

Memaknai Kepatuhan dalam Tindak Lanjut Rekomendasi Audit Internal: Studi Interpretif pada Perusahaan Pengelola Kawasan Industri

Andi Muhammad Dahlan^{1*}, Andhyka Bayu Aprilyanto^{1*}, Darwis Said², Arifuddin³

^{1,2,3} Program Pascasarjana, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Hasanuddin

Abstrak:

Audit internal tidak hanya berfungsi menemukan kelemahan pengendalian, tetapi juga mendorong perbaikan melalui tindak lanjut rekomendasi. Penelitian ini bertujuan memahami makna kepatuhan dalam tindak lanjut rekomendasi audit internal dari perspektif auditor internal dan auditee pada perusahaan pengelola kawasan industri. Penelitian menggunakan pendekatan kualitatif dengan paradigma interpretif dan desain studi kasus. Data diperoleh melalui wawancara semi-terstruktur, observasi terbatas, catatan reflektif, serta telaah dokumen organisasi non-rahasia yang telah dianonimkan. Data dianalisis menggunakan analisis tematik melalui proses pengodean, pengelompokan tema, dan interpretasi makna. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kepatuhan dimaknai dalam dua orientasi, yaitu kepatuhan administratif melalui penyediaan bukti formal dan kepatuhan substantif melalui perbaikan proses kerja. Penelitian ini berkontribusi memperkaya kajian audit internal dengan menempatkan kepatuhan sebagai praktik sosial yang dibentuk melalui komunikasi, interpretasi, struktur organisasi, dan pengendalian internal.

Keywords: Audit Internal, Kepatuhan, Rekomendasi Audit, Tindak Lanjut Audit, Studi Interpretif, Pengendalian Internal.

Copyright (c) 2026 Andi Muhammad Dahlan

✉Corresponding author :

Email Address : dahlanam25a@student.unhas.ac.id

PENDAHULUAN

Audit internal memiliki peran penting dalam membantu organisasi memastikan bahwa proses tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian internal berjalan secara memadai. Dalam perkembangan praktik organisasi, audit internal tidak lagi hanya dipahami sebagai aktivitas pemeriksaan administratif, tetapi juga sebagai fungsi yang memberikan nilai tambah melalui evaluasi, rekomendasi, dan dorongan perbaikan atas proses bisnis. The Institute of Internal Auditors menegaskan bahwa *Global Internal Audit Standards* menjadi dasar bagi praktik audit internal secara global serta digunakan untuk mengevaluasi dan meningkatkan kualitas fungsi audit internal (The Institute of Internal Auditors, 2024). Dengan demikian, keberhasilan audit internal tidak hanya ditentukan oleh kemampuan auditor menemukan kelemahan pengendalian, tetapi juga oleh sejauh mana rekomendasi audit dipahami, diterima, dan ditindaklanjuti oleh pihak yang diaudit.

Dalam praktik organisasi, tindak lanjut rekomendasi audit internal sering kali menjadi tahap yang lebih kompleks dibandingkan proses pemeriksaan itu sendiri. Auditor internal dapat memandang rekomendasi audit sebagai instrumen perbaikan sistem, penguatan pengendalian, dan peningkatan kepatuhan terhadap prosedur organisasi. Namun, auditee atau unit kerja yang diaudit dapat memiliki pemaknaan yang berbeda. Bagi sebagian

auditee, rekomendasi audit dapat dipahami sebagai arahan perbaikan yang membantu proses kerja. Akan tetapi, dalam kondisi tertentu, rekomendasi audit juga dapat dipersepsikan sebagai beban administratif, bentuk pengawasan, atau kewajiban formal yang harus dipenuhi agar temuan audit dianggap selesai. Perbedaan makna tersebut menunjukkan bahwa tindak lanjut audit internal bukan hanya persoalan teknis, tetapi juga proses sosial yang melibatkan komunikasi, interpretasi, negosiasi, serta relasi antaraktor dalam organisasi.

Fenomena tersebut relevan dalam konteks akuntansi dan audit internal karena audit internal berhubungan erat dengan kepatuhan, dokumentasi, pengendalian internal, dan akuntabilitas organisasi. Pengendalian internal pada dasarnya diarahkan untuk membantu organisasi mencapai tujuan operasional, pelaporan, dan kepatuhan melalui lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO], 2013). Dalam konteks ini, rekomendasi audit internal dapat dipahami sebagai bagian dari mekanisme pemantauan dan perbaikan pengendalian. Akan tetapi, efektivitas rekomendasi tersebut sangat bergantung pada bagaimana rekomendasi dipahami dan dijalankan dalam praktik kerja sehari-hari.

Pada organisasi atau perusahaan pengelola kawasan industri, praktik audit internal memiliki relevansi yang kuat karena aktivitas organisasi melibatkan berbagai proses, seperti pengelolaan aset, administrasi, keuangan, pengadaan, pelayanan, sumber daya manusia, serta kepatuhan terhadap prosedur internal. Kompleksitas aktivitas tersebut menuntut adanya pengendalian internal yang memadai. Namun, pengendalian internal tidak hanya bergantung pada keberadaan prosedur tertulis, tetapi juga pada pemahaman, komitmen, dan keterlibatan aktor organisasi dalam menjalankannya. Oleh karena itu, tindak lanjut rekomendasi audit menjadi ruang yang penting untuk dikaji karena memperlihatkan hubungan antara aturan formal organisasi dan praktik kerja yang berlangsung di lapangan.

