

Menelisis Peran Auditor Internal Pemerintah Saat Ini Berdasarkan Penilaian Internal Audit Capability Model (IACM)

Yanti Manggarani¹
Yudiyanto²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga, Indonesia

*Correspondences: manggarani87@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian bertujuan untuk menguji efektifitas audit internal pemerintah. Penelitian menggunakan teknik analisis regresi berganda untuk mengetahui efektifitas audit internal terhadap peran assurance dan consulting. Populasi penelitian 542 pemerintah daerah yang ada di Indonesia dengan rentang waktu antara tahun 2018-2020. Sampel yang dilakukan sebanyak 1.559 pemerintah daerah untuk menguji peran assurance sedangkan untuk menguji efektifitas audit internal terhadap peran consultingnya sebanyak 1.484 pemerintah daerah. Hasil penelitian menunjukkan semakin efektif Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP), maka peran APIP dalam melakukan assurance maupun consulting juga akan meningkat. Dalam penelitian ini, peran assurance APIP dilihat dari kemampuan APIP melakukan reviu terhadap LKPD. Peran consulting bagi APIP juga akan meningkat ketika APIP mampu menjaga hubungan yang baik dengan unit organisasi lainnya.

Kata Kunci: Audit Internal; Assurance; Consulting; Opini Audit; Model Kapabilitas.

Examining the Role of Current Government Internal Auditors Based on the Assessment of the Internal Audit Capability Model (IACM)

ABSTRACT

The research aims to test the effectiveness of government internal audits. This study uses multiple regression analysis techniques to determine the effectiveness of internal audit on the role of assurance and consulting. The research population is 542 local governments in Indonesia with a time span between 2018-2020. The samples taken were 1,559 local governments to test the role of assurance, while to test the effectiveness of internal audit on their consulting role, there were 1,484 local governments. The results of the study show that the more effective the Government Internal Supervisory Apparatus (APIP), the role of APIP in conducting assurance and consulting will also increase. In this study, APIP's assurance role was seen from APIP's ability to review LKPD. The consulting role for APIP will also increase when APIP is able to maintain good relations with other organizational units.

Keywords: Internal Audit; Assurance; Consulting; Audit Opinion; Capability Models.

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 33 No. 1
Denpasar, 26 Januari 2023
Hal. 114-127

DOI:
10.24843/EJA.2023.v33.i01.p09

PENGUTIPAN:
Manggarani, Y., & Yudiyanto.
(2023). Menelisis Peran Auditor Internal Pemerintah Saat Ini Berdasarkan Penilaian Internal Audit Capability Model (IACM). *E-Jurnal Akuntansi*, 33(1), 114-127

RIWAYAT ARTIKEL:
Artikel Masuk:
8 Oktober 2022
Artikel Diterima:
24 Desember 2022

PENDAHULUAN

Pada saat ini, profesi auditor internal berkembang sangat pesat dan telah dianggap sebagai bagian dari *corporate governance* yang bisa membantu manajemen untuk meningkatkan kinerja organisasi (baik dalam pemerintahan maupun dalam perusahaan). Profesi auditor internal di dalam perkembangannya telah berubah peran, yang awalnya berperan sebagai *watchdog* berubah peran menjadi katalisator. Selain itu, auditor internal di dalam sebuah organisasi harus mampu mengedepankan *risk bask audit approach*. Di dalam perannya sebagai *watchdog*, yang dilakukan auditor internal adalah memastikan bahwa kepatuhan terhadap kebijakan dan peraturan yang berlaku telah ditetapkan oleh organisasi.

Menurut Hoesodo (2011) biasanya peran audit internal sebagai *watchdog* yaitu memberikan rekomendasi yang mempunyai dampak jangka pendek, tidak memperhitungkan dampak jangka panjangnya akan seperti apa. Berbeda dengan perannya sebagai *watchdog*, sebagai katalisator auditor internal dituntut untuk dapat meningkatkan kinerja organisasi dan dapat memberikan nilai tambah untuk organisasinya. Peran auditor internal dalam memberikan nilai tambah organisasi tersebut dapat diwujudkan dalam bentuk pemberian informasi yang akurat bagi organisasi, melakukan aktivitas pengendalian risiko, melakukan penilaian dan evaluasi terhadap manajemen risiko serta mampu memberikan konsultasi bagi organisasi. Hal ini dapat dikatakan bahwa auditor internal beralih peran dari melakukan *compliance audit* yang terkesan kaku dan hanya berfokus terhadap penyimpangan aturan menjadi *consulting* yang lebih menekankan aktivitas *preventive control*. Dengan perannya yang baru, auditor internal dituntut untuk dapat bekerjasama dengan baik dengan *stakeholdernya* guna mencapai tujuan organisasi.

Di dalam ranah pemerintahan, sesuai dengan PP Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pasal 48 ayat 1 yang berbunyi "pengawasan intern dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah". Lebih lanjut, di dalam pasal 49 ayat 1 juga dijelaskan siapa saja yang berfungsi sebagai APIP. APIP menurut PP Nomor 60 Tahun 2008 terdiri dari Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal, Inspektorat Provinsi serta Inspektorat Kabupaten/Kota. Berdasarkan pendapat Spira & Page (2003), APIP mempunyai tanggung jawab di dalam memperkuat sistem pengendalian intern dan manajemen risiko *stakeholdernya*. Lebih lanjut Spira & Page (2003) mengatakan bahwa APIP sebagai auditor internal pemerintah, di dalam perubahan perannya saat ini APIP bertindak sebagai *assurance, consulting, advisory services* serta mampu memberikan nilai tambah untuk *stakeholdernya*.

