

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Penelitian

Organisasi sektor publik memiliki tanggung jawab besar dalam mengelola sumber daya negara, baik berupa anggaran, aset, maupun kewenangan pelayanan kepada masyarakat. Dalam menjalankan tanggung jawab tersebut, organisasi publik dihadapkan pada berbagai risiko, seperti kesalahan administratif, inefisiensi penggunaan sumber daya, pelanggaran disiplin, hingga penyalahgunaan wewenang (Bentahar & Adnan, 2022). Risiko-risiko tersebut tidak selalu muncul akibat niat yang buruk, tetapi sering kali disebabkan oleh kelemahan dalam pengaturan peran, kurangnya koordinasi antar unit kerja, serta keterbatasan mekanisme pengawasan dalam praktik organisasi sehari-hari (Bentahar & Adnan, 2022).

Untuk mengelola risiko tersebut, organisasi sektor publik memerlukan suatu sistem yang mampu memberikan keyakinan memadai bahwa tujuan organisasi dapat dicapai secara efektif, efisien, patuh terhadap peraturan, serta selaras dengan prinsip akuntabilitas dan integritas. Sistem pengendalian internal hadir sebagai instrumen manajerial yang dirancang untuk membantu organisasi mengendalikan aktivitas operasional, mengelola risiko, dan memastikan tercapainya tujuan organisasi secara berkelanjutan. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013) mendefinisikan pengendalian internal sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh pimpinan dan pegawai organisasi, yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai atas pencapaian tujuan organisasi dalam aspek operasional, pelaporan, dan kepatuhan. Dengan demikian, pengendalian internal tidak hanya berfungsi sebagai alat pengawasan, tetapi juga sebagai mekanisme pencegahan dan pembelajaran organisasi dalam meminimalkan kesalahan dan penyimpangan sejak dini.

Secara konseptual, pengendalian internal dapat dipahami sebagai mekanisme yang membantu organisasi memastikan bahwa setiap aktivitas berjalan sesuai rencana dan tujuan yang telah ditetapkan. Pengendalian internal tidak hanya

berkaitan dengan pemeriksaan atau pengawasan oleh pihak tertentu, tetapi mencakup pembagian peran yang jelas, prosedur kerja yang terdokumentasi, serta sistem pelaporan dan pemantauan yang memungkinkan organisasi mendeteksi dan merespons risiko secara tepat waktu. Dalam praktiknya, pengendalian internal bekerja melalui keterlibatan seluruh unsur organisasi, mulai dari pimpinan hingga pegawai pelaksana, sehingga keberhasilannya sangat dipengaruhi oleh perilaku, pemahaman, dan koordinasi antar individu dan unit kerja (COSO, 2013; Bentahar & Adnan, 2022).

Dalam konteks pemerintahan, pengendalian internal tidak hanya dipahami sebagai kebutuhan manajerial, tetapi juga sebagai kewajiban institusional yang harus diterapkan secara sistematis di seluruh instansi publik. Pemerintah Indonesia menempatkan pengendalian internal sebagai bagian penting dari upaya mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik, transparan, dan akuntabel. Hal ini ditegaskan melalui Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), yang mewajibkan setiap instansi pemerintah untuk menyelenggarakan pengendalian internal secara menyeluruh, terintegrasi, dan berkelanjutan guna memberikan keyakinan memadai atas pencapaian tujuan organisasi (Indonesia, 2008).

SPIP dirancang sebagai kerangka pengendalian internal yang tidak hanya berfokus pada kepatuhan terhadap peraturan, tetapi juga pada efektivitas dan efisiensi penyelenggaraan pemerintahan, keandalan pelaporan keuangan, serta pengamanan aset negara. Dengan demikian, pengendalian internal dalam sektor publik Indonesia tidak dimaksudkan semata-mata sebagai mekanisme pemeriksaan atau pengawasan pasca kejadian, melainkan sebagai sistem yang melekat dalam seluruh proses manajerial dan operasional organisasi. Pendekatan ini sejalan dengan pandangan Bentahar & Adnan (2022) yang menekankan bahwa pengendalian internal yang efektif harus terintegrasi dengan proses manajemen dan melibatkan seluruh unsur organisasi, bukan hanya fungsi pengawasan semata.

