

Usulan Rancangan Perumusan Opini Audit Internal Pada Kegiatan Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah

Ahmad Fadila¹, Yan Rahadian²

Program Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia, Jakarta, Indonesia¹
Program Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia, Jakarta, Indonesia²

Abstract. *The research proposed to provide input to the Government Internal Supervisory Apparatus or Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) on the importance of the application of internal audit opinion, analyze the perceptions of auditors, auditors, and users of the internal audit opinion applied, and use the formulation of internal audit opinions in accordance with the results of APIP audit reports. Case studies use case study methods with qualitative methods. The object of research is five APIP units for audit, and one unit of research results for APIP audits. The research data was obtained from primary and secondary data through documentation and interviews. This research shows that the public sector internal audit opinion is needed to move towards APIP level 4 capability of the Internal Audit Capability (IA-CM) capability. According to auditor perceptions, internal opinion audits through the process of planning and carrying out internal audits with professional competence and accuracy, will produce a quality and objective opinion. According to the auditee's perception, the internal audit opinion is a part of the organization and an assessment of the unit's performance improvement. According to the perception of users of the report, internal audits have an influence on the decision-making process. This study proposes the identification of measurement criteria for each governance arrangement, risk management, and organizational control in the administrative field that is appropriate for public sector internal audit opinion formulation. This research also discusses opinions that are in accordance with the needs of auditors, auditors, and users of opinion reports with three or four levels, which can be applied properly at the micro or macro level.*

Keywords. *Internal audit; public sector; internal audit opinion; APIP; IA-CM.*

Abstrak. Penelitian ini bertujuan untuk memberikan masukan kepada Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) atas pentingnya penerapan opini audit internal, menganalisis persepsi auditor, auditi, dan pengguna laporan jika opini audit internal diterapkan, dan mengusulkan rancangan perumusan opini audit internal yang tepat pada laporan hasil audit APIP. Penelitian ini menggunakan pendekatan studi kasus dengan metode kualitatif. Objek penelitian adalah lima unit APIP beserta auditinya, dan satu unit pengguna laporan hasil audit APIP. Data penelitian diperoleh dari data primer dan sekunder melalui dokumentasi dan wawancara. Penelitian ini menunjukkan bahwa opini audit internal sektor publik sangat diperlukan untuk melangkah menuju kapabilitas APIP level 4 Internal Audit Capability Model (IA-CM). Menurut persepsi auditor, pemberian opini audit internal melalui proses tahapan perencanaan dan pelaksanaan audit internal dengan kompetensi dan kecermatan profesional, akan menghasilkan opini yang bermutu dan objektif. Menurut persepsi auditi, opini audit internal merupakan penilaian bagi organisasi dan membawa dampak terhadap peningkatan kinerja unit. Menurut persepsi pengguna laporan, opini audit internal memberikan pengaruh terhadap proses pengambilan keputusan. Penelitian ini mengusulkan pengidentifikasian kriteria pengukuran untuk setiap lingkup tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian organisasi di pemerintahan yang sesuai bagi perumusan opini audit internal sektor publik. Penelitian ini juga mengusulkan bentuk opini yang sesuai dengan kebutuhan auditor, auditi, dan pengguna laporan berupa opini dengan tiga atau empat tingkat, yang dapat diterapkan baik di level mikro maupun makro.

Kata kunci. Audit internal; sektor publik; opini audit internal; APIP; IA-CM.

Corresponding author. Email: ahmad.fadila@yahoo.com, yan.rahadian@yahoo.com.

How to cite this article. 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.

History of article. Received: April 2019, Revision: Juni 2019, Published: Agustus 2019

Online ISSN: 2541-061X. Print ISSN: 2338-1507. DOI: 10.17509/jrak.v7i2.17241

Copyright©2019. Published by Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan. Program Studi Akuntansi. FPEB. UPI

PENDAHULUAN

Inspektorat Jenderal merupakan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang memiliki tugas menyelenggarakan

pengawasan internal di lingkungan Kementerian (Presiden Republik Indonesia, 2015b). Mengingat peran APIP yang cukup besar bagi pencapaian tujuan organisasi

pemerintah, menjadikan kapabilitas APIP sangat penting untuk diukur.

Model yang digunakan untuk mengukur kapabilitas APIP ini mengadopsi model *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector* yang dikembangkan oleh *Institute of Internal Auditor (IIA)*. Model ini terdiri dari 5 (lima) level yaitu (1) level 1 (*Initial*), (2) level 2 (*Infrastructure*), (3) level 3 (*Integrated*), (4) Level 4 (*Managed*), (5) Level 5 (*Optimizing*).

Target kapabilitas APIP sesuai dengan RPJMN 2015-2019 seluruh APIP berada pada level 3 pada tahun 2019 (Presiden Republik Indonesia, 2015a). Mewujudkan kapabilitas APIP berkelas dunia ditandai dengan kondisi kapabilitas APIP setidaknya pada level 3, selaras dengan Visi Reformasi Birokrasi Tahun 2010-2025 (Presiden Republik Indonesia, 2010). Target pencapaian kapabilitas APIP level 4 belum tertuang dalam target RPJMN 2015 – 2019, namun peningkatan dari level 3 ke 4 tetap diperlukan mengingat perkembangan kompleksitas tugas di lingkungan Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah yang semakin dinamis membutuhkan peran APIP dengan level kapabilitas lebih tinggi dan berkelas dunia.

Capaian kapabilitas APIP di Indonesia sampai dengan data per Juli 2018 sebanyak 127 unit APIP di Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah yang mencapai kapabilitas level 3 atau 20,22% dari total APIP yang sebanyak 628 di Indonesia (Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, 2018). Pada kegiatan Rakornas Pengawasan Intern Pemerintah di Jakarta tahun 2015, Presiden RI memberikan pengarahannya bahwa sampai dengan tahun 2019 kapabilitas APIP ditargetkan mencapai 85% ada di level 3 dan 1% di level 1 (Sekretariat Kabinet Republik Indonesia, 2015).

Tabel 1. *Level 4 Purposes of KPAs by Internal Audit Element*

<i>Services and Role of Internal Auditing</i>	
<i>Level 4 - Managed</i>	<i>Overall Assurance on Governance, Risk Management, and Control</i>
	<i>Pupose:</i>

Services and Role of Internal Auditing

To conduct sufficient work to provide an opinion on the overall adequacy and effectiveness of the organization's governance, risk management, and control processes. The IA activity has coordinated its audit services to be sufficiently comprehensive that it can provide reasonable assurance at a corporate level that these processes are adequate and functioning as intended to meet the organization's objectives.

Sumber: The Institute of Internal Auditors. (2009b).

Tabel 1 menyajikan *Level 4 Purposes of KPAs by Internal Audit Element (Element: Services and Role of Internal Auditing)*. Berdasarkan Tabel 1, opini audit internal perlu dikembangkan oleh APIP. Opini akan menjadi penambah kesimpulan mengenai kecukupan dan efektivitas keseluruhan proses tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian atau dikenal dengan istilah *governance, risk management, and control (GRC)* organisasi. Sampai saat ini belum ada aturan hukum pemerintah yang mengatur perumusan opini audit internal sektor publik. Sementara itu, praktik penerapan opini audit internal di dunia telah dilakukan pada beberapa sektor publik di Inggris (HM Treasury, 2010) dan Australia (Cabinet & Government, 2010).

IIA telah mengembangkan perumusan opini audit dalam sebuah *practical guidance "Formulating and Expressing Internal Audit Opinions"* pada bulan Maret 2009 (The Institute of Internal Auditors, 2009a). Perumusan opini ini melingkupi level makro dan mikro. Opini level makro berdasarkan hasil dari *multiple audit project*, sementara opini level mikro berdasarkan hasil dari *single audit project* atau beberapa *audit project* dalam jangka waktu periode yang terbatas (The Institute of Internal Auditors, 2009a).

Terdapat penelitian sebelumnya yang memiliki beberapa keterbatasan dimana dalam pengukuran persepsi pemangku kepentingan tentang kebutuhan opini audit internal yang hanya digali dari responden yang berasal dari sisi auditor APIP di salah satu instansi Kementerian (Suharso, 2016). Penelitian lain juga berpendapat bahwa auditor internal diharapkan dapat memberikan nilai tambah

dan meningkatkan kinerja organisasi auditi, sehingga persepsi auditi penting untuk dapat diukur (Sawyer, Dittenhofer, & Scheiner, 2003). Sementara itu, persepsi auditi yang perlu diukur tidak dijumpai dalam penelitian Suharso (2016). Atas keterbatasan penelitian Suharso (2016) tersebut, penelitian ini berupaya untuk dapat mengukur dan menganalisis persepsi opini audit internal selain dari pihak auditor sendiri, juga mengukur persepsi dari auditi, dan pengguna laporan sebagai pemangku kepentingan dan pihak di luar APIP.

Rumusan Masalah

Rumus masalah penelitian sebagai berikut: a) Mengapa diperlukan perumusan opini audit internal dalam kegiatan audit APIP?; b) Bagaimana persepsi auditor, auditi, dan pengguna laporan jika opini audit internal diterapkan pada laporan hasil audit APIP?; dan c) Bagaimana usulan rancangan perumusan opini audit internal yang tepat pada laporan hasil audit APIP?.

Tujuan Penelitian

Tujuan pada penelitian ini adalah: a) Menganalisis pentingnya penerapan opini audit internal berkaitan dengan peningkatan kapabilitas level 4 IA-CM; b) Menganalisis persepsi auditor, auditi, dan pengguna laporan jika opini audit internal diterapkan pada laporan hasil audit APIP; dan c) Mengusulkan rancangan perumusan opini audit internal yang tepat pada laporan hasil audit APIP.

Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat kepada berbagai pihak sebagai berikut: a) Memberikan pemahaman kepada APIP atas pentingnya pemberian opini audit internal untuk peningkatan level kapabilitas IA-CM; b) Bermanfaat bagi auditor APIP dalam mengidentifikasi kriteria penilaian lingkup GRC organisasi untuk penerapan opini audit internal sektor publik; c) Bermanfaat bagi auditi untuk mengetahui objek apa saja yang menjadi dasar penilaian dalam pemberian opini; d) Bermanfaat bagi pengguna laporan untuk mengetahui objek apa

saja yang menjadi dasar penilaian dalam pemberian opini audit internal dalam kaitannya dengan proses pengambilan keputusan; dan e) Membantu dalam mengusulkan rancangan perumusan opini audit internal pada laporan hasil audit APIP.

KAJIAN LITERATUR

Theory of Public Accountability

Teori akuntabilitas merupakan teori yang menjelaskan suatu hubungan diantara aktor dengan forum, aktor memiliki kewajiban untuk menjelaskan dan menyesuaikan perilakunya, sementara forum dapat mengajukan pertanyaan, penilaian, atau bahkan memberikan sanksi kepada aktor (Bovens, 2003). Aktor atau *accountor* dapat berupa individu atau agen, sementara forum atau *accountee* dapat berupa orang atau badan tertentu, atau juga masyarakat umum/publik (Bovens, 2003).

Pemberian opini audit internal merupakan suatu wujud akuntabilitas APIP yang dinyatakan dalam laporan hasil audit. APIP merupakan aktor atau agen yang diberikan kepercayaan dan tanggung jawab oleh forum atau publik untuk melaksanakan kegiatan pengawasan atas kinerja organisasi. Organisasi itu sendiri juga berperan sebagai aktor dalam melaksanakan kinerja pemerintahan.

Laporan hasil audit merupakan bentuk tanggung jawab APIP atas kegiatan pengawasan pada proses GRC organisasi. Dalam rangka memberikan informasi dalam laporan hasil audit yang mudah dipahami pembaca sehingga menjadi produk yang sangat bermanfaat bagi para pemangku kepentingan dalam mempengaruhi peningkatan kinerjadan pengambilan keputusan, APIP harus memberikan penilaian yang berkualitas terhadap asersi manajemen terkait tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian internal suatu organisasi

Studi Terdahulu

Studi terdahulu menyebutkan bahwa auditor internal memberikan opini tentang kerangka asurans kepada organisasi klien dalam dua bagian, yaitu pendapat tentang kecukupan kerangka asurans, dan memberikan

asurans atas pengelolaan risiko (Pickett, 2010). Selain itu peneliti lain berpendapat bahwa independensi dan objektivitas dari audit internal dapat diperkuat dengan temuan dan opini secara langsung kepada komite audit (Rezaee, 2010). Melalui pemberian opini dan rekomendasi audit, auditor internal bisa lebih baik membantu dalam rancangan dan implementasi GRC organisasi (Rezaee, 2010).

Penelitian lain menyatakan bahwa dalam laporan tahunan audit internal dapat mencakup opini keseluruhan menyangkut status pengendalian internal dalam organisasi, serta kecukupan dan efektivitas tata kelola dan proses manajemen risiko dalam suatu organisasi (Pitt, 2014). Sementara dalam kaitannya dengan bukti audit, penelitian tersebut menyatakan bahwa audit internal harus mengumpulkan cukup bukti auditnya untuk membuat suatu opini yang terinformasi terhadap tujuan audit (Pitt, 2014). Informasi yang dibutuhkan akan bervariasi dan pertimbangan profesional sangat diperlukan untuk menentukan jumlah dan *nature* dari bukti audit (Pitt, 2014).

Penelitian lain menganalisis secara spesifik opini audit internal untuk sektor publik (Suharso, 2016). Namun demikian, seperti diungkapkan dalam keterbatasan penelitiannya, pengukuran persepsi belum mengakomodir persepsi dari pemangku kepentingan di luar APIP, dan hanya mengukur persepsi auditor dari salah satu APIP di Indonesia (Suharso, 2016).

METODOLOGI PENELITIAN

Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Eksplorasi yang digali dalam metode kualitatif dilakukan dengan cara *open-ended questions*, data dokumentasi, analisa *text* dan *image*, serta intepretasi tema dan pola (Creswell, 2009). Rumusan masalah penelitian yang menggali persepsi auditor, auditi, dan pengguna laporan jika opini audit internal diterapkan, merupakan penelitian kualitatif yang sejalan dengan penelitian menurut Taylor, Bogdan, & DeVault (2016). Penelitian kualitatif adalah penelitian dengan mengembangkan konsep,

wawasan, dan pemahaman dari pola data untuk menilai suatu model, hipotesis, atau teori yang terbentuk sebelumnya (Taylor *et al.*, 2016).

Penelitian ini ingin melihat fenomena atas masalah yang dapat menjawab *why* dan *how* yang terdapat dalam rumusan masalah (Yin, 2009). Pertanyaan *why* diaplikasikan untuk menjawab pertanyaan mengapa diperlukan perumusan opini audit internal dalam kegiatan kegiatan audit APIP. Pertanyaan *how* untuk menjawab pertanyaan bagaimana persepsi auditor, auditi, dan pengguna laporan jika opini audit internal diterapkan pada laporan hasil audit APIP, dan bagaimana usulan rancangan rumusan opini audit internal yang tepat pada laporan hasil audit APIP.

Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan data primer dan data sekunder, berupa dokumentasi dan wawancara. Dokumentasi dilakukan dengan cara mengumpulkan dokumen tertulis untuk memperoleh landasan teori mengenai opini audit internal dalam sektor publik, pedoman atau standar kegiatan audit APIP, program kerja pengawasan tahunan APIP, laporan kinerja APIP, laporan hasil penilaian kapabilitas APIP, dan dokumen pendukung lain terkait aspek GRC organisasi.

Wawancara melibatkan *semistructured* dan *open-ended questions* dengan maksud untuk mendapatkan pandangan dan pendapat dari para partisipan/responden (Creswell, 2009). Wawancara dilakukan kepada responden auditor beserta auditi-nya di unit APIP Kementerian/Lembaga yang telah mendapatkan predikat kapabilitas IA-CM level 3. Sejak Agustus 2016 telah ada 7 (tujuh) unit APIP dari Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah yang telah berada pada kapabilitas level 3, yaitu Inspektorat Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral (KESDM), Inspektorat Jenderal Kementerian Kelautan dan Perikanan (KKP), Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan (Kemenkeu), Inspektorat Jenderal Kementerian Perhubungan (Kemenhub), Inspektorat Kabupaten Banjar, dan Inspektorat Kota

Banjarmasin (Kementerian Keuangan, 2016). Unit APIP yang dipilih merupakan unit APIP pada 5 (lima) Kementerian/Lembaga diatas dan tidak memilih 2 (dua) unit APIP lainnya dari APIP Pemerintah Daerah karena pertimbangan efisiensi waktu dan biaya. Kelima unit APIP tersebut dipilih karena unit APIP tersebut memiliki persiapan yang lebih matang dan panjang dalam hal persiapan menuju kapabilitas IA-CM level 4, mengingat sejak tahun 2016 telah berada di level 3.

Wawancara juga dilakukan kepada responden pengguna laporan hasil audit APIP. Pengguna laporan hasil audit APIP di Indonesia merupakan pihak yang diberikan kewenangan untuk dapat memanfaatkan laporan hasil audit APIP. Penelitian ini memilih Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) sebagai responden yang diwawancarai. Pertimbangan BPK RI dipilih sebagai responden karena BPK RI secara eksplisit dinyatakan sebagai pemangku kepentingan atas laporan hasil audit APIP yang secara mandat telah diatur dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004. Dalam Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tersebut, BPK RI sebagai penyelenggara pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dapat memanfaatkan laporan hasil pemeriksaan APIP (Presiden Republik Indonesia, 2004).

Responden yang akan diwawancarai dipilih secara sengaja atau *purposive* dengan telah ditetapkan kriterianya terlebih dahulu (Afrizal, 2016). Materi wawancara secara umum merupakan pertanyaan terkait masukan dari persepsi auditor, auditi, dan pengguna laporan jika opini audit internal diterapkan, dan rancangan perumusan opini audit internal yang sesuai dengan kebutuhan auditor dan pemangku kepentingan. Materi wawancara untuk responden auditor terinspirasi dari penelitian sebelumnya (Suharso, 2016) dan diolah kembali. Sementara itu, materi wawancara untuk responden auditi dan pengguna laporan dilakukan pengolahan sesuai rumusan penelitian ini.

Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan metode kualitatif secara deskriptif. Analisis data dilakukan melalui pengklasifikasian data yang telah diperoleh dari pengumpulan data primer dan sekunder, yang terdiri dari data dokumentasi, dan wawancara. Selanjutnya data di analisis sesuai dengan permasalahan penelitian. Hasil analisis selanjutnya akan disusun kedalam bentuk suatu kesimpulan dan saran

Unit Analysis

Penelitian ini merupakan *multiple case study* dengan unit analisa pada lima unit APIP Kementerian beserta auditi-nya, dan satu unit pengguna laporan. APIP sebagai objek penelitian memegang peranan penting dalam kaitannya dengan permasalahan penelitian dan rumusan masalah yang ada. Keluaran hasil pekerjaan dari APIP adalah berupa laporan hasil audit. Opini audit internal merupakan *content* dari laporan hasil audit, sehingga APIP merupakan objek utama dari penelitian ini.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil

Analisis Dokumen

Berdasarkan hasil analisis dokumentasi terhadap kelima objek penelitian APIP, mayoritas objek penelitian kecuali Inspektorat Jenderal Kemenkeu, masih dalam posisi level 3 IA-CM. Langkah menuju level 4 IA-CM masih terkendala pada belum terdapatnya standar terkait opini audit internal dalam laporan hasil audit APIP. Inspektorat Jenderal Kemenkeu sendiri sedang mengembangkan konsep opini audit internal untuk penugasan pengawasan, namun masih dalam tahap uji coba pada beberapa penugasan tertentu dan pedoman metodologi penerapan opini audit internal juga belum terbentuk.

Berdasarkan hasil analisis dokumen rincian program kerja pengawasan tahun 2018 pada objek penelitian APIP, jenis kegiatan pengawasan yang pada umumnya berupa audit kinerja, review, evaluasi, pemantauan, audit dengan tujuan tertentu, audit kepatuhan, dan kegiatan pengawasan lainnya. Jenis kegiatan pengawasan tersebut menunjukkan bahwa objek penelitian sebagian besar belum

melakukan kegiatan pengawasan yang mengarah pada pemberian opini audit internal. Jenis kegiatan pengawasan yang ada juga belum sepenuhnya mengarah pada bentuk elemen peran dan layanan level 4 IA-CM.

Wawancara

Dalam pengumpulan informasi melalui wawancara, responden dibagi dalam tiga kategori yaitu auditor, auditi, dan pengguna laporan. Tabel 2 menggambarkan jumlah responden yang di wawancara untuk setiap kategori, objek penelitian, dan total keseluruhan.

Tabel 2. Jumlah Responden

No.	Objek Penelitian	Responden			Total Responden
		Auditor	Auditi	Pengguna	
1	BPKP	Responden A.1	Responden B.1		6
		Responden A.2	Responden B.2		
		Responden A.3	Responden B.3		
2	KESDM	Responden A.4	Responden B.4		6
		Responden A.5	Responden B.5		
		Responden A.6	Responden B.6		
3	KKP	Responden A.7	Responden B.7		4
		Responden A.8	Responden B.8		
4	Kemenkeu	Responden A.9	Responden B.9		4
		Responden A.10			
		Responden A.11			
5	Kemenhub	Responden A.12	Responden B.10		6
		Responden A.13	Responden B.11		
		Responden A.14	Responden B.12		
6	BPK			Reponden C.1	3
				Reponden C.2	
				Reponden C.3	
Total Responden		14	12	3	29

Sumber: telah diolah kembali (2019).

Berdasarkan Tabel 2, penelitian ini telah mewawancarai sebanyak 29 responden yang terdiri dari auditor sebanyak 14 responden, auditi sebanyak 12 responden, dan pengguna laporan sebanyak 3 responden.

Persepsi Auditor

Secara spesifik terdapat jawaban dari responden yang mengarah pada level 4 IA-CM terkait dengan pemahaman mereka atas opini audit internal sektor publik yang merupakan bentuk jaminan keseluruhan untuk menilai GRC, seperti yang diungkapkan oleh Responden A.5, A.9, dan A10. Tanggapan responden yang mengarah pada pentingnya opini audit internal terkait dengan alat menuju level 4 IA-CM itu sendiri diungkap oleh Responden A.5. Respon lainnya yang berhasil digali dari responden adalah adanya ungkapan yang menyiratkan pentingnya penerapan opini audit internal seperti yang diungkap oleh Responden A.2 sebagai berikut:

“Kalau sudah berada di tataran program kegiatan maupun entitas sudah excellent

dalam arti tata kelola sudah beranjak bagus, manajemen risiko sudah mature, dan pengendalian intern dengan tata kelolanya sudah bagus, maka sudah selayaknya diberi opini audit internal”.

Berdasarkan hasil wawancara, seluruh responden menyetujui bahwa kompetensi auditor APIP yang dimiliki selama ini dapat dikatakan siap dan memadai jika dituntut untuk memberikan opini audit internal dalam laporan pengawasannya. Menurut pandangan responden, kompetensi auditor yang perlu disiapkan terkait penerapan opini audit internal meliputi pengetahuan mengenai GRC (Responden A.3 dan A.5). Selain kompetensi auditor, beberapa responden juga mengingatkan bahwa penerapan opini audit internal ini perlu didukung dengan kriteria dan *framework* yang jelas atas konsep opini audit internal (Responden A.7 dan A.8).

Perumusan program kerja pengawasan jika ingin menerapkan opini audit internal menurut pendapat responden harus ada standar yang

mendukung antara lain standar terkait 3E+1K (efektif, efisien, ekonomis, dan kepatuhan), dan standar terkait GRC (Responden A.2 dan A.3). Selanjutnya untuk aspek yang perlu diperbaiki dalam tahap perencanaan ini agar dapat menerapkan opini audit internal meliputi: a) Perbaikan infrastruktur untuk dijadikan sebagai metode opini audit internal; b) Perlunya perbaikan standar dalam perencanaan (baik tahunan maupun individual); c) Adanya penekanan dalam aspek manajemen risiko; dan d) Perbaikan dalam ruang lingkup audit yang mengarah pada kriteria penerapan opini audit internal.

Menurut pandangan responden pada umumnya menyatakan bahwa format laporan baik bentuk bab maupun bentuk surat dapat mengakomodir penerapan pernyataan opini audit internal. Lebih spesifik, Responden A.2, A.5, dan A.14 menyatakan bahwa kalimat pernyataan opini audit internal lebih baik dinyatakan terpisah dengan pengaturan tersendiri.

Sebagian besar responden berpendapat bahwa bentuk opini audit internal dua tingkat seperti pada *Practice Guide* IIA tidak dapat diterapkan dalam kegiatan pengawasan APIP karena pilihan penilaiannya terbatas dan kaku. Sementara itu, sebagian besar responden sepakat dengan pilihan bentuk opini audit internal empat tingkat. Bentuk empat tingkat dinilai cukup mewakili tingkatan untuk membuka pintu perbaikan di masing-masing level opini. Selain itu bentuk opini audit internal empat tingkat dinilai bertujuan mendorong perbaikan untuk mencapai tujuan (Responden A.3).

Responden lain ada yang memilih bentuk tiga tingkat dengan pertimbangan bahwa tiga tingkat merupakan ukuran yang lebih *simple* dan bagi auditi lebih mudah dipahami (Responden A.4). Adapun Responden A.9 dan A.10 memilih tiga tingkat namun dengan modifikasi. Modifikasi ini menjadikan bentuk opini audit internal sebagai berikut: efektif, efektif dengan pengecualian, dan belum efektif.

Menurut Responden A.4, bentuk opini audit internal dalam *Practice Guide* IIA dapat diterapkan dalam laporan audit APIP, namun

kriteria pengukuran dalam mengukur GRC organisasi pemerintahan perlu ditetapkan. Responden A.4 berpendapat bahwa penilaian GRC dapat mengacu pada Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) standar 3100 dan petunjuk teknis Standar Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Selain itu, responden A.11 berpendapat bahwa bentuk opini audit internal dapat mengacu pada pedoman dari HM Treasury walau belum secara rinci menjelaskan kriteria pengukuran GRC organisasi. Responden A.11 juga mengungkapkan bahwa selain mengacu pada SAIPI dan SPIP, khususnya untuk kriteria pengukuran pengendalian internal organisasi dapat mengacu pada Keputusan Menteri Keuangan Nomor 940/KMK.09/2017 yang mengatur tentang penerapan dan pedoman pemantauan pengendalian intern.

Terkait dengan penerapan opini audit internal untuk level makro dan mikro, sebagian besar responden berpendapat bahwa hal tersebut sangat mungkin untuk diterapkan. Namun menurut Responden A.11, A.12, dan A.13 penerapan opini audit internal sebaiknya diterapkan di level mikro terlebih dahulu, kemudian dalam jangka panjang dapat diterapkan di level makro.

Seluruh responden menyatakan bahwa regulasi untuk perumusan opini audit internal perlu dibuat dengan pertimbangan sebagai berikut: a) Pengaturan dibuat agar terdapat dasar hukum dan independensi auditor dapat terjaga; dan b) Pijakan bagi auditor dalam menyatakan opini audit internal dan manajemen untuk menerima opini yang diberikan.

Menurut Responden A.1, A.9 dan A.10, regulasi atau peraturan yang mengatur perumusan opini audit internal sektor publik dapat dikeluarkan dari lingkup Kementerian/Lembaga itu sendiri dalam bentuk pedoman tata kelola pengawasan internal dan pedoman teknis. Sebagian besar responden menyatakan bahwa regulasi perumusan opini audit internal sektor publik perlu dibuat dalam bentuk standar opini yang dikeluarkan oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI). Tujuan dari regulasi ini agar opini audit internal menjadi

suatu yang formal dan secara profesi dapat memaksa auditor untuk menyatakan opini (Responden A.13).

Berbagai masukan lainnya yang diungkap oleh responden dapat dijabarkan sebagai berikut: a) Perlunya komitmen dari Pimpinan dalam mendukung penerapan opini audit internal; dan b) Perlunya persamaan persepsi auditor terkait standar dan kriteria untuk opini audit internal.

Persepsi auditi

Berdasarkan persepsi auditi ada hal yang perlu menjadi perhatian, dimana menurut pendapat Responden B.3 dan B.6 (2019) yang menyatakan bahwa laporan hasil audit APIP yang ada selama ini kurang menyentuh asurans untuk GRC, di sisi lain temuan dan rekomendasi cenderung masih bersifat teknis.

Sebagian besar responden menyatakan bahwa penerapan opini audit internal cukup penting dalam mengukur kinerja manajerial dan mengetahui penilaian organisasi. Responden B.5 mengatakan bahwa:

“Opini internal audit merupakan hal yang penting, karena opini merupakan predikat bagi kita sebagai organisasi untuk selanjutnya dapat memacu kearah perbaikan kinerja”.

Sebagian besar responden menyatakan bahwa opini audit internal perlu diungkap dalam laporan pengawasan APIP, seperti yang diungkapkan oleh Responden B.12 bahwa:

“Opini audit internal perlu diungkap dalam laporan pengawasan APIP karena dengan opini mampu memberikan penilaian bagi organisasi secara keseluruhan”.

Sebagian besar responden sepakat bahwa opini audit internal dapat membawa dampak terhadap peningkatan kinerja unit. Responden B.2 (2019) menyatakan bahwa opini audit internal dapat membawa pengaruh terhadap kinerja yang menjadi lebih baik dan terstandarisasi. Namun demikian terdapat hal yang perlu Menjadi perhatian agar pemberian opini audit internal ini dapat memberikan

pengaruh langsung terhadap kinerja unit yaitu seperti yang diungkapkan oleh Responden B.6 berikut ini:

“Pemberian opini audit internal menjadi suatu hal yang dilematis ketika pedoman audit kinerja bagi auditor masih bersifat global. Harapan dari auditi adalah apa yang dilakukan auditor dalam memberikan opini haruslah terstandarisasi”.

Sebagian besar responden setuju dengan pilihan bentuk opini audit internal empat tingkat. Responden menilai bentuk empat tingkat merupakan bentuk penilaian yang moderat dan mudah dipahami oleh auditi.

Bentuk opini audit internal lima tingkat dengan skala juga dipertimbangkan oleh beberapa responden. Responden B.3 dan B.8 mengatakan bahwa opini audit internal lima tingkat dengan skala mungkin saja diterapkan karena lebih detail mengukur setiap komponen kerja seperti yang terdapat dalam *Practice Guide* IIA, namun perlu dipertimbangkan pula kerumitan ketika mengaplikasikannya. Menurut responden B.8, ketika mengaplikasikan lima tingkat dengan skala perlu waktu dan kajian yang lebih mendalam untuk mengukurnya.

Terkait dengan kriteria pengukuran GRC organisasi pemerintahan, tanggapan dari Responden B.4 dan B.5 mengatakan bahwa kriteria tersebut perlu ditetapkan oleh auditor yang memiliki wewenang untuk hal tersebut. Responden B.4 dan B.5 juga mengatakan jika auditor telah menetapkan kriteria pengukuran, maka auditi akan siap menerimanya.

Objek opini audit internal yang meliputi GRC dan proses bisnis yang dimiliki auditi, menurut sebagian besar responden menyatakan telah siap untuk diterapkan opini audit internal. Berbagai masukan lainnya yang diungkap oleh responden dapat dijabarkan sebagai berikut: a) Perlunya komitmen dari Pimpinan dalam mendukung penerapan opini audit internal; b) Perlunya melibatkan asosiasi auditor intern pemerintah dalam membuat standar dan kriteria opini audit internal; c) Perlu adanya jalinan komunikasi antara auditor dengan auditi terkait penetapan opini audit internal; dan d) Perlunya sosialisasi kepada

auditi untuk memberikan pemahaman terkait penerapan metodologi opini audit internal.

Persepsi Pengguna Laporan

Seluruh responden menyatakan bahwa laporan pengawasan APIP selama ini memberikan manfaat bagi responden. Responden memberikan pernyataan yang beragam terkait pemahaman mereka tentang manfaat/kegunaan laporan pengawasan APIP seperti di antaranya: a) Sebagai sarana untuk mengetahui kelemahan-kelamahan sistem yang terdapat dalam suatu organisasi; b) Sebagai sarana pemeriksaan auditor eksternal untuk mengetahui fokus sistem pengendalian internal organisasi; dan c) Sebagai referensi pemeriksaan auditor eksternal dalam menghitung kerugian negara.

Berdasarkan jawaban responden, laporan pengawasan APIP selalu digunakan dalam kegiatan pemeriksaan auditor eksternal. Adapun rekomendasi yang terdapat dalam laporan pengawasan APIP selalu menjadi salah satu fokus pemeriksaan auditor eksternal.

Sebagian besar responden menyatakan bahwa penerapan opini audit internal cukup penting karena menambah informasi bagi pembaca laporan. Selain itu diharapkan opini audit internal yang disajikan menggambarkan keadaan yang sebenarnya (Responden C.1). Sebagian besar responden menyatakan bahwa opini audit internal perlu diungkap dalam laporan pengawasan APIP.

Responden sepakat bahwa opini audit internal dapat membawa dampak terhadap proses pengambilan keputusan. Salah satu pendapat yang mendukung diungkapkan Responden C.2 yang menyatakan bahwa:

“Opini audit internal dapat membawa pengaruh terhadap auditor eksternal dalam menentukan key area pemeriksaan”.

Terdapat responden yang memilih bentuk opini audit internal dalam empat tingkat (Responden C.2). Menurut Responden C.2, opini audit internal lebih tepat pada bentuk opini empat tingkat karena pertimbangan mudah dimengerti dan lebih rinci. Namun ada

juga responden yang tidak berpendapat dan menyerahkan kembali pada kebijakan APIP untuk pilihan bentuk opini audit internal (Responden C.1, dan C.3). Berbagai masukan lainnya yang diungkap oleh responden dapat dijabarkan sebagai berikut: a) Perlunya standar yang harus disusun terlebih dahulu; dan b) Perlu membuat pola kriteria yang jelas dalam menyusun opini audit internal.

Diskusi

Perlunya Perumusan Opini Audit Internal dalam Kegiatan Audit APIP

Hampir seluruh objek penelitian saat ini sedang melangkah ke level 4 IA-CM. Namun demikian seluruh objek penelitian menghadapi kendala pada elemen peran dan layanan audit internal dengan kriteria pemenuhan berupa jaminan menyeluruh atas tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian pada organisasi, karena konsep standar opini audit internal belum terbangun. Oleh sebab itu perumusan opini audit internal dalam kegiatan audit APIP merupakan suatu hal yang penting.

Kondisi tersebut dikonfirmasi oleh hasil analisis atas jawaban responden wawancara yang menunjukkan perumusan opini audit internal dalam kegiatan audit APIP sangat diperlukan oleh semua pihak. Secara mandat, opini audit internal bagi sektor publik memang sangat diperlukan untuk melangkah ke level 4 kapabilitas IA-CM.

Sesuai dengan teori akuntabilitas publik, hasil penelitian atas dokumentasi dan wawancara menunjukkan bahwa pemberian opini audit internal merupakan suatu bentuk akuntabilitas publik atas pelaksanaan kinerja pemerintah. Dalam konteks penelitian ini, APIP adalah aktor dan opini audit internal merupakan akuntabilitas aktor terhadap publik sebagai forum.

Opini audit internal yang dinyatakan oleh auditor haruslah independen dan objektif seperti yang diungkapkan oleh responden auditi (Responden B.6), sehingga opini yang diberikan menggambarkan penilaian dan evaluasi atas kinerja organisasi (Responden B.9) dari pihak yang diberi kepercayaan oleh publik dalam hal ini adalah auditor APIP. Sesuai dengan SAIPI, auditor internal harus

mampu meningkatkan proses tata kelola sektor publik dengan cara memastikan akuntabilitas dan kinerja auditi yang efektif (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013).

Persepsi Auditor, Auditi, dan Pengguna Laporan Hasil Audit APIP

Sebagian besar responden mendukung diterapkannya opini audit internal pada laporan hasil audit APIP. Menurut responden auditor, opini audit internal sektor publik merupakan bentuk jaminan menyeluruh untuk menilai GRC seperti yang diungkapkan oleh (Responden A.5, A.9, dan A.10). Sejalan dengan teori akuntabilitas publik (Bovens, 2003), pandangan responden auditor menyatakan bahwa opini audit internal merupakan hal yang penting karena menyangkut kepercayaan masyarakat (Responden A.2).

Responden auditor juga menyampaikan dua hal yang perlu mendapatkan penekanan dalam penerapan opini audit internal yaitu kompetensi auditor dan tahapan audit internal. Kedua hal tersebut secara langsung berhubungan dengan kegiatan audit oleh auditor APIP. Terdapat keyakinan bahwa kompetensi auditor APIP yang dimiliki saat ini siap dan memadai jika dituntut untuk memberikan opini audit internal dalam laporan pengawasannya. Namun demikian, secara spesifik terdapat kompetensi auditor yang perlu ditingkatkan ketika opini audit internal diterapkan, yaitu kompetensi terkait GRC (Responden A.3 dan A.5).

Berdasarkan hasil wawancara, tahap perencanaan yang perlu diperbaiki adalah metode desain pengawasan yang mengarah pada kriteria penerapan opini audit internal (Responden A.11). Menurut konsep penugasan audit internal, desain pengawasan yang tepat untuk diberikan opini audit internal adalah kegiatan pengawasan yang bersifat asurans (The Institute of Internal Auditors, 2009a).

Tahap pelaksanaan juga merupakan tahap audit internal yang menentukan dalam mendukung penerapan opini audit internal. Pelaksanaan teknik audit yang tepat sesuai dengan metode dan kriteria penetapan opini audit internal dalam kegiatan pengawasan,

akan mencapai tujuan penugasan audit internal yang berisi opini audit internal (Responden A.11). Demikian halnya dengan tahap komunikasi pelaporan, namun hal ini dijelaskan lebih lanjut pada sub-bab diskusi permasalahan penelitian mengenai usulan rancangan opini audit internal yang tepat pada laporan hasil audit APIP.

Sejalan dengan teori akuntabilitas publik (Bovens, 2003), pemberian opini audit internal yang diberikan oleh auditor melalui serangkaian proses tahapan perencanaan dan pelaksanaan audit internal yang dilakukan dengan kompetensi dan kecermatan profesional, merupakan opini audit internal yang menggambarkan penilaian dan evaluasi kinerja auditi yang bermutu dan objektif. Opini audit internal yang bermutu dan objektif inilah yang memberikan tingkat kepercayaan masyarakat terhadap kegiatan pengawasan APIP (Responden A.4).

Persepsi auditi yang menarik untuk didiskusikan adalah terkait dengan seberapa besar penting penerapan audit internal bagi auditi, seberapa besar pengaruhnya terhadap kinerja auditi jika opini audit internal ini diterapkan, dan kesiapan objek terhadap penerapan opini audit internal. Responden auditi menilai opini audit internal ini penting dan perlu dinyatakan dalam laporan pengawasan APIP karena opini memberikan penilaian atas organisasi secara keseluruhan (Responden B.12). Sebagian besar responden pun sepakat bahwa opini audit internal dapat memberikan dampak terhadap peningkatan kinerja unit. Salah satu responden (Responden B.2) menyatakan bahwa opini audit internal dapat membawa pengaruh terhadap kinerja yang menjadi lebih baik dan terstandarisasi. Penelitian ini sejalan dengan studi sebelumnya yang menyatakan bahwa auditor internal diharapkan dapat memberikan nilai tambah dan meningkatkan kinerja organisasi auditi auditi (Sawyer *et al.*, 2003).

Adapun terkait kesiapan objek opini audit internal yang meliputi GRC dan proses bisnis, responden pada umumnya berpendapat bahwa keempat objek ini telah siap jika dihadapkan dengan penerapan opini audit internal. Penelitian ini tidak melakukan pengujian lebih

mendalam terhadap ukuran kesiapan keempat objek opini audit internal. Tahap kesiapan keempat objek opini audit internal yang dinyatakan oleh responden merupakan objek yang dapat diberikan penilaian opini audit internal dalam hubungannya dengan implementasi yang telah dijalankan oleh auditi. Hal ini sejalan dengan studi terdahulu dari (Rezaee, 2010) yang menyatakan bahwa auditor internal perlu mengungkapkan opini auditnya dalam wilayah GRC.

Opini audit internal merupakan salah satu bentuk penilaian atas kinerja auditi, yang dinyatakan oleh auditor internal yang independen dan objektif. Sehingga sejalan dengan teori akuntabilitas publik bahwa dari sudut persepsi auditi, opini audit internal merupakan alat penilaian akuntabilitas terhadap kinerja auditi sebagai aktor yang menjalankan pelayanan publik.

Hasil wawancara dengan responden pengguna laporan menyatakan bahwa penerapan opini audit internal memberikan pengaruh terhadap proses pengambilan keputusan (Responden C.1, C.2, dan C.3), walaupun sikap skeptis responden tetap diperlukan (Responden C.1, dan C.2). Harapan responden terkait penerapan opini audit internal adalah perlunya perumusan standar agar opini audit internal bersifat objektif dan bermanfaat bagi pengguna laporan pengawasan APIP. Standar opini audit internal perlu dibangun agar dalam penerapannya tidak berbeda justifikasi antara satu auditor dengan auditor lainnya (Responden C.1).

Usulan Rancangan Opini Audit Internal pada Laporan Hasil Audit APIP

Berdasarkan pendapat responden dari kelompok auditor, auditi, maupun pengguna laporan, bentuk opini audit internal dua tingkat dinilai tidak tepat untuk diterapkan dalam opini audit internal dikarenakan bentuk opini tersebut sulit untuk diaplikasikan terhadap kinerja auditi karena pilihan yang sedikit (hanya ada pilihan “ya” dan “tidak”). Jika auditi diberikan opini “tidak efektif”, sebenarnya tidak sepenuhnya auditi tersebut tidak efektif secara kinerja, namun masih ada

bagian di titik tertentu dimana auditi telah menunjukkan kinerja yang efektif.

Sebagian besar responden menilai bentuk opini audit internal yang paling sesuai adalah bentuk opini dengan tiga dan empat tingkat. Responden memilih bentuk opini tiga tingkat dengan alasan kemudahan dan bagi auditi lebih mudah untuk memahaminya. Sementara responden yang memilih bentuk opini empat tingkat dengan pertimbangan bahwa bentuk empat tingkat cukup mewakili tingkatan untuk membuka pintu perbaikan di masing-masing level opini. Pilihan responden atas bentuk opini audit internal tiga dan empat tingkat ini sejalan dengan praktik penerapan opini audit internal sektor publik di Pemerintahan Inggris (HM Treasury, 2010) yang juga menerapkan pilihan bentuk opini tiga dan empat tingkat.

Kriteria pengukuran terkait tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian mengacu pada masukan responden auditor yang mengatakan bahwa kriteria penilaian dapat mengikuti SAIPI standar 3100 dan petunjuk teknis penyelenggaraan SPIP. Masukan lain dari responden auditor khususnya untuk kriteria pengukuran pengendalian organisasi, dapat mengacu pada Keputusan Menteri Keuangan yang mengatur tentang Penerapan dan Pedoman Pemantauan Pengendalian Intern (Kementerian Keuangan, 2017). Beberapa responden dari auditi dan pengguna laporan juga mengatakan bahwa kriteria tersebut sebaiknya dirumuskan oleh pihak auditor APIP sebagai pihak yang berwenang.

Bentuk opini audit internal tiga tingkat beserta dengan kriteria yang dapat dipertimbangkan dalam kegiatan pengawasan APIP adalah seperti disajikan pada Tabel 3. Sementara itu bentuk opini audit internal empat tingkat dengan kriterianya adalah seperti disajikan pada Tabel 4. Penyajian Tabel 3 dan Tabel 4 merupakan kriteria opini audit internal hasil tanggapan responden yang telah disesuaikan dengan SAIPI (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013), *Practice Guide* IIA (The Institute of Internal Auditors, 2009a), *Practice Guidance* HM Treasury (HM Treasury, 2010), dan peraturan terkait penyelenggaraan sistem pengendalian intern di sektor publik.

Tabel 3. Opini Audit Internal Tiga Tingkat

Opini	Kriteria Penilaian GRC
<p>Memuaskan</p>	<p>Kerangka kerja tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian organisasi yang ada telah efektif, dan memungkinkan pencapaian tujuan secara efektif dan efisien.</p> <p>Terdapat kerangka kerja tata kelola yang telah efektif, antara lain:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Seluruh penegakan atas etika dan nilai organisasi dilakukan secara efektif. b. Akuntabilitas dan kinerja organisasi dijalankan seluruhnya secara efektif. <p>Terdapat kerangka kerja manajemen risiko yang telah efektif, antara lain:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Organisasi telah mengidentifikasi dan menilai risiko yang signifikan secara memadai. b. Risiko yang mengancam pencapaian tujuan organisasi telah di kelola secara efektif. <p>Terdapat kerangka kerja pengendalian internal yang telah efektif, antara lain:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Terdapat pengendalian yang cukup dan efektif untuk meyakinkan bahwa risiko telah terkelola secara baik dan tujuan strategis organisasi dapat tercapai secara efektif, efisien, dan ekonomis. b. Tidak terdapat temuan yang berpengaruh cukup material, dan temuan yang mengandung kelemahan material.
<p>Memadai</p>	<p>Adanya kelemahan dalam kerangka kerja tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian organisasi.</p> <p>Terdapat kerangka kerja tata kelola yang memadai namun sebagian tidak terkelola atau tidak cukup dikelola dengan baik, antara lain:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Terdapat penegakan atas etika dan nilai organisasi yang tidak terkelola atau tidak cukup dikelola dengan baik. b. Terdapat akuntabilitas dan kinerja organisasi dijalankan tidak terkelola atau tidak cukup dikelola dengan baik. <p>Terdapat kerangka kerja manajemen risiko yang memadai namun sebagian tidak terkelola atau tidak cukup dikelola dengan baik, antara lain:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Organisasi sebagian belum mengidentifikasi dan menilai risiko yang signifikan. b. Terdapat sebagian risiko yang tidak terkelola atau tidak cukup dikelola dengan baik yang mengancam pencapaian tujuan sistem kunci. <p>Terdapat kerangka kerja pengendalian internal yang memadai namun ditemukan kelemahan yang antara lain:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Terdapat kelemahan pengendalian yang perlu tindakan korektif untuk meyakinkan bahwa risiko telah terkelola secara baik dan tujuan strategis organisasi dapat tercapai secara efektif, efisien, dan ekonomis. b. Terdapat satu atau lebih temuan yang berpengaruh cukup material, dan apabila temuan tersebut dijadikan satu maka tidak akan menghasilkan temuan yang mengandung kelemahan material.

Opini	Kriteria Penilaian GRC
<p>Tidak Memadai</p>	<p>Kerangka kerja tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian organisasi yang ada tidak memadai dan tidak dapat diandalkan dalam mendukung pencapaian tujuan yang efektif dan efisien.</p> <p>Terdapat kerangka kerja tata kelola yang tidak memadai dan tidak dapat diandalkan, antara lain:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Kelemahan yang signifikan dalam penegakan atas etika dan nilai organisasi sehingga tidak dapat diandalkan. b. Akuntabilitas dan kinerja organisasi dijalankan tidak dapat diandalkan. <p>Terdapat kerangka kerja manajemen risiko yang tidak memadai, antara lain:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Organisasi belum mengidentifikasi dan menilai risiko yang signifikan. b. Organisasi belum memilih tanggapan risiko, untuk menyelaraskan risiko dengan selera risiko organisasi dengan tepat. <p>Terdapat kelemahan yang signifikan pada kerangka kerja pengendalian internal, antara lain:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Tidak terdapat pengendalian atau terdapat kelemahan yang signifikan pada pengendalian yang berpengaruh terhadap tujuan strategis organisasi. b. Terdapat satu atau lebih temuan yang mengandung kelemahan material, atau terdapat gabungan temuan yang berpengaruh cukup material yang menghasilkan temuan yang mengandung kelemahan material.

Sumber: Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (2013), Kementerian Keuangan (2017), Responden A.5 (2019), Responden A.9 (2019), Responden A.11 (2019), The Institute of Internal Auditors (2009a), dan telah diolah kembali (2019).

Tabel 4. Opini Audit Internal Empat Tingkat

Opini	Kriteria Penilaian GRC
<p>Efektif</p>	<p>Kerangka kerja tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian organisasi telah memadai dan efektif dalam mengatasi risiko yang dapat mengakibatkan tujuan tidak sepenuhnya tercapai.</p> <p>Terdapat kerangka kerja tata kelola yang telah efektif, antara lain:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Seluruh penegakan atas etika dan nilai organisasi dilakukan secara efektif. b. Akuntabilitas dan kinerja organisasi dijalankan seluruhnya secara efektif. <p>Terdapat kerangka kerja manajemen risiko yang telah efektif, antara lain:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Organisasi telah mengidentifikasi dan menilai risiko yang signifikan secara memadai. b. Organisasi secara memadai telah memilih tanggapan risiko, untuk menyelaraskan risiko dengan selera risiko organisasi dengan tepat. <p>Terdapat kerangka kerja pengendalian internal yang telah efektif, antara lain:</p>

Opini	Kriteria Penilaian GRC
	<p>a. Terdapat pengendalian yang cukup dan efektif untuk meyakinkan bahwa risiko telah terkelola secara baik dan tujuan strategis organisasi dapat tercapai secara efektif, efisien, dan ekonomis.</p> <p>b. Tidak terdapat temuan yang berpengaruh cukup material, dan temuan yang mengandung kelemahan material.</p>
<p>Perlu Sedikit Perbaikan</p>	<p>Kerangka kerja tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian organisasi menunjukkan adanya kelemahan sehingga perlu sedikit perbaikan untuk meningkatkan efektifitas.</p> <p>Terdapat kerangka kerja tata kelola yang perlu sedikit perbaikan, antara lain:</p> <p>a. Sebagian besar penegakan atas etika dan nilai organisasi dilakukan dengan baik.</p> <p>b. Sebagian besar akuntabilitas dan kinerja organisasi dijalankan dengan baik.</p> <p>Terdapat kerangka kerja manajemen risiko yang perlu sedikit perbaikan, antara lain:</p> <p>a. Organisasi sebagian kecil belum mengidentifikasi dan menilai risiko yang signifikan.</p> <p>b. Terdapat sebagian kecil risiko yang mengakibatkan tujuan tidak dapat sepenuhnya tercapai.</p> <p>Terdapat kerangka kerja pengendalian internal yang perlu sedikit perbaikan, antara lain:</p> <p>a. Terdapat kelemahan pengendalian yang perlu sedikit perbaikan untuk meyakinkan bahwa risiko telah terkelola secara baik dan tujuan strategis organisasi dapat tercapai secara efektif, efisien, dan ekonomis.</p> <p>b. Terdapat satu temuan yang berpengaruh cukup material, dan tidak terdapat temuan yang mengandung kelemahan material.</p>
<p>Perlu Banyak Perbaikan</p>	<p>Kerangka kerja tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian organisasi menunjukkan adanya banyak kelemahan sehingga perlu banyak perbaikan signifikan untuk meningkatkan efektifitas dari kerangka kerja tersebut.</p> <p>Terdapat kerangka kerja tata kelola yang perlu banyak perbaikan, antara lain:</p> <p>a. Baru sebagian kecil penegakan atas etika dan nilai organisasi dilakukan dengan baik, sehingga perlu peningkatan yang signifikan untuk perbaikan.</p> <p>b. Sebagian kecil akuntabilitas dan kinerja organisasi dijalankan dengan baik, sehingga perlu peningkatan yang signifikan untuk perbaikan.</p> <p>Terdapat kerangka kerja manajemen risiko yang perlu banyak perbaikan, antara lain:</p> <p>a. Organisasi sebagian besar belum mengidentifikasi dan menilai risiko yang signifikan.</p> <p>b. Terdapat risiko yang cukup besar yang dapat berdampak pada kegagalan kerangka kerja memenuhi tujuannya.</p> <p>Terdapat kerangka kerja pengendalian internal yang perlu banyak perbaikan, antara lain:</p>

Opini	Kriteria Penilaian GRC
	<ul style="list-style-type: none"> a. Terdapat banyak kelemahan pada pengendalian sehingga perlu banyak perbaikan, atau pengendalian hanya sebagian kecil yang dapat mengatasi risiko. b. Terdapat lebih dari satu temuan yang berpengaruh cukup material, dan apabila temuan tersebut dijadikan satu maka tidak akan menghasilkan temuan yang mengandung kelemahan material.
<p>Tidak Memuaskan</p>	<p>Kerangka kerja tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian organisasi tidak memadai, tidak efektif, dan telah gagal dalam mengatasi risiko yang dapat mengakibatkan tujuan tidak tercapai. Diperlukan tindakan yang sifatnya segera untuk kembali meningkatkan efektifitas kerangka kerja.</p> <p>Terdapat kerangka kerja tata kelola yang tidak memadai dan tidak dapat diandalkan, antara lain:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Kelemahan yang signifikan dalam penegakan atas etika dan nilai organisasi sehingga tidak dapat diandalkan. b. Akuntabilitas dan kinerja organisasi dijalankan tidak dapat diandalkan. <p>Tidak terdapat kerangka kerja manajemen risiko yang memadai, antara lain:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Organisasi tidak mengidentifikasi dan menilai risiko yang signifikan. b. Terdapat risiko yang substansial menyebabkan gagalnya kerangka kerja. <p>Terdapat kelemahan yang signifikan pada kerangka kerja pengendalian internal, antara lain:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Tidak terdapat pengendalian atau terdapat kelemahan yang signifikan pada pengendalian yang berpengaruh terhadap tujuan strategis organisasi. b. Terdapat satu atau lebih temuan yang mengandung kelemahan material, atau terdapat gabungan temuan yang berpengaruh cukup material yang menghasilkan temuan yang mengandung kelemahan material.

Sumber: Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (2013), Kementerian Keuangan (2017), Responden A.5 (2019), Responden A.9 (2019), Responden A.11 (2019), The Institute of Internal Auditors (2009a), dan telah diolah kembali (2019).

Berdasarkan Tabel 3 dan 5, opini tiga tingkat diurut dari yang paling sempurna sampai yang tidak sempurna, yaitu: (1) Memuaskan, (2) Memadai, dan (3) Tidak Memadai, sementara untuk opini empat tingkat, yaitu: (1) efektif, (2) Perlu Sedikit Perbaikan, (3) Perlu Banyak Perbaikan, dan (4) Tidak Memuaskan. Kriteria penilaian tersebut merupakan hal yang menarik karena kriteria yang digunakan merupakan penilaian GRC yang khusus untuk sektor publik.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Penelitian ini menyimpulkan bahwa perumusan opini audit internal dalam kegiatan audit APIP sangat diperlukan. Opini audit internal bagi sektor publik sangat diperlukan dalam melangkah ke kapabilitas APIP level 4 IA-CM. Auditor APIP menyatakan bahwa pemberian opini audit internal yang diberikan melalui serangkaian proses tahapan perencanaan dan pelaksanaan audit internal perlu kriteria yang jelas untuk menilai GRC organisasi sektor publik. Auditor berpendapat bahwa opini audit internal perlu dinyatakan

dalam laporan pengawasan APIP karena menjadikan penilaian bagi organisasi secara keseluruhan dan dapat membawa dampak terhadap peningkatan kinerja unit. Sementara itu, pengguna laporan hasil audit menyatakan bahwa opini audit internal memberikan pengaruh terhadap proses pengambilan keputusan, dan berharap agar standar opini audit internal segera disusun dan menghasilkan opini audit yang objektif dan bermanfaat bagi pengguna laporan pengawasan APIP.

Penelitian ini mengusulkan pengidentifikasian kriteria penilaian untuk masing-masing lingkup GRC organisasi yang sesuai bagi perumusan opini audit internal sektor publik. Selain itu penelitian ini juga mengusulkan bentuk objek opini audit internal tiga atau empat tingkat, yang dapat diterapkan baik level mikro maupun makro. Penerapan level mikro dapat dilakukan pada jangka pendek, sementara dilanjutkan ke level makro dalam jangka panjang.

Keterbatasan

Penelitian ini memiliki keterbatasan dengan hanya menggali informasi dari objek penelitian yang berasal dari institusi Kementerian dan Lembaga Pemerintah Pusat, dan tidak menggali informasi dari Pemerintah Daerah. Keterbatasan lainnya adalah penelitian tidak menggali informasi dari manajemen sebagai pihak internal organisasi, dan hanya mengambil objek penelitian di BPK RI sebagai representasi persepsi pengguna laporan hasil audit APIP. Penelitian juga tidak menggali informasi melalui *focus group discussions* dengan penyusun standar dari AAIFI. Selain itu, penelitian juga tidak dilakukan pengujian dari seluruh responden untuk rincian kriteria penilaian GRC.

Saran

Terdapat usulan untuk penelitian selanjutnya agar dapat memperbaiki penelitian ini dengan melakukan pengukuran dengan menggali informasi dari instansi Pemerintah Daerah. Penelitian selanjutnya juga dapat mengukur persepsi pengguna laporan hasil audit APIP tentang kebutuhan opini audit internal dari

pihak manajemen internal organisasi. Selain itu, melakukan *focus group discussions* dengan penyusun standar dari AAIFI. dan melakukan pengujian terhadap usulan rincian kriteria penilaian GRC.

DAFTAR PUSTAKA

- Afrizal. (2016). *Metode Penelitian Kualitatif: Sebuah Upaya Mendukung Penggunaan Penelitian Kualitatif dalam Berbagai Disiplin Ilmu* (1st ed.). Jakarta: Rajawali Pers.
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia. (2013). *Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia*. Jakarta.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2018). *Perkembangan Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, Implementasi SIMDA Perencanaan dan Siskeudes*. Retrieved from http://www.bpkp.go.id/public/upload/unit/pusat/files/Materi_Deputi_PKD.pdf
- Bovens, M. (2003). Public Accountability. In and C. P. Ewan Ferlie, Laurence E. Lynn Jr. (Ed.), *The EGPA Annual Conference. The Oxford Handbook of Public Management*, Oxford: Oxford University Press.
- Cabinet, N. S. W. D. of P. and, & Government, N. S. W. D. of P. and C. D. of L. (2010). *Internal Audit Guidelines [electronic resource] / Department of Premier and Cabinet, Divison of Local Government* (N. S. W. D. of P. and Cabinet & N. S. W. D. of P. and C. D. of L. Government, eds.). Retrieved from <http://nla.gov.au/nla.arc-124705>
- Creswell, J. W. (2009). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Approaches* (3rd ed.). Thousand Oaks, California: Sage Publications, Inc.
- HM Treasury. (2010). *Good Practice Guidance: reporting*. Retrieved from https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207220/Good_practice_guidance_reporting.pdf
- Kementerian Keuangan. (2016). Itjen Kemenkeu Menjadi Salah Satu APIP di

- Level-3. Retrieved from <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/itjen-kemenkeu-menjadi-salah-satu-apip-di-level-3/>
- Kementerian Keuangan. (2017). *Keputusan Menteri Keuangan Nomor 940/KMK.09/2017 tentang Kerangka Kerja Penerapan Pengendalian Intern dan Pedoman Pemantauan Pengendalian Intern di Lingkungan Kementerian Keuangan* (p. 114). p. 114. Indonesia.
- Pickett, K. H. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook (3 ed.)*. West Sussex: John Wiley & Sons Ltd.
- Pitt, S. A. (2014). *Internal Audit Quality: Developing a Quality Assurance and Improvement Program*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Presiden Republik Indonesia. (2004). *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara* (pp. 1–25). pp. 1–25. Indonesia: Sekretariat Kabinet Republik Indonesia.
- Presiden Republik Indonesia. (2010). *Peraturan Presiden Nomor 81 Tahun 2010 tentang Grand Design Reformasi Birokrasi 2010 – 2025*. Retrieved from <https://www.atrbpn.go.id/Publikasi/Peraturan-Perundangan/Peraturan-Presiden/peraturan-presiden-nomor-81-tahun-2010-1185>
- Presiden Republik Indonesia. (2015a). *Peraturan Presiden Nomor 2 Tahun 2015 tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional Tahun 2015-2019*. Retrieved from <https://www.djkn.kemenkeu.go.id/pug/asets/files/informasi//Perpres-Nomor-2-Tahun-2015.pdf>
- Presiden Republik Indonesia. (2015b). *Peraturan Presiden Nomor 7 Tahun 2015 tentang Organisasi Kementerian Negara*. Retrieved from <http://kelembagaan.ristekdikti.go.id/wp-content/uploads/2017/01/12687128986.pdf>
- Rezaee, Z. (2010). The Importance of Internal Audit Opinions: as their role expands, many auditors are providing opinions on governance, risk management, and internal control. *Internal Auditor*, 67(2), 47–51. Retrieved from <http://go.galegroup.com/ps/anonymous?id=GALE%7CA225075496&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=00205745&p=AONE&sw=w>
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). *The Practice of Modern Internal Auditing*. Retrieved from <https://trove.nla.gov.au/work/15028631?selectedversion=NBD25138106>
- Sekretariat Kabinet Republik Indonesia. (2015). Buka Rakornas Pengawasan, Presiden Jokowi Minta Mekanisme Pengadaan Barang/Jasa Disederhanakan. Retrieved February 28, 2019, from <https://setkab.go.id/buka-rakornas-pengawasan-presiden-jokowi-minta-mekanisme-pengadaan-barangjasa-disederhanakan/>
- Suharso. (2016). *Analisis Penerapan Opini Audit Intern Sektor Publik (Studi Kasus Pada Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan)* (Universitas Indonesia). Retrieved from <http://lib.ui.ac.id/detail?id=20454095&lokasi=lokal>
- Taylor, S. J., Bogdan, R., & DeVault, M. L. (2016). *Qualitative Research Methods: A Guidebook and Resource*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- The Institute of Internal Auditors. (2009a). *Formulating and Expressing Internal Audit Opinions, The Institute of Internal Auditors Practice Guide*. Retrieved from <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/pages/formulating-and-expressing-internal-audit-opinions-practice-guide.aspx>
- The Institute of Internal Auditors. (2009b). *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*. Retrieved from <https://na.theiia.org/iiaarf/Public Documents/Internal Audit Capability Model IA-CM for the Public Sector Overview.pdf>

Yin, R. K. (2009). *Case Study Research: Design and Methods* (4th ed., Vol. 5). Retrieved from http://cemusstudent.se/wp-content/uploads/2012/02/YIN_K_ROBERT-1.pdf%5CnISBN 978-1-412296099-1