JIAP FIA UB

Jurnal Ilmiah Administrasi Publik (JIAP)

URL: <http://ejournalfia.ub.ac.id/index.php/jiap>

JIAP Vol. 3, No. 2, pp 83-91, 2017

© 2017 FIA UB. All right reserved

ISSN 2302-2698

e-ISSN 2503-2887

Peran Auditor Internal Pemerintah Dalam Pencegahan Dan Pendeteksian *Fraud* (Sebuah Studi Fenomenologi)

Darori ^a *

^a Inspektorat Jenderal Kementerian Agama Republik Indonesia

INFORMASI ARTIKEL

Article history:

Dikirim tanggal: 29 Mei 2017

Revisi pertama tanggal: 29 Mei 2017

Diterima tanggal: 29 Mei 2017

Tersedia online tanggal: 29 Mei 2017

Keywords: *Phenomenology, Internal Auditor of the Government, Prevention and Detection, Fraud*

ABSTRACT

This study aims to explore the meaning and problems of the role of internal government auditors in the prevention and detection of fraud. This research uses transcendental phenomenology approach through the stages of analysis: Description of phenomena; Identify the themes; Linking noesis and noema as well as the last abstract or universal stage of noetic / noematic corelations. Data collection is done through interviews, observations, and documentation. The research finds the role of government internal auditors as bodyguards of the organization to stay on the track. The role of the current internal auditor is not just a watchdog but a consultant. The role of auditor can not be done well because continuity prevention program does not run, Testing of internal control system still limited formalities, competence auditor uneven and performance audit not optimal.

INTISARI

Penelitian ini bertujuan untuk mengeksplorasi makna dan permasalahan peran auditor internal pemerintah dalam pencegahan dan pendeteksian *fraud*. Penelitian ini menggunakan pendekatan fenomenologi transendental melalui tahapan analisis: Deskripsi fenomena; Identifikasi tema-tema; Menghubungkan *noesis dan noema* serta tahap terakhir abstraksi intisari atau universal dari *noetic/noematic corelations*. Pengumpulan data dilakukan melalui wawancara, pengamatan, dan dokumentasi. Hasil penelitian menemukan peran auditor internal pemerintah sebagai pengawal organisasi agar tetap *on the track*. Peran auditor internal saat ini bukan saja sebagai *watchdog* namun menjadi konsultan. Peran auditor tidak dapat terlaksana dengan baik karena kontinuitas program pencegahan tidak berjalan, Pengujian sistem pengendalian internal masih sebatas formalitas, kompetensi auditor belum merata dan audit kinerja tidak optimal.

2017 FIA UB. All rights reserved.

1. Pendahuluan

Laporan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) menunjukkan bahwa pada tahun 2015, KPK menangani sebanyak 19 perkara yang melibatkan anggota DPR/DPRD dan 18 perkara yang melibatkan swasta. Selain itu, tujuh perkara melibatkan pegawai negeri setingkat eselon I, II dan III; serta masing-masing empat perkara melibatkan gubernur dan walikota/bupati dan wakilnya; serta masing-masing tiga perkara, melibatkan

hakim, dan kepala kementerian atau lembaga (KPK, 2015).

Sepanjang 2015 Kementerian/Lembaga menjadi instansi pemerintah yang paling banyak tersangkut kasus korupsi yang ditangani KPK. Ada 21 kasus melibatkan pejabat kementerian/lembaga. Selanjutnya disusul pejabat pemerintah provinsi sebanyak 18 kasus hingga akhir tahun. Di urutan berikutnya, 10 pejabat pemerintah kabupaten atau kota tersangkut kasus, badan usaha milik

* Corresponding author. Tel.: +62-821-3412-5158; e-mail: darori@outlook.com

negara/daerah lima kasus, dan terakhir tiga kasus di Dewan Perwakilan Rakyat (KPK, 2015).

Dari data di atas, korupsi (salah satu bentuk *fraud*) seolah tak berhenti menjalar dari satu instansi ke instansi pemerintahan yang lain. Kondisi ini patut disayangkan, bagaimana sesungguhnya sistem pengendalian internal yang ada pada instansi pemerintah, khususnya kementerian. Setiap kementerian sesuai dengan Peraturan Pemerintah No 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah memiliki Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yang diberi tugas melakukan pengawasan intern. Pengawasan intern dilakukan melalui proses kegiatan audit, revidu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap pelaksanaan tugas dan fungsi organisasi. Tujuan pengawasan intern adalah memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik. Dengan demikian yang menjadi persoalan sekarang, ketika *fraud* masih terus terjadi pada instansi pemerintahan apa sebenarnya yang telah dilakukan oleh auditor internal pemerintah selama ini?

Asosiasi Auditor Internal Pemerintah Indonesia (AAIPI) menegaskan bahwa peran yang efektif dapat terwujud jika didukung dengan auditor yang profesional dan kompeten dengan hasil audit intern yang berkualitas (AAIPI, 2013). Auditor internal juga harus memiliki pengetahuan teoritis dan pengalaman praktis agar berhasil mencapai peran mereka. Mereka harus mengetahui skema kemungkinan *fraud* dan skenario yang spesifik untuk bidang kerja organisasi dan mampu mengenali tanda-tanda dari kemungkinan skema *fraud* (Petraşcu dan Tieanu, 2014). Kondisi Aparatur Pengawas Intern Pemerintah (APIP) yang belum dapat memberikan garansi akan proses tata kelola yang baik patut disayangkan. Karena APIP diharapkan menjadi benteng pertahanan pertama dalam mencegah kasus-kasus pidana korupsi. Akan tetapi APIP seakan tidak berfungsi dan seolah-olah tidak ada serta tidak hadir dalam pencegahan terjadinya *fraud*.

