

# ***Discourse Analysis Realitas Independensi APIP***

*Full paper*

Joko Santosa  
Universitas Airlangga  
d\_jsantosa@yahoo.com

Mohamad Suyunus  
Universitas Airlangga  
suyunusm@yahoo.com

## ***Abstract:***

*This study aims to reveal the reality of the APIP independence, especially the regional authorities in order to obtain a comprehensive picture. This study used discourse analysis as a method, so that the benefits provided not only the formation of knowledge but also gives the option of discourse (Talja, 1999) how to establish internal audit independence of government in Indonesia (APIP). This study yielded two important findings, first, there are no regulations that specifically and comprehensively regulate APIP in Indonesia. By implication, the concept of development APIP function is not clear, and the creation of a variety of interpretations of thought regarding the independence of the APIP. The second finding, APIP has 'vague independence'. APIP accountability audit results directly to the leadership of the organization, but it creates dependency. In addition, the absence of an independent agency that oversees the functions APIP, as well as strong political dimension in government intertwined with the budget policy ultimately created the vagueness. Furthermore, this study suggests, themes such as the establishment of the Inspectorate of State as smelting APIP in the center and the regions, the difference APIP bureaucrats (in government agencies) with APIP professional (in BUMN/D), the difference between APIP at the level of central and local government, as well as a comparison the independence of the internal auditor function of government among countries that have institutions with the audit committee who are not, into a field of study that is important to investigate deeper.*

*Keywords: Independence, Internal Auditor, Discourse Analysis, APIP*

## **1. Pendahuluan**

Dalam beberapa tahun terakhir, isu-isu yang terkait dengan independensi dan objektivitas internal audit telah menjadi bidang kajian penelitian yang cukup banyak diminati. Stewart dan Subramaniam (2009) menjelaskan bahwa realita tersebut erat terkait dengan perkembangan dan perluasan peran internal audit sebagai kunci mekanisme tata kelola perusahaan serta layanan konsultasi internal. Sementara disisi lain, auditor internal berada dalam situasi yang unik, yakni sebagai penjamin tercapainya tujuan organisasi namun juga memberikan layanan konsultasi bagi

manajer. Peran ganda tersebut pada akhirnya menciptakan perdebatan yang panjang karena memiliki potensi untuk menempatkan auditor internal dalam situasi konflik. Pendapat senada dikatakan Sarens dan de Beelde (2006), bahwa posisi auditor internal adalah unik, sebagai karyawan dari organisasi dengan tanggung jawab untuk menilai dan memantau keputusan yang dibuat oleh manajemen, serta untuk menyarankan manajemen atas kecukupan dan efektivitas pengendalian internal (Stewart dan Subramaniam, 2009). Pendapat-pendapat tersebut kiranya menjadi alasan logis pentingnya status dan kewenangan yang memadai bagi fungsi internal audit, untuk menjaga independensi organisasi dan auditor internal secara individu untuk bertindak objektif.

Dalam sistem pemerintahan di Indonesia, lembaga pengawasan internal yang dikenal sebagai Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP), dibentuk baik di tingkat pemerintah pusat dan daerah. Di tingkat pusat yaitu BPKP yang bertanggungjawab langsung pada Presiden, serta Itjen/Ittama pada masing-masing Kementerian/Lembaga. Sementara di daerah yaitu Inspektorat Propinsi/Kabupaten/Kota yang bertanggungjawab kepada kepala daerah. Dasar hukum pembentukan lembaga – lembaga tersebut adalah regulasi yang mengatur mengenai struktur dan tata kelola organisasi di masing – masing tingkatan pemerintahan. Dengan kata lain, hingga saat ini belum ada regulasi tunggal (terpisah dan berdiri sendiri) yang khusus mengatur fungsi lembaga pengawasan internal di instansi pemerintah secara komprehensif. Fakta yang lain, dalam perkembangannya, unit atau satuan pengawas internal (SPI) di BUMN/D kini juga dikategorikan sebagai APIP (AAIPI, 2013). Sementara itu terdapat relita obyektif yang tidak dapat diabaikan, yakni perbedaan dalam hal kedudukan, tata kelola dan pertanggungjawaban antara BPKP/Itjen/Inspektorat daerah dengan SPI di BUMN/D sebagai konsekuensi adanya lembaga Komite Audit/Komite Pengawas.

Banyak pihak menyakini bahwa komite audit yang efektif dipandang memainkan peran penting dalam mendukung posisi auditor internal dan memperkuat kemandirian audit internal (Gauthier, 2007; Kintzele, *et al.*, 2008; Magrane dan Malthus, 2010; IIA, 2014). Hal ini tak terlepas dari fungsi lembaga tersebut yang memiliki peran penting dalam mengkoordinasikan dan mengawasi komunikasi antara manajemen, auditor internal, dan auditor eksternal. Selain itu, juga membantu dalam membangun lingkungan, tata kelola dan sistem pendukung bagi internal auditor untuk melaksanakan fungsi dan kegiatannya, misalnya terkait penilaian risiko, *assurance*, ataupun kepatuhan (Stewart dan

Subramaniam, 2009). Sederhananya dapat dikatakan, Komite Audit dapat dilihat sebagai mekanisme perlindungan utama bagi internal auditor dalam mengelola independensi dan objektivitas profesionalnya.

Stewart dan Subramaniam (2009) secara komprehensif telah memetakan wilayah kajian penelitian tentang independensi dan obyektivitas internal auditor yang ada selama ini, yang dikelompokkan kedalam 5 topik bahasan, yaitu (1) status organisasi; (2) *assurance* versus *consultancy*; (3) peran audit internal dalam manajemen risiko; (4) *outsourcing* dan *co-sourcing* kegiatan internal audit; dan (5) audit internal sebagai tempat pelatihan manajemen. Bila mengacu pada tema-tema penelitian tersebut, maka penelitian ini dapat diklasifikasikan dalam tema penelitian yang membahas status organisasi internal auditor, khususnya di Indonesia. Pada topik ini banyak temuan riset yang dihasilkan diantaranya, komposisi komite audit (Raghuandan, Read dan Rama, 2001) dan hubungan antara komite audit dengan internal audit mempengaruhi independensi dan obyektivitas internal audit (Goodwin dan Yeo, 2001; Goodwin, 2003; Mat Zain dan Subramaniam, 2007). Selain itu, beberapa hasil penelitian oleh Carcello, Hermanson dan Neal (2002), James (2003), Leung, Cooper dan Robertson (2004), Van Peursem (2005), Sarens dan De Beeld (2006), Turley dan Zaman (2007), Christopher, Sarens, dan Leung (2009), menunjukkan bukti bahwa pola hubungan antara manajemen, internal audit dan komite audit, termasuk didalamnya efektivitas komite audit serta mekanisme pelaporan hasil kegiatan pengawasan dari internal audit, juga terbukti menjadi gangguan independensi dan obyektivitas.

