

# Peningkatan Kapabilitas Internal Audit Instansi Pemerintah

Dewi Kurniati Airlangga<sup>1\*</sup>, Hilda Rossieta<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup>Program Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia<sup>1,2</sup>

<sup>1</sup>[dewi.kurniati@ui.ac.id](mailto:dewi.kurniati@ui.ac.id), <sup>2</sup>[hilda.rosieta@ui.ac.id](mailto:hilda.rosieta@ui.ac.id)

\*Corresponding Author

Diajukan : 24 Mei 2023

Disetujui : 12 Juni 2023

Dipublikasi : 1 Oktober 2023

## ABSTRACT

*In implementing supervisory duties, internal auditors must have capabilities that consist of capacity, authority, and competency. The level of capability is measured using six elements of the Internal Audit Capability Model. This study aims to determine the efforts to strengthen the Inspectorate General of Ministry X in achieving level 4 capability of Government Internal Supervisory Apparatus. Internal audit capability level 4 is an excellent assurance of governance, risk, and control from the organization. Therefore, the role of internal auditor as a strategic counterpart is needed. Furthermore, obstacles and challenges were analyzed and evaluated for this Inspectorate General of Ministry X. The research used a qualitative method with a case study approach. Document reviews and interviews are used to collect the data. The results showed that several efforts had been made to improve internal audit capability based on BPKP Regulation No. 8 of 2021 concerning Capability Assessment of Government Internal Supervisory Apparatus. However, there is still an element of Internal Audit Capability Model at level 3 based on the self-assessment results, while others have not fully met the infrastructure for level 4. It is necessary to evaluate for three consecutive years and implement Enterprise Risk Management comprehensively. Thus internal auditor can utilize Enterprise Risk Management for its supervisory activities. The results of this study can also contribute to other institutions that are working to achieve internal audit capability level 4.*

**Keywords:** *Capability Level 4; Enterprise Risk Management; Government Internal Supervisory Apparatus; Internal Audit; Internal Audit Capability Model*

## PENDAHULUAN

Dalam organisasi, struktur dan proses dibutuhkan untuk membantu pencapaian tujuan dan memberikan dukungan atas penerapan tata kelola dan manajemen risiko. Untuk itu, internal audit sebagai lini ketiga berperan memberikan asurans dan konsultasi yang independen dan objektif (IIA, 2020). Misi internal audit adalah meningkatkan dan melindungi nilai organisasi melalui pemberian asurans, saran, dan masukan yang berbasis risiko dan objektif. Artinya, peran auditor internal tidak lagi sebagai *watchdog* yang bertindak saat masalah sudah terjadi. Auditor juga berperan sebagai konsultan. Agar peran tersebut tercapai, dibutuhkan kapabilitas auditor internal yang sesuai dengan kebutuhan organisasi guna menghasilkan pengawasan yang berkualitas. Namun, penelitian terkait dengan kapabilitas auditor internal menunjukkan bahwa masih dibutuhkan peningkatan kuantitas dan kapabilitas auditor internal (Herubawa & Ali, 2019; Rahayu, Yudi, & Rahayu, 2020).

Pentingnya peran internal audit dalam meningkatkan ekonomi, efisiensi, dan efektivitas pada seluruh tingkatan administrasi publik telah disadari oleh semua tingkat pemerintahan (IIA, 2009). Auditor harus memiliki pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi yang diperlukan dalam menjalankan tugas dan tanggung jawabnya. Di sektor pemerintah Indonesia, kegiatan internal audit dilaksanakan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Pembentukan APIP berdasarkan

Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah guna memelihara dan memperbaiki mutu tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Pemerintah.

Kematangan unit internal audit dapat dinilai melalui level kapabilitasnya (IIA, 2009b; Macrae, 2010). Adapun penilaian level kapabilitas ini dikenal dengan konsep *Internal Audit Capability Model (IA-CM)* yang memiliki 5 level dengan 6 elemen penilaian. Beberapa penelitian terdahulu telah merekomendasikan penerapan konsep ini (Babajani, Bolu, & Khani, 2020; Barac, Coetzee, & Marinne, 2016; van Rensburg & Coetzee, 2011). Ayagre (2015) menyatakan bahwa kapabilitas internal audit dapat meningkatkan tata kelola yang lebih baik, tetapi terkendala dalam beberapa aspek, yaitu kemampuan teknis dan profesional, motivasi, minimnya anggaran, dan dukungan dari manajemen terhadap pelaksanaan fungsi audit internal. Peran auditor internal yang penting terhadap tata kelola instansi pemerintah menjadi aset yang berharga dalam mendukung efektifitas manajemen organisasi (van Rensburg & Coetzee, 2011).

Pada tahun 2015, Presiden menginstruksikan sebanyak 85% APIP berada pada kapabilitas internal audit level 3 (Armenia, 2015; Presiden Indonesia, 2015) agar mampu menilai efisiensi, efektivitas, keekonomisan, akuntabilitas organisasi pemerintah. Berdasarkan Laporan Kinerja BPKP tahun 2022, sebanyak 54,74% APIP K/L/D berada di kapabilitas  $\geq$  level 3 (BPKP, 2023), dan sedang berupaya mencapai level 4. Berdasarkan *IA-CM*, kapabilitas level 4 menggambarkan adanya integrasi *internal audit* dengan sistem informasi, sehingga dapat meningkatkan *Governance, Risk, and Control (GRC)* suatu organisasi. Untuk mendorong pencapaian tersebut, BPKP mengeluarkan aturan baru yaitu Peraturan Kepala BPKP No. 8 Tahun 2021 tentang Penilaian Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah pada K/L/D. Peraturan ini mengadopsi konsep *IA-CM* dan telah menjelaskan infrastruktur kapabilitas internal audit level 4 secara rinci.

Belum banyak penelitian mengenai kapabilitas internal audit level 4 yang berdasarkan pada peraturan BPKP terbaru. Penelitian mengenai kapabilitas internal audit level 4 pada Kementerian Keuangan yang dilakukan oleh Rahayuningsih (2012) dan Aditantra (2017) mengungkapkan bahwa terdapat hambatan dalam mencapai level 4 meski telah dilakukan upaya peningkatan. Mereka menyarankan untuk fokus terhadap pelaksanaan pedoman *IA-CM* dari IIA maupun BPKP yang dilakukan secara substansial di seluruh unit, penerapan *ERM*, serta pelaksanaan peran dan layanan. Fadila dan Rahadian (2019) juga meneliti dengan fokus pada upaya meningkatkan kapabilitas APIP melalui opini audit internal pada pelaksanaan aktivitas audit APIP. Penelitian Aditantra (2017) dan Fadila dan Rahadian (2019) menggunakan pedoman BPKP tahun 2015, sedangkan penelitian Rahayuningsih (2012) menggunakan hasil penilaian BPKP tahun 2011. Dengan dikeluarkannya pedoman BPKP tahun 2021, maka diperlukan studi lebih lanjut terkait pemenuhan aspek penilaian kapabilitas internal audit level 4.