Kementerian Agama (Kemenag) adalah lembaga pemerintahan yang sudah berjalan sejak berdirinya negara ini, sehingga dapat dipastikan telah menyusun langkah-langkah dan peran yang harus dijalankan oleh Inspektorat Jenderal (Itjen) untuk melakukan pencegahan dan pendeteksian *fraud*. Namun demikian, Kemenag masih disorot sebagai lembaga pemerintahan yang memiliki tingkat *fraud* yang tinggi. Publik memberikan stigma negatif terhadap Kemenag tidak lain karena adanya kasus yang pernah terjadi dan menjadi perhatian publik. Contoh terakhir kasus korupsi penyelenggaraan haji dan dana abadi umat serta pengadaan kitab suci Alqur'an pada kurun waktu hingga 2011. Dua kasus yang

mencoreng wajah Kemenag seakan menandakan sudah sedemikian akutnya "penyakit *fraud*" di dalam organisasi pemerintahan. Ditambah hasil survei integritas pelayanan publik pada tahun 2014 yang dilakukan KPK memberikan "rapot merah" kepada Kemenag. Hasil tersebut mengindikasikan masih adanya *fraud* pada proses pelayanan publik Kemenag. Oleh sebab itu, ini menjadi pertanyaan ada masalah apa dengan auditor internal Kemenag, sehingga peran mereka tidak terlaksana dengan baik.

Meneliti profesi auditor internal pemerintah sangat menarik bagi peneliti. Hal demikian sebagaimana pendapat Ludigdo (2007:96) bahwa profesi di bidang akuntansi merupakan profesi yang selalu menarik untuk diteliti. Profesi yang tidak saja menjanjikan pencapaian kepuasan secara materi kepada profesional yang terlibat di dalamnya tetapi sebuah profesi yang sarat akan tanggung jawab secara moral. Terlebih dalam konteks penelitian ini adalah auditor internal pemerintah yang merupakan aparatur sipil negara.

2. Kajian Teoretis

Korupsi adalah salah satu bentuk cabang dari *occupational fraud tree* (Tuanakotta, 2010:196), yang sampai saat ini menjadi kejahatan tersembunyi karena perlu pembuktian sebagai pelakunya. Di dalam penjelasan *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) *fraud* merupakan tindakan seseorang menggunakan kedudukannya untuk memperkaya pribadi melalui penyalahgunaan yang disengaja atau *misapplication* mempekerjakan sumber daya organisasi atau aset. Penjelasan ACFE tersebut dapat dipahami bahwa faktor individu manusianya menjadi sumber permasalahan utama terjadinya *fraud* (Irianto, 2015). Dengan demikian konsep *Fraud Triangle* mengenai penyebab *fraud* tidak dapat dipungkiri. Konsep atas dasar riset Donald Cressey pada tahun 1953 menyimpulkan tiga faktor penyebab *fraud* terdiri dari tekanan yang dirasakan, peluang yang dimiliki dan kemampuan untuk merasionalisasi *fraud* sebagai sesuatu yang dapat diterima (Zimbelman, 2014:43). Namun lebih luas lagi konsep yang dikemukakan G. Jack Bologna dikenal dengan *GONE Theory*, faktor pendorong *fraud* adalah *Greed* (keserakahan), *Opportunity* (kesempatan), *Need* (kebutuhan) dan *Exposure* (pengungkapan) (Priantara, 2013:48). Penulis melihat bahwa korupsi yang terjadi didorong karena individu-individu yang serakah, memiliki kesempatan dan hanya ingin memuaskan kebutuhan. Aspek individu atau faktor internal manusia menjadi faktor dominan sebagai penyebab terjadinya *fraud*.

Negara sebenarnya sudah membuat regulasi yang ditujukan untuk mengendalikan tindak pidana korupsi dan pengendalian internal melalui Undang-Undang dan Peraturan Pemerintah. Sistem Pengendalian internal

pemerintah yang diadopsi dari *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* merupakan kerangka kerja yang terdiri atas lima komponen pengendalian internal; *control environment, risk assessment, control activities, information and communication dan monitoring activity*. *Internal Control – Integrated Framework* (1992) diadopsi Indonesia melalui Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 mengenai Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Peraturan pemerintah ini mengatur bagaimana sistem pengendalian internal diterapkan di instansi pemerintahan.

Hubungan pengendalian internal dan *fraud* sudah banyak diteliti. Penelitian Sulastri dan Simanjuntak (2014) berhasil membuktikan bahwa sebesar 24,8% *fraud* yang terjadi disebabkan karena belum efektifnya sistem pengendalian internal pada Pemerintah Provinsi DKI Jakarta. Penelitian lain Caplan (1999) memperlihatkan bahwa manajemen yang memiliki insentif yang kuat terhadap *fraud* maka akan lebih menyukai pengendalian internal yang lemah. Dua Penelitian tersebut dapat dipahami bahwa pengendalian internal yang lemah sebagai sebagai pemicu terjadinya *fraud*.

Sumber daya manusia yang terbatas baik jumlah maupun kapabilitas sering menjadi “kambing hitam” dalam gagalnya pelaksanaan audit yang optimal. Sumber daya yang terbatas menyebabkan daya jangkauan lingkup audit tidak mampu menyentuh seluruh satuan kerja di bawahnya, sehingga tidak mampu mengurangi apalagi menghilangkan potensi kerugian akibat *fraud*. Dengan demikian ada kebutuhan mendesak untuk memerangi *fraud*. Pencegahan *fraud* dan deteksi adalah mekanisme perlindungan yang tepat terhadap *fraud*. Pencegahan *fraud* saja tidak cukup, sehingga kemudian diusulkan deteksi *fraud* untuk melindungi layanan penting dalam sistem teknis (Abdallah *et al*, 2016). Hal ini agar permasalahan *fraud* tidak akan terus menjalar ke berbagai organisasi pemerintahan.

Auditor internal pemerintah dapat mengoptimalkan perannya dalam mencegah dan mendeteksi *fraud*. Seperti penjelasan Coram *et al.* (2008) dan Hogan *et al.* (2008) bahwa organisasi yang memiliki fungsi audit internal akan lebih dapat mendeteksi *fraud* dan mengurangi kesempatan (*opportunity*) atas kemungkinan terjadinya *fraud*. Penelitian yang dilakukan Perry (1997) menegaskan bahwa internal audit berfungsi membantu manajemen dalam pencegahan, pendeteksian dan penginvestigasian *fraud* yang terjadi di suatu organisasi. Hal ini karena Auditor internal adalah posisi terbaik untuk mendeteksi *fraud* (Hillison *et al.*, 1999).