Beberapa penelitian sebelumnya telah membahas audit internal dengan menekankan faktor-faktor yang memengaruhi efektivitas fungsi audit internal. Arena dan Azzone (2009), misalnya, menjelaskan bahwa efektivitas audit internal dipengaruhi oleh karakteristik tim audit internal, proses dan aktivitas audit, serta hubungan organisasi. Roussy (2013) juga menunjukkan bahwa auditor internal tidak hanya berperan sebagai pengawas, tetapi dapat menjalankan peran sebagai pelindung dan pembantu manajemen dalam organisasi. Kajian-kajian tersebut menunjukkan bahwa audit internal tidak dapat dilepaskan dari struktur, relasi, dan dinamika organisasi. Namun, penelitian mengenai bagaimana auditor internal dan auditee memaknai kepatuhan dalam tindak lanjut rekomendasi audit masih relatif perlu dikembangkan, terutama dalam konteks organisasi yang memiliki proses operasional dan administratif yang kompleks.

Celah penelitian tersebut penting karena tindak lanjut audit sering kali dipahami secara formal melalui indikator penyelesaian rekomendasi, seperti status selesai, belum selesai, atau dalam proses. Padahal, penyelesaian administratif belum tentu mencerminkan perbaikan substantif atas kelemahan pengendalian. Dalam praktiknya, sebuah rekomendasi dapat dinyatakan telah ditindaklanjuti karena dokumen pendukung telah disampaikan, meskipun perubahan perilaku kerja, perbaikan prosedur, atau penguatan pengendalian belum sepenuhnya terjadi. Oleh karena itu, penelitian ini memandang kepatuhan bukan hanya sebagai pemenuhan dokumen atau prosedur, melainkan sebagai praktik organisasi yang dibentuk melalui pemahaman, komunikasi, dan pengalaman para pelaku organisasi.

Pendekatan non-positivis, khususnya paradigma interpretif, digunakan karena penelitian ini tidak bertujuan menguji pengaruh antarvariabel, melainkan memahami

makna yang diberikan oleh aktor organisasi terhadap tindak lanjut rekomendasi audit internal. Dalam penelitian akuntansi, pendekatan kualitatif bermanfaat untuk memahami praktik akuntansi dan pengendalian dalam konteks sosial-organisasional yang nyata. Ahrens dan Chapman (2006) menegaskan pentingnya penelitian lapangan kualitatif dalam akuntansi untuk menempatkan data pada konteks yang dapat berkontribusi terhadap pengembangan pemahaman teoretis. Sementara itu, Cooper dan Morgan (2008) menjelaskan bahwa studi kasus dalam akuntansi berguna untuk memahami fenomena organisasi yang kompleks, kontekstual, dan tidak selalu dapat dijelaskan melalui pengukuran kuantitatif semata.

Secara teoretis, penelitian ini memandang audit internal sebagai praktik sosial dalam organisasi. Power (1997) menjelaskan audit sebagai bagian dari praktik verifikasi yang tidak hanya bersifat teknis, tetapi juga berkaitan dengan kontrol dan tata kelola sosial dalam organisasi. Sejalan dengan itu, Pentland (1993) menunjukkan bahwa audit melibatkan proses pembentukan keyakinan, interpretasi, dan keteraturan melalui aktivitas pemeriksaan. Dengan demikian, tindak lanjut rekomendasi audit internal dapat dipahami sebagai proses yang melibatkan makna, relasi, komunikasi, dan praktik kepatuhan yang dibentuk dalam kehidupan organisasi sehari-hari.

Berdasarkan latar belakang tersebut, rumusan masalah dalam penelitian ini adalah: bagaimana auditor internal dan auditee memaknai kepatuhan dalam tindak lanjut rekomendasi audit internal? Pertanyaan utama tersebut dapat dikembangkan ke dalam beberapa pertanyaan penelitian, yaitu: bagaimana proses komunikasi antara auditor internal dan auditee dalam tindak lanjut rekomendasi audit; bagaimana rekomendasi audit diterima dan dijalankan oleh auditee; serta faktor organisasi apa saja yang mendukung atau menghambat tindak lanjut rekomendasi audit internal.

Penelitian ini bertujuan untuk memahami makna kepatuhan dalam tindak lanjut rekomendasi audit internal dari perspektif auditor internal dan auditee. Selain itu, penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan dinamika komunikasi antara auditor internal dan auditee serta mengidentifikasi faktor organisasi yang memengaruhi pelaksanaan rekomendasi audit. Dengan tujuan tersebut, penelitian ini diharapkan dapat memberikan gambaran yang lebih kontekstual mengenai praktik audit internal, terutama pada tahap tindak lanjut hasil audit yang sering kali menjadi penentu efektivitas fungsi audit internal.

Kontribusi penelitian ini terdiri atas kontribusi teoretis, praktis, dan metodologis. Secara teoretis, penelitian ini diharapkan memperkaya kajian audit internal dengan menempatkan kepatuhan sebagai fenomena yang dibentuk melalui makna dan interaksi sosial, bukan semata-mata sebagai kepatuhan administratif terhadap prosedur. Secara praktis, penelitian ini dapat memberikan masukan bagi fungsi audit internal dalam menyusun rekomendasi yang lebih komunikatif, realistis, dan dapat diterima oleh auditee. Secara metodologis, penelitian ini menunjukkan bahwa isu audit internal dapat diteliti melalui pendekatan kualitatif interpretif yang sederhana, etis, dan relevan dengan pengalaman organisasi sehari-hari.

