

Persepsi dan Keterlibatan Auditor Internal terhadap Perilaku Etis Auditor Internal: Peran Mediasi Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC

Novi Kurniawan, Adela Nadya, Tan Ming Kuang

Universitas Maranatha

2557919@maranatha.edu, 2557004@maranatha.edu, tm.kuang@eco.maranatha.edu

*Corresponding Author

Diajukan : 2 Februari 2026

Disetujui : 27 Februari 2026

Dipublikasi : 1 April 2026

ABSTRACT

The study aims to examine how Internal Auditors' Perception and Internal Auditors' Engagement influence Three Lines Collaboration and Governance, Risk, and Compliance (GRC) Practices, and how these mechanisms relate to the Ethical Behavior of Internal Auditors in Indonesia. Prior evidence has predominantly positioned the Three Lines Model and GRC as organizational-level structural arrangements, leaving limited understanding of how internal auditors' individual attributes shape collaborative governance quality and ethical conduct. Distinct from research that emphasizes formal structures and procedures, this study contributes by foregrounding internal auditors as individual actors and by positioning perception and engagement as determinants of Three Lines Collaboration and GRC Practices with implications for ethical behavior in internal auditing. Data were collected using a structured questionnaire from internal auditors directly involved in internal auditing, internal control, risk management, and compliance functions across various organizations, yielding 270 valid responses selected through purposive sampling. The hypotheses were tested using Partial Least Squares-Structural Equation Modeling (PLS-SEM) with SmartPLS 4. The results indicate that Internal Auditors' Perception and Internal Auditors' Engagement have positive and significant effects on Three Lines Collaboration and GRC Practices. Furthermore, Three Lines Collaboration and GRC Practices have a positive and significant effect on the Ethical Behavior of Internal Auditors. Overall, the findings suggest that strengthening internal auditors' role-related perception and sustaining engagement are strategic levers to reinforce collaborative governance and embed ethical standards within organizations.

Keywords: *ethical behavior of internal auditors; governance, risk, and compliance (GRC); internal auditing; internal auditors' engagement; Three Lines Model*

PENDAHULUAN

Perkembangan tata kelola organisasi modern menunjukkan bahwa keberadaan struktur, kebijakan, dan mekanisme pengendalian formal tidak secara otomatis menjamin efektivitas pengendalian maupun terwujudnya perilaku etis. Meskipun berbagai organisasi telah mengadopsi Three Lines Model (The Institute of Internal Auditors (IIA), 2020), mengintegrasikan manajemen risiko, dan memperkuat fungsi audit internal, bukti empiris menunjukkan bahwa kegagalan tata kelola dan pelanggaran etika tetap terjadi. Sejumlah studi mengaitkan kondisi tersebut dengan lemahnya koordinasi lintas lini, ketidakjelasan peran, dan keterbatasan implementasi substantif kerangka Three Lines oleh aktor kunci tata kelola, terutama auditor internal (Bantleon et al., 2021; Bonrath & Eulerich, 2024; Eulerich, 2021). Hal ini menegaskan bahwa efektivitas tata kelola tidak hanya ditentukan oleh kekuatan desain formal, tetapi juga oleh bagaimana desain tersebut dipersepsikan dan dijalankan dalam praktik, sejalan dengan perspektif *risk governance* yang memandang tata kelola sebagai praktik sosial yang diwujudkan melalui interaksi aktor, interpretasi peran, dan proses organisasi (Renn, 2012).

Three Lines Model (The Institute of Internal Auditors (IIA), 2020) merupakan kerangka tata kelola berbasis prinsip yang menjelaskan pembagian peran antara governing body, manajemen, dan fungsi assurance independen. Dalam kerangka ini, Lini 1 bertanggung jawab atas penciptaan dan pengelolaan risiko sebagai bagian dari pencapaian tujuan organisasi, Lini 2 mendukung manajemen melalui penyediaan kerangka kerja, keahlian, serta pemantauan risiko dan kepatuhan, sedangkan Lini 3 memberikan assurance independen atas efektivitas tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian internal. Revisi Three Lines Model tahun 2020 secara eksplisit menekankan pentingnya kolaborasi, kejelasan peran, dan kualitas interaksi antar lini sebagai prasyarat tata kelola yang efektif, sehingga model ini tidak lagi dipahami sebagai mekanisme pertahanan yang bersifat silo, melainkan sebagai sistem kolaboratif yang menuntut koordinasi dan komunikasi berkelanjutan, termasuk bagaimana auditor internal memaknai peran dan keterlibatannya (Bantleon et al., 2021; The Institute of Internal Auditors (IIA), 2020).

Integrasi Three Lines Model dengan praktik *Governance, Risk, and Compliance* (GRC) berpotensi memperkuat kolaborasi antar lini melalui penyelarasan proses tata kelola, manajemen risiko, dan kepatuhan (Eulerich, 2021; Seidenfuss et al., 2023). Temuan empiris menunjukkan bahwa lemahnya integrasi lintas lini, ambiguitas peran, dan rendahnya Keterlibatan Auditor Internal dapat menghambat implementasi substantif Three Lines Model, sedangkan kolaborasi yang terintegrasi dan konsisten mendukung penguatan pengendalian internal, pengambilan keputusan beretika, dan pencegahan fraud (Bonrath & Eulerich, 2024; COSO, 2017; Jokipii & Rautiainen, 2024).