Statement on Internal Auditing Standards (SIAS) No. 3 tentang *Deterrence, Detection, Investigation, and Reporting of Fraud* (1985), auditor internal diarahkan bagaimana melakukan pencegahan, pendeteksian dan penginvestigasian terhadap *fraud*. SIAS no. 3 ini memberikan pemahaman bahwa untuk mengurangi *fraud*

dilakukan tiga fase; fase pencegahan, fase pendeteksian dan fase investigasi. Pada fase pencegahan cara yang paling efektif adalah melalui perubahan perilaku dan budaya organisasi yang memberikan perhatian lebih atas tindakan *fraud*. Pada fase kedua yaitu pendeteksian tindakan *fraud*, dapat dilakukan dengan cara pengamatan (*surveillance*), audit mendadak, melakukan tuntutan hukum, penggerakan etika dan kebijakan atas tindakan *fraud*. Sedangkan pada fase investigasi sudah dilakukan upaya untuk menentukan siapa yang melakukan *fraud*, skema apa yang digunakan dalam tindakan *fraud*, kapan melakukannya, apa motivasinya dan berapa jumlah uang atau asset yang telah diambil (Dewi dan Apandi, 2012).

Penelitian mengenai peran auditor internal sudah banyak dilakukan seperti Tucker dan Kasper (1998), Roussy (2013), Petraşcu dan Tieanu (2014), Perry dan Bryan (1997), dan Gilang dan Situmeang (2016), yang memberikan penjelasan peran yang dapat dilakukan oleh internal auditor di dalam pencegahan dan pendeteksian *fraud*. Sedangkan Koroy (2008) melakukan penelitian mengenai pendeteksian *fraud* laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor eksternal. Hasil penelitiannya memberikan gambaran bahwa: pertama,

3. Metode Penelitian

Dengan paradigma interpretif penulisan ini bertujuan untuk memahami permasalahan yang terjadi terhadap peran auditor internal pemerintah di mana peran pencegahan dan pendeteksian tidak dapat terlaksana dengan baik. Paradigma interpretif sebenarnya lebih menekankan pada makna atau interpretasi Peneliti terhadap sebuah simbol. Menurut Burel dan Morgan (1979) paradigma interpretif mempunyai pendirian yang sama dengan kaum fungsionalis tetapi lebih subjektif. Dengan demikian penulis menggali permasalahan peran dibalik makna yang didapat. Karena makna merupakan isi penting yang muncul dari kesadaran manusia. Cara pandang paradigma interpretif menurut Triyuwono (2013) melihat realitas sebagai sesuatu yang tidak lain adalah label, nama, atau konsep yang digunakan untuk membangun realitas. Penulisan dalam paradigma ini bertujuan untuk menafsirkan (*to interpret*) dan memahami (*to understand*) suatu fenomena. Dengan demikian ilmu pengetahuan yang dihasilkan bersifat induktif yang menekankan pada kekuatan interpretasi atas realitas yang diteliti dengan logika akal sehat (*common sense*). Ilmu pengetahuan bersifat ideografik (lokal dan unik) dan sarat nilai (*value laden*).

Moleong (2014:157) menjelaskan bahwa sumber data utama dalam penelitian kualitatif ialah kata-kata, dan tindakan selebihnya adalah data tambahan seperti dokumen dan lain-lain. Pengumpulan data dilakukan berdasarkan pengamatan, wawancara mendalam dengan para informan, dan telaah dokumen.

Teknik analisis studi fenomenologi dalam Penulisan ini menggunakan teknik analisis yang dikembangkan Sanders (1982) seperti dalam Penelitian Sopanah (2009), Rahayu *et al.* (2007), Mulia (2012), Fitranty dan Baridwan (2013) meliputi empat tahapan sebagai berikut; deskripsi fenomena; identifikasi tema-tema; menghubungkan noema dan noesis serta tahap terakhir abstraksi intisari atau universal dari hubungan noema dan noesis. Langkah pertama sebagai awal analisis adalah mendeskripsikan fenomena dari hasil wawancara dengan informan yang telah direkam. Kemudian langkah kedua mengidentifikasi tema yang muncul dari hasil pelaksanaan langkah pertama. Langkah ketiga adalah mengembangkan noema dan noesis yang terdapat dalam pernyataan-pernyataan informan yang sudah dikelompokkan dalam tema-tema pada langkah kedua. Langkah terakhir untuk menganalisis data adalah mengabstraksikan esensi dari hubungan antara noema dan noesis (*eidetic reduction*).

4. Hasil Penelitian dan Pembahasan

Wawancara dengan Ibu FN ditemukan makna peran auditor internal pemerintah dalam pencegahan *fraud*, jawaban yang Penulis dapat dari ibu FN sebagai berikut:

"Ya mungkin sebenarnya bagus juga sih...yang dibidang harus ada pencegahan ya, dengan adanya pembinaan ya... katalisator segala itu memang penting gitu kan e sementara ini ya, jadi bukan dengan hanya memeriksa tapi lebih banyak memberikan sosialisasi semua aturan regulasi yang dikeluarkan pemerintah."

Pernyataan Ibu FN memperlihatkan bahwa peran penting yang diemban seorang auditor adalah pencegahan (*noema*). Adapun bentuk-bentuk pencegahan yang dapat dilakukan adalah melalui sosialisasi peraturan perundang-undangan (*noesis*). Pernyataan awal ibu FN merupakan bentuk kesadaran yang terbangun dari pengalamannya menjalankan proses audit dan kemudian memberikan kesadaran yang lebih dalam mengenai peran pencegahan yang dapat dilakukan oleh auditor internal. Ibu FN adalah auditor muda yang dalam tingkatan susunan audit dapat berperan sebagai Ketua Tim, berlatar belakang pendidikan Ilmu Administrasi, telah bergabung dengan Kemenag sejak tahun 1994. Pengalaman memimpin tim dengan berbagai variasi anggota dan bentuk audit telah dijalani dengan baik, sehingga persepsinya mengenai peran auditor internal berdasarkan apa yang dirasakan dan alami selama menjalani peran sebagai auditor.

