara berjamaah dalam pelaksanaan kegiatan pengadaan menjadi sebuah kezaliman yang tidak dihindarkan. Ketika rekanan swasta (milik/mitra dewan) akan berfikir bahwa OPD ini menjadi sasaran empuk untuk “jualan pengaruh” (istilah peneliti). Tarik menarik *political corruption* di wilayah abu-abu sangat kuat dengan jualan pengaruh. Politisi memiliki kepentingan terhadap proyek tender pengadaan melalui rekanan mereka sendiri. Sementara itu, birokrasi yang berwenang (Pengguna Anggaran di Dinas/Kantor OPD) memiliki kepentingan supaya anggarannya tidak dipangkas. Selanjutnya, rencana pengadaan yang tertera di DPA-SKPD hanya sekadar bentuk titipan dari Dewan rakyat kepada PA/KPA OPD agar penyedia yang bermain di belakang dewan rakyat “jualan pengaruh” *goal* tender mereka.

Pada tahap pelaksanaan sampai penyerahan hasil pekerjaan umumnya rekanan menyerahkan hasil proyek pengadaan konstruksi disertai dengan laporan mingguan dari pihak konsultan pengawas. Kemudian, Pejabat Penerima Hasil Pekerjaan langsung merekomendasi hasil pekerjaan sesuai dengan kualifikasi pengadaan atau tidak. Seperti ungkapan Bun selaku PJPHP berikut ini.

“Biasanya yang penting barang sudah ada dan *clear*, serta ada laporan mingguan hasil pekerjaan dari konsultan pengawas, barang itu sudah kita nyatakan terima. tinggal tanda tangan saja” (Bun).

“Terima dan tanda tangan saja” hasil proyek pengadaan bidang konstruksi tidak bermasalah. Pihak PJPHP tidak komentar sedikit pun terhadap kualitas hasil pekerjaan, kecuali jika memang ada instruksi

dari pimpinan untuk menerima atau menolak hasil pekerjaan. Selama ini tidak pernah menolak hasil pekerjaan dari penyedia. Bun membumbuinya dengan tangkas bahwa fakta di lapangan hampir semua pelaksanaan proyek pengadaan tidak sama dengan dokumen perencanaan pengadaan barang dan jasa. Ungkapan “*clear*” di atas secara substansial memiliki makna bahwa pimpinan lebih memiliki wewenang, semua tinggal menunggu instruksi saja.

Pengadaan barang dalam bidang konstruksi tidak semudah belanja pengadaan jasa. Pengadaan barang di bidang konstruksi yang berkategori belanja modal sangat tidak fleksibel, karena sudah ada HPS-nya masing-masing terkait biaya material dalam bidang konstruksi. Sebab, HPS sudah ditentukan berdasarkan ketetapan Pemerintah Daerah dari masing-masing biaya material. Semua penetapan harga material dalam bidang konstruksi mengikuti aturan harga yang sudah ditetapkan dalam HPS. Berdasarkan ungkapan Bun, bisa saja penyiasatan dilakukan oleh rekanan untuk mendapatkan keuntungan dengan mengurangi kuantitas material yang sudah tertera pada dokumen perencanaan. Namanya bisnis harus untung, kira-kira begitu tungkasnya. Bagi-bagi rejeki sebagai bentuk kelaziman hubungan antara penyedia dengan panitia pengadaan sebagai tanda balas budi.

Dalam penelitian ini memang tidak diungkapkan *sharing* keuntungan antara pihak penyedia dengan PPK, panitia pengadaan, ataupun dengan pihak PJPHP. Kemustian motif yang terjadi pada kegiatan pengadaan tidak perlu dijelaskan dan dipaparkan kembali. Apalagi kerentanan di wilayah abu-abu menjadi sebuah hal yang tabu untuk diungkapkan secara menyeluruh. Penelitian ini hanya mengungkapkan motif kelakuan para aktor dalam kegiatan pengadaan barang dan jasa di luar peraturan perundang-undangan yang sudah ditetapkan.

**Realitas Peran Audit Internal Pengadaan di Lingkungan Pemerintah Daerah.** Perilaku korupsi sudah tidak memiliki akuntabilitas keuangan pemerintah yang berada pada spektrum yang luas, seperti kinerja organisasi, *responsibility*, *good governance*, dan moralitas pemerintah (Butt, 2011; Jain, 2017). Kasus korupsi pengadaan barang dan jasa di lingkungan pemerintah daerah banyak melibatkan pihak seperti kepala daerah, anggota dewan, dan pegawai negeri yang terlibat dalam panitia pengadaan,

dan juga tidak jarang rekanan yang terlibat dalam skandal ini. Kepala Daerah sebagai penanggung jawab pengelolaan keuangan daerah juga terlibat dalam kasus korupsi pengadaan barang dan jasa. Seperti yang dilansir Indonesia Corruption Watch yang menyebutkan bahwa dari 30 kepala daerah yang terjerat kasus korupsi tiga di antaranya terlibat dalam *fraud* pengadaan seperti Wali Kota Tegal; Wali Kota Batu; dan mantan Bupati Sorong Selatan.

Fakta di atas disebabkan adanya kuasa penyalahgunaan wewenang (*politic corruption*) mulai dari tahap penganggaran sampai pertanggungjawaban yang langsung disubordinasi oleh pimpinan (kepala daerah) (Brucker & Rebele 2010; Morales, Gendron, & Guénin-Paracini, 2014). Hal ini termasuk pendapat dari Utami, Wijono, Noviyanti, & Mohamed (2019) yang mengatakan bahwa kuasa *head of government official* atas wewenang itu tidak lain untuk melakukan dan merasionalisasi tindakan *fraud* dalam pengelolaan keuangan (daerah). *Fraud* atau kecurangan itu disebabkan adanya penyimpanan-penyimpanan (*fraud*) terselubung oleh pihak-pihak yang berkepentingan.

Realitas audit internal pengadaan barang dan jasa pada umumnya menuai perhatian lebih dari ruang lingkup nasional. Audit internal pengadaan yang masih jauh dari kata “kualitas”, semakin merangsang perbuatan perilaku korupsi pengadaan di Indonesia. Semakin hari perilaku korupsi tidak bisa terbendung lagi seiring adanya kolusi dalam kegiatan pengadaan. Audit internal sebagai sistem pengendalian dinilai semakin lemah dalam menghadapi perilaku kolusi di antara pihak yang berkepentingan. Ditemukan fakta selarik audit internal pengadaan ketika di mulai dari ungkapan informan, Bud sebagai berikut.

“Dalam memeriksa itu “mas” yang penting memprioritaskan pemeriksaan yang turun lapangan langsung. Seperti saya yang setiap tahunnya memeriksa bagian fisik, itu sudah bisa diprediksi sebelumnya. Volumennya bagaimana, speknya bagaimana, terutama pada bagian kuantitasnya” (Bud).

Ungkapan Bud yang digarisbawahi menjadi bagian kata kunci menarik dalam

penelitian ini. Secara realitas bisa saja APIP ketika melakukan pemeriksaan orientasinya menemukan banyak temuan di lapangan. Padahal, dalam melakukan audit internal terdapat mekanisme prosedural yang perlu diikuti dan dilaksanakan. Audit internal pada kegiatan pengadaan ada tiga prosedur yang dapat dilakukan oleh APIP, di antaranya *Probity Audit*, Audit, dan Reviu pengadaan barang dan jasa. APIP diberi pedoman audit internal agar digunakan sebagaimana mestinya. Jika pengadaan itu berisiko tinggi lebih tepat menggunakan pedoman *probity audit*. Apabila pengadaan itu berisiko sedang dapat juga menggunakan pedoman audit. Bahkan, ketika hanya ingin mengetahui kesesuaian realitas pengadaan dapat juga menggunakan pedoman reviu. Seperti ungkapan Sri selaku pengendali teknis di tim APIP bagian pemeriksaan fisik berikut ini.