Berdasarkan Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2014, untuk dapat mengemban amanah baru tersebut APIP dituntut untuk dapat meningkatkan efektifitasnya. Menurut Kalufya & Nyello (2021) auditor internal harus mempunyai kemampuan yang memadai untuk mewujudkan efektifitasnya dalam melakukan pengawasan terhadap tata kelola sektor publik. Berdasarkan hal tersebut, pada tahun 2009 Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF) (2009) mengembangkan sebuah kerangka untuk dapat menilai efektifitas auditor internal yang dapat dipraktikkan secara internasional yang mereka namai dengan *Internal Audit Capability Model (IACM)*. Di Indonesia, IACM diadopsi oleh BPKP selaku Pembina APIP, untuk dapat menilai tingkat kapabilitas APIP yang

ada di Indonesia. IACM terdiri dari 5 level dengan 6 elemen yang fundamental yang diperlukan oleh APIP dalam meningkatkan kapabilitasnya. Berdasarkan Laporan Kinerja BPKP Tahun 2019, dari 542 APIP yang telah dilaksanakan evaluasi efektifitas audit melalui metode IACM, hanya sebanyak 28,6% atau 155 APIP pada pemerintah daerah (inspektorat provinsi, inspektorat Kabupaten, serta inspektorat kota) yang mampu mencapai level 3, sebanyak 57,75% atau 313 APIP pada pemerintah daerah mencapai level 2 dan sisanya sebanyak 13,65% atau sebanyak 74 APIP pada pemerintah daerah masih di level 1. Ini menandakan bahwa APIP pada pemerintah daerah belum semuanya mampu melakukan peran dan tugasnya secara efektif.

Salah satu tugas APIP pada pemerintah daerah adalah melakukan reviu terhadap laporan keuangan pemerintah daerah sebelum diserahkan kepada BPK untuk dilakukan audit laporan keuangan. Jika di dalam reviu APIP terhadap laporan keuangan ditemui adanya kesalahan, maka *stakeholder* diharapkan dapat memperbaikinya terlebih dahulu sebelum menjadi temuan pemeriksaan oleh BPK. Di dalam Laporan Ikhtisar Hasil Pengawasan BPK RI Semester I Tahun 2021, disebutkan bahwa terdapat 6.809 temuan yang memuat 11.662 permasalahan yang meliputi 6.295 (54%) permasalahan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang undangan serta 5.367 (46%) permasalahan Sistem Pengendalian Intern. Hal tersebut mengindikasikan bahwa hasil riviui yang dilakukan oleh APIP pemerintah daerah belum dapat maksimal sehingga masih terdapat banyak temuan pemeriksaan oleh BPK.

Di dalam penyelenggaraan pemerintah daerah, diperlukan evaluasi pengukuran kinerja agar dapat mengetahui apakah sudah sesuai dengan target dan tujuan yang ingin dicapai. Menurut Star *et al.* (2016) evaluasi terhadap pengukuran kinerja penting untuk dilakukan karena evaluasi tersebut dapat mengukur capaian yang ditargetkan. Menurut Mardiasmo (2018) evaluasi pengukuran kinerja pada pemerintahan berfungsi untuk membantu pemerintah agar lebih fokus terhadap pencapaian target yang telah ditetapkan, mengalokasikan sumber daya dan pengambil keputusan serta untuk menjalin komunikasi antar organisasi. Menurut Permendagri Nomor 73 Tahun 2009 disebutkan bahwa salah satu bentuk evaluasi kinerja terhadap pemerintah daerah adalah Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (EKPPD). Menurut Artha *et al.* (2015) yang menjadi pedoman EKPPD adalah laporan yang dibuat oleh pemerintah daerah berupa Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah.

Berdasarkan penjelasan tersebut, peneliti ingin meneliti mengenai dampak efektifitas audit internal terhadap peran APIP dalam melakukan *assurance* terhadap pemerintah daerahnya. Peran tersebut untuk melihat kemampuan auditor dalam melakukan riviui laporan keuangan sehingga pemerintah daerah dapat memperoleh opini yang diinginkan. Selain itu peneliti juga ingin mengetahui dampak efektifitas audit internal terhadap peran APIP melakukan *consulting* terhadap *stakeholdernya*.

Teori *agency* merupakan kesepakatan yang terjadi antara *principal* dengan *agent* (Jensen *et al.*, 1976). Lebih lanjut Jensen *et al.* (1976) menyebutkan bahwa *assimetry information* merupakan sebuah permasalahan yang terjadi antara *principal* dan *agent*. Berdasarkan pendapat Lane & Kivisto (2008) hubungan yang terjadi antara *principal* dengan *agent* dapat mempengaruhi kebijakan publik. Di

dalam sektor publik, teori agency dapat dilihat dari laporan yang disusun (Santoso & Pambelum, 2008), sedangkan Wardhani (2017) mengatakan bahwa sebagai *agent*, pemerintah mempunyai akses langsung terhadap informasi dibandingkan masyarakat yang tidak dapat memperoleh akses secara langsung, sehingga menyebabkan adanya masalah *assymetri information*. Agar tidak terjadi *asymmetry information* masyarakat dan pemerintah harus dapat mengoptimalkan pengawasannya. Rustiyaningsih & Immanuela (2014) berpendapat bahwa opini yang diberikan BPK kepada Laporan keuangan yang disusun pemerintah daerah dapat mengurangi *asymmetry information*. Hasthoro & Sunardi (2016) mengatakan bahwa dengan adanya opini dari BPK, masyarakat dapat menilai kinerja yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Pemerintah daerah juga harus meningkatkan *check & balance* agar *asymmetry information* antara pemerintah daerah dan masyarakat dapat berkurang (Indriastuti *et al.*, 2016).