Sosialisasi yang dimaksud Ibu FN adalah memberikan pemahaman terhadap auditee mengenai peraturan-peraturan yang berlaku dalam pelaksanaan kegiatan agar auditee tidak salah bertindak. Sosialisasi memberikan pemahaman terkait pelaksanaan peraturan dapat digunakan oleh auditor internal sebagai bentuk

pembinaan dan upaya melakukan pencegahan tindakan penyimpangan. Penyimpangan yang disebabkan karena ketidaktahuan auditee akan peraturan yang berlaku baik dalam penggunaan maupun pelaporan pertanggungjawaban. Sebagai contoh peraturan terkait Guru yang dikeluarkan oleh Kementerian Pendidikan atau peraturan perhubungan yang di keluarkan oleh Kementerian perhubungan. Sosialisasi ini tidak hanya berlaku pada auditee akan tetapi berlaku juga bagi auditor internal pemerintah itu sendiri.

Pernyataan ibu FN dibenarkan oleh bapak MS selaku informan berikutnya, beliau menyatakan:

"Pencegahan itu kan sebenarnya sebelum (fraud) itu terjadi, berarti satu, dengan adanya sosialisasi. Jadi pemahaman audit yang langsung diberikan secara teknis oleh auditor, jangan langsung pimpinan tertinggi berupa kebijakan."

Menurut bapak MS, sosialisasi sebagai langkah pencegahan sebaiknya dilakukan berkaitan dengan teknis dan diberikan langsung oleh auditor internal, sehingga pemahaman yang diterima oleh auditee dapat langsung dipraktekkan. Sosialisasi bentuk ini pada Itjen Kemenag lebih dikenal dengan istilah pendampingan. Walaupun Ibu FN dan bapak MS berpendapat tentang sosialisasi sebagai bentuk peran auditor internal di dalam pencegahan *fraud*, mereka belum memiliki keyakinan yang kuat terhadap bentuk pencegahan terhadap *fraud* dapat berjalan efektif. Implikasinya dapat ditunjukkan dari dialog bahwa mereka masih melihat beberapa permasalahan pada sistem pencegahan yang dilakukan Itjen.

Ibu MF selaku auditor internal menyatakan hal yang hampir sama dengan informan lain, hasil wawancara dengan Ibu MF menyatakan saat ini auditor Itjen terkadang kedatangannya bukan ditakuti akan tetapi diharapkan datang untuk memberikan bimbingan. Seperti pernyataan Ibu MF sebagai berikut:

"Dulu kan watchdog ya... dulu jadi ngawasi orang kerja kan? Sekarang sudah mulai sebagai konsultan, dengan peran konsultan, mereka kan bisa ngobrol, bisa sebagai konsultan udah saya rasa. Mereka kan sering ngundang kita misalkan diskusi jadi nggak ngeri-ngeri banget gitu kan?"

Pernyataan awal ibu MF bahwa dahulu auditor internal berperan sebagai *Watchdog* (*noema*) sehingga mengedepankan pengawasan terhadap pekerjaan yang dilakukan oleh auditee. Pernyataan yang dikemukakan Ibu MF sebagai wujud kesadaran auditor yang mengalami sebelum perubahan terjadi. Ibu MF adalah seorang auditor muda yang telah bergabung dengan Itjen di mana saat itu auditor internal sangat kental dengan peran *watchdog* nya (*noesis*).

Peran *watchdog* yang dijalankan oleh auditor internal, menurut pemahaman Ibu MF membuat auditee

melihat auditor internal sebagai sesuatu yang mengerikan. Pandangan auditee didasarkan pada auditor yang dianggap mencari-cari kesalahan auditee. Persepsi Ibu MF merupakan wujud dari apa yang dialami dan dirasakan selama berkarier sebagai auditor yang berperan sebagai anggota maupun kini yang sering di posisikan sebagai Ketua Tim. Dari pernyataan spontan Ibu MF pun yang muncul mengenai sebutan auditor adalah “pemeriksa” sudah mengandung “rasa” yang berbeda dengan istilah auditor. Hal demikian tentu membawa dampak psikologis tersendiri bagi auditee ketika dikunjungi atau bertemu.

Pemahaman atas peran auditor internal dirasa belum cukup jika tidak diimbangi dengan kinerja yang optimal. Persoalannya sekarang adalah mengapa auditor internal belum dapat memberikan kinerja yang optimal di dalam pengendalian internal Kemenag? Ada persoalan apa atas peran yang sudah mereka pahami namun belum dapat terlaksana sebagaimana mestinya? Pada uraian berikut Penulis akan mengungkap bagaimana permasalahan yang terjadi di dalam auditor menjalankan peran-perannya.

4.1. Program Pencegahan Tidak Berjalan Kontinyu

Apapun program yang dijalankan Itjen harus diikuti dengan tindak lanjut yang terukur. Seperti penjelasan Bapak Abd sebagai berikut:

“Sekarang ada macem-macem (program) jadi bentuk kebaikan seperti ZI (Zona Integritas) ada segala macem itu tidak akan terjadi perubahan (apapun) kalau tidak ada sanksi, tidak ada evaluasi, tidak ada ukuran capaian kinerja yang jelas...tidak akan ada perubahan kalau menurut saya...Jadi birokrasi itu dari tahun ke tahun mau mencari pola tapi tidak akan ketemu gitu loh solusi apa itu perbaikan yang permanen.”

