

PERAN AUDIT INTERNAL DALAM MEMERANGI KORUPSI (Upaya Meningkatkan Efektivitas Fungsi APIP)

Tedi Rustendi¹

ABSTRACT

This article aims to offer the concept of strengthening the role of government internal auditors (APIP) in an effort to improve the effectiveness of internal audit as a management partner in the fight against corruption and fraud in general. Cases of corruption occurring in the public sector incur major state financial losses, system damage, and even the failure of a program or project to achieve its objectives. In addition, the realization value of state asset recovery from corruption cases revealed is very low compared to the amount of losses calculated. The internal audit function as a management partner holds a strategic role in combating corruption. Strengthening the internal audit organization and transforming the role of internal audit in terms of prevention, detection and investigation of fraud especially corruption is done in line with increasing the maturity of the internal audit organization that is characterized by the enhancement of the capabilities of internal auditors. The role of internal audit can be realized if there is real commitment and support from senior management, and in carrying out its function, internal auditors should perform professional skills properly and be objective based on high integrity.

Keyword : corruption, internal audit

ABSTRAK

Artikel ini bertujuan menawarkan konsep penguatan peran auditor internal pemerintah (APIP) dalam upaya meningkatkan efektivitas audit internal sebagai mitra manajemen dalam memerangi korupsi dan fraud secara umum. Kasus korupsi yang terjadi di sektor publik menimbulkan kerugian keuangan negara yang besar, kerusakan sistem, bahkan kegagalan suatu program/proyek mencapai tujuannya. Disamping itu, nilai realisasi *recovery* aset negara dari kasus korupsi yang terungkap sangat rendah dibanding jumlah kerugian yang diperhitungkan. Fungsi audit internal sebagai mitra manajemen memegang peran strategis dalam memerangi korupsi. Penguatan organisasi audit internal dan transformasi peran audit internal dalam hal pencegahan, pendeteksian dan investigasi *fraud* khususnya korupsi dilakukan sejalan dengan meningkatkan kematangan organisasi audit internal yang dicirikan dengan peningkatan kapabilitas auditor internal. Peran audit internal tersebut dapat terealisasi bila ada komitmen dan dukungan nyata dari manajemen senior, dan dalam melaksanakan fungsinya, auditor internal harus melaksanakan kecakapan profesional dengan semestinya dan bersikap objektif yang dilandasi dengan integritas yang tinggi.

Kata kunci : korupsi, audit internal

¹ Dosen Prodi Akuntansi Fak. Ekonomi Univ. Siliwangi, tedirustendi@unsil.ac.id

PENDAHULUAN.

Korupsi merupakan kategori *fraud* yang menyalahgunakan kewenangan atau kepercayaan dengan melakukan tindakan yang melanggar ketentuan hukum dan regulasi untuk memperoleh manfaat langsung atau tidak langsung bagi pelaku (ACFE, 2016). Korupsi merupakan tindakan melanggar hukum yang dimaksudkan untuk memperkaya diri sendiri atau pihak lain. Konflik kepentingan (*conflict of interest*) merupakan faktor yang dapat mendorong pelaku untuk menyalahgunakan kewenangan atau kepercayaan bagi kepentingan pribadi atau pihak lain secara melanggar hukum misalnya kecurangan dalam skema pembelian (pengadaan barang dan jasa). Selain itu, korupsi juga meliputi suap (*bribery*), pemberian ilegal (*illegal gratuity*), dan pemerasan (*economic extortion*). Dalam terminologi *fraud*, korupsi merupakan tindakan ilegal, sehingga dikategorikan sebagai kejahatan (*crime*) karena mengandung unsur penuntutan.

Komisi Pemberantasan Korupsi – KPK (2017) mengemukakan tiga sektor strategis yang dikenal sangat rawan korupsi, yaitu pendidikan, kesehatan, dan perijinan. Besarnya anggaran yang dikelola oleh ketiga sektor tersebut dan bersentuhan langsung dengan kebutuhan masyarakat umum disinyalir menjadi penyebab utama kerentanan tersebut. Merujuk kepada pernyataan Menteri Dalam Negeri (Antara, 2017), diketahui area atau bidang yang rawan korupsi pada sektor publik adalah penyusunan anggaran, penerimaan pajak dan retribusi, pengadaan barang dan jasa, pemberian dana bantuan sosial dan hibah, perjalanan dinas, serta pengisian jabatan strategis atau yang dikenal dengan istilah jual-beli jabatan.

Pernyataan KPK tersebut di atas memiliki makna yang substansial, dimana semakin besar dana yang dikelola oleh suatu instansi maka risiko melekat pada instansi tersebut relatif lebih tinggi dibanding instansi yang mengelola dana yang kecil. Disamping itu, kegiatan atau program dan proyek yang bersentuhan langsung dengan khalayak sasaran yang lebih banyak dan lebih luas serta melibatkan banyak pihak, menimbulkan konsekuensi pengawasan yang semakin rumit dan cenderung lemah.