Dengan demikian, penelitian ini penting dilakukan karena berusaha menjembatani antara audit internal sebagai fungsi formal organisasi dan audit internal sebagai praktik sosial yang dijalankan oleh manusia dalam konteks kerja tertentu. Melalui pemahaman atas makna kepatuhan dalam tindak lanjut rekomendasi audit, penelitian ini diharapkan dapat memberikan penjelasan yang lebih mendalam mengenai mengapa rekomendasi audit tidak selalu berjalan secara linear dari temuan menuju perbaikan, tetapi sering kali dipengaruhi oleh persepsi, komunikasi, prioritas kerja, budaya organisasi, dan relasi antarunit kerja.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan paradigma interpretif. Pendekatan ini dipilih karena penelitian tidak bertujuan menguji hubungan antarvariabel, melainkan memahami makna, pengalaman, dan interpretasi para pelaku organisasi terhadap praktik tindak lanjut rekomendasi audit internal. Paradigma interpretif memandang realitas organisasi sebagai sesuatu yang dibentuk melalui interaksi sosial, pengalaman kerja, komunikasi, serta pemahaman subjektif para aktor yang terlibat dalam praktik organisasi sehari-hari (Creswell dan Poth, 2018).

Jenis penelitian ini adalah studi kasus interpretif. Studi kasus dipilih karena penelitian berfokus pada satu konteks organisasi tertentu, yaitu praktik tindak lanjut rekomendasi audit internal pada perusahaan pengelola kawasan industri di Indonesia Timur. Konteks ini relevan karena aktivitas audit internal berkaitan langsung dengan pengendalian internal, kepatuhan prosedur, komunikasi rekomendasi, serta hubungan antara auditor internal dan auditee. Dalam penelitian ini, nama organisasi, unit kerja, dan informan dapat disamarkan untuk menjaga etika dan kerahasiaan data organisasi.

Informan penelitian ditentukan secara purposive berdasarkan keterlibatan dan pemahaman mereka terhadap proses audit internal atau tindak lanjut rekomendasi audit. Informan yang relevan meliputi auditor internal, auditee atau pegawai unit kerja yang pernah menerima rekomendasi audit, staf administrasi/keuangan, staf SDM dan umum, serta pejabat struktural yang memahami proses tindak lanjut hasil audit. Jumlah informan direncanakan sekitar lima sampai delapan orang, dengan mempertimbangkan kecukupan informasi yang diperoleh selama proses penelitian.

Jenis data yang digunakan terdiri atas data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh melalui wawancara semi-terstruktur, observasi terbatas, dan catatan reflektif peneliti. Data sekunder diperoleh dari dokumen organisasi yang bersifat umum dan tidak rahasia, seperti struktur organisasi, pedoman kerja, SOP audit internal, format monitoring tindak lanjut, atau dokumen lain yang telah dianonimkan. Pengumpulan data dilakukan secara hati-hati dengan memperhatikan batasan akses, sensitivitas informasi, dan kepentingan organisasi.

Teknik pengumpulan data dilakukan melalui wawancara semi-terstruktur, observasi terbatas, dan telaah dokumen. Wawancara digunakan untuk menggali pandangan informan mengenai makna kepatuhan, pengalaman dalam menerima atau menyusun rekomendasi audit, serta faktor yang mendukung atau menghambat tindak lanjut. Observasi terbatas digunakan untuk memahami praktik komunikasi dan koordinasi dalam konteks kerja sehari-hari, sedangkan telaah dokumen digunakan untuk memahami bagaimana tindak lanjut audit direkam, dipantau, dan dilaporkan secara formal.

Data dianalisis menggunakan analisis tematik. Tahapan analisis dilakukan melalui proses membaca data secara berulang, membuat kode awal, mengelompokkan kode ke dalam tema, meninjau kembali tema, memberi nama tema, dan menyusun interpretasi berdasarkan keterkaitan antara temuan lapangan dan fokus penelitian (Braun dan Clarke, 2006). Analisis diarahkan untuk memahami bagaimana kepatuhan dimaknai oleh auditor internal dan auditee, bagaimana rekomendasi audit dijalankan dalam praktik, serta bagaimana faktor organisasi membentuk proses tindak lanjut audit internal.

Keabsahan data dijaga melalui triangulasi sumber dan teknik, konfirmasi terbatas kepada informan, pencatatan proses penelitian, serta refleksi kritis terhadap posisi peneliti sebagai bagian dari lingkungan audit internal. Strategi ini digunakan untuk meningkatkan

kredibilitas, keterlacakan, dan kehati-hatian interpretasi penelitian (Lincoln dan Guba, 1985). Posisi peneliti sebagai staf audit internal diperlakukan secara reflektif, yaitu sebagai sumber pemahaman kontekstual sekaligus sebagai potensi bias yang perlu dikelola melalui kehati-hatian dalam pengumpulan, analisis, dan penyajian data.

Etika penelitian dijaga dengan meminta kesediaan informan sebelum wawancara, menjelaskan tujuan penelitian, menjaga kerahasiaan identitas informan, serta tidak mengungkapkan data organisasi yang bersifat rahasia atau sensitif. Penelitian ini hanya menggunakan informasi yang relevan untuk kepentingan akademik dan tidak dimaksudkan untuk menilai individu atau unit kerja tertentu. Seluruh penyajian data dilakukan secara anonim agar penelitian tetap etis, aman, dan tidak merugikan organisasi maupun informan.

Informan dalam penelitian ini ditentukan secara *purposive*, yaitu berdasarkan keterlibatan langsung mereka dalam proses audit internal atau tindak lanjut rekomendasi audit. Untuk menjaga kerahasiaan, identitas informan, nama jabatan spesifik, dan nama unit kerja disajikan dalam bentuk kode sebagaimana ditunjukkan pada Tabel 1.

