

## **Analisis Pengembangan Kapabilitas Dinamis Audit Internal Berbasis Risiko dengan Pendekatan DCT**

Efa Agus Susanto, Universitas Gadjah Mada

e-mail: efa.agus.s@mail.ugm.ac.id

### **INTISARI**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengembangan kapabilitas dinamis Audit Internal Berbasis Risiko (AIBR) pada inspektorat pemerintah daerah. Desain kualitatif dengan pendekatan studi kasus eksploratori digunakan untuk mengeksplorasi aspek-aspek baru dan penting dalam pengembangan kapabilitas AIBR. Pengumpulan data penelitian ini menggunakan wawancara dan dokumentasi. Sedangkan, validitas penelitian dipastikan dengan triangulasi dan *member checking*. Penelitian ini mencapai saturasi ketika wawancara dilakukan kepada 18 partisipan yang terdiri lima orang irban, satu sekretaris, lima ketua tim, dan dua orang auditor pembina. Penelitian ini menghasilkan tiga temuan utama. Pertama, pengembangan kapabilitas hanya diarahkan untuk mencapai tujuan performa. Kedua, manajemen pengetahuan pengembangan kapabilitas AIBR belum dilakukan secara utuh. Terakhir, model mental antitesis masih dimiliki oleh sebagian Auditor Internal Pemerintah Daerah (AIPD).

**Kata Kunci** - auditor internal, audit internal berbasis risiko, kapabilitas dinamis

## PENDAHULUAN

Penelitian ini didasari oleh implementasi Audit Internal Berbasis Risiko (AIBR) di pemerintah daerah yang masih belum optimal karena kompetensi atau pengetahuan auditor (Erlina et al. 2020). Namun, penelitian terdahulu (Erlina dkk. 2020) tidak menjelaskan faktor-faktor yang menjadi penyebab rendahnya kompetensi auditor tersebut. Penelitian ini menganalisis tentang bagaimana auditor internal merespon perencanaan AIBR sebagai bagian dari kebutuhan kompetensi yang penting dalam pelaksanaan penugasan audit.

Penelitian ini menawarkan perspektif baru dalam beberapa hal. Pertama, penelitian ini menjelaskan kapabilitas dinamis auditor internal terhadap AIBR. Kapabilitas dinamis merupakan proses konfigurasi ulang kompetensi untuk merespon perubahan lingkungan (Teece, Pisano, and Shuen 1997). Peneliti berpendapat bahwa perubahan pendekatan audit tradisional ke AIBR memerlukan dukungan penyesuaian kapabilitas auditor untuk mencapai peluang keberhasilan yang tinggi dalam implementasinya. Penyesuaian kapabilitas ini diwujudkan dengan kompetensi auditor yang dinamis karena berbagai kebaruan yang selalu muncul dalam aktivitas pengawasan.

Kedua, implementasi AIBR merupakan bagian dari tuntutan regulasi dan perkembangan praktik audit internal. Di Indonesia, tuntutan implementasi AIBR untuk organisasi audit internal pemerintah telah ada sejak lebih dari satu dekade dengan penerbitan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 19 tahun 2009. Implementasi AIBR juga menjadi bagian dari rencana pembangunan jangka menengah nasional tahun 2015-2019 dengan adanya program peningkatan kapabilitas audit internal ke level 3. Selain amanat regulasi tersebut, perkembangan profesi audit internal pemerintah juga merespon pentingnya AIBR dengan pernyataan dalam Standar Audit Internal Pemerintah Indonesia pada tahun 2013.

Penelitian ini menggunakan *Dynamic Capabilities Theory* (DCT) atau teori kapabilitas dinamis untuk mengidentifikasi dan menganalisis faktor-faktor yang menjadi penyebab rendahnya kompetensi auditor internal dalam implementasi AIBR. Teori ini dibangun dari empat dimensi, yaitu *absorption*, *generation*, *storage*, dan *adaption* (Gonzalez and Melo 2019). Setiap dimensi dibentuk oleh rutinitas untuk menciptakan kapabilitas yang lebih baik (Pavlou and El Sawy 2011).