Sementara itu, pernyataan Menteri Dalam Negeri tersebut di atas, menggambarkan skema korupsi yang semakin tersamarkan dan dilakukan oleh pejabat yang berada pada posisi yang tinggi dan strategis. Disamping itu terdapat kecenderungan, korupsi dilakukan dengan cara berkolusi baik dengan pejabat lain, pegawai dan atau dengan pihak ketiga. *Fraud* demikian biasanya dipicu oleh penyalahgunaan kewenangan/kekuasaan (*abuse of power*) yang dilakukan oleh pejabat yang memiliki posisi yang tinggi dan strategis yang dimulai pada saat penyusunan

anggaran yang menguntungkan pihak tertentu atau setidaknya membuka celah untuk membuat kebijakan-kebijakan yang menguntungkan pihak tertentu. Oleh karena itu, korupsi dalam bentuk suap dan gratifikasi atau pemberian ilegal menjadi hal yang umum ditemukan, disamping *mark-up* biaya, atau *mark-down* penerimaan. World Bank (2016) memberikan contoh skema korupsi pada pengadaan barang yaitu :

1. Permintaan pembayaran, dimana seorang pejabat pemerintah menuntut suap (*bribe*) atau pembayaran kembali (*kickback*) dari perusahaan atau individu, atau ; perusahaan atau individu menawarkan suap dengan imbalan memenangkan kontrak. Dalam kebanyakan kasus, pejabat yang korup akan mengijinkan pembayar suap untuk menaikkan harga guna menutup biaya suap atau mempertahankan keuntungan.
2. Untuk memastikan bahwa kontrak akan diberikan kepada pemberi suap, pejabat pemerintah memanipulasi proses penawaran (*bid-rigging*) untuk menyingkirkan pesaing.
3. Untuk mendapatkan kembali biaya suap (mempertahankan keuntungan), dan untuk memanfaatkan hubungan yang korup, perusahaan (biasanya dengan sepengetahuan dan keterlibatan pejabat pemerintah) akan menaikkan harga, melakukan penagihan untuk pekerjaan yang tidak dilakukannya, dan atau mengganti produk standar (gagal memenuhi spesifikasi kontrak). Hal tersebut sering diikuti dengan pembayaran suap berikutnya kepada pengawas atau auditor.

Auditor, merupakan pihak berikutnya yang menjadi incaran pelaku korupsi, atau pejabat yang korup untuk menutupi kecurangannya, terutama bila auditor diperkirakan akan mampu mendeteksi tindak kecurangan tersebut. Salah satu aparat pengawas fungsional yang menjadi garda terdepan dalam menghalangi tindak korupsi pada sektor publik adalah fungsi audit internal yang dikenal dengan istilah Aparat Pengawas Intern Pemerintah – APIP yang terdiri atas BPKP, Inspektorat Jendral, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan Satuan Pengawas Internal.

Berdasarkan standar audit secara umum, auditor internal harus memiliki kompetensi yang memadai baik secara individu maupun kolektif, independen, dan patuh pada standar audit dan kode etik. Namun ada yang menarik dari pernyataan Wakil Presiden Jusuf Kalla yang dikutip oleh Ihsanuddin (2017) bahwa jabatan-jabatan di inspektorat atau lembaga pengawasan internal di suatu instansi pemerintahan kerap diisi oleh pejabat yang tidak memiliki kompetensi di bidang pengawasan, dan kadang-kadang di banyak tempat, inspektorat menjadi tempat pembuangan. Disamping itu,

faktor subjektivitas menjadi penyebab inspektorat kerap tidak efektif menjalankan perannya sebagai lembaga pengawasan internal.

Secara spesifik pada praktek audit internal di daerah, KPK (2017) menegaskan bahwa faktanya, hingga saat ini (*pen : tahun 2016*) KPK belum pernah menerima laporan terkait dugaan tindak pidana korupsi dari APIP, padahal sebagai pengawas, harusnya APIP yang terlebih dahulu mengetahui indikasi tersebut. Oleh karena itu KPK merekomendasikan perlunya penguatan APIP, sebab selama ini peran APIP yang seharusnya independen dan bisa menjadi pengawas pemerintah daerah justru tidak berjalan, bahkan seolah-olah berada pada posisi “melindungi” bila pemerintah daerah melakukan penyelewengan. Hasil penelitian Elieser dkk (2016) mengungkapkan bahwa perwujudan peran yang efektif dari APIP nampaknya masih mendapat hambatan yang signifikan. Pada bagian lain, Elieser dkk (2016) menegaskan bahwa faktor penghambat peran APIP adalah sumber daya aparatur, independensi, dan fasilitas pendukung.

Data yang dirilis oleh BPKP (2016) berkenaan dengan level kapabilitas APIP sampai Triwulan ke-3 Tahun 2016 menunjukkan bahwa dari 628 APIP di tingkat pusat dan daerah, 12 APIP atau 1,91% termasuk level 3 (*integrated*), 191 APIP atau 30,31% level 2 (*infrastructure*), dan 366 APIP atau 58,10% level 1 (*initial*), dan 61 APIP atau 9,68% belum *assesment*. Berdasarkan level kapabilitas APIP seperti yang ditetapkan oleh BPKP (2015) yaitu Level-1 *Initial*, Level-2 *Infrastructure*, Level-3 *Integrated*, Level-4 *Managed*, dan Level-5 *Optimized*, maka data tersebut di atas menunjukkan bahwa kapabilitas APIP secara umum masih berada pada level-1 dan hanya 1,91% yang sudah masuk dalam level-3. Namun demikian terdapat peningkatan yang signifikan bila dibandingkan dengan capaian kapabilitas APIP tahun 2015. Kondisi tersebut mengandung makna bahwa kontribusi APIP dalam pengawasan internal organisasi pemerintahan masih jauh dari harapan para pemangku kepentingan.