Penelitian ini menggunakan Inspektorat Jenderal Kementerian X sebagai kasus institusi yang sedang berupaya untuk mencapai kapabilitas internal audit level 4. Pada tahun 2019, Kementerian X mendapatkan nilai mutu kapabilitas internal audit level 3 dari BPKP dan direkomendasikan untuk terus memantau realisasi rencana tindak lanjut dan mendorong pelaksanaan manajemen risiko. Oleh karena itu, penelitian ini akan menganalisis upaya peningkatan, hambatan, dan tantangan yang dihadapi APIP Inspektorat Jenderal Kementerian X untuk mencapai kapabilitas internal audit level 4. Hasil penelitian berkontribusi bagi APIP Inspektorat Jenderal Kementerian X dan APIP K/L/D lain dalam memenuhi penilaian serta menghadapi tantangan dan hambatan dalam mencapai kapabilitas internal audit level 4 berdasarkan Peraturan Kepala BPKP No. 8 Tahun 2021.

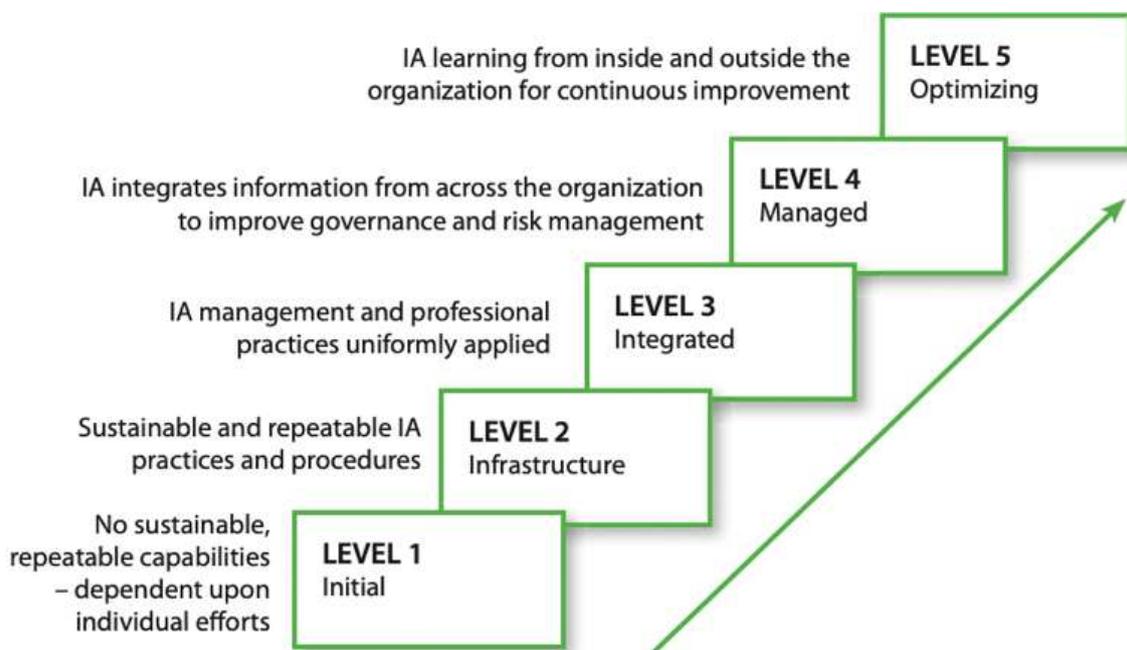
## STUDI LITERATUR

### *Internal Audit Capability Model (IA-CM)*

*The Institute of Internal Auditors (IIA)* telah mengembangkan *IA-CM* dalam rangka memperkuat kapasitas dan meningkatkan efektivitas audit internal sektor publik. *IA-CM* merupakan kerangka dasar yang digunakan untuk audit internal yang efektif di sektor publik. *IA-CM* menunjukkan kemajuan dari tingkat audit internal yang mengidentifikasi kematangan kemampuan audit internalnya. Terdapat tiga variabel saat menilai tingkat kemampuan aktivitas internal audit, yaitu aktivitas itu sendiri, organisasi, dan lingkungan organisasi beroperasi.

IIA membagi level kapabilitas audit internal berdasarkan karakteristik dan kemampuan dari

kegiatan audit internalnya. Semakin besar atau kompleks organisasi atau risiko aktivitas operasionalnya, maka dibutuhkan kemampuan audit internal yang lebih canggih. Arti kata, semakin tinggi level kapabilitas, maka unit internal audit makin efektif dalam melaksanakan perannya.



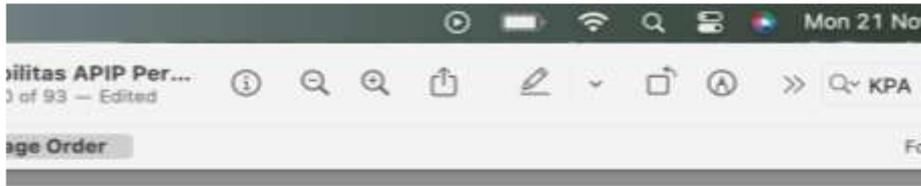
Gambar 1. IA-CM Levels

Sumber: *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector* (IIA, 2009b)

Gambar di atas menjelaskan bahwa tahapan aktivitas audit internal dapat berkembang. Perbaikan dalam proses dan praktik di setiap tahap menjadi dasar untuk maju ke level berikutnya. Terdapat enam elemen untuk mengidentifikasi kegiatan internal audit, yakni (1) Jasa dan Peran Internal Audit; (2) Pengelolaan SDM; (3) Praktik Profesional; (4) Manajemen Kinerja dan Akuntabilitas; (5) Hubungan dan Budaya Organisasi; serta (6) Struktur Tata Kelola. Pada IA-CM level 4, aktivitas internal audit telah terintegrasi dengan informasi dari seluruh organisasi untuk memperkuat tata kelola dan manajemen risiko (IIARF, 2017). Pada elemen 1, jasa dan peran internal audit secara keseluruhan dilakukan pada tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian. Pada elemen 2, aktivitas internal audit berperan dalam pengembangan SDM, mendukung organisasi profesi, dan memiliki perencanaan SDM. Untuk elemen 3, strategi audit telah memanfaatkan manajemen risiko organisasi. Pada elemen 4, aktivitas internal audit memiliki integrasi ukuran kinerja secara kualitatif dan kuantitatif. Untuk elemen 5, pimpinan unit internal audit telah memberi saran dan mampu mempengaruhi manajemen tingkat atas. Serta elemen 6, aktivitas internal audit dilaksanakan secara independen. Setiap elemen ini saling berkaitan dan harus dipenuhi untuk mencapai IA-CM level 4.