Program pencegahan yang dilakukan oleh Itjen yang diwujudkan melalui sosialisasi ke daerah, menurut Bapak Abd harus ada ukuran pencapaian keberhasilan dan tidaknya program tersebut. Dengan adanya ukuran pencapaian yang jelas maka program akan dapat dievaluasi secara komprehensif apakah sebuah program tercapai atau tidak tujuannya. Hal demikian karena menurut bapak Abd setiap program atau kegiatan yang dilaksanakan akan membawa dampak atau perubahan-perubahan yang diinginkan. Contoh program Zona Integritas adalah program yang bertujuan meningkatkan integritas bagi seluruh pegawai di lingkungan satker yang menjalankan program tersebut. Persoalannya hingga saat ini belum ada pengukuran yang jelas pencapaian program sebagai bahan evaluasi terhadap program pencegahan.

Penilaian kegiatan yang sifatnya tidak kontinyu juga dirasakan ibu MF, menurut pendapat beliau sebagai berikut:

“Kagetan...kita misalnya gini, sekarang ada besok gak ada, besok-besok ada besoknya gak ada, gitu

yang bikin gak nyambung, padahal begitu bisa berkesinambungan gitu kan harusnya,”

Pernyataan ibu MF mengenai keberlangsungan sebuah program seharusnya berkesinambungan antara program satu dengan seterusnya sehingga dapat dievaluasi. Dengan demikian, ketika ada perubahan pada level pimpinan harus melihat program-program yang sudah berjalan sehingga ada kontinuitas yang dibangun dalam pemahaman auditee mengenai program Itjen.

4.2. Pengujian SPI belum dianalisis untuk pendeteksian fraud baru sebatas “Fomalitas”

Auditor di dalam melaksanakan peran pengawasan harus peka terhadap kondisi lingkungannya. Bapak Abd merasa bahwa sistem pengelolaan keuangan di berbagai instansi pemerintahan, khususnya di Kemenag ada yang ‘tidak beres’. Pendapat Bapak Abd sebagai bentuk kesadaran eksplisit (*noema*) ini, disebabkan oleh pengalamannya melakukan audit dalam karirnya sebagai auditor, yang pada akhirnya membentuk kesadaran lebih dalam (*noesis*) bahwa sudah menjadi suatu kewajiban auditor internal untuk melakukan audit secara mendalam terhadap pengelolaan keuangan. Pada titik ini, pemahaman atas “aku” oleh Bapak Abd adalah “Aku menggunakan audit sesuai apa yang dibutuhkan oleh Kemenag karena aku sadar sebagai auditor, tugasku memastikan bahwa auditee terjamin mutunya kualitas pengelolaan keuangan dan dapat mendeteksi ketidakberesan sistem pengelolaan keuangan”.

Untuk memastikan bahwa pengelolaan keuangan dijalankan dengan baik, maka pada saat audit kinerja dilakukan pengujian sistem pengendalian internal auditee. Pemahaman Bapak Abd atas pengujian sistem pengendalian internal seharusnya bukan sekedar formalitas akan tetapi dapat dijadikan alat untuk dapat mendeteksi ada atau tidaknya potensi *fraud* pada sebuah instansi. Penjelasan bapak Abd bahwa pengujian SPI bukan hanya formalitas memperlihatkan pemahaman bahwa peran auditor internal dapat lebih optimal dengan memberikan deteksi terhadap kecurangan melalui pengujian SPI. Inilah *intentional analysis* atau alasan mengapa *noesis* bapak Abd mengatakan bahwa “Pengujian SPI seharusnya bukan sekedar formalitas saja tetapi untuk memahami bagaimana pengendalian internal di satuan kerja itu dijalankan dengan baik dan dapat dijadikan untuk mendeteksi *fraud*.”

Proses pengujian sistem pengendalian internal dilakukan oleh auditor pada tahapan survei pendahuluan, yang realita di lapangan berdasarkan pengamatan Penulis, dilakukan oleh auditor Itjen Kemenag di awal pelaksanaan audit kinerja setelah *Focus Group Discussion* dengan Auditee. Alasan klasik persoalan ini adalah keterbatasan anggaran waktu audit yang diberikan oleh Itjen, sehingga pengujian dilakukan bersamaan pelaksanaan audit. Dengan demikian pengujian pengendalian internal berlangsung singkat dengan menggunakan metode *quesioner* yang diberikan terhadap

auditee. Auditee diminta menjawab questioner dengan waktu yang terbatas. Hal demikian tentu sulit memberikan jawaban tepat yang memberikan gambaran sebenarnya praktik pengendalian internal yang dilakukan pada satuan kerja (auditee).

Kenyataannya, seringkali sistem pengendalian internal tidak benar-benar dijalankan karena kurangnya pemahaman auditee terhadap pelaksanaan pengendalian internal. Seringkali praktik pengendalian internal menjadi pertentangan batin pelakunya sendiri. Walaupun jika sistem pengendalian internal tidak dijalankan maka seseorang tidak akan menerima sanksi, karena sanksi tidak dijelaskan secara terperinci. Namun sistem pengendalian internal oleh auditee berusaha dijalankan sesuai dengan peraturan yang ada. Oleh karena itu Bapak Abd menginginkan harus ada pemberian sanksi terhadap auditee yang tidak menerapkan sistem pengendalian yang baik.

Pendapat Ibu AIS hampir senada dengan bapak Abd, Ibu AIS menyatakan bahwa proses audit pendahuluan yang dilakukan untuk memberikan penilaian terhadap SPI masih sebatas formalitas. Ibu AIS berpendapat:

“Nah kita akan tahu deteksi ada fraud atau tidak itu sebenarnya dari hasil analisis SPI dulu..mohon maaf neh, pengalaman saya dari beberapa audit yang sudah dilakukan itu kelihatannya pengujian SPI masih sebatas formalitas..gitu aja mungkin, dan berhenti saat itu, tidak dianalisis sedemikian rupa sehingga ada evidence-evidence yang harus dipenuhi.”