Namun demikian tidak berarti mengecilkan eksistensi audit internal, sebab fakta lain yang dirilis oleh ACFE (2016) menunjukkan bahwa secara umum hasil studi terkait peran audit internal dalam pendeteksian *fraud* pada tahun 2016 di Asia Pasifik (termasuk Indonesia) mencapai 15,80% dari keseluruhan kasus *fraud* yang berhasil dideteksi. Laporan yang dirilis oleh ACFE tersebut menunjukkan potensi yang sangat besar dari peran audit internal sebagai garda terdepan dalam menghalangi *fraud*, sebab hasil studi tersebut juga memberikan petunjuk bahwa metode pendeteksian lain seperti pada Tabel 1.1 sebagian besar dapat dilakukan oleh auditor internal melalui prosedur audit tertentu.

Tabel 1.1: Deteksi Awal *Fraud*

No	Metode Deteksi	%tase dari seluruh Kasus <i>Fraud</i>	
		Asia Pasifik	Dunia
1	Tip	45,20	39,10
2	Internal Audit	15,80	16,50
3	Review oleh Manajemen	13,10	13,40
4	Audit Eksternal	5,90	3,80
5	Rekonsiliasi Akun	5,00	5,50
6	Notifikasi Penegak Hukum	4,50	2,40
7	Lainnya	4,10	5,50
8	Secara Kebetulan	2,70	5,60
9	Pemeriksaan dokumen	1,40	3,80
10	<i>Surveillance</i> /monitoring	0,90	1,90
11	Pengendalian IT	0,90	1,30
12	Pengakuan	0,50	1,30

Sumber : ACFE (2016) – direpresentasikan dalam format tabel.

Berdasarkan uraian di atas, terdapat dua faktor yang menyebabkan belum optimalnya fungsi audit internal pada sektor publik, yaitu kematangan organisasi audit internal, dan transformasi peran audit internal. Kedua faktor tersebut perlu segera dibenahi dengan dilandasi komitmen manajemen dan pemangku kepentingan lain dalam mengikatkan dirinya pada organisasi dan bersedia untuk mewujudkan visi, misi, dan tujuan organisasi termasuk mengembangkan fungsi audit internal yang efektif.

PEMBAHASAN

Kematangan Organisasi Audit Internal.

Auditor internal harus mempertimbangkan ekspektasi pemangku kepentingan terhadap efektivitas fungsi audit internal dalam struktur *governance* perusahaan. Oleh karena itu auditor harus mengurangi risiko yang berkenaan dengan pemberian jasa audit internalnya baik yang berkaitan dengan manajemen fungsi audit internal maupun keterlibatan individu auditor. Secara tipikal, risiko yang berkaitan dengan manajemen fungsi audit internal disajikan pada Tabel 2.1.

Kepala bagian audit internal harus membangun organisasi fungsi audit internal yang kuat agar jasa audit yang diberikannya efektif dan efisien. Organisasi bagian audit internal lebih dominan dipandang sebagai sekumpulan orang yang terampil dan ahli yang siap memberikan layanan audit dengan dukungan sumber daya yang ada dan batasan

organisasional yang mengikat. Oleh karena itu, keberhasilan fungsi audit internal salah satunya ditentukan oleh kualitas auditor, dan bagaimana sumber daya manusia (auditor) tersebut dikelola dalam suatu tim untuk setiap penugasan audit. Aspek kualitas auditor baik secara individual maupun organisasional akan mempengaruhi kematangan organisasi bagian audit internal seperti yang umum terdapat dalam *maturity model*.

Tabel 2.1. Risiko yang Berkaitan dengan Manajemen Fungsi Audit Internal

Area/Sumber Risiko	Konsekuensi
Perubahan prioritas strategi	Fungsi audit internal tidak fokus pada persoalan utama organisasi
Perubahan ekspektasi manajemen	Fungsi audit internal gagal memenuhi ekspektasi pemangku kepentingan
Perubahan regulasi	Fungsi audit internal tidak selaras dengan ketentuan/tidak dapat menilais secara memadai kepatuhan organisasi terhadap ketentuan yang baru
Dukungan kepemimpinan yang tidak memadai	Operasional Fungsi Audit Internal tidak memperoleh dukungan yang efektif, Sehingga dampaknya/kontribusinya tereduksi.
Garis pelaporan yang tidak tepat	Fungsi audit internal dipandang tidak independen dan atau peran audit internal dibatasi.
Cakupan kerja yang tidak memadai	Fungsi audit internal tidak dapat menetapkan prioritas strategi berikut risiko yang terkaitnya.
Proses rekrutmen dan retensi yang tidak tepat, dan pengaturan kerja yang tidak memadai/fleksibel	Fungsi audit internal tidak dapat menunjukkan dan mempertahankan profesionalismenya sebagai auditor yang kompeten dan berpengalaman, sehingga mengurangi kapasitasnya dalam memberikan nilai tambah pada penugasannya.
Lingkungan kerja yang tidak aman	Fungsi auditor terganggu/tertekan yang dapat mempengaruhi kesehatan/keselamatannya.
Sumber daya yang tidak memadai	Fungsi audit internal tidak dapat berkerja sesuai rencana, sehingga nilai tambahnya bagi organisasi akan berkurang.
Pengelolaan kontrak kerja yang tidak memadai	Fungsi audit internal tidak berkualitas, dan reputasinya terancam buruk