**Pedoman Kapabilitas Internal Audit dan Pelaksanaannya di Indonesia**

BPKP telah menyusun pedoman teknis penilaian kapabilitas internal audit dengan berpedoman pada konsep IA-CM. BPKP mengeluarkan Keputusan Kepala BPKP No. 6 Tahun 2015 tentang *Grand Design* Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Tahun 2015-2019. BPKP kemudian melakukan revisi dengan menerbitkan Peraturan BPKP No. 8 Tahun 2021 tentang Penilaian Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Pada K/L/D yang juga mengadopsi IA-CM. Peran APIP ini merupakan implementasi dari Model Tiga Lini, yaitu sebagai Lini Ketiga yang memberikan asurans yang independen (IIA, 2020). Setiap lini bekerja sama untuk mencapai tujuan organisasi. Untuk itu, perlu mewujudkan peran APIP yang efektif berdasarkan Pasal 11 PP No 60 Tahun 2008 tentang SPIP melalui peningkatan kapabilitasnya.



- 10 -

Kerangka logis yang dapat menggambarkan hubungan pedoman ini dengan kedua peraturan di atas dapat dilihat pada Gambar 1.1 berikut:  
Peraturan BPKP No. 8 tahun 2021

Gambar 1.1

Gambar 2. Keterkaitan Peran APIP dengan Peningkatan Kapabilitas APIP  
Sumber: Peraturan BPKP No. 8 Tahun 2021 (BPKP, 2021)

Mekanisme penilaian kapabilitas internal audit berdasarkan Peraturan BPKP No. 8 Tahun 2021 meliputi tiga tahap. Pada tahap pertama, APIP K/L/D melakukan Penilaian Mandiri secara periodik terhadap pelaksanaan elemen kapabilitas internal audit. Laporan Hasil Penilaian Mandiri disampaikan kepada BPKP dengan permohonan untuk dilakukan evaluasi dan penetapan level kapabilitasnya. Pada tahap kedua, BPKP melakukan evaluasi dan penetapan level kapabilitas. Untuk level kapabilitas  $\geq 3$ , dilaksanakan panel di tingkat Deputi BPKP. Hasil panel tersebut menentukan tingkat kapabilitas internal audit. Pada tahap ketiga yaitu pemantauan tindak lanjut yang dilaksanakan BPKP dan APIP K/L/D atas rencana aksi dari hasil penilaian.



Gambar 3. Mekanisme Penilaian Kapabilitas APIP  
Sumber: Peraturan BPKP No. 8 Tahun 2021 (BPKP, 2021)

Penelitian ini fokus pada pencapaian kapabilitas internal audit level 4. Pencapaian level 4 dinilai berdasarkan beberapa kriteria yang terlihat pada tabel 1 berikut:

Tabel 1. Penilaian Kapabilitas Internal Audit Level 4

<p><b>1. Elemen Pengelolaan SDM</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1) Perencanaan SDM APIP</li> <li>2) Pengembangan SDM Profesional APIP</li> </ul>
<p><b>2. Elemen Praktik Profesional</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1) Perencanaan Pengawasan</li> <li>2) Program Penjaminan dan Peningkatan Kualitas</li> </ul>
<p><b>3. Elemen Akuntabilitas dan Manajemen Kinerja</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1) Rencana Kerja dan Anggaran APIP</li> <li>2) Pelaksanaan Anggaran</li> <li>3) Sistem Pengukuran Kinerja APIP</li> <li>4) Pelaporan kepada Manajemen K/L/D</li> </ul>
<p><b>4. Elemen Budaya dan Hubungan Organisasi</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1) Pengelolaan Komunikasi Intern APIP</li> <li>2) Hubungan APIP dengan Manajemen</li> <li>3) Koordinasi dengan Pihak Lain yang Memberikan Saran dan Penjaminan</li> </ul>

<p><b>5. Elemen Struktur Tata Kelola</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Mekanisme Pendanaan</li> <li>2) Akses Penuh Terhadap Informasi Organisasi, Aset dan SDM</li> <li>3) Hubungan Pelaporan</li> </ol>
<p><b>6. Elemen Peran dan Layanan</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Audit Ketaatan</li> <li>2) Audit Kinerja</li> <li>3) Asurans Atas Tata Kelola, Manajemen Risiko, dan Pengendalian Organisasi K/L/D</li> <li>4) Jasa Konsultansi</li> </ol>

Sumber: Lampiran 2a Peraturan BPKP No. 8 Tahun 2021 (BPKP, 2021)

Salah satu contoh pelaksanaan Penilaian Mandiri kapabilitas internal audit telah dilakukan oleh Inspektorat Jenderal Kementerian X. Hasil Penilaian Mandiri oleh APIP Inspektorat Jenderal Kementerian X Tahun 2022 bukan merupakan hasil akhir karena akan dievaluasi dan ditetapkan level kapabilitas internal auditnya oleh BPKP. Berdasarkan hasil penilaian mandiri, masih terdapat elemen kapabilitas internal audit yang berada di level 3, sebagaimana terlihat pada tabel 2 berikut:

Tabel 2. Hasil Penilaian Mandiri Kapabilitas APIP Kementerian X

Elemen/Topik	Aspek Penilaian (Level)					Skor Topik	Simpulan Level	Skor Elemen
	1	2	3	4	5			
<b>DUKUNGAN PENGAWASAN (ENABLER) (60%)</b>								2,53
<b>PENGLOLAAN SDM (30%)</b>								
Rekrutmen SDM APIP	Y	Y	Y	Y	Y	5	5	0,9
Pengembangan SDM Profesional APIP	Y	Y	Y	Y	Y	5		
<b>PRAKTIK PROFESIONAL (30%)</b>								
Perencanaan Pengawasan	Y	Y	Y	T	T	3	3	0,63
Program Penjaminan dan Peningkatan Kualitas	Y	Y	Y	Y	T	4		
<b>AKUNTABILITAS DAN MANAJEMEN KINERJA (10%)</b>								
Rencana kerja dan anggaran APIP	Y	Y	Y	Y	T	4	4	0,24
Pelaksanaan Anggaran	Y	Y	Y	Y	T	4		
Pelaporan kepada manajemen K/L/D	Y	Y	Y	Y	T	4		
Sistem Pengukuran Kinerja APIP	Y	Y	Y	Y	T	4		
<b>BUDAYA DAN HUBUNGAN ORGANISASI (10%)</b>								
Pengelolaan Proses Bisnis Pengawasan Internal APIP	Y	Y	Y	Y	T	4	4	0,24
Hubungan APIP dengan Manajemen	Y	Y	Y	Y	T	4		
Koordinasi dengan Pihak Lain yang Memberikan Saran dan Penjaminan	Y	Y	Y	Y	T	4		
<b>STRUKTUR TATA KELOLA (20%)</b>								
Hubungan Pelaporan	Y	Y	Y	Y	T	4	4	0,52
Akses penuh terhadap informasi organisasi, aset dan SDM	Y	Y	Y	Y	T	4		
Mekanisme Pendanaan	Y	Y	Y	Y	Y	5		
<b>AKTIVITAS PENGAWASAN (DELIVERY) DAN KUALITAS PENGAWASAN (RESULT) (40%)</b>								1,7
<b>PERAN DAN LAYANAN</b>								
Audit Ketaatan (Compliance Auditing)	Y	Y	Y	Y	T	4	4	1,7
Audit Kinerja (Performance Auditing)	Y	Y	Y	Y	T	4		
Asurans atas tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian organisasi K/L/D (Overall Assurance on Governance, Risk, and Control/GRC)	Y	Y	Y	Y	T	4		
Jasa Konsultansi (Advisory Services)	Y	Y	Y	Y	Y	5		
							Skor Entitas	4,23
							Level Entitas	4

Sumber: Laporan Hasil Penilaian Mandiri Kapabilitas APIP (Inspektorat Jenderal, 2022)

Tabel 1 digunakan untuk menilai pemenuhan aspek kapabilitas internal audit di setiap level dan elemen. Berdasarkan tabel 2, hasil Penilaian Mandiri kapabilitas internal audit Kementerian X adalah level 4. Namun, masih terdapat elemen yang berada di level 3.

### Enterprise Risk Management (ERM)

Penelitian ini fokus pada kapabilitas internal audit level 4 yang tidak terlepas dari penerapan ERM secara menyeluruh. ERM adalah proses yang sistematis, konsisten, dan berkesinambungan untuk mengidentifikasi, menilai, merespon, dan menyampaikan informasi terkait peluang dan ancaman yang mempengaruhi pencapaian tujuan (IIA, 2009a). ERM dengan pengendalian internal tidak terpisahkan sehingga kapabilitas internal audit level 4 juga merupakan penjaminan GRC yang baik dari organisasi. Untuk itu, peran APIP sebagai mitra strategis sangat dibutuhkan. APIP harus sejalan dengan stakeholders, berperan bagi organisasi yang tidak terpisahkan dari GRC, menjadi unit bisnis yang ditata dengan baik, serta didukung oleh kapabilitas yang memadai. Artinya, ERM

memadukan konsep pengendalian internal yang merupakan pendekatan paling umum untuk mengurangi risiko (COSO, 2020). Penerapan manajemen risiko memerlukan dukungan dari berbagai pihak di dalam organisasi untuk tercapainya *Good Corporate Governance* (Sari, Hanum, & Rahmayati, 2022). Penerapan manajemen risiko di instansi pemerintah memberikan jaminan memadai terkait penciptaan dan perlindungan nilai organisasi (S. Susanto, 2020).

### Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai kapabilitas internal audit yang banyak dilakukan masih terkait dengan pencapaian kapabilitas level 3 karena adanya tuntutan pencapaian level 3 dan belum terdapat aturan rinci terkait infrastruktur level 4. Penelitian Susanto dan Hidayat (2022) pada Inspektorat Provinsi Kepulauan Bangka Belitung yang berada di kapabilitas level 3 memerlukan perbaikan berupa pemenuhan kebutuhan jumlah auditor madya, penyesuaian laporan atas Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia, perubahan Pedoman Pola Hubungan Kerja di Bidang Pengawasan, serta perencanaan kegiatan konsultasi. Adopsi *IA-CM* pada Unit Pengawasan Internal Ombudsman telah terbukti membawa perubahan signifikan yang mendorong peningkatan mencapai level 3 (Girindra & Malik, 2021). Ombudsman menjalin kerja sama dengan APIP instansi lain, mengeluarkan *Internal Audit Charter* dengan akses penuh APIP dalam melakukan pengawasan, melaksanakan kegiatan sesuai Standar dan Kode Etik melalui pengembangan kompetensi, melaksanakan kegiatan audit kinerja, serta mengikuti proses telaah sejawat.

Adapun penelitian kapabilitas internal audit level 4 yang ada masih menggunakan pedoman BPKP lama yang belum menjelaskan infrastruktur untuk level 4. Fadila dan Rahadian (2019) meneliti kapabilitas level 4 terhadap upaya peningkatan kapabilitas melalui opini audit internal pada pelaksanaan aktivitas audit. Rahayuningsih (2012) meneliti strategi peningkatan efektivitas APIP Kementerian Keuangan dan mengungkapkan bahwa terdapat hambatan dalam mencapai level 4. Ia menyarankan untuk meningkatkan *risk awareness* melalui *knowledge sharing*, melaksanakan audit manajemen risiko, membentuk unit pengendalian internal, menerapkan *fraud risk assessment* yang komprehensif, mengembangkan objek *whistle blower*, mengintegrasikan sistem kepegawaian, menanamkan nilai-nilai organisasi, membuat kajian pembentukan Dewan Pengawas Independen, dan memisahkan fungsi asurans dan konsultasi. Aditantra (2017) juga mendukung hasil tersebut dengan menambahkan perlunya pemantauan profil risiko organisasi, revidi atas piagam audit, melakukan *gap analysis* kompetensi, membentuk komite audit, serta melakukan implementasi dan dokumentasi aktivitas terkait *IA-CM*. Tabel 3 berikut memberikan rangkuman dari uraian di atas.