Perbedaan mendasar penelitian ini dengan riset-riset sebelumnya, yaitu pertama, komite audit atau sebutan dengan lain hanya dikenal pada BUMN/D, sementara di instansi pemerintah pusat dan daerah, lembaga tersebut tidak ada. Pada beberapa Negara (misalnya Australia dan Selandia Baru) yang ditunjukkan dalam riset-riset tersebut, baik di tingkat pemerintah daerah serta pusat (kementerian), komite audit merupakan sebuah keharusan dalam regulasi. Fakta tersebut tentunya akan sangat membedakan tata kelola dan mekanisme lembaga internal audit (APIP) di Indonesia dengan Negara-negara yang menganut adanya lembaga komite audit. Kedua, metode yang digunakan mayoritas dengan *survey* (kuantitatif), meskipun beberapa diantaranya memilih *case study* (Turley dan Zaman, 2007), *multiple case study* (Van Peursem, 2005; Sarens dan De Beelde, 2006); ataupun

interview (Mat Zain dan Subramaniam, 2007). Sedangkan metode dalam penelitian ini adalah *discourse analysis*.

Merujuk latar belakang seperti diuraikan diatas, tujuan utama penelitian ini adalah mengungkap realitas independensi APIP, khususnya pada Pemerintahan daerah sehingga diperoleh gambaran yang komprehensif. Untuk mencapai tujuan tersebut, pertanyaan penelitian yang akan dibahas yaitu, bagaimana realitas independensi APIP dalam praktik yang dijalankan selama ini? Sedangkan kontribusi penelitian mencakup dua aspek, yakni secara teoritis hasil penelitian ini akan memperkaya literatur tentang independensi internal audit di sektor publik atau APIP di Indonesia. Selain itu, di tingkat praktis penelitian ini dapat menjadi input bagi pemerintah selaku pengambil kebijakan dalam membangun independensi APIP, yang pada akhirnya akan meningkatkan efektivitas fungsi APIP. Selanjutnya, untuk memfokuskan pembahasan, *paper* dibagi dalam beberapa bagian dan sub bagian. Di bagian kedua (B) secara singkat akan membahas tinjauan pustaka sebagai landasan teoritis dalam melakukan analisa. Kemudian di bagian berikutnya, menampilkan metodologi penelitian yang digunakan. Lalu di bagian keempat, menguraikan hasil analisa dan diskusi atas temuan penelitian. Pembahasan dikelompokkan ke dalam empat sub bagian, meliputi analisa terhadap kerangka hukum APIP, kemudian membahas independensi sebagai nilai dasar yang harus dimiliki APIP serta gambaran realita yang ada di situs penelitian, dan terakhir menyajikan peta jalan untuk membangun independensi APIP. Selanjutnya dibagian akhir *paper* berisi simpulan, implikasi penelitian, dan keterbatasan beserta saran untuk penelitian berikutnya.

## **2. Tinjauan Teoritis**

### **2.1. Konsep Independensi Auditor Internal Pemerintah (APIP)**

Secara umum, independensi didefinisikan sebagai kebebasan dari ketergantungan pada atau oleh pengaruh dan/atau kontrol orang lain, organisasi, maupun Negara (INTOSAI, 2010). Bagi internal auditor, makna independensi tersebut dijelaskan dalam INTOSAI GOV 9140, yaitu

*“independence is the freedom from conditions that threaten the ability of the internal audit activity or the Chief Audit Executive (CAE) to carry out internal audit responsibilities in an unbiased manner”*.

Lebih lanjut disebutkan, independensi dan objektivitas bagi Internal Audit sangatlah penting dalam memastikan bahwa pemangku kepentingan melihat pekerjaan audit yang dilakukan beserta hasilnya dapat dinilai kredibel, faktual, dan berisi.

Dalam ISSAI 1610 terdapat beberapa parameter kriteria yang dapat digunakan untuk menilai independensi fungsi audit internal di sektor publik (INTOSAI, 2010), yakni:

- Terdapat Piagam Audit yang secara jelas dan resmi menetapkan perihal tanggung jawab dan kewenangan internal audit;
- Adanya pemisahan fungsi internal audit dari tanggung jawab untuk tugas-tugas manajemen dan pengambilan keputusan;
- Kebebasan yang memadai bagi kepala Internal audit dalam menyusun rencana audit;
- Anggaran yang memadai dan skala gaji dalam tingkat yang sesuai dengan tanggung jawab serta pentingnya internal audit; dan
- Keterlibatan dan partisipasi dari Kepala Internal Audit dalam perekrutan staf audit.

Pentingnya independensi internal audit menurut IIA (2012) adalah bahwa perannya dapat membantu organisasi sektor publik mencapai akuntabilitas dan integritas, meningkatkan operasi, serta menanamkan kepercayaan antara warga dan *stakeholder*. Sementara itu, Baharuddin, *et al.* (2014) menyatakan bahwa dimungkinkan semua faktor penentu lain yang mempengaruhi efektivitas Internal Auditor berasal dari dukungan manajemen puncak. Kondisi tersebut tidak terlepas fakta yang ada, dimana, yang menempatkan staf Internal Auditor yang berkualitas, pengembangan karir staf Internal Auditor, serta membangun independensi organisasi Internal Auditor, merupakan hasil keputusan / kebijakan yang dibuat oleh manajemen.

Gansberghe (2005) juga memberi penekanan bahwa untuk menjadi efektif, internal audit harus menjadi organisasi yang independen. Alasan yang sama juga dinyatakan IIA (2012: 6) bahwa *“The CAE also should be free to staff the audit activity without interference from management or undue political influence from public officials”*. Lebih lanjut dikatakan, alasan pentingnya independensi atau kemerdekaan sejati adalah karena hal itu akan memberi jaminan wewenang bagi

internal audit untuk mengaudit apapun yang menurut pendapat profesional, akan berdampak pada efektivitas pemerintahan, manajemen risiko, dan proses pengendalian atau kontrol.

Hudaib dan Haniffa (2009) menemukan bahwa auditor membangun makna independensi dalam penampilan (*independent in appearance*) dan sikap/pemikiran (*independent in fact*), melalui interaksi sosial mereka pada tiga tingkatan. Pada tingkat mikro (*personal self-reflexivity*), pemaknaan "*independent in fact*" terkait dengan penalaran atas etika dan / atau agama serta reputasi individu auditor sebagai "Pria terhormat", terutama pada partner. Pada tingkat meso (budaya organisasi), "*Independent in appearance*" dikaitkan dengan citra/ gambaran manajemen serta tingkat kegiatan komersial. Di tingkat makro atau negara, sistem politik, ideologi, hukum, struktur ekonomi serta nilai-nilai sosial dalam lingkungan, mempengaruhi berbagai gagasan independensi dan hal tersebut pada akhirnya memiliki konsekuensi terhadap makna independensi auditor. Selain itu, hasil penelitian juga mengungkapkan ketegangan antara dua kelompok praktisi. Praktisi Islam ingin menerapkan independensi berdasarkan konsep syariah pada semua bidang kehidupan, termasuk bisnis dan profesi. Sementara itu praktisi sekuler lebih dipengaruhi oleh paham kapitalisme dan melihat agama sebagai halangan untuk kemajuan.