Menurut Freeman *et al.* (2010) *stakeholder* merupakan sebuah kelompok yang dapat mempengaruhi maupun dipengaruhi oleh pencapaian tujuan organisasi. Sedangkan menurut Liu & Yin (2020) *stakeholder* merupakan sebuah dukungan terhadap organisasi untuk menjalankan peran dan fungsinya. Menurut Phillips (1997) pada prinsipnya, teori stakeholder merupakan sebuah teori yang menyatakan bahwa sebuah organisasi dalam menjalankan peran dan fungsinya harus memperhatikan kepentingan *stakeholdernya*. APIP sebagai sebuah organisasi di dalam suatu pemerintah daerah, harus dapat melaksanakan peran dan fungsinya secara dua arah yaitu memenuhi kebutuhan APIP itu sendiri sebagai sebuah organisasi serta harus memperhatikan kepentingan *stakeholdernya* sebagai sebuah sistem sosial. Kemajuan suatu pemerintah daerah terletak dari bagaimana peran pengawasan yang ada di pemerintah tersebut dapat berjalan dengan efektif untuk mengawasi pengelolaan keuangan yang ada di pemerintah daerah.

Indonesia telah mengadopsi IACM yang dikembangkan oleh IIA melalui IIARF yang terdiri dari 6 elemen yang fundamental yang terdiri dari 41 *key performance area* (KPA) yang berisikan 240 pernyataan untuk dipenuhi agar dapat mencapai level tertinggi di dalam IACM, yaitu level 5. Levelling IACM terdiri dari level 1 (*initial*, kapabilitas APIP hanya dilihat dari peran dan kemampuan masing masing individu di dalamnya), level 2 (*infrastructure*, APIP secara organisasi telah mampu melakukan audit secara berkelanjutan), level 3 (*integrated*, APIP mampu menerapkan praktik secara profesional serta mampu melakukan manajemen audit seragam di dalam organisasinya), level 4 (*managed*, APIP dipandang telah mampu melakukan integrasi terhadap informasi lintas organisasi untuk meningkatkan tata kelola dan manajemen risiko), serta level 5 (*optimizing*, APIP dipandang telah mampu menjadi *agent of change*, mampu belajar dari dalam dan luar organisasinya). Sedangkan elemen di dalam aktifitas audit internal terdiri dari elemen 1 (merupakan kemampuan audit internal di dalam memberikan peran dan layanannya), elemen 2 (merupakan kemampuan audit internal dalam mengelola Sumber Daya Manusiannya), elemen 3 (merupakan kemampuan audit internal di dalam menjalankan praktik secara profesional), elemen 4 (merupakan kemampuan audit internal dalam melakukan akuntabilitas dan manajemen kinerja), elemen 5 (merupakan kemampuan audit internal dalam menjalin budaya serta hubungan di dalam organisasi) serta elemen 6 (merupakan kemampuan APIP untuk menerapkan struktur tata kelola yang baik).

Berdasarkan PP Nomor 60 Tahun 2008 pasal 57 disebutkan bahwa “Inspektorat Provinsi/kabupaten/kota selaku APIP pada pemerintah daerah bertugas untuk melakukan reviu atas laporan keuangan pemerintah daerah provinsi/ kabupaten/ kota sebelum disampaikan gubernur/ bupati/ walikota kepada Badan Pemeriksa Keuangan”. Reviu yang dilakukan inspektorat Provinsi/kabupaten/kota selaku APIP merupakan tugas *assurance* yang berfungsi untuk meminimalisir temuan BPK agar pemerintah daerah mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Menurut Auliyana, (2017), opini WTP yang diberikan auditor dapat memberikan kepercayaan dewan legislatif, parlemen dan para stakeholder terhadap entitas publik.

Menurut Sawyer (1995) audit internal diartikan sebagai aktivitas yang independen untuk memberikan konsultasi secara objektif terhadap *stakeholder*, agar *stakeholder* dapat melakukan perbaikan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Ditambahkan oleh Hoesodo (2011) audit internal telah mengalami pergeseran peran, dari *watchdog* menjadi rekan kerja pihak auditee sebagai konsultan dan katalisator. Berdasarkan UU Nomor 23 Tahun 2014 yang telah diubah dengan Undang Undang Nomor 9 Tahun 2015 pasal 216, berbunyi “Inspektorat daerah mempunyai tugas untuk membantu kepala daerah dalam membina dan mengawasi pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangannya dan tugas pembantuan oleh perangkat daerah”. Di Dalam pasal 69 Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 juga disebutkan kewajiban pemerintah daerah untuk menyusun Laporan Penyelenggaraan pemerintah daerah (LPPD). Nantinya LPPD akan menjadi dasar untuk EKPPD. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 13 Tahun 2019, LPPD memuat capaian kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah dan capaian kinerja pelaksanaan tugas pembantuan. Capaian kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah meliputi 3 hal yaitu: 1. Capaian kinerja makro (yang meliputi indeks pembangunan manusia, angka kemiskinan, angka pengangguran, pertumbuhan ekonomi, pendapatan per kapita, dan ketimpangan pendapatan) 2. Capaian kinerja penyelenggaraan urusan pemerintah daerah (meliputi indikator kinerja yang menjadi urusan pemerintah daerah masing masing yang menjadi kewenangannya) 3. Capaian akuntabilitas kinerja pemerintah daerah (meliputi pencapaian dan target kinerja pemerintah daerah untuk mencapai visi dan misi yang telah ditetapkan oleh pemerintah daerah. Dalam mencapai capaian kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah, pemerintah daerah dapat berkoordinasi dan meminta konsultasi/saran kepada inspektorat selaku APIP.

Hipotesis merupakan kesimpulan dari tinjauan teori yang telah diuraikan dan kerangka pemikiran yang telah peneliti buat. Berdasarkan hal tersebut, hipotesis yang akan peneliti kembangkan adalah sebagai berikut.