Penelitian ini berkontribusi untuk mengembangkan dan memperluas penelitian sebelumnya (Erlina and Muda 2018) dengan analisis lebih lanjut tentang penyebab rendahnya kompetensi auditor internal yang merupakan determinan implementasi AIBR. Hasil penelitian ini diharapkan relevan untuk semua organisasi audit internal pemerintah daerah di Indonesia dengan karakteristik yang tidak terlalu berbeda. Penelitian ini juga memberikan kontribusi pada para pemimpin organisasi audit internal atau pembuat kebijakan untuk meningkatkan kompetensi AIBR auditornya dalam aktivitas pengawasan.

## **TINJAUAN PUSTAKA**

### **Teori Kapabilitas Dinamis**

Teori kapabilitas dinamis atau *Dynamic Capabilities Theory* (DCT) menjelaskan kemampuan organisasi untuk mengintegrasikan, membangun, dan merekonfigurasi ulang kompetensi sumber daya utamanya sebagai respon terhadap perubahan lingkungan (Teece, Pisano, and Shuen 1997). DCT berpendapat bahwa organisasi mengembangkan kompetensi baru pada sumber dayanya sampai tingkat yang memadai untuk mencapai tujuan (Ambrosini and Bowman 2009). Menurut Gonzalez dan Melo (2019) berpendapat bahwa kapabilitas dinamis

dibangun dari empat dimensi, yaitu *absorption*, *generation*, *storage*, dan *adaption*. Keempat dimensi tersebut membentuk rutinitas sebagai memori untuk membantu sumber daya organisasi dalam perekonfigurasi kemampuan operasionalnya menjadi kapabilitas baru yang lebih baik (Teece 2000; Pavlou and El Sawy 2011; Helfat and Winter 2011). Rutinitas ini merupakan penghubung antara pengetahuan dan kapabilitas yang baru (Teece 2000; Eggers and Kaplan 2013) sehingga harus mempunyai tujuan yang jelas (Eggers and Kaplan 2013).

### **Auditor Internal**

Auditor internal adalah orang yang melaksanakan aktivitas audit internal. Auditor internal memahami proses bisnis dari suatu organisasi dan berkualifikasi/berkompetensi profesional untuk memberikan jaminan bahwa sistem pengendalian internal telah memadai untuk mengurangi semua jenis risiko (Alias 2019). Auditor internal juga harus independen dan obyektif dalam pelaksanaan aktivitas yang menjadi tugas dan tanggung jawabnya (Alias 2019).

Auditor internal di lingkungan pemerintah Indonesia dikenal dengan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP).

Ruang lingkup tanggung jawab APIP berbeda-beda berdasarkan tingkatannya. Di tingkat pemerintah pusat, peran APIP dilakukan oleh BPKP untuk aktivitas lintas sektoral, inspektorat jenderal untuk kementerian, dan inspektorat utama untuk lembaga negara. Di tingkat pemerintah daerah, peran APIP dilakukan oleh inspektorat provinsi, kabupaten, dan kota.

### **AIBR**

AIBR merupakan metodologi yang menghubungkan antara audit internal dan rerangka manajemen risiko dari suatu organisasi (Erlina et al. 2020). AIBR merupakan pergeseran dari pendekatan lama yang sebelumnya digunakan, yaitu *control-based* (Görener 2017; Erlina et al. 2020). Manajemen risiko ialah prasyarat dalam AIBR. Oleh karena itu, auditor internal harus memastikan bahwa manajemen risiko organisasi auditan telah diterapkan dengan efektif (Erlina et al. 2020; Lois et al. 2021).

Kontribusi utama AIBR dalam audit internal berada pada tahap perencanaan. Berdasarkan hasil perencanaan dari AIBR, penugasan pada auditor internal diarahkan pada area berisiko tinggi (Coetzee and Lubbe 2014). AAIFI (2018) dan CIIA (2014) menyebutkan tahapan dalam perencanaan AIBR terdiri dari: (1) pemahaman organisasi

klien; (2) penyusunan dan pemutakhiran *audit universe* serta penetapan area audit; (3) penilaian risiko; (4) penyesuaian skor risiko (5) penyusunan perencanaan audit tahunan berbasis risiko (6) penugasan audit.

