

**KOMPLEKSITAS KELEMBAGAAN DALAM PENERAPAN
PROBITY AUDIT PENGADAAN BARANG DAN JASA
PADA INSPEKTORAT KABUPATEN JOMBANG**

Jurnal

**Dosen Pembimbing:
Suyanto, S.E., M.B.A., Ph.D**



**Disusun Oleh:
Riza Achmad Bagraff
18/432458/PEK/23724**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS
UNIVERSITAS GADJAH MADA
YOGYAKARTA
2020**

Kompleksitas Kelembagaan dalam Penerapan *Probity Audit* Pengadaan Barang dan Jasa pada Inspektorat Kabupaten Jombang

Riza Achmad Bagraff

Magister Akuntansi, Universitas Gadjah Mada, Indonesia

e-mail: riza.achmad.bagraff@mail.ugm.ac.id

Intisari

Tujuan – Penelitian ini mengevaluasi kompleksitas penerapan *probity audit* pada Inspektorat Kabupaten Jombang dan mengidentifikasi faktor penyebab belum efektifnya penerapan *probity audit* serta mendeskripsikan upaya yang telah dilakukan untuk mengatasi faktor penyebab tersebut.

Metode Penelitian – Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif. Pengumpulan data dilaksanakan melalui wawancara mendalam dengan jenis wawancara semiterstruktur dan dokumen yang berkaitan dengan penerapan *probity audit*. Narasumber dalam penelitian ini sebanyak 15 orang yang terdiri dari lima auditor, lima *auditee*, tiga penyedia, dan dua pengguna.

Temuan – Pelaku *probity audit* adalah auditor, *auditee*, penyedia, dan pengguna. Masing-masing pelaku memiliki logika aspirasi atau permintaan yang saling bertentangan, sehingga menimbulkan kompleksitas dalam penerapan *probity audit*. Logika tersebut yaitu: (1) auditor memiliki logika *stewardship*, *resources-based*, dan *compliance*, (2) *auditee* memiliki logika *commitment*, *resources-based*, *stewardship* dan *compliance*, (3) penyedia memiliki logika *commitment*, *resources-based*, *business* dan *compliance*, dan (4) pengguna memiliki logika *procedure*, *resources-based*, *needs* dan *compliance*. Pelaku berusaha untuk menyeimbangkan berbagai tuntutan kelembagaan dengan cara menjalin hubungan dan meningkatkan kerja sama antar pelaku sambil mengoptimalkan sumber daya yang ada. Dengan kondisi kompleksitas ini, maka *probity audit* belum sepenuhnya dapat diterapkan sesuai dengan pedoman *probity audit*.

Orisinalitas – Kegiatan Pengadaan Barang dan Jasa (PBJ) merupakan kegiatan yang rawan terhadap penyimpangan. Pemerintah telah menetapkan Peraturan Presiden Nomor 16 Tahun 2018 yang memberikan porsi kewenangan yang lebih besar kepada inspektorat daerah dalam hal pengawasan PBJ dengan menggunakan metode *probity audit*. Namun beragam pelaku dalam PBJ pada dasarnya dapat menyebabkan munculnya tekanan institusional yang membentuk kompleksitas kelembagaan, sehingga pengawasan yang dilakukan oleh auditor menjadi lebih sulit. Penelitian ini berusaha untuk mengevaluasi penerapan *probity audit* dengan mendasarkan pada teori kompleksitas kelembagaan.

Kata kunci: kompleksitas kelembagaan, *institutional complexity*, *probity audit*, pengadaan barang dan jasa.

Pendahuluan

Dalam rangka mendukung terwujudnya *good corporate governance* pada penyelenggaraan suatu negara, maka keuangan negara perlu dikelola dengan baik. Komponen penting dalam mewujudkan pengelolaan yang baik adalah keberadaan internal audit (Burton et al., 2015). Oleh karena itu, pemerintah telah menetapkan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) sesuai dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008.

Dalam peraturan tersebut dijelaskan bahwa inspektorat kabupaten merupakan salah satu Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Kabupaten untuk melakukan pengawasan terhadap seluruh penyelenggaraan tugas dan fungsi Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten. Menurut Halim dan Iqbal (2012:39) salah satu jenis pengawasan yang dilakukan oleh inspektorat ialah pengawasan berdasarkan objeknya, yaitu pengeluaran daerah. Pengeluaran daerah merupakan bagian dari keuangan negara yang memiliki arti keluarnya sejumlah uang dari kas daerah. Salah satu bentuk pengeluaran daerah yaitu kegiatan pembiayaan atas PBJ.

Saat ini PBJ masih menjadi salah satu pengeluaran anggaran yang rawan akan penyelewengan. Indonesia Corruption Watch (ICW) dalam Laporan Tren Penindakan Kasus Korupsi Tahun 2018 menyatakan telah terjadi 454 kasus korupsi di Indonesia

dengan nilai kerugian negara mencapai Rp5,6 triliun. Modus korupsi yang paling banyak dilakukan adalah *mark up* atau penggelembungan harga. Kecenderungan modus penggelembungan harga terjadi ketika proses PBJ (ICW, 2019). Dari jumlah tersebut, kasus korupsi yang berhubungan dengan PBJ berjumlah 214 kasus atau 47,14% dengan nilai kerugian negara sebesar Rp973 miliar dan suap Rp45 miliar, sedangkan sisanya berhubungan dengan kegiatan non pengadaan seperti pengurusan lahan, penerbitan izin, dsb.

PBJ dimulai sejak tahap identifikasi kebutuhan, sampai dengan serah terima hasil pekerjaan. Oleh karena tingkat risiko yang tinggi atas penyelewengan keuangan negara, maka pengawasan PBJ sebaiknya dilaksanakan pada setiap tahapan untuk menjamin keseluruhan proses pengadaan telah dilaksanakan sesuai ketentuan (Etse & Asenso-Boakye, 2014). Pemerintah telah menetapkan Peraturan Presiden (Perpres) Nomor 16 Tahun 2018 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah yang memberikan kewenangan kepada kepala daerah untuk melakukan pengawasan PBJ sejak tahap perencanaan, persiapan, pemilihan penyedia, pelaksanaan kontrak, dan serah terima pekerjaan melalui aparat pengawasan internal pada masing-masing Pemerintah Daerah (Pemda). Ini merupakan bentuk perhatian pemerintah atas kesuksesan suatu PBJ yang tidak dapat dipisahkan dari keberadaan akan pemerintahan yang baik (Rustiarini et al., 2019).

Peraturan ini memberikan porsi kewenangan yang lebih besar kepada inspektorat daerah dalam hal pengawasan PBJ karena tingginya tingkat risiko yang dapat dihadapi. Halim dan Iqbal (2012:39) menjelaskan hal ini sejalan dengan sifat pengeluaran daerah yang kompleks, sehingga pengawasan perlu dilakukan tidak hanya pada waktu sedang atau sesudah kegiatan berlangsung, tetapi juga pada waktu sebelum diadakannya pengeluaran. Terkait PBJ, metode pengawasan ini merujuk kepada pendekatan *probity audit*, yaitu pengawasan independen untuk meninjau kesesuaian antara pelaksanaan PBJ dengan peraturan, pedoman, dan prinsip keterbukaan serta transparansi (Ng & Ryan, 2001).

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai pembina penyelenggaraan SPIP telah mengeluarkan Peraturan BPKP Nomor 3 Tahun 2019 tentang Pedoman Pengawasan Intern Atas Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah sebagai pengganti Peraturan Kepala BPKP Per-362/K/D4/2012. Pedoman *probity audit* merupakan bentuk komitmen pemerintah untuk menyelenggarakan *good corporate governance* (Mahfuroh, 2016). Dalam Lampiran II Pedoman *Probity Audit* dijelaskan definisi *probity audit* yang diadopsi dari *Queensland Government Chief Procurement Office (Department Of Public Works)* sebagai suatu:

“*assurance* yang diberikan oleh *auditor probity* untuk melakukan pengawasan independen terhadap suatu proses pengadaan barang/jasa, dan memberikan pendapat atau

simpulan yang obyektif mengenai apakah proses pengadaan barang/jasa telah sesuai dengan persyaratan kejujuran (*probity requirement*), yakni telah mematuhi prosedur pengadaan barang/jasa sesuai ketentuan yang berlaku, serta memenuhi prinsip-prinsip dan etika pengadaan barang/jasa”.

Penelitian terkait dengan analisa atau evaluasi penerapan *probity audit* di Indonesia telah beberapa kali dilakukan, antara lain oleh Mahfuroh (2016) di Inspektorat Kabupaten Rembang; Diawati (2017) di Inspektorat Kabupaten Sleman; dan Putri (2017) di Universitas Gadjah Mada (UGM). Selain mengevaluasi pelaksanaan *probity audit*, peneliti juga mengurai faktor atau kendala yang dapat menjadi penyebab belum optimalnya pelaksanaan *probity audit*. Namun secara umum kendala yang diuji baru berasal dari pihak internal entitas pelaksana *probity audit* saja, yaitu keterbatasan jumlah Sumber Daya Manusia (SDM), kurangnya kompetensi auditor, keterbatasan waktu pelaksanaan, keterbatasan anggaran, dokumen yang belum lengkap, dan pedoman yang belum *up to date*. Peneliti belum mengurai lebih dalam terkait dengan kendala yang muncul dari pihak eksternal atas penerapan *probity audit*, padahal karakteristik PBJ pada dasarnya terdiri dari beragam pelaku baik internal maupun eksternal entitas. *Probity audit* sendiri bertujuan untuk meyakinkan bahwa seluruh pelaku tersebut telah menaati prosedur, prinsip, dan etika PBJ (BPKP, 2019c).