H₁: Efektifitas Internal Audit secara bersama sama berpengaruh signifikan terhadap peran *assurance*.

Menurut Hoesodo (2011) yang menyatakan bahwa audit internal telah mengalami pergeseran peran, dari *watchdog* menjadi rekan kerja pihak auditee sebagai konsultan dan katalisator. Ketika APIP mampu melakukan reviu dengan baik, maka akan membuat berkurangnya temuan audit oleh BPK sehingga dapat meningkatkan opini hasil audit terhadap LKPD. Jika APIP mampu mengelola sumber dayanya dengan baik maka peran pengawasan yang dilakukan terhadap

pemerintah daerah akan meningkat sehingga secara umum APIP mampu menjadi *early warning* bagi pemerintah daerah.

H₂: Efektifitas Internal Audit secara parsial berpengaruh signifikan terhadap peran *assurance*

Penilaian EKPPD merupakan penilaian yang menilai capaian kinerja makro bagi pemerintah daerah yang meliputi indeks pembangunan manusia, angka kemiskinan, angka pengangguran, pertumbuhan ekonomi, pendapatan per kapita, dan ketimpangan pendapatan. Ketika APIP daerah dinilai semakin efektif dengan peningkatan level pada IACM, maka APIP juga dinilai telah mampu memberikan saran dan nilai tambah bagi *stakeholdernya*. Nilai tambah tersebut dapat membuat pemerintah daerah dapat mencapai target sesuai dengan visi misi yang telah ditetapkan.

H₃: Efektifitas Internal Audit secara bersama sama berpengaruh signifikan terhadap peran *consulting*

Ketika terjadi hubungan yang baik antara Inspektorat daerah selaku APIP daerah dengan organisasi lainnya (pemerintah daerah selaku stakeholder, BPK selaku auditor eksternal, BPKP selaku rekan sejawat serta kepolisian dan kejaksaan selaku aparat penegak hukum), maka inspektorat daerah selaku APIP daerah mampu meningkatkan peran *consultingnya* sehingga APIP mampu memberikan nilai tambah bagi pemerintah daerah.

H₄: Efektifitas Internal Audit secara parsial berpengaruh signifikan terhadap peran *consulting*

METODE PENELITIAN

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah semua pemerintah daerah yang ada di Indonesia yang berjumlah 542 pemerintah daerah dengan rentang waktu antara tahun 2018 - 2020. Sehingga populasi yang digunakan dalam penelitian ini berjumlah 1.626 pemerintah daerah. Sedangkan sampel yang digunakan adalah pemerintah daerah yang mempunyai data lengkap yang diinginkan peneliti berdasarkan teknik *purposive sampling*, dengan urutan sebagai berikut: 1) pemerintah daerah yang telah dilakukan penilaian IACM oleh BPKP antara tahun 2018-2020; 2) pemerintah daerah yang telah dilakukan audit oleh BPK antara tahun 2018-2020; 2) pemerintah daerah yang telah dilakukan penilaian EKPPD oleh Kemendagri antara tahun 2018 - 2020.

Tabel 1. Populasi dan Sampel Penelitian

	<i>Assurance</i>	<i>Consulting</i>
Populasi sampel (pemerintah daerah x tahun) 2018 -2020	1.626	1.626
Pengurangan:		
1. pemerintah daerah yang tidak dilakukan penilaian IACM (2018 - 2020)	67	67
2. pemerintah daerah yang tidak dilakukan audit oleh BPK (2018 -2020)	0	-
3. pemerintah daerah yang tidak dilakukan penilaian EKPPD (2018-2020)	-	75
Sampel Akhir	1.559	1.484

Sumber: Data Penelitian, 2022

Menurut Sekaran, (2013) *purposive sampling*, merupakan pemilihan sampel dilakukan sesuai tujuan penelitian atau pertimbangan tertentu Adapun

pertimbangan atau kriteria yang digunakan dalam pemilihan sampel penelitian ini adalah untuk menguji efektifitas audit internal terhadap peran *assurance* nya maka data yang digunakan adalah data laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2018 - 2020 yang telah diaudit oleh BPK dan APIP pemerintah daerah yang telah dilakukan *quality assurance* terhadap IACMnya. Sedangkan untuk menguji efektifitas audit internal terhadap peran *consulting*nya maka data yang digunakan adalah pemerintah daerah yang telah dilakukan penilaian EKPPDnya tahun 2018-2020 dan APIP pemerintah daerah yang telah dilakukan *quality assurance* terhadap IACMnya.