Rekrutman sumber daya manusia yang tidak memadai dan pengelolaan kontrak kerja yang tidak memadai	Terjadinya nepotisme dan kecurangan oleh auditor yang dapat merusak reputasi, sehingga fungsi audit internal tidak berkualitas,
Pengetahuan mengenai manajemen tidak memadai	Fungsi audit internal tidak memiliki pengetahuan pokok yang berkenaan dengan perusahaan, sehingga nilainya bagi perusahaan berkurang.
Penggunaan teknologi informasi yang tidak memadai atau tidak tepat	Aktivitas audit tidak efisien dan tidak efektif, sehingga nilainya bagi perusahaan berkurang.

Sumber : Pitt (2014)

Pitt (2014) mengemukakan tingkat kematangan organisasi bagian/unit audit internal berdasarkan *maturity models*, yaitu sebagai berikut :

1. *Foundation*, dimana standar audit belum ditetapkan, aktivitas audit tidak rutin, dan tidak profesional, staf auditor tidak kompeten.
2. *Emerging*, dimana standar audit ditetapkan tetapi kurang dipatuhi, aktivitas audit dilakukan secara rutin dan profesional baik *ad hoc* ataupun individual, dan beberapa staf audit memiliki kualifikasi dan atau pengalaman, tetapi tidak secara kolektif.
3. *Established*, dimana aktivitas audit secara profesional sesuai dengan standar audit yang ditetapkan, dan staf auditor secara kolektif memiliki keahlian dan pengalaman yang diperlukan untuk melaksanakan tanggungjawabnya.
4. *Embedded*, dimana aktivitas audit baik jasa penjaminan maupun jasa konsultasi memenuhi ekspektasi pemangku kepentingan, dan fokus kepada prioritas strategis, serta pengembangan staf auditor dilakukan secara terstruktur dan sistematis.
5. *Leading*, dimana aktivitas audit merupakan layanan unggulan dengan memanfaatkan proses dan teknologi mutakhir, serta secara kolektif staf auditor sangat ahli dan berpengalaman.

Secara spesifik, kematangan organisasi audit internal pada sektor publik ditetapkan berdasarkan kapasitas, kewenangan dan tanggungjawab, serta kompetensi auditor internal, yang dikenal dengan istilah kapabilitas APIP. BPKP (2015) menetapkan lima level kapabilitas APIP, yaitu :

1. Level-1 : *Initial*, dengan ciri belum ada praktek pengawasan yang bersifat tetap, tidak ada kapabilitas yang berulang dan masih tergantung kepada kinerja individu, sehingga APIP belum dapat memberikan jaminan atas proses tata kelola sesuai peraturan dan mencegah korupsi.

2. Level-2 : *Infrastructure*, dengan ciri proses audit dilakukan secara tetap, rutin dan berulang, serta sudah membangun infrastruktur namun baru sebagian yang telah selaras dengan standar audit, *outcome*-nya mampu memberikan keyakinan yang memadai, proses sesuai dengan peraturan, dan mampu mendeteksi terjadinya korupsi.
3. Level-3 : *Integrated*, dengan ciri praktek profesional audit internal telah ditetapkan secara seragam dan selaras dengan standar, dan mampu memberikan konsultasi pada tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian intern, dimana *outcome*-nya mampu menilai efisiensi, efektivitas, dan keekonomisan suatu program atau kegiatan,
4. Level-4 : *Managed*, dengan ciri unit audit internal telah mengintegrasikan semua informasi di seluruh organisasi untuk memperbaiki tata kelola dan manajemen risiko, dimana *outcome*-nya mampu memberikan *assurance* secara keseluruhan atas tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian intern.
5. Level-5 : *Optimizing*, dengan ciri unit audit internal telah menjadi unit yang terus belajar baik dari dalam maupun dari luar organisasi untuk perbaikan berkelanjutan, dimana APIP menjadi agen perubahan.

Indikator keberhasilan dalam pelaksanaan tata kelola pemerintah yang baik di lingkungan APIP mengacu kepada enam elemen yang dinilai dalam kerangka kapabilitas APIP, yaitu peran dan layanan, pengelolaan sumber daya manusia, praktek profesional, akuntabilitas dan manajemen kinerja, budaya dan hubungan organisasi, dan struktur tata kelola (BPKP, 2015).

Kematangan organisasi audit internal merupakan aspek penting dalam menentukan tingkat peranan fungsi audit internal dalam mencegah, mendeteksi bahkan menginvestigasi *fraud*. Keberhasilan pemberian jasa penjaminan (*assurance*) atau konsultasi (*consulting*) ditentukan oleh kapabilitas auditor internal baik secara individual maupun organisasional. Organisasi audit internal harus dikelola berdasarkan prinsip-prinsip *good governance*, yang merupakan bagian integral dari *governance* organisasi secara keseluruhan. Dalam hal ini visi, misi, tujuan dan strategi yang dibangun oleh organisasi audit internal harus mempertimbangkan ekspektasi para pemangku kepentingan dan selaras dengan tujuan strategis organisasi pemerintahan, serta praktek profesional audit internal dilandasi dengan integritas yang tinggi sesuai standar audit dan nilai etika yang berlaku serta mendahulukan kepentingan publik.

