

Peran Auditor Intern Pemerintah, Motivasi, dan Kinerja Pegawai Negeri Sipil

Doddy Setiawan dan Murya Arief Basuki

Fakultas Ekonomidan Business, Universitas Sebelas Maret, Surakarta

Email: doddy.setiawan@staff.uns.ac.id

Abstract: This study aims to examine the role of the government internal auditor (APIP) on civil servant performance. Further this study analyze the effect of motivation (intrinsic and extrinsic motivation) as mediating variable between the role of the APIP on civil servant performance. The study is conducted in Kudus Regency, Central Java, Indonesia. This research was conducted through a survey with a random sampling method to all civil servants in the Government of Kudus, Central Java, Indonesia. The sample of this research consists of 272 employees. The statistical analysis using SEM-PLS for hypothesis testing. The results shows that the APIP role has positive influence on employee performance. Further, the study provide evidence that intrinsic motivation mediating the relationship between APIP role and the civil servant performance. However, extrinsic motivation do not mediate the relationship between the role of APIP and civil servants performance. The result shows that the increase of APIP role and intrinsic motivation positively affect civil servant performance.

Keywords: local government internal auditor roles, motivation, intrinsic motivation, extrinsic motivation, employee performance.

Abstrak: Penelitian ini bertujuan untuk menguji peran auditor intern pemerintah (APIP) terhadap kinerja pegawai negeri sipil. Selanjutnya penelitian ini juga menguji dampak motivasi (intrinsik dan ekstrinsik) sebagai variabel yang memediasi peran APIP terhadap kinerja pegawai negeri sipil. Sampel penelitian ini adalah pegawai negeri sipil di Kabuapten Kudus, Propinsi Jawa Tengah. Penelitian ini menggunakan metode survey. Jumlah sampel penelitian adalah 272 pegawai negeri sipil di Kabupaten Kudus. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa peran APIP mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja pegawai negeri sipil. Berikutnya, hasil pengujian menunjukkan hubungan antara APIP dan kinerja pegawai negeri sipil dimediasi oleh motivasi intrinsik. Hal ini menunjukkan motivasi intrinsik meningkatkan peran APIP terhadap kinerja pegawai negeri sipil. Sedangkan motivasi ekstrinsik tidak berperan sebagai variabel mediasi. Hasil ini menunjukkan bahwa peningkatan peran APIP dan motivasi intrinsik akan meningkatkan kinerja pegawai negeri sipil.

Kata kunci: auditor intern pemerintah, motivasi, motivasi intrinsik, motivasi ekstrinsik, kinerja pegawai.

PENDAHULUAN

Pengendalian intern merupakan faktor penting dalam mencapai tata kelola pemerintah yang baik. Penelitian di bidang pengendalian intern telah banyak dilakukan di berbagai organisasi bisnis, hal ini dikarenakan sektor bisnis merupakan awal dari berkembangnya sistem pengendalian manajemen. Salah satu komponen penting dalam

sistem pengendalian manajemen adalah auditor internal (Alzeban dan Gwilliam, 2014; Burton, *et al.*, 2012; Yee, *et al.*, 2017). Manajer menggunakan informasi dari auditor internal dalam pengambilan keputusan (Burton *et al.*, 2012). Kebutuhan internal audit yang baik juga merupakan hal yang penting bagi lembaga sektor publik (Pearson, 2014). Akan tetapi, penelitian mengenai pengendalian internal di sektor publik masih jarang dilakukan (Aikins, 2011).

Menurut *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013) pengendalian manajemen terdiri dari dua hal meliputi pengendalian internal dan pengendalian eksternal. Pengendalian Intern menurut COSO (2013) tersebut menjadi dasar pemerintah Republik Indonesia untuk mengeluarkan Peraturan Pemerintah No 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Dalam memperkuat dan menunjang efektifitas sistem pengendalian intern dilakukan pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah yang dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) melalui kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya.

Institute of Internal Audit (IIA, 2012) menjelaskan bahwa auditor sektor publik memainkan peran penting dalam tata kelola sektor publik yang efektif. Tata kelola pemerintahan merujuk bagaimana organisasi sektor publik membuat dan mengimplementasikan keputusan dari serangkaian proses pengarahan tujuan organisasi, pengendalian, dan pertanggungjawaban. Organisasi sektor publik di seluruh dunia memiliki perbedaan struktur, perbedaan mandat, perbedaan yuridis, dan perbedaan dalam tatanan pemerintahan. Namun demikian prinsip-prinsip tata kelola pada sektor bisnis dapat digunakan sebagai acuan dalam pengembangan tata kelola organisasi sektor publik yang efektif. Penelitian tentang peran auditor internal pada sektor publik dilakukan oleh Zakaria *et al.* (2006) dengan menganalisis peran auditor internal pada lembaga pendidikan tinggi di Malaysia. Hasil penelitian menemukan bahwa sejumlah besar lembaga pendidikan tinggi swasta tidak memiliki fungsi audit internal dibandingkan lembaga pendidikan tinggi negeri. Namun dalam penelitian ini menunjukkan bahwa pengelolaan kedua jenis lembaga memiliki persepsi yang sama tentang peran auditor internal dan area audit internal. Pearson (2014) berargumen bahwa auditor internal pemerintah mempunyai peran yang vital dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektifitas lembaga sektor publik. Selain itu, Soh dan Martinov-Bennie (2011, 2015) menunjukkan bahwa peran auditor internal mengalami perluasan dan lebih menekankan pada peran dalam peningkatan efektifitas pengelolaan tata kelola yang baik.

Ebaid (2011) menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan terdaftar di Mesir memiliki fungsi audit internal. Akan tetapi, fungsi internal audit masih kurang maksimal. Fungsi audit internal tersebut masih terfokus pada audit keuangan dan kepatuhan pengendalian internal dan belum bergerak menuju peran baru yang diperluas, sehingga interaksi antara auditor internal dan eksternal di Mesir masih lemah. Peran internal auditor yang berjalan dengan baik akan memberikan dampak positif terhadap tata kelola perusahaan, sehingga kinerja pegawai juga meningkat.

Internal audit merupakan komponen penting dalam sistem pengendalian manajemen karena internal audit memberikan masukan yang berharga kepada manajemen (Alzeban dan Gwilliam, 2014; Burton *et al.*, 2012; Endaya dan Hanefah, 2016; Yee *et al.*, 2017). Peranan internal audit juga vital dalam peningkatan efisiensi dan efektifitas lembaga sektor publik (Christopher, 2012; Pearson, 2014) dan mencegah tindakan korupsi (Basri & Nabiha, 2014; Neu, Everett, & Rahaman, 2013). Akan tetapi, penelitian mengenai peran

internal audit di sektor publik masih minim, oleh karena itu Pearson (2014) dan Neu *et al.*(2013) menyarankan penelitian yang mendalam mengenai internal audit di sektor publik. Penelitian terdahulu menunjukkan peran dan fungsi internal auditor di Australia masih belum jelas (Pilcher, 2014), sehingga tidak bisa memberikan masukan yang berharga bagi peningkatan efisiensi dan efektifitas lembaga sektor publik.

Penelitian mengenai internal audit di sektor publik juga telah dilakukan di Indonesia. Setiawaty (2013) menunjukkan bahwa *locus of control* auditor internal berpengaruh terhadap perilaku disfungsional, sedangkan Wulandari dan Bandi (2015) justru tidak menemukan dampak kapabilitas auditor internal terhadap pemberian opini audit BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian yang dilakukan oleh Mahmudah dan Riyanto (2016) dan Marganingsih dan Martani (2010) menguji faktor yang mempengaruhi keefektifan internal audit di sektor publik. Hasil pengujian menunjukkan sistem pengendalian internal, dukungan manajemen (Mahmudah dan Riyanto, 2016), komitmen organisasi, tekanan anggaran waktu, motivasi dan diskusi reviu kertas kerja audit (Marganingsih dan Martani, 2010) berpengaruh positif, sedangkan profesionalisme audit tidak berpengaruh terhadap keefektifan internal audit (Mahmudah dan Riyanto, 2016). Bahkan budaya organisasi berpengaruh negatif terhadap keefektifan kinerja audit. Penelitian sebelumnya tidak menguji dampak peran audit internal terhadap kinerja, padahal audit internal diharapkan mempunyai peranan positif bagi peningkatan efisiensi dan efektifitas lembaga sektor publik (Christopher, 2012; Pearson, 2014). Oleh karena itu, penelitian ini menguji dampak peran auditor internal pemerintah terhadap kinerja pegawai negeri sipil. Selanjutnya, penelitian yang dilakukan Marganingsih dan Martani (2010) dan Handayani *et al.* (2015) menunjukkan motivasi merupakan salah satu faktor penting dalam meningkatkan kinerja. Ruhbaniah *et al.*(2017) menyatakan bahwa penelitian mengenai motivasi masih sangat penting untuk menjelaskan kinerja auditor di sektor publik. Penelitian sebelumnya tidak menggunakan variabel mediasi antara internal auditor dan kinerja. Oleh karena itu, penelitian ini menggunakan motivasi (Handayani *et al.*, 2015; Marganingsih dan Martani, 2010; Ruhbaniah *et al.*, 2017) sebagai variabel intervening atau variabel mediasi hubungan antara peran auditor internal pemerintah dan kinerja pegawai negeri sipil.

Penelitian ini membahas dampak peran auditor internal pemerintah terhadap kinerja pegawai negeri sipil dengan motivasi sebagai variabel mediasi. Oleh karena itu, permasalahan yang dibahas dalam penelitian ini ada dua yaitu: pertama, apakah peran auditor pemerintah berpengaruh positif terhadap kinerja pegawai negeri sipil? Permasalahan kedua adalah “Apakah motivasi merupakan variabel mediasi hubungan antara peran auditor pemerintah dan kinerja pegawai negeri sipil?”. Selanjutnya, penelitian ini bertujuan: pertama, memberikan bukti empiris pengaruh peran auditor internal pemerintah terhadap kinerja pegawai negeri sipil dan kedua, memberikan bukti empiris hubungan antara peran auditor internal pemerintah dan kinerja pegawai negeri sipil dimediasi oleh variabel mediasi.

KAJIAN TEORI

Menurut peraturan pemerintah nomor 60 tahun 2008 penguatan sistem pengendalian intern pemerintah berada pada Aparat Pengawasan Intern melalui reviu, audit, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan pada seluruh prosedur yang berjalan di Instansi dan lembaga pemerintahan. Kegiatan aparat pengawasan intern tersebut diharapkan mendorong tingkat kepatuhan pemerintah terhadap peraturan perundangan yang berlaku.

Darehzereshki *et al.* (2013) dalam penelitiannya tentang hubungan sistem akuntansi akrual pemerintah dengan audit kepatuhan menemukan bahwa sistem kepatuhan audit internal mempengaruhi tingkat pelaporan dan efisiensi akuntansi akrual sektor publik. Sari dan Raharja(2012) juga menjelaskan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara peran auditor internal terhadap *Good Corporate Governance (GCG)* pada entitas berstatus Badan Layanan Umum (*BLU*).

IIA (2012) menjelaskan bahwa auditor sektor publik memainkan peran penting dalam tata kelola sektor publik yang efektif. Tata kelola pemerintahan merujuk bagaimana organisasi sektor publik membuat dan mengimplementasikan keputusan dari serangkaian proses pengarahan tujuan organisasi, pengendalian, dan pertanggungjawaban. Organisasi sektor publik di seluruh dunia memiliki perbedaan struktur, perbedaan mandat, perbedaan yuridis, dan perbedaan dalam tatanan pemerintahan. Namun demikian prinsip-prinsip tata kelola pada sektor bisnis dapat digunakan sebagai acuan dalam pengembangan tata kelola organisasi sektor publik yang efektif. Penelitian tentang peran auditor internal pada lembaga pendidikan dilakukan oleh Christopher (2012) dan Zakaria *et al.*(2006). Hasil penelitian menemukan bahwa sejumlah besar lembaga pendidikan tinggi swasta tidak memiliki fungsi audit internal dibanding pendidikan tinggi negeri. Namun dalam penelitian ini menunjukkan bahwa pengelolaan kedua jenis lembaga memiliki persepsi yang sama tentang peran auditor internal dan area audit internal. Sedangkan perguruan tinggi di Australia mengadopsi peran internal auditor dalam tata kelola universitas. Rektor di Australia menyatakan bahwa peran internal audit sangat penting dalam proses *corporate governance* di lingkungan universitas (Christopher, 2012) karena fihak internal audit memberikan masukan untuk meningkatkan efisiensi dan efektifitas fihak universitas. Selain itu, keberadaan internal audit diharapkan memberikan mekanisme yang lebih baik dalam proses pengawasan kualitas pendidikan tinggi, sehingga mampu menjaga kualitas lulusan perguruan tinggi (Zakaria *et al.*, 2006).

Soh dan Martinov-Bennie (2011) menjelaskan bahwa perubahan signifikan dalam peran fungsi internal audit sebagai akibat dari perubahan regulasi mengenai tata kelola (misalnya *Sarbanes-Oxley Act* di Amerika Serikat pada tahun 2002). Mereka menggunakan metode wawancara semi-terstruktur kepada *Chief Audit Executive* dan *Audit Commite* di sejumlah perusahaan di Australia dan menemukan bahwa peran auditor internal mengalami perluasan dan kembali fokus berperan dalam efektifitas pengelolaan tata kelola perusahaan yang baik. Hal ini pada umumnya dikaitkan dengan perubahan regulasi, peningkatan kesadaran akan pentingnya fungsi audit internal, pergeseran budaya secara keseluruhan, sebagaimana peningkatan kualitas individu yang menjadi peran kunci fungsi audit internal dan audit komite. Internal auditor diharapkan memberikan informasi yang berguna. Dalam konteks ini, manajer menggunakan informasi dari internal audit dalam pengambilan keputusan (Burton *et al.*, 2012) atau mengikuti rekomendasi yang telah diberikan oleh internal audit (Aikins, 2011).

Ebaid (2011) yang melakukan penelitian pada sebagian besar perusahaan terdaftar di Mesir menjelaskan bahwa perusahaan tersebut memiliki fungsi audit internal, namun fungsi ini masih kurang matang. Fungsi audit internal tersebut masih terfokus pada audit keuangan dan kepatuhan pengendalian internal dan belum bergerak menuju peran baru yang diperluas. Hal ini mengakibatkan interaksi antara auditor internal dan eksternal di Mesir masih lemah. Hasil ini menunjukkan bahwa fungsi audit internal pada perusahaan terdaftar Mesir masih menghadapi banyak kesulitan, sehingga memberikan dampak negatif terhadap efektifitas tata kelola perusahaan. Penelitian yang dilakukan oleh Alzeban

dan Gwilliam (2014) menunjukkan pentingnya hubungan antara internal audit dan eksternal audit dalam hal efektifitas kinerja auditor.

Internal audit mempunyai peran penting dalam penerapan tata kelola perusahaan (Carcello, *et al.*, 2011; Soh dan Martinov-Bennie, 2015, 2011). Internal audit yang fokus pada perannya sebagai pengawas dan memberikan masukan yang berharga akan meningkatkan mekanisme tatakelola dalam perusahaan (Soh dan Martinov-Bennie, 2011).

Penelitian yang dilakukan oleh Yee *et al.*(2017) menunjukkan bahwa pihak manajemen menghargai pihak internal audit yang memposisikan diri sebagai partner bisnis karena internal audit dapat memberikan masukan yang berharga. Internal audit tidak hanya berperan sebagai pengawas, tetapi juga memberikan masukan yang sangat berharga bagi perkembangan perusahaan.

Penelitian yang dilakukan oleh Kusmayadi (2012) menunjukkan bahwa internal audit di Indonesia mempunyai pengaruh signifikan terhadap praktik tata kelola, sehingga pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja perusahaan. Internal audit mempunyai peran penting dalam perkembangan perusahaan. Hasil ini sejalan dengan Endaya dan Hanefah (2016) dan Ruhbaniah *et al.*(2017) yang menemukan bukti karakter internal audit berpengaruh terhadap kinerja. Jadi internal audit yang baik akan meningkatkan kinerja perusahaan. Selanjutnya, Alzeban dan Gwilliam (2014) menyatakan pentingnya peran internal audit dalam peningkatan kinerja. Internal audit yang mempunyai ciri-ciri anggota tim yang kompeten, mempunyai hubungan baik dengan eksternal auditor dan memperoleh dukungan manajemen yang baik memberikan dampak positif terhadap kinerja. Peran internal audit menjadi vital bagi pencapaian kinerja. Oleh karena itu, penelitian mengenai internal audit menjadi hal yang mendesak dilakukan (Lenz dan Sarens, 2012).

Penelitian terdahulu menunjukkan internal audit berpengaruh positif terhadap kinerja (Endaya dan Hanefah, 2016; Kusmayadi, 2012; Ruhbaniah *et al.*, 2017), sehingga internal audit yang kompeten memberikan dampak terhadap peningkatan kinerja (Alzeban dan Gwilliam, 2014; Purwanda dan Harahap, 2015). Internal audit yang baik dapat membantu lembaga sektor publik juga untuk dapat mengurangi risiko penyalahgunaan wewenang oleh pihak pejabat (Basri dan Nabiha, 2014; Neu *et al.*, 2013). Peran internal audit mempunyai dampak yang penting bagi kinerja. Semakin baik peran internal auditor maka semakin tinggi kinerja. Oleh karena itu, hipotesis berikut ini mengharapkan adanya dampak positif internal audit terhadap kinerja.

H₁ : Peran auditor internal pemerintah berpengaruh positif terhadap kinerja pegawai.

Motivasi berasal dari Bahasa Latin yaitu *movere* yang berarti bergerak, atau secara harfiah segala sesuatu yang menyebabkan pergerakan (Kleinginna dan Kleinginna, 1981). Pengertian ini menunjukkan motivasi mendorong individu bergerak untuk mencapai tujuannya. Motivasi merupakan salah satu faktor penting dalam pencapaian tujuan atau kinerja individu atau organisasi. Selanjutnya Ryan dan Deci (2000), dengan menggunakan Self Determination Theory (SDT), membedakan motivasi menjadi motivasi intrinsik dan motivasi ekstrinsik. Perbedaan paling mendasar antara motivasi intrinsik dan motivasi ekstrinsik adalah bahwa motivasi intrinsik mengacu pada melakukan sesuatu karena secara inheren menarik atau menyenangkan, dan motivasi ekstrinsik mengacu pada melakukan sesuatu karena dapat menyebabkan hasil yang berbeda atau karena adanya dorongan dari faktor eksternal. Motivasi yang berasal dari dalam individu, motivasi

internal, diharapkan memberikan dorongan yang kuat bagi individu untuk mengejar tujuan karena tindakan ini timbul dari keinginan sendiri.

Penelitian yang dilakukan oleh Marganingsih dan Martani (2010) menguji faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kinerja auditor internal Lembaga Pemerintah Non Departemen. Sampel penelitiannya adalah 276 internal auditor. Hasilnya menunjukkan faktor motivasi merupakan salah satu faktor yang berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Auditor yang mempunyai motivasi tinggi mempunyai probabilitas yang lebih tinggi untuk mencapai kinerja yang lebih baik. Hasil ini sejalan dengan Lee *et al.* (2016) yang menunjukkan motivasi untuk belajar memberikan dampak positif terhadap kualitas audit sektor publik di Taiwan. Penelitian di sektor swasta yang dilakukan oleh Widnyana *et al.* (2016) juga menunjukkan motivasi memberikan dampak positif terhadap kinerja karyawan Bank BRI di Denpasar. Hasil penelitian Lee *et al.* (2016), Marganingsih dan Martani (2010) dan Widnyana *et al.* (2016) menunjukkan pentingnya menganalisis motivasi saat menguji kinerja.

Handayani *et al.* (2015) menguji faktor-faktor motivasi terhadap kinerja pegawai Bina Marga dan Sumber Daya Air di lingkungan kota Bogor. Faktor motivasi dibagi menjadi dua: motivasi internal dan motivasi eksternal. Hasil penelitiannya menunjukkan faktor motivasi eksternal lebih berpengaruh terhadap motivasi internal untuk meningkatkan kinerja pegawai. Jadi, pemerintah diharapkan lebih mendorong munculnya motivasi eksternal untuk meningkatkan kinerja pegawai.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Wong-On-Wing *et al.* (2010) membedakan variabel motivasi menjadi tiga yaitu motivasi intrinsik, motivasi ekstrinsik otonom dan motivasi ekstrinsik terkendali. Hasil penelitiannya menunjukkan motivasi intrinsik dan motivasi ekstrinsik otonom berkorelasi positif dengan partisipasi dalam penganggaran dan kinerja. Di lain pihak, motivasi ekstrinsik terkendali berkorelasi negatif dengan kinerja. Hal ini berarti semakin partisipan dimotivasi oleh motivasi eksternal terkendali tingkat kinerja mereka rendah. Hasil ini mengkonfirmasi Ryan dan Deci (2000) yang menunjukkan pentingnya menganalisis motivasi dengan menggunakan variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik.

Brownell dan McInnes (1986) menguji dampak partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Hasilnya menunjukkan partisipasi berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Selanjutnya mereka menggunakan variabel motivasi sebagai variabel yang memediasi hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja. Keberadaan variabel motivasi mempengaruhi hubungan ini, sehingga variabel motivasi merupakan variabel mediasi dalam kaitan partisipasi anggaran terhadap kinerja. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Curran *et al.* (2011) menunjukkan faktor motivasi merupakan faktor penting saat membangkitkan gairah sepakbola karena adanya faktor kebosanan. Olahragawan mampu membangkitkan gairah untuk berkompetisi apabila faktor motivasinya juga tinggi. Motivasi juga merupakan variabel penting saat menguji hubungan antara faktor *burnout* dalam pekerjaan dan kinerja karyawan. Karabay *et al.* (2014) menunjukkan motivasi mempunyai pengaruh mediasi parsial dalam hubungan antara *burnout* dan kinerja karyawan di industri perbankan di Turki.

Motivasi memegang peranan yang penting dalam bekerja, sehingga seseorang bermotivasi tinggi akan berusaha melaksanakan tugasnya dengan sekuat tenaga, agar pekerjaannya berhasil sesuai dengan kemampuan dan semakin mudah dalam mencapai keberhasilan (Lee *et al.*, 2016; Marganingsih dan Martani, 2010; Widnyana *et al.*, 2016). Oleh karena itu, motivasi diharapkan juga memberikan dampak terhadap hubungan peran

auditor internal pemerintah dengan kinerja. Penelitian yang dilakukan oleh Brownell dan McInnes (1986), Curran *et al.*(2011) dan Karabay *et al.*(2014) menunjukkan fungsi variabel motivasi sebagai variabel mediasi. Hal ini memberikan arti bahwa motivasi diharapkan memediasi hubungan peran APIP dengan kinerja pegawai. Dengan demikian, hipotesis yang dirumuskan adalah:

H₂: Motivasi memediasi hubungan antara peran auditor internal pemerintah dan kinerja pegawai.

Seperti yang diungkapkan oleh Ryan dan Deci (2000) motivasi dapat dibagi menjadi motivasi intrinsik dan ekstrinsik. Motivasi intrinsik timbul karena adanya dorongan dari dalam diri individu sendiri, sehingga diharapkan memberikan dorongan yang lebih kuat terhadap pencapaian kinerja. Sedangkan motivasi ekstrinsik timbul karena adanya dorongan dari pihak luar. Penelitian yang dilakukan Wong-On-Wing *et al.*(2010) menunjukkan baik motivasi intrinsik dan ekstrinsik mempengaruhi faktor partisipasi terhadap kinerja, sedangkan Handayani *et al.* (2015) berargumen motivasi ekstrinsik mempunyai dampak yang lebih kuat terhadap kinerja. Akan tetapi, analisis yang dilakukan oleh Cerasoli *et al.* (2014) justru menunjukkan motivasi intrinsik lebih dominan dalam pencapaian kinerja. Analisis Cerasoli *et al.* (2014) sejalan dengan argumentasi Ryan dan Deci (2000). Oleh karena itu, hipotesis berikut ini menjabarkan variabel motivasi menjadi dua yaitu motivasi intrinsik dan motivasi ekstrinsik.

H_{2a}: Motivasi ekstrinsik memediasi hubungan antara peran auditor internal pemerintah dan kinerja pegawai.

H_{2b}: Motivasi intrinsik memediasi hubungan antara peran auditor internal pemerintah dan kinerja pegawai.

METODE

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Pegawai Negeri Sipil di Pemerintahan Kabupaten Kudus dengan jumlah total 9056 orang. Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan desain *non probability sampling*, yaitu teknik pengambilan sampel yang tidak memberi peluang atau kesempatan sama bagi setiap unsur atau anggota populasi untuk dipilih menjadi sampel (Sugiyono, 2004). Dengan melihat karakteristik populasi yang ada dan tujuan penelitian ini, maka penentuan responden yang dijadikan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan metode *purposive sampling*, yaitu pengambilan sampel dengan pertimbangan tertentu. Pertimbangan yang dimaksud adalah kuesioner diutamakan untuk para pejabat, bagian keuangan dan fungsional. Jumlah kuesioner disebar ke tiga puluh satu satuan kerja. Kuesioner disebar pada minggu awal Desember 2015 dengan diberi batasan waktu pengembalian sampai awal Januari 2016. Distribusi kuesioner yang disebar ke pegawai di seluruh lingkup SKPD Kabupaten Kudus sebanyak 470 kuesioner dan yang diterima dari hasil distribusi kuesioner adalah 272 terpakai. Metode analisis data dalam pengujian hipotesis menggunakan persamaan non-linear dengan menggunakan model *Structural Equation Modeling - Partial Least Square* (SEM-PLS) atau Model Persamaan Struktural dengan program *WARPLS 5.0*.

Indikator pertanyaan sebagai instrumen variabel peran auditor intern pemerintah mengadopsi dari penelitian Zakaria *et al* (2006) dengan modifikasi beberapa kata yang disesuaikan dengan objek penelitian. Indikator pertanyaan variabel motivasi kerja dalam penelitian ini mengadopsi dari teori motivasi *Self Determination Theory* (SDT), yang

digunakan dalam penelitian Manolopoulos(2007). Kemudian indikator variabel penelitian kinerja pegawai mengadopsi dari penelitian Koopmans *et al*(2012) tentang kinerja individual pegawai.

Peran Aparatur Pengawasan Intern Pemerintah. Aparatur Pengawasan Intern Pemerintah merupakan auditor Internal dalam lingkup pemerintah, pada kabupaten Auditor Internal adalah Inspektorat Daerah, di atasnya lagi ada Badan Pengawas Kegiatan Pembangunan. Sebagai auditor internal APIP juga dituntut profesional, independen, melaporkan sesuai dengan fakta (Sawyer dan Dittenhofer, 1996). Independensi memungkinkan auditor internal melakukan pekerjaan mereka secara objektif dan bebas dari pengaruh manapun, sehingga hasil audit sesuai dengan yang apa terjadi (Vanasco, 1996). Peran auditor internal memerlukan independensi sehingga secara praktiknya perlu dibentuk sebuah unit atau organisasi yang independen dalam pelaporan hasil audit sesuai dengan standar IIA (Azad, 1994). Pengukuran Peran APIP dalam penelitian ini mengacu pada penelitian Zakaria *et al* (2006), Alzeban dan Gwilliam (2014), IIA (2012), dan pasal 11 Peraturan Pemerintah RI no 60 tahun 2008, sehingga indikator pertanyaan peran aparat pengawasan intern pemerintah dalam penelitian ini dapat di lihat sebagai berikut.

- a. APIP sebagai Jasa Asuransi. APIP memberikan keyakinan yang memadai atas ketepatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah. Indikator tersebut meliputi: (a) Melakukan penilaian laporan keuangan tiap Satuan Kerja. Kode AP1; (b) Menilai efisiensi dan efektivitas program-program dan membuat rekomendasi-rekomendasi. Kode AP2; (c) Membantu memastikan pencapaian tujuan dan sasaran tiap Satuan Kerja. Kode AP3; (d) Melakukan pemantauan kecukupan dan efektivitas sistem pengendalian internal tiap Satuan Kerja. Kode AP4; (e) Melakukan audit kriteria untuk mengukur pencapaian tujuan Satuan Kerja. Kode AP12
- b. APIP sebagai Jasa Konsultasi. APIP memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah dengan cara membantu manajer dalam hal konsultasi penggunaan sumber daya. (1) Membantu semua anggota manajemen dan administrator lain dalam hal-hal yang berhubungan dengan pengelolaan anggaran. Kode AP5; (2) Membantu semua pimpinan dalam pelaksanaan tanggung jawab mereka secara efektif. Kode AP6; (3) Memantau kepatuhan para pegawai terhadap peraturan internal maupun eksternal. Kode AP7; (4) Membantu mereviu kegiatan operasional untuk menentukan pencapaian tujuan dan sasaran tiap Satuan Kerja. Kode AP11
- c. APIP sebagai manajemen resiko: (1) Melakukan evaluasi dan memantau efektivitas sistem manajemen risiko tiap Satuan Kerja. Kode AP8; (2) Mereviu dan menilai pemaparan manajemen resiko tiap Satuan Kerja. Kode AP9; (3) Mengevaluasi sistem pengendalian intern di tiap Satuan Kerja. Kode AP10.

Motivasi Kerja Pegawai. Motivasi adalah keinginan untuk melakukan sesuatu dan menentukan kemampuan bertindak untuk memuaskan kebutuhan individu (Robbins dan Judge, 2013). Variabel motivasi kerja diukur dengan instrumen yang mengacu pada penelitian Manolopoulos (2007), dan penelitian Ryan dan Deci (2000), sehingga indikator item kuesioner motivasi kerja dalam penelitian ini dapat di lihat sebagai berikut.

1. Motivasi kerja ekstrinsik (MOVEKS): (a) Berdasarkan latar belakang dan pengalaman kerja saya, saya mempertimbangkan gaji yang sesuai. Kode MK1; (b) Organisasi kami

telah memperkenalkan skema gaji berdasarkan kinerja. Kode MK2; (c) Pihak Pimpinan melakukan segala upaya untuk menciptakan lingkungan kerja yang nyaman dengan semangat gotong royong. Kode MK3; (d) Organisasi ini telah menetapkan kriteria yang jelas mengenai promosi dan mutasi berdasarkan prosedur yang transparan. Kode MK4; (e) Saya merasa aman bekerja di organisasi ini. Kode MK5; (f) Organisasi ini peduli terhadap kesehatan dan keselamatan seluruh karyawan. Kode MK6

2. Motivasi kerja intrinsik (MOVINT): (a) Saya memiliki peluang dan kesempatan untuk mengembangkan ketrampilan dan kemampuan saya. Kode MK7; (b) Pekerjaan saya adalah kreatif dan menghasilkan sesuatu yang bermanfaat. Kode MK8; (c) Atasan selalu memberikan pujian bila ada karyawan menjalankan tugas dengan sangat memuaskan. Kode MK; (d) Evaluasi Kinerja memiliki dampak positif terhadap pengembangan karir dan/atau kenaikan gaji karyawan. Kode MK10; (e) Organisasi ini mendorong keikutsertaan karyawan dalam berbagai seminar, lokakarya, dan berbagai pelatihan. Kode MK11; (f) Organisasi ini mendorong inisiatif karyawan dalam melakukan pekerjaan. Kode MK12

Kinerja Pegawai. Kinerja individu adalah ukuran hasil yang relevan dan sering digunakan dalam studi penelitian tentang kinerja. Dalam dekade terakhir, banyak peneliti di bidang-bidang seperti manajemen, kesehatan kerja, dan psikologi industri-organisasi telah dikhususkan untuk menemukan prediktor dan efek dari kinerja individu. Oleh karena itu, muncul ketegangan untuk mendefinisikan konstruk kinerja individu (Rotundo dan Sackett, 2002). Dalam penelitian ini variabel kinerja individu terdiri dari beberapa versi, namun dalam penelitian ini diambil *Individual Worker Performance Questionnaire V.2.0* (IWPQ V.2.0) yang dikembangkan Koopman *et al* (2012). Indikator-indikator dan kode variabel kinerja individual pegawai (KP) meliputi: (a) Saya berhasil merencanakan pekerjaan saya sehingga dapat selesai tepat waktu. Kode KP1; (b) Saya selalu memikirkan hasil yang harus saya capai dalam pekerjaan saya. Kode KP2; (c) Saya mampu memisahkan masalah utama dan masalah lainnya dalam pekerjaan. Kode KP3; (d) Saya dapat melakukan pekerjaan saya dengan baik dengan waktu dan usaha minimal. Kode KP4; (e) Saya mulai tugas baru jika tugas lama saya selesai. Kode KP5; (f) Saya mengambil tugas pekerjaan yang menantang, bila tersedia. Kode KP6; (g) Saya tetap menjaga pengetahuan pekerjaan saya *up to date*. Kode KP7; (h) Saya tetap menjaga ketrampilan saya *up to date*. Kode KP8; (i) Saya memberikan solusi kreatif terhadap masalah baru. Kode KP9; (j) Saya tidak pernah mengeluh tentang hal-hal yang tidak penting di tempat kerja saya. Kode KP10; (k) Saya tidak membuat permasalahan menjadi lebih besar di tempat kerja. Kode KP11; (l) Saya fokus pada aspek-aspek positif dari situasi kerja. Kode KP12; (m) Saya berbicara dengan rekan-rekan tentang aspek-aspek positif dari pekerjaan saya. Kode KP13. Saya berbicara dengan orang-orang dari luar organisasi tentang aspek-aspek positif dari pekerjaan saya. Kode KP1

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis deskriptif distribusi frekuensi responden

1. Variabel peran APIP. Tabulasi silang tanggapan responden berdasarkan bidang pekerjaan dengan variabel peran APIP.

Tabel 1. Tabulasi Silang Peran APIP dan Bidang Pekerjaan

Bidang Pekerjaan	Frekuensi	Persen	JA	JKs	MR
Kuangan dan atau Bendahara	73	26,8	4,08	4,03	3,90
Pejabat Pengadaan	10	3,7	4,28	4,10	4,20
Pengelola Aset BMN	21	7,7	4,26	4,05	4,08
Non-Kuangan Lain/ Administrasi	168	61,8	4,12	3,90	3,90
Total	272	100	4,13	3,95	3,92

Dari tabel tersebut dapat diketahui bahwa jawaban tertinggi rata-rata tentang peran APIP oleh pejabat pengadaan dan disusul pengelola aset BMN. Hal tersebut menunjukkan bahwa kedua bidang pekerjaan tersebut terkait erat dengan peran APIP, namun secara keseluruhan tidak terdapat perbedaan signifikan jawaban responden mengenai peran APIP karena rerata jawaban mendekati 4 yang berarti pada kategori setuju. Peran APIP terkait dengan Jasa Asuransi memiliki rata-rata paling tinggi dibanding dengan kategori peran APIP lainnya, hal ini menunjukkan bahwa persepsi utama peran APIP oleh pegawai adalah kegiatan yang terkait dengan memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

Tabel 2. Rata-rata Tanggapan Variabel Peran APIP Berdasarkan Kelompok Jabatan

Item	<i>Mean</i> Pejabat, Fungsional N = 157	<i>Mean</i> Pelaksana N = 115	Total Mean	Signifikansi
Melakukan penilaian laporan keuangan	4,34	4,34	4,34	0,450
Menilai efisiensi dan efektivitas program-program dan membuat rekomendasi	4,15	4,07	4,12	0,776
Membantu memastikan pencapaian tujuan dan sasaran satker	4,06	4,09	4,07	0,896
Melakukan pemantauan kecukupan dan efektivitas sistem kendali internal satker	4,10	4,04	4,08	0,483
Membantu semua anggota manajemen dan administrator lain dalam hal-hal yang berhubungan dengan pengelolaan anggaran	4,04	3,94	4,00	0,779
Membantu semua anggota manajemen dalam pelaksanaan tanggung jawab mereka secara efektif	3,89	3,90	3,89	0,246
Memantau kepatuhan para pegawai terhadap peraturan-peraturan baik internal maupun eksternal	3,95	4,04	3,99	0,272

Item	Mean Pejabat, Fungsional N = 157	Mean Pelaksana N = 115	Total Mean	Signifikansi
Melakukan evaluasi dan memantau efektivitas sistem manajemen risiko satker	3,98	3,89	3,94	0,08
Menilai pemaparan manajemen resiko satker	3,82	3,90	3,85	0,978
Mengevaluasi sistem pengendalian satker	3,96	3,99	3,97	0,875
Membantu mereview kegiatan operasional untuk menentukan pencapaian tujuan dan sasaran satker	3,89	4,01	3,94	0,56
Melakukan audit kriteria yang ditetapkan manajemen untuk mengukur pencapaian tujuan satker	4,04	4,02	4,03	0,89

Tabel 2 mendeskripsikan bahwa tidak ada perbedaan signifikan persepsi peran auditor internal pemerintah baik oleh kelompok pejabat/fungsional dan pelaksana. Persepsi peran aparat pengawasan intern pemerintah peringkat tertinggi terkait dengan melakukan penilaian laporan keuangan (4,34), kemudian peringkat kedua menilai efisiensi dan efektivitas program-program dan membuat rekomendasi (4,12), dan peringkat ketiga melakukan pemantauan kecukupan dan efektivitas sistem kendali internal satker (4,08). Terkait dengan peran untuk memantau kepatuhan para pegawai terhadap peraturan-peraturan baik internal maupun eksternal (3,99) berada di peringkat ketujuh

Variabel Motivasi kerja ekstrinsik. Tabulasi silang tanggapan responden berdasarkan jenis kelamin dengan motivasi kerja pegawai.

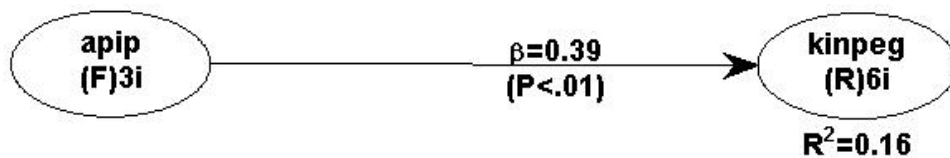
Tabel 3. Tabulasi Silang Jenis Kelamin dan Motivasi Kerja Pegawai

Jenis Kelamin	Frekuensi	Persen	Moveks	Movint
Laki-laki	127	46,7	3,90	3,89
Perempuan	145	53,3	3,82	3,76
Total	272	100	3,86	3,82

Dari tabel tersebut diketahui tanggapan responden terhadap variabel-variabel motivasi dalam kuesioner penelitian tidak terdapat perbedaan mencolok antara responden laki-laki dengan responden perempuan. Apabila dibandingkan dengan pegawai perempuan, pegawai laki-laki memiliki rata-rata persepsi motivasi kerja lebih tinggi dibanding perempuan.

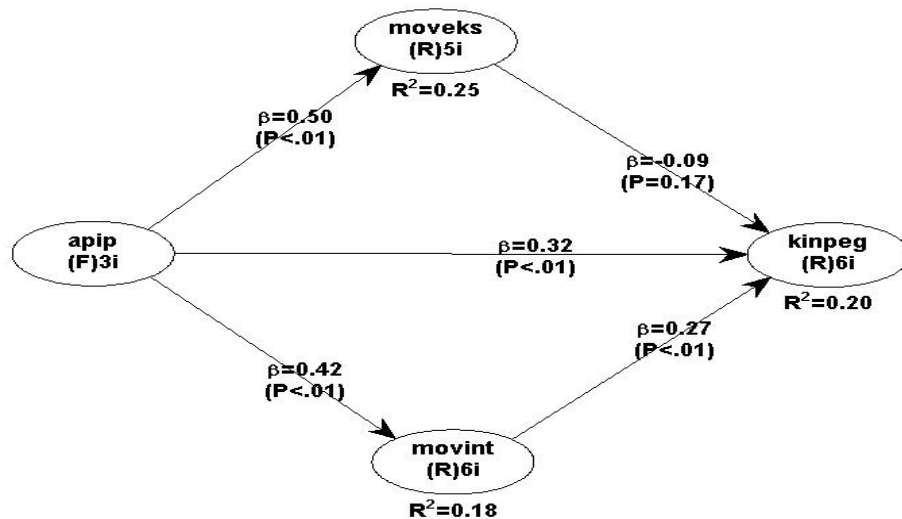
Uji Hipotesis. Sebelum melakukan uji hipotesis, penelitian ini sudah melakukan pengujian outer model. Hasil pengujian outer model menunjukkan indikator sudah valid

sehingga bisa digunakan untuk pengujian hipotesis dalam penelitian ini. Prosedur pengujian hipotesis hubungan antara Peran APIP dan Kinerja Pegawai dengan motivasi sebagai pemediasi menggunakan pendekatan dua tahap (Baron dan Kenny, 1986; Hair, *et al.*, 2013; Kock, 2013), meliputi pengujian efek langsung dan efek tidak langsung. Gambar 1 berikut ini menunjukkan hasil pengujian efek langsung peran APIP terhadap kinerja pegawai. Estimasi pada Gambar 1 menjelaskan bahwa pengaruh langsung Peran APIP terhadap Kinerja Pegawai adalah sebesar 0,39 dan signifikan dengan nilai $p < 0,01$. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa peran APIP berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja pegawai. Semakin tinggi peran APIP maka semakin tinggi kinerja pegawai.



Gambar 1. Estimasi *Direct Effect* Peran APIP Terhadap Kinerja Pegawai

Gambar 2 menjelaskan variabel motivasi eksternal (MOVEKS) dan motivasi internal (MOVINT) dihipotesiskan menjadi pemediasi hubungan antara variabel peran APIP dan kinerja pegawai (KINPEG).



Gambar 2. Full Model *Indirect Effect* Peran APIP Terhadap Kinerja Pegawai Dengan Motivasi Sebagai Pemediasi

Gambar 2 menunjukkan hasil pengujian dampak variabel motivasi sebagai variabel mediasi antara peran APIP dan kinerja pegawai. Motivasi dibagi menjadi dua: motivasi ekstrinsik (MOVEKS) dan motivasi intrinsik (MOVINT). Berdasarkan gambar 2, peran APIP berpengaruh positif terhadap motivasi eksternal. Semakin tinggi peran APIP maka akan meningkatkan motivasi eksternal. Akan tetapi, pengujian berikutnya menunjukkan motivasi Ekstrinsik (MOVEKS) tidak berpengaruh terhadap kinerja pegawai (KINPEG). Jadi, hasil pengujian ini tidak menemukan pengaruh signifikan motivasi ekstrinsik terhadap kinerja pegawai. Alur pengujian ini menunjukkan bahwa peran APIP

berpengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik, akan tetapi motivasi ekstrinsik tidak berpengaruh terhadap kinerja pegawai. Dengan demikian, motivasi ekstrinsik tidak berperan sebagai variabel mediasi antara peran APIP terhadap kinerja pegawai. Oleh karena itu, hasil penelitian ini menolak H_{2a} yang mengharapkan variabel motivasi ekstrinsik memediasi hubungan antara peran APIP terhadap kinerja pegawai.

Gambar 2 juga menunjukkan hasil pengujian pengaruh variabel motivasi intrinsik sebagai variabel mediasi hubungan antara peran APIP dan kinerja pegawai. Peran APIP mempunyai pengaruh positif, yang dibuktikan dengan nilai β positif, dan signifikan (probabilitas di bawah 1%). Jadi peran APIP berpengaruh positif terhadap motivasi intrinsik. Selanjutnya, motivasi intrinsik berpengaruh positif (nilai $\beta = 0,27$) dan signifikan (probabilitas di bawah 1%) terhadap kinerja pegawai. Jadi, peran APIP berpengaruh positif terhadap motivasi intrinsik dan motivasi intrinsik mempengaruhi kinerja pegawai secara positif. Dengan demikian, motivasi intrinsik berperan sebagai variabel mediasi hubungan antara peran APIP dan kinerja pegawai. Hasil ini mengkonfirmasi H_{2b} yang mengharapkan variabel motivasi intrinsik memediasi hubungan antara peran APIP terhadap kinerja pegawai.

Pengujian efek mediasi dalam model ini menggunakan metode VAF, pendekatan ini paling tepat untuk SEM-PLS yang harus menggunakan metode *resampling* dan mempunyai *statistical power* yang lebih tinggi dibandingkan metode Sobel (Hair *et al.*, 2013). VAF merupakan ukuran seberapa besar variabel pemediasi mampu menyerap pengaruh langsung yang sebelumnya signifikan dari model tanpa pemediasi. VAF dikategorikan menjadi tiga kriteria, pertama nilai VAF lebih dari 80 persen merupakan mediasi penuh, kedua nilai VAF antara 20 persen sampai dengan 80 persen merupakan mediasi secara parsial, dan nilai VAF kurang dari 20 persen tidak ada efek mediasi. Hasil perhitungan nilai VAF dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 4. Hasil Estimasi VAF Variabel MOVINT Sebagai Pemediasi

Keterangan	Total
Pengaruh tidak langsung = $0,421 \times 0,272$ (APIP ke MOVINT = 0,421 ; MOVINT ke KINPEG = 0,272)	0,12
Pengaruh langsung APIP ke KINPEG = 0,39	0,39
Pengaruh total = $0,12 + 0,39$	0,51
VAF = Pengaruh tidak langsung/pengaruh total = $0,12/0,49$	0,24

Berdasarkan hasil perhitungan VAF sebesar 24 persen pada tabel di atas menunjukkan bahwa motivasi intrinsik memediasi secara parsial pengaruh peran APIP terhadap kinerja pegawai. Secara lebih spesifik hasil ini mengkonfirmasi H_{2b} yaitu motivasi intrinsik memediasi hubungan antara peran auditor internal pemerintah dan kinerja pegawai. Motivasi intrinsik berperan sebagai variabel mediasi secara parsial.

DISKUSI HASIL PENELITIAN

Pengaruh Peran Auditor Internal Pemerintah Terhadap Kinerja Pegawai. Hasil analisis deskriptif peran APIP menunjukkan bahwa tiga persepsi penting dalam peran APIP adalah terkait dengan melakukan penilaian laporan keuangan (4,34), menilai efisiensi dan efektivitas program-program dan membuat rekomendasi (4,12), melakukan

pemantauan kecukupan dan efektivitas sistem pengendalian intern satker (4,08). Hasil ini berbeda dengan temuan Zakaria *et al* (2006) dimana tiga persepsi peran utama yaitu terkait dengan pemantauan terhadap kepatuhan peraturan perundangan internal dan eksternal (4,54), melakukan pemantauan kecukupan dan efektivitas sistem pengendalian intern (4,51), evaluasi sistem pengendalian intern (4,41). Persamaan persepsi peran auditor internal terletak pada pemantauan terhadap kecukupan dan efektifitas sistem pengendalian intern. Hasil tersebut menunjukkan bahwa pada pemerintahan kabupaten Kudus, persepsi peran auditor terkait dengan penilaian terhadap laporan keuangan masih menjadi hal terpenting. Peningkatan peran terkait penilaian pelaporan keuangan diharapkan dapat menghindari fenomena tindak penyelewengan dana. Hasil ini sejalan dengan harapan Basri dan Nabihah (2014) dan Neu *et al.*(2013) yang berargumentasi auditor internal pemerintah dapat terlibat aktif dalam usaha untuk mencegah penyelewengan dana publik.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa peran aparat pengawas intern pemerintah selaku auditor intern berpengaruh positif terhadap kinerja pegawai. Semakin tinggi peran APIP maka akan meningkatkan kinerja pegawai. Keterlibatan auditor internal pemerintah menjadi penting dalam rangka meningkatkan kinerja pegawai. Auditor internal diharapkan memberikan saran yang berguna bagi pihak pengambil keputusan, sehingga kualitas keputusan akan jauh lebih baik (Burton *et al.*, 2012). Kualitas internal audit yang baik akan meningkatkan efisiensi dan efektifitas lembaga sektor publik (Christopher, 2012; Pearson, 2014).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya seperti Alzeban dan Gwilliam (2014) yang menunjukkan keberadaan internal audit memberikan dampak positif terhadap kinerja audit di Arab Saudi. Auditor internal bisa bertindak sebagai partner dalam melakukan analisis kondisi di lembaga sektor publik, sehingga pihak pengambil keputusan memperoleh masukan yang berharga untuk meningkatkan efisiensi dan efektifitas (Yee *et al.*, 2017). Hasil penelitian ini mengkonfirmasi Sari dan Raharja (2012) yang menunjukkan auditor internal mempunyai dampak signifikan terhadap pelaksanaan tata kelola yang baik, sehingga pada akhirnya bisa meningkatkan kinerja entitas (Kusmayadi, 2012). Auditor internal diharapkan mempunyai peranan yang lebih luas dan lebih aktif dalam proses tata kelola pada sektor publik (Soh dan Martinov-Bennie, 2015; Soh dan Martinov-Bennie, 2011), sehingga mampu memberikan dampak signifikan pada peningkatan efisiensi dan efektifitas, seperti penerapan akuntansi akrual yang lebih baik di sektor publik (Darezherski *et al.*, 2013).

Hasil penelitian ini mengkonfirmasi penelitian sebelumnya yang menunjukkan peran internal audit berpengaruh positif terhadap kinerja, seperti Endaya dan Hanefah (2016), Kusmayadi (2012) dan Ruhbaniah *et al.* (2017). Peran audit internal yang lebih baik memberikan dampak positif terhadap kinerja pegawai negeri sipil. Oleh karena itu, auditor internal sebaiknya memperoleh peran yang lebih besar, sehingga dapat memberikan dampak yang lebih luas. Auditor internal pemerintah bisa memberikan informasi yang berguna, sehingga dapat membantu pihak yang berkepentingan dalam melakukan pengambilan keputusan yang lebih baik (Burton *et al.*, 2012). Auditor internal juga dapat memberikan rekomendasi untuk peningkatan efisiensi dan efektifitas lembaga sektor publik (Aikins, 2011; Yee *et al.*, 2017).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pentingnya peran auditor dalam tata kelola baik pada sektor bisnis atau perusahaan maupun pada sektor publik (Pemerintahan Kabupaten) melalui perluasan peran sebagai penjamin mutu dan layanan konsultasi. Agar pelaksanaan kegiatan audit internal efektif, auditor internal harus diberi status yang sesuai

dalam organisasi, sehingga mempunyai peran yang independen dan objektif dalam menjamin kualitas jalannya tata kelola yang baik.

Motivasi Sebagai Variabel Mediasi Hubungan Antara Peran APIP dan Kinerja Pegawai. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ada perbedaan dampak motivasi ekstrinsik dan motivasi intrinsik terhadap sebagai pemediasi pengaruh peran APIP terhadap kinerja pegawai negeri sipil di Kabupaten Kudus. Motivasi intrinsik berperan sebagai variabel mediasi, sedangkan motivasi ekstrinsik tidak memediasi hubungan antara peran APIP dan kinerja pegawai negeri. Hal ini menunjukkan bahwa motivasi kerja terkait dengan motivasi eksternal seperti gaji, karir, promosi, dan pemberian bonus atau tunjangan lain tidak mempengaruhi kinerja pegawai. Hasil ini tidak sesuai dengan penelitian Brownell dan McInnes (1986). Salah satu sebab perbedaan ini adalah karakteristik yang berbeda antara sektor publik di Indonesia dan sektor swasta di Amerika Serikat. Pada konteks Indonesia, motivasi ekstrinsik tidak mempunyai dampak yang dominan terhadap motivasi intrinsik. Jadi, motivasi ekstrinsik tidak memediasi hubungan antara peran APIP dan kinerja pegawai negeri sipil. Hasil ini juga tidak mengkonfirmasi hasil Handayani *et al.* (2015) yang menunjukkan motivasi ekstrinsik justru lebih dominan dibandingkan motivasi intrinsik.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa motivasi instrinsik sebagai pemediasi pengaruh peran APIP terhadap kinerja pegawai diterima, dalam hal ini motivasi intrinsik menjadi pemediasi parsial. Hal ini menunjukkan bahwa motivasi kerja terkait dengan motivasi internal seperti kreatifitas, inisiatif, dan dorongan faktor dari diri pegawai mempengaruhi kinerja pegawai. Hasil ini sesuai dengan penelitian Curran *et al* (2011) yang menunjukkan motivasi intrinsik menjadi mediasi penuh hubungan antara faktor kelelahan dengan gairah pesepakbola dan Karabay *et al* (2014) yang menemukan motivasi diri sendiri menjadi pemediasi hubungan kelelahan dengan kinerja pegawai sektor perbankan di Turki. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa motivasi intrinsik atau diri sendiri walaupun pada objek yang berbeda dan hubungan variabel yang berbeda dapat menjadi variabel pemediasi. Hasil ini juga sejalan dengan meta analisis yang dilakukan oleh Cerasoli *et al.* (2014) yang menemukan bahwa motivasi intrinsik berperan penting dalam pencapaian target. Motivasi yang berasal dari dalam diri sendiri akan memberikan dampak yang lebih kuat bagi individu bersangkutan, sehingga berdampak lebih kuat bagi peningkatan kinerja. Hal ini sejalan dengan argumentasi Wong-On-Wing *et al*(2010) yang menyatakan motivasi intrinsik memediasi hubungan antara partisipasi dalam penganggaran dan kinerja.

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh peran APIP terhadap kinerja pegawai dengan motivasi ekstrinsik dan motivasi intrinsik sebagai variabel pemediasi. Hasil uji penelitian menunjukkan bahwa peran APIP berpengaruh positif terhadap kinerja pegawai. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi peran APIP maka semakin meningkat kinerja pegawai. Berikutnya terdapat perbedaan dampak motivasi intrinsic dan ekstrinsik terhadap hubungan antara peran APIP dan kinerja pegawai negeri sipil. Motivasi intrinsik berperan sebagai variabel mediasi secara parsial hubungan antara peran APIP dan kinerja pegawai negeri sipil. Peran APIP terhadap kinerja pegawai negeri akan semakin berdampak positif apabila terdapat motivasi intrinsik dari pegawai negeri.

Di lain pihak, motivasi ekstrinsik tidak berperan sebagai variabel mediasi hubungan antara peran APIP dan kinerja pegawai negeri sipil.

Penelitian ini tidak terlepas dari keterbatasan, yaitu hasil yang ditunjukkan dari beberapa tabel analisis, mengindikasikan bahwa masih ada variabel lain yang berperan untuk menjelaskan ataupun meningkatkan variabel dependen maupun mediasi, seperti kepuasan kerja (Wood, *et al.*, 2012) dan kemampuan entitas untuk belajar dan inovasi (Alegre dan Chiva, 2013). Untuk penelitian selanjutnya, diharapkan memasukkan variabel lain yang dapat berpengaruh terhadap kinerja pegawai untuk mengidentifikasi faktor-faktor di luar penelitian ini. Keterbatasan lain yang terkait dengan penelitian ini adalah bahwa penelitian hanya dilakukan di satu wilayah sehingga perlu kehati-hatian dalam melakukan generalisasi hasil penelitian.

Peran APIP merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan kinerja pegawai, sehingga perlu menjadi bahan pertimbangan pemerintah Kabupaten Kudus untuk meningkatkan peran APIP di tiap satker, bahkan jika diperlukan membentuk unit pengawasan intern yang independen di tiap satker. Perlu dipertimbangkan juga bahwa pembentukan unit ini juga akan meningkatkan memerlukan biaya yang besar, namun akan memberikan benefit dalam jangka panjang terkait dengan tata kelola pemerintahan yang baik.

Secara praktik implikasi penelitian ini bisa dijadikan bahan pertimbangan manajemen pemerintahan Kabupaten Kudus untuk mendukung dan meningkatkan peran APIP dalam hal ini inspektorat daerah. Tingginya peran APIP dapat meningkatkan kinerja pegawai yang pada akhirnya mencapai tata kelola pemerintahan yang baik, sehingga dapat menghindari fenomena tindak penyelewengan dana di setiap satker Kabupaten Kudus.

DAFTAR RUJUKAN

- Aikins, S. K. (2011). An examination of Government Internal Audits' role in improving financial performance. *Public Finance and Management*, 11(4), 306-337.
- Alegre, J., dan Chiva, R. (2013). Linking entrepreneurial orientation and firm performance: The role of organizational learning capability and innovation performance. *Journal of Small Business Management*, 51(4), 491-507. doi:10.1111/jsbm.12005
- Alzeban, A., dan Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86. doi:https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001
- Azad, A. N. (1994). Time budget pressure and filtering of time practices in internal auditing: A survey. *Managerial Auditing Journal*, 9(6), 17-25. doi:doi:10.1108/02686909410061242
- Baron, R. M., dan Kenny, D. A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173-1182.
- Basri, H., dan Nabiha, A. K. S. (2014). Accountability of local government: The case of Aceh Province, Indonesia. *Asia Pacific Journal of Accounting and Finance*, 3(1), 1 - 14.
- Brownell, P., dan McInnes, M. (1986). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review*, 61(4), 587-600.

- Burton, F. G., Emett, S. A., Simon, C. A., dan Wood, D. A. (2012). Corporate managers' reliance on internal auditor recommendations. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 151-166. doi:10.2308/ajpt-10234
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., dan Ye, Z. (2011). Corporate governance research in accounting and auditing: Insights, practice implications, and future research directions. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 1-31. doi:10.2308/ajpt-10112
- Cerasoli, C. P., Nicklin, J. M., dan Ford, M. T. (2014). Intrinsic motivation and extrinsic incentives jointly predict performance: A 40-year meta-analysis. *Psychological Bulletin*, 140(4), 980 - 1008.
- Christopher, J. (2012). The adoption of internal audit as a governance control mechanism in Australian public universities – views from the CEOs. *Journal of Higher Education Policy and Management*, 34(5), 529-541. doi:10.1080/1360080X.2012.716001
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One Approach to an Effective Transition.
- Curran, T., Appleton, P. R., Hill, A. P., dan Hall, H. K. (2011). Passion and burnout in elite junior soccer players: The mediating role of self-determined motivation. *Psychology of Sport and Exercise*, 12(6), 655-661. doi:https://doi.org/10.1016/j.psychsport.2011.06.004
- Darehzerehski, A., Ardakani, S. S., dan Abghari, R. (2013). The relationship between accrual government accounting and compliance auditing. *International Journal of Contemporary Research in Business*, 5(7), 355 - 364.
- Ebaid, I. E. S. (2011). Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms. *International Journal of Law and Management*, 53(2), 108-128. doi:10.1108/17542431111119397
- Endaya, K. A., dan Hanefah, M. M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160-176. doi:10.1108/JEAS-07-2015-0023
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., dan Sarstedt, M. (2013). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles, USA: Sage Publishing.
- Handayani, P. D., Hutagaol, M. P., dan Affandi, M. J. (2015). Pengaruh faktor-faktor motivasi terhadap kinerja pegawai Dinas Bina Marga dan Sumber Daya Air Kota Bogor. *Jurnal Aplikasi Manajemen*, 13(3), 538 - 546.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2012. Supplemental Guidance : the role of auditing in public sector governance. www.globaliia.org/standards-guidance
- Karabay, M. E., Tezergil, S. A., dan Kose, A. (2014). Does motivation mediate the job performance and burnout? Evidence from Turkish banking sector. *American International Journal of Social Science*, 3(6), 98 - 108.
- Kleinginna, P. R., dan Kleinginna, A. M. (1981). A categorized list of motivation definitions, with a suggestion for a consensual definition. *Motivation and Emotion*, 5(3), 263-291. doi:10.1007/bf00993889
- Kock, N. (2013). *Advanced mediating effects tests, multigroup analyses, and measurement model assessments in PLS-based SEM*. Laredo, TX: ScriptWarp Systems.

- Koopmans, L., Bernaards, C., Hildebrand, t. V., van Buuren, S., van der Beek, A. J., dan de Vet, H. C. W. (2012). Development of an individual work performance questionnaire. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 62(1), 6-28. doi:10.1108/17410401311285273
- Kusmayadi, D. (2012). Determinan audit internal dalam mewujudkan good corporate governance serta impliksinya pada kinerja bank. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 16(1), 147 - 156.
- Lee, S.-C., Su, J.-M., Tsai, S.-B., Lu, T.-L., dan Dong, W. (2016). A comprehensive survey of government auditors' self-efficacy and professional development for improving audit quality. *SpringerPlus*, 5(1), 1263. doi:10.1186/s40064-016-2903-0
- Lenz, R., dan Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal*, 27(6), 532-549. doi:10.1108/02686901211236382
- Mahmudah, H., dan Riyanto, B. (2016). Keefektifan audit internal pemerintah daerah. *Jurnal Akuntansi*, 20(1), 33 - 51.
- Manolopoulos, D. (2007). An evaluation of employee motivation in the extended public sector in Greece. *Employee Relations*, 30(1), 63-85. doi:10.1108/01425450810835428
- Marganingsih, A., dan Martani, D. (2010). Antesen komitmen organisasi dan motivasi: Konsekuensinya terhadap kinerja auditor intern pemerintah. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 7(1), 79 - 108. doi:http://dx.doi.org/10.21002/jaki.2010.05
- Neu, D., Everett, J., dan Rahaman, A. S. (2013). Internal auditing and corruption within government: The case of the Canadian Sponsorship Program. *Contemporary Accounting Research*, 30(3), 1223-1250. doi:10.1111/j.1911-3846.2012.01195.x
- Pearson, D. (2014). Significant reforms in public sector audit – staying relevant in times of change and challenge. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(1), 150-161. doi:doi:10.1108/JAOC-06-2013-0054
- Pilcher, R. (2014). Role of internal audit in Australian Local Government Governance: A step in the right direction. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 206-237. doi:10.1111/faam.12034
- Purwanda, E., dan Harahap, E. A. (2015). Pengaruh akuntabilitas dan kompetensi terhadap kualitas audit (Survey pada Kantor Akuntan Publik di Bandung). *Jurnal Akuntansi*, 19(3), 357 - 369.
- Robbins, S. P., dan Judge, T. A. (2013). *Organizational Behavior* (15 ed.). New Jersey, USA: Prentice Hall.
- Rotundo, M., dan Sackett, P. R. (2002). The relative importance of task, citizenship, and counterproductive performance to global ratings of job performance: A policy-capturing approach. *Journal of Applied Psychology*, 87(1), 66-80. doi:http://dx.doi.org/10.1037/0021-9010.87.1.66
- Ruhbaniah, A., Agusdin, A., dan Alamsyah, A. (2017). Determinan kinerja auditor internal pada Inspektorat Se-Pulau Lombok. *Ekuitas (Jurnal Ekonomi dan Keuangan)*, 1(1), 66 - 84. doi:http://dx.doi.org/10.24034/j25485024.y2017.v1.i1.2048
- Ryan, R. M., dan Deci, E. L. (2000). Intrinsic and extrinsic motivations: Classic definitions and new directions. *Contemporary Educational Psychology*, 25(1), 54-67. doi:https://doi.org/10.1006/ceps.1999.1020

- Sari, M. P., dan Raharja. (2012). *Peran audit internal dalam upaya mewujudkan Good Corporate Governance (GCG) pada Badan Layanan Umum (BLU) di Indonesia*. Paper presented at the Simposium Nasional Akuntansi VX, Banjarmasin.
- Sawyer, L. B., dan Dittenhofer, M. A. (1996). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing* (4 ed.). Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Setiawaty, A. (2013). Audit quality of government auditor. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 4(3), 350 - 359.
- Soh, D. S. B., dan Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80-111. doi:10.1108/MAJ-08-2014-1075
- Soh, D.S.B., dan Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622. doi:10.1108/02686901111151332
- Sugiyono. (2004). *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: CV Alfabeta.
- Vanasco, R. R. (1996). Auditor independence: an international perspective. *Managerial Auditing Journal*, 11(9), 4-48. doi:10.1108/02686909610150386
- Widnyana, I. G. N., Sintaasih, D. K., dan Riana, I. G. (2016). "Efek pemoderasian status kepegawaian pada pengaruh motivasi dan komitmen organisasional terhadap kinerja karyawan". *Matrik: Jurnal Manajemen, Strategi Bisnis dan Kewirausahaan*, 10(1), 1 - 15.
- Wong-On-Wing, B., Guo, L., dan Lui, G. (2010). Intrinsic and extrinsic motivation and participation in budgeting: Antecedents and consequences. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 133-153. doi:10.2308/bria.2010.22.2.133
- Wood, S., Veldhoven, M. V., Croon, M., dan de Menezes, L. M. (2012). Enriched job design, high involvement management and organizational performance: The mediating roles of job satisfaction and well-being. *Human Relations*, 65(4), 419-445. doi:10.1177/0018726711432476
- Wulandari, I., dan Bandi. (2015). Pengaruh E-Government, kapabilitas APIP dan persentase penyelesaian tindak lanjut terhadap opini audit laporan keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 15(2), 148-157.
- Yee, C. S. L., Sujan, A., James, K., dan Leung, J. K. S. (2017). Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit. *Asian Journal of Business and Accounting*(2), 147-174.
- Zakaria, Z., Devi, S. S., & Zakaria, Z. (2006). Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 21(9), 892-904. doi:10.1108/02686900610704993