PERANCANGAN PENGUJIAN PENGENDALIAN DAN SUBSTANTIF PADA SIKLUS AKUISISI DAN PEMBAYARAN: KASUS AW-101

Nova Dwi Anggita[1], Zalfa Nurani[2], Muh. Fachri Ramadhan[3], Windi Widianarti[4], Nurafni Oktaviyah[5]
[1,2,3,4]Universitas Negeri Makassar, Indonesia
[1]novdwi.aanggita@gmail.com, [2]zalfanurani92@gmail.com,
[3]fachriramadhann06@gmail.com, [4]wwidianarti@gmail.com,
[5]nurafni.oktaviyah@unm.ac.id

ABSTRACT

This article develops tests of controls and substantive tests for the acquisition and payment cycle, starting from the control weaknesses visible in the Indonesian Air Force's purchase of a single AW-101 transport helicopter in 2015–2017 (contract value IDR 738.9 billion). The study is a single-case document analysis. Its sources are public: statements by law enforcement bodies, the indictment, the prosecution's demand, and the first-instance verdict, all as reported in the media. Every finding carries an evidence label, so control weaknesses, fraud risks, fraud indications, and adjudicated fraud are never mixed, and each weakness is placed under one of the five COSO components. The weaknesses cluster in control activities: an intermediary took part in building the price, competition was thin, the contract exceeded the manufacturer's purchase price by roughly IDR 224 billion, and payment was made in full although the indictment says the helicopter did not meet specifications. For procurement with this profile, an auditor should rate control risk as high, test the design and operation of controls over price-setting independence, vendor selection, acceptance, and payment approval, and widen substantive testing of price, specifications, and payment. The tests are checked against Indonesian auditing standards (SA 240, 315, and 330), but they rest on secondary evidence and have been validated neither with practitioners nor with entity data.

Keywords: *acquisition and payment cycle, tests of controls, substantive tests, internal control, fraud risk*

ABSTRAK

Artikel ini merancang pengujian pengendalian dan pengujian substantif untuk siklus akuisisi dan pembayaran, dengan bertolak dari kelemahan pengendalian internal pada pengadaan satu helikopter angkut AW-101 TNI Angkatan Udara tahun 2015–2017 (nilai kontrak Rp738,9 miliar). Metodenya studi kasus tunggal berbasis dokumen publik, yakni pernyataan lembaga penegak hukum, dakwaan, tuntutan, dan putusan sebagaimana dilaporkan media, yang dianalisis secara kualitatif dengan triangulasi sumber. Setiap temuan diberi status bukti dan dipetakan ke lima komponen COSO, sehingga kelemahan kontrol, risiko *fraud*, indikasi *fraud*, dan *fraud* terbukti tidak tercampur. Kelemahan terbesar berada pada aktivitas pengendalian: perantara ikut menyusun harga, persaingan terbatas, nilai kontrak melampaui harga beli produsen sekitar Rp224 miliar, dan pembayaran penuh dilakukan atas barang yang didakwa tidak sesuai spesifikasi. Untuk pengadaan berciri serupa, auditor perlu menilai risiko pengendalian tinggi, menjalankan uji desain dan uji operasi atas independensi penyusunan harga, pemilihan penyedia, serta penerimaan dan persetujuan pembayaran, dan memperluas pengujian

substantif atas harga, spesifikasi, dan pembayaran. Rancangan dicocokkan dengan SA 240, 315, dan 330, tetapi bertumpu pada bukti publik sekunder dan belum divalidasi praktisi maupun diuji pada data entitas.
Kata Kunci: siklus akuisisi dan pembayaran, pengujian pengendalian, pengujian substantif, pengendalian internal, risiko *fraud*

A. Pendahuluan

Pengadaan barang dan jasa pemerintah rawan *fraud*, korupsi, dan kolusi. Anggarannya besar, pejabat memegang ruang diskresi, dan mereka berhadapan langsung dengan penyedia (Lyra dkk., 2022). Rachmat dkk. (2025), mengutip data KPK periode 2004–2025, mencatat 428 perkara korupsi pengadaan, jumlah terbanyak kedua setelah penyuapan.

Dari sudut pandang auditor, pengadaan adalah bagian dari siklus akuisisi dan pembayaran, yaitu seluruh transaksi pembelian barang dan jasa sampai kas keluar (Arens dkk., 2024). Siklus ini perlu dinilai risikonya, lalu diuji, baik pengendaliannya maupun transaksinya secara substantif.

Sebagian besar penelitian terdahulu mengaitkan pengendalian internal, tata kelola pengadaan, dan pengawasan internal yang efektif dengan lebih rendahnya *fraud* pengadaan (Koerniawan dkk., 2026; Lubis dkk., 2024; Mansyuri & Ramadhan, 2024; Rachmat dkk., 2025; Silalahi dkk., 2023; Suardi dkk., 2024)l. Dua studi berbasis data kontrak memberi tanda bahaya yang dapat diamati: Wachs dkk. (2021) memakai kontrak dengan satu penawar sebagai proksi risiko korupsi, dan Decarolis dan Giorgiantonio (2022) menemukan bahwa prosedur negosiasi berasosiasi dengan kemenangan perusahaan yang pemiliknya pernah diselidiki dalam perkara terkait korupsi. Kajian *probity audit* (Putri dkk., 2021; Ramadhan & Iswati, 2025) menilai kewajaran proses pengadaan. Studi-studi itu umumnya bertumpu pada persepsi responden, data agregat, atau penilaian kewajaran proses, dan tidak sampai menurunkan kelemahan kontrol pada satu kasus nyata menjadi rancangan pengujian yang rinci.