Dalam Lampiran I Peraturan BPKP Nomor 3 Tahun 2019 dan Perpres Nomor 16 Tahun 2018 telah diuraikan pihak-pihak yang terlibat dalam pelaksanaan *probity audit* yaitu auditor, *auditee* termasuk penyedia, dan pengguna. Masing-masing pelaku memiliki logika kelembagaan, yang menurut Fatania (2018) bersifat tidak statis. Logika kelembagaan adalah serangkaian prinsip yang memandu setiap perilaku dari individu (Thornton & Ocasio, 1999). Jika permintaan logika kelembagaan dari masing-masing pelaku ini saling bertentangan, maka akan menimbulkan kompleksitas kelembagaan (Greenwood et al., 2011). Permintaan kelembagaan tersebut antara lain:

- a. Auditor selain bertugas memberikan pendapat atau simpulan mengenai kesesuaian antara proses PBJ dengan *probity requirement*, namun juga harus dapat memberikan saran (*advice*) secara langsung bagi pihak pemangku kepentingan (Shead, 2001). Kondisi ini berpotensi menimbulkan dilema penugasan antara audit sebagai bentuk penjaminan kepatuhan (*compliance*) dengan audit sebagai bentuk jasa konsultasi (*consulting*) (Ryan & Ng, 2002);
- b. *Auditee* menurut McCue et al. (2015) dituntut untuk dapat mengembangkan struktur dan proses PBJ yang fleksibel, namun tetap mempertahankan akuntabilitas dan fungsi pengendalian;
- c. Penyedia pada dasarnya bekerja untuk mencari keuntungan di bawah logika bisnis, namun mereka

juga harus menaati klausul perjanjian kontrak dan hukum yang berlaku;

- d. Pengguna menurut Schooner et al. (2008) pada prinsipnya menginginkan kebutuhan mereka dapat dipenuhi tepat waktu, namun melalui sistem PBJ yang berintegritas tinggi sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Kompleksitas ini mempengaruhi tingkat kesulitan pengawasan yang dilakukan oleh auditor (Schillemans & van Twist, 2016), termasuk dalam pengawasan *probity audit*. Data penerapan *probity audit* di Indonesia terbatas untuk di akses (Diawati, 2017). Inspektorat Kabupaten Jombang telah melaksanakan *probity audit* sejak tahun 2015, namun secara yuridis metode ini baru dijalankan pada tahun 2017 sesuai dengan Peraturan Bupati (Perbup) Jombang Nomor 33 Tahun 2017 tentang Mekanisme Pembinaan dan Pengawasan Pada Inspektorat Kabupaten Jombang. Beberapa alasan pemilihan Inspektorat Kabupaten Jombang sebagai objek penelitian yaitu:

- a. Jawa Timur sebagai provinsi dengan jumlah korupsi terbanyak ICW (2019) dalam Laporan Tren Penindakan Kasus Korupsi menempatkan Jawa Timur sebagai provinsi dengan jumlah kasus korupsi terbanyak pada tahun 2018, yaitu dengan 52 kasus dan nilai kerugian negara sebesar Rp125,9 miliar serta suap sebesar Rp4,3 miliar.

b. Tingkat penyimpangan PBJ terbesar
Peneliti melakukan survei elektronik pendahuluan atas penerapan *probity audit* kepada 38 Inspektorat Kabupaten/Kota dan 1 Inspektorat Provinsi di Provinsi Jawa Timur dengan tingkat respon balikan sebesar 38,46% atau 15 entitas. Dari 15 entitas yang merespon tersebut, sebanyak enam entitas telah menerapkan *probity audit*, namun tiga diantaranya baru menerapkan pada tahun 2019, sehingga saat ini kurang representatif untuk di evaluasi.

Dari tiga entitas sisa yang telah menerapkan *probity audit* sejak sebelum tahun 2019, diketahui bahwa tingkat penyimpangan PBJ tahun 2018 yang terjadi di Pemerintah Kabupaten (Pemkab) Jombang adalah yang terbesar jika dibandingkan dengan entitas lainnya. Informasi ini diperoleh melalui Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (LHP BPK) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Tahun Anggaran 2018 dengan rincian perbandingan sebagai berikut.

Tabel 1. Perbandingan Penyimpangan Barang dan Jasa Tahun 2018

No	Entitas	Tahun <i>Probity Audit</i>	Nilai (Rp)
1	Inspektorat Kabupaten Jombang	2015	1.214.648.728,50
2	Inspektorat Kota Blitar	2013	1.000.759.106,63
3	Inspektorat Kabupaten Mojokerto	2017	518.855.000,00

c. Penyimpangan PBJ meningkat
Sesuai dengan LHP BPK atas LKPD Kabupaten Jombang Tahun 2018 diketahui terdapat temuan pemeriksaan terkait ketidakpatuhan terhadap peraturan PBJ, yaitu realisasi anggaran yang tidak tepat peruntukannya, ketidaksesuaian pelaksanaan PBJ dengan kontrak,

dan kekurangan volume pekerjaan putus kontrak-penyelesaian kritis. Jumlah temuan pemeriksaan ini meningkat jika dibandingkan dengan temuan pemeriksaan terkait ketidakpatuhan terhadap peraturan PBJ tahun 2017 dengan perbandingan sebagai berikut.

Tabel 2. Temuan Pemeriksaan LHP BPK LKPD Jombang 2017-2018

Tahun	Temuan		Keterangan
	Jumlah	Nilai	
2017	2	810.450.933,44	Lebih bayar konsultan dan gedung
2018	3	1.214.648.728,50	Lebih bayar fisik gedung serta jalan irigasi dan jaringan

Kondisi tersebut menggambarkan telah terjadi kenaikan penyimpangan pelaksanaan PBJ sebesar 49,87% sejak *probity audit* dilaksanakan secara yuridis di Pemkab Jombang. Padahal menurut penelitian yang dilakukan oleh Primahadi dan Yudanti (2015) pada APIP yang telah menerapkan *probity audit* secara *voluntary* diketahui bahwa pendekatan audit ini semestinya mampu menurunkan tingkat penyimpangan PBJ pemerintah. Hal ini sejalan dengan salah satu sasaran *probity audit* yaitu mencegah penyimpangan dalam kegiatan PBJ (BPKP, 2019c).

Berdasarkan kondisi tersebut, maka perlu dilakukan penelitian tentang bagaimana kompleksitas penerapan *probity audit* di Inspektorat Kabupaten Jombang beserta faktor penyebab belum efektifnya penerapan *probity audit* dan upaya yang telah dilakukan untuk mengatasi faktor penyebab tersebut.

Landasan Teori dan Tinjauan Pustaka

Landasan Teori

Penelitian ini berlandaskan pada teori kompleksitas kelembagaan (*institutional complexity theory*). Istilah kompleksitas kelembagaan awalnya dikembangkan oleh Greenwood (Fatania, 2018). Organisasi dikatakan menghadapi kompleksitas kelembagaan jika mereka menghadapi berbagai logika kelembagaan yang saling bertentangan

(Greenwood et al., 2011). Thornton & Ocasio (1999) mendefinisikan logika kelembagaan sebagai:

“the socially constructed, historical patterns of material practices, assumptions, values, beliefs, and rules by which individuals produce and reproduce their material subsistence, organize time and space, and provide meaning to their social reality”.

Kompleksitas juga dapat terjadi karena adanya tumpang tindih permintaan kelembagaan (Raaijmakers et al., 2015). Ketika tuntutan permintaan yang berbeda tersebut tidak sesuai atau tidak pasti, organisasi dapat mengalami kesulitan dalam mempertahankan dukungan kelembagaan. Hal ini menyebabkan kompleksitas kelembagaan menjadi sebuah tantangan tersendiri bagi organisasi, karena dapat membuat organisasi menjadi lebih sulit dalam mencapai hasil yang baik (Qiu et al., 2019). Greenwood et al. (2011) memberikan contoh perusahaan akuntansi yang beroperasi di bawah logika jasa profesional, namun di saat yang sama juga beroperasi di bawah logika bisnis, sehingga dalam keadaan tertentu dapat menghasilkan tindakan atau keputusan yang berbeda.

Audit sebagai salah satu bagian penting dalam akuntabilitas sektor publik telah jauh berkembang baik dari segi jumlah, relevansi, maupun tugas pokoknya, termasuk juga keberadaan audit internal (Schillemans & van Twist, 2016). Ruang lingkup audit yang pada awalnya hanya berfokus pada aspek keuangan saja, saat ini telah meluas hingga mencakup semua

masalah substantif utama dalam sebuah organisasi. Hal ini dikarenakan fungsi pemerintahan yang semakin meningkat menjadi lebih kompleks baik dalam hal tugas, nilai, dan tata kelola kelembagaan.

