

PENGARUH EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH (SPIP) DAN AUDIT INTERNAL TERHADAP KUALITAS PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DARI PERSPEKTIF INSPEKTORAT DAERAH KABUPATEN KUPANG

Taroci Anjelina Obes¹, Moni W. Muskanan², Eve Ida Malau³, I Komang Arthana⁴

^{1,2,3,4} Universitas Nusa Cendana, Jl Adisucipto Penfui, Kupang, NTT, Indonesia

Email: tarociobes@gmail.com Moni W. Muskanan Universitas Nusa Cendana

Published: September, 2026

ABSTRACT

This study aims to analyze the effect of the Effectiveness of the Government Internal Control System (SPIP) and Internal Audit on the Quality of Presentation of Local Government Financial Reports (LKPD) at the Regional Inspectorate of Kupang Regency, both partially and simultaneously. The phenomenon is motivated by the Unqualified Opinion (WTP) obtained, which has not fully reflected the actual condition of regional financial management, indicated by the low maturity level of SPIP (level 2), APIP capability (level 2), and incomplete follow-up of audit recommendations. This study employs a quantitative approach with a survey method. The sample was determined through purposive sampling comprising 82 respondents from the Inspectorate. Data were analyzed using multiple linear regression with SPSS 27. The results show that SPIP Effectiveness has a positive and significant effect on LKPD Quality. Internal Audit has a significant effect with a negative direction on LKPD Quality. Simultaneously, SPIP Effectiveness and Internal Audit have a significant effect on LKPD Quality with an Adjusted R Square of 0.444 or 44.4%. These findings indicate that strengthening SPIP accompanied by complete resolution of audit follow-up is necessary to improve the quality of LKPD presentation.

Keywords: SPIP Effectiveness, Internal Audit, LKPD Quality, Regional Inspectorate, Audit Follow-Up

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dan Audit Internal terhadap Kualitas Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) pada Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang, baik secara parsial maupun simultan. Fenomena penelitian dilatarbelakangi oleh perolehan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) yang belum sepenuhnya mencerminkan kondisi riil pengelolaan keuangan daerah, ditandai masih rendahnya maturitas SPIP (level 2), kapabilitas APIP (level 2), serta tindak lanjut hasil pemeriksaan yang belum tuntas. Penelitian menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode survei. Sampel ditentukan melalui *purposive* sampling sebanyak 82 responden pegawai Inspektorat. Data dianalisis menggunakan regresi linear berganda dengan SPSS 27. Hasil penelitian menunjukkan Efektivitas SPIP berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas LKPD. Audit Internal berpengaruh signifikan dengan arah negatif terhadap Kualitas LKPD. Secara simultan, Efektivitas SPIP dan Audit Internal berpengaruh signifikan terhadap Kualitas LKPD dengan Adjusted R Square 0,444 atau 44,4%. Temuan ini mengindikasikan bahwa penguatan SPIP yang diiringi penyelesaian tindak lanjut hasil audit secara tuntas diperlukan untuk meningkatkan kualitas penyajian LKPD.

Kata Kunci: Efektivitas SPIP, Audit Internal, Kualitas LKPD, Inspektorat Daerah, Tindak Lanjut Audit

© The Author(s). 2021 Open Access This article is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License, which permits use, sharing, adaptation, distribution and reproduction in any medium or format, as long as you give appropriate credit to the original author(s) and the source, provide a link to the Creative Commons licence, and indicate if changes were made. The images or other third party material in this article are included in the article's Creative Commons licence, unless indicated otherwise in a credit line to the material. To view a copy of this licence, visit <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>

PENDAHULUAN

Pengelolaan keuangan pemerintah daerah merupakan salah satu aspek penting dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik. Transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan publik tercermin melalui kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Laporan keuangan yang berkualitas harus memenuhi karakteristik relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami sehingga mampu menjadi dasar pengambilan keputusan serta meningkatkan kepercayaan publik terhadap pemerintah daerah (Suryanovi, 2022).

Salah satu indikator utama dalam menilai kualitas LKPD adalah opini audit dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Kabupaten Kupang berhasil memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) pada periode 2017–2021, kemudian meningkat menjadi Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) secara berturut-turut sejak tahun 2022 hingga 2024.

Tabel 1 Opini BPK RI Perwakilan Provinsi NTT terhadap LHP Kabupaten Kupang Tahun 2017-2024

No	Tahun Anggaran	Opini BPK RI
1	2017	Wajar Dengan Pengecualian (WDP)
2	2018	Wajar Dengan Pengecualian (WDP)
3	2019	Wajar Dengan Pengecualian (WDP)
4	2020	Wajar Dengan Pengecualian (WDP)
5	2021	Wajar Dengan Pengecualian (WDP)
6	2022	Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)
7	2023	Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)
8	2024	Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK RI Perwakilan Provinsi NTT

Tabel 1 menunjukkan bahwa Kabupaten Kupang berhasil meningkatkan opininya dari WDP menjadi WTP secara berturut-turut sejak 2022–2024. Namun, perolehan opini WTP tidak serta-merta mencerminkan kualitas pengelolaan keuangan yang sesungguhnya. Hasil pemeriksaan BPK masih menemukan permasalahan seperti penatausahaan aset tetap yang belum tertib, kesalahan penganggaran, serta ketidaktertiban administrasi keuangan. Kesenjangan antara opini WTP dengan kondisi riil inilah yang dalam penelitian ini disebut sebagai WTP yang bersifat substantif. Namun, perolehan opini WTP tidak serta-merta mencerminkan kualitas pengelolaan keuangan yang sesungguhnya. Hasil pemeriksaan BPK masih menemukan permasalahan seperti penatausahaan aset tetap yang belum tertib, kesalahan penganggaran, serta ketidaktertiban administrasi keuangan. Kesenjangan antara opini WTP dengan kondisi riil inilah yang dalam penelitian ini disebut sebagai WTP yang bersifat substantif, yaitu kondisi di mana opini audit yang baik belum diikuti oleh perbaikan kualitas pengendalian intern dan pengawasan internal secara berkelanjutan.