Pemahaman Ibu AIS bahwa pengujian SPI yang dilakukan oleh auditor seharusnya dilengkapi dengan bukti-bukti yang mendukung, bukan hanya sebatas menjawab questioner. Dan tahapan akan terus berlanjut pada analisis yang didasarkan atas bukti-bukti yang dapat terpenuhi. Dengan demikian menurut Ibu AIS pengujian SPI dapat untuk mendeteksi ada tidaknya *fraud*. Dari uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa pengujian SPI yang dilakukan oleh auditor internal Itjen Kemenag masih dilakukan sebatas formalitas saja, karena belum dilakukan analisis mendalam mengenai bukti-bukti yang dipenuhi dalam pengujian (*intentional analysis*). Hal demikian dirasakan oleh bapak Abd dan Ibu AIS ketika melihat pelaksanaan audit yang sedang dijalankan. Tapi menurut Penulis, bapak Abd dan Ibu AIS mempunyai niat baik untuk peduli dalam meningkatkan kualitas audit melalui pengujian SPI meskipun hingga saat ini kepeduliannya baru sebatas keinginan positif yang terlihat pada saat wawancara.

4.3. Kompetensi Teknis Auditor belum Merata

Itjen Kemenag, telah melakukan perbaikan dalam berbagai hal mengenai kapabilitas auditor yang dimiliki. Hal ini karena menurut Ibu AIS:

“Menurut saya masih ada; satu, ketidak merataan kompetensi teknis, tapi kompetensinya teknis bukan

kompetensi umum ya! Karena kalau kompetensi umum kan kita bisa lihat, kita sebenarnya sudah punya sertifikasi dari lembaga pembina, itu semuanya sudah punya.”

Pernyataan Ibu AIS menjawab pertanyaan mengenai mengapa kemampuan auditor internal Itjen Kemenag di dalam mendeteksi *fraud* belum optimal disebabkan oleh ketidak merataan kompetensi teknis (*noema*). Hal ini didorong belum berpengalaman dan kemauan individu auditor untuk memperbaiki pengetahuan tentang pelaksanaan audit dan peraturan-peraturan yang melingkupinya (*noesis*). Pengalaman Ibu AIS melaksanakan audit sebagai anggota tim dan dengan berbagai tim telah membentuk kesadaran bahwa kemampuan individu auditor sangat tergantung individu. Apakah yang bersangkutan dapat belajar dari pengalamannya dan apakah auditor mau menggali lebih dalam tentang peraturan-peraturan yang dijadikan kriteria dalam pelaksanaan audit. Dengan demikian bukan tidak mungkin seorang auditor akan menguasai satu hal tentang peraturan tertentu akan tetapi di satu sisi dia tidak mengetahui tentang apapun peraturan yang lain. Tentunya hal ini akan berdampak pada pelaksanaan peran yang tidak maksimal dari auditor yang bersangkutan.

Secara sadar diakui oleh informan Ibu FN bahwa persoalan kapabilitas menjadi hal masih belum optimal. Seperti pernyataan Ibu FN:

“Jujur secara pribadi juga saya merasa belum mampu mas,... ada mesti yang kita ini benar gak ya?..tapi kalau kita benar, benturan lagi kan mas..ee gitu kan, jadi memang e dibandingkan dengan yang dulu ya..tapi karena kita sekarang sering berangkat ya, kalau saya melihat sekarang ini untuk peningkatan wawasan dari kita itu kurang..ee kita ini ya, kita kan hanya dituntut untuk berangkat-berangkat.”

Pernyataan jujur Ibu FN (*noema*) terkait kemampuan dirinya memberikan pemahaman mengenai kondisi kapabilitas Ibu FN selaku auditor internal di dalam pelaksanaan audit. Ibu FN menganggap dirinya belum mampu menguasai seluruh peraturan yang digunakan dalam audit. Dengan demikian menurutnya ada satu momen yang terkadang ragu di dalam mengambil keputusan mengenai temuan audit. Tentu ini menjadi pertanda buruk bagi auditor, karena sejatinya seorang auditor dituntut untuk menguasai semua peraturan yang ada dalam lingkup auditnya.

Kesempatan untuk meningkatkan kemampuan seorang auditor saat ini cukup terbatas, yang menjadi pemicunya adalah kesibukan auditor yang terfokus “berangkat” audit ke “berangkat” berikutnya. Hal ini terlihat juga dari hasil pengamatan Penulis, terlihat ketika auditor selesai menjalankan audit maka sebagai tugas akhir adalah penyelesaian laporan audit yang terkadang belum selesai di tempat, sehingga harus diselesaikan ketika kembali ke kantor. Akan tetapi ketika proses

penyelesaian audit sebelumnya, seorang auditor sudah harus persiapan untuk audit selanjutnya. Hal inilah yang menurut ibu FN, kecenderungan auditor menjadi tidak sempat dan keengganan untuk meningkatkan kapabilitasnya terkait peraturan-peraturan yang harus dikuasai.

Kemampuan auditor sangat dibutuhkan di dalam pengambilan keputusan temuan audit, seorang auditor juga dituntut untuk selalu memperbaharui pengetahuannya terkait peraturan terbaru. Dengan demikian seorang auditor harus *update* terkait perubahan peraturan yang digunakan.

4.4. Audit Kinerja belum Optimal

Audit yang dilakukan oleh auditor Itjen Kemenag saat ini adalah audit kinerja. Audit kinerja di dalam pelaksanaannya mengacu pada Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang bertujuan untuk mengukur aspek ekonomi, efisiensi dan aspek efektifitas. Di dalam praktiknya ada berbagai permasalahan terjadi yang dianggap tidak dapat menyentuh tujuan audit sebenarnya. Seperti pernyataan bapak Amin sebagai berikut:

"Berbeda dengan yang sekarang audit kinerja. Audit kinerja itu kan hasil kesepakatan kegiatan mana yang harus diaudit atau periksa. Maka itu kemudian saya sering katakan kalau kegiatan ini yang dipilih oleh tim ini kebetulan yang baik semua bisa 100 (nilainya), atau minimal 80 padahal yang ini sebelumnya awut-awutan."