Sama halnya dengan perusahaan akuntansi, saat ini audit internal di pemerintahan juga menghadapi kompleksitas kelembagaan. Auditor internal yang secara tradisional bertugas sebagai *watchdog*, namun dalam beberapa tahun terakhir mengalami peningkatan penugasan. Saat ini auditor internal tidak hanya berfokus kepada aspek kepatuhan saja, namun juga sebagai pemberi saran untuk memberi nilai tambah bagi organisasi (Schillemans & van Twist, 2016). Dengan berlakunya PP Nomor 60 Tahun 2008, maka APIP yang terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal (Itjen)/Inspektorat Utama (Ittama)/Inspektorat, Inspektorat Pemerintah Provinsi, dan Inspektorat Pemerintah Kabupaten/Kota; diberi kewenangan untuk menjalankan kedua kegiatan ini.

Probity audit pada dasarnya diselenggarakan dengan maksud untuk memberikan kepastian (*assurance*) bahwa *probity requirement* PBJ telah terpenuhi. Namun mengingat sifat pengawasan yang *real time*, maka auditor harus dapat memberikan saran (*advice*) secara langsung tentang tindakan yang tepat bagi pihak pemangku kepentingan (Shead, 2001). Dalam Lampiran I Peraturan BPKP Nomor 3 Tahun 2019 dan Perpres Nomor 16 Tahun 2018 dijelaskan

pihak-pihak yang terlibat dalam pelaksanaan *probity audit* yaitu:

- a. Auditor atau pengawas intern yaitu orang yang melakukan penilaian independen;
- b. *Auditee* yaitu orang atau grup dalam pelaksanaan PBJ yang di audit atau di nilai, termasuk juga penyedia;
- c. Pengguna yaitu orang atau grup yang mengandalkan hasil penilaian independen.

Auditor juga dihadapkan pada kenyataan bahwa beragam pelaku dalam PBJ dapat menyebabkan munculnya tekanan institusional yang membentuk kompleksitas kelembagaan (A.M. Vermeulen et al., 2016; Qiu et al., 2019) karena masing-masing pelaku menciptakan praktik dan harapan yang tidak konsisten satu sama lain. Padahal tujuan dari *probity audit* adalah untuk meyakinkan bahwa seluruh pelaku tersebut telah menaati prosedur, prinsip, dan etika PBJ (BPKP, 2019c). Oleh karena itu, pengawasan yang dilakukan oleh auditor dalam kondisi kompleksitas ini menjadi sangat sulit (Schillemans & van Twist, 2016).

Tindakan yang tepat dalam mengelola kompleksitas kelembagaan akan menjadi daya saing bagi sebuah organisasi (Greenwood et al., 2011). Greenwood et al. (2011) menjabarkan ada dua jenis fokus respon tindakan dari organisasi atas kompleksitas kelembagaan, yaitu berfokus pada strategi organisasi dan struktur organisasi. Pada strategi organisasi, terdapat empat tipe respon yang dikembangkan oleh Greenwood berdasarkan ide Kraatz dan Block yaitu:

- a. Organisasi secara kelembagaan dapat menolak atau menghilangkan tekanan kompleksitas dengan menghapus satu atau lebih logika yang ada;
- b. Organisasi dapat berusaha untuk menyeimbangkan berbagai tuntutan kelembagaan dengan menjalin hubungan dan meningkatkan kerja sama di antara pelaku;
- c. Organisasi membangun "institusi dengan hak mereka sendiri" yang tahan terhadap tekanan eksternal dan beragam tekanan kepatuhan;
- d. Organisasi dapat berhubungan dengan berbagai konstitusi institusional.

Sedangkan pada struktur organisasi, terdapat dua tipe respon yaitu:

- a. *Blended hybrid* dengan menggabungkan beberapa logika ke dalam satu organisasi;
- b. *Structural differentiation* dengan membentuk subunit-subunit yang terpisah untuk berurusan dengan logika tertentu, yang pada dasarnya mengelompokkan organisasi ke dalam pola pikir, urutan normatif, praktik dan proses yang berbeda.

Tinjauan Pustaka

BPKP (2019c) mengartikan *probity* sebagai integritas (*integrity*), kebenaran (*uprightness*), dan kejujuran (*honesty*). Terkait PBJ, BPKP dalam Lampiran I Peraturan BPKP Nomor 3 Tahun 2019 secara ringkas mendefinisikan *probity audit* sebagai:

“pengawasan independen terhadap suatu proses pengadaan barang/jasa, untuk memberikan pendapat atau simpulan yang objektif mengenai

kesesuaian proses pengadaan barang/jasa tersebut dengan persyaratan kejujuran (*probity requirement*) yang telah ditetapkan”.

Probity requirement adalah seperangkat persyaratan kejujuran berupa kepatuhan kepada prosedur, prinsip, dan etika PBJ yang berlaku. Dalam lingkup yang lebih luas, *probity audit* tidak hanya dapat digunakan untuk memberikan keyakinan bahwa proses PBJ telah dilaksanakan secara wajar, objektif, transparan, dan akuntabel; tetapi juga sebagai sarana dalam mencegah terjadinya *fraud* atau korupsi. Hal ini dikarenakan *probity audit* dilakukan secara *real time* sejak tahap perencanaan pengadaan sampai dengan serah terima hasil pekerjaan atau hanya tahapan terpilih sebelum pembayaran pekerjaan selesai 100%, sehingga pendekatan ini dapat menjadi sebuah mekanisme peringatan dini (*early warning mechanism*) bagi manajemen PBJ.

Secara umum, tahapan pelaksanaan *probity audit* terdiri dari perencanaan, pelaksanaan, dan pengkomunikasian hasil audit. *Probity audit* memiliki tujuan untuk memberikan *assurance* bahwa PBJ telah dilaksanakan sesuai dengan *probity requirement*. *Probity audit* juga bertujuan untuk memberikan rekomendasi atau saran perbaikan atas proses PBJ yang sedang berlangsung terkait dengan isu-isu *probity*. Sedangkan sasaran dari *probity audit* yaitu:

- a. Meyakinkan bahwa PBJ dilakukan sesuai dengan kebutuhan yang menguntungkan negara;

- b. Meyakinkan bahwa PBJ telah dilaksanakan sesuai dengan prosedur dalam perundangundangan;
- c. Meyakinkan bahwa setiap uang yang dibelanjakan dalam PBJ menghasilkan barang dan jasa yang tepat;
- d. Mencegah penyimpangan atau *fraud*,
- e. Mengidentifikasi kelemahan pengendalian intern dan manajemen risiko.

Definisi PBJ sendiri telah diuraikan dalam PP Nomor 16 Tahun 2018 yaitu:

“kegiatan pengadaan barang/jasa oleh Kementerian/Lembaga/Perangkat Daerah yang dibiayai oleh Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) yang prosesnya sejak identifikasi kebutuhan, sampai dengan serah terima hasil pekerjaan”.

Secara umum proses PBJ dapat dibagi menjadi enam tahap yaitu: (a) perencanaan pengadaan; (b) persiapan pengadaan; (c) persiapan pemilihan penyedia; (d) pemilihan penyedia; (e) pelaksanaan pengadaan, dan (f) serah terima hasil pekerjaan. Dalam pelaksanaannya, PBJ sangat rentan dengan segala bentuk kecurangan yang melanggar peraturan perundang-undangan. Albrecht et al. (2016:7) menyatakan kecurangan (*fraud*) adalah:

“istilah umum yang mencakup seluruh kecerdikan manusia untuk memperoleh keuntungan dari orang lain dengan paksa melalui cara yang salah. Tidak ada aturan yang tetap

dan pasti dalam mengartikan kecurangan yang didalamnya terdapat unsur kejutan, tipu daya, licik dan tidak adil dari orang yang berbuat curang. Satu-satunya batasan dalam mengartikan kecurangan adalah adanya ketidakjujuran”.

Kecurangan dalam PBJ sektor publik merupakan permasalahan kompleks yang dapat muncul pada tahap manapun selama proses pengadaan (Rustiarini et al., 2019).

Penelitian Terdahulu

Mahfuroh (2016) melakukan evaluasi pelaksanaan *probity audit* dalam mencegah dan mendeteksi kecurangan PBJ di Inspektorat Kabupaten Rembang. Hasil penelitian menunjukkan pelaksanaan *probity audit* oleh Inspektorat Kabupaten Rembang terhadap Dinas Pekerjaan Umum dan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) dr. R. Soetrasno pada tahun 2013 belum dapat dilaksanakan secara optimal dan *probity audit* ini belum dapat mencegah dan mendeteksi kasus kecurangan PBJ secara optimal, yang salah satu sebabnya karena pelaksanaan *probity audit* lebih mengedepankan pemeriksaan pada aspek administrasi.

Diawati (2017) melakukan analisis penerapan *probity audit* PBJ pada Inspektorat Kabupaten Sleman. Hasil penelitian menunjukkan penerapan *probity audit* PBJ di Inspektorat Kabupaten Sleman sudah cukup baik tetapi belum dilaksanakan dengan optimal dan penerapannya dipengaruhi oleh keterbatasan jumlah

SDM, kurangnya kompetensi auditor, keterbatasan waktu pelaksanaan, dokumen yang akan diperiksa belum lengkap, dan belum tersedianya pedoman yang *up to date* mengenai *probity audit*.

