

**Konflik Hati Auditor Internal Instansi Pemerintah Non Bumn dalam Menjalankan Peran
“Watchdog” Vs Peran “Consulting And Assurance”
(Studi Kasus Pada 1 Inspektorat Daerah dan 1 Perguruan Tinggi Negeri di Jawa Timur)**

Gita Arasy Harwida Mohamad Djasuli✉

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Trunojoyo Madura

ABSTRAK

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga tinggi negara yang memiliki kewenangan melakukan audit keuangan atas laporan keuangan pemerintah, masih menemukan banyaknya kelemahan dari sistem pengendalian intern baik pada level Kementerian, Lembaga, maupun Pemerintah Daerah dan hal tersebut tertuang dalam HASIL pemeriksaan atas 68 LKPD Tahun 2013 mengungkapkan 742 temuan yang di dalamnya terdapat 909 permasalahan sistem pengendalian intern (SPI). Sementara itu, keberadaan auditor internal baik dengan nama Satuan Pengawasan Intern (SPI), Inspektorat Daerah, ataupun dengan nama lain pada lembaga sektor publik di Indonesia dewasa ini menjadi sebuah kebutuhan yang cukup signifikan. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif dengan interview sebagai cara untuk menggali data, fakta, dan rasa dari informan yang dipilih dengan kriteria yang telah ditentukan. Hasil wawancara akan dianalisis dengan menggunakan teori konflik peran dan ambiguitas peran melalui kertas kerja. Hasil menunjukkan bahwa baik auditor Inspektorat Daerah maupun SPI mengalami konflik peran meskipun dalam bentuk yang berbeda. Mereka juga mengalami ambiguitas peran terutama saat pelaksanaan tugas. Walaupun begitu, tidak satupun informan yang menyatakan dan menunjukkan bahwa hal tersebut mempengaruhi independensi, obyektifitas, dan peranan mereka dalam mencegah terjadinya fraud di organisasinya.

Kata Kunci: Audit Internal, Auditor, Independensi, Obyektifitas, Konflik Peran, Ambiguitas Peran

ABSTRACT

The Government Audit Board of Indonesia (BPK) discovered many weaknesses in terms of internal control systems (SPI) in the Ministry level, Institutions, and Local Government level which are stated at the audit report issued by BPK. In 2013, there were 742 findings with 909 SPI problems. Meanwhile, the existence of the internal audit team in each government level is yet to be significantly important in order to make sure the implementation of SPI. This Research used descriptive qualitative approach with interview as the main tools to dig and to feel all facts, data, and senses from our key informants. The data were analyzed with the theory of role conflict and role ambiguity. The result shows that both the Auditors of Inspektorat Daerah and Satuan Pengawas Intern experiences role conflict eventhough not in the same model. They also experiences role ambiguity especially in the middle of the mission. However, none of them stated and showed that role conflict and role ambiguity will effect their independence, objectivity, and their role in order to prevent the fraud in their organization.

Key Words: Internal Audit, Auditor, Independence, Objectivity, Role Conflict, Role Ambiguity

PENDAHULUAN

Sektor publik, swasta, organisasi profit maupun organisasi non profit berupaya menciptakan suatu lingkungan yang sehat dan bersih dari *fraud*. Berbagai upaya telah dan sedang dilakukan pemerintah untuk mengeliminasi terjadinya *fraud*. Kecurangan (*fraud*) merupakan sebuah fenomena yang tidak dapat terelakkan keberadaannya. Dampak yang ditimbulkan *fraud* sangat luas tidak hanya bagi pihak

internal organisasi namun juga pihak eksternal organisasi, baik secara finansial, reputasi, psikologi dan sosial. Survey dari *Association of Certified Fraud Examiner (ACFE)* dalam *Report to the Nations on Occupational Fraud 2010* menunjukkan bahwa Indonesia menduduki posisi 3 besar di Asia baik dari segi kerugian maupun frekuensi kasus *fraud* terjadi (ACFE, 2010).

Di tengah keseriusan pemerintah dalam

✉ Corresponding author :
Address : Jl. Raya Telang, Kamal, Kab. Bangkalan
Email : mdjasuli@gmail.com

melakukan reformasi di bidang keuangan negara, ada paling tidak 3 (tiga) fenomena yang memprihatinkan dalam pengelolaan keuangan negara di lingkungan pendidikan. Fenomena pertama, banyaknya kasus-kasus penyimpangan berindikasi *fraud* dalam pengelolaan keuangan negara di lingkungan Pemerintah Daerah dan juga di dunia pendidikan yang dapat menjadi ancaman terhadap kredibilitas pemerintah.

Kedua, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga tinggi negara yang memiliki kewenangan melakukan audit keuangan atas laporan keuangan pemerintah, masih menemukan banyaknya kelemahan dari sistem pengendalian intern baik pada level Kementerian, Lembaga, maupun Pemerintah Daerah dan hal tersebut tertuang dalam HAS-IL pemeriksaan atas 68 LKPD Tahun 2013 mengungkapkan 742 temuan yang di dalamnya terdapat 909 permasalahan sistem pengendalian intern (SPI). Permasalahan SPI tersebut meliputi 365 kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, 388 kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, dan 156 kelemahan struktur pengendalian intern (IHPS II 2014). Hal tersebut merupakan kenaikan dari tahun sebelumnya dimana kelemahan SPI yang sering terjadi adalah sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan sebanyak 568 kasus. Kasus-kasus tersebut antara lain pencatatan tidak/belum dilakukan atau tidak akurat, proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan, perencanaan kegiatan tidak memadai, dan entitas tidak memiliki SOP yang formal untuk suatu prosedur atau keseluruhan prosedur (IHPS 2013).

Fenomena ketiga, ketika masuk tahun 2011 di mana kasus korupsi di Indonesia bisa ditekan hingga angka 436 dan 2012 hingga 402 kasus. Namun, pada 2013, jumlahnya naik signifikan menjadi 560 kasus. Sementara itu, keberadaan auditor internal baik dengan nama Satuan Pengawasan Intern (SPI), Inspektorat Daerah, ataupun dengan nama lain pada lembaga sektor publik di Indonesia dewasa ini menjadi sebuah kebutuhan yang cukup signifikan. Pada empat (4) tahun belakangan ini, hampir semua perguruan tinggi di Indonesia membentuk Satuan Pengawasan Intern (SPI) di kampusnya. Terutama bagi sebagian besar PTN.

Namun, jika dilihat dari masih tingginya tingkat kejadian korupsi terutama pada Pemerintah Daerah, maka, kontribusi dari peran auditor internal dapat dikatakan kurang optimal. Timbullah pertanyaan besar disitu. Ada apakah dengan auditor internal? Apa yang terjadi sehingga masih banyak kasus korupsi dan ketidakpatuhan pada pengelolaan keuangan daerah/Negara? Apakah kedudukan auditor internal yang bertanggungjawab pada Kepala Daerah/Pimpinan Institusi tersebut turut pula mem-

pengaruhi kinerjanya sebagai auditor baik sebagai pribadi maupun sebagai lembaga?

Keberadaan auditor internal memang unik, walaupun berperan sebagai auditor internal, komponen “Independensi dan obyektivitas” tetap melekat padanya. Karena “independensi dan obyektivitas” adalah hal yang sangat krusial baik bagi auditor eksternal (Standar Profesional Akuntan Publik (2001) seksi 230 PSA No.04 Alinea 02), maupun auditor internal (SPAI, Standar Atribut 1100 dalam Modul SPAI YPIA:2010). Auditor eksternal, yang notabene tidak memiliki keterkaitan kepada manajemen institusi atau lembaga yang diaudit, secara logika, akan lebih mudah menempatkan independensi dalam dirinya dan obyektivitas dalam melakukan proses auditnya apabila dibandingkan dengan auditor internal yang memiliki keterkaitan secara langsung dengan institusi yang merupakan juga *auditee* bagi auditor internal tersebut.