## **2.2. Discourse Analysis**

*Discourse analysis* atau analisis wacana merupakan pendekatan yang melampaui dikotomi antara makna subjektif dan realitas objektif, serta dikotomi antara pengguna berpusat dan penelitian sistem berpusat (Talja, 1999). Berkonsentrasi pada analisis pembentukan pengetahuan, yang mengatur praktek kelembagaan dan realitas sosial dalam skala besar. Sederhananya, sebagai sebuah metode, fokus *discourse analysis* adalah menganalisis data wawancara pada tingkat *macrosociological*, sebagai teks sosial. Dijelaskan Talja (1999), asumsi dasar analisis wacana adalah bahwa jawaban wawancara diproduksi dari sumber linguistik yang sudah ada dengan sifat-sifat mereka sendiri. Dapat diartikan, titik awal dari analisis wacana didasarkan pemahaman bahwa makna, nilai-nilai, dan prinsip-prinsip etika, bukanlah hasil kreasi individu, tetapi dari entitas yang diciptakan secara bersama-sama dalam komunikasi dan aksi sosial.

Potter dan Wetherell (1987) menjelaskan bahwa tujuan dari analisis wacana adalah menciptakan kemungkinan bagi pembaca untuk mempertimbangkan konsekuensi praktis dari wacana

yang berbeda, dan untuk menunjukkan masalah serta kemungkinan yang tercipta oleh wacana tersebut (Talja, 1999). Dengan kata lain, tujuan analisis wacana tidak hanya untuk mengidentifikasi repertoar interpretatif, tetapi untuk menunjukkan kekuasaan dan pengaruh narasi tertentu, serta menganalisis potensi sosial dan fungsi kelembagaan maupun efek dari hal itu.

Sementara itu Jørgensen dan Phillips (2002) berpendapat, tujuan penelitian analisis wacana (*discourse analysis*) adalah tidak untuk mendapatkan apa yang ada dibalik wacana, untuk mengetahui apa yang 'sebenarnya' orang maksudkan atas yang mereka katakan, atau untuk menemukan realitas di balik wacana. Titik awalnya adalah bahwa realitas yang tidak pernah dapat mencapai luar wacana, sehingga wacana itu sendiri yang akhirnya menjadi objek analisis. Dalam penelitian analitis wacana, langkah pertama yang dilakukan bukan memilah mana yang benar dan yang salah dari pernyataan tentang dunia dalam bahan-bahan penelitian yang ada. Sebaliknya, analisis harus bekerja dengan apa yang benar-benar telah dikatakan atau ditulis, menjelajahi pola dalam dan keseluruhan pernyataan atau laporan dan mengidentifikasi konsekuensi sosial dari representasi berbagai diskursif atas realitas tersebut.

Terkait obyektifitas pendekatan analisis wacana, menurut Hamad (2007) obyektivitas hasil penelitian analisis wacana (*discourse analysis*) terletak pada konsistensi peneliti dalam mengaplikasikan suatu pendekatan teori, paradigm penelitian dan jenis riset serta metode analisis wacana. Selama peneliti secara ketat mengacu pada pendekatan riset tersebut dalam rangka menjawab permasalahan dan membuktikan tujuan penelitian, maka hasil risetnya dapat dikatakan sudah obyektif.

### **3. Metodologi Penelitian**

#### **3.1. Pendekatan Penelitian**

Penelitian ini seperti dikatakan diawal, bertujuan memberi gambaran yang komprehensif mengenai realitas independensi APIP. Untuk itu, pendekatan kualitatif menjadi pilihan yang paling tepat digunakan. Spesifiknya, penelitian ini menggunakan perspektif analisis wacana (*discourse analysis*).

### 3.2. Situs Penelitian, Informan dan Metode Pengambilan Data

Penelitian ini mengambil situs di Inspektorat Kabupaten Magetan. Dasar pertimbangan pemilihan situs adalah adanya dua jabatan fungsional (JFA dan P2UPD). Realitas tersebut dapat dikatakan unik karena kondisi demikian tidak selalu ada di setiap lembaga APIP. Sementara itu, informan yang terpilih sebanyak 6 orang, yaitu St.S, St.I, Fs.P, Fs.A, Fs.U, dan Dn. Penggunaan kode untuk informan didasarkan alasan menjaga kerahasiaan informan, sebagaimana permintaan beberapa informan ketika wawancara berlangsung.

Penelitian ini utamanya menggunakan data primer berupa transkrip wawancara. Pengumpulan data melalui *depth interview*, dengan format wawancara semi terstruktur. Hal ini didasarkan pendapat bahwa praktek yang baik untuk memperoleh data wawancara yaitu dengan mengembangkan panduan wawancara yang membantu pewawancara tetap fokus pada materi wawancara, namun tanpa memaksakan terlalu banyak struktur (Elliott dan Timulak, 2005). Pengumpulan data dilakukan mulai bulan Oktober s/d Desember 2015.

### 3.3. Kriteria Kualitas Penelitian

Untuk menjaga kualitas penelitian, peneliti melakukan prosedur verifikasi dan validasi transkrip wawancara. Dalam prosedur tersebut, setiap informan diminta untuk membubuhkan paraf atau tanda tangan sebagai bentuk persetujuan atas keseluruhan isi hasil wawancara yang telah ditranskrip. Meski demikian, dalam melakukan validasi, informan tetap berhak untuk tidak setuju atau melakukan perbaikan atas transkrip wawancara, namun wajib disertai penjelasan yang dapat dipertanggungjawabkan. Disamping itu, metode *discourse analysis* yang digunakan penelitian ini dapat dikategorikan dalam perspektif kritis, sehingga merujuk pendapat Morrow (2005) yang mengutip Lather (1994), validitas untuk pendekatan kritis akan terpenuhi ketika Penelitian tersebut mampu untuk menciptakan wacana dan lebih penting memberi kontribusi sosial daripada sains. Kriteria ini dikenal sebagai '*transgressive validity*'.

## **4. Hasil dan Diskusi**

### **4.1. Gambaran Kerangka Hukum APIP**

Regulasi yang mengatur APIP di tingkat pemerintah pusat dibedakan menjadi dua, pertama tentang BPKP, dan kedua tentang Inspektorat Jenderal dan/atau Inspektorat Utama. Keppres 31 Tahun 1983 menjadi payung hukum pembentukan BPKP untuk pertama kalinya. Lembaga tersebut merupakan bentuk peralihan dari DJPKN. Latar belakang dibentuknya BPKP adalah untuk membangun lembaga yang lebih independen, dan diharapkan dapat menjadi institusi pengawasan intern pemerintah yang objektif serta bebas dari intervensi maupun konflik kepentingan. Hal ini bisa dilihat dari salah satu perbedaan mendasar antara BPKP dengan yang sebelumnya DJPKN. BPKP sebagai lembaga pemerintah non departemen bertanggungjawab langsung kepada Presiden, sementara DJPKN sebagai salah satu direktorat di departemen keuangan, dalam pelaksanaan tugasnya bertanggungjawab kepada Menteri Keuangan. Dalam perjalanannya, sebagai implikasi reformasi pengelolaan keuangan Negara, terjadi pergeseran peran dan fungsi BPKP dari yang sebelumnya lebih banyak pada fungsi pemeriksaan (audit), bergeser pada fungsi asistensi dan pengawasan atas pengelolaan keuangan Negara. Pergeseran fungsi tersebut ditandai dengan dikeluarkannya Keppres No. 103 Tahun 2001, sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Perpres No 192 tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan ([www.bpkp.go.id](http://www.bpkp.go.id)).

