

Deteksi Kecurangan melalui Sistem Pengendalian Internal, Budaya Organisasi dan Etika Perilaku

Tiara Rani Santoso¹
Dwi Hayu Estrini²
Ayu Sarah Sulistyawati³
Agnes Ivena Engracia⁴

^{1,2,3}Fakultas Ekonomi, Bisnis dan Humaniora Universitas Nasional Karangturi, Indonesia

*Correspondences: tiara.r.santoso@gmail.com

ABSTRAK

Pengujian kecenderungan melakukan kecurangan dapat dilihat dari beberapa faktor yaitu sistem pengendalian internal, budaya organisasi dan etika perilaku sekaligus menguji peran sistem informasi akuntansi dalam etika perilaku terhadap kecurangan. Data primer dikumpulkan melalui survei terhadap 146 responden yang diberikan kepada karyawan Bank Perkreditan Rakyat Komisariat Semarang. Analisis data menggunakan analisis jalur regresi berganda dengan software WarpPLS. Hasil penelitian mengungkapkan bahwa pengendalian internal, budaya organisasi dan perilaku beretika berpengaruh negatif signifikan terhadap kecenderungan melakukan kecurangan. Dari hasil tersebut menunjukkan bahwa adanya pengaruh mediasi parsial atas variabel etika perilaku. Namun, keefektifan sistem informasi akuntansi tidak memberikan pengaruh moderasi etika perilaku terhadap kecenderungan melakukan kecurangan. Hal ini disebabkan karena adanya tekanan, kesempatan dan rasionalisasi dari karyawan sendiri yang dapat mempengaruhi kecenderungan untuk melakukan kecurangan.

Kata Kunci: Budaya Organisasi; Perilaku Beretika; Sistem Pengendalian Internal; Sistem Informasi Akuntansi; Kecurangan

Fraud Detection through Internal Control Systems, Organizational Culture and Ethical Behavior

ABSTRACT

Testing the tendency to commit fraud can be seen from several factors, namely the internal control system, organizational culture and ethical behavior as well as testing the role of accounting information systems in ethical behavior against fraud. Primary data was collected through a survey of 146 respondents given to employees of the Semarang Commissariat Bank Perkreditan Rakyat. Data analysis uses multiple regression path analysis using WarpPLS software. The research results reveal that internal control, organizational culture and ethical behavior have a significant negative effect on the tendency to commit fraud. These results indicate that there is a partial mediation effect on the ethical behavior variable. However, the effectiveness of the accounting information system does not have a moderating effect on ethical behavior on the tendency to commit fraud. This is due to pressure, opportunity and rationalization from employees themselves which can influence the tendency to commit fraud.

Keywords: Organizational culture; Ethical Behavior; Internal Control System; Accounting information system; Fraud

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



e-ISSN 2302-8556

Vol. 35 No. 1
Denpasar, 30 Januari 2025
Hal. 271-285

DOI:
10.24843/EJA.2025.v35.i01.p19

PENGUTIPAN:
Santoso, T. R., Estrini, D. H.,
Sulistyawati, A. S., &
Engracia, A. I. (2025). Deteksi
Kecurangan melalui Sistem
Pengendalian Internal,
Budaya Organisasi dan Etika
Perilaku.
E-Jurnal Akuntansi,
35(1), 271-285

RIWAYAT ARTIKEL:
Artikel Masuk:
10 Desember 2024
Artikel Diterima:
7 Januari 2025

PENDAHULUAN

Inspektorat merupakan lembaga pemerintah yang menjalankan fungsi audit internal atau Pengawasan Intern (Republik Indonesia, 2008). Auditor internal pemerintah atau yang dikenal sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dapat menjadi peran penting dalam pemberantasan tindak pidana korupsi (Badrulhuda et al., 2021). Audit yang dilakukan oleh inspektorat dapat mendorong *Auditee* untuk memperbaiki pengelolaan keuangan serta pengadministrasian dan tata kelola manajemennya (Rondonuwu et al., 2022). Sehingga APIP diharapkan dapat memberikan nilai tambah bagi pemerintah daerah. Nilai tambah dapat diberikan oleh APIP melalui rekomendasi yang tertuang dalam Laporan Hasil Audit (Wahyuni et al., 2023). Rekomendasi yang berkualitas tidak akan membuat *Auditee* melakukan kesalahan yang sama dan menimbulkan temuan yang berulang di periode selanjutnya.

Davidson's Communication Theory (1991) menyatakan terdapat 2 (dua) fakta tentang komunikasi yaitu "komunikasi adalah fenomena multilevel" dan "Pesan yang disampaikan tidak selalu sama dengan pesan yang diterima" (Endaya & Hanefah, 2013). Studi terdahulu menemukan bahwa komunikasi yang baik akan meningkatkan kemampuan keahlian auditor (Endaya & Hanefah, 2013). Endaya & Hanefah (2013) percaya bahwa komunikasi merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi efektifitas internal audit. Standar audit AAIFI menuntut auditor untuk mampu mengkomunikasikan hasil penugasan dengan baik. Bentuk dan teknik komunikasi yang umum digunakan dalam Pengawasan Intern meliputi wawancara, konfirmasi, rapat kecil (*briefing*) dan Laporan Hasil Pemeriksaan (Pusdiklatwas, 2014). Komunikasi hasil penugasan dilakukan melalui Laporan Hasil Pemeriksaan atau yang dikenal dengan istilah LHP. LHP memuat simpulan beserta rekomendasi tindakan yang dapat dilakukan *Auditee* untuk memperbaiki permasalahan yang ditemukan pada saat pemeriksaan (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2021). Nunu et al., (2017) mengungkapkan bahwa penyebab terjadinya temuan berulang ialah komunikasi yang kurang baik antara auditor dengan *Auditee*. Jika komunikasi audit yang dilakukan tidak efektif, maka rekomendasi perbaikan yang disampaikan tidak dapat dipahami dengan baik dan dilaksanakan oleh *Auditee* sesuai sasaran. Akibatnya Pengawasan Intern yang dilakukan APIP tidak membawa perbaikan bagi *Auditee* dan akan menjadi temuan kembali pada saat dilakukan audit pada periode selanjutnya.