Sejauh ini, independensi dan obyektivitas ini merupakan topik pembicaraan dan pembahasan yang tidak ada habisnya dalam dunia *auditing*. Terutama, setelah berbagai skandal tingkat dunia yang terungkap seperti Enron (2001), yang melibatkan salah satu Kantor Akuntan Publik (KAP) terbesar di dunia. Hal tersebut menelurkan opini masyarakat bahwa “*Unqualified Opinion*” dari KAP ternama pun tidak dapat dijadikan acuan atau jaminan bahwa itu adalah keadaan yang sebenarnya. Kemudian, hal yang paling disoroti adalah tentang independensi dan obyektivitas dari KAP tersebut ketika kemudian terbukti bahwa *saking seringnya* KAP tersebut melakukan audit di Enron dan juga memberikan jasa lainnya disana, KAP tersebut tidak hanya memperoleh *fee audit* dari Enron tapi juga fasilitas lain yang mempengaruhi independensi dan obyektifitas KAP tersebut (Sulistiawan et.al:2011,85).

Ditilik dari definisi, independensi adalah cara pandang yang tidak memihak di dalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit perusahaan (Arens et al., 1996, dalam Hutami et al.,2011), sedangkan obyektivitas adalah sikap mental yang obyektif, tidak memihak dan menghindari kemungkinan timbulnya pertentangan kepentingan (*conflict of interest*) (Standar atribut 1120 dalam modul YPIA:2010,9).

Jadi, baik auditor eksternal maupun auditor internal harus dapat mempertahankan independensi dan obyektivitasnya dalam keadaan apapun. Karena, sebagaimana hasil penelitian Lubis (2004) dalam Hutami (2011), mengatakan bahwa independensi akuntan berpengaruh terhadap kualitas opini audit yang diberikan oleh akuntan tersebut. Dimana, opini yang dihasilkan oleh auditor yang tidak independen tersebut tidak akan memberikan nilai tambah apapun (Mautz dan Sharaf; 1993:246).

Lalu, bagaimana dengan auditor internal yang secara struktural bertanggung jawab kepada Pimpinan Utama institusi, yang ditegaskan lagi dalam PP no.12 tahun 1998 pasal 67 ayat (2), bahwa "SPI dipimpin oleh seorang kepala yang bertanggung jawab kepada Direktur Utama" atau pimpinan tertinggi dalam institusi di mana auditor internal tersebut berada. Apakah auditor internal tidak menemui kendala untuk memenuhi standar atribut 1100 tersebut?

Kedudukan dasar dari peran auditor internal tersebut dapat menciptakan sebuah tantangan bagi mereka untuk menjaga independensi (Ahmad dan Taylor, 2009). Pertama, adanya kondisi yang kompleks dan perubahan dalam lingkungan operasional auditor internal, termasuk kompleksitas dan perubahan peraturan dan teknologi, dapat meningkatkan kemungkinan terjadinya ambiguitas peran dan yang kedua, peran auditor internal mengandung konflik (Ahmad dan Taylor, 2009 dalam Hutami, 2011).

Penelitian empiris yang telah dilakukan oleh Ahmad dan Taylor (2009) mengenai independensi mencoba menyoroti efek dari ambiguitas peran dan konflik peran terhadap komitmen independensi auditor internal (*Commitment to Independence by Internal Auditor: The Effect of Role Ambiguity and Role Conflict*). Penelitian replikasi dari Arnold dan Taylor juga dilakukan oleh Hutami dan Chariri (2011), dengan fokus terhadap internal auditor pemerintah daerah (Inspektorat). Kedua penelitian tersebut secara konsisten menghasilkan hasil empiris bahwa auditor yang mengalami ambiguitas peran dan konflik peran yang besar akan memiliki komitmen independensi yang lebih rendah (Hutami et.al.,2011).

Penelitian ini mendiskusikan konflik peran dan ambiguitas peran auditor internal dalam memenuhi standar atribut 1100, yaitu independensi dan obyektivitas. Sedikit berbeda dari kedua penelitian sebelumnya, penelitian ini akan membidik auditor internal dari 2 jenis institusi pemerintah yang berbeda, yaitu pemerintah daerah dan perguruan tinggi negeri. Secara definisi, tugas, pokok, dan fungsi, seharusnya tidak ada perbedaan dari keduanya, akan tetapi, dalam prakteknya (hasil dari observasi dan telaah hasil penelitian) banyak perbedaan diantara keduanya dalam pelaksanaannya walaupun pada kedua institusi tersebut masih ada saja masalah yang timbul sebagai akibat dari lemahnya sistem pengendalian intern.

Jika dilihat dari beberapa temuan *fraud* di PTN, maka dapat diindikasikan bahwa telah terjadi kegagalan dalam mencegah, mendeteksi, dan menginvestigasi kecurangan yang memberikan konsekuensi sangat merugikan bagi organisasi. Padahal

berdasarkan *survey* yang dilakukan oleh ACFE diperoleh suatu fakta bahwa di Asia, sebagian besar kasus *fraud* dapat terungkap karena adanya tip dan pemeriksaan oleh auditor internal bukan oleh auditor eksternal. Hal tersebut membuktikan pentingnya peranan auditor internal dalam suatu organisasi. Belloli (2006), berpendapat bahwa auditor internal memainkan peran penting untuk memastikan bahwa organisasi mempunyai perangkat pengendalian internal yang efektif yang dapat mencegah, mendeteksi, dan menginvestigasi *fraud*. Auditor internal juga bertanggungjawab melaporkan *fraud*.

Sistem pengendalian internal yang efektif dipandang sebagai suatu perangkat penting penghalang kecurangan. Menurut *Committee of Sponsoring Organization* (COSO, 2004), pengendalian internal adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen dan personel lain yang dirancang untuk menyediakan jaminan memadai mengenai prestasi dari sasaran kinerja dalam: (1) efektivitas dan efisiensi operasional; (2) keandalan pelaporan keuangan dan; (3) pemenuhan dari ketentuan hukum yang bisa diterapkan dan regulasi.

Walaupun secara teoritikal dapat dikatakan seperti itu, tapi fenomena yang terjadi menggelitik keinginan peneliti untuk dapat menggali lebih jauh lagi tentang peranan yang telah dilaksanakan oleh satuan auditor internal pada sebuah pemerintah daerah dan salah satu PTN. Mengidentifikasi apakah *double* peran yang dialami oleh sebagian besar anggotanya mempengaruhi kemampuannya dalam mendeteksi dan mencegah dugaan *fraud* tersebut. Apakah peranan auditor sebagai pengawas (*watchdog*) sekaligus berperan sebagai *assurance* dan *consulting* menyulitkan auditor dalam menjalankan masing-masing peran tersebut? Pada akhirnya, peneliti akan berusaha untuk merumuskan sebuah solusi yang diharapkan unruk dapat diterapkan oleh auditor internal instansi pemerintah untuk mengoptimalkan perannya dalam institusi tersebut.

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif deskriptif, yang merupakan jenis penelitian dimana data yang dikumpulkan berupa kata-kata, gambar, dan bukan angka-angka, dan semua data yang dikumpulkan berkemungkinan menjadi kunci terhadap apa yang sudah diteliti. Dari laporan penelitian akan berisi kutipan-kutipan data yang memberi gambaran penyajian laporan tersebut (Moileong: 2010:11).