Sedangkan Putri (2017) melakukan analisis implementasi *probity audit* dalam pencegahan dan pendeteksian *fraud* PBJ di UGM. Hasil penelitian menunjukkan: (1) Kantor Audit Internal (KAI) belum memiliki pedoman teknis terkait *probity audit* dan tidak secara khusus menggunakan pedoman *probity audit* PBJ bagi APIP yang diterbitkan oleh BPKP; (2) terdapat perbedaan dalam pengimplementasian *probity audit* yang dilakukan oleh KAI UGM dengan apa yang tertera pada pedoman *probity audit* PBJ bagi APIP; (3) implementasi *probity audit* yang dilaksanakan oleh KAI UGM sudah cukup mampu mencegah dan mendeteksi PBJ; dan (4) tidak semua paket pengadaan yang dilakukan oleh UGM dapat di monitor oleh KAI karena adanya keterbatasan SDM dan waktu.

Beberapa penelitian terdahulu ini lebih berfokus kepada analisis atau evaluasi penerapan *probity audit* dan identifikasi faktor internal yang dapat memengaruhi pelaksanaan *probity audit*. Peneliti belum mengurai lebih dalam terkait dengan faktor yang muncul dari pihak eksternal, padahal karakteristik PBJ yang menjadi objek *probity audit* pada dasarnya terdiri dari beragam pelaku yang dapat membentuk kompleksitas kelembagaan. Oleh karena itu penelitian ini berfokus pada evaluasi

penerapan *probity audit* dengan mendasarkan pada teori kompleksitas kelembagaan.

Metode Penelitian

Desain penelitian yang digunakan ialah pendekatan kualitatif untuk mencapai tiga tujuan penelitian, yaitu (a) mengevaluasi kompleksitas penerapan *probity audit* di Inspektorat Kabupaten Jombang; (b) mengidentifikasi faktor penyebab belum efektifnya *probity audit* yang diterapkan oleh Inspektorat Kabupaten Jombang dalam menurunkan tingkat penyimpangan PBJ; dan (c) mendeskripsikan upaya yang telah dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten Jombang dalam mengatasi penyebab belum efektifnya penerapan *probity audit*.

Penelitian ini menggunakan teknik analisis dokumen, yaitu memperoleh dan menganalisis dokumen terkait penerapan *probity audit* di Inspektorat Kabupaten Jombang yang terdiri dari Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT), Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA), Data Pegawai, Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP), Laporan Hasil *Probity Audit*.

Selain itu, penelitian ini juga menggunakan teknik wawancara mendalam (*in-depth interviews*) dengan pemilihan partisipan menggunakan *purposive sampling*, yaitu peneliti memilih partisipan dengan pertimbangan karakteristik tertentu atau berdasarkan pengalaman, sikap, atau persepsi sesuai dengan

kategori konseptual dan teori yang dibangun selama proses wawancara (Cooper & Schindler, 2014). Peneliti menggunakan jenis wawancara semiterstruktur dengan jumlah partisipan sebanyak 15 narasumber yang terdiri dari lima auditor, lima *auditee*, tiga penyedia, dan dua pengguna.

Teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan pendekatan yang dijabarkan oleh Sekaran & Bougie (2016:332), yaitu:

a. Reduksi data (*data reduction*)

Reduksi data dilakukan melalui proses *coding* dan *categorization*. *Coding* adalah proses analisis data dengan mengurangi informasi yang tidak relevan dengan topik penelitian, menyusun kembali data, dan menggabungkannya menjadi sebuah pemahaman. Tujuan dari *coding* adalah membantu peneliti untuk memahami kesimpulan dari data yang diperoleh. Unit *code* yang digunakan dalam penelitian ini adalah unit terkecil yang umum digunakan yaitu unit kata-kata. Sedangkan kategorisasi (*categorization*) adalah proses mengatur, menyusun, dan mengelompokkan unit *code*. Pengelompokkan ini disusun berdasarkan kategori maupun subkategori.

b. Penyajian data (*data display*)

Penyajian data adalah langkah memproses hasil data yang telah di reduksi untuk disajikan sesuai dengan kategorinya masing-masing. Untuk membantu mencari hubungan antar data atau informasi agar mempermudah penarikan

kesimpulan, maka peneliti menggunakan identifikasi frasa-frasa yang paling sering muncul selama proses pengumpulan informasi.

c. Penarikan kesimpulan (*drawing of conclusion*)

Penarikan kesimpulan adalah tahap akhir dari analisis data kualitatif. Pada tahap ini peneliti memberikan penjelasan hubungan antar pola atau kondisi yang telah diteliti untuk menjawab pertanyaan penelitian.

Untuk menjamin validitas kualitatif, peneliti menggunakan dua strategi yang paling umum digunakan dalam penelitian, yaitu:

a. Triangulasi

Penelitian ini menggunakan triangulasi data yaitu mengumpulkan data dari berbagai sumber yang berbeda (Sekaran & Bougie, 2016). Peneliti melakukan wawancara dengan pertanyaan yang sama kepada lebih dari satu orang narasumber dan dokumentasi.

b. *Member checking*

Strategi ini dilakukan dengan membawa kembali temuan atau laporan akhir penelitian kepada partisipan untuk memperoleh tanggapan apakah partisipan telah merasa temuan atau laporan akhir tersebut akurat.

Sedangkan untuk menjamin reliabilitas kualitatif, peneliti menggunakan pendekatan yang dikemukakan oleh Gibbs dalam Creswell (2014) yaitu dengan:

a. Melakukan cek transkrip untuk meyakinkan selama proses transkripsi tidak terjadi kesalahan;

- b. Memastikan selama proses *coding* tidak ada definisi dan makna kode yang mengambang;
- c. Melakukan uji silang kode melalui perbandingan hasil penelitian dengan penelitian lainnya secara independen.

Hasil Penelitian dan Pembahasan

Inspektorat Kabupaten Jombang pertama kali melaksanakan pemeriksaan *probity audit* pada tahun 2015. Sampai dengan tahun 2019, telah dilakukan 10 kali pemeriksaan. Peneliti memilih untuk mengevaluasi pemeriksaan *probity audit* pada tahun 2019 sebagai perwakilan dari seluruh pemeriksaan dengan pertimbangan:

- a. Pemeriksaan pada tahun 2019 ialah pemeriksaan atas nilai kontrak pembangunan fisik terbesar jika

dibandingkan dengan pemeriksaan pada tahun lainnya, yaitu sebesar Rp20.373.766.222,77. Hal ini mengikuti salah satu kriteria dalam pedoman *probity audit* mengenai metode pemilihan paket pekerjaan yang akan dilakukan *probity audit*, yaitu pekerjaan dengan nilai paket yang relatif besar jika dibandingkan dengan nilai paket pekerjaan lainnya;

- b. Pada tahun 2019, BPKP telah menetapkan perubahan atas pedoman *probity audit* yang pernah dikeluarkan sebelumnya, sehingga hasil evaluasi atas penerapan *probity audit* pada tahun 2019 ini dapat memberikan hasil yang lebih terkini.

Rincian pemeriksaan *probity audit* tahun 2019 ialah sebagai berikut.

Tabel 3. Pemeriksaan *Probity Audit* Tahun 2019

No	Penugasan <i>Probity Audit</i>	Tahap	OPD
1	Pengadaan Gedung Puskesmas Peterongan	Perencanaan	Dinas Kesehatan
2	Pengadaan Gedung Puskesmas Mojowarno	Perencanaan	Dinas Kesehatan
3	Pengadaan Rawat Inap VIP RSUD Ploso	Perencanaan	RSUD Ploso
4	Pengadaan Instalasi Gizi RSUD Ploso	Perencanaan	RSUD Ploso

Kompleksitas Penerapan Probity Audit

Dalam melakukan evaluasi kompleksitas kelembagaan, peneliti menggunakan tiga unsur penting yang digunakan oleh Greenwood et al. (2011) dan Smith & Tracey (2016), yaitu: (a) identifikasi peran pelaku; (b) identifikasi aspirasi pelaku; dan (3) respon atau reaksi organisasi. Hasil

evaluasi dari masing-masing unsur ini ialah sebagai berikut:

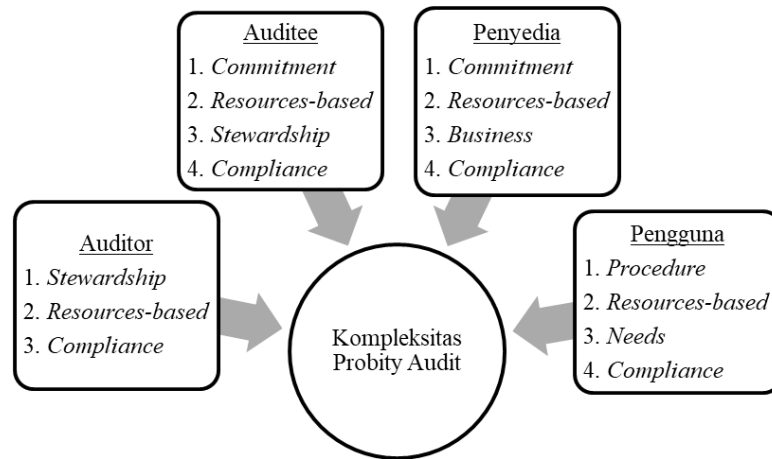
- a. Identifikasi Peran Pelaku
Berdasarkan hasil wawancara dengan ketua tim diperoleh informasi mengenai pelaku dan peran dari masing-masing pelaku dalam penerapan *probity audit*. Pernyataan dari ketua tim tersebut telah sesuai dengan informasi yang dituangkan di dalam pedoman *probity audit* yang dikeluarkan oleh