Berdasarkan tinjauan literatur, penelitian ini mengidentifikasi tiga celah utama. Pertama, kajian Three Lines Model masih dominan berfokus pada pembagian peran dan mekanisme koordinasi pada tingkat organisasi (Bantleon et al., 2021; Eulerich, 2021; The Institute of Internal Auditors (IIA), 2020), sementara bukti empiris yang menempatkan Persepsi Auditor Internal sebagai unit analisis individu masih terbatas. Kedua, penelitian GRC umumnya menekankan pada outcome tingkat organisasi, seperti pencegahan dan deteksi fraud, kepatuhan regulasi, dan efektivitas pengendalian internal (Bonrath & Eulerich, 2024; Siahaan et al., 2023), dan masih jarang menguji bagaimana Keterlibatan Auditor Internal dalam aktivitas assurance serta koordinasi lintas lini memengaruhi kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC sebagaimana dialami dalam praktik. Ketiga, literatur mengenai Perilaku Etis Auditor Internal berkembang terutama dalam ranah *behavioral auditing* dan psikologi audit yang menekankan determinan individual, seperti *moral reasoning*, identitas moral, dan profesionalisme auditor (Al Halbusi et al., 2020, 2023; Nguyen & Hoai, 2023), sementara penelitian mengenai Three Lines Model dan GRC lebih berorientasi pada desain tata kelola dan efektivitas assurance (Bantleon et al., 2021; Bonrath & Eulerich, 2024; Eulerich, 2021), akibatnya hubungan kualitas kolaborasi tata kelola dengan Perilaku Etis Auditor Internal masih jarang diuji secara terintegrasi.

Menanggapi celah tersebut, penelitian ini menawarkan kontribusi kebaruan pada dua level utama. Secara konseptual, Three Lines Model dan praktik GRC diposisikan bukan semata sebagai desain formal, melainkan sebagai kualitas kolaborasi tata kelola sebagaimana dipersepsikan dan dialami oleh auditor internal. Secara empiris, penelitian ini mengembangkan dan menguji model yang menempatkan Persepsi dan Keterlibatan Auditor Internal sebagai anteseden individual terhadap kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC, serta menguji pengaruhnya terhadap Perilaku Etis Auditor Internal. Sejalan dengan itu, penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh Persepsi dan Keterlibatan Auditor Internal terhadap kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC, serta menilai pengaruh kualitas kolaborasi tersebut terhadap Perilaku Etis Auditor Internal, dengan implikasi teoritis bagi literatur audit internal berbasis perilaku dan implikasi praktis bagi penguatan tata kelola yang efektif dan berkelanjutan secara etis.

STUDI LITERATUR

Three Lines Model dan Praktik *Governance, Risk, and Compliance* (GRC)

Three Lines Model yang diperkenalkan oleh (The Institute of Internal Auditors (IIA), 2020) merupakan kerangka tata kelola berbasis prinsip yang menjelaskan pembagian peran dan tanggung jawab antara governing body, manajemen, serta fungsi assurance independen. Model ini menegaskan bahwa penciptaan nilai, perlindungan organisasi, dan pencapaian tujuan strategis

dapat terwujud apabila terdapat kejelasan peran, akuntabilitas, serta kolaborasi yang efektif antarlini. Revisi Three Lines Model tahun 2020 juga menggeser penekanan dari pendekatan pertahanan yang terfragmentasi menuju pendekatan kolaboratif yang menuntut koordinasi, komunikasi, dan pertukaran informasi secara berkelanjutan.

Dalam kerangka tersebut, auditor internal memegang peran strategis sebagai bagian dari Lini 3, yakni berfungsi sebagai penyedia assurance independen atas efektivitas tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian internal. Pada saat yang sama, auditor internal berperan sebagai penghubung informasi risiko dan pengendalian antara governing body dan manajemen. Namun, efektivitas peran ini tidak hanya dipengaruhi oleh desain formal, melainkan juga dipengaruhi oleh bagaimana auditor internal memersepsikan kejelasan peran, independensi, dan dukungan tata kelola, serta sejauh mana auditor internal terlibat secara aktif dalam koordinasi lintas lini. Dengan demikian, auditor internal diposisikan sebagai aktor individual yang persepsi dan tingkat keterlibatannya berkontribusi pada kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC dalam aktivitas organisasi sehari-hari.

Seiring dengan perkembangan praktik tata kelola modern, Three Lines Model semakin erat dikaitkan dengan integrasi *Governance, Risk, and Compliance (GRC)*. Pendekatan GRC bertujuan menyelaraskan proses tata kelola, manajemen risiko, dan kepatuhan agar berjalan secara konsisten, transparan, dan saling memperkuat. Berbagai penelitian menunjukkan bahwa integrasi Three Lines Model dan praktik GRC berkontribusi pada peningkatan efektivitas pengendalian internal, kualitas pelaporan risiko, ketepatan pengambilan keputusan, serta penguatan integritas dan akuntabilitas organisasi (Bantleon et al., 2021; Eulerich, 2021; Siahaan et al., 2023). Dengan demikian, kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC tidak semata merefleksikan desain struktural, tetapi juga mencerminkan bagaimana prinsip tata kelola dijalankan secara substantif. Seiring dengan perkembangan teknologi audit, penelitian terbaru menunjukkan bahwa pemanfaatan *process mining* sebagai alat assurance berbasis data dapat memperkuat peran audit internal dalam kerangka Three Lines Model melalui peningkatan transparansi proses, ketertelusuran pengendalian, dan efektivitas koordinasi lintas lini (Eulerich et al., 2025).

Literatur juga menegaskan bahwa efektivitas Three Lines Model dan praktik GRC sangat dipengaruhi oleh faktor implementasi. Ambiguitas peran, fragmentasi fungsi, serta lemahnya koordinasi lintas lini sering kali menghambat *enactment* Three Lines Model secara substantif, meskipun kerangka tata kelola telah dirancang secara formal dengan baik (Bantleon et al., 2021; Eulerich, 2021). Temuan ini menegaskan bahwa kualitas kolaborasi tata kelola merupakan hasil dari interaksi antaraktor sebagai pelaksana utama tata kelola, bukan sekadar konsekuensi dari keberadaan struktur formal.

Penelitian Terdahulu terkait Three Lines Model, GRC, dan Peran Auditor Internal

Penelitian empiris mengenai Three Lines Model dan praktik GRC menunjukkan fokus yang kuat pada desain tata kelola dan mekanisme koordinasi antarlini pada tingkat organisasi. (Bantleon et al., 2021) menyoroti tantangan koordinasi dalam implementasi *Three Lines Model* dan menekankan pentingnya kejelasan peran serta komunikasi lintas fungsi. (Eulerich, 2021) juga menunjukkan bahwa pergeseran paradigma Three Lines Model menuntut peran audit internal yang lebih kolaboratif dan strategis dalam sistem tata kelola.