Semakin baik tingkat kematangan organisasi audit internal yang dicirikan dengan adanya *good governance* organisasi audit internal, auditor internal yang kompeten dan independen, dan dukungan sumber daya yang memadai, maka peran audit internal akan semakin strategis sebagai mitra manajemen dalam mewujudkan visi, misi dan tujuan

organisasi pemerintahan, dengan cara mengevaluasi efektivitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses *governance*, termasuk dalam upaya untuk mencegah, mendeteksi bahkan menginvestigasi korupsi dan tindak kecurangan lainnya.

Peran audit internal yang dimaksud di atas dapat terealisasi bila ada komitmen dan dukungan nyata dari manajemen senior untuk memperkuat organisasi audit internalnya dengan melaksanakan ketentuan peraturan dan regulasi terkait fungsi audit internal, menempatkan orang yang kompeten dan berintegritas, mengembangkan dan membina sumber daya manusia (auditor) secara berkelanjutan, dan menyediakan sumber daya pendukung yang memadai. Hal tersebut diperkuat dengan hasil penelitian Karagiorgos et al (2010) yang menyimpulkan perlunya manajemen senior memperkuat posisi audit internal untuk mendukung tercapainya fungsi audit internal yang efektif. Hasil studi lain yang dilakukan oleh Jusbaier dkk (2017) mengungkapkan bahwa kurangnya komitmen dari pimpinan dalam memperkuat Satuan Pengawasan Internal merupakan faktor penyebab tidak efektifnya peran Satuan Pengawasan Internal tersebut.

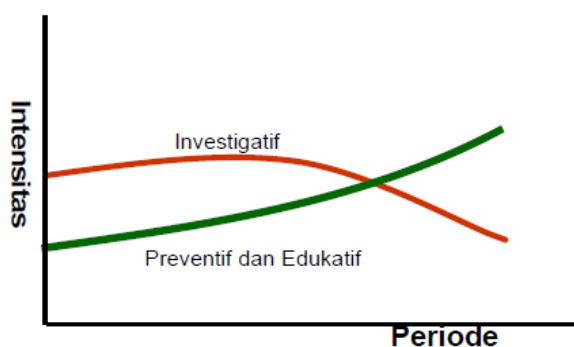
Transparansi Peran Audit Internal.

Tata kelola yang baik dengan birokrasi yang jujur merupakan solusi untuk mengatasi masalah korupsi dan kejahatan. Semua negara harus menetapkan tujuan jangka panjang untuk mencapai tata kelola pemerintahan yang baik melalui pengelolaan ekonomi dan lingkungan yang transparan dan efisien Ghosh dan Siddique (2015). Konsep tersebut mengandung makna bahwa pada sektor publik, aspek pengelolaan sumber daya ekonomi (keuangan negara) harus berada dalam lingkup sistem *governance* yang transparan, akuntabel, bertanggung jawab, mandiri dan *fair*, serta dilandasi dengan integritas yang tinggi yang direfleksikan dengan kepatuhan pada ketentuan hukum dan regulasi serta nilai etika. Dalam perspektif yang lebih spesifik, manajemen bertanggung jawab untuk menerapkan prinsip-prinsip *governance*, manajemen risiko, dan pengendalian internal, serta mengimplementasikan program anti-*fraud* (*fraud control plan*), sebagai upaya untuk tercapainya *good governance* dan *clean government*.

Fungsi audit internal sebagai bagian dalam struktur *governance* organisasi pemerintahan harus mampu menjadi mitra manajemen dengan menjalankan tanggungjawabnya dalam pengawasan keuangan negara yang semakin kompleks dan rentan terhadap risiko terjadinya korupsi. Oleh karena itu, untuk memastikan efektivitas peran audit internal, perlu adanya sinergi antara unsur manajemen, organisasi audit internal dan pemangku kepentingan lainnya. Studi yang dilakukan oleh Groff et al (2016) menekankan bahwa peran audit internal yang semakin besar terkait isu-isu strategis memerlukan

komunikasi terbuka, transparan, dan saling percaya diantara pemangku kepentingan yang terlibat.

Berkenaan dengan risiko korupsi dalam pengelolaan keuangan negara, BPKP (2007) menawarkan konsep yang berorientasi ke masa yang akan datang dalam memerangi korupsi, yaitu upaya preventif akan lebih dikedepankan atau ditonjolkan sehingga upaya investigasi terhadap tindak korupsi dapat dikurangi secara alamiah mengikuti tren positif efektivitas program *fraud control plan*.



Sumber : BPKP (2007).

Gambar 2.1: Konsepsi Intensitas Memerangi Korupsi

Pentingnya upaya pencegahan korupsi atau *fraud* secara umum didasarkan kepada pertimbangan bahwa bila *fraud* terjadi, maka :

1. Kerugian, kerusakan, dan kegagalan akibat korupsi umumnya besar, sedangkan pemulihan sistem memerlukan waktu, dan penggantian kerugian sangat kecil dimana sebagian besar tidak dapat ditarik kembali.
2. Penyelesaian hukum atas kasus korupsi memerlukan biaya yang besar dan waktu yang lama.
3. Merusak reputasi organisasi dan manajemen yang berdampak terhadap menurunnya kepercayaan masyarakat dan pemangku kepentingan terhadap organisasi dan manajemen.
4. Korupsi atau *fraud* secara umum yang terlambat ditemukan cenderung membuka peluang bagi pelakunya untuk menutupi kecurangannya dengan kecurangan yang lain, sehingga kerugiannya semakin besar.