BPKP. Peran dari masing-masing pelaku yaitu:

- 1) Auditor adalah orang atau grup pemeriksa yang melakukan penilaian independen atas suatu kegiatan PBJ;
- 2) *Auditee* bersama penyedia adalah orang atau grup yang dinilai oleh auditor. Peneliti memilih PPK dan Pokja Pemilihan sebagai perwakilan dari *auditee*, serta penyedia karena:
 - a) *Probity auditor* hanya bersinggungan secara langsung dengan PPK dan penyedia selama menjalankan tugasnya;
 - b) PPK merupakan pihak yang bersinggungan secara langsung dengan seluruh tahap PBJ mulai dari penyusunan rencana pengadaan sampai dengan serah terima pekerjaan, terkecuali pada tahap persiapan dan pelaksanaan pemilihan penyedia yang dilaksanakan oleh Pokja Pemilihan atas pemilihan tender pekerjaan konstruksi dengan nilai pagu anggaran paling banyak Rp100.000.000.000,00. Oleh karena itu peneliti perlu menjadikan Pokja Pemilihan sebagai salah satu narasumber dalam penelitian ini.
- 3) Pengguna adalah orang atau grup yang mengandalkan hasil

penilaian independen dari *probity auditor*. Peneliti memilih Direktur Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Ploso dan Sekretaris Dinas Kesehatan (Dinkes) sebagai perwakilan dari pihak pengguna berdasarkan informasi dalam Laporan Hasil *Probity Audit*.

- b. Identifikasi Aspirasi Pelaku
Penggalian informasi tentang aspirasi atau permintaan dari masing-masing pelaku ini ditujukan untuk mengetahui bagaimana organisasi ingin melihat dirinya sendiri atau ingin menjadi organisasi seperti apa (Greenwood et al., 2011). Masing-masing pelaku memiliki logika sendiri-sendiri dan jika permintaan logika kelembagaan ini saling bertentangan satu sama lain, maka akan menimbulkan kompleksitas kelembagaan. Berdasarkan hasil wawancara kepada masing-masing partisipan, dapat disimpulkan bahwa masing-masing pelaku dalam *probity audit* memiliki beberapa logika kelembagaan yang saling bertentangan satu sama lain, sehingga memunculkan kompleksitas kelembagaan. Kompleksitas ini dapat dilihat dalam gambar berikut.



Gambar 1. Kompleksitas Kelembagaan *Probity Audit*

Penjelasan logika masing-masing pelaku tersebut ialah sebagai berikut.

- 1) Auditor dalam *probity audit* memiliki logika *stewardship* karena mereka berkeinginan untuk dapat melaksanakan kegiatan ini secara *real time*, menyeluruh, dengan perolehan data yang cepat, dan tindak lanjut yang sesuai; yang didukung oleh personel yang ideal dan waktu yang memadai. Logika *stewardship* memaksa pelaku untuk meninggalkan kepentingannya sendiri dan hanya bertindak untuk kepentingan penerima manfaatnya (Goto, 2018). Untuk melaksanakan hal tersebut, mereka menyadari bahwa saat ini ketersediaan anggaran, SDM, dan waktu yang dimiliki oleh inspektorat masih terbatas. Kondisi ini mengharuskan auditor untuk dapat mengelola sumber daya tersebut dengan baik sehingga tidak mengganggu pelaksanaan *probity audit*. Dalam hal ini auditor bertindak berdasarkan

logika sumber daya (*resources-based*), yaitu tindakan suatu entitas dalam mengelola sumber daya dan kapabilitasnya agar dapat menghasilkan keunggulan kompetitif (Zubac et al., 2012). Beberapa upaya telah dilakukan oleh inspektorat untuk mengatasi keterbatasan sumber daya ini, yaitu dengan mengelola alokasi waktu penugasan, mengajukan permohonan penambahan SDM, dan penambahan anggaran. Namun mereka menyadari bahwa upaya tersebut tidak terlepas dari unsur kewenangan pihak lain yang wajib ditaati, yaitu Kemendagri dalam menyusun kebijakan pengawasan tahunan, BKDPP dalam menyetujui alokasi pegawai, dan DPRD dalam menyetujui alokasi anggaran. Kondisi ini menyebabkan auditor bertindak berdasarkan logika kepatuhan (*compliance*), yaitu serangkaian tindakan yang dilakukan dengan mematuhi tuntutan eksternal untuk memenuhi legitimasi dan

legalitas (Madsen & Hasle, 2017).

Selama proses wawancara dengan auditor, peneliti menemukan bahwa auditor ternyata juga memiliki logika permintaan atas proses PBJ yang dilaksanakan oleh OPD. Hal ini dimungkinkan terjadi karena sifat dari *probity audit* yang berjalan bersamaan dengan proses PBJ, sehingga fungsi auditor sebagai penjamin (*assurance*) atas terpenuhinya *probity requirement* harus berjalan bersamaan dengan fungsi auditor sebagai konsultan (*consulting*) yang menuntut auditor untuk dapat segera memberikan saran atas PBJ yang sedang di audit. Hal ini dapat menimbulkan dilema independensi bagi auditor (Ryan & Ng, 2002).

Dengan demikian sekalipun auditor bukanlah pelaksana PBJ, namun karena karakteristik *probity audit* yang berbeda dengan *post audit*, maka secara umum mereka memiliki logika kepatuhan terhadap pelaksanaan PBJ. Mereka berkeinginan agar PBJ dapat dilaksanakan dengan berintegritas sesuai aturan dan dilaksanakan oleh manajemen yang kompeten sesuai dengan kriteria pekerjaan, sehingga tercipta efisiensi keuangan. Namun mereka menyadari bahwa hal tersebut berkaitan dengan ketersediaan sumber daya, baik yang dimiliki oleh inspektorat dalam melaksanakan

pengawasan *probity audit* maupun oleh *auditee* dalam melaksanakan PBJ.

- 2) *Auditee* dalam pelaksanaan *probity audit* memiliki komitmen untuk dapat mengikuti seluruh prosedur audit dengan baik, sehingga *probity audit* dapat dilaksanakan secara *real time* pada seluruh PBJ dengan pelaporan hasil audit yang memadai. Logika komitmen (*commitment*) pada dasarnya adalah serangkaian tindakan agar personel menjadi termotivasi dan berkomitmen pada suatu hal (Madsen & Hasle, 2017). Namun mereka menyadari bahwa komitmen tersebut berkaitan dengan ketersediaan sumber daya, baik yang dimiliki oleh *auditee* agar dapat melaksanakan seluruh tahapan *probity audit* dengan baik maupun oleh inspektorat perihal ketersediaan personel dan waktu audit.

Terkait dengan pelaksanaan PBJ, *auditee* memiliki logika *stewardship* karena mereka berkeinginan untuk menjadi manajemen yang kompeten, responsif terhadap seluruh permintaan pengguna, mengutamakan produk lokal, mengedepankan kepuasan pengguna, meringkas persyaratan administrasi, mengevaluasi penyedia dengan baik, melaksanakan dan menyerahkan hasil PBJ sesuai dengan persyaratan kontrak. Namun mereka menyadari bahwa hal tersebut berkaitan

dengan kepatuhan atas ketentuan dalam Perpres PBJ, mekanisme persetujuan anggaran oleh DPRD, alokasi pegawai dari BKDPP, kewenangan sarana pelelangan, dan kepatuhan dari penyedia.

- 3) Penyedia dalam *probity audit* juga memiliki komitmen untuk mengikuti prosedur audit dengan baik termasuk menindaklanjuti rekomendasi audit dengan cepat. Namun mereka menyadari bahwa komitmen tersebut berkaitan dengan ketersediaan sumber daya, baik yang dimiliki oleh penyedia agar dapat melaksanakan seluruh prosedur *probity audit* dengan baik maupun oleh inspektorat perihal ketersediaan personel dan waktu. Sedangkan dalam pelaksanaan PBJ, penyedia memiliki logika bisnis agar memperoleh keuntungan yang wajar dengan di dukung oleh persyaratan lelang yang ringkas dan sarana yang memadai, serta dapat menerima pembayaran yang cepat dengan tetap berusaha untuk menyelesaikan pekerjaan sesuai dengan perjanjian. Logika bisnis (*business*) berkaitan dengan manajemen biaya agar lebih efektif dan efisien (Reay & Hinings, 2009) yang bertujuan untuk menjaga keuntungan perusahaan. Namun mereka menyadari bahwa hal tersebut berkaitan dengan kepatuhan atas ketentuan dalam Perpres PBJ dan kontrak pekerjaan yang telah mengatur tentang batasan

keuntungan, mekanisme pembayaran pekerjaan, dan tata cara pelaksanaan serta serah terima pekerjaan.

