



## **LINGKUP FUNGSI AUDIT INTERNAL DAN EFEKTIVITAS AUDIT INTERNAL PADA KEMENTERIAN KEUANGAN**

Hendry Wibowo  
Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Poso  
Alamat Korespondensi: genyosai@gmail.com

### **ABSTRACT**

*Internal audit is considered effective if it is not only limited to financial audits but can also cover a wider audit scope including consulting, assurance and emphasizing the importance of added value and its contribution to the achievement of organizational goals. This study aims to determine the impact of the scope of internal audit on the effectiveness of internal audit at the Ministry of Finance in Indonesia. The number of samples collected after the prescribed time limit are 70 agencies. Technical analysis used in this study is the Partial Least Square (PLS) by processing the data using software SmartPLS Version 3.2.3. Based on the analysis result, it can be concluded that the scope of the internal audit function carried out by the Inspectorate General of the Ministry of Finance has expanded its services to provide added value, through the evaluation of the organization governance, evaluation of risk management and evaluation of internal controls, the proceeds of which have been implemented throughout unit Echelon II object being studied. In addition the results showed that the scope of the internal audit function in evaluating corporate governance and risk management has the positive and significant effect to the effectiveness of internal audit. Whereas the variable scope of the internal audit function to evaluate internal controls does not significantly affect the effectiveness of the internal audit.*

### **KATA KUNCI:**

Lingkup fungsi audit internal, evaluasi tata kelola organisasi, evaluasi manajemen risiko, evaluasi pengendalian internal, efektivitas audit internal, nilai tambah.

### **ABSTRAK**

Audit internal dianggap efektif apabila tidak hanya terbatas pada audit keuangan namun juga dapat mencakup ruang lingkup audit yang lebih luas antara lain layanan konsultasi, *assurance* dan menekankan pentingnya nilai tambah serta kontribusinya terhadap pencapaian tujuan organisasi. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dampak ruang lingkup audit internal terhadap efektivitas audit internal pada Kementerian Keuangan di Indonesia. Jumlah sampel yang terkumpul secara lengkap setelah batas waktu yang ditentukan sebanyak 70 Unit Eselon II. Teknis analisis yang digunakan adalah *Partial Least Square* (PLS) dengan pengolahan data menggunakan perangkat lunak *SmartPLS* Versi 3.2.3. Berdasarkan hasil analisis yang dilakukan maka diperoleh kesimpulan bahwa lingkup fungsi audit internal yang dilaksanakan oleh Kementerian Keuangan telah memberikan layanan yang lebih luas dalam memberikan nilai tambah melalui evaluasi atas tata kelola organisasi, evaluasi manajemen risiko dan evaluasi atas pengendalian internal, dimana aktivitas tersebut telah dilaksanakan di seluruh Unit Eselon II yang menjadi obyek penelitian. Selain itu hasil penelitian menunjukkan bahwa lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi dan manajemen risiko berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas audit internal. Sedangkan variabel lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi pengendalian internal tidak signifikan mempengaruhi efektivitas audit internal.

### **KLASIFIKASI JEL:**

**CARA MENGUTIP:** Wibowo, H. (2019). Lingkup fungsi audit internal dan efektivitas audit internal pada Kementerian Keuangan. *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara Dan Kebijakan Publik*, 4(3), 243-266.

## 1. PENDAHULUAN

Seiring dengan perubahan paradigma yang menyertai proses reformasi, isu hangat dalam penyelenggaraan pemerintahan adalah pengawasan terhadap kinerja pelayanan pemerintah. Prinsip-prinsip pelayanan selama ini selalu dibicarakan sebagai landasan kinerja, namun faktanya masih sering dijumpai aduan dan kritik tajam terhadap kinerja tersebut khususnya pada aspek pelayanan yang kurang efektif dan efisien. Banyak hal yang berkaitan dengan kinerja layanan pemerintah, salah satunya adalah audit internal. Pada *frame* birokrasi, mekanisme audit internal pemerintah adalah oleh Aparatur Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)<sup>1</sup> seperti Inspektorat Jenderal di Kementerian dan mekanisme pengawasan melekat oleh atasan langsung. Adanya penyimpangan atau *fraud* merupakan salah satu titik terlemah dalam kinerja pelayanan publik, dimungkinkan terkait dengan ketidak-berdayaan mekanisme maupun tidak luasnya lingkup fungsi audit internal pemerintah itu sendiri.

Data dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tahun 2013 sampai dengan tahun 2015 menunjukkan bahwa masih banyaknya temuan permasalahan, yang meliputi permasalahan kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI)<sup>2</sup> dan permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Temuan atas permasalahan SPI pada pemerintah diantaranya pencatatan tidak/belum dilakukan atau tidak akurat, entitas tidak memiliki *standar operating procedures* (SOP) formal, proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan, penyimpangan terhadap peraturan pendapatan dan belanja, perencanaan kegiatan tidak memadai, pelaksanaan kebijakan tidak tepat hingga meningkatkan biaya, SOP yang ada pada entitas tidak ditaati, sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai dan kelemahan SPI lainnya (BPK, 2015). Berbagai temuan BPK tersebut menunjukkan bahwa masih kurang efektifnya pelaksanaan audit internal yang dilakukan oleh auditor internal. Selain itu yang patut menjadi

sorotan adalah auditor internal dinilai hanya berfokus pada audit kepatuhan tradisional (*compliance audit*), seharusnya mereka juga memantau dan meninjau sistem pengendalian internal serta mencegah dan mendeteksi setiap penyimpangan atau *fraud* yang terjadi pada organisasi pemerintahan.

Literatur terbaru menunjukkan bahwa fungsi audit internal telah mengalami pergeseran dalam menanggapi perubahan dalam praktek bisnis global. Di negara-negara barat, fungsi audit internal telah berkembang dari hanya menyediakan layanan kepatuhan tradisional, kini menjadi menyediakan layanan yang lebih luas yaitu layanan yang bernilai tambah<sup>3</sup> (Abuazza dkk, 2015). Perubahan tersebut menciptakan peluang bagi audit internal untuk memberikan nilai tambah melalui layanan konsultasi kepada manajemen dan membantu dewan direksi untuk mengelola risiko (Mihret dkk, 2010; Lenz dkk, 2015). Konsisten dengan pengamatan tersebut, definisi terbaru dari audit internal yang dikeluarkan pada tahun 2004 (*Institute of Internal Auditors*, 2014) menyatakan bahwa audit internal adalah aktivitas konsultasi dan *assurance* yang objektif dan independen yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan operasi perusahaan. Hal tersebut membantu organisasi untuk mencapai tujuan dengan melakukan pendekatan secara disiplin dan sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas dari manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola organisasi.

Penelitian terdahulu mengenai audit internal relatif terbatas dibandingkan dengan audit eksternal (Arena & Azzone, 2009; Cohen & Sayag, 2010; dan Yee dkk, 2008). Penelitian audit internal terdahulu juga lebih banyak dilakukan di negara-negara maju, sedangkan dengan penelitian audit internal di negara-negara berkembang masih sangat terbatas. Mihret & Woldeyohannis (2008) meneliti peran nilai tambah pada audit internal yang dilakukan pada perusahaan publik terbesar yang bergerak di bidang telekomunikasi di negara Ethiopia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa audit kepatuhan tradisional lebih dominan

<sup>1</sup> Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/2008, menjelaskan auditor adalah PNS yang diberi tugas, tanggung jawab, wewenang, dan hak secara penuh oleh pejabat yang berwenang untuk melaksanakan pengawasan pada instansi pemerintah, lembaga dan atau pihak lain yang di dalamnya terdapat kepentingan negara sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Auditor tersebut melakukan tugas dan fungsinya untuk dan atas nama Aparatur Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Sedangkan APIP adalah Instansi Pemerintah yang mempunyai tugas pokok dan fungsi melakukan pengawasan.

<sup>2</sup> Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 menyebutkan bahwa Sistem Pengendalian Intern (SPI) adalah proses yang integral pada tindakan

dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

<sup>3</sup> Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) yang disusun oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI) memberikan definisi nilai tambah adalah bahwa kegiatan audit menambah nilai organisasi (*auditi*) dan pemangku kepentingan (*stakeholders*) ketika memberikan jaminan objektif dan relevan, dan berkontribusi terhadap efektivitas dan efisiensi proses tata kelola, manajemen risiko, dan proses pengendalian.

dibandingkan dengan audit bernilai tambah. Hal ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Yee dkk. (2008) yang meneliti persepsi *customer* dari audit internal di Singapura tentang peran dan efektivitas audit internal. Menggunakan metode kualitatif, hasil penelitiannya menyatakan bahwa fungsi atestasi tradisional dari audit internal klasik tampaknya telah banyak digantikan sebagai paradigma dominan pada audit internal di Singapura.

Penelitian yang dilakukan oleh Abuazza dkk. (2015) menyebutkan bahwa ruang lingkup fungsi audit internal pada perusahaan publik di Libya tidak cukup luas dalam memberikan layanan bernilai tambah. Temuannya menunjukkan bahwa ruang lingkup kerja audit internal terbatas pada masalah keuangan (yaitu peran tradisional audit internal) seperti memeriksa catatan akuntansi, verifikasi perhitungan matematika untuk memastikan bahwa perusahaan tidak sedang ditipu, patuh dengan prosedur dan peraturan dan pemeriksaan sistem pengendalian internal. Sebaliknya, terdapat jauh lebih sedikit penekanan aspek peran audit internal di Libya terkait dengan efisiensi dan efektivitas dalam berbagai aspek organisasi. Hasil ini menegaskan bahwa kegiatan audit internal masih terbatas pada "layanan pencegahan tradisional", dalam hal aspek akuntansi dan keuangan (yaitu fungsi *watchdog*) untuk memastikan modal tidak terbuang.

Kontribusi audit internal yang signifikan pada organisasi dalam memberikan nilai tambah sebagaimana dibahas sebelumnya tidak akan terwujud kecuali adanya fungsi audit internal yang efektif pada organisasi (Onumah dan Krah, 2012). Menurut Dittenhofer (2001), efektivitas adalah pencapaian tujuan dan sasaran dengan menggunakan faktor pengukuran yang tersedia untuk menentukan pencapaian tersebut. Van Gansberghe (2005) berpendapat bahwa efektivitas audit internal sektor publik dapat diukur dengan sejauh mana kontribusi atas pemberian layanan yang efektif dan efisien. Peneliti berbeda telah berusaha mengukur efektivitas dari perspektif yang berbeda, dengan fokus pada proses, *output* dan hasil dari aktivitas audit internal.

Penelitian atas efektivitas audit internal dilakukan oleh Arena & Azzone (2009), yang menyatakan bahwa proses dan aktivitas audit internal berpengaruh terhadap efektivitas audit internal. Temuannya menunjukkan bahwa tingkat keterlibatan audit internal pada proses manajemen risiko yang diukur dengan variabel adopsi teknik *control risk self-assessment* (CRSA) berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal,

sedangkan variabel persentase waktu keterlibatan audit internal pada aktivitas penilaian risiko tidak berpengaruh terhadap efektivitas audit internal. Sedangkan penelitian Tsai dkk. (2013) menunjukkan bahwa variabel lamanya waktu keterlibatan auditor internal dalam implementasi sistem ERP (*Enterprise Resource Planning*) tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja departemen audit internal. Onumah dan Krah (2012) menyatakan bahwa salah satu faktor penghambat atas efektivitas audit internal di Ghana adalah terbatasnya lingkup layanan audit internal. Badara dan Saidin (2014) meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas audit internal di Nigeria. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa manajemen risiko dan sistem pengendalian internal yang efektif berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas audit internal.

Penelitian mengenai efektivitas audit internal sektor publik di Indonesia pernah dilakukan oleh Yuliatama (2011) yang meneliti fenomena pergeseran paradigma tradisional menjadi paradigma yang memberi nilai tambah pada unit audit internal pada salah satu Badan Usaha Milik Negara (BUMN) yaitu PT Telekomunikasi Indonesia. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa audit internal PT Telekomunikasi Indonesia merupakan aktivitas audit internal yang berpotensi mampu memberikan nilai tambah bagi organisasi, terutama pada aspek: relasi dengan manajemen, lingkup audit, dan nilai tambah bagi manajemen. Pada aspek lingkup audit menunjukkan bahwa audit internal bertanggung jawab atas kepatuhan seluruh pengelolaan bisnis dan operasional perusahaan serta kepatuhan atas regulasi pemerintah dan regulasi perusahaan publik yang berlaku, dengan menjalankan peran *internal control* yang efektif bagi perusahaan melalui pengelolaan fungsi audit internal. Selain itu, audit internal juga bertanggung jawab atas penyelenggaraan jasa atau layanan konsultasi kepada direksi, dewan komisaris dan unit bisnis/unit kerja dan pemberian *assurance* mengenai kelayakan pelaporan keuangan, mengawal implementasi pengendalian internal dan memberikan dukungan dalam meningkatkan pelaksanaan *good corporate governance*.