### **Kapabilitas AIBR**

Penggunaan kata kapabilitas dan kompetensi sering digunakan secara bergantian dengan makna kapasitas, keterampilan atau keahlian manusia untuk melakukan tugas tertentu (Bogner, Thomas, and McGee 1999; Sani and Abubakar 2021; Chinnapong et al. 2021). Kompetensi bersifat dinamis. Dalam organisasi, kompetensi diperbarui dengan pengintegrasian pandangan strategis manajemen ke dalam pembelajaran untuk mengubah kapasitas sumber daya manusianya (Giniuniene and Pundziene 2020) sehingga efektivitas pencapaian tujuan organisasi menjadi lebih baik (Cegliński 2020). Kapabilitas atau kompetensi AIBR merujuk kepada kemampuan auditor internal untuk menggunakan analisis berbasis risiko dalam aktivitas pengawasan khususnya perencanaan.

### **Proposisi penelitian**

Studi ini mengajukan proposisi yang menyelidiki pengembangan kompetensi auditor internal pemerintah daerah untuk

meningkatkan implementasi AIBR dalam aktivitas pengawasannya. Proposisi ini didasarkan pada penelitian-penelitian terdahulu yang membahas tentang kompetensi auditor internal sebagai anteseden dalam penerapan AIBR (Coetzee and Lubbe 2013; Görener 2017; Erlina et al. 2020; Andreas et al. 2020; Lois et al. 2021).

Proposisi ini juga dirancang dengan teori kapabilitas dinamis berbasis pengetahuan (Gonzalez and Melo 2019). Penelitian ini berpendapat bahwa proses pengembangan kompetensi AIBR pada auditor internal pemerintah daerah masih berkesenjangan dengan dimensi dari teori ini. Artinya, proses akuisisi sampai dengan implementasi AIBR sebagai pengetahuan baru dalam pengawasan masih belum optimal. Semua argumen tersebut digunakan untuk mengembangkan proposisi penelitian, yaitu:

RQ1: Apakah auditor internal mampu untuk mengakuisisi dan mengasimilasi AIBR sebagai pengetahuan untuk membantu aktivitas pengawasan?

RQ2: Apakah kurikulum/susunan materi pembelajaran AIBR yang berlaku belum mengarah pada pencapaian kapabilitas dinamis bagi auditor internal?

RQ3: Bagaimana auditor internal mentransformasikan pengetahuan AIBR

menjadi kapabilitas yang baru dalam perencanaan audit?

## **METODE PENELITIAN**

Desain penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan studi kasus eksploratori. Pendekatan ini digunakan karena beberapa hal. Pertama, studi kasus eksploratori membantu untuk mengeksplorasi aspek-aspek baru yang penting dalam pengembangan kapabilitas AIBR auditor internal yang masih rendah. Kedua, literatur terkait dengan pengembangan kapabilitas AIBR auditor internal masih terbatas.

Teknik pengumpulan data penelitian ini menggunakan teknik wawancara dan dokumentasi. Teknik wawancara dilakukan dengan cara semi terstruktur. Peneliti terlebih dahulu menyiapkan daftar pertanyaan yang terstruktur sebagai acuan. Pertanyaan-pertanyaan selanjutnya diajukan kepada partisipan berdasarkan acuan yang telah dibuat dengan susunan bahasa dan urutan yang berbeda. Pihak-pihak yang menjadi partisipan wawancara dalam penelitian dipilih secara *purposivefully*. Penelitian ini melibatkan partisipan yang merupakan auditor internal berkewenangan manajerial di tingkat menengah dan bawah (Pavlou dan El Sawy 2011). Penelitian ini berpendapat

bahwa manajer tingkat menengah di organisasi audit internal ialah inspektur pembantu dan sekretaris. Untuk tingkat bawah atau tim, fungsi manajerial dilakukan oleh ketua tim.

Penelitian ini mencapai saturasi ketika wawancara dilakukan kepada 18 partisipan yang terdiri dari 6 orang ialah manajer menengah tingkat organisasi (inspektur pembantu dan sekretaris inspektorat), 10 orang ialah manajer menengah tingkat tim (ketua tim inspektorat), dan 2 orang ialah auditor pembina (auditor BPKP). Saturasi merupakan kondisi ketika peneliti sudah tidak menemukan suatu konsep, ide, atau tema baru dalam konteks penelitian dari para partisipannya (Alam 2020; Santo-Tomás Muro, Sáenz de Tejada Granados, and Rodríguez Romero 2020). Wawancara penelitian ini dilakukan dalam 17 sesi wawancara dan satu wawancara tertulis. Untuk wawancara tertulis, peneliti juga telah melakukan pengujian pilot kepada dua auditor internal untuk menjamin validitas dan reliabilitas dari daftar pertanyaan yang diajukan (Kallio et al. 2016; Gani, Rathakrishnan, and Krishnasamy 2020).