Berdasarkan wawancara awal yang dilakukan dengan Subkoordinator Bagian Evaluasi dan Pelaporan pada Inspektorat XYZ, dikatakan bahwa terdapat banyak temuan audit yang berulang dari tahun ke tahun atas hasil audit Inspektorat. Kemudian informasi dari Kartu monitoring tindaklanjut hasil audit Inspektorat XYZ tahun 2021 - 2023, memuat bahwa seluruh temuan berulang merupakan temuan dengan kategori administrasi. Subkoordinator Bagian Evaluasi dan Pelaporan menuturkan kemungkinan adanya miskomunikasi sehingga *auditee* melakukan tidaklanjut yang tidak tepat sasaran dan menyebabkan temuan berulang. Tindaklanjut atas hasil audit bertujuan untuk mengurangi kesalahan dalam menjalankan tugas pemerintahan dimasa mendatang (Nunu et al., 2017). Rekomendasi hasil audit yang telah ditindaklanjuti secara tuntas oleh *Auditee* diharapkan dapat memperbaiki pengelolaan dan tanggung jawab keuangan pada Pemerintah Daerah (Pongoliu et al., 2017).

Sehingga dengan adanya temuan berulang di Inspektorat Daerah XYZ mengindikasikan bahwa audit internal yang dilakukan oleh Inspektorat tidak efektif atau tidak memberikan perbaikan secara maksimal terhadap perbaikan kinerja pemerintah daerah.

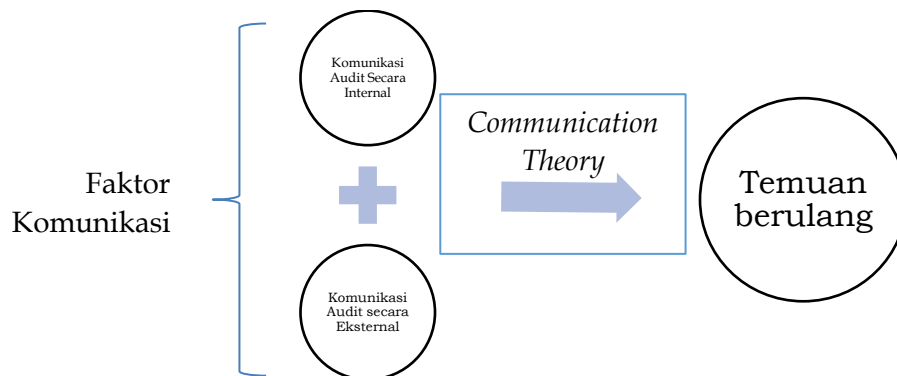
Penelitian oleh Nunu et al., (2017) menyatakan bahwa penyebab terjadinya temuan berulang tidak hanya terletak pada sisi *Auditee* tetapi terdapat pada sisi auditor. Penelitian lainnya menemukan bahwa *Auditee* tidak memiliki pengaruh yang kuat terhadap efektivitas audit internal (Primasatya et al., 2020). Isminarsih (2015) dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa penyebab terjadinya temuan berulang ialah komunikasi yang kurang baik antara auditor dengan *Auditee*. Teori komunikasi oleh Davidson (1991) menyatakan bahwa dalam komunikasi, pesan yang disampaikan tidak selalu sama dengan pesan yang diterima. Terdapat kemungkinan pesan yang disampaikan oleh tim audit melalui laporan hasil audit tidak sama dengan pesan yang diterima oleh *Auditee*. Sehingga studi kasus ini ingin meneliti lebih dalam bagaimana faktor komunikasi dari sisi auditor dapat menyebabkan terjadinya temuan berulang pada Inspektorat Daerah XYZ.

Penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya karena penelitian ini mengevaluasi secara mendalam dan spesifik, yaitu faktor komunikasi pada tahap mana yang menyebabkan terjadinya temuan berulang di Inspektorat XYZ. Selain itu, penelitian ini mengkaitkan kerangka penelitian dengan teori komunikasi oleh Davidson (1991) yang tidak digunakan pada penelitian sebelumnya. Adanya perbedaan atas hasil penelitian sebelumnya terkait kualitas audit internal mungkin disebabkan oleh karakteristik setiap daerah yang berbeda (Primasatya et al., 2019). Berdasarkan motivasi dari penelitian sebelumnya, peneliti ingin menganalisis lebih dalam bagaimana faktor komunikasi dari sisi auditor dapat menyebabkan terjadinya temuan audit yang berulang di Inspektorat Daerah XYZ. Penelitian ini menggunakan teknik survei, wawancara dan dokumentasi untuk menjawab rumusan masalah tersebut.

Selama penugasan audit, masing-masing APIP akan melakukan komunikasi baik dengan rekan-rekan timnya secara internal maupun secara eksternal dengan *Auditee* (Pusdiklatwas BPKP, 2014). Komunikasi internal tim audit dilakukan mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan hingga pelaporan audit. Komunikasi internal pada saat pelaksanaan audit dapat berupa reviu berjenjang. Kertas Kerja merupakan sarana komunikasi tertulis yang dibuat anggota tim untuk menginformasikan temuan yang diperoleh selama audit. Kertas Kerja akan direviu oleh Ketua Tim dan Pengendali Teknis secara berjenjang. Kemudian komunikasi internal pada tahap pelaporan dilakukan dengan ekspose internal tim untuk membuat kesepakatan mengenai seluruh temuan audit dan memperoleh persetujuan dari Pengendali Teknis maupun Koordinator atas kelayakan substansi temuan dan rekomendasi. Implikasi dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi yang akan berguna bagi Inspektorat Daerah XYZ dan Pemerintah Daerah lainnya yang ada di Indonesia untuk mengambil langkah yang dapat mencegah terjadinya kecenderungan tim audit untuk mengangkat temuan yang tidak relevan dan beragam dari tahun ke tahun.

Komunikasi antara tim audit dengan *Auditee* juga terjalin pada masing-masing tahap audit. Auditor diperbolehkan melakukan komunikasi dengan

Auditee selama tahap pelaksanaan untuk mengkonfirmasi hal-hal yang ditemukan (Pusdiklatwas BPKP, 2014). Komunikasi pada tahap pelaporan meliputi *expose* Naskah Hasil Audit, penyerahan LHP dan pemantauan tindak lanjut. Berdasarkan uraian di atas, maka rerangka penelitian ini di ilustrasikan pada Gambar 1.