Pernyataan awal Bapak Amin terhadap audit saat ini berbeda dengan sistem audit sebelumnya yang merupakan audit operasional dalam perspektif bidang (*noema*). Bapak Amin mengalami bagaimana pelaksanaan audit bidang yang mengukur sebuah satuan kerja dibagi dari aspek tugas dan fungsi, aspek sumber daya manusia, aspek Barang Milik Negara dan Aspek Keuangan. Pelaksanaan audit ini melakukan pengukuran secara komprehensif semua kegiatan yang berhubungan dengan empat bidang tersebut. Dengan demikian menurut pemahaman bapak Amin audit bidang ini sudah dapat digunakan untuk mengukur kondisi riil sebuah satker.

Itjen Kemenag melakukan audit kinerja dengan menggunakan sistem *Balanced Score Card* yang telah dikembangkan sesuai untuk mengukur kinerja satker yang berada pada lingkungan Kemenag. Sistem audit kinerja mengukur aspek ekonomi, efektifitas dan efisiensi dengan membagi kegiatan yang diaudit ke dalam empat perspektif yaitu *stakeholder*, *internal proses*, pertumbuhan dan perkembangan, dan perspektif keuangan.

Untuk melakukan audit kinerja terhadap satker, auditor mendasarkan pada pelaksanaan kegiatan yang telah dilaksanakan. Kegiatan yang ada di satker akan diaudit dan pemilihan kegiatan dengan sampling dan

pertimbangan auditor. Untuk kegiatan dengan dana besar biasanya menjadi perhatian karena memiliki potensial eror tinggi. Pada saat itulah menurut bapak Amin, seorang auditor harus jeli terhadap kegiatan-kegiatan tersebut agar mendapat prioritas pemeriksaan. Setelah dilakukan pemilihan kegiatan yang akan diaudit maka kemudian dilakukan pembobotan masing-masing perspektif, sehingga akan ditemukan proporsi masing-masing kegiatan.

5. Pembahasan

Peran auditor internal pemerintah dalam pencegahan dan pendeteksian *fraud* bagi organisasi adalah pembina melalui sosialisasi aturan perundangan. Dalam konteks ini, peran auditor internal diposisikan untuk menjaga organisasi berada dalam koridor yang telah ditentukan oleh aturan dan perundangan. Kepatuhan organisasi menjadi nilai positif yang diharapkan dapat diberikan oleh auditor internal. Tujuannya jelas, auditee tidak akan salah langkah dalam pelaksanaan kegiatan.

Dari studi fenomenologi terhadap informan Ibu FN (*eidetic reduction*) menunjukkan bahwa auditor internal memiliki peran pencegahan, di mana peran pencegahan menurut informan adalah sosialisasi yang berisi pemahaman terhadap peraturan-peraturan yang sesuai dengan kegiatan yang dijalankan satker. Dengan satker memahami peraturan yang seharusnya dijalankan maka penyimpangan satuan kerja dapat dicegah sedini mungkin dan akan berjalan sesuai peraturan (*on the track*).

Peran berikutnya yang dijalankan oleh auditor adalah peran konsultan. Peran ini dimaknai sebagai peran pembinaan oleh auditor terhadap auditee agar tujuan organisasi tercapai. Dengan membina auditee, berarti auditor memberikan solusi dan rekomendasi terhadap permasalahan yang dihadapi auditee.

Berdasarkan uraian di atas dapat diungkap makna dan permasalahan peran auditor internal dalam mencegah dan mendeteksi *fraud*. Peran menurut konsep yang dikemukakan Gibson *et al.* (2000) mengacu pada pola perilaku yang diharapkan dikaitkan dengan posisi tertentu dalam sebuah organisasi. Dengan demikian, auditor internal pemerintah diharapkan mampu memberikan pembinaan yang mengarah pada peningkatan kepatuhan organisasi. Akan tetapi pelaksanaan peran tidak optimal untuk mencegah dan mendeteksi *fraud* karena permasalahan yang dihadapi oleh APIP.

Pemberdayaan audit internal sebagai alat pencegahan dan pendeteksian *fraud* di Kemenag wajib dilakukan Itjen. Hal ini sesuai pendapat Perry & Bryan (1997) bahwa audit internal berfungsi membantu manajemen dalam pencegahan, pendeteksian dan penginvestigasian *fraud* di suatu organisasi.

Namun untuk menjalankan peran yang optimal APIP harus mampu menghilangkan permasalahan yang

ada di dalamnya. Program pencegahan yang telah direncanakan harus terus dilanjutkan dengan evaluasi yang diperlukan. Pengujian Sistem pengendalian Internal yang dilakukan dalam proses audit harus mampu digunakan sebagai alat deteksi *fraud*. Peningkatan kompetensi auditor internal pemerintah melalui pelatihan-pelatihan sesuai kebutuhan menjadi program wajib bagi APIP. Dengan demikian audit kinerja juga dapat terlaksana dengan baik dengan sumber daya yang terlatih dan berpengalaman.

Kemampuan seorang auditor dalam mencegah dan mendeteksi *fraud* sangat tergantung pada kompetensi yang dimiliki oleh seorang auditor, sebagaimana hasil penelitian yang dilakukan oleh Tirta & Sholihin (2004) menyatakan bahwa pengetahuan tugas spesifik mempengaruhi kinerja auditor dalam menilai *fraud*, dan kombinasi pengalaman serta pelatihan tentang *fraud* akan meningkatkan kinerja auditor dalam menilai *fraud*. Peningkatan kapabilitas auditor bukan menjadi pilihan akan tetapi menjadi kewajiban sebagai modal auditor untuk dapat benar-benar mampu menjalankan perannya dengan baik.