Tabel 1. Data Informan Penelitian

Kode Informan	Peran Informan	Unit/Fungsi	Keterlibatan dalam Penelitian
AI-1	Auditor Internal	Satuan Pengawasan Internal	Menyusun, mengomunikasikan, dan memantau tindak lanjut rekomendasi audit
AU-1	Auditee	Divisi Bisnis Operasi	Pernah menerima dan menindaklanjuti rekomendasi audit internal
AU-2	Auditee	Fungsi Pengadaan	Pernah terlibat dalam tindak lanjut rekomendasi terkait proses pengadaan
AU-3	Auditee	Fungsi Perencanaan/IT	Pernah terlibat dalam tindak lanjut rekomendasi terkait sistem, dokumentasi, dan pengendalian
AU-4	Auditee	Divisi Pengelolaan Lingkungan	Pernah menerima dan menindaklanjuti rekomendasi audit internal

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kepatuhan dalam tindak lanjut rekomendasi audit internal tidak dapat dimaknai secara tunggal sebagai tindakan memenuhi arahan auditor. Dalam praktiknya, kepatuhan dimaknai secara berlapis oleh auditor internal dan auditee. Di satu sisi, kepatuhan dipahami sebagai kemampuan auditee menyediakan bukti formal yang menunjukkan bahwa rekomendasi telah ditindaklanjuti. Di sisi lain, kepatuhan juga dipahami sebagai perubahan proses kerja agar kelemahan yang sama tidak terulang. Dengan demikian, tindak lanjut rekomendasi audit internal tidak hanya merupakan proses administratif, tetapi juga praktik organisasi yang melibatkan dokumen, komunikasi, interpretasi, kewenangan, prioritas kerja, dan monitoring.

Temuan penelitian ini disajikan ke dalam tujuh tema utama, yaitu: kepatuhan sebagai pemenuhan administratif; rekomendasi audit sebagai instrumen perbaikan; perbedaan makna kepatuhan antara auditor internal dan auditee; komunikasi sebagai jembatan penerimaan rekomendasi audit; hambatan struktural dan prioritas kerja dalam tindak lanjut

rekomendasi; monitoring sebagai mekanisme penguat kepatuhan; serta kepatuhan substantif sebagai perubahan proses kerja.

Kepatuhan sebagai Pemenuhan Administratif

Tema pertama yang muncul secara kuat adalah kepatuhan sebagai pemenuhan administratif. Hampir seluruh informan menyebutkan bahwa tindak lanjut rekomendasi audit perlu dibuktikan melalui dokumen, laporan, memo, berita acara, tangkapan layar sistem, foto dokumentasi, atau bukti komunikasi. AI-1 menyatakan bahwa dalam praktiknya, "tindak lanjut rekomendasi audit masih cukup sering bersifat administratif" karena sebagian rekomendasi membutuhkan dokumen sebagai bentuk pertanggungjawaban. Pernyataan ini menunjukkan bahwa dalam praktik audit internal, bukti tertulis menjadi media penting untuk menilai apakah suatu rekomendasi telah ditindaklanjuti.

Pandangan serupa muncul dari auditee. AU-1 menjelaskan bahwa patuh terhadap rekomendasi audit berarti "menjalankan tindak lanjut sesuai dengan arahan auditor dan menyampaikan bukti yang dibutuhkan." AU-2 menyatakan bahwa rekomendasi audit dalam fungsi pengadaan sering berkaitan dengan "kelengkapan dokumen, proses persetujuan, kesesuaian prosedur, dan bukti pendukung." Sementara itu, AU-3 menyebutkan bahwa tindak lanjut biasanya dibuktikan melalui "SOP, catatan perbaikan, tangkapan layar sistem, log aktivitas, berita acara, memo internal, atau bukti komunikasi." AU-4 juga menyatakan bahwa bukti tindak lanjut dapat berupa "dokumen pendukung, laporan kegiatan, foto dokumentasi, berita acara, bukti komunikasi, atau dokumen administrasi lain yang relevan."

Hasil triangulasi memperkuat temuan tersebut. Observasi terbatas menunjukkan bahwa auditee cenderung menyiapkan dokumen sebagai bukti bahwa rekomendasi telah ditindaklanjuti. Dalam beberapa situasi, auditee lebih banyak menanyakan dokumen atau bukti apa yang perlu disiapkan agar rekomendasi dianggap selesai. Auditor internal juga masih perlu memverifikasi apakah bukti yang diberikan telah sesuai dengan rekomendasi. Dengan demikian, kepatuhan dalam tindak lanjut audit internal cenderung dilekatkan pada bukti formal yang dapat diperiksa.

Secara interpretif, kondisi ini menunjukkan bahwa kepatuhan tidak hanya hadir dalam kesadaran auditee, tetapi juga diwujudkan melalui objek administratif yang dapat diverifikasi. Dokumen menjadi simbol bahwa suatu tindakan telah dilakukan dan dapat dipertanggungjawabkan. Temuan ini sejalan dengan pandangan Power (1997) bahwa audit merupakan praktik verifikasi yang membentuk cara organisasi menunjukkan akuntabilitas. Namun, temuan ini tidak berarti bahwa auditee semata-mata menjalankan formalitas. Dokumen tetap diperlukan dalam praktik audit internal karena auditor membutuhkan dasar untuk menilai kecukupan tindak lanjut. Implikasinya, auditor internal perlu membedakan antara bukti administratif sebagai syarat verifikasi dan perbaikan substantif sebagai tujuan utama rekomendasi audit.

Rekomendasi Audit sebagai Instrumen Perbaikan

Meskipun tindak lanjut sering diwujudkan melalui dokumen, informan juga memahami rekomendasi audit sebagai instrumen perbaikan. AI-1 menegaskan bahwa rekomendasi audit "tidak hanya diberikan agar temuan audit dapat diselesaikan secara administratif, tetapi juga untuk meningkatkan efektivitas proses kerja, memperkuat pengendalian internal, dan meningkatkan kepatuhan auditee." Pernyataan ini menunjukkan bahwa dari perspektif auditor internal, rekomendasi audit tidak berhenti pada penyelesaian temuan, tetapi diarahkan pada penguatan proses organisasi.