- 4) Pengguna dalam *probity audit* memiliki logika prosedur (*procedure*) karena mereka berkeinginan agar audit ini dapat dilaksanakan sesuai dengan prosedur, yaitu tepat waktu (*real time*) atas seluruh PBJ dan/atau usulan permintaan *probity audit* dengan penyampaian laporan yang cepat. Namun mereka menyadari bahwa hal tersebut berkaitan dengan sumber daya auditor dalam melaksanakan *probity audit* terkait ketersediaan personel, waktu, dan beban kerja auditor.

Sedangkan dalam pelaksanaan PBJ, pengguna memiliki logika kebutuhan (*needs*) karena mereka berkeinginan agar PBJ dapat dilaksanakan tepat waktu sesuai dengan kontrak perjanjian, sehingga hasil pengadaan dapat segera digunakan untuk memenuhi kebutuhan mereka. Namun mereka juga berkeinginan agar PBJ ini dapat dilaksanakan sesuai dengan peraturan yang berlaku sehingga integritas dari seluruh pelaku tetap terjamin.

- c. Respon atau Reaksi Organisasi
Unsur terakhir dalam evaluasi kompleksitas adalah respon atau reaksi manajemen terhadap logika kelembagaan tersebut. Respon ini dilakukan oleh masing-masing pelaku sebagai bentuk usaha untuk

mengatasi kompleksitas yang terjadi.

Dari empat tipe fokus respon pada strategi organisasi yang dijabarkan oleh Greenwood et al. (2011), seluruh pelaku memilih untuk menerapkan strategi yang kedua, yaitu mereka berusaha untuk dapat menyeimbangkan berbagai tuntutan kelembagaan dengan cara menjalin hubungan dan meningkatkan kerja sama antar pelaku.

Dengan kondisi kompleksitas ini, maka penerapan *probity audit* yang dilaksanakan oleh auditor menjadi lebih sulit (Schillemans & van Twist, 2016). Pengaruh kondisi ini terhadap *probity audit* dapat dilihat dari tingkat kesesuaian antara penerapan *probity audit* oleh Inspektorat Kabupaten Jombang dengan pedoman *probity audit* yang dikeluarkan oleh BPKP. Hasil evaluasi menunjukkan masih terdapat beberapa ketidaksesuaian antar keduanya, dengan rincian sebagai berikut.

a. Standar Operasional Prosedur (SOP) *probity audit* belum diperbaharui

Inspektorat Kabupaten Jombang telah memiliki SOP *probity audit* dengan Nomor 065/42/415.37/2017 tanggal 23 Januari 2017. Berdasarkan hasil evaluasi diketahui bahwa SOP ini belum diperbaharui sesuai dengan pedoman *probity audit* yang merujuk kepada Peraturan BPKP Nomor 3 Tahun 2019. Beberapa unsur yang belum sesuai yaitu.

1) Kualifikasi pelaksana *probity audit* dalam SOP masih memperbolehkan auditor

magang untuk melaksanakan *probity audit*;

2) Pada tahap perencanaan belum diuraikan tentang mekanisme ekspose, penilaian risiko, kelengkapan *management representation letter* dan surat pernyataan *probity*, serta pembicaraan awal dengan *auditee*;

3) Pada tahap pengkomunikasian hasil belum diuraikan tentang mekanisme penyampaian atensi manajemen dan tindak lanjut atas rekomendasi

b. Pada tahap perencanaan *probity audit* belum dilaksanakan mekanisme ekspose dengan memadai

Berdasarkan penjelasan dari ketua tim diketahui bahwa mekanisme ekspose atau metode lain yang dapat memenuhi tujuan dari ekpose ini belum dilaksanakan secara memadai pada tahap perencanaan *probity audit*. Mekanisme ini perlu dilakukan untuk mendapatkan gambaran menyeluruh dari PBJ yang akan atau sedang dilaksanakan. Dengan terlaksananya kegiatan ini maka diharapkan pelaksanaan *probity audit* dapat dilakukan secara *real time* sesuai dengan tahapan PBJ.

c. Hasil penilaian risiko belum didokumentasikan dalam Hasil Penilaian Risiko Penugasan *Probity Audit*

Salah satu unsur penting dalam perencanaan *probity audit* adalah mekanisme penilaian risiko berdasarkan hasil penelaahan awal. Saat ini Inspektorat Kabupaten

Jombang telah melaksanakan penilaian risiko berdasarkan kriteria nilai paket yang besar dan kompleksitas pekerjaan. Namun berdasarkan penjelasan dari ketua tim diketahui bahwa hasil penilaian risiko ini belum didokumentasikan dengan memadai ke dalam Hasil Penilaian Risiko Penugasan *Probity Audit*.

- d. Tim *probity audit* belum menyusun *Tentative Audit Objective* (TAO)
Saat ini tim audit belum menyusun TAO berdasarkan hasil telaah awal dan pertimbangan risiko. TAO ini pada prinsipnya dapat dijadikan acuan oleh tim audit untuk mengembangkan program audit.
- e. Langkah-langkah pemeriksaan belum sepenuhnya mengacu kepada pedoman *probity audit*
Dalam pedoman *probity audit* dijelaskan bahwa langkah-langkah pelaksanaan *probity audit* dilaksanakan dengan mengacu kepada pedoman pelaksanaan *probity audit*. Namun saat ini langkah-langkah pemeriksaan yang dijalankan oleh tim audit Inspektorat Kabupaten Jombang belum sepenuhnya mengacu kepada pedoman *probity audit* yang telah ditetapkan oleh BPKP ini.
- f. *Probity audit* belum dilaksanakan secara *real time* dan menyeluruh
Hasil evaluasi atas Laporan Hasil *Probity Audit* dan konfirmasi kepada penanggung jawab pembantu diketahui bahwa *probity audit* yang dilaksanakan oleh inspektorat hanya dilakukan pada tahap perencanaan PBJ saja dengan cara mengevaluasi hasil akhir

konsultan perencana dan belum dilaksanakan secara *real time* sesuai tahapan PBJ

- g. Tindak lanjut atas rekomendasi RSUD Ploso belum disampaikan kepada *probity auditor*
Hasil akhir *probity audit* adalah laporan audit yang memuat rekomendasi untuk ditindaklanjuti agar pelaksanaan PBJ dapat berjalan dengan baik. Tanggung jawab atas tindak lanjut hasil audit ini sepenuhnya menjadi tanggung jawab manajemen PBJ. Berdasarkan konfirmasi kepada penanggung jawab pembantu diketahui bahwa pihak *auditee* atau manajemen PBJ belum menyampaikan hasil tindak lanjutnya atas rekomendasi *probity audit* di RSUD Ploso kepada Inspektorat Kabupaten Jombang.

Faktor-faktor dalam Penerapan Probity Audit

Berdasarkan hasil evaluasi kompleksitas tersebut, diketahui terdapat beberapa faktor yang menyebabkan *probity audit* di Inspektorat Kabupaten Jombang belum efektif dalam menurunkan tingkat penyimpangan PBJ. Faktor penyebab belum efektifnya penerapan *probity audit* ini dapat di bagi menjadi dua aspek, yaitu faktor internal dan faktor eksternal. Penjelasan masing-masing ialah sebagai berikut.

Faktor Internal

- a. Ketersediaan anggaran
Pengawasan yang dilakukan pada tahun 2019 tidak hanya berhubungan dengan *probity audit*,

namun juga kegiatan pemeriksaan penyelenggaraan pemda lainnya. Masing-masing kegiatan tersebut memerlukan alokasi anggaran yang cukup agar dapat dilaksanakan secara memadai. Berdasarkan DPA Inspektorat Kabupaten Jombang Tahun 2019 diketahui total anggaran inspektorat sebesar Rp17.678.730.218,48. Komposisi anggaran untuk kegiatan pengawasan ini hanya sebesar 0,56% dari total anggaran Pemerintah Daerah Jombang tahun 2019 sebesar Rp3.131.588.029.075,69.

Kondisi ini membatasi Inspektorat Kabupaten Jombang dalam menambah jumlah *probity audit* yang dapat dilakukan pada satu tahun anggaran. Selain itu, hal ini juga menyebabkan permintaan *probity audit* yang berasal dari OPD tidak dapat dilaksanakan seluruhnya oleh inspektorat. Dengan demikian, penerapan *probity audit* belum dapat dilaksanakan secara *real time* dan menyeluruh pada setiap tahap PBJ untuk memberikan *assurance* atas terpenuhinya *probity requirement*.

b. Ketersediaan jumlah personel

Saat ini jumlah auditor yang ada di Inspektorat Kabupaten Jombang sebanyak 29 personel. Jumlah ini masih belum sesuai dengan kebutuhan jumlah auditor sebanyak 67 personel, atau terdapat kekurangan personel sebanyak 38 auditor. Dengan beban kerja yang tinggi pada tahun 2019 yaitu sebanyak lebih dari 900 objek pemeriksaan, atau rata-rata satu

auditor melaksanakan 31 objek pemeriksaan, maka kondisi ini membatasi Inspektorat Kabupaten Jombang untuk menambah jumlah personel dalam penyusunan tim *probity audit*.

c. Kompetensi SDM

Terkait dengan persyaratan formal auditor, BPKP memberikan keterangan tambahan bahwa untuk menjadi seorang *probity auditor* sekurang-kurangnya memiliki sertifikasi jabatan auditor dan pengalaman melakukan audit PBJ. Saat ini dari 29 personel yang menjabat sebagai auditor di Inspektorat Kabupaten Jombang, hanya 11 atau 37,93% personel yang memiliki Sertifikat Keahlian bidang PBJ, dan hanya satu auditor yang telah mengikuti diklat *probity audit*. Hal ini menyebabkan terbatasnya ketersediaan personel dengan latar belakang yang ideal dalam menjalankan tugas *probity audit*.

d. Ketersediaan waktu pelaksanaan

Pelaksanaan *probity audit* yang dilaksanakan dalam 10-20 hari penugasan ini beberapa kali pernah mengalami *overlap* penugasan. *Overlap* ini terjadi karena adanya tuntutan penugasan lain yang wajib dilaksanakan oleh *probity auditor* di dalam rentang waktu penugasan *probity audit*. Hal ini dapat berpotensi menyebabkan *probity auditor* menjadi tidak fokus dalam melaksanakan *probity audit* sesuai dengan standar pedoman yang berlaku. Dengan banyaknya jumlah penugasan lainnya, maka *probity audit* yang saat ini hanya dapat

dilaksanakan pada tahap perencanaan pengadaan tidak dapat dilanjutkan ke tahap selanjutnya, baik dalam lingkup penugasan *probity audit* atau lainnya.