Seiring dengan semakin kompleksnya organisasi sektor publik dan meningkatnya tuntutan akuntabilitas, pengendalian internal tidak lagi dapat dijalankan secara terpusat oleh satu fungsi pengawasan semata. Dalam praktik,

pengendalian yang efektif menuntut adanya pembagian peran yang jelas antara pihak yang melaksanakan kegiatan, pihak yang memantau dan mendampingi, serta pihak yang memberikan penilaian independen. Kondisi ini mendorong berkembangnya pendekatan pengendalian internal yang menekankan kejelasan peran dan sinergi antar fungsi dalam organisasi.

Salah satu pendekatan yang banyak diadopsi secara global adalah Model Tiga Lini (*Three Lines Model*) yang dikembangkan oleh The Institute of Internal Auditors (IIA). Model ini memandang pengendalian internal sebagai tanggung jawab bersama yang dijalankan melalui tiga peran utama dalam organisasi. Lini pertama adalah manajemen operasional yang bertanggung jawab langsung atas pelaksanaan kegiatan dan pengelolaan risiko sehari-hari. Lini kedua berperan memberikan panduan, pemantauan, dan pendampingan terkait manajemen risiko serta kepatuhan terhadap kebijakan dan peraturan. Sementara itu, lini ketiga berperan memberikan *independent assurance* melalui kegiatan audit internal untuk menilai efektivitas pengendalian dan tata kelola organisasi (Institute of Internal Auditors, 2020).

Dalam perkembangan praktik tata kelola organisasi, pendekatan pengendalian internal juga mengalami penyempurnaan untuk menjawab keterbatasan model sebelumnya. Pendekatan sebelumnya, yaitu *Three Lines of Defense*, cenderung menekankan pemisahan peran pengendalian secara kaku dan hierarkis. Sebaliknya, Model Tiga Lini menekankan pentingnya komunikasi, kolaborasi, dan koordinasi antar lini dalam mendukung pencapaian tujuan organisasi. Pendekatan ini memandang setiap lini bukan sebagai fungsi yang bekerja secara terpisah, melainkan sebagai mitra yang saling melengkapi dalam menciptakan nilai dan menjaga akuntabilitas organisasi. Dengan demikian, efektivitas pengendalian internal tidak hanya ditentukan oleh keberadaan struktur dan prosedur formal, tetapi juga oleh kualitas interaksi dan hubungan kerja antar lini dalam organisasi (Eulerich, 2021).

Di Indonesia, penguatan pengendalian internal berbasis Model Tiga Lini secara eksplisit diadopsi dalam kebijakan pengendalian internal di lingkungan Kementerian Keuangan. Kementerian Keuangan memandang bahwa kompleksitas

pengelolaan keuangan negara, aset, serta fungsi pelayanan publik memerlukan sistem pengendalian internal yang tidak hanya kuat secara struktural, tetapi juga terintegrasi dan adaptif terhadap dinamika organisasi. Oleh karena itu, pendekatan pengendalian internal terus dikembangkan dari waktu ke waktu, tidak hanya melalui penguatan regulasi, tetapi juga melalui penyempurnaan kerangka kerja dan mekanisme koordinasi antar fungsi pengendalian.

Penguatan tersebut kemudian dikonsolidasikan melalui diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 83 Tahun 2024 tentang Sistem Pengendalian Intern Terintegrasi (SPIT), yang menegaskan Model Tiga Lini sebagai kerangka dasar penyelenggaraan pengendalian internal di lingkungan Kementerian Keuangan. SPIT menekankan bahwa efektivitas pengendalian internal tidak dapat dicapai apabila setiap fungsi bekerja secara terpisah, melainkan harus dibangun melalui keterpaduan peran antara manajemen operasional sebagai lini pertama, fungsi kepatuhan dan manajemen risiko sebagai lini kedua, serta audit internal sebagai lini ketiga. Dengan demikian, SPIT menempatkan komunikasi, koordinasi, dan kolaborasi antar lini sebagai elemen kunci dalam mewujudkan pengendalian internal yang efektif, antisipatif, dan berkelanjutan.