Konsep tersebut, mendorong organisasi audit internal pemerintah untuk melakukan transformasi peran untuk mengemban tanggungjawab yang lebih besar dengan fokus pada upaya pencegahan dan pendeteksian tindak korupsi. Transformasi peran tersebut dapat dilakukan sejalan dengan peningkatan kematangan organisasi audit internal atau level kapabilitas yang memungkinkan untuk melakukan aktivitas *assurance* dan *consulting* secara konsisten. The IIA (2016) menegaskan bahwa untuk dapat mengevaluasi risiko *fraud* dan cara

organisasi mengelola risiko tersebut maka auditor harus memiliki pengetahuan dan keahlian memadai.

Peran Audit Internal dalam Pencegahan dan Pendeteksian Korupsi.

Moeller (2009) mengemukakan bahwa auditor internal sering berada dalam posisi yang lebih baik daripada auditor eksternal untuk mencegah dan mendeteksi *fraud* dengan pertimbangan :

1. Auditor internal melakukan audit secara terus-menerus sehingga pencegahan dan pendeteksian *fraud* lebih mudah dilakukan.
2. Auditor internal dipandang lebih mengenal dan menguasai aktivitas dan sistem organisasi, sehingga melalui observasi dapat berada dalam posisi yang lebih baik untuk mendeteksi *red flags* dari suatu *fraud*.
3. Auditor internal dapat melakukan review secara lebih terinci dan berulang terhadap transaksi dan dokumen terkait selama fase audit berjalan, sehingga potensi *fraud* lebih dapat dideteksi.

Tanggungjawab auditor internal dalam mencegah terjadinya korupsi merupakan aktivitas penjaminan (*assurance activity*). Meskipun faktanya korupsi tidak mungkin dapat dihilangkan, tetapi bila auditor mampu menjalankan aktivitas auditnya secara efektif maka dapat memberikan efek yang kuat dalam menghalangi tindak korupsi yang dimaksud. Auditor harus mengembangkan program audit yang berisi prosedur audit untuk pencegahan *fraud* yang meliputi :

1. Evaluasi proses *governance* organisasi pemerintahan dengan tujuan untuk :
 - Menilai tingkat kepatuhannya setiap unsur organisasi pemerintahan terhadap ketentuan hukum, regulasi, etika, dan perikatan.
 - Menilai tingkat kepatuhan operasional terhadap kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan.
 - Menilai respon manajemen terhadap risiko dalam kaitannya dengan pengendalian yang berkenaan dengan pengamanan asset, reliabilitas informasi berikut teknologi informasi yang digunakan.
 - Mengembangkan perencanaan audit untuk mencegah dan mendeteksi *fraud*.
2. Mereview program pengelolaan risiko *fraud* atau *fraud control plan*, atau *anti-fraud policy*. Pickett (2005) mengemukakan bahwa pengelolaan risiko *fraud* merupakan isu utama, dimana audit internal dapat menggunakan waktu untuk membantu manajemen memastikan bahwa risiko *fraud* dipahami dan ditekan sedemikian rupa. Review terhadap program pengelolaan risiko *fraud* tersebut dilakukan untuk :

- Memastikan bahwa manajemen merancang dan mengimplementasikan program pengelolaan risiko *fraud*.
 - Memastikan bahwa prinsip-prinsip pengelolaan program risiko *fraud* diterapkan dan berfungsi sebagaimana mestinya.
 - Memastikan mekanisme *whistleblowing* berfungsi sebagaimana mestinya dan setiap informasi yang diterima ditindaklanjuti oleh manajemen.
 - Menyediakan informasi yang berguna sebagai dasar bagi manajemen untuk melakukan perbaikan berkelanjutan atas program pengelolaan risiko *fraud*.
3. Mereview dan mengevaluasi kelayakan perancangan dan efektifitas implementasi pengendalian internal untuk :
- Memastikan bahwa unsur, prinsip, dan fokus pengendalian internal diterapkan dan berfungsi dalam pelaksanaannya, serta memastikan bahwa integrasi unsur-unsur pengendalian internal mampu merespon risiko secara tepat.
 - Menilai risiko pengendalian internal
 - Mengidentifikasi kelemahan-kelemahan pengendalian
 - Menyediakan informasi yang berguna bagi manajemen untuk melakukan perbaikan pengendalian internal secara berkesinambungan

Tanggung jawab auditor internal dalam mendeteksi korupsi atau *fraud* secara umum berkenaan dengan upaya menemukan kecurangan dalam suatu kegiatan atau transaksi sedini mungkin sebelum menimbulkan kerugian, kegagalan, dan kerusakan yang lebih besar. Mekanisme pendeteksian korupsi atau *fraud* secara umum dapat dilakukan dengan cara :

1. Review terhadap pengendalian internal
2. Analisis data terhadap transaksi yang memiliki pola tidak biasa dan bersifat anomali, misalnya dengan teknik review analitis.
3. Memanfaatkan informasi dari pihak ketiga (misalnya pegawai, pelanggan, vendor, atau pihak lain) dalam kerangka mekanisme *whistleblowing* berkenaan dengan keluhan atau keberatan yang ditujukan kepada organisasi, manajemen atau personel tertentu, atau informasi spesifik sebagai petunjuk terkait indikasi *fraud*.