- e. SOP *probity audit* yang belum terkini

Inspektorat Kabupaten Jombang telah memiliki SOP *probity audit* yang berisi alur tahapan pelaksanaan *probity audit* sejak tahap perencanaan sampai dengan pelaporan. Namun SOP tersebut belum diperbaharui sesuai dengan pedoman *probity audit* yang dikeluarkan oleh BPKP. Oleh karena itu, pelaksanaan *probity audit* pada tahun 2019 masih belum efektif karena uraian terkait dengan mekanisme perencanaan audit, penyampaian atensi manajemen dan tindak lanjut rekomendasi, serta kompetensi *probity auditor* dalam SOP tersebut masih belum *up to date*

- f. Prosedur audit dan dokumentasi yang belum memadai

Langkah-langkah pemeriksaan dalam program audit yang dijalankan oleh Inspektorat Kabupaten Jombang belum sepenuhnya mengacu kepada pedoman *probity audit*. Hal ini menyebabkan *probity auditor* belum bekerja dengan panduan dan standar yang sama sesuai dengan pedoman *probity audit*, yang pada prinsipnya pedoman ini disusun dengan tujuan untuk dapat meningkatkan efektivitas *probity audit* yang dilakukan oleh APIP. Selain itu, beberapa dokumen *probity audit* seperti Hasil Penilaian

Risiko Penugasan *Probity Audit*, TAO, dan dokumen tindak lanjut belum didokumentasikan dengan baik. Kelengkapan dokumen pada setiap pemeriksaan merupakan sesuatu yang penting karena setiap keputusan *probity auditor* harus didukung oleh fakta dan bukti dokumen yang memadai. Ketidaklengkapan dokumen tersebut menyebabkan kurang memadainya kertas kerja pemeriksaan *probity audit*.

Faktor Eksternal

- a. Koordinasi yang belum memadai
Koordinasi antar pelaku *probity audit* sangat penting dalam mewujudkan tercapainya tujuan dan sasaran dari sebuah pemeriksaan. Namun dalam pelaksanaannya, koordinasi antara Inspektorat Kabupaten Jombang dengan PPK masih belum sepenuhnya memadai. Hal ini dapat dilihat dengan tidak adanya pelaksanaan ekspose pada tahap perencanaan audit. Inspektorat tidak berkoordinasi dengan Dinkes dan RSUD Ploso untuk melaksanakan ekspose agar diperoleh gambaran menyeluruh tentang PBJ yang sedang dilaksanakan. Oleh karena itu, *probity audit* yang dilaksanakan atas empat paket pembangunan di Dinkes dan RSUD Ploso tidak dapat dijalankan secara *real time* sesuai dengan tahapan PBJ yang sedang dilaksanakan oleh OPD masing-masing
- b. Komitmen yang rendah
Masing-masing pelaku *probity audit* memiliki tanggung jawab

sendiri sesuai dengan bagiannya dan *probity audit* tidak dapat memindahkan tanggung jawab manajerial pelaksanaan PBJ dari pihak manajemen kepada auditor. Manajemen PBJ RSUD Ploso belum sepenuhnya selesai menindaklanjuti rekomendasi dari auditor. Salah satu rekomendasi yang diberikan kepada konsultan perencana ialah untuk segera menghitung ulang kekuatan struktur gedung sesuai dengan urutan perhitungan struktur bangunan atau standar yang berlaku. Konsultan perencana memiliki komitmen yang rendah dalam menindaklanjuti rekomendasi ini, sehingga PPK telah mengeluarkan teguran sebanyak dua kali namun tetap tidak mendapatkan tanggapan yang baik. Pada akhirnya rekomendasi tersebut ditindaklanjuti oleh kontraktor pelaksana pembangunan VIP RSUD Ploso agar pembangunan dapat segera dilaksanakan, namun hasil dari tindak lanjut tersebut belum disampaikan secara resmi kepada pihak inspektorat. Hal ini menyebabkan kelengkapan dokumen tindak lanjut *probity audit* menjadi kurang memadai. Selain itu, komitmen dari penyedia untuk menghadiri proses pembahasan hasil *probity audit* terkadang juga kurang memadai. Hal ini menyebabkan terhambatnya penyelesaian pemeriksaan *probity audit* yang dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten Jombang.

- c. Komunikasi yang belum efektif
Komunikasi diperlukan sejak tahap awal perencanaan *probity audit* sampai dengan tahap pengkomunikasian hasil. Dalam praktiknya, penyedia terkadang sulit untuk dihubungi dan pemenuhan permintaan dokumen yang telah disampaikan oleh pihak auditor kepada *auditee* beberapa kali memerlukan waktu yang lama, sehingga menghambat proses pemeriksaan.

Upaya Mengatasi Kendala Probity Audit

Inspektorat Kabupaten Jombang telah melakukan beberapa upaya untuk mengatasi faktor penyebab belum efektifnya penerapan *probity audit* dalam menurunkan tingkat penyimpangan PBJ, yaitu:

- a. Melakukan permohonan penambahan SDM kepada BKDPP setiap adanya lowongan formasi pegawai;
- b. Melaksanakan diklat atau pelatihan audit berskala nasional yang berhubungan dengan PBJ;
- c. Memaksimalkan sumber daya yang dimiliki agar seluruh kegiatan dalam PKPT dapat dilaksanakan dengan baik;
- d. Melakukan koordinasi dan komunikasi dengan pihak terkait seperti PPK dan penyedia agar seluruh pelaksanaan *probity audit* sejak tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pengkomunikasian hasil dapat berjalan dengan baik.

Simpulan

Berdasarkan pembahasan tersebut, diperoleh simpulan sebagai berikut.

a. Pelaku *probity audit* adalah auditor, *auditee*, penyedia, dan pengguna. Masing-masing pelaku memiliki aspirasi atau permintaan yang saling bertentangan, sehingga menimbulkan kompleksitas dalam penerapan *probity audit*.

Auditor memiliki logika *stewardship*, *resources-based*, dan *compliance*. *Auditee* memiliki logika *commitment*, *resources-based*, *stewardship* dan *compliance*. Penyedia memiliki logika *commitment*, *resources-based*, *business* dan *compliance*. Pengguna memiliki logika *procedure*, *resources-based*, *needs* dan *compliance*.

Respon dari masing-masing pelaku terhadap kompleksitas ini ialah mereka berusaha untuk dapat menyeimbangkan berbagai tuntutan kelembagaan dengan cara menjalin hubungan dan meningkatkan kerja sama antar pelaku sambil mengoptimalkan sumber daya yang ada.

Dengan kondisi kompleksitas ini, maka penerapan *probity audit* pada Inspektorat Kabupaten Jombang menjadi lebih sulit. Hal ini berdampak pada penerapan *probity audit* yang belum sepenuhnya sesuai dengan pedoman *probity audit*, dengan rincian: (1) SOP *probity audit* belum diperbaharui; (2) pada tahap perencanaan *probity audit* belum dilaksanakan mekanisme ekspose dengan

memadai; (3) hasil penilaian risiko belum didokumentasikan dalam Hasil Penilaian Risiko Penugasan *Probity Audit*; (4) tim *probity audit* belum menyusun TAO; (5) langkah-langkah pemeriksaan belum sepenuhnya mengacu kepada pedoman *probity audit*; (6) *probity audit* belum dilaksanakan secara *real time* dan menyeluruh; dan (7) tindak lanjut atas rekomendasi RSUD Ploso belum disampaikan kepada *probity auditor*.

b. Faktor-faktor penyebab belum efektifnya penerapan *probity audit* di Inspektorat Kabupaten Jombang yaitu: (1) ketersediaan anggaran, (2) ketersediaan jumlah personel, (3) kompetensi SDM, (4) ketersediaan waktu pelaksanaan, (5) SOP yang belum terkini, (6) Prosedur audit dan dokumentasi yang belum memadai, (7) koordinasi yang belum memadai, (8) komitmen yang rendah, dan (9) komunikasi yang belum efektif.

c. Upaya yang telah dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten Jombang untuk mengatasi faktor-faktor tersebut yaitu: (1) melakukan permohonan penambahan SDM kepada BKDPP setiap adanya lowongan formasi pegawai untuk mengatasi kekurangan jumlah personel, (2) melaksanakan diklat atau pelatihan khususnya yang berhubungan dengan PBJ untuk meningkatkan kompetensi SDM, (3) memaksimalkan sumber daya yang ada baik SDM, waktu, maupun anggaran agar seluruh kegiatan dalam PKPT dapat dilaksanakan dengan baik, dan (4)

meningkatkan koordinasi dengan pihak terkait seperti PPK dan penyedia agar seluruh pelaksanaan *probity audit* sejak tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pengkomunikasian hasil dapat berjalan dengan baik.