Di sektor publik, siklus ini muncul sebagai tujuh tahap: perencanaan kebutuhan, penyusunan spesifikasi dan harga perkiraan, pemilihan penyedia, kontrak, penerimaan, pembayaran, dan pemantauan (Arens dkk., 2024). Skema *fraud* yang sering terjadi pada tahap-tahap itu antara lain pengaturan spesifikasi,

penggelembungan harga perkiraan, kolusi, *mark-up* harga, dan penyerahan barang yang tidak sesuai spesifikasi (Lyra dkk., 2022; Rachmat dkk., 2025). Untuk pengadaan pertahanan, Pernica dkk. (2024) menemukan bahwa pengendalian korupsi yang lemah berkaitan dengan strategi pengadaan yang menaikkan harga satuan lewat preferensi pada perantara.

COSO (2013) mendefinisikan pengendalian internal sebagai proses yang dirancang untuk memberi keyakinan memadai bahwa tujuan operasi, pelaporan, dan kepatuhan tercapai. Prosesnya bertumpu pada lima komponen: *control environment*, *risk assessment*, *control activities*, *information and communication*, dan *monitoring activities*. Padanannya di sektor publik Indonesia adalah Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), yang menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 juga terdiri atas lima unsur: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan pengendalian. Dalam audit, pengujian pengendalian menilai desain dan efektivitas operasi kontrol, sedangkan pengujian substantif memeriksa langsung kewajaran transaksi dan saldo. Makin tinggi *control risk* yang dinilai auditor, makin rendah *detection risk* yang bisa diterima, sehingga pengujian substantif harus diperluas (Arens dkk., 2024). Prinsip ini sejalan dengan SA 315 tentang penilaian risiko, SA 330 tentang respons auditor terhadap risiko yang dinilai, dan SA 240 tentang tanggung jawab auditor terkait kecurangan (IAPI, 2021).

Teori *fraud triangle* menyatakan bahwa *fraud* terjadi saat tekanan, peluang, dan rasionalisasi hadir bersamaan (Cressey, 1953). Artikel ini memakainya sebatas yang dapat dibuktikan: kelemahan kontrol dibaca sebagai peluang (*opportunity*), sedangkan tekanan dan rasionalisasi pelaku tidak disimpulkan.

Kasus yang diteliti adalah pengadaan satu unit helikopter angkut AW-101 TNI Angkatan Udara (TNI AU) pada 2015–2017 dengan nilai kontrak Rp738,9 miliar. Kasus ini dapat ditelusuri dari perencanaan sampai pembayaran dan memiliki bukti publik berupa pernyataan lembaga, dakwaan, tuntutan, serta putusan. Perkaranya juga sudah diputus pengadilan, sehingga *fraud* terbukti dapat dipisahkan dari sekadar risiko. Pada 22 Februari 2023,

Pengadilan Tindak Pidana Korupsi Jakarta Pusat menghukum direktur perusahaan penyedia dengan pidana penjara sepuluh tahun (Medcom.id, 2023b).

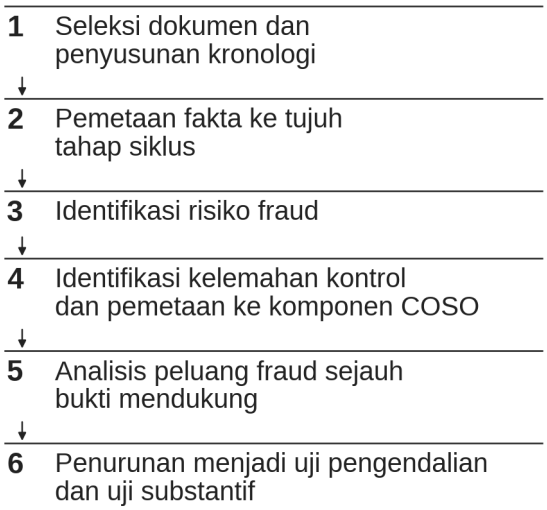
Artikel ini menawarkan dua kontribusi, sejauh literatur yang ditelaah di sini. Objek kajiannya, pengadaan alat utama sistem persenjataan, jarang dilihat dari sisi pengendalian internal. Keluarannya adalah rancangan pengujian pengendalian dan substantif yang diturunkan dari satu kasus, dengan status bukti pada setiap temuan. Tiga pertanyaan penelitian mengarahkan analisis: (RQ1) bagaimana risiko *fraud* muncul pada tahapan siklus akuisisi dan pembayaran dalam kasus yang diteliti; (RQ2) bagaimana kelemahan pengendalian internal pada tahapan itu dapat dievaluasi berdasarkan COSO; dan (RQ3) bagaimana pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas siklus tersebut seharusnya dirancang dari kelemahan yang ditemukan.