Dari beberapa alternatif cara validasi dari Creswell dan Creswell (2018), validitas penelitian ini dipastikan dengan triangulasi dan *member checking*. Sedangkan reliabilitas

penelitian ini dipastikan dengan pengecekan transkrip dan pengecekan akurasi pengkodean. Pengecekan transkrip dilakukan secara hati-hati untuk memastikan akurasi penyusunan transkrip wawancara sesuai dengan hasil rekaman wawancara. Akurasi pengkodean dilakukan dengan pengecekan secara hati-hati atas transkrip wawancara dan dokumentasi ke dalam tema yang telah ditentukan.

## **PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN**

Pengembangan kapabilitas AIBR oleh AIPD diawali dengan pengakuisisian dan pengasimilasian. Pada tahap ini, AIPD menggunakan dua proses, yaitu informal dan formal. Proses informal merupakan proses yang tidak terstruktur dan didasarkan karakteristik *expert witness* yang dimiliki oleh AIPD. Proses informal ini juga didasarkan pada rutinitas aktivitas harian AIPD. Sedangkan, proses formal merupakan proses terstruktur yang mewajibkan pengakuisisian dan pengasimilasian pengetahuan AIBR oleh AIPD. Proses terstruktur itu diwujudkan dalam bentuk penerbitan regulasi peningkatan kapabilitas AIPD ke level tiga sebagai bagian dari tujuan performa inspektorat. Proses formal ini juga diinisiasi dengan kebijakan internal yang

mengharuskan AIPD untuk mengikuti kegiatan *in-house training*.

Pada tahap berikutnya, AIPD dituntut untuk melakukan pembelajaran AIBR. Penelitian ini menginferensi bahwa proses pembelajaran tersebut dilakukan dengan beberapa metode yang ditujukan untuk meningkatkan pengetahuan AIPD baik secara individu maupun kolektif. Metode-metode tersebut ialah diklat, bimtek, *workshop*, PKS, PPM, dan *coaching*. Lebih lanjut, penelitian ini menyimpulkan bahwa susunan materi AIBR bersifat statis dengan mengacu pada Perka BPKP nomor 18 tahun 2018 dan jumlah jam pembelajaran ideal untuk memahaminya ialah 40 jam. Pada tahap ini, peneliti juga menengarai bahwa metode *workshop*, bimtek, dan PKS/PPM merupakan metode pembelajaran yang kurang efektif yang ditandai dengan ketidaktepatan pemahaman AIPD terhadap konsep AIBR.

Pendokumentasian pengetahuan merupakan tahap selanjutnya dari analisis pengembangan kapabilitas AIBR. Pada tahap ini, penelitian ini menyimpulkan bahwa AIPD tidak melakukan pendokumentasian pengetahuan. Sebagai pengganti, AIPD lebih banyak mengandalkan pengetahuan AIBR yang diperoleh dari proses sosialisasi. Akibatnya, penyimpanan pengetahuan AIBR

hanya terjadi pada tingkat individu bukan organisasi AIPD.

Lebih lanjut, penelitian juga mengidentifikasi alasan inspektorat tidak mendokumentasikan pengetahuan AIBR. Pertama, dokumentasi AIBR bukan merupakan suatu urgensi. Kedua, peraturan yang mendasari penerbitan pedoman AIBR sebagai bentuk dokumentasi juga belum tersedia.

Penelitian ini menyimpulkan bahwa AIPD mengimplementasikan pengetahuan AIBR yang diperoleh dalam perencanaannya dengan beberapa cara. Pertama, AIPD tidak melibatkan auditan dalam penyusunan rencana pengawasan dan menggunakan faktor-faktor risiko yang kriterianya ditentukan secara internal oleh AIPD. Kedua, AIPD melibatkan auditan dalam penyusunan rencana pengawasan dengan pola diskusi. Ketiga, AIPD memanfaatkan peta risiko yang dibuat auditan sebagai dasar penyusunan PKPT. Selain itu, penelitian ini juga mengidentifikasi bahwa implementasi pengetahuan AIBR belum sepenuhnya optimal karena hambatan model mental antitesis dari AIPD.