“Pemeriksaan yang kita lakukan di lapangan mas, lebih tepatnya itu jenis reviu yang kami gunakan dalam audit internal. Sebab, audit pengadaan barang dan jasa selalu bersamaan dengan audit operasional lainnya yang tertuang dalam PKPT. Kami kekurangan waktu yang efektif mas untuk menggunakan pendekatan lain seperti audit atau *probity audit*. Jadi memang ya tidak ada hal yang benar-benar khusus” (Sri).

Sebelumnya, coba kita refleksi dulu ke belakang terkait ruang lingkup pengadaan di lingkungan Pemerintah Daerah. Realitas pengadaan di bagian kontruksi fisik banyak sekali modus yang dilakukan oleh aktor-aktor pengadaan di luar peraturan perundang-undangan yang telah ditetapkan. Misalnya, kontak langsung antara PPKom, Panitia Pengadaan, dan penyedia. Padahal, pada era teknologi dan informasi, evolusi pengadaan itu sudah mengarah pada *e-procurement* untuk meminimalisasi adanya *fraud*, sehingga diharapkan tidak ada kolusi di antara pihak yang bisa menyebabkan kerugian keuangan negara. Ketika pemeriksaan fisik yang dilakukan oleh APIP hanya sekadar reviu sangat disayangkan. Audit internal dengan metode reviu tidak akan mampu mengungkapkan realitas pengadaan barang dan jasa di bidang kontruksi fisik.

Pendekatan reviu pengadaan jika digunakan sebagai metode pilihan tidak akan mampu mengungkap *political corruption* oleh APIP.

Dengan pendekatan reviu perlu untuk merancang PKP sebagai *audit plan*. Konsep PKP merupakan unsur penting sebagai tanda bukti bahwa perencanaan audit internal berfungsi *support assurance* untuk mencapai tujuan misi audit internal. Perencanaan misi audit internal adalah sebagai faktor penting penentu kualitas audit di lapangan. Jika ini dibuat sekadar “formalitas”, maka tujuan misi audit itu bisa dikatakan gagal. Dengan nada perlahan sebagaimana gaya bicaranya, Bom mengutarakan itu dengan penuh kehati-hatian.

“Ketika saya sebagai ketua tim pemeriksa melakukan ekspos, prioritas saya dan anggota saya memang ada sebuah temuan dalam pemeriksaan fisik. Dokumen perencanaan, SPK, dokumen pengawasan kami sudah pegang. Ya tinggal turun lapangan untuk ditemani dari pihak panitia pengadaan, konsultan pengawas, dan rekanan. Sebenarnya yang penting itu dulu untuk dilakukan pemeriksaan. Semua temuan dituangkan dalam KKP secara manual, kemudian dituangkan dalam P2HP, baru ditetapkan yang namanya LHP” (Bom).

Dari pengertian narasi di atas dapat dipahami tentang pelaksanaan audit internal. Kata kunci turun lapangan sesuatu yang paling penting untuk didahulukan, pada dasarnya keluar prosedur audit yang dilakukan. Permasalahan perencanaan audit tercermin pada ungkapan informan berikut ini.

“...KKP kita selesaikan dulu mas... karena langsung diserahkan ke irbanwil. Menyusun konsep PKP bisa nanti belakangan setelah LHP biasanya. Tidak ada waktu mas untuk mengerjakan semua itu ketika distandarkan pada SOP. Ketika memeriksa fisik itu sudah diluar kepala yang penting mengetahui struktur konstruksi itu seperti apa. *ha...ha...tahulah* (tertawa bebas)” (Bom).

Memang kebiasaan berulang yang sering dilakukan menjadi budaya yang akan terus dijalani oleh manusia. Ketika ada kebiasaan yang sengaja tidak dilakukan, maka kebiasaan akan terbiasa tidak dilakukan. Seperti prosedur pemeriksaan fisik yang mengabaikan prosedur audit yang distandarkan oleh perundang-undangan. PKP yang merupakan konsep perencanaan audit harus benar-benar direncanakan, ternyata bagian akhir yang harus digarap dokumennya oleh APIP. Akhirnya KKP, P2HP, dan LHP bagian penting yang perlu diprioritaskan daripada merencanakan misi audit terlebih dahulu.

Auditor internal dalam memberikan *assurance* harus prosedural mengikuti kaidah ketentuan standar yang berlaku sebagai wujud menjunjung tinggi nilai independensi mereka. Prinsipnya standar audit internal di dalamnya secara mekanisme terdiri dari perencanaan audit, pelaksanaan audit, dan pertanggungjawaban audit. Jika tanpa perencanaan, langsung pada tahap pelaksanaan dan pertanggungjawaban audit, maka hal ini bisa dikatakan sebagai kesalahan pada standar audit. Seperti ungkapan Pak Budi bahwa kebiasaan yang sering kami lakukan di Inspektorat mengabaikan konsep PKP, karena kami yang ditugaskan mendapatkan surat tugas langsung untuk melakukan pemeriksaan fisik di Dinas PUPR bidang Bina Marga. Audit internal pada kegiatan pengadaan mesti benar-benar dilaksanakan sesuai dengan standar untuk mencapai kualitas independen yang diharapkan. Bom dalam narasi ceritanya mengungkapkan kepada peneliti sebagai berikut.

“Kami yang sebagai jabatan fungsional tidak punya otoritas untuk benar-benar mengangkat temuan sebagai langkah untuk memperbaiki tata kelola organisasi di lingkungan Pemerintah Daerah. Jabatan struktural di inspektorat sebenarnya kadang tidak tahu menahu terhadap temuan yang dianggap signifikan, tiba-tiba di LHP diperintah untuk ditiadakan. Fenomena ini yang benar-benar memberikan rasa malas untuk menemukan temuan-temuan yang dianggap signifikan. Yang penting akhirnya melaksanakan perintah. *Kan* tahu sendiri mas lingkungan di sini masih ada trah kekuasaan



kyai dan *blater* (kepalanya menggeleng-geleng)” (Bom).

Bom berusaha memberikan penilaian profesional dalam pemeriksaan, tetapi dibalik realitas itu menunjukkan bahwa independensi dirinya terancam independensinya ketika dihadapkan pada Pimpinan APIP di atasnya. Di balik jabatan struktural pengawasan internal terkadang ada konflik kepentingan dengan Auditor Pengawas Internal Pemerintah, sehingga hal ini berpengaruh terhadap sikap independensi mereka. Auditor Internal Pemerintah yang berperan sebagai pengawas dan konsultan bagi manajemen terkadang jatuh pada sikap ambiguitas peran dan konflik peran yang dapat berpengaruh terhadap independensi mereka (Alqudah, Amran, & Hassan, 2019; He, Pan, & Tian, 2017).

Fenomena di atas memberikan sedikit kritikan halus dari berbagai peneliti, ketika mempertanyakan peran Auditor Pengawas Internal Pemerintah dalam kasus korupsi di atas. Bradbury & Redmayne (2014) dan Muhsin (2018) mengatakan bahwa profesi audit internal gagal tanggung jawab terhadap penilaian objektivitas mereka. Roussy (2013) berargumentasi bahwa ketika auditor menjalankan peran ganda, pengawas dan konsultan seringkali terjebak pada ambiguitas peran yang dapat mengancam kedudukan profesi mereka sebagai internal control. Independensi auditor internal harus dipertaruhkan untuk melayani kebutuhan manajerial dalam mengelola dan mengendalikan operasi organisasi (Aghghaleh, Mohamed, & Ahmad, 2014; Wang & Fargher, 2017). Hal ini juga dipicu oleh rendahnya kualitas penilaian audit internal dalam organisasi disebabkan faktor-faktor seperti pengalaman kerja yang rendah, *assesment* profesional yang abu-abu, rendah *support* dari manajemen puncak, dan miskonsepsi peran auditor internal dengan manajemen (Ege, 2015; Lin, Cefaratti, Lee, & Huang, 2018).

Jika APIP dalam menjalankan tugas pokok dan fungsinya mengorbankan sikap independensi, objektivitas, dan profesionalitas mereka, maka ini kegagalan fatal dalam mencegah dan mendeteksi perilaku korupsi di organisasi pemerintah, termasuk korupsi pengadaan. Fenomena ini tentu tidak sesuai dengan realitas yang mengatakan bahwa profesi audit internal sebagai “Dokter” *fraud* dalam memproteksi *internal control* suatu organisasi (Gamar & Djamhuri, 2015). Au-

ditor internal adalah sebagai lini ketiga pertahanan *fraud* (Barr-Pulliam, 2019; Luburić, 2017). Auditor internal memiliki fungsi tetap latihan para manajer di masa depan (Hazami-Ammar, 2019; Zuberi & Mzenzi, 2019). Organisasi internasional, seperti IIA mulai melirik kembali untuk mengontruksi peran auditor internal melalui standar *internal control* dan struktur kedudukan auditor internal. Inisiasi ini berangkat dari krisis keuangan global yang diakibatkan perilaku *fraud*, baik sektor publik maupun swasta.

Berangkat dari keprihatinan terhadap maraknya kasus korupsi di dunia, terdapat penelitian yang menumbuhkan kembali semangat pada Auditor internal untuk memperkuat *internal control* organisasi. Seperti Farkas, Hirsch, & Kokina (2019) yang berargumentasi bahwa penguatan unit auditor internal itu terletak pada dukungan dari *senior management*. Termasuk auditor internal harapan bagi dewan dan komite audit dalam memberikan tanggung jawab independen terhadap pelaporan keuangan (Abidin, 2017; Rose, Rose, & Norman, 2013). Selama ini yang terjadi di lapangan risiko *fraud* pengadaan yang dihadapi oleh organisasi pemerintah semuanya menjadi pusat perhatian Auditor Pengawas Internal Pemerintah. Senior manajemen atau manajerial dalam organisasi pemerintah jarang sekali memberikan perhatian yang lebih terhadap risiko yang dihadapi organisasi. Haapamäki & Sihvonen (2019) menyebutkan bahwa tingkat perhatian auditor internal terhadap risiko *fraud* sangat tinggi dibandingkan manajemen eksekutif dan komite audit. Demikian pula dengan Harun, Van-Peursem, & Eggleton (2015) yang mengatakan bahwa dilema etis APIP muncul ketika dihadapkan pada temuan *fraud* yang berkaitan dengan senior manajemen mereka.

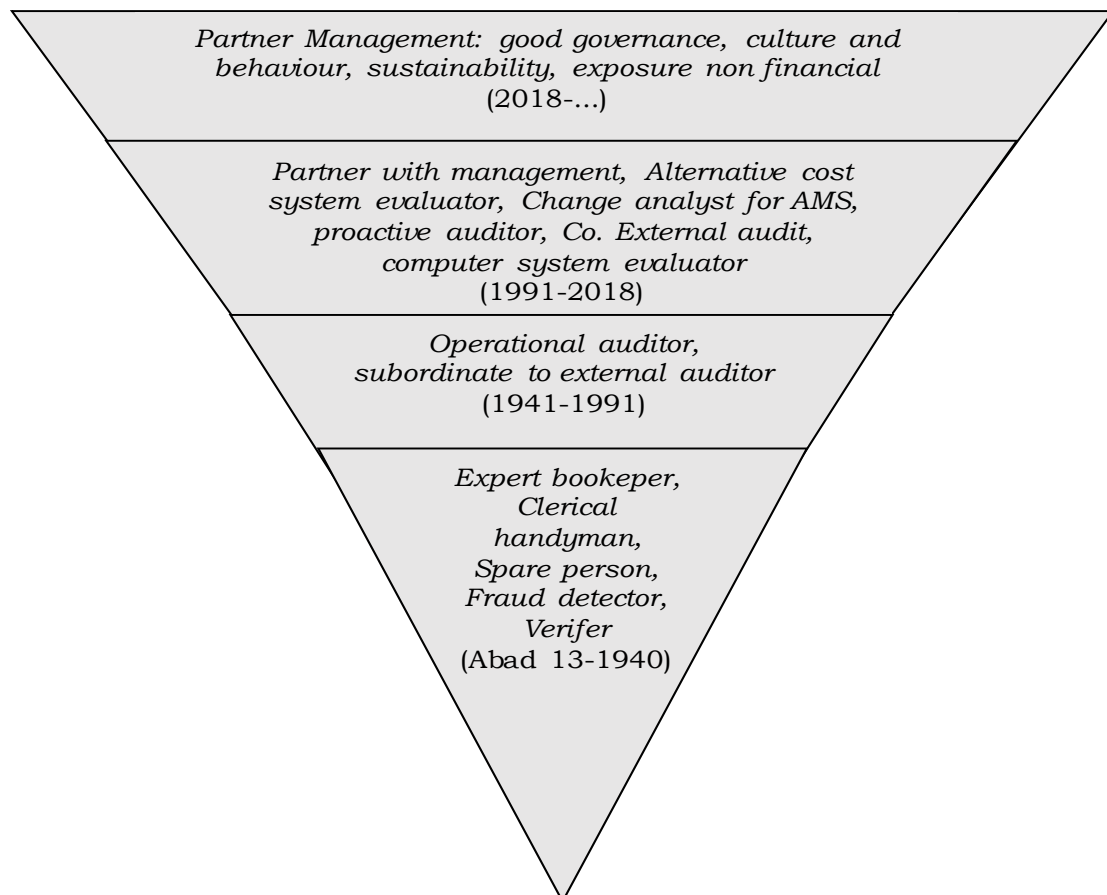
**Bagaimana peran audit melawan kasus korupsi pengadaan?** Untuk mengurangi kecurangan pada pengadaan di lingkungan Pemerintah Daerah perlu sebuah strategi pengendalian di setiap tahap pengadaan. Pemerintah pusat sudah menginisiasi itu dengan berbagai macam regulasi untuk mengatur proses pengadaan barang/jasa. Seperti Perpres No. 54 tahun 2010 jo Perpres No 70 tahun 2012 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang dan Jasa pemerintah. Disamping itu, BPKP selaku badan pengawas mengeluarkan Peraturan Kepala Badan Pengawas dan Pembangunan No. Per-362/K/D4/2012 tentang Pedoman

*Probit audit* Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah bagi Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP). Juga beberapa paket aturan yang dikeluarkan oleh Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah tentang Standar Operasional Prosedur pengadaan barang dan jasa di lingkungan pemerintah.

Bukan hanya di lini korupsi pengadaan, melainkan yang ada kaitannya dengan “uang rakyat” perlu penegakan integritas kejujuran dalam pengelolaannya. Pemberantasan korupsi bukan sekadar berupa kesepakatan yang berada pada level kebijakan. Perlu pakta integritas yang menyepakati anti-korupsi dalam lembaga pemerintahan. Termasuk piagam anti-korupsi harus dimiliki oleh seluruh aparatur negara dan pemangku kebijakan. Dalam ranah internasional organisasi global melakukan kesepakatan bahwa perilaku korupsi itu bentuk pemborosan sumber daya, menghambat perekonomian, dan kualitas hidup orang banyak. Pada INCOSAI XVI, Uruguay November 1998, Supreme Audit In-

stitutions (SAIs) menyepakati bahwa perang melawan korupsi sebagai urgensi program nasional dengan mempertimbangkan segala bentuk dampaknya terhadap ketidakadilan, kemiskinan, dan kekerasan (Borge, 1999).

Audit internal sangat berperan penting dalam membasmi perilaku korupsi, dengan syarat menentukan kualitas audit yang diharapkan. Peran audit internal itu menjadi sesuatu yang sangat penting ketika audit itu, pertama untuk mendeteksi keuangan yang difasilitasi publik; kedua memverifikasi orang yang bertanggung jawab atas fiskal; ketiga auditor internal dipilih oleh rakyat dengan kemahirannya untuk mendeteksi penipuan, dan terakhir audit itu menjadi penting ketika entitas sudah berevolusi dalam bisnis (Behrend & Eulerich, 2019). Gustavson & Sundstrom (2018) menyebutkan bahwa pelaksanaan audit yang berkualitas itu selalu berpatokan pada tiga prinsip, yaitu profesional, Independen, dan *awareness* sebagai prinsipal yang dapat meminimalisasi korupsi di organisasi pemerintahan.



**Gambar 1. Evolusi Peran Audit Internal**

Sumber: Modifikasi Data (Behrend & Eulerich, 2019; IIA, 2018)

Zamboni & Litschig (2018) berargumentasi bahwa bahwa audit mempunyai peran yang signifikan dalam pertarungan melawan korupsi, termasuk di dalamnya ada teknik audit, standar audit, dan profesi audit. Dalam perkembangannya langkah-langkah audit internal dan pendeteksian risiko awal sangat berpengaruh terhadap kualitas audit internal yang dikerjakan oleh auditor (Asiedu & Deffor, 2017; Coetzee & Erasmus, 2017). Oleh karena itu, auditor internal secara prosedural penting menyusun rencana audit dan pengidentifikasian risiko sejak dini dengan menjunjung tinggi sikap independensi untuk menentukan hasil audit yang berkualitas demi membasmi perilaku korupsi (Funaki & Glencorse, 2014; Rotberg, 2017).

Kembalinya peran audit internal itu sangat penting ketika melihat perkembangannya dari zaman ke zaman. Sejarah awal perkembangannya, mempunyai tugas sebagai verifikasi informasi keuangan, ahli pembukuan, ahli adminitrasi, dan *spare person*. Setelah itu, auditor sebagai audit yang fungsinya memastikan fungsi operasional perusahaan dan salah satu *partner* auditor eksternal dalam menjalankan audit independen terhadap suatu entitas. Kemudian, fungsi itu semakin hari semakin luas di mana auditor sebagai *partner management* yang meliputi fungsi melaporkan sistem informasi keuangan; melaporkan keandalan laporan keuangan; audit kepatuhan; evaluasi atas tujuan organisasi dan pengamanan aset; memverifikasi aset entitas; mengevaluasi operasi keefektifan struktur dan proses tata kelola; dan audit internal membantu tugas komite audit dalam membantu tugasnya (Bell, Causholli, & Knechel, 2015; Lisic, Neal, Zhang, & Zhang, 2016). Pada era sekarang ini fungsi auditor internal semakin diperluas seiring bertambahnya risiko entitas yang diakibatkan dari perkembangan teknologi yang baru, geopolitik, *cybersecurity*, dan inovasi bisnis. Dalam narasinya IIA (2018) menyebutkan bahwa peran auditor internal itu akan berkembang menjadi fungsi evaluasi tata kelola risiko, memastikan budaya dan perilaku organisasi, menilai perkembangan keberlanjutan entitas, dan pelaporan nonfinansial lainnya. Melihat perkembangan peran audit internal dapat dilihat pada Gambar 1.

Transformasi peran auditor internal penting ke depannya untuk menjunjung sikap integritas dan kapabilitas yang ting-

gi demi tercapainya tujuan organisasi (Endaya & Hanefah, 2016; Farkas, Hirsch, & Kokina, 2019). Dalam sektor pemerintahan, fungsi auditor internal dalam memberikan *assurance* seharusnya mengalami evolusi perkembangan seperti di lingkungan bisnis. Perkembangan revolusi industri 4.0 seperti teknologi yang baru, geopolitik, dan *cybersecurity* memberikan rangsangan terhadap ruang lingkup peran Auditor Pengawas Internal Pemerintah ke depannya. Dalam konteks Indonesia regulasi mengenai peran APIP sebagai pengawas diperluas menjadi konsultan di era reformasi birokrasi tahun 2012, ketika Asosiasi Auditor Internal Pemerintah Indonesia (AAIPI) terbentuk (Jamaluddin & Syarifuddin, 2014; Novriansa & Riyanto, 2016). Namun, hal ini belum cukup mengingat risiko perkembangan teknologi semakin pesat dari tahun ke tahun. Belum genap dalam satu dekade reformasi birokrasi, peran Auditor Pengawas Internal Pemerintah sudah dihadapkan pada risiko entitas seperti teknologi yang baru, geopolitik, dan *cybersecurity*. Oleh karena itu, regulator mestinya merespon melihat evolusi peran Auditor Pengawas Internal Pemerintah yang diinisiasi (lihat COSO, 2013; IIA, 2018).

Dalam mekanisme pengendalian muncul konsep paradigma baru ketika mata publik melirik peran auditor internal gagal sebagai proteksi kecurangan keuangan, baik sektor publik maupun swasta (Chambers, 2014a; Elbardan, Ali, & Ghonei, 2016). Konsep "*three lines for defense*" merupakan konsep strategis dalam manajemen risiko, termasuk sebagai dukungan terhadap sistem pengendalian internal. Pengendalian internal sangat berfungsi untuk pencegahan dan pendeteksian *fraud* (Altamuro & Beatty, 2010; Baxter, Bedard, Hoitash, & Yezege, 2013; Halbouni, Obeid, & Garbou, 2016; Zakaria, Nawawi, & Salin, 2016). Pengendalian internal sangat tepat dilakukan oleh entitas dalam mengendalikan dan mitigasi risiko (Chen, Chan, Dong, & Zhang, 2017; Grace & Davis, 2019). Pada dasarnya konsep "*three line for defense*" merupakan turunan "*internal control-integrated framework*" (COSO, 2013) sebagai sistem pengendalian internal dan manajemen risiko (Kral, 2018; Premuroso & Houmes, 2012). Kerangka ini diadopsi sebagai pengaturan manajemen di sebuah entitas dengan tujuan mengelola risiko akibat keterjadian potensial yang dapat mempengaruhi tujuan organisasi. Sistem pengendalian internal itu secara

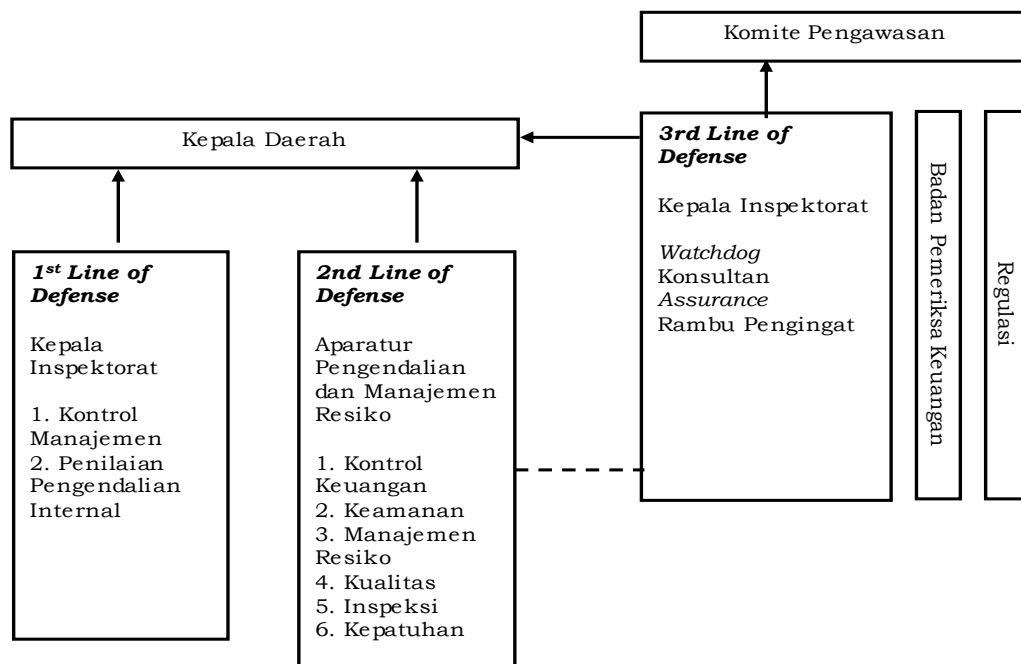
tersistem mempengaruhi proses manajemen risiko dalam sebuah entitas untuk mendeteksi dan mencegah *fraud* (Feng, Li, McVay, & Skaife, 2015; Rae, Sands, & Subramaniam, 2017; Suh, Nicolaides, & Trafford, 2019). Oleh karena itu, penting sebuah sistem pengendalian internal pemerintah disusun sedemikian rupa dengan sistem yang andal untuk mencegah dan mendeteksi *fraud* di lingkungan pengendalian pemerintah daerah, termasuk *fraud* pengadaan.

Ketika melihat fenomena *internal control* yang lemah di lingkungan pemerintah, maka perlu dukungan lain terhadap sistem pengendalian internal dengan menerapkan konsep strategis "*three lines for defense*". Konsep strategis itu merupakan pertahanan terhadap risiko yang dihadapi oleh organisasi, dengan lini pertama tanggung jawab manajemen audit dan risiko, lini kedua tanggung jawab manajemen risiko, dan lini ketiga tanggung jawab auditor internal.

Konsep tersebut sebagai daya dukung terhadap manajemen risiko entitas terbukti sangat efektif digunakan untuk meminimalisasi risiko sehingga, dapat mengintegrasikan sistem kolaborasi antara auditor internal dan manajemen risiko yang mempunyai tanggung jawab sebagai formalisasi manajemen risiko yang efektif dan efisien,

tergabungnya fungsi audit internal dengan manajemen risiko dalam organisasi, layanan audit internal berupa *assurance* atas kinerja manajemen dalam mitigasi resiko, dan kolaborasi keduanya dalam penilaian risiko dan merencanakan perencanaan audit. Secara konsep yang sudah dimodifikasi dapat disimak pada Gambar 2.

Berdasarkan Gambar 2, model pertahanan terhadap risiko dapat dijelaskan berdasarkan fungsi-fungsi dan tanggung jawabnya seperti berikut: pertahanan pertama Pimpinan APIP (fungsi yang memiliki dan mengelola resiko), pertahanan kedua Aparatur Pengendalian dan Manajemen Risiko (fungsi yang mengawasi atau khusus pada manajemen risiko dan kepatuhan), dan pertahanan ketiga Auditor Pengawas Internal Pemerintah (fungsi yang memberikan jaminan independen, yang dilakukan oleh auditor internal). APIP selaku auditor internal yang memberikan *support assurance* juga mempunyai tanggung jawab terhadap Komite Pengawas. Komite ini terdiri dari APIP di atasnya yang independen, yaitu Auditor Internal BPKP yang mempunyai fungsi pengawas keuangan; dan Auditor internal dari APIP yang berkedudukan di lembaga Inspektorat Provinsi. Namun, dalam struktur pengawasan internal pemerintah daerah



**Gambar 2. Struktur Organisasi Pengawasan Internal Pemerintah Daerah**

Sumber: Data Olahan Primer Adopsi (IIA, 2018)



ini merupakan jabatan fungsional audit internal yang mempunyai garis koordinasi dengan jabatan fungsional.

Kajian di atas secara fakta belum ditemukan dalam reformasi birokrasi auditor internal pemerintah sejak tahun 2012 (lihat, PP No.8 tahun 2006, PP No 12 Tahun 2017, PP No 60 Tahun 2008, Intruksi Mendagri Nomor 900/918/SJ, dan Permenpan-RB No 9 tahun 2009). Artikel ini menawarkan paradigma baru untuk menghidupkan kembali peran audit internal dalam organisasi pemerintah daerah khususnya audit internal pengadaan barang dan jasa yang merupakan ladang korupsi. Ilustrasinya, *Pertama* terdapat Kepala Inspektorat sebagai induk yang mempunyai peran *management control* dan *internal control measure*. Di sini merupakan tempat keputusan mitigasi risiko yang di dalamnya tergabung manajemen risiko dan audit internal. Secara struktur organisasi lini pertahanan pertama ini langsung koordinasi dengan Kepala Daerah. *Kedua*, Aparatur Pengendalian dan Manajemen Risiko sebagai pengendali terdiri dari *Financial control*, *Risk management*, *Security*, *Inspection*, *Quality*, dan *Compliance*. Secara struktur organisasi lini pertahanan kedua ini langsung koordinasi dengan Kepala Daerah. *Ketiga*, Aparatur Pengawas Intern Pemerintah sebagai auditor internal pemerintah dapat memberikan *assurance* dan *warning sign* sejak dini kepada Aparatur Pengendalian dan Manajemen Risiko. Auditor internal pemerintah ini mempunyai peran sebagai pengawas dan konsultan. Secara struktur organisasi lini pertahanan ketiga ini langsung koordinasi dengan Kepala Daerah. APIP dalam hal ini juga mempunyai tugas mengomunikasikan *assurance* terhadap Komite Pengawas. Semua lini pertahanan di atas mempunyai tugas penting yang harus tetap dijaga, yakni komunikasi integral yang saling terintegrasi satu sama lain.

Konsep *three lines for defense* merupakan paradigma baru dalam memitigasi risiko di sebuah entitas. Sebuah konsep yang potensial untuk membangun sistem dalam manajemen risiko. Misal dalam praktik audit internal, dapat diinisiasi mulai dari perencanaan audit dilakukan, bahkan pada pendeteksian risiko awal, untuk menentukan kualitas audit internal yang dilakukan oleh auditor (Chambers 2014b; Elbardan, Ali, & Ghoneim, 2016). Dalam hal ini auditor internal dalam memberikan *assurance* dapat melakukan *warning sign* terhadap manaje-

men risiko untuk memitigasi risiko secara tanggap dan efektif (Haapamäki & Sihvonen, 2019). Secara konsep IIA (2015) meregulator sistem dengan memosisikan auditor internal sebagai lini pertahanan ketiga yang dapat mengelola risiko dalam entitas.

Chambers (2014a, 2014b) berargumentasi bahwa *three lines for defense conceptual* merupakan tantangan bagi auditor dalam mengembangkan dan mempraktikkan Standar baru dari IIA (2013). Hal ini dapat membantu entitas dalam memitigasi dan mengelola risiko yang berkelanjutan. Konsep ini juga menjadi acuan praktik audit internal untuk menetapkan kendali tanggung jawab terhadap risiko yang dihadapi organisasi (Abdullatif & Kawuq, 2015; Abidin, 2017). Model ini menjadi rujukan bagi organisasi yang dapat menambah nilai bagi sebuah entitas. Namun, dengan model ini perlu ada keterangan yang jelas mengenai koordinasi peran dan tanggung jawab dalam mengomunikasikan risiko dan kontrol antara *line* pertahanan pertama, kedua, dan ketiga. Ferry, Zakaria, Zakaria, & Slack (2017) berargumentasi bahwa risiko potensial yang menjadi temuan auditor internal perlu dikomunikasikan dengan pihak terkait seperti manajemen senior dan komite audit. Tantangannya, lini pertahanan kedua dan ketiga sering terjadi miskomunikasi yang dapat mengganggu tata kelola keseluruhan dalam organisasi (Davies & Zhivitskaya, 2018; Mabwe, Ring, & Webb, 2017).

Penilaian risiko dan rencana audit internal di Pemerintah Daerah sepenuhnya merupakan tanggung jawab APIP sebagai fungsi pengawasan dan konsultasi terhadap penyelenggaraan Pemerintah Daerah yang terbagi menjadi Kepala Inspektorat (Pimpinan APIP), Aparatur Pengendalian dan Manajemen Risiko, dan Auditor Internal. Pada konsep *three lines for defense* penting adanya pemisahan fungsi antara manajemen risiko dan audit internal, tetapi saling terintegrasi satu sama lain. Masing-masing fungsi mempunyai tugas dan tanggung jawab berdasarkan ruang lingkupnya. Oleh karena itu, menjadi penting menerapkan konsep *three lines for defense* dalam reformasi birokrasi penyelenggaraan Pemerintah Daerah yang ada di Indonesia khususnya di kelembagaan Inspektorat.

Transformasi peran audit internal secara kelembagaan penting untuk mewujudkan *good governance* di pemerintah pusat sampai pada pemerintah daerah untuk men-

ciptakan transparansi, akuntabilitas, partisipasi publik, demokrasi, kesetaraan, profesionalisme, dan kepastian hukum terhadap pengelolaan pemerintahan. Sebab, model ini dapat memberikan pelayanan bagi eksekutif dalam mencapai berbagai tujuan, di antaranya pengamanan aset, efisiensi dan efektivitas operasi, keandalan, kepatuhan terhadap regulasi yang berlaku, dan integritas proses pelaporan.

## SIMPULAN

Korupsi pengadaan barang dan jasa menjadi sasaran empuk para pemangku kepentingan di pemerintahan. Peran auditor internal pemerintah lemah dalam memberikan pengawasan dan penilaian profesional terhadap kegiatan pengadaan. Hal ini yang menyebabkan auditor internal pemerintah masuk pada wilayah *(dis)independence* dalam memberikan pengawasan kepada panitia pengadaan. Fenomena ini memulai titik perubahan karena belum optimalnya peran auditor internal pemerintah. Oleh karena itu, pengendalian internal dan manajemen risiko dalam organisasi pemerintah daerah khususnya, perlu signifikansi perubahan secara konsep struktur pengawasan internal dan peran auditor internal pemerintah.

Konsep *three lines for defense* menjadi paradigma baru untuk mengubah konsep struktur pengawasan internal dan peran auditor internal pemerintah. Melihat perkembangan revolusi industri 4.0, seperti teknologi yang baru, geopolitik, dan *cybersecurity* menjadi model baru untuk mentransformasi peran auditor internal dalam memberikan *assurance* kepada manajemen. Apalagi model ini memberikan fungsi yang jelas kepada auditor internal pemerintah sebagai pengawas dan konsultan agar tidak tumpang tindih dalam menjalankan tugas profesionalitasnya. *Three lines for defense* menawarkan konsep pemisahan peran auditor internal pemerintah agar secara profesi tidak mengancam sikap independensi dan objektivitas pelayanan. Oleh karena itu, ada fungsi peran Aparatur Pengendalian dan Manajemen Risiko yang fokus dalam menindaklanjuti risiko.

Keterbatasan artikel ini adalah hanya mengkaji literatur dari penelitian terdahulu tentang peran auditor internal. Kajian fenomena di lapangan secara realitas terkait struktur pengawasan internal dalam lingkungan pemerintah daerah menjadi faktor kekurangan dalam artikel ini. Sebab, be-

lum ada implementasi konsep *three lines for defense* di lingkungan pemerintah daerah. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan konsep *three lines for defense* diturunkan menjadi tiga variabel yang berpengaruh terhadap risiko *fraud*. 1<sup>st</sup> *line defense* diproksikan *management control* dan *internal control measure*. 2<sup>nd</sup> *line defense* diproksikan *financial control*, *security*, *risk management*, *quality*, *compliance*, dan *inspection*. 3<sup>rd</sup> *line defense* diproksikan auditor internal. Penelitian selanjutnya ini dapat mendukung perubahan reformasi birokrasi peran auditor internal pemerintah di Indonesia. Pada dasarnya konsep *three lines for defense* merupakan daya dukung terhadap manajemen risiko versi COSO.

## DAFTAR RUJUKAN

- Abdullatif, M., & Kawuq, S. (2015). The Role of Internal Auditing in Risk Management: Evidence from Banks in Jordan. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 31(1), 30-50. <https://doi.org/10.1108/JEAS-08-2013-0025>
- Abidin, N. H. Z. (2017). Factors Influencing the Implementation of Risk-Based Auditing. *Asian Review of Accounting*, 25(3), 361-375. <https://doi.org/10.1108/ARA-10-2016-0118>
- Aghghaleh, S. F., Mohamed, Z M., & Ahmad, A. (2014). The Effects of Personal and Organizational Factors on Role Ambiguity amongst Internal Auditors. *International Journal of Auditing*, 18(2), 105-114. <https://doi.org/10.1111/ijau.12015>
- Aikins, S. K. (2013). Government Internal Audits: The Determinants of Quality Supervisory Review of Audit Documentation. *International Journal of Public Administration*, 36(10), 673-685. <https://doi.org/10.1080/01900692.2013.791309>
- Akbar, Y. H., & Vujić, V. (2014). Explaining Corruption: The Role of National Culture and Its Implications for International Management. *Cross Cultural Management: An International Journal*, 21(2), 191-218. <https://doi.org/10.1108/CCM-03-2013-0050>
- Asiedu, K. F., & Deffor, E. W. (2017). Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. *International Journal of Auditing*, 21(1), 82-99. <https://doi.org/10.1111/ijau.12082>

- Alqudah, H. M., Amran, N. A., & Hassan, H. (2019). Factors Affecting the Internal Auditors' Effectiveness in the Jordanian Public Sector: The Moderating Effect of Task Complexity. *EuroMed Journal of Business*, 14(3), 251-273. <https://doi.org/10.1108/EMJB-03-2019-0049>
- Altamuro, J. M., & Beatty, A. (2010). How Does Internal Control Regulation Affect Financial Reporting? *Journal of Accounting and Economics*, 49(1), 58-74. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.07.002>
- Barr-Pulliam, D. (2019). The Effect of Continuous Auditing and Role Duality on the Incidence and Likelihood of Reporting Management Opportunism. *Management Accounting Research*, 44, 44-56. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.10.001>
- Barišić, I., & Tušek, B. (2016). The Importance of the Supportive Control Environment for Internal Audit Effectiveness – The Case of Croatian Companies. *Economic Research*, 29(1), 1021-1037. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2016.1211954>
- Batzilis, D. (2019). Electoral Competition and Corruption: Evidence from Municipality Audits in Greece. *International Review of Law and Economics*, 59, 13-20. <https://doi.org/10.1016/j.irl.2019.04.003>
- Baxter, R., Bedard, J. C., Hoitash, R., & Yezegel, A. (2013). Enterprise Risk Management Program Quality: Determinants, Value Relevance, and the Financial Crisis. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1264-1295. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2012.01194.x>
- Behrend, J., & Eulerich, M. (2019). The Evolution of Internal Audit Research: A Bibliometric Analysis of Published Documents (1926-2016). *Accounting History Review*, 29(1), 103-139. <https://doi.org/10.1080/21552851.2019.1606721>
- Bell, T. B., Causholli, M., & Knechel, W. R. (2015). Audit Firm Tenure, Non-Audit Services, and Internal Assessments of Audit Quality. *Journal of Accounting Research*, 53(3), 461-509. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12078>
- Bengtsson, B., & Hertting, N. (2014). Generalization by Mechanism: Thin Rationality and Ideal-type Analysis in Case Study Research. *Philosophy of the Social Sciences*, 44(6), 707-732. <https://doi.org/10.1177/0048393113506495>
- Bradbury, M. E., & Redmayne, N. B. (2014). Audit Effort and Pricing Differences among the Large Audit Firms: Evidence from a Public Sector Setting. *International Journal of Auditing*, 18(1), 90-100. <https://doi.org/10.1111/ijau.12014>
- Brucker, W. G., & Rebele, J. E. (2010). Fraud at a Public Authority. *Journal of Accounting Education*, 28(1), 26-37. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2010.10.001>
- Butt, S. (2011). Reform in Indonesia: An Obituary? *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 47(3), 381-394. <https://doi.org/10.1080/00074918.2011.619051>
- Chambers, A. D. (2014a). New Guidance on Internal Audit – An Analysis and Appraisal of Recent Developments. *Managerial Auditing Journal*, 29, 196-218. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2013-0925>
- Chambers, A. D. (2014b). The Current State of Internal Auditing: A Personal Perspective and Assessment. *EDPACS: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter*, 49(1), 1-14. <https://doi.org/10.1080/07366981.2014.869962>
- Chen, J., Chan, K. C., Dong, W., & Zhang, F. F. (2017). Internal Control and Stock Price Crash Risk: Evidence from China. *European Accounting Review*, 26(1), 125-152. <https://doi.org/10.1080/09638180.2015.1117008>
- Chiara, A. D., & Livio, L. (2017). The Threat of Corruption and the Optimal Supervisory Task. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 133, 172-186. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2016.11.006>
- Christopher, J. (2015). Internal Audit: Does It Enhance Governance in the Australian Public University Sector? *Educational Management Administration & Leadership*, 43(6), 954-971. <https://doi.org/10.1177/1741143214543206>
- Coetzee, P., & Erasmus, L. J. (2017). What Drives and Measures Public Sector Internal Audit Effectiveness? Dependent and Independent Variables. *International Journal of Auditing*, 21(3), 237-248. <https://doi.org/10.1111/ijau.12097>
- COSO. (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One Approach to an Effective Transition. Tersedia pada: <https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Ar>



- ticle-Final%20COSO%20Version%20Proof\_5-31-13.pdf (Diakses: 22 Juli 2019).
- Davies, H., & Zhivitskaya, M. (2018). Three Lines of Defence: A Robust Organising Framework, or Just Lines in the Sand? *Global Policy*, 9(S1), 34-42. <https://doi.org/10.1111/1758-5899.12568>
- Detkova, P., Podkolzina, E., & Tkachenko, A. (2018). Corruption, Centralization and Competition: Evidence from Russian Public Procurement. *International Journal of Public Administration*, 41(5-6), 414-434. <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1426014>
- Ege, M. S. (2015). Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct? *The Accounting Review*, 90(2), 495-527. <https://doi.org/10.2308/accr-50871>
- Elbardan, H., Ali, M., & Ghoneim, A. (2016). Enterprise Resource Planning Systems Introduction and Internal Auditing Legitimacy: An Institutional Analysis. *Information Systems Management*, 33(3), 231-247. <https://doi.org/10.1080/10580530.2016.1188545>
- Elman, C., Gerring, J., & Mahoney, J. (2016). Case Study Research: Putting the Quant Into the Qual. *Sociological Methods & Research*, 45(3), 375-391. <https://doi.org/10.1177/0049124116644273>
- Endaya, K., & Hanefah, M. (2016). Internal Auditor Characteristics, Internal Audit Effectiveness, and Moderating Effect of Senior Management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160-176. <https://doi.org/10.1108/JEAS-07-2015-0023>
- Farkas, M., Hirsch, R., & Kokina, J. (2019). Internal Auditor Communications: An Experimental Investigation of Managerial Perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 34(4), 462-485. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2018-1910>
- Feng, M., Li, C., McVay, S. E., & Skaife, H. (2015). Does Ineffective Internal Control over Financial Reporting Affect a Firm's Operations? Evidence from Firms' Inventory Management. *The Accounting Review*, 90(2), 529-557. <https://doi.org/10.2308/accr-50909>
- Ferry, L., Zakaria, Z., Zakaria, Z., & Slack, R. (2017). Watchdogs, Helpers or Protectors? Internal Auditing in Malaysian Local Government. *Accounting Forum*, 41(4), 375-389. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2017.10.001>
- Funaki, Y., & Glencorse, B. (2014). Anti-Corruption or Accountability? *International Efforts in Post-Conflict Liberia, Third World Quarterly*, 35(5), 836-854. <https://doi.org/10.1080/01436597.2014.921433>
- Gamar, N., & Djamhuri, A. (2015). Auditor Internal sebagai "Dokter" Fraud di Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 6(1), 107-123. <https://doi.org/10.18202/jamal.2015.04.6009>
- Gerring, J., & Cojocar, L. (2016). Selecting Cases for Intensive Analysis: A Diversity of Goals and Methods. *Sociological Methods & Research*, 45(3), 392-423. <https://doi.org/10.1177/0049124116631692>
- Gong, T., & Zhou, N. (2015). Corruption and Marketization: Formal and Informal Rules in Chinese Public Procurement. *Regulation & Governance*, 9(1), 63-76. <https://doi.org/10.1111/rego.12054>
- Grace, E. V., & Davis, A. (2019). Who's in Control of the Ark? A Study of Internal Controls in Operating and Auditing A Small Preschool. *Issues in Accounting Education*, 34(2), 23-39. <https://doi.org/10.2308/iace-52375>
- Gustavson, M., & Sundström, A. (2018). Organizing the Audit Society: Does Good Auditing Generate Less Public Sector Corruption? *Administration & Society*, 50(10), 1508-1532. <https://doi.org/10.1177/0095399716674306>
- Haapamäki, E., & Sihvonen, J. (2019). Research on International Standards on Auditing: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 37-56. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.05.007>
- Halbouni, S., Obeid, N., & Garbou, A. (2016). Corporate Governance and Information Technology in Fraud Prevention and Detection: Evidence from the UAE. *Managerial Auditing Journal*, 31(6), 589-628. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2015-1163>
- Harun, Van-Peursem, K. V., & Eggleton, I. R. C. (2015). Indonesian Public Sector Accounting Reforms: Dialogic Aspirations a Step Too Far? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 706-738. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2012-1182>



- Hazami-Ammar, S. (2019). Some Evidence on the Impact of Internal Audit on External Audit Fees. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 30(2), 64-81. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22384>
- He, K., Pan, X., & Tian, G. (2017). Legal Liability, Government Intervention, and Auditor Behavior: Evidence from Structural Reform of Audit Firms in China. *European Accounting Review*, 26(1), 61-95. <https://doi.org/10.1080/09638180.2015.1100547>
- Hellman, J. (2017). Democracy, Corruption and the Politics of Spirits in Contemporary Indonesia. *The Asia Pacific Journal of Anthropology*, 18(1), 91-93. <https://doi.org/10.1080/14442213.2016.1162124>
- Hoos, F., Messier, W. F., Smith, J. L., & Tandy, P. R. (2018). An Experimental Investigation of the Interaction Effect of Management Training Ground and Reporting Lines on Internal Auditors' Objectivity. *International Journal of Auditing*, 22(2), 150-163. <https://doi.org/10.1111/ijau.12110>
- IIA. (2013). The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control. Tersedia pada: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf> (Diakses: 21 Juli 2019).
- IIA. (2015). Governance of Risk : Three Lines of Defence. Tersedia pada: <https://www.iaa.org.uk/resources/audit-committees/governance-of-risk-three-lines-of-defence/> (Diakses: 21 Juli 2019).
- IIA. (2018). Internal Auditing's Role in Corporate Governance. Tersedia pada: <https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/Internal-Auditing-Role-in-Corporate-Governance.pdf> (Diakses: 21 Juli 2019).
- Jain, A. K. (2017). Fighting Corruption: Contemporary Measures in Canada. *Canadian Foreign Policy Journal*, 23(1), 93-116. <https://doi.org/10.1080/11926422.2016.1270846>
- Jamaluddin, & Syarifuddin. (2015). Ambiguitas dan Konflik Peran serta Independensi sebagai Determinan Kualitas Audit Internal. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(3), 421-431. <https://doi.org/10.18202/jamal.2014.12.5031>
- Kamayanti, A. (2016). *Metodologi Penelitian Kualitatif Akuntansi: Pengantar Religiositas Keilmuan*. Jakarta: Yayasan Rumah Peneleh.
- Kral, R. (2018). Integrating a Compliance and Ethics Program with a Control Framework Leveraging COSO'S Internal Control-Integrated Framework. EDPACS: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter, 57(6), 11-17. <https://doi.org/10.1080/07366981.2018.1444010>
- Li, H., Tang, M., & Huhe, N. (2016). How does Democracy Influence Citizens' Perceptions of Government Corruption? A Cross-National Study. *Democratization*, 23(5), 892-918. <https://doi.org/10.1080/13510347.2015.1039995>
- Lin, Y. H., Cefaratti, M. A., Lee, C. C., & Huang, H. W. (2018). Internal Control Material Weaknesses and Foreign Corrupt Practices Act Violations. *Journal of Forensic Accounting Research*, 3(1), 80-104. <https://doi.org/10.2308/jfar-52296>
- Lisic, L. L., Neal, T. L., Zhang, I. X., & Zhang, Y. (2016). CEO Power, Internal Control Quality, and Audit Committee Effectiveness in Substance Versus in Form. *Contemporary Accounting Research*, 33(3), 1199-1237. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12177>
- Liston-Heyes, C., & Juillet, L. (2019). Employee Isolation and Support for Change in the Public Sector: A Study of the Internal Audit Profession. *Public Management Review*, 21(3), 423-445. <https://doi.org/10.1080/14719037.2018.1500628>
- Luburić, R. (2017). Strengthening the Three Lines of Defence in Terms of More Efficient Operational Risk Management in Central Banks, *Journal of Central Banking Theory and Practice*, 6(1), 29-53. doi: <https://doi.org/10.1515/jcbtp-2017-0003>
- Mabwe, K., Ring, P. J., & Webb, R. (2017). Operational Risk and the Three Lines of Defence in UK Financial Institutions: Is Three Really the Magic Number? *The Journal of Operational Risk*, 12(1), 53-69. <https://doi.org/10.21314/jop.2017.187>
- Morales, J., Gendron, Y., & Guénin-Paracini, H. (2014). The Construction of the Risky Individual and Vigilant Organization: A Genealogy of the Fraud Triangle. *Accounting, Organizations and*

- Society*, 39(3), 170-194. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.006>
- Motubatse, K. N., Staden, M. V., Steyn, B., & Erasmus, L. (2015). Audit Tools and Techniques: Crucial Dimensions of Internal Audit Engagements in South Africa. *Journal of Economics*, 6(3), 269-279. <https://doi.org/10.1080/09765239.2015.11917616>
- Muhsin. (2018). Peran Tekanan Anggaran Waktu Auditor dalam Memoderasi Effort dan Kinerja Audit Judgment. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 9(2), 223-235. <https://doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9013>
- Nesti, L. (2014). The 2010 "Agreement on Mutual Enforcement of Debarment Decisions" and Its Impact for the Fight Against Fraud and Corruption in Public Procurement. *Journal of Public Procurement*, 14(1), 62-95. <https://doi.org/10.1108/JOPP-14-01-2014-B003>
- Neu, D., Everett, J., & Rahaman, A. S. (2013). Internal Auditing and Corruption within Government: The Case of the Canadian Sponsorship Program. *Contemporary Accounting Research*, 30(3), 1223-1250. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2012.01195.x>
- Neu, D., Everett, J., & Rahaman, A. S. (2015). Preventing Corruption within Government Procurement: Constructing the Disciplined and Ethical Subject. *Critical Perspectives on Accounting*, 28, 49-61. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.03.012>
- Novriansa, A., & Riyanto, B. (2016). Role Conflict and Role Ambiguity on Local Government Internal Auditors: The Determinant and Impacts. *Journal of Indonesian Economy and Business*, 31(1), 63-82. <https://doi.org/10.22146/jieb.10320>
- Pilcher, R., Gilchrist, D., Singh, H., & Singh, I. (2013). The Interface between Internal and External Audit in the Australian Public Sector. *Australian Accounting Review*, 23(4), 330-340. <https://doi.org/10.1111/auar.12032>
- Prabowo, H. Y. (2014). To be Corrupt or Not to be Corrupt: Understanding the Behavioral Side of Corruption in Indonesia. *Journal of Money Laundering Control*, 17(3), 306-326. <https://doi.org/10.1108/JMLC-11-2013-0045>
- Premuroso, R., & Houmes, R. (2012). Financial Statement Risk Assessment Following the COSO Framework: An Instructional Case Study. *International Journal of Accounting & Information Management*, 20(1), 26-48. <https://doi.org/10.1108/18347641211201063>
- Rae, K., Sands, J., & Subramaniam, N. (2017). Associations among the Five Components within COSO Internal Control-Integrated Framework as the Underpinning of Quality Corporate Governance. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1), 28-54. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v11i1.4>
- Rahayu, F. S., & Fidiana. (2018). Derterminan Kualitas Opini Audit Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 9(2), 267-279. <https://doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9016>
- Rendon, J., & Rendon, R. (2016). Procurement Fraud in the US Department of Defense: Implications for Contracting Processes and Internal Controls. *Managerial Auditing Journal*, 31(6), 748-767. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2015-1267>
- Rose, A. M., Rose, J. M., & Norman, C. S. (2013). Is the Objectivity of Internal Audit Compromised when the Internal Audit Function is a Management Training Ground? *Accounting & Finance*, 53(4), 1001-1019. <https://doi.org/10.1111/acfi.12025>
- Rotberg, R. I. (2017). Canada's Corruption at Home and Abroad: An Introduction to the Special Issue. *Canadian Foreign Policy Journal*, 23(1), 1-14. <https://doi.org/10.1080/11926422.2016.1254664>
- Roussy, M. (2013). Internal Auditors' Roles : From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7), 550-571. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.004>
- Saint-Georges, I. D. (2018). Generalizing from Case Studies: A Commentary. *Integrative Psychological and Behavioral Science*, 52, 94-103. <https://doi.org/10.1007/s12124-017-9402-x>
- Setiawan, A. R., Irianto, G., & Achsin, M. (2013). System-Driven (Un) Fraud: Tafsir Aparatur terhadap "Sisi Gelap" Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jur-*

- nal Akuntansi Multiparadigma*, 4(1), 85-100. <https://doi.org/10.18202/jamal.2013.04.7184>
- Sharma, S. K., Sengupta, A., & Panja, S. C. (2019). Mapping Corruption Risks in Public Procurement: Uncovering Improvement Opportunities and Strengthening Controls. *Public Performance & Management Review*, 42(4), 947-975. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1535984>
- Sikka, P., & Lehman, G. (2015). The Supply-Side of Corruption and Limits to Preventing Corruption within Government Procurement and Constructing Ethical Subjects. *Critical Perspectives on Accounting*, 28, 62-70. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.01.008>
- Singh, A. S. (2014). Conducting Case Study Research in Non-Profit Organisations. *Qualitative Market Research*, 17(1), 77-84. <https://doi.org/10.1108/QMR-04-2013-0024>
- Suh, J. B., Nicolaides, R., & Trafford, R. (2019). The Effects of Reducing Opportunity and Fraud Risk Factors on the Occurrence of Occupational Fraud in Financial Institutions. *International Journal of Law, Crime and Justice*, 56, 79-88. <https://doi.org/10.1016/j.ijl-cj.2019.01.002>
- Thomas, G. (2011). A Typology for the Case Study in Social Science Following a Review of Definition, Discourse, and Structure. *Qualitative Inquiry*, 17(6), 511-521. <https://doi.org/10.1177/1077800411409884>
- Utami, I., Wijono, S., Noviyanti, S., & Mohamed, N. (2019). Fraud Diamond, Machiavellianism and Fraud Intention. *International Journal of Ethics and Systems*, 35(4), 531-544. <https://doi.org/10.1108/IJOES-02-2019-0042>
- Wang, I. Z., & Fargher, N. (2017). The Effects of Tone at the Top and Coordination with External Auditors on Internal Auditors' Fraud Risk Assessments. *Accounting & Finance*, 57(4), 1177-1202. <https://doi.org/10.1111/acfi.12191>
- Zakaria, K. M., Nawawi, A., & Salin, A. S. A. P. (2016). Internal Controls and Fraud – Empirical Evidence from Oil and Gas Company. *Journal of Financial Crime*, 23(4), 1154-1168. <https://doi.org/10.1108/JFC-04-2016-0021>
- Zamboni, Y., & Litschig, S. (2018). Audit Risk and Rent Extraction: Evidence from a Randomized Evaluation in Brazil. *Journal of Development Economics*, 134, 133-149. <https://doi.org/10.1016/j.jdeveco.2018.03.008>
- Zuberi, O., & Mzenzi, S. (2019). Analysis of Employee and Management Fraud in Tanzania. *Journal of Financial Crime*, 26(2), 412-431. <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2018-0012>