B. Metode Penelitian

Penelitian ini kualitatif dengan desain studi kasus tunggal (Yin, 2018). Kasus dipilih secara purposif dengan empat pertimbangan: dokumen publiknya dapat diverifikasi, relevan bagi audit, cocok dengan COSO, dan kronologinya jelas. Datanya berupa dokumen publik yang diurutkan menurut prioritas: pernyataan resmi lembaga (KPK, Kementerian Pertahanan, Puspom TNI) serta dakwaan, tuntutan, dan putusan sebagaimana dikutip pemberitaan persidangan; media nasional dan pemberitaan hukum yang kredibel; dan sumber akademik serta kerangka kerja. Pengumpulan dan analisis data mengikuti prosedur analisis dokumen (Bowen, 2009).

Analisis berjalan dalam enam langkah: (1) menyeleksi dokumen dan menyusun kronologi; (2) memetakan fakta ke tujuh tahap siklus; (3) mengidentifikasi risiko *fraud*; (4) mengidentifikasi kelemahan kontrol dan memetakannya ke komponen COSO; (5) menganalisis peluang *fraud* sejauh bukti mendukung; dan (6) menurunkan kelemahan menjadi pengujian pengendalian (uji desain dan uji operasi) serta pengujian substantif menurut tujuan audit terkait transaksi. Pada langkah (6), rancangan dicocokkan dengan SA 315, SA 330, dan SA 240 serta unsur SPIP sebagai acuan kelengkapan; pencocokan ini bukan validasi oleh

ahli. Gambar 1 merangkum kerangka tersebut.



Gambar 1 Kerangka Analisis Penelitian

Sumber: Diolah penulis berdasarkan COSO (2013).

Setiap fakta diberi status P (pernyataan atau penyidikan lembaga), D (dakwaan atau tuntutan), atau V (putusan). Klaim dibedakan dalam empat tingkat: kelemahan pengendalian; risiko *fraud*; indikasi *fraud*, yakni dugaan penyidik atau jaksa; dan *fraud* terbukti, yakni yang diputus pengadilan dalam batas amar putusan. Tidak adanya bukti publik tentang suatu kontrol tidak dianggap sebagai bukti bahwa kontrol itu tidak ada. Validitas dijaga dengan triangulasi sumber (Denzin, 1978): fakta kunci dicocokkan pada lebih dari satu sumber dan ketidaksesuaian dicatat. Karena sebagian media mengutip pernyataan lembaga yang sama, kecocokan antarmedia tidak diperlakukan sebagai bukti independen.

Temuan dari satu kasus tidak dimaksudkan untuk generalisasi statistik.

C. Hasil Penelitian dan Pembahasan

1. Kronologi dan Pemetaan Risiko Fraud (RQ1)

Pada 14 Oktober 2015 perantara memesan satu unit AW-101, lalu pejabat perencanaan TNI AU memintanya menyusun proposal harga (Republika, 2023a). Proposal itu menyebut harga USD 56,4 juta per unit, sementara harga beli dari produsen USD 39,3 juta atau sekitar Rp514,5 miliar (Antara, 2022a). Pada prakualifikasi November 2015 panitia menunjuk langsung perusahaan perantara; pemilihan khusus pada 2016 hanya diikuti dua perusahaan, dengan nilai kontrak Rp738,9 miliar, dan pembayaran diterima penuh pada 2016–2017 (Antara, 2022a; Detik, 2022a). Dugaan terungkap pada 2017 lewat kerja sama Puspom TNI, KPK, dan PPATK (Medcom.id, 2017). Pada Desember 2021 KPK menyampaikan bahwa Puspom TNI telah menerbitkan SP3 untuk lima tersangka militer (CNN Indonesia, 2021). KPK menahan perantara pada Mei 2022

(Hukumonline, 2022); dakwaan dibacakan pada 12 Oktober 2022 (RMOL, 2022), tuntutan 15 tahun penjara diajukan pada Januari 2023 (IDX Channel, 2023), dan vonis jatuh pada 22 Februari 2023 berupa pidana penjara 10 tahun, denda Rp1 miliar, serta uang pengganti Rp17,22 miliar (Detik, 2023; Medcom.id, 2023b). Sumber berbeda soal tanggal kontrak, Februari atau Juli 2016 (CNN Indonesia, 2021; Medcom.id, 2017); perbedaan ini dicatat sebagai keterbatasan.

Tabel 1 memetakan fakta kasus ke tujuh tahap siklus beserta status bukti dan kelemahan kontrolnya.