Pendekatan kualitatif deskriptif dalam penelitian ini bertujuan untuk mendeskripsikan dan melakukan analisis terhadap realita dari peran auditor internal perguruan tinggi negeri dan inspektorat

daerah. Penelitian ini berupaya untuk menelaah suasana hati yang tercermin dari sebuah konflik peran dan atau ambiguitas peran yang dialami oleh auditor Inspektorat Daerah dan Perguruan Tinggi Negeri sebagai akibat dari peran auditor internal yang tidak hanya sebagai pengawas tetapi juga sebagai penjamin mutu dan konsultan bagi institusinya. Kemudian, penelitian ini juga akan mengulik akibat yang ditimbulkan apabila konflik peran dan atau ambiguitas peran tersebut memang dialami terhadap independensi dan obyektivitas dari auditor ketika melaksanakan tugasnya. Selanjutnya, peneliti akan merumuskan solusi untuk mengatasi hal tersebut.

Metode Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan studi kasus. Studi kasus merupakan salah satu strategi dan metode analisis data kualitatif yang menekankan pada kasus-kasus khusus yang terjadi pada objek analisis (Bungin, 2007:229). Subjek yang diteliti dapat berupa individu, kelompok, lembaga atau komunitas tertentu.

Penelitian ini menggunakan pendekatan studi kasus karena peneliti ingin mengetahui lebih mendalam apakah auditor internal pemerintah pada pemerintah daerah dan perguruan tinggi negeri mengalami konflik peran dan atau ambiguitas peran seiring dengan masih ditemukannya kelemahan terhadap sistem pengendalian intern oleh auditor eksternal.

Lokasi Penelitian

Objek penelitian studi kasus ini adalah satuan pengawasan intern (SPI) dari satu Perguruan Tinggi Negeri di Indonesia dan Inspektorat Daerah salah satu Kabupaten di Indonesia yang mengalami beberapa masalah terkait fraud walaupun hasil pemeriksaan dari auditor eksternal pemerintah adalah wajar tanpa pengecualian (WTP).

Desain Penelitian

Desain penelitian adalah suatu rancangan yang menggambarkan bagaimana penelitian itu dilakukan guna mendapatkan apa yang menjadi tujuan dari penelitian. Desain penelitian merupakan kaitan logis antara data empiris dengan pertanyaan awal penelitian, terutama konklusi-konklusinya (Yin, 2009). Desain penelitian yang digunakan dalam penelitian ini bersifat penjelasan (*explanatory research*).

Jenis dan Sumber Data

Dalam penelitian ini jenis dan sumber data yang digunakan adalah:

1. Data primer merupakan data yang didapat dari sumber informan-informan, yaitu individu atau perseorangan seperti hasil wawancara yang

dilakukan oleh peneliti.

2. Data sekunder merupakan data yang sudah diolah lebih lanjut dan disajikan oleh pihak pengumpul data primer atau pihak lain, misalnya dalam bentuk tabel-tabel atau diagram-diagram. Data sekunder tersebut antara lain berupa: Undang-Undang dan Peraturan terkait yang berhubungan dengan auditor internal dan pengendalian internal di Indonesia, Struktur Organisasi Kerja dari Inspektorat Daerah dan SPI, Susunan Organisasi dan Tata Kerja dari Perguruan Tinggi Negeri dan Pemerintah Daerah untuk menganalisis dan mengidentifikasi kedudukan SPI dan Inspektorat Daerah, *Audit Charter* dari masing-masing Auditor Internak, serta dokumen-dokumen lain yang mendukung baik dari internal SPI/Inspektorat Daerah, ataupun dokumen yang berasal dari sumber eksternal.

Metode Pengumpulan data

Metode pengumpulan data dalam penelitian kualitatif ini sebagai berikut:

- a. Pengamatan/observasi lapangan yang dimaksud adalah untuk mengamati dan mencatat gejala-gejala yang tampak pada objek penelitian pada saat keadaan atau situasi yang alami atau yang sebenarnya sedang berlangsung (Widyantoro, 2009). Peneliti melakukan observasi/pengamatan lapangan pada obyek penelitian yaitu SPI pada 1 PTN di Indonesia dan Inspektorat Daerah salah satu Kabupaten di Indonesia yang mengalami beberapa masalah terkait fraud walaupun hasil pemeriksaan dari auditor eksternal pemerintah adalah wajar tanpa pengecualian (WTP).
- b. Wawancara, yaitu wawancara yang bertujuan mencatat opini, perasaan, emosi, dan hal lain yang berkaitan dengan individu yang ada dalam organisasi (Chariri, 2009). Jenis wawancara yang digunakan adalah wawancara bertahap atau wawancara tidak terstruktur. Selain itu, jenis wawancara yang digunakan adalah wawancara terbuka (*open interview*) adalah suatu bentuk wawancara yang menghendaki jawaban yang luas dari informan dan tidak terbatas (Koentjaningrat, 2011:44 dalam Qolbi, 2012).
- c. Peneliti menggunakan cara diskusi dan bertukar pikiran melalui informasi relevan yang memungkinkan adanya pertanyaan timbal balik kepada informan-informan tersebut dalam proses pengumpulan data.

Prosedur Pengumpulan data

Prosedur pengumpulan data dalam penelitian ini sebagai berikut:

- 1) Survei pendahuluan.
- 2) Survei kepustakaan.
- 3) Pengumpulan data lapangan. Wawancara dilakukan datang dan pergi guna mendapatkan waktu yang lebih lama, agar peneliti bisa menyimpulkan dan menulis hasil wawancara tersebut (Bungin, 2007:9).

Teknis Analisis Data

Pada tahap awal, peneliti telah berusaha mengumpulkan data dari beberapa sumber terkait. Data yang berhasil peneliti peroleh kemudian peneliti melakukan telaah dokumen secara cermat dan diproses dengan memperdalam informasi atau data dari informan yang kompeten, baik yang diperoleh dari hasil wawancara maupun survey langsung lapangan serta dokumen yang mendukung penelitian. Dari penggabungan hasil wawancara maupun data yang terkumpul tersebut, kemudian direview apabila terdapat data yang penting atau relevan dengan penelitian maka dibuat catatan kecil/notulensi.

Tahapan analisis data kualitatif menurut Seiddel (1998) dalam Moleong, 2010:248), prosedurnya berjalan sebagai berikut:

- a. Mencatat yang menghasilkan catatan lapangan, dengan hal itu diberi kode agar sumber datanya tetap dapat ditelusuri.
- b. Mengumpulkan, memilah-milah, mengklasifikasikan, mensintesis, membuat ikhtisar, dan membuat indeksinya.
- c. Berpikir, dengan jalan membuat agar kategori data itu mempunyai makna, mencari dan menemukan pola dan hubungan-hubungan, dan membuat temuan-temuan umum.

Prosedur Pemeriksaan Keabsahan Data

Untuk menjamin keabsahan hasil penelitian kualitatif, ada empat (4) standar yang harus dilakukan (Bungin, 2007:59-63), yaitu:

- a. *Standart Kredibilitas*, agar hasil penelitian kualitatif memiliki tingkat kepercayaan yang tinggi sesuai dengan fakta di lapangan, (informasi yang digali dari subyek/partisipan yang diteliti).
- b. *Standart Konfirmabilitas*, peneliti juga menggunakan konfirmabilitas untuk mengetahui apakah hasil penelitian dapat dibuktikan kebenarannya dimana hasil penelitian sesuai dengan data yang

dikumpulkan dan dicantumkan.

- c. *Standart Transferabilitas*, merupakan *modifikasi validitas eksternal*.
- d. *Standart Dependibilitas*, digunakan dengan melakukan pengecekan/penilaian atau ketepatan penelitian dalam mengkonseptualisasikan apa yang diteliti.