Gambar 1. Model Penelitian

Sumber: Data Penelitian, 2024

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian yang berbentuk studi kasus. Studi kasus ialah pendekatan yang mengeksplorasi suatu fenomena dengan menggunakan berbagai metode pengumpulan data dan dari beberapa perspektif untuk mengungkap inti dari suatu fenomena yang dihasilkan dan dipahami (Gunanjar et al., 2019). Penelitian terdahulu menyatakan bahwa tujuan dilakukannya studi kasus ialah untuk memperoleh pemahaman mendalam tentang aktor, interaksi, sentimen dan perilaku yang terjadi dalam proses tertentu (Woodside, 2017). Sehingga studi kasus merupakan pendekatan yang tepat digunakan dalam penelitian ini karena memungkinkan peneliti untuk mengetahui gambaran terhadap realitas pengawasan internal yang menyebabkan terjadinya temuan berulang di Inspektorat Pemerintah Daerah XYZ melalui tanggapan partisipan.

Penelitian ini menggunakan pendekatan penelitian kualitatif. Menurut (Creswell, 2003), metode kualitatif bergantung pada data teks dan gambar dan memiliki langkah-langkah unik dalam analisis data serta menggunakan berbagai desain. Pendekatan kualitatif meliputi eksplorasi dan pemahaman makna yang diberikan oleh individu maupun kelompok terkait suatu masalah social (Creswell, 2003). Pendekatan kualitatif dilakukan untuk memperdalam penelitian terkait faktor komunikasi yang menyebabkan terjadinya fenomena temuan berulang di Inspektorat XYZ. Sehingga untuk menghasilkan gambaran realitas bagaimana komunikasi penyebabnya terjadinya temuan berulang, penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif.

Inspektorat Daerah dalam melakukan pengawasan terhadap *Auditee* dilaksanakan oleh tim audit. Tim audit terdiri dari 1 (satu) orang Koordinator sebagai Pengendali Mutu, 1 (satu) orang Auditor Madya sebagai Pengendali Teknis, 1 (satu) orang Auditor Muda sebagai Ketua Tim dan Anggota Tim berkisar antara 2-5 orang. Hasil dari pengawasan yang dilakukan oleh Tim Audit berupa

Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Laporan Hasil Pemeriksaan merupakan bentuk komunikasi mengenai hasil audit dari Inspektorat Daerah kepada Auditee. Laporan Hasil Pemeriksaan memuat temuan dan rekomendasi yang dapat memperbaiki kinerja dan memberi nilai tambah bagi *Auditee*.

Penelitian ini dilakukan pada suatu Inspektorat di sebuah kabupaten yang mengalami fenomena temuan berulang dari tahun 2021 sampai 2023. Penelitian ini menggunakan 3 (tiga) Instrumen Penelitian yang meliputi survei, wawancara dan dokumentasi untuk mendapatkan interpretasi makna data. Data yang digunakan dalam penelitian ini meliputi data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh dari hasil survei dan wawancara yang dilakukan kepada tim audit di Inspektorat XYZ. Sedangkan data sekunder diperoleh dari arsip yang dimiliki Inspektorat XYZ berupa dokumen kelengkapan LHP seperti Kertas Kerja Audit dan Lembar Supervisi yang dibuat oleh pengendali teknis. Survei dilakukan dengan membagikan kuesioner kepada seluruh populasi APIP di Inspektorat dan umpan balik yang diterima adalah sebanyak 48 responden atau 84% dari populasi Inspektorat Daerah XYZ yang berjumlah sebanyak 57 orang. Adapun responden dari survei di rinci pada Table 1. Pertanyaan dalam survei diadopsi dari Model Kapabilitas Internal Audit atau IACM yang dikembangkan oleh *Institute of Internal Auditor Research Foundation* (IIARF) (MacRae & Sloan, 2017). Peneliti mengadopsi indikator dari Elemen Peran dan Layanan IACM. Terdapat dua indikator yang diadopsi. Indikator pertama ialah apakah tim audit telah mengembangkan hubungan komunikasi internal seperti pelaksanaan reuiu berjenjang dan pemantauan tindaklanjut hasil audit (MacRae & Sloan, 2017). Sedangkan indikator kedua ialah apakah tim audit telah mengkomunikasikan hasil auditnya dengan jelas kepada *Auditee* seperti melakukan *expose* dan pemantauan tindaklanjut hasil audit (MacRae & Sloan, 2017).

Table 1. Jumlah Responden Survei

No	Peran Tim	Faktor	Jumlah
1.	Pengendali Teknis	Komunikasi	10
2.	Ketua Tim	Komunikasi	17
3..	Anggota Tim	Komunikasi	21
Total			48

Sumber: Data Penelitian, 2024

Wawancara dilakukan kepada beberapa perwakilan dari masing-masing peran tim yang dirinci pada Table 2. Pertanyaan yang disusun untuk instrument survei dan wawancara sama, namun khusus wawancara pertanyaan dapat dikembangkan menjadi lebih dalam sesuai dengan jawaban responden. Pertanyaan diadopsi dari Model Kapabilitas Internal Audit atau IACM yang dikembangkan oleh *Institute of Internal Auditor Research Foundation* (IIARF) (MacRae & Sloan, 2017). Wawancara bersifat semi terstruktur karena pertanyaan dapat dikembangkan menyesuaikan respon narasumber untuk memperoleh pemahaman mendalam terkait faktor komunikasi penyebab terjadinya temuan berulang pada Inspektorat Daerah XYZ. Kemudian dokumentasi akan dilakukan dengan menganalisa dokumen dokumen kelengkapan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang digunakan sebagai sarana komunikasi seperti Kertas Kerja Audit, Lembar Supervisi dan Berita Acara Kesepakatan Tindak Lanjut Hasil Audit.

Table 2. Jumlah Subjek Wawancara

No	Peran Tim	Faktor	Jumlah
1.	Pengendali Teknis	Komunikasi	3
2.	Ketua Tim	Komunikasi	3
3..	Anggota Tim	Komunikasi	3
Total			9

Sumber: Data Penelitian, 2024

Terdapat dua teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu reduksi data dan tematik analisis. Data yang berasal dari wawancara akan dilakukan analisis reduksi data terlebih dahulu kemudian dilakukan analisis konten. Reduksi data adalah suatu analisis yang meliputi kegiatan merangkum dan memilih data yang penting agar menemukan suatu tema dan pola dari informasi yang didapatkan (Abdussamad, 2021). Semakin banyak subjek yang peneliti wawancara maka jumlah informasi yang didapatkan semakin banyak dan kompleks. Sehingga perlu dilakukan analisis melalui reduksi data terhadap hasil wawancara untuk mendapatkan gambaran yang lebih jelas sebelum melakukan analisis tematik.