Peran Audit Internal dalam Investigasi Korupsi.

Sejalan dengan ekspektasi yang semakin tinggi dari para pemangku kepentingan terhadap kinerja fungsi audit internal, dan semakin tingginya kematangan organisasi audit internal misalnya pada level *managed* dan *enabled*, maka menjadi tantangan tersendiri bagi organisasi audit internal untuk menunjukkan kapabilitasnya dalam melakukan investigasi *fraud*. Meskipun berdasarkan standar audit internal yang diterima secara umum, auditor internal tidak dituntut untuk memiliki keahlian dalam investigasi *fraud*, namun kepala bagian

audit internal tetap bertanggungjawab untuk mengembangkan dan meningkatkan kompetensi auditor internalnya pada keahlian khusus yang memungkinkan auditor internal melakukan investigasi *fraud*.

Bila auditor internal memiliki keyakinan bahwa korupsi atau *fraud* secara umum telah terjadi, maka dia harus segera melaporkan temuan kecurangan tersebut (meskipun aktivitas audit belum selesai) kepada manajemen yang memiliki kewenangan untuk melakukan langkah tindak lanjut yang diperlukan, misalnya untuk melakukan investigasi *fraud*. Bila auditor internal memiliki kompetensi untuk melakukan investigasi *fraud*, maka manajemen dapat memberikan penugasan khusus kepada auditor internal untuk melakukan investigasi yang dimaksud. Golden et al (2006) mengemukakan bahwa pada organisasi audit internal yang tidak memiliki auditor forensik, maka investigator eksternal dapat diberdayakan (ditugaskan) untuk memberikan asistensi kepada audit internal dalam melakukan investigasi *fraud*, dimana kerjasama antara investigator eksternal dengan auditor internal memungkinkan investigasi dilaksanakan secara efektif dan efisien karena auditor internal dipandang lebih mengenal organisasi, sistem dan personalnya.

Namun demikian, meskipun auditor internal memiliki keahlian yang memadai untuk melakukan investigasi *fraud*, faktanya terdapat masalah independensi auditor internal. Faktor independensi auditor sangat penting sebab korupsi atau *fraud* secara umum mungkin melibatkan level manajemen yang lebih tinggi, pihak yang terlibat biasanya memiliki kemampuan untuk menekan atau mengintimidasi auditor, dan hasil investigasi dapat berkaitan dengan masalah hukum sehingga proses litigasi memerlukan saksi ahli yang independen dan memahami aspek hukum secara memadai.

Berdasarkan keterbatasan yang dimiliki auditor internal tersebut, maka peran auditor internal dalam investigasi *fraud* lebih kepada upaya mengungkap kasus korupsi atau *fraud* secara umum dalam organisasi guna kepentingan manajemen puncak dalam pengambilan keputusan yang sifatnya segera, agar korupsi yang lebih besar dapat dihalangi, kerugian yang lebih besar dapat dihindari, dan pelaku dapat ditindak sebagaimana mestinya. Dalam praktek, kasus korupsi yang diungkap oleh auditor internal memudahkan manajemen untuk mengambil keputusan terkait penindakan kepada pelaku berupa ganti rugi, me-non aktifkan pelaku sampai terbit keputusan yang bersifat tetap, dan memulihkan sistem yang rusak, serta memperbaiki kelemahan dan pelaksanaan pengendalian internal.

Moeller (2009) mengemukakan bahwa pada investigasi *fraud* oleh auditor internal harus dilakukan secara khusus, dengan tujuan utama membuktikan adanya kerugian, menetapkan pihak yang bertanggung jawab berikut motifnya, dan membuktikan metode audit investigasi yang digunakan sudah tepat, dimana kesimpulan berkenaan dengan *fraud* didasarkan pada tahapam investigasi yang rinci dan sistematis, dan mendokumentasikan

proses review yang dilakukan berikut pengamanan terhadap semua dokumen terkait *fraud* tersebut.

PENUTUP

Kasus korupsi yang terjadi di sektor publik banyak yang dapat dikategorikan sebagai *white collar crime* yang menimbulkan kerugian materi (keuangan negara) yang besar, merusak sistem, bahkan kegagalan suatu program/proyek mencapai tujuannya. Disamping itu, kasus korupsi yang melibatkan banyak pihak dalam skema kolusi sulit untuk diungkapkan atau dibongkar sampai keakarnya. Disisi lain nilai realisasi *recovery* aset negara dari kasus korupsi yang terungkap sangat rendah dibanding jumlah kerugian yang diperhitungkan.

Berbagai upaya dengan pendekatan holistik dilakukan oleh manajemen dan pemangku kepentingan lainnya untuk memerangi korupsi. Manajemen bertanggungjawab untuk merancang dan menerapkan *good governance*, manajemen risiko, pengendalian internal, dan kebijakan *anti-fraud* atau *fraud control plan*. Namun faktanya hal tersebut tidak cukup untuk menekan risiko *fraud* khususnya korupsi.