Kriteria Informan

Penentuan kriteria informan adalah langkah yang sangat penting dalam penelitian kualitatif. Kredibilitas informan yang dipilih oleh peneliti akan mempengaruhi kualitas data yang kita peroleh (Kamayanti:2016). Karena itu, dalam hal ini peneliti menetapkan 1 informan dari masing-masing situs penelitian dengan kriteria sebagai berikut:

1. Memiliki kedudukan sebagai auditor internal baik dalam organisasi Inspektorat Daerah maupun Satuan Pengawas Internal
2. Telah menduduki posisi pada poin (1) selama minimal 3 tahun

Kedua kriteria tersebut akan memberikan informan yang mencukupi untuk penelitian ini.

Identitas Informan

Sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, peneliti mencari informan yang dapat digunakan dalam penelitian ini. Informan untuk situs pertama, Universitas SP, adalah seorang auditor internal yang sudah menjadi auditor internal selama lebih dari 3 tahun dengan inisial "DD".

Sedangkan informan pada situs kedua, Inspektorat Daerah Kabupaten SS adalah seorang auditor internal yang sudah berada pada organisasi tersebut selama lebih dari 10 tahun dengan inisial "MN". Kedua informan telah menjalani suka duka sebagai auditor internal pada masing-masing organisasi, mereka juga sangat memahami hak dan kewajiban mereka sebagai auditor internal. Karena itu, peneliti memutuskan untuk menentukan mereka sebagai informan utama dalam penelitian ini.

Selain kedua informan tersebut, peneliti juga melakukan wawancara dengan pimpinan dari kedua institusi tersebut sebagai informan yang sifatnya *confirmatory informant*, yaitu informan yang diwawancara untuk memperoleh konfirmasi atas hasil wawancara dari kedua informan sebagai pihak yang memiliki wewenang atas keduanya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Situs Penelitian

Penelitian ini berlokasi pada 2 situs penelitian yang berbeda terutama dari jenis pendanaan, legalitas keberadaan, dan struktur organisasinya. Situs per-

tama adalah organisasi auditor internal pada sebuah lembaga pendidikan tinggi milik pemerintah, sedangkan situs kedua adalah sebuah organisasi auditor internal pada pemerintah daerah. Pada penelitian ini status asli dari kedua situs tersebut tidak akan diungkap, kami menggunakan nama situs samaran untuk melindungi kerahasiaan dan kenyamanan dari seluruh informan yang berasal dari kedua situs tersebut.

Situs Pertama, Satuan Pengawas Intern Perguruan Tinggi Suka Pintar

Perguruan Tinggi Suka Pintar memiliki Satuan Pengawas Intern (SPI) sebagai salah satu organ perguruan tinggi yang melaksanakan fungsi pengawasan, monitoring, dan evaluasi atas seluruh proses bisnis pada perguruan tinggi tersebut. Perguruan Tinggi Suka Pintar adalah sebuah Perguruan Tinggi negeri (PTN) di bawah Kementerian Ristek Dikti sehingga keberadaan SPI merupakan suatu kewajiban berdasarkan Permendiknas No. 16 tahun 2009 tentang kewajiban kepada Perguruan Tinggi untuk membentuk SPI sebagai implementasi atas Peraturan Pemerintah (PP) No.60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pengawasan intern.

Berikut ini adalah sekilas jejak langkah SPI pada PTN Suka Pintar. Peran auditor internal, mengacu pada PP No.60/2008, memiliki tugas dan tanggung jawab untuk memastikan semua tugas dan fungsi unit kerja dilakukan dengan efektif, efisien, dan ekonomis. Lingkup tugas pengawasan yang dilakukan meliputi pengawasan terhadap keuangan, tatalaksana, sarana dan prasarana, sumber daya manusia, substansi, dan kinerja organisasi.

Universitas negeri tidak lagi di bawah Kemendikbud, tetapi beralih ke Kementerian Riset, Teknologi, dan Pendidikan Tinggi (Kemenristekdikti) pada tahun 2015. Walaupun Permendiknas pada saat itu telah memiliki Inspektorat Jenderal (Itjen) yang juga melakukan pengawasan terhadap lembaga-lembaga pendidikan yang berada dibawah naungannya, akan tetapi karena dirasakan belum cukup maka diterbitkanlah Permendiknas No. 16 tahun 2009 tentang kewajiban kepada Perguruan Tinggi untuk membentuk SPI.

Mengacu pada Permendiknas No. 16 tahun 2009, tugas SPI mencakup seluruh proses kegiatan *audit, review, evaluasi*, pemantauan dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi yang bertujuan untuk mengendalikan kegiatan, mengamankan harta dan aset, terselenggaranya laporan keuangan yang baik, meningkatkan efektivitas efisiensi dan ekonomi, serta mendeteksi secara dini terjadinya penyimpangan dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.

Begitupula di PTN Suka Pintar, menindaklanjuti Permendiknas no. 16/2009 tersebut, maka, dibentuklah SPI Suka Pintar melalui SK Rektor Suka Pintar No.XXX/HXX/2011 tanggal 8 April 2011 tentang Satuan Pengawasan Intern (SPI) Universitas Suka Pintar. Proses yang cukup panjang mengiringi pembentukan SPI Suka Pintar sampai akhirnya dapat terbentuk SPI secara formal melalui SK rektor tersebut.

Secara struktur organisasi pada Universitas, SPI PTN Suka Pintar baru memperoleh legalitas sebagai organ Universitas setelah disahkannya Permenristekdikti tentang Struktur Organisasi dan Tata Kelola (SOTK) PTN Suka Pintar pada tahun 2015. Sayangnya, hingga saat ini, Statuta PTN Suka Pintar belum juga dibuat, sehingga, penjabaran SPI pada SOTK yang hanya sekilas, tanpa menyebut tugas, fungsi, dan struktur organisasi SPI pada PTN Suka Pintar ternyata melemahkan posisi SPI itu sendiri dalam melaksanakan tugasnya.

Hingga saat ini, SPI Suka Pintar telah melaksanakan audit maupun reuview proses bisnis yang terjadi pada PTN Suka Pintar. SPI PTN Suka Pintar telah pula menjalankan fungsi *consultant* dan *assurance* daripada sebagai *watchdog*. Berbagai kendala nyata baik sebagai personal maupun kendala menghadapi manajemen dan auditee juga dihadapi SPI Suka Pintar pada saat pelaksanaan tugasnya. Dimana, kendala tersebut kurang lebih berpengaruh terhadap independensi dan obyektivitas anggota SPI. Konflik peran dan ambiguitas peran menjadi tersangka utama terjadinya kegoyahan independensi dan obyektivitas tersebut. Beberapa penelitian empiris memang telah membuktikan, penelitian ini akan mencoba untuk menelusuri konflik peran maupun ambiguitas peran yang kemudian oleh penelitian disimpulkan sebagai sebuah konflik hati.

Situs Kedua, Inspektorat Daerah Pemerintah Daerah Kabupaten Suka Sejahtera

Situs kedua dari penelitian ini adalah Inspektorat Daerah (Irda) dari Kabupaten Suka Sejahtera (SS). Sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis dan Organisasi dan Tata Kerja, maka setiap Pemerintah Daerah harus memiliki Inspektorat Daerah dalam Struktur Organisasi dan Tata Kelola pemerintah daerah. Begitu pula Kabupaten Suka Sejahtera, memiliki Inspektorat Daerah sebagai bagian dari Lembaga Teknis Daerah yang keberadaannya disahkan oleh Peraturan Bupati Kabupaten SS. Auditor atau pelaksana dalam Irda juga dikenal dengan sebutan APIP, atau Aparatur Pengendalian Intern Pemerintah.