Data yang didapat dari dokumentasi dan survei dianalisis secara tematik. Analisis tematik dilakukan untuk mencari pola atau tema dari kumpulan data (Rozali, 2022). Analisis tematik dilakukan dengan membandingkan indikator terkait komunikasi audit yang diambil dari IACM. Analisis tematik dilakukan terhadap informasi yang diperoleh dalam hasil survei, wawancara dan dokumen kelengkapan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) untuk mengetahui bagaimana komunikasi dapat menyebabkan terjadinya temuan berulang di Inspektorat Daerah XYZ.

Penelitian ini menggunakan triangulasi data untuk menghubungkan hasil wawancara dengan hasil survei dan dokumentasi. Tahapan triangulasi yang pertama ialah mendapatkan gambaran umum dari responden melalui survei. Kemudian peneliti melakukan wawancara dari perwakilan masing masing peran tim audit yaitu Anggota, Ketua dan Pengendali Teknis. Hasil wawancara dari masing-masing peran tim dibandingkan satu sama lain dan hasil survei yang memuat gambaran umum. Apabila terdapat kesamaan informasi, maka dapat disimpulkan hasil wawancara mewakili jawaban tim audit di Inspektorat XYZ secara keseluruhan. Sedangkan apabila informasi yang di dapatkan dari hasil survei dan wawancara berbeda, maka hasil wawancara hanya mewakili sebagian pendapat tim audit di Inspektorat XYZ. Kemudian hasil wawancara dan survei akan disandingkan dengan bukti pendukung dari teknik dokumentasi.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana faktor komunikasi dari sisi auditor menyebabkan terjadinya temuan berulang di Inspektorat Daerah XYZ. Pertama peneliti melakukan survei untuk mendapatkan gambaran umum terkait kondisi komunikasi audit yang dijalankan selama melaksanakan penugasan audit. Kemudian peneliti melakukan wawancara kepada beberapa peran tim audit untuk mendapatkan informasi yang lebih dalam. Hasil survei dan wawancara akan dibandingkan dengan dokumentasi audit.

Audit Internal dilaksanakan oleh sebuah tim yang terdiri dari individu yang berbeda-beda. Komunikasi merupakan bagian yang diperlukan untuk menyelesaikan penugasan audit. Komunikasi merupakan proses serah terima informasi tidak terstruktur antara penyedia dan penerima informasi (Ery Herliana & Cris Kuntadi, 2023). Teori komunikasi oleh Davidson (1991) menyatakan bahwa ketika melakukan komunikasi, pesan yang disampaikan tidak selalu sama dengan pesan yang diterima. Audit akan berjalan dengan baik dan menghasilkan laporan yang berkualitas jika komunikasi audit yang terjalin optimal. Komunikasi audit yang memadai diharapkan dapat mencegah kesalahan persepsi terhadap informasi yang diterima. Komunikasi audit dapat dilakukan secara internal tim maupun dengan *Auditee*.

Sebelum berkomunikasi dengan pihak eksternal seperti *Auditee*, tim audit harus membangun komunikasi internal yang efektif terlebih dahulu agar memiliki persepsi yang sama. Hasil penelitian terdahulu menunjukkan bahwa kolaborasi yang baik dan pertukaran informasi yang efektif antar anggota tim dapat meningkatkan kemampuan audit dalam mendeteksi dan mengevaluasi permasalahan *Auditee* dengan baik (Yulisfan & M.Irsan Nasution, 2023). Komunikasi internal tim yang efektif dapat dilakukan dengan cara Reviu berjenjang dan *expose* internal tim. Kendala dan hambatan yang dihadapi dapat diselesaikan secara bersama – sama melalui komunikasi internal tim yang baik. Sehingga audit akan mencapai hasil yang maksimal dan dapat memberikan nilai tambah bagi organisasi.

Table 3. Hasil Survei terkait Reviu Berjenjang

Peran Tim Audit	Pertanyaan	Kuantitas*				Persentase (%)*			
		SL	SR	KK	TP	SL	SR	KK	TP
Anggota Tim	Apakah ketika melaksanakan audit,	15	5	1	0	71	24	5	0
Ketua Tim	tim anda selalu	12	3	2	0	71	18	12	0
Pengendali Teknis	melakukan reviu berjenjang?	7	1	2	0	70	10	20	0
Rata - Rata		11	3	2	0	71	17	12	0

Keterangan : *SL - Selalu; SR = Sering; KK = Kadang-Kadang; TP = Tidak Pernah

Sumber: Data Penelitian, 2024

Reviu berjenjang merupakan salah satu hubungan komunikasi internal tim yang dilakukan pada saat pelaksanaan audit. Reviu berjenjang adalah reviu yang dilakukan dalam internal tim untuk menjamin kualitas audit. Reviu pertama-tama dilakukan oleh ketua tim terhadap kertas kerja yang disusun anggota. Kemudian dari kertas kerja audit, ketua tim akan membuat laporan yang menghimpun temuan audit dari anggota tim. *Draft* dari laporan yang dibuat ketua tim akan di reviu oleh Pengendali Teknis. Hasil survei pada Table 3 menunjukkan bahwa rata rata 71 persen dari anggota, ketua dan pengendali teknis selalu melakukan reviu berjenjang. Hanya 12 persen dari tim audit yang menyatakan bahwa reviu berjenjang dilakukan kadang-kadang. Dapat disimpulkan dari gambaran umum hasil survei bahwa secara keseluruhan Tim audit di Inspektorat XYZ telah melakukan prosedur reviu berjenjang. Dengan dilakukannya reviu berjenjang dari anggota hingga koordinator, maka mutu audit dapat terjaga dan kualitas rekomendasi akan lebih relevan serta dapat dilaksanakan. Sehingga *Auditee* dapat

memperbaiki kelemahan yang dimiliki dan mencegah terjadinya temuan berulang di periode selanjutnya. Hal ini disimpulkan berdasarkan:

“Jadi kan sebenarnya berjenjang ya, dari anggota tim kan membuat kertas kerja audit, kemudian direview oleh ketua tim. Kemudian ketua (dan) temen temen juga membuat naskah hasil audit, kemudian direview juga oleh ketua tim. Nah mulai dari naskah itu sebenarnya, pengendali teknis sudah masuk ke ranah itu juga, berjenjang tadi. Kemudian ketua tim membuat laporan hasil audit yang berdasarkan hasil akhir dari Naskah hasil audit di review oleh pengadilan teknis.”
(Narasumber 1, Pengendali Teknis, Masa Kerja 27 Tahun)