Untuk memperkuat argumentasi tersebut, perlu dijelaskan bukti-bukti empiris yang menunjukkan masih lemahnya efektivitas SPIP dan audit internal di Kabupaten Kupang. Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 (IHPS) BPKP Tahun 2025, tingkat maturitas SPIP Kabupaten Kupang berada pada level 2 (berkembang) dengan skor 2,051. Tingkat kapabilitas APIP juga masih berada pada level 2 pada tahun 2024.

Tabel 2
Status Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP)
Semester II Tahun 2025

No	Status Tindak Lanjut	Presentase	Keterangan
1.	Sudah Sesuai dengan Rekomendasi	68,62%	Selesai ditindaklanjuti
2.	Belum Sesuai dan dalam proses tindak lanjut	19,46 %	Sedang dikerjakan oleh OPD
3.	Belum ditindaklanjuti	9,78 %	Belum ada aksi dari OPD
4.	Belum Dapat ditindaklanjuti dengan alasan yang sah	2,14 %	Kendala teknis/hukum
Total		100%	

Sumber: Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang (Data diolah)

Data Status Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP) Semester II Tahun 2025 menunjukkan bahwa masih terdapat sebagian rekomendasi hasil audit yang belum selesai ditindaklanjuti sesuai rekomendasi.

Penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang tidak konsisten terkait pengaruh audit internal terhadap kualitas laporan keuangan. Sebagian penelitian menemukan pengaruh positif (Pesireron & Tuhumena, 2025; Istiqomah dkk., 2022), namun sebagian lain menemukan pengaruh negatif (Elfauzi & Sudarno, 2019; Purba & Purba, 2023) atau tidak signifikan (Mentari & Kurniawati, 2024). Ketidakkonsistenan inilah yang menjadi *research gap* dalam penelitian ini.

Dengan demikian, fenomena ini menegaskan bahwa meskipun Pemerintah Kabupaten Kupang telah memperoleh opini WTP secara berturut-turut sejak tahun 2022 hingga 2024, opini tersebut belum sepenuhnya mencerminkan kualitas penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yang sesungguhnya. Berdasarkan pertimbangan tersebut, penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh Efektivitas SPIP dan Audit Internal terhadap Kualitas Penyajian LKPD pada Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang.

METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode survei. Jenis penelitian adalah *asosiatif kausal*, yaitu penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan sekaligus pengaruh antara variabel independen dan variabel dependen. Populasi dalam penelitian ini adalah pegawai yang menjalankan fungsi pengawasan dan manajerial pada Kantor Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang sebanyak 95 orang. Pengambilan sampel dilakukan dengan teknik *non-probability sampling*, yaitu *purposive sampling*, dengan kriteria responden yang terlibat langsung dalam pelaksanaan audit internal, pengawasan penyelenggaraan pemerintahan, serta penyusunan dan pengawasan kualitas penyajian laporan keuangan. Total sampel yang digunakan adalah 82 responden.

Data primer dikumpulkan melalui penyebaran kuesioner dengan skala Likert 1–5. Variabel independen dalam penelitian ini adalah Efektivitas SPIP (X_1) yang diukur melalui lima komponen, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Variabel Audit Internal (X_2) diukur melalui lima indikator, yaitu: independensi dan objektivitas, kompetensi dan kecermatan profesional, pelaksanaan penugasan audit, komunikasi hasil audit, serta pemantauan tindak lanjut. Variabel dependen adalah Kualitas LKPD (Y) yang diukur melalui empat karakteristik, yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

Analisis data dilakukan menggunakan perangkat lunak SPSS versi 27 dengan tahapan: uji kualitas data (validitas dan reliabilitas), uji asumsi klasik (normalitas, multikolinearitas, dan heteroskedastisitas), analisis regresi linear berganda, serta pengujian hipotesis (uji t, uji F, dan koefisien determinasi). Interpretasi output regresi dalam penelitian ini mengacu pada panduan UCLA *Institute for Digital Research and Education*, di mana kolom Sig. pada output regresi SPSS merupakan *2-tailed p-value* untuk menguji apakah koefisien berbeda dari nol. Menurut Gelman, Hill, & Vehtari (2020), interpretasi koefisien dalam regresi berganda harus memperhatikan bahwa koefisien tersebut menunjukkan perubahan nilai prediksi Y untuk kenaikan satu unit X dengan prediktor lain dalam model dipertahankan secara statistik. Sebagaimana ditegaskan oleh Wasserstein & Lazar (2016), *p-value* tidak boleh menjadi satu-satunya dasar interpretasi; *effect size*, *direction*, *uncertainty*, *model specification*, dan konteks juga harus dipertimbangkan.

TEMUAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Uji Kualitas Data

Uji Validitas

Uji validitas dilakukan untuk mengukur sejauh mana instrumen penelitian mampu mengukur variabel yang diteliti secara tepat dan akurat. Pengujian validitas dilakukan dengan melihat korelasi antara skor setiap item pernyataan dengan skor total variabel. Dalam penelitian ini, jumlah responden (n) sebanyak 82 responden sehingga diperoleh derajat kebebasan (df) sebesar 80 ($n-2$). Berdasarkan tingkat signifikansi (α) sebesar 0,05, diperoleh nilai r_{tabel} sebesar 0,215. Suatu item pernyataan dinyatakan valid apabila nilai r_{hitung} lebih besar dari r_{tabel} dan bernilai positif. Berdasarkan hasil uji validitas, seluruh item pernyataan pada variabel Kualitas LKPD, Efektivitas SPIP, dan Audit Internal

memiliki nilai rhitung lebih besar dari rtabel sebesar 0,215. Dengan demikian, seluruh item pernyataan dalam instrumen penelitian dinyatakan valid dan layak digunakan dalam penelitian.