## **TEMUAN PENELITIAN**

Penelitian ini membuktikan bahwa pengembangan kapabilitas AIBR telah

dilakukan oleh AIPD. Namun, penelitian ini juga mengungkapkan beberapa temuan terkait dengan proses pengembangan kapabilitas AIBR yang mengacu pada teori DCT. Berdasarkan analisis dari setiap dimensi teori DCT, penelitian ini mengidentifikasi tiga temuan yang utama. Pertama, penelitian ini menemukan bahwa pengembangan kapabilitas AIBR oleh AIPD didasari pada desain tujuan performa, yaitu untuk mencapai atau mempertahankan kapabilitas AIBR pada level tiga. Performa ini dievaluasi setiap tahun oleh BPKP. Tujuan performa mengakibatkan inspektorat hanya berfokus pada output proses yang mengindikasikan bahwa AIBR telah diimplementasikan dan tidak sepenuhnya diarahkan pada penguasaan kompetensi oleh para auditornya yang bersifat dinamis.

Kedua, inspektorat mengabaikan proses manajemen pengetahuan yang utuh untuk mendukung pengembangan kapabilitas dinamis AIBR. Penelitian ini menengarai bahwa inspektorat tidak mendokumentasikan pengetahuan AIBR. Ini terjadi karena inspektorat lebih berfokus pada praktik AIBR untuk mencapai tujuan performanya. Penelitian ini juga menginferensi bahwa proses pembelajaran yang tidak optimal dan tidak dilakukannya pendokumentasian tersebut mengakibatkan pemahaman AIBR

tidak terdistribusi secara merata kepada seluruh AIPD.

Ketiga, penelitian ini juga mengungkap bahwa beberapa AIPD bersikap antitesis terhadap AIBR. AIPD tersebut menilai bahwa AIBR tidak didukung oleh komitmen dari pimpinan organisasi untuk menerapkan manajemen risiko sehingga sulit untuk diterapkan. AIPD lebih memilih untuk menggunakan pendekatan pengendalian karena OPD dinilai belum memiliki kesadaran atas risiko organisasinya. Akibatnya, daftar risiko yang dibuat berpotensi menimbulkan informasi yang bias karena tidak merefleksikan kondisi yang sebenarnya.

### **IMPLIKASI MANAGERIAL**

Penelitian ini mendasari pada pemahaman awal bahwa pengembangan kapabilitas AIBR sebagai suatu kompetensi yang melekat kepada individu AIPD. Namun, penelitian ini membuktikan pengetahuan AIBR yang diakuisi, dipelajari, dan didokumentasikan oleh AIPD tidak mampu untuk diimplementasikan secara optimal jika tidak didukung oleh penerapan manajemen risiko oleh seluruh OPD pada tataran tingkat pemerintah daerah. Oleh karena itu, penelitian ini menginferensi bahwa pengembangan kapabilitas AIBR seharusnya didukung dengan model mental

kepemimpinan transformasional dari manajemen organisasi AIPD maupun OPD. Pemimpin yang transformasional mampu menjadi agen perubahan bagi organisasi dan memotivasi setiap anggota organisasi untuk mengubah perilakunya dalam pengimplementasian manajemen risiko dan AIBR (LeBrasseur, Whissell, and Ojha 2002).

Lebih lanjut, penelitian ini juga merangkum praktik-praktik manajerial pengembangan kapabilitas AIBR dalam perspektif peran utama pemimpin dalam organisasi. Pertama, manajemen AIPD maupun OPD berperan sebagai desainer. Dalam peran ini, manajemen berperan untuk membuat kebijakan dan strategi yang mendukung pengembangan kapabilitas AIBR dan manajemen risiko (Senge 1990). Kedua, manajemen AIPD dan OPD berperan sebagai guru. Dalam peran ini, manajemen memberikan teladan kepada seluruh anggota organisasi dan membantu menciptakan model mental, perilaku, dan pola berpikir pendekatan pemecahan masalah berbasis risiko (Senge 1990). Pada akhirnya, AIPD dengan sendirinya memiliki motivasi intrinsik dan berfokus untuk mengembangkan kompetensi AIBR dan siap untuk menghadapi setiap tantangan dalam pengimplementasiannya (Shin and Zhou

2003).