Menurut Supomo & Indriantoro (2002), variabel dependen merupakan variabel yang dapat dipengaruhi oleh variabel independen. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah data LKPD Tahun 2018 - 2020 yang telah diaudit BPK dan data LPPD yang telah dilakukan penilaian dari tahun 2018 - 2020. Variabel opini audit menggunakan variabel *dummy*, yaitu WTP = 1, untuk WDP, TMP, TW = 2. Sedangkan variabel EKPPD menggunakan data hasil penilaian EKPPD. Untuk variabel independen, penelitian ini menggunakan 6 variabel yaitu: Elemen 1 pada penilaian IACM (Di dalam penelitian ini, peneliti akan menggunakan variabel elemen 1 pada penilaian IACM untuk melihat peran dan layanan APIP terhadap peran *assurance* dan *consulting*nya berdasarkan data tahun 2018 - 2020. Variabel ini menggunakan skala rasio), Elemen 2 pada penilaian IACM (Di dalam penelitian ini, peneliti akan menggunakan variabel elemen 2 pada penilaian IACM untuk melihat pengelolaan Sumber Daya APIP terhadap peran *assurance* dan *consulting*nya berdasarkan data tahun 2018 - 2020. Variabel ini menggunakan skala rasio), Elemen 3 pada penilaian IACM (Di dalam penelitian ini, peneliti akan menggunakan variabel elemen 3 pada penilaian IACM untuk melihat praktik profesional yang dilakukan APIP terhadap peran *assurance* dan *consulting*nya berdasarkan data tahun 2018 - 2020. Variabel ini menggunakan skala rasio), Elemen 4 pada penilaian IACM (Di dalam penelitian ini, peneliti akan menggunakan variabel elemen 4 pada penilaian IACM untuk melihat akuntabilitas dan manajemen kinerja APIP terhadap peran *assurance* dan *consulting*nya berdasarkan data tahun 2018 - 2020. Variabel ini menggunakan skala rasio), Elemen 5 pada penilaian IACM (Di dalam penelitian ini, peneliti akan menggunakan variabel elemen 5 pada penilaian IACM untuk melihat budaya dan hubungan organisasi yang telah dijalin oleh APIP terhadap peran *assurance* dan *consulting*nya berdasarkan data tahun 2018 - 2020. Variabel ini menggunakan skala rasio), Elemen 6 pada penilaian IACM (Di dalam penelitian ini, peneliti akan menggunakan variabel elemen 6 pada penilaian IACM untuk melihat struktur tata kelola APIP terhadap peran *assurance* dan *consulting*nya berdasarkan data tahun 2018 - 2020. Variabel ini menggunakan skala rasio).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil perhitungan statistik pada tabel hasil analisis regresi IACM (proksi opini audit) dengan bantuan Software SPSS versi 25, untuk efektifitas audit internal dari penilaian IACM secara keseluruhan diperoleh nilai koefisien determinasi (R) sebesar 0,714 artinya efektifitas audit internal dari kesimpulan penilaian IACM mampu mempengaruhi peran *assurancenya* (dilihat dari opini audit) sebesar 71,4% sedangkan 28,6% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak

diteliti. Dari tabel hasil analisis regresi IACM (proksi opini audit) juga diketahui bahwa sig. F Change sebesar 0,000, itu artinya bahwa variabel efektifitas audit internal secara keseluruhan berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen (peran *assurance* dengan proksi IACM), sehingga dapat dikatakan bahwa H1 diterima.

Tabel 1. Hasil Analisis Regresi IACM (Proksi Opini Audit)

Variabel	R	R Square	Adj R Square	R Square Change	Sig. F Change
IACM	0,714	0,510	0,510	0,510	0,000

a. Predictors: (Constant), IACM

b. Dependent Variable: Opini

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan data pada tabel nilai koefisien IACM (proksi opini audit), untuk pengaruh efektifitas audit internal (kesimpulan penilaian IACM) terhadap peran *assurancinya* (proksi opini audit), dapat dibuat persamaan regresi berganda sebagai berikut

$$OPINI = 1,948 - 0,375IACM + e \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

OPINI = Opini hasil Audit

IACM = Skor nilai total IACM

E = eror

Tabel 2. Nilai Koefisien IACM (Proksi Opini Audit)

Variabel	Unstandardized B	Koefisien Std. Error	Stand. Koefisien B	Sig
Constant	1,948	0,021	-	0,000
IACM	-0,375	0,009	-0,714	0,000

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan hasil perhitungan statistik pada tabel hasil analisis regresi elemen IACM (proksi opini audit) dengan bantuan Software SPSS versi 25, untuk efektifitas audit internal dari penilaian IACM yang dilakukan per elemen (elemen 1, elemen 2, elemen 3, elemen 4, elemen 5, elemen 6) diperoleh nilai koefisien determinasi (R) sebesar 0,731 artinya efektifitas audit internal dari masing masing penilaian IACM mampu mempengaruhi peran *assurancinya* (dilihat dari opini audit) sebesar 73,1% sedangkan 26,9% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti. Dari tabel *Model Summary* juga diketahui bahwa sig. F Change sebesar 0,000, itu artinya bahwa variabel efektifitas audit internal secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen (peran *assurance* dengan proksi opini audit), sehingga dapat dikatakan bahwa H2 diterima.

Tabel 3. Hasil Analisis Regresi Elemen IACM (Proksi Opini Audit)

Variabel	R	R Square	Adj R Square	R Square Change	Sig. F Change
Elemen	0,855	0,732	0,731	0,732	0,000

a. Predictors: (Constant) el1, el2, el3, el4, el5, el6

b. Dependent Variable: Opini

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan data pada tabel nilai koefisien elemen IACM (proksi opini audit), untuk pengaruh efektifitas audit internal (masing masing elemen IACM) terhadap peran *assurancinya*, dapat dibuat persamaan regresi berganda sebagai berikut.

$$OPINI = 2,554 - 0,192 IACMe1 + 0,167 IACMe2 - 0,121 IACMe3 - 0,023 IACMe4 - 0,453 IACMe5 + 0,072 IACMe6 + e \dots \dots \dots (2)$$

Keterangan:

- OPINI = Opini hasil Audit
- IACMe1 = Skor nilai pada elemen 1 IACM
- IACMe2 = Skor nilai pada elemen 2 IACM
- IACMe3 = Skor nilai pada elemen 3 IACM
- IACMe4 = Skor nilai pada elemen 4 IACM
- IACMe5 = Skor nilai pada elemen 5 IACM
- IACMe6 = Skor nilai pada elemen 6 IACM
- e = eror

Pada data dalam tabel nilai koefisien elemen IACM (proksi opini audit) juga terlihat bahwa elemen 1, elemen 2, elemen 3, elemen 5 dan elemen 6 mempunyai pengaruh signifikan terhadap peran *assurance*.

Tabel 4. Nilai Koefisien Elemen IACM (Proksi Opini Audit)

Variabel	Unstandardized B	Koefisien Std. Error	Stand. Koefisien B	Sig
Constant	2,554	0,036	-	0,000
Elemen 1	-0,192	0,018	-0,386	0,000
Elemen 2	0,167	0,016	0,247	0,000
Elemen 3	-0,121	0,017	-0,231	0,000
Elemen 4	-0,023	0,024	-0,029	0,335
Elemen 5	-0,453	0,025	-0,536	0,000
Elemen 6	0,072	0,015	0,107	0,000

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan hasil perhitungan statistik pada tabel hasil analisis regresi IACM (proksi penilaian EKPPD) dengan bantuan Software SPSS versi 25, untuk efektifitas audit internal dari penilaian IACM secara keseluruhan diperoleh nilai koefisien determinasi (R) sebesar 0,71 artinya efektifitas audit internal dari kesimpulan penilaian IACM mampu mempengaruhi peran *consultingnya* sebesar 71% sedangkan 29% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti. Dari tabel hasil analisis regresi IACM (proksi penilaian EKPPD) juga diketahui bahwa sig. F Change sebesar 0,000, itu artinya bahwa variabel efektifitas audit internal secara keseluruhan berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen (peran *consulting* dengan proksi penilaian EKPPD), sehingga dapat dikatakan bahwa H3 diterima.

Tabel 5. Hasil Analisis Regresi IACM (Proksi Penilaian EKPPD)

Variabel	R	R Square	Adj R Square	R Square Change	Sig. F Change
IACM	0,710	0,504	0,504	0,504	0,000

a. Predictors: (Constant), IACM
b. Dependent Variable: EKPPD

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan data pada tabel nilai koefisien IACM (proksi penilaian EKPPD), untuk pengaruh efektifitas audit internal (kesimpulan penilaian IACM) terhadap peran *consultingnya*, dapat dibuat persamaan regresi berganda sebagai berikut.

$$EKPPD = 1,974 + 0,429 IACM + e \dots \dots \dots (3)$$

Keterangan:

- EKPPD = Skor nilai EKPPD
- IACM = Skor nilai total IACM
- e = eror

Tabel 6. Nilai Koefisien IACM (Proksi Penilaian EKPPD)

Variabel	Unstandardized B	Koefisien Std. Error	Stand. Koefisien B	Sig
Constant	1,974	0,026	-	0,000
IACM	0,429	0,011	0,710	0,000

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan hasil perhitungan statistik pada tabel hasil analisis regresi elemen IACM (proksi penilaian EKPPD) dengan bantuan Software SPSS versi 25, untuk efektifitas audit internal dari penilaian IACM yang dilakukan per elemen (elemen 1, elemen 2, elemen 3, elemen 4, elemen 5, elemen 6) diperoleh nilai koefisien determinasi (R) sebesar 0,596 artinya efektifitas audit internal dari masing masing penilaian IACM mampu mempengaruhi peran *consulting*nya sebesar 59,6% sedangkan 40,4% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti. Dari tabel hasil analisis regresi elemen IACM (proksi penilaian EKPPD) juga diketahui bahwa sig. F Change sebesar 0,000, itu artinya bahwa variabel efektifitas audit internal secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen (peran *consulting* dengan proksi penilaian EKPPD), sehingga dapat dikatakan bahwa H4 diterima.

Tabel 7. Hasil Analisis Regresi Elemen IACM (Proksi Penilaian EKPPD)

Variabel	R	R Square	Adj R Square	R Square Change	Sig. F Change
Elemen	0,773	0,597	0,596	0,597	0,000

a. Predictors: (Constant): el1, el2, el3, el4, el5, el6
b. Dependent Variable: EKPP

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan data pada tabel nilai koefisien elemen IACM (proksi penilaian EKPPD) untuk pengaruh efektifitas audit internal (masing masing elemen IACM) terhadap peran *consulting*nya, dapat dibuat persamaan regresi berganda sebagai berikut:

$$EKPPD = 1,371 + 0,086 IACMe1 + 0,249 IACMe2 + 0,191 IACMe3 - 0,235 IACMe4 + 0,337 IACMe5 - 0,005 IACMe6 + e \dots \dots \dots (4)$$

Keterangan:

- EKPPD = Skor nilai EKPPD
- IACMe1 = Skor nilai pada elemen 1 IACM
- IACMe2 = Skor nilai pada elemen 2 IACM
- IACMe3 = Skor nilai pada elemen 3 IACM
- IACMe4 = Skor nilai pada elemen 4 IACM
- IACMe5 = Skor nilai pada elemen 5 IACM
- IACMe6 = Skor nilai pada elemen 6 IACM
- e = eror

Pada data dalam tabel nilai koefisien elemen IACM (proksi penilaian EKPPD) terlihat bahwa elemen 1, elemen 2, elemen 3, elemen 4 dan elemen 5 mempunyai pengaruh signifikan terhadap peran *consulting*.