Dalam konteks integrasi GRC, (Bonrath & Eulerich, 2024) menemukan bahwa kekuatan tata kelola dan intensitas interaksi auditor internal dengan aktor tata kelola berkontribusi terhadap pencegahan dan deteksi fraud. (Siahaan et al., 2023) juga menunjukkan bahwa integrasi GRC berkorelasi dengan efektivitas pengendalian dan kualitas pelaporan risiko. Meskipun penelitian sebelumnya menegaskan pentingnya Three Lines Model dan GRC, sebagian besar kajian masih memosisikan auditor internal sebagai fungsi struktural dalam desain tata kelola, bukan sebagai aktor individual dengan persepsi dan keterlibatan yang membentuk kualitas kolaborasi tata kelola secara substantif. Akibatnya, variasi persepsi dan keterlibatan auditor internal belum dieksplorasi secara memadai sebagai determinan kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC sebagaimana dialami dalam praktik, serta implikasinya terhadap outcome perilaku, khususnya perilaku etis.

Di sisi lain, literatur mengenai Perilaku Etis Auditor Internal berkembang dalam tradisi

behavioral auditing dan psikologi audit yang menekankan determinan individual, seperti *moral reasoning*, identitas profesional, dan tekanan peran (Al Halbusi et al., 2020; Nguyen & Hoai, 2023). Namun, kajian tersebut umumnya belum mengintegrasikan konteks Three Lines Model dan praktik GRC sebagai lingkungan tata kelola yang membentuk Perilaku Etis Auditor Internal. Dengan demikian, diperlukan kerangka empiris terintegrasi yang menghubungkan literatur tata kelola kolaboratif dan literatur perilaku auditor.

Persepsi Auditor Internal (*Internal Auditors' Perception; X1*)

Persepsi Auditor Internal merujuk pada penilaian auditor internal terhadap kejelasan peran, independensi, kualitas koordinasi lintas lini, serta dukungan tata kelola dalam kerangka Three Lines Model dan praktik GRC. Dalam konteks tata kelola kolaboratif, Persepsi Auditor Internal menjadi krusial karena auditor internal menjalankan fungsi assurance independen sekaligus berinteraksi secara intensif dengan manajemen dan fungsi risiko.

Role Clarity Theory menjelaskan bahwa kejelasan peran dan tanggung jawab mengurangi ambiguitas serta konflik peran, sehingga mendorong koordinasi dan interaksi kerja yang lebih efektif antaraktor organisasi (R. L. Kahn et al., 1964; Rizzo et al., 1970). Selanjutnya, *Theory of Planned Behavior* menyatakan bahwa persepsi individu terhadap kondisi organisasi membentuk sikap dan niat perilaku, yang memengaruhi keterlibatan aktual dalam praktik kerja dan tata kelola (Ajzen, 1991). Sejalan dengan teori tersebut, penelitian (Bantleon et al., 2021; Jokipii & Rautiainen, 2024; Siahaan et al., 2023) menunjukkan bahwa persepsi positif auditor internal terhadap kejelasan peran dan integrasi GRC berkorelasi dengan kualitas tata kelola yang lebih efektif.

Keterlibatan Auditor Internal (*Internal Auditors' Engagement; X2*)

Keterlibatan Auditor Internal mencerminkan tingkat keterlibatan aktif auditor internal dalam pelaksanaan assurance, koordinasi manajemen risiko, serta interaksi lintas lini. Three Lines Model menekankan bahwa kolaborasi antarlini tidak hanya bergantung pada pembagian peran formal, tetapi juga pada keterlibatan aktual aktor kunci dalam proses tata kelola.

Job Engagement Theory menjelaskan bahwa individu dengan tingkat keterlibatan tinggi menginvestasikan energi kognitif, emosional, dan perilaku dalam peran kerjanya (W. A. Kahn, 1990). Selain itu, *Social Exchange Theory* menegaskan bahwa keterlibatan aktif dalam hubungan kerja membentuk mekanisme timbal balik berbasis kepercayaan yang memperkuat kualitas kolaborasi dan pertukaran informasi antaraktor tata kelola (Blau, 2017; Cropanzano & Mitchell, 2005). Bukti empiris menunjukkan bahwa Keterlibatan Auditor Internal berperan dalam meningkatkan kualitas kolaborasi Three Lines dan implementasi GRC (Bantleon et al., 2021; Bonrath & Eulerich, 2024).

Perilaku Etis Auditor Internal (*Ethical Behavior of Internal Auditors; Y*)

Perilaku Etis Auditor Internal mencerminkan perilaku profesional auditor internal yang menjunjung integritas, objektivitas, kepatuhan terhadap kode etik, serta keberanian dalam mengungkapkan penyimpangan. *Ethical Climate Theory* menjelaskan bahwa struktur dan praktik tata kelola membentuk norma dan ekspektasi etis yang memandu tindakan individu (Victor, B., & Cullen, 1987).

Dalam konteks Three Lines Model, kolaborasi antarlini yang efektif dan praktik GRC yang konsisten berpotensi membentuk iklim etika yang mendukung transparansi dan akuntabilitas. Studi (Bonrath & Eulerich, 2024; Nguyen & Hoai, 2023) menunjukkan bahwa dukungan tata kelola dan kualitas interaksi organisasi berkorelasi dengan Perilaku Etis Auditor Internal.

Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan celah penelitian utama yaitu keterbatasan kajian pada level analisis individu auditor internal, minimnya pemahaman mengenai mekanisme implementasi Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC, serta belum terintegrasinya kualitas tata kelola kolaboratif dengan outcome perilaku etis, penelitian ini mengembangkan model empiris yang berlandaskan Three Lines Model (The Institute of Internal Auditors (IIA), 2020) dengan menempatkan bagaimana faktor individual auditor internal membentuk kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC (*Three Lines*

Collaboration and GRC Practices; M), serta bagaimana kualitas kolaborasi tersebut selanjutnya memengaruhi Perilaku Etis Auditor Internal. Hipotesis penelitian dirumuskan sebagai berikut:

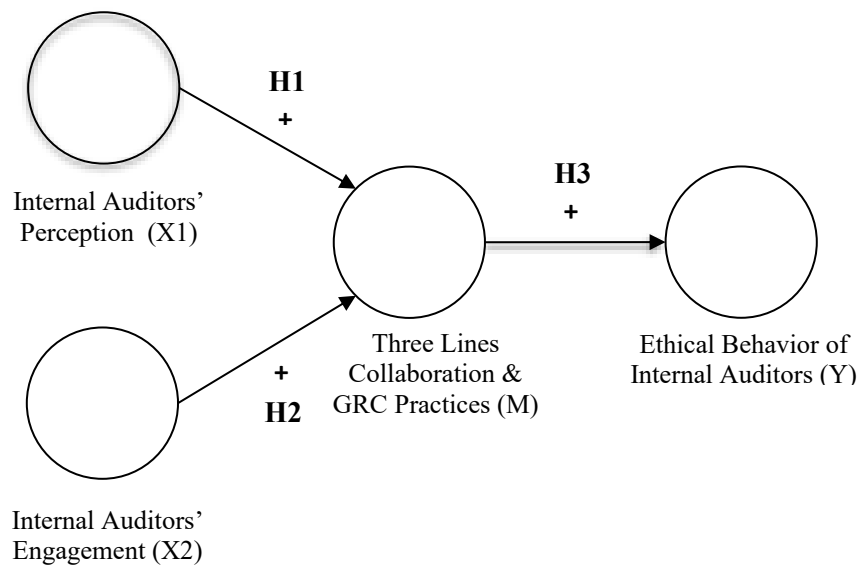
H1: *Internal Auditors' Perception* berpengaruh positif terhadap *Three Lines Collaboration and GRC Practices*;

H2: *Internal Auditors' Engagement* berpengaruh positif terhadap *Three Lines Collaboration and GRC Practices*; dan

H3: *Three Lines Collaboration and GRC Practices* berpengaruh positif terhadap *Ethical Behavior of Internal Auditors*.

Model Penelitian

Sejalan dengan pengembangan hipotesis tersebut, model konseptual yang mengintegrasikan faktor individual (X1, X2), kualitas kolaborasi tata kelola (M), dan outcome perilaku (Y) ditunjukkan pada Gambar 1.



Gambar 1. Model Konseptual Penelitian
 Sumber: Dikembangkan oleh penulis berdasarkan kajian literatur

METODE

Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan survei kuantitatif dengan unit analisis individu auditor internal untuk menguji hubungan kausal antara Persepsi Auditor Internal (*Internal Auditors' Perception; X1*) dan Keterlibatan Auditor Internal (*Internal Auditors' Engagement; X2*) sebagai variabel independen, Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC (*Three Lines Collaboration and GRC Practices; M*) sebagai variabel mediasi, serta Perilaku Etis Auditor Internal (*Ethical Behavior of Internal Auditors; Y*) sebagai variabel dependen. Desain kuantitatif memungkinkan pengujian simultan hubungan antarkonstruk berdasarkan persepsi dan pengalaman profesional responden.

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian mencakup auditor internal profesional di Indonesia dari berbagai jenis organisasi. Sampel dipilih menggunakan *purposive sampling* dengan kriteria auditor internal yang aktif menjalankan fungsi audit internal dan terlibat dalam aktivitas assurance, manajemen risiko, tata kelola, serta kepatuhan. Pengumpulan data menghasilkan 270 respons valid yang dianalisis. Keberagaman sektor organisasi (swasta, BUMN/BUMD, dan instansi pemerintah) serta variasi jabatan dan pengalaman kerja mendukung relevansi temuan dalam konteks praktik audit internal di Indonesia. Penentuan ukuran sampel mengacu pada rekomendasi PLS-SEM (Hair Jr, 2021) dan memenuhi ketentuan minimum untuk estimasi parameter model.

Variabel Penelitian dan Operasionalisasi Konstruk

Penelitian ini menguji empat konstruk laten yang diukur pada tingkat individu auditor internal, yaitu Persepsi Auditor Internal (X1), Keterlibatan Auditor Internal (X2), Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC (M), dan Perilaku Etis Auditor Internal (Y). Seluruh konstruk diukur menggunakan indikator reflektif yang disusun berdasarkan literatur terdahulu dan kerangka konseptual Three Lines Model (The Institute of Internal Auditors (IIA), 2020), serta Global Internal Audit Standards (The Institute of Internal Auditors, 2025). Pengukuran indikator menggunakan skala Likert lima poin (1 = sangat tidak setuju sampai 5 = sangat setuju).

Jenis dan Pengumpulan Data

Data berupa data primer kuantitatif yang dikumpulkan melalui kuesioner terstruktur secara daring. Kuesioner disusun sesuai konstruk penelitian dan hanya respons lengkap yang memenuhi kriteria responden digunakan dalam analisis.

Teknik Analisis Data

Data dianalisis menggunakan *Partial Least Squares-Structural Equation Modeling (PLS-SEM)* dengan SmartPLS 4 untuk pengujian model kausal prediktif berbasis konstruk laten. Evaluasi model pengukuran mencakup uji validitas konvergen (*outer loading* dan AVE), reliabilitas konstruk (*composite reliability*), serta validitas diskriminan melalui kriteria Fornell-Larcker, *cross loadings*, dan *latent variable correlation*. Model struktural dievaluasi dengan menilai koefisien jalur (β), koefisien determinasi (R^2), relevansi prediktif (Q^2), ukuran efek (f^2), Standardized Root Mean Square Residual (SRMR), serta pengujian hipotesis dan efek mediasi melalui prosedur *bootstrapping*.

