

ANALISIS IMPLEMENTASI PROBITY AUDIT DALAM PENCEGAHAN DAN PENDETEKSIAN FRAUD PENGADAAN BARANG DAN JASA DI UNIVERSITAS GADJAH MADA

Dhika Maha Putri

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis,

Universitas Gadjah Mada,

Yogyakarta 55281, Indonesia

E-mail: dhika.putri09@gmail.com

INTISARI

Perubahan status Universitas Gadjah Mada (UGM) menjadi Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum (PTN-BH), memunculkan otonomi dalam pengelolaan kegiatan pengadaan barang dan jasa (PBJ). Di sisi lain, kegiatan pengadaan barang dan jasa adalah salah satu titik rawan terjadinya *fraud*. Oleh karenanya, KAI sebagai auditor internal UGM mengimplementasikan *probity* audit sebagai salah satu upaya untuk mewujudkan sistem pengadaan yang minim kecurangan. Akan tetapi, meskipun secara teoritis *probity* audit dinyatakan mampu mencegah *fraud* bukan berarti celah *fraud* menjadi hilang sama sekali. Hal ini, juga didukung oleh fakta bahwa masih terdapat permasalahan dan temuan BPK terkait pengadaan barang dan jasa di UGM. Penelitian ini bertujuan menganalisis implementasi *probity* audit yang dilaksanakan oleh KAI dan kaitannya dengan pencegahan serta pendeteksian *fraud* pengadaan barang dan jasa.

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan pendekatan kualitatif melalui metode studi kasus (*case study*). Pengumpulan data dilaksanakan dengan cara analisis dokumen dan wawancara pada pihak-pihak yang terkait dengan implementasi *probity* audit. Data yang didapatkan lalu direduksi, ditemakan dan dianalisis untuk menjawab pertanyaan penelitian.

Hasil penelitian menemukan bahwa *probity* audit yang dilaksanakan oleh KAI adalah audit berbasis resiko. Pemilihan paket pengadaan serta tahapan pengadaan yang akan diaudit berdasarkan pada seberapa tinggi tingkat resiko yang ada pada paket pengadaan tersebut sesuai dengan penilaian KAI. Selain itu, sesuai dengan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa implementasi *probity* audit oleh KAI, sudah cukup mampu mencegah dan mendeteksi *fraud* pengadaan barang dan jasa di Universitas Gadjah Mada.

Kata Kunci: PTN-BH, otonomi, pengadaan barang dan jasa, auditor internal, *probity* audit, *fraud* pengadaan barang dan jasa.

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Perubahan status Universitas Gadjah Mada (UGM) menjadi Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum (PTN-BH) melalui Peraturan Pemerintah No.67 Tahun 2013, mengakibatkan munculnya otonomi pengelolaan instansi baik dibidang akademik maupun non akademik. Salah satu bagian di dalam otonomi di bidang non akademik adalah pembangunan sarana dan prasarana yang membutuhkan proses pengadaan barang dan jasa.

Sarana dan prasarana adalah salah satu faktor yang mempengaruhi keberhasilan pelaksanaan tugas organisasi (Murwanto,2014). Oleh sebab itu, pengadaan barang dan jasa (PBJ) menjadi kegiatan yang sangat penting bagi organisasi. Namun di sisi lain, pengadaan barang dan jasa khususnya di lingkungan Perguruan Tinggi adalah salah satu titik terjadinya kasus *fraud*. Menurut data dari ICW (Indonesia Corruption Watch) melalui survei yang dilaksanakan pada tahun 2003-2013, diketahui bahwa korupsi di perguruan tinggi menempati posisi kedua dengan kerugian negara sebesar 2 Triliun Rupiah.

Pentingnya kegiatan pengadaan barang dan jasa dalam organisasi menghasilkan suatu upaya untuk mewujudkan sistem pengadaan yang

minim kecurangan melalui *probity* audit. Menurut situs resmi Badan Pengawasan Keuangan Pembangunan (BPKP) Indonesia menyebutkan bahwa “*Probity* diartikan sebagai integritas (*integrity*), kebenaran (*uprightness*), dan kejujuran (*honesty*)”. Proses *probity audit* kemudian juga diimplementasikan oleh Kantor Audit Internal (KAI) UGM sebagai salah satu sarana untuk mewujudkan akuntabilitas pengelolaan UGM khususnya sebagai PTN BH.

Akan tetapi, meskipun secara teoritis *probity* audit dinyatakan mampu mencegah *fraud*, bukan berarti celah *fraud* menjadi hilang sama sekali. Hal ini juga didukung oleh masih terdapatnya permasalahan serta temuan BPK terkait pengadaan barang dan jasa di UGM. Selain itu, berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Panggih Legawa pada tahun 2015 di tingkat Inspektorat, terungkap fakta bahwa meskipun *probity* audit sudah memiliki pedoman dan dasar hukum yang cukup jelas, praktik *probity* di lapangan ternyata masih sulit untuk dilakukan.

Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian adalah menganalisis implementasi *probity* audit yang telah dilaksanakan oleh KAI UGM serta kaitannya dengan pencegahan dan pendeteksian *fraud* pengadaan barang dan

jasa. Hasil penelitian diperoleh melalui analisis dokumen terkait *probity* audit dan wawancara pada KAI (selaku auditor), Pusat Pengadaan dan Logistik- P2L UGM (selaku fungsi pengadaan) dan Pejabat Pembuat Komitmen - PPK (selaku *auditee*).

TINJAUAN PUSTAKA

Pengadaan Barang dan Jasa

Ketersediaan barang/jasa berkualitas dalam penyelenggaraan pemerintahan akan sangat berpengaruh dalam peningkatan pelayanan publik. Upaya memperoleh barang atau jasa yang berkualitas harus dilakukan melalui persaingan sehat, terbuka dan adil sehingga dapat tercapai efisiensi dan efektifitas pengadaan barang dan jasa yang maksimal (Pedoman *Probity* Audit Pengadaan Barang dan Jasa bagi APIP).