Peranan dari Irda Kabupaten SS sama dengan APIP pada tingkat Provinsi maupun pada tingkat Pusat. Apalagi, secara legalitas, kedudu-

kan Irda menjadi bagian yang sangat krusial untuk mengawal dalam rangkaian pencapaian visi dan misi Bupati. Sama seperti pada Kabupaten lainnya, pada Kabupaten SS, susunan organisasi Irda Kabupaten SS dikomandani oleh seorang Inspektur yang dibantu oleh Inspektur Pembantu (Irban) Wilayah dan kelompok jabatan fungsional yang terdiri dari Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan Pejabat Fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintah (P2UPD). Sedangkan untuk operasional kantor, terdapat Sekretariat Irda dengan Subbagian Perencanaan, Evaluasi dan Pelaporan, dan Administrasi dan Umum.

Setiap tahunnya Irda memiliki program kerja tahunan yang disahkan melalui Keputusan Inspektur Kabupaten SS dengan persetujuan dari Bupati Kabupaten SS. Program kerja tersebut berjudul Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) dan memuat seluruh program kerja pengawasan termasuk kebijakan pengawasan pada tahun tersebut, sasaran pemeriksaan atau pengawasan, sumberdaya pengawasan yang dibutuhkan, dan juga *output* maupun *outcome* yang dicanangkan untuk dicapai. PKPT tersebut dapat dikatakan sebagai “*primbon*” bagi Irda untuk melaksanakan tugasnya pada tahun tersebut, sekaligus sebagai tolak ukur capaian kerja Irda pada tahun tersebut. Secara umum tugas dari Irda pada PKPT adalah melaksanakan “Pengawasan terhadap Pelaksanaan Urusan Pemerintahan di Kabupaten SS, Pelaksanaan Pembinaan atas Penyelenggaraan Pemerintahan Desa” yang diwujudkan dalam tiga fungsi yaitu:

1. Perencanaan Program Pengawasan
2. Perumusan Kebijakan dan Fasilitas Pengawasan
3. Pemeriksaan, Pengusutan, Pengujian, Penilaian Tugas Pengawasan.

Dalam rangka pelaksanaan pengawasan tersebut, Irda menetapkan pokok-pokok kebijakan pengawasan tahunan sebagai berikut:

1. Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah untuk Kabupaten dan Desa oleh Bupati
2. Pengawasan atas Penyelenggaraan Pemerintah Daerah meliputi:
 - 2.1. Pengawasan atas administrasi umum pemerintahan dan pelaksanaan urusan Pemerintahan Kabupaten dan Desa,
 - 2.2. Pengawasan terhadap Peraturan Daerah Kabupaten dan Peraturan Bupati
 - 2.3. Pengawasan atas Penyelenggaraan

Pemerintah Daerah dilakukan dengan Penajaman Prioritas, Pemilihan secara Cermat Obyek Serta Sasaran yang Bersifat Strategis atas Penyelenggaraan Tugas Umum Pemerintahan, Pembangunan, dan Kemasyarakatan.

- 2.4. Fasilitas Pengawasan oleh APIP yang lain dan BPK-RI serta memberikan Fasilitas Tindak Lanjut Hasil Pengawasan Lebih Optimal.

Sementara itu, ruang lingkup pemeriksaan dari Irda Kabupaten SS adalah pemeriksaan menyeluruh pada seluruh Unit Pelaksana Teknis Badan/Daerah (UPTB/UPTD) dibawah kewenangan Dinas, maupun kantor yang ada di masing-masing Kecamatan seperti UPT Dinas Pendidikan, Puskesmas, dan Pasar-Pasar.

Peranan Fungsi *Watchdog* vs *Consultant* dan *Assurance* dalam Bingkai Legalitas Penugasan Dibandingkan Dengan Dalam Aksi dan Kenyataan

Bagaikan dua mata pisau dalam satu tangkai, fungsi *watchdog* merupakan mata pisau yang berlawanan arah dengan fungsi *consultant* dan *assurance*. Fungsi *watchdog* tidak secara tersurat disebutkan sebagai definisi audit internal sejak dibentuk pertama kali pada tahun 1947. Akan tetapi, revolusi atas definisi audit internal pada tahun 1957, 1971, dan tahun 1990 menyatakan bahwa audit internal merupakan “*independent appraisal*” atau penilai yang independen yang dapat diartikan sebagai pihak yang memberikan penilaian dan evaluasi atas aktivitas di dalam organisasi tempat mereka bertugas. Sebagai penilai yang independen, sudah barang tentu, auditor internal akan bertindak sebagai pengawas atau “*watchdog*” bagi organisasi. Definisi audit internal berubah pada tahun 1999, dimana audit internal didefinisikan sebagai pihak yang secara independen dan obyektif melakukan aktivitas penjaminan (*assurance*) dan konsultasi (*consulting*) yang nantinya akan memberikan nilai tambah bagi operasional organisasi tanpa meninggalkan fungsi audit internal untuk melaksanakan fungsi evaluasi dan fungsi kontrol terhadap aktivitas proses bisnis di dalam organisasi.

Disinilah munculnya dua mata pisau tersebut, karena pernyataan bahwa auditor internal harus dapat menjamin serta memberikan konsultasi yang artinya secara tidak langsung auditor internal terlibat dalam proses bisnis. Sementara di lain sisi, auditor internal juga melakukan evaluasi dan kontrol atas proses bisnis tersebut.

DD mengungkapkan kegamangannya ke-

tika memberikan rekomendasi kepada pimpinan berupa pentingnya keberadaan SOP bagi pengelolaan keuangan Universitas termasuk SOP penatausahaannya bagi kelancaran proses. Atas rekomendasi tersebut pimpinan mengemukakan akan melibatkan SPI dalam proses penyusunannya.

"hmmm.. apa iya kita bisa melakukan audit atau revidu kalau pedomannya aja kita juga yang susun...jeruk makan jeruk donk"

Sambil berbisik ke rekan anggota SPI yang duduk disebelahnya ketika rapat dengan pimpinan berlangsung.

"Lah..tapi kita ada fungsi assurance and consulting ya.." – bergumam sendiri.. *"Nah..terus gimana dong?"* sembari memegang kepala....

Rapatpun dilanjutkan di ruangan SPI. Ternyata, kegalauan tersebut juga dirasakan oleh seluruh anggota, bahkan oleh Ketua. Itulah hal yang terjadi pada sekitaran tahun 2011. Setelah melalui pergolakan hati, rapat, dan disertai dengan telaah aturan, Ketua SPI menyampaikan pada pimpinan bahwa SPI tidak bisa turut dalam proses penyusunan SOP, karena sebagai pengawas, kami akan memeriksa pelaksanaan SOP tersebut.

Akan tetapi, kenyataannya, hingga tahun 2016 SOP tersebut belum ada. Sehingga, hampir setiap hasil revidu SPI selalu mencantumkan pentingnya SOP tersebut. DD, sebagai anggota SPI yang telah menjiwai keadaan tersebut sejak tahun 2010, menjadi gemas dan jengah dengan keadaan ini. Hal tersebut mempengaruhi kualitas laporan revidu ataupun audit karena akar masalah dan rekomendasi belum berubah sejak tahun 2015.

"Yeopo coba'ngene iki?.. kene iki dadi watchdog uwes, dadi assurance quality yo uwes, tapi rekomendasine kene sebagai consultant gak dikerjakno, mben taun isine laporan revidu ambek audit dadi podo terus... Aq dadi bingung fungsine awak dewe (SPI) iki terus sakjane opo seh?"