Selain BPKP, di tingkat pemerintah pusat juga terdapat Inspektorat Jenderal dimasing-masing kementerian/lembaga. Regulasi yang menjadi awal pembentukan Inspektorat Jenderal didasarkan pada Keputusan Presidium Kabinet Ampera Nomor 15/U/Kep/8/1966. Selanjutnya, regulasi tersebut disusuli dengan Keputusan Presidium Kabinet Ampera Nomor 38/U/Kep/9/1966 sebagai dasar hukum pembentukan Inspektorat jenderal pada 8 Departemen. Inspektorat Jenderal merupakan aparat fungsional dengan fungsi melakukan pengawasan atas pengelolaan keuangan negara pada masing – masing departemen. Dalam perkembangannya, pemerintah mengeluarkan Keppres 44 Tahun 1974 sebagai landasan hukum pembentukan Inspektorat Jenderal (Itjen) di setiap Departemen ([www.itjen.depkeu.go.id](http://www.itjen.depkeu.go.id)). Memasuki orde reformasi, seiring perubahan nomenklatur dari Departemen menjadi Kementerian, Inspektorat Jenderal (Itjen) turut mengalami perubahan secara nomenklatur.

Akan tetapi dalam hal tata kelola, tidak ada perubahan yang mendasar. Perubahan regulasi tersebut, terakhir melalui Perpres 7 Tahun 2015 tentang organisasi kementerian Negara.

Selanjutnya pada tingkat pemerintah daerah, penelusuran produk hukum sebagai dasar pembentukan Inspektorat Daerah, pertama kali diatur dalam Kepmendagri 219 Tahun 1979 untuk Inspektorat Wilayah Propinsi, dan Kepmendagri 220 Tahun 1979 untuk Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kotamadya. Fungsi lembaga ini adalah dalam rangka melakukan pengawasan penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan di tingkat Daerah. Perkembangan selanjutnya yaitu perubahan setelah masa reformasi sebagai konsekuensi berlakunya otonomi daerah. PP 84 tahun 2000 merubah nomenklatur Inspektorat Wilayah Daerah menjadi Badan Pengawasan daerah/Bawasda ([www.dsvobiscum.wordpress.com](http://www.dsvobiscum.wordpress.com)). Dampak perubahan ini adalah Inspektorat daerah atau Bawasda secara administratif dan fungsional berada dibawah kendali dan tanggung jawab Kepala Daerah. Perubahan terakhir dan lebih mendasar mengenai Inspektorat daerah adalah dikeluarkannya PP 41 tahun 2007, yang merubah Bawasda menjadi Inspektorat. Perubahan mendasar yang terjadi adalah pertama, pergeseran peran Inspektorat yang lebih didorong pada fungsi penjaminan (*assurance*). Kedua terkait tata kelola aparatur pengawasan dari yang sebelumnya struktural sekarang menjadi fungsional. Konsekuensi hal itu, APIP di daerah atau di Inspektorat dibentuk Jabatan Fungsional Auditor (JFA) yang fokus bidang tugasnya pada aspek keuangan , serta Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintah di Daerah (P2UPD) dengan bidang tugasnya berfokus pada aspek penyelenggaraan pemerintahan (Santosa dan Suyunus, 2016).

Dari gambaran regulasi yang mengatur APIP tersebut, dapat diambil beberapa poin penting bagaimana konstruksi hukum mengenai internal audit pemerintah di Indonesia. Pertama, secara kelembagaan dan tata kelola, APIP mutlak bertanggungjawab kepada pimpinan tertinggi di masing-masing institusi. Hal ini berbeda dengan tata kelola internal audit di sektor publik lain yang ada, misalnya di BUMN, secara fungsi internal audit melaporkan tugasnya atau dengan kata lain bertanggungjawab kepada komite audit (Maulina dan Sawarjuwono, 2014). Contoh lain di beberapa Negara seperti di Kanada (Roussy, 2013), Selandia Baru (Magrane dan Malthus, 2010), atau Albania (Bello, 2013), dalam regulasinya mengatur bahwa internal audit pemerintah baik pusat maupun daerah berkewajiban melaporkan pelaksanaan tugasnya kepada badan pengawas atau komite audit

yang ada di dewan pusat ataupun dewan kota. Poin kedua, di Indonesia belum ada regulasi yang secara komprehensif dan spesifik mengatur peran dan fungsi audit internal pemerintah (APIP), mulai dari desain, tata kelola dan pengembangan kelembagaan, pengelolaan sumber daya, tanggungjawab serta kewajiban pelaporannya. Poin ketiga, merupakan konsekuensi dua poin sebelumnya, bahwa peran dan komitmen pimpinan pada akhirnya menjadi faktor tunggal dalam menciptakan fungsi internal audit pemerintah (APIP) yang efektif. Termasuk didalamnya membangun independensi APIP. Pendapat yang sama dikatakan Baharuddin, *et al.* (2014) bahwa dimungkinkan semua faktor penentu lain yang mempengaruhi efektivitas Internal Auditor berasal dari dukungan manajemen puncak.

#### **4.2. Independensi Sebagai Nilai Dasar APIP**

Berbagai hasil riset maupun dalam regulasi atau standar yang ada, efektivitas peran internal auditor dipengaruhi banyak aspek, baik internal maupun eksternal. Salah satu aspek yang berpengaruh besar adalah independensi. Keterkaitan erat independensi dengan efektivitas fungsi internal audit seperti dikatakan Mihret dan Yismaw (2007) bahwa independensi adalah nilai penting dalam memberikan pelayanan audit internal yang efektif kepada manajemen, untuk itu diperlukan kondisi dimana internal auditor dapat memberikan penilaian dan melaporkan temuan secara obyektif tanpa hambatan atau pengaruh dari unit yang diaudit. Hal itu bisa dicapai bila fungsi internal audit diberikan status dan struktur yang memadai dalam organisasi.

Dalam standar audit APIP, baik yang diatur dalam Peraturan Menteri PAN No. PER/05/M.PAN/03/2008, maupun dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI, 2013), disebutkan bahwa APIP sebagai pengawas intern pemerintah merupakan salah satu unsur manajemen pemerintah yang penting dalam rangka mewujudkan *good governance* dan *clean government*. Harapan tersebut akan tercapai bila APIP mampu menjadi agen perubahan yang dapat menciptakan nilai tambah pada produk atau layanan instansi pemerintah. Pada kenyataannya, gangguan terhadap independensi menjadi persoalan mendasar efektivitas APIP. Dalam praktik, lingkungan kerja kadang menghadapkan mereka pada hal-hal yang dapat melemahkan independensi, misalnya adanya pemberian-pemberian (gratifikasi) kepada auditor dengan harapan mereka akan memberikan laporan yang baik-baik saja atas suatu unit pemerintah yang dievaluasi ataupun diperiksa (Nur Khairin, *et al.*, 2015). Disamping itu, akibat kurangnya dukungan dari manajemen tertinggi dan lembaga atau badan

pengawas, dalam banyak organisasi fungsi audit internal sering sekali tidak independen (Gansberghe, 2005).