Secara umum, menurut Peraturan Presiden Republik Indonesia No 4 Tahun 2015 tentang Pengadaan Barang dan Jasa, pengertian pengadaan barang dan jasa adalah kegiatan memperoleh Barang/Jasa oleh Kementerian/Lembaga/Satuan Kerja Perangkat Daerah/Institusi yang prosesnya dimulai dari perencanaan kebutuhan sampai diselesaikannya seluruh kegiatan untuk memperoleh Barang/Jasa. Pihak-pihak yang terlibat dalam Pengadaan Barang dan Jasa, yaitu (a) Pengguna

Anggaran (PA); (b) Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) di UGM adalah Rektor; (c) Unit Layanan Pengadaan (ULP); (d) Pejabat Pengadaan (PP); (e) Pejabat Pembuat Komitmen (PPK); dan (f) Panitia/Pejabat Penerima Hasil Pekerjaan (PPHP). Sementara itu, metode pengadaan barang dan jasa dapat dilaksanakan dengan pelelangan umum, pelelangan terbatas, pemilihan langsung, penunjukan langsung maupun swakelola.

Fraud

Fraud ialah suatu kondisi yang sangat umum terjadi di bidang audit. Auditor kemungkinan besar akan menemukan berbagai macam temuan yang terindikasi *fraud* ketika sedang berada di lapangan. Pernyataan Standart Audit No. 70 membedakan salah saji menjadi dua jenis, yaitu kesalahan (*errors*) dan kecurangan (*fraud*). Kedua jenis salah saji tersebut dapat bersifat material ataupun tidak material. Suatu kesalahan merupakan salah saji dalam pelaporan keuangan yang tidak disengaja, sedangkan kecurangan merupakan salah saji yang disengaja.

Berbeda dengan kejahatan lain, sifat perbuatan *fraud* adalah tersembunyi. Metodenya mengandung tipuan, untuk menyembunyikan sedang berlangsungnya *fraud*. Hal yang sebenarnya terlihat di permukaan bukanlah yang sebenarnya terjadi atau berlangsung (Tuanakotta,

2010:322). Berdasarkan data rekapitulasi IHPS BPK I Tahun 2014, *fraud* dalam pengadaan barang dan jasa di Indonesia, terbagi menjadi tiga jenis, yaitu (1) yang menimbulkan potensi kerugian negara; (2) yang menimbulkan kekurangan penerimaan; dan (3) yang menimbulkan ketidakefektifan. Lebih lanjut, *fraud* pengadaan barang dan jasa berpotensi dapat terjadi pada tahapan perencanaan pengadaan, pelaksanaan lelang maupun pelaksanaan pekerjaan.

Sistem Pengendalian Internal

Salah satu upaya untuk mengurangi keterjadian *fraud* adalah melalui pengendalian internal yang memadai dalam suatu entitas. Moeller (2009:572) menyatakan bahwa pengendalian internal adalah garis pertahanan pertama perusahaan terhadap *fraud*. Sistem monitoring yang komprehensif dan terimplementasi penuh dari pengendalian internal merupakan hal yang esensial dari pencegahan dan pendeteksian dari kehilangan akibat *fraud*.

Auditor baik internal maupun eksternal memainkan peranan penting dalam pendeteksian dan pencegahan *fraud*. Auditor dalam hal ini berkewajiban untuk dapat mengungkap terjadi atau tidaknya *fraud* dalam suatu asersi. Auditor menghabiskan porsi waktu terbesarnya untuk melakukan perencanaan dan

menjalankan audit untuk mendeteksi kesalahan dan kecurangan (Arens, 2008:109).

Sebagaimana yang diatur dalam Ketentuan Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah Pasal 116 Peraturan Presiden Nomor 54 tahun 2010, Kementerian/Lembaga/Institusi dan Pemerintah Daerah diwajibkan melakukan pengawasan terhadap Pejabat Pembuat Komitmen (PPK) dan Unit Layanan Pengadaan (ULP)/Pejabat Pengadaan di Lingkungan masing-masing. Pengawasan dilakukan antara lain dengan menciptakan sistem pengendalian intern atas pengadaan barang dan jasa termasuk menugaskan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) untuk melakukan audit pengadaan barang dan jasa. Audit pengadaan barang dan jasa dimaksudkan untuk memberantas penyalahgunaan wewenang dan praktik KKN.

Probity Audit

Pedoman *probity* audit pengadaan barang dan jasa bagi APIP menyatakan bahwa *probity* audit ialah salah satu bentuk audit pengadaan barang dan jasa yang dilaksanakan selama proses pengadaan barang dan jasa berlangsung (*real time*) dan atau segera setelah proses pengadaan barang dan jasa selesai. Audit dapat dilakukan mulai dari proses identifikasi kebutuhan sampai dengan barang/jasa

dimanfaatkan atau hanya beberapa tahapan terpilih dari suatu proses pengadaan barang dan jasa.

Probity audit dapat didefinisikan sebagai kegiatan penilaian (independen) untuk memastikan bahwa proses pengadaan barang dan jasa telah dilaksanakan secara konsisten sesuai dengan prinsip penegakan integritas, kebenaran, dan kejujuran dan memenuhi ketentuan perundangan berlaku yang bertujuan meningkatkan akuntabilitas penggunaan dana sektor publik. Materi dalam SOTK KAI UGM 2015 menyebutkan bahwa *probity* audit termasuk salah satu tipe jasa audit yang berarti pemeriksaan pengadaan barang dan jasa yang dimulai dari proses perencanaan, pengadaan, sampai dengan masa pemeliharaan.

Probity audit merupakan salah satu bagian penting untuk mendorong peran dan fungsi APIP dalam *prevent*, *deter* dan *detect* sebagai *early warning system* atas proses pengadaan barang dan jasa (Mardiasmo, 2012). Konsep *probity* audit tidak hanya digunakan untuk mencegah terjadinya korupsi atau ketidakjujuran tetapi juga untuk memastikan bahwa proses penyelenggaraan kegiatan sektor publik, seperti proses pengadaan barang/jasa, penjualan aset, dan pemberian sponsor/hibah dilaksanakan secara wajar,

obyektif, transparan, dan akuntabel (Pedoman *Probity* Audit bagi APIP).