Tabel 3. Hasil Uji Validitas

Variabel	P	R Hitung	R Tabel	Keterangan
Kualitas LKPD (Y)	Y1.1	0,334	0,215	Valid
	Y1.2	0,639	0,215	Valid
	Y1.3	0,669	0,215	Valid
	Y1.4	0,650	0,215	Valid
	Y1.5	0,335	0,215	Valid
	Y1.6	0,540	0,215	Valid
	Y1.7	0,530	0,215	Valid
	Y1.8	0,569	0,215	Valid
Efektivitas SPIP (X ₁)	X1.1	0,576	0,215	Valid
	X1.2	0,489	0,215	Valid
	X1.3	0,729	0,215	Valid
	X1.4	0,669	0,215	Valid
	X1.5	0,689	0,215	Valid
	X1.6	0,474	0,215	Valid
	X1.7	0,646	0,215	Valid
	X1.8	0,521	0,215	Valid
	X1.9	0,473	0,215	Valid
	X1.10	0,630	0,215	Valid
Audit Internal (X ₂)	X2.1	0,561	0,215	Valid
	X2.2	0,733	0,215	Valid
	X2.3	0,690	0,215	Valid
	X2.4	0,749	0,215	Valid
	X2.5	0,534	0,215	Valid
	X2.6	0,674	0,215	Valid
	X2.7	0,662	0,215	Valid
	X2.8	0,455	0,215	Valid
	X2.9	0,562	0,215	Valid
	X2.10	0,550	0,215	Valid

Sumber: Data Peneliti, SPSS Statistics 27, 2026

Uji Reliabilitas

Reliabilitas instrumen menjadi prasyarat penting untuk menguji validitasnya. Penelitian dianggap reliabel jika koefisien reliabilitasnya minimal 0,60. Dalam penelitian ini, diperoleh hasil yang melebihi nilai *Cronbach Alpha*, sehingga dapat disimpulkan bahwa penelitian ini dapat dianggap reliabel dan konsisten untuk digunakan dalam pengumpulan data selanjutnya.

Tabel 4. Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
Niat Mengungkapkan <i>Whistleblowing</i> (Y)	0,945	Reliabel
Norma Subjektif (X ₁)	0,951	Reliabel
Sikap Terhadap Perilaku (X ₂)	0,901	Reliabel
Kontrol Perilaku (X ₃)	0,946	Reliabel

Sumber: Data Peneliti, SPSS Statistics 27, 2026

Berdasarkan hasil uji reliabilitas, seluruh variabel penelitian memiliki nilai *Cronbach's Alpha* lebih besar dari 0,60. Variabel Kualitas LKPD memperoleh nilai *Cronbach's Alpha* sebesar 0,643, Efektivitas SPIP sebesar 0,782, dan Audit Internal sebesar 0,820. Dengan demikian, seluruh variabel dalam penelitian ini dinyatakan reliabel karena memiliki tingkat konsistensi yang baik, sehingga instrumen penelitian layak digunakan untuk pengumpulan data.

Hasil Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk mengetahui apakah data penelitian berdistribusi normal atau tidak. Dalam penelitian ini, uji normalitas menggunakan metode Kolmogorov-Smirnov dengan ketentuan bahwa data dinyatakan berdistribusi normal apabila nilai signifikansi lebih besar dari 0,05. Berdasarkan hasil uji normalitas Kolmogorov-Smirnov, diperoleh nilai Asymp. Sig. (2-tailed) sebesar 0,200 yang lebih besar dari nilai signifikansi 0,05. Dengan demikian, data dalam penelitian ini dinyatakan berdistribusi normal sehingga memenuhi salah satu syarat dalam pengujian regresi linear berganda.

Tabel 5. Hasil Uji Normalitas (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

Keterangan	<i>Unstandardized Residual</i>
N	82
Mean	0,0000000
Std. Deviaton	1,92657821
Test Statistic	0,063
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,200

Sumber: Diolah Peneliti, SPSS 27, 2026

Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk mengetahui ada atau tidaknya hubungan antar variabel independen dalam model regresi. Dalam model regresi yang ideal, variabel independen tidak boleh saling berkorelasi (tidak terjadi multikolinearitas). Keputusan terkait multikolinearitas didasarkan pada nilai toleransi jika nilai tersebut lebih dari 0,1 maka multikolinearitas dianggap tidak ada. Selain itu nilai VIF jika nilainya 10 atau kurang maka tidak ada multikolinearitas dan sebaliknya. Hasil pengujian variabel Efektivitas SPIP (X1) dan Audit Internal (X2) disimpulkan seluruh nilai tolerance berada di atas 0,1 dan nilai VIF dibawah 10, menunjukkan bahwa tidak ada korelasi yang kuat antar variabel artinya tidak terdapat gejala multikolinearitas dalam model regresi ini.

Tabel 6. Hasil Uji Multikolinearitas

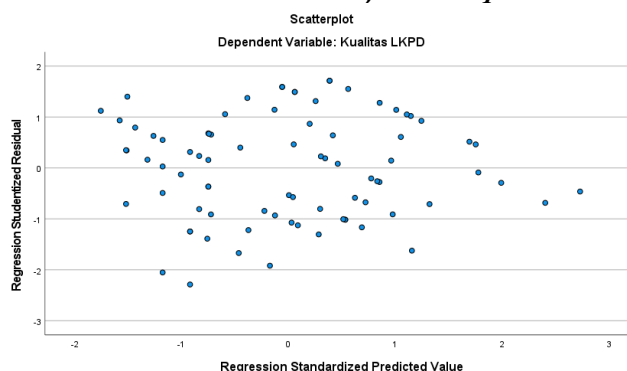
Model	<i>Tolerance</i>	VIF	Keterangan
Efektivitas SPIP (X1)	0,984	1,016	Tidak terjadi multikolinearitas
Audit Internal (X2)	0,984	1,016	Tidak terjadi multikolinearitas

Sumber: Diolah Peneliti, SPSS 27, 2026

Uji Heteroskedastisitas

Hasil uji heteroskedastisitas dapat dilihat dari grafik plot dimana tidak membentuk pola tertentu dan menyebar di atas dan di bawah angka nol pada sumbu Y. Dari output ini terlihat penyebaran data pada scatterplot yang tidak teratur dan tidak membentuk pola tertentu dan tersebar merata diatas maupun di bawah garis nol. Maka disimpulkan bahwa dalam model regresi ini tidak terdapat gejala heteroskedastisitas, sehingga model regresi memenuhi asumsi heteroskedastisitas.

Gambar 1. Hasil Uji Scatterplot



Sumber: Diolah Peneliti, SPSS 27, 2026

Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Analisis regresi linear berganda adalah analisis yang menguji variabel independen lebih dari satu. Berdasarkan rumus matematis yang sudah dijelaskan, maka dalam penelitian ini akan diuji variabel independen Efektivitas SPIP (X1) dan Audit Internal (X2) secara bersamaan terhadap variabel dependen Kualitas LKPD (Y), sebagai berikut: Analisis regresi linear berganda adalah analisis yang menguji variabel independen lebih dari satu. Berdasarkan rumus matematis yang sudah

dijelaskan, maka dalam penelitian ini akan diuji variabel independen Efektivitas SPIP (X1) dan Audit Internal (X2) secara bersamaan terhadap variabel dependen Kualitas LKPD (Y), sebagai berikut:

$$Y = 43,511 + 0,151X_1 - 0,328X_2$$

1. Nilai konstanta (α) sebesar 43,511 menunjukkan bahwa apabila variabel Efektivitas SPIP (X1) dan Audit Internal (X2) tidak ada atau bernilai 0 (nol), maka nilai Kualitas LKPD (Y) adalah sebesar 43,511.
2. Nilai koefisien regresi variabel Efektivitas SPIP (β_1) sebesar 0,151, hal ini menunjukkan bahwa setiap kenaikan variabel Efektivitas SPIP sebesar 1 satuan, maka akan diikuti oleh kenaikan variabel Kualitas LKPD (Y) sebesar 0,151, dengan asumsi variabel independen lainnya tetap.
3. Nilai koefisien regresi variabel Audit Internal (β_2) sebesar -0,328, hal ini menunjukkan bahwa setiap kenaikan variabel Audit Internal sebesar 1 satuan, maka akan diikuti oleh penurunan variabel Kualitas LKPD (Y) sebesar 0,328, dengan asumsi variabel independen lainnya tetap.

Tabel 7. Hasil Uji Regresi Linear Berganda

Model	Unstandardized Coefficients	
	B	Std. Error
(Constant)	43,511	3,167
Efektivitas SPIP	0,151	0,062
Audit Internal	-0,328	0,041

Sumber: Diolah Peneliti, SPSS 27, 2026

Uji Hipotesis

Uji t (Parsial)

Uji t dilakukan untuk menguji hipotesis penelitian pengaruh masing-masing variabel independen dan variabel dependen secara parsial. Uji ini bertujuan untuk menguji signifikansi pengaruh Efektivitas SPIP dan Audit Internal terhadap Kualitas LKPD secara terpisah. Pengembalian keputusan dilakukan dengan melihat nilai signifikansi pada tabel *Coefficients*. Dasar pengujian hasil regresi dilakukan dengan membandingkan t hitung dengan t tabel, taraf signifikansi 0,05.

Tabel 8. Hasil Uji Parsial

Variabel	T	Sig.
Efektivitas SPIP	2,452	0,016
Audit Internal	-8,029	<0,001

Sumber: Diolah Peneliti, SPSS 27, 2026

Berdasarkan hasil perhitungan pada tabel *Coefficients* diperoleh thitung untuk variabel Efektivitas SPIP (X1) sebesar 2,452 dan tingkat signifikansi sebesar 0,016. Karena nilai thitung 2,452 > ttabel 1,990 dan tingkat signifikansi 0,016 < 0,05, maka keputusannya adalah H1 diterima dan H0 ditolak, yang berarti variabel Efektivitas SPIP (X1) berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas LKPD (Y).

Berdasarkan hasil perhitungan pada tabel *Coefficients* diperoleh thitung untuk variabel Audit Internal (X2) sebesar -8,029 dan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Karena nilai thitung 8,029 > ttabel 1,990 dan tingkat signifikansi 0,000 < 0,05, maka keputusannya adalah H2 diterima dan H0 ditolak, yang berarti variabel Audit Internal (X2) berpengaruh signifikan dengan arah negatif terhadap Kualitas LKPD (Y).

Uji F (Simultan)

Uji simultan digunakan untuk menguji besarnya pengaruh variabel independen (Efektivitas SPIP dan Audit Internal) secara simultan terhadap variabel dependen (Kualitas LKPD). Berdasarkan hasil uji simultan (uji F) diperoleh nilai Fhitung sebesar 33,280 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Nilai Ftabel diperoleh dari df1 = 2 dan df2 = 79, sehingga diperoleh Ftabel sebesar 3,11 pada tingkat signifikansi 0,05. Karena nilai Fhitung 33,280 > Ftabel 3,11 dan tingkat signifikansi 0,000 < 0,05, maka keputusannya adalah H0 ditolak dan H3 diterima. Hal ini berarti bahwa variabel independen yaitu Efektivitas SPIP dan Audit Internal secara simultan berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen yaitu Kualitas LKPD.

Tabel 9. Hasil Uji F

	Model	Sum of Squares	F	Sig.
1	Regression	253.303	33,280	.000 ^b
	Residual	300.648		
	Total	553.951		

Sumber: Data Peneliti, SPSS Statistics 27, 2026

1. Koefisien Determinasi (R^2)

Uji koefisien determinasi (R^2) digunakan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variabel dependen. Dalam penelitian ini, koefisien determinasi digunakan untuk mengukur seberapa besar pengaruh Efektivitas SPIP dan Audit Internal terhadap Kualitas LKPD.

Tabel 10. Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square
1	.676 ^a	0,457	0,444

Sumber: Data Peneliti,

SPSS Statistics 27, 2026

Nilai R sebesar 0,676 menunjukkan bahwa hubungan antara variabel independen (Efektivitas SPIP dan Audit Internal) dengan variabel dependen (Kualitas LKPD) tergolong kuat. Nilai R *Square* (R^2) sebesar 0,457 menunjukkan bahwa sebesar 45,7% variasi Kualitas LKPD dapat dijelaskan oleh variabel Efektivitas SPIP dan Audit Internal. Sedangkan sisanya sebesar 54,3% dapat dijelaskan oleh variabel lain di luar penelitian ini seperti kompetensi sumber daya manusia (Trisnawati & Wiratmaja, 2018) dan pemanfaatan teknologi informasi (Heinrich & Probohudono, 2023).

DISKUSI

Pengaruh Efektivitas SPIP terhadap Kualitas LKPD

Hasil pengujian regresi menunjukkan bahwa Efektivitas SPIP berpengaruh secara statistik signifikan terhadap Kualitas Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, dengan koefisien regresi sebesar $B = 0,151$ ($t = 2,452$; $p = 0,016 < 0,05$). Koefisien tersebut menunjukkan bahwa arah hubungan yang ditemukan dalam model adalah positif. Dengan demikian, setelah Audit Internal diperhitungkan, peningkatan satu satuan skor Efektivitas SPIP berkaitan dengan peningkatan skor Kualitas Penyajian LKPD sebesar 0,151 satuan. Nilai 95% *Confidence Interval* yang seluruhnya berada di atas nol (tidak melewati nol) mengonfirmasi bahwa hubungan positif tersebut bersifat signifikan secara statistik.

Berdasarkan hasil jawaban 82 responden, seluruh komponen SPIP memperoleh penilaian yang tinggi, dengan rata-rata skor di atas 4,70 dari skala maksimal 5,00. Komponen Aktivitas Pengendalian memperoleh skor tertinggi (4,74), sedangkan komponen Lingkungan Pengendalian, Penilaian Risiko, Informasi dan Komunikasi, serta Pemantauan memperoleh skor yang relatif sama (4,72). Esensi dari hasil ini adalah bahwa seluruh komponen SPIP di Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang telah berjalan dengan baik, namun masih perlu dipertahankan dan ditingkatkan secara berkelanjutan, khususnya pada komponen Pemantauan dan Penilaian Risiko.

Hasil penelitian ini sesuai dengan teori yang dikemukakan oleh COSO (2013) bahwa pengendalian internal merupakan suatu proses yang dilaksanakan oleh pimpinan, manajemen, dan seluruh pegawai yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai atas pencapaian tujuan organisasi, khususnya dalam hal keandalan pelaporan keuangan. SPIP mencakup lima komponen yang

saling terintegrasi (PP No. 60 Tahun 2008; Tuanakotta, 2021). Kelima komponen tersebut terbukti saling berkontribusi terhadap kualitas penyajian LKPD di Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Heinrich & Probahudono (2023), Utami & Berliani (2024), serta Farishi & Tjun (2023) yang menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Pengaruh Audit Internal terhadap Kualitas LKPD

Hasil pengujian regresi menunjukkan bahwa Audit Internal berpengaruh secara statistik signifikan terhadap Kualitas Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, dengan koefisien regresi sebesar $B = -0,328$ ($t = -8,029$; $p < 0,001 < 0,05$). Koefisien tersebut menunjukkan bahwa arah hubungan yang ditemukan dalam model adalah negatif. Dengan demikian, setelah Efektivitas SPIP diperhitungkan, peningkatan satu satuan skor Audit Internal berkaitan dengan penurunan skor Kualitas Penyajian LKPD sebesar 0,328 satuan. Nilai 95% *Confidence Interval* yang seluruhnya berada di bawah nol (tidak melewati nol) mengonfirmasi bahwa hubungan negatif tersebut bersifat signifikan secara statistik.

Berdasarkan hasil jawaban 82 responden, seluruh indikator Audit Internal memperoleh penilaian rata-rata skor di atas 4,20. Komunikasi Hasil Audit memperoleh skor tertinggi yaitu 726 dengan rata-rata 4,43, diikuti Pemantauan Tindak Lanjut skor 719 dengan rata-rata 4,39, Pelaksanaan Penugasan Audit skor 717 dengan rata-rata 4,37, serta Independensi dan Objektivitas 707 dengan rata-rata 4,31 dan Kompetensi dan Kecermatan Profesional 707 dengan rata-rata 4,31 yang memperoleh skor terendah. Indikator-indikator tersebut merupakan prinsip utama dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI, 2021) yang wajib diterapkan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dalam melaksanakan seluruh aktivitas pengawasan intern (PP No. 60 Tahun 2008).

Esensi dari temuan tersebut yaitu adanya kesenjangan antara tingginya persepsi responden terhadap pelaksanaan audit internal dengan data Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP) Semester II Tahun 2025 yang menunjukkan masih terdapat sebagian rekomendasi audit yang belum selesai ditindaklanjuti. Kondisi ini menunjukkan bahwa penguatan pada indikator Independensi dan Objektivitas serta Kompetensi & Kecermatan Profesional menjadi kunci perbaikan bagi Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang.

Hasil tersebut tetap memberikan dukungan terhadap H_2 karena hipotesis penelitian dirumuskan secara *non-directional*, yaitu Audit Internal berpengaruh terhadap Kualitas LKPD, tanpa menentukan sebelumnya apakah arah pengaruh tersebut positif atau negatif. Menurut *American Statistical Association* (2016), pengujian *two-tailed* dengan $H_0: \beta = 0$ dan $H_1: \beta \neq 0$ memungkinkan penolakan H_0 baik oleh koefisien positif maupun negatif yang cukup ekstrem. Dengan demikian, koefisien negatif yang signifikan tetap merupakan bukti bahwa Audit Internal berpengaruh terhadap Kualitas LKPD.

Arah negatif yang diperoleh tidak serta-merta berarti bahwa pelaksanaan Audit Internal menyebabkan kualitas LKPD menjadi lebih buruk. Koefisien regresi menunjukkan hubungan *conditional* dalam model setelah Efektivitas SPIP diperhitungkan (Gelman, Hill, & Vehtari, 2020). Oleh karena itu, temuan tersebut perlu ditafsirkan secara hati-hati dengan memperhatikan hubungan antara Audit Internal dan SPIP, karakteristik pengukuran variabel, serta konteks pelaksanaan dan tindak lanjut hasil audit.

Secara teoritis, Audit Internal diharapkan meningkatkan kualitas pelaporan melalui kegiatan *assurance*, evaluasi sistem pengendalian, komunikasi hasil audit, serta pemantauan tindak lanjut (IIA; Tuanakotta, 2021; Zamzami dkk., 2015). Karena itu, arah negatif yang ditemukan tidak sepenuhnya sesuai dengan ekspektasi teoritis dan menjadi temuan yang memerlukan penjelasan kontekstual.

Hasil penelitian ini sejalan dengan temuan Elfauzi & Sudarno (2019) pada SKPD Kabupaten Demak yang menunjukkan bahwa peran internal audit berpengaruh negatif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Elfauzi & Sudarno (2019) menjelaskan bahwa pengaruh negatif tersebut terjadi karena peran internal audit pemerintah kabupaten selama ini belum sepenuhnya independen dalam pelaksanaan kegiatan dan review laporan keuangan. Peningkatan kompetensi dan kualitas pelaksanaan tugas juga dinilai belum memadai, sehingga kegiatan pengawasan dan review yang

dilakukan oleh aparat pengawas internal pemerintah daerah atas laporan keuangan yang disajikan belum sepenuhnya menghasilkan kualitas laporan keuangan yang berkualitas. Dalam konteks Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang, kondisi ini sejalan dengan data TLHP Semester II Tahun 2025 yang menunjukkan masih terdapat sebagian rekomendasi hasil audit yang belum selesai ditindaklanjuti, sehingga temuan-temuan audit yang seharusnya menjadi dasar perbaikan belum sepenuhnya dikoreksi.

Temuan ini juga sejalan dengan Purba & Purba (2023) pada Organisasi Perangkat Daerah se-Kabupaten Deli Serdang yang menunjukkan bahwa fungsi internal audit berdampak negatif terhadap kualitas informasi finansial pemerintah daerah. Purba & Purba (2023) menjelaskan bahwa pengaruh negatif tersebut terjadi karena pihak agen atau pemerintah daerah belum sepenuhnya melaksanakan fungsi pengendalian internal dengan baik sesuai harapan *principal*. Temuan ini sejalan dengan teori keagenan (Jensen & Meckling, 1976) yang menyatakan bahwa agen harus melaksanakan tanggung jawabnya sesuai harapan *principal*. Ketika agen belum sepenuhnya melaksanakan fungsi pengendalian internal dengan baik, maka kualitas informasi finansial yang dihasilkan belum optimal.

Di sisi lain, hasil penelitian ini berbeda dengan temuan Pesireron & Tuhumena (2025) dan Istiqomah dkk. (2022) yang menunjukkan bahwa peran pengawasan APIP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas penyajian LKPD. Perbedaan ini kemungkinan disebabkan oleh perbedaan konteks objek penelitian, di mana pada objek penelitian sebelumnya proses tindak lanjut hasil audit telah berjalan lebih optimal. Temuan ini juga diperkuat oleh Mentari & Kurniawati (2024) yang menunjukkan bahwa audit internal tidak memberikan pengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, meskipun dengan derajat yang berbeda, yaitu tidak signifikan. Pola temuan tersebut mengindikasikan bahwa keberadaan dan intensitas audit internal tidak secara otomatis meningkatkan kualitas laporan keuangan, melainkan bergantung pada sejauh mana temuan audit ditindaklanjuti secara nyata.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, desain penelitian ini bersifat *cross-sectional* dan menggunakan data persepsi responden, sehingga tidak dapat membuktikan hubungan kausalitas antara Audit Internal dan Kualitas Penyajian LKPD. Kedua, terdapat kemungkinan adanya *shared variance* antara Efektivitas SPIP dan Audit Internal sebagai dua konstruk yang secara konseptual berkaitan dengan pengendalian dan pengawasan internal, meskipun nilai VIF (1,016) dan *Tolerance* (0,984) menunjukkan tidak terjadi multikolinearitas. Ketiga, hasil penelitian ini hanya berlaku pada konteks Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang, sehingga generalisasi ke konteks lain perlu dilakukan dengan hati-hati.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa Audit Internal berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Penyajian LKPD dengan arah negatif. Temuan ini bukan merupakan artefak statistik, melainkan hubungan yang konsisten dengan kondisi tindak lanjut hasil pemeriksaan di Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang.

DISKUSI

Pengaruh Efektivitas SPIP dan Audit Internal secara Simultan terhadap Kualitas LKPD

Hasil uji simultan menunjukkan bahwa Efektivitas SPIP dan Audit Internal secara bersama-sama berpengaruh secara statistik terhadap Kualitas Penyajian LKPD ($F = 33,280$; $\text{Sig.} < 0,001$), sehingga H_3 diterima. Temuan ini menunjukkan bahwa model yang memasukkan kedua variabel independen memiliki kemampuan untuk menjelaskan variasi Kualitas Penyajian LKPD secara signifikan.

Namun, signifikansi uji simultan tidak berarti bahwa kedua variabel secara individual mempunyai arah pengaruh yang sama. Hasil pengujian parsial menunjukkan bahwa Efektivitas SPIP memiliki koefisien positif, sedangkan Audit Internal memiliki koefisien negatif. Oleh karena itu, hasil uji F sebaiknya ditafsirkan sebagai bukti bahwa kombinasi kedua prediktor memberikan *explanatory power* terhadap Y, bukan sebagai bukti bahwa keduanya secara bersama-sama meningkatkan kualitas LKPD.

Nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,444 menunjukkan bahwa sekitar 44,4% variasi Kualitas Penyajian LKPD dalam model dapat dijelaskan oleh kombinasi Efektivitas SPIP dan Audit Internal, sedangkan sisanya sebesar 55,6% berkaitan dengan faktor-faktor di luar model. Faktor-faktor lain

tersebut antara lain adalah kompetensi sumber daya manusia (Trisnawati & Wiratmaja, 2018) dan pemanfaatan teknologi informasi (Heinrich & Probohudono, 2023).

Dalam kerangka teori keagenan (*agency theory*) yang dikemukakan oleh Jensen & Meckling (1976), keberadaan SPIP dan audit internal berfungsi sebagai mekanisme pengendalian dan pengawasan untuk meminimalkan konflik keagenan dan asimetri informasi antara masyarakat sebagai *principal* dengan pemerintah daerah sebagai agent. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Pesireron & Tuhumena (2025) dan Utami & Berliani (2024) yang menunjukkan bahwa kombinasi antara sistem pengendalian intern dan pengawasan internal memberikan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa Efektivitas SPIP dan Audit Internal secara simultan memiliki pengaruh terhadap kualitas LKPD. Penguatan SPIP dan audit internal perlu dilakukan secara bersamaan, khususnya dengan memperbaiki efektivitas pemantauan tindak lanjut hasil audit, agar kombinasi kedua mekanisme tersebut dapat memberikan dampak yang lebih optimal terhadap peningkatan kualitas penyajian LKPD di Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan, penelitian ini menyimpulkan bahwa: (1) Efektivitas SPIP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas penyajian LKPD pada Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang, yang menunjukkan bahwa semakin efektif penerapan SPIP maka semakin baik kualitas penyajian LKPD yang dihasilkan; (2) Audit Internal berpengaruh signifikan dengan arah negatif terhadap kualitas penyajian LKPD pada Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang, yang berarti peningkatan intensitas pelaksanaan audit internal belum sepenuhnya diikuti oleh perbaikan kualitas penyajian LKPD, berkaitan dengan penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan (TLHP) yang belum sepenuhnya tuntas; (3) Efektivitas SPIP dan Audit Internal secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas penyajian LKPD dengan nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,444 atau 44,4%, sehingga kedua variabel dalam model penelitian secara bersama-sama mampu menjelaskan variasi kualitas penyajian LKPD.

KETERBATASAN PENELITIAN

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, desain penelitian ini bersifat *cross-sectional* dan menggunakan data persepsi responden, sehingga tidak dapat membuktikan hubungan kausalitas antara Audit Internal dan Kualitas Penyajian LKPD. Kedua, terdapat kemungkinan adanya *shared variance* antara Efektivitas SPIP dan Audit Internal sebagai dua konstruk yang secara konseptual berkaitan dengan pengendalian dan pengawasan internal, meskipun nilai VIF (1,016) dan *Tolerance* (0,984) menunjukkan tidak terjadi multikolinearitas. Ketiga, hasil penelitian ini hanya berlaku pada konteks Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang, sehingga generalisasi ke konteks lain perlu dilakukan dengan hati-hati.

REKOMENDASI

Berdasarkan hasil penelitian, Inspektorat Daerah Kabupaten Kupang disarankan untuk memperkuat konsistensi penerapan SPIP pada komponen pemantauan dan penilaian risiko, memperkuat mekanisme pemantauan dan penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP) dengan menetapkan target waktu penyelesaian dan sistem monitoring yang terintegrasi, meningkatkan objektivitas dan kecermatan profesional auditor internal, serta meningkatkan kapabilitas APIP dari level 2 menuju level yang lebih tinggi. Bagi peneliti selanjutnya, disarankan untuk menambahkan variabel lain di luar model penelitian ini, menggunakan pendekatan kualitatif atau *mixed method* untuk menggali lebih dalam mengapa audit internal belum berdampak positif, serta memperluas objek penelitian dengan membandingkan beberapa Inspektorat Daerah Kabupaten/Kota lain.

REFERENCES

- Agbata, A. E., & Ezeala, G. (2025). Internal Audit and financial reporting quality of quoted firms. *Social Sciences and Education Research Review*, 12(1), 245–255. <https://doi.org/10.5281/zenodo.15804552>

- Ageng, Y. R., & Usman, F. (2023). Pengaruh Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dan Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap Opini Audit. *Jurnalku*, 3(4). <https://doi.org/10.54957/jurnalku.v3i4.597>
- American Statistical Association. (2016). ASA statement on statistical significance and p-values. The American Statistician, 70(2), 129–133. <https://doi.org/10.1080/00031305.2016.1154108>
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2008). *Auditing and assurance services: An integrated approach (12th ed.)*. Pearson Education.
- BPK RI. (2025). *Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester 1*.
- Elfauzi, A. F., & Sudarno. (2019). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dan Peran Internal Audit terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Demak. *Diponegoro Journal of Accounting*, 8, 1–9. <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/25711>
- Farishi, R. R. Al, & Tjun, L. T. (2023). Dampak Sistem Pengendalian Internal Terhadap Teknologi Informasi Sebagai Pemoderasi. *Jurnal Maranatha*, 5(1), 53–65. <https://doi.org/10.28932/jafta.v5i1.7816>
- Gelman, A., Hill, J., & Vehtari, A. (2020). *Regression and Other Stories*. Cambridge University Press.
- Harahap, K. (2025). *Pengantar Corporate Governance Prinsip, Model, dan Implementasi (1st ed.)*. PT Media Penerbit Indonesia.
- Heinrich, A., & Probohudono, A. N. (2023). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dan Pemanfaatan Teknologi Informasi terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah : Studi Kasus pada Pemerintah Kabupaten Kaimana A. *KONSTELASI: Konvergensi Teknologi Dan Sistem Informasi*, 3(2), 411–424. <https://doi.org/10.24002/konstelasi.v3i2.7150>
- Istiqomah, N., Badar, M., & Wahid, A. (2022). *Pengaruh Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Pangkep*. 1(2).
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Mentari, B., & Kurniawati, L. (2024). Pengaruh Audit Internal Dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Daerah Jawa Tengah (Tahun 2018-2022). *Journal of Economic, Bussines and Accounting*, 7(3), 7710–7727. <https://doi.org/10.31539/costing.v7i4.10126>
- Mulyadi. (2002). *Auditing (6th ed.)*. Salemba Empat.
- Olatinsu, O., & Eke, C. (2025). Audit trails , financial transparency , and internal control effectiveness in public financial management systems. *International Journal of Research in Management* 2025, 7(2), 1352–1363. <https://doi.org/10.33545/26648792.2025.v7.i1n.556>
- Peraturan Nomor: PER-01/AAIPI/DPN/2021 Tentang Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia, 1 (2021).
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Sekretariat Negara RI 77 (2008). <https://peraturan.bpk.go.id/Details/4876/pp-no-60-tahun-2008>
- Perwakilan BPKP Provinsi NTT. (2024). Laporan Kinerja Perwakilan BPKP Provinsi NTT. In <Http://Kemdikbud.Go.Id/> (Vol. 4, Issue Mei). <https://www.menpan.go.id/site/publikasi/unduh-dokumen-2/akuntabilitas-kinerja/laporan-kinerja/file/6647-laporan-kinerja-lakip-2021>
- Pesireron, S., & Tuhumena, A. M. (2025). Efek Moderasi Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) Terhadap Pengaruh Peran Pengawasan Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) Terhadap Kualitas Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Maluku Barat Daya. *Journal of Aplied Accounting (JAA)*, 4(2), 167–177. <https://doi.org/10.52158/jaa.v4i2.1453>
- Purba, S., & Purba, R. (2023). Determinasi Kualitas Informasi Finansial Pemerintah Daerah. *Jurnal*

- Akuntansi Trisakti*, 10, 137--152. <https://doi.org/10.25105/jat.v10i1.15264>
- Sugiyono. (2019). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D* (2nd ed.). Alfabeta.
- Suryanovi, S. (2022). *Akuntansi Keuangan Entitas Akuntansi Pengguna Anggaran*. Mitra Wacana Media.
- Trisnawati, N. N., & Wiratmaja, D. N. (2018). Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia dan Sistem Pengendalian Intern pada Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *E-Jurnal Akuntansi*, 24(1), 768. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/article/view/38938>
- Tuanakotta, T. M. (2021). *Audit Internal Berbasis Risiko*. Salemba Empat.
- UCLA Institute for Digital Research and Education. Regression with SPSS: Annotated output for multiple regression analysis. <https://stats.oarc.ucla.edu/spss/webbooks/reg/chapter1/regression-with-spss-annotated-spss-output-for-multiple-regression-analysis/>
- Utami, R. H. S., & Berliani, K. (2024). Pengaruh Standar Akuntansi Pemerintah, Good Governance dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Pada Badan Pengelolaan Keuangan dan Asset Daerah Kota Bandung Tahun 2022). *Jurnal Maneksi*, 13(2), 265–273. <https://doi.org/10.31959/jm.v13i2.2200>
- Wasserstein, R. L., & Lazar, N. A. (2016). The ASA statement on p-values: Context, process, and purpose. *The American Statistician*, 70(2), 129–133. <https://doi.org/10.1080/00031305.2016.1154108>
- Zamzami, F., Faiz, I. A., & Mukhlis. (2015). *Audit Internal Konsep dan Praktik (Sesuai International Standards for the Professional of internal Auditing 2013)* (7th ed.). Gadjah Mada University Press.