Fungsi audit internal sebagai mitra manajemen memegang peran strategis dalam memerangi korupsi. Transformasi peran audit internal dalam hal pencegahan, pendeteksian dan investigasi *fraud* khususnya korupsi dilakukan sejalan dengan meningkatkan kematangan organisasi audit internal yang dicirikan dengan peningkatan kapabilitas auditor internal. Transformasi peran audit internal tersebut harus dilakukan guna mewujudkan konsep masa datang dalam upaya memerangi korupsi yaitu mengedepankan upaya preventif dan mengurangi upaya investigatif.

Peran audit internal yang dimaksud di atas dapat terealisasi bila ada komitmen dan dukungan nyata dari manajemen senior untuk memperkuat organisasi audit internalnya dengan melaksanakan ketentuan peraturan dan regulasi terkait fungsi audit internal, menempatkan orang yang kompeten dan berintegritas, mengembangkan dan membina sumber daya manusia (auditor) secara berkelanjutan, dan menyediakan sumber daya pendukung yang memadai. Disamping itu, dalam melaksanakan fungsinya, auditor internal harus melaksanakan kecakapan profesional dengan semestinya dan bersikap objektif yang dilandasi dengan integritas yang tinggi.

DAFTAR PUSTAKA.

- Association of Certified Fraud Examiners – ACFE. 2016. *Report to The Nation, on Occupational Fraud and Abuse ; 2016 Global fraud Study*. ACFE pada <http://acfe.com>
- Antara. 2017. Mendagri Ingatkan kepala Daerah Pahami Area Rawan Korupsi. Antaranews.com pada <https://www.antaraneews.com/berita/654901/>

- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan – BPKP. 2016. *Grand Design* Peningkatan Kapabilitas APIP Berkelas Dunia. Workshop Nasional AAIP, Artikel pada <http://aaipi.or.id/wpcontent/uploads/2016/12/1>
- _____. 2015. Pedoman Teknis Penilaian Kapabilitas Aparat Pengawas Intern Pemerintah. Perka BPKP NO 16 Tahun 2015 berikut Lampiran I – IV.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan – BPKP. 2007. *Fraud Control Plan* ; Tidak Sekedar Teori tetapi Sebuah Solusi Menekan Korupsi. Artikel pada : <http://www.bpkp.go.id/konten/418/FCP.bpkp>
- Elieser Yohanes, dan Adri Paton, dan Anwar Alaydrus. 2016. Peran Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) Dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah di Kabupaten Bulungan. *E-Journal Administrative Reform* Vol 4 No 1 2016 Hal 65 – 78.
- Ghosh, R.N., and M.A.B. Siddique. 2015. *Corruption, Good Governance, and Economic Development ; Contemporary Analysis and Cas Studies*. World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd., Singapore.
- Golden, Thomas W., and Steven L. Skalak, and Mona M. Clayton. 2006. *A Guide to Forensic Accounting Investigation*. Jhon Wiley and Sons Inc., Hoboken, New Jersey.
- Groff, Maja Zaman, and Roberto Di Pietra, and Aleša Saša Sitar. 2016. *Contemporary Role of Internal Auditing in Corporate Governance*. *Dynamic Relationships Management Journal* Vol 5 No 1 hal 51 – 63.
- Jusbair Baheri, dan Sudarmanto, dan Ismail Suardi Wekke. 2017. *The Effect of Management Support to Effectiveness of Internal Audit for Public Universities*. *Journal of Engineering and Applied Sciences* Vo, 12 no 7 2017 hal 1696 – 1700.
- Karagiorgos, Theofanis, and George Drogolas, and Evaggelos Gotzamanis, and Ioannis Tampakoudis. 2010. *Internal Auditing as an Effective Tool fo Corporate Governnace*. *Journal of Business Management – JBM* Vo, 2 No 1 2010 hal 15 – 23.
- Komisi Pemberantasan Korupsi – KPK. 2017. Laporan Tahunan 2016. Komisi Pemberantasan Korupsi <https://www.kpk.go.id/images/Laporan.../>
- Ihsanudin. 2017. Jusuf Kalla : Inspektorat Jadi Tempat Pembuangan. Kompas.com 28/08/2017 pada <http://nasional.kompas.com/read/2017/08/28/14482561/>
- Moeller, Robert. 2009. *Brink's Modern Internal Auditing ; a Common Body of Knowledge, 7th edt*. Jhon Wiley & Sons Inc., Hoboken, New Jersey.
- Pickett, Spencer KH. 2005. *The Essential Handbook of Internal Auditing*. Jhon Wiley & Sons Ltd., West Sussex – UK.
- Pitt, Sally-Anne. 2014. *Internal Audit Quality ; Developing Quality Assurance and Improvement Program*. Jhon Wiley & Sons, Inc. Hoboken, New Jersey.

Susmianti, Rachmad Arijanto interview dg Roberth Gonijaya, yang saat ini menjabat sebagai Inspektur VII, Itjen Kemenkeu. (2016 : 8). Menuju APIP Berkelas Dunia. Buletin Kinerja Edisi XXVI 2016 pada <https://www.kemenkeu.go.id/media/5018/buletin-kinerja-xxvii-1501-dummy.pdf>

The Institute of Internal Auditor – The IIA. 2016. *International Standards for Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*. The Institute of Internal Auditors. Standards and Guidance, Florida.

World Bank. 2016. *Fraud and Corruption Awareness Handbook, How It Work And What to Look-for : A Handbook for Staff*. Integrity Vice Presidency – The World Bank Group.