Secara historis, penerapan Model Tiga Lini di lingkungan Kementerian Keuangan bukanlah suatu pendekatan yang bersifat tiba-tiba atau reaktif, melainkan merupakan hasil dari proses pengembangan kebijakan yang berlangsung secara bertahap dan berkelanjutan. Sejak tahun 2013, Kementerian Keuangan telah mulai mengadopsi prinsip pembagian peran pengendalian yang sejalan dengan perkembangan kerangka *Three Lines* yang dikembangkan oleh The Institute of Internal Auditors. Proses tersebut tercermin dalam serangkaian kebijakan internal yang secara bertahap menyempurnakan kerangka pengendalian intern hingga akhirnya dikonsolidasikan melalui SPIT pada tahun 2024 sebagai pendekatan utama dalam penyelenggaraan pengendalian internal di lingkungan Kementerian Keuangan.

Direktorat Jenderal Kekayaan Negara (DJKN) merupakan salah satu unit eselon I di lingkungan Kementerian Keuangan yang memiliki peran strategis dalam pengelolaan kekayaan negara, termasuk pengelolaan aset, piutang negara, serta

pelaksanaan lelang. Karakteristik tugas DJKN yang kompleks, tersebar secara geografis, dan melibatkan berbagai pemangku kepentingan menuntut adanya sistem pengendalian internal yang kuat, terkoordinasi, dan dapat diandalkan. Dalam konteks ini, penerapan pengendalian internal berbasis Model Tiga Lini menjadi sangat relevan untuk memastikan bahwa pengelolaan kekayaan negara dilakukan secara akuntabel, transparan, dan selaras dengan tujuan organisasi.

Secara administratif, penerapan Sistem Pengendalian Intern Terintegrasi di lingkungan DJKN menunjukkan capaian yang sangat baik. Hasil pengukuran tingkat kualitas penerapan SPI Terintegrasi yang dilakukan oleh Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan pada Semester I Tahun 2025 menunjukkan bahwa DJKN memperoleh capaian sebesar 93,83 persen, jauh melampaui target yang ditetapkan. Capaian ini mencerminkan bahwa secara formal DJKN telah memenuhi berbagai indikator pengendalian internal yang ditetapkan dalam kerangka SPIT.

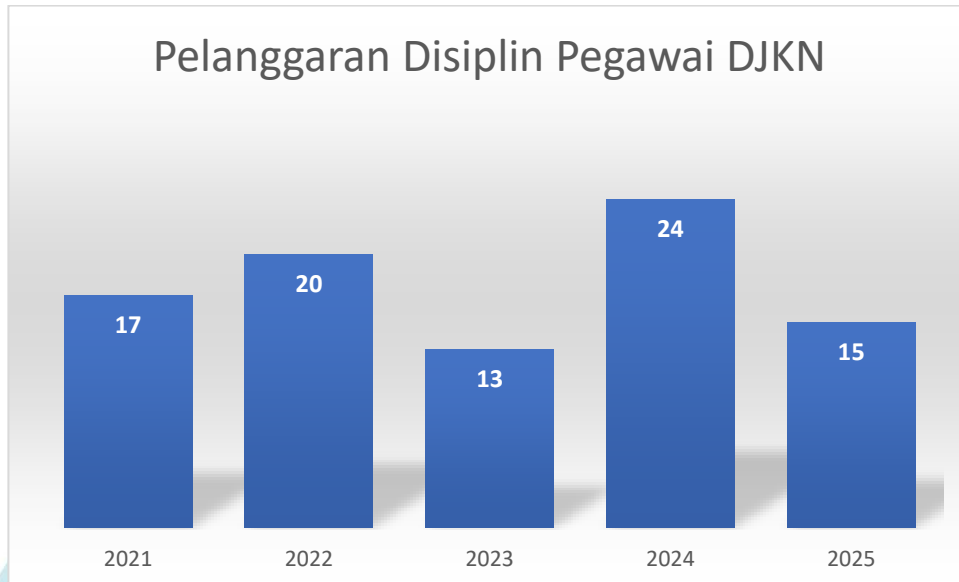
Tabel 1.1 Capaian Tingkat Kualitas Penerapan SPI Terintegrasi DJKN