Keterbatasan dan Rekomendasi

Penelitian ini memiliki keterbatasan dalam hal akses terhadap kertas kerja audit, sehingga peneliti tidak dapat memperoleh informasi terkait pelaksanaan dari setiap langkah-langkah pemeriksaan *probity audit*. Peneliti juga hanya melakukan evaluasi dengan menggunakan hasil wawancara dan dokumen saja, peneliti tidak dapat menggunakan pendekatan observasi untuk memperoleh gambaran yang lebih *real* tentang kompleksitas penerapan *probity audit*. Selain itu penerapan *probity audit* di Inspektorat Kabupaten Jombang sejak awal hanya diterapkan pada tahap perencanaan PBJ saja, sehingga peneliti tidak dapat memperoleh gambaran yang lebih luas mengenai kompleksitas penerapan *probity audit*.

Rekomendasi yang dapat diberikan dalam penelitian ini ditujukan untuk objek penelitian dan penelitian berikutnya. Inspektorat Kabupaten Jombang sebagai objek penelitian perlu melakukan upaya perbaikan pada penerapan *probity audit* dengan dengan mengacu kepada pedoman yang telah dikeluarkan oleh BPKP. Bagi peneliti selanjutnya yang tertarik untuk mengambil topik penelitian yang serupa, disarankan

untuk mengevaluasi kompleksitas pada entitas yang telah melaksanakan *probity audit* pada seluruh tahapan PBJ atau pada lebih dari satu objek penelitian. Selain itu, peneliti juga menyarankan untuk menambah teknik pengumpulan data penelitian seperti observasi sehingga dapat diperoleh gambaran yang lebih *real* tentang penerapan *probity audit*.

Daftar Pustaka

- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2016). *Fraud Examination* (5th edition). Cengage Learning.
- A.M. Vermeulen, P., Zietsma, C., Greenwood, R., & Langley, A. (2016). Strategic responses to institutional complexity. *Strategic Organization*, 14(4), 277–286. <https://doi.org/10.1177/1476127016675997>
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2018). *Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Jombang Tahun 2017*.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2019a). *Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Jombang Tahun 2018*.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2019b). *Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas Laporan Keuangan*

- Pemerintah Daerah Kabupaten Mojokerto Tahun 2018.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2019c). Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Blitar Tahun 2018.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2019). Peraturan BPKP Nomor 3 Tahun 2019 tentang Pedoman Pengawasan Intern Atas Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah. Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2019 Nomor 69. Direktur Jenderal Peraturan Perundang-Undangan Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia. Jakarta.
- Burton, F. G., Starliper, M. W., Summers, S. L., & Wood, D. A. (2015). The Effects of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground or as a Consulting Services Provider in Enhancing the Recruitment of Internal Auditors. *Accounting Horizons*, 29(1), 115–140. <https://doi.org/10.2308/acch-50925>
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2014). *Business research methods* (Twelfth edition). McGraw-Hill/Irwin.
- Creswell, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (4th ed). SAGE Publications.
- Diawati, M. (2017). Analisis Penerapan Probity Audit Pengadaan Barang dan Jasa (Studi pada Inspektorat Kabupaten Sleman). Universitas Gadjah Mada.
- Etse, D., & Asenso-Boakye, M. (2014). Public Procurement Audit Process In Practice A Case Study Of The Public Procurement Authority Office In Kumasi And The Procurement Unit Of The Kumasi Polytechnic. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 2(2).
- Fatania, T. (2018). Institutional complexity and Institutional logics: Much achieved but more to be done. 15.
- Goto, G. (2018). The Logic and Limits of Stewardship Codes: The Case of Japan. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3311279>
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E. R., & Lounsbury, M. (2011). Institutional Complexity and Organizational Responses. *The Academy of Management Annals*, 5(1), 317–371. <https://doi.org/10.1080/19416520.2011.590299>
- Halim, A., & Iqbal, M. (2012). *Pengelolaan Keuangan Daerah* (Edisi Ketiga). Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.

- ICW. (2019). Laporan Tren Penindakan Kasus Korupsi 2018.
- Madsen, C. U., & Hasle, P. (2017). Commitment or Compliance? Institutional Logics of Work Environment Management. *Nordic Journal of Working Life Studies*, 7(S2). <https://doi.org/10.18291/njwls.v7iS2.96688>
- Mahfuroh, R. (2016). Evaluasi Pelaksanaan Probitiy Audit Dalam Mencegah Dan Mendeteksi Kecurangan Pengadaan Barang/Jasa (Kasus Di Inspektorat Kabupaten Rembang). Universitas Gadjah Mada.
- McCue, C. P., Prier, E., & Swanson, D. (2015). Five dilemmas in public procurement. *Journal of Public Procurement*, 15(2), 177–207. <https://doi.org/10.1108/JOPP-15-02-2015-B003>
- Ng, C., & Ryan, C. (2001). (PDF) The practice of probity audits in one Australian jurisdiction. https://www.researchgate.net/publication/27466622_The_practice_of_probity_audits_in_one_Australian_jurisdiction
- Pemerintah Kabupaten Jombang. (2017). Peraturan Bupati Jombang Nomor 33 Tahun 2017 tentang Mekanisme Pembinaan dan Pengawasan Pada Inspektorat Kabupaten Jombang. Berita Daerah Kabupaten Jombang Tahun 2017 Nomor 33/E. Sekretaris Daerah Kabupaten Jombang. Jombang.
- Primahadi, H., & Yudanti, W. S. (2015). Analisis Perbedaan Tingkat Penyimpangan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah Pada Instansi Yang Menerapkan Dan Tidak Menerapkan Probitiy Audit. *Jurnal Auditor*, VIII, 7–24.
- Putri, D. M. (2017). Analisis Implementasi Probitiy Audit Dalam Pencegahan Dan Pendeteksian Fraud Pengadaan Barang Dan Jasa Di Universitas Gadjah Mada. Universitas Gadjah Mada.
- Qiu, Y., Chen, H., Sheng, Z., & Cheng, S. (2019). Governance of institutional complexity in megaproject organizations. *International Journal of Project Management*, 37(3), 425–443. <https://doi.org/10.1016/j.ijproman.2019.02.001>
- Raaijmakers, A. G. M., Vermeulen, P. A. M., Meeus, M. T. H., & Zietsma, C. (2015). I Need Time! Exploring Pathways to Compliance under Institutional Complexity. *Academy of Management Journal*, 58(1), 85–110. <https://doi.org/10.5465/amj.2011.0276>
- Reay, T., & Hinings, C. R. (2009). Managing the Rivalry of Competing Institutional Logics. *Organization Studies*, 30(6), 629–652. <https://doi.org/10.1177/0170840609104803>

- Republik Indonesia. (2008). Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 127. Sekretaris Negara Republik Indonesia. Jakarta.
- Republik Indonesia. (2018). Peraturan Presiden Nomor 16 Tahun 2018 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2018 Nomor 33. Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia. Jakarta.
- Rustiarini, N. W., T., S., Nurkholis, N., & Andayani, W. (2019). Why people commit public procurement fraud? The fraud diamond view. *Journal of Public Procurement*, ahead-of-print(ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/JOPP-02-2019-0012>
- Ryan, C., & Ng, C. (2002). Australian auditors-general involvement in probity auditing: Evidence and implications. *Managerial Auditing Journal*, 17(9), 559–567. <https://doi.org/10.1108/02686900210447551>
- Schillemans, T., & van Twist, M. (2016). Coping with Complexity: Internal Audit and Complex Governance. *Public Performance & Management Review*, 40(2), 257–280. <https://doi.org/10.1080/15309576.2016.1197133>
- Schooner, S. L., Gordon, D. I., & Clark, J. L. (2008). Public Procurement Systems: Unpacking Stakeholder Aspirations and Expectations. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1133234>
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business* (7th ed). John Wiley & Sons.
- Shead, B. (2001). Probity Auditing: Keeping the Bureaucrats Honest? *Australian Journal of Public Administration*, 60(2), 66–70. <https://doi.org/10.1111/1467-8500.00210>
- Smith, W. K., & Tracey, P. (2016). Institutional complexity and paradox theory: Complementarities of competing demands. *Strategic Organization*, 14(4), 455–466. <https://doi.org/10.1177/1476127016638565>
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (1999). Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations: Executive Succession in the Higher Education Publishing Industry, 1958–1990. *American Journal of Sociology*, 105(3), 801–843. <https://doi.org/10.1086/210361>
- Zubac, A., Hubbard, G., & Johnson, L. (2012). Extending Resource-Based Logic: Applying the Resource-Investment Concept to the Firm From a Payments Perspective. *Journal of Management*, 38(6), 1867–

1891.
<https://doi.org/10.1177/0149206310383907>