"(Bagaimana coba ini, kita (SPI) sudah memerankan fungsi pengawas, sudah menjadi penjamin mutu, tapi rekomendasi kita sebagai fungsi konsultasi juga tidak dikerjakan, setiap tahun akar permasalahan dan rekomendasi tetap berulang.. nah, terus fungsi kita ini sebenarnya apa sih?)"

Pernyataan DD tersebut dikatakan dengan ekspresi wajah yang cukup kesal, helaan nafas yang cukup berat sambil berdiri disebelah mejanya, terkadang kedua tangan DD direntangkan kedepan agak serong 10 derajat dan telapak tangan terbuka keatas. Terlihat jelas, bahwa DD, seorang auditor internal yang sudah memiliki pengalaman tersebut mengekspresikan kekesalan karena ternyata bingkai

fungsi auditor internal tidak mudah untuk dilaksanakan.

Kita tinggalkan dulu DD, seorang anggota satuan pengawas internal sebuah perguruan tinggi dengan pengalaman lebih dari 3 tahun tersebut dengan kegalauannya. Sekarang kita menuju MN, seorang auditor internal pada satuan kerja Inspektorat Daerah (Irda) Pemerintah Kabupaten SS yang sudah mengemban tugas selama lebih dari 10 tahun. MN telah merasakan pengalaman sebagai auditor internal yang lebih lama dibandingkan dengan DD. Hal ini disebabkan oleh keberadaan Irda yang telah ada semenjak lama, walaupun nama dan bentuk dari Irda pernah beberapa kali berganti-ganti. Sebelum bernama Inspektorat Daerah, dahulu pernah disebut sebagai Badan Pengawas Daerah atau Bawasda.

Apa sajakah yang dilakukan oleh auditor Irda? Apakah sama dengan auditor PTN? Apakah auditor Irda juga memahami fungsi auditor internal sebagai *watchdog* (pengawasan), yang sekaligus memiliki fungsi *assurance* dan *consulting*? Dokumen PKPT menunjukkan bahwa secara umum Irda lebih dominan melaksanakan fungsi pengawasan daripada *assurance* dan *consulting*. Kegiatan yang sifatnya revidu dan pendampingan tidak nampak dalam PKPT tersebut.

"jadi begini mbak, tugas kami sudah tertera jelas dalam PKPT yang sudah disahkan oleh Kepala Daerah tersebut. Jadi kami menjalankan sesuai itu saja, kecuali jika ada penugasan khusus dari pimpinan"

Informan MN menjawab dengan formal dan tegas, raut muka terlihat tenang dan menunjukkan bahwa ia sudah sangat terbiasa dengan tugas-tugas tersebut.

Peneliti menanyakan apakah sebagai auditor pernah merasakan fungsi *assurance* dan *consulting* selama menjalankan perannya, ternyata, MN menunjukkan sedikit kebingungan pada raut wajahnya. Baru kemudian mengemukakan ,

"Sepertinya itu melekat pada penugasan yang sudah ada dalam PKPT mbak... ketika kami melaksanakan revidu atau audit, kami juga melayani dan menjawab pertanyaan dari obrik (istilah bagi auditee)."

Bagaimana dengan pendampingan yang sifatnya rutin, misalnya revidu laporan keuangan, revidu RPJMD, revidu RKPD, revidu KUA/PPAS, revidu Laporan Pertanggungjawaban? Kami menanyakan ini karena hal-hal tersebut dapat dikategorikan sebagai perwujudan dari fungsi *assurance* dan *consulting*.

“Hmmm... sampai saat ini (ketika interviu), belum pernah saya melakukan, mungkin rekan auditor lain pernah. Tetapi jika sifatnya tidak terjadwal.. yaaa.. ketika kami menjawab konsultasi atau pertanyaan dari auditee itu mbak dan itu tidak tercatat..”

Kepala Inspektorat Daerah pun memberikan pernyataan yang tidak jauh berbeda:

“Saya baru saja diberikan amanah oleh Bupati untuk memimpin Inspektorat Daerah. Saya merasa bahwa fungsi Kami hanya ketika semua setelah atau sedang terjadi, yaitu ketika kegiatan sudah selesai atau ketika sedang pelaksanaan.. Padahal.. sebagai APIP, tugas kami harusnya kan mulai dari Perencanaan, di SPIP juga begitu penjelasannya.. karena itu.. mulai saat ini kami berusaha untuk dapat melakukan pendampingan dan reviu anggaran semenjak tahap perencanaan.. seperti RKPD dan yang sejenis”

Pernyataan informan MN dan Kepala Inspektorat sudah sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya. Inspektorat Daerah baru akan melaksanakan pendampingan dan konsultasi secara intensif dibawah kepemimpinan Inspektur yang baru. Program Irda dibawah kepemimpinan Inspektur yang baru akan melaksanakan pengawalan terhadap anggaran Kabupaten SS sejak proses Perencanaan Anggaran (pra-audit atau pra-reviu) , tidak seperti sebelumnya yang hanya melaksanakan reviu atau audit terhadap pekerjaan yang sudah selesai atau *post-audit*.

Tidak seperti pengalaman informan DD sebagai anggota SPI PTN yang merasa bahwa peran *consulting* dan *assurance* dapat membingungkan karena pimpinan PTN juga meminta SPI untuk turut merumuskan rambu-rambu Universitas yang akan digunakan pada tataran pelaksanaan. MN, sebagai auditor Irda merasa bahwa selama ini peranan mereka sebagai *assurance* dan *consulting* hanya bersifat *informal* dan sifatnya adalah memberikan kepada auditee dengan level staf saja.

“selama auditee tidak meminta untuk penjelasan atau nasehat secara tertulis atas permasalahan ditempatnya atau atas temuan kita, maka Irda tidak memberikan konsultasi ataupun saran.”

Sehingga, pelaksanaan fungsi *assurance* dan *consulting* pada Irda tidak menimbulkan masalah bagi auditornya. Bukan karena sudah berjalan dengan baik, tetapi karena memang belum dilaksanakan secara formal dan sekarang masih

pada taraf meningkatkan peranan inspektorat bagi pemerintah daerah yaitu memulai pengawalan sejak proses perencanaan anggaran.

Auditor SPI maupun Irda ternyata memiliki pemahaman yang kurang lebih sama terhadap fungsi auditor internal bagi organisasi. Sesuai dengan teori yang dipelajari dari berbagai Negara, bahwa paradigma baru dari auditor internal adalah sebagai katalisator bagi organisasi, yaitu memberikan nilai tambah bagi organisasi dengan berfungsi sebagai pengawas (*watchdog*), konsultan (*consulting*), sekaligus sebagai penjamin mutu (*assurance*) bagi organisasi. Akan tetapi, kedua auditor tidak mengalami pengalaman yang sama.

Auditor SPI seringkali mengalami kegalauan ketika sekaligus diminta sebagai pengawas dan sebagai konsultan. Mengapa? Karena perintah atasan adalah bahwa SPI diminta ikut memberikan kontribusi aktif dalam pembuatan SOP, sementara SPI merasa tidak memiliki hak untuk memberikan kontribusi sejauh itu. *In the other hands*, Auditor Internal yang bekerja dibawah Irda telah memiliki dokumen yang mengatur apa yang harus dilakukan dalam 1 tahun anggaran.

