

# Determinan Efektivitas Audit Internal Pemerintah di Indonesia

*Jenis Sesi Paper: Full paper*

**Arifudin Tri Anto**  
BPKP-UNS  
trianto\_udin@yahoo.co.id

**Sutaryo**  
Universitas Sebelas Maret  
sutaryo@staff.uns.ac.id

**Payamta**  
Universitas Sebelas Maret  
kappayamta@yahoo.com

**Abstract:** *This study identifies the determinants of the effectiveness of the internal audit of government in Indonesia. Independent variables used are professional proficiency of internal auditors, quality of audit work, organisational independence, career and advancement, and the support of the leadership of the internal audit entity, by geography, gender, education level and functional position auditor as control variables. This study used a structured questionnaire with the number of respondents was 385 functional auditor on the Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). The results showed professional proficiency of internal auditors, quality of audit work, organisational independence, career and advancement, and the support of the leadership of the internal audit entity has positive influence on the effectiveness of the internal audit of government in Indonesia. Nevertheless, all of the variables is still possible to develop appropriate additional test results. Internal audit entity requires internal auditors who have the professional proficiency, independence, and quality of the audit work results. Internal audit entity also should implement the career policy for auditors and give full support to the implementation of the audit. The findings are discussed in terms of how they can assist in effectiveness of the internal audit and provide added value to the auditee.*

**Keywords:** *effectiveness of the internal audit, professional proficiency of internal auditors, organisational independence, the support of the leadership of the internal audit entity*

## **1. Pendahuluan**

Audit internal pemerintah merupakan bagian internal pemerintah yang mengawasi jalannya pemerintahan. Audit internal adalah bagian penting dari struktur organisasi pemerintah (Coram, Ferguson, dan Moroney, 2008). Jika menjalankan fungsi audit internal yang dikonfigurasi dengan baik, audit internal dapat memainkan peran penting dalam proses pemerintahan dan akuntabilitas lembaga-lembaga sektor publik melalui penilaian mereka pada efektivitas pengendalian organisasi kunci, tata kelola dan proses manajemen risiko (Asare, 2009). Hal ini didukung D'Silva dan Ridley (2007) bahwa audit internal dan praktiknya dapat menjadikan profesi auditor dalam manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola pada level strategis dan operasional.

Sarens dan Beelde (2006) menyebutkan empat dimensi dari audit internal yaitu evaluasi, diagnosis, memberi informasi, dan memberi rekomendasi. Dijelaskan lebih lanjut bahwa audit internal berperan mengevaluasi, melaporkan pendapatnya berkaitan dengan kelemahan yang ada pada proses yang berjalan dan pengendalian internal, kemudian memberikan saran yang mungkin dapat meningkatkan kinerja auditan. Inilah sebabnya menurut Sarens dan Beelde (2006) manajemen senior di Belgia mengharapkan audit internal melengkapi perannya untuk mendukung manajemen, meliputi monitoring dan peningkatan manajemen risiko dan pengendalian internal, serta memantau budaya organisasi.

Audit internal juga erat kaitannya dengan pendeteksian *fraud*. Menurut Halbouni (2015) audit internal berperan mencegah dan mendeteksi serta melaporkan adanya *fraud* dalam organisasi, sehingga dapat membangun kepercayaan publik. Hal ini didukung oleh Salsabila dan Prayudiawan (2011), bahwa audit internal adalah salah satu bentuk upaya dalam mencegah terjadinya penyelewengan dan penyalahgunaan aset-aset negara. Audit internal berada di dalam organisasi, yang melakukan fungsinya sebagai pengawasan organisasi, baik dalam aspek operasional atau aspek administrasinya. Dengan berada di dalam organisasi sebagai pengawas, audit internal memiliki keleluasaan untuk memantau semua aktivitas yang terjadi dalam organisasi, baik saat perencanaan, pelaksanaan, maupun pelaporan. Tindakan *fraud* yang terjadi selama perencanaan dan pelaksanaan mungkin tidak akan terdeteksi oleh audit eksternal (audit atas laporan keuangan) karena kelihaihan dari pembuat laporan keuangan, namun oleh audit internal dapat terdeteksi karena senantiasa melakukan pengawasan. Organisasi dengan fungsi audit internal yang baik dapat mendeteksi dan mengidentifikasi *fraud* berupa penyalahgunaan aset lebih baik daripada organisasi yang fungsi audit internalnya kurang/tidak baik (Coram *et al.*, 2008).

Di Indonesia audit internal telah memiliki standar sendiri, yaitu Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia yang dituangkan dalam Keputusan Nomor: KEP-005/AAIPI/DPN/2014 tanggal 24 April 2014 tentang Pemberlakuan Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia, dan Pedoman Telaah Sejawat Auditor Intern Pemerintah Indonesia Dewan Pengurus Nasional

(DPN) Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI). Dalam standar audit tersebut, audit internal dilaksanakan oleh Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP). APIP adalah instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern di lingkungan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah, yang terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal/Inspektorat/Unit Pengawasan Internal pada Kementerian/ Kementerian Negara, Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Inspektorat/Unit Pengawasan Internal pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan Unit Pengawasan Internal pada Badan Hukum Pemerintah lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah pasal 2 ayat (1) menyatakan bahwa untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan, yang disebut dengan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). Selanjutnya dijelaskan bahwa salah satu cara yang dilakukan adalah dengan mewujudkan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif penting untuk mewujudkan pengelolaan keuangan negara yang efisien, efektif, transparan, dan akuntabel.

Data penanganan korupsi lima tahun terakhir yaitu tahun 2012 – 2016 yang disajikan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) dalam *website* [kpk.go.id](http://kpk.go.id) layak untuk dicermati. Dalam data tersebut, Kementerian/Lembaga menempati posisi teratas dalam hal jumlah kasus korupsi yang ditangani KPK dengan 119 kasus, disusul oleh pemerintah kabupaten/kota sebanyak 57 kasus, serta pemerintah provinsi sebanyak 46 kasus. Hal ini tentu menarik, sebab dalam tiga kelompok instansi tersebut terdapat APIP seperti yang diamanatkan oleh standar audit intern dan peraturan pemerintah No. 60 tahun 2008. Jika melihat lebih jauh lagi dalam standar audit internal AAIPI, maka salah satu peran APIP adalah *anti corruption activities*, yaitu memberikan peringatan dini terhadap kemungkinan adanya penyimpangan (*fraud*). fakta tersebut mengindikasikan adanya permasalahan efektivitas APIP dalam menjalankan fungsinya sebagai aparat pengawas pemerintah. Dengan demikian efektivitas APIP dalam menjalankan fungsi pengawasan intern pemerintah menjadi penting untuk dikaji.

Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi faktor-faktor penentu efektivitas audit internal pemerintah di Indonesia. Beberapa peneliti telah mengkaji faktor penentu efektivitas audit internal, diantaranya: keahlian profesional auditor berupa kualifikasi auditor, pengembangan dan pelatihan (Al-Twajry, Brierley, dan Gwilliam, 2003; Mihret dan Yismaw, 2007; dan Arena dan Azzone, 2009). Faktor lainnya adalah kualitas audit internal (Mihret dan Yismaw, 2007; dan Cohen dan Sayag, 2010). Selain itu,

independensi menjadi faktor yang banyak diteliti, diantaranya Al-Twajry et al., (2003), Mihret, James, dan Mula (2010), Cohen dan Sayag (2010), dan D'Onza, Selim, Melville, dan Allegrini (2015), yang seluruhnya menyatakan bahwa independensi mempunyai pengaruh terhadap efektivitas audit internal.

Karir dan penjenjangan menjadi faktor berikutnya yang diteliti oleh Goodwin dan Yeo (2001) serta Cohen dan Sayag (2010) dan hasilnya adalah bahwa karir dan penjenjangan tidak berpengaruh terhadap efektivitas audit internal. Kemudian terdapat pula dukungan manajemen (Mihret dan Yismaw, 2007; dan Cohen dan Sayag, 2010). Faktor lain adalah keadaan organisasi berupa status dan kebijakan serta prosedurnya yang diteliti oleh Mihret dan Yismaw (2007) dan hubungan organisasi yaitu antara internal audit dan komite audit yang diteliti oleh Arena dan Azzone (2009).

Penelitian menggunakan konteks Indonesia yang sedang memperbaiki akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, sehingga efektivitas pengawas internal menjadi hal penting dalam memastikan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara. Penelitian ini menggunakan subjek APIP BPKP dengan pertimbangan BPKP merupakan instansi pusat, namun memiliki kantor perwakilan di setiap 33 provinsi, sehingga diharapkan hasil penelitian ini dapat mencakup lingkup pusat dan daerah. Selain itu BPKP juga memiliki sumber daya berupa auditor internal bersertifikat dengan jumlah yang memadai, yaitu sebanyak 3.786 auditor (data per triwulan II tahun 2015 pada *website* bpkp.go.id) dari 6.429 total pegawai atau 58,89%, sehingga hasil penelitian menjadi lebih valid karena dilakukan terhadap subjek yang relevan.

Penelitian ini memberikan kontribusi dalam penetapan kebijakan pengawasan internal pemerintah terkait faktor yang mempengaruhinya, sehingga fungsi pengawasan internal dapat terlaksana secara efektif dan akuntabilitas pengelolaan keuangan yang merupakan amanat undang-undang dapat terpenuhi. Selain itu, kontribusi lain adalah tambahan referensi akuntansi pemerintahan, khususnya terkait efektivitas internal audit beserta faktor-faktor yang mempengaruhinya.

## **2. Landasan Teori**

### *2.1 Efektivitas Audit Internal*

Definisi audit internal menurut *Institute of Internal Auditors* (IIA) tahun 1999 sebagai berikut:

*“Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organisation’s operations. It helps an organisation accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.”*

Definisi di atas menunjukkan bahwa audit internal diharapkan dapat memberikan nilai tambah bagi organisasi, dan membantu untuk meningkatkan proses organisasi. Ketiga peran di atas menjadi dasar bagi fungsi audit internal di sektor publik (Asare, 2009). Definisi tersebut sesuai dengan Standar Audit Internal AAIFI (2014) tentang audit intern, yaitu kegiatan yang independen dan obyektif dalam bentuk pemberian

keyakinan (*assurance activities*) dan konsultasi (*consulting activities*), yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasional sebuah organisasi (*auditi*). Kegiatan ini membantu organisasi mencapai tujuannya dengan cara menggunakan pendekatan yang sistematis dan teratur untuk menilai dan meningkatkan efektivitas dari proses manajemen risiko, kontrol (pengendalian), dan tata kelola (sektor publik).

Badan pemerintah dan manajemen senior di sektor publik membutuhkan jasa audit internal yang efektif dan efisien (Asare, 2009). Seperti telah dijelaskan di atas, keberadaan audit internal untuk membantu dalam hal manajemen risiko, kontrol, serta tata kelola akan sangat dibutuhkan rekomendasi serta evaluasinya oleh pemerintah sebagai bahan dalam pengambilan keputusan. Karena itu audit internal dituntut untuk efektif, sehingga dapat menghasilkan rekomendasi yang valid dan handal dan memberikan nilai tambah bagi auditan (Mihret *et al.* 2010).

Standar Audit Internal AAIPI (2014) menjelaskan peran audit internal yang efektif terwujud dalam: pemberian keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah (*assurance activities*); memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah (*anti corruption activities*); memberikan masukan yang dapat memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah (*consulting activities*).

Efektivitas audit internal menurut Mihret dan Yismaw (2007) harus dilihat sebagai interaksi dari 4 faktor yaitu kualitas internal audit yang ditunjukkan dengan kemampuan menghasilkan temuan dan rekomendasi audit yang berguna bagi auditan, dukungan manajemen berupa sumber daya dan komitmen untuk mengimplementasikan rekomendasi auditor internal, keadaan organisasi berupa profil, anggaran, serta kebijakan dan prosedur organisasi, dan sifat auditan berupa sikap dan kerjasama auditan.

## *2.2 Keahlian Profesional Audit Internal*

Untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan, sebuah organisasi harus memiliki personil yang dapat diandalkan, yaitu personil yang profesional dan mahir dalam melakukan tugas-tugasnya. Keahlian personil akan menjadi jaminan bagi organisasi bahwa tugas-tugas yang diberikan akan diselesaikan dengan baik. Demikian pula yang berlaku pada entitas audit internal. Kinerja seorang auditor akan dapat dilaksanakan dengan menggunakan kompetensi teknis, meliputi pendidikan, pengalaman, serta pelatihan berkelanjutan (Awaluddin, 2013).

Menurut Standar Audit Internal AAIPI (2014), peran APIP yang efektif dapat terwujud jika didukung dengan auditor yang profesional dan kompeten, yaitu pendidikan, pengetahuan, keahlian dan keterampilan, pengalaman, serta kompetensi lain yang diperlukan untuk melaksanakan tugas dan

tanggung jawabnya. Seiring perkembangan jaman, auditor harus senantiasa menjaga dan memperbarui keahlian yang telah dimilikinya, sehingga dapat selalu melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya dengan optimal, melalui sarana Pendidikan dan Pelatihan Profesional Berkelanjutan (*Continuing Professional Education*) guna menjamin kompetensi yang dimiliki sesuai dengan kebutuhan APIP dan perkembangan lingkungan pengawasan.

Awaluddin (2013) menyebut keahlian profesional sebagai kompetensi teknis, yaitu kompetensi yang harus dimiliki oleh seorang auditor baik dalam bidang auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan maupun ilmu komunikasi. Kompetensi teknis auditor internal harus terus ditingkatkan secara berkelanjutan agar dapat menyediakan layanan yang efisien dan efektif serta berkualitas tinggi kepada pihak yang berkepentingan (Mihret dan Yismaw, 2007; Mihret *et al.*, 2010).

Sementara itu, auditor internal juga harus memiliki pengetahuan di luar akuntansi dan audit sebagai salah satu komponen keahlian profesional auditor internal. Pengetahuan auditor dapat berupa pemahaman lebih mengenai tujuan organisasi, sistem, risiko, dan budayanya (Asare, 2009). Pengetahuan audit yang dimiliki auditor akan berpengaruh untuk menyeleksi kesalahan dan mendeteksi risiko-risiko selama proses audit, sehingga dihasilkan *output* yang baik dan dapat digunakan sebagai bahan pengambilan keputusan oleh pihak yang berkepentingan (Salsabila dan Prayudiawan, 2011).

### *2.3 Kualitas Pekerjaan Audit Internal*

Salah satu faktor yang dilihat dari audit internal adalah kualitas pekerjaan yang dilakukannya. Kualitas pekerjaan audit dapat dilihat dari kualitas hasil audit yang dinilai dari seberapa banyak auditor memberikan respon yang tepat dari setiap pekerjaan audit yang diselesaikannya (Salsabila dan Prayudiawan, 2011). Kualitas audit dapat pula ditunjukkan dengan ketaatan pada standar audit yang berlaku sehingga kehandalan pekerjaannya dapat terjaga (Singgih dan Bawono, 2010). Kehandalan pekerjaan maksudnya adalah sama atau tidak berubah walaupun dikerjakan dalam waktu yang berbeda, kecuali untuk kasus-kasus tertentu. Hal ini dapat terjadi karena dengan bekerja sesuai standar, maka penafsiran dan prosedur yang dilakukan juga akan sesuai dengan standar, sehingga tidak ada perlakuan yang berbeda-beda untuk kasus yang sama. D'Onza *et al.*, (2015) serta Cohen dan Sayag (2010) menjelaskan bahwa ketika audit internal bekerja menggunakan standar profesional audit yang berlaku, maka kegiatan audit internal juga akan memberikan nilai tambah bagi auditan.

Standar Audit Internal AAIFI (2014) menjelaskan bahwa peran audit internal yang efektif dapat terwujud jika didukung dengan hasil audit intern yang semakin berkualitas. Untuk itulah maka pimpinan audit internal harus merancang dan mengembangkan program pengembangan dan penjaminan kualitas yang meliputi semua aspek kegiatan audit intern, baik pada saat perencanaan, pelaksanaan kegiatan,

maupun saat penyelesaian dan pelaporan. Program ini berupa penilaian intern dengan berdasar pada standar audit dan kode etik auditor.

Program penjaminan kualitas juga dilakukan terhadap personil audit selama penugasan, yaitu dengan melakukan supervisi auditor secara memadai oleh atasan langsung pada setiap tahap penugasan audit intern. Hal ini dilakukan untuk memastikan tercapainya sasaran, terjaminnya kualitas, dan meningkatnya kompetensi auditor dalam setiap penugasan.

Selanjutnya Standar Audit Internal AAIFI (2014) menjelaskan bahwa pimpinan audit internal harus menyusun rencana strategis audit (lima tahun) dan merincinya dalam rencana kegiatan audit intern tahunan dengan prioritas kegiatan yang mempunyai risiko terbesar dan selaras dengan tujuan audit internal.

#### *2.4 Independensi Organisasi Audit Internal*

Independensi dalam audit diartikan sebagai suatu keadaan dimana auditor berada pada posisi yang bebas, tidak terikat kepentingan pada pihak manapun, serta tidak ada intervensi dari pihak manapun dalam menjalankan pekerjaannya. Auditor harus cukup independen dari pihak auditan dan memastikan bahwa mereka dapat melakukan pekerjaannya tanpa ada intervensi atau gangguan (Cohen dan Sayag, 2010). Hal ini tentu tidak mudah, seperti yang diungkapkan Mihret *et al.* (2010), bahwa akan ada kesulitan seorang auditor internal untuk menjaga agar tetap independen karena auditor internal pada dasarnya adalah bagian dari organisasi sebagai karyawan. Hal serupa juga dikemukakan oleh Salsabila dan Prayudiawan (2011), bahwa auditor internal akan bermasalah ketika harus melaporkan temuan-temuan yang tidak menguntungkan manajemen atau auditan dengan posisinya sebagai pekerja didalam organisasi yang diauditnya.

Menurut Christopher, Sarens, dan Leung (2009), terdapat tiga macam ancaman independensi antara audit internal dengan manajemen yaitu apabila karir audit internal masih bergantung pada auditan, apabila persetujuan anggaran masih di tangan auditan, serta adanya keterlibatan manajemen (auditan) dalam pengembangan rencana audit internal. Berkaitan dengan karir audit internal, sistem penjenjangan karir yang ada saat ini dimana audit internal menjadi satu langkah untuk menduduki jabatan manajerial dapat menjadi ancaman independensi audit internal (Goodwin dan Yeo, 2001). Hal yang sama diutarakan pula oleh Stewart dan Subramaniam (2009) yang menyatakan bahwa pola penempatan auditor internal ke dalam posisi manajerial memungkinkan tumbuh rasa segan ketika mereka sedang mengaudit auditan yang mereka tahu akan mereka tempati di masa depan.

Ancaman independen juga disebabkan adanya kebingungan peran auditor internal antara pemberi keyakinan dan sebagai konsultan (Cooper, Leung, dan Wong, 2006), walaupun hasil eksperimen Stewart dan Subramaniam (2009), auditor internal tidak menjadi bias ketika melakukan aktivitas sebagai

konsultan. Ancaman independensi justru muncul ketika auditor internal dilibatkan dalam proses manajemen risiko pada organisasi auditan (Stewart dan Subramaniam, 2009). Hal ini berbeda dengan Arena dan Azzone (2009), bahwa dengan melakukan monitoring atas sistem pengendalian intern dan manajemen risiko, audit internal dapat membantu manajer mencapai tujuannya dengan memberikan saran tentang efektivitas pengendalian tersebut.

Bagaimanapun, independensi auditor internal harus terus diusahakan agar dalam setiap penugasannya auditor internal tidak merasa mendapatkan gangguan baik rasa takut atau intervensi yang dapat mempengaruhi penilaiannya. Auditor internal tidak dibenarkan memihak kepada siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang dimilikinya, dengan ketiadaan independensi tidak akan dapat mempertahankan kebebasan pendapatnya (Singgih dan Bawono, 2010). Apabila auditor telah independen, maka dalam melakukan pekerjaannya auditor dapat menjaga objektivitas, sehingga hasilnya lebih valid dan dapat dipertanggungjawabkan. Dalam persepsi umum, auditor internal tidak dapat melakukan kegiatan audit mereka secara efektif tanpa adanya independensi dan objektivitas, karena kedua hal ini adalah atribut fundamental bagi auditor internal untuk menjaga kredibilitasnya (D'Onza *et al.* 2015). Standar Audit Internal AAIPI (2014) mengatur tentang independensi audit internal berupa koordinasi pimpinan audit internal dengan pimpinan kementerian/lembaga/ pemerintah daerah yang diwujudkan dengan penandatanganan piagam audit (*audit charter*) antara pihak audit internal dengan pemerintah/pemerintah daerah. Hal ini sebagai wujud komitmen bahwa pemerintah/ pemerintah daerah tidak akan mengintervensi kinerja audit internal agar tanggung jawab pelaksanaan audit dapat terpenuhi.

### *2.5 Karir dan Penjenjangan Audit Internal*

Karir dan penjenjangan maksudnya adalah kesempatan karir yang diperoleh auditor internal dalam entitas audit internal. Saat ini banyak negara yang menerapkan audit internal sebagai satu langkah untuk menduduki jabatan manajerial (Goodwin dan Yeo, 2001). Dengan masuk dalam entitas audit internal, seorang auditor internal mempunyai dua kesempatan karir, yaitu melanjutkan ke jenjang audit internal yang lebih tinggi atau promosi ke jabatan manajerial. Cohen dan Sayag (2010) menjelaskan bahwa bahwa kesempatan karir yang tersedia menyebabkan seorang auditor internal akan berusaha lebih keras untuk menampilkan kinerja yang lebih baik dengan tujuan meningkatkan peluang promosinya.

Goodwin dan Yeo (2001) menjelaskan lebih lanjut bahwa terdapat dua macam pegawai yang masuk di entitas audit internal. Pertama adalah pegawai yang baru masuk, lalu setelah beberapa lama, dipromosikan ke dalam jabatan manajerial. Kedua adalah pegawai lama yang hendak dipromosikan, terlebih dahulu ditempatkan dalam entitas audit internal sebagai pembelajaran.



## *2.6 Dukungan Pimpinan Entitas*

Dukungan manajemen menurut Cohen dan Sayag (2010) berupa dukungan atas program-program kegiatan audit internal atau dalam memastikan bahwa audit internal memiliki sumber daya yang memadai yang dibutuhkan untuk melakukan seluruh pekerjaan tersebut. Hal ini sesuai dengan yang disampaikan Mihret *et al.* (2010) tentang bentuk dukungan, yaitu berupa alokasi sumber daya manusia dan material yang memadai untuk audit internal, serta bentuk koordinasi dengan pihak auditan agar dapat bekerja sama dengan pihak audit internal selama pelaksanaan tugasnya.

Dukungan manajemen kepada audit internal berdasarkan atas pandangan manajemen terhadap entitas audit internal (Sarens dan Beelde, 2006). Ketika entitas audit mempunyai kualitas pekerjaan yang baik, tidak bias, kompeten, serta kredibel, maka rekomendasi yang diberikan juga akan baik, menyelesaikan masalah yang terjadi atau memberi perbaikan. Hal ini akan menumbuhkan tingkat kepercayaan yang tinggi dari manajemen sehingga memberi dampak berupa pemberian dukungan yang dibutuhkan oleh entitas audit internal. Oleh karena itu dibutuhkan legitimasi atas kegiatan audit internal dan misinya yang harus dipahami dan didukung oleh manajemen senior dari badan pemerintah untuk meningkatkan efektivitas dalam mewujudkan *good governance*, pengendalian dan sistem manajemen risiko (Asare, 2009).

Dukungan pimpinan entitas maksudnya adalah dukungan dari pimpinan entitas audit internal, dalam bentuk apapun yang dapat digunakan untuk kelancaran pelaksanaan tugas dan tanggungjawab audit internal. Standar Audit Internal AAIFI (2014) telah mengatur bahwa pimpinan entitas audit internal harus mengomunikasikan dan meminta persetujuan rencana kegiatan audit intern tahunan kepada pimpinan kementerian/lembaga/ pemerintah daerah. Ini merupakan langkah awal dalam pemberian dukungan kepada entitas audit internal. Adanya rencana kegiatan yang telah disusun dengan baik, dilanjutkan dengan pemberian dukungan baik berupa sumber daya manusia, keuangan, serta sarana dan prasarana untuk kelancaran pelaksanaan tugas dan tanggungjawabnya. Bentuk dukungan yang lain terhadap pelaksanaan tugas audit internal adalah dukungan dari pemerintah/pemerintah daerah, yang diwujudkan dalam piagam audit (*audit charter*).

## **3. Pengembangan Hipotesis**

### *3.1 Keahlian Profesional Auditor dan Efektivitas Audit Internal Pemerintah*

Keahlian profesional berupa kompetensi dan kecermatan profesional menurut Standar Audit Internal AAIFI (2014) harus dimiliki oleh auditor internal agar dapat melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya. Kompetensi audit dapat berupa pendidikan, pengetahuan, pengalaman, keahlian dan keterampilan dalam bidang audit dan secara umum. Sementara itu, kecermatan profesional berupa sikap hati-hati, skeptisme profesional, dan *due professional care*. Dua hal tersebut secara kolektif akan membentuk kemampuan

atau keahlian profesional, sehingga auditor dapat menjalankan tugas dan tanggungjawabnya secara efektif.

Dengan keahlian profesional yang dimiliki, terutama yang berkaitan dengan bidang tugasnya, auditor akan mampu mengerjakan tugasnya dengan profesional sehingga hasilnya juga akan optimal. Hasil audit tersebut selanjutnya akan ditindaklanjuti oleh auditan, dan dengan demikian akan memberikan dampak perbaikan bagi organisasi atau instansi auditan sesuai yang diharapkan. Apabila audit internal dapat memberikan hasil dan dampak tersebut, maka dapat dikatakan audit internal telah efektif. Dengan demikian, semakin tinggi keahlian profesional, maka audit internal yang dilakukan juga akan semakin efektif.

Keahlian profesional berupa kualifikasi auditor, pengembangan dan pelatihan penting untuk menunjang efektivitas audit internal (Al-Twaijry *et al.*, 2003). Hal ini didukung oleh Zain, Subramaniam, dan Stewart (2006), serta Mihret dan Yismaw (2007) dengan menambahkan keahlian staf audit internal dan rotasi staf audit yang minimal. Sementara itu kompetensi auditor menurut Arena dan Azzone (2009) akan dapat meningkatkan efektivitas tim audit internal karena akan mendapatkan pengakuan atas peran yang dilakukan dari organisasi (*auditee*). Dari uraian di atas, hipotesis pada penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>** : *Keahlian professional auditor berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pemerintah*

### *3.2 Kualitas Pekerjaan Audit dan Efektivitas Audit Internal Pemerintah*

Kualitas pekerjaan audit dapat dilihat dari sisi perencanaan audit, lingkup audit, kewenangan audit, serta pengawasan atas pelaksanaan tindaklanjut atas rekomendasi audit. Hal ini dijelaskan di dalam Standar Audit Internal AAIP (2014), bahwa pimpinan entitas audit internal harus mengelola kegiatan audit internal, diantaranya menyusun rencana audit tahunan, mengelola sumber daya, menetapkan kebijakan dan prosedur, dan memastikan bahwa kegiatan audit internal memberikan nilai tambah bagi auditan.

Auditor harus memperhatikan kualitas pekerjaan audit ataupun pekerjaan lain yang menjadi tanggungjawabnya. Hal ini penting karena setiap pekerjaan yang dilakukan akan menghasilkan rekomendasi yang akan digunakan oleh pihak auditan untuk perbaikan organisasinya. Dengan menjaga kualitasnya, maka auditor juga akan menjaga kredibilitas dan kepercayaan dari pihak auditan, sehingga dapat menjalankan peran audit internal yang efektif yaitu sebagai pemberi jasa keyakinan (*assurance activities*), konsultan bagi auditan (*consulting activities*), dan pemberi peringatan dini akan fraud (*anti corruption activities*).

Kualitas pekerjaan audit mempunyai hubungan atau korelasi dengan efektivitas audit internal Cohen dan Sayag (2010). Salah satu faktor bagi efektivitas audit internal adalah kualitas audit internal yang ditunjukkan dengan kemampuannya menyediakan temuan dan rekomendasi audit yang berguna bagi auditan (Mihret dan Yismaw, 2007). Dari uraian di atas, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

**H<sub>2</sub>** : *Kualitas pekerjaan audit berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pemerintah*

### *3.3 Independensi Organisasi Entitas Audit dan Efektivitas Audit Internal Pemerintah*

Independensi diartikan sebagai bebas, tidak terikat, dan tidak memihak. Bagi auditor, independensi dapat berupa tidak memihak kepada siapapun (Singgih dan Bawono, 2010), melakukan pekerjaan tanpa gangguan kepentingan (Cohen dan Sayag, 2010), serta bebas dari ikatan ekonomis yang kuat antara auditor dengan auditee yang dapat mempengaruhi pendapatnya atas masalah yang ditemukan pada auditee (Zhang, Zhou, dan Zhou, 2007). Hal ini sesuai dengan Standar Audit Internal AAIFI (2014), bahwa auditor internal dan kegiatan audit internal harus independen serta pelaksanaannya harus obyektif. Dengan demikian, independensi bukan hanya harus dimiliki oleh auditor saja, namun entitas audit internal juga harus independen dalam melaksanakan tanggungjawabnya. Lebih lanjut di dalam Standar Audit Internal AAIFI (2014), posisi audit internal harus tepat sehingga bebas dari intervensi, didukung sepenuhnya oleh Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah, serta pimpinan entitas audit internal harus aktif dan bertanggungjawab atas independensi entitas yang dipimpinnya.

Auditor yang dapat menjaga independensinya maka kredibilitas pekerjaannya tidak akan diragukan lagi. Dalam kondisi yang normal, maka pihak-pihak yang berkepentingan terhadap hasil pekerjaan audit internal akan sepenuhnya mempercayai dan menjalankan rekomendasi yang diberikan. Apabila rekomendasi dari hasil audit internal dilaksanakan, maka artinya audit internal memberikan dampak perbaikan bagi auditan, sehingga dapat dikatakan audit internal telah efektif.

Independensi berpengaruh terhadap efektivitas audit internal (Cohen dan Sayag, 2010; dan Mihret *et al.*, 2010). Sementara itu D'Onza *et al.* (2015) menemukan bahwa independensi auditor internal memberikan pengaruh positif terhadap kemampuan audit internal dalam memberikan nilai tambah bagi organisasi. Dari uraian di atas, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

**H<sub>3</sub>** : *Independensi organisasi entitas audit berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pemerintah*

### *3.4 Karir dan Penjurangan Auditor dan Efektivitas Audit Internal Pemerintah*

Karir dan penjurangan merupakan kebijakan organisasi untuk menjadikan entitas audit internal sebagai langkah dalam mendidik atau melatih pegawai yang kemudian akan dipromosikan ke dalam posisi manajerial. Apa yang telah terjadi di pemerintahan seperti transfer pegawai dari entitas audit

internal untuk menduduki jabatan tertentu di Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah adalah contoh bagaimana penerapan karir dan penjurangan ini di sektor publik.

Dengan adanya kebijakan promosi karir yang berasal dari instansi audit internal untuk menduduki jabatan tertentu di pemerintahan, akan memberikan sedikitnya dua dampak. Pertama, pada individu auditor internal yang akan menjadikan motivasi tersendiri untuk dapat mengerjakan tugas-tugasnya secara maksimal dengan seluruh kemampuannya, sehingga hasil pekerjaannya akan optimal. Kedua, bagi pemerintahan tempat auditor internal menduduki jabatan baru. Dengan pengetahuan, pemahaman, serta pengalaman auditor internal yang diperoleh selama mengerjakan tugas-tugasnya, keberadaan auditor internal dalam jabatan tersebut akan memberikan perbaikan sehingga pemerintahan akan berjalan sesuai dengan peraturan dan standar yang telah ditetapkan.

Praktek kebijakan karir seperti ini telah lazim dilakukan di banyak perusahaan di Singapura (Goodwin dan Yeo, 2001). Dengan terlebih dahulu ditempatkan sebagai auditor internal, maka pegawai akan belajar bagaimana organisasi sesungguhnya, bisnis prosesnya, serta apa kelemahan yang mungkin terjadi dan bagaimana cara memperbaikinya. Atau dengan kata lain, pegawai dapat mempelajari dan memahami bagaimana suatu organisasi dikelola dan dikendalikan (Cohen dan Sayag, 2010). Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis ini adalah berikut:

**H<sub>4</sub>** : *Karir dan penjurangan auditor berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pemerintah*

### *3.5 Dukungan Pimpinan Entitas Audit Internal dan Efektivitas Audit Internal Pemerintah*

Salah satu faktor penting bagi entitas audit internal untuk dapat menjalankan kegiatan-kegiatan yang telah direncanakan sebelumnya adalah adanya dukungan dari pimpinan entitas. Dukungan dapat berupa pendanaan (Cohen dan Sayag, 2010), atau dapat berupa alokasi sumber daya manusia yang memadai (Mihret *et al.* 2010).

Standar Audit Internal AAPI (2014) telah mengatur beberapa bentuk dukungan dari pimpinan entitas audit internal ini. Diantaranya adalah pimpinan entitas audit internal harus mengelola sumber daya yang diperlukan, baik keuangan, sumber daya manusia, maupun peralatan. Selain itu, pimpinan entitas audit internal juga harus menetapkan kebijakan dan prosedur dalam rangka mengarahkan agar seluruh kegiatan audit internal dapat berjalan dengan efektif. Pimpinan entitas audit internal juga harus merancang suatu program untuk mengembangkan dan menjamin kualitas audit internal, diantaranya dengan mengadakan penilaian intern atas kinerja auditor berdasarkan standar audit dan kode etik auditor.

Audit internal tidak akan berjalan dengan baik tanpa adanya dukungan dari pimpinan entitas, baik dalam wujud anggaran yang cukup serta sarana prasarana yang memadai. Selain itu dukungan juga dapat berupa kenyamanan secara fisik dan mental bagi para auditor internal, sehingga dalam menjalankan

tugasnya mereka tidak akan terbebani dengan hal-hal di luar lingkup penugasannya. Dengan adanya dukungan tersebut, auditor akan dapat menjalankan tugasnya dengan baik, sehingga dapat menghasilkan rekomendasi yang tepat dan dapat memberikan nilai tambah bagi auditan.

Dukungan manajemen puncak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas audit internal (Cohen dan Sayag, 2010). Hal ini didukung oleh Mihret *et al.* (2010) dengan menambahkan dukungan manajemen berupa alokasi sumber daya manusia dan material yang memadai berpengaruh terhadap efektivitas audit internal. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis penelitian adalah:

**H<sub>5</sub>** : *Dukungan pimpinan entitas berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pemerintah*

#### **4. Metodologi Penelitian**

##### *4.1 Populasi dan Sampel Penelitian*

Populasi pada penelitian ini adalah seluruh pejabat fungsional auditor di lingkungan BPKP yang berjumlah 3.786 pejabat yang tersebar pada 34 kantor BPKP (kantor pusat dan 33 kantor perwakilan) di Indonesia. Penentuan besar sampel menggunakan kriteria yang telah ditetapkan oleh Sekaran dan Bougie (2013) yaitu apabila jumlah populasi 4.000, maka jumlah sampel ideal yang dapat diambil adalah 351. Metode pemilihan sampel menggunakan *simple random sampling*, dengan jumlah sampel penelitian adalah 385, sehingga memenuhi kriteria besaran sampel yang telah ditetapkan.

##### *4.2 Data dan Sumber Data*

Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh secara langsung dari sumber data dengan menggunakan kuisioner yang didistribusikan dengan pos mail. Jumlah kuesioner yang dikirimkan adalah 700, karena mempertimbangkan kemungkinan kuesioner rusak atau tidak dikembalikan. Total kuesioner yang terkumpul sebanyak 405, namun sebanyak 20 kuesioner rusak atau pengisian tidak lengkap sehingga tidak dapat digunakan dalam penelitian. Oleh karena itu, kuesioner yang digunakan sebanyak 385 kuesioner atau 55% dari total kuesioner yang disebar.

##### *4.3 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel*

Definisi operasional variabel dalam penelitian ini mengacu pada penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Cohen dan Sayag (2010). Definisi operasional dan pengukuran variabel disajikan dalam tabel berikut:

**Tabel 1**  
**Variabel Dan Operasional Variabel**

NO	VARIABEL	URAIAN	DIMENSI	JENIS VARIABEL
1.	EFKTV*	Efektivitas audit internal pemerintah	Kualitas audit (20 pertanyaan) Evaluasi auditan (11 pertanyaan) Kontribusi tambahan oleh audit internal (5 pertanyaan)	Dependen
2.	AHLI*	Keahlian profesional auditor internal	Pendidikan dan pelatihan audit (2 pertanyaan)	Independen
3.	KLTS*	Kualitas pekerjaan audit internal	Perencanaan dan lingkup audit internal (4 pertanyaan) Respon auditor dan auditan atas hasil audit (2 pertanyaan)	Independen
4.	INDP*	Independensi organisasi audit internal	Hubungan kerja di dalam entitas internal audit (3 pertanyaan) Hubungan kerja dengan auditan (6 pertanyaan)	Independen
5.	KRIR*	Karir dan penjurangan auditor internal	Pelatihan, promosi, dan pengembangan karir pegawai (3 pertanyaan)	Independen
6.	DKGN*	Dukungan pimpinan entitas audit internal	Dukungan fasilitas dan anggaran (4 pertanyaan)	Independen
7.	GEO	Geografis auditor	Wilayah dimana auditor internal berada; 1 = Jawa, 0 = Luar Jawa	Kontrol
8.	GDR	Gender auditor	Jenis kelamin auditor internal; 1 = Laki-laki, 0 = Wanita	Kontrol
9.	PDK	Pendidikan auditor	Pendidikan terakhir auditor internal; 1 = Sarjana, 0 = Bukan sarjana	Kontrol
10.	JFA	Jabatan auditor	Jabatan fungsional auditor internal; 1 = Auditor ahli, 0 = Auditor terampil	Kontrol

*\*Sumber : Cohen dan Sayag (2010) dengan penyesuaian berdasarkan peraturan dan kondisi riil di Indonesia*

Sebagaimana dalam tabel 1 di atas, variabel dependen pada penelitian ini adalah efektivitas audit internal, sedangkan variabel independen yang digunakan adalah keahlian profesional, kualitas pekerjaan audit, independensi organisasi, karir dan penjurangan, serta dukungan pimpinan entitas audit internal. Terdapat satu variabel independen yang tidak digunakan dalam penelitian ini yaitu sektor audit internal. Hal ini dikarenakan pada penelitian Cohen dan Sayag (2010), sektor audit internal dibedakan antara sektor privat dan sektor publik, sedangkan pada penelitian ini hanya melihat sektor publik saja. Variabel dependen dan independen diukur dengan menggunakan 4 poin skala likert, yaitu nilai 1 = sangat tidak setuju, 2 = tidak setuju, 3 = setuju, dan 4 = sangat setuju.

Penelitian ini menambahkan 4 variabel kontrol yaitu geografis, gender, pendidikan, serta jabatan fungsional auditor (JFA). Variabel-variabel kontrol ini karena merupakan kategorial, dilambangkan dengan angka 1 dan 0 untuk mengukur masing-masing kategori.

#### *4.4 Metode Analisis Data*

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan model regresi linear berganda untuk melihat pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Selain itu, dilakukan juga pengujian tambahan/penguat untuk melihat hubungan antara interaksi antar variabel independen dengan variabel dependen.

Persamaan regresi linier berganda pada penelitian ini dirumuskan dengan:

$$\text{EFKTV} = \alpha + \beta_1\text{AHLI} + \beta_2\text{KLTS} + \beta_3\text{INDP} + \beta_4\text{KRIR} + \beta_5\text{DKGN} + \beta_6\text{GEO} + \beta_7\text{GDR} + \beta_8\text{PDK} + \beta_9\text{JFA}$$

Notasi:

EFKTV	:	Efektivitas audit internal
$\alpha$	:	Konstanta
$\beta_1, \beta_2 \dots \beta_3$	:	Koefisien regresi
AHLI	:	Pengukuran atas Keahlian profesional
KLTS	:	Pengukuran atas Kualitas pekerjaan audit internal
INDP	:	Pengukuran atas Independensi organisasi
KRIR	:	Pengukuran atas Karir dan penjurangan
DKGN	:	Pengukuran atas Dukungan pimpinan entitas audit internal
GEO	:	Geografis tempat auditor internal
GDR	:	Jenis kelamin auditor internal
PDK	:	Pendidikan auditor internal
JFA	:	Jabatan fungsional auditor internal

## **5. Hasil Analisis Data**

### *5.1 Deskripsi Responden*

Responden pada penelitian ini mayoritas adalah laki-laki, yaitu sebanyak 266 responden atau 69,09%. Dilihat dari setiap kantor, maka responden terbanyak berasal dari kantor BPKP Pusat dengan 46 responden atau 12,21% dari total responden, namun bila dilihat dari kategori geografis, maka mayoritas responden berasal dari wilayah luar Jawa, yaitu sebanyak 263 responden atau 68,31%.

Dari sisi tingkat pendidikan, maka mayoritas responden berasal dari sarjana sebanyak 249 responden atau 64,67%, dengan pendidikan terakhir S-1 menjadi mayoritas dengan 217 responden atau 56,4%. Dilihat dari jabatan fungsional auditor, maka mayoritas adalah auditor ahli sebanyak 237 responden atau 61,56%.

**Tabel 2**  
**Deskripsi Responden**

No	Uraian	Kategori	Jumlah	Persentase
1.	Geografis auditor	Jawa	122	31,69%
		Luar Jawa	263	68,31%
2.	Gender auditor	Laki - laki	266	69,09%
		Wanita	119	30,91%
3.	Pendidikan auditor	Sarjana	249	64,67%
		Bukan sarjana	136	35,33%
4.	Jabatan fungsional auditor	Auditor ahli	237	61,56%
		Auditor terampil	148	38,44%

### 5.2 Pengujian Validitas dan Reliabilitas

Pengujian validitas kuesioner menggunakan *Pearson Correlation* yang dilakukan untuk setiap item pertanyaan dalam setiap variabel kuesioner. Hasilnya adalah terdapat satu item pertanyaan pada variabel efektivitas audit internal yang tidak valid sehingga harus dihapus dari pengujian hipotesis. Sementara itu hasil pengujian reliabilitas menunjukkan nilai *Cronbach's alpha* seluruh variabel dependen dan independen berkisar di antara 0,616 - 0,945 atau lebih dari 0,60, mengindikasikan jawaban responden yang relatif konsisten sehingga dapat dikatakan reliabel untuk pengujian hipotesis (Ghozali, 2006).

### 5.3 Statistik Deskriptif dan Korelasi Data

*Mean* dari variabel efektivitas audit internal sebesar 3,0075 dengan standar deviasinya adalah sebesar 0,2987, merupakan standar deviasi terendah diantara variabel dependen, independen, dan kontrol. Hal ini ditunjukkan dengan jawaban responden yang sebagian besar berada di antara tidak setuju dan setuju sebanyak 259 responden atau 67,30%.

Pada variabel karir dan penjenjangan memiliki *mean* paling rendah yaitu sebesar 2,7735, dengan standar deviasi tertinggi sebesar 0,5025. Hal ini ditunjukkan dengan frekuensi jawaban responden yang sebagian besar berada di antara tidak setuju dan setuju sebanyak 333 responden atau 86,5%. Sementara itu, *mean* dari variabel keahlian profesional sebesar 3,2974 merupakan nilai rata-rata tertinggi, sedangkan standar deviasinya adalah sebesar 0,4913. Hal ini ditunjukkan dengan jawaban responden yang sebagian besar berada di antara setuju dan sangat setuju sebanyak 354 responden atau 91,90%.

Statistik deskriptif dan korelasi data disajikan dalam tabel 3 sebagai berikut:



**Tabel 3**  
**Deskripsi dan Korelasi Data**

	<b>EFKTV</b>	<b>AHLI</b>	<b>KLTS</b>	<b>INDP</b>	<b>KRIR</b>	<b>DKGN</b>	<b>GEO</b>	<b>GDR</b>	<b>PDK</b>	<b>JFA</b>
<b>MIN</b>	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>MAKS</b>	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	1,0	1,0	1,0	1,0
<b>MEAN</b>	3,0075	3,2974	2,9966	2,8883	2,7735	2,8405	0,3169	0,6909	0,6468	0,6156
<b>MEDIAN</b>	3,0	3,5	3,0	2,9	3,0	3,0	0,0	1,0	1,0	1,0
<b>STD</b>	0,2987	0,4913	0,3681	0,3321	0,5025	0,4626	0,4659	0,4627	0,4786	0,4871
<b>EFKTV</b>	1									
<b>AHLI</b>	<b>0,488<sup>a</sup></b> 0,000	1								
<b>KLTS</b>	<b>0,593<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,499<sup>a</sup></b> 0,000	1							
<b>INDP</b>	<b>0,564<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,427<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,610<sup>a</sup></b> 0,000	1						
<b>KRIR</b>	<b>0,443<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,266<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,266<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,408<sup>a</sup></b> 0,000	1					
<b>DKGN</b>	<b>0,560<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,434<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,426<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,495<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,390<sup>a</sup></b> 0,000	1				
<b>GEO</b>	<b>-0,128<sup>b</sup></b> 0,012	<b>-0,043</b> 0,400	<b>-0,094<sup>c</sup></b> 0,065	<b>-0,077</b> 0,132	<b>-0,027</b> 0,591	<b>-0,125<sup>b</sup></b> 0,014	1			
<b>GDR</b>	<b>0,009</b> 0,855	<b>0,062</b> 0,227	<b>0,015</b> 0,765	<b>-0,020</b> 0,693	<b>-0,073</b> 0,151	<b>-0,001</b> 0,985	<b>0,009</b> 0,867	1		
<b>PDK</b>	<b>0,121<sup>b</sup></b> 0,018	<b>0,177<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,030</b> 0,555	<b>-0,008</b> 0,875	<b>0,062</b> 0,227	<b>0,108<sup>b</sup></b> 0,034	<b>-0,127<sup>b</sup></b> 0,012	<b>-0,106<sup>b</sup></b> 0,037	1	
<b>JFA</b>	<b>0,122<sup>b</sup></b> 0,017	<b>0,180<sup>a</sup></b> 0,000	<b>0,038</b> 0,460	<b>0,006</b> 0,907	<b>0,032</b> 0,535	<b>0,103<sup>b</sup></b> 0,044	<b>-0,104<sup>b</sup></b> 0,041	<b>-0,089<sup>c</sup></b> 0,079	<b>0,935<sup>a</sup></b> 0,000	1

**Keterangan:** EFKTV = Efektivitas Audit Internal Pemerintah, AHLI = Keahlian Profesional, KLTS = Kualitas Pekerjaan Audit, INDP = Independensi Organisasi, KRIR = Karir dan Penjurangan, DKGN = Dukungan Pimpinan Instansi, GEO = Wilayah Kerja, GDR = Jenis Kelamin, PDK = Tingkat Pendidikan, JFA = Jabatan Fungsional Auditor

<sup>a</sup> Signifikan pada level 0,01

<sup>b</sup> Signifikan pada level 0,05

<sup>c</sup> Signifikan pada level 0,1

Berdasarkan tabel di atas, variabel kualitas pekerjaan audit memiliki *mean* dan standar deviasi masing-masing sebesar 2,9966 dan 0,3681 dengan mayoritas jawaban responden berada di antara tidak setuju dan setuju sebanyak 270 responden atau 70,10%. Variabel independensi organisasi memiliki *mean* dan standar deviasi masing-masing sebesar 2,8883 dan 0,3321 yang merupakan standar deviasi terendah diantara variabel independen lainnya. Hal ini karena variasi jawaban responden tidak terlalu mencolok, dengan mayoritas jawaban responden berada di antara tidak setuju dan setuju sebanyak 302 responden atau 78,40%.

Sementara itu, variabel dukungan pimpinan entitas audit memiliki nilai *mean* sebesar 2,8405 dengan standar deviasi cukup tinggi yaitu sebesar 0,4626 dengan mayoritas jawaban responden berada di antara tidak setuju dan setuju sebanyak 307 responden atau 82,30%. Pengujian korelasi dilakukan dengan menggunakan *Pearson Correlation*. Sebagaimana tersaji pada tabel 3, hubungan antara variabel independen dan variabel dependen adalah kuat dan berbanding lurus, karena nilai korelasinya semakin

mendekati +1. Nilai *sig.* kurang dari 0,05 menunjukkan adanya hubungan yang signifikan antara variabel independen dan variabel dependen dalam penelitian.

#### 5.4 Pengujian Asumsi Klasik Data

Pengujian asumsi klasik yang dilakukan adalah uji normalitas dan uji multikolonieritas. Pengujian normalitas data dilakukan dengan menggunakan *One-Sample Kolmogorov-Smirnov*, sedangkan pengujian multikolonieritas dengan mencari nilai *tolerance* dan *VIF*. Hasil pengujian menunjukkan bahwa data telah terbebas dari asumsi klasik.

#### 5.5 Pengujian Hipotesis

Hasil pengujian menunjukkan nilai signifikansi F untuk semua regresi lebih kecil dari 0.05, sehingga dapat dinyatakan bahwa persamaan regresi *fit* untuk digunakan dalam pengujian. Hasil pengujian juga menunjukkan bahwa rata-rata nilai *adjusted r-square* dari regresi 1-5 adalah 29,04%, sehingga variabel independen keahlian profesional, kualitas pekerjaan audit, independensi organisasi, karir dan penjenjangan, serta dukungan pimpinan entitas audit internal cukup mampu menjelaskan variasi efektivitas audit internal pemerintah. Hasil pengujian hipotesis disajikan dalam tabel berikut:

**Tabel 4**  
**Hasil Pengujian Regresi Linear Berganda**

		1	2	3	4	5	6
<b>AHLI</b>	<b>t-value</b>	<b>10,579<sup>a</sup></b>					<b>2,723<sup>a</sup></b>
	KOEFISIEN	0,292					0,072
<b>KLTS</b>	<b>t-value</b>		<b>14,203<sup>a</sup></b>				<b>6,188<sup>a</sup></b>
	KOEFISIEN		0,474				0,238
<b>INDP</b>	<b>t-value</b>			<b>13,357<sup>a</sup></b>			<b>2,901<sup>a</sup></b>
	KOEFISIEN			0,504			0,128
<b>KRIR</b>	<b>t-value</b>				<b>9,707<sup>a</sup></b>		<b>4,593<sup>a</sup></b>
	KOEFISIEN				0,263		0,110
<b>DKGN</b>	<b>t-value</b>					<b>12,755<sup>a</sup></b>	<b>5,236<sup>a</sup></b>
	KOEFISIEN					0,353	0,148
<b>GEO</b>	<b>t-value</b>	<b>-2,330</b>	<b>-1,473</b>	<b>-1,651</b>	<b>-2,353</b>	<b>-1,239</b>	<b>-1,244</b>
	KOEFISIEN	-0,067	-0,039	-0,045	-0,069	-0,034	-0,029
<b>GDR</b>	<b>t-value</b>	<b>-0,390</b>	<b>0,264</b>	<b>0,805</b>	<b>1,096</b>	<b>0,366</b>	<b>0,545</b>
	KOEFISIEN	-0,011	0,007	0,022	0,032	0,010	0,013
<b>PDK</b>	<b>t-value</b>	<b>-0,063</b>	<b>0,552</b>	<b>0,867</b>	<b>-0,596</b>	<b>-0,085</b>	<b>-0,044</b>
	KOEFISIEN	-0,005	0,040	0,064	-0,048	-0,006	-0,003
<b>JFA</b>	<b>t-value</b>	<b>0,243</b>	<b>0,298</b>	<b>0,153</b>	<b>1,349</b>	<b>0,595</b>	<b>0,604</b>
	KOEFISIEN	0,019	0,021	0,011	0,106	0,044	0,037
<b>F-VALUE</b>		<b>25,286</b>	<b>43,778</b>	<b>38,978</b>	<b>21,644</b>	<b>35,743</b>	<b>47,907</b>
<b>SIG</b>		<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>
<b>R2</b>		<b>0,250</b>	<b>0,366</b>	<b>0,340</b>	<b>0,222</b>	<b>0,320</b>	<b>0,535</b>
<b>ADJ R2</b>		<b>0,240</b>	<b>0,358</b>	<b>0,331</b>	<b>0,212</b>	<b>0,311</b>	<b>0,524</b>

**Keterangan:** AHLI = Keahlian Profesional, KLTS = Kualitas Pekerjaan Audit, INDP = Independensi Organisasi, KRIR = Karir dan Penjenjangan, DKG N = Dukungan Pimpinan Instansi, GEO = Wilayah Kerja, GDR = Jenis Kelamin, PDK = Tingkat Pendidikan, JFA = Jabatan Fungsional Auditor;  
**Variabel Dependen = Efektivitas Audit Internal Pemerintah (EFKTV)**

<sup>a</sup> Signifikan pada level 0,01

Tabel di atas mengindikasikan bahwa variabel keahlian profesional, kualitas pekerjaan audit, independensi organisasi, karir dan penjenjangan, serta dukungan pimpinan entitas audit internal secara individual (regresi 1-5) dan bersama (regresi 6) secara konsisten berpengaruh positif terhadap efektivitas internal audit. Hasil ini ditunjukkan dengan nilai *sig.* setiap variabel kurang dari 1%, 5%, dan 10%. Dengan demikian seluruh hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini diterima.

Keahlian profesional dapat meningkatkan efektivitas audit internal. Jika auditor internal pemerintah mempunyai keahlian profesional sesuai dengan bidang pekerjaannya, maka mereka dapat menjalankan fungsinya sebagai pengawas internal pemerintah dengan profesional, dan menjadikan proses audit dijalankan secara profesional. Hasil ini mendukung Al-Twaijry *et al.*, (2003), Mihret dan Yismaw (2007), dan Arena dan Azzone (2009).

Kualitas pekerjaan audit berupa perencanaan yang baik dan respon terhadap audit yang tepat baik dalam hal pengawasan tindaklanjut ataupun audit berkelanjutan. Apabila hasil audit berkualitas dan ditindaklanjuti, maka audit internal akan memberikan nilai tambah bagi auditan. Oleh karena itu, kualitas pekerjaan audit meningkatkan efektivitas audit internal, mendukung Mihret dan Yismaw (2007).

Independensi organisasi audit internal menjamin kredibilitas dan kepercayaan publik atas hasil audit. Auditor yang independen melaksanakan audit sesuai fakta yang ada, sehingga hasil auditnya akan lebih valid. Dengan demikian, independensi organisasi dapat meningkatkan efektivitas audit internal, mendukung Cohen dan Sayag (2010), Mihret *et al.* (2010) serta D'Onza *et al.* (2015).

Kebijakan karir dan penjenjangan dapat meningkatkan efektivitas audit internal pemerintah di Indonesia. Latar belakang auditor dengan pengalaman, pengetahuan, dan pemahaman instansi serta peraturan, akan memberikan dampak yang positif terhadap instansi, atau dengan kata lain, memberikan nilai tambah bagi auditan.

Pelaksanaan audit membutuhkan dukungan dari pimpinan entitas, baik dalam bentuk anggaran maupun fasilitas lainnya. Adanya dukungan yang memadai akan membuat auditor bekerja dengan baik, sehingga hasil auditnya juga akan berkualitas. Oleh karena itu, dukungan pimpinan entitas meningkatkan efektivitas audit internal, sesuai dengan Cohen dan Sayag (2010) serta Mihret *et al.* (2010).

#### *5.6 Pengujian Hipotesis (Tambahan)*

Hasil pengujian menunjukkan pengaruh interaksi dua variabel independen terhadap variabel dependen secara individual dan bersama-sama. Seluruh regresi 7-26, nilai signifikansi dalam F-test adalah 0,000 (lebih kecil dari 5%) sehingga persamaan regresi yang digunakan fit. Selain itu, nilai *adjusted r-square* untuk regresi tersebut lebih tinggi dari pengujian utama. Hal ini menunjukkan penambahan variabel interaksi antar variabel dalam model regresi mampu meningkatkan penjelasan variasi variabel dependen. Dengan demikian persamaan dengan interaksi variabel lebih fit. Hasil pengujian tambahan di

bawah mengindikasikan bahwa interaksi dua variabel pada regresi 8, 16, 20, dan 26 signifikan terhadap variabel dependen.

**Tabel 5**  
**Multivariate (2 Variabel)**

		7	8	9	10	11	12	13	14
AHLI	t-value	5,229 <sup>a</sup>	4,546 <sup>a</sup>	6,347 <sup>a</sup>	2,828 <sup>a</sup>	8,852 <sup>a</sup>	3,124 <sup>a</sup>	6,630 <sup>a</sup>	1,984 <sup>b</sup>
	KOEFISIEN	0,148	0,539	0,174	0,323	0,235	0,248	0,182	0,162
KLTS	t-value	10,075 <sup>a</sup>	5,920 <sup>a</sup>						
	KOEFISIEN	0,376	0,841						
INDP	t-value			9,845 <sup>a</sup>	4,121 <sup>a</sup>				
	KOEFISIEN			0,393	0,572				
KRIR	t-value					7,868 <sup>a</sup>	2,072 <sup>b</sup>		
	KOEFISIEN					0,202	0,219		
DKGN	t-value							9,360 <sup>a</sup>	2,392 <sup>b</sup>
	KOEFISIEN							0,271	0,246
AHLI*KLTS	t-value		-3,389 <sup>a</sup>						
	KOEFISIEN		-0,136						
AHLI*INDP	t-value				-1,346				
	KOEFISIEN				-0,055				
AHLI*KRIR	t-value						-0,163		
	KOEFISIEN						-0,005		
AHLI*DKGN	t-value								0,262
	KOEFISIEN								0,008
GEO	t-value	-1,667	-1,800	-1,825	-1,872	-2,418	-2,418	-1,495	-1,469
	KOEFISIEN	-0,043	-0,046	-0,047	-0,048	-0,065	-0,065	-0,039	-0,039
GDR	t-value	-0,166	0,078	0,200	0,272	0,293	0,307	-0,178	-0,210
	KOEFISIEN	-0,004	0,002	0,005	0,007	0,008	0,008	-0,005	-0,006
PDK	t-value	0,338	0,165	0,571	0,514	-0,699	-0,696	-0,213	-0,205
	KOEFISIEN	0,024	0,011	0,040	0,036	-0,051	-0,051	-0,015	-0,015
JFA	t-value	0,156	0,307	0,005	0,045	0,930	0,932	0,357	0,345
	KOEFISIEN	0,011	0,021	0,000	0,003	0,067	0,067	0,025	0,024
F-VALUE		43,575	40,027	42,561	36,817	34,776	29,735	40,488	34,628
SIG		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
R2		0,409	0,426	0,403	0,406	0,356	0,356	0,391	0,391
ADJ R2		0,399	0,416	0,394	0,395	0,345	0,344	0,382	0,380

**Keterangan:** AHLI = Keahlian Profesional, KLTS = Kualitas Pekerjaan Audit, INDP = Independensi Organisasi, KRIR = Karir dan Penjurangan, DKGN = Dukungan Pimpinan Instansi, GEO = Wilayah Kerja, GDR = Jenis Kelamin, PDK = Tingkat Pendidikan, JFA = Jabatan Fungsional Auditor; **Variabel Dependen = Efektivitas Audit Internal Pemerintah (EFKTV)**

<sup>a</sup> Signifikan pada level 0,01

<sup>b</sup> Signifikan pada level 0,05

<sup>c</sup> Signifikan pada level 0,1

**Tabel 5 (Lanjutan 1)  
Multivariate (2 Variabel)**

		15	16	17	18	19	20
<b>AHLI</b>	<b>t-value</b>						
	KOEFISIEN						
<b>KLTS</b>	<b>t-value</b>	<b>7,867<sup>a</sup></b>	<b>4,317<sup>a</sup></b>	<b>12,618<sup>a</sup></b>	<b>4,394<sup>a</sup></b>	<b>10,447<sup>a</sup></b>	<b>4,828<sup>a</sup></b>
	KOEFISIEN	0,313	0,623	0,407	0,480	0,351	0,584
<b>INDP</b>	<b>t-value</b>	<b>6,651<sup>a</sup></b>	<b>4,109<sup>a</sup></b>				
	KOEFISIEN	0,293	0,609				
<b>KRIR</b>	<b>t-value</b>			<b>7,732<sup>a</sup></b>	<b>2,159<sup>b</sup></b>		
	KOEFISIEN			0,183	0,268		
<b>DKGN</b>	<b>t-value</b>					<b>8,741<sup>a</sup></b>	<b>3,814<sup>a</sup></b>
	KOEFISIEN					0,235	0,484
<b>KLTS*INDP</b>	<b>t-value</b>		<b>-2,232<sup>b</sup></b>				
	KOEFISIEN		-0,106				
<b>KLTS*KRIR</b>	<b>t-value</b>				<b>-0,701</b>		
	KOEFISIEN				-0,028		
<b>KLTS*DKGN</b>	<b>t-value</b>						<b>-2,008<sup>b</sup></b>
	KOEFISIEN						-0,083
<b>GEO</b>	<b>t-value</b>	<b>-1,349</b>	<b>-1,470</b>	<b>-1,644</b>	<b>-1,640</b>	<b>-0,892</b>	<b>-0,995</b>
	KOEFISIEN	-0,034	-0,037	-0,041	-0,041	-0,022	-0,024
<b>GDR</b>	<b>t-value</b>	<b>0,558</b>	<b>0,617</b>	<b>0,847</b>	<b>0,859</b>	<b>0,264</b>	<b>0,487</b>
	KOEFISIEN	0,014	0,015	0,021	0,021	0,006	0,012
<b>PDK</b>	<b>t-value</b>	<b>0,864</b>	<b>0,786</b>	<b>-0,134</b>	<b>-0,159</b>	<b>0,271</b>	<b>0,162</b>
	KOEFISIEN	0,059	0,054	-0,009	-0,011	0,018	0,011
<b>JFA</b>	<b>t-value</b>	<b>0,117</b>	<b>0,137</b>	<b>0,955</b>	<b>0,977</b>	<b>0,366</b>	<b>0,433</b>
	KOEFISIEN	0,008	0,009	0,063	0,065	0,024	0,028
<b>F-VALUE</b>		<b>48,014</b>	<b>42,301</b>	<b>52,104</b>	<b>44,671</b>	<b>56,475</b>	<b>49,371</b>
<b>SIG</b>		<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>
<b>R2</b>		<b>0,433</b>	<b>0,440</b>	<b>0,453</b>	<b>0,453</b>	<b>0,473</b>	<b>0,478</b>
<b>ADJ R2</b>		<b>0,423</b>	<b>0,430</b>	<b>0,444</b>	<b>0,443</b>	<b>0,464</b>	<b>0,469</b>

**Keterangan:** AHLI = Keahlian Profesional, KLTS = Kualitas Pekerjaan Audit, INDP = Independensi Organisasi, KRIR = Karir dan Penjurangan, DKGN = Dukungan Pimpinan Instansi, GEO = Wilayah Kerja, GDR = Jenis Kelamin, PDK = Tingkat Pendidikan, JFA = Jabatan Fungsional Auditor;  
**Variabel Dependen** = Efektivitas Audit Internal Pemerintah (EFKTV)

<sup>a</sup> Signifikan pada level 0,01

<sup>b</sup> Signifikan pada level 0,05

<sup>c</sup> Signifikan pada level 0,1

**Tabel 5 (Lanjutan 2)  
Multivariate (2 Variabel)**

		21	22	23	24	25	26
<b>AHLI</b>	<b>t-value</b>						
	KOEFISIEN						
<b>KLTS</b>	<b>t-value</b>						
	KOEFISIEN						
<b>INDP</b>	<b>t-value</b>	<b>10,299<sup>a</sup></b>	<b>4,430<sup>a</sup></b>	<b>8,609<sup>a</sup></b>	<b>2,928<sup>a</sup></b>		
	KOEFISIEN	0,409	0,500	0,347	0,377		
<b>KRIR</b>	<b>t-value</b>	<b>5,741<sup>a</sup></b>	<b>2,047<sup>b</sup></b>			<b>6,156<sup>a</sup></b>	<b>-0,099</b>
	KOEFISIEN	0,151	0,256			0,162	-0,009
<b>DKGN</b>	<b>t-value</b>			<b>7,834<sup>a</sup></b>	<b>2,030<sup>b</sup></b>	<b>9,903<sup>a</sup></b>	<b>1,511</b>
	KOEFISIEN			0,229	0,259	0,284	0,128
<b>INDP*KRIR</b>	<b>t-value</b>		<b>-0,858</b>				
	KOEFISIEN		-0,036				
<b>INDP*DKGN</b>	<b>t-value</b>				<b>-0,243</b>		
	KOEFISIEN				-0,011		
<b>KRIR*DKGN</b>	<b>t-value</b>						<b>1,950<sup>c</sup></b>
	KOEFISIEN						0,061
<b>GEO</b>	<b>t-value</b>	<b>-1,820</b>	<b>-1,811</b>	<b>-1,112</b>	<b>-1,120</b>	<b>-1,477</b>	<b>-1,494</b>
	KOEFISIEN	-0,047	-0,047	-0,028	-0,028	-0,039	-0,039
<b>GDR</b>	<b>t-value</b>	<b>1,191</b>	<b>1,231</b>	<b>0,675</b>	<b>0,694</b>	<b>0,847</b>	<b>0,625</b>
	KOEFISIEN	0,031	0,032	0,017	0,018	0,022	0,017
<b>PDK</b>	<b>t-value</b>	<b>0,245</b>	<b>0,191</b>	<b>0,493</b>	<b>0,474</b>	<b>-0,589</b>	<b>-0,539</b>
	KOEFISIEN	0,018	0,014	0,034	0,033	-0,042	-0,039
<b>JFA</b>	<b>t-value</b>	<b>0,715</b>	<b>0,759</b>	<b>0,274</b>	<b>0,283</b>	<b>1,118</b>	<b>1,078</b>
	KOEFISIEN	0,050	0,053	0,018	0,019	0,079	0,076
<b>F-VALUE</b>		<b>40,713</b>	<b>34,978</b>	<b>47,885</b>	<b>40,951</b>	<b>39,003</b>	<b>34,222</b>
<b>SIG</b>		<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>	<b>0,000</b>
<b>R2</b>		<b>0,393</b>	<b>0,394</b>	<b>0,432</b>	<b>0,432</b>	<b>0,382</b>	<b>0,389</b>
<b>ADJ R2</b>		<b>0,383</b>	<b>0,382</b>	<b>0,423</b>	<b>0,421</b>	<b>0,373</b>	<b>0,377</b>

**Keterangan:** AHLI = Keahlian Profesional, KLTS = Kualitas Pekerjaan Audit, INDP = Independensi Organisasi, KRIR = Karir dan Penjurangan, DKGN = Dukungan Pimpinan Instansi, GEO = Wilayah Kerja, GDR = Jenis Kelamin, PDK = Tingkat Pendidikan, JFA = Jabatan Fungsional Auditor;

**Variabel Dependen** = Efektivitas Audit Internal Pemerintah (EFKTV)

<sup>a</sup> Signifikan pada level 0,01

<sup>b</sup> Signifikan pada level 0,05

<sup>c</sup> Signifikan pada level 0,1

Tabel di atas juga menunjukkan terdapat interaksi dua variabel yang tidak signifikan terhadap variabel dependen. Hal ini mengindikasikan bahwa variabel independen yang digunakan dalam pengujian ini sensitif ketika dilakukan interaksi, sehingga memungkinkan untuk dikembangkan lebih lanjut dalam pengukuran terhadap variabel dependen.

### 5.7 Pembahasan

Hasil pengujian mengindikasikan bahwa seluruh variabel independen yaitu keahlian profesional, kualitas pekerjaan audit, independensi organisasi, karir dan penjenjangan, serta dukungan pimpinan entitas audit internal signifikan terhadap efektivitas audit internal pemerintah di Indonesia. Hipotesis pertama (keahlian profesional) diterima karena terbukti signifikan mempengaruhi efektivitas audit internal pemerintah di Indonesia. Keahlian menunjukkan kemampuan yang dimiliki oleh individu auditor. Dalam konteks audit, umumnya dibuktikan dengan mempunyai tingkat pendidikan tertentu atau telah melalui sejumlah diklat tertentu. Semakin luas pengetahuan auditor, semakin tinggi jenjang pendidikan auditor, semakin banyak diklat atau pelatihan yang dilakukan oleh auditor, maka sudut pandang dan pemahaman terhadap pekerjaan juga akan semakin baik. Dengan demikian, hasil pekerjaan yang dilakukan oleh auditor internal juga akan semakin baik. Hasil pengujian ini sesuai dengan Al-Twaijry *et al.*, (2003), Mihret dan Yismaw (2007), serta Arena dan Azzone (2009).

Kualitas pekerjaan audit mengacu pada respon auditor atas audit yang dilaksanakan serta ketaatan auditor atas standar yang telah ditetapkan. Kualitas pekerjaan menuntut audit internal melakukan perencanaan yang baik, lingkup yang signifikan bagi auditan, dan respon terhadap audit yang tepat baik dalam hal pengawasan tindaklanjut ataupun audit berkelanjutan. Selain itu, terdapat tuntutan untuk menjadi konsultan bagi auditan. Apabila hal tersebut dilakukan dengan tepat, maka audit internal akan menjadi efektif. Oleh karena itu, dalam penelitian ini hipotesis kedua diterima, konsisten dengan Mihret dan Yismaw (2007).

Hasil pengujian membuktikan hipotesis ketiga diterima, karena independensi organisasi audit internal begitu penting dan signifikan bagi efektivitas audit internal, terutama dalam hal pemberian jasa untuk tujuan *assurance*. Auditor yang tidak independen cenderung untuk menutupi fakta-fakta yang memberatkan auditan, atau berusaha membuatnya tidak material, sehingga pihak lain juga tidak akan melihat fakta tersebut menjadi signifikan bagi organisasi. Dengan demikian, hasil audit menjadi tidak valid karena tidak sesuai dengan fakta yang sebenarnya, sehingga akan membuat audit internal menjadi tidak efektif. Hasil pengujian ini mendukung temuan Cohen dan Sayag (2010), Mihret *et al.* (2010) serta D'Onza *et al.* (2015) yang menyatakan bahwa independensi berpengaruh terhadap efektivitas audit internal. Walaupun jika dikaitkan dengan fungsi audit internal diluar jasa *assurance*, misalnya adalah pemberian jasa konsultasi, maka independensi menjadi faktor yang tidak begitu diperhitungkan.

Hipotesis keempat (karir dan penjenjangan) juga diterima karena terbukti signifikan mempengaruhi efektivitas audit internal pemerintah di Indonesia. Pejabat publik yang berasal dari entitas audit internal secara logika akan memiliki pemahaman yang baik tentang instansinya, apa yang baik dan yang tidak, apa yang perlu ditingkatkan, serta bagaimana cara memperbaiki dan meningkatkannya. Dengan demikian,

karir pejabat yang bermula dari entitas audit internal akan memberikan dampak yang positif terhadap organisasi, atau dengan kata lain, audit internal telah efektif dalam menjalankan fungsinya.

Dalam menjalankan aktivitas audit internal, dukungan dari pimpinan entitas mutlak diperlukan, baik dalam bentuk fisik maupun non-fisik. Fisik misalnya pendanaan dan sarana prasarana, sedang non-fisik misalnya rasa aman dan nyaman bagi setiap auditor dalam menjalankan tugasnya. Ketiadaan dukungan tersebut akan membuat auditor tidak tenang dalam bekerja, bahkan dapat menjurus pada perlakuan fraud, sehingga hasil pekerjaannya tidak dapat dipertanggungjawabkan. Apabila demikian yang terjadi, maka dapat menimbulkan dampak yang negatif bagi auditan, dan audit internal menjadi tidak efektif. Hasil pengujian menunjukkan hipotesis kelima dalam penelitian ini diterima karena memberikan dampak yang signifikan bagi efektivitas audit internal pemerintah di Indonesia. Hal ini mendukung temuan Cohen dan Sayag (2010) serta Mihret *et al.* (2010).

Hasil pengujian hipotesis tambahan menunjukkan karir dan penjenjangan serta dukungan pimpinan entitas tidak hanya berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal secara parsial, namun juga ketika berinteraksi. Secara logis dapat dijelaskan bahwa karir akan menimbulkan motivasi tersendiri dalam diri auditor, sehingga auditor akan berusaha semaksimal mungkin dalam melakukan pekerjaannya. Demikian pula halnya, dukungan pimpinan yang sangat berpengaruh bagi pelaksanaan audit internal. Tanpa ada dukungan pimpinan, auditor yang paling ahli dan independen sekalipun tidak akan dapat menjalankan tugasnya dengan optimal, dan dengan demikian audit internal akan menjadi tidak efektif.

## **6. Simpulan, Implikasi dan Keterbatasan**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui faktor-faktor yang berpengaruh terhadap efektivitas audit internal pemerintah di Indonesia. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan keahlian profesional, kualitas pekerjaan audit, independensi organisasi, karir dan penjenjangan, serta dukungan pimpinan entitas audit berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pemerintah di Indonesia. Keahlian profesional, kualitas pekerjaan audit, independensi organisasi, karir dan penjenjangan, serta dukungan pimpinan faktor penting dalam pencapaian efektivitas internal audit, sehingga entitas internal audit penting untuk dapat meningkatkan kualitas profesional audit melalui pendidikan dan diklat berkelanjutan, perencanaan yang memadai dan tindaklanjut audit, menjaga independensi dengan instansi auditan, kebijakan karir auditor bagi instansi auditan, serta dukungan anggaran dan fasilitas yang cukup.

Penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu peneliti kurang dapat mengendalikan pengisian kuesioner, baik berupa pemahaman responden atas setiap item pertanyaan serta verifikasi setiap jawaban dari responden. Hal ini disebabkan responden berasal dari pegawai yang masih aktif pada BPKP di seluruh provinsi di Indonesia, sehingga mengalami kesulitan terkait faktor geografis serta penyesuaian dengan waktu penugasan dan kesibukan lainnya. Selain itu, variabel independen yang digunakan masih



memungkinkan untuk dieksplorasi baik konstruk maupun item pertanyaan mengingat hasil pengujian yang sensitif ketika dilakukan interaksi antar variabel independen.

## Daftar Pustaka

- AAIPI. 2014. Keputusan Nomor: KEP- 005/AAIPI/DPN/2014 Tentang Pemberlakuan Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia, dan Pedoman Telaah Sejawat Auditor Intern Pemerintah Indonesia
- AAIPI. 2014. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia
- Al-Twajjry, Abdulrahman A.M., John A. Brierley dan David R. Gwilliam. 2003. The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14: 507–531
- Arena, Marika dan Giovanni Azzone. 2009. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *Pacific Accounting Review*, 22(3): 224-252
- Asare, Thomas. 2009. Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1): 15-28
- Awaluddin, Murtiadi. 2013. Pengaruh Independensi dan Kompetensi Auditor Terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Auditor Inspektorat Kota Makassar. *ASSETS*, 3(2): 146-159
- Christopher, Joe, Gerrit Sarens dan Philomena Leung. 2009. A Critical Analysis of the Independence of the Internal Audit Function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2): 200-220
- Cohen, Aaron dan Gabriel Sayag. 2010. The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 54(20): 296-307
- Cooper, Barry J., Philomena Leung, dan Grace Wong. 2006. The Asia Pacific literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8): 822-834
- Coram, Paul, Colin Ferguson, dan Robyn Moroney. 2008. Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud. *Accounting and Finance*, 48: 543-559
- D’Onza, Giuseppe, Georges M. Selim, Rob Melville dan Marco Allegrini. 2015. A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. *International Journal of Auditing*, 19: 182-194
- D’Silva, Kenneth dan Jeffrey Ridley. 2007. Internal Auditing’s International Contribution to Governance. *International Journal Business Governance and Ethics*, 3(2): 113-126
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Goodwin, Jenny dan Teck Yeow Yeo. 2001. Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5: 107-125
- Halbouni, Sawsan Saadi. 2015. The Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: The Case of the United Arab Emirates (UAE). *International Journal of Auditing*, 19: 117-130
- <http://www.bpkp.go.id/konten/9/Dukungan-SDM.bpkp> tentang Sumber Daya Manusia BPKP
- <http://acch.kpk.go.id/berdasarkan-instansi> tentang Penanganan TPK Berdasarkan Instansi
- Mihret, Dessalegn Getie dan Aderajew Wondim Yismaw. 2007. Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5): 470-484

- Mihret, Dessalegn Getie, Kieran James dan Joseph M. Mula. 2010. Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3): 224-252
- Republik Indonesia. 2004. Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.
- \_\_\_\_\_. 2008. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Salsabila, Ainia, dan Hepi Prayudiawan. 2011. Pengaruh Akuntabilitas, Pengetahuan Audit dan Gender Terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal (Studi Empiris pada Inspektorat Wilayah Provinsi DKI Jakarta). *Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi*, 4(1): 155 – 175
- Sarens, Gerrit, dan Ignace De Beelde. 2006a. Building a Research Model for Internal Auditing: Insights from Literature and Theory Specification Cases. *International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation*, 3(4): 452-470
- \_\_\_\_\_. 2006b. The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing*, 10: 219-241
- Sekaran, Uma. dan R. Bougie. 2013. *Research Methods for Business*. West Sussex, UK: John Wiley and Sons Inc.
- Singgih, Elisha Muliani, dan Icuk Rangga Bawono. 2010. *Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit (Studi pada Auditor di KAP "Big Four" di Indonesia)*. Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XIII, Universitas Jenderal Soedirman, Purwokerto.
- Stewart, Jenny dan Nava Subramaniam. 2009. Internal Audit Independence and Objectivity: A Review of Current Literature and Opportunities for Future Research. Griffith Business School Discussion Paper, Griffith University.
- Zain, Mazlina Mat, Nava Subramaniam dan Jenny Stewart. 2006. Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10: 1-18
- Zhang, Yan, Jian Zhou dan Nan Zhou. 2007. Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26: 300-327