Capaian Tingkat Kualitas Penerapan SPI Terintegrasi Semester 1 Tahun 2025								
Unit Eselon I	Komponen I - Tingkat Maturitas Penyelenggaraan SPIP		Komponen II - Indeks Penerapan SPI Terintegrasi		Komponen III - Indeks Efektivitas Sistem Peringatan Dini		TOTAL KETIGA KOMPONEN (Komp. I x 40%) + (Komp. II x 30%) + (Komp. III x 30%)	
	Target	Realisasi	Target	Realisasi	Target	Realisasi	Target	Realisasi
DJKN	100	115	60%	75,00%	60%	84,43%	76%	93,83%

Sumber: Laporan Capaian Realisasi dari Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan

Namun demikian, capaian administratif yang tinggi tersebut belum sepenuhnya mencerminkan bagaimana pengendalian internal dijalankan dan dirasakan dalam praktik organisasi sehari-hari. Dalam kurun waktu beberapa tahun terakhir, masih ditemukan pelanggaran disiplin pegawai dengan tingkat fluktuasi tertentu, baik yang bersifat administratif, pelanggaran kode etik, maupun pelanggaran non-administratif. Kondisi ini menunjukkan adanya kesenjangan antara pemenuhan indikator pengendalian internal secara formal dengan perilaku dan praktik kerja pegawai dalam keseharian organisasi.

Gambar 1.1 Grafik Pelanggaran Disiplin Pegawai DJKN



Sumber: Bagian Kepatuhan Internal DJKN

Fenomena tersebut mengindikasikan bahwa keberhasilan penerapan Model Tiga Lini di lingkungan DJKN tidak hanya ditentukan oleh keberadaan struktur, kebijakan, dan prosedur pengendalian internal, tetapi juga sangat dipengaruhi oleh dinamika perilaku organisasi antar lini. Dinamika perilaku tersebut tercermin dalam interaksi sehari-hari antar fungsi pengendalian dalam pelaksanaan tugas organisasi. Dalam praktik, masih ditemukan resistensi dari lini pertama terhadap fungsi pengawasan dan pendampingan yang dilakukan oleh lini kedua maupun lini ketiga. Aktivitas pengendalian kerap dipersepsikan sebagai beban administratif tambahan atau sebagai bentuk intervensi terhadap otonomi pelaksanaan tugas, sehingga berdampak pada kualitas komunikasi, tingkat kepercayaan, dan kemauan untuk berkolaborasi antar lini.

Dalam konteks tersebut, efektivitas penerapan Model Tiga Lini tidak dipahami semata-mata sebagai tingkat pemenuhan indikator administratif atau kepatuhan terhadap ketentuan formal yang berlaku. Efektivitas dimaknai sebagai kemampuan sistem pengendalian internal untuk berfungsi secara nyata dalam praktik organisasi, khususnya dalam mendukung pencapaian tujuan organisasi,

mengelola risiko secara memadai, serta membentuk perilaku kerja yang akuntabel dan berintegritas. Dengan pemaknaan ini, efektivitas tidak hanya tercermin dari keberadaan struktur, kebijakan, dan prosedur pengendalian internal, tetapi juga dari sejauh mana mekanisme pengendalian tersebut dijalankan secara konsisten, dipahami oleh setiap lini, dan dirasakan manfaatnya dalam aktivitas kerja sehari-hari di lingkungan DJKN, sejalan dengan pandangan COSO (2013) dan Bentahar & Adnan (2022).

