

Evaluasi Peran Inspektorat Sebagai Audit Internal dalam *Three Lines Model*

Dona Meilisa Hasbara, Vera Diyanty

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia
Jl. Salemba Raya No. 4, Jakarta, 10430, Indonesia

Info Artikel

Internal Audit, Public Sector, and
Three Lines Model;

Kata Kunci:
Three Lines Model, Audit Internal,
Sektor Publik.

ISSN (print): 2598-7763
ISSN (online): 2598-7771

✉Corresponding Author:
Name: Dona Meilisa Hasbara
Tel./Fax. No. 087808780928
E-mail: dona.meilisa28@gmail.com

Abstract

The Provincial Government (Pemprov) X is one of the provinces that has a sizable APBD in Indonesia in 2022 so that it is exposed to a fairly high risk of fraud. Therefore, the Provincial Government of X through the Inspectorate continues to strive to improve the efficiency and effectiveness of the SPI by establishing one of the internal control policy directions in the form of developing and strengthening a sustainable SPI through the development and application of the Three Lines of Defense model, currently known as the Three Lines Model. This study aims to evaluate the role of the X Provincial Inspectorate as a third line in the Three Lines Model within the X Provincial Government. The research method used to analyze this case study research is mixed-method research with constant comparative analysis that compares the results of the three research instruments, namely questionnaires, interviews, and document analysis. From the results of the analysis and discussion it can be interpreted that six of the eight roles analyzed require improvement activities or additional activities so that themes are minimized or even eliminated and Inspectorate X can act as an AI in TLM optimally.

Citation: Hasbara, Dona Meilisa., Diyanty, Vera. (2023). Evaluasi Peran Inspektorat Sebagai Audit Internal dalam Three Lines Model. *AFRE Accounting and Financial Review*, 6(3): 316-329

Abstraks

Pemerintah Daerah Provinsi (Pemprov) X menjadi salah satu Provinsi yang memiliki APBD yang cukup besar di Indonesia pada tahun 2022 sehingga terpapar risiko kecurangan yang lumayan tinggi. Oleh karena itu, Pemprov X melalui Inspektorat terus berupaya meningkatkan efisiensi dan efektivitas SPI dengan ditetapkannya salah satu arah kebijakan pengawasan intern berupa pembangunan dan penguatan SPI yang berkelanjutan (sustainable) melalui pengembangan dan penerapan model Three Lines of Defense yang saat ini dikenal dengan Three Lines Model. Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi peran Inspektorat Provinsi X sebagai lini ketiga dalam Three Lines Model di Lingkungan Pemprov X. Metode penelitian yang digunakan untuk menganalisis dalam penelitian studi kasus ini adalah mixed-method research dengan analisis konstan komparatif yang membandingkan hasil dari ketiga instrumen penelitian, yaitu kuesioner, wawancara, dan analisis dokumen. Dari hasil analisis dan pembahasan dapat disimpulkan enam dari delapan peran yang dianalisis membutuhkan kegiatan perbaikan atau penambahan kegiatan agar kesenjangan diminimalisir bahkan ditiadakan dan Inspektorat X dapat berperan sebagai AI dalam TLM secara optimal.

JEL Classification:
DOI: <https://doi.org/10.26905/afr.v6i3.10333>

1. Pendahuluan

Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang efektif dan efisien berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 adalah SPI

yang dapat memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Pemer-

intah Indonesia masih terus berupaya agar mencapai SPI yang efektif dan efisien di seluruh pemerintah pusat, pemerintah daerah maupun kementerian dan lembaga lainnya. Hal tersebut dikarenakan dari hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) semester I tahun 2022 masih ditemukan 7.020 permasalahan SPI atau sebesar 44,8% dari total keseluruhan permasalahan dan penyumbang permasalahan terbanyak adalah pemerintah daerah dengan 5.366 permasalahan (BPK,2022a). Hasil pemeriksaan tersebut tidak memperlihatkan perbaikan yang signifikan dengan hasil pemeriksaan BPK tahun 2021 untuk masa 1 tahun yang menghasilkan temuan sebanyak 6.965 yang terdiri atas 11.910 permasalahan dan yang berasal dari kelemahan SPI sebanyak 5.366 permasalahan (BPK,2022a).

Kelemahan SPI dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester I tahun 2022 diklasifikasikan kedalam tiga jenis, yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan dengan 1.637 permasalahan atau sebesar 31%; kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja dengan 2.791 permasalahan atau sebesar 52%; dan kelemahan struktur pengendalian intern dengan 938 permasalahan atau sebesar 17% (BPK,2022a). Berdasarkan data tersebut maka kelemahan SPI paling besar yaitu kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (BPK,2022a). Kelemahan SPI tidak menimbulkan kerugian negara tetapi dapat meningkatkan risiko dalam melakukan ketidakpatuhan yang menimbulkan kerugian (Atmaja & Probohudono, 2015; Rahayu & Fidiana, 2018; Bangsawan & Abbas, 2021; Isnadiva & Haryanto, 2021; Febriany *et al.*, 2021; Rahardyan *et al.*, 2022; dan NurFaidah & Novita, 2022).

Rendon & Rendon (2022), menyatakan lemahnya pengendalian internal pada komponen lingkungan pengendalian menyebabkan tindakan kecurangan terbesar yaitu 52% dan komponen informasi dan komunikasi terbesar kedua dengan persentase sebesar 38% dalam kasus kecurangan yang terkait dengan Angkatan Laut dan kontraktor utamanya Glenn Defense Marine Asia (GDMA). melibatkan pengadaan \$35 juta untuk layanan pemeliharaan kapal dan pelabuhan untuk armada Pasifik Angkatan Laut. Selain itu, terdapat skandal besar di Malaysia yang melibatkan banyak pihak yaitu skandal 1 Malaysia Development Fund Bhd (1MDB). Mantan Perdana Menteri Malaysia, Najib Razak (yang juga Ketua Dewan Penasihat 1MDB), istrinya, Rosmah Mansor, dan Low Taek Jho (atau Jho Low) seorang pengusaha Malaysia dan rekanan

dari Najib, sekelompok bankir, pengusaha, pejabat senior pemerintah terutama dari Malaysia, beberapa oknum dari Arab Saudi, UEA, dan negara lain telah terlibat dalam skandal tersebut. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tata kelola yang lemah dalam 1MDB, pengendalian internal yang buruk di dalam bank, kegagalan organ pengurus dan penegak hukum untuk mengambil tindakan yang diperlukan karena pengendalian politik yang mereka miliki, dan secara keseluruhan kurangnya kemauan politik untuk menangani skandal tersebut (Jones, 2020; Quah, 2021; Jones, 2022; Aripin *et al.*, 2022; and Jensen *et al.*, 2023). Kecurangan yang terjadi tidak lepas dari SPI yang lemah sehingga memberikan kesempatan untuk melakukan kecurangan-kecurangan (Atmaja & Probohudono, 2015; Pane, 2018; Arifin & Pertiwi, 2020; Fadly *et al.*, 2021; Yuniarti & Linuhung, 2023; Siringoringo *et al.*, 2023; dan Astuti *et al.*, 2023).

Pejabat Pemerintah Daerah Provinsi (Pemprov) X pernah terjerat kasus korupsi dengan modus pembelian lahan pada tahun 2015 dan modus serupa terjadi kembali bahkan masih berhubungan dengan makelar yang sama dengan kasus di tahun 2015 (BPK, 2021). Terjadinya kasus kecurangan tersebut salah satu penyebabnya adalah adanya kelemahan SPI pada komponen aktivitas pengendalian dan pemantauan sehingga timbul kesempatan untuk oknum tersebut melakukan modus kecurangan itu. Kelemahan SPI tercermin dari terungkapnya hubungan suami istri antara ter-sangka kasus lahan terbaru dengan makelar pada kasus tahun 2015. Jika aktivitas pengendalian maupun pemantauan telah dilaksanakan dengan efektif maka tidak akan terjadi transaksi dengan pihak yang terafiliasi dengan kecurangan di masa lalu. Oleh karena itu, Pemprov X sangat memerlukan SPI yang efektif dan efisien dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) yang cukup besar untuk Tahun 2022 dan 2021 berdasarkan Data Series APBD per 21 Oktober 2022 (DJPK Kemenkeu RI, 2022). Besarnya anggaran belanja tersebut menimbulkan potensi risiko yang besar untuk terjadi kecurangan dalam pengelolaan anggaran pendapatan dan belanja jika tidak didukung dengan SPI yang kuat.

Hasil pemeriksaan atas Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan pada Pemprov X Tahun Anggaran (TA) 2021 mengungkapkan sebanyak 38 temuan pemeriksaan (BPK, 2022b). Salah satu upaya Pemprov X untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas SPI adalah dengan ditetapkannya salah satu arah kebijakan pengawasan intern berupa pembangunan dan penguatan SPI yang berkelanjutan

(sustainable) melalui pengembangan dan penerapan model Tiga Lini Pertahanan (*Three Lines of Defense*) dalam Surat Keputusan Kepala Daerah dari tahun 2018. Arahan tersebut tetap dicantumkan setiap tahunnya sampai dengan tahun 2023 dalam Lampiran I Surat Keputusan Kepala Daerah tentang Kebijakan Pengawasan Intern, Semesta Pengawasan Dan Program Kerja Pengawasan Tahunan Inspektorat Tahun 2023.

Arahan kebijakan pengawasan intern Pemprov X tersebut, sesuai dengan penelitian Mrsik, Nenovski, & Dimov (2017 yang merekomendasikan kepada Pemerintah Daerah di Makedonia untuk mengatasi lemahnya pengendalian internal dengan memprakarsai implementasi model *Three Lines of Defence* (TLoD) untuk mengelola risiko di sektor publik dan mengimplementasikan pengendalian internal sesuai peraturan dan kebijakan yang sudah ditetapkan. Model TLoD dapat memperkuat implementasi *good corporate governance* dan manajemen risiko (Lim *et al.*, 2017; Borg *et al.*, 2020; Eulerich, 2021; Bantleon *et al.*, 202; Robbiyani *et al.*, 2022; dan d'Arcy & Eulerich, 2023). Struktur model TLoD memberikan perbedaan yang jelas terkait pengendalian internal di masing-masing lini model, yaitu identifikasi risiko di lini pertama, sistem pengendalian dan pemantauan internal di lini kedua dan sistem independen yang memastikan relevansi sistem pengendalian internal di lini ketiga (Luburic *et al.*, 2015; Mrsik, Nenovski, & Dimov, 2017; Davies & Zhivitskaya, 2018; Nurdiani, 2021; dan Turner, 2022).

Penelitian Khairunnisa & Rahadian (2022) menggunakan kriteria dari publikasi yang dikeluarkan oleh *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* yang menyajikan tanggung jawab untuk masing-masing ketiga lini TLoD terhadap 17 prinsip pengendalian internal dalam kerangka kerja pengendalian internal yang dikeluarkan oleh COSO. Penelitian Khairunnisa & Rahadian, (2022) menunjukkan bahwa Unit Kepatuhan Internal (UKI E-1) telah menjalankan perannya dengan cukup baik dalam menunjang efektivitas pengendalian internal, tetapi terdapat beberapa prinsip yang belum dijalankan secara optimal oleh UKI E-1 yaitu: prinsip 4, prinsip 11 dan prinsip 16.

Penggunaan model TLoD di Pemprov X terungkap pada salah satu program untuk mencapai arah kebijakan pengawasan tersebut adalah dengan pembangunan dan penguatan tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian yang berkelanjutan melalui pengembangan dan penerapan model

TLoD (Inspektorat Provinsi X, 2023). Arah kebijakan pengawasan Pemprov X adalah pelaksanaan kegiatan asurans dan konsultasi yang independen dan objektif dalam rangka memberikan nilai tambah pada penyelenggaraan Pemerintahan Daerah dengan menggunakan pendekatan yang sistematis dan disiplin untuk menilai dan meningkatkan efektivitas proses-proses tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian (Inspektorat Provinsi X, 2023). Arah tersebut sejalan dengan peran audit internal sebagai lini ketiga dalam TLM berdasarkan Position Paper yang dikeluarkan IIA pada tahun 2020 dengan judul "*The IIA's Three Lines Model - An update of the Three Lines of Defense*" yang disesuaikan dengan konteks sektor publik, yaitu sebagai berikut: 1) Menjaga akuntabilitas kepada gubernur sebagai organ pengurus. 2) Menjaga independensi dari pelaksanaan operasional perangkat daerah. 3) Mengkomunikasikan asurans dan advis yang independen dan objektif kepada perangkat daerah dan gubernur sebagai organ pengurus mengenai kecukupan dan efektivitas tata kelola dan manajemen risiko (termasuk pengendalian internal). 4) Melaporkan pelanggaran independensi dan objektivitas auditor kepada organ pengurus. 5) Mengimplementasikan pengamanan untuk menjaga independensi dan objektivitas. 6) Membangun pengetahuan dan pemahaman tentang organisasi, yang menyumbang terhadap asurans dan advis yang diberikan. 7) Sebagai penasihat terpercaya (*trusted advisor*) dan mitra strategis (*strategic partner*). 8) Berkolaborasi dengan manajemen yang didalamnya terdapat peran-peran lini pertama maupun lini kedua untuk memastikan tidak terjadi duplikasi, tumpang tindih, atau celah-celah yang tidak diperlukan.

Arahan kebijakan pengawasan di atas belum dapat membuat nilai SPIP Pemprov X meningkat ke level 4 dari level 3, sehingga penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi peran Inspektorat Provinsi X berdasarkan peran AI tersebut dengan aspek sebagai dasar analisis adalah independensi, objektivitas dan peran sebagai strategic partner.

2. Pengembangan Kerangka Penelitian

Three Lines Model (TLM) di Sektor Publik

Institute of Internal Auditors (IIA) menerbitkan TLM pada Juli 2020 sebagai pembaharuan *Three Lines of Defense* (TLoD). Salah satu perbedaan yang cukup signifikan diantara TLoD dan TLM adalah TLM memungkinkan fleksibilitas dan kebebasan

dalam desain struktur tata kelola, sehingga dapat mencerminkan karakteristik dan kebutuhan khusus perusahaan (Eulerich, 2021). Fleksibilitas penerapan TLM berbeda-beda sesuai dengan karakteristik organisasi termasuk di sektor publik, berikut fleksibilitas di sektor publik menurut IIA dan INTOSAI (2022): a) Penentu strategi bisa menjadi tanggung jawab gubernur sebagai organ pengurus atau kepala perangkat daerah terkait sebagai manajemen senior atau keduanya. b) Organ pengurus dapat mencakup bagian dari perangkat daerah yang menjalani operasional atau seluruhnya terdiri dari individu yang tidak memiliki tanggung jawab operasional. c) Penetapan kebijakan pengendalian intern merupakan tanggung jawab perangkat daerah. Masih sedikit perangkat daerah yang memiliki fungsi risiko dan pengendalian terpisah dari fungsi operasional walaupun ada kemungkinan lini kedua dengan fungsi risiko dan pengendalian yang dimiliki tersebut belum terlalu besar atau matang. Akibatnya, peran lini pertama juga dapat menjalankan peran lini kedua, seharusnya didukung dengan pendampingan dari audit internal. d) Siapa yang memantau dan memberikan asurans atas kepatuhan? Jika ada peran lini kedua seperti badan yang memiliki fungsi kepatuhan maka badan tersebut yang akan melakukan pemantauan dan pelaporan kinerja dan manajemen risiko kepatuhan, sedangkan yang memberikan asurans kepatuhan yang independen dan objektif adalah aktivitas audit internal. e) Siapa yang mengawasi pemerintahan? Beberapa entitas sektor publik memiliki organ pengurus yang dapat memantau aktivitas secara langsung. Jika gubernur dan/atau kepala perangkat daerah sebagai organ pengurus dengan wewenang pengawasan yang terbatas, maka aktivitas audit internal dapat bertindak sebagai pengawas untuk melengkapi dan memberikan asurans atas laporan dari perangkat daerah sebagai manajemen. f) Siapa yang memberikan asurans independen atas pengendalian keuangan? Kegiatan audit internal dan penyedia audit eksternal dapat memenuhi peran ini untuk otoritas pembuat keputusan tertinggi dan organ pengurus dalam entitas, dan kepada siapa entitas bertanggung jawab.

Peran AI dalam *Three Lines Model* (TLM)

Peran-peran AI dalam TLM (IIA, 2020) yang sudah disebutkan dalam pendahuluan dapat dibagi menjadi beberapa aspek, yaitu akuntabilitas, independensi aktivitas audit internal, independensi dan objektivitas auditor, kompetensi, koordinasi dan keselarasan, peran AI sebagai *trusted advisor* dan peran AI sebagai *strategic partner*. Faktor-faktor

yang meningkatkan independensi bagi aktivitas audit internal berdasarkan IIA dan INTOSAI (2022) adalah sebagai berikut: 1) Aktivitas audit internal harus dapat dipertanggungjawabkan kepada gubernur atau kepala perangkat daerah, melalui hubungan pelaporan fungsional. 2) Memastikan kesesuaian dengan Standar melalui penjaminan mutu dan peningkatan berkelanjutan harus ditetapkan. 3) Memiliki cukup orang, anggaran, dan sumber daya lain untuk melaksanakan pekerjaan asurans. 4) Inspektur harus kompeten yang ditunjukkan dengan memiliki kualifikasi yang sesuai, dan diposisikan dalam organisasi untuk membangun pengakuan dan penghargaan terhadap posisi dan aktivitasnya.

IIA dan INTOSAI (2022) juga menyebutkan faktor-faktor yang meningkatkan independensi bagi auditor, dengan rincian sebagai berikut: 1) Ditetapkan oleh undang-undang atau mandat tingkat tinggi, seperti piagam atau kebijakan audit yang disetujui, auditor membutuhkan otoritas dan pengakuan untuk dapat “mengakses semua area” saat melakukan proses audit. 2) Auditor tidak memiliki akuntabilitas, tanggung jawab, atau kekuasaan eksekutif saat ini atau baru-baru ini atas aktivitas entitas yang diaudit. 3) Auditor harus memiliki akuntabilitas dan pengawasan oleh Gubernur. 4) Auditor harus bebas dari campur tangan atau pengaruh yang tidak semestinya dalam merencanakan dan melaksanakan audit mereka. Namun, mereka dapat mempertimbangkan masukan dan pertimbangan dari pihak ketiga.

Objektivitas oleh auditor, memiliki sikap mental yang tidak memihak, memungkinkan mereka untuk melakukan pekerjaan mereka tanpa mengorbankan kualitas (IIA dan INTOSAI, 2022). Prasyarat untuk objektivitas meliputi kepatuhan terhadap kode etik dan standar profesional, kecakapan dan kehati-hatian profesional, penerapan metodologi yang sistematis dan disiplin, pola pikir yang bebas dari bias dan penerapan skeptisisme profesional dan proses supervisi dan penjaminan mutu yang efektif (IIA dan INTOSAI, 2022). Peran AI dalam TLM sebagai penasihat terpercay (*trusted advisor*) dan mitra strategis (*strategic partner*) merupakan perkembangan dari peran AI yang semula hanya sebagai partner GRC. Tugas inti dari mitra GRC adalah perlindungan nilai daripada penciptaan nilai tambahan (Eulerich & Eulerich, 2020).

Setelah fungsi audit internal memiliki reputasi yang kuat dan tingkat kompetensi telah matang, fungsi tersebut siap untuk meningkatkan peran menjadi *trusted advisor* yang mencakup potensi lebih lanjut untuk penciptaan nilai melalui kegiatan

berorientasi penasihat (Chambers, 2017; Eulerich dan Lenz, 2020). AI sebagai penasihat terpercaya berusaha keras untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas dengan mempertimbangkan aktivitas dan/atau pendekatan audit yang segar dan modern untuk mengoptimalkan proses dan struktur (Eulerich & Lenz, 2020).

Setelah memenuhi perannya sebagai penasihat terpercaya, fungsi audit internal dapat ditingkatkan untuk dianggap sebagai penggerak nilai aktif dari kesuksesan organisasi sebagai *value driver* atau *strategic partner* yang lebih menyelaraskan kegiatan fungsi audit internal dengan strategi organisasi untuk memaksimalkan nilai tambah dengan fokus audit pada hal-hal yang penting bagi keberhasilan organisasi seperti hasil survei berupa 15 aktivitas fungsi audit internal yang memberikan nilai tertinggi bagi organisasi (Eulerich & Lenz, 2020): a) Memastikan kecukupan dan efektivitas sistem pengendalian internal organisasi. b) Memastikan kecukupan dan efektivitas proses manajemen risiko organisasi. c) Memastikan kecukupan dan efektivitas proses tata kelola organisasi. d) Merekomendasikan peningkatan operasional. e) Memimpin proses penilaian dan manajemen risiko organisasi. f) Memastikan kecukupan dan efektivitas proses kepatuhan peraturan organisasi. g) Mengidentifikasi risiko yang muncul. h) Menguji kecukupan dan efektivitas penilaian pengendalian pimpinan perangkat daerah. i) Menginformasikan dan menasihati gubernur. j) Menginformasikan dan menasihati kepala perangkat daerah. k) Menginformasikan dan menasihati kepala bagian di suatu perangkat daerah. l) Menyelidiki penipuan. m) Menambang dan menganalisis data untuk perangkat daerah. n) Menilai risiko penipuan dan mencegah penipuan. o) Mendukung auditor eksternal.

3. Data and Methods

Penelitian ini merupakan studi kasus yang akan memberikan rekomendasi aktivitas atau program yang dapat meminimalkan atau bahkan menghilangkan kesenjangan peran Inspektorat Provinsi X dalam mencapai perannya sebagai AI dalam TLM guna menambah nilai organisasi sehingga dapat lebih berkontribusi untuk mencapai tujuan organisasi. Penelitian ini menggunakan pendekatan *mixed-method research*. Metode ini paling tepat digunakan untuk penelitian ini dalam menjawab rumusan permasalahan penelitian karena data kualitatif dapat memainkan peran penting

dengan menafsirkan, mengklarifikasi, mendeskripsikan, dan memvalidasi hasil kuantitatif. Hal ini juga sejalan dengan definisi *mixed-method research* yaitu pengumpulan, analisis, dan integrasi data kualitatif dan kuantitatif dalam satu penelitian dengan survei yang didukung wawancara semi-terstruktur untuk memperoleh pemahaman mendalam tentang temuan-temuan utamanya. *Mixed-method research* menjawab pertanyaan penelitian mereka dengan mengembangkan kerangka desain penelitian yang didasarkan pada prinsip-prinsip triangulasi (Turner, Cardinal dan Burton, 2017).

Instrumen penelitian data kuantitatif menggunakan data primer berupa kuesioner. Instrumen penelitian berkaitan dengan aspek independensi bagi auditor, spek independensi dalam aktivitas audit internal, objektivitas auditor, aspek peran AI sebagai *Strategic Partner*. Kuesioner melalui google form kepada auditor Inspektorat Provinsi DKI Jakarta dengan jumlah responden sebanyak 36 orang dari total populasi yaitu auditor sebanyak 96 orang atau sebesar 37,5% sampel dari populasi. Responden. Teknik pengumpulan data dilakukan juga dengan wawancara. Wawancara dilakukan untuk telaah lebih lanjut dengan wawancara semi struktur yang dilakukan secara daring. Wawancara dilakukan dengan perwalian Inspektur yang cukup memahami dengan baik aktivitas-aktivitas audit internal yang dilaksanakan oleh Inspektorat Provinsi DKI Jakarta dan saat ini menjabat sebagai Inspektur Pembantu Wi-layah Kota Administrasi Jakarta Selatan dengan masa kerja sekitar 17 tahun. Pertanyaan wawancara berkaitan dengan seluruh aspek yang akan dievaluasi.

Teknik pengumpulan data dilakukan juga dengan dokumentasi, yaitu mendokumentasikan Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) Inspektorat Provinsi DKI Jakarta Tahun 2022 dan Program Kerja Pengawasan Tahunan Inspektorat Tahun 2023. Data tersebut digunakan sebagai pendukung evaluasi bahwa Inspektorat sudah dan akan menjalankan perannya sebagai AI dalam TLM.

Penelitian ini menggunakan jenis analisis data konstan komparatif. Jenis analisis konstan komparatif yang digunakan adalah membandingkan beberapa instrumen penelitian yang sudah disebutkan sebelumnya, yaitu kuesioner, wawancara dan dokumen. Analisis konstan komparatif adalah metode komprehensif dari analisis tematik yang melihat apakah ada perbedaan diantara kelompok atau perbedaan antara individu dengan suatu kelompok dan/atau menguji konsistensi.

4. Hasil

Aspek Independensi

Berdasarkan IIA dan INTOSAI (2022) menyatakan 4 faktor-faktor yang dapat menjaga independensi dari tingkat individu sebagai auditor,

yaitu dengan analisis konstan komparatif pada tabel 1. Berdasarkan hasil analisis pada tabel 1 menunjukkan bahwa dilihat dari aspek independensi telah memenuhi indikator.

Tabel 1 Analisis Konstan Komparatif Aspek Independensi bagi Auditor

Indikator	Analisis Data	Simpulan
Auditor harus memiliki akuntabilitas dan pengawasan oleh Gubernur.	Hanya 5 dari 36 responden yang kurang setuju. Melalui LHP dan Pertemuan tatap muka. Piagam → 2 fungsi inspektorat dan pasal 23. LKIP → Realisasi 100% atas tindak lanjut arahan Gubernur.	Indikator ini terpenuhi.
Auditor membutuhkan otoritas dan pengakuan untuk dapat “mengakses semua area” saat melakukan proses audit, seperti piagam atau kebijakan audit yang disetujui.	Seluruh responden setuju Inspektorat memiliki akses ke semua area didasarkan piagam pengawasan intern. Piagam pengawasan sudah tiga kali direvisi dan terakhir yang dikeluarkan tahun 2018. Kewenangan inspektorat dalam piagam.	Indikator ini terpenuhi.
Auditor tidak memiliki akuntabilitas, tanggung jawab, atau kekuasaan eksekutif saat ini atau baru-baru ini atas aktivitas entitas yang diaudit.	Tidak ada pengelolaan khusus terkait tambahan tugas Inspektur sebagai Plt. Kadisdik akan implementasi independensi. Surat Perintah Tugas Nomor 158/KG.11.00 → Inspektur menjadi Plt. Kadisdik.	Indikator ini belum terpenuhi.
Auditor harus bebas dari campur tangan atau pengaruh yang tidak semestinya dalam merencanakan dan melaksanakan audit mereka.	89% responden setuju bahwa perencanaan dan pelaksanaan audit bebas dari campur tangan atau pengaruh yang tidak semestinya. Inspektorat melakukan koordinasi dan sinkronisasi dengan Itjen Kemendagri terkait fokus pengawasan untuk satu tahun ke depan dan sinkronisasi jadwal agar audit tidak berbarengan dengan Inspektorat. Klausul Kebijakan Pengawasan Intern Inspektorat Tahun 2023 : Gubernur dan OPD tidak membatasi ruang lingkup, pelaksanaan dan komunikasi hasil audit yang dilaksanakan oleh Inspektorat sebagai APIP.	Indikator ini terpenuhi.

IIA dan INTOSAI (2022) menyatakan 4 faktor-faktor yang dapat menjaga independensi dari tingkat penugasan (aktivitas audit internal).

Keempat faktor tersebut yaitu dengan analisis konstan komparatif pada tabel 2.

Tabel 2. Analisis Konstan Komparatif Aspek Independensi terhadap Aktivitas Audit Internal

Indikator	Analisis Data	Simpulan
Aktivitas AI harus dapat dipertanggungjawabkan kepada gubernur atau kepala OPD, melalui hubungan pelaporan fungsional.	Seluruh responden sepakat atas pelaksanaan indikator ini oleh Inspektorat. Setelah pelaksanaan pengawasan selesai maka diserahkan temuan sementara oleh inspektorat kepada perangkat daerah yang sedang diaudit. Kemudian setelah perangkat daerah memberikan tanggapan, dibuat draft LHP untuk disetujui yang kemudian hasil dari revisi menjadi LHP yang akan dilaporkan kepada Gubernur dan Kepala Perangkat Daerah yang diaudit. Fungsi inspektorat dalam piagam pengawasan intern → pelaporan hasil pengawasan kepada Gubernur. Juklak komunikasi hasil pengawasan → Inspektorat mempertanggungjawabkan aktivitasnya kepada kepala OPD ketika penyampaian temuan sementara secara tertulis dan membahas temuan tersebut dalam suatu rapat.	Indikator ini terpenuhi.

Indikator	Analisis Data	Simpulan
Inspektur harus kompeten.	Seluruh responden sependapat tentang kecukupan kompetensi Inspektur. Sangat kompeten. Inspektur memiliki gelar profesi akuntansi dan beberapa sertifikasi terkait dengan jabatannya yang dilihat dari Instagram milik Inspektorat Jakarta.	Indikator ini terpenuhi.
Memastikan kesesuaian dengan Standar melalui penjaminan mutu dan peningkatan berkelanjutan harus ditetapkan.	Seluruh responden setuju bahwa Inspektorat memiliki program penjaminan mutu dan peningkatan berkelanjutan. Memastikan kesesuaian dengan Standar melalui penilaian kapabilitas APIP pada penilaian mandiri atas tingkat maturitas SPIP, reviu berjenjang pada saat penugasan dan telaahan sejawat antar bagian maupun antar inspektorat K/L/Pemda. Pasal 21 dalam piagam : dalam rangka menjamin dan meningkatkan kualitas pengawasan intern, Inspektorat harus merancang, mengembangkan dan memelihara program penjaminan dan peningkatan kualitas termasuk pemantauan berkelanjutan yang dilakukan melalui penilaian intern untuk mengevaluasi kesesuaian dengan Kode Etik dan Standar.	Indikator ini terpenuhi.
Memiliki cukup orang, anggaran, dan sumber daya lain untuk melaksanakan pekerjaan asurans.	Pertanyaan yang tidak valid terkait anggaran, untuk SDM valid dan hasilnya 15 dari 36 menyatakan tidak memadai. Anggaran: Yang belum terpenuhi tunjangan pengawasan. SDM: kuantitas SDM masih dibawah angka analisa jabatan. LKIP Tahun 2022: kebutuhan formasi pada Inspektorat seharusnya berjumlah 283 orang untuk jabatan fungsional tertentu, sedangkan kondisi per 30 Desember 2022 hanya terdapat 143 orang.	Indikator ini belum terpenuhi.

Aspek Objektivitas

Objektivitas berdasarkan SA 1100 adalah suatu sikap mental tidak memihak yang memungkinkan auditor melaksanakan tugas sedemikian rupa sehingga mereka memiliki keyakinan terhadap hasil kerja mereka dan tanpa kompromi dalam mu-

tu (AAIPI, 2021). Objektivitas mensyaratkan auditor untuk tidak mendasarkan penilaiannya terkait aktivitas pengawasan kepada penilaian pihak lain (AAIPI, 2021). IIA dan INTOSAI (2022) menyatakan 5 faktor-faktor yang dapat menjaga objektivitas auditor, yaitu dengan analisis konstan komparatif pada tabel 3 dan penjelasan lebih rinci setiap indikatornya.

Tabel 3 Analisis Konstan Komparatif Aspek Objektivitas

Indikator	Analisis Data	Simpulan
Penerapan metodologi yang sistematis dan disiplin.	Hanya 1 orang dari 36 responden yang kurang setuju kalau auditor sudah menerapkan metodologi yang sistematis dan disiplin, sedangkan 35 orang lainnya setuju dan sangat setuju. Telaahan sejawat antar bidang dalam inspektorat memeriksa kesesuaian dengan metodologi.	Indikator ini terpenuhi.
Proses supervisi dan penjaminan mutu yang efektif.	Seluruh responden setuju bahwa setiap penugasan telah disupervisi oleh atasan. Reviu berjenjang dari anggota tim ke ketua tim kemudian pengendali teknis. Dari pengendali teknis direviu oleh Inspektur Pembantu. Draft LHP direviu oleh Sekretaris sebelum diserahkan ke Gubernur dan Kepala OPD. Piagam pengawasan intern di bagian kedua → Inspektorat bertanggung jawab memastikan bahwa setiap penugasan	Indikator ini belum terpenuhi secara optimal, masih harus ditingkatkan.

Indikator	Analisis Data	Simpulan
Kepatuhan terhadap kode etik dan standar profesional.	<p>pengawasan dilakukan supervisi yang memadai.</p> <p>Seluruh responden sepakat bahwa auditor Inspektorat sudah mematuhi kode etik dan standar.</p> <p>Tahun 2022 Inspektorat sudah dilakukan pemeriksaan telaah sejawat dari Inspektorat Provinsi Aceh dengan hasil memuaskan dan mengalami peningkatan dari penilaian sebelumnya yang hanya 74 menjadi 86.</p> <p>Evaluasi terdapat dalam PM atas tingkat maturitas SPIP (unsur kapabilitas APIP, elemen praktik profesional). Berdasarkan Laporan Hasil PK Peningkatan Kapabilitas APIP Tahun 2021, elemen praktik profesional masih berada pada level 2.</p>	Indikator ini ter- penuhi.
Pola pikir yang bebas dari bias dan penerapan skeptisisme profesional.	<p>Hanya 1 orang dari 36 responden yang kurang setuju kalau auditor sudah menerapkan pola pikir yang bebas bias serta sudah menerapkan skeptisisme profesional, sedangkan 35 orang lainnya setuju dan sangat setuju. Setiap penugasan ada penandatanganan pakta integritas, kalau melanggar akan terkena hukuman pelanggaran kode etik.</p> <p>Skeptisisme profesional dapat diterapkan dengan baik jika penugasan dilakukan sesuai standar, pengalaman yang cukup serta pengetahuan terkait proses bisnis dan peraturan area pengawasan.</p> <p>Peran ganda Inspektur yang juga menjadi Plt. Kepala Dinas Pendidikan Provinsi DKI Jakarta menimbulkan risiko benturan kepentingan bagi tim pengawasan maupun Inspektur, walaupun dari hasil kuesioner seluruh responden mengaku bahwa auditor memiliki pola pikir yang bebas dari bias.</p>	Indikator ini be- lum terpenuhi secara optimal dalam hal kua- litas SDM mau- pun pengguna- an teknologi.
Kecakapan dan kehati-hatian profesional.	<p>Seluruh responden berpendapat auditor Inspektorat secara kolektif sudah memiliki seluruh kemampuan dan kompetensi untuk melakukan pengawasan di semua OPD. Selain itu, seluruh responden juga menyatakan auditor Inspektorat sudah menjalankan audit dengan bantuan teknologi.</p> <p>Kualitas SDM masih kurang memadai, masih terdapat SDM yang baru menguasai sedikit bidang, misalnya untuk auditor yang biasanya ditugaskan mengawasi keuangan maka ketika ditugaskan untuk mengawasi bidang pembangunan maka pegawai tersebut belum tentu menguasai bidang tersebut.</p>	Indikator ini be- lum terpenuhi secara optimal dalam hal kua- litas SDM mau- pun pengguna- an teknologi.

Aspek Strategic Partner

Aspek *strategic partner* diindikasikan dengan 15 aktivitas. *Strategic partner* dilakukan dalam upaya meningkatkan nilai tambah organisasi. Program

kerja di Inspektorat Provinsi X dalam melaksanakan 15 aktivitas yang memberikan nilai tambah tersebut, dengan penjelasan ringkas pada tabel 4.

Tabel 4 Analisis Konstan Komparatif Aspek *Strategic Partner*

Aktivitas	Hasil Analisis Konstan Komparatif
Memastikan kecu- kupan dan efektivitas sistem pengendalian internal organisasi.	Penjaminan Kualitas (PK) atas Penilaian Mandiri (PM) tingkat maturitas SPIP. Nilai hasil evaluasi oleh BPKP RI atas tingkat maturitas SPIP tahun 2022 meningkat dari tahun 2021. Capaian tingkat maturitas SPIP Provinsi X tahun 2022 sebesar 3,57 termasuk dalam tingkatan terdefinisi dengan artian Provinsi X dinilai telah mampu menentukan kinerjanya dengan baik, memiliki strategi pencapaian kinerja yang relevan dan terintegrasi serta pengendalian telah diimplementasikan namun belum efektif.

<p>Memastikan kecukupan dan efektivitas proses manajemen risiko organisasi.</p>	<p>Penjaminan Kualitas (PK) atas Penilaian Mandiri (PM) tingkat maturitas SPIP → Manajemen Risiko Indeks (MRI). Hasil penilaian maturitas MRI tahun 2022 mengalami peningkatan yang tidak signifikan yaitu hanya sebesar 0,006, hal tersebut dikarenakan beberapa hambatan.</p>
<p>Mengidentifikasi risiko yang muncul.</p>	<p>Inspektorat mengidentifikasi risiko yang muncul dalam melaksanakan aktivitas pengawasan, untuk risiko pada Perangkat Daerah lainnya, responden wawancara menyatakan bahwa “Inspektorat hanya melakukan pendampingan penilaian risiko berupa reviu dan memberikan pandangan kepada pemilik risiko atas risiko yang sudah diidentifikasi, apakah hal tersebut memang merupakan suatu risiko atau hanya kebalikan dari tujuan.”.</p>
<p>Memastikan kecukupan dan efektivitas proses tata kelola organisasi.</p>	<p>Inspektorat Provinsi X berperan aktif dalam kegiatan sosialisasi pelaksanaan kegiatan Penilaian Mandiri Pelaksanaan Reformasi Birokrasi (PMPRB). Inspektorat Provinsi X juga melakukan pendampingan dan evaluasi atas pelaksanaan PMPRB. Reformasi birokrasi diartikan sebagai upaya untuk melakukan pembaharuan dan perubahan mendasar terhadap sistem penyelenggaraan pemerintah dalam rangka mewujudkan tata kelola pemerintah yang baik (<i>good governance</i>) (Inspektorat Provinsi X, 2023a). Inspektorat Provinsi X juga melakukan evaluasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) yang menghasilkan predikat SAKIP Pemerintah Daerah yang merupakan indikator kinerja salah satu sasaran Pemprov X, yaitu terwujudnya tata kelola pemerintahan yang transparan dan akuntabel. Hasil evaluasi tahun 2022 adalah sebesar 96,68 dengan predikat AA.</p>
<p>Merekomendasikan peningkatan bisnis dan operasional.</p>	<p>Inspektorat merekomendasikan peningkatan operasional kepada OPD atas setiap aktivitas yang dilakukan, baik kegiatan asuransi maupun kegiatan konsultasi. Salah satunya melalui Surat Inspektur Provinsi X kepada Pj. Sekretaris Daerah Provinsi X Nomor 1506/PA.02.02 tanggal 11 Juli 2022 perihal Hasil Evaluasi atas PMPRB Tahun 2022 yang menyampaikan 11 saran kepada seluruh Kepala Perangkat Daerah guna meningkatkan indeks Reformasi Birokrasi dan akan berdampak pada peningkatan operasional setiap OPD. Responden wawancara mengatakan bahwa “Pemberian rekomendasi untuk OPD yang sering adalah melalui konsultasi, kedua ketika pengawasan baik audit, reviu, monitoring. Ketiga adalah ketika kegiatan tersebut termasuk dalam kegiatan strategis daerah. Keempat ketika ada penilaian dari instansi lain seperti KPK, Kemendagri, dan lainnya.”</p>
<p>Memastikan kecukupan dan efektivitas proses kepatuhan peraturan organisasi.</p>	<p>Penilaian mandiri atas tingkat maturitas SPIP mencakup penilaian tingkat kematangan SPIP dalam mencapai tujuan pengendalian termasuk atas ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Menurut Responden wawancara, kecukupan dan efektivitas proses kepatuhan peraturan organisasi diperoleh dari hasil audit kepatuhan dan Laporan Audit LKPD dari BPK RI. Dari hasil audit LKPD BPK didapatkan penilaian WTP sehingga dapat disimpulkan Pemprov X sebagian besar sudah patuh terhadap peraturan perundang-undangan.</p>
<p>Menguji kecukupan dan efektivitas penilaian pengendalian manajemen.</p>	<p>Aktivitas menguji kecukupan dan efektivitas penilaian pengendalian pimpinan perangkat daerah dilakukan Inspektorat saat melakukan kegiatan Penilaian Mandiri atas Tingkat Maturitas SPIP.</p>
<p>Memimpin proses penilaian dan manajemen risiko perusahaan.</p>	<p>Inspektorat Provinsi X berdasarkan Kepgub struktur manajemen risiko merupakan salah satu komite manajemen risiko yaitu sebagai ketua komite pelaksana dan sebagai sekretaris komite yang membantu komite eksekutif, dengan tugas sebagai berikut: 1) Menyusun konsep sampai dengan menetapkan petunjuk pelaksanaan Manajemen Risiko. 2) Menyusun konsep sampai dengan menetapkan kebijakan penerapan manajemen risiko. 3) Memfasilitasi dan mengorganisasikan pelaksanaan Proses Manajemen Risiko Dari hasil wawancara, responden mengatakan “Inspektorat dalam hal manajemen risiko adalah sebagai pembina di tingkat Pemerintah daerah (Pemda). Inspektorat melakukan pendampingan dalam penyusunan penilaian risiko serta melaksanakan evaluasi identifikasi risiko dan penerapan manajemen risiko. Sekretaris Daerah yang memimpin penilaian risiko dan manajemen risiko selaku pemilik risiko Pemprov X.”</p>

Menginformasikan dan menasihati gubernur.	Inspektorat menginformasikan dan menasihati Gubernur melalui pelaporan hasil aktivitas pengawasan baik kegiatan asurans maupun kegiatan konsultasi sesuai tugas Inspektorat dalam Piagam Pengawasan Intern yang membantu Gubernur dalam membina dan mengawasi penyelenggaraan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah. Responden wawancara menyatakan bahwa Inspektorat melakukan komunikasi dengan Gubernur baik secara tertulis melalui penyerahan LHP dan tatap muka sesuai kebutuhan Gubernur.
Menginformasikan dan menasihati kepala perangkat daerah.	Inspektorat menjalankan aktivitas menginformasikan dan menasihati kepala perangkat daerah salah satunya pada saat penyampaian Notise Hasil Pengawasan (NHP) kepada pimpinan Klien Pengawasan dilakukan secara tertulis di akhir masa penugasan. Narasumber wawancara menyatakan hal berikut terkait kegiatan komunikasi dengan kepala Perangkat Daerah "Rapat koordinasi pimpinan yang dilakukan secara rutin setiap bulan, dan kondisional jika memang ada satu hal yang harus dikoordinasikan. Pada saat pelaksanaan reuiu Inspektorat akan mengkomunikasikan prosedur reuiu kepada OPD terkait dari perencanaan hingga pelaporan."
Menginformasikan dan menasihati kepala bagian di suatu perangkat daerah.	Aktivitas menginformasikan dan menasihati kepala bagian di suatu perangkat daerah salah satunya pada saat pembahasan Notise Hasil Pengawasan (NHP)/ temuan semetara sebelum tim pengawasan mengakhiri penugasan. Membahas atau mendiskusikan rekomendasi yang disusun oleh tim pengawas sehingga rekomendasi yang dihasilkan dapat dipahami oleh pihak Klien Pengawasan serta dapat dilakukan tindak lanjutnya.
Menimbang dan menganalisis data untuk manajemen	Narasumber wawancara menyatakan bahwa "Inspektorat sedang mengembangkan aplikasi CACM dalam menganalisis data aset dan keuangan. Manfaat aplikasi adalah membantu dan memudahkan bagi Aparat Pengawasan dalam pelaksanaan penugasan audit keuangan/aset, reuiu keuangan/aset dan dalam pengolahan /analisis data keuangan/aset."
Menyelidiki penipuan.	Narasumber wawancara menyatakan penugasan penyelidikan kecurangan mayoritas berasal dari pengaduan masyarakat melalui kanal pengaduan yang dimiliki Pemprov X. Pengaduan tersebut biasanya berisikan mengenai dugaan penyalahgunaan wewenang oleh pegawai. Hal tersebut salah satu bentuk aktivitas dalam menjalankan fungsi Inspektorat, yaitu pemeriksaan dan pengusutan dugaan adanya penyimpangan atau penyalahgunaan wewenang oleh pegawai. Penanganan pengaduan masyarakat pada tahun 2022 sebanyak 37 pengaduan.
Menilai risiko penipuan dan mencegah penipuan	Narasumber wawancara menyatakan bahwa penilaian risiko kecurangan baru dilakukan pada tahun 2022 dan secara komprehensif di tahun 2023. Inspektorat belum banyak mendampingi OPD lain dalam menilai risiko kecurangan, salah satu OPD yang sudah didampingi oleh Inspektorat yaitu Dinas Bina Marga. Program kerja Inspektorat dalam mencegah penipuan adalah mengembangkan aplikasi Sistem Pengaduan Terpadu (SIPADU), pencegahan dan pemberantasan pungutan liar; pengendalian gratifikasi, penilaian Monitoring Center for Prevention (MCP), dan pembangunan Zona WBK/WBBM.
Mendukung auditor eksternal	Narasumber wawancara menyatakan salah satu bentuk dukungan Inspektorat pada auditor eksternal adalah "Inspektorat melakukan reuiu, konsinyering dan koordinasi untuk memastikan dokumen yang diberikan OPD kepada BPK dalam pemeriksaan merupakan dokumen yang wajar. Hal tersebut dilakukan pada saat pemeriksaan LKPD". Hal tersebut didukung fokus dan sasaran pengawasan intern tiap tahunnya dalam kegiatan konsultasi yaitu pendampingan pemeriksaan BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

5. Pembahasan

Aspek Independensi

Independensi seorang auditor merupakan faktor penting untuk mendeteksi kemungkinan kecurangan yang terjadi dalam suatu laporan keuangan. Hasil penelitian menunjukkan berdasarkan indikator seorang auditor harus memiliki a-

kuntabilitas dan pengawasan oleh Gubernur telah memenuhi. Demikian juga dengan adanya otoritas auditor untuk dapat mengakses secara keseluruhan dalam melakukan proses audit telah terpenuhi. Independensi juga tercermin dari bebasnya auditor dari campur tangan atau pengaruh yang tidak semestinya dalam merencanakan dan melaksanakan tugasnya. Sedangkan indikator auditor tidak memiliki akuntabilitas, tanggung jawab, atau

kekuasaan eksekutif saat ini atau baru-baru ini atas aktivitas entitas yang diaudit belum terpenuhi. Dari 4 faktor-faktor yang dapat menjaga independensi dari tingkat individu sebagai auditor menunjukkan tiga memenuhi dan satu yang belum. Hal ini menunjukkan mayoritas telah memenuhi. Independensi auditor sangat penting dampaknya terhadap kualitas audit (Nurjanah & Kartika, 2016; Safriliana & Muawanah, 2019; Ayem & Yuliana, 2019; dan Megayani *et al.*, 2020).

Aspek Objektivitas

Objektivitas menunjukkan sikap mental auditor dalam melaksanakan tugas yang tidak memihak. Sehingga auditor memiliki keyakinan terhadap hasil kerja mereka dan tanpa kompromi dalam mutu. Objektivitas mensyaratkan seorang auditor untuk tidak mendasarkan penilaiannya terkait aktivitas pengawasan kepada penilaian pihak lain (AAIPI, 2021).

Objektivitas auditor dapat dilihat dari 5 indikator. Hasil penelitian menunjukkan bahwa indikator penerapan metodologi yang sistematis dan disiplin telah sesuai. Sehingga indikator ini terpenuhi. Hal ini ditunjukkan dari 35 reponden dari 36 auditor yang menjadi responden sudah menerapkan metodologi yang sistematis dan disiplin. Hal ini didukung dengan telaahan sejawat antar bidang dalam inspektorat untuk memeriksa kesesuaian dengan metodologi.

Indikator proses supervisi dan penjaminan mutu yang efektif. Menunjukkan kondisi Indikator ini belum terpenuhi secara optimal, masih harus ditingkatkan. Penugasan yang diberikan kepada auditor telah disupervisi oleh atasan. Reviu berjenjang dari anggota tim ke ketua tim kemudian pengendali teknis. Dari pengendali teknis direviu oleh Inspektur Pembantu. Draft LHP direviu oleh Sekretaris sebelum diserahkan ke Gubernur dan Kepala OPD.

Hasil penelitian menunjukkan indikator kepatuhan terhadap kode etik dan standar profesional terpenuhi. Para auditor Inspektorat telah mematuhi kode etik dan standar yang berlaku. Laporan Hasil PK Peningkatan Kapabilitas APIP Tahun 2021, elemen praktik profesional masih berada pada level 2.

Berdasarkan indikator Pola pikir yang bebas dari bias dan penerapan skeptisisme profesional menunjukkan belum terpenuhi secara optimal dalam hal kualitas SDM maupun penggunaan teknologi. Kondisi ini terjadi disebabkan oleh adanya

peran ganda Inspektur yang juga menjadi Plt. Kepala Dinas Pendidikan Provinsi DKI Jakarta. Kondisi ini menimbulkan risiko benturan kepentingan bagi tim pengawasan maupun Inspektur.

Objektivitas auditor akan berdampak pada kualitas audit yang dilakukan (Nurjanah & Kartika, 2016; Anam *et al.*, 2021; dan Farhan & Wondabio, 2023). Objektivitas audit juga akan terkait SDM, yaitu transparansi, sikap tanggung jawab, tidak ada bentuan kepentingan dengan pihak yang lain serta kejujuran.

Indikator Kecakapan dan kehati-hatian profesional menunjukkan masih belum terpenuhi secara optimal dalam hal kualitas SDM maupun penggunaan teknologi. Auditor Inspektorat telah sudah memiliki seluruh kemampuan dan kompetensi untuk melakukan pengawasan di semua OPD. Dalam menjalankan audit telah menggunakan bantuan teknologi. Kualitas SDM masih kurang memadai. Hal ini karena masih terdapat SDM yang baru menguasai sedikit bidang.

Aspek Strategic Partner

Inspektorat Provinsi X didorong untuk menjadi *strategic partner* dengan lebih memberikan nilai tambah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) yang menjadi Klien Pengawasan. Kriteria analisis yang digunakan dalam menilai kesenjangan peran Inspektorat Provinsi X sebagai penasihat terpercaya (*trusted advisor*) dan mitra strategis (*strategic partner*) yang merupakan salah satu peran AI dalam TLM adalah implementasi atas 15 aktivitas yang meningkatkan nilai organisasi berdasarkan hasil survey Eulerich & Lenz (2020). Program kerja di Inspektorat Provinsi X dalam melaksanakan 15 aktivitas yang memberikan nilai tambah tersebut.

Aktivitas tersebut terkait 1). kecukupan dan efektivitas sistem pengendalian internal organisasi. 2) Kecukupan dan efektivitas proses manajemen risiko organisasi. 3) Identifikasi risiko 4). Kecukupan dan efektivitas proses tata kelola organisasi. 5) Rekomendasi peningkatan bisnis dan operasional. 6) Kecukupan dan efektivitas proses kepatuhan peraturan organisasi. 7) Kecukupan dan efektivitas penilaian pengendalian manajemen. 8) Memimpin proses penilaian dan manajemen risiko perusahaan. 9) Menginformasikan dan menasihati gubernur. 10) Menginformasikan dan menasihati kepala perangkat daerah. 11) Menginformasikan dan menasihati kepala bagian di suatu perangkat daerah. 12) Menimbang dan menganalisis data untuk manajemen. 13) Menyelidiki penipuan. 14)

Menilai risiko penipuan dan mencegah penipuan.
15) Mendukung auditor eksternal

6. Simpulan dan Saran

Simpulan

Hasil dari analisis dan pembahasan dapat disimpulkan peran auditor menjaga akuntabilitas kepada gubernur sebagai organ pengurus telah dijalankan dengan optimal. Menjaga independensi dari pelaksanaan operasional perangkat daerah tidak memadai karena adanya perangkapan jabatan. Peran auditor dalam mengimplementasikan pengamanan untuk menjaga independensi dan objektivitas menunjukkan belum optimal dan Objektivitas peran ini juga harus diwaspadahi. Peran auditor untuk melaporkan pelanggaran independensi dan objektivitas auditor sudah cukup optimal dilaksanakan. Kecakapan dan kehati-hatian profesional harus ditingkatkan karena nilai kapabilitas APIP masih berada di level 2. Inspektorat Provinsi X belum menjadi *strategic partner* dengan maksimal. Inspektorat Provinsi X belum menjalankan komunikasi reguler dengan manajemen.

Saran

Keterbatasan penelitian ini adalah objek penelitian ini hanya menggunakan Inspektorat sebagai lini ketiga. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan dapat dilihat dari peran lini pertama atau kedua. Selain itu untuk peningkatan independensi dan objektivitas inspektorat untuk mengkaji kebutuhan akan adanya bagian *Quality Assurance* (QA) khusus di dalam Inspektorat agar memiliki fokus untuk meningkatkan level elemen praktik profesional. Peningkatan pengetahuan aparatur pengawas dengan pelatihan ketika ditugaskan pada area yang belum pernah ditugaskan kepada auditor.

Daftar Pustaka

- Anam, H., Tenggara, F. O., & Sari, D. K. (2021). Pengaruh independensi, integritas, pengalaman dan objektifitas auditor terhadap kualitas audit. *Forum Ekonomi*, 23(1), 96-101.
- Arifin, J., & Pertiwi, M. L. (2020). Determinan Kecurangan Akuntansi Di Lingkungan Perguruan Tinggi. *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 4(2), 187-204. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2020.v4.i2.4035>
- Aripin, R. M., Mahmud, R., Sabli, N., & Tapsir, R.

- (2022). Fraudulent Financial Reporting in Malaysia: From Fraud Triangle Theory Perspective. *Advanced International Journal of Banking, Accounting and Finance*, 4(11), 30-48. <https://doi.org/10.35631/aijbaf.411003>
- Astuti, D. A., Taqi, M., & Mulyadi, R. (2023). *Internal Audit Organization Status , Audit Committee Characteristics , Political Connections and Fraud Prevention*. 6(1), 15-23.
- Atmaja, S. A., & Probohudono, A. N. (2015). Analisis Audit BPK RI Terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidakpatuhan dan Kerugian Negara. *INTEGRITAS Jurnal Anti Korupsi*, 1(1), 81-110.
- Ayem, S., & Yuliana, D. (2019). Pengaruh Independensi Auditor, Kualitas Audit, Manajemen Laba, Dan Komisaris Independen Terhadap Integritas Laporan Keuangan (Studi Kasus Pada Perusahaan Perbankan Yang Terdaftar Di BEI Periode 2014-2017). *Akmenika: Jurnal Akuntansi Dan Manajemen*, 16(1). <https://doi.org/10.31316/akmenika.v16i1.168>
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (n.d.). Peraturan BPKP nomor 5 tahun 2021 tentang Penilaian Maturitas Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terintegrasi Pada Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah (K/L/D).
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2022a). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2022.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2022b). Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi X Tahun 2021.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2021). Modus Korupsi Tanah Pejabat Pemprov X. Diakses pada 7 Juni 2023, dari <https://x.bpk.go.id/modus-korupsi-tanah-pejabat-pemprov-X/>
- Bangsawan, A. A., & Abbas, A. (2021). Efek Pelanggaran Standar Akuntansi Pemerintahan dan Ketidakpatuhan Peraturan terhadap Opini Audit Laporan Keuangan di Sulawesi Selatan. *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*, 21(02), 461-472. <https://doi.org/10.29040/jap.v21i02.1481>
- Bantleon, U., d'Arcy, A., Eulerich, M., Hucke, A., Pedell, B., & Ratzinger-Sakel, N. V. S. (2021). Coordination challenges in implementing the three lines of defense model. *International*

- Journal of Auditing*, 25(1), 59–74. <https://doi.org/10.1111/ijau.12201>
- d'Arcy, A., & Eulerich, M. (2023). Drivers for the maturity of integrated governance in organizations—An empirical investigation. *International Journal of Auditing*, October, 1–15. <https://doi.org/10.1111/ijau.12338>
- Davies, H., & Zhivitskaya, M. (2018). Three Lines of Defence: A Robust Organising Framework, or Just Lines in the Sand? *Global Policy*, 9(June), 34–42. <https://doi.org/10.1111/1758-5899.12568>
- Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2022). Data Series APBD 21 Oktober 2022. <https://djpk.kemenkeu.go.id/?p=5412>.
- Eulerich, A., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing? – A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 94(3/4), 83–92. <https://doi.org/10.5117/mab.94.50375>
- Eulerich, M. (2021). The new three lines model for structuring corporate governance – A critical discussion of similarities and differences. *Corporate Ownership and Control*, 18(2), 180–187. <https://doi.org/10.22495/cocv18i2art15>
- Fadly, A., Wahyudi, I., & Yetti, S. (2021). Pengaruh Fraud Diamond Terhadap Kecurangan Laporan Keuangan Pada Kabupaten Dan Kota Di Provinsi Jambi Periode 2014 – 2018. *Jambi Accounting Review (JAR)*, 1(2), 139–151. <https://doi.org/10.22437/jar.v1i2.13546>
- Farhan, D. A., & Wondabio, L. S. (2023). A Conceptual Framework of Investigative Audit Quality Indicators to Evaluate Implementation by Audit Firm. 6(2), 212–221.
- Febriany, R. E. C., Hendra Ts, K., & Astungkara, A. (2021). Temuan ketidakpatuhan terhadap studi pemeriksaan keuangan daerah dan faktor-faktor yang mempengaruhinya. *Akuntabel*, 18(4), 733–743. <https://doi.org/10.30872/jakt.v18i4.9869>
- Inspektorat Provinsi X. (2023). Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Inspektorat Provinsi X Tahun 2022.
- Institute of Internal Auditors dan International Organization of Supreme Audit Institutions. (2022). IIA Joint Paper: Applying the Three Lines Model In the Public Sector.
- Institute of Internal Auditors. (2020). IIA Position Paper: The IIA's Three Lines Model - An update of the Three Lines of Defense.
- Isnadiva, S. M., & Haryanto, H. (2021). Hasil Pemeriksaan Dan KAsus Korupsi Pada Pemerintah Daerah Studi pada Pemerintah Provinsi di Indonesia Tahun 2015-2018. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 9(1), 83–100. <https://doi.org/10.17509/jrak.v9i1.28342>
- Jones, D. S. (2020). 1MDB corruption scandal in Malaysia: a study of failings in control and accountability. *Public Administration and Policy*, 23(1), 59–72. <https://doi.org/10.1108/PAP-11-2019-0032>
- Jones, D. S. (2022). Challenges in combating corruption in Malaysia: issues of leadership, culture and money politics. *Public Administration and Policy*, 25(2), 136–149. <https://doi.org/10.1108/PAP-01-2022-0002>
- Kajamaa, A., Mattick, K. and de la Croix, A. (2020). How to ... do mixed-methods research. *Clin Teach*, 17: 267–271. <https://remote-lib.ui.ac.id:2075/10.1111/tct.13145>
- Khairunnisa, A. S., & Rahadian, Y. (2022). Evaluation of The Role of Internal Compliance Unit on The Effectiveness of Internal Control. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, Vol.6 No.3 Desember 2021, 319–333.
- Lim, C. Y., Woods, M., Humphrey, C., Seow, J. L., Yeong, C., & Lin, J. (2017). The paradoxes of risk management in the banking sector. *British Accounting Review*, 49(1), 75–90.
- Luburic, R., Perovic, M., & Sekulovic, R. (2015). Quality management in terms of strengthening the “three lines of defence” in risk management-process approach. *International Journal for Quality Research*, 9(2), 243–250.
- Megayani, N. K., Nyoman, N., Suryandari, A., & Susandya, A. A. P. G. B. A. (2020). Pengaruh Independensi, Due Professional Care dan Locus of Control Terhadap Kualitas Audit Dengan Pengalaman Auditor Sebagai Variabel Moderasi Pada KAP di Provinsi Bali. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 8(1), 133–150.
- Mrsik, J., Nenovski, T., & Dimov, A. (2017). The Three Line Of Defence Model For Effective Risk Management In Local Government. UDC 336.1:352:[005.52:005.334(497.7
- Nurdiani, T. W. (2021). The Three Lines of Defense Model Establish Effective Governance, Risk Management and Compliance in Financial Institutions: an International Cross-

- Comparison of Uk, Europe, Us and Australia. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, November 2021. <http://ijecm.co.uk/>
- NurFaidah, N., & Novita, N. (2022). Analisis Tingkat Korupsi Pemerintah Daerah Berdasarkan Opini Audit, Temuan Audit Atas Kelemahan Spi Dan Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 27(1), 55–65. <https://doi.org/10.23960/jak.v27i1.308>
- Nurjanah, I. B., & Kartika, A. (2016). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Etika, Pengalaman Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, Objektivitas dan Integritas Terhadap Kualitas Audit. *Dinamika Akuntansi, Keuangan Dan Perbankan*, 5(2), 123–135.
- Pane, A. A. (2018). Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Perilaku Kecurangan. *JURNAL AKUNTANSI DAN BISNIS : Jurnal Program Studi Akuntansi*, 4(2), 40. <https://doi.org/10.31289/jab.v4i2.1812>
- Quah, J. S. T. (2021). Breaking the cycle of failure in combating corruption in Asian countries. *Public Administration and Policy*, 24(2), 125–138. <https://doi.org/10.1108/pap-05-2021-0034>
- Rahardyan, T. M., Safitra, D. A., & Hanifah, A. (2022). Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Atas Pengelolaan Subsidi Pada Badan Usaha Milik Negara. *Jurnal Manajemen Keuangan Publik*, 6(1), 1–14.
- Rahayu, F. I. S., & Fidiana, F. (2018). Derterminan Kualitas Opini Audit Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 9(2), 267–279. <https://doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9016>
- Rendon, J.M., & Rendon, R.G. (2022). Analyzing procurement fraud in the US Navy. *Journal of Financial Crime*, 29:4, 1297-1317, DOI 10.1108/JFC-09-2021-0207. Emerald Publishing Limited.
- Robbiyani, N., Mulyana, R., & Abdurrahman, L. (2022). Pengujian Model Pengaruh Tata Kelola TI Terhadap Transformasi Digital dan Kinerja Asuransi C. *Explore: Jurnal Sistem Informasi Dan Telematika*, 13(2), 95. <https://doi.org/10.36448/jsit.v13i2.2712>
- Safriliana, R., & Muawanah, S. (2019). Faktor yang Memengaruhi Auditor Switching di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 5(3), 234–240. <https://doi.org/10.17977/um004v5i32019p2>
- 34
- Siringoringo, A., Sirait, N. N., Sunarmi, Siregar, M., & Pakpahan, Z. A. (2023). The Weaknesses of the Legal Substance of the Internal Supervision System in State-Owned Enterprises Plantation. *Quality - Access to Success*, 24(192), 190–193. <https://doi.org/10.47750/QAS/24.192.22>
- Turner, D. (2022). Three lines of defence – is it the right model? *Journal of Financial Compliance*, 5(3), 237–247.
- Yuniarti, R. D., & Linuhung, T. S. (2023). Analysis of Factors That Influence the Occurrence Of Corruption in the Perspective of Fraud Hexagon. *Britain International of Humanities and Humanities and Social Sciences Journal*, 5(2), 152–163.