Reviu berjenjang yang dilakukan Pengendali teknis meliputi substansi temuan dan kesesuaian rekomendasi dengan aturan yang berlaku. Substansi temuan audit meliputi kondisi, kriteria, sebab, akibat dan rekomendasi. Substansi temuan audit yang tepat akan memberikan gambaran jelas tentang akar permasalahan dan solusi untuk mengatasi suatu kelemahan yang dimiliki *Auditee*. Tim audit harus mengidentifikasi penyebab atau akar permasalahan yang tepat agar dapat menyusun rekomendasi yang sesuai sasaran. Sehingga hasil audit akan membantu *Auditee* untuk memperbaiki tata Kelola, meningkatkan efektivitas dan mencegah terjadinya temuan berulang di periode berikutnya. Hal ini disimpulkan berdasarkan

“Bukan hanya tulisan tulisannya aja, tapi termasuk materinya, kemudian sistematikanya, kemudian temuan hasil auditnya. Misalnya, yang harusnya temuan hasil audit itu kan memenuhi kriteria. Harus ada kondisi, kriteria sebab akibat sampai rekomendasi, plus juga kode temuan. itu kan dalam laporan itu, memang harus komplit, seperti itu.....” (Narasumber 1, Pengendali Teknis, Masa Kerja 27 Tahun)

Table 4. Hasil Survei terkait *Expose Internal* dalam Tim

Peran Tim Audit	Pertanyaan	Kuantitas				Persentase (%)			
		SL	SR	KK	TP	SL	SR	KK	TP
Anggota Tim	Apakah ketika melaksanakan audit, tim anda melakukan	11	5	5	-	52	24	24	-
Ketua Tim	expose Internal Tim untuk mencapai	10	4	3	-	59	24	18	-
Pengendali Teknis	kesepakatan mengenai seluruh temuan audit final?	8	2	-	-	80	20	-	-
Rata - Rata		10	4	3	-	64	23	21	-

Keterangan : *SL - Selalu; SR = Sering; KK = Kadang-Kadang; TP = Tidak Pernah

Sumber: Data Penelitian, 2024

Expose internal tim juga merupakan salah satu komunikasi internal tim yang harus dilakukan pada saat pelaporan audit. *Expose* internal tim merupakan aktifitas untuk menyampaikan temuan audit dari masing-masing anggota ke ketua tim dan pengendali teknis. Berdasarkan hasil survei pada Table 4, rata rata 64 persen dari tim audit menyatakan bahwa tim nya selalu melakukan *expose* internal untuk mencapai kesepakatan seluruh temuan audit final. Hasil wawancara menunjukan bahwa tim audit selalu melakukan *expose* internal terkait temuan audit dari masing-masing anggota. Hal ini disimpulkan berdasarkan:

“Selalu, memang, tapi sebelumnya kami expose di tim dulu. jadi mana aja temuan yang harus naik, mana yang enggak gitu lo” (Narasumber 5, Ketua Tim, Masa Kerja 13 Tahun)

Informasi yang didapatkan dari wawancara sesuai dengan hasil survei yang menunjukkan bahwa sebagian besar komunikasi audit secara internal telah dilakukan sesuai standar AAIFI. Komunikasi internal yang baik juga terdokumentasi dari Kertas Kerja yang direviu Ketua Tim dan Lembar Supervisi dari Pengendali Teknis. Sehingga dapat disimpulkan bahwa komunikasi secara internal di Inspektorat XYZ sudah berjalan dengan baik dan bukan penyebab terjadinya temuan berulang.

Table 5. Hasil Survei terkait *Expose* Eksternal dengan *Auditee*

Peran Tim Audit	Pertanyaan	Kuantitas				Persentase (%)			
		SL	SR	KK	TP	SL	SR	KK	TP
Anggota Tim	Apakah ketika melaksanakan audit, tim anda melakukan expose NHA dengan <i>Auditee</i> untuk mencapai kesepakatan mengenai seluruh temuan audit final?	11	7	3	-	52	33	14	-
Ketua Tim		14	2	1	-	82	12	6	-
Pengendali Teknis		9	1	-	-	90	10	-	-
Rata - Rata		11	3	2	-	75	18	10	-

Keterangan : *SL - Selalu; SR = Sering; KK = Kadang-Kadang; TP = Tidak Pernah

Sumber: Data Penelitian, 2024

Komunikasi antara tim audit dengan *Auditee* juga merupakan hal yang penting untuk keberhasilan pelaksanaan audit. Komunikasi antara tim audit dengan *Auditee* juga merupakan hal yang penting untuk keberhasilan pelaksanaan audit. Penelitian sebelumnya menemukan bahwa Komunikasi yang efektif antara tim audit dengan *Auditee* sangat penting terutama saat penyampaian laporan hasil audit (Setyaningrum & Kuntadi, 2019). Kemungkinan terjadinya temuan berulang disebabkan oleh *Auditee* yang tidak menindaklanjuti rekomendasi audit secara tepat sasaran. Akibatnya permasalahan dalam instansi *Auditee* tidak terselesaikan dan menjadi temuan kembali di periode audit berikutnya. *Davidson's Communication Theory* (1981) menyatakan bahwa dalam melakukan komunikasi, Pesan yang disampaikan tidak selalu sama dengan pesan yang diterima. Jika dikaitkan dengan teori komunikasi, *Auditee* tidak menindaklanjuti rekomendasi secara tepat karena tidak memahami substansi temuan dan rekomendasi yang diberikan oleh tim audit pada periode penugasan sebelumnya. Sehingga dibutuhkan pelaksanaan *expose hasil audit* untuk mendapatkan kesepakatan dan kesepakatan dengan *Auditee* terkait temuan audit.

Berdasarkan hasil survei pada Table 5, rata - rata 75 persen dari tim audit menyatakan selalu melakukan expose hasil audit dengan *Auditee*. Expose hasil audit dengan *Auditee* merupakan tahap komunikasi yang wajib dilaksanakan di Inspektorat XYZ. Hal ini disimpulkan berdasarkan:

“Ekspos eksternal dengan Auditee juga menurut saya perlu untuk akhirnya. dengan kita ketemu auditinya secara langsung kan, jadi kita bisa tahu mereka menyetujui nggak hasil audit kita dan sanggup gak mereka untuk menindaklanjuti

hasil rekomendasi dari kita gitu.” (Narasumber 2, Pengendali Teknis, Masa Kerja 11 Tahun)

Sehingga komunikasi audit melalui *expose* dengan *Auditee* secara umum telah dilaksanakan oleh Inspektorat XYZ.