Tabel 1 Pemetaan tahap, bukti, kelemahan kontrol, dan komponen COSO

Tahap	Bukti dan status	Kelemahan kontrol (komponen COSO)
Perencanaan	Kebutuhan terkait ulang tahun TNI AU; pengadaan dihentikan lalu dilanjutkan (D)	Validasi kebutuhan lemah; tekanan waktu (Risk Assessment)
Spesifikasi	Perantara menyusun proposal harga dan didakwa mengatur spesifikasi (D)	Penyedia terlibat dalam harga; konflik kepentingan (Control Activities; Control Environment)
Pemilihan penyedia	Penunjukan langsung pada prakualifikasi; pemilihan khusus dengan dua peserta (D)	Persaingan terbatas; tidak ada bukti publik peninjauan independen (Control Activities)
Kontrak	Harga beli produsen ±Rp514,5 miliar; kontrak Rp738,9 miliar; selisih ±Rp224 miliar (D; P)	Tidak ada bukti publik verifikasi harga independen (Control Activities)
Penerimaan	Barang didakwa tidak sesuai spesifikasi; ada kekurangan bagian (D; P)	Uji penerimaan tidak efektif (Control Activities; Monitoring)
Pembayaran	Pembayaran 100% diterima (P)	Pembayaran tidak terikat hasil uji (Control Activities)
Pemantauan	Terungkap 2017 setelah pembayaran; perkara militer di-SP3, sipil diputus 2023 (P; V)	Deteksi setelah kejadian (Monitoring)

Sumber: Data sekunder, diolah penulis. P = pernyataan atau penyidikan lembaga; D = dakwaan atau tuntutan; V = putusan.

Jawaban RQ1: risiko *fraud* menumpuk pada tahap yang menentukan harga dan penyedia, yaitu spesifikasi, pemilihan, dan kontrak, lalu terbawa sampai penerimaan dan pembayaran. Panitia menyerahkan perhitungan nilai kontrak kepada perantara (Detik, 2022b), dan dakwaan menyebut perantara itu juga mengatur spesifikasi teknis (Detik, 2023). Harga perkiraan itu berasal dari penyedia sendiri, jadi tidak bisa dijadikan tolok ukur independen. Penunjukan langsung serta pemilihan khusus yang hanya diikuti dua peserta menyisakan persaingan yang tipis, padahal persaingan adalah pengendali alami harga (Antara, 2022a). Selisih sekitar Rp224,4 miliar antara nilai kontrak dan

harga beli produsen menandakan risiko, tetapi belum tentu seluruhnya merupakan kerugian: biaya perantara, konfigurasi, dan pengiriman bisa ikut terhitung di dalamnya, dan putusan hanya menetapkan uang pengganti yang jauh lebih kecil (Medcom.id, 2023b). Tentang spesifikasi, dakwaan menyatakan barang tidak sesuai (Detik, 2023), sedangkan pembelaan menyatakan barang telah diserahkan (Republika, 2023b). Pembayaran penuh tetap keluar selama kesesuaian itu diperselisihkan, sehingga pembayaran tidak terikat pada hasil uji.

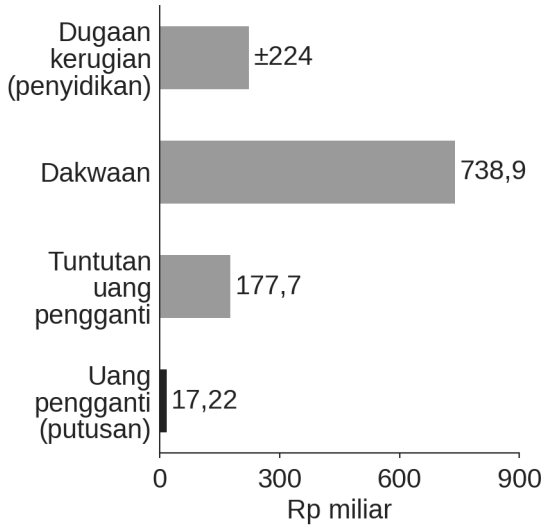
2. Kelemahan Pengendalian Internal Berdasarkan COSO (RQ2)

Control activities adalah komponen yang paling bermasalah, dan sebabnya ada empat. Harga perkiraan tidak independen dari penyedia: perantara dipercaya menghitung nilai kontrak dan didakwa mengatur proses pengadaan (Detik, 2022, 2023). Persaingan terbatas karena penunjukan langsung dan pemilihan khusus hanya diikuti dua peserta (Antara, 2022a). Nilai kontrak melampaui harga beli produsen sekitar Rp224,4 miliar, atau sekitar 30% dari nilai kontrak, angka yang mendekati dugaan kerugian yang disampaikan KPK (Hukumonline, 2022). Pembayaran diterima penuh (Antara, 2022a) padahal barang didakwa tidak memenuhi spesifikasi (Detik, 2023). Jika dakwaan itu benar, uji penerimaan dan persetujuan pembayaran gagal mencegah pembayaran atas barang yang tidak sesuai.

Pada *control environment*, pejabat perencanaan diduga meminta perantara menyusun proposal harga sebelum pemilihan penyedia berjalan (Republika, 2023a), sehingga batas peran antara pembeli dan penjual menjadi kabur. Budaya organisasinya tidak dapat dinilai dari bukti publik. Soal *risk assessment*, kebutuhan dikaitkan dengan ulang tahun ke-70 TNI AU, pengadaan sempat dihentikan lalu dilanjutkan, kebutuhan dihitung ulang, dan spesifikasi seri 500 berbeda dari konfigurasi VVIP seri 600 (Detik, 2022; Medcom.id, 2023a; Republika, 2023a). Sumber publik tidak memuat bukti adanya penilaian risiko *fraud* khusus untuk pengadaan yang mendesak ini.