Dengan mempertimbangkan penelitian-penelitian tersebut di atas yang hasilnya beragam, maka hubungan antara lingkup fungsi audit internal dengan efektivitas audit internal saat ini penting untuk diketahui sehingga perlu dilakukan penelitian. Selain itu penelitian mengenai audit internal pada organisasi sektor publik sangat penting, karena penelitian audit internal

sebelumnya lebih banyak fokus pada sektor swasta. Penelitian ini dilakukan pada organisasi sektor publik khususnya pada sektor pemerintahan yaitu Kementerian Keuangan. Responden yang akan dijadikan objek penelitian yaitu *auditee* dari departemen audit internal meliputi Kepala Biro/Pusat/Direktur/Inspektur/Sekretaris pada Unit Eselon II lingkup Kantor Pusat Kementerian Keuangan.

## 2. LANDASAN TEORI

### 2.1. Teori Kelembagaan (*Institutional Theory*)

DiMaggio & Powell (1983) menyatakan bahwa, sebagai akibat dari tekanan kelembagaan, organisasi akan mengadopsi karakteristik serupa melalui keinginan untuk mengorganisir diri dengan cara yang mirip dengan organisasi lain di lingkungan yang sama. Menurut Deegan (2007), teori institusional membahas tentang bentuk organisasi dan memberikan penjelasan tentang bagaimana organisasi-organisasi dalam suatu bidang tertentu cenderung untuk memiliki karakteristik dan bentuk yang sama (homogenisasi). Lebih lanjut Deegan (2007) mengungkapkan bahwa *core idea* dari teori institusional adalah terbentuknya organisasi oleh karena tekanan lingkungan institusional yang menyebabkan terjadinya institusionalisasi. Menurut DiMaggio & Powell (1983), konsep yang terbaik dalam menggambarkan proses homogenisasi adalah *isomorphism*. *Isomorphism* adalah proses pembatasan yang memaksa suatu unit dalam suatu populasi untuk meniru unit lain yang menghadapi kondisi lingkungan yang sama. Kekhususan teori institusional terletak pada paradigma norma-norma dan legitimasi, cara berpikir dan semua fenomena sosiokultural yang konsisten dengan instrumen teknis pada organisasi.

DiMaggio & Powell (1983) melihat ada tiga bentuk institusional yang bersifat *isomorphism* yaitu, pertama; *coervive isomorphism* yang menunjukkan bahwa organisasi mengambil beberapa bentuk atau melakukan adopsi terhadap organisasi lain karena tekanan-tekanan negara dan organisasi lain atau masyarakat yang lebih luas. Dalam konteks perkembangan fungsi audit internal dalam organisasi, *coercive isomorphism* terdiri dari tekanan-tekanan yang diberikan untuk mengembangkan fungsi audit internal. Pemaksaan terjadi melalui mekanisme kewenangan, legitimasi dan kekuatan untuk memaksa organisasi dalam mengembangkan fungsi audit internal tidak hanya untuk meninjau kecukupan sistem pengendalian internal tetapi terlibat dalam *review* aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas yang lebih luas atas aktivitas organisasi dan pengaruhnya terhadap kinerja organisasi.

Kedua, *mimetic isomorphis* yaitu imitasi sebuah organisasi oleh organisasi yang lain. DiMaggio dan Powell (1983) berpendapat bahwa *mimetic isomorphism* adalah suatu proses perubahan yang diprakarsai secara internal oleh organisasi. *Mimetic isomorphism* akan terjadi ketika organisasi merasa bahwa fungsi audit internal akan memberikan kontribusi terhadap peningkatan kontrol organisasi dan kinerja operasional. Sebagai konsekuensinya, terdapat peningkatan jumlah organisasi yang mengembangkan fungsi audit internal dari waktu ke waktu. Ketiga, *normative isomorphis* karena adanya tuntutan profesional. Dalam kasus audit internal, peningkatan profesionalisasi tersebut dapat timbul dengan sendirinya meskipun auditor internal mempelajari audit internal di perguruan tinggi dan pada akhirnya mendapatkan kualifikasi sebagai *Certified Internal Auditor* (CIA), atau dengan mendirikan organisasi sebagai bagian dari IIA di lingkungannya. Hal tersebut akan meningkatkan profil dari audit internal pada organisasi, dan memberikan dorongan lebih untuk difusi aktivitas audit internal pada organisasi lain. Selain itu, peningkatan profesionalisasi memungkinkan akan menghasilkan kepatuhan yang lebih besar pada standar IIA.

### 2.2. Teori Akuntabilitas (*Accountability Theory*)

LAN & BPKP (2000) menyatakan bahwa akuntabilitas merupakan salah satu karakteristik penting dalam konsep *good corporate governance*. Ide dasar akuntabilitas adalah kemampuan seseorang atau organisasi atau penerima amanat untuk memberikan pertanggungjawaban kepada pihak yang memberikan amanat tersebut. Secara umum organisasi atau institusi harus akuntabel kepada mereka yang terpengaruh dengan keputusan atau aktivitas yang mereka lakukan. Dalam konteks audit internal, sesuai dengan teori akuntabilitas bahwa fungsi audit internal akan membantu organisasi untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan, dengan cara memperluas fungsi audit internal melalui layanan konsultasi dan *assurance* yang dirancang untuk memberikan nilai tambah bagi organisasi dengan mengevaluasi operasi dan menyarankan perbaikan manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola organisasi. Dengan memperluas lingkup fungsi audit internal diharapkan audit internal akan semakin efektif, untuk membantu organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

### 2.3. Lingkup Fungsi Audit Internal

Ruang lingkup kerja audit internal adalah indikator signifikan atas efektivitas audit internal (Al-Twajry dkk, 2003), dan sudut pandang ini didukung oleh *International Standards for*

*Professional Practice of Internal Auditing* (ISPPIA). Secara umum, lingkup audit harus mencakup semua sistem dan kegiatan di semua departemen dan di semua lokasi organisasi. *International Federation of Accountants* (2007) menyatakan bahwa lingkup fungsi audit internal bervariasi dan tergantung pada ukuran dan struktur entitas serta persyaratan manajemen, dimana aktivitas audit internal dijabarkan sebagai berikut:

- 1) Pemantauan dan *review* sistem pengendalian internal, dan merekomendasikan perbaikan didalamnya.
- 2) Pemeriksaan informasi keuangan dan informasi operasi. Fungsi audit internal diantaranya meninjau cara yang digunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasikan dan melaporkan informasi keuangan dan informasi operasi, dan secara spesifik melakukan penyelidikan terhadap masing-masing item termasuk pengujian rinci atas transaksi, saldo dan prosedur.
- 3) *Review* kegiatan operasi atas aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas, termasuk aktivitas non-keuangan dari suatu entitas.
- 4) *Review* kepatuhan terhadap hukum, peraturan dan persyaratan eksternal lainnya, dan terhadap kebijakan dan arahan manajemen dan persyaratan internal lainnya.

Ruang lingkup audit internal juga diperluas untuk menentukan apakah sistem yang dirancang oleh manajemen memadai dan efektif; dan apakah kegiatan yang diaudit sesuai dengan persyaratan yang sesuai (Fadzil dkk., 2005). Standar IIA untuk ISPPIA (2120-*Risk Management*) menyatakan bahwa audit internal harus mengevaluasi risiko yang berkaitan dengan tata kelola organisasi, sistem operasi dan informasi, keandalan dan integritas informasi keuangan dan operasional, efektivitas dan efisiensi operasi, pengamanan aset, dan meninjau sistem untuk memastikan kepatuhan dengan kebijakan-kebijakan, rencana, prosedur, hukum, peraturan dan kontrak yang dapat memiliki dampak yang signifikan terhadap operasi dan laporan. Pelaksanaan peran dan kegiatan ini harus memastikan apakah organisasi telah mematuhi (Institute of Internal Auditors, 2014).

Audit internal juga perlu melakukan penilaian atas sistem yang ada dan terlibat dalam revisi atau pengembangan sistem baru sebelum tahap implementasi. Fungsi audit internal harus membantu manajemen dalam evaluasi teknologi baru, terutama di negara-negara berkembang, di mana dukungan auditor pada area teknis bisa dibidang sangat penting dibandingkan pada area di

mana praktik bisnis relatif stabil (Mihret dan Woldeyohannis, 2008). Standar IIA untuk ISPPIA (2130-*Control*) menyatakan bahwa auditor internal harus memiliki pemahaman tentang risiko sistem informasi, dan aktivitas audit internal harus menilai apakah tata kelola teknologi informasi organisasi menopang dan mendukung strategi dan tujuan organisasi (Institute of Internal Auditors, 2014).

Jadi, dapat dikatakan fungsi audit internal telah mengalami perubahan dramatis dimana telah memperluas ruang lingkungannya dalam cara-cara yang memungkinkan untuk membuat kontribusi yang lebih besar kepada organisasi. Perluasan ini telah berkembang dari peran "Layanan Pencegahan Tradisional" dalam hal transaksi keuangan menjadi pengendalian yang berfungsi memeriksa dan mengevaluasi kelayakan dan efektivitas pengendalian lain untuk memberikan manajemen organisasi dengan analisis informasi dan rekomendasi untuk membantu dalam mencapai tujuan. Dengan lingkup yang lebih luas tersebut, audit internal membantu manajemen pada area manajemen risiko, audit operasional dan audit keuangan serta kepatuhan tradisional (Al-Twaijry dkk., 2003).

Dengan demikian, tinjauan literatur menunjukkan dalam masyarakat industri Barat, fungsi audit internal telah berkembang dari hanya menyediakan layanan kepatuhan keuangan, dan kini menyediakan layanan yang bernilai tambah. Fungsi audit intern yang dikembangkan oleh *The Institute of Internal Auditors* (IIA) tersebut adalah untuk mendorong peningkatan efektivitas manajemen risiko (*risk management*), pengendalian (*control*), dan tata kelola (*governance*) organisasi. Hal ini juga diadopsi di Indonesia melalui Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) yang disusun oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI). Sebagaimana tertuang dalam 3100-Sifat Kerja Kegiatan Audit Intern, menyatakan bahwa kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi dan memberikan kontribusi pada perbaikan tata kelola sektor publik, manajemen risiko, dan pengendalian intern dengan menggunakan pendekatan sistematis dan disiplin (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013).

Sesuai dengan SAIPI pada 3110-Tata Kelola Organisasi, peran kegiatan audit intern sebagaimana definisi audit intern, mencakup tanggung jawab untuk mengevaluasi dan mengembangkan proses tata kelola sektor publik sebagai bagian dari fungsi *assurance* (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi dan

memberikan rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses tata kelola sektor publik dalam pemenuhan atas tujuan-tujuan berikut: a) mendorong penegakan etika dan nilai-nilai yang tepat dalam organisasi auditi; b) memastikan akuntabilitas dan kinerja manajemen auditi yang efektif; c) mengomunikasikan informasi risiko dan pengendalian ke area-area organisasi auditi yang tepat; dan d) mengoordinasikan kegiatan dan mengomunikasikan informasi di antara pimpinan kementerian/lembaga/pemerintah daerah, auditor ekstern dan intern, serta manajemen auditi. Kegiatan audit intern harus mengevaluasi rancangan, implementasi, dan efektivitas etika organisasi terkait sasaran, program, dan kegiatan, serta harus menilai pula apakah tata kelola teknologi informasi auditi mendukung strategi dan tujuan auditi.

SAIPI pada 3120-Manajemen Risiko menyatakan bahwa kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi efektivitas dan berkontribusi terhadap perbaikan proses manajemen risiko (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Untuk menentukan apakah proses manajemen risiko adalah efektif yaitu melalui hasil pertimbangan (*judgment*) dari penilaian auditor bahwa: a) tujuan auditi telah mendukung dan sejalan dengan visi dan misi auditi; b) risiko yang signifikan telah diidentifikasi dan dinilai; c) tanggapan risiko yang tepat telah dipilih untuk menyelaraskan risiko dengan *risk appetite* (selera risiko) auditi; dan d) informasi risiko yang relevan telah dipetakan dan dikomunikasikan secara tepat waktu di seluruh auditi, yang memungkinkan staf, manajemen auditi, dan pimpinan auditi untuk melaksanakan tanggung jawab masing-masing. Proses manajemen risiko dimonitor melalui kegiatan manajemen yang berkelanjutan, evaluasi terpisah, atau keduanya. Kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi potensi terjadinya *fraud* dan bagaimana auditi mengelola risiko *fraud*. Selama penugasan *consulting*, auditor harus mengatasi risiko sesuai dengan tujuan penugasan dan waspada terhadap adanya risiko signifikan lainnya. Auditor harus memasukkan pengetahuan tentang risiko yang diperoleh dari penugasan *consulting* ke dalam evaluasi proses manajemen risiko auditi. Ketika membantu manajemen dalam membangun atau meningkatkan proses manajemen risiko, auditor harus menahan diri untuk mengambil alih fungsi dan tanggung jawab manajemen.

Kegiatan audit intern juga harus dapat membantu auditi dalam mempertahankan dan memperbaiki pengendalian yang efektif dengan mengevaluasi efektivitas dan efisiensi serta dengan mendorong perbaikan terus-menerus (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Hal tersebut tertuang dalam SAIPI pada 3130-

Pengendalian Intern Pemerintah. Sedangkan Tugiman (2003) menyatakan bahwa lingkup pekerjaan pemeriksa internal harus meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan serta efektivitas sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi dan kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan. Lebih lanjut AAIPI (2013) menyatakan bahwa kegiatan audit intern harus mengevaluasi kecukupan dan efektivitas pengendalian intern pemerintah dalam menanggapi risiko tata kelola auditi, operasi, dan sistem informasi mengenai: a) pencapaian tujuan strategis auditi; b) keandalan dan integritas informasi keuangan dan operasional; c) efektivitas dan efisiensi operasi dan program; d) pengamanan aset; dan e) kepatuhan terhadap hukum, peraturan, kebijakan, prosedur, dan kontrak. Auditor harus memasukkan pengetahuan tentang pengendalian intern yang diperoleh dari penugasan *consulting* dalam mengevaluasi proses pengendalian intern auditi.

#### 2.4. Efektivitas Audit Internal

Menurut Dittenhofer (2001), efektivitas adalah pencapaian tujuan dan sasaran dengan menggunakan faktor pengukuran yang tersedia untuk menentukan pencapaian tersebut. Konsep efektivitas ini telah mendapatkan perhatian pada literatur dalam beberapa waktu terakhir. Van Gansberghe (2005) berpendapat bahwa efektivitas audit internal sektor publik dapat diukur dengan sejauh mana kontribusi dalam pemberian layanan secara efektif dan efisien. Albrecht *dkk.* (1988) menekankan perluasan lingkup audit internal untuk melaksanakan peran konsultasi, dengan tidak secara total meninggalkan audit keuangan dan kepatuhan. Menurutnya audit internal dapat dianggap efektif baik dalam peran konsultasi maupun peran audit keuangan tradisional. Dengan kata lain audit internal dianggap efektif apabila audit internal dapat memberikan nilai tambah terlepas dari apakah mereka melaksanakan peran *assurance* atau berorientasi konsultasi. Gagasan ini didukung oleh literatur lainnya (Al-Twaijry *dkk.*, 2003; Arena *dkk.*, 2006) dan konsisten dengan definisi audit internal oleh IIA (*Institute of Internal Auditors*, 2004). Definisi tersebut mencakup layanan konsultasi dan *assurance* dan menekankan perlunya peran nilai tambah serta kontribusinya terhadap pencapaian tujuan organisasi. Oleh karena itu, tampaknya masuk akal untuk mempertimbangkan bahwa audit internal yang efektif dikarakteristikan dengan luasnya lingkup layanan yang diberikan daripada meninggalkan audit keuangan dan kepatuhan. Dengan lingkup yang lebih luas tersebut, audit internal membantu manajemen dalam manajemen risiko dan melakukan audit operasional, keuangan, dan kepatuhan tradisional (Al-Twaijry *dkk.*, 2003; Albrecht *dkk.*, 1988).

Literatur menerangkan dengan jelas bahwa audit internal dianggap bernilai tambah apabila audit internal efektif. Literatur menjelaskan bahwa terdapat beberapa pendekatan untuk menilai efektivitas audit internal. Arena dan Azzone (2009) merangkum tiga pendekatan yang digunakan dalam literatur untuk mengevaluasi efektivitas audit internal sebagai berikut:

- 1) menggunakan tingkat implementasi atas rekomendasi audit internal;
- 2) pengukuran output atau outcome (menggunakan pendapat *customer* audit internal, misalnya manajemen); dan
- 3) pengukuran proses (kepatuhan terhadap *Statements for the Professional Practice of Internal Auditing* (SPPIA)).

## 2.5. Telaah Penelitian Sebelumnya

Mihret & Woldeyohannis (2008) meneliti peran nilai tambah pada audit internal yang dilakukan pada perusahaan publik terbesar yang bergerak di bidang telekomunikasi di negara Ethiopia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa audit kepatuhan tradisional lebih dominan dibandingkan dengan audit bernilai tambah. Hal ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Yee dkk. (2008) yang meneliti persepsi *customer* dari audit internal di Singapura tentang peran dan efektivitas audit internal. Menggunakan metode kualitatif, hasil penelitiannya menyatakan bahwa fungsi attestasi tradisional dari audit internal klasik tampaknya telah banyak digantikan sebagai paradigma dominan pada audit internal di Singapura.

Penelitian yang dilakukan oleh Abuazza dkk. (2015) meneliti perusahaan publik di Libya. Hasil penelitiannya menyebutkan bahwa ruang lingkup fungsi audit internal pada perusahaan publik di Libya tidak cukup luas dalam memberikan layanan bernilai tambah. Hasil penelitiannya menegaskan bahwa kegiatan audit internal masih terbatas pada "layanan pencegahan tradisional", dalam hal aspek akuntansi dan keuangan (yaitu fungsi *watchdog*) untuk memastikan modal yang tidak terbuang. Sedangkan penelitian pada sektor publik di Indonesia pernah dilakukan oleh Yuliatama (2011), yang meneliti fenomena pergeseran paradigma tradisional menjadi paradigma yang memberi nilai tambah pada unit audit internal pada salah satu BUMN yaitu PT Telekomunikasi Indonesia. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa audit internal PT Telekomunikasi Indonesia merupakan aktivitas audit internal yang berpotensi mampu memberikan nilai tambah bagi organisasi, terutama pada aspek

relasi dengan manajemen, lingkup audit dan nilai tambah audit internal bagi manajemen.

Penelitian atas efektivitas audit internal yang dilakukan Arena & Azzone (2009) menyatakan bahwa proses dan aktivitas audit internal berpengaruh terhadap efektivitas audit internal. Temuannya menunjukkan bahwa tingkat keterlibatan audit internal pada proses manajemen risiko yang diukur dengan variabel adopsi teknik *Control Risk Self-Assessment* (CRSA) berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal, sedangkan variabel persentase waktu keterlibatan audit internal pada aktivitas penilaian risiko tidak berpengaruh terhadap efektivitas audit internal. Penelitian yang dilakukan Tsai dkk. (2013) menunjukkan bahwa variabel lamanya waktu keterlibatan auditor internal dalam implementasi sistem ERP (*Enterprise Resource Planning*) tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja departemen audit internal. Onumah & Krah (2012) menyatakan bahwa salah satu faktor penghambat atas efektivitas audit internal di Ghana adalah terbatasnya lingkup layanan audit internal. Badara & Saidin (2014) meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas audit internal di Nigeria. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa manajemen risiko dan sistem pengendalian internal yang efektif berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas audit internal.

## 2.6. Pengembangan Hipotesis Pengaruh Lingkup Fungsi Audit Internal dalam Mengevaluasi Tata Kelola Organisasi Terhadap Efektivitas Audit Internal

Menurut teori akuntabilitas, fungsi audit internal akan membantu organisasi untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan, dengan cara memperluas fungsi audit internal melalui evaluasi operasi dan menyarankan perbaikan manajemen risiko, pengendalian internal dan proses tata kelola organisasi. Dengan memperluas lingkup fungsi audit internal melalui evaluasi tata kelola organisasi diharapkan akan meningkatkan efektivitas audit internal, yang pada akhirnya membantu organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Penelitian Van Gansberghe (2005) menyatakan bahwa kerangka tata kelola organisasi mempengaruhi efektivitas audit internal. Penelitian atas efektivitas audit internal juga dilakukan Onumah & Krah (2012) yang menyatakan bahwa salah satu faktor penghambat atas efektivitas audit internal di Ghana adalah terbatasnya lingkup layanan audit internal. Evaluasi atas tata kelola organisasi merupakan salah satu layanan yang

menjadi lingkup fungsi audit internal. Sebagaimana tertuang dalam 3100-Sifat Kerja Kegiatan Audit Intern, menyatakan bahwa kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi dan memberikan kontribusi pada perbaikan tata kelola sektor publik, manajemen risiko, dan pengendalian intern dengan menggunakan pendekatan sistematis dan disiplin (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Berdasarkan pembahasan diatas, maka dapat diturunkan hipotesis satu sebagai berikut:

*H1: Lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal.*

## **2.7. Pengaruh Lingkup Fungsi Audit Internal dalam Mengevaluasi Manajemen Risiko Terhadap Efektivitas Audit Internal**

Kegiatan audit internal harus dapat mengevaluasi efektivitas dan berkontribusi terhadap perbaikan proses manajemen risiko (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Evaluasi manajemen risiko akan meningkatkan efektivitas audit internal, apabila hasil pertimbangan (*judgement*) dari penilaian auditor dapat memastikan bahwa tujuan auditi telah mendukung dan sejalan dengan visi dan misi auditi; risiko yang signifikan telah diidentifikasi dan dinilai; dan informasi risiko yang relevan telah dipetakan dan dikomunikasikan secara tepat waktu di seluruh auditi, yang memungkinkan staf, manajemen auditi, dan pimpinan auditi untuk melaksanakan tanggung jawab masing-masing.

Selaras dengan teori akuntabilitas bahwa memperluas fungsi audit internal melalui evaluasi manajemen risiko akan membantu organisasi untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan. Dengan memperluas lingkup fungsi audit internal melalui evaluasi manajemen risiko diharapkan akan meningkatkan efektivitas audit internal, yang pada akhirnya membantu organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Badara & Saidin (2014) membuktikan bahwa manajemen risiko berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas audit internal. Dari pembahasan diatas maka dapat diturunkan hipotesis dua sebagai berikut:

*H2: Lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi manajemen risiko berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal.*

## **2.8. Pengaruh Lingkup Fungsi Audit Internal dalam Mengevaluasi Pengendalian Internal Terhadap Efektivitas Audit Internal**

Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) pada 3130-Pengendalian Intern Pemerintah

menyatakan bahwa kegiatan audit intern harus dapat membantu auditi dalam mempertahankan dan memperbaiki pengendalian yang efektif dengan mengevaluasi efektivitas dan efisiensi serta dengan mendorong perbaikan terus-menerus (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Menurut Tugiman (2003) lingkup pekerjaan pemeriksa internal harus meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan serta efektivitas sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi dan kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan.

Fungsi audit internal harus memperluas ruang lingkupnya dalam cara-cara yang memungkinkan untuk membuat kontribusi yang lebih besar kepada organisasi. Perluasan ini telah berkembang dari peran "layanan pencegahan tradisional" dalam hal transaksi finansial menjadi aktivitas pengendalian dimana berfungsi memeriksa dan mengevaluasi kelayakan dan efektivitas pengendalian dengan memberikan analisis informasi dan rekomendasi kepada manajemen organisasi untuk membantu dalam mencapai tujuan. Sejalan dengan teori akuntabilitas, bahwa memperluas fungsi audit internal melalui evaluasi pengendalian internal akan membantu organisasi untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan. Dengan memperluas lingkup fungsi audit internal melalui evaluasi pengendalian internal diharapkan akan meningkatkan efektivitas audit internal, yang pada akhirnya membantu organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Penelitian Arena & Azzone (2009) menyatakan bahwa tingkat keterlibatan audit internal pada proses manajemen risiko yang diukur dengan variabel adopsi teknik *Control Risk Self-Assessment* (CRSA) berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Badara & Saidin (2014) membuktikan bahwa sistem pengendalian internal yang efektif berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas audit internal. Dari pembahasan diatas maka dapat diturunkan hipotesis tiga sebagai berikut:

*H3: Lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi pengendalian internal berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal.*

## **2.9. Kerangka Pemikiran Teoritis**

Fungsi audit internal telah mengalami pergeseran dalam menanggapi perubahan dalam praktek bisnis global. Di negara-negara barat, fungsi audit internal telah berkembang dari hanya menyediakan layanan kepatuhan tradisional, kini menjadi menyediakan layanan yang lebih luas yaitu

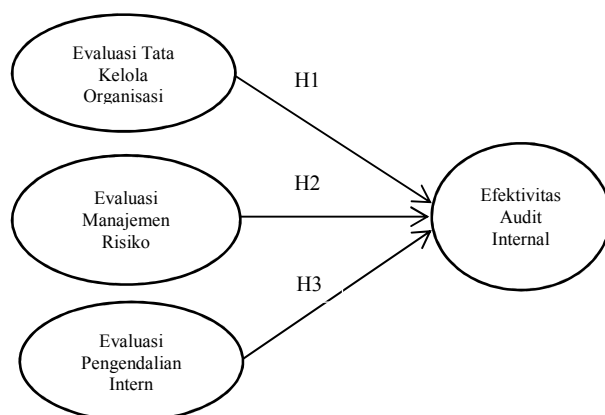


layanan yang bernilai tambah (Abuazza dkk., 2015). Ruang lingkup aktivitas dan tugas auditor saat ini diperluas untuk menyertakan penilaian risiko dan memberikan jaminan mengenai efektivitas pengendalian internal organisasi. Hal ini sesuai dengan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) pada 3100-Sifat Kerja Kegiatan Audit Intern, yang menyatakan bahwa kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi dan memberikan kontribusi pada perbaikan tata kelola sektor publik, manajemen risiko, dan pengendalian intern dengan menggunakan pendekatan sistematis dan disiplin (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013).

Teori akuntabilitas menyatakan bahwa fungsi audit internal akan membantu organisasi untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan, dengan cara memperluas fungsi audit internal melalui evaluasi operasi dan menyarankan perbaikan manajemen risiko, pengendalian internal dan proses tata kelola organisasi. Dengan memperluas lingkup fungsi audit internal melalui evaluasi tata kelola organisasi, manajemen risiko, dan pengendalian internal diharapkan akan meningkatkan efektivitas audit internal, yang pada akhirnya membantu organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Untuk menganalisis pengaruh lingkup fungsi audit internal terhadap efektivitas audit internal, maka kerangka pemikiran untuk penelitian ini disusun seperti Gambar 1. Sesuai dengan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI), lingkup fungsi audit internal dikategorikan dalam tiga variabel yaitu: evaluasi tata kelola organisasi; evaluasi manajemen risiko; dan evaluasi pengendalian internal, untuk kemudian dianalisis pengaruhnya terhadap efektivitas audit internal.

**Gambar 1. Kerangka Pemikiran Teoritis**



### 3. METODE PENELITIAN

#### 3.1. Desain Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kausalitas. Ferdinand (2014) menyebutkan bahwa penelitian kausalitas adalah penelitian yang ingin mencari penjelasan dalam bentuk hubungan sebab-akibat (*cause-effect*) antar beberapa konsep atau beberapa variabel. Analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis kuantitatif. Dalam memperoleh data empiris, penelitian ini menggunakan data primer dan data sekunder. Data primer berupa data *crossection* yang didapat dengan membagikan kuisisioner kepada responden secara langsung dan melalui email. Kuisisioner terdiri atas pernyataan-pernyataan yang bersifat tertutup, dimana peneliti meminta responden untuk memilih satu alternatif jawaban yang telah disediakan. Sedangkan data sekunder diperoleh dari literatur, studi pustaka, dan jurnal-jurnal penelitian terdahulu yang berhubungan dengan penelitian ini.

Penelitian ini menggunakan teknik analisis *Partial Least Square* (PLS) dengan perangkat lunak *SmartPLS* Versi 3.2.1. Pengujian keandalan dan keabsahan data penelitian dilakukan dengan uji *non-response bias*, uji validitas, dan uji reabilitas.

#### 3.2. Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi penelitian ini adalah seluruh unit Eselon II pada lingkup Kantor Pusat Kementerian Keuangan. Unit analisis penelitian ini yaitu organisasi meliputi seluruh Biro/ Sekretariat/ Pusat/ Direktorat/ Inspektorat pada lingkup Kantor Pusat Kementerian Keuangan sebanyak 98 unit. Teknik penarikan sampel yang digunakan adalah *simple random sampling* dimana setiap elemen dalam populasi memiliki kesempatan yang sama besar untuk dipilih sebagai sampel penelitian (Ferdinand, 2014). Kuisisioner yang terkumpul setelah batas waktu yang ditentukan sebanyak 72 responden. Dari 72 kuisisioner tersebut terdapat 2 kuisisioner yang tidak diisi secara lengkap sehingga sampel yang digunakan dalam pengolahan data sebanyak 70 kuisisioner.

#### 3.3. Definisi Operasional Variabel

Penelitian ini menggunakan empat variabel laten yang terdiri dari satu variabel endogen yaitu efektivitas audit internal dan tiga variabel eksogen yaitu evaluasi tata kelola organisasi, evaluasi manajemen risiko dan evaluasi pengendalian internal. Keempat variabel laten yang digunakan dalam penelitian ini diukur dengan beberapa indikator secara reflektif dengan skala *likert* 5 (lima) skala.

Evaluasi tata kelola organisasi merupakan peran kegiatan audit intern yang mencakup tanggung jawab untuk mengevaluasi dan mengembangkan proses tata kelola sektor publik sebagai bagian dari fungsi *assurance* (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Variabel ini merupakan variabel laten reflektif yang diukur dengan tiga indikator yang mengukur luasnya lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi. Indikator yang digunakan diadopsi dari penelitian Abuazza dkk. (2015) dan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) dengan sedikit penyesuaian.

Evaluasi manajemen risiko merupakan kegiatan audit intern dalam mengevaluasi efektivitas dan berkontribusi terhadap perbaikan proses manajemen risiko (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Variabel ini merupakan variabel laten reflektif yang diukur dengan tiga indikator yang mengukur luasnya lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi efektivitas proses manajemen risiko. Indikator yang digunakan diadopsi dari penelitian Abuazza dkk. (2015) dan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) dengan sedikit penyesuaian.

Evaluasi pengendalian internal merupakan kegiatan audit intern yang bertujuan membantu auditi dalam mempertahankan dan memperbaiki pengendalian yang efektif dengan mengevaluasi efektivitas dan efisiensi serta dengan mendorong perbaikan terus-menerus (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Menurut Tugiman (2003) lingkup pekerjaan pemeriksa internal harus meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan serta efektivitas sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi dan kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan. Variabel ini merupakan variabel laten reflektif yang diukur dengan empat indikator yang mengukur luasnya lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi kecukupan dan efektivitas pengendalian intern. Indikator yang digunakan diadopsi dari penelitian Abuazza dkk. (2015) dan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) dengan sedikit penyesuaian.

Efektivitas adalah pencapaian tujuan dan sasaran dengan menggunakan faktor pengukuran yang tersedia untuk menentukan pencapaian tersebut (Dittenhofer, 2001). Jadi efektivitas audit internal adalah kemampuan audit internal untuk mencapai tujuan yang ditetapkan dari fungsi audit internal dalam suatu organisasi. Van Gansberghe (2005) berpendapat bahwa efektivitas audit internal sektor publik dapat diukur dengan sejauh mana kontribusi dalam pemberian layanan secara efektif dan efisien. Variabel ini diukur secara reflektif dengan menggunakan enam belas indikator yang mengukur kemampuan audit internal untuk mencapai tujuan organisasi dan sejauh mana

berkontribusi dalam pemberian layanan secara efektif dan efisien. Indikator yang digunakan diadopsi dari penelitian Cohen dan Sayag (2010) dan Alzeban dan Gwilliam (2014) dengan sedikit penyesuaian sesuai kondisi tempat penelitian.

### 3.4. Metode Pengumpulan Data

Kuisisioner disampaikan pada tanggal 13 s.d. 20 Juni 2016 kepada unit Eselon I dengan tembusan masing-masing unit eselon II (Sekretariat/Biro/Direktorat/Inspektorat/Pusat) sebanyak 98 responden dengan diantar langsung. Responden diberikan kemudahan dalam mengisi kuisisioner yaitu bisa dengan secara langsung mengisi kuisisioner yang telah disediakan (dalam bentuk *hard copy*) maupun secara *online* melalui *google forms* dengan diberikan alamat *link web* <http://goo.gl/forms/zLpRmUrRmI3DjuVg1> untuk unit eselon II selain Inspektorat Jenderal dan alamat *link web* <http://goo.gl/forms/mS1IqGV47ROaIDHG2> untuk Inspektorat Jenderal, sebagaimana dicantumkan pada surat pengantar. Batas waktu yang diberikan untuk pengisian dan pengembalian kuisisioner sejak kuisisioner diterima sampai dengan tanggal 1 Juli 2016.

Untuk meningkatkan tingkat pengembalian kuisisioner akan dipantau melalui telepon dan/atau kunjungan langsung ke setiap unit Eselon II. Selain itu, dilakukan upaya-upaya sebagai berikut: (1) kuisisioner dirancang dengan menggunakan format yang menarik dan waktu yang dipergunakan responden untuk menjawab kuisisioner diperkirakan kurang dari lima belas menit; (2) jaminan kerahasiaan data yang diperoleh; (3) melampirkan surat ijin penelitian; (4) melakukan konfirmasi via telepon/email dan mengambil langsung jawaban responden.

## 4. HASIL PENELITIAN

### 4.1. Gambaran Umum Objek Penelitian

Kementerian Keuangan merupakan salah satu kementerian dari Kabinet Kerja pemerintahan Presiden Joko Widodo dan Wakil Presiden Jusuf Kalla. Kementerian Keuangan berada dibawah koordinator Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian. Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 36/KMK.01/2014 tentang Cetak Biru Program Transformasi Kelembagaan Kementerian Keuangan Tahun 2014-2025, visi Kementerian Keuangan adalah "Kami akan menjadi penggerak utama pertumbuhan ekonomi Indonesia yang inklusif di abad ke-21". Untuk mewujudkan visi tersebut, Kementerian Keuangan mempunyai 5 (lima) misi sebagai berikut:

- 1) mencapai tingkat kepatuhan pajak, bea dan cukai yang tinggi melalui pelayanan prima dan penegakan hukum yang ketat;
- 2) menerapkan kebijakan fiskal yang *prudent*;
- 3) mengelola neraca keuangan pusat dengan risiko minimum;
- 4) memastikan dana pendapatan didistribusikan secara efisien dan efektif;
- 5) menarik dan mempertahankan talenta terbaik di kelasnya dengan menawarkan proposisi nilai pegawai yang kompetitif.

Sesuai Peraturan Presiden Nomor 28 Tahun 2015 tentang Kementerian Keuangan, tugas Kementerian Keuangan adalah menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang keuangan negara untuk membantu Presiden dalam menyelenggarakan pemerintahan negara. Fungsi Kementerian Keuangan diantaranya:

- 1) perumusan, penetapan, dan pelaksanaan kebijakan di bidang penganggaran, pajak, kepabeanan dan cukai, perbendaharaan, kekayaan negara, perimbangan keuangan, dan pengelolaan pembiayaan dan risiko;
- 2) perumusan, penetapan, dan pemberian rekomendasi kebijakan fiskal dan sektor keuangan;
- 3) koordinasi pelaksanaan tugas, pembinaan, dan pemberian dukungan administrasi kepada seluruh unsur organisasi di lingkungan Kementerian Keuangan;
- 4) pengelolaan barang milik/kekayaan negara yang menjadi tanggung jawab Kementerian Keuangan;
- 5) pengawasan atas pelaksanaan tugas di lingkungan Kementerian Keuangan;
- 6) pelaksanaan bimbingan teknis dan supervisi atas pelaksanaan urusan Kementerian Keuangan di daerah;
- 7) pelaksanaan kegiatan teknis dari pusat sampai ke daerah;
- 8) pelaksanaan pendidikan, pelatihan, dan sertifikasi kompetensi di bidang keuangan negara; dan
- 9) pelaksanaan dukungan yang bersifat substantif kepada seluruh unsur organisasi di lingkungan Kementerian Keuangan.

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 234/PMK.01/2015, Kementerian Keuangan terdiri dari 11 (sebelas) unit eselon I yaitu Sekretariat Jenderal, Inspektorat Jenderal, Direktorat Jenderal Anggaran, Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, Direktorat Jenderal Perbendaharaan, Direktorat Jenderal Kekayaan Negara, Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan, Direktorat Jenderal Pengelolaan

Pembiayaan dan Risiko, Badan Kebijakan Fiskal, dan Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan.

Dari sebelas unit Eselon I, enam unit diantaranya tidak mempunyai kantor vertikal di daerah (hanya ada di Kantor Pusat) yaitu Sekretariat Jenderal, Inspektorat Jenderal, Direktorat Jenderal Anggaran, Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan, Direktorat Jenderal Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko, dan Badan Kebijakan Fiskal. Sedangkan sisanya (lima unit Eselon I) mempunyai kantor perwakilan di daerah yaitu Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, Direktorat Jenderal Perbendaharaan, Direktorat Jenderal Kekayaan Negara, dan Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan.

Inspektorat Jenderal selaku APIP di Kementerian Keuangan, dibentuk dalam rangka pembenahan aparatur pemerintah pada awal berdirinya Orde Baru tahun 1966 berdasarkan Keputusan Presidium Kabinet Ampera Nomor 15/U/Kep/8/1966 tanggal 31 Agustus 1966 ditetapkan antara lain kedudukan, tugas pokok dan fungsi Inspektorat Jenderal Departemen. Pembentukan institusi Inspektorat Jenderal pada suatu departemen pada saat itu dilakukan sesuai kebutuhan. Dengan Keputusan Presidium Kabinet Ampera Nomor 38/U/Kep/9/1966 tanggal 21 September 1966 dibentuk Inspektorat Jenderal pada delapan departemen termasuk Kementerian Keuangan (dahulu Departemen Keuangan).

Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan mempunyai peran dan posisi yang sangat strategis di lingkungan Kementerian Keuangan dalam rangka mengawal pencapaian tujuan organisasi. Selain itu Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan dinilai telah memiliki fungsi audit internal yang baik. Hal ini dibuktikan dengan hasil pelaksanaan Survei Kepuasan Pengguna Layanan Kementerian Keuangan Tahun 2014 yang dilakukan oleh Institut Pertanian Bogor (IPB), dimana tingkat kepuasan *stakeholders* dari layanan yang diberikan oleh Inspektorat Jenderal sangat tinggi dengan indeks 4,2 (skala 5). Selain itu Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan telah menerima Sertifikasi ISO 9001: 2008 atas *Quality Management System* (QMS). Sedangkan dalam hal kapabilitas organisasi audit internal, Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan menjadi salah satu dari dua APIP (total 474 APIP) yang mendapatkan level 3 (*integrated*) berdasarkan hasil *assessment* atas tata kelola APIP dengan pendekatan *Internal Audit Capability Model* (IACM). Berdasarkan Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) nomor PER-1633/K/JF/2011 tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan

Intern Pemerintah menyebutkan bahwa APIP yang berada di level 3 mempunyai karakteristik antara lain: kegiatan pengawasan intern mulai diselenggarakan dengan tata kelola dan risiko yang dihadapi, APIP berevolusi dari hanya melakukan kegiatan secara tradisional menjadi mengintegrasikan diri sebagai kesatuan organisasi dan memberikan saran terhadap kinerja dan manajemen risiko, dan pelaksanaan kegiatan secara umum telah sesuai dengan Standar Audit.

#### 4.2. Data Deskriptif Responden

Kuisisioner yang terkumpul setelah batas waktu yang ditentukan sebanyak 72 responden (tingkat pengembalian sebesar 73,5%). Dari 72 kuisisioner tersebut terdapat 2 kuisisioner yang tidak diisi secara lengkap sehingga jumlah kuisisioner yang dapat diolah sebanyak 70 kuisisioner (71,4%) dengan rincian responden yang mengisi kuisisioner *hard copy* sebanyak 36 responden (51,4%) dan yang mengisi secara *online* sebanyak 34 responden (48,6%). Kuisisioner yang sudah kembali baik yang melakukan pengisian *hard copy* maupun *online* melalui *google docs* tidak semua diisi langsung oleh Pejabat Eselon II, namun beberapa instansi mendisposisikan kepada pejabat/pegawai yang dibawahnya. Kuisisioner yang diisi langsung oleh Pejabat Eselon II sebanyak 13 kuisisioner (18,6%), Pejabat Eselon III sebanyak 4 kuisisioner (5,7%), Pejabat Eselon IV sebanyak 23 kuisisioner (32,9%), Jabatan Fungsional sebanyak 2 kuisisioner (2,9%) dan yang diisi oleh Pelaksana sebesar 28 kuisisioner (40%).

#### 4.3. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Analisis statistik deskriptif merupakan teknik analisis data yang digunakan untuk memberikan gambaran tentang karakteristik sampel. Statistik deskripsi untuk keseluruhan variabel meliputi kisaran nilai minimum dan maksimum baik secara teoritis maupun aktual, nilai rata-rata (*mean*), dan simpangan baku (standar deviasi) dari tanggapan responden terhadap variabel-variabel dalam instrumen penelitian (kuisisioner). Deskripsi tinggi rendahnya respon terhadap masing-masing variabel dapat di lihat dari besarnya nilai indeks. Data frekuensi masing-masing respon dipadukan dengan jumlah skor diolah untuk menghasilkan nilai indeks. Nilai indeks memungkinkan diketahuinya derajat persepsi responden atas variabel yang diteliti (Ferdinand, 2014). Nilai indeks yang dihasilkan dimulai dari 20 hingga 100, dengan menggunakan kriteria tiga kotak (*three-box method*) (Ferdinand, 2014), rentang sebesar 80 (100 - 20) dibagi 3, sehingga menghasilkan rentang sebesar 26,67 yang akan digunakan sebagai interpretasi nilai indeks.

Hasil perhitungan untuk variabel evaluasi tata kelola organisasi (ETK) tergolong pada kategori tinggi dengan nilai indeks sebesar 79,62. Kisaran

jawaban responden (kisaran aktual) sebesar 3 s.d. 15 dimana kisaran teoritisnya adalah 3 s.d. 15. Nilai rata-rata aktual variabel ini adalah sebesar 11,94 dengan standar deviasi sebesar 2,62. Nilai rata-rata ini lebih tinggi dibandingkan nilai rata-rata teoritis sebesar 9,00, sehingga dapat disimpulkan bahwa pelaksanaan evaluasi tata kelola organisasi relatif telah dilaksanakan dengan baik oleh Inspektorat Jenderal pada seluruh unit eselon I Kementerian Keuangan. Standar deviasi sebesar 2,60 menunjukkan bahwa sebaran pendapat responden mengenai variabel evaluasi tata kelola organisasi menyimpang +/- 2,60 dari rata-rata sebesar 11,94.

Hasil perhitungan untuk variabel evaluasi manajemen risiko (EMR) tergolong pada kategori sedang dengan nilai indeks sebesar 71,52. Kisaran jawaban responden (kisaran aktual) sebesar 3 s.d. 15 dimana kisaran teoritisnya adalah 3 s.d. 15. Nilai rata-rata aktual variabel ini adalah sebesar 10,73 yang lebih besar dibandingkan dengan nilai rata-rata teoritis sebesar 9,00. Hal ini mengindikasikan bahwa evaluasi manajemen risiko relatif telah dilaksanakan dengan cukup baik oleh Inspektorat Jenderal pada seluruh unit eselon I Kementerian Keuangan. Standar deviasi sebesar 2,89 menunjukkan bahwa sebaran pendapat responden mengenai variabel evaluasi manajemen risiko menyimpang +/- 2,89 dari rata-ratanya sebesar 10,73.

Hasil perhitungan untuk variabel evaluasi pengendalian internal (EPI) tergolong pada kategori sedang dengan nilai indeks sebesar 72,00. Adapun nilai kisaran jawaban responden (kisaran aktual) sebesar 6 s.d. 20 dimana kisaran teoritisnya adalah 4 s.d. 20. Nilai rata-rata aktual variabel ini adalah sebesar 14,40 dengan standar deviasi sebesar 3,21. Nilai rata-rata aktual ini lebih tinggi jika dibandingkan dengan nilai rata-rata teoritis yaitu sebesar 12,00. Hal ini mengindikasikan bahwa Inspektorat Jenderal telah melaksanakan evaluasi kecukupan dan efektivitas pengendalian internal dengan cukup baik. Standar deviasi variabel evaluasi sistem pengendalian internal sebesar 3,21 menunjukkan bahwa sebaran pendapat responden mengenai variabel ini menyimpang +/- 3,21 dari rata-rata sebesar 14,40.

Hasil perhitungan untuk variabel efektivitas audit internal (EAI) tergolong pada kategori tinggi dengan nilai indeks sebesar 76,97. Kisaran jawaban responden (kisaran aktual) sebesar 48 s.d. 76 dimana kisaran teoritisnya adalah 16 s.d. 80. Nilai rata-rata aktual variabel ini adalah sebesar 61,57 dengan standar deviasi sebesar 6,18. Nilai rata-rata aktual ini lebih tinggi dibandingkan dengan nilai rata-rata teoritis sebesar 48,00. Hal ini menunjukkan bahwa Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan sudah efektif dalam melaksanakan aktivitas audit internal. Standar deviasi variabel efektivitas audit internal sebesar

6,18 menunjukkan bahwa sebaran pendapat responden mengenai variabel ini menyimpang +/- 6,18 dari rata-rata sebesar 61,57. Hal ini juga menandakan bahwa jawaban responden pada variabel ini relatif beragam.

#### 4.4. Hasil Uji *Non-Response Bias*, Uji Validitas, dan Uji Reabilitas

Dalam penelitian ini, telah dikirimkan 98 kuesioner kepada responden dengan pengembalian sebanyak 72 kuesioner (73,5%). Dari 72 kuesioner tersebut terdapat 2 kuesioner yang tidak lengkap sehingga tidak dapat diolah, sehingga jumlah kuesioner yang dapat diolah sebanyak 70 kuesioner (71,4%). Kuesioner yang diisi sebelum tanggal 1 Juli 2016 sebanyak 43 responden yang digunakan sebagai *proxy* dari responden yang benar-benar ingin berpartisipasi, sedangkan responden yang mengisi kuesioner setelah tanggal 1 Juli 2016 yaitu sebanyak 27 responden sebagai *proxy* responden yang tidak berpartisipasi. Selain uji *non-response bias*, penelitian ini juga telah dilakukan uji validitas dan reabilitas dengan hasil yang sudah sesuai dengan harapan.

#### 4.5. Pengujian Model Struktural (Inner Model)

Pengujian *inner model* dilakukan untuk melihat hubungan antar variabel, nilai signifikan dan *R-Squares* atau *Adjusted R<sup>2</sup>* dari model penelitian. Nilai *Adjusted R<sup>2</sup>* digunakan untuk menggeneralisasikan *R-Squares* pada populasi yang mana pengambilan sampel secara *random sampling*. Nilai *Adjusted R<sup>2</sup>* variabel efektivitas audit internal sebesar 0,347 yang berarti bahwa 34,7% varian variabel efektivitas audit internal dijelaskan oleh ketiga variabel eksogen yaitu evaluasi tata kelola organisasi, evaluasi manajemen risiko dan evaluasi pengendalian internal sedangkan sisanya sebesar 65,3% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian. *Adjusted R<sup>2</sup>* variabel efektivitas audit internal sebesar 0,347 termasuk dalam kategori moderat. Nilai *Q<sup>2</sup>* variabel endogen efektivitas audit internal adalah sebesar 0,178. Nilai *Q<sup>2</sup>* variabel endogen tersebut lebih besar dari nol ( $Q^2 > 0$ ) yang menunjukkan bahwa model mempunyai *predictive relevance*.

#### 4.6. Pembahasan Hasil Penelitian

Fungsi audit internal telah berkembang dari hanya menyediakan layanan kepatuhan keuangan, dan kini menyediakan layanan yang bernilai tambah. Fungsi audit intern yang dikembangkan oleh *The Institute of Internal Auditors* (IIA) tersebut adalah untuk mendorong peningkatan efektivitas manajemen risiko (*risk management*), pengendalian (*control*), dan tata kelola (*governance*) organisasi.

Hal ini juga diadopsi di Indonesia melalui Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) yang disusun oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI). Praktik adopsi ini sesuai dengan teori kelembagaan dimana organisasi mengambil beberapa bentuk atau melakukan adopsi terhadap organisasi lain karena tekanan-tekanan negara dan organisasi lain atau masyarakat yang lebih luas.

Sesuai Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI), auditor harus mengevaluasi proses tata kelola sektor publik, manajemen risiko, dan pengendalian intern auditi secara keseluruhan sebagai satu kesatuan yang tidak dipisahkan (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Melalui kegiatan yang terperinci, fungsi audit internal harus mengevaluasi sistem pengendalian internal, melaksanakan audit atas kasus *fraud*, memverifikasi ketepatan jumlah dalam catatan keuangan, memeriksa efisiensi hasil operasi, memastikan kepatuhan terhadap kebijakan dan prosedur organisasi, memeriksa kepatuhan atas kontrak ketika berlaku, dan membantu manajemen dengan mengidentifikasi eksposur risiko organisasi (Abuazza dkk., 2015).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa persepsi responden mengenai indikator variabel evaluasi tata kelola organisasi sebagai berikut: (1) Inspektorat Jenderal melakukan revidu laporan keuangan (35,71% sering dan 40% selalu); (2) Inspektorat Jenderal memeriksa kepatuhan terhadap kebijakan dan standar operasional prosedur (SOP) (35,71% sering dan 40% selalu); dan (3) Inspektorat Jenderal memberikan konsultasi untuk memperbaiki dan meningkatkan efektivitas dan efisiensi operasi dan tata kelola organisasi (37,14% sering dan 31,43% selalu).

Persepsi responden mengenai indikator variabel evaluasi manajemen risiko sebagai berikut: (1) Inspektorat Jenderal memberikan bimbingan dan pelatihan penyusunan manajemen risiko (35,71% sering dan 17,14% selalu); (2) Inspektorat Jenderal memberikan asistensi dan konsultasi dalam mengidentifikasi dan mengendalikan risiko organisasi (45,71% sering dan 14,29% selalu); dan (3) Inspektorat Jenderal melakukan monitoring pelaksanaan penerapan manajemen risiko (37,14% sering dan 22,86% selalu).

Persepsi responden mengenai indikator variabel evaluasi pengendalian internal sebagai berikut: (1) Inspektorat Jenderal melakukan evaluasi atas sistem pengendalian internal (48,57% sering dan 22,86% selalu); (2) Inspektorat Jenderal melakukan penilaian atas sistem/teknologi informasi (45,71% sering dan 14,29% selalu); (3)

Inspektorat Jenderal memeriksa kesesuaian (*compliance*) perjanjian/kontrak (51,43% sering dan 17,14% selalu); dan (4) Inspektorat Jenderal melakukan audit investigatif atas penyimpangan (*fraud*) atau pelanggaran prosedur (45,71% sering dan 11,43% selalu).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa lingkup fungsi audit internal yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan telah sesuai dengan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI), sebagaimana yang dipersepsikan oleh seluruh Unit Eselon I Kementerian Keuangan selain Badan Kebijakan Fiskal dengan dominan jawaban sering dan selalu. Hal ini sesuai dengan teori institusional (*institutional theory*) yang menyatakan bahwa suatu organisasi harus taat pada regulasi atau kontrak sosial untuk mewujudkan kinerja yang bagus dan diterima oleh semua stakeholder. Dalam hal ini Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan telah melaksanakan aktivitas audit internal sesuai dengan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI).

Selain itu hasil penelitian ini juga sesuai dengan definisi baru dari audit internal yang telah bergeser dengan fokus pada fungsi audit internal dalam memberi nilai tambah bagi organisasi dengan mengevaluasi operasi dan menyarankan perbaikan manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola organisasi. Luasnya ruang lingkup fungsi audit internal yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal tentunya memberikan nilai tambah bagi organisasi Kementerian Keuangan, yang pada praktiknya diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas dalam rangka penyajian Laporan Keuangan; menyelamatkan uang/aset negara; mengurangi jumlah temuan penyimpangan (*fraud*) dan pelanggaran prosedur; dan mengurangi jumlah temuan kerugian negara dan potensi kerugian negara.

Audit internal di Kementerian Keuangan telah menjadi fungsi integral dalam membantu organisasi mencapai tujuan, yang pada akhirnya meningkatkan kesadaran atas peran audit internal dalam memberikan nilai tambah pada organisasi, dengan cara memperluas lingkup fungsi audit internal. Hal ini sesuai dengan teori institusional (*institutional theory*) dimana proses perubahan diprakarsai secara internal oleh organisasi. Untuk meningkatkan profesionalisasi, selain aktif dalam organisasi profesi Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI), sebanyak 19 pegawai Inspektorat Jenderal juga terdaftar dalam keanggotaan organisasi profesi *The Institute of Internal Auditor* (IIA). Inspektorat Jenderal juga mempunyai banyak sumber daya yang telah bersertifikasi internasional, antara lain: 40 pegawai bersertifikat CFE, 13 pegawai bersertifikat CIA, 13 pegawai bersertifikat CISA, 5 pegawai bersertifikat

CEH, 35 pegawai bersertifikat CA, 2 pegawai bersertifikat CSOX, dan 7 pegawai bersertifikat CEP (Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan, 2015).

Hasil penelitian ini sejalan dengan temuan Yee dkk (2008) yang menyatakan bahwa fungsi atestasi tradisional dari audit internal klasik telah banyak digantikan dengan audit internal yang memberikan layanan bernilai tambah. Yuliatama (2011) juga menyatakan bahwa audit internal memberikan nilai tambah bagi organisasi terutama pada aspek relasi dengan manajemen, lingkup audit dan nilai tambah audit internal bagi manajemen. Namun tidak sejalan dengan penelitian Mihret & Woldeyohannis (2008) dan Abuazza dkk (2015) yang menyatakan bahwa ruang lingkup fungsi audit internal tidak cukup luas dalam memberikan layanan bernilai tambah, dimana kegiatan audit internal masih terbatas pada "layanan pencegahan tradisional", dalam hal aspek akuntansi dan keuangan (yaitu fungsi *watchdog*) untuk memastikan modal tidak terbuang.

Berdasarkan hasil pengujian sebagaimana telah diuraikan pada bagian sebelumnya, maka pada bagian ini akan dibahas secara detail untuk menjawab pertanyaan penelitian yang diajukan. Dari tiga hipotesis dalam penelitian ini sebanyak dua hipotesis diterima dan satu hipotesis ditolak. Hipotesis yang diterima yaitu hipotesis satu (H1) dan hipotesis dua (H2), sedangkan hipotesis yang ditolak yaitu hipotesis tiga (H3).

### **Hipotesis 1: Pengaruh Lingkup Fungsi Audit Internal dalam Mengevaluasi Tata Kelola Organisasi terhadap Efektivitas Audit Internal**

Hasil pengujian model struktural (*inner model*) mendukung hipotesis satu (H1) yang diajukan bahwa lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal. Hal ini dibuktikan dengan hasil uji terhadap koefisien parameter beta pada *original sample* antara evaluasi tata kelola organisasi dengan efektivitas audit internal terdapat pengaruh positif sebesar 0,301 dengan nilai *T-statistic* sebesar 2,021 (>1,645) dan *p-value* sebesar 0,022 ( $p < 0,05$ ) yang berarti signifikan pada alpha 5% (*one tailed*). Hal tersebut menandakan bahwa aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi pada Kementerian Keuangan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas audit internal.

Pengaruh positif menunjukkan bahwa aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan searah dengan efektivitas audit internal yang bermuara pada pencapaian tujuan organisasi, dengan kata lain semakin luas lingkup fungsi audit internal dalam

mengevaluasi tata kelola organisasi maka akan semakin meningkatkan efektivitas audit internal dalam rangka mencapai tujuan organisasi. Sebaliknya, semakin sempit lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi maka efektivitas audit internal juga akan menurun.

Pengaruh signifikannya hubungan antara evaluasi tata kelola organisasi dan efektivitas audit internal menunjukkan bahwa aktivitas audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi memiliki peranan penting dalam meningkatkan efektivitas audit internal. Jika dilihat dari komposisi responden yang terdiri dari 18,6% yang dijawab langsung oleh Kepada Unit Eselon II dan 81,4% yang diwakilkan oleh pejabat/pelaksana dibawahnya (Eselon III, Eselon IV, Jabatan Fungsional dan, Pelaksana), hal ini menandakan tidak ada perbedaan persepsi antara para pejabat dan pelaksana bahwa aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi memberikan dampak pada efektivitas audit internal. Statistik deskriptif dari variabel ini menunjukkan nilai rata-rata aktual lebih tinggi dibanding nilai rata-rata teoritis, sedangkan nilai kisaran aktual dan teoritis sama. Nilai kisaran teoritis untuk variabel ini adalah 3 s.d. 15 dengan nilai rata-rata 9,00, sedangkan nilai kisaran aktual adalah 3 s.d. 15 dengan nilai rata-ratanya sebesar 11,94. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa responden percaya aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi sangat kuat memengaruhi efektivitas audit internal yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal.

Hasil penelitian ini sejalan dengan pendekatan teori akuntabilitas yang mengatakan bahwa fungsi audit internal akan membantu organisasi untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan, dengan cara memperluas fungsi audit internal melalui layanan konsultasi dan *assurance* yang dirancang untuk memberikan nilai tambah bagi organisasi dengan mengevaluasi operasi dan menyarankan perbaikan manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola organisasi. Dengan memperluas lingkup fungsi audit internal diharapkan audit internal akan semakin efektif, untuk membantu organisasi di Kementerian Keuangan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Van Gansberghe (2005) yang menyatakan bahwa organisasi dan kerangka tata kelola mempengaruhi efektivitas audit internal. Ini berarti apabila fungsi audit internal diperluas

dengan mengevaluasi tata kelola organisasi akan meningkatkan efektivitas audit internal.

### **Hipotesis 2: Pengaruh Lingkup Fungsi Audit Internal dalam Mengevaluasi Manajemen Risiko terhadap Efektivitas Audit Internal**

Hipotesis dua (H2) menyatakan bahwa lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi manajemen risiko berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal. Hasil pengujian model struktural (*inner model*) mendukung hipotesis tersebut yang dibuktikan dengan hasil uji terhadap koefisien parameter beta pada *original sample* antara evaluasi manajemen risiko dengan efektivitas audit internal terdapat pengaruh positif sebesar 0,246 dengan nilai *T-statistic* sebesar 1,849 ( $>1,645$ ) dan *p-value* sebesar 0,032 ( $p < 0,05$ ) yang berarti signifikan pada alpha 5% (*one tailed*). Hal tersebut menandakan bahwa aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi manajemen risiko pada Kementerian Keuangan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas audit internal.

Pengaruh positif menunjukkan bahwa aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi manajemen risiko yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan searah dengan efektivitas audit internal yang bermuara pada pencapaian tujuan organisasi, dengan kata lain semakin luas lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi manajemen risiko maka akan semakin meningkatkan efektivitas audit internal dalam rangka mencapai tujuan organisasi. Sebaliknya, semakin sempit lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi manajemen risiko maka efektivitas audit internal juga akan menurun.

Pengaruh signifikannya hubungan antara evaluasi tata kelola organisasi dan efektivitas audit internal menunjukkan bahwa aktivitas audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi memiliki peranan penting dalam meningkatkan efektivitas audit internal. Jika dilihat dari komposisi responden yang terdiri dari 18,6% yang dijawab langsung oleh Kepada Unit Eselon II dan 81,4% yang diwakilkan oleh pejabat/pelaksana dibawahnya (Eselon III, Eselon IV, Jabatan Fungsional dan, Pelaksana), hal ini menandakan tidak ada perbedaan persepsi antara para pejabat dan pelaksana bahwa aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi manajemen risiko memberikan dampak pada efektivitas audit internal. Statistik deskriptif dari variabel ini menunjukkan nilai rata-rata aktual lebih tinggi dibanding nilai rata-rata teoritis, sedangkan nilai kisaran aktual dan teoritis sama. Nilai kisaran

teoritis untuk variabel ini adalah 3 s.d. 15 dengan nilai rata-rata 9,00, sedangkan nilai kisaran aktual adalah 3 s.d. 15 dengan nilai rata-ratanya sebesar 10,73. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa responden percaya aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi manajemen risiko sangat kuat mempengaruhi efektivitas audit internal yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal.

Hasil penelitian ini sejalan dengan pendekatan teori akuntabilitas yang mengatakan bahwa fungsi audit internal akan membantu organisasi untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan, dengan cara memperluas fungsi audit internal melalui layanan konsultasi dan *assurance* yang dirancang untuk memberikan nilai tambah bagi organisasi dengan mengevaluasi operasi dan menyarankan perbaikan manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola organisasi. Dengan memperluas lingkup fungsi audit internal diharapkan audit internal akan semakin efektif, untuk membantu organisasi di Kementerian Keuangan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Badara & Saidin (2014) yang menyatakan bahwa manajemen risiko berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas audit internal. Namun, hasil penelitian tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Arena dan Azzone (2009) yang menyatakan bahwa persentase waktu keterlibatan audit internal pada aktivitas penilaian risiko tidak berpengaruh terhadap efektivitas audit internal.

### **Hipotesis 3: Pengaruh Lingkup Fungsi Audit Internal dalam Mengevaluasi Pengendalian Internal terhadap Efektivitas Audit Internal**

Hipotesis tiga (H3) menyatakan bahwa lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi pengendalian internal berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal. Hasil pengujian model struktural (*inner model*) menolak hipotesis tersebut yang dibuktikan dengan nilai *T-statistic* sebesar 0,814 ( $< 1,645$ ) dan *p-value* sebesar 0,208 ( $p > 0,05$ ) yang berarti tidak signifikan pada alpha 5%. Hal tersebut menandakan bahwa aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi pengendalian internal melalui evaluasi atas sistem pengendalian internal, penilaian atas sistem/teknologi informasi, pemeriksaan atas kesesuaian (*compliance*) perjanjian/kontrak dan audit investigatif atas penyimpangan (*fraud*) atau pelanggaran prosedur pada Kementerian Keuangan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas audit internal.

Pengaruh tidak signifikannya hubungan antara variabel evaluasi pengendalian internal terhadap efektivitas audit internal menunjukkan

bahwa aktivitas audit internal dalam mengevaluasi pengendalian internal yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal di lingkup Kementerian Keuangan kurang mempunyai peranan yang penting dalam meningkatkan efektivitas audit internal. Hal ini disebabkan telah diterapkannya Keputusan Menteri Keuangan Nomor 32/KMK.09/2013 tentang Kerangka Kerja Penerapan Pengendalian Intern dan Pedoman Teknis Pemantauan Pengendalian Intern di Lingkungan Kementerian Keuangan yang digunakan sebagai acuan oleh pimpinan unit eselon I dalam merancang, menerapkan, memantau, mengevaluasi, dan melakukan perbaikan berkelanjutan atas penerapan pengendalian intern pada masing-masing unit di lingkungan Kementerian Keuangan. KMK Nomor 32/KMK.09/2013 mengamanatkan adanya konsep tiga lini pertahanan dalam penerapan pengendalian intern yaitu:

- a. Lini pertahanan pertama adalah manajer dan seluruh pegawai yang melaksanakan proses bisnis. Lini pertahanan ini merupakan lini pertahanan terpenting dalam mencegah kesalahan, mendeteksi kecurangan, serta mengidentifikasi kelemahan dan kerentanan pengendalian. Dengan demikian, seluruh pimpinan dan pegawai memahami dan melaksanakan dengan sungguh-sungguh tugas dan tanggung jawab pengendalian kegiatan masing-masing.
- b. Lini pertahanan kedua merupakan fungsi pemantauan. Dalam konteks pengendalian intern di Kementerian Keuangan, fungsi ini dijalankan oleh Unit Kepatuhan Internal (UKI) yang bertugas memantau pengendalian intern di setiap tingkatan manajemen. UKI berada sampai tingkat kantor pelayanan/operasional. Unit pemantau ini memperingatkan lini pertahanan pertama apabila dijumpai kelemahan pengendalian intern baik dari segi tahapan rancangan sampai dengan tahapan pelaksanaan.
- c. Lini pertahanan ketiga adalah fungsi auditor internal. Dalam konteks pengendalian intern di Kementerian Keuangan, fungsi ini dijalankan oleh Inspektorat Jenderal. Dengan demikian, seluruh organisasi harus memperhatikan dengan seksama rekomendasi Inspektorat Jenderal untuk peningkatan pengendalian intern dan memperbaiki kekurangan.

Hubungan evaluasi pengendalian internal dan efektivitas audit internal yang tidak signifikan menandakan bahwa penerapan konsep tiga lini pertahanan ini telah berjalan secara optimal, dimana tiap lini melaksanakan perannya masing-masing dalam upaya untuk memberikan keyakinan yang memadai terhadap pencapaian tujuan organisasi. Jadi walaupun Inspektorat Jenderal melakukan evaluasi atas pengendalian internal di



unit-unit eselon I, pada dasarnya masing-masing unit eselon I sampai kantor vertikal terendah yaitu kantor pelayanan/operasional dengan dibantu oleh Unit Kepatuhan Internal (UKI) telah melaksanakan pemantauan, evaluasi dan perbaikan berkelanjutan atas penerapan pengendalian intern agar berjalan efektif dan efisien.

Jika dilihat dari komposisi responden yang terdiri dari 18,6% yang dijawab langsung oleh Kepala Unit Eselon II dan 81,4% yang diwakilkan oleh pejabat/pelaksana dibawahnya (Eselon III, Eselon IV, Jabatan Fungsional dan, Pelaksana), hal ini menandakan tidak ada perbedaan persepsi antara para pejabat dan pelaksana bahwa aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi pengendalian internal tidak memberikan dampak pada efektivitas audit internal. Padahal statistik deskripsi variabel penelitian menunjukkan bahwa nilai rata-rata aktual evaluasi pengendalian internal dan efektivitas audit internal sama-sama baik yang nilainya diatas rata-rata teoritisnya. Nilai kisaran teoritis untuk variabel ini adalah 4 s.d. 20 dengan nilai rata-rata 12,00, sedangkan nilai kisaran aktual adalah 6 s.d. 20 dengan nilai rata-ratanya sebesar 14,40. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa responden percaya aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi pengendalian internal dapat membantu meningkatkan efektivitas audit internal, namun evaluasi pengendalian internal tersebut ternyata bukanlah faktor yang mempengaruhi efektivitas audit internal yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan pendekatan teori akuntabilitas yang mengatakan bahwa memperluas fungsi audit internal melalui evaluasi operasi dan menyarankan perbaikan manajemen risiko, pengendalian internal dan proses tata kelola organisasi akan membantu organisasi untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan. Dittenhofer (2001) menyatakan efektivitas adalah pencapaian tujuan dan sasaran dengan menggunakan faktor pengukuran yang tersedia untuk menentukan pencapaian tersebut. Efektivitas audit internal dalam mencapai tujuan organisasi nyatanya tidak didukung sepenuhnya dengan aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi pengendalian internal.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tsai dkk (2013) yang menyatakan bahwa variabel lamanya waktu keterlibatan auditor internal dalam implementasi sistem *Enterprise Resource Planning* (ERP) tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja

departemen audit internal. Namun, penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Badara & Saidin (2014) yang menyatakan bahwa pengendalian internal yang efektif berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas audit internal.

## 5. KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Penelitian ini dilakukan berdasarkan kerangka penelitian yang kemudian diadakan pengujian mengenai pengaruh lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi, manajemen risiko, dan pengendalian internal terhadap efektivitas audit internal. Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa lingkup fungsi audit internal yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan telah memperluas layanan dalam memberikan nilai tambah melalui evaluasi atas tata kelola organisasi, evaluasi manajemen risiko dan evaluasi atas pengendalian internal, dimana hal ini sesuai dengan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI). Sebagaimana tertuang dalam 3100-Sifat Kerja Kegiatan Audit Intern, menyatakan bahwa kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi dan memberikan kontribusi pada perbaikan tata kelola sektor publik, manajemen risiko, dan pengendalian intern dengan menggunakan pendekatan sistematis dan disiplin. Selain itu hasil penelitian ini juga sesuai dengan definisi baru dari audit internal yang telah bergeser dengan fokus pada fungsi audit internal dalam memberi nilai tambah bagi organisasi dengan mengevaluasi operasi dan menyarankan perbaikan manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola organisasi.

Berdasarkan pengujian hipotesis diketahui bahwa dari 3 hipotesis yang diajukan, sebanyak 2 hipotesis diterima (H1 dan H2) dan 1 hipotesis ditolak (H3). Jadi berdasarkan hasil pengujian tersebut dapat disimpulkan bahwa lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi dan manajemen risiko berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas audit internal. Sedangkan variabel yang lain, yaitu lingkup fungsi audit internal dalam mengevaluasi pengendalian internal tidak signifikan mempengaruhi efektivitas audit internal.

Hasil penelitian ini mempunyai dua implikasi yang meliputi implikasi manajerial pada Kementerian Keuangan dan implikasi teoritis atas pengembangan ilmu pengetahuan khususnya bidang akuntansi pemerintahan. Terkait implikasi manajerial pada Kementerian Keuangan, diketahui

bahwa evaluasi tata kelola organisasi dan evaluasi manajemen resiko berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas audit internal. Untuk meningkatkan efektivitas audit internal, Inspektorat Jenderal harus senantiasa memperluas lingkup fungsi audit internal tidak hanya pada layanan audit kepatuhan tradisional tetapi juga memberikan layanan bernilai tambah melalui evaluasi atas tata kelola organisasi dan manajemen resiko. Implikasi teoritis atas pengembangan ilmu pengetahuan khususnya bidang akuntansi pemerintahan yaitu memberikan referensi tambahan bahwa aktivitas fungsi audit internal dalam mengevaluasi tata kelola organisasi dan manajemen resiko berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas audit internal.

Terdapat beberapa keterbatasan penelitian ini yang mungkin dapat menjadi bahan pertimbangan bagi penelitian mendatang. Pertama variabel penelitian yang dikembangkan dari hasil telaah pustaka belum memberikan gambaran secara menyeluruh keadaan yang sebenarnya. Terdapat beberapa variabel lainnya yang dapat dipertimbangkan untuk disertakan seperti rasio antara jumlah auditor internal dengan jumlah pegawai, anggaran audit internal, relasi auditor internal dengan manajemen, dan peran auditor eksternal yaitu Badan Pemeriksa Keuangan dalam aktivitas audit internal yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal, sehingga variabel-variabel penelitian dapat lebih menjelaskan bagaimana efektivitas audit internal dapat ditingkatkan.

Kedua penggunaan indikator-indikator pengukuran variabel yang digunakan dalam penelitian kurang menggambarkan keadaan secara keseluruhan. Banyak informasi ataupun indikator lain yang terkait dengan variabel penelitian ini yang belum ditangkap dalam kuesioner. Ketiga penelitian ini menggunakan metode kuesioner yang dilakukan dengan pernyataan tertulis tanpa dilakukan kalibrasi, sehingga kesimpulan yang dibuat berdasarkan pada jawaban tertulis yang diberikan oleh responden. Selain itu penggunaan metode penyebaran kuesioner memberikan hasil pengukuran yang kurang sensitif, karena responden cenderung mempunyai standar persepsi yang berbeda-beda dari masing-masing responden. Penelitian mendatang dapat mempertimbangkan metode pengumpulan data tidak hanya dengan kuesioner tetapi ditambah wawancara sehingga responden mempunyai pemahaman yang relatif sama atas suatu indikator.

Keempat, semua responden pada 1 (satu) unit eselon I yaitu Badan Kebijakan Fiskal (BKF) tidak mengembalikan kuesioner. Selain itu sedikitnya jumlah sampel penelitian ini dapat berimplikasi pada kesimpulan hasil penelitian. Oleh karena itu penelitian mendatang hendaknya dapat mengambil sampel pada semua unit eselon I di

Kementerian Keuangan, dengan jumlah responden yang lebih banyak. Populasi juga diperluas tidak hanya pada Kementerian Keuangan, tetapi juga melibatkan Badan Pemeriksa Keuangan selaku auditor eksternal dan Kementerian Negara/Lembaga lainnya. Kelima, pada penelitian selanjutnya juga dapat dilakukan pengujian *non-response bias* atas jawaban kuesioner yang diterima secara *online* dan *hardcopy*.

## REFERENSI

- Abuazza, W.O., Mihret, D.G., James, K., & Best, P. (2015). The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 Iss 6/7 pp. 560 – 581.
- Al-Twajry, A.A.M., Brierley, J.A. & Gwilliam, D.R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 No. 5, pp. 507-531.
- Alzeban, A. & D. Gwilliam. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23, pp. 74-86.
- Arena, M. & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, Vol. 13 No. 1, pp. 43-60.
- Arena, M., Arnaboldi, M. & Azzone, G. (2006). Internal audit in Italian organizations. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 3, pp. 275-292.
- Asosiasi Audit Intern Pemerintah Indonesia. (2013). *Standar audit intern pemerintah Indonesia*. Jakarta: AAIPI.
- Azis, H.A. (2015). *Peran Badan Pemeriksa Keuangan dalam mewujudkan good governance di Pemerintah Daerah*. Paper disampaikan dalam acara Dies Natalis Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya tanggal 27 November 2015.
- Badara, M.S. & S.Z. Saidin. (2014). Empirical evidence of antecedents of internal audit effectiveness from Nigerian perspective. *Middle-East Journal of Scientific Research*. Vol.19 No.4, pp.460-471.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2013). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2013*. Jakarta: BPK.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2014). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester II tahun 2013*. Jakarta: BPK.

- Badan Pemeriksa Keuangan. (2014). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2014*. Jakarta: BPK.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2015). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester II tahun 2014*. Jakarta: BPK.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2015). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester II Tahun 2015*. Jakarta: BPK.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2016). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester II Tahun 2015*. Jakarta: BPK.
- Cohen, A. & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, Vol. 20 No. 3, pp. 296-307.
- Deegan, C. (2007). *Financial Accounting Theory*. 2nd. Australia: McGraw-Hill Australia Pty Limited.
- DiMaggio, P. & W. W. Powell. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organization fields. *American Sociological Review*, Vol 48, No. 2, Hal. 147-160
- Dittenhofer, M. (2001). Internal audit effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 8, pp. 443-50
- Effendi, M.A. (2007). *Tantangan untuk menjadi seorang auditor internal yang profesional*. Paper disampaikan pada kuliah umum di STIE Trisakti, 8 Desember 2007. Jakarta. Diambil dari <http://muhariefeffendi.wordpress.com>
- Fadzil, F., Haron, H. & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 8, pp. 844-866.
- Ferdinand, A. (2014). *Metode penelitian manajemen: pedoman penelitian untuk penulisan skripsi, tesis dan disertasi ilmu manajemen*. Edisi 5. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. (2011). *Aplikasi analisis multivariate dengan program IBM SPSS 19*. Edisi 5. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Ghozali, I. (2014). *Partial least squares: konsep, metode dan aplikasi menggunakan program WarpPLS 4.0*. Edisi 2. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Ghozali, I. & H. Latan. (2015). *Partial least squares: konsep, metode dan aplikasi menggunakan program SmartPLS 3.2.1 untuk penelitian empiris*. Edisi 2. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Indriantoro, N & B. Supomo. (1999). *Metodologi penelitian bisnis untuk akuntansi dan manajemen*. Yogyakarta: PT BPFPE.
- Khabibi, F.S. (2011). *Konsep akuntabilitas (accountability theory)*. Yogyakarta: Universitas Gajah Mada.
- LAN & BPKP. (2000). *Modul sosialisasi sistem akuntabilitas kinerja*. Jakarta: LAN.
- Lenz, R., Hahn, U. & Martinov-Bennie, N. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1, pp. 5-33.
- Mihret, D.G. & Woldeyohannis, G.Z. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 No. 6, pp. 567-595.
- Mihret, D.G., James, K. & Mula, J.M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, Vol. 22 No. 3, pp. 224-252.
- Onumah, J.M. & R.Y. Krah. (2012). Barriers and catalysts to effective internal audit in the Ghanaian public sector. *Research in Accounting in Emerging Economies*, Vol. 12A, pp. 177-207.
- Sawyer, L.B., Ditenhofer, M.A. & Scheiner, J.H. (2005). *Sawyer's internal auditing*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sholihin, M. & Ratmono, D. (2013). *Analisis SEM-PLS dengan WarpPLS 3.0 untuk hubungan nonlinier dalam penelitian sosial dan bisnis*. Yogyakarta: Andi Yogyakarta.
- Tsai, W.H, H.C. Chen, Chang, J.C., Leu, J.D., Chen, D.C. & Purbokusumo, Y. (2013). Performance of the internal audit departement under ERP system: empirical evidence from Taiwanese firms. *Enterprise Information System*.
- Tugiman, H. (2003). *Standar Profesional Audit Internal*. Yogyakarta: Kanisius.
- Van Gansberghe, C. N. (2005). Internal auditing in the public sector: A consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for

- 
- government audit professionals in developing nations. *Internal Auditor*, Vol. 62, No. 4, pp. 69–73.
- Yee, C.S., Sujan, A., James, K. & Leung, J.K.S. (2008). Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit. *Asian Journal of Business and Accounting*, Vol. 1 No. 2, pp. 147-174.
- Yuliatama, T. (2011). *Pergeseran paradigma audit internal tradisional menjadi audit internal yang memberikan nilai tambah bagi organisasi (studi kasus pada PT Telekomunikasi Indonesia, Tbk)*. (Skripsi Tidak Dipublikasikan), Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Diponegoro.

## LAMPIRAN

Tabel 1. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	N	Teoritis		Aktual		Standar Deviasi	Nilai Indeks	Kategori
		Kisaran	Rata-rata	Kisaran	Rata-rata			
ETK	3	3 - 15	9,00	3 - 15	11,94	2,60	79,62	Tinggi
EMR	3	3 - 15	9,00	3 - 15	10,73	2,89	71,52	Sedang
EPI	4	4 - 20	12,00	6 - 20	14,40	3,21	72,00	Sedang
EAI	16	16 - 80	48,00	48 - 76	61,57	6,18	76,97	Tinggi

Tabel 2. Hasil Uji Non-Respon Bias

Variabel	Sebelum Cut-Off	Setelah Cut-Off	Levene's Test		Nilai t Hitung	Sig. (2-tailed)
			F	Sig.		
Evaluasi Tata Kelola Organisasi	11,84	12,11	0,695	<b>0,408</b>	-0,426	<b>0,672</b>
Evaluasi Manajemen Risiko	10,79	10,63	0,049	<b>0,825</b>	0,225	<b>0,823</b>
Evaluasi Pengendalian Internal	14,00	15,04	0,299	<b>0,586</b>	-1,321	<b>0,191</b>
Efektivitas Audit Internal	60,60	63,11	1,363	<b>0,247</b>	-1,672	<b>0,099</b>

Tabel 3. Nilai Average Variance Extracted (AVE)

Variabel	AVE
Efektivitas Audit Internal	0,534
Evaluasi Manajemen Risiko	0,877
Evaluasi Pengendalian Internal	0,614
Evaluasi Tata Kelola Organisasi	0,693

Tabel 4. Output Discriminant Validity

Variabel	Evaluasi Tata Kelola Organisasi	Evaluasi Manajemen Risiko	Evaluasi Pengendalian Internal	Efektivitas Audit Internal
Efektivitas Audit Internal	<b>0,731</b>			
Evaluasi Manajemen Risiko	0,530	<b>0,936</b>		
Evaluasi Pengendalian Internal	0,507	0,593	<b>0,783</b>	
Evaluasi Tata Kelola Organisasi	0,566	0,652	0,713	<b>0,833</b>

**Tabel 5. Nilai Cross Loading Pengukuran Dengan Konstruk**

Indikator	Evaluasi Tata Kelola Organisasi	Evaluasi Manajemen Risiko	Evaluasi Pengendalian Internal	Efektivitas Audit Internal
ETK1	0,721	0,404	0,427	0,308
ETK2	0,917	0,664	0,627	0,580
ETK3	0,849	0,516	0,695	0,472
EMR1	0,585	0,937	0,495	0,434
EMR2	0,661	0,945	0,623	0,592
EMR3	0,571	0,927	0,525	0,427
EPI1	0,663	0,592	0,876	0,440
EPI2	0,552	0,453	0,832	0,432
EPI3	0,647	0,582	0,845	0,444
EPI4	0,296	0,095	0,530	0,228
EAI1	0,454	0,358	0,416	0,711
EAI2	0,474	0,241	0,418	0,712
EAI3	0,420	0,313	0,247	0,644
EAI4	0,284	0,393	0,300	0,724
EAI5	0,336	0,511	0,308	0,672
EAI6	0,403	0,433	0,449	0,639
EAI7	0,202	0,180	0,206	0,648
EAI13	0,455	0,385	0,396	0,737
EAI14	0,384	0,353	0,318	0,834
EAI15	0,418	0,381	0,312	0,818
EAI16	0,558	0,547	0,540	0,858

**Tabel 6. Nilai Cronbach Alpha Dan Composite Reliability**

Variabel	Cronbachs Alpha	Composite Reliability
Efektivitas Audit Internal	0,912	0,926
Evaluasi Manajemen Risiko	0,931	0,955
Evaluasi Pengendalian Internal	0,782	0,860
Evaluasi Tata Kelola Organisasi	0,782	0,870

**Tabel 7. Nilai Adjusted R-Square**

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Error (STERR)	T Statistics ( O/STERR )	P Values
Efektivitas Audit Internal	0,347	0,399	0,076	4,566	0,000

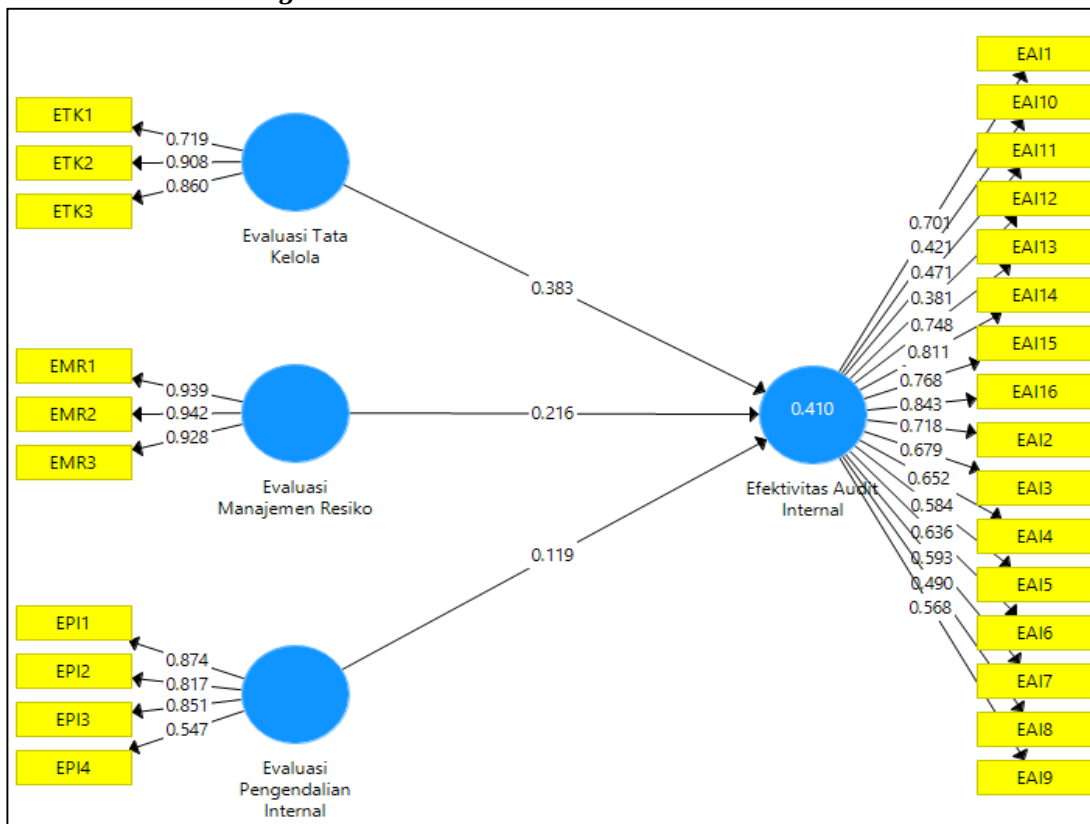
**Tabel 8. Nilai Q<sup>2</sup> Variabel Endogen**

Variabel	SSO	SSE	Q <sup>2</sup> (=1-SSE/SSO)
Efektivitas Audit Internal	770,000	632,908	0,178
Evaluasi Manajemen Risiko	210,000	210,000	
Evaluasi Pengendalian Internal	280,000	208,000	
Evaluasi Tata Kelola Organisasi	210,000	210,000	

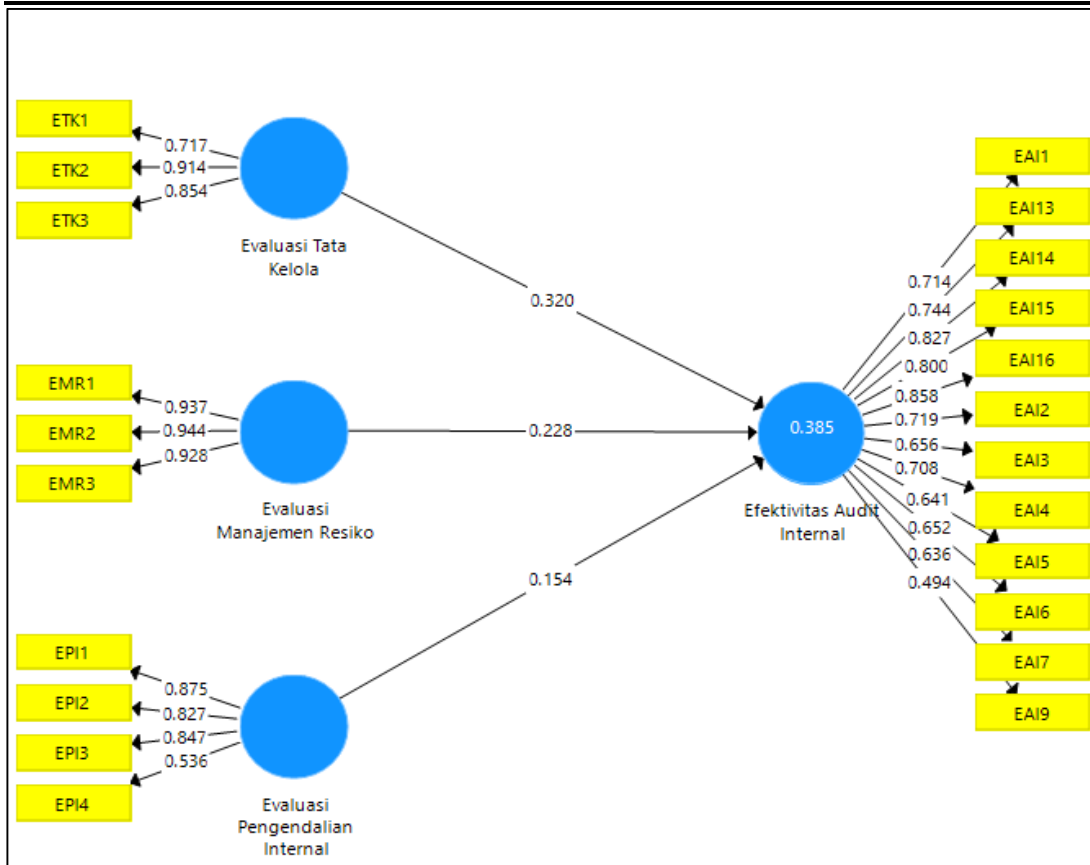
**Tabel 9. Hasil Output Path Coefficients dan P-Value**

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ( O/STDEV )	P Values
Evaluasi Manajemen Risiko -> Efektivitas Audit Internal	0,246	0,242	0,133	1,849	0,032
Evaluasi Pengendalian Internal -> Efektivitas Audit Internal	0,147	0,177	0,180	0,814	0,208
Evaluasi Tata Kelola -> Efektivitas Audit Internal	0,301	0,299	0,149	2,021	0,022

**Gambar 2. Nilai Loading Factor Iterasi-1**



**Gambar 3. Nilai Loading Factor Iterasi-2**



Gambar 4. Nilai Loading Factor Iterasi-3