Pandangan tersebut juga muncul dari auditee. AU-1 memaknai rekomendasi audit sebagai “masukan atau arahan perbaikan” atas proses kerja yang masih memiliki kekurangan. AU-2 memaknai rekomendasi audit sebagai masukan untuk memperbaiki proses pengadaan agar lebih tertib, terdokumentasi, dan sesuai prosedur. AU-3 memahami rekomendasi audit sebagai masukan untuk memperbaiki proses kerja, khususnya yang berkaitan dengan sistem, dokumentasi, dan pengendalian berbasis teknologi informasi. AU-4 juga menyatakan bahwa rekomendasi audit membantu unit kerja melihat aspek yang perlu diperbaiki agar pekerjaan lebih tertib dan dapat dipertanggungjawabkan.

Triangulasi data menunjukkan bahwa tema ini terkonfirmasi kuat. Observasi terbatas memperlihatkan bahwa auditor internal menjelaskan rekomendasi bukan hanya untuk memenuhi prosedur, tetapi juga untuk mengurangi risiko berulangnya kelemahan pengendalian. Coding awal juga menunjukkan bahwa informan memahami rekomendasi audit sebagai masukan, arahan perbaikan, dan pengingat agar proses kerja lebih tertib.

Secara akademis, temuan ini memperlihatkan bahwa audit internal memiliki fungsi pembelajaran organisasi. Rekomendasi audit tidak hanya berperan menemukan kekurangan, tetapi juga membantu unit kerja mengenali risiko, memperbaiki proses, dan memperkuat pengendalian. Hal ini sejalan dengan COSO (2013), yang menempatkan pengendalian internal sebagai proses untuk mendukung tujuan operasional, pelaporan, dan kepatuhan. Temuan ini juga sejalan dengan The Institute of Internal Auditors (2024), yang menegaskan bahwa audit internal diarahkan untuk memberikan nilai tambah melalui peningkatan tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian. Oleh karena itu, rekomendasi audit perlu disusun secara jelas, realistis, dan berorientasi pada perbaikan, bukan semata-mata penyelesaian administratif.

Perbedaan Makna Kepatuhan antara Auditor Internal dan Auditee

Tema berikutnya adalah adanya perbedaan penekanan makna kepatuhan antara auditor internal dan auditee. Auditor internal cenderung menekankan kepatuhan sebagai kesesuaian tindakan auditee dengan rekomendasi yang mampu menghasilkan perbaikan. AI-1 menyatakan bahwa “kepatuhan yang baik adalah kepatuhan yang tidak hanya memenuhi rekomendasi secara formal, tetapi juga menghasilkan perbaikan yang relevan bagi perusahaan.” Artinya, auditor internal melihat kepatuhan sebagai gabungan antara kesesuaian formal dan manfaat substantif.

Sementara itu, auditee lebih sering memaknai kepatuhan dari sisi tindakan praktis yang perlu dilakukan setelah rekomendasi diterima. AU-1 menyatakan bahwa patuh berarti menjalankan arahan auditor dan menyampaikan bukti, tetapi kepatuhan “seharusnya tidak hanya berarti mengirim dokumen, tetapi juga memperbaiki cara kerja.” AU-2 menjelaskan bahwa kepatuhan “tidak hanya berarti melengkapi dokumen, tetapi juga memastikan proses pengadaan berikutnya berjalan lebih sesuai prosedur.” AU-3 juga menegaskan bahwa kepatuhan bukan hanya membuat dokumen, tetapi memastikan pengendalian atau prosedur yang direkomendasikan benar-benar dapat diterapkan dalam sistem atau proses kerja.

Perbedaan tersebut menunjukkan bahwa auditor internal dan auditee sebenarnya sama-sama mengakui pentingnya perbaikan substantif, tetapi titik masuk pemaknaannya berbeda. Auditor internal memulai dari tujuan pengendalian, risiko, dan efektivitas proses. Sebaliknya, auditee memulai dari pertanyaan praktis mengenai apa yang harus dilakukan, bukti apa yang perlu disampaikan, siapa yang harus dilibatkan, dan kapan tindak lanjut harus diselesaikan.

Dalam perspektif interpretif, perbedaan makna ini penting karena menunjukkan bahwa rekomendasi audit tidak otomatis dipahami secara sama oleh seluruh aktor organisasi. Makna kepatuhan dibentuk melalui pengalaman, posisi kerja, tanggung jawab, dan relasi dengan proses audit. Hal ini sejalan dengan Ahrens dan Chapman (2006), yang menekankan pentingnya memahami praktik akuntansi dan pengendalian dalam konteks sosial-organisasional. Implikasinya, auditor internal perlu menyadari bahwa rekomendasi audit tidak cukup hanya benar secara prosedural, tetapi juga harus dapat diterjemahkan ke dalam tindakan yang dipahami oleh auditee.

Komunikasi sebagai Jembatan Penerimaan Rekomendasi Audit

Komunikasi muncul sebagai tema penting dalam membentuk penerimaan auditee terhadap rekomendasi audit. AI-1 menjelaskan bahwa komunikasi antara auditor internal dan auditee dilakukan melalui beberapa cara, baik secara tertulis maupun lisan, seperti surat, email, dokumen monitoring, pertemuan tatap muka, diskusi langsung, dan komunikasi informal. Komunikasi tersebut penting agar auditee memahami maksud rekomendasi, bentuk tindak lanjut yang diharapkan, serta batas waktu penyelesaiannya.

Auditee juga menekankan pentingnya komunikasi. AU-1 menyatakan bahwa rekomendasi lebih mudah dipahami apabila auditor menjelaskan "apa masalahnya, apa risikonya, dan bukti apa yang perlu disampaikan." AU-2 menyatakan bahwa "tidak semua rekomendasi dapat langsung dipahami hanya dari tulisan dalam laporan," sehingga penjelasan mengenai latar belakang temuan dan risiko sangat membantu. AU-3 menyebut bahwa diskusi diperlukan agar auditor dan auditee memiliki pemahaman yang sama mengenai risiko, keterbatasan, dan tindak lanjut yang realistis. AU-4 juga menyatakan bahwa apabila rekomendasi hanya disampaikan secara umum, auditee perlu melakukan klarifikasi agar tindak lanjut tidak keliru.

Hasil triangulasi memperkuat tema ini. Observasi terbatas menunjukkan bahwa auditee meminta penjelasan tambahan mengenai bentuk bukti tindak lanjut. Observasi juga menunjukkan bahwa penjelasan risiko membuat auditee lebih memahami alasan rekomendasi. Selain itu, auditee pada umumnya kooperatif, tetapi tetap membutuhkan arahan praktis agar rekomendasi dapat diterjemahkan ke dalam tindakan.

Secara akademis, temuan ini memperlihatkan bahwa audit internal bukan hanya praktik teknis, tetapi juga praktik sosial. Rekomendasi audit merupakan teks formal, tetapi maknanya dibentuk melalui interaksi antara auditor dan auditee. Auditor membawa perspektif risiko dan pengendalian, sedangkan auditee membawa pengalaman operasional dan keterbatasan pelaksanaan. Komunikasi menjadi jembatan yang menghubungkan kedua perspektif tersebut. Temuan ini sejalan dengan Cooper dan Morgan (2008), yang menekankan bahwa studi kasus akuntansi berguna untuk memahami fenomena organisasi secara kontekstual. Implikasinya, auditor internal perlu memperkuat fungsi konsultatif dalam tindak lanjut rekomendasi, tanpa menghilangkan independensi dan objektivitasnya.

Hambatan Struktural dan Prioritas Kerja dalam Tindak Lanjut Rekomendasi

Tindak lanjut rekomendasi audit tidak selalu dapat diselesaikan secara cepat karena dipengaruhi oleh struktur organisasi, kewenangan, dan prioritas kerja. AI-1 menyebut bahwa kendala yang sering muncul meliputi "birokrasi yang panjang, keterbatasan kewenangan auditee, perlunya koordinasi dengan unit/divisi lain, serta keterlibatan pihak eksternal." Pernyataan ini menunjukkan bahwa keterlambatan tindak lanjut tidak selalu menunjukkan penolakan auditee, tetapi dapat mencerminkan kompleksitas pelaksanaan.

Auditee menyampaikan pengalaman yang serupa. AU-1 menyebut kendala berupa keterbatasan waktu, pekerjaan rutin, dokumen yang belum tersedia, serta kebutuhan persetujuan atasan atau pihak lain. AU-2 menyebut dokumen yang tersebar di beberapa pihak, koordinasi dengan pengguna atau penyedia, serta proses persetujuan yang membutuhkan waktu. AU-3 menyatakan bahwa beberapa tindak lanjut memerlukan sumber daya tambahan, dukungan anggaran, persetujuan pimpinan, atau keterlibatan vendor. AU-4 menyebut bahwa pekerjaan operasional yang berjalan terus-menerus kadang membuat tindak lanjut audit perlu disesuaikan dengan prioritas kerja.

Observasi terbatas juga menunjukkan bahwa tindak lanjut rekomendasi dapat membutuhkan persetujuan pihak eksternal dan bersaing dengan pekerjaan rutin auditee. Dengan demikian, keterlambatan tindak lanjut perlu dibaca secara hati-hati. Tidak semua keterlambatan bermakna ketidakpatuhan. Sebagian keterlambatan dapat merupakan akibat dari keterbatasan kewenangan, beban kerja, kebutuhan koordinasi lintas pihak, atau ketersediaan sumber daya.

Secara akademis, temuan ini menggeser pemahaman kepatuhan dari persoalan kemauan individu menjadi persoalan praktik organisasi. Kepatuhan tidak hanya bergantung pada apakah auditee bersedia menindaklanjuti rekomendasi, tetapi juga pada apakah auditee memiliki kewenangan, waktu, dokumen, sumber daya, dan dukungan struktural. Hal ini sejalan dengan Roussy (2013), yang menunjukkan bahwa auditor internal berada dalam relasi organisasi yang kompleks dengan manajemen dan auditee. Implikasinya, auditor internal perlu menilai tindak lanjut dengan mempertimbangkan tingkat kompleksitas rekomendasi. Rekomendasi yang hanya memerlukan pelengkapan dokumen tentu berbeda dengan rekomendasi yang memerlukan perubahan sistem, keputusan pimpinan, atau koordinasi lintas unit.

Monitoring sebagai Mekanisme Penguat Kepatuhan

Monitoring berperan sebagai mekanisme penguat kepatuhan dan akuntabilitas. AI-1 menyatakan bahwa monitoring mendorong auditee untuk menindaklanjuti rekomendasi karena perkembangan tindak lanjut dipantau secara berkala. Selain itu, hasil monitoring dapat dilaporkan kepada pihak yang berkepentingan dan membantu memastikan bahwa tindak lanjut tidak menimbulkan risiko baru. AU-1 juga menyebut bahwa monitoring berkala diperlukan agar tindak lanjut tidak terlupakan.

Hasil triangulasi menunjukkan bahwa auditor internal melakukan pengingat terkait batas waktu tindak lanjut, menggunakan daftar monitoring status rekomendasi, dan memverifikasi bukti tindak lanjut yang disampaikan auditee. Dengan demikian, monitoring tidak hanya berfungsi sebagai alat penagihan dokumen, tetapi juga sebagai alat kontrol, pengingat, dan verifikasi.