Bagi APIP, independensi merupakan salah satu prinsip dasar selain *audit charter* dan kepatuhan terhadap kode etik. Standar Atribut 1100 dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI, 2013) menyebutkan:

“Independensi dan Objektivitas Dalam semua hal yang berkaitan dengan penugasan audit intern, APIP dan kegiatan audit intern harus independen serta para auditornya harus objektif dalam pelaksanaan tugasnya.” (Standar Atribut 1100, SAIPI)

Dalam standar tersebut independensi didefinisikan sebagai kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara objektif. Disamping itu, penting bagi APIP untuk mengelola setiap bentuk ancaman terhadap independensi harus dikelola pada tingkat individu auditor, penugasan audit intern, fungsional, dan organisasi. Dikatakan pula bahwa Independensi APIP secara efektif dicapai ketika Pimpinan APIP secara fungsional melaporkan kepada Pimpinan Kementerian/ Lembaga/Pemerintah Daerah (AAIPI, 2013).

Uraian diatas memberi gambaran bahwa independensi adalah nilai dasar yang secara definitif mutlak dimiliki lembaga audit internal (APIP). Pendapat tersebut didasarkan dua alasan, pertama, secara konseptual dikatakan bahwa audit internal adalah kegiatan yang independen dan obyektif dalam bentuk pemberian jaminan atau keyakinan dan konsultasi, yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasional sebuah organisasi (Coupland, 1993; INTOSAI, 2010; IIA, 2012; AAIPI, 2013). Lebih jauh, banyak bukti empiris (diantaranya, Cohen dan Sayag (2010), Mousa (2013), Alzeban dan Gwilliam (2014), Zeyn (2014) Baharuddin, *et al.* (2014)), yang menunjukkan bahwa independensi merupakan faktor kunci keberhasilan atau efektivitas fungsi internal audit, dan sekaligus menguatkan konsep teoritis tersebut. Alasan kedua, secara regulatori, Standar Audit dan/atau dalam bentuk produk hukum yang mengatur internal audit, mewajibkan setiap fungsi audit internal untuk menjaga serta memelihara independensi dan obyektivitas sebagai salah satu prinsip dasar yang harus dimiliki.

### 4.3. Realitas Independensi APIP

Bagian ini menyajikan realitas independensi yang ada dalam praktik, khususnya pada situs penelitian. Secara kelembagaan, perubahan yang terjadi terkait fungsi APIP selama ini, tidak menciptakan perbedaan yang mendasar. Pendapat yang dikatakan informan berikut, atas pertanyaan peneliti mengenai perkembangan dan perubahan yang terjadi di Inspektorat, dapat menggambarkan realita tersebut:

“saya kira kalau dibandingkan yang dulu dengan sekarang, itu pada prinsipnya kan sama bahwa Inspektorat itu adalah aparatnya Bupati.” (St.S-01.23)

Terbitnya PP 41 tahun 2007 yang diharapkan dapat memperbaiki tata kelola Inspektorat daerah (APIP), dalam kenyataan hanya merubah sisi manajemen kepegawaiannya dari yang sebelumnya tugas pengawasan dilakukan oleh pejabat struktural, dengan adanya Peraturan Pemerintah tersebut beralih pada pejabat fungsional. Hal ini pula yang mendasari dibentuknya fungsional pengawas (P2UPD) dan fungsional auditor (JFA) di Inspektorat. Akan tetapi terkait tata kelola dan fungsi organisasi tidak ada perubahan yang substantif, sebagaimana penjelasan berikut:

“Lho apa sih yang berubah dulu waktu masih Kasi sama sekarang fungsional. Bedanya Cuma disini ada angka kredit. apa bedanya, pola? Nggak ada kan (perbedaannya), *pancet wae (baca-sama saja). Nek enek masalah lagek tekok rene, gitu lho (baca-kalau ada masalah baru konsultasi kesini).*” (Fs.A-09.57)

Tidak adanya perbedaan dalam tata kelola organisasi diantaranya dapat dilihat dari ruang lingkup tugas Inspektorat yang diatur, meliputi pemeriksaan, pengusutan, pengujian dan penilaian tugas pengawasan (ayat (3) Pasal 5 dan Pasal 12 PP 41/2007). Berikutnya, pada ayat (4) Pasal 5 dan Pasal 12 Peraturan Pemerintah tersebut mengatur bahwa APIP di daerah (Inspektorat) bertanggung jawab langsung kepada Kepala Daerah (Gubernur/ Bupati/ Walikota). Akibatnya, dengan konstruksi hukum seperti itu justru diyakini menjadi faktor utama yang membentuk bingkai pemahaman bahwa fungsi APIP tidak bisa keluar dari kebijakan manajemen (Kepala Daerah). Temuan lapangan memberi gambaran hal itu:

“secara desain nomenklatur ..., kita yang berwenang kan Bupati.” (Fs.A-23.43)

“kita inspektorat fungsinya, sebagaimana kita ini orangnya Bupati, jadi disuruh mengawasi pekerjaannya Bupati.” (Fs.P-21.32)

Pada akhirnya dengan sistem seperti itu, justru menciptakan ketergantungan pada peran seorang Kepala daerah dalam memerankan fungsi Inspektorat. Secara implisit kondisi demikian tercermin dari pendapat seorang informan berikut:

“*sakjane menak gitu lho, pomo Bupati senden nang inspektorat itu enak (baca-sebenarnya lebih mudah, seandainya Bupati bersandar ke Inspektorat). Karena kita wis (sudah) full perannya yo mengamati, mengawasi, menganalisa, melahirkan *problem solving*. Jadi tidak sekedar mencari kesalahan kan. Mencari kesalahan gampang (mudah), tapi kalau tidak bisa menemukan formula *problem solving*-nya yo bukan inspektorat itu.*” (Fs.A-04.17)

Ketika hal itu dikaitkan dengan upaya membangun kemandirian (independensi) kelembagaan Inspektorat (APIP), dapat tidaknya Inspektorat mengelola dan memelihara independensinya akan berpulang pada komitmen Kepala daerah. Dampak negatif lainnya, dominasi peran Kepala Daerah justru dapat melahirkan perspektif bahwa Inspektorat atau APIP tidak lebih hanya sebagai alat untuk melindungi ‘kepentingan’ manajemen (Kepala Daerah). Pandangan informan berikut secara implisit menggambarkan realitas tersebut:

“*katanya Inspektorat itu sebagai mata-telinga-kaki dari Bupati. Jadi sebenarnya mengamankan *policy*-nya bupati.*” (Fs.U-04.22)

Efek domino dari kondisi demikian akan berujung pada penilaian efektivitas peran APIP itu sendiri. Fakta lapangan yang ditemukan dalam penelitian ini seakan mengkonfirmasi banyaknya temuan empiris (Cohen dan Sayag, 2010; Mousa, 2013; Alzeban dan Gwilliam, 2014; Zeyn, 2014; Baharuddin, *et al.*, 2014), yang membuktikan eratnya keterkaitan independensi fungsi internal audit (disini adalah APIP) dengan efektivitas pelaksanaan perannya. Salah satu anggota DPRD yang menjadi informan memberikan contoh dalam penjelasannya:

“*... memang dibutuhkan Inspektorat yang independen. Independen disini harus juga semakin ditingkatkan sehingga jangan sampai, apalagi dengan adanya Dana Desa ini, kalau diperiksa BPK, semuanya bisa kelihatan, tetapi pada saat pengawasan internal, dari Inspektorat, hal itu tidak diketemukan, tidak muncul. Inilah, independensi daripada inspektorat harus semakin ditingkatkan.*” (Dn-02.56)

Penilaian pihak eksternal seperti pernyataan informan tersebut setidaknya memberi gambaran riil bagaimana realitas yang terjadi di tingkat pemerintah daerah, yang menilai atau mungkin lebih tepatnya mempertanyakan independensi Inspektorat (APIP) dalam pelaksanaan tugasnya. Dapat diartikan, pihak eksternal melihat fungsi APIP selama ini dinilai tidak efektif dalam mendeteksi

secara dini potensi penyimpangan serta memberikan jaminan atas kepatuhan pengelolaan keuangan, yang disebabkan tidak mampunya lembaga tersebut menjaga independensinya.