Tabel 3. Penelitian Terdahulu

Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Research Gap
Analisis Pemenuhan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Level 3 pada Inspektorat Provinsi Kepulauan Bangka Belitung (Susanto dan Hidayat, 2022)	Inspektorat Provinsi Kepulauan Bangka Belitung berada di kapabilitas internal audit level 3 dan memerlukan beberapa perbaikan.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Menggunakan Peraturan Kepala BPKP No. 16 Tahun 2015.</li> <li>- Belum melakukan konfirmasi kepada unit satuan kerja.</li> </ul>
Evaluasi Penguatan Kapabilitas Internal Auditor pada Lembaga Negara Pengawas Pelayanan Publik (Girindra & Malik, 2021)	Adopsi <i>IA-CM</i> pada Unit Pengawasan Internal Ombudsman membawa perubahan signifikan mendorong peningkatan mencapai level 3.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Menggunakan Peraturan Kepala BPKP No. 16 Tahun 2015.</li> <li>- Objek penelitian belum berstruktur lengkap.</li> <li>- Belum menghubungkan persepsi APIP dengan <i>stakeholder</i>.</li> </ul>
Usulan Rancangan Perumusan Opini Audit Internal Pada Kegiatan Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (Fadila dan Rahadian, 2019)	Opini audit internal sektor publik sangat diperlukan untuk menuju kapabilitas internal audit level 4.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Menggunakan Peraturan Kepala BPKP No. 16 Tahun 2015.</li> <li>- Belum melakukan konfirmasi kepada unit satuan kerja.</li> </ul>

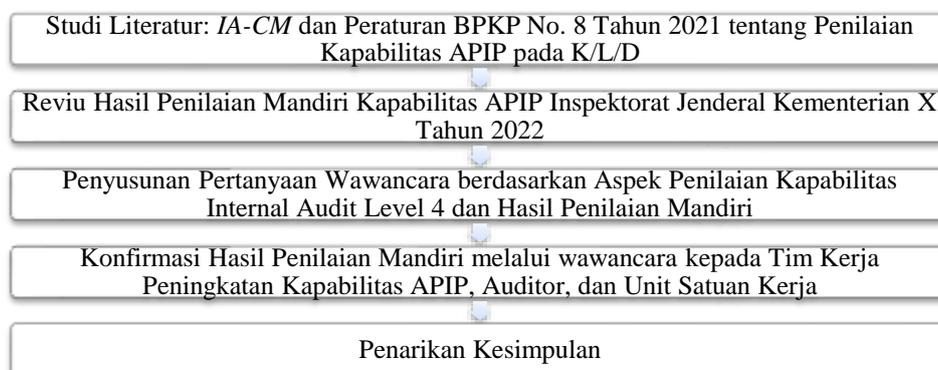
<p><i>Strategi Peningkatan Efektivitas Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (Studi Kasus Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan)</i> (Rahayuningsih, 2012)</p>	<p>Inspektorat Jenderal belum sepenuhnya melakukan perannya karena adanya hambatan dalam upaya mempertahankan dan meningkatkan <i>IA-CM</i> ke level 4.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Menggunakan hasil penilaian BPKP tahun 2011.</li> <li>- Belum melakukan konfirmasi kepada unit satuan kerja.</li> </ul>
<p><i>Kajian Strategis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Studi Kasus Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan</i> (Aditantra, 2017)</p>	<p>Kapabilitas APIP telah mengalami peningkatan dibandingkan tahun sebelumnya dengan adanya tindakan perbaikan dan usaha peningkatan meski masih terdapat hambatan dan tantangan.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Menggunakan Peraturan Kepala BPKP No. 16 Tahun 2015.</li> <li>- Belum melakukan konfirmasi kepada unit satuan kerja.</li> </ul>

Sumber: diolah sendiri

### METODE

Studi ini menerapkan metode kualitatif dengan pendekatan studi kasus evaluasi. Metode ini meneliti kondisi objek secara alamiah yakni peneliti menjadi instrumen kunci sehingga hasil yang diperoleh fokus pada makna daripada bersifat umum. Pendekatan studi kasus dapat digunakan untuk mengidentifikasi apa yang terjadi dan mengapa, juga untuk memahami pengaruh situasi dan implikasinya terhadap tindakan (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2019). Pendekatan studi kasus evaluasi bertujuan mengevaluasi kinerja atau efektivitas suatu sistem yang sudah dilakukan atau keberlanjutan dengan menghasilkan rekomendasi berupa tindak lanjut untuk perbaikan atau mempertahankan kinerja tersebut.

Penelitian ini dilakukan berdasarkan studi literatur berupa konsep *IA-CM* dari IIA dan Peraturan BPKP No. 8 Tahun 2021 untuk menganalisis kapabilitas internal audit level 4 pada Inspektorat Jenderal Kementerian X. Kementerian X merupakan salah satu kementerian besar di Indonesia dengan 11 Unit Eselon I dan memiliki target Renstra berupa *IA-CM* level 4 di akhir tahun 2024. Penelitian menggunakan data sekunder berupa telaah dokumen dan data primer berupa wawancara semi terstruktur. Data sekunder yang digunakan adalah Dokumen Penilaian Mandiri Kapabilitas APIP Inspektorat Jenderal Kementerian X Tahun 2022. Sedangkan data primer berupa wawancara yang dilakukan untuk menggali informasi lebih dalam terkait Hasil Penilaian Mandiri kepada 12 narasumber. Pemilihan narasumber berdasarkan pada perannya. Tim Kerja Peningkatan Kapabilitas APIP berperan sebagai asesor dan meningkatkan kapabilitas APIP. Auditor merupakan pelaksana kegiatan pengawasan. Sedangkan unit satuan kerja merupakan penerima manfaat dari kegiatan pengawasan. Adapun narasumber tersebut adalah 5 (lima) orang Tim Kerja Peningkatan Kapabilitas APIP, 1 (satu) orang Auditor Madya, 1 (satu) orang Auditor Muda, 2 (dua) orang Auditor Pertama, dan 3 (tiga) orang unit satuan kerja. Data yang diperoleh disajikan dalam bentuk naratif atas hasil revidu dokumen dan wawancara terkait kondisi setiap elemen.



Gambar 4. Kerangka Penelitian  
Sumber: diolah sendiri

## HASIL

Penilaian Mandiri yang dilakukan oleh Inspektorat Jenderal Kementerian X menunjukkan bahwa Elemen Praktik Profesional masih berada di level 3. Meskipun elemen lain berada di level 4 dan 5 serta level entitas berada di level 4, narasumber wawancara mengungkapkan bahwa masih terdapat kekurangan pada setiap elemen. Penilaian Mandiri bukan merupakan hasil akhir, tetapi masih memerlukan evaluasi dari BPKP. Adapun catatan narasumber terdapat pada tabel 4 berikut:

Tabel 4. Hasil Wawancara

Elemen/Topik	Level Penilaian Mandiri	Tantangan dan Hambatan Berdasarkan Hasil Wawancara
<b>Dukungan Pengawasan (Enabler)</b>		
<b>Elemen Pengelolaan SDM</b>		
Rekrutmen SDM APIP	5	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Komposisi dan kompetensi auditor belum merata sehingga mempengaruhi pembagian tim. Saat ini jumlah Auditor Muda masih jauh dari formasi yang dibutuhkan.</li> <li>- Pelaporan belum terdokumentasi dengan baik.</li> <li>- Evaluasi dan tindak lanjut atas topik ini belum dilakukan secara berkelanjutan.</li> </ul>
Pengembangan SDM Profesional APIP		<ul style="list-style-type: none"> <li>- APIP belum terlibat aktif dalam kepemimpinan organisasi profesi.</li> <li>- Terdapat perubahan dokumen data-dukung pada aturan yang baru yang belum dimiliki yaitu <i>gap analysis</i> kompetensi.</li> <li>- Evaluasi dan tindak lanjut atas topik ini belum dilakukan secara berkelanjutan.</li> </ul>
<b>Elemen Praktik Profesional</b>		
Perencanaan Pengawasan	3	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kementerian X telah memiliki pedoman manajemen risiko, tetapi belum dilakukan penerapan <i>ERM</i> di tingkat kementerian.</li> <li>- Perencanaan belum berbasis risiko secara menyeluruh, yaitu masih menggunakan faktor risiko seperti besaran anggaran, proyek yang berjalan, dsb.</li> <li>- Belum terdapat evaluasi dan tindak lanjut atas <i>Risk Register/Rencana Tindak Pengendalian</i>.</li> </ul>
Program Penjaminan dan Peningkatan Kualitas		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Belum terdapat laporan hasil pelaksanaan program penjaminan dan peningkatan kualitas (<i>QAIP</i>).</li> <li>- Belum memiliki pedoman telaahan sejawat internal.</li> <li>- Belum melakukan <i>peer review</i> dalam 3 tahun terakhir, kegiatan ini terakhir dilakukan pada tahun 2019 dengan kementerian lain.</li> <li>- Evaluasi dan tindak lanjut atas topik ini belum dilakukan secara berkelanjutan.</li> </ul>
<b>Elemen Akuntabilitas dan Manajemen Kinerja</b>		
Rencana kerja dan anggaran APIP	4	- Evaluasi dan tindak lanjut atas topik ini belum dilakukan secara berkelanjutan.
Pelaksanaan Anggaran		- Evaluasi dan tindak lanjut atas topik ini belum dilakukan secara berkelanjutan.
Pelaporan kepada manajemen K/L/D		- APIP perlu menyampaikan laporan pengawasan secara <i>real time</i> kepada Menteri.
Sistem Pengukuran Kinerja APIP		- Evaluasi dan tindak lanjut atas topik ini belum dilakukan secara berkelanjutan.
<b>Elemen Budaya dan Hubungan Organisasi</b>		
Pengelolaan Proses Bisnis	4	- APIP telah melakukan kegiatan kendali mutu,

Elemen/Topik	Level Penilaian Mandiri	Tantangan dan Hambatan Berdasarkan Hasil Wawancara
Pengawasan Internal APIP		<ul style="list-style-type: none"> <li>tetapi belum terdokumentasi.</li> <li>- Evaluasi dan tindak lanjut atas topik ini belum dilakukan secara berkelanjutan.</li> </ul>
Hubungan APIP dengan Manajemen		<ul style="list-style-type: none"> <li>- APIP telah berperan aktif dalam forum komunikasi dengan manajemen, tetapi kegiatan belum terdokumentasi.</li> </ul>
Koordinasi dengan Pihak Lain yang Memberikan Saran dan Penjaminan		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluasi dan tindak lanjut atas topik ini belum dilakukan secara berkelanjutan.</li> </ul>
<b>Elemen Struktur Tata Kelola</b>		
Hubungan Pelaporan	4	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Belum sepenuhnya melaksanakan kegiatan pelaporan dan komunikasi kepada manajemen.</li> </ul>
Akses penuh terhadap informasi organisasi, aset dan SDM		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluasi dan tindak lanjut atas topik ini belum dilakukan secara berkelanjutan.</li> </ul>
Mekanisme Pendanaan		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Belum memanfaatkan pendanaan dari PNBPN untuk peningkatan kapabilitasnya, padahal APIP berperan mengawasi unit penghasil PNBPN.</li> </ul>
<b>Aktivitas Pengawasan (Delivery) Dan Kualitas Pengawasan (Result)</b>		
<b>Elemen Peran dan Layanan</b>		
Audit Ketaatan	4	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Belum melaksanakan <i>probity audit</i> dalam 3 tahun terakhir.</li> <li>- Kegiatan kendali mutu secara berjenjang belum terdokumentasi dengan tertib.</li> </ul>
Audit Kinerja		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Belum memiliki pedoman audit kinerja berbasis efektif, efisien, dan ekonomis (3E) serta risiko.</li> <li>- Kegiatan kendali mutu secara berjenjang belum terdokumentasi dengan tertib</li> </ul>
Asurans atas tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian organisasi K/L/D		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Penerapan manajemen risiko pada kegiatan pengawasan belum secara menyeluruh.</li> <li>- APIP belum memiliki sistem monitoring tindak lanjut hasil pengawasan.</li> </ul>
Jasa Konsultasi		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kompetensi APIP belum merata dan komposisi tim kurang memadai berpengaruh pada kegiatan pengawasan.</li> <li>- Evaluasi dan tindak lanjut atas topik ini belum dilakukan secara berkelanjutan.</li> </ul>

Sumber: diolah sendiri

Berdasarkan tabel di atas, hasil Penilaian Mandiri menunjukkan bahwa semua elemen telah berada di level 4 kecuali Elemen Praktik Profesional. Namun ternyata, masih terdapat tantangan dan hambatan yang dihadapi dalam upaya mencapai kapabilitas internal audit level 4 tersebut.

## PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil wawancara dan penilaian mandiri, Inspektorat Jenderal Kementerian X telah berupaya memenuhi kapabilitas internal audit level 4. Namun, masih terdapat tantangan dan hambatan dalam pemenuhan dokumen dan implementasinya. Kapabilitas APIP level 4 berarti bahwa APIP telah menjadi mitra strategis yang menghasilkan pengawasan terkait *GRC* secara berkelanjutan mendukung pencapaian tujuan. Selain itu, level 4 juga fokus pada evaluasi dan tindak lanjut yang dilakukan setidaknya selama 3 tahun berturut-turut. Akan tetapi, hasil wawancara mengungkapkan bahwa kegiatan ini masih kurang dilakukan. Hal-hal yang menjadi perhatian bagi APIP Inspektorat Jenderal Kementerian X dalam mencapai kapabilitas level 4 sebagai berikut:

### Elemen Pengelolaan SDM

Untuk mencapai level 4, aktivitas internal audit telah berperan dalam pengembangan SDM, mendukung organisasi profesi, dan memiliki perencanaan SDM (IIARF, 2017). Namun, APIP Inspektorat Jenderal Kementerian X masih kurang aktif dalam mendukung organisasi profesi.

Keikutsertaan dalam kepengurusan dapat menambah pengetahuan APIP dan berkontribusi pada program pengawasan. Selain itu, dalam melakukan pengawasan, pembentukan tim semestinya memperhatikan komposisi dan kompetensi anggota tim. Inspektorat Jenderal dapat membuat *gap analysis* kompetensi auditor dan menindaklanjuti *gap* tersebut. Terkait dengan jumlah auditor, Inspektorat Jenderal dapat mengupayakan untuk mengajukan formasi auditor muda dengan mengangkat auditor yang telah lulus sertifikasi.

#### **Elemen Praktik Profesional**

Syarat untuk mencapai kapabilitas APIP level 4 adalah strategi audit telah memanfaatkan manajemen risiko organisasi (IIARF, 2017). BPKP (2021) merumuskan dalam 2 topik yaitu Perencanaan Pengawasan dan Program Penjaminan Kualitas. Seperti hasil penelitian Rahayuningsih (2012) dan Aditantra (2017), untuk mencapai kapabilitas level 4 memerlukan penerapan manajemen risiko seraca penuh. Perencanaan pengawasan seharusnya telah memanfaatkan profil risiko organisasi secara menyeluruh (*ERM*). *ERM* dapat diartikan dengan proses manajemen yang secara sistematis mengidentifikasi, mengukur, dan memantau risiko, yang didukung oleh kerangka kerja manajemen risiko yang mampu menjalankan proses perbaikan yang berkesinambungan terhadap kegiatan organisasi. Pembentukan lini kedua secara permanen sebagai unit pengendalian risiko dan kepatuhan perlu dipertimbangkan untuk mempercepat proses pembentukan manajemen risiko di satuan kerja. Sehingga, APIP dapat memanfaatkan profil risiko organisasi dalam melakukan pengawasan intern. Hal ini dapat dilihat dari Rencana Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) yang berbasis risiko. APIP juga seharusnya telah melaksanakan Program penjaminan dan peningkatan kualitas (*QAIP*) dievaluasi secara berkesinambungan agar terinstitusional dengan baik. Tujuannya adalah meningkatkan peran dan layanan yang akan diberikan. Kegiatan ini dapat dilakukan melalui telaahan sejawat internal maupun *peer review* dengan instansi lain.

#### **Elemen Akuntabilitas dan Manajemen Kinerja**

Kapabilitas level 4 pada elemen ini berarti aktivitas internal audit telah memiliki integrasi ukuran kinerja secara kualitatif dan kuantitatif (IIARF, 2017). Laporan pertanggungjawaban kepada manajemen K/L/D senantiasa dievaluasi pemanfaatannya agar informasi laporan tersebut relevan dan sesuai, serta dilakukan perbaikan jika diperlukan. Untuk itu, laporan pengawasan perlu disajikan secara *real time* agar bermanfaat dalam pengambilan keputusan.

#### **Elemen Budaya dan Hubungan Organisasi**

Untuk mencapai level 4, pimpinan unit internal audit telah memberi saran dan mampu mempengaruhi manajemen tingkat atas (IIARF, 2017). Hal ini dapat dinilai dari pengelolaan komunikasi internal, hubungan APIP dengan manajemen, dan koordinasi dengan pihak eksternal. Kegiatan revidi berjenjang berguna untuk memastikan kualitas laporan sehingga perlu dilakukan dokumentasi. Tujuannya agar pengawasan yang dilaksanakan sesuai dengan kode etik dan standar audit. Partisipasi APIP pada forum komunikasi dengan manajemen juga perlu dilakukan dokumentasi agar dapat dilakukan evaluasi dan perbaikan selanjutnya.

#### **Elemen Struktur Tata Kelola**

Untuk mencapai level 4, aktivitas internal audit telah dilaksanakan secara independen (IIARF, 2017). Hal ini dapat dilihat dari mekanisme pendanaan, akses penuh yang diberikan, dan hubungan pelaporan. APIP dapat membuat alokasi anggaran pengawasan dengan memperhatikan sumber daya yang diperlukan, seperti PNB. Meskipun bukan unit penghasil PNB, APIP dapat berkoordinasi untuk memanfaatkan PNB dalam mendukung aktivitas pengawasan dan peningkatan kapabilitasnya. Kegiatan pelaporan dan komunikasi kepada manajemen dilakukan tidak hanya di akhir tahun saja, tetapi dapat menyampaikan matriks hasil pengawasan setiap bulannya. Laporan ini berguna untuk menyesuaikan kebutuhan dari pengguna yang berubah dan menyesuaikan dengan dinamika organisasi dan lingkungan.

#### **Elemen Peran dan Layanan**

Kapabilitas level 4 pada elemen ini berarti APIP telah melaksanakan jasa dan peran internal audit secara keseluruhan dilakukan pada tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian (*GRC*). Pelaksanaan tersebut meliputi audit ketaatan, audit kinerja, asuransi atas *GRC*, dan kegiatan konsultasi. Untuk audit ketaatan, sekurang-kurangnya APIP telah melaksanakan *probity audit*, audit pengadaan barang dan jasa, dan audit terkait keinvestigasian. Kegiatan

audit dilaksanakan berdasarkan pedoman. Audit kinerja seharusnya telah berbasis risiko dengan fokus pada 3E. Rekomendasi pengawasan APIP telah dipantau melalui sistem monitoring tindak lanjut hasil pengawasan. Untuk melaksanakan peran dan layanan ini, maka dibutuhkan komposisi dan kompetensi APIP yang memadai.

### KESIMPULAN

Hasil penelitian menunjukkan bahwa telah dilakukan upaya peningkatan oleh APIP Inspektorat Jenderal Kementerian X untuk mencapai kapabilitas internal audit level 4. Namun, masih terdapat tantangan dan hambatan yang dihadapi meskipun hasil penilaian mandiri telah mencapai level 4. Hasil penilaian mandiri tersebut belum merupakan hasil akhir karena memerlukan evaluasi dan penetapan level oleh BPKP. APIP telah berusaha memenuhi kriteria penilaian berdasarkan Peraturan BPKP No. 8 Tahun 2021 dan melakukan perbaikan dari hasil penilaian mutu tahun 2019. Sebagai pembeda dari level sebelumnya, kapabilitas internal audit level 4 fokus pada pelaksanaan evaluasi dan tindak lanjut atas kegiatan secara berkelanjutan. Kapabilitas internal audit level 4 juga mengharuskan hasil pengawasan APIP terkait *GRC* telah secara berkelanjutan mendukung tujuan organisasi. Sehingga, peran APIP sebagai mitra strategis sangat dibutuhkan. APIP harus sejalan dengan *stakeholders* dengan berbagi pengetahuan terbaik untuk mendorong pencapaian tujuan organisasi. Selain sebagai mitra strategis, level 4 ini mengharuskan penerapan *ERM* secara menyeluruh. Untuk itu, APIP Inspektorat Jenderal perlu mendorong implementasi *ERM* ini dari tingkat Kementerian ke unit di bawahnya, kemudian memanfaatkannya dalam penyusunan program kerja pengawasan. Hal yang sama juga perlu dilakukan oleh APIP K/L/D lain yang sedang menuju kapabilitas internal audit level 4. Penelitian ini belum melibatkan responden wawancara dari BPKP. Untuk itu, penelitian selanjutnya dapat menggunakan responden wawancara dari BPKP agar memperoleh informasi yang lebih banyak dalam menganalisis data.

### UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada para pihak yang telah membantu dan mendukung penyelesaian penelitian. Ucapan terima kasih disampaikan kepada LPDP RI, Program Studi Magister Akuntansi FEB-UI, Inspektorat Jenderal Kementerian X, serta pihak lain yang terlibat.

### REFERENSI

- Aditantra, J. W. (2017). *Kajian Strategis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Studi Kasus Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan* (Skripsi). Politeknik Keuangan Negara STAN, Jakarta.
- Armenia, R. (2015). Jokowi Kaget Terima Laporan Soal Kondisi Pengawasan Internal. Retrieved August 15, 2022, from <https://www.cnnindonesia.com/nasional/20150513151334-20-53103/jokowi-kaget-terima-laporan-soal-kondisi-pengawasan-internal>
- Ayagre, P. (2015). Internal audit capacity to enhance good governance of Public sector Organisations: Developing countries perspective. *Journal of Governance and Development*, *II*(1), 39–60. Retrieved from <http://e-journal.uum.edu.my/index.php/jgd/article/view/13522>
- Babajani, J., Bolu, G., & Khani, V. M. (2020). The Design of The Internal Audit Capability Model in The Iranian Public Sector Institutions. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, *9*(34), 127–143. Retrieved from [https://jmaak.srbiau.ac.ir/article\\_16137.html?lang=en](https://jmaak.srbiau.ac.ir/article_16137.html?lang=en)
- Barac, K., Coetzee, P., & Marinne, v. S. (2016). Convergence towards internal audit effectiveness in the BRICS Countries. *Journal of Economic and Financial Sciences*, *9*(2), 609–629. <https://doi.org/10.4102/jef.v9i2.61>
- BPKP. (2021). *Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2021 tentang Penilaian Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah pada Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah*.

- BPKP. (2023). *Laporan Kinerja BPKP Tahun 2022: Pastikan Pemulihan Kawal Kesiapan*. Jakarta. Retrieved from [https://www.bpkp.go.id/public/upload/unit/pusat/files/2023/Laporan%20Kinerja%20BPKP%20Tahun%202022\\_final.pdf](https://www.bpkp.go.id/public/upload/unit/pusat/files/2023/Laporan%20Kinerja%20BPKP%20Tahun%202022_final.pdf)
- COSO. (2020). *The Institute of Internal Auditors (IIA) Preface COSO Board Members*. Retrieved from [coso.org](https://www.coso.org)
- Fadila, A., & Rahadian, Y. (2019). Usulan Rancangan Perumusan Opini Audit Internal Pada Kegiatan Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 7(2), 389–406. Retrieved from <https://core.ac.uk/download/pdf/295375324.pdf>
- Girindra, I. B. R., & Malik, M. (2021). Evaluasi Penguatan Kapabilitas Internal Auditor pada Lembaga Negara Pengawas Pelayanan Publik. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 9(2), 501–512. <https://doi.org/10.17509/jrak.v9i3.31001>
- Herubawa, D. A., & Ali, S. (2019). Evaluasi Peran Pemberian Konsultansi Inspektorat Daerah: Studi Kasus Pada Kabupaten Padang Lawas Utara. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 19(1), 13–30. <https://doi.org/10.20961/jab.v19i1.293>
- IIA. (2009a). *IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management*. The Institute of Internal Auditors.
- IIA. (2009b). *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector: Overview and Application Guide*. Florida: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- IIA. (2020). *Model Tiga Lini IIA 2020: Pembaharuan dari Model Pertahanan Tiga Lini*. Lake Mary. Retrieved from [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org)
- IIARF. (2017). *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for The Public Sector: Overview and Application Guide* (Institute of Internal Auditors Research Foundation, Ed.). Lake Mary, Florida 32746, USA: The Internal Audit Foundation.
- Inspektorat Jenderal. (2022). *Laporan Hasil Penilaian Mandiri Kapabilitas APIP Kementerian X Tahun 2022*. Jakarta.
- Macrae, E. (2010). A framework for audit evolution: a new capability model identifies the fundamentals needed for effective internal auditing in the public sector. *Internal Auditor*, 67(1). Retrieved from <https://go.gale.com/ps/i.do?id=GALE%7CA219107009&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&l inkaccess=abs&issn=00205745&p=AONE&sw=w&userGroupName=anon%7Ecc81b39d>
- Presiden Indonesia. (2015). Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2015 tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional 2015-2019. *Jakarta: Kementerian PPN/BAPPENAS*.
- Rahayu, S., Yudi, Y., & Rahayu, R. (2020). Internal auditors role indicators and their support of good governance. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1–14. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1751020>
- Rahayuningsih, S. (2012). *Strategi Peningkatan Efektivitas Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (Studi Kasus Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan)* (Tesis). Magister Akuntansi Universitas Indonesia, Jakarta.
- Sari, M., Hanum, S., & Rahmayati, R. (2022). Analisis Manajemen Resiko Dalam Penerapan Good Corporate Governance: Studi pada Perusahaan Perbankan di Indonesia. *Owner: Riset Dan Jurnal Akuntansi*. <https://doi.org/10.33395/owner.v6i2.804>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2019). *Research methods for business students* (8th ed.). New York: Pearson.
- Sella, A. P., & Purwanti, L. (2019). Analisis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah menggunakan Internal Audit Capability Model. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*

- Universitas Brawijaya*, 8(1). Retrieved from <https://garuda.kemdikbud.go.id/documents/detail/1597149>
- Susanto, A. P., & Hidajat, S. (2022). Analisis Pemenuhan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Level 3 pada Inspektorat Provinsi Kepulauan Bangka Belitung. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi*, 13(1), 148–157. <https://doi.org/10.23887/jimat.v13i01.37911>
- Susanto, S. (2020). Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah dalam Optimalisasi Implementasi Manajemen Risiko. *Jurnal Pengawasan BPKP*, 2(2), 49–58. Retrieved from <https://www.bpkp.go.id/public/upload/unit/puslitbangwas/files/Peran%20APIP%20dalam%20MR.pdf>
- van Rensburg, J., & Coetzee, G. P. (2011). Elements of the internal audit capability model addressed by South African public sector legislation and guidance. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 11(1). Retrieved from <https://journals.co.za/doi/abs/10.10520/EJC93869>