## **KETERBATASAN DAN PENELITIAN SELANJUTNYA**

Penelitian ini memiliki keterbatasan karena hanya menggunakan AIPD sebagai subjek penelitian di area Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Meskipun karakteristik subjek penelitian telah mewakili setiap tingkatan wilayah (3 kabupaten, 1 kota, dan 1 provinsi), peneliti mengharapkan bahwa penelitian berikutnya dilakukan terhadap AIPD di beberapa wilayah provinsi. Dengan demikian, temuan penelitian pada tingkatan area kota dan provinsi mencapai saturasi aksial yang lebih baik.

## **Daftar Pustaka**

- AAIPI. 2018. "Pedoman Perencanaan Audit Berbasis Risiko Auditor Intern Pemerintah Indonesia." DPN AAIPI.
- Alam, Md. Kausar. 2020. "A Systematic Qualitative Case Study: Questions, Data Collection, NVivo Analysis and Saturation." *Qualitative Research in Organizations and Management: An International Journal* 16, no. 1 (August): 1–31. <https://doi.org/10.1108/QROM-09-2019-1825>.
- Alias, N. 2019. "Internal Auditor's Compliance to Code of Ethics: Empirical Findings from Malaysian Government-Linked Companies." *Journal of Financial Crime* 26, no. 1: 179–94. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2017-0066>.

- Ambrosini, Véronique, and Cliff Bowman. 2009. "What Are Dynamic Capabilities and Are They a Useful Construct in Strategic Management?" *International Journal of Management Reviews* 11, no. 1 (March): 29–49. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2008.00251.x>.
- Andreas, G. Koutoupis, Kyriakogkonas Panagiotis, Ploumpis Ioannis, and Leontis Dimitrios. 2020. "Risk Based Internal Audit at Greek Listed Shipping Companies of New York Stock Exchange." *Journal of Accounting and Taxation* 12, no. 4 (October): 135–44. <https://doi.org/10.5897/JAT2020.0418>.
- Bogner, William C., Howard Thomas, and John McGee. 1999. "Competence and Competitive Advantage: Towards a Dynamic Model." *British Journal of Management* 10, no. 4 (December): 275–90. <https://doi.org/10.1111/1467-8551.00139>.
- Cegliński, P. 2020. "The Relations between Dynamic Capabilities and Core Competencies on the Case of Polish Companies." *Administrative Sciences* 10, no. 3. <https://doi.org/10.3390/admsci10030048>.
- Chinnapong, P., S. Aujirapongpan, S. Koompai, K. Dowpiset, and K. Jiraphanumes. 2021. "The Effect Of Information Technology And Dynamic Capabilities On Human Resources Competencies And Innovative Performance." *ABAC Journal* 41, no. 4: 198–223.
- CIIA. 2014. "Risk Based Internal Auditing." Chartered of Internal Auditors.
- Coetzee, P, and D Lubbe. 2013. "The Use of Risk Management Principles in Planning an Internal Audit Engagement." *Southern African Business Review* 17, no. 2: 113–39.
- Coetzee, P., and Dave Lubbe. 2014. "Improving the Efficiency and Effectiveness of Risk-Based Internal Audit Engagements." *International Journal of Auditing* 18, no. 2: 115–25. <https://doi.org/10.1111/ijau.12016>.
- Creswell, John W, and J David Creswell. 2018. *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. Fifth edition. Sage publications.
- Eggers, J. P., and Sarah Kaplan. 2013. "Cognition and Capabilities: A Multi-Level Perspective." *Academy of Management Annals* 7, no. 1 (June): 295–340. <https://doi.org/10.5465/19416520.2013.769318>.
- Erlina, and Iskandar Muda. 2018. "Determinants of the Implementation of Risk-Based Internal Auditing in Regencies/Cities in North Sumatera Province." *International Journal of Civil Engineering and Technology* 9, no. 5: 1360–72.
- Erlina, Abdillah Arif Nasution, Idhar Yahya, Iskandar Muda, and Sri Mulyani. 2020. "Top Management Commitment as a Potential Variable to Explain Successful Implementation of Risk Based Internal Audit." *International Journal of Innovation* 11, no. 1: 15.
- Gani, Nurul Imtiaz Abd., Mohan Rathakrishnan, and Hariharan N Krishnasamy. 2020. "A Pilot Test For Establishing Validity And Reliability Of Qualitative Interview In The Blended Learning English Proficiency Course." *Journal of Critical Reviews* 7, no. 05 (March). <https://doi.org/10.31838/jcr.07.05.23>.
- Giniuniene, J., and A. Pundziene. 2020. "Dynamic Capabilities: Closing the Competence Gap in Order to Assure Exploitation of New Opportunities." *Engineering Economics* 31, no. 4:

- 461–71.  
<https://doi.org/10.5755/j01.ee.31.4.24239>.
- Gonzalez, Rodrigo Valio Dominguez, and Tatiana Massaroli Melo. 2019. “Analyzing Dynamic Capability in Teamwork.” *Journal of Knowledge Management* 23, no. 6 (August): 1196–1217.  
<https://doi.org/10.1108/JKM-08-2018-0478>.
- Görener, Ali. 2017. “Risk Based Internal Audit.” In *Risk Management, Strategic Thinking and Leadership in the Financial Services Industry*, edited by Hasan Dinçer and Ümit Hacıoğlu, 261–75. Contributions to Management Science. Cham: Springer International Publishing.  
[https://doi.org/10.1007/978-3-319-47172-3\\_17](https://doi.org/10.1007/978-3-319-47172-3_17).
- Helfat, Constance E., and Sidney G. Winter. 2011. “Untangling Dynamic and Operational Capabilities: Strategy for the (N)Ever-Changing World.” *Strategic Management Journal* 32, no. 11 (November): 1243–50.  
<https://doi.org/10.1002/smj.955>.
- Kallio, Hanna, Anna-Maija Pietilä, Martin Johnson, and Mari Kangasniemi. 2016. “Systematic Methodological Review: Developing a Framework for a Qualitative Semi-Structured Interview Guide.” *Journal of Advanced Nursing* 72, no. 12 (December): 2954–65. <https://doi.org/10.1111/jan.13031>.
- LeBrasseur, Rolland, Robert Whissell, and Abhoy Ojha. 2002. “Organisational Learning, Transformational Leadership and Implementation of Continuous Quality Improvement in Canadian Hospitals.” *Australian Journal of Management* 27, no. 2 (December): 141–62. <https://doi.org/10.1177/031289620202700203>.
- Lois, Petros, George Drogalas, Michail Nerantzidis, Ifigenia Georgiou, and Eleni Gkampeta. 2021. “Risk-Based Internal Audit: Factors Related to Its Implementation.” *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society* 21, no. 4 (May): 645–62. <https://doi.org/10.1108/CG-08-2020-0316>.
- Pavlou, Paul A., and Omar A. El Sawy. 2011. “Understanding the Elusive Black Box of Dynamic Capabilities: The Elusive Black Box of Dynamic Capabilities.” *Decision Sciences* 42, no. 1 (February): 239–73. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5915.2010.00287.x>.
- Sani, Suleiman Dalhatu, and Mustapha Abubakar. 2021. “A Proposed Framework for Implementing Risk-Based Shari’ah Audit.” *Journal of Financial Reporting and Accounting* 19, no. 3 (August): 349–68. <https://doi.org/10.1108/JFRA-02-2020-0041>.
- Santo-Tomás Muro, Rocío, Carlota Sáenz de Tejada Granados, and Eva J. Rodríguez Romero. 2020. “Green Infrastructures in the Peri-Urban Landscape: Exploring Local Perception of Well-Being through ‘Go-Alongs’ and ‘Semi-Structured Interviews.’” *Sustainability* 12, no. 17 (August): 6836. <https://doi.org/10.3390/su12176836>.
- Senge, Peter M. 1990. “The Leader’s New Work: Building Learning Organizations.” *Sloan Management Review* 32, no. 1 (Fall): 7.
- Shin, Shung Jae, and Jing Zhou. 2003. “Transformational Leadership, Conservation, and Creativity: Evidence from Korea.” *The Academy of Management Journal* 46, no. 6: 703–14.  
<https://doi.org/10.2307/30040662>.

- Teece, David J. 2000. "Toward an Economic Theory of the Multiproduct Firm." In *Advances in Strategic Management*, 17:29–53. Bingley: Emerald (MCB UP ). [https://doi.org/10.1016/S0742-3322\(00\)17002-0](https://doi.org/10.1016/S0742-3322(00)17002-0).
- Teece, David J, Gary Pisano, and Amy Shuen. 1997. "(1997). Dynamic Capabilities and Strategic Management." *Resources, Firms, and Strategies: A Reader in the Resource-Based Perspective*, 268.