Selain itu, ada fenomena penting yang ditemukan, yang menggambarkan bahwa independensi APIP dalam realitanya adalah sesuatu yang samar-samar. Pengertian pendapat tersebut, dalam praktik yang berlangsung, independensi internal audit pemerintah (APIP) merupakan konsep teoritik yang sulit (absurd) diaplikasikan, ketika fungsi internal audit bertumpu pada kebijakan pucuk pimpinan (*top manager*), dan secara sistem tidak ada mekanisme yang bisa menjamin bahwa setiap kebijakan yang diambil tidak menimbulkan potensi gangguan bagi internal audit untuk memelihara independensinya. Penuturan informan berikut menunjukkan secara jelas realitas tersebut.

“saya yang agak bertentangan, APIP itu, artinya Inspektorat ya, lembaganya, itu disuruh mandiri, artinya lepas dari kontrol Bupati. Tidak bisa, kita dibentuk memang seperti itu, membantu pimpinan agar seluruh SKPD yang ada ini menjadi baik dan menjamin kepada pihak eksternal pemeriksa, memberikan jaminan memadai itu, jadi tugas kita, *wis ora eneng* (*baca-* tidak ada lagi), *nggak* ada kata-kata seperti ini, *wis gak iso, paling karo Bupati di anu* (*baca-* tidak bisa, toh pada akhirnya oleh Bupati akan dihilangkan). Bukan seperti itu, kita membantu Bupati. Ada yang ngomong, kita harus lepas dari Bupati berdiri sendiri, *nggak*, tujuan kita dibentuk sementara ya seperti ini.” (St.I-21.23)

IIA (2012) mengidentifikasi bahwa salah satu tantangan terbesar bagi fungsi audit internal di sektor publik adalah alokasi yang memadai anggaran. Faktor prioritas pengalokasian anggaran karena terbatasnya sumber daya, adanya tekanan politik, meningkatkan tuntutan publik selaku pembayar pajak untuk meningkatkan efisiensi layanan pemerintah, tuntutan prinsip efisiensi dan keekonomisan belanja pemerintah, serta pendapatan Negara dari sektor pajak yang rendah, menjadi tantangan kebijakan anggaran pemerintah. Berkelindan dengan hal itu, tekanan politik yang timbul turut mengancam independensi dan objektivitas fungsi audit internal. Dari sinilah dapat dijelaskan bahwa realitas kesamaran independensi APIP pada dasarnya berhubungan kuat dengan kebijakan anggaran pemerintah serta aspek politik yang kuat di daerah. Faktor politik yang mempengaruhi Independensi APIP adalah hal yang tidak bisa diingkari. Ketika secara faktual jabatan Kepala Daerah atau Menteri merupakan jabatan politik, maka tendensi politik cenderung menjadi dasar pertimbangan yang lebih rasional untuk menilai setiap kebijakan yang diambil. Temuan lapangan menunjukkan fakta tersebut, sebagaimana dapat dibaca dari penuturan informan:

“permasalahannya ya itu, belum ada komitmen dari atasan, yang kedua didaerah rata-rata kaitan dengan permasalahan politis. Seperti ini kita sendiri masih dibawahnya seorang jabatan kekuatan politis, kan begitu. jadi, susah kan kita independen untuk melaksanakan tupoksi sementara disisi lain kita masih punya hierarki atasan-atasan... seperti itu. (Fs.P-06.05)

Gambaran diatas menunjukkan adanya kondisi dimana independensi APIP dalam implementasinya menimbulkan kerancuan. Pemikiran yang berbeda dalam memahami konsep independensi (dicontohkan sebelumnya antara pendapat St.I dan Fs.P), menurut peneliti lebih disebabkan ketidakcukupan regulasi yang ada untuk mengadaptasi konsep mengenai fungsi internal audit. Ketidakcukupan regulasi juga menciptakan ketidakjelasan arah pengembangan APIP itu sendiri. Hal ini tampak dari dualisme APIP didaerah (JFA dan P2UPD). Tinjauan atas regulasi yang mengatur fungsional auditor (JFA) yaitu Permen PAN No. PER/220/ M.PAN/7/2008, dan untuk fungsional P2UPD diatur dalam Permen PAN No. PER/15/ M.PAN/9/2009, yang menunjukkan adanya perbedaan dalam mendefinisikan APIP, secara tidak langsung telah membuktikan ketidakjelasan arah pembangunan APIP tersebut.

Rencana pemerintah membuat Undang-Undang tentang Sistem Pengawasan Internal Pemerintah, sebagai yuridiksi untuk membentuk Inspektorat Nasional untuk lebih menguatkan independensi APIP didaerah, sekaligus memproteksi dari gangguan politis, sampai saat ini juga tidak menunjukkan titik terang. Ketidakpastian kondisi yang telah berlangsung dalam beberapa tahun ini justru menimbulkan pesimistis bagi APIP di daerah, sebagaimana tergambar dalam pernyataan informan:

“... ada wacana inspektorat itu nanti rujukannya ke pusat lagi, atau inspektorat akan dibubarkan, ya karena ada paradigma-paradigma inspektorat itu bisa bekerja sesuai dengan harapan-harapan masyarakat yang seperti itu, tapi kita kan lingkupnya dibawah Bupati.”  
(Fs.P-21.32)

Menuju pada bagian akhir diskusi, muara dari uraian dan penjelasan diatas adalah bahwa ketidakcukupan regulasi yang ada secara tidak langsung berdampak pada independensi APIP (khususnya kementerian/lembaga dan pemerintah daerah) yang hanya bergantung pada komitmen pimpinan di masing-masing instansi. Berbeda dengan unit atau satuan pengawas internal (SPI) di BUMN/ Daerah (dalam Standar Audit yang dikeluarkan AAIFI (2013), turut didefinisikan sebagai

APIP), ada mekanisme pertanggungjawaban fungsi SPI kepada komite audit atau badan pengawas. Komite Audit atau badan pengawas seperti dijelaskan dalam IIA (2012) sangat berkontribusi untuk memperkuat independensi, integritas, dan efektifitas kegiatan audit sektor publik dengan menyediakan pengawasan independen dari rencana kerja dan hasil audit internal dan eksternal, menilai kebutuhan sumber daya audit, dan memediasi hubungan auditor dengan organisasi. Disamping itu, komite audit juga dapat memastikan bahwa laporan hasil audit dan setiap rekomendasi perbaikan atau tindakan korektif akan ditindaklanjuti manajemen (eksekutif).