Tabel 8. Nilai Koefisien Elemen IACM (Proksi Penilaian EKPPD)

Variabel	Unstandardized B	Koefisien Std. Error	Stand. Koefisien B	Sig
Constant	1,371	0,036	-	0,000
Elemen 1	0,086	0,018	-0,386	0,000
Elemen 2	0,167	0,016	0,247	0,000
Elemen 3	-0,121	0,017	-0,231	0,000
Elemen 4	-0,023	0,024	-0,029	0,335
Elemen 5	-0,453	0,025	-0,536	0,000
Elemen 6	0,072	0,015	0,107	0,000

Sumber: Data Penelitian, 2022

Dari tabel hasil analisis regresi diketahui bahwa semua hasil sig. F Change sebesar 0,000, itu artinya bahwa variabel efektifitas audit internal baik secara keseluruhan maupun secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen (peran *assurance* dengan proksi opini audit). Hal ini menandakan bahwa semakin efektif APIP daerah selaku audit internal pemerintah daerah, maka kualitas terhadap perannya sebagai *assurance* dapat meningkat. Dengan kata lain, semakin efektif APIP daerah, maka APIP mampu melakukan reviu terhadap LKPD dengan baik, sehingga mampu mengurangi temuan oleh BPK yang dapat membuat naiknya opini audit bagi pemerintah daerah.

Ketika dilihat dari masing masing elemen dalam IACM, yang mempunyai pengaruh terhadap peningkatan peran *assurance* APIP selaku audit internal adalah peran dan layanan, pengelolaan sumber daya, praktik profesional, budaya dan hubungan organisasi, serta struktur tata kelola. Pengaruh terkuat untuk peran *assurance* bagi APIP terjadi ketika APIP selaku auditor internal pemerintah daerah mampu melakukan pengelolaan terhadap sumber dayanya. Jika APIP mampu mengelola sumber dayanya dengan baik maka peran pengawas yang dilakukan terhadap pemerintah daerah akan meningkat sehingga APIP mampu menjadi *early warning* bagi pemerintah daerah.

Dari tabel hasil analisis regresi diketahui bahwa semua hasil sig. F Change sebesar 0,000, itu artinya bahwa variabel efektifitas audit internal baik secara keseluruhan maupun secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen (peran *consulting* dengan proksi penilaian EKPPD). Hal ini menandakan bahwa semakin efektif APIP daerah selaku audit internal pemerintah daerah, maka kualitas terhadap perannya sebagai *consultant* dapat meningkat. Dengan kata lain, semakin efektif APIP daerah, maka APIP mampu melakukan pemberian saran yang tepat kepada pemerintah daerah dan APIP mampu memberikan nilai tambah untuk pemerintah daerah untuk mencapai visi misi pemerintah daerah.

Ketika dilihat dari masing masing elemen dalam IACM, yang mempunyai pengaruh terhadap peningkatan peran *consulting* APIP selaku audit internal adalah peran dan layanan, pengelolaan sumber daya, praktik profesional, akuntabilitas dan manajemen kinerja serta budaya dan hubungan organisasi. Pengaruh terkuat untuk peran *consulting* bagi APIP terjadi ketika APIP selaku auditor internal pemerintah daerah mampu menjaga dan membina budaya dan hubungan organisasi dengan unit lainnya. Hal ini dapat dikatakan bahwa ketika terjadi hubungan yang baik antara Inspektorat daerah selaku APIP daerah dengan organisasi lainnya (pemerintah daerah selaku *stakeholder*, BPK selaku auditor eksternal, BPKP selaku rekan sejawat serta kepolisian dan kejaksaan selaku aparat

penegak hukum), maka inspektorat daerah selaku APIP daerah mampu meningkatkan peran *consulting*nya sehingga APIP mampu memberikan nilai tambah bagi pemerintah daerah.

SIMPULAN

Auditor internal harus mempunyai kemampuan yang memadai untuk mewujudkan efektifitasnya dalam melakukan pengawasan terhadap tata kelola sektor publik (Kalufya & Nyello, 2021). Dalam penelitian ini peran *assurance* APIP dilihat dari kemampuan APIP melakukan revidi terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa, semakin efektif APIP selaku auditor internal pemerintah maka akan semakin baik APIP melakukan revidi terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Ketika APIP mampu melakukan revidi dengan baik, maka akan membuat berkurangnya temuan audit oleh BPK sehingga dapat meningkatkan opini hasil audit terhadap LKPD. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa pengaruh terkuat untuk peran *assurance* bagi APIP terjadi ketika APIP selaku auditor internal pemerintah daerah mampu melakukan pengelolaan terhadap sumber dayanya. Jika APIP mampu mengelola sumber dayanya dengan baik maka peran pengawasan yang dilakukan terhadap pemerintah daerah akan meningkat sehingga secara umum APIP mampu menjadi *early warning* bagi pemerintah daerah.

Dalam penelitian ini peran *consulting* APIP dilihat dari hasil penilaian EKPPD. Ketika APIP daerah dinilai semakin efektif dengan peningkatan level pada IACM, maka APIP juga dinilai telah mampu memberikan saran dan nilai tambah bagi *stakeholdernya*. Nilai tambah tersebut dapat membuat pemerintah daerah dapat mencapai target sesuai dengan visi misi yang telah ditetapkan. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa pengaruh terkuat untuk peran *consulting* bagi APIP terjadi ketika APIP selaku auditor internal pemerintah daerah mampu menjaga dan membina budaya dan hubungan organisasi dengan unit lainnya. Hal ini dapat dikatakan bahwa ketika terjadi hubungan yang baik antara Inspektorat daerah selaku APIP daerah dengan organisasi lainnya (pemerintah daerah selaku stakeholder, BPK selaku auditor eksternal, BPKP selaku rekan sejawat serta kepolisian dan kejaksaan selaku aparat penegak hukum), maka inspektorat daerah selaku APIP daerah mampu meningkatkan peran *consulting*nya sehingga APIP mampu memberikan nilai tambah bagi pemerintah daerah. Penelitian ini hanya menggunakan subjek penelitian APIP sebagai auditor internal pemerintah dan hanya melihat 3 variabel dalam mengukur efektifitas auditor internal pemerintah yaitu penilaian iacm, opini audit dan penilaian EKPPD. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambah variabel yang dapat mempengaruhi peran auditor internal pemerintah (baik dalam perannya sebagai *assurance* maupun *consulting*), serta dapat meneliti subjek yang lain seperti hal hal yang mempengaruhi peran auditor internal pada perusahaan BUMN atau swasta.

