

Dilema Independensi Auditor Internal Kementerian Lingkungan Hidup: Antara Kepatuhan Regulasi dan Tekanan Institusional

Dewi Puspito Sari^{1*}, I Putu Sudana², Ni Ketut Rasmini³, Naniek Noviani⁴

¹⁻⁴Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana

*Penulis Korespondensi: dewipus2309@gmail.com

Abstract. *Internal auditor independence is a fundamental aspect of maintaining the objectivity and credibility of the internal oversight function, particularly when auditors operate within organizational environments characterized by various institutional pressures. This study aims to understand the dilemmas surrounding internal auditor independence and identify adaptive strategies employed to maintain independence within the Main Inspectorate of the Ministry of Environment. A qualitative approach with a case study design was employed. Data were collected through in-depth interviews with five internal auditors and document analysis and were analyzed using the interactive model of Miles, Huberman, and Saldaña. The findings indicate that independence dilemmas primarily arise during the discussion, communication, and finalization of audit results, when auditors encounter responses, clarifications, and additional evidence from auditees. Institutional pressures include coercive pressures arising from regulations and organizational dynamics, normative pressures stemming from auditing standards, professional codes of ethics, and professional values, and mimetic pressures associated with learning from audit practices adopted by other institutions. Auditors maintain their independence through professional communication, the use of audit evidence, professional judgment, hierarchical supervision, and compliance with the Indonesian Government Internal Audit Standards (SAIPI) and professional codes of ethics. This study concludes that internal auditor independence does not imply complete freedom from pressure but rather the ability to maintain objectivity and integrity through professional mechanisms when confronting institutional dynamics.*

Keywords: *Adaptive Strategies; Institutional Pressure; Internal Auditor Independence; Internal Oversight; Public Sector.*

Abstrak. Independensi auditor internal merupakan aspek fundamental dalam menjaga objektivitas dan kredibilitas fungsi pengawasan, khususnya ketika auditor berada dalam lingkungan organisasi yang menghadirkan berbagai tekanan institusional. Penelitian ini bertujuan memahami dilema independensi auditor internal serta mengidentifikasi strategi adaptif dalam mempertahankan independensi pada Inspektorat Utama Kementerian Lingkungan Hidup. Penelitian menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode studi kasus. Data diperoleh melalui wawancara mendalam terhadap lima auditor internal dan analisis dokumen, kemudian dianalisis menggunakan model interaktif Miles, Huberman, dan Saldaña. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dilema independensi terutama muncul pada tahap pembahasan, penyampaian, dan penetapan hasil audit ketika auditor menghadapi tanggapan, klarifikasi, serta bukti tambahan dari *auditee*. Tekanan institusional meliputi tekanan koersif melalui regulasi dan dinamika organisasi, tekanan normatif melalui standar audit, kode etik, dan nilai profesional, serta tekanan mimetik melalui pembelajaran praktik audit dari lembaga lain. Auditor mempertahankan independensi melalui komunikasi profesional, penggunaan bukti audit, *professional judgment*, supervisi berjenjang, serta kepatuhan terhadap Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) dan kode etik profesi. Penelitian menyimpulkan bahwa independensi auditor internal tidak berarti terbebas sepenuhnya dari tekanan, melainkan kemampuan mempertahankan objektivitas dan integritas melalui mekanisme profesional dalam menghadapi dinamika institusional.

Kata kunci: Independensi Auditor Internal; Pengawasan Intern; Sektor Publik; Strategi Adaptif; Tekanan Institusional.

1. PENDAHULUAN

Independensi auditor internal merupakan prinsip fundamental yang mendasari efektivitas pelaksanaan fungsi pengawasan dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*). Auditor internal dituntut melaksanakan penugasan secara objektif, bebas dari pengaruh pihak lain, serta memberikan penilaian profesional berdasarkan bukti audit yang memadai. Independensi yang terpelihara mendukung penyusunan hasil audit yang kredibel,

meningkatkan kualitas pengawasan, serta memberikan keyakinan kepada para pemangku kepentingan bahwa hasil audit disusun secara objektif dan dapat dipertanggungjawabkan. Independensi auditor juga berperan penting dalam mendukung akuntabilitas, transparansi, dan efektivitas penyelenggaraan pemerintahan. Gangguan terhadap independensi auditor berpotensi menurunkan kualitas hasil audit, mengurangi efektivitas rekomendasi, serta melemahkan fungsi pengawasan internal dalam memberikan nilai tambah bagi organisasi.

Auditor internal yang menjalankan fungsi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) memiliki karakteristik yang berbeda dengan auditor eksternal karena merupakan bagian dari organisasi yang diawasinya. Posisi tersebut menempatkan auditor dalam hubungan kerja yang intensif dengan pimpinan maupun auditee selama proses audit berlangsung. Auditor tidak hanya melaksanakan pemeriksaan terhadap bukti audit, tetapi juga melakukan pembahasan hasil audit, menyampaikan rekomendasi, serta memantau tindak lanjut hasil pengawasan. Hubungan kerja tersebut menciptakan dinamika organisasi yang menuntut auditor mempertahankan independensi dan objektivitas pada setiap tahapan audit. Kemampuan auditor menjaga independensi dalam lingkungan birokrasi menjadi faktor yang menentukan kredibilitas hasil audit sekaligus efektivitas pelaksanaan fungsi pengawasan intern pemerintah.

Inspektorat Utama Kementerian Lingkungan Hidup merupakan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang memiliki tugas menyelenggarakan pengawasan intern melalui audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya. Pelaksanaan fungsi pengawasan tersebut berlangsung dalam lingkungan organisasi yang dinamis dan menuntut auditor mampu menjaga independensi dalam setiap penugasan. Hasil wawancara pendahuluan menunjukkan bahwa auditor menghadapi perubahan prioritas penugasan, penyesuaian ruang lingkup audit, serta keterbatasan waktu penyelesaian audit. Kondisi tersebut mengharuskan auditor melakukan penyesuaian terhadap jadwal pelaksanaan audit, strategi pengumpulan bukti, dan pembagian tugas dalam tim audit agar penugasan tetap dapat dilaksanakan sesuai Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) tanpa mengurangi kualitas hasil audit. Temuan pendahuluan tersebut menunjukkan bahwa pelaksanaan audit tidak selalu berlangsung sesuai dengan perencanaan awal karena auditor harus menyesuaikan pelaksanaan penugasan dengan dinamika organisasi yang berkembang selama proses audit.

Hasil wawancara pendahuluan juga menunjukkan bahwa proses audit berlanjut dari tahap pengumpulan bukti audit ke tahap pembahasan hasil audit bersama auditee. Auditor menjelaskan bahwa auditee dapat menyampaikan tanggapan, klarifikasi, maupun bukti tambahan terhadap temuan audit yang telah disusun. Auditor kemudian harus mengevaluasi seluruh informasi tersebut sebelum menetapkan apakah temuan audit dipertahankan atau disesuaikan. Keputusan tersebut harus tetap didasarkan pada kecukupan bukti audit dan

kesesuaian dengan standar audit. Gambaran empiris tersebut menunjukkan bahwa pembahasan hasil audit merupakan tahapan yang memerlukan pertimbangan auditor karena auditor harus mengevaluasi tanggapan dan bukti tambahan dari auditee secara objektif sebelum menetapkan simpulan audit.

Hasil wawancara pendahuluan menunjukkan bahwa proses pembahasan hasil audit merupakan tahapan yang memerlukan pertimbangan auditor sebelum hasil audit ditetapkan. Auditor berkewajiban mempertahankan temuan audit apabila didukung oleh bukti yang memadai, namun auditor juga harus mengevaluasi tanggapan, klarifikasi, maupun bukti tambahan yang disampaikan auditee secara objektif sesuai standar audit. Keputusan untuk mempertahankan atau menyesuaikan temuan audit harus didasarkan pada kecukupan bukti audit dan ketentuan yang berlaku. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa auditor perlu mempertahankan objektivitas dalam mengevaluasi informasi yang berkembang selama proses pembahasan hasil audit. Situasi tersebut mengindikasikan adanya potensi persoalan independensi ketika auditor harus mempertahankan objektivitas dalam merespons berbagai tuntutan dan dinamika organisasi selama proses pengambilan keputusan audit. Fenomena tersebut menjadi dasar bagi penelitian ini untuk menelusuri lebih lanjut dilema independensi auditor internal melalui studi kasus pada Inspektorat Utama Kementerian Lingkungan Hidup.

Pelaksanaan fungsi pengawasan intern pemerintah telah diatur melalui Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI), Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia, serta Peraturan Menteri Lingkungan Hidup Nomor 19 Tahun 2025 tentang Penyelenggaraan Pengawasan Intern di Kementerian Lingkungan Hidup. Regulasi tersebut menegaskan bahwa auditor internal wajib menjaga independensi, objektivitas, integritas, dan profesionalisme pada setiap tahapan audit, mulai dari perencanaan, pelaksanaan audit, pembahasan hasil audit, hingga pelaporan hasil audit. Ketentuan tersebut menjadi pedoman normatif yang harus dipatuhi auditor dalam menjalankan fungsi pengawasan sehingga hasil audit tetap objektif, kredibel, dan dapat dipertanggungjawabkan. Keberadaan regulasi tersebut menunjukkan bahwa independensi, objektivitas, integritas, dan profesionalisme auditor merupakan kewajiban normatif dalam pelaksanaan fungsi pengawasan. Kondisi tersebut menjadi dasar untuk mengkaji bagaimana auditor mempertahankan prinsip-prinsip tersebut ketika menjalankan kewajiban kepatuhan terhadap regulasi di tengah tuntutan dan dinamika organisasi.

Kajian mengenai independensi auditor internal pada umumnya menempatkan independensi sebagai faktor utama yang menentukan efektivitas fungsi audit dan kualitas tata kelola organisasi. Penelitian oleh Lam *et al.* (2025) menunjukkan bahwa independensi auditor internal berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal sehingga semakin tinggi independensi auditor, semakin efektif pelaksanaan fungsi pengawasan. Temuan tersebut didukung oleh

penelitian Wang dan Liang (2025) yang menunjukkan bahwa independensi auditor internal berperan penting dalam meningkatkan kualitas pelaporan keuangan dan mencegah kecurangan pelaporan. Alqudah *et al.* (2023) juga menyimpulkan bahwa independensi auditor merupakan salah satu faktor utama yang menentukan efektivitas audit internal. Hasil penelitian tersebut memperlihatkan bahwa independensi auditor merupakan prasyarat penting dalam mewujudkan audit yang efektif, objektif, dan berkualitas.

Perkembangan penelitian selanjutnya mengkaji berbagai faktor yang memengaruhi independensi auditor dalam menjalankan fungsi pengawasan. Penelitian oleh Usman *et al.* (2024) menunjukkan bahwa tekanan institusional berupa regulasi, politik, dan norma organisasi memengaruhi objektivitas auditor pemerintah. Gharrafi *et al.* (2024) juga menjelaskan bahwa kompleksitas regulasi, ekspektasi publik, serta tekanan institusional memengaruhi efektivitas audit internal, termasuk independensi auditor. Sementara itu, penelitian oleh Doan dan Nguyen (2023) menunjukkan bahwa struktur organisasi, tekanan eksternal, etika profesional, dan kompetensi individu merupakan faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor sektor publik. Temuan-temuan tersebut menunjukkan bahwa independensi auditor tidak hanya berkaitan dengan kepatuhan terhadap regulasi dan standar profesional, tetapi juga dengan kemampuan auditor mempertahankan objektivitas ketika menghadapi lingkungan institusional tempat auditor menjalankan tugasnya.

Penelitian lain mulai mengkaji bagaimana auditor menghadapi berbagai tekanan yang memengaruhi independensinya dalam praktik. Penelitian oleh Afrizal dan Handayani (2023) menunjukkan bahwa auditor internal menghadapi dilema antara kepatuhan terhadap regulasi dan kepentingan pimpinan sehingga independensi dipahami sebagai proses yang terus dinegosiasikan. Nordin (2023) menjelaskan bahwa independensi auditor internal sering kali bersifat simbolik karena auditor terus berupaya mempertahankan independensinya dalam lingkungan birokrasi yang penuh keterbatasan. Penelitian oleh Alander (2023) menunjukkan bahwa independensi auditor tidak bersifat absolut, tetapi dipengaruhi oleh aspek struktural, relasional, profesional, dan politis. Jamaluddin *et al.* (2021) menjelaskan bahwa konflik peran dan ambiguitas peran dapat menurunkan objektivitas auditor, sedangkan penelitian oleh Sumiyana *et al.* (2021) dan Mahdi *et al.* (2023) menunjukkan bahwa tekanan politik dapat memengaruhi independensi auditor sektor publik. Temuan-temuan tersebut menunjukkan bahwa independensi auditor berkaitan dengan kemampuan mempertahankan objektivitas dan pertimbangan profesional dalam menghadapi berbagai dinamika organisasi dan lingkungan kerja. Kepatuhan terhadap regulasi dan standar audit merupakan landasan normatif dalam pelaksanaan fungsi pengawasan, sedangkan tuntutan dan dinamika organisasi merupakan

kondisi yang dapat menguji kemampuan auditor dalam mempertahankan independensi profesionalnya.

Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa kajian mengenai independensi auditor internal telah berkembang pada tiga fokus utama, yaitu independensi sebagai faktor yang menentukan efektivitas audit, faktor-faktor yang memengaruhi independensi auditor, serta dilema independensi dan respons auditor dalam menghadapi berbagai tekanan organisasi. Kajian terhadap penelitian terdahulu menunjukkan bahwa masih terdapat beberapa kesenjangan penelitian. Pertama, penelitian terdahulu dilakukan pada berbagai konteks, seperti perusahaan, perguruan tinggi, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), dan studi literatur, sehingga masih terbatas penelitian yang mengkaji Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) di lingkungan kementerian melalui pendekatan studi kasus. Kedua, penelitian yang membahas dilema independensi lebih banyak menjelaskan konflik peran auditor atau pengaruh tekanan politik dan organisasi, namun belum secara komprehensif menjelaskan bagaimana dan pada kondisi apa dilema independensi muncul ketika auditor menjalankan kewajiban kepatuhan terhadap regulasi di tengah tuntutan organisasi. Ketiga, penelitian sebelumnya belum menjelaskan secara komprehensif strategi adaptif yang dikembangkan auditor internal dalam mempertahankan independensinya ketika menghadapi tekanan institusional selama pelaksanaan fungsi pengawasan. Kesenjangan tersebut menjadi dasar dilakukannya penelitian ini melalui studi kasus pada Inspektorat Utama Kementerian Lingkungan Hidup.

Kesenjangan penelitian tersebut menunjukkan bahwa pemahaman mengenai dilema independensi auditor internal memerlukan perspektif yang mampu menjelaskan pengaruh lingkungan organisasi terhadap proses pengambilan keputusan auditor. Teori Institusional dipilih sebagai landasan analisis karena menjelaskan bahwa praktik organisasi dibentuk oleh tekanan koersif, tekanan mimetik, dan tekanan normatif yang berkembang dalam lingkungan institusional. Perspektif tersebut relevan dengan penelitian ini karena fokus penelitian bukan hanya mengidentifikasi adanya dilema independensi, tetapi juga menjelaskan bagaimana auditor menjalankan kewajiban kepatuhan terhadap regulasi ketika menghadapi tekanan institusional serta bagaimana kondisi tersebut berkaitan dengan munculnya dilema independensi dan strategi adaptif auditor dalam mempertahankan independensinya selama pelaksanaan audit. Dengan demikian, Teori Institusional memberikan kerangka analisis yang sesuai untuk menjelaskan hubungan antara lingkungan institusional, perilaku auditor, dan praktik audit pada konteks organisasi sektor publik.

Kebaruan penelitian ini tidak terletak pada topik independensi auditor maupun dilema independensi karena kedua topik tersebut telah dikaji dalam penelitian sebelumnya. Kebaruan penelitian ini terletak pada analisis dilema independensi auditor internal melalui studi kasus

pada APIP di lingkungan kementerian dengan menggunakan perspektif Teori Institusional untuk menjelaskan keterkaitan antara kepatuhan terhadap regulasi, tekanan institusional, dan strategi adaptif auditor dalam mempertahankan independensi. Penelitian ini juga memberikan pemahaman mengenai bagaimana dilema independensi auditor internal muncul dalam proses pembahasan dan penetapan hasil audit ketika auditor harus mempertahankan objektivitas di tengah tekanan institusional. Temuan tersebut melengkapi pemahaman mengenai dilema independensi auditor internal dalam konteks organisasi sektor publik, khususnya pada lingkungan kementerian.

2. METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode studi kasus (*case study*) untuk memperoleh pemahaman mendalam mengenai dilema independensi auditor internal dalam lingkungan organisasi pemerintahan, khususnya pada Inspektorat Utama Kementerian Lingkungan Hidup Republik Indonesia. Penelitian dilaksanakan di Jakarta selama Maret–Juni 2026 dengan fokus pada aspek normatif dan regulatif, kelembagaan, serta perilaku profesional auditor dalam menghadapi tekanan institusional. Populasi penelitian terdiri atas 36 auditor internal, sedangkan informan ditentukan melalui *purposive sampling* berdasarkan pengalaman kerja minimal lima tahun dan keterlibatan dalam berbagai jenis audit. Pengumpulan data dilakukan secara bertahap hingga mencapai *data saturation*, sehingga diperoleh lima auditor internal sebagai informan penelitian.

Data penelitian berupa data kualitatif yang bersumber dari data primer dan sekunder. Data primer diperoleh melalui wawancara mendalam (*in-depth interview*) secara semi-terstruktur untuk menggali pengalaman, persepsi, bentuk tekanan institusional, dampak tekanan terhadap audit, serta strategi auditor dalam mempertahankan independensi. Sementara itu, data sekunder diperoleh melalui analisis dokumen, meliputi Peraturan Menteri Lingkungan Hidup Nomor 19 Tahun 2025, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI), Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI), dan struktur organisasi Kementerian Lingkungan Hidup. Kombinasi wawancara dan analisis dokumen digunakan untuk memperkuat kredibilitas data melalui triangulasi sumber.

Instrumen utama penelitian adalah peneliti dengan dukungan pedoman wawancara semi-terstruktur dan lembar analisis dokumen. Keabsahan data dijaga melalui *member checking*, triangulasi sumber, dan *peer debriefing* untuk meningkatkan kredibilitas serta meminimalkan subjektivitas dalam interpretasi data. Selanjutnya, data dianalisis menggunakan model analisis interaktif Miles, Huberman, dan Saldana (2014), yang meliputi pengumpulan data (*data collection*), kondensasi data (*data condensation*), penyajian data (*data display*), serta penarikan

dan verifikasi kesimpulan (*conclusion drawing and verification*). Proses tersebut dilakukan secara interaktif dan berulang hingga diperoleh pola, tema, dan makna yang mampu menggambarkan fenomena independensi auditor internal secara komprehensif.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Proses Analisis Data

Tabel 1. Analisis Tematik berdasarkan Indikator Independensi Auditor Internal

Indikator Independensi	Tema Penelitian	Temuan Utama
Independensi Pelaksanaan Audit	Tekanan Organisasi terhadap Pelaksanaan Audit	Auditor menghadapi perubahan prioritas, ruang lingkup, dan jadwal audit akibat tuntutan organisasi serta arahan pimpinan.
Independensi Penilaian Hasil Audit	Profesionalisme dan Objektivitas Auditor	Auditor menjaga objektivitas melalui penerapan standar audit, kode etik, <i>professional judgment</i> , dan penggunaan bukti audit.
Independensi Penilaian Hasil Audit	Relasi Sosial Auditor dengan Auditee	Kedekatan sosial, hubungan pertemanan, dan budaya organisasi berpotensi memengaruhi objektivitas auditor dalam melakukan penilaian hasil audit.
Independensi Penilaian Hasil Audit	Independensi Auditor Internal	Auditor menghadapi tantangan dalam mempertahankan independensi saat menyampaikan hasil audit di lingkungan organisasi yang sama dengan auditee.
Independensi Pelaksanaan Audit dan Independensi Pelaporan Audit	Adopsi Praktik Audit dari Lembaga Lain	Auditor mengadopsi praktik pengawasan dari lembaga lain melalui <i>benchmarking</i> , <i>peer review</i> , dan <i>sharing knowledge</i> untuk meningkatkan kualitas pelaksanaan dan pelaporan audit.

Sumber: Hasil analisis peneliti, 2026

Tabel 1 menunjukkan bahwa tema-tema hasil wawancara berkaitan dengan indikator independensi auditor internal sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Lingkungan Hidup Nomor 19 Tahun 2025. Tema Tekanan Organisasi terhadap Pelaksanaan Audit berkaitan dengan independensi pelaksanaan audit, sedangkan Profesionalisme dan Objektivitas Auditor, Relasi Sosial Auditor dengan *Auditee*, serta Independensi Auditor Internal berkaitan dengan independensi penilaian hasil audit. Sementara itu, kemandirian akses informasi tidak muncul sebagai tema utama, tetapi tetap berperan sebagai kondisi pendukung dalam memperoleh informasi yang diperlukan selama proses pengawasan. Selanjutnya, tema-tema tersebut dianalisis menggunakan perspektif Teori Institusional untuk mengidentifikasi tekanan kelembagaan yang memengaruhi independensi auditor internal sebagaimana disajikan pada Tabel 2.

Tabel 2. Analisis Tematik Berdasarkan Teori Institusional

Tekanan Institusional	Tema Penelitian	Temuan Utama
Tekanan Koersif	Tekanan Organisasi terhadap Pelaksanaan Audit	Auditor menghadapi tekanan organisasi dan tuntutan pimpinan dalam pelaksanaan audit.
Tekanan Normatif	Profesionalisme dan Objektivitas Auditor	Auditor berpedoman pada standar audit, kode etik, dan nilai profesional dalam menjalankan tugas pengawasan.
Tekanan Mimetik	Adopsi Praktik Audit dari Lembaga Lain	Auditor mengadopsi praktik pengawasan dari lembaga lain yang dianggap berhasil untuk meningkatkan kualitas audit.
Tekanan Normatif	Relasi Sosial Auditor dengan Auditee	Auditor menghadapi tekanan sosial dan profesional dalam menjaga objektivitas saat berinteraksi dengan auditee.
Tekanan Koersif, Normatif, dan Mimetik	Independensi Auditor Internal	Independensi auditor dipengaruhi oleh tekanan organisasi, tuntutan profesional, dan praktik kelembagaan yang berkembang dalam lingkungan pengawasan.

Sumber: Hasil analisis peneliti, 2026

Tabel 2 menunjukkan bahwa setiap tema penelitian dapat dipahami melalui perspektif Teori Institusional dengan mengidentifikasi bentuk tekanan institusional yang dominan pada masing-masing tema. Tekanan organisasi terhadap pelaksanaan audit merepresentasikan tekanan koersif, profesionalisme dan objektivitas auditor serta relasi sosial auditor dengan auditee mencerminkan tekanan normatif, sedangkan adopsi praktik audit dari lembaga lain menunjukkan tekanan mimetik. Temuan tersebut memperlihatkan bahwa berbagai tekanan institusional saling berinteraksi dalam membentuk dinamika independensi auditor internal.

Analisis Tema Penelitian

Tabel 3. Tema Hasil Penelitian

No	Tema Utama	Interpretasi Tema
1	Tekanan organisasi terhadap pelaksanaan audit.	Pelaksanaan audit dipengaruhi oleh arahan pimpinan, perubahan prioritas pemeriksaan, dan keterbatasan sumber daya audit.
2	Profesionalisme dan Objektivitas Auditor.	Auditor mempertahankan kualitas audit melalui penerapan standar audit, kode etik, supervisi, dan <i>professional judgment</i> .
3	Adopsi praktik audit dari lembaga lain.	Auditor melakukan pembelajaran dan penyesuaian praktik audit melalui <i>sharing</i> , telaahan sejawat, dan perbandingan praktik audit dengan lembaga lain.
4	Independensi auditor internal.	Auditor menghadapi tantangan independensi akibat posisi auditor dalam struktur birokrasi dan konflik peran dalam pelaksanaan audit.
5	Relasi sosial auditor dengan auditee.	Hubungan personal, budaya organisasi, dan rasa kekeluargaan memengaruhi objektivitas auditor internal.

Sumber: Hasil analisis peneliti, 2026

Tabel 3 menunjukkan lima tema utama yang diperoleh melalui proses analisis tematik terhadap pengalaman para informan. Setiap tema terbentuk dari beberapa subtema yang diperoleh melalui pengelompokan *coding* berdasarkan kesamaan makna. Subtema tersebut memberikan gambaran yang lebih spesifik mengenai aspek-aspek yang membentuk masing-masing tema penelitian. Rincian subtema yang membentuk kelima tema penelitian disajikan pada Tabel 4 berikut.

Tabel 4. Matriks Tema dan Subtema Hasil Analisis Tematik

No	Tema Utama	Subtema
1	Tekanan Organisasi terhadap Pelaksanaan Audit.	Pengaruh arahan pimpinan dan perubahan penugasan; Perubahan prioritas dan ruang lingkup audit; Tekanan waktu dan penyesuaian jadwal; Keterbatasan sumber daya dan data/bukti.
2	Profesionalisme dan Objektivitas Auditor.	Kepatuhan terhadap SAIPi dan kode etik; Penggunaan bukti audit; Reviu/supervisi berjenjang; Klarifikasi dan komunikasi profesional; <i>Professional judgment</i> .
3	Adopsi Praktik Audit dari Lembaga Lain.	<i>Benchmarking</i> dan pembelajaran; <i>Sharing</i> dan telaahan sejawat; Adopsi dan penyesuaian praktik.
4	Independensi Auditor Internal	Pemeliharaan integritas dan objektivitas; Mempertahankan hasil/temuan berdasarkan bukti dan standar; Pengelolaan konflik kepentingan; Penolakan fasilitas/imbalance; Loyalitas organisasi dan independensi profesional.
5	Relasi Sosial Auditor dengan Auditee	Hubungan personal dan pertemanan; Rasa sungkan dan hubungan kekeluargaan; Kedekatan dalam lingkungan organisasi; Komunikasi profesional dengan auditee.

Sumber: Hasil analisis peneliti, 2026

Tekanan Organisasi terhadap Pelaksanaan Audit

Hasil wawancara menunjukkan bahwa tekanan organisasi merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari pelaksanaan audit internal, terutama dalam bentuk arahan pimpinan, perubahan prioritas dan ruang lingkup audit, penugasan mendadak, keterbatasan waktu, serta penyesuaian sumber daya. Kondisi tersebut mengharuskan auditor menyesuaikan jadwal, fokus pemeriksaan, personel, dan anggaran agar kebutuhan pengawasan organisasi tetap terpenuhi, meskipun dampaknya dapat berbeda sesuai karakteristik penugasan. Tekanan yang paling dominan berkaitan dengan keterbatasan waktu, terutama ketika penambahan ruang lingkup audit tidak diikuti dengan penyesuaian waktu dan sumber daya yang memadai, sehingga berpotensi mengurangi kedalaman pengujian, kecukupan pengumpulan bukti, dan kemampuan auditor dalam mengidentifikasi akar permasalahan. Meskipun demikian, para informan tidak memandang kondisi tersebut sebagai intervensi langsung terhadap hasil audit, melainkan sebagai dinamika organisasi yang memengaruhi proses dan kualitas pelaksanaan audit. Dengan demikian, tantangan auditor internal tidak hanya terletak pada upaya mempertahankan objektivitas, tetapi juga pada kemampuan beradaptasi dan menjaga kualitas audit di tengah perubahan kebutuhan organisasi serta keterbatasan sumber daya yang tersedia.

Profesionalisme dan Objektivitas Auditor

Hasil wawancara menunjukkan bahwa profesionalisme dan objektivitas merupakan pondasi utama dalam pelaksanaan audit internal yang diwujudkan melalui kepatuhan terhadap Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPi), kode etik, penggunaan *professional*

judgment, kecukupan bukti audit, serta supervisi berjenjang. Auditor tidak hanya menjadikan standar dan kode etik sebagai persyaratan formal, tetapi sebagai pedoman dalam setiap tahapan audit untuk memastikan proses pemeriksaan berlangsung secara sistematis, konsisten, dan dapat dipertanggungjawabkan. Objektivitas auditor diperkuat melalui penggunaan bukti yang memadai serta pertimbangan profesional berdasarkan pengalaman, fakta, dan ketentuan yang berlaku, sehingga temuan dan kesimpulan audit tidak didasarkan pada kepentingan pribadi maupun pihak lain. Selain itu, mekanisme supervisi oleh ketua tim dan pengendali teknis berfungsi sebagai pengendalian mutu untuk menelaah temuan, menjaga konsistensi penerapan standar, serta mengurangi potensi subjektivitas dalam pengambilan keputusan. Dengan demikian, profesionalisme memberikan kerangka dan mekanisme kerja bagi auditor, sedangkan objektivitas tercermin dalam kemampuan menilai kondisi berdasarkan bukti dan kriteria audit, sehingga keduanya menjadi unsur yang saling mendukung dalam menjaga kualitas dan kredibilitas hasil pengawasan internal.

Adopsi Praktik Audit dari Lembaga Lain

Hasil wawancara menunjukkan bahwa auditor internal secara aktif mempelajari praktik pengawasan dari kementerian atau lembaga lain melalui kerja sama, *sharing*, telaahan sejawat, dan *benchmarking* sebagai bagian dari pengembangan kualitas audit. BPKP, Kementerian Keuangan, dan instansi pengawasan lainnya menjadi sumber pembelajaran mengenai metode, teknik, maupun pendekatan audit, termasuk penerapan survei pendahuluan dan Teknik Audit Berbasis Komputer (TABK) untuk meningkatkan efektivitas serta efisiensi pemeriksaan. Meskipun demikian, praktik dari lembaga lain tidak dijadikan sebagai acuan utama maupun diadopsi secara langsung, tetapi digunakan sebagai referensi dan pembandingan yang terlebih dahulu diseleksi serta disesuaikan dengan kebutuhan, karakteristik organisasi, dan ketentuan yang berlaku. Auditor tetap menempatkan standar audit dan pedoman internal sebagai dasar utama pelaksanaan pengawasan, sedangkan praktik eksternal dimanfaatkan untuk melengkapi dan menyempurnakan metode yang telah diterapkan. Dengan demikian, adopsi praktik audit dari lembaga lain lebih mencerminkan proses pembelajaran dan inovasi organisasi daripada peniruan, sehingga dapat mendukung peningkatan efektivitas, efisiensi, dan kualitas audit internal tanpa mengabaikan standar dan prosedur organisasi.

Independensi Auditor Internal

Hasil wawancara menunjukkan bahwa independensi auditor internal diwujudkan melalui kemampuan mempertahankan objektivitas, integritas, dan profesionalisme dalam menghadapi berbagai dinamika selama pelaksanaan audit. Auditor tetap mendasarkan setiap temuan dan keputusan pada bukti, kriteria audit, standar profesional, serta **professional judgment**, meskipun menghadapi perbedaan pandangan, klarifikasi, dan bukti tambahan dari

auditee. Tantangan independensi tidak hanya berasal dari aspek teknis, tetapi juga dari posisi auditor yang berada dalam organisasi yang sama dengan **auditee**, sehingga kedekatan dengan rekan kerja, mantan atasan, hubungan personal, keterbatasan sumber daya, serta tuntutan untuk menyeimbangkan loyalitas terhadap organisasi dan tanggung jawab profesional berpotensi memengaruhi objektivitas. Dalam menghadapi kondisi tersebut, auditor menerapkan integritas, kepatuhan terhadap standar, supervisi, dan batas hubungan profesional sebagai mekanisme untuk mengurangi potensi konflik kepentingan. Dengan demikian, independensi auditor internal bukan merupakan kondisi yang sepenuhnya bebas dari tekanan, melainkan proses yang terus dipertahankan melalui komitmen terhadap bukti audit, standar profesi, **professional judgment**, dan kemampuan mengelola pengaruh sosial maupun organisasi secara profesional.

Relasi Sosial Auditor dengan Auditee

Hasil wawancara menunjukkan bahwa relasi sosial antara auditor dan *auditee* merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari pelaksanaan audit karena mendukung komunikasi, koordinasi, dan pertukaran informasi, tetapi pada saat yang sama berpotensi memengaruhi objektivitas apabila tidak dikelola secara profesional. Tantangan tersebut muncul dalam berbagai bentuk, seperti pemberian fasilitas atau jamuan, rasa sungkan, hubungan pertemanan, kedekatan dengan rekan kerja atau mantan atasan, serta rasa kekeluargaan karena auditor dan *auditee* berada dalam lingkungan organisasi yang sama. Para informan menunjukkan bahwa auditor berupaya mengelola kondisi tersebut dengan menjaga integritas, menolak pemberian yang berpotensi memengaruhi independensi, mempertahankan batas profesional, serta membangun komunikasi yang baik tanpa mengurangi objektivitas dalam pengambilan keputusan. Temuan tersebut memperlihatkan bahwa relasi sosial memiliki dua sisi, yaitu dapat mendukung kelancaran proses audit sekaligus menjadi sumber potensi konflik kepentingan apabila kedekatan interpersonal terlalu kuat. Dengan demikian, auditor perlu menjaga keseimbangan antara hubungan sosial dan tanggung jawab profesional agar komunikasi dengan *auditee* tetap mendukung efektivitas audit tanpa memengaruhi independensi, objektivitas, dan kredibilitas hasil pemeriksaan.

Pembahasan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi auditor internal pada Inspektorat Utama Kementerian Lingkungan Hidup tidak dapat dipahami sebagai kondisi yang sepenuhnya terbebas dari tekanan organisasi, melainkan sebagai kemampuan auditor dalam mempertahankan objektivitas, integritas, dan profesionalisme ketika menghadapi berbagai dinamika selama pelaksanaan audit. Tekanan tersebut muncul dalam bentuk perubahan prioritas audit, arahan pimpinan, keterbatasan waktu, perubahan ruang lingkup pemeriksaan, serta penyesuaian sumber daya. Meskipun kondisi tersebut dapat memengaruhi aspek teknis dan kedalaman

pemeriksaan, auditor tetap berupaya memastikan bahwa keputusan audit didasarkan pada bukti dan standar yang berlaku. Pengujian terhadap independensi auditor tampak lebih nyata pada tahap pembahasan, penyampaian, dan penetapan hasil audit, ketika auditor harus mengevaluasi tanggapan, klarifikasi, dan bukti tambahan dari auditee sebelum menentukan apakah hasil audit dipertahankan atau disesuaikan.

Profesionalisme dan objektivitas menjadi landasan penting dalam mempertahankan independensi auditor internal. Auditor secara konsisten menggunakan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI), kode etik profesi, kecukupan bukti, dan *professional judgment* sebagai dasar dalam menentukan temuan maupun menyusun kesimpulan audit. Ketika terjadi perbedaan pandangan dengan *auditee*, auditor memberikan ruang untuk klarifikasi dan penyampaian bukti tambahan, tetapi perubahan terhadap temuan hanya dilakukan apabila terdapat bukti yang relevan dan memadai. Kondisi tersebut memperlihatkan bahwa independensi terutama tercermin dalam *independence in fact*, yaitu kemampuan auditor mempertahankan pertimbangan profesional dan objektivitas meskipun berada dalam lingkungan organisasi yang memiliki berbagai kepentingan dan tekanan.

Dalam perspektif Teori Institusional DiMaggio dan Powell (1983), dinamika independensi auditor tersebut dapat dipahami melalui tekanan koersif, normatif, dan mimetik. Tekanan koersif tercermin dalam regulasi, kebijakan organisasi, arahan pimpinan, dan tuntutan pelaksanaan pengawasan; tekanan normatif berasal dari SAIPI, kode etik, kompetensi, serta nilai-nilai profesional auditor; sedangkan tekanan mimetik terlihat dari pembelajaran dan adopsi praktik audit yang dinilai efektif dari BPKP maupun lembaga lain. Menariknya, ketiga tekanan tersebut tidak selalu melemahkan independensi auditor, tetapi menjadi konteks yang membentuk cara auditor merespons tuntutan organisasi. Auditor mengelola tekanan tersebut melalui komunikasi profesional, penggunaan bukti audit, *professional judgment*, supervisi berjenjang, serta kepatuhan terhadap SAIPI dan kode etik profesi. Temuan ini menunjukkan bahwa tekanan institusional dapat menjadi konteks yang mendorong penerapan mekanisme profesional dalam mempertahankan objektivitas auditor. Temuan tersebut sejalan dengan Nordin (2023), Alander (2023), Afrizal dan Handayani (2023), serta Usman *et al.* (2024) yang menekankan pentingnya profesionalisme, kepatuhan terhadap standar, objektivitas, dan mekanisme organisasi dalam mempertahankan independensi auditor ketika menghadapi tekanan institusional. Penelitian ini memperkuat temuan terdahulu dengan menunjukkan bahwa independensi tidak ditentukan oleh ketiadaan tekanan, tetapi oleh kemampuan auditor merespons dan mengelola tekanan melalui mekanisme profesional yang konsisten.

Hubungan sosial antara auditor dan *auditee* juga menjadi aspek penting dalam pelaksanaan audit internal karena keduanya berada dalam lingkungan organisasi yang saling berinteraksi. Komunikasi diperlukan dalam pengumpulan bukti, klarifikasi temuan, pembahasan rekomendasi, hingga *exit meeting*, tetapi hubungan tersebut tetap dijaga dalam batas profesional. Auditor memberikan kesempatan kepada *auditee* untuk menyampaikan penjelasan tanpa menjadikan proses tersebut sebagai sarana untuk menegosiasikan atau menghilangkan temuan. Kemampuan memisahkan hubungan interpersonal dari pertimbangan profesional menunjukkan *independence in fact*, sedangkan upaya menjaga batas profesional, menghindari konflik kepentingan, dan mempertahankan komunikasi yang objektif mendukung *independence in appearance*. Dengan demikian, relasi auditor dan *auditee* tidak menjadi ancaman terhadap independensi sepanjang interaksi tetap didasarkan pada bukti, standar profesi, dan tanggung jawab profesional. Dalam perspektif Teori Institusional DiMaggio dan Powell (1983), kondisi tersebut mencerminkan tekanan normatif melalui penerapan kode etik, standar profesi, dan nilai profesional yang mengarahkan perilaku auditor dalam berinteraksi dengan *auditee*. Temuan ini sejalan dengan Afrizal dan Handayani (2023) yang menunjukkan adanya dilema antara menjaga hubungan dengan *auditee* dan mempertahankan independensi profesional. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa relasi sosial tidak menjadi ancaman terhadap independensi sepanjang hubungan interpersonal tidak memengaruhi dasar pertimbangan auditor dalam menetapkan hasil audit.

Secara keseluruhan, penelitian ini menunjukkan bahwa *independence in fact* merupakan bentuk independensi yang paling kuat dalam temuan penelitian karena terlihat dari kemampuan auditor mempertahankan objektivitas dan pertimbangan profesional ketika menetapkan hasil audit. *Independence in appearance* tercermin melalui perilaku auditor dalam menjaga integritas, batas profesional, menghindari konflik kepentingan, dan mempertahankan komunikasi objektif dengan *auditee*. Temuan penelitian memperlihatkan bahwa dilema independensi terutama muncul ketika auditor harus menentukan hasil audit setelah menerima tanggapan, klarifikasi, dan bukti tambahan dari *auditee*. Dengan demikian, kontribusi penelitian ini terletak pada penjelasan mengenai bagaimana tekanan institusional menjadi konteks munculnya dilema, sedangkan mekanisme profesional menjadi cara auditor mempertahankan independensinya dalam proses penetapan hasil audit.

4. KESIMPULAN

Penelitian ini menyimpulkan bahwa dilema independensi auditor internal Kementerian Lingkungan Hidup terutama muncul pada tahap pembahasan, penyampaian, dan penetapan hasil audit ketika auditor menghadapi tanggapan, klarifikasi, serta bukti tambahan dari *auditee*.

Tekanan institusional yang terdiri atas tekanan koersif, normatif, dan mimetik merupakan bagian dari dinamika pengawasan, tetapi tidak secara langsung melemahkan independensi karena auditor tetap mendasarkan keputusan pada kecukupan bukti, kriteria pemeriksaan, SAIPI, dan pertimbangan profesional. Independensi dipertahankan melalui lima strategi adaptif yang saling melengkapi, yaitu komunikasi profesional, penggunaan bukti audit, *professional judgment*, supervisi berjenjang, serta kepatuhan terhadap SAIPI dan kode etik profesi. Dengan demikian, independensi auditor tidak dimaknai sebagai kondisi yang sepenuhnya bebas dari tekanan, tetapi sebagai kemampuan mempertahankan objektivitas dan profesionalisme dalam menghadapi berbagai tekanan institusional.

5. SARAN

Inspektorat Utama Kementerian Lingkungan Hidup dan APIP disarankan terus memperkuat independensi auditor, khususnya pada tahap pembahasan dan penetapan hasil audit, melalui optimalisasi supervisi berjenjang, konsistensi penerapan SAIPI dan kode etik, penguatan mekanisme revidi, serta pengembangan kompetensi auditor melalui pendidikan, pelatihan, dan pembinaan profesional berkelanjutan. Penelitian selanjutnya disarankan memperluas objek penelitian pada APIP di kementerian, lembaga pemerintah, atau pemerintah daerah dengan karakteristik organisasi dan tekanan institusional yang lebih beragam sehingga dapat memberikan pemahaman yang lebih komprehensif mengenai dilema dan strategi adaptif auditor. Selain itu, penggunaan wawancara tatap muka dapat dipertimbangkan untuk memperoleh informasi verbal dan nonverbal yang lebih mendalam sehingga memperkaya interpretasi terhadap pengalaman auditor dalam mempertahankan independensinya.

DAFTAR PUSTAKA

- Aderibigbe, A. A., Fadairo, I. O., & Balogun, F. I. A. (2024). Auditor independence and financial integrity in Nigeria: An analysis of challenges and implications. *International Journal of Research and Innovation in Social*
- Afrizal, F., & Handayani, W. (2023). *Eksplorasi dilema independensi: Studi fenomenologi auditor internal perguruan tinggi*. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 10(1), 69–86. <https://doi.org/10.25105/jat.v10i1.15368>.
- Ahmad, M. (2015). The impact of ex-auditors' employment with audit clients on perceptions of auditor independence. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 172, 479–486.
- Alander, G. E. (2023). Internal auditor independence as a situated practice: Four archetypes. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(9), 108–134. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2019-4137>.
- Alqudah, H., Amran, N. A., Hassan, H., Lutfi, A., Alessa, N., Alrawad, M., & Almaiah, M. A. (2023). Examining the critical factors of internal audit effectiveness from internal auditors' perspective: Moderating role of extrinsic rewards. *Heliyon*, 9(8), e20497. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e20497>.

- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia. (2014). *Kode etik auditor intern pemerintah Indonesia*. Jakarta: Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI).
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia. (2021). *Peraturan Ketua Umum Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia Nomor PER-01/AAIPI/DPN/2021 tentang Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia*. Jakarta: Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI).
- Christensen, L. (2022). Internal audit: A case study of impact and quality of an internal control audit. *International Journal of Auditing*, 26(3), 339–353. <https://doi.org/10.1111/ijau.12280>.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2019). *Metode penelitian bisnis* (Edisi ke-12, Buku 1; diterjemahkan oleh Rahma Wijayanti & Gina Gania). Jakarta: Salemba Empat. (Karya asli diterbitkan dalam bahasa Inggris oleh McGraw-Hill Education, 2017)
- Cordery, C. J., Arora, B., & Manochin, M. (2022). Public sector audit and the state's responsibility to "leave no-one behind": The role of integrated democratic accountability. *Financial Accountability & Management*, 38(4), 1–23. <https://doi.org/10.1111/faam.12354>.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2018). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (5th ed.). Thousand Oaks, CA: SAGE Publications.
- DeFond, M., Li, Z., Wong, T. J., & Wu, K. (2024). Competence vs. independence: Auditors' connections with members of their clients' business community. *Journal of Accounting and Economics*, 78, 101702. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2024.101702>.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). "The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields." *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Doan, V. A., & Nguyen, H. X. (2023). Factors influencing the independence of public-sector auditor: A literature review. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 5(2), 165–181. <https://doi.org/10.47509/IJAAS.2023.v05i02.02>.
- Edwards, J. R., & West, B. (2022). The problematical nature of auditor independence: A historical perspective. *Accounting History Review*. <https://doi.org/10.1080/21552851.2022.2036621>.
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 19(1), 10–20. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001>.
- Ghani, E. K., Abdul Jabal, Z., Zandi, G., & Hye, Q. M. A. (2022). Effects of knowledge, time pressure and personality on professional skepticism among government auditors. *International Journal of Applied Economics, Finance and Accounting*, 12(1), 12–20. <https://doi.org/10.33094/ijaefa.v12i1.514>.
- Gharrafi, M., Bel Fellah, I., Loubna, A., Mahouat, N., & Benlakouiri, A. (2024). Exploring the external factors affecting the effectiveness of internal audit in Moroccan public enterprises with commercial activities: A qualitative approach. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 8(6), 7419–7429. <https://doi.org/10.55214/25768484.v8i6.3605>.

- Jamaluddin, Masruddin, Basir, I., Masdar, R., & Meldawati, L. (2021). Role ambiguity, role conflict, auditor competence on audit quality: The mediating effects of auditing planning and independence. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(6), 1551-1557. <https://doi.org/10.13189/ujaf.2021.090632>.
- Kementerian Lingkungan Hidup Republik Indonesia. (2024). *Peraturan Menteri Lingkungan Hidup Nomor 1 Tahun 2024 tentang organisasi dan tata kerja Kementerian Lingkungan Hidup/Badan Pengendalian Lingkungan Hidup*. Jakarta: Kementerian Lingkungan Hidup Republik Indonesia.
- Kementerian Lingkungan Hidup/Badan Pengendalian Lingkungan Hidup Republik Indonesia. (2025). *Peraturan Menteri Lingkungan Hidup/Badan Pengendalian Lingkungan Hidup Nomor 19 Tahun 2025 tentang Pengawasan Intern di Lingkungan Kementerian Lingkungan Hidup/Badan Pengendalian Lingkungan Hidup*. Jakarta: Kementerian Lingkungan Hidup Republik Indonesia.
- Liston-Heyes, C., & Juillet, L. (2024). Does increasing auditors' independence lead to more forceful public auditing? A study of a Canadian internal audit reform. *Public Administration*, 102(4), 1045–1068. <https://doi.org/10.1111/padm.12964>.
- Mahdi, S. A. R., Nurkholis, Prihatiningtias, Y. W., & Baridwan, Z. (2023). Moderation of political pressure on the determinants of audit quality in the public sector: A study of BPK auditors for the Maluku and North Sulawesi regions. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal (AABFJ)*, 17(4), 60–74.
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2014). *Qualitative data analysis: A methods sourcebook* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: SAGE Publications.
- Ndagano, J. (2024). Relationship between auditor independence and financial statement quality in Rwanda. *American Journal of Accounting*, 6(3), 1–11. <https://doi.org/10.47672/ajacc.2163>.
- Nguyen, T. H. L., Vu, T. H., & Pham, T. T. T. (2025). The impact of internal audit independence on internal audit effectiveness: A case study of Vietnam. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 9(4), 2794–2802. <https://doi.org/10.55214/25768484.v9i4.6653>.
- Njagi, M. (2023). Independence of internal auditors: Significance, guidelines, and influencing factors. *East African Finance Journal*, 2(1), 56–63. <https://doi.org/10.59413/eafj/v2.i1.8>.
- Nordin, I. G. (2023). Narratives of internal audit: The Sisyphean work of becoming “independent”. *Critical Perspectives on Accounting*, 94, 102448. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102448>.
- Quick, R., Sánchez Toledano, D., & Sánchez Toledano, J. (2024). Measures for enhancing auditor independence: Perceptions of Spanish non-professional investors and auditors. *European Research on Management and Business Economics*, 30, 100250. <https://doi.org/10.1016/j.iedeen.2024.100250>.
- Sawaya, C., Jabbour Al Maalouf, N., 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>.
- Science (IJRISS)*, 8(11), 411–426. <https://doi.org/10.47772/IJRISS.2024.8110035>.

- Setiawan, N., Rohemah, R., & Aulia, I. F. (2023). *Independence for internal auditors: Is it necessary?* *Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing*, 10(2), 25–34. <https://doi.org/10.55963/jraa.v10i2.542>.
- Shbeilat, M., & Abdel-Qader, W. (2018). Independence dilemma and the reliability of the audit report: Qualitative evidence from Jordan. *Australian Academy of Accounting and Finance Review*, 4(1), 22–41.
- Sumiyana, S., Hendrian, H., Jayasinghe, K., & Wijethilaka, C. (2021). Public sector performance auditing in a political hegemony: A case study of Indonesia. *Financial Accountability & Management*, 39(4), 691–714. <https://doi.org/10.1111/faam.12296>.
- Usman, R., Masdar, R., & Masruddin. (2024). The effect of institutional pressure on the level of BPK auditor reliance: A study of government audit institutions in Indonesia. *Finance: Theory and Practice*, 28(6), 109–121. <https://doi.org/10.26794/2587-5671-2024-28-6-109-121>.
- Usman, U., Fitrijanti, T., Soemantri, R., & Koeswayo, P. S. (2023). Internal auditor independence and audit quality: The influence of mediation role of professional ethics investigation (on the example of Gorontalo City Inspectorate in Indonesia). *Economic Annals-XXI*, 206(11–12), 24–29. <https://doi.org/10.21003/ea.V206-04>.
- Wang, P., & Liang, S. (2025). Internal audit independence, legal person governance structure, and financial reporting quality. *International Review of Economics and Finance*, 101, 104142. <https://doi.org/10.1016/j.iref.2025.104142>.
- Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(3), 300–327. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.03.001>.