Komite audit memang bukan jalan tunggal untuk membangun efektivitas APIP, namun yang penting digaribawahi, regulasi yang mengatur fungsi audit internal (APIP) harus dapat menjamin institusi tersebut mengelola independensi dan obyektivitasnya. Analogi yang diberikan Sawyer (1995), *'You can't stomp your foot when you are on your knees'* bermakna bahwa tanpa otoritas yang memadai, audit internal tidak akan mampu menjalankan perannya secara maksimal. Akses yang cukup memadai bagi internal auditor dalam melaksanakan setiap proses dalam program auditnya, hanya dapat dicapai ketika fungsi tersebut mampu mempertahankan independensinya.

#### **4.4. Peta Jalan Membangun Independensi APIP**

Dari hasil studi yang dilakukan Mousa (2013), salah satu temuan pentingnya adalah setiap entitas perlu memiliki Komite Audit untuk mendukung independensi internal auditor. Hal itu berlaku tidak hanya untuk sektor privat, namun sektor publik juga berkepentingan atas keberadaan lembaga tersebut. Dikatakan (IIA, 2014) bahwa fungsi komite audit adalah melakukan pengawasan serta menawarkan saran obyektif dan rekomendasi kepada dewan pada apakah tata kelola organisasi, manajemen risiko, dan proses pengendalian internal telah dirancang sesuai dan bekerja sebagaimana dimaksudkan untuk mencapai tujuan organisasi. Pada akhirnya, kontribusi nyata komite audit adalah membantu membangun kepercayaan dan keyakinan bagaimana organisasi dikelola selama ini.

Dalam wawancara dengan salah satu informan, ada temuan menarik yang pada intinya informan berusaha mengungkapkan fakta bahwa DPRD juga bisa menjadi solusi alternatif untuk memperkuat fungsi Inspektorat dan sekaligus hal itu dapat membangun kemandirian (independensi) Inspektorat.

“Gini, ini peran lembaga juga ada juga. Pertama, pada waktu itu ada keluhan dari Inspektorat. Temuan – temuan kemudian rekomendasi (Inspektorat) oleh SKPD itu tidak dilaksanakan. Kemudian kita panggil SKPD ini. Akhirnya ada sebuah komitmen dalam rangka membangun Pemerintahan yang *clean* dan *good governance*. Ya jadi, salah satunya memang pencegahan secara dini oleh inspektorat, temuan maupun rekomendasi ini tindak lanjutnya agar diperhatikan betul oleh SKPD. Itulah yang barangkali kita saling bersinergi. Fungsi kami juga seperti itu jadi dalam rangka menghubungkan agar fungsi Inspektorat dalam rangka pengawasan juga bisa ditangkap dengan baik oleh SKPD.” (Dn-05.36)

Merujuk pada uraian dan pembahasan sebelumnya, peneliti mengajukan tiga wacana praktis sebagai alternatif pilihan yang dapat dimanfaatkan pemerintah untuk membangun independensi APIP. Pertama, seperti telah diuraikan sebelumnya, pemerintah dapat menyusun regulasi yang mengatur pembentukan lembaga komite audit atau dewan pengawas, sebagaimana ditetapkan di beberapa Negara lain atau oleh BUMN/D. Langkah lebih moderat selain membentuk komite audit, dapat juga dengan cara mengaktifkan atau membentuk kembali Badan Akuntabilitas Keuangan Negara (BAKN) yang telah dihapus sejak akhir tahun 2014. Sebagai salah satu alat kelengkapan DPR, yang secara khusus berfungsi melakukan telaah dan pengawasan anggaran pemerintah, badan ini dapat disejajarkan dengan peran komite audit.

Alternatif kedua, dengan membentuk badan baru yang bersifat nasional, dengan melebur ketiga unsur APIP birokrat yaitu BPKP-Itjen Kementerian/Lembaga-Inspektorat Daerah. Usulan Rachmawan, *et al.* (2015) untuk membentuk Auditor Internal Negara (AIN) yang kemudian dibagi menjadi AIN Pusat dan AIN Perwakilan Daerah, menjadi contoh aplikatif pilihan alternatif ini. Akan tetapi bagi peneliti, alternatif ini mengandung kerancuan teoritis dan yuridis, terutama bagi pemerintah daerah. Pertanyaan reflektif yang penting untuk dijawab adalah, “apakah AIN Perwakilan Daerah (sebagai peleburan BPKP Provinsi dan Inspektorat Daerah) dapat dikatakan sebagai fungsi internal audit atau internal kontrol bagi Pemerintah Daerah, ketika secara faktual lembaga tersebut berada diluar struktur Pemerintah Daerah itu sendiri?” pertanyaan tersebut akan menggiring pada diskusi yang lebih luas, misalnya mengenai perbedaan dan pola hubungan fungsi AIN dengan BPK, kedudukan AIN Perwakilan Daerah dalam perspektif otomi daerah, ataupun pola hubungan dan mekanisme pertanggungjawaban antara AIN Perwakilan Daerah dengan Pemerintah Daerah.

Alternatif ketiga, bersifat pragmatis dengan cara membangun hubungan antara tiga pihak yaitu Pimpinan Instansi, DPR/DPRD, dan APIP. Bentuk konkrit pola hubungan tersebut contohnya,

kewenangan bagi DPR/DPRD untuk turut memberi pertimbangan dan persetujuan dalam perumusan kebijakan pengawasan setiap tahunnya, pertimbangan untuk pengangkatan pimpinan APIP, serta kewajiban bagi APIP untuk menyampaikan laporan hasil pemeriksaan/ pengawasan internal, tidak hanya kepada Pimpinan Instansi namun juga kepada DPR/DPRD. Laporan kepada DPR/DPRD ini bukan sebagai wujud pertanggungjawaban akan tetapi lebih mengarah pada menciptakan mekanisme kontrol yang sejajar. Hal tersebut dapat diasumsikan setara dengan mekanisme penganggaran, dimana untuk penetapan KUA/PPAS yang diusulkan pemerintah, harus mendapat persetujuan dari DPR/DPRD.

## **5. Simpulan, Implikasi dan Keterbatasan**

Sebagai penutup, dari analisa dan pembahasan di bagian sebelumnya, beberapa hal yang menjadi simpulan penelitian ini adalah: Pertama, belum ada regulasi yang secara khusus dan komprehensif mengatur APIP di Indonesia. Regulasi mengenai Struktur dan tata kelola Organisasi diatur terpisah antara BPKP, Inspektorat Jenderal di Kementerian/Lembaga, dan Inspektorat di Pemerintah Daerah. Meskipun ada beberapa produk hukum yang mengatur APIP secara keseluruhan, namun hal itu sifatnya khusus atau spesifik, diantaranya PP 60 Tahun 2008 tentang SPIP, Permen PAN No. PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Kode Etik APIP, Permen PAN No. PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit APIP, atau pula Permen PAN No. 28 Tahun 2012 tentang Pedoman telaahan sejawat hasil audit APIP. Kondisi tersebut berimplikasi pada ketidakjelasan konsep pembangunan fungsi internal audit pemerintah (APIP), serta menciptakan beragam tafsir pemikiran dalam memahami dan mengimplementasikan independensi APIP. Perumusan regulasi kebijakan yang mengatur APIP secara komprehensif menjadi keniscayaan yang mendesak.