REFERENSI

Artha, R. D., Basuki, P., & MT, A. (2015). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten/Kota di

- Provinsi NTB). *Jurnal InFestasi*, 11(2), 214–229. <https://doi.org/10.21107/infestasi.v11i2.1133.g1406>
- Auliyana, E. (2017). Studi Kasus Fenomenologi Atas Opini Audit WTP di Kalangan Pejabat Pemerintah Provinsi Jawa Timur. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 4(1), 22–33. <http://journal.um.ac.id/index.php/jaa>
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2021). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2021* (Direktorat Utama Perencanaan Evaluasi dan Pengembangan Pemeriksaan Keuangan Negara, Ed.; 1st ed., Vol. 1). BPK RI.
- Badan Pengawas keuangan dan Pembangunan. (2020). *Laporan Kinerja BPKP Tahun 2019*. www.bpkp.go.id
- Freeman, R. E., Parmar, B. L., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Purnell, L., & de Colle, S. (2010). Stakeholder theory: The state of the art. In P. Parish (Ed.), *Academy of Management Annals* (Vol. 4, Issue 1). Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1080/19416520.2010.495581>
- Hasthoro, H. A., & Sunardi. (2016). Tata Kelola Publik dan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 19(1), 53–68.
- Hoesodo, S. (2011). *Perkembangan Profesi Internal Auditor*. <http://www.lpfaindonesia.com>
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Republik Indonesia (2008).
- Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2014 Tentang Peningkatan Kualitas Sistem Pengendalian Intern dan Keandalan Penyelenggaraan Fungsi Pengawasan Intern Dalam Rangka Mewujudkan Kesejahteraan Rakyat, Republik Indonesia 1 (2014).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintah daerah, Republik Indonesia 1 (2014).
- Indriastuti, D. E., Agusdin, & Animah. (2016). Analisis Pengaruh Asimetri Informasi, Pengendalian Internal, Persepsi Kesesuaian Kompensasi, Moralitas Individu, dan Ketaatan Aturan Akuntansi Terhadap Kecurangan Akuntansi. *Jurnal InFestasi*, 12(2), 115–130.
- Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2009). *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector: Overview and Application guide*. (1st ed.). Institute of Internal Auditors, Research Foundation.
- Jensen, M. C., Meckling, W. H., Benston, G., Canes, M., Henderson, D., Leffler, K., Long, J., Smith, C., Thompson, R., Watts, R., & Zimmerman, J. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. In *Journal of Financial Economics* (Issue 4). Harvard University Press. <http://hupress.harvard.edu/catalog/JENTHF.html>
- Kalufya, N., & Nyello, R. M. (2021). Internal Audit Practices and Financial Management Reforms: The Case of Payroll Accounting System in the Tanzania Public Sector. *Open Journal of Business and Management*, 09(03), 1064–1088. <https://doi.org/10.4236/ojbm.2021.93057>
- Lane, J., & Kivistö, J. (2008). *Interests, Information, and Incentives in Higher Education: Principal-Agent Theory and Its Potential Applications to the Study of Higher Education Governance* (pp. 141–179). Springer. https://doi.org/10.1007/978-1-4020-6959-8_5

- Liu, Y., & Yin, J. (2020, December 1). Stakeholder Relationships and Organizational Resilience. *Management and Organization Review*, 16(5), 986–990. <https://doi.org/10.1017/mor.2020.58>
- Mardiasmo. (2018). *Otonomi & Manajemen Keuangan Daerah* (Mardiasmo, Ed.; 3rd ed.). CV Andi Offset.
- Phillips, R. A. (1997). Stakeholder Theory and A Principle of Fairness. *Business Ethics Quarterly*, 7(1), 51–66. <https://doi.org/10.2307/3857232>
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 73 Tahun 2009 Tentang Tatacara Pelaksanaan Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah, 1 (2009).
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2019 Tentang Laporan dan Evaluasi Penyelenggaraan Pemerintah Daerah, Presiden Republik Indonesia 1 (2019).
- Rustiyarningsih, S., & Immanuela, I. (2014). Faktor Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Pemerintah Daerah. *Widya Warta*, 2(38), 190–203.
- Santoso, U., & Pambelum, Y. J. (2008). Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dalam Mencegah Fraud. *Jurnal Administrasi Bisnis*, 4(1), 14–33. www.transparency.org
- Sawyer, L. B. (1995). An internal audit philosophy. In *Internal Auditor* (Vol. v52, Issue n4). Institute of Internal Auditors, Inc. <https://stanford.idm.oclc.org/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&site=eds-live&db=edsbig&AN=edsbig.A17365779>
- Sekaran, U. (2013). *Research Methods for Business : Metodologi Penelitian untuk Bisnis* (8th ed.). Salemba Empat.
- Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The Reinvention of Internal Control and The Changing Role of Internal Audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640–661. <https://doi.org/10.1108/09513570310492335>
- Star, S., Russ-Eft, D., Braverman, M. T., & Levine, R. (2016). Performance Measurement and Performance Indicators: A Literature Review and a Proposed Model for Practical Adoption. *Human Resource Development Review*, 15(2), 151–181. <https://doi.org/10.1177/1534484316636220>
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2015 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang Undang Nomor 23 Tahun 2014, Republik Indonesia 1 (2015).
- Wardhani, N. W. (2017). Analisis Kondisi Keuangan Pemerintah Daerah di Bali, NTB dan NTT Tahun 2011 - 2015. *Accounting and Business Information Systems Journal*, 5(4).