HASIL

Analisis dilakukan terhadap 270 respons valid auditor internal yang memenuhi kriteria penilaian. Pengujian model menggunakan *Partial Least Squares-Structural Equation Modeling (PLS-SEM)* dengan SmartPLS 4 melalui tahapan evaluasi model pengukuran, evaluasi model struktural, pengujian hipotesis dan analisis mediasi melalui prosedur *bootstrapping*.

Evaluasi Model Pengukuran (*Measurement Model Evaluation*)

Evaluasi model pengukuran dilakukan untuk memastikan bahwa setiap konstruk diukur secara andal dan valid sebelum dilakukan pengujian hubungan struktural antarkonstruk. Validitas konvergen dievaluasi melalui nilai *outer loading* dan Average Variance Extracted (AVE), sedangkan reliabilitas konstruk dinilai menggunakan *Composite Reliability (CR)*.

Pada tahap awal, beberapa indikator menunjukkan nilai *outer loading* yang rendah. Mengacu pada (Hair Jr, 2021), indikator dengan nilai *outer loading* < 0,40 dieliminasi, sementara indikator dengan nilai 0,40–0,70 dipertahankan sepanjang konstruk terkait tetap memenuhi kriteria nilai AVE $\geq 0,50$ dan CR $\geq 0,70$. Setelah proses eliminasi indikator, seluruh konstruk memenuhi kriteria validitas konvergen dan reliabilitas internal, sebagaimana disajikan dalam Tabel 1.

Tabel 1. Hasil Uji Validitas Konvergen dan Reliabilitas Konstruk

Konstruk	Jumlah Indikator	Outer Loading (range)	AVE	Composite Reliability
Ethical Behavior of Internal Auditors (Y)	8	0.712–0.887	0.674	0.943
Internal Auditors' Engagement (X2)	6	0.658–0.843	0.558	0.883
Internal Auditors' Perception (X1)	8	0.646–0.869	0.542	0.904
Three Lines Collaboration & GRC Practices (M)	15	0.653–0.812	0.563	0.951

Sumber: Hasil olah peneliti, 2026

Hasil ini menunjukkan bahwa indikator yang digunakan mampu merepresentasikan Persepsi Auditor Internal, Keterlibatan Auditor Internal, Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC, serta Perilaku Etis Auditor Internal secara konsisten dan andal.

Validitas diskriminan diuji menggunakan kriteria Fornell–Larcker untuk memastikan bahwa setiap konstruk memiliki perbedaan empiris yang memadai, sebagaimana disajikan pada Tabel 2.

Tabel 2. Hasil Uji Validitas Diskriminan Berdasarkan Kriteria Fornell–Larcker

Variabel	Ethical Behavior of Internal Auditors (Y)	Internal Auditors' Engagement (X2)	Internal Auditors' Perception (X1)	Three Lines Collaboration & GRC Practices (M)
Ethical Behavior of Internal Auditors (Y)	0.821			
Internal Auditors' Engagement (X2)	0.506	0.747		
Internal Auditors' Perception (X1)	0.441	0.540	0.736	
Three Lines Collaboration & GRC Practices (M)	0.495	0.482	0.754	0.750

Sumber: Hasil olah peneliti, 2026

Secara umum, konstruk-konstruk dalam model menunjukkan pemisahan empiris yang memadai, sehingga masing-masing dapat diperlakukan sebagai konsep yang berbeda. Kedekatan hubungan antara Persepsi Auditor Internal dan Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC dipahami sebagai keterkaitan konseptual yang wajar, mengingat persepsi diposisikan sebagai faktor pendahulu yang membentuk kualitas kolaborasi dan implementasi GRC, bukan sebagai indikasi tumpang tindih pengukuran.

Validitas diskriminan juga didukung oleh *cross loadings* (setiap indikator memiliki loading tertinggi pada konstraknya) serta korelasi antarkonstrak yang tidak mengindikasikan multikolinearitas.

Evaluasi Model Struktural (*Structural Model Evaluation*)

Setelah model pengukuran dinyatakan valid dan reliabel, analisis dilanjutkan dengan evaluasi model struktural untuk menilai kemampuan penjelasan (*explanatory power*) dan kemampuan prediksi (*predictive relevance*) dari model penelitian. Indikator utama yang digunakan adalah koefisien determinasi (R^2) dan Stone-Geisser's Q^2 , sebagaimana disajikan pada Tabel 3.

Tabel 3. Hasil Pengujian Koefisien Determinasi (R^2) dan Relevansi Prediktif (Q^2)

Konstrak Endogen	R^2	R^2 Adjusted	Q^2
Three Lines Collaboration & GRC Practices (M)	0.576	0.573	0.561
Ethical Behavior of Internal Auditors (Y)	0.245	0.242	0.208

Sumber: Hasil olah peneliti, 2026

Secara substantif, hasil ini menunjukkan bahwa faktor individual (Persepsi Auditor Internal dan Keterlibatan Auditor Internal) memberikan kontribusi penjelasan yang kuat terhadap variasi kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC. Selanjutnya, kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC berkontribusi secara bermakna dalam menjelaskan variasi Perilaku Etis Auditor Internal. Temuan ini menguatkan argumen bahwa Perilaku Etis Auditor Internal berkaitan dengan kualitas mekanisme tata kelola kolaboratif yang dialami dalam praktik, bukan semata-mata produk atribut individual yang berdiri sendiri. Selain itu, kesesuaian model secara global dinyatakan memadai ($SRMR = 0,085 < 0,10$).

Pengujian Hipotesis dan Analisis Mediasi

Pengujian hipotesis dilakukan melalui analisis koefisien jalur (*direct effects*) dan efek tidak langsung (*indirect effects*) menggunakan prosedur *bootstrapping*. Hasil pengujian tersebut disajikan dalam Tabel 4.