Probity auditor diberikan kewenangan untuk mengakses secara penuh seluruh catatan personil (Pengguna Anggaran, Kuasa Pengguna Anggaran, Unit Layanan Pengadaan, Pejabat Pembuat Komitmen, Pejabat Penerima Hasil Pekerjaan, Kontraktor dan pihak lainnya terkait dengan pelaksanaan pengadaan barang dan jasa). Auditor diperkenankan untuk mengamati pertemuan-pertemuan, melakukan kunjungan lapangan dan membuat *copy* dokumen relevan yang diperlukan (Pedoman *Probity* Audit bagi APIP). Melalui cara ini APIP diharapkan mampu mencegah dan mendeteksi (*early warning system*) atas kemungkinan penyimpangan (*fraud*) dalam proses pengadaan barang dan jasa (Mardiasmo, 2012).

Penelitian Terdahulu

Legawa (2015) melakukan penelitian mengenai analisis peranan Inspektorat Daerah dalam pencegahan dan pendeteksian *fraud* pengadaan barang dan jasa. Hasil penelitian menunjukkan bahwa khusus untuk pengadaan barang dan jasa pemerintah daerah dengan nilai yang besar dan dengan risiko yang tinggi, pencegahan dan pendeteksian *fraud* belum dilakukan dengan baik sehingga diperlukan *probity*

audit untuk memaksimalkan mitigasi *fraud*.

Fiandrea (2014) melakukan penelitian mengenai peranan audit internal dalam mendeteksi dan mencegah *fraud* (studi kasus pada Universitas Negeri Yogyakarta). Hasil penelitian tersebut menyimpulkan bahwa pengawasan yang lebih ketat perlu dilakukan dalam upaya mencegah terjadinya perilaku menyimpang melalui peningkatan pengendalian internal (*internal control*).

Ng dan Ryan (2001) menganalisis praktik *probity* audit di Queensland sebagai salah satu wilayah yuridiksi di Australia. Penelitian ini mengungkapkan bahwa peningkatan *probity* audit merupakan fakta bahwa perilaku manajer pada sektor publik telah selaras dengan harapan pemangku kepentingan. Selain itu, hasil penelitian juga menunjukkan dalam satu negara 75 persen dari *probity* audit telah dilakukan oleh perusahaan-perusahaan swasta sedangkan sisanya dilakukan oleh staf lembaga, kantor audit negara atau departemen lain.

Shed (2001) melakukan kajian teoritis terhadap literatur terkait *probity* audit. Hasil penelitian membuktikan bahwa *probity* audit sangat dibutuhkan dalam pelaksanaan proyek di sektor publik, namun terdapat batasan-batasan, ketika audit ini harus digunakan dalam

kaitannya dengan proyek bernilai tinggi dan transaksi berisiko tinggi

Ng dan Ryan (2002) kembali melakukan penelitian terkait *probity* audit setelah sebelumnya dilakukan pada tahun 2001. Hasil penelitian mengemukakan bahwa auditor menyadari jika penerapan *probity* audit tetap mengandung risiko. Namun sebagian dari auditor tersebut tidak keberatan karena penerapan *probity* audit dapat menimbulkan manfaat yang lebih besar dibanding risikonya. Akan tetapi, sebagian auditor lainnya menganggap risiko *probity* audit tidak sebanding dengan manfaatnya sehingga mereka memilih untuk tidak melaksanakan *probity* audit.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini, dilakukan dengan pendekatan kualitatif menggunakan rancangan studi kasus (*case study*) agar dapat memperoleh gambaran yang utuh mengenai implementasi *probity* audit yang dilakukan KAI Universitas Gadjah Mada. Gambaran ini didapatkan tanpa melakukan *treatment* terhadap objek penelitian, yang sejalan dengan pendapat Creswell (2016:248) “Peneliti kualitatif tidak membawa individu-individu ini ke dalam laboratorium (atau dalam situasi yang telah di-*setting* sebelumnya); tidak pula

membagikan instrumen-instrumen kepada mereka.”

Sumber dan Teknik Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian adalah data primer dan sekunder. Data primer adalah data hasil wawancara. Wawancara dilakukan untuk menggali informasi mengenai proses implementasi *probity* audit dan kaitannya dengan pencegahan dan pendeteksian *fraud* pengadaan barang dan jasa. Data yang digunakan selanjutnya adalah data sekunder yang berasal dari dokumentasi terkait implementasi *probity* audit.

Teknik sampling yang digunakan yaitu *purposive sampling* dan *snowball sampling*. *Purposive sampling* ialah pengambilan sampel dengan pertimbangan tertentu, yaitu kepada pihak yang menguasai atau memahami topik yang sedang diteliti dan mereka yang masih berkecimpung atau terlibat dalam kegiatan yang diteliti. Sementara itu, *snowball sampling* berarti pada awalnya jumlah sampel hanya sedikit, lama lama menjadi besar jika jumlah sampel tersebut belum mampu memberikan data yang memuaskan atau menjawab pertanyaan penelitian.

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini adalah wawancara dan dokumentasi. Wawancara dilaksanakan kepada pihak-pihak yang terkait dengan

implementasi *probity* audit, yaitu Ketua KAI, staff audit, Ketua P2L dan pihak-pihak lain yang terkait. Pertanyaan wawancara dibuat dengan mengacu pada pedoman *probity audit* BPKB dan literatur sebelumnya yang dimodifikasi untuk memperoleh hubungan antara pedoman *probity audit* BPKB dan literatur dengan pertanyaan penelitian.

Sementara itu, metode dokumentasi dilakukan dengan menganalisis dokumen terkait *probity* audit, yaitu (a) Pedoman *Probity* Audit Pengadaan Barang dan Jasa bagi APIP; (b) Pedoman Audit Pengadaan KAI UGM; (c) Program Audit Pengadaan Barang dan Jasa KAI UGM; (d) Dokumen Pengadaan (Lelang Pascakualifikasi) Pekerjaan Pembuatan Garasi Pemadam Kebakaran UGM; (e) Laporan Hasil Monitoring Proses Penyelesaian Pembangunan Gedung Perkuliahan dan Lab Program Sarjana (S1) Fakultas MIPA Tahun 2016 serta dokumen-dokumen lain yang berkaitan dengan penelitian ini.

Teknik Analisis Data

Miles dan Huberman dalam Sugiyono (2016:246), mengemukakan bahwa aktivitas dalam analisis data kualitatif dilakukan secara interaktif dan berlangsung secara terus menerus sampai tuntas, sehingga datanya sudah jenuh. Aktivitas yang dilakukan dalam analisis

data yaitu reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan dan verifikasi data.

Pertama, *data reduction* dilakukan untuk memperoleh data yang paling relevan. Reduksi data merupakan proses memilih, memusatkan, meringkas transkrip yang telah dikumpulkan. Setelah reduksi, dilakukan analisis tematik untuk mengidentifikasi dan menganalisis pola atau tema dalam data kualitatif (Braun dan Clarke, 2006).

Kedua, *data display* atau menyajikan data. Sugiyono (2016:249) menyatakan bahwa dalam penelitian kualitatif, penyajian data bisa dilakukan dalam bentuk uraian singkat, bagan, hubungan antar kategori, *flowchart* dan sejenisnya. Ketiga, *conclusion* dan *verification* yaitu penarikan kesimpulan yang merupakan tahapan terakhir dalam proses analisis data. Sugiyono, (2016:252) menyatakan bahwa kesimpulan dalam penelitian kualitatif ialah temuan baru yang sebelumnya belum pernah ada

Hasil penelitian ini kemudian diuji validitas dan reliabilitasnya. Penelitian ini menggunakan dua jenis triangulasi untuk menguji validitasnya. Triangulasi yang dilakukan ialah (1) triangulasi sumber yaitu dengan membandingkan derajat kepercayaan suatu informasi melalui sumber atau partisipan yang berbeda; (2) triangulasi metode dilakukan dengan pemeriksaan derajat kepercayaan terhadap

hasil temuan penelitian yang menggunakan beberapa teknik pengumpulan data. Selain itu, peneliti juga melakukan *memberchecking* untuk mengurangi bias yang mungkin terjadi. *Memberchecking* dilakukan dengan cara, peneliti melakukan konfirmasi ulang kepada narasumber wawancara mengenai hasil penelitian

Pengujian reliabilitas kualitatif oleh Gibbs dalam Creswell (2016) dilakukan melalui beberapa prosedur yaitu (1) memeriksa hasil transkripsi untuk memastikan bahwa hasil transkripsi tidak berisi kesalahan selama proses; dan (2) memastikan tidak ada definisi dan makna yang mengambang mengenai kode-kode selama proses *coding*.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Persiapan Implementasi *Probity* Audit

Implementasi *probity* audit di KAI UGM, berpijak pada dasar hukum berupa regulasi terkait pengadaan barang dan jasa. Regulasi tersebut antara lain, ialah (1) UU No. 12 Tahun 2012 Pasal 64; (2) Peraturan Pemerintah No. 67 Tahun 2013 Pasal 10, Pasal 61 dan Pasal 62; (3) Peraturan Presiden No. 54 Tahun 2010; (4) Peraturan Majelis Wali Amanat UGM No. 4/SK/MWA/2014 Pasal 14, Pasal 120, dan Pasal 140; (5) Peraturan Rektor UGM No. 1/P/SK/HT/2015; (6) Keputusan Rektor

UGM No. 924/P/SK/HT/2014; dan (7) Piagam Audit Internal KAI UGM. Regulasi yang digunakan oleh KAI, masih mengikuti regulasi yang tertera dalam Pedoman Audit Pengadaan untuk *post* audit. Hal tersebut dikarenakan KAI UGM belum memiliki pedoman khusus terkait *probity* audit.

Sebelum mengimplementasikan *probity* audit di lapangan, KAI juga melaksanakan sosialisasi internal dan eksternal. Sosialisasi dilakukan dengan cara diikutsertakannya staff auditor dalam BIMTEK (Bimbingan Teknis) dan Ujian Sertifikasi Pengadaan. Selain itu, KAI juga melaksanakan diskusi dengan ahli pengadaan. Diskusi ini tidak hanya diikuti oleh internal KAI namun juga mengundang pelaku pengadaan lain, seperti perwakilan dari PPK dan POKJA.

Selanjutnya, persiapan *probity* audit juga dilakukan KAI melalui penyusunan program audit, pemilihan *auditee* dan perencanaan SDM. Program audit yang diterapkan pada waktu implementasi *probity* masih berdasarkan Pedoman Audit Pengadaan untuk *post* audit karena belum ada pedoman khusus *probity*. Akan tetapi, pada saat di lapangan auditor KAI diperbolehkan untuk memodifikasi program audit sesuai dengan situasi dan kondisi *auditee*.

Pemilihan *auditee* dalam *probity* audit dilaksanakan oleh KAI berdasarkan

beberapa kriteria. Kriteria tersebut antara lain, ialah (a) paket pekerjaan yang memiliki nilai proyek yang cukup besar; (b) paket pekerjaan yang memiliki nilai materialitas yang tinggi, (c) paket pekerjaan yang memiliki resiko yang relatif tinggi; (d) paket pekerjaan yang memiliki banyak item; (e) paket pekerjaan yang menghabiskan waktu lebih panjang; dan (f) paket pekerjaan yang anggarannya atau dananya berasal dari pemerintah. Penggunaan kriteria dilakukan karena tidak semua paket pengadaan mampu diaudit oleh KAI dengan menggunakan pendekatan *probity*.

Persiapan implementasi *probity* audit selanjutnya ialah perencanaan SDM (auditor). Penunjukkan auditor yang akan melakukan *probity* didasarkan pada kompetensi (kecukupan pendidikan) dan jenis pekerjaan yang akan diaudit. Dalam hal ini kompetensi yang dimaksud adalah auditor dengan latar belakang teknik sipil. Kompetensi teknik sipil diperlukan karena penugasan *probity* audit, terutama untuk pekerjaan konstruksi merupakan hal yang cukup rumit dan banyak melibatkan ilmu serta istilah teknis.

Implementasi *Probity* Audit

Proses *probity* audit, hanya dilaksanakan oleh KAI pada tahap pelaksanaan kontrak pengadaan dan tahap pemeliharaan. Hal ini dikarenakan dalam organisasi P2L UGM

(Pusat Pengadaan dan Logistik) sebagai pihak yang mengatur pengadaan lelang, sudah ada tim SATGAS yang bertugas *me-review* dokumen perencanaan. Selain itu, dalam tahap lelang pemilihan penyedia sudah difasilitasi oleh LPSE yang ditangani oleh POKJA sehingga KAI tinggal mengikuti hasil dari lelang tersebut. Dalam hal ini, KAI tetap memantau proses lelang tapi tidak masuk sebagai auditor.

Di sisi lain, faktor yang mendorong implementasi *probity* audit pada tahap pelaksanaan kontrak pengadaan dan tahap pemeliharaan ialah tingginya resiko berdasarkan penilaian KAI. Resiko muncul karena belum adanya pengendalian yang memadai pada dua tahap tersebut dan oleh karenanya fungsi KAI sangat dibutuhkan. Selain itu, pada tahap pelaksanaan kontrak kehadiran KAI juga bermanfaat sebagai *second opinion* terkait hal-hal yang kurang dipahami oleh PPK. Selanjutnya, pada tahap pemeliharaan kehadiran KAI diharapkan mampu memaksimalkan masa pemeliharaan yang dimiliki oleh UGM. Dengan demikian, apabila terjadi kerusakan pada barang atau bangunan, penyedia dapat segera memperbaiki kerusakan tersebut.

Dalam implementasi *probity* audit bentuk komunikasi awal antara auditor dan *auditee* adalah melalui *first meeting*. Pada saat *first meeting*, auditor akan

menyampaikan surat tugas (yang berasal dari Rektor UGM dan Kepala KAI), serta permohonan permintaan data dan penjelasan terkait lingkup pemeriksaan. KAI UGM sengaja tidak menyepakati KAK (Kerangka Acuan Kerja) dalam *first meeting* seperti yang tertera dalam Pedoman *Probity* Audit BPKP. Hal ini dikarenakan KAK dirasa KAI dapat menjadi batasan yang kurang menguntungkan bagi auditor jika terdapat temuan di luar lingkup yang disepakati dalam KAK.

Selanjutnya, dalam *probity* audit terdapat beberapa metode yang dapat digunakan untuk proses audit di lapangan. Metode tersebut ialah (a) pengumpulan bukti pemeriksaan melalui *reviu* dokumen, wawancara dan observasi fisik; (b) analisis bukti pemeriksaan dengan cara membandingkan hasil pengujian kondisi lapangan dengan kriteria pemeriksaan; dan (c) penyusunan kertas kerja pemeriksaan. Metode audit yang dilaksanakan dalam *probity*, terutama dimaksudkan untuk memaksimalkan implikasi monitoring *real time* yang dilakukan oleh KAI. Hal ini agar apa yang dilaporkan dan didokumentasikan sesuai dengan apa yang terjadi di lapangan.

Sebagai tambahan, dalam proses implementasi *probity* audit, terdapat keterbatasan SDM dan waktu yang mengakibatkan tidak semua paket

pengadaan dapat diaudit dengan menggunakan pendekatan *probity*. Penugasan *probity* terutama pada pekerjaan konstruksi, membutuhkan auditor yang memiliki *background* teknik sipil karena sifat pekerjaan yang kompleks dan cenderung menggunakan banyak istilah teknis. Akan tetapi, jumlah auditor KAI yang berlatar belakang teknik sipil saat ini hanya tiga orang dari 16 auditor. Keterbatasan SDM seperti inilah yang membuat jumlah penugasan *probity* menjadi sangat dibatasi.

Selain itu, mekanisme *real time* dalam *probity* menuntut auditor untuk mengalokasikan lebih banyak waktu. Hal ini karena auditor harus melakukan monitoring pekerjaan lapangan secara rutin dan melaporkan perkembangannya dalam rapat evaluasi mingguan. Padahal, jenis audit yang dilaksanakan oleh KAI bukan hanya audit pengadaan namun juga audit kinerja, audit keuangan, audit sistem dan audit *by request* (Materi SOTK KAI 2015). Waktu yang terbatas mengakibatkan *probity* audit hanya dilaksanakan pada paket-paket pengadaan tertentu.

Pelaporan Hasil Implementasi *Probity* Audit

Hasil implementasi *probity* audit yang dilaksanakan oleh KAI lebih bersifat sebagai alat evaluasi dan peringatan. Hal

ini karena ketika ada temuan di lapangan, KAI akan langsung menyampaikan temuan tersebut dalam rapat evaluasi yang dilaksanakan setiap minggu. Dalam rapat, KAI akan memberikan *warning* untuk segera melakukan tindak lanjut terhadap temuan yang ada. Tindak lanjut ini kemudian akan dipantau oleh KAI pada saat rapat evaluasi berikutnya.

Selain disampaikan dalam rapat evaluasi, hasil monitoring juga akan disusun dalam LHM (Laporan Hasil Monitoring), sebagai bentuk *final report*. Laporan Hasil Monitoring ini berisi temuan KAI selama proses *probity* audit yang sampai batas waktu tertentu tidak ditindaklanjuti. Laporan Hasil Monitoring diberikan kepada Rektor selaku atasan KAI (sekaligus KPA) dan PPK selaku *auditee*.

Implementasi *Probity* Audit dalam Pencegahan *Fraud* Pengadaan Barang dan Jasa

Adanya pengendalian internal yang baik sebagai langkah awal pencegahan *fraud* sejalan dengan semangat awal diimplementasikannya *probity* audit oleh KAI UGM. *Probity* diharapkan mampu menjadi salah satu sarana untuk memitigasi resiko yang berpotensi menjadi temuan khususnya dalam bidang pengadaan barang dan jasa.

Unsur-unsur yang ada di dalam implementasi *probity* memang ditujukan KAI untuk dapat mengendalikan resiko. Sebagai salah satu contoh pada proses perekrutan SDM, KAI memprioritaskan auditor dengan latar belakang teknik sipil untuk penugasan *probity*. Hal ini karena secara basis ilmu, auditor teknik sipil lebih kompeten di bidang pengadaan khususnya dalam pekerjaan konstruksi yang kompleks.

Probity audit dapat mencegah adanya *fraud* pengadaan barang dan jasa melalui proses pemilihan *auditee* yang sedari awal ditujukan pada pengadaan dengan resiko yang besar. Selain itu, dalam implementasi *probity*, penyusunan program dan metode audit juga disesuaikan dengan kondisi lapangan yang dihadapi auditor sehingga proses audit dapat berjalan lebih maksimal.

Melalui *probity* audit KAI melaksanakan pendampingan kepada PPK selama pengadaan berlangsung. Dalam hal ini KAI bisa menjadi *second opinion* yang memberikan rekomendasi ketika PPK menghadapi masalah. Sebagai tambahan, melalui proses monitoring yang melekat secara *real time* dalam aktivitas pengadaan, kesalahan atau penyimpangan yang terjadi di lapangan lebih cepat diketahui oleh KAI sehingga tindakan perbaikan dapat segera dilakukan.

Implementasi *Probity* Audit dalam Pendeteksian *Fraud* Pengadaan Barang dan Jasa

Selain mencegah terjadinya *fraud*, proses monitoring yang dilakukan dalam *probity audit* juga bermanfaat untuk mendeteksi adanya *fraud*. Jika dibandingkan dengan *post* audit, pendeteksian *fraud* pengadaan barang dan jasa relatif lebih baik karena bukti-bukti *fraud* belum tertimbun. Pelaku *fraud* akan kesulitan dalam merubah bukti keberadaan *fraud* karena aktivitas pelaku akan diawasi auditor secara *real time*.

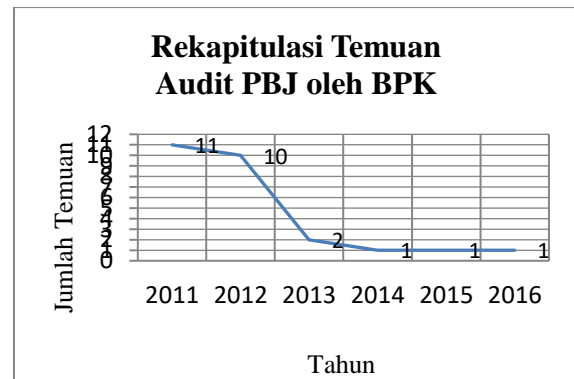
Probity audit berdasarkan indikasi adanya *fraud* juga dapat dilakukan KAI, meskipun paket pengadaan yang dimaksud awalnya tidak masuk dalam *list sampling* audit KAI. Hal ini bermanfaat sebagai *early warning system* untuk deteksi *fraud* yang lebih baik. *Probity* membuat auditor dapat lebih memahami perjalanan dari suatu paket pengadaan. Dengan demikian, apabila terjadi *case* di lapangan, temuan atau bahkan *fraud*, auditor dapat lebih cepat merespon dan menindaklanjuti hal tersebut.

Sebagai tambahan, dokumentasi monitoring yang dilakukan selama proses *probity* audit akan sangat bermanfaat apabila penyimpangan penyedia yang terlibat dalam pengadaan barang dan jasa berujung pada pemutusan kontrak atau *blacklist*. Dalam proses *blacklist*, sesuai dengan Perka LKPP Nomor 18 Tahun

2014 tentang Daftar Hitam Kebijakan Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah Pasal 11, APIP (dalam hal ini KAI) akan menindaklanjuti usulan penetapan *blacklist* yang masuk ke KPA melalui pemeriksaan dan klarifikasi. Selama proses pemeriksaan dan klarifikasi berlangsung, KAI dapat memanfaatkan hasil *probity audit* untuk memberikan rekomendasi mengenai putusan *blacklist* pada KPA.

Melalui *probity* audit, PPK menjadi memiliki daya tawar yang tinggi pada penyedia. Penyedia menjadi lebih berhati-hati ketika akan melakukan proses tawar menawar yang menyimpang dari aturan karena adanya keberadaan auditor KAI. *Probity* audit juga membuat celah untuk melakukan *fraud* dapat diminimalisir dengan adanya metode audit seperti observasi lapangan. Hal ini karena apa yang dilaporkan baik oleh PPK, penyedia maupun pengawas dapat segera diketahui kebenarannya dengan fakta di lapangan.

Implementasi *Probity* Audit di Universitas Gadjah Mada dalam Proses Bisnis Pengadaan Barang dan Jasa di UGM



Berdasarkan hasil wawancara dengan narasumber diketahui bahwa, temuan terkait pengadaan barang dan jasa di UGM semakin menurun dari tahun ke tahun. Temuan-temuan tersebut juga berada pada isu administratif, bukan lagi ada pada isu substantif. Hal ini, sangat berbeda dengan kondisi pengadaan UGM pada tahun 2011 dengan 30 temuan pengadaan dan pengembalian dikisaran angka milyaran rupiah. Hasil audit BPK membuktikan bahwa *probity* audit berdasarkan resiko adalah pendekatan yang paling sesuai dengan situasi dan kondisi pengadaan di UGM.

Selain itu, berdasarkan hasil audit *probity*, P2L juga melakukan beberapa pembenahan dalam proses bisnis pengadaan barang dan jasa di UGM. Pembenahan ini antara lain dengan hadirnya SATGAS untuk *me-review* dokumen perencanaan dan tim TPAK (Tim Pembantu Ahli Kegiatan) serta TPTK (Tim Pembantu Teknis Kegiatan) untuk membantu hal teknis PPK di lapangan. Melalui hadirnya SATGAS

diharapkan dokumen perencanaan yang masuk untuk proses lelang adalah dokumen perencanaan yang memadai, sehingga hasil pengadaan menjadi lebih maksimal. Sementara itu, tim TPAK serta TPTK diharapkan mewadahi ahli-ahli teknis untuk membantu PPK dalam melaksanakan kontrak pengadaan.

Di level strategik, hasil *probity* audit yang dilakukan oleh KAI menjadi salah satu dasar pimpinan ketika menerapkan kebijakan baru untuk tidak memberikan uang muka pada penyedia (yang dahulu diberi 20%). Hal ini adalah salah satu respon atas temuan berupa adanya penyedia yang putus kontrak di tengah pekerjaan. Selain itu, berdasarkan hasil monitoring atas kinerja PPK, Ketua KAI dapat memberikan rekomendasi pada KPA (Rektor) dalam penunjukan PPK.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dalam penelitian ini, maka dapat ditarik beberapa kesimpulan antara lain sebagai berikut

A. Kesimpulan terkait Implementasi *Probity* Audit Pengadaan Barang dan Jasa di Universitas Gadjah Mada Yogyakarta.

1. KAI belum memiliki pedoman teknis terkait *probity* audit dan tidak secara khusus menggunakan Pedoman *Probity* Audit Pengadaan Barang dan

Jasa bagi APIP yang diterbitkan oleh BPKP. Hal ini dikarenakan terdapat perbedaan titik resiko yang dihadapi oleh UGM dengan instansi sektor publik pada umumnya. KAI menilai Pedoman *Probity* Audit Pengadaan Barang dan Jasa bagi APIP tidak semua relevan dengan kondisi UGM. Dalam pengimplementasian *probity*, KAI masih mengacu pada Pedoman Audit Pengadaan KAI UGM yang disesuaikan dengan situasi dan kondisi yang dihadapi oleh auditor di lapangan.