Table 6. Hasil Survei terkait Proses Pemantauan tindak lanjut

Peran Tim Audit	Pertanyaan	Kuantitas				Persentase (%)			
		SL	SR	KK	TP	SL	SR	KK	TP
Anggota Tim	Apakah tim anda selalu melakukan pemantauan	4	4	5	8	19	19	24	38
Ketua Tim	tindaklanjut hasil audit dan tidak mendelegasikan kepada sub bagian evaluasi dan pelaporan?	5	2	7	3	29	12	41	18
Pengendali Teknis		1	4	5	-	10	40	50	-
Rata - Rata		3	3	6	6	19	24	38	28

Keterangan : *SL - Selalu; SR = Sering; KK = Kadang-Kadang; TP = Tidak Pernah

Sumber: Data Penelitian, 2024

Selain itu tim audit juga harus melakukan komunikasi setelah pelaporan dengan *Auditee* untuk memastikan bahwa *Auditee* telah menindaklanjuti hasil audit secara tepat. Komunikasi setelah pelaporan tersebut dilakukan dengan kegiatan pemantauan tindaklanjut hasil audit. Pemantauan tindaklanjut hasil audit dilakukan untuk memastikan bahwa *Auditee* telah melaksanakan rekomendasi secara tepat sasaran. Pemantauan tindaklanjut hasil audit memiliki peran yang penting dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah yang terbebas dari parktik KKN (Harinurhady et al., 2017).

Hasil Survei pada Table 6, menunjukkan rata-rata hanya 19 persen tim audit yang selalu melakukan proses pemantauan tindaklanjut hasil audit. Selebihnya, sekitar 81 persen dari tim audit menyatakan pernah mendelegasikan proses pemantauan tindaklanjut hasil audit kepada bagian Evaluasi dan pelaporan (Evlap). Tim yang melakukan Pemantauan tidak lanjut hasil audit di Inspektorat XYZ masih dilakukan oleh bagian evaluasi dan pelaporan (Evlap). Beberapa Tim Audit merasa tidak diberikan informasi dan dilibatkan untuk mengikuti proses pemantauan tindaklanjut. Hal ini disimpulkan berdasarkan:

“Sekarang ya itu aja hanya tindak lanjut tim sama orang Evlap saja, naiknya. Tapi suka, tim (suka) enggak tahu juga. Dia yang ngundang, dia yang lebih paham gitu ya. enggak masalah sih. evlap sama timnya harusnya, barengan.” (Narasumber 3, Pengendali Teknis, Masa Kerja 20 Tahun)

Kebanyakan dari tim audit di Inspektorat XYZ tidak melakukan pemantauan tidaklanjut karena terbentur dengan waktu yang tertera dalam Surat Penugasan (SP). Tim Audit di Inspektorat XYZ merasa tidak diberikan informasi dan dilibatkan untuk mengikuti proses pemantauan tindaklanjut. Jika pemantauan tindaklanjut dilakukan oleh bagian evaluasi dan pelaporan, maka status penyelesaian hasil audit tidak akan tepat. Kondisi tersebut dimungkinkan karena personil bagian evaluasi dan pelaporan bukanlah tim yang melaksanakan audit. Ketidakmampuan untuk berkomunikasi secara efektif dapat disebabkan oleh informasi yang tidak tepat (Endaya & Hanefah, 2013). Sehingga terdapat

kemungkinan suatu permasalahan dianggap tuntas, namun pada kenyataannya rekomendasi yang dilakukan oleh *Auditee* tidak tepat sasaran. Akibatnya permasalahan tersebut akan menjadi temuan di periode audit berikutnya. Di dukung dengan penelitian sebelumnya yang menemukan bahwa tindak lanjut hasil audit berpengaruh secara signifikan dengan rekomendasi audit yang akan dilaksanakan oleh *Auditee* (Aikins, 2012). Hal ini disimpulkan berdasarkan:

“Karena kalau saya meyakinkannya, kita semuanya terbentur dengan tanggal surat tugas gitu. Kan tanggal surat tugas itu kan 10 hari, 10 sampai 12 hari. Ketika itu selesai ya sudah, terbit ya sudah, gitu kan. Tapi untuk tindak lanjutnya semua diserahkan kepada bagian evlap. harusnya memang dari itu ketika auditnya itu atau perangkat daerah tidak menindaklanjuti, harusnya diserahkan kepada tim (audit), harusnya.” (Narasumber 6, Ketua Tim, Masa kerja 8 Tahun)

Proses pemantauan tindak lanjut hasil audit merupakan salah satu tahapan pada saat pelaporan audit. Setelah menyusun dan memformalkan Laporan Hasil Pemeriksaan, tim audit memiliki tugas untuk memantau tindaklanjut hasil audit. Pemantauan tindak lanjut hasil audit adalah proses untuk memastikan bahwa rekomendasi audit telah benar-benar dilakukan dan memberikan hasil yang diharapkan. Rekomendasi disusun oleh tim audit yang melakukan penugasan dan menemukan permasalahan auditan. Pihak yang paling mengetahui substansi dari rekomendasi audit adalah tim audit yang bertugas. Jika proses pemantauan tindak lanjut dijalankan oleh pihak lain seperti bagian evlap, maka pemantauan tidak akan berjalan dengan maksimal dan tidak ada kepastian temuan audit telah teratasi. Selain itu, terdapat potensi arahan yang disampaikan oleh Bagian Evlap pada saat pemantauan tindaklanjut tidak sesuai dengan substansi yang dimaksud oleh tim audit ketika menyusun rekomendasi. Hal tersebut dimungkinkan karena bagian Evlap merupakan pihak yang tidak melakukan audit dan tidak mengetahui substansi dari temuan dan rekomendasi. Bagian Evlap merupakan bagian dari Sekretariat Inspektorat yang terdiri dari pegawai fungsional non Auditor dan memiliki tugas untuk mengadministrasikan dan mengelola data hasil audit. Namun sebagian tim audit berpendapat bahwa beberapa dari tim audit berpendapat bahwa proses pemantauan tindaklanjut bukan tugas pokok dan fungsi mereka. Hal ini disimpulkan berdasarkan:

“Sebenarnya temuan berulang itu harusnya gak boleh. artinya temuan itu sudah ditemukan di tahun sebelumnya, masa ketemu lagi di tahun ini. Lemahnya berarti, kelemahannya, ada tupoksi yang tidak berjalan. karena fungsi dari tindak lanjut hasil audit itu ada di Evlap. Itu adalah tugas dan fungsinya mereka.....” (Narasumber 1, Pengendali Teknis, Masa Kerja 27 Tahun)

Pada hakikatnya Tim Audit telah melakukan upaya agar *Auditee* berkomitmen menindaklanjuti hasil pemeriksaan. Hal tersebut terdokumentasi di dalam Berita Acara Kesepakatan Tindak Lanjut Hasil Audit yang ditandatangani oleh Koordinator Tim dan Kepala *Auditee*. Namun beberapa tim audit tidak di ikut sertakan atau di informasikan ketika *Auditee* melakukan proses tindaklanjut dengan Bagian Evlap. Penelitian terdahulu menemukan bahwa kelemahan dalam proses pemantauan tindaklanjut dikarenakan belum tersedianya kebijakan khusus yang mengatur pelaksanaan kegiatan tindaklanjut (Lusiana et al., 2017). Selain itu, terdapat informasi dari salah satu narasumber yang menyatakan bahwa tim audit tida dapat melakukan pemantauan tindaklanjut secara rutin

dikarenakan terbentur dengan surat penugasan berikutnya. Hal tersebut didukung oleh penelitian lainnya yang menyatakan bahwa Auditor di Inspektorat cenderung menyelesaikan penugasan auditnya dengan kemampuan statis karena beban kerja berorientasi penugasan yang melekat pada pekerjaan rutin (Sumiyana et al., 2024). Aikins et al. 2022 dalam penelitiannya menjabarkan beberapa kondisi yang menghambat audit internal pemerintah daerah, salah satunya adalah manajemen Inspektorat yang secara tidak tepat mengendalikan tugas APIP.

Teori Komunikasi oleh Davidson (1991) menyatakan bahwa dalam komunikasi, pesan yang disampaikan tidak selalu sama dengan pesan yang diterima. Jika pada saat pemantauan tindak lanjut hasil audit disampaikan oleh Bagian Evlap dan bukan tim yang melakukan audit maka pesan yang disampaikan oleh tim audit melalui rekomendasi tidak sama dengan pesan yang diterima oleh *Auditee*. Penyelesaian tindak lanjut oleh *Auditee* dapat dilaksanakan dengan tepat apabila komunikasi yang dilakukan akurat dan mudah dipahami (Harinurhady et al., 2017). Kurang optimalnya komunikasi antara auditor dan *Auditee* menyebabkan terjadinya temuan berulang dari tahun ke tahun di Inspektorat XYZ.

SIMPULAN

Faktor komunikasi yang menyebabkan terjadinya temuan berulang di Inspektorat XYZ ialah pelaksanaan proses pemantauan tindak lanjut hasil audit belum dilaksanakan secara optimal. Pemantauan tindak lanjut hasil audit merupakan proses komunikasi yang dilakukan oleh tim audit kepada *Auditee*. Berdasarkan Standar AAIP, Tim audit memiliki kewajiban untuk menyelesaikan tugas audit yang meliputi tahap perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan. Sehingga tim audit wajib melakukan proses pemantauan tindak lanjut sendiri dan tidak didelegasikan kepada pihak lain. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Proses pemantauan tindak lanjut hasil pengawasan di Inspektorat XYZ masih di delegasikan kepada bagian Evaluasi dan Pelaporan (Evlap) pada Sekretariat.

Pemantauan tindak lanjut hasil audit adalah proses untuk memastikan bahwa rekomendasi audit telah dilakukan dan memberikan hasil yang diharapkan. Rekomendasi disusun oleh tim audit yang melakukan penugasan dan menemukan permasalahan *Auditee*. Pihak yang paling mengetahui substansi dari rekomendasi audit adalah tim audit yang bertugas. Jika proses pemantauan tindak lanjut dijalankan oleh pihak lain atau bagian evlap, maka pemantauan tidak akan berjalan dengan maksimal dan tidak ada kepastian temuan audit telah teratasi. Selain itu, penyampaian atau arahan yang disampaikan pada saat pemantauan tindak lanjut tidak sesuai dengan tujuan tim audit dalam menyusun rekomendasi. Hal tersebut dimungkinkan karena bagian evlap merupakan pihak yang tidak menjalankan penugasan audit serta tidak mengetahui substansi dari temuan dan rekomendasi. Kondisi ini didukung oleh Teori Komunikasi oleh Davidson (1991) yang menyatakan bahwa dalam komunikasi Pesan yang disampaikan tidak selalu sama dengan pesan yang diterima. Sehingga temuan audit tidak terselesaikan karena rekomendasi yang dilakukan *Auditee* tidak tepat sasaran. Akibatnya permasalahan tersebut menjadi temuan berulang pada periode audit berikutnya di Inspektorat Daerah XYZ.

Upaya yang dapat dilakukan Inspektorat XYZ mengatasi terjadinya temuan berulang yang disebabkan oleh faktor komunikasi adalah dengan melibatkan tim audit dalam proses pemantauan. Kebanyakan tim audit di Inspektorat XYZ tidak melakukan pemantauan tindaklanjut karena terbentur dengan waktu yang tertera dalam Surat Penugasan (SP). Tim Audit di Inspektorat XYZ merasa tidak diberikan informasi dan dilibatkan untuk mengikuti proses pemantauan tindaklanjut. Inspektorat XYZ harus melibatkan tim yang melaksanakan audit untuk mengikuti proses pemantauan tindaklanjut hasil audit melalui Surat Penugasan. Inspektorat XYZ dapat melibatkan beberapa perwakilan dari masing-masing tim audit seperti ketua tim kedalam tim tindaklanjut. Dengan begitu, pesan atau arahan yang disampaikan pada saat pemantauan sesuai dan rekomendasi yang dijalankan *Auditee* tepat sasaran.

Studi ini memiliki keterbatasan karena hanya meneliti faktor komunikasi sebagai penyebab terjadinya temuan berulang. Penelitian lain menemukan bahwa terdapat kemungkinan faktor independensi dan kompetensi dapat menyebabkan terjadinya temuan berulang. Selain itu penelitian ini hanya meneliti faktor penyebab terjadinya temuan berulang dari sisi Auditor. Terdapat kemungkinan faktor dari sisi *Auditee* dapat menyebabkan terjadinya temuan berulang. Sehingga diharapkan pada penelitian berikutnya untuk meneliti bagaimana faktor independensi dan kompetensi atau faktor lainnya dari sisi *Auditee*, yang dapat menyebabkan fenomena temuan berulang di Inspektorat Daerah.