Tabel 4. Hasil Pengujian Model Struktural (Direct Effects, Indirect Effects, dan Effect Size)

Hubungan Antarvariabel	Jenis Efek	Koefisien Jalur (β)	t-statistics	p-value	f^2	Interpretasi
------------------------	------------	-----------------------------	--------------	---------	-------	--------------

Internal Auditors' Perception (X1) → Three Lines Collaboration & GRC Practices (M)	Direct	0.698	14.600	< 0.001***	0.813	Pengaruh positif signifikan, efek besar
Internal Auditors' Engagement (X2) → Three Lines Collaboration & GRC Practices (M)	Direct	0.105	2.085	0.019*	0.018	Pengaruh positif signifikan, efek kecil
Three Lines Collaboration & GRC Practices (M) → Ethical Behavior of Internal Auditors (Y)	Direct	0.495	9.717	< 0.001***	0.325	Pengaruh positif signifikan, efek moderat
Internal Auditors' Perception (X1) → Three Lines Collaboration & GRC Practices (M) → Ethical Behavior of Internal Auditors (Y)	Indirect	0.345	7.528	< 0.001***		Mediasi signifikan, kontribusi substansial
Internal Auditors' Engagement (X2) → Three Lines Collaboration & GRC Practices (M) → Ethical Behavior of Internal Auditors (Y)	Indirect	0.052	1.944	0.026*		Mediasi signifikan, kontribusi kecil
Note: Significance levels based on <i>one-tailed test</i> : *p < 0.05; **p < 0.01; ***p < 0.001.						
f ² : ≥ 0.02 (small), ≥ 0.15 (medium), ≥ 0.35 (large) effect size (Cohen, 1988)						

Sumber: Hasil olah peneliti, 2026

Hasil pengujian menunjukkan bahwa seluruh hipotesis memperoleh dukungan empiris. Pertama, Persepsi Auditor Internal terbukti memiliki peran paling dominan dalam membentuk kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC. Temuan ini menunjukkan bahwa dimensi kognitif, terutama bagaimana auditor internal memaknai kejelasan peran, independensi, koordinasi, dan dukungan tata kelola merupakan fondasi utama terbentuknya kolaborasi lintas lini dan implementasi GRC yang substansif. Kedua, Keterlibatan Auditor Internal juga berkontribusi positif terhadap Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC, namun kontribusinya relatif lebih kecil dibandingkan persepsi. Secara substantif, hal ini mengindikasikan bahwa intensitas keterlibatan akan lebih efektif ketika didukung oleh persepsi peran dan lingkungan tata kelola yang dipandang jelas, konsisten, dan mendukung. Ketiga, Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC berpengaruh positif terhadap Perilaku Etis Auditor Internal. Temuan ini menegaskan bahwa tata kelola kolaboratif yang ditandai oleh koordinasi antarlini, penyaluran proses, serta integrasi tata kelola, risiko, dan kepatuhan menciptakan kondisi yang lebih kondusif bagi penguatan integritas, objektivitas, dan kepatuhan auditor internal terhadap standar etika profesi.

Analisis mediasi menunjukkan bahwa Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC berperan sebagai mekanisme mediasi dalam menyalurkan pengaruh faktor individual auditor internal terhadap perilaku etis. Efek mediasi Persepsi Auditor Internal bersifat lebih dominan dibandingkan Keterlibatan Auditor Internal, yang memperkuat implikasi bahwa pembentukan Perilaku Etis Auditor Internal sangat dipengaruhi oleh bagaimana auditor memaknai peran dan dukungan tata kelola, yang kemudian memengaruhi kualitas kolaborasi dan praktik GRC dalam pekerjaan sehari-hari. Secara keseluruhan, hasil ini memberikan dukungan yang konsisten terhadap model konseptual penelitian bahwa kualitas tata kelola kolaboratif merupakan penghubung penting antara faktor individual auditor internal dan outcome perilaku etis.

PEMBAHASAN

Pembahasan Hasil

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa efektivitas Three Lines Model dan praktik *Governance, Risk, and Compliance (GRC)* tidak hanya ditentukan oleh desain struktural dan prosedur formal, melainkan juga oleh faktor manusia, khususnya persepsi dan keterlibatan auditor internal sebagai aktor kunci tata kelola. Temuan ini sejalan dengan pandangan (The Institute of Internal Auditors (IIA), 2020) bahwa Three Lines Model merupakan kerangka berbasis prinsip, yang efektivitasnya bergantung pada kualitas interaksi, kejelasan peran, dan koordinasi antarlini dalam praktik organisasi.

Dukungan empiris terhadap Hipotesis 1 menunjukkan bahwa Persepsi Auditor Internal mengenai

kejelasan peran, independensi, dan dukungan tata kelola berperan penting dalam membentuk kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC. Secara teoritis, hasil ini konsisten dengan *Role Clarity Theory* yang menekankan bahwa kejelasan peran mengurangi ambiguitas dan konflik peran, sehingga memungkinkan auditor internal berinteraksi secara lebih efektif dan konstruktif dengan Lini 1 dan Lini 2. Secara empiris, temuan ini menguatkan bukti bahwa kegagalan implementasi Three Lines Model tidak dapat dijelaskan hanya oleh kelemahan desain struktural, melainkan juga oleh bagaimana aktor kunci memaknai dan menjalankan perannya dalam kerangka tersebut (Bantleon et al., 2021).

Dukungan empiris terhadap Hipotesis 2 menegaskan bahwa Keterlibatan Auditor Internal berkontribusi positif terhadap kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC. Sejalan dengan *Job Engagement Theory* (W. A. Kahn, 1990), auditor internal yang terlibat secara aktif mendorong investasi energi kognitif, emosional, dan perilaku dalam pelaksanaan peran profesional. Dalam konteks tata kelola kolaboratif, keterlibatan tersebut memperkuat komunikasi, koordinasi lintas fungsi, dan integrasi perspektif risiko. Temuan ini memperluas bukti sebelumnya (Bonrath & Eulerich, 2024) dengan menunjukkan bahwa Keterlibatan Auditor Internal tidak hanya relevan bagi pencegahan dan pendeteksian fraud, tetapi juga merupakan prasyarat terbentuknya kolaborasi tata kelola secara lebih luas dalam kerangka Three Lines dan GRC.