Di *information and communication*, harga perkiraan berasal dari perantara, bukan dari informasi harga langsung produsen.

Angka kerugian yang beredar pun berlainan (Grafik 1): sekitar Rp224 miliar pada penyidikan, Rp738,9 miliar pada dakwaan (RMOL, 2022), Rp177,7 miliar sebagai tuntutan uang pengganti (Medcom.id, 2023c), dan Rp17,22 miliar sebagai uang pengganti dalam putusan (Detik, 2023; Medcom.id, 2023b) (. Menurut pemberitaan, seorang ahli dari unit forensik akuntansi KPK menghitung kerugian dalam perkara ini (IDX Channel, 2023). Siapa penghitungnya dan dengan metode apa menentukan apakah angka-angka tadi bisa dibandingkan; auditor yang memakai kasus ini perlu menjawabnya.



Grafik 1 Angka Finansial dalam Kasus AW-101 (Rp miliar)
Sumber: Diolah dari Antara (2022), Hukumonline (2022), RMOL (2022), Detik (2023), dan Medcom.id (2023b, 2023c).

Monitoring activities baru bekerja setelah uang keluar: dugaan terungkap sesudah pembayaran dan penyerahan barang (Medcom.id, 2017), jadi sifatnya deteksi setelah kejadian. Perkaranya pun berjalan di dua jalur terpisah, militer dan sipil (CNN Indonesia, 2021).

3. Peluang Fraud dan Ketepatan Klaim

Bukti paling kuat mendukung unsur *opportunity*: perantara ikut menentukan harga, seleksi terbatas, dan pembayaran penuh keluar tanpa uji penerimaan yang efektif. Tekanan dan rasionalisasi pada tingkat individu tidak dapat dibuktikan dari dokumen yang dikaji; tekanan waktu terkait ulang tahun TNI AU bersifat situasional bagi organisasi dan tidak membuktikan motif pelaku. Menurut putusan (V), hanya direktur perusahaan penyedia yang berstatus *fraud* terbukti (Medcom.id, 2023b), sedangkan keterlibatan pejabat militer tetap berstatus indikasi pada penyidikan (P). Penulis belum membaca salinan putusan, sehingga perbuatan dalam dakwaan tetap berstatus dakwaan (D).

4. Rancangan Pengujian Pengendalian dan Substantif (RQ3)

RQ3 dijawab lewat rantai logika yang bergerak dari bukti ke kelemahan, peluang, risiko audit, dan

rancangan pengujian. Penyedia ikut menyusun harga, dan bukti publik tidak menunjukkan peninjauan independen yang terdokumentasi. *Control risk* dinilai tinggi pada semua tahap, paling tegas pada spesifikasi, pemilihan, dan kontrak, dan sedang–tinggi pada pemantauan; *detection risk* yang dapat diterima harus rendah, dan pengujian substantif diperluas (Arens dkk., 2024; Institut Akuntan Publik Indonesia, 2021). Penilaian ini dibaca sebagai pola *ex-ante*, bukan vonis atas entitas: ciri yang sama (perantara dalam penyusunan harga, persaingan terbatas, pembayaran tanpa uji penerimaan) menjadi pemicu bila ditemukan saat auditor merencanakan audit. Pengujian pengendalian dibagi dua. Uji desain memeriksa apakah kontrol ada dan memadai, sedangkan uji operasi memeriksa apakah kontrol berjalan konsisten, dengan sampel dokumen. Tabel 2 merangkum pengujian pengendalian dan Tabel 3 pengujian substantif.

Tabel 2 Rancangan pengujian pengendalian (tests of controls)

Tahap	Kontrol yang diharapkan	Uji desain	Uji operasi
Perencanaan	Validasi kebutuhan; persetujuan berjenjang atas perubahan spesifikasi	Periksa prosedur validasi dan persetujuan perubahan	Telusuri sampel dokumen kebutuhan dan persetujuan
Spesifikasi	Larangan keterlibatan penyedia dalam harga perkiraan; pernyataan konflik kepentingan	Periksa larangan dan formulir konflik kepentingan	Uji kelengkapan pernyataan; telusuri korespondensi dengan calon penyedia
Pemilihan penyedia	Persaingan terbuka; peninjauan independen atas penunjukan langsung	Periksa kriteria pemilihan metode dan persetujuan	Uji independensi panitia; analisis peserta dan pihak terkait
Kontrak	Verifikasi harga independen sebelum penandatanganan	Periksa kewajiban verifikasi harga	Uji bukti verifikasi pada sampel kontrak
Penerimaan	Uji penerimaan oleh pihak teknis independen	Periksa prosedur uji dan pemisahan fungsi	Uji berita acara dan laporan inspeksi
Pembayaran	Pembayaran terikat berita acara uji; otorisasi ganda	Periksa syarat pembayaran dan matriks otorisasi	Cocokkan pembayaran dengan berita acara dan otorisasi
Pemantauan	Reviu sebelum kontrak; saluran pelaporan berfungsi	Periksa reviu pra-kontrak dan saluran pelaporan	Evaluasi tindak lanjut temuan sebelumnya

Sumber: Diolah penulis berdasarkan Arens dkk. (2024) dan hasil analisis. Control risk dinilai tinggi pada semua tahap (pemantauan: sedang–tinggi) berdasarkan pertimbangan analitis atas bukti publik.