Kedua, realita yang ada menunjukkan bahwa independensi APIP lebih tepat dikatakan sebagai “Independen samar-samar”. Dalam desain kelembagaannya, APIP bertanggung jawab secara langsung kepada Pimpinan tertinggi di masing-masing tingkat pemerintahan, secara konseptual hal itu memenuhi prinsip yang disyaratkan, untuk menjaga independensi fungsi internal audit, bila tidak ada komite audit atau dewan pengawas, Internal audit sekurang-kurangnya harus mempunyai hubungan dan tanggung jawab langsung kepada pimpinan tertinggi organisasi (IIA, 2012; INTOSAI, 2010).

Namun ironisnya, dominasi pimpinan tersebut justru menciptakan kecenderungan, APIP akan independen ketika dalam pelaksanaan tugasnya tidak berhadapan dengan ranah atau wilayah yang menjadi 'kebijakan' Pimpinan. Fakta bahwa seorang Menteri atau Kepala Daerah merupakan jabatan politik, membawa implikasi arah politik yang sedang berlangsung dan memiliki pengaruh kuat bagi Menteri atau Kepala Daerah, sedikit banyak oleh peneliti diyakini sebagai faktor utama yang menyebabkan kondisi tersebut. Temuan ini berbeda dengan konsep '*grey independence*' yang ditemukan Roussy (2013), dimana konsep tersebut merupakan bentuk kompromistis peran ganda internal audit pemerintah yang diidentifikasi sebagai '*helper*' dan '*protector*'.

Penting disadari dalam penelitian ini mengandung keterbatasan didalamnya, yaitu hasil penelitian tidak dapat digunakan untuk memahami independensi APIP di tingkat pemerintah pusat (kementerian/lembaga). Tidak adanya fungsional P2UPD di instansi pemerintah pusat membuat tidak memunculkan dualisme APIP seperti yang terjadi di daerah. Perbedaan ini tentunya menyebabkan penelitian ini hanya bisa digunakan untuk memahami APIP dalam konteks pemerintah daerah. Terakhir, beberapa pertanyaan yang muncul dalam pembahasan penting untuk ditanggapi dan didalami lebih lanjut. Hal itu diantaranya, berkaitan dengan wacana membentuk lembaga auditor internal Negara, kemudian terkait perbedaan APIP birokrat (di instansi pemerintah) dengan APIP profesional (di BUMN/D), serta perbedaan antara APIP di tingkat pemerintah pusat dan daerah, sebagai akibat dualisme antara fungsional auditor (JFA) dengan fungsional P2UPD. Disamping itu, penting pula dilakukan perbandingan independensi fungsi internal auditor pemerintah antara Negara-negara yang memiliki lembaga komite audit dengan yang tidak. Peneliti menyarankan beberapa tema tersebut bisa digali lebih dalam dan menjadi fokus penelitian berikutnya.

#### **Daftar Pustaka**

- AAIPI. 2013. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia. Jakarta: Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia.
- 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*. Vol. 23: 74–86
- Baharuddin, Z., Shokiyah, A., dan Ibrahim, M. S. 2014. Factors That Contribute To The Effectiveness Of Internal Audit In Public Sector. *IPEDR*. (Vol. 70). No. 24: 126-132.

- Bello, H. 2013. Audit Committees Role in Enhancing Accountability of the Albanian Public Sector. *European Journal of Business and Economics*. 8 (4): 14-19
- Cohen, A. dan Sayag, G. 2010. The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*. 20 (54): 296-307
- Coupland, D. 1993. The Internal Auditor's Role in Public Service Orientation. *Managerial Auditing Journal*. 8 (1): 3-13.
- Gansberghe, C. N. V. 2005. Internal Auditing in the Public Sector. *The Internal Auditor*. 62 (4): 69-73.
- Gauthier, S. J. 2007. A New Vision for Public Sector Audit Committees. *Government Finance Review*. 23 (2): 10-16
- Hamad, I. 2007. Lebih Dekat dengan Analisis Wacana. *MEDIATOR*, 8 (2): 325-343
- Hudaib, M., dan Haniffa, R. 2009. Exploring Auditor Independence: An Interpretive Approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 22 (2): 221-246.
- IIA. 2012. Supplemental Guidance: *The Role Of Auditing In Public Sector Governance* 2<sup>nd</sup> Edition. USA: The Institute of Internal Auditors.
- IIA. 2014. Global Public Sector Insight: *Independent Audit Committees in Public Sector Organizations*. USA: The Institute of Internal Auditors
- INTOSAI. 2010. INTOSAI GOV 9140: Internal Audit Independence in the Public Sector. INTOSAI Professional Standards Committee
- Jørgensen M. dan Phillips L. 2002. *Discourse Analysis as Theory and Method*. London. SAGE Publications
- Kintzele, Philip L;Arndt, Terry L;Kintzele, Marilyn R;Kwiatkowski, Vernon E. 2008. Audit Committees and Internal Auditors: Their Roles In Financial Reporting Today. *Internal Auditing*. May/Jun 2008. 23 (3): 30-37
- Magrane, J. dan Malthus, S. 2010. Audit committee effectiveness: a public sector case study. *Managerial Auditing Journal*. 25 (5): 427-443
- Maulina F. C. dan Sawarjuwono T. 2014. Efektivitas Komite Audit dalam Sudut Pandang Auditor Internal pada PT Semen Indonesia (Persero) Tbk. *Symposium Nasional Akuntansi XVII*, Mataram
- Mihret, D. G dan Yismaw, A. W. 2007. Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*. 22 (5): 470-484
- Morrow, S. L. 2005. Quality and Trustworthiness in Qualitative Research in Counseling Psychology. *Journal of Counseling Psychology*. 52 (2): 250-260
- Mousa, F. R. 2013. Evaluating the Independence of the Internal Auditor: The Case Study of Al-Bariga Oil Marketing Company. *Proceedings of 22nd International Business Research Conference*, Spain, 9 - 10 September 2013
- Nur Khairin, F., Ginting, Y. L. dan Oktavianti, B. 2015. Profesi Auditor Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan, Masihkah Independensi Diperlukan? (Kajian terhadap Sudut Pandang Teori Peran). *Symposium Nasional Akuntansi XVIII*, Medan
- Roussy, M. 2013. Internal Auditors' Roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager. *Critical Perspectives on Accounting*. 24 (2013): 550-571.
- Santosa, J. dan Suyunus, M. 2016. Studi Hermeneutika Makna Efektivitas Peran Aparat Pengawas Internal Pemerintah. *Konferensi Regional Akuntansi III*, Jember
- Sawyer, L. B. 1995. An Internal Audit Philosophy. *The Internal Auditor*. 52 (4): 46-55.
- Stewart, J., dan Subramaniam, N. 2009. Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities. *Colloquium in Auditing and Governance Celebrating 25 Years of Managerial Auditing Journal*, Deakin University, Oct 2009.
- Talja, S. 1999. Analyzing Qualitative Interview Data: The Discourse Analytic Method. *Library & Information Science Research*. 21 (4): 459-447
- Zeyn, E. 2014. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit Internal Pemerintah Daerah Melalui Independensi Dan Kompetensi Auditor Internal (Survei Pada Inspektorat Pemerintah Daerah Se-Jawa Barat). *Symposium Nasional Akuntansi XVII*, Mataram