Secara akademis, monitoring memperlihatkan bahwa kepatuhan tidak terbentuk secara otomatis setelah rekomendasi diberikan. Kepatuhan perlu dipelihara melalui pemantauan, komunikasi berkelanjutan, dan evaluasi atas bukti tindak lanjut. Dalam kerangka COSO (2013), monitoring merupakan bagian penting dari pengendalian internal karena membantu memastikan bahwa pengendalian tetap berjalan dan kelemahan dapat segera diperbaiki. Dalam konteks penelitian ini, monitoring berfungsi menghubungkan rekomendasi audit dengan tindakan perbaikan yang nyata. Implikasinya, fungsi audit internal perlu mengembangkan monitoring yang tidak hanya mencatat status "selesai", "dalam proses", atau "belum selesai", tetapi juga menilai kualitas perbaikan yang dilakukan.

Kepatuhan Substantif sebagai Perubahan Proses Kerja

Tema terakhir adalah kepatuhan substantif sebagai perubahan proses kerja, bukan hanya kelengkapan dokumen. Tema ini muncul sebagai sintesis dari seluruh temuan. AI-1 menegaskan bahwa tindak lanjut rekomendasi audit perlu menghasilkan perbaikan yang relevan bagi perusahaan. AU-1 menyebutkan bahwa kepatuhan seharusnya memperbaiki cara kerja agar kekurangan yang sama tidak terulang. AU-2 menyatakan bahwa kelengkapan dokumen sebenarnya merupakan bagian dari perbaikan pengendalian. AU-3 menekankan bahwa kepatuhan harus memastikan pengendalian dapat diterapkan dalam sistem atau proses kerja. AU-4 juga menyatakan bahwa kepatuhan tidak hanya sebatas menyediakan dokumen, tetapi memperbaiki cara kerja agar kegiatan lebih tertib, sesuai prosedur, dan tidak menimbulkan masalah yang sama.

Temuan ini menunjukkan bahwa kepatuhan administratif dan kepatuhan substantif tidak harus dipertentangkan secara mutlak. Kepatuhan administratif diperlukan karena audit membutuhkan bukti yang dapat diverifikasi. Namun, kepatuhan substantif tetap menjadi tujuan utama karena rekomendasi audit seharusnya menghasilkan perubahan proses kerja, penguatan pengendalian, dan pencegahan temuan berulang.

Secara interpretif, makna kepatuhan dalam penelitian ini berada di antara dua orientasi. Orientasi pertama adalah kepatuhan sebagai pembuktian formal, yaitu kemampuan auditee menunjukkan bahwa tindak lanjut telah dilakukan. Orientasi kedua adalah kepatuhan sebagai perubahan praktik, yaitu kemampuan organisasi memperbaiki cara kerja agar lebih tertib, terkendali, dan akuntabel. Temuan ini sejalan dengan Pentland (1993), yang memandang audit sebagai proses sosial untuk membangun keyakinan atas keteraturan aktivitas organisasi.

Secara keseluruhan, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tindak lanjut rekomendasi audit internal merupakan praktik organisasi yang kompleks. Kepatuhan tidak hanya berkaitan dengan penyelesaian rekomendasi secara administratif, tetapi juga dengan bagaimana rekomendasi dipahami, diterjemahkan, dinegosiasikan, dilaksanakan, dan diverifikasi dalam praktik kerja. Audit internal tidak dapat dipahami hanya sebagai mekanisme teknis pemeriksaan, tetapi juga sebagai praktik sosial yang melibatkan aktor, dokumen, komunikasi, struktur organisasi, dan proses interpretasi.

Dengan demikian, kontribusi utama penelitian ini adalah menunjukkan bahwa kepatuhan dalam tindak lanjut rekomendasi audit internal memiliki dua lapis makna, yaitu kepatuhan administratif dan kepatuhan substantif. Kepatuhan administratif diperlukan untuk memenuhi kebutuhan verifikasi dan akuntabilitas formal, sedangkan kepatuhan substantif diperlukan untuk memastikan bahwa rekomendasi audit benar-benar menghasilkan perbaikan proses kerja. Oleh karena itu, fungsi audit internal perlu menyusun rekomendasi yang jelas dan realistis, memperkuat komunikasi dengan auditee, mempertimbangkan kendala organisasi, serta mengarahkan monitoring pada kualitas perbaikan, bukan hanya kelengkapan dokumen.

SIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk memahami bagaimana auditor internal dan auditee memaknai kepatuhan dalam tindak lanjut rekomendasi audit internal pada perusahaan pengelola kawasan industri. Berdasarkan hasil penelitian, kepatuhan dalam tindak lanjut rekomendasi audit internal tidak dapat dimaknai secara tunggal sebagai pemenuhan arahan auditor atau penyelesaian administratif atas temuan audit. Kepatuhan dimaknai sebagai praktik organisasi yang berada di antara dua orientasi, yaitu kepatuhan administratif dan

kepatuhan substantif. Kepatuhan administratif tampak dalam penyediaan bukti formal, seperti dokumen pendukung, laporan, memo, berita acara, tangkapan layar, foto dokumentasi, atau bukti komunikasi. Sementara itu, kepatuhan substantif tampak dalam upaya auditee memperbaiki proses kerja, memperkuat pengendalian, dan mencegah terulangnya kelemahan yang sama.

Temuan utama penelitian menunjukkan bahwa rekomendasi audit internal dipahami oleh auditor internal dan auditee sebagai instrumen perbaikan, meskipun dalam praktiknya tindak lanjut sering kali diwujudkan melalui pemenuhan dokumen. Auditor internal cenderung menekankan kepatuhan sebagai kesesuaian tindakan auditee dengan rekomendasi yang mampu menghasilkan perbaikan, sedangkan auditee lebih banyak memaknai kepatuhan dari sisi tindakan praktis, seperti memahami rekomendasi, menyiapkan bukti, berkoordinasi dengan pihak terkait, dan memenuhi batas waktu tindak lanjut. Perbedaan penekanan tersebut menunjukkan bahwa makna kepatuhan dibentuk oleh posisi, pengalaman, tanggung jawab, dan konteks kerja masing-masing aktor organisasi.

Penelitian ini juga menemukan bahwa komunikasi memiliki peran penting dalam membentuk pemahaman dan penerimaan terhadap rekomendasi audit. Rekomendasi yang dijelaskan secara jelas, realistis, dan disertai penjelasan mengenai risiko serta bentuk bukti yang diharapkan lebih mudah diterima dan ditindaklanjuti oleh auditee. Selain itu, tindak lanjut rekomendasi audit tidak selalu berjalan secara linear karena dipengaruhi oleh kendala struktural dan prioritas kerja, seperti keterbatasan waktu, pekerjaan rutin, kebutuhan koordinasi lintas unit, persetujuan pimpinan, keterlibatan pihak eksternal, dukungan sumber daya, dan ketersediaan dokumen. Dengan demikian, keterlambatan tindak lanjut tidak selalu dapat dimaknai sebagai ketidakpatuhan, tetapi dapat mencerminkan kompleksitas organisasi.

Secara teoretis, penelitian ini memberikan kontribusi dengan menempatkan kepatuhan dalam tindak lanjut audit internal sebagai fenomena interpretif yang dibentuk melalui interaksi sosial, dokumen, komunikasi, struktur organisasi, dan proses verifikasi. Temuan ini memperluas pemahaman bahwa audit internal bukan hanya mekanisme teknis pemeriksaan, tetapi juga praktik sosial yang melibatkan pembentukan makna antara auditor internal dan auditee. Dengan demikian, kepatuhan tidak hanya dapat dipahami dari status penyelesaian rekomendasi, tetapi juga dari bagaimana rekomendasi tersebut diterjemahkan menjadi tindakan perbaikan dalam praktik kerja.

Secara praktis, penelitian ini memberikan implikasi bagi fungsi audit internal agar menyusun rekomendasi yang lebih jelas, spesifik, realistis, dan mempertimbangkan kondisi unit kerja. Auditor internal juga perlu memperkuat komunikasi dengan auditee, terutama dalam menjelaskan latar belakang temuan, risiko yang mungkin timbul, tindakan perbaikan yang diharapkan, serta jenis bukti yang dapat diterima. Monitoring tindak lanjut juga perlu diarahkan bukan hanya pada status administratif, tetapi juga pada kualitas perbaikan yang dilakukan. Dengan demikian, monitoring dapat berfungsi sebagai mekanisme pembelajaran dan penguatan pengendalian, bukan sekadar alat untuk menagih kelengkapan dokumen.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, penelitian dilakukan pada satu konteks organisasi sehingga hasilnya bersifat kontekstual dan tidak dimaksudkan untuk digeneralisasi secara luas. Kedua, jumlah informan relatif terbatas dan hanya mencakup auditor internal serta beberapa auditee yang memiliki pengalaman terkait tindak lanjut rekomendasi audit. Ketiga, observasi yang dilakukan bersifat terbatas sehingga belum sepenuhnya menangkap dinamika tindak lanjut rekomendasi audit dalam jangka waktu

yang panjang. Keempat, karena penelitian berkaitan dengan konteks kerja dan data organisasi, beberapa informasi sensitif tidak dapat disajikan secara rinci.

Penelitian selanjutnya dapat memperluas konteks dengan membandingkan beberapa organisasi atau sektor yang berbeda agar diperoleh pemahaman yang lebih kaya mengenai makna kepatuhan dalam tindak lanjut audit internal. Penelitian berikutnya juga dapat melibatkan informan dari level manajemen, komite audit, atau pihak yang bertanggung jawab dalam pengambilan keputusan tindak lanjut. Selain itu, studi longitudinal dapat dilakukan untuk menelusuri apakah tindak lanjut rekomendasi audit benar-benar menghasilkan perubahan proses kerja dalam jangka panjang. Dengan demikian, kajian mengenai tindak lanjut audit internal dapat terus dikembangkan tidak hanya dari sisi penyelesaian rekomendasi, tetapi juga dari sisi kualitas perbaikan, pembelajaran organisasi, dan penguatan pengendalian internal.

Referensi :

- Ahrens, T., dan Chapman, C. S. 2006. Doing Qualitative Field Research In Management Accounting: Positioning Data To Contribute To Theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 819-841.
- Arena, M., dan Azzone, G. 2009. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Braun, V., dan Clarke, V. 2006. Using Thematic Analysis In Psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2013. *Internal Control – Integrated Framework*. COSO.
- Cooper, D. J., dan Morgan, W. 2008. Case Study Research In Accounting. *Accounting Horizons*, 22(2), 159-178.
- Creswell, J. W., dan Poth, C. N. 2018. *Qualitative Inquiry And Research Design: Choosing Among Five Approaches* (4th Ed.). SAGE Publications.
- Lincoln, Y. S., dan Guba, E. G. 1985. *Naturalistic Inquiry*. SAGE Publications.
- Pentland, B. T. 1993. Getting Comfortable With The Numbers: Auditing And The Micro-Production of Macro-Order. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7-8), 605-620.
- Power, M. 1997. *The Audit Society: Rituals Of Verification*. Oxford University Press.
- Roussy, M. 2013. Internal Auditors' Roles: From Watchdogs To Helpers and Protectors of The Top Manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 550-571.
- The Institute of Internal Auditors. 2024. *Global Internal Audit Standards*. The Institute of Internal Auditors.