Tabel 3 Rancangan pengujian substantif berdasarkan tujuan audit terkait transaksi

Tujuan audit	Risiko pada kasus	Prosedur substantif
Keterjadian (occurrence)	Pembayaran atas barang yang belum atau tidak sesuai	Cocokkan pembayaran dengan kontrak, berita acara uji, dan kondisi fisik barang; inspeksi oleh ahli teknis independen
Keakuratan (accuracy)	Harga melebihi harga beli produsen	Konfirmasi harga ke produsen; bandingkan harga pembanding; telusuri dokumen impor
Kelengkapan (completeness)	Kekurangan bagian pada barang diterima	Cocokkan spesifikasi kontrak dengan daftar komponen yang diterima
Klasifikasi (classification)	Biaya barang, jasa perantara, konfigurasi, dan pengiriman tercampur dalam satu nilai kontrak	Uraikan nilai kontrak menjadi komponen yang dapat dibuktikan, lalu periksa akun pencatatannya
Ketepatan waktu (timing)	Pembayaran mendahului penerimaan atau uji	Bandingkan tanggal uji, penerimaan, dan pembayaran
Pencatatan (posting)	Aliran dana tidak terlacak	Telusuri otorisasi dan aliran dana dari kas ke penerima akhir

Sumber: Diolah penulis berdasarkan Arens dkk. (2024) dan hasil analisis.

Probity audit relevan untuk pengujian kontrol karena menilai kewajaran dan kepatutan proses (Putri dkk., 2021; Ramadhan & Iswati, 2025). Bila urgensi waktu, perantara, dan persaingan terbatas muncul bersamaan dengan harga dari penyedia dan pembayaran yang tidak terikat hasil uji, auditor tidak harus menyimpulkan adanya *fraud*. Ia cukup memperluas pengujian dan menjaga skeptisisme profesional sebagaimana diminta SA 240 (IAPI, 2021).

5. Pembahasan

Studi berbasis persepsi responden atau data agregat menemukan bahwa pengendalian internal dan kualitas audit berkaitan dengan *fraud* pengadaan (Koerniawan dkk., 2026; Lubis dkk., 2024; Silalahi dkk., 2023). Kasus AW-101 sejalan dengan temuan itu dan menambahkan hal yang tidak tampak dari persepsi: kontrol mana yang gagal pada tiap tahap, beserta pengujian yang dapat menangkapnya. Penumpukan risiko pada tahap spesifikasi dan harga juga ditemukan Suardi dkk. (2024). Puspitarini & Fuad (2026), yang menganalisis temuan BPK dengan COSO, mendapati kelemahan paling dominan pada *control activities*, sama dengan hasil di sini. Deteksi setelah pembayaran dan penanganan perkara yang terpisah antaryurisdiksi mendukung pandangan Rachmat dkk. (2025) bahwa pengawasan intern perlu dibenahi. Dari sisi *red flag*, penunjukan langsung dan persaingan terbatas cocok dengan bahasan Decarolis Giorgiantonio (2022) serta Wachs dkk. (2021). Kasus ini menambahkan satu tanda lain, yaitu

selisih antara nilai kontrak dan harga beli produsen yang melibatkan perantara, pola yang oleh Pernica dkk. (2024) dikaitkan dengan lemahnya pengendalian korupsi dalam pengadaan pertahanan.

Enam rekomendasi pengendalian mengikuti kelemahan yang ditemukan: (1) melarang calon penyedia dan agen terlibat dalam penyusunan harga perkiraan dan spesifikasi, disertai pernyataan konflik kepentingan; (2) mewajibkan verifikasi harga independen dan justifikasi tertulis bila perantara dipakai; (3) mewajibkan peninjauan independen atas penunjukan langsung dan pemilihan khusus; (4) menetapkan uji penerimaan oleh pihak teknis independen sebelum pembayaran, dengan pembayaran bertahap menurut capaian; (5) menerapkan otorisasi ganda dan pemisahan tugas dalam pengelolaan kas; dan (6) memperluas reviu aparat pengawasan intern sebelum kontrak serta menambah koordinasi lintas yurisdiksi. Rekomendasi (1) sampai (4) dapat ditempatkan pada unsur kegiatan pengendalian dalam SPIP (PP 60/2008), sedangkan pemeriksa BPK dapat memakai Tabel 2 dan 3 sebagai bahan menyusun program pemeriksaan menurut SPKN (Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2017).

Kekuatan bukti membatasi kesimpulan. Uraian dakwaan, tuntutan, dan putusan berasal dari pemberitaan, bukan dari salinan putusan; pembelaan terdakwa tidak dinilai; dan status kedua pihak berbeda, karena pihak swasta diputus bersalah sementara penyidikan terhadap tersangka militer dihentikan. Untuk pejabat, yang dapat ditarik hanya kelemahan dan indikasi. Temuan ini berupa analisis kelemahan kontrol berdasarkan bukti publik dan tidak menetapkan fakta hukum baru. Rancangan pengujian juga belum ditinjau praktisi atau ahli audit, sehingga peringkat risiko pada Tabel 2 adalah pertimbangan analitis penulis. Bagi praktik, hasil ini menunjukkan perlunya reviu sebelum kontrak pada pengadaan yang bernilai besar, melibatkan perantara, atau mendesak; di kelas audit, kasus ini bisa melatih pemetaan kelemahan ke komponen COSO.

D. Kesimpulan dan Saran

Jawaban RQ1: risiko *fraud* menumpuk pada spesifikasi, pemilihan penyedia, dan kontrak, lalu

terbawa ke penerimaan dan pembayaran. Jawaban RQ2: kelemahan pengendalian terbesar ada pada *control activities*, disusul *risk assessment* dan *monitoring*, sementara bukti untuk *control environment* serta *information and communication* terbatas. Untuk RQ3, auditor perlu menilai *control risk* pada pengadaan mendesak dan berperantara sebagai tinggi, mengarahkan uji desain dan uji operasi ke independensi penyusunan harga, pemilihan penyedia, serta penerimaan dan persetujuan pembayaran, dan memperluas pengujian substantif ke harga, pembayaran, dan kelengkapan barang. Keterbatasannya ada empat: salinan putusan dan dokumen pengadaan internal belum dapat diakses, kasusnya tunggal, rancangan belum ditinjau praktisi, dan rancangan belum diuji pada data entitas.

Penelitian lanjutan dapat menganalisis salinan putusan dan laporan pemeriksaan, membandingkan beberapa kasus, meminta penilaian auditor pemerintah atau praktisi atas Tabel 2 dan 3, atau menguji rancangan pada data pengadaan nyata. Praktisi dapat memakai kedua tabel itu sebagai daftar periksa reviu dan bahan menyusun program audit.

DAFTAR PUSTAKA

Antara. (2022). KPK limpahkan berkas perkara terdakwa korupsi helikopter AW-101. *Antara*. https://www.antaranews.com/berita/3162213/kpk-limpahkan-berkas-perkara-terdakwa-korupsi-helikopter-aw-101

Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2024). *Auditing and assurance services* (18th ed., Global ed.). Pearson.

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2017). *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*.

Bowen, G. A. (2009). Document analysis as a qualitative research method. *Qualitative Research Journal*, *9*(2), 27–40. https://doi.org/10.3316/QRJ0902027

CNN Indonesia. (2021). Jejak kasus korupsi heli AW-101 hingga disetop Puspom TNI. *CNN Indonesia*. https://www.cnnindonesia.com/nasional/20211228091630-12-739428

COSO. (2013). *Internal control—Integrated framework: Executive summary*. COSO.

Cressey, D. R. (1953). *Other people's money: A study in the social psychology of embezzlement*. Free Press.

Decarolis, F., & Giorgiantonio, C. (2022). Corruption red flags in public procurement: New evidence from Italian calls for tenders. *EPJ Data Science*, *11*(1), 16. https://doi.org/10.1140/epjds/s13688-022-00325-x

Denzin, N. K. (1978). *The research act: A theoretical introduction to sociological methods* (2nd ed.). McGraw-Hill.

Detik. (2022). Terdakwa kasus pengadaan heli AW-101 jalani sidang dakwaan hari ini. *Detik*. https://news.detik.com/berita/d-6342853/terdakwa-kasus-pengadaan-heli-aw-101-jalani-sidang-dakwaan-hari-ini

Detik. (2023). John Irfan terdakwa kasus heli AW-101 divonis 10 tahun penjara. *Detik*. https://news.detik.com/berita/d-6583287/john-irfan-terdakwa-kasus-heli-aw-101-divonis-10-tahun-penjara

Hukumonline. (2022). Kasus korupsi pengadaan helikopter AW-101, negara dirugikan Rp224 miliar. *Hukumonline*. https://www.hukumonline.com/berita/a/kasus-korupsi-pengadaan-helikopter-aw-101--negara-dirugikan-rp224-miliar-lt628d996ac253a/

IDX Channel. (2023). Rugikan negara Rp738 miliar, bos Diratama Jaya Mandiri dituntut 15 tahun penjara. *IDX Channel*. https://www.idxchannel.com/news/rugikan-negara-rp738-miliar-bos-diritama-jaya-mandiri-dituntut-15-tahun-penjara/all

Institut Akuntan Publik Indonesia. (2021). *Standar Audit (SA) 240, SA 315, dan SA 330*. IAPI.

Koerniawan, K. A., Fidhien, F. G., Nisa, A. R., Adhiem, A. F. A., & Ladiqi, S. (2026). Enhancing fraud deterrence in local governments: The role of internal controls and e-procurement in Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, *20*(2), 94–110. https://doi.org/10.14453/aabfj.v20i2.06

Lubis, H. Z., Sari, M., Ramadhany, A. A., Ovami, D. C., & Brutu, I. R. (2024). Effect of internal audit, internal control, and audit quality on fraud prevention: Evidence from the public sector in Indonesia. *Problems and Perspectives in Management*, *22*(2), 40–50. https://doi.org/10.21511/ppm.22(2).2024.04

Lyra, M. S., Damásio, B., Pinheiro, F. L., & Bacao, F. (2022). Fraud, corruption, and collusion in public procurement activities, a systematic literature review on data-driven methods. *Applied Network Science*, *7*(1), 83. https://doi.org/10.1007/s41109-022-00523-6

Mansyuri, M. I., & Ramadhan, M. S. (2024). Prevention of fraud in procurement of goods and services based on e-procurement. *Journal of Contemporary Accounting*, *6*(3), 172–187. https://doi.org/10.20885/jca.vol6.iss3.art3

Medcom.id. (2017). KPK mengecek fisik helikopter AgustaWestland-

101. *Medcom.id*. https://www.medcom.id/nasional/hukum/lKYMZY3K-kpk-mengecek-fisik-helikopter-agustawestland-101

Medcom.id. (2023a). Hakim heran helikopter AW-101 jadi kendaraan angkut. *Medcom.id*. https://www.medcom.id/nasional/hukum/0kp5pwWK-hakim-heran-helikopter-aw-101-jadi-kendaraan-angkut

Medcom.id. (2023b). Kasus pengadaan helikopter AW-101, direktur PT Diratama Jaya Mandiri divonis 10 tahun penjara. *Medcom.id*. https://www.medcom.id/nasional/hukum/aNr0eO2k-kasus-pengadaan-helikopter-aw-101-direktur-pt-diratama-jaya-mandiri-divonis-10-tahun-penjara

Medcom.id. (2023c). Terdakwa korupsi heli AW-101 dituntut penjara 15 tahun. *Medcom.id*. https://www.medcom.id/nasional/hukum/DkqAmJQk-terdakwa-korupsi-heli-aw-101-dituntut-penjara-15-tahun

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008. (2008). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.

Pernica, B., Palavenis, D., & Dvorak, J. (2024). Small arms procurement and corruption in small NATO countries. *Journal of Public Procurement*, *24*(3), 348–370. https://doi.org/10.1108/JOPP-04-2024-0045

Puspitarini, I., & Fuad, E. (2026). COSO-based longitudinal analysis of public asset management in Indonesia. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, *12*(1), 161–176. https://doi.org/10.28986/jtaken.v12i1.2258

Putri, D., Syariati, D., & Ahmad, A. (2021). Fraud prevention in the perspective of probity audit (the case study of University X). *EL MUHASABA: Jurnal Akuntansi*, *12*(2), 172–180. https://doi.org/10.18860/em.v12i2.12392

Rachmat, S., Martani, D., Syakhroza, A., & Setyaningrum, D. (2025). Fraud in public procurement: Governance, internal supervision and political-economic challenges in the Indonesian context. *Public Governance, Administration and Finances Law Review*, *10*(2), 115–136. https://doi.org/10.53116/pgaflr.8408

Ramadhan, M. S., & Iswati, S. (2025). Foucauldian surveillance in probity audit: Decoding strategies to prevent procurement fraud. *Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer*, *17*(1), 92–107. https://doi.org/10.23969/jrak.v17i2.21839

Republika. (2023a). Kuasa hukum tuding KPK dan Jenderal Gatot terima ‘pesanan’ kasus heli AW-101. *Republika*. https://news.republika.co.id/berita/rpnkew484/kuasa-hukum-tuding-kpk-dan-jenderal-gatot-terima-pesanan-kasus-heli-aw101

Republika. (2023b). Terdakwa korupsi heli AW-101 TNI AU hadapi sidang vonis hari ini. *Republika*. https://news.republika.co.id/berita/rqgg4p409/terdakwa-korupsi-heli-aw101-tni-au-hadapi-sidang-vonis-hari-ini

RMOL. (2022). Dugaan korupsi heli AW-101, Irfan Kurnia Saleh didakwa rugikan negara Rp738,9 miliar. *RMOL*. https://rmol.id/hukum/read/2022/10/13/550647/dugaan-korupsi-heli-aw-101-irfan-kurnia-saleh-didakwa-rugikan-negara-rp-738-9-miliar

Silalahi, S., Hanif, R. A., Supriono, S., Hariyani, E., & Wiguna, M. (2023). Determinants influencing fraud prevention in e-procurement: Empirical evidence from Indonesia. *Innovative Marketing*, *19*(4), 199–206. https://doi.org/10.21511/im.19(4).2023.16

Suardi, I., Rossieta, H., Djakman, C., & Diyanty, V. (2024). Procurement governance in reducing corruption in the Indonesian public sector: A mixed method approach. *Cogent Business & Management*, *11*(1), 2393744. https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2393744

Wachs, J., Fazekas, M., & Kertész, J. (2021). Corruption risk in contracting markets: A network science perspective. *International Journal of Data Science and Analytics*, *12*(1), 45–60. https://doi.org/10.1007/s41060-019-00204-1

Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications: Design and methods* (6th ed.). SAGE Publications.