Pendalaman Perasaan Penerimaan, Penolakan, Bimbang, Penikmatan, dan Patah Arang

Auditor adalah seorang manusia dengan sekelumit perasaan yang ternyata sangat rumit untuk diterjemahkan. Perasaan dapat berubah sewaktu-waktu, bahkan dapat mengalami dua atau lebih tipe perasaan secara bersama-sama. Perasaan penerimaan, penolakan, bimbang, penikmatan, dan patah arang merupakan perasaan yang sering dialami manusia dalam bekerja dan berinteraksi dengan pekerjaannya. Hal ini dapat dikatakan telah terjadi konflik hati yang dapat berimbas pada terjadinya sebuah konflik peran. Seperti yang telah peneliti jelaskan pada bab tinjauan pustaka, pada bab ini akan dijabarkan bagaimana seorang auditor dapat mengalami konflik tersebut.

Terdapat beberapa tipe konflik peran menurut teori yang dikemukakan oleh Pandey dan Kumar 1997:91. Ketika harapan antara pemberi perintah (atasan) berbeda dengan harapan yang diperintah (karyawan), dalam hal audit internal, maka dapat didefinisikan sebagai perbedaan harapan antara pimpinan manajemen dengan harapan auditor internal maka terjadilah *inter-role conflicts*. Harapan tidak bisa dipisahkan dengan kewajiban yang harus dilaksanakan oleh auditor internal. Dengan melaksanakan kewajiban, auditor internal memiliki harapan-harapan yang ingin dicapai. Bagaimanapun juga, harapan dari auditor internal tidak sama dengan harapan pimpinan walaupun tugas auditor internal adalah mengawal visi dan misi pimpinan agar

sampai pada tujuannya.

Pimpinan Kabupaten adalah Bupati. Bupati memiliki harapan bahwa Inspektorat Daerah dapat melakukan pengawasan terhadap jalannya pelaksanaan pembangunan di daerah tersebut. Sayangnya Inspektorat Daerah tidak diberikan kewenangan sebagaimana fungsinya yang seharusnya. Hal pertama terlihat pada PKPT yang hanya menempatkan pengawasan pada saat pelaksanaan pembangunan atau anggaran saja dan sifat dari pengawannya dapat dikatakan berupa *post-audit*. Bagi informan MN yang telah lama menjadi seorang auditor pada Irda. Ternyata ada harapan yang Ia miliki, “Gimana ya mbak, kok banyak temuan kami itu yang hilang ketika kami membaca laporan audit, padahal menurut “*professional judgment*” kami, temuan itu penting, bahkan ada yang terus menerus berulang tahun, kami juga merasa bahwa seharusnya kami dapat melaksanakan pengawasan ini sejak awal (perencanaan dan penganggaran), jadi, pengulangan kesalahan atau kelalaian yang sama dapat dicegah untuk terjadi kembali, hmm.. tapi ya bagaimana lagi...kan kami hanya auditor lapangan saja..yang penting kami sudah memotret aslinya”

Pimpinan Universitas adalah Rektor. Satuan Pengawas Internal (SPI) adalah bagian dari organ Universitas. Posisi SPI berada langsung di bawah Rektor dan hanya bertanggung jawab kepada Rektor saja. Informan DD telah mengalami pergantian Rektor selama menjadi auditor internal. Kedua Rektor memiliki harapan yang berbeda atas keberadaan SPI di kampusnya. Rektor pertama merupakan pimpinan yang mengalami terbitnya Permendiknas No. 16 tahun 2009 tentang kewajiban kepada Perguruan Tinggi untuk membentuk SPI, sehingga di tangan beliau lah pertama kalinya SK tentang keberadaan SPI dikeluarkan. Akan tetapi, pada saat itu keberadaan SPI masih dianggap sebagai “zombie” yang siap menghisap darah ketika masuk ke ruangan.

Saat itu, Rektor sepertinya tidak menunjukkan harapan apapun dari keberadaan SPI selain hanya sebagai gugur kewajiban atas Permendiknas tersebut.

Informan DD mengemukakan

“apa ya.. rasanya kita sudah menyampaikan yang perlum ke pimpinan..gak Cuma ngomong aja, dokumen SOP juga sudah kita print berkali-kali, tapi mana coba, sampai sekarang kampus kita masih gak punya SOP juga kan..”

Sambil meninggikan nada dan tangan ke depan dada dengan telapak tangan terbuka keatas, menandakan kekesalan. Hal tersebut dikemukakan kira-kira 2 tahun lalu. Hingga saat penelitian ini berlangsung, informan DD masih menjadi anggota SPI,

Rektor pun sudah berganti dengan pejabat terpilih yang baru. Ketua SPI juga sudah berganti, setelah pendekatan yang digunakan pada Rektor sebelumnya belum membuahkan hasil, maka, pendekatan SPI saat ini adalah memberikan rekomendasi dengan berbasis surat atau dokumen berdasarkan pengamatan dan reviu yang dilaksanakan oleh SPI sepanjang hari.

Walaupun begitu, bukanlah mudah bagi informan DD untuk merasa bahagia dan merasa bahwa harapan sebagai anggota SPI tercapai. Kemajuan dirasakan terhadap hubungan antara SPI dengan manajemen tingkat menengah yang sudah mulai menyadari fungsi SPI bukanlah sebagai Zombie.

“sudah berapa tahun ini di SPI ya.. hubungan baik bisa kita dapatkan dari teman-teman manajemen tingkat menengah atau pelaksana, tapiiii.. tapiii nih ya.. pimpinan masih tidak pernah membaca rekomendasi yang kita berikan.. baru deh kalau ada masalah, atau ada auditor lain yang akan masuk.. pada sibuk minta tolong.. padahal.. masalah tadi bisa saja dicegah kalau rekomendasi dari kita itu dibaca dan ditindak lanjuti”

Semakin hari, kesibukan SPI semakin meningkat yang disebabkan oleh adanya reformasi birokrasi pada tingkat Inspektorat Jenderal (Itjen) Kementerian Ristek, Teknologi, dan Pendidikan Tinggi. Itjen membina hubungan baik dengan SPI pada setiap perguruan tinggi negeri, memberikan pelatihan, dan memberikan arahan tentang kegiatan evaluasi, pengawasan, serta reviu yang harus dilaksanakan oleh SPI pada Universitas masing-masing. SPI Universitas SP pun sangat senang, karena keberadaannya telah diketahui oleh itjen, karena selama ini tidak pernah berkomunikasi. Akan tetapi kekuatan dari SPI Universitas SP sudah semakin berkurang, dengan hanya berlima saja termasuk Ketua dan Sekretaris tanpa ada tambahan anggota. Informan DD merasa jenuh.

“apa sih yang tak cariii.. ini udah berapa tahun.. mau sampai kapan kayak gini.. aku udah gak ada passion lagi ngerjain ini.. sampai pulang malam.. ninggal ngajar.. apa juga yang ki dapetin.. dah saatnya nih move on.. pokoke aku sekolah”

Terlihat jelas bahwa informan DD tidak lagi merasa menikmati atas tugas tambahan sebagai internal auditor tersebut sehingga sudah tidak tahan lagi untuk bisa terbebaskan.

Ternyata, baik informan MN maupun informan DD sama-sama mengalami *inter-role conflict* atas harapan yang berbeda antara mereka dengan pimpinan tertinggi. Apakah ini mempengaruhi

mereka ketika bekerja sebagai auditor?

“hmmm... gimana ya.. pengen semangat mbenerin tapi.. kalau nantinya juga hilang dari laporan audit? Jadi ya kita lakukan aja sebisa-bisanya”

Begitulah curahan hati informan MN, seorang auditor internal dengan pengalaman lebih dari 10 tahun memiliki harapan untuk dapat memberikan kontribusi untuk peningkatan kinerja institusi pemerintah Kabupaten SS. Sementara itu, informan DD, yang juga merupakan seorang staf pengajar Universitas SP berpendapat bahwa tugas tambahan sebagai auditor sudah mengkonsumsi waktu yang cukup besar sehingga sangat mengurangi waktu yang dimiliki untuk menunaikan Tri Dharma Perguruan Tinggi.