2. Terdapat perbedaan dalam pengimplementasian *probity* audit yang dilakukan oleh KAI UGM dengan apa yang tertera pada Pedoman *Probity* Audit Pengadaan Barang dan Jasa bagi APIP. Perbedaan ini yang paling menonjol adalah pada tahapan pengadaan yang diaudit menggunakan pendekatan *probity*. Dalam Pedoman *Probity* Audit Pengadaan Barang dan Jasa bagi APIP, terdapat tujuh tahap pengadaan yang dapat diaudit dengan menggunakan *probity*. Akan tetapi, KAI UGM hanya melaksanakan *probity* pada dua tahap pengadaan, yaitu tahap pelaksanaan kontrak dan tahap pemeliharaan. Hal ini dikarenakan, KAI UGM melaksanakan audit dengan berbasis resiko. Menurut penilaian KAI, tahapan pengadaan di

UGM yang masih memiliki resiko yang cukup tinggi karena kurangnya pengendalian adalah tahap pelaksanaan kontrak dan masa pemeliharaan. Sementara itu, untuk tahap perencanaan dan tahap lelang, sudah cukup mampu difasilitasi dengan baik oleh P2L, baik dengan kehadiran SATGAS (sebagai *pe-review* dokumen perencanaan) maupun POKJA yang bertanggung jawab terhadap lelang.

B. Kesimpulan Penelitian terkait Implementasi *Probity* Audit Pengadaan Barang dan Jasa di Universitas Gadjah Mada Yogyakarta dalam Pencegahan dan Pendeteksian *Fraud* Pengadaan Barang dan Jasa.

1. Implementasi *probity* audit yang dilaksanakan oleh KAI UGM sudah cukup mampu mencegah dan mendeteksi *fraud* pengadaan barang dan jasa. Hal ini dapat dibuktikan dengan atmosfir pengadaan yang semakin transparan. Selain itu, para pelaku pengadaan menjadi lebih *aware* dalam melaksanakan tugasnya karena adanya kehadiran monitoring dari KAI. Di sisi lain, rekomendasi KAI juga membantu P2L dalam memperbaiki proses bisnis pengadaan barang dan jasa di UGM. Perbaikan ini kedepannya diharapkan mampu lebih meminimalisir adanya resiko sehingga tidak ada lagi potensi temuan bahkan

fraud. Sebagai tambahan, jika dilihat dari temuan BPK tentang pengadaan di UGM, jumlahnya dari tahun ke tahun semakin menurun, dan temuan ini sudah bukan lagi pada isu substantif namun pada isu administratif.

2. Tidak semua paket pengadaan yang dilakukan oleh UGM dapat dimonitor oleh KAI karena adanya keterbatasan SDM dan waktu. Hal ini menyebabkan ada beberapa paket pengadaan yang tidak menjadi *sample* audit KAI justru menjadi *sample* audit BPK dan menjadi temuan. Salah satunya adalah temuan BPK tahun 2016 yang berasal dari jenis audit tujuan khusus penetapan kekayaan awal dan desain implementasi keuangan. Temuan tersebut adalah temuan bersifat administratif yang terjadi dikarenakan perubahan status UGM dari PTN BLU menjadi PTN BH, sehingga terjadi beberapa penyesuaian yang kemudian dianggap BPK sebagai temuan. Sehubungan dengan hal tersebut, dapat disimpulkan bahwa tidak semua permasalahan PBJ yang berpotensi menjadi temuan dapat dihindari hanya dengan menggunakan *probity* audit (terutama hal-hal yang bersifat administratif).

REKOMENDASI

Berdasarkan kesimpulan diatas maka rekomendasi pada penelitian ini, adalah

- a. Perlu adanya penyusunan pedoman teknis *probity* audit oleh KAI UGM. Pedoman ini dapat digunakan oleh auditor sebagai acuan dalam penyusunan dan pelaksanaan program audit. Pedoman *probity* audit diharapkan dapat meningkatkan kesepemahaman dan kesamaan tindakan auditor sehingga dapat diperoleh mutu pemeriksaan yang tinggi. Selain itu, pedoman yang disusun oleh KAI UGM juga dapat menjadi *benchmark* bagi PTN lain yang ingin atau sudah melaksanakan *probity* audit.
- b. Perlu adanya perbaikan birokrasi yang dilakukan oleh PPK dilapangan agar proses audit bisa berjalan lebih maksimal. Sistem birokrasi yang baik terutama dibutuhkan pada saat auditor membutuhkan data-data pendukung dalam pelaksanaan audit. Keengganan PPK untuk tanggap dalam memberikan data dapat menghambat kinerja auditor
- c. Perbaikan birokrasi juga harus dilakukan oleh KAI sehubungan dengan penyampaian *sampling* audit pada P2L. Hal ini dikarenakan KAI hanya mengambil data awal jumlah pengadaan di P2L namun pengadaan mana saja yang kemudian diaudit tidak disampaikan secara formal ke P2L.

- d. Perlu adanya kesepakatan antara PPK dan auditor di lapangan agar hal-hal administratif yang seharusnya bisa didiskusikan tidak serta merta dijadikan temuan. Cara pandang auditor dengan cara pandang teknis adalah dua hal yang memiliki titik toleransi yang sangat berbeda.
- e. Perlu adanya payung hukum dan regulasi yang kuat bagi pelaksanaan *probity* audit di UGM. Regulasi ini terutama di tingkat Universitas. Hal ini dimaksudkan agar dalam pelaksanaan di lapangan, KAI memiliki *back up* dan ketika ada intervensi semua bisa dikembalikan ke regulasi.

KETERBATASAN

Keterbatasan dalam penelitian ini, adalah

- a. Penelitian ini hanya menganalisis implementasi *probity audit* yang dilaksanakan oleh KAI UGM pada pengadaan lelang yang difasilitasi oleh P2L tanpa membatasi tahun penugasan (gambaran umum *probity* audit). Penelitian selanjutnya akan lebih baik jika dilakukan pada semua pengadaan (baik lelang maupun langsung) yang menjadi *sampling probity* audit KAI pada tahun tertentu. Dengan menggunakan objek tersebut diharapkan dapat tergambarkan dengan lebih jelas implementasi *probity* audit

baik pada pengadaan lelang maupun pada pengadaan langsung.

- b. PPK (*auditee*) yang dijadikan narasumber dalam penelitian ini hanya satu orang dan satu orang lagi adalah perwakilan dari P2L. Penelitian selanjutnya sebaiknya mencari jumlah narasumber PPK (*auditee*) yang lebih banyak, baik dari pengadaan langsung maupun pengadaan lelang. Diharapkan dengan penambahan jumlah narasumber, pandangan-pandangan *auditee* mengenai implementasi *probity* audit lebih menyeluruh.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin. A, Elder, Randal. J, Mark S. Beasley. 2008. *Auditing and Assurance Services*. Erlangga. Edisi Keduabelas.
- BPKP. 2012. Pedoman Probity Audit Pengadaan Barang dan Jasa bagi APIP. *BPKP*, 9 April 2012.
- Braun, Virginia, dan Clarke, Victoria. 2006. *Using Thematic Analysis in Psychology*. Dept. of Psychology the University of Auckland, Auckland, NZ and Faculty of Applied Science the University of the West England Frenchay Campus, Bristol, UK.
- Creswell, John. W, 2010. *Research Design: Pendekatan Kualitatif, Kuantitatif, dan Mixed*. Pustaka Pelajar. Edisi Ketiga.
- Fiandrea, Fauzan. 2014. *Peranan Audit Internal dalam Deteksi dan Mencegah Fraud (Studi Kasus pada Universitas Negeri Yogyakarta)*. Skripsi Sarjana pada Universitas Gadjah Mada Yogyakarta: tidak diterbitkan.
- Kantor Audit Internal UGM. 2015. Materi Struktur Organisasi dan Tata Kerja KAI UGM. *KAI*, 7 April 2015.
- Kantor Audit Internal UGM. 2015. Pedoman Audit Pengadaan KAI UGM. *KAI*, 21 Desember 2015.
- Legawa, Panggih. 2015. *Analisis Peranan Inspektorat Daerah dalam Pencegahan dan Pendeteksian Fraud Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada Inspektorat Daerah Kabupaten KulonProgo)*. Tesis Magister pada Universitas Gadjah Mada Yogyakarta: tidak diterbitkan.
- LKPP. 2017. "Pengumuman Kegiatan Pelatihan dan Ujian Sertifikasi PBJP untuk APIP 2017. *LKPP*, 17 Februari 2017. Diakses pada 3 Maret 2017. <http://www.lkpp.go.id/v3/#/read/4581>
- Miles, Matthew B. dan Huberman, A. Michael. 1992. *Qualitative Data Analysis Second Edition*. USA: SAGE Publications, Inc.
- Moeller, Robert. 2009. *Brink's Modern Internal Auditing A Common Body of Knowledge*. Hoboken, New Jersey: John Willey & Sons.
- Moleong, L. J. 2015. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remaja Rosdakarya.
- Ng, Chew dan Christine Ryan. 2001. *The Practice of Probity Audit in One Australian Jurisdiction*. *Managerial Auditing Journal* 16/2 (2001) 69-75.
- Ng, Chew dan Christine Ryan. 2002. *Australian Auditors-General Involvement in Probity Auditing: Evidence and Implication*. *Managerial Auditing Journal* 17/9 (2002) 559-567.
- Oke, Amirsyah. 2015. "Tips Lulus Sertifikasi Pengadaan Barang

- Jasa LKPP". *Kompasiana*, 24 Juni 2015. Diakses pada 3 Maret 2017.
http://www.kompasiana.com/amirsyahoke/tips-lulus-sertifikasi-pengadaan-barang-jasa-lkpp_552bd81e6ea8344f398b457f
- _____. 2011. Peraturan Rektor UGM No.138/P/SK/HT/2011 tentang Kedudukan dan Rincian Tugas Direktorat Pengelolaan dan Pemeliharaan Aset Universitas Gadjah Mada.
- _____. 2015. Peraturan Rektor UGM No. 1/P/SK/HT/2015 tentang Kedudukan Fungsi dan Tugas Organisasi di Lingkungan Universitas Gadjah Mada.
- _____. 2014. Peraturan Kepala LKPP No. 18 Tahun 2014 tentang Daftar Hitam Dalam Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah.
- _____. 2017. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan No. 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.
- Rahmadi Murwanto, dkk. 2011. *Audit Sektor Publik: Suatu Pengantar Bagi Pembangunan Akuntabilitas Instansi Pemerintah*. Lembaga Pengkajian Keuangan Publik dan Akuntansi Pemerintah, Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Departemen Keuangan RI.
- Republik Indonesia, 1945. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- _____. 1999. Peraturan Pemerintah Nomor 61 tahun 1999 tentang Penetapan Perguruan Tinggi sebagai Badan Hukum.
- _____. 2004. Undang-Undang Nomor No.15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- _____. 2010. Peraturan Presiden Nomor 54 tahun 2010 tentang Pengadaan Barang dan Jasa.
- _____. 2013. Peraturan Pemerintah Nomor 67 tahun 2013 tentang Statuta Universitas Gadjah Mada.
- _____. 2014. Peraturan Presiden Nomor 04 tahun 2014 tentang Penyelenggaraan Pendidikan Tinggi dan Pengelolaan Pendidikan Tinggi.
- _____. 2014. Peraturan Presiden Nomor 192 tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- _____. 2015. Peraturan Presiden Nomor 4 tahun 2015 tentang Pengadaan Barang dan Jasa.
- Sekaran, Uma. dan Roger Bougie. 2013. *Research Methods for Bussiness*. Chichester, West Sussex: John Willey & Sons
- Shlead, Bob. 2001. *Probity Auditing: Keeping the Bureaucrats Honest?* Australian Journal of Public Administration. June 2001. Vol. 60 No. 2 66-70.
- Silverstone, H. dan M. Sheetz. 2004. *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Nonexpert*. Hoboken, New Jersey: John Willey & Sons.
- Sugiyono. 2015. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta
- Tuanakotta, Theodorus. M. 2010. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Jakarta: Salemba Empat.