Dengan pemaknaan efektivitas tersebut, perhatian terhadap faktor-faktor perilaku organisasi menjadi penting dalam menilai keberhasilan penerapan Model Tiga Lini. Salah satu faktor perilaku yang relevan dalam konteks penerapan Model Tiga Lini adalah persepsi terhadap peran masing-masing lini. Persepsi yang jelas mengenai peran masing-masing lini memungkinkan setiap fungsi memahami tanggung jawab dan batas kewenangannya, sehingga mengurangi potensi konflik peran dan tumpang tindih fungsi pengendalian. Ketika persepsi peran tidak selaras, pelaksanaan pengendalian internal cenderung berjalan secara defensif dan kurang mendukung pencapaian tujuan organisasi.

Selain persepsi peran, komunikasi antar lini berperan sebagai mekanisme utama dalam menyelaraskan pemahaman mengenai risiko, kebijakan pengendalian, serta hasil pemantauan. Komunikasi yang efektif memungkinkan informasi pengendalian disampaikan secara tepat, dipahami secara konsisten, dan ditindaklanjuti secara memadai. Sebaliknya, komunikasi yang kurang efektif berpotensi menimbulkan kesenjangan informasi dan menurunkan kualitas respons organisasi terhadap risiko.

Faktor kepercayaan antar lini juga menjadi elemen kunci yang memengaruhi efektivitas Model Tiga Lini. Kepercayaan yang memadai mendorong keterbukaan, penerimaan terhadap umpan balik, serta kemauan untuk memperbaiki kelemahan pengendalian yang ditemukan. Kepercayaan ini selanjutnya memperkuat kolaborasi antar lini, di mana setiap fungsi tidak hanya menjalankan perannya secara terpisah, tetapi bekerja secara sinergis dalam mendukung pelaksanaan pengendalian internal yang efektif. Dengan demikian, persepsi peran, komunikasi antar lini, kepercayaan antar lini, dan kolaborasi antar lini secara logis merupakan faktor-faktor perilaku

organisasi yang memengaruhi efektivitas Model Tiga Lini, sejalan dengan kerangka pengendalian internal COSO (2013), Model Tiga Lini IIA (2020), serta temuan empiris mengenai dinamika perilaku antar lini (Eulerich, 2021).

Sejalan dengan uraian tersebut, sejumlah penelitian terdahulu menunjukkan bahwa efektivitas Model Tiga Lini tidak hanya dipengaruhi oleh kejelasan struktur dan pembagian peran, tetapi juga oleh faktor-faktor perilaku organisasi. Studi yang dilakukan oleh Eulerich (2021) dan Fenelon (2024), misalnya, menyoroti bahwa persepsi peran yang tidak selaras, komunikasi yang tidak efektif, serta rendahnya tingkat kepercayaan antar fungsi pengendalian dapat melemahkan kolaborasi dan menurunkan efektivitas pengendalian internal, meskipun kerangka formal telah diterapkan dengan baik. Namun demikian, sebagian besar penelitian tersebut masih berfokus pada sektor privat atau konteks negara lain, serta belum secara khusus menguji faktor-faktor perilaku tersebut secara simultan dalam konteks sektor publik Indonesia.

Dengan mempertimbangkan fenomena empiris di lingkungan DJKN serta temuan penelitian terdahulu, dapat disimpulkan bahwa efektivitas Model Tiga Lini tidak hanya ditentukan oleh kelengkapan regulasi dan desain sistem pengendalian internal, tetapi juga oleh faktor-faktor perilaku organisasi yang memengaruhi interaksi antar lini. Kesenjangan antara capaian administratif yang tinggi dan dinamika perilaku organisasi dalam praktik menunjukkan adanya ruang kajian yang belum sepenuhnya terjawab dalam konteks sektor publik Indonesia. **Oleh karena itu, penelitian ini dilakukan untuk menguji secara empiris pengaruh persepsi peran, komunikasi antar lini, kepercayaan antar lini, dan kolaborasi antar lini terhadap efektivitas Model Tiga Lini di lingkungan Direktorat Jenderal Kekayaan Negara.**

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang, permasalahan penelitian ini berangkat dari adanya kesenjangan antara capaian administratif dalam penerapan Sistem Pengendalian Intern Terintegrasi (SPIT) di Direktorat Jenderal Kekayaan Negara

(DJKN) dengan efektivitas substantif yang tercermin dalam perilaku organisasi antar lini. Secara administratif, hasil pengukuran Indeks Efektivitas SPI Terintegrasi menunjukkan capaian yang tinggi, namun pada tataran implementasi masih ditemukan berbagai hambatan perilaku yang mengindikasikan belum optimalnya penerapan Model Tiga Lini.