Dukungan empiris terhadap Hipotesis 3 menunjukkan bahwa kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC berpengaruh positif terhadap Perilaku Etis Auditor Internal. Selaras dengan *Ethical Climate Theory* (Victor, B., & Cullen, 1987), lingkungan tata kelola yang terkoordinasi dan konsisten membentuk norma, ekspektasi, dan batasan perilaku yang memandu pengambilan keputusan etis individu. Dalam penelitian ini, Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC berfungsi sebagai konteks institusional yang mengurangi ambiguitas etika, memperkuat akuntabilitas, dan meningkatkan legitimasi tindakan profesional auditor internal. Temuan ini melengkapi literatur etika auditor yang sebelumnya lebih menekankan determinan individual dengan menunjukkan bahwa perilaku etis juga dipengaruhi oleh kualitas lingkungan tata kelola kolaboratif yang dialami auditor internal.

Secara integratif, hasil penelitian ini menegaskan peran Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC sebagai mekanisme mediasi yang menghubungkan faktor individual auditor internal dengan outcome perilaku etis. Temuan ini menempatkan auditor internal bukan hanya sebagai komponen struktural "Lini 3", melainkan sebagai aktor yang persepsi dan keterlibatannya dapat mengaktifkan atau melemahkan efektivitas tata kelola kolaboratif. Dengan demikian, diskursus bergeser dari pertanyaan normatif tentang kecukupan desain Three Lines Model menuju pertanyaan substantif mengenai bagaimana model tersebut dijalankan, dialami, dan berdampak pada perilaku etis dalam praktik audit internal.

Kontribusi Baru Penelitian

Penelitian ini memberikan kontribusi baru pada dua level. Pertama, secara konseptual, Three Lines Model dan praktik GRC diposisikan sebagai kualitas kolaborasi tata kelola yang dialami auditor internal, bukan sekadar kerangka struktural organisasi. Kedua, secara empiris, penelitian ini memperluas pendekatan behavioral auditing dengan menguji model terintegrasi pada level individu yang menempatkan Persepsi Auditor Internal dan Keterlibatan Auditor Internal sebagai antecedent kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC, serta mengaitkan kualitas kolaborasi tersebut dengan Perilaku Etis Auditor Internal sebagai outcome perilaku. Penegasan ini memperjelas kebaruan studi dibanding riset terdahulu yang cenderung memisahkan kajian tata kelola (Three Lines/GRC) dari kajian perilaku etis auditor.

Implikasi Teoritis

Secara teoritis, temuan penelitian ini memperkaya literatur audit internal dan tata kelola dengan mengintegrasikan Three Lines Model, GRC, dan perspektif *behavioral auditing* dalam satu kerangka empiris. Hasil penelitian juga memperluas pemahaman mengenai *Ethical Climate Theory* dengan menunjukkan bahwa kualitas kolaborasi lintas fungsi dan konsistensi praktik GRC berperan sebagai mekanisme institusional yang membentuk konteks etika dan menghubungkan faktor individual dengan outcome Perilaku Etis Auditor Internal.

Implikasi Praktis

Secara praktis, temuan penelitian ini mengindikasikan Three Lines Model dan praktik GRC yang efektif memerlukan perhatian tidak hanya pada pembentukan struktur, kebijakan, dan prosedur formal, tetapi juga pada faktor manusia. Governing body, manajemen, dan pimpinan audit internal perlu memastikan kejelasan peran, dukungan institusional terhadap independensi audit internal, dan saluran koordinasi yang efektif antar lini agar persepsi peran auditor internal terbentuk secara positif. Selain itu, organisasi perlu menciptakan kondisi yang mendorong keterlibatan aktif auditor internal dalam koordinasi lintas lini dan diskusi risiko, karena keterlibatan tersebut berkaitan dengan terbentuknya kolaborasi tata kelola yang substantif dan berkelanjutan. Penguatan etika auditor internal juga perlu dipandang sebagai bagian dari penguatan kualitas kolaborasi tata kelola, termasuk kejelasan garis pelaporan dan dukungan institusional terhadap independensi audit internal.

Keterbatasan Penelitian dan Arah Penelitian Selanjutnya

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, penggunaan desain survei *cross-sectional* membatasi penarikan inferensi kausal yang kuat, khususnya terkait mekanisme mediasi dari Persepsi dan Keterlibatan Auditor Internal menuju kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC, serta implikasinya terhadap Perilaku Etis Auditor Internal. Oleh karena itu, temuan lebih tepat dipahami sebagai asosiasi empiris yang konsisten dengan kerangka teoritis. Penelitian selanjutnya disarankan menggunakan desain *time-lagged* atau longitudinal untuk menangkap perubahan perilaku etis dan praktik kolaborasi tata kelola dari waktu ke waktu.

Kedua, penggunaan data persepsional dengan sumber data tunggal pada tingkat individu auditor internal berpotensi menimbulkan *common method bias* dan bias sosial-desirabilitas, terutama pada konstruk perilaku etis. Penelitian selanjutnya disarankan untuk memperkuat validitas internal melalui sumber data multi-informan (misalnya melibatkan penilaian atasan/CAE atau governing body) dan integrasi indikator yang lebih objektif, seperti temuan audit, tingkat kepatuhan, atau ukuran efektivitas pengendalian internal.

Ketiga, meskipun sampel mencakup auditor internal dari beragam sektor organisasi di Indonesia, perbedaan konteks regulasi, tingkat kematangan GRC, dan karakteristik tata kelola antarorganisasi berpotensi memengaruhi generalisasi temuan. Oleh karena itu, penelitian mendatang dapat mempertimbangkan analisis multikelompok atau memasukkan variabel kontekstual yang relevan seperti tingkat maturitas GRC, ukuran dan kompleksitas organisasi, atau struktur pelaporan fungsi audit internal untuk menguji stabilitas hubungan antarkonstrak pada konteks organisasi yang berbeda.

KESIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa Persepsi Auditor Internal dan Keterlibatan Auditor Internal berperan dalam meningkatkan kualitas Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC, dan kualitas kolaborasi tersebut berhubungan positif dengan Perilaku Etis Auditor Internal. Temuan ini mengindikasikan bahwa efektivitas tata kelola kolaboratif dalam kerangka Three Lines dan GRC tidak hanya bergantung pada desain formal, tetapi juga pada bagaimana auditor internal memaknai perannya serta terlibat secara aktif dalam koordinasi lintas lini. Secara teoritis, penelitian ini berkontribusi dengan menggeser penekanan kajian Three Lines Model dan GRC dari perspektif struktural menuju perspektif berbasis aktor pada level individu, sekaligus mengintegrasikan kerangka tata kelola kolaboratif dengan literatur perilaku auditor melalui peran mediasi Kolaborasi Three Lines dan Praktik GRC. Secara praktis, hasil penelitian menegaskan perlunya governing body, manajemen, dan pimpinan audit internal memperkuat kejelasan peran, dukungan terhadap independensi, serta mekanisme koordinasi dan pertukaran informasi lintas lini agar persepsi peran dan keterlibatan auditor internal dapat terbentuk secara konstruktif dan mendorong konsistensi praktik GRC yang berorientasi etika. Keterbatasan penelitian ini terletak pada desain survei *cross-sectional* dan penggunaan data persepsional sumber tunggal yang dapat membatasi penarikan inferensi kausal serta meningkatkan potensi bias metode umum.

REFERENSI

- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- Al Halbusi, H., Ruiz-Palomino, P., & Williams, K. A. (2023). Ethical leadership, subordinates' moral identity and self-control: Two- and three-way interaction effect on subordinates' ethical behavior. *Journal of Business Research*, 165. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2023.114044>
- Al Halbusi, H., Williams, K. A., Mansoor, H. O., Hassan, M. S., & Hamid, F. A. H. (2020). Examining the impact of ethical leadership and organizational justice on employees' ethical behavior: Does person–organization fit play a role? *Ethics and Behavior*, 30(7), 514–532. <https://doi.org/10.1080/10508422.2019.1694024>
- Bantleon, U., d'Arcy, A., Eulerich, M., Hucke, A., Pedell, B., & Ratzinger-Sakel, N. V. S. (2021). Coordination challenges in implementing the three lines of defense model. *International Journal of Auditing*, 25(1), 59–74. <https://doi.org/10.1111/ijau.12201>
- Blau, P. M. (2017). Exchange and power in social life. In *Exchange and Power in Social Life*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203792643>
- Bonrath, A., & Eulerich, M. (2024). Internal auditing's role in preventing and detecting fraud: An empirical analysis. *International Journal of Auditing*, 28(4), 615–631. <https://doi.org/10.1111/ijau.12342>
- COSO. (2017). Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Enterprise Risk Management: integrating with Strategy and Performance. In <https://www.coso.org/Pages/erm.aspx>.
- Cropanzano, R., & Mitchell, M. S. (2005). Social exchange theory: An Interdisciplinary review. In *Journal of Management* (Vol. 31, Issue 6, pp. 874–900). <https://doi.org/10.1177/0149206305279602>
- Eulerich, M. (2021). The new three lines model for structuring corporate governance – A critical discussion of similarities and differences. *Corporate Ownership and Control*, 18(2), 180–187. <https://doi.org/10.22495/cocv18i2art15>
- Eulerich, M., Huang, Q., Pawlowski, J., & Vasarhelyi, M. A. (2025). Using process mining as an assurance tool in the three-lines-model. *International Journal of Accounting Information Systems*, 56. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2025.100731>
- Hair Jr, J. F. and H. G. T. M. and R. C. M. and S. M. and D. N. P. and R. S. (2021). *Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) using R: A workbook*. Springer Nature.
- Jokipii, A., & Rautiainen, A. (2024). Quo vadis, internal auditing? A vision for internal auditing in 2030. *International Journal of Auditing*, 28(1), 170–184. <https://doi.org/10.1111/ijau.12324>
- Kahn, R. L., Wolfe, D. M., Quinn, R. P., Snoek, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). Organizational stress: Studies in role conflict and ambiguity. In *Organizational stress: Studies in role conflict and ambiguity*. John Wiley.
- Kahn, W. A. (1990). Psychological Conditions of Personal Engagement and Disengagement at Work. In *Academy of Management Journal* (Vol. 33, Issue 4).
- Nguyen, N. P., & Hoai, T. T. (2023). Internal controls driven by mindfulness toward enhanced ethical behaviors: Empirical evidence from Vietnam. *Heliyon*, 9(7). <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e18002>
- Renn, O. (2012). Risk governance: Coping with uncertainty in a complex world. In *Risk Governance: Coping with Uncertainty in a Complex World*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781849772440>
- Rizzo, J. R., House, R. J., & Lirtzman, S. I. (1970). Role Conflict and Ambiguity in Complex Organizations. *Administrative Science Quarterly*, 15(2), 150–163. <https://doi.org/10.2307/2391486>
- Seidenfuss, K. U., Young, A., & Datwani, M. (2023). Integrating governance, risk and compliance? A multi-method analysis of the new Three Lines Model. In *SN Business and Economics* (Vol. 3, Issue 10). Springer Nature. <https://doi.org/10.1007/s43546-023-00561-x>
- Siahaan, M., Suharman, H., Fitrianti, T., & Umar, H. (2023). Will the integrated GRC implementation be effective against corruption? In *Journal of Financial Crime* (Vol. 30, Issue

- 1, pp. 24–34). Emerald Publishing. <https://doi.org/10.1108/JFC-12-2021-0275>
- The Institute of Internal Auditors. (2025). *Complete Global Internal Audit Standards*. The Institute of Internal Auditors. https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/free-documents/complete-global-internal-audit-standards/?utm_source=chatgpt.com
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). THE IIA’s Three Lines Model: An Update of The Three Lines of Defense. *Global Headquarters The Institute of Internal Auditors*, 13. <https://www.theiia.org/en/content/position-papers/2020/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense/>
- Victor, B., & Cullen, J. B. (1987). A theory and measure of ethical climate in organizations. *Research in Corporate Social Performance and Policy*, 9(1), 51–71.