“tugas dadi SPI iki kan yo ngentekno waktu yo sakjane.. aku iso neliti opo nulis, iso nang omah ngolah data, tapi iki kudu rapat spi, audit, reviu.. hmmm.. nek ono gunane sih gakpopo.. ikhlas.. lha nek kene gak ono efek opo-opo.. lha lapo diterusno”

Lagi-lagi, harapan yang tidak tercapai bagi informan MN ternyata membawa sebuah keputusan yang mendalam baginya. Ia merasa bahwa sebagai auditor internal seharusnya dapat membawa sebuah perubahan kearah yang lebih baik dalam pengelolaan perguruan tinggi. Akan tetapi, auditor internal tidak bisa sendiri, komitmen dari *top management* sangat berpengaruh karena seluruh kebijakan lahir dari manajemen tertinggi. Dalam hal ini, terlihat jelas bahwa pimpinan Universitas SP tidak memiliki harapan yang sama atas keberadaan SPI karena auditor internal merasa bahwa rekomendasi yang diberikan tidak begitu dihiraukan oleh pimpinan sehingga membuat informan MN merasa bahwa ia telah melakukan hal yang sia-sia. Perasaan tersebut mengakibatkan informan MN berencana untuk mengajukan pengunduran diri dalam waktu dekat.

Kesimpulan yang diperoleh adalah kedua auditor, baik yang bekerja sebagai auditor Irda maupun auditor SPI mengalami *inter-role conflicts* walaupun bentuk dan penyebabnya tidak sama. Akan tetapi, dari hasil wawancara dan pengamatan peneliti, perasaan konflik tersebut juga turut mempengaruhi kinerja secara tidak langsung karena *mood* dari auditor juga sangat terpengaruh. Lihat saja informan DD yang ingin segera mengakhiri kiprahnya sebagai auditor SPI dalam waktu dekat dan informan MN yang merasa kurang memberi pengaruh positif pada organisasi akibat dari peranan yang dibatasi.

Bentuk lain dari konflik peran adalah *intra-role conflicts* (Kahn et al. (1964) dan Pandey &

Kumar (1997) dalam Mohr dan Puck (2003)), yaitu bahwa Terjadi ketika sebuah peran yang diberikan ternyata tidak sejalan dengan keadaan yang diberikan oleh pemberi peran. Irda memperoleh fasilitas kantor dan otoritas dalam pengelolaan anggarannya karena merupakan salah satu Satuan Kerja Pemerintah Daerah.

Irda menyusun PKPT sebagai dasar pelaksanaan audit dalam 1 tahun. Dilihat dari keadaan tersebut, terlihat bahwa pemberi peran, dalam hal ini pimpinan daerah atau Bupati telah menyediakan keadaan yang mendukung Irda dalam menjalankan perannya. Dalam hal ini, auditor internal tidak hanya membutuhkan sarana, prasarana, dan anggaran saja. Pelaksanaan pengawasan tentunya juga harus didukung penuh dengan komitmen dari seluruh elemen pemerintahan bahwa pengawasan dimaksudkan untuk meningkatkan performa pemerintah dalam menjalankan fungsinya. Bukan hanya sebagai pencitraan saja. Auditor Irda akan melakukan audit sesuai dengan penugasan yang diberikan. Sebagai auditor internal, ia memiliki akses untuk meminta data yang dibutuhkan dalam proses audit. Auditee akan menyediakan data tersebut untuk kelancaran proses audit dan memperoleh rekomendasi dari tim auditor.

Setelah melaksanakan audit dan menyelesaikan laporan, terdapat hak yang menjadi milik para auditor tersebut. Hak tersebut telah pula tercantum dalam anggaran Irda. Hal tersebut juga merupakan kategori keadaan bagi seorang auditor yang dapat meningkatkan kinerjanya.

“Terkadang tidak semua hak yang seharusnya kami dapatkan tersebut kami peroleh karena kebijakan tidak tertulis yang tidak kami ketahui dengan jelas sebabnya, walaupun begitu kami tetap berusaha menjalankan tugas sebaik mungkin mbak... ya sudahlah..nanti juga ada gantinya dari Tuhan”

Sebuah keikhlasan dan keterpaksaan. Hal ini bisa jadi sebuah bahaya laten yang suatu saat dapat meledak, karena kesabaran dan toleransi manusia tentulah terbatas. Artinya, auditor Irda mengalami *intra-sender conflict* walaupun tidak secara terang-terangan diungkapkan.

Berbeda dengan auditor Irda, seluruh anggota SPI Universitas SP adalah dosen, sehingga, secara individual seorang anggota SPI atau auditor akan bertanggungjawab pada 2 atasan, yaitu Rektor dan Dekan pada Fakultas dimana ia berasal.

“Nah ini dia susahnyanya, kalau diminta buat audit ke fakultas sendiri, jadi agak malas, kan secara kolegiyal

kami sangat dekat, secara hirarki ada ketua jurusan dan dekanat juga.. waa.. saya mending menolak.. tapi karena anggota kami jumlahnya terbatas..yaa terpaksa harus diterima”

Mengapa perasan tersebut dapat timbul? Ternyata tidak hanya masalah independensi dan obyektivitas, tetapi juga perasaan “*ewuh pakewuh*” atau tidak nyaman terutama apabila auditee yang notabene adalah atasan tersebut merasa bahwa SPI hanya mengganggu dan mencari-cari kesalahan saja. Kenyataan tersebut membuktikan bahwa SPI merupakan salah satu auditor internal yang mengalami *intra-role conflict* sebab didalam organisasi tersebut tidak hanya menjabat sebagai auditor tetapi juga sebagai staf pengajar. Keadaan ini tidak hanya terjadi pada Universitas SP saja, tetapi seluruh Perguruan Tinggi Negeri di Indonesia juga mengalaminya.

Intra-role conflict memiliki 2 jenis lagi yaitu *intra-sender conflict* dan *inter-sender conflict*. *Intra-sender conflict* Terjadi ketika sebuah peran yang diberikan ternyata tidak sejalan dengan keadaan yang diberikan oleh pemberi peran. Irda memperoleh fasilitas kantor dan otoritas dalam pengelolaan anggarannya karena merupakan salah satu Satuan Kerja Pemerintah Daerah. Irda menyusun PKPT sebagai dasar pelaksanaan audit dalam 1 tahun. Dilihat dari keadaan tersebut, terlihat bahwa pemberi peran, dalam hal ini pimpinan daerah atau Bupati telah menyediakan keadaan yang mendukung Irda dalam menjalankan perannya. Dalam hal ini, auditor internal tidak hanya membutuhkan sarana, prasarana, dan anggaran saja. Pelaksanaan pengawasan tentunya juga harus didukung penuh dengan komitmen dari seluruh elemen pemerintahan bahwa pengawasan dimaksudkan untuk meningkatkan performa pemerintah dalam menjalankan fungsinya. Bukan hanya sebagai pencitraan saja.

Auditor Irda akan melakukan audit sesuai dengan penugasan yang diberikan. Sebagai auditor internal, ia memiliki akses untuk meminta data yang dibutuhkan dalam proses audit. Auditee akan menyediakan data tersebut untuk kelancaran proses audit dan memperoleh rekomendasi dari tim auditor. Setelah melaksanakan audit dan menyelesaikan laporan, terdapat hak yang menjadi milik para auditor tersebut. Hak tersebut telah pula tercantum dalam anggaