

# PENGARUH INDEPENDENSI, KOMPETENSI, DAN KOMUNIKASI AUDITOR TERHADAP KEPATUHAN REGULASI SATUAN KERJA DENGAN *ADVISORY EFFECTIVENESS* SEBAGAI PEMEDIASI

Oleh :

Femega Syifa Yuniarko<sup>1)</sup>, Sopian<sup>2)</sup>

<sup>1,2</sup> Politeknik Keuangan Negara STAN

<sup>1</sup>email: femega4132240074@pknstan.ac.id

<sup>2</sup>email: sopian@pknstan.ac.id

## Informasi Artikel

### Riwayat Artikel :

Submit, 9 Agustus 2026

Revisi, 26 September 2026

Diterima, 28 September 2026

Publish, 29 September 2026

### Kata Kunci :

Independensi,

Kompetensi,

Komunikasi,

*Advisory Effectiveness*,

Kepatuhan.

## ABSTRAK

Pengawasan internal sektor publik bagian tak terpisahkan dari sistem tata kelola pemerintahan yang baik. Perubahan paradigma internal audit dari pemeriksaan paska peristiwa atau kegiatan menjadi mitra keberhasilan pencapaian tujuan organisasi. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh independensi, kompetensi, dan komunikasi auditor terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja dengan *advisory effectiveness* sebagai variabel mediasi. Penelitian kuantitatif eksplanatori ini diuji menggunakan pendekatan *Structural Equation Modeling - Partial Least Squares 4* (SEM-PLS 4). Sampel penelitian berjumlah 105 satuan kerja yang menjadi objek penugasan audit Inspektorat Jenderal Kementerian Pekerjaan Umum pada tahun 2024, dipilih menggunakan teknik *total sampling*. Pengumpulan data melibatkan data primer dari kuesioner dan data sekunder. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi dan komunikasi auditor berpengaruh positif signifikan terhadap *advisory effectiveness* sedangkan kompetensi auditor berpengaruh negatif signifikan. Komunikasi auditor terbukti berpengaruh langsung secara positif terhadap kepatuhan regulasi, sementara independensi dan kompetensi tidak memiliki pengaruh langsung yang signifikan. Lebih lanjut, *advisory effectiveness* terbukti secara signifikan mampu memediasi pengaruh independensi, kompetensi, dan komunikasi auditor terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja. Pimpinan satuan kerja perlu memberi perhatian pada peningkatan kompetensi dan independensi internal audit.

This is an open access article under the [CC BY-SA](#) license



## Corresponding Author:

Nama: Sopian

Afiliasi: Politeknik Keuangan Negara STAN

Email: sopian@pknstan.ac.id

## 1. PENDAHULUAN

Pengawasan internal merupakan elemen fundamental dalam tata kelola pemerintahan modern, terutama dalam memastikan bahwa proses birokrasi berjalan secara akuntabel dan sesuai prinsip *good governance* (Sovia Faturahman & Kholmi, 2021). Berbagai standar internasional seperti *Global Internal Audit Standards (GIAS)* menegaskan bahwa auditor internal memiliki peran ganda yaitu memberikan jaminan (*assurance*) atas efektivitas pengendalian sekaligus menawarkan dukungan konsultatif (*Advisory*) yang dapat mendorong

peningkatan kinerja organisasi (IIA, 2024). Pendekatan *Advisory* yang semakin relevan ini lahir dari kebutuhan organisasi publik untuk beradaptasi terhadap perubahan lingkungan, kompleksitas regulasi, dan ekspektasi masyarakat. Dalam konteks sektor publik, fungsi pengawasan internal tidak hanya bertujuan mendeteksi kelemahan, tetapi juga mendukung pencapaian tujuan program melalui rekomendasi yang strategis dan berbasis risiko.

Pemerintah Indonesia melalui agenda Reformasi Birokrasi terus mendorong transformasi peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

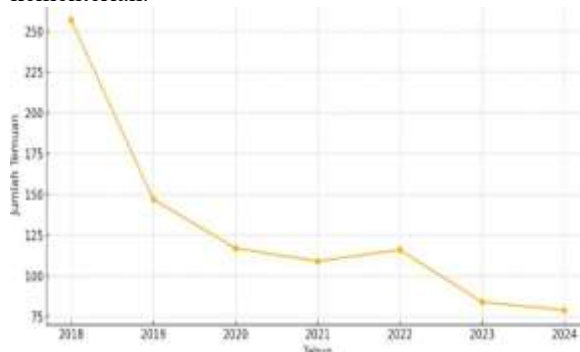
agar lebih adaptif dan berorientasi pada pemberian nilai tambah. Berkaitan dengan upaya mengoptimalkan peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sebagaimana diamanatkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 dimana BPKP sebagai lembaga pembina Jabatan Fungsional Auditor (JFA) menetapkan Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-1633/K/JF/2011 mengenai pedoman teknis peningkatan kapabilitas APIP.

Kapabilitas APIP diartikan sebagai kemampuan dalam melaksanakan fungsi pengawasan yang mencakup tiga elemen utama yang saling berkaitan yaitu kapasitas, kewenangan, serta kompetensi sumber daya manusia (Rabbany Masdan et al., 2025). Ketiga aspek tersebut harus dimiliki agar APIP dapat menjalankan perannya secara optimal. Dalam hal ini, pengawasan tidak lagi diposisikan semata sebagai aktivitas untuk menemukan kesalahan tetapi menjadi instrumen strategis untuk membimbing satuan kerja melalui pembinaan yang konstruktif dan rekomendasi yang dapat diimplementasikan. Pergeseran paradigma ini menuntut auditor pemerintah untuk memiliki independensi, kompetensi, dan kemampuan komunikasi yang kuat terutama ketika menjalankan fungsi konsultatif yang membutuhkan interaksi intensif dengan pihak yang diawasi. Selain itu, arah kebijakan pemerintah menekankan bahwa *Advisory* yang efektif mampu mengurangi risiko penyimpangan sejak dini sebelum berkembang menjadi masalah yang lebih besar.

Dalam lingkup nasional, Kementerian PU (PU) merupakan institusi dengan tingkat kompleksitas yang tinggi karena mengelola berbagai program pembangunan infrastruktur berskala besar (Anggraini & Mihardja, 2025). Pelaksanaan kegiatan yang melibatkan banyak satuan kerja, kontrak konstruksi, serta proses pengadaan menjadikan kementerian ini memiliki risiko administratif dan keuangan yang signifikan. Kebutuhan akan sistem pengendalian intern yang kuat menjadi sangat mendesak agar pelaksanaan anggaran dapat berjalan sesuai ketentuan dan meminimalkan kemungkinan terjadinya penyimpangan. Selain menjalankan fungsi *assurance*, auditor internal PU dituntut mampu memberikan pembinaan dan *Advisory* yang relevan untuk membantu satuan kerja memahami dan menerapkan regulasi dengan lebih baik. Melalui pendekatan ini, pengawasan internal dapat berperan bukan hanya sebagai penjaga kepatuhan tetapi juga mitra strategis dalam meningkatkan kualitas tata kelola proyek pemerintah.

Tren pengawasan eksternal juga menunjukkan dinamika yang penting dalam konteks akuntabilitas Kementerian PU. Data Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menunjukkan bahwa jumlah temuan atas Laporan Keuangan Kementerian PU mengalami penurunan signifikan sebagaimana Gambar 1. Penurunan temuan tersebut mencerminkan adanya perbaikan pada aspek pengelolaan dan pelaporan

keuangan sekaligus menunjukkan meningkatnya efektivitas sistem pengendalian intern di lingkungan kementerian.



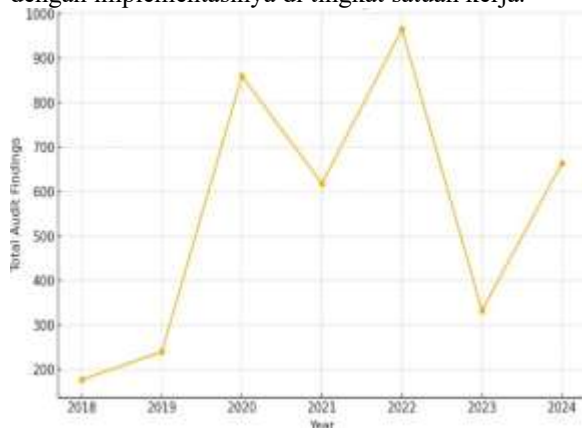
Gambar 1. Tren Jumlah Temuan Pemeriksaan pada LHP BPK atas Laporan Keuangan Kementerian PU  
Sumber: LHP BPK Tahun 2018-2024 (diolah Penulis)

Kondisi ini juga menegaskan pentingnya kontribusi pengawasan internal yang bekerja secara preventif untuk memastikan kualitas pengendalian telah memadai sebelum pemeriksaan oleh auditor eksternal dilakukan. Efektivitas pengawasan internal yang lebih baik dapat membantu mencegah terjadinya kembali temuan berulang, memperkuat kepatuhan terhadap regulasi dan meningkatkan kualitas proses penyusunan laporan keuangan. Selain itu, hasil tersebut menjadi indikator bahwa kolaborasi antara auditor internal dan satuan kerja dalam menjalankan fungsi *Advisory* telah menghasilkan dampak yang positif terhadap tata kelola keuangan.

Di Kementerian PU, Inspektorat Jenderal menjalankan berbagai bentuk audit internal seperti audit kinerja, audit tujuan tertentu (ADTT), review, evaluasi, pendampingan, dan pemantauan tindak lanjut. Selain menjalankan fungsi *assurance*, auditor juga memberikan masukan, arahan, serta rekomendasi perbaikan kepada satuan kerja selama proses pengawasan. Bentuk pembinaan tersebut mencerminkan fungsi konsultatif auditor yang dikenal sebagai *Advisory*. Fungsi ini memberikan ruang bagi auditor untuk memberikan arahan, konsultasi, dan mitigasi risiko kepada satuan kerja sebelum potensi masalah berkembang menjadi temuan signifikan. Pendekatan yang bersifat preventif tersebut semakin relevan karena membantu satker memahami risiko kritis yang berpotensi muncul dalam siklus perencanaan, pelaksanaan, hingga pelaporan kegiatan.

Kendati demikian, data rekapitulasi temuan pengawasan internal Itjen selama 2018–2024 menunjukkan bahwa jumlah temuan masih tinggi dan belum menunjukkan tren penurunan yang signifikan. Total temuan dan rekomendasi terus bertambah seiring meningkatnya kompleksitas program Kementerian PU yang melibatkan proyek konstruksi besar, pengadaan barang dan jasa, serta berbagai komponen administratif lainnya. Kondisi tersebut mengindikasikan bahwa tantangan kepatuhan belum sepenuhnya teratasi meskipun upaya penguatan

sistem pengendalian intern telah dilakukan. Selain itu, peningkatan jumlah temuan mencerminkan adanya kesenjangan antara pelaksanaan regulasi dengan implementasinya di tingkat satuan kerja.



Gambar 2. Tren Jumlah Temuan Pengawasan Internal Itjen Kementerian PU Tahun 2018–2024

Sumber: eptlhp.pu.go.id, diolah oleh penulis

Berdasarkan rekapitulasi temuan pengawasan internal Inspektorat Jenderal Kementerian PU selama periode 2018–2024, terlihat bahwa jumlah temuan berfluktuasi secara signifikan dari tahun ke tahun sebagaimana ditunjukkan pada Gambar 1.2. Pada tahun 2018 jumlah temuan tercatat sebanyak 177 temuan dan meningkat menjadi 240 temuan pada tahun 2019. Lonjakan tajam terjadi pada tahun 2020 dengan total 860 temuan, yang kemudian menurun menjadi 618 temuan pada tahun 2021. Puncak tertinggi jumlah temuan terjadi pada tahun 2022 dengan total 965 temuan, sebelum mengalami penurunan signifikan pada tahun 2023 menjadi 333 temuan dan kembali meningkat pada tahun 2024 menjadi 664 temuan.

Fluktuasi jumlah temuan tersebut menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan regulasi satuan kerja belum bersifat stabil dan sangat dipengaruhi oleh dinamika kebijakan, tekanan realisasi anggaran, serta kompleksitas pelaksanaan program pembangunan infrastruktur. Lonjakan temuan pada tahun 2020 dan 2022 mengindikasikan adanya tekanan tinggi pada sistem pengendalian intern, baik akibat percepatan belanja, perubahan kebijakan, maupun peningkatan aktivitas proyek. Sementara itu, penurunan pada tahun 2023 merefleksikan adanya perbaikan awal dalam tata kelola dan efektivitas pengawasan meskipun peningkatan kembali pada tahun 2024 menunjukkan bahwa risiko ketidakpatuhan masih bersifat dinamis dan belum sepenuhnya terkendali secara konsisten.

Kondisi ini memperlihatkan bahwa pengawasan internal di Kementerian PU masih menghadapi tantangan yang berkelanjutan dalam menjaga stabilitas kepatuhan regulasi satuan kerja. Tingginya fluktuasi jumlah temuan mengindikasikan bahwa perbaikan sistem pengendalian intern belum berjalan secara merata dan berkelanjutan di seluruh lini organisasi.

*Advisory* menjadi sangat penting karena tingginya beban temuan internal berpotensi berkembang menjadi temuan eksternal apabila tidak ditangani secara sistematis. Meskipun jumlah temuan BPK terhadap laporan keuangan menurun signifikan sepanjang 2018–2024, tingginya beban temuan internal selama 2018–2024 menunjukkan adanya kesenjangan antara kualitas pelaporan keuangan dan kondisi pengendalian internal yang lebih luas. Penurunan temuan eksternal tidak selalu berarti bahwa risiko di tingkat operasional telah sepenuhnya terkendali, karena banyak temuan internal mencerminkan kelemahan mendasar dalam proses dan kepatuhan regulasi. Dalam konteks ini, memperkuat kompetensi, independensi, dan kemampuan komunikasi auditor menjadi faktor kunci untuk meningkatkan efektivitas *Advisory*. Ketiga aspek tersebut memungkinkan auditor memberikan rekomendasi yang lebih relevan, objektif, dan mudah dipahami oleh satuan kerja. Dengan demikian, optimalisasi fungsi *Advisory* diperlukan untuk menjembatani kesenjangan antara sistem pengendalian intern dan kualitas tata kelola yang diharapkan.

Penelitian Sawaya et al. (2025) menegaskan bahwa independensi dan keahlian auditor memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas pelaporan dan efektivitas audit sehingga menempatkan kedua aspek tersebut sebagai fondasi utama dalam menjaga kredibilitas proses audit. Hasil penelitian tersebut mendukung pandangan bahwa kualitas *Advisory* tidak dapat dipisahkan dari integritas dan kompetensi teknis auditor. Relevansi ini semakin menguat karena *Advisory* pada sektor publik membutuhkan keputusan profesional yang bebas dari tekanan pihak manapun. Penelitian Ambarwati et al. (2024) menunjukkan bahwa kompetensi dan independensi auditor secara langsung meningkatkan kualitas audit, yang pada akhirnya meningkatkan penerimaan rekomendasi oleh entitas yang diaudit. Ketika auditor mampu menunjukkan kompetensi yang konsisten, auditee lebih cenderung menganggap rekomendasi sebagai sumber pembelajaran bukan sekadar kewajiban administratif.

Penelitian Amalia et al. (2023) secara eksplisit meneliti hubungan antara kompetensi, independensi, dan komunikasi auditor terhadap efektivitas audit internal dan menemukan bahwa ketiga variabel tersebut memiliki pengaruh signifikan terhadap efektivitas proses audit. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa efektivitas audit tidak hanya ditentukan oleh kemampuan teknis auditor tetapi juga oleh kemampuannya dalam menyampaikan temuan dan rekomendasi secara jelas serta komunikatif. Dalam konteks *Advisory*, kemampuan berkomunikasi menjadi komponen fundamental karena *Advisory* membutuhkan dialog dua arah yang produktif antara auditor dan satuan kerja. Selain itu, kombinasi kompetensi teknis dan independensi membantu auditor menjaga kualitas rekomendasi sembari tetap

adaptif dalam memberikan arahan perbaikan. Selain itu, penelitian (Zaqiani & Sopian, 2025) menemukan bahwa kompetensi dan independensi auditor meningkatkan kualitas audit internal melalui variabel mediasi etika auditor yang menunjukkan bahwa perilaku profesional auditor berpengaruh besar terhadap efektivitas proses audit. Dalam konteks *Advisory*, cara auditor menyampaikan rekomendasi dan menjaga profesionalisme menjadi faktor yang sangat menentukan efektivitas komunikasi dengan satuan kerja. Hasil penelitian ini juga mengindikasikan bahwa etika auditor memperkuat penerimaan rekomendasi karena satker cenderung lebih percaya pada auditor yang menunjukkan integritas dan objektivitas.

Meskipun banyak penelitian sebelumnya membahas pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit, kajian yang secara spesifik menyoroti *Advisory effectiveness* dalam konteks organisasi pemerintah masih sangat terbatas, terutama di lingkungan Kementerian PU. Kondisi ini memperlihatkan adanya kesenjangan penelitian karena *Advisory* merupakan fungsi strategis yang semakin diperkuat melalui agenda Reformasi Birokrasi dan pengembangan peran APIP. Minimnya penelitian terkait efektivitas *Advisory* juga menyulitkan instansi untuk mengetahui sejauh mana fungsi konsultatif auditor telah berkontribusi terhadap peningkatan kualitas tata kelola satuan kerja. Selain itu, kompleksitas program infrastruktur PU memperbesar urgensi untuk memahami bagaimana *Advisory* dapat memperbaiki proses kerja satker. Oleh sebab itu, dibutuhkan penelitian yang secara khusus mengevaluasi efektivitas fungsi *Advisory* dalam pengawasan internal Kementerian PU. Kekosongan literatur ini menjadi dasar penting bagi penelitian yang berupaya menyusun model empiris terkait *Advisory* dan kepatuhan regulasi. Meskipun berbagai penelitian telah mengkaji pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit, penelitian yang secara khusus mengkaji peran *Advisory effectiveness* dalam meningkatkan kepatuhan regulasi pada organisasi sektor publik masih terbatas. Selain itu, sebagian besar penelitian sebelumnya menempatkan kualitas audit sebagai outcome utama tanpa mengeksplorasi mekanisme pembinaan melalui fungsi *Advisory*. *Advisory* berperan sebagai jembatan antara fungsi pengawasan dan fungsi pembinaan yang bersifat preventif. Menurut IIA, fungsi *Advisory* memungkinkan auditor memberikan nilai tambah melalui rekomendasi yang aplikatif dan solutif, bukan sekadar temuan korektif. Namun, efektivitas *Advisory* itu sendiri sangat dipengaruhi oleh kualitas independensi, kompetensi, dan komunikasi auditor. Oleh karena itu, penelitian yang menguji *Advisory* sebagai mekanisme mediasi menjadi penting untuk menjelaskan bagaimana karakteristik auditor ditransformasikan menjadi peningkatan kepatuhan

regulasi secara empiris (IIA, 2020; Arens et al., 2020).

Dalam kerangka reformasi pengawasan APIP, *Advisory* diposisikan sebagai instrumen strategis yang menjembatani peran assurance dan upaya pembinaan preventif. *Advisory* tidak lagi dipandang sekadar sebagai pelengkap kegiatan assurance melainkan sebagai bagian integral dalam penguatan tata kelola organisasi. Melalui *Advisory*, auditor diharapkan mampu mengarahkan satuan kerja untuk memahami risiko sejak tahap perencanaan hingga pelaksanaan kegiatan. Namun, keberhasilan fungsi tersebut sangat dipengaruhi oleh tingkat independensi auditor dalam menjaga objektivitas, kompetensi auditor dalam memahami substansi permasalahan serta komunikasi auditor dalam menyampaikan rekomendasi secara efektif. Tanpa ketiga karakteristik tersebut, fungsi *Advisory* berpotensi kehilangan daya pengaruhnya terhadap perilaku kepatuhan satuan kerja. Hal ini sejalan dengan konsep *Professional Judgment* yang menekankan bahwa kualitas keputusan auditor sangat ditentukan oleh kompetensi, independensi, dan proses komunikasi profesional. mengkaji peran *Advisory effectiveness* dalam meningkatkan kepatuhan regulasi pada organisasi sektor publik masih terbatas. Selain itu, sebagian besar penelitian sebelumnya menempatkan kualitas audit sebagai *outcome* utama tanpa mengeksplorasi mekanisme pembinaan melalui fungsi *Advisory*. *Advisory* berperan sebagai jembatan antara fungsi pengawasan dan fungsi pembinaan yang bersifat preventif. Menurut IIA, fungsi *Advisory* memungkinkan auditor memberikan nilai tambah melalui rekomendasi yang aplikatif dan solutif, bukan sekadar temuan korektif. Namun, efektivitas *Advisory* itu sendiri sangat dipengaruhi oleh kualitas independensi, kompetensi, dan komunikasi auditor. Oleh karena itu, penelitian yang menguji *Advisory* sebagai mekanisme mediasi menjadi penting untuk menjelaskan bagaimana karakteristik auditor ditransformasikan menjadi peningkatan kepatuhan regulasi secara empiris (IIA, 2020; Arens et al., 2020).

## 2. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode penelitian kuantitatif dengan desain eksplanatori (*explanatory research*). Metode kuantitatif merupakan pendekatan penelitian yang berlandaskan pada filsafat positivisme, menggunakan data numerik, instrumen terstandar, serta analisis statistik untuk menguji hipotesis yang telah dirumuskan (Sugiyono, 2016). Penelitian eksplanatori bertujuan untuk menjelaskan hubungan kausal antarvariabel melalui pengujian empiris yang terukur sehingga sesuai dengan fokus penelitian ini yang menganalisis pengaruh independensi auditor, kompetensi auditor, dan komunikasi auditor terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja dengan *Advisory effectiveness* sebagai variabel mediasi. Menurut Creswell (2009), penelitian eksplanatori digunakan

ketika peneliti ingin mengetahui pengaruh langsung maupun tidak langsung suatu variabel terhadap variabel lain dalam suatu model teoretis.

Pemilihan pendekatan ini didasarkan pada struktur Pernyataan penelitian yang memuat kata kunci seperti pengaruh, hubungan, dan efektivitas yang menunjukkan orientasi penelitian pada pengujian hubungan sebab-akibat antarvariabel. Selain itu, desain eksplanatori memungkinkan peneliti menjelaskan mekanisme mediasi dalam model struktural sehingga mampu memberikan gambaran utuh mengenai bagaimana variabel auditor memengaruhi kepatuhan regulasi melalui efektivitas Advisory.

Penelitian ini menggunakan instrumen kuesioner terstruktur sebagai sumber data primer yang disusun berdasarkan indikator tiap variabel. Kuesioner tersebut menggunakan skala Likert karena skala ini memudahkan responden menyatakan tingkat persetujuan mereka secara kuantitatif dan memungkinkan analisis statistik multivariat dilakukan secara optimal (Sugiyono, 2016). Analisis data dilakukan menggunakan SEM-PLS yang dipilih karena mampu menganalisis hubungan kausal kompleks termasuk model dengan variabel mediasi serta indikator reflektif. Menurut Hair et al. (2014), SEM-PLS sesuai untuk penelitian eksplanatori yang bertujuan mengembangkan teori dan memprediksi hubungan antarvariabel dalam model struktural. Pendekatan ini diharapkan memberikan kontribusi teoretis melalui pengujian model empiris yang memperkuat pemahaman tentang faktor-faktor penentu kepatuhan regulasi satker serta kontribusi praktis bagi peningkatan kualitas pengawasan internal melalui penguatan peran auditor sebagai trusted advisor. Dengan analisis statistik yang komprehensif, penelitian ini berpotensi memperkaya literatur audit internal, khususnya dalam konteks sektor publik.

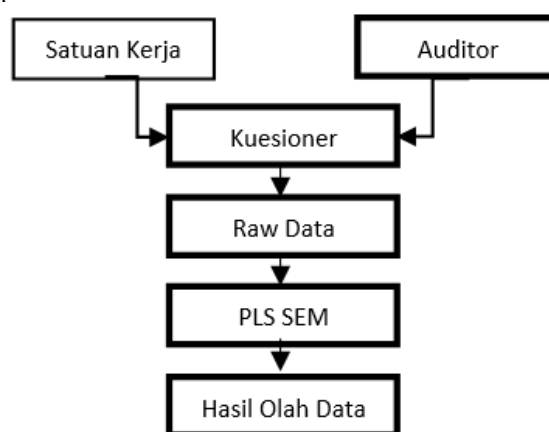
Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh satuan kerja yang menjadi objek penugasan audit Inspektorat Jenderal Kementerian PU pada tahun 2024 beserta auditor yang terlibat dalam penugasan audit tersebut. Populasi ini dipilih karena auditor dan satuan kerja yang terlibat dalam penugasan audit memiliki pengalaman langsung dalam pelaksanaan fungsi assurance dan Advisory yang menjadi fokus penelitian. Unit analisis dalam penelitian ini adalah satuan kerja yang menjadi objek penugasan audit. Berdasarkan data surat tugas penugasan audit dan Laporan Hasil Pengawasan (LHP) Inspektorat Jenderal Kementerian PU tahun 2024, terdapat 105 satuan kerja yang menjadi objek penugasan audit.

Penelitian ini menggunakan teknik total sampling (sensus sampling), yaitu seluruh anggota populasi dijadikan sebagai sampel penelitian. Dengan demikian, jumlah sampel dalam penelitian ini adalah sebanyak 105 satuan kerja. Penggunaan total sampling dilakukan karena jumlah populasi relatif terbatas serta untuk memastikan keterkaitan antara

data primer dan data sekunder dalam penelitian. Setiap satuan kerja menjadi unit analisis yang mengintegrasikan data kepatuhan regulasi yang diperoleh dari dokumen pengawasan dengan persepsi auditor dan auditee terkait pelaksanaan Advisory.

Teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan Structural Equation Modeling berbasis Partial Least Squares 4 (SEM-PLS 4). SEM-PLS dipilih karena mampu menguji hubungan kausal yang kompleks, melibatkan banyak variabel dan indikator, serta mengakomodasi model dengan variabel mediasi. Menurut Hair et al., (2014), SEM-PLS cocok digunakan ketika tujuan penelitian adalah untuk prediksi hubungan antarvariabel dan pengembangan teori terutama pada penelitian dengan jumlah sampel yang tidak terlalu besar namun memiliki model struktural yang komprehensif. Selain itu, SEM-PLS tidak mengharuskan data berdistribusi normal dan mampu menangani model dengan indikator reflektif maupun format skala Likert.

Dalam penelitian ini, analisis data dilakukan menggunakan perangkat lunak SmartPLS versi terbaru karena aplikasi ini mendukung pengolahan data berbasis PLS-SEM termasuk pengujian validitas dan reliabilitas konstruk, analisis hubungan struktural, serta uji mediasi. Analisis dilakukan melalui dua tahap utama yaitu pengujian model pengukuran (outer model) dan pengujian model struktural (inner model). Selanjutnya dilakukan uji mediasi untuk mengetahui peran Advisory effectiveness dalam memediasi hubungan antara variabel independen dan variabel dependen. Hasil analisis akan diinterpretasikan dengan melihat nilai koefisien jalur, signifikansi statistik, serta kekuatan prediktif model.



Gambar 3. Bagan Proses Olah Data

Sumber : diolah penulis

Untuk memastikan keakuratan dan keterpercayaan hasil analisis, penelitian ini mengikuti standar evaluasi kualitas model yang direkomendasikan Hair et al., (2014), termasuk melihat nilai outer loading, Composite reliability, Cronbach's Alpha, Average Variance Extracted (AVE), discriminant validity, nilai  $R^2$ ,  $f^2$ ,  $Q^2$ , serta signifikansi bootstrapping. Evaluasi tersebut

memastikan bahwa hasil analisis empiris tidak hanya akurat, tetapi juga valid, reliabel, dan dapat menjawab Pernyataan penelitian secara komprehensif.

### 3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini dilakukan untuk mengetahui apakah hubungan antar variabel dalam model penelitian memiliki pengaruh yang signifikan secara statistik. Pengujian ini dilakukan menggunakan metode bootstrapping pada aplikasi SmartPLS. Metode bootstrapping digunakan untuk memperoleh nilai path coefficient, t-statistic, dan p-value yang digunakan untuk menilai signifikansi hubungan antar konstruk dalam model penelitian. Melalui pengujian ini dapat diketahui apakah variabel independensi auditor, kompetensi auditor, dan komunikasi auditor berpengaruh terhadap Advisory effectiveness, serta apakah variabel-variabel tersebut bersama dengan Advisory effectiveness berpengaruh terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja.

Tabel 1. Hasil Perhitungan *Path Coefficient*

| Path Coefficient                               | Hipotesis | Original Sample (O) | T Statistics | P Value | Keterangan         |
|------------------------------------------------|-----------|---------------------|--------------|---------|--------------------|
| Independensi Auditor -> Advisory effectiveness | H1        | 0.388               | 3.531        | 0.000   | Signifikan Positif |
| Kompetensi Auditor -> Advisory effectiveness   | H2        | -0.302              | 2.088        | 0.037   | Signifikan Negatif |
| Komunikasi Auditor -> Advisory effectiveness   | H3        | 0.856               | 10.217       | 0.000   | Signifikan Positif |
| Independensi Auditor -> Kepatuhan Regulasi     | H4        | 0.400               | 1.794        | 0.073   | Tidak Signifikan   |
| Kompetensi Auditor -> Kepatuhan Regulasi       | H5        | 0.265               | 1.307        | 0.191   | Tidak Signifikan   |
| Komunikasi Auditor -> Kepatuhan Regulasi       | H6        | 0.811               | 2.922        | 0.003   | Signifikan Positif |
| Advisory effectiveness -> Kepatuhan Regulasi   | H7        | -0.929              | 3.574        | 0.000   | Signifikan Negatif |

Sumber: Diolah menggunakan aplikasi SmartPLS 4.0 (2026)

Berdasarkan hasil perhitungan path coefficient yang disajikan pada Tabel IV.15, maka hasil pengujian hipotesis dapat dijelaskan sebagai berikut:

a. Pada pengaruh independensi auditor terhadap Advisory effectiveness, diperoleh nilai p-value sebesar 0,000 dan T-statistic sebesar 3,531 yang lebih besar dari nilai T-tabel (1,96). Hasil tersebut menunjukkan bahwa H1 diterima, yang berarti independensi auditor berpengaruh signifikan positif terhadap Advisory effectiveness.

b. Pada pengaruh kompetensi auditor terhadap Advisory effectiveness, diperoleh nilai p-value sebesar 0,037 dan T-statistic sebesar 2,088 yang lebih besar dari nilai T-tabel (1,96). Hal ini menunjukkan bahwa H2 diterima, yang berarti kompetensi auditor berpengaruh signifikan terhadap Advisory effectiveness dengan arah hubungan negatif.

c. Pada pengaruh komunikasi auditor terhadap Advisory effectiveness, diperoleh nilai p-value sebesar 0,000 dan T-statistic sebesar 10,217 yang lebih besar dari nilai T-tabel (1,96). Dengan demikian, H3 diterima, yang berarti komunikasi auditor berpengaruh signifikan positif terhadap Advisory effectiveness.

d. Pada pengaruh independensi auditor terhadap kepatuhan regulasi, diperoleh nilai p-value sebesar 0,073 dan T-statistic sebesar 1,794 yang lebih kecil dari nilai T-tabel (1,96). Hal ini menunjukkan bahwa H4 ditolak, sehingga independensi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan regulasi.

e. Pada pengaruh kompetensi auditor terhadap kepatuhan regulasi, diperoleh nilai p-value sebesar 0,191 dan T-statistic sebesar 1,307 yang lebih kecil dari nilai T-tabel (1,96). Dengan demikian, H5 ditolak, yang berarti kompetensi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan regulasi.

f. Pada pengaruh komunikasi auditor terhadap kepatuhan regulasi, diperoleh nilai p-value sebesar 0,003 dan T-statistic sebesar 2,922 yang lebih besar dari nilai T-tabel (1,96). Hal ini menunjukkan bahwa H6 diterima yang berarti komunikasi auditor berpengaruh signifikan positif terhadap kepatuhan regulasi.

g. Pada pengaruh Advisory effectiveness terhadap kepatuhan regulasi, diperoleh nilai p-value sebesar 0,000 dan T-statistic sebesar 3,574 yang lebih besar dari nilai T-tabel (1,96). Dengan demikian, H7 diterima, yang menunjukkan bahwa Advisory effectiveness berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan regulasi dengan arah hubungan negatif.

Tabel 2. Hasil Perhitungan *Specific Indirect Effect*

|                                                                      | Hipotesis | Original Sample | T Statistics | P Value | Keterangan |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|-----------------|--------------|---------|------------|
| Independensi Auditor -> Advisory effectiveness -> Kepatuhan Regulasi | H8        | -0.360          | 2.821        | 0.005   | Signifikan |
| Kompetensi Auditor -> Advisory effectiveness -> Kepatuhan Regulasi   | H9        | 0.281           | 2.027        | 0.043   | Signifikan |

|                                                                    |     |        |       |       |            |
|--------------------------------------------------------------------|-----|--------|-------|-------|------------|
| Komunikasi Auditor -> Advisory effectiveness -> Kepatuhan Regulasi | H10 | -0.794 | 3.500 | 0.000 | Signifikan |
|--------------------------------------------------------------------|-----|--------|-------|-------|------------|

Sumber: Diolah menggunakan aplikasi SmartPLS 4.0 (2026)

- Pada pengaruh independensi auditor terhadap kepatuhan regulasi melalui Advisory effectiveness, diperoleh nilai p-value sebesar 0,005 dan T-statistic sebesar 2,821 yang lebih besar dari nilai T-tabel (1,96). Hasil ini menunjukkan bahwa H1 diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa Advisory effectiveness mampu memediasi secara signifikan pengaruh independensi auditor terhadap kepatuhan regulasi. Nilai koefisien sebesar -0,360 menunjukkan bahwa pengaruh tidak langsung yang terjadi memiliki arah hubungan negatif.
- Pada pengaruh kompetensi auditor terhadap kepatuhan regulasi melalui Advisory effectiveness, diperoleh nilai p-value sebesar 0,043 dan T-statistic sebesar 2,027 yang lebih besar dari nilai T-tabel (1,96). Hal ini menunjukkan bahwa H2 diterima sehingga Advisory effectiveness terbukti memediasi pengaruh kompetensi auditor terhadap kepatuhan regulasi. Nilai koefisien yang positif menunjukkan bahwa semakin tinggi kompetensi auditor maka semakin efektif fungsi Advisory yang diberikan, sehingga pada akhirnya dapat meningkatkan tingkat kepatuhan regulasi satuan kerja.
- Pada pengaruh komunikasi auditor terhadap kepatuhan regulasi melalui Advisory effectiveness, diperoleh nilai p-value sebesar 0,000 dan T-statistic sebesar 3,500 yang lebih besar dari nilai T-tabel (1,96). Dengan demikian, H3 diterima, yang berarti Advisory effectiveness mampu memediasi secara signifikan pengaruh komunikasi auditor terhadap kepatuhan regulasi. Nilai koefisien sebesar -0,794 menunjukkan bahwa pengaruh tidak langsung tersebut memiliki arah hubungan negatif.

#### Pengaruh Independensi Auditor terhadap Advisory effectiveness

Hasil pengujian hipotesis pertama (H1) menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap Advisory effectiveness. Hal ini ditunjukkan oleh nilai koefisien jalur sebesar 0,388, nilai t-statistic sebesar 3,531, dan nilai p-value sebesar 0,000, sehingga H1 dinyatakan diterima. Temuan ini menunjukkan bahwa semakin tinggi independensi auditor dalam menjalankan tugas pengawasan, maka semakin tinggi pula efektivitas fungsi Advisory yang diberikan kepada satuan kerja.

Hasil tersebut mengindikasikan bahwa independensi menjadi prasyarat penting dalam menciptakan fungsi konsultatif auditor yang efektif. Auditor yang independen cenderung mampu menyusun rekomendasi secara objektif, bebas dari tekanan pihak internal maupun eksternal, serta tidak

terpengaruh oleh kepentingan operasional auditee. Kondisi ini membuat rekomendasi yang diberikan lebih kredibel, relevan, dan dapat dipercaya oleh satuan kerja. Ketika auditor mampu menjaga independensi, fungsi Advisory tidak dipersepsikan sebagai bentuk kontrol yang bias melainkan sebagai dukungan profesional yang ditujukan untuk memperbaiki tata kelola dan mengurangi risiko kepatuhan.

Secara teoritis, temuan ini sejalan dengan Attribution Theory yang menjelaskan bahwa auditee akan membentuk persepsi atas rekomendasi auditor berdasarkan penilaian terhadap motif, objektivitas, dan profesionalisme auditor. Auditor yang dipersepsikan independen akan lebih mudah memperoleh atribusi positif dari auditee, sehingga rekomendasi yang diberikan lebih diterima dan ditindaklanjuti. Dalam konteks ini, independensi tidak hanya berfungsi sebagai prinsip etika profesi, tetapi juga menjadi faktor psikologis yang memengaruhi tingkat penerimaan terhadap Advisory.

Temuan ini juga mendukung *Stewardship Theory* yang memandang auditor sebagai mitra strategis organisasi dalam mendorong perbaikan tata kelola. Auditor yang independen dapat menjalankan peran pembinaan secara lebih kredibel karena tidak terikat oleh kepentingan pribadi maupun kepentingan pihak yang diawasi. Dalam kerangka GRC, independensi auditor merupakan prinsip fundamental yang menjamin objektivitas dan kredibilitas fungsi pengawasan. Auditor yang independen mampu mengungkapkan risiko kepatuhan secara objektif dan menyampaikan rekomendasi yang relevan bagi perbaikan sistem yang pada akhirnya memperkuat kualitas Advisory dalam organisasi. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa fungsi Advisory akan semakin efektif apabila dibangun di atas independensi auditor yang kuat karena independensi membuat rekomendasi lebih dapat dipercaya dan lebih mudah digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Sawaya et al. (2025) yang menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas pelaporan dan efektivitas audit. Temuan ini juga konsisten dengan penelitian Ambarwati et al. (2024) yang menunjukkan bahwa independensi auditor meningkatkan kualitas audit dan mendorong penerimaan rekomendasi oleh entitas yang diaudit. Selain itu, Zaqiani dan Sopian (2025) juga menegaskan bahwa independensi auditor berkontribusi terhadap efektivitas proses audit melalui peningkatan kredibilitas dan kepercayaan auditee terhadap auditor. Dengan demikian, hasil penelitian ini memperkuat temuan-temuan sebelumnya bahwa independensi auditor merupakan faktor penting dalam meningkatkan efektivitas fungsi Advisory.

Dalam konteks Kementerian PU, temuan ini menjadi sangat relevan karena lingkungan

pengawasan di kementerian tersebut ditandai oleh kompleksitas proyek infrastruktur, tingginya nilai anggaran, serta kuatnya tekanan administratif. Pada kondisi seperti ini, independensi auditor menjadi kunci agar rekomendasi Advisory dipersepsikan sebagai saran profesional yang bebas kepentingan. Ketika auditor dipandang independen, satuan kerja akan lebih mungkin membaca rekomendasi sebagai upaya mitigasi risiko bersama, bukan sebagai bentuk intervensi yang represif. Hal ini pada akhirnya meningkatkan tingkat penerimaan dan implementasi rekomendasi sehingga memperkuat efektivitas fungsi Advisory dalam pengawasan internal.

#### **Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Advisory Effectiveness**

Hasil pengujian hipotesis kedua (H2) menunjukkan bahwa kompetensi auditor berpengaruh signifikan terhadap Advisory effectiveness, namun dengan arah hubungan negatif. Hal ini ditunjukkan oleh nilai koefisien jalur sebesar -0,302, nilai t-statistic sebesar 2,088, dan nilai p-value sebesar 0,037, sehingga H2 dinyatakan signifikan secara statistik, tetapi arah pengaruhnya berlawanan dengan hipotesis awal. Temuan ini menunjukkan bahwa peningkatan kompetensi auditor dalam penelitian ini justru diikuti oleh penurunan persepsi atas efektivitas fungsi Advisory. Secara konseptual, hasil ini tidak sejalan dengan rumusan hipotesis dan landasan teori pada Bab II yang menempatkan kompetensi auditor sebagai faktor yang semestinya memperkuat Advisory effectiveness. Kompetensi auditor pada dasarnya mencerminkan kemampuan teknis, pengetahuan regulasi, pengalaman profesional, serta kemampuan analitis yang diperlukan untuk menghasilkan rekomendasi yang relevan dan aplikatif. Dalam kerangka GRC, auditor yang kompeten seharusnya mampu mengidentifikasi risiko kepatuhan secara lebih akurat, memahami akar permasalahan organisasi, serta merumuskan rekomendasi yang mendukung penguatan pengendalian internal dan perbaikan tata kelola.

Akan tetapi, hasil empiris penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi yang tinggi tidak otomatis diterjemahkan menjadi Advisory yang dipersepsikan lebih efektif oleh auditee. Salah satu penjelasan yang mungkin adalah bahwa auditor yang memiliki kompetensi teknis tinggi cenderung menyusun rekomendasi dengan tingkat kompleksitas yang lebih tinggi, lebih formal, dan lebih menekankan ketepatan normatif dibandingkan kemudahan implementasi. Dalam kondisi tersebut, rekomendasi yang secara teknis sangat baik belum tentu dipersepsikan sebagai solusi yang praktis oleh satuan kerja. Akibatnya, meskipun auditor mampu melakukan analisis risiko dengan lebih akurat, rekomendasi yang diberikan dapat dianggap terlalu rumit, terlalu ideal, atau kurang sesuai dengan kapasitas operasional satuan kerja, sehingga menurunkan persepsi terhadap efektivitas Advisory.

Temuan ini dapat dijelaskan melalui Attribution Theory. Dalam teori tersebut, auditee tidak hanya menilai isi rekomendasi auditor tetapi juga menafsirkan apakah rekomendasi tersebut relevan, realistis, dan dapat dilaksanakan dalam konteks kerja mereka. Kompetensi auditor yang tinggi memang dapat membentuk atribusi bahwa auditor memiliki expertise, tetapi jika rekomendasi yang dihasilkan terlalu teknis atau sulit diterapkan, maka atribusi positif atas kompetensi tersebut tidak selalu berujung pada penerimaan yang tinggi terhadap Advisory.

Hasil ini juga menunjukkan bahwa dalam konteks fungsi konsultatif, kompetensi teknis saja belum cukup untuk menjamin efektivitas Advisory. Fungsi Advisory menuntut auditor bukan hanya benar secara substansi tetapi juga mampu menerjemahkan pengetahuan teknis menjadi saran yang komunikatif, kontekstual, dan implementatif. Ketika kompetensi lebih banyak termanifestasi dalam ketepatan analisis dibandingkan dalam penyederhanaan solusi maka nilai tambah Advisory yang dirasakan oleh satuan kerja dapat menjadi lebih rendah.

Dalam konteks Kementerian PU, temuan ini menjadi relevan karena objek audit banyak berkaitan dengan kegiatan yang kompleks dan bersifat teknis, seperti konstruksi, sumber daya air, dan pengadaan infrastruktur. Pada kondisi tersebut, auditor yang memiliki kompetensi tinggi mungkin menghasilkan rekomendasi yang sangat lengkap dan detail tetapi belum tentu mudah dipahami dan segera dilaksanakan oleh satuan kerja. Kondisi ini dapat semakin terasa apabila terdapat kesenjangan antara latar belakang teknis auditor dan kemampuan satuan kerja dalam menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan. Oleh sebab itu, kompetensi auditor perlu diimbangi dengan kemampuan menyederhanakan analisis menjadi solusi yang lebih aplikatif.

Temuan penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian terdahulu yang umumnya menunjukkan arah hubungan positif. Penelitian Ta dan Doan (2022) menunjukkan bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit melalui peningkatan kemampuan mendeteksi risiko dan menyusun rekomendasi yang tepat. Fitriani et al. (2025) juga menemukan bahwa kompetensi auditor meningkatkan kualitas layanan konsultasi, sedangkan Maharani dan Khasanah (2026) menegaskan bahwa kompetensi auditor berperan sebagai determinan utama dalam meningkatkan efektivitas audit berbasis risiko. Perbedaan arah hubungan ini menunjukkan bahwa pada konteks pengawasan internal Kementerian PU, kompetensi teknis auditor kemungkinan belum sepenuhnya diimbangi oleh kemampuan menerjemahkan rekomendasi ke dalam bentuk Advisory yang mudah diterima oleh auditee.

Dengan demikian, hasil penelitian ini memberikan implikasi bahwa penguatan kompetensi auditor tidak cukup hanya difokuskan pada

peningkatan kemampuan teknis dan analitis. Inspektorat Jenderal Kementerian PU juga perlu mendorong pengembangan kompetensi yang berorientasi pada implementasi, seperti kemampuan menyusun rekomendasi yang lebih operasional, kontekstual, dan mudah dipahami oleh satuan kerja. Temuan ini menegaskan bahwa dalam fungsi Advisory, auditor tidak hanya dituntut untuk memiliki jawaban yang benar tetapi juga mampu menyampaikan solusi yang dapat dijalankan secara nyata oleh auditee.

#### **Pengaruh Komunikasi Auditor terhadap Advisory Effectiveness**

Hasil pengujian hipotesis ketiga (H3) menunjukkan bahwa komunikasi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap Advisory effectiveness. Hal ini ditunjukkan oleh nilai koefisien jalur sebesar 0,856, nilai t-statistic sebesar 10,217, dan nilai p-value sebesar 0,000, sehingga H3 dinyatakan diterima. Temuan ini menunjukkan bahwa semakin baik kualitas komunikasi auditor, maka semakin tinggi efektivitas fungsi Advisory yang dirasakan oleh satuan kerja.

Hasil tersebut mengindikasikan bahwa komunikasi merupakan faktor kunci dalam menentukan keberhasilan fungsi konsultatif auditor. Auditor yang mampu menyampaikan informasi, temuan, dan rekomendasi secara jelas, terstruktur, dan mudah dipahami akan membantu satuan kerja memahami substansi permasalahan serta langkah perbaikan yang perlu dilakukan. Komunikasi yang efektif tidak hanya meningkatkan pemahaman auditee tetapi juga memperkuat kemungkinan implementasi rekomendasi yang diberikan.

Dalam konteks GRC, komunikasi auditor berperan sebagai mekanisme governance yang memastikan bahwa informasi mengenai risiko dan kepatuhan dapat ditransformasikan menjadi tindakan operasional yang konkret. Komunikasi yang baik memungkinkan terjadinya proses internalization of compliance di mana satuan kerja tidak hanya mengetahui rekomendasi auditor tetapi juga memahami relevansi dan urgensinya dalam konteks pekerjaan mereka.

Temuan ini juga sejalan dengan Attribution Theory, yang menjelaskan bahwa auditee membentuk persepsi terhadap auditor berdasarkan cara auditor menyampaikan rekomendasi. Ketika auditor menyampaikan rekomendasi secara komunikatif, dialogis, dan konstruktif, auditee cenderung mengatribusikan tindakan tersebut sebagai bentuk pembinaan profesional, bukan sebagai kontrol yang represif. Persepsi ini meningkatkan kepercayaan dan penerimaan terhadap rekomendasi, sehingga memperkuat efektivitas fungsi Advisory.

Selain itu, hasil ini juga mencerminkan bahwa komunikasi auditor tidak hanya berfungsi sebagai penyampaian informasi, tetapi juga sebagai sarana membangun hubungan kerja yang kolaboratif antara auditor dan satuan kerja. Auditor yang mampu

menciptakan komunikasi dua arah, memberikan ruang diskusi, serta menggunakan pendekatan persuasif akan lebih mudah menjembatani kesenjangan antara perspektif audit dan kondisi operasional satuan kerja. Hal ini pada akhirnya meningkatkan kualitas Advisory yang diberikan. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelaahan riset penelitian Handoyo (2024) menunjukkan bahwa komunikasi auditor yang efektif meningkatkan pemahaman auditee terhadap temuan audit serta mempercepat tindak lanjut rekomendasi. Fitriani et al. (2025) juga menemukan bahwa komunikasi yang baik memungkinkan terjadinya information sharing yang berkualitas sehingga mendukung efektivitas fungsi konsultatif. Selain itu, Taufiq (2023) dan Fadhila dan Wardhani (2025) menegaskan bahwa komunikasi yang bersifat kolaboratif dan dialogis meningkatkan penerimaan rekomendasi serta memperkuat peran auditor sebagai trusted advisor. Temuan-temuan tersebut memperkuat hasil penelitian ini bahwa komunikasi auditor merupakan determinan utama dalam meningkatkan efektivitas Advisory.

Dalam konteks Kementerian PU, temuan ini menjadi sangat relevan mengingat kompleksitas kegiatan dan tingginya risiko kepatuhan pada proyek infrastruktur. Komunikasi auditor yang jelas dan kontekstual membantu satuan kerja memahami rekomendasi dalam kaitannya dengan kondisi operasional yang dihadapi. Ketika rekomendasi disampaikan secara komunikatif dan berbasis solusi, satuan kerja akan lebih mudah menerjemahkannya ke dalam tindakan nyata.

#### **Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kepatuhan Regulasi**

Hasil pengujian hipotesis keempat (H4) menunjukkan bahwa independensi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja. Hal ini ditunjukkan oleh nilai koefisien jalur sebesar 0,400, nilai t-statistic sebesar 1,794, dan nilai p-value sebesar 0,073 sehingga H4 dinyatakan tidak didukung secara empiris. Temuan ini mengindikasikan bahwa tingkat independensi auditor yang tinggi belum secara langsung mampu meningkatkan kepatuhan regulasi pada tingkat satuan kerja.

Secara konseptual, hasil ini tidak sepenuhnya sejalan dengan kerangka teori dan hipotesis pada Bab II yang menempatkan independensi auditor sebagai faktor yang seharusnya meningkatkan kepatuhan melalui peningkatan kredibilitas hasil pengawasan. Dalam kerangka GRC, independensi auditor merupakan elemen penting dalam mekanisme governance yang memastikan bahwa proses pengawasan berjalan secara objektif, transparan, dan dapat dipercaya. Auditor yang independen mampu menyampaikan temuan serta rekomendasi secara jujur dan bebas dari tekanan sehingga secara teoritis diharapkan dapat mendorong satuan kerja untuk meningkatkan kepatuhan terhadap regulasi.

Namun demikian, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa independensi auditor lebih berperan sebagai prasyarat daripada sebagai determinan langsung terhadap kepatuhan. Kepatuhan regulasi pada tingkat satuan kerja merupakan outcome yang kompleks dan dipengaruhi oleh berbagai faktor internal organisasi, seperti komitmen pimpinan, budaya kepatuhan, kapasitas sumber daya manusia, serta efektivitas sistem pengendalian internal.

Temuan ini dapat dijelaskan melalui Attribution Theory. Meskipun independensi auditor dapat meningkatkan persepsi bahwa rekomendasi yang diberikan bersifat objektif dan kredibel, persepsi tersebut tidak selalu secara langsung diterjemahkan menjadi tindakan kepatuhan. Auditee mungkin mengakui bahwa auditor independen tetapi keputusan untuk menindaklanjuti rekomendasi tetap dipengaruhi oleh pertimbangan internal seperti keterbatasan anggaran, prioritas kegiatan, atau kompleksitas implementasi. Hal ini menunjukkan bahwa atribusi positif terhadap auditor belum tentu cukup untuk mendorong perubahan perilaku kepatuhan secara langsung.

Hasil penelitian ini juga mengindikasikan bahwa hubungan antara independensi auditor dan kepatuhan regulasi bersifat tidak langsung. Independensi auditor berkontribusi terhadap peningkatan kualitas rekomendasi dan kredibilitas pengawasan, namun dampaknya terhadap kepatuhan baru akan terasa apabila rekomendasi tersebut diterima, dipahami, dan diimplementasikan oleh satuan kerja. Dengan kata lain, diperlukan mekanisme perantara yang mampu mentransformasikan kualitas auditor menjadi tindakan nyata dalam organisasi.

Dalam konteks ini, *Advisory effectiveness* menjadi variabel kunci yang menjembatani hubungan tersebut. Auditor yang independen cenderung menghasilkan rekomendasi yang lebih objektif dan berbasis Risiko tetapi efektivitas rekomendasi tersebut sangat bergantung pada bagaimana rekomendasi dikomunikasikan, diterima, dan diimplementasikan melalui fungsi Advisory. Oleh karena itu, pengaruh independensi auditor terhadap kepatuhan regulasi lebih mungkin terjadi melalui jalur tidak langsung yaitu melalui peningkatan *Advisory effectiveness*, sebagaimana diuji dalam hipotesis mediasi pada penelitian ini.

Dalam konteks Kementerian PU, temuan ini relevan mengingat kompleksitas pengelolaan proyek dan tingginya dinamika operasional pada satuan kerja. Meskipun auditor telah menjaga independensi dalam pelaksanaan pengawasan, peningkatan kepatuhan regulasi tetap sangat ditentukan oleh kemampuan satuan kerja dalam menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan. Hal ini menunjukkan bahwa independensi auditor perlu diiringi dengan pendekatan Advisory yang efektif agar rekomendasi

tidak hanya kredibel, tetapi juga dapat diimplementasikan secara nyata.

### **Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kepatuhan Regulasi**

Hasil pengujian hipotesis kelima (H5) menunjukkan bahwa kompetensi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja. Hal ini ditunjukkan oleh nilai koefisien jalur sebesar 0,265, nilai t-statistic sebesar 1,307, dan nilai p-value sebesar 0,191 sehingga H5 dinyatakan tidak didukung secara empiris. Temuan ini menunjukkan bahwa kompetensi auditor yang mencakup pengetahuan, pengalaman, dan kemampuan teknis, belum secara langsung mampu meningkatkan tingkat kepatuhan regulasi pada satuan kerja.

Secara teoritis, hasil ini tidak sepenuhnya sejalan dengan kerangka pemikiran pada Bab II yang menempatkan kompetensi auditor sebagai faktor yang seharusnya memperkuat kualitas rekomendasi dan pada akhirnya mendorong kepatuhan. Dalam kerangka GRC, auditor yang kompeten diharapkan mampu mengidentifikasi risiko secara lebih akurat, memahami kompleksitas regulasi, serta merumuskan rekomendasi yang relevan dan berbasis risiko. Dengan demikian, secara konseptual kompetensi auditor seharusnya berkontribusi terhadap peningkatan kepatuhan organisasi.

Namun demikian, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi auditor lebih berperan dalam menghasilkan kualitas analisis dan rekomendasi tetapi tidak secara langsung memengaruhi perilaku kepatuhan satuan kerja. Kepatuhan regulasi merupakan outcome yang tidak hanya ditentukan oleh kualitas rekomendasi auditor tetapi juga oleh faktor internal organisasi seperti komitmen pimpinan, budaya kepatuhan, kesiapan sistem, serta ketersediaan sumber daya untuk melaksanakan perbaikan. Dalam banyak kasus, satuan kerja mungkin memahami rekomendasi yang diberikan oleh auditor yang kompeten, namun menghadapi kendala dalam implementasi sehingga tingkat kepatuhan belum meningkat secara signifikan.

Temuan ini dapat dijelaskan melalui Attribution Theory. Kompetensi auditor dapat membentuk persepsi auditee bahwa rekomendasi yang diberikan berasal dari pihak yang memiliki expertise tinggi. Namun, atribusi tersebut tidak selalu cukup untuk mendorong tindakan nyata apabila rekomendasi dianggap sulit diterapkan atau tidak sesuai dengan kondisi operasional satuan kerja. Dengan kata lain, pengakuan terhadap kompetensi auditor tidak selalu berbanding lurus dengan tingkat implementasi rekomendasi dan kepatuhan regulasi.

Hasil penelitian ini juga menunjukkan adanya kesenjangan antara kualitas rekomendasi dan implementasi di lapangan. Auditor yang kompeten mungkin mampu menghasilkan rekomendasi yang tepat secara teknis tetapi apabila rekomendasi

tersebut tidak disusun dalam bentuk yang operasional dan mudah diimplementasikan, maka dampaknya terhadap kepatuhan menjadi terbatas. Hal ini menegaskan bahwa dalam konteks fungsi konsultatif, kompetensi teknis perlu diimbangi dengan kemampuan untuk menerjemahkan analisis menjadi solusi yang aplikatif bagi satuan kerja.

Temuan ini berbeda dengan hasil penelitian terdahulu yang umumnya menunjukkan hubungan positif antara kompetensi auditor dan kualitas audit. Penelitian Ta dan Doan (2022), Fitriani et al. (2025), serta Maharani dan Khasanah (2026) menunjukkan bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit dan layanan konsultasi. Perbedaan hasil ini menunjukkan bahwa hubungan antara kompetensi auditor dan kepatuhan regulasi bersifat lebih kompleks, terutama dalam konteks sektor publik yang memiliki keterbatasan sumber daya dan kompleksitas implementasi kebijakan.

Dalam konteks Kementerian PU, temuan ini menjadi relevan karena karakteristik kegiatan yang bersifat teknis dan kompleks. Meskipun auditor memiliki kompetensi yang tinggi, implementasi rekomendasi tetap sangat bergantung pada kapasitas satuan kerja dalam menerjemahkan rekomendasi tersebut ke dalam tindakan operasional. Keterbatasan sumber daya, kompleksitas teknis proyek, serta prioritas kegiatan dapat menjadi faktor penghambat dalam meningkatkan kepatuhan, meskipun rekomendasi yang diberikan telah berkualitas. Pengaruh kompetensi auditor terhadap kepatuhan lebih mungkin terjadi melalui mekanisme tidak langsung, yaitu melalui peningkatan Advisory effectiveness yang mampu menjembatani antara kualitas rekomendasi dan implementasi di tingkat satuan kerja.

#### **Pengaruh Komunikasi Auditor terhadap Kepatuhan Regulasi**

Hasil pengujian hipotesis keenam (H6) menunjukkan bahwa komunikasi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja. Hal ini ditunjukkan oleh nilai koefisien jalur sebesar 0,811, nilai t-statistic sebesar 2,922, dan nilai p-value sebesar 0,003 sehingga H6 dinyatakan diterima. Temuan ini menunjukkan bahwa semakin baik komunikasi auditor, maka semakin tinggi tingkat kepatuhan regulasi pada satuan kerja.

Hasil tersebut mengindikasikan bahwa komunikasi auditor merupakan faktor yang secara langsung memengaruhi perilaku kepatuhan satuan kerja. Auditor yang mampu menyampaikan hasil pengawasan, temuan, serta rekomendasi secara jelas, sistematis, dan mudah dipahami akan membantu satuan kerja memahami risiko yang dihadapi serta langkah perbaikan yang harus dilakukan. Pemahaman ini menjadi dasar penting dalam mendorong implementasi rekomendasi, yang pada akhirnya meningkatkan tingkat kepatuhan terhadap regulasi.

Dalam konteks GRC, komunikasi auditor berfungsi sebagai mekanisme governance yang

mentransformasikan informasi risiko dan rekomendasi audit menjadi tindakan operasional. Komunikasi yang efektif memungkinkan satuan kerja tidak hanya mengetahui adanya temuan, tetapi juga memahami relevansi dan urgensi perbaikan yang harus dilakukan. Dengan demikian, komunikasi menjadi jembatan antara proses identifikasi risiko dan implementasi pengendalian internal dalam organisasi.

Temuan ini juga dapat dijelaskan melalui Teori Akuntabilitas, yang menekankan bahwa transparansi dan keterbukaan informasi merupakan bagian penting dari proses pertanggungjawaban dalam organisasi sektor publik. Komunikasi auditor yang jelas dan terbuka memungkinkan satuan kerja memahami standar yang harus dipenuhi serta konsekuensi dari ketidakpatuhan. Hal ini memperkuat komitmen satuan kerja dalam menindaklanjuti rekomendasi dan memenuhi kewajiban kepatuhan terhadap regulasi yang berlaku.

Selain itu, dalam perspektif Attribution Theory, cara auditor menyampaikan rekomendasi memengaruhi bagaimana auditee menafsirkan niat dan profesionalisme auditor. Komunikasi yang bersifat dialogis, persuasif, dan berbasis solusi akan mendorong auditee mengatribusikan rekomendasi sebagai bentuk pembinaan profesional, sehingga meningkatkan penerimaan dan implementasi rekomendasi.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelaahan riset Handoyo (2024) menunjukkan bahwa komunikasi auditor yang efektif meningkatkan pemahaman auditee terhadap temuan audit serta mempercepat tindak lanjut rekomendasi. Fitriani et al. (2025) juga menemukan bahwa komunikasi yang baik memungkinkan terjadinya information sharing yang berkualitas sehingga mendukung implementasi rekomendasi audit. Selain itu, Kurniawati dan Musonef (2021) menegaskan bahwa komunikasi yang efektif merupakan faktor penting dalam meningkatkan akuntabilitas publik dan kepatuhan terhadap regulasi.

Dalam konteks Kementerian PU, temuan ini menjadi sangat relevan mengingat kompleksitas kegiatan dan tingginya risiko ketidakpatuhan dalam pengelolaan proyek infrastruktur. Komunikasi auditor yang jelas dan kontekstual membantu satuan kerja memahami rekomendasi dalam kaitannya dengan kondisi operasional yang dihadapi. Ketika rekomendasi disampaikan secara komunikatif, persuasif, dan berbasis solusi, satuan kerja akan lebih mudah menerjemahkannya ke dalam tindakan nyata. Hal ini pada akhirnya meningkatkan tingkat kepatuhan terhadap regulasi.

#### **Pengaruh Advisory effectiveness terhadap Kepatuhan Regulasi**

Hasil pengujian hipotesis ketujuh (H7) menunjukkan bahwa Advisory effectiveness berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja, namun dengan arah hubungan negatif.

Hal ini ditunjukkan oleh nilai koefisien jalur sebesar -0,929, nilai t-statistic sebesar 3,574, dan nilai p-value sebesar 0,000, sehingga H7 dinyatakan signifikan tetapi tidak sesuai dengan arah hipotesis yang diajukan. Temuan ini menunjukkan bahwa peningkatan Advisory effectiveness dalam model penelitian ini justru diikuti oleh penurunan tingkat kepatuhan regulasi satuan kerja.

Secara teoritis, hasil ini tidak sejalan dengan kerangka pemikiran pada Bab II yang menempatkan Advisory effectiveness sebagai mekanisme utama dalam meningkatkan kepatuhan regulasi. Dalam perspektif GRC, fungsi Advisory seharusnya berperan sebagai jembatan antara identifikasi risiko dan implementasi pengendalian internal, sehingga membantu organisasi meningkatkan kepatuhan terhadap regulasi. Selain itu, dalam Stewardship Theory, auditor diposisikan sebagai mitra strategis yang memberikan pembinaan dan solusi konstruktif untuk memperbaiki tata kelola dan memperkuat kepatuhan organisasi.

Namun demikian, hasil empiris penelitian ini menunjukkan adanya ketidaksesuaian antara konsep normatif dan realitas implementasi. Salah satu penjelasan yang mungkin adalah bahwa Advisory dalam praktik pengawasan internal masih belum sepenuhnya dipersepsikan sebagai fungsi konsultatif yang bersifat preventif melainkan masih dipandang sebagai bagian dari proses pengawasan yang bersifat korektif. Dalam kondisi tersebut, semakin intensif Advisory diberikan, justru dapat berkorelasi dengan semakin banyaknya temuan atau permasalahan yang harus ditindaklanjuti oleh satuan kerja. Hal ini dapat menyebabkan hubungan negatif secara statistik antara Advisory effectiveness dan kepatuhan regulasi.

Selain itu, hasil ini juga dapat dijelaskan dari sisi karakteristik data kepatuhan regulasi yang diukur melalui persentase penyelesaian tindak lanjut rekomendasi. Satuan kerja yang menerima Advisory secara intensif kemungkinan merupakan satuan kerja dengan tingkat risiko atau permasalahan yang lebih tinggi sehingga memiliki beban tindak lanjut yang lebih besar. Dalam kondisi tersebut, meskipun Advisory yang diberikan dinilai efektif oleh responden, tingkat penyelesaian rekomendasi dapat relatif lebih rendah dibandingkan satuan kerja dengan kompleksitas masalah yang lebih rendah. Hal ini dapat menghasilkan hubungan negatif dalam model empiris.

Dari perspektif Attribution Theory, hasil ini juga menunjukkan bahwa efektivitas Advisory tidak hanya ditentukan oleh kualitas rekomendasi tetapi juga oleh bagaimana auditee menafsirkan dan merespons rekomendasi tersebut. Apabila Advisory masih dipersepsikan sebagai bentuk evaluasi atas kekurangan, bukan sebagai dukungan perbaikan, maka tingkat penerimaan dan implementasi rekomendasi dapat menjadi tidak optimal.

Selain faktor persepsi, hubungan negatif ini juga dapat dipengaruhi oleh kompleksitas model struktural. Dalam model SEM-PLS yang melibatkan beberapa variabel independen dan variabel mediasi, arah hubungan dapat dipengaruhi oleh interaksi antarvariabel. Dalam penelitian ini, variabel komunikasi auditor memiliki pengaruh yang sangat kuat terhadap Advisory effectiveness, sehingga kemungkinan terjadi dinamika hubungan yang memengaruhi arah koefisien antara Advisory effectiveness dan kepatuhan regulasi.

Temuan ini berbeda dengan hasil penelitian terdahulu yang umumnya menunjukkan hubungan positif antara fungsi konsultatif auditor dan kepatuhan organisasi. Penelitian Abdelrahim dan Al-Malkawi (2022), Nasal dan Gani (2022), serta Rachmayanti dan Martani (2025) menunjukkan bahwa Advisory yang efektif mampu meningkatkan implementasi rekomendasi dan memperkuat kepatuhan. Perbedaan hasil ini menunjukkan bahwa dalam konteks penelitian ini, efektivitas Advisory belum sepenuhnya terinternalisasi sebagai mekanisme peningkatan kepatuhan pada tingkat satuan kerja.

Dalam konteks Kementerian PU, temuan ini menjadi penting karena menunjukkan bahwa fungsi Advisory masih menghadapi tantangan dalam mentransformasikan rekomendasi menjadi tindakan nyata. Kompleksitas proyek, keterbatasan sumber daya, serta tingginya beban tindak lanjut dapat memengaruhi kemampuan satuan kerja dalam meningkatkan kepatuhan, meskipun Advisory yang diberikan telah dinilai efektif.

#### **Advisory effectiveness memediasi pengaruh Independensi Auditor terhadap Kepatuhan Regulasi**

Hasil pengujian hipotesis kedelapan (H8) menunjukkan bahwa Advisory effectiveness memediasi secara signifikan pengaruh independensi auditor terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja. Hal ini ditunjukkan oleh nilai p-value sebesar 0,005 dan t-statistic sebesar 2,821 sehingga hubungan mediasi dinyatakan signifikan. Namun demikian, nilai koefisien tidak langsung sebesar -0,360 menunjukkan bahwa arah hubungan mediasi bersifat negatif. Temuan ini mengindikasikan bahwa proses mediasi yang terjadi memiliki dinamika yang kompleks dan tidak sepenuhnya sejalan dengan hipotesis awal yang mengharapkan arah positif.

Secara teoritis, dalam kerangka GRC, independensi auditor merupakan fondasi utama dalam menjaga objektivitas dan kredibilitas fungsi pengawasan. Auditor yang independen mampu mengidentifikasi risiko serta menyusun rekomendasi secara objektif dan berbasis bukti, sehingga meningkatkan kualitas fungsi konsultatif (Advisory) dalam organisasi. Hal ini sejalan dengan pengembangan hipotesis pada Bab II yang menyatakan bahwa independensi auditor

berkontribusi terhadap peningkatan advisory effectiveness.

Dalam perspektif Attribution Theory, independensi auditor memengaruhi bagaimana auditee menafsirkan rekomendasi yang diberikan. Auditor yang dipersepsikan independen akan lebih dipercaya, sehingga rekomendasi yang disampaikan melalui Advisory cenderung dianggap sebagai bentuk penilaian profesional yang objektif. Persepsi ini seharusnya meningkatkan tingkat penerimaan dan implementasi rekomendasi oleh satuan kerja.

Namun demikian, hasil empiris menunjukkan bahwa meskipun independensi auditor mampu meningkatkan kualitas Advisory, dampak akhirnya terhadap kepatuhan regulasi justru menunjukkan arah negatif. Hal ini dapat dijelaskan bahwa Advisory effectiveness dalam model penelitian ini belum sepenuhnya berfungsi sebagai mekanisme yang mendorong peningkatan kepatuhan secara langsung. Sebagaimana dibahas pada pengujian H7, Advisory effectiveness memiliki hubungan negatif dengan kepatuhan regulasi sehingga secara matematis memengaruhi arah hubungan mediasi yang terbentuk.

Selain itu, dari sisi implementasi, Advisory yang dihasilkan oleh auditor independen cenderung lebih kritis dan berbasis risiko sehingga dapat mengidentifikasi lebih banyak kelemahan atau ketidaksesuaian dalam satuan kerja. Kondisi ini berpotensi meningkatkan jumlah rekomendasi yang harus ditindaklanjuti, sehingga dalam jangka pendek dapat menurunkan persentase penyelesaian tindak lanjut yang digunakan sebagai indikator kepatuhan regulasi.

Dalam perspektif Stewardship Theory, auditor yang independen seharusnya berperan sebagai mitra strategis dalam membantu organisasi memperbaiki tata kelola. Namun, apabila fungsi Advisory masih dipersepsikan sebagai bagian dari proses evaluasi atau koreksi, maka peran pembinaan belum sepenuhnya terinternalisasi. Hal ini dapat memengaruhi bagaimana satuan kerja merespons rekomendasi yang diberikan sehingga dampaknya terhadap kepatuhan menjadi tidak optimal.

Temuan ini sejalan dengan penelitian Rachmayanti dan Martani (2025) serta Nasal dan Gani (2022) yang menekankan bahwa efektivitas Advisory sangat menentukan keberhasilan implementasi rekomendasi audit. Namun demikian, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa keberadaan Advisory sebagai variabel mediasi tidak selalu menghasilkan hubungan yang linear, melainkan dipengaruhi oleh konteks implementasi dan karakteristik satuan kerja.

#### **Advisory effectiveness memediasi pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kepatuhan Regulasi**

Hasil pengujian hipotesis kesembilan (H9) menunjukkan bahwa Advisory effectiveness terbukti memediasi secara signifikan pengaruh kompetensi auditor terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja. Hal

ini ditunjukkan oleh nilai p-value sebesar 0,043 dan t-statistic sebesar 2,027 sehingga hubungan mediasi dinyatakan signifikan. Nilai koefisien tidak langsung sebesar 0,281 menunjukkan bahwa arah hubungan mediasi bersifat positif. Dengan demikian, H9 dapat diterima.

Temuan ini menunjukkan bahwa kompetensi auditor tidak secara langsung memengaruhi kepatuhan regulasi (sebagaimana hasil H5), tetapi memberikan dampak melalui peningkatan kualitas Advisory effectiveness. Hal ini mengindikasikan bahwa kompetensi auditor baru memberikan kontribusi terhadap kepatuhan ketika diterjemahkan ke dalam rekomendasi yang dapat dipahami dan diimplementasikan oleh satuan kerja.

Dalam kerangka GRC, kompetensi auditor berperan dalam meningkatkan kualitas identifikasi risiko, analisis permasalahan, serta penyusunan rekomendasi yang berbasis risiko. Auditor yang kompeten mampu mengintegrasikan pemahaman regulasi, proses bisnis, dan kondisi operasional organisasi ke dalam rekomendasi yang relevan dan aplikatif. Namun demikian, tanpa adanya fungsi Advisory yang efektif, kompetensi tersebut tidak secara otomatis menghasilkan perubahan perilaku kepatuhan pada satuan kerja.

Dalam perspektif Attribution Theory, kompetensi auditor memengaruhi bagaimana auditee menilai kualitas rekomendasi yang diberikan. Rekomendasi yang disusun berdasarkan keahlian (expertise) dan pemahaman teknis yang kuat cenderung dipersepsikan sebagai solusi profesional yang kredibel. Persepsi ini meningkatkan tingkat kepercayaan auditee yang kemudian mendorong penerimaan dan implementasi rekomendasi melalui mekanisme Advisory.

Hasil ini juga memperkuat pembahasan sebelumnya pada H2 dan H5, di mana kompetensi auditor tidak berpengaruh langsung terhadap kepatuhan, bahkan menunjukkan arah yang tidak sesuai harapan dalam hubungannya dengan Advisory effectiveness. Namun demikian, melalui jalur mediasi, kompetensi auditor tetap memiliki peran penting dalam meningkatkan kepatuhan. Hal ini menunjukkan bahwa hubungan antara kompetensi auditor dan kepatuhan regulasi bersifat tidak langsung (indirect effect) sehingga keberadaan Advisory effectiveness menjadi krusial dalam menjembatani hubungan tersebut.

Temuan ini sejalan dengan penelitian Ta dan Doan (2022) serta Fitriani et al. (2025) yang menunjukkan bahwa kompetensi auditor meningkatkan kualitas layanan konsultatif yang kemudian berdampak pada implementasi rekomendasi audit. Selain itu, Rachmayanti dan Martani (2025) juga menegaskan bahwa efektivitas Advisory menjadi faktor kunci dalam menentukan keberhasilan rekomendasi audit dalam meningkatkan kepatuhan organisasi.

Dalam konteks Kementerian PU, hasil ini menunjukkan bahwa kompetensi auditor menjadi faktor penting dalam menghasilkan rekomendasi yang sesuai dengan kompleksitas teknis kegiatan. Namun, rekomendasi tersebut baru memberikan dampak terhadap kepatuhan apabila disampaikan melalui Advisory yang efektif, yaitu yang memiliki kejelasan (*clarity*), dapat diterima (*acceptability*), dan mudah diimplementasikan (*implementability*) oleh satuan kerja. Tanpa proses tersebut, kompetensi auditor berpotensi hanya berhenti pada level analisis tanpa menghasilkan perubahan nyata dalam praktik.

#### **Advisory effectiveness memediasi pengaruh Komunikasi Auditor terhadap Kepatuhan Regulasi**

Hasil pengujian hipotesis kesepuluh (H10) menunjukkan bahwa Advisory effectiveness memediasi secara signifikan pengaruh komunikasi auditor terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja. Hal ini ditunjukkan oleh nilai *p-value* sebesar 0,000 dan *t-statistic* sebesar 3,500, sehingga hubungan mediasi dinyatakan signifikan. Namun demikian, nilai koefisien tidak langsung sebesar -0,794 menunjukkan bahwa arah hubungan mediasi bersifat negatif. Dengan demikian, meskipun H10 diterima secara signifikansi arah hubungan yang terbentuk tidak sepenuhnya sesuai dengan hipotesis awal yang mengharuskan hubungan positif.

Temuan ini menunjukkan bahwa komunikasi auditor tidak hanya memengaruhi kepatuhan regulasi secara langsung (sebagaimana hasil H6), tetapi juga melalui mekanisme Advisory effectiveness. Hal ini menegaskan bahwa komunikasi auditor berperan dalam membentuk kualitas penyampaian rekomendasi, yang kemudian memengaruhi bagaimana rekomendasi tersebut dipahami dan diimplementasikan oleh satuan kerja.

Dalam perspektif *Attribution Theory*, cara auditor menyampaikan rekomendasi memengaruhi persepsi auditee terhadap profesionalisme, objektivitas, dan niat auditor. Komunikasi yang jelas, persuasif, dan konstruktif akan mendorong auditee untuk mengatribusikan rekomendasi sebagai bentuk pembinaan profesional, sehingga meningkatkan penerimaan terhadap rekomendasi tersebut. Ketika komunikasi tersebut dikemas dalam proses Advisory yang efektif, rekomendasi menjadi lebih mudah dipahami dan diterjemahkan ke dalam tindakan operasional.

Dalam kerangka GRC, komunikasi auditor berfungsi sebagai mekanisme yang mentransformasikan informasi risiko dan rekomendasi audit menjadi tindakan nyata dalam organisasi. Melalui komunikasi yang efektif, auditor dapat menjelaskan risiko, urgensi perbaikan, serta langkah implementasi secara lebih kontekstual sesuai dengan kondisi satuan kerja. Hal ini memperkuat peran Advisory effectiveness sebagai jembatan antara proses audit dan peningkatan kepatuhan regulasi.

Namun demikian, arah hubungan negatif pada jalur mediasi menunjukkan adanya dinamika yang kompleks. Sebagaimana hasil pada H7, Advisory effectiveness memiliki hubungan negatif terhadap kepatuhan regulasi, sehingga secara matematis memengaruhi arah hubungan mediasi yang terbentuk. Selain itu, komunikasi auditor yang sangat intens dan detail berpotensi mengungkap lebih banyak temuan atau risiko yang harus ditindaklanjuti oleh satuan kerja. Hal ini dapat meningkatkan beban tindak lanjut rekomendasi, sehingga dalam jangka pendek dapat menurunkan persentase penyelesaian yang digunakan sebagai indikator kepatuhan regulasi.

Selain itu, dalam konteks implementasi, komunikasi yang efektif memang meningkatkan kualitas Advisory, namun belum tentu secara langsung meningkatkan kemampuan satuan kerja dalam menindaklanjuti rekomendasi. Faktor seperti keterbatasan sumber daya, kompleksitas kegiatan, dan kapasitas organisasi juga turut memengaruhi tingkat kepatuhan.

Temuan ini tetap konsisten dengan penelitian sebelumnya yang menekankan pentingnya komunikasi auditor dalam meningkatkan efektivitas fungsi konsultatif. Penelitian Handoyo (2024) dan Fitriani et al. (2025) menunjukkan bahwa komunikasi auditor berperan dalam meningkatkan pemahaman auditee serta kualitas implementasi rekomendasi. Namun, hasil penelitian ini memberikan tambahan insight bahwa pengaruh tersebut tidak selalu bersifat linear, terutama ketika dihadapkan pada kompleksitas implementasi di sektor publik.

Dalam konteks Kementerian PU, komunikasi auditor yang efektif sangat penting dalam menjembatani kesenjangan antara aspek teknis audit dan kondisi operasional satuan kerja. Komunikasi yang jelas, dialogis, dan berbasis solusi akan meningkatkan *clarity*, *acceptability*, dan *implementability* dari rekomendasi audit. Namun, agar berdampak positif terhadap kepatuhan, komunikasi tersebut perlu diiringi dengan dukungan implementasi yang memadai di tingkat satuan kerja.

#### **4. KESIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis menggunakan metode SEM-PLS, penelitian ini menghasilkan beberapa temuan utama terkait pengaruh independensi, kompetensi, dan komunikasi auditor terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja dengan Advisory effectiveness sebagai variabel mediasi.

##### **Kesimpulan**

Independensi auditor berpengaruh terhadap Advisory effectiveness. Auditor yang memiliki tingkat independensi yang tinggi mampu memberikan rekomendasi secara objektif dan bebas dari tekanan pihak lain sehingga meningkatkan kredibilitas serta penerimaan rekomendasi oleh satuan kerja. Kompetensi auditor berpengaruh terhadap Advisory effectiveness. Auditor yang

memiliki pengetahuan teknis, pengalaman, serta kemampuan analitis yang memadai mampu memberikan rekomendasi yang lebih relevan dan aplikatif sehingga meningkatkan efektivitas fungsi Advisory dalam proses pengawasan. Komunikasi auditor berpengaruh terhadap Advisory effectiveness. Kemampuan auditor dalam menyampaikan temuan dan rekomendasi secara jelas konstruktif, dan dialogis membantu satuan kerja memahami langkah perbaikan yang diperlukan sehingga meningkatkan efektivitas Advisory. Independensi auditor berpengaruh terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja. Auditor yang independen mampu menyampaikan rekomendasi secara objektif sehingga meningkatkan kepercayaan satuan kerja terhadap hasil pengawasan dan mendorong implementasi rekomendasi audit. Kompetensi auditor berpengaruh terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja. Auditor yang kompeten mampu mengidentifikasi risiko kepatuhan secara lebih akurat dan memberikan rekomendasi yang relevan sehingga satuan kerja lebih mudah memahami dan menerapkan langkah perbaikan. Komunikasi auditor berpengaruh terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja. Komunikasi yang efektif membantu satuan kerja memahami substansi temuan dan rekomendasi audit sehingga meningkatkan kemungkinan tindak lanjut dan kepatuhan terhadap regulasi. Advisory effectiveness berpengaruh terhadap kepatuhan regulasi satuan kerja. Advisory yang efektif membantu satuan kerja memahami risiko, memperbaiki proses kerja, serta memperkuat sistem pengendalian intern sehingga mendorong peningkatan kepatuhan terhadap regulasi.

Advisory effectiveness memediasi pengaruh independensi auditor terhadap kepatuhan regulasi. Independensi auditor meningkatkan kredibilitas rekomendasi yang kemudian meningkatkan efektivitas Advisory dan pada akhirnya mendorong peningkatan kepatuhan satuan kerja. Advisory effectiveness memediasi pengaruh kompetensi auditor terhadap kepatuhan regulasi. Kompetensi auditor menghasilkan rekomendasi yang lebih berkualitas sehingga meningkatkan efektivitas Advisory dan mendorong implementasi perbaikan oleh satuan kerja. Advisory effectiveness memediasi pengaruh komunikasi auditor terhadap kepatuhan regulasi. Komunikasi yang jelas dan konstruktif meningkatkan kualitas Advisory sehingga rekomendasi auditor lebih mudah dipahami dan diterapkan oleh satuan kerja.

Secara keseluruhan, penelitian ini menunjukkan bahwa karakteristik auditor yang meliputi independensi, kompetensi, dan komunikasi merupakan faktor penting dalam meningkatkan efektivitas fungsi Advisory. Advisory yang efektif kemudian berperan sebagai mekanisme yang mendorong peningkatan kepatuhan regulasi satuan kerja. Temuan ini memperkuat konsep GRC yang menempatkan fungsi Advisory audit internal sebagai

instrumen strategis dalam meningkatkan kualitas tata kelola dan pengendalian organisasi sektor publik

#### Saran

Penelitian selanjutnya dapat memperluas objek penelitian pada kementerian atau lembaga pemerintah lainnya sehingga hasil penelitian dapat memiliki tingkat generalisasi yang lebih luas. Variabel lain yang berpotensi memengaruhi kepatuhan regulasi seperti dukungan manajemen puncak, budaya organisasi, atau sistem pengendalian intern. Pendekatan metode campuran (mixed methods) dengan mengombinasikan metode kuantitatif dan kualitatif agar dapat menggali secara lebih mendalam proses pelaksanaan Advisory dalam praktik pengawasan internal. Penelitian di masa depan juga dapat mengembangkan indikator pengukuran kepatuhan regulasi yang lebih komprehensif sehingga mampu memberikan gambaran yang lebih utuh mengenai tingkat kepatuhan organisasi.

#### 5. REFERENSI

- Ajzen, I. (2021). *The Theory of Planned Behavior: A Critical Review and Future Directions*. Springer. <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-78204-3>
- Aloulou, W. J., & Alshohail, N. F. (2026). From control to value: How governance, risk management and compliance improve operational efficiency and company reputation in Saudi technology-driven firms. *Risks*, 14(1), 19. <https://doi.org/10.3390/risks14010019>
- Amalia, P., Maidani, M., & Kuntadi, C. (2023). Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Komunikasi terhadap Internal Audit Effectiveness. *Jurnal Ilmiah Wahana Pendidikan*, 9(4), 428–434. <https://jurnal.peneliti.net/index.php/JIWP/article/download/3888/2820>
- Ambarwati, R., Rosidawaty, Gumilang, A. M., Sugiyono, Dadang, Aminudin, D., Zuhro, S. F., & Ramadhan, M. D. (2024). The Effect of Auditor Competence and Independence on Audit Quality at AYZ Company. *Formosa Journal of Multidisciplinary Research*, 3(8), 3109–3120. <https://www.researchgate.net/publication/383886966>
- Anasta, L., Christine, C., Permatasari, P. S., & Aulia, S. (2024). *Audit Internal: Teori, Konsep, dan Praktik*. Ghanim Publisher.
- Anggiriawan, I. P. B., Jayawarsa, A. A. K., & Pratama, I. G. S. (2024). Auditor independence and experience in fraud detection: The crucial role of professional skepticism. *International Journal of Environmental, Sustainability and Social Science*, 5(5), 1240–1248.

- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* (16th ed.). Pearson Education.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2020). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (17th ed.). Pearson.
- Arfiansyah, Z. (2020). Auditor Competence, Independence and Workload and Their Impact on Audit Quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 9(02), 5249–5254. <https://www.ijstr.org>
- Auditors, T. I. of I. (2024). Standar Audit Internal Global. In *Global Internal Audit StandardsTM*. The Institute of Internal Auditors (IIA). <https://www.theiia.org>
- Azmi, Z., & Nikmah, K. (2025). The use of attribution theory in accounting research: A literature review. *Equity: Jurnal Akuntansi*, 5(2), 108–122. <https://doi.org/10.46821/equity.v5i2.627>
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2020). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (17th ed.). Pearson.
- Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting* (8th ed.). John Wiley & Sons.
- Creswell, J. W. (2018). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (5, Ed.). SAGE Publications. <https://us.sagepub.com/en-us/nam/research-design/book255675>
- Cunha, M. P. e., Rego, A., Clegg, S., & Jarvis, W. P. (2021). Stewardship as process: A paradox perspective. *European Management Journal*, 39(2), 247–259. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2020.09.006>
- Davis, J. H., Schoorman, F. D., & Donaldson, L. (2020). *Stewardship Theory: A Behavioral Approach to Governance*. Routledge. <https://www.routledge.com/Stewardship-Theory/Davis-Schoorman-Donaldson/p/book/9780367489944>
- Davis, J. H., Schoorman, F. D., & Donaldson, L. (2020). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management Review*, 22(1), 20–47.
- Djasuli, M., Utami, G. W., Ramadanti, L. S., Nabila, A. P., & As'adah, N. M. (2025). Peran Auditor Internal di Sektor Perbankan: Literatur Review Periode 2019–2024. *PERMANA: Jurnal Perpajakan, Manajemen, dan Akuntansi*, 17(3), 1975–1991. <https://doi.org/10.24905/permana.v17i3.1221>
- Dunbar, P., Keyes, L. M., & Browne, J. P. (2023). Determinants of regulatory compliance in health and social care services: A systematic review using the Consolidated Framework for Implementation Research. *PLOS ONE*, 18(4), e0278007. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0278007>
- Efendy, M. T. (2010). Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah. <https://eprints.undip.ac.id/24634>
- Fadhila, L. R., & Wardhani, R. (2025). The Impact of Communication Deficiencies on the Recurrence of Audit Findings: Evidence from Inspectorate XYZ. *E-Jurnal Akuntansi*, 35(1), 180–194. <https://doi.org/10.24843/EJA.2025.v35.i01.p13>
- Fiene, R. J. (2019). A treatise on the theory of regulatory compliance. *Journal of Regulatory Science*, 7(1), 1–3.
- Fitriani, F., Sandy, K. N., Amiruddin, A., & Syamsuddin, S. (2025). Governance, risk, and compliance: Pilar utama untuk audit berbasis nilai tambah. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Kontemporer*, 7(2), 374–385.
- Frink, D. D., & Klimoski, R. J. (2004). Advancing accountability theory and practice: Introduction to the human resource management review special edition. *Human Resource Management Review*, 14(1), 1–17. <https://doi.org/10.1016/j.hrmr.2004.02.001>
- Gray, A., Jenkins, B., & Newton, J. (1996). *Managing Public Services: Competition and Decentralization*. Macmillan Press.
- Gray, R., Owen, D., & Adams, C. (1996). *Accounting and accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Prentice Hall.
- GRC Forum Indonesia. (2020). *Panduan mencapai model keunggulan GRC*. GRC Forum Indonesia.
- Griffin, E. (2021). *A First Look at Communication Theory*. McGraw-Hill. <https://www.mheducation.com/highered/product/first-look-communication-theory-griffin>
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2019). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)* (2, Ed.). SAGE Publications. <https://us.sagepub.com/en-us/nam/a-primer-on-pls-sem/book244583>
- Hakki, T. W., et al. (2025). Internal control, governance risk management compliance and fraud prevention. *Journal of Accounting and Finance Management*, 6(4), 2057–2067.
- Hasibuan, L. M., Pasaribu, S. E., & Bahri, S. (2022). Pengaruh Komunikasi dan Beban Kerja Terhadap Kinerja Pegawai Melalui Kepuasan Kerja Pegawai Pada Kantor Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Provinsi Sumatera Utara. *Jurnal Ekonomi & Ekonomi Syariah*

- (JESYA), 5(1), 229–244.  
<https://doi.org/10.36778/jesya.v5i1.619>
- Indonesia, A. A. I. P. (2021). Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI).
- Dewan Pengurus Nasional AAIP. <https://aaipi.or.id>
- Ishak, I. (2023). Efektivitas Audit Internal dalam Mendeteksi Kecurangan di Instansi Pemerintah.
- Kahneman, D., Sibony, O., & Sunstein, C. R. (2021). Noise: A Flaw in Human Judgment. Little, Brown.  
<https://www.hachettebookgroup.com/titles/daniel-kahneman/noise/9780316451406/>
- Kabara, A. S., et al. (2023). Moderating role of governance regulatory compliance. Sustainability, 15(5), 4527.
- Khulsum, U. (2025). Breaking Barriers in Audit Quality: The Dynamic Interactions of Auditor Competence, Time-Budget Pressure and Audit Complexity. Audit Quality Journal.  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2590291125006333>
- Kolawole, J. S., Igbekoyi, O. E., & Alabi, A. W. (2025). Unveiling stewardship theory: Emerging trends and future direction. Journal of Business and African Economy, 11(2), 95–112.  
<https://doi.org/10.56201/jbae.v11.no2.2025.pg.95.112>
- Kurniawan, D., Siagian, D. E., & Poernamawatie, F. (2024). The Effect of Competence and Independence on Audit Quality Moderated by Auditor Work Experience. JMM17: Jurnal Ilmu Ekonomi Dan Manajemen.  
<https://jurnal.untag-sby.ac.id/index.php/jmm17/article/download/11962/7079>
- Kurniawati, R., & Musonef, G. (2021). Pengaruh Penerapan Pengendalian Internal dan Kualitas Auditor Internal terhadap Tata Kelola Kepemerintahan yang Baik. Al-Mal: Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Islam, 2(2), 34–46.  
<https://ejournal.radenintan.ac.id/index.php/al-mal/article/view/6899>
- Kurniawati, R., & Musonef, M. (2021). Pengaruh pengawasan internal dan komunikasi terhadap akuntabilitas publik. Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia, 25(2), 123–135.
- Kurniawati, R., & Musonef, M. (2021). Pengaruh pengawasan internal dan komunikasi terhadap akuntabilitas publik. Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia, 25(2), 123–135.
- Lin, E. (2025). Research on the application of attribution theory in organizational behavior. Proceedings of the International Conference on Economic Management and Green Development, 202–206.  
<https://doi.org/10.54254/2754-169/111/2024.17767>
- Maharani, I. A. P. S. D., & Khasanah, P. D. A. N. (2026). The role of internal auditors in monitoring corporate governance. Jurnal Akuntansi, Keuangan dan Perpajakan, 9(1), 66–80.
- Moerman, L., Murphy, D., van der Laan, S., & McGrath, D. (2023). Accounting and accountability in competing worlds: An overview. Social and Environmental Accountability Journal, 43(2), 95–104.  
<https://doi.org/10.1080/0969160X.2023.2233527>
- Murtaza, S. A., Mahmood, A., Saleem, S., Ahmad, N., Sharif, M. S., & Molnár, E. (2021). Proposing stewardship theory as an alternate to explain the relationship between CSR and employees' pro-environmental behavior. Sustainability, 13(15), 8558.  
<https://doi.org/10.3390/su13158558>
- Nelson, M. W., & Tan, H.-T. (2020). Judgment and Decision Making in Accounting. Routledge.  
<https://www.routledge.com/Judgment-and-Decision-Making-in-Accounting/Nelson-Tan/p/book/9780367459619>
- Nugraha, E. R., & Kuntadi, C. (2024). Bagaimana Meningkatkan Efektivitas Audit Internal? Jurnal Manajemen, Akuntansi dan Logistik.
- Nwaeze, E. T. (2025). Auditors' life cycle in clients and auditor independence. Journal of Risk and Financial Management, 18(2), 55.  
<https://doi.org/10.3390/jrfm18020055>
- Pilon, M., & Brouard, F. (2022). Accountability theory in nonprofit research: Using governance theories to categorize dichotomies. Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations.
- Pratama, M. W. A. (2026). The influence of auditor experience, interpersonal skills, and competence on the quality of consultation provided by BPKP. Imwi Student Research Journal, 7(1), 12–22.
- Purba, R. V., Syarifuddin, S., & Syamsuddin, S. (2023). Penerapan audit berbasis risiko sebagai pemoderasi pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit (Pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR). Co-Value: Jurnal Ekonomi, Koperasi & Kewirausahaan, 14(1), 1–15.  
<https://journal.ikopin.ac.id>
- SAIPI. (2021). Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia. Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia.
- Sann, R., Lai, P., & Chen, T. (2023). The role of attribution in shaping audit judgment and decision-making. Applied Sciences, 13(6), 3073. <https://doi.org/10.3390/app13063073>
- Sawaya, C., Al Maalouf, N. J., Hanoun, R., & Rakwi, M. (2025). Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality. Asia Pacific Management

- Review, 30, 100357.  
<https://doi.org/10.1016/j.apmr.2025.100357>
- Sawaya, A., Jabbour Al Maalouf, H., Hanoun, R., & Rakwi, J. (2025). Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality. *Applied Management Review*.  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S102931322500003X>
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach* (7, Ed.). Wiley & Sons.  
<https://www.wiley.com/en-us/Research+Methods+for+Business%3A+A+Skill+Building+Approach%2C+7th+Edition-p-9781119165552>
- Setiawan, H. (2019). PENGARUH KOMPETENSI DAN INDEPENDENSI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN PENERAPAN AUDIT BERBASIS RISIKO SEBAGAI VARIABEL MODERASI (Studi Kasus Pada Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat). *MAKSI UNTAN: Jurnal Mahasiswa Magister Akuntansi*, 4(1), 1–26.  
<https://jurnal.untan.ac.id/index.php/maksi/article/view/28316>
- Setiawan, W. (2018). Profesionalisme, Independensi, dan Komunikasi terhadap Efektivitas Audit Internal (Survei pada Auditor Pemerintah).  
<https://www.researchgate.net/publication/374845823>
- Sitohang, K., & Prietycillia, J. (2025). The Effect of Independence, Transparency, and Audit Experience on Audit Quality with Auditor Competency as a Moderation Variable (Study on Public Companies in Indonesia for the 2021–2023 Period). *Journal of Economics and Social Sciences (JESS)*, 4(2), 501–510.  
<https://doi.org/10.59525/jess.v4i2.843>
- Stewart, V. R., Snyder, D. G., & Kou, C.-Y. (2021). We hold ourselves accountable: A relational view of team accountability. *Journal of Business Ethics*, 183, 691–712.  
<https://doi.org/10.1007/s10551-021-04969-z>
- Sugiyono. (2019). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Alfabeta.  
<https://alfabeta.co.id>
- Ta, T. T., & Doan, T. N. (2022). The impact of auditor competence on audit quality and effectiveness. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 14(3), 45–60.
- Tandry, W. H., Sofianty, D., Simanungkalit, J., & Alvionita, D. (2025). Internal control, governance risk management compliance and fraud prevention: The moderating role of good corporate governance. *Journal of Accounting and Finance Management*, 6(4), 2057–2067.  
<https://doi.org/10.38035/jafm.v6i4>
- Taufiq, M. (2023). Literacy study on governance, risk and compliance (GRC) and performance. *International Journal of Management, Economic and Accounting*, 1(2), 248–250.
- Weiner, B. (2020). *The Legacy of Attribution Theory*. Psychology Press.  
<https://www.routledge.com/The-Legacy-of-Attribution-Theory/Weiner/p/book/9780367535320>
- Yuliyanti, Y. S., & Hanifah, I. A. (2018). Pengaruh Kompetensi Auditor, Tekanan Anggaran Waktu dan Kompleksitas Audit terhadap Kualitas Audit dengan Pemahaman Sistem Informasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Inspektorat Daerah Se Provinsi Banten). *JRA Tirtayasa*, 3(2), 257–272.
- Zakwan, Z. (2024). The Influence of Auditor Competence, Auditor Independence and Auditor Objectivity on Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Current Science Research and Review (IJCSRR)*.  
<https://ijcsrr.org/the-influence-of-auditor-competence-auditor-independence-and-auditor-objectivity-on-internal-audit-effectiveness-with-top-management-support-as-a-moderating-variable-studies-at-legal-entity-state-u/>
- Zaqiani, S. P., & Sopian, D. (2025). The Role of Auditor Competence and Independence in Enhancing Internal Audit Quality with Auditor Ethics as a Mediating Variable. *Indonesian International Journal of Science and Education*, 8(1).  
<https://e-journal.uac.ac.id/index.php/ijse/article/view/5967>