6. Simpulan

Untuk mendukung tercapainya tujuan adanya auditor internal pemerintah yaitu meminimalisir *fraud*, di butuhkan peningkatan peran auditor internal dalam mencegah dan mendeteksi *fraud*. Permasalahan yang ditemukan dalam pelaksanaan peran harus dapat diselesaikan secara sistematis. Faktor pemerataan kapabilitas auditor internal harus menjadi upaya yang dilakukan bukan saja oleh individu sebagai auditor melainkan usaha sistematis melalui program APIP. Pencegahan dapat dilakukan oleh auditor melalui pemberian arahan terkait dengan topik pemeriksaan yang dilakukan, memberikan koreksi atas kekeliruan pencatatan dan memberi pembinaan pada semua unit yang menjadi bagian dari organisasi. Apabila terdapat hal-hal yang menyimpang maka auditor internal harus mampu mendiagnosa apa penyebab masalah tersebut terjadi dan memberikan solusi perbaikan kepada auditee. Namun, pencegahan saja tidaklah cukup, kementerian harus memahami pula bagaimana cara mendeteksi secara dini terjadinya *fraud*. Tindakan *fraud* memiliki karakteristik tersendiri, sehingga untuk dapat mendeteksi *fraud* perlu pemahaman yang baik terhadap jenis-jenis *fraud* yang timbul di dalam organisasi kementerian.

Pendeteksian dapat dilakukan oleh auditor internal melalui proses analitis yang terintegrasi dalam pelaksanaan audit internal yang dijalankan. Audit kinerja dapat digunakan sebagai penilaian target kinerja telah tercapai secara efektif, efisien dan ekonomis serta mentaati ketentuan perundangan yang berlaku. Indikasi *fraud* biasanya akan terdeteksi pada capaian kinerja yang sangat rendah atau terlalu tinggi dan tidak normal.

Indikasi ketidakteraturan dan ketidakpatutan capaian kinerja, merupakan petunjuk awal terjadinya *fraud*. Dengan demikian, di samping peran pencegahan, auditor internal pemerintah juga bertanggungjawab untuk mengidentifikasikan jika dalam pelaksanaan kinerja organisasi ditemukan indikasi terjadinya *fraud* tersebut.

Daftar Pustaka

- Abdallah, A., Maarof, M.A. & Zainal, A., 2016. Fraud detection system: A survey. *Journal of Network and Computer Applications*, 68, pp.90–113.
- Caplan, D., 1999. Internal Controls and the Detection of Management Fraud. *Journal of Accounting Research*, 37(1), pp.101–117.
- Dewi, R. & Apandi, N.N., 2012. Gejala Fraud Dan Peran Auditor Internal Dalam Pendeteksian Fraud Di Lingkungan Perguruan Tinggi. *SNA XV Banjarmasin*, pp.1–28.
- Fitranty, S.A. & Baridwan, Z., 2013. Studi Fenomenologi: Pemaknaan Sistem Pengendalian Internal – Lingkungan Pengendalian pada Dea Cake and Bakery. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*, 2(1), pp.1–27. Available at: <http://jimfeb.ub.ac.id>.
- Gibson, J.L., Ivancevich, J.M. & Donnelly, J.H. J., 2000. *Organizations: Behavior, Structure, Processes* 10th ed., Creig S. Beytien.
- Gilang, E. & Situmeang, S., 2016. Peran Auditor Internal dalam Menunjang Pelaksanaan Prinsip Transparansi dan Akuntabilitas (Studi pada PT Pindad (Persero) Turen-Malang). *Jurnal Administrasi Bisnis*, 33(1), pp.180–186.
- Hillison, W., Pacini, C. & Sinason, D., 1999. The Internal Auditor As Fraud-Buster. *Managerial Auditing Journal*, 14(7), pp.351–363.
- Irianto, G., 2015. *Spirit Profetik, Akuntan, dan Pencegahan Fraud. Pidato Pengukuhan. Jabatan Guru besar dalam bidang Akuntansi Sektor Publik pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya*, Malang.
- Kamayanti, A., 2016. *Metode Penelitian Kualitatif Akuntansi Pengantar Religiositas Keilmuan*. Malang: Rumah Paneleh.
- Koroy, T.R., 2008. Pendeteksian Kecurangan (Fraud) Laporan Keuangan oleh Auditor Eksternal. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 10, pp.22–23.
- KPK, 2015. *Menolak Surut*, Jakarta: KPK.
- Ludigdo, U. 2007. *Paradoks Etika Akuntan*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Moleong, L.J., 2014. *Metodologi Penelitian Kualitatif* Edisi Revi., Bandung: PT. Remaja Rosdakarya Offset.
- Perry, L.M. & Bryan, B.J., 1997. Heightened

- Responsibilities of the Internal Auditor in the Detection of Fraud. *Managerial Finance*, 23(12), pp.38–43.
- Petraşcu, D. & Tieanu, A., 2014. The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. *Procedia Economics and Finance*, 16(May), pp.489–497.
- Rahayu, S., Ludigdo, U. & Didied Affandy, 2007. Studi Fenomenologi Terhadap Proses Penyusunan Anggaran Daerah Bukti Empiris Dari Satu Satuan Kerja Perangkat Daerah Di Provinsi Jambi. *Simposium Nasional Akuntansi X*, pp.1–22.
- Roussy, M., 2013. Internal Auditors' roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7–8), pp.550–571.
- Sanders, P., 1982. Phenomenology : A New of Way of Viewing Organizational Research. *The Academy Of Management Review*, 7(3), pp.353–360.
- Sopannah, 2009. Studi Fenomenologis : Menguak Partisipasi Masyarakat dalam Proses Penyusunan APBD. *SNA 12 Palembang*, (1354), pp.1–27.
- Sulastrri & Simanjuntak, B.H., 2014. Fraud pada Sektor Pemerintah Berdasarkan Faktor Keadilan Kompensasi, Sistem Pengendalian Internal, dan etika Organisasi Pemerintah (Studi Empiris DInas Pemerintah Provinsi DKI Jakarta). *e-Journal Magister Akuntansi Trisakti*, 1 Nomor. 2(September), pp.199–227.
- Triyuwono, I., 2013. [Makrifat] Metode Penelitian Kualitatif [dan Kuantitatif] untuk Pengembangan Disiplin Akuntansi. In *SNA 16 Manado*. Manado. Available at: <http://snaxvi.iaiglobal.or.id>.
- Tuanakotta, T.M., 2010. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif* Edisi 2., Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Tucker, R.R. & Kasper, J., 1998. Pressures for Change in Environmental Auditing and in the Role of the Internal Auditor. *Journal of Managerial Issues*, 10(3), pp.340–354.