Fenomena resistensi dari lini pertama terhadap fungsi pengawasan lini kedua dan lini ketiga, lemahnya koordinasi dan komunikasi antar lini, serta rendahnya tingkat kepercayaan dan kolaborasi antar unit menunjukkan adanya permasalahan dalam interaksi dan dinamika perilaku organisasi antar lini. Kondisi tersebut menimbulkan pertanyaan mengenai sejauh mana faktor-faktor perilaku organisasi memengaruhi efektivitas Model Tiga Lini di lingkungan DJKN.

1.3. Pertanyaan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang telah diuraikan, maka pertanyaan penelitian ini sebagai berikut:

1. Apakah Persepsi Peran berpengaruh terhadap Efektivitas Model Tiga Lini di lingkungan DJKN?
2. Apakah Komunikasi Antar lini berpengaruh terhadap Efektivitas Model Tiga Lini di lingkungan DJKN?
3. Apakah Kepercayaan Antar Lini berpengaruh terhadap Efektivitas Model Tiga Lini di lingkungan DJKN?
4. Apakah Kolaborasi Antar Lini berpengaruh terhadap Efektivitas Model Tiga Lini di lingkungan DJKN?

1.4. Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk:

1. Menganalisis pengaruh persepsi peran terhadap efektivitas Model Tiga Lini di lingkungan DJKN.
2. Menganalisis pengaruh komunikasi antar lini terhadap efektivitas Model Tiga Lini di lingkungan DJKN.
3. Menganalisis pengaruh kepercayaan antar lini terhadap efektivitas Model Tiga Lini di lingkungan DJKN.

4. Menganalisis pengaruh kolaborasi antar lini terhadap efektivitas Model Tiga Lini di lingkungan DJKN.

1.5. Manfaat Penelitian

1.5.1. Manfaat Teoretis

Penelitian ini memberikan manfaat teoritis sebagai berikut:

1. Memberikan bukti empiris mengenai pengaruh faktor-faktor perilaku organisasi yaitu persepsi peran, komunikasi antar lini, kepercayaan antar lini, dan kolaborasi terhadap efektivitas Model Tiga Lini dalam konteks sektor publik.
2. Memberikan kontribusi ilmiah bagi pengembangan ilmu pengetahuan, khususnya dalam kajian pengendalian intern berbasis Model Tiga Lini di sektor publik.
3. Menjadi rujukan bagi penelitian selanjutnya yang ingin mengembangkan model konseptual maupun empiris tentang efektivitas pengendalian intern berbasis perilaku organisasi di sektor publik Indonesia.

1.5.2. Manfaat Praktis

Penelitian ini memberikan manfaat praktis bagi DJKN dalam:

1. Bagi Direktorat Jenderal Kekayaan Negara (DJKN), hasil penelitian dapat menjadi dasar dalam merumuskan strategi penguatan implementasi Model Tiga Lini yang lebih menekankan pada pembangunan komunikasi yang efektif, peningkatan kepercayaan, dan penguatan kolaborasi antar lini.
2. Bagi Kementerian Keuangan, penelitian ini memberikan masukan dalam evaluasi kebijakan pengendalian intern, khususnya agar regulasi tidak hanya berorientasi administratif, tetapi juga memperhatikan aspek perilaku organisasi yang memengaruhi implementasi di lapangan.
3. Bagi praktisi dan auditor internal, penelitian ini memberikan wawasan tentang pentingnya faktor manusia dalam keberhasilan pengendalian intern, sehingga dapat digunakan sebagai acuan dalam melakukan pendampingan, supervisi, maupun audit berbasis risiko.

4. Bagi pembuat kebijakan publik, penelitian ini dapat menjadi bahan pertimbangan dalam merancang kebijakan tata kelola sektor publik yang lebih berorientasi pada integritas dan kolaborasi lintas fungsi.