REFERENSI

- Abdussamad, A. (2021). Metode Penelitian Kualitatif. *Syakir Media Press*.
- Aikins, A. E., Mensah, J. V., & Kumi-Kyereme, A. (2022). Investigating the conditions under which internal auditing is carried out in selected local governments in the Central Region of Ghana. *Asian Journal of Accounting Research*, 7(3). <https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2021-0186>
- Aikins, S. K. (2012). Determinants of auditee adoption of audit recommendations: Local government auditors' perspectives. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 24(2). <https://doi.org/10.1108/jpbafm-24-02-2012-b002>
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia. (2021). Peraturan Nomor:PER-01/AAIPI/DPN/2021 Tentang Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia. *AAIPI*, 3(1).
- Badrulhuda, A., Hadiyati, S. N., & Yusup, J. (2021). KOMITMEN PROFESIONAL DAN SENSITIVITAS ETIS DALAM INTENSI MELAKUKAN WHISTLEBLOWING. *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 4(4). <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2020.v4.i4.4524>
- Creswell, J. W. (2003). Research design Qualitative quantitative and mixed methods approaches. *Research Design Qualitative Quantitative and Mixed Methods Approaches*. <https://doi.org/10.3109/08941939.2012.723954>
- Dio Primasatya, R., Fahrian Aditya, A., Vivian Saphira, D., Baihaqi Hedyanto, F., & BPKP Provinsi DKI Jakarta Bidang Investigasi, P. (2020). *ANALISIS PERLAKUAN AKUNTANSI PADA ASET BERSEJARAH (STUDI KASUS PADA ASET BERSEJARAH DI KABUPATEN GRESIK)*.

- Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2013). Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop the Theoretical Framework. In *Research Journal of Finance and Accounting* *www.iiste.org* ISSN (Vol. 4, Issue 10). Online. www.iiste.org
- Ery Herliana, & Cris Kuntadi. (2023). Influence of Internal Audit, Information & Communication, and Monitoring of Internal Control Performance. *Dinasti International Journal of Education Management And Social Science*, 4(3). <https://doi.org/10.31933/dijemss.v4i3.1676>
- Gunanjar, G. G., Nurhayati, S., Mujiyanto, & Rachman, Y. P. (2019). Pengawasan Dengan Partisipasi Masyarakat dan Penerapannya Di Indonesia. *Jurnal Pengawasan*, 1(1).
- Harinurhady, A., Rifa'i, A., & Alamsyah, A. (2017). ANALISIS PENYELESAIAN TINDAK LANJUT HASIL PEMERIKSAAN AUDITOR INSPEKTORAT KABUPATEN SUMBAWA BARAT. *Jurnal Economia*, 13(1). <https://doi.org/10.21831/economia.v13i1.13520>
- Lusiana, L., Djamhuri, A., & Prihatiningtias, Y. W. (2017). ANALISIS PENYELESAIAN TINDAK LANJUT HASIL PEMERIKSAAN. *Jurnal Economica*, 13(2), 71.
- MacRae, E., & Sloan, B. C. (2017). *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector IA-CM Assessment Tool*.
- Nunu, I., Sondakh, J., & Pontoh, W. (2017). Faktor-Faktor Penyebab Terjadinya Temuan Berulang Atas Pemeriksaan Oleh Inspektorat Kota Gorontalo. *JURNAL RISET AKUNTANSI DAN AUDITING "GOODWILL,"* 8(1). <https://doi.org/10.35800/jjs.v8i1.15307>
- Pendidikan, P., Pelatihan, D., Badan, P., Keuangan, P., & Pembangunan, D. (2014). *Komunikasi Audit Intern (KAI)*.
- PONGOLIU, R. R., SAERANG, D., & MANOSSOH, H. (2017). Analisis Kendala Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK Pada Pemerintah Provinsi Gorontalo. *JURNAL RISET AKUNTANSI DAN AUDITING "GOODWILL,"* 8(1). <https://doi.org/10.35800/jjs.v8i1.15254>
- Primasatya, R. D., Puspitasari, M. D., Hasudungan, R., & Laila, E. A. (2019). Faktor-Faktor yang Memengaruhi Efektivitas Audit Internal Inspektorat se-Karesidenan B. *Jurnal Pengawasan, Volume 1*.
- Republik Indonesia. (2008). Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern. In *Jakarta*.
- Rondonuwu, A. O., Manossoh, H., & Wokas, H. R. N. (2022). ANALISIS PENYELESAIAN TINDAK LANJUT HASIL PEMERIKSAAN AUDITOR INSPEKTORAT DAERAH PROVINSI SULAWESI UTARA. In *Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing "GOODWILL"* (Vol. 13, Issue 2).
- Rozali, Y. A. (2022). Penggunaan Analisis Konten Dan Analisis Tematik. *Penggunaan Analisis Konten Dan Analisis Tematik Forum Ilmiah*, 19.
- Setyaningrum, D., & Kuntadi, C. (2019). The effects of competence, independence, audit work, and communication on the effectiveness of internal audit. *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, 22(1). <https://doi.org/10.14414/jebav.v22i1.879>
- Sumiyana, S., Susanto, E. A. A., Rahajeng, D. K. K., & Winardi, R. D. (2024). Indonesia's local government internal auditors (LGIAs): reflecting on low

motivation in enhancing their dynamic capabilities while being the spearhead of responsible auditing. *Journal of Accounting and Organizational Change*. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2022-0159>

Wahyuni, N. I., Kurroman, T., . S., & . A. (2023). Influence of Service Quality Dimensions on Auditee Satisfaction (Study on Local Government Internal Auditors). *INTERNATIONAL JOURNAL OF MULTIDISCIPLINARY RESEARCH AND ANALYSIS*, 06(10). <https://doi.org/10.47191/ijmra/v6-i10-52>

Woodside, A. G. (2017). *Case Study Research: Core Skill Sets in Using 15 Genres*. Emerald Group Publishing Limited.

Yulisfan, & M.Irsan Nasution. (2023). Internal Audit Quality In North Sumatra Government. *International Journal of Management, Economic and Accounting*, 1(2). <https://doi.org/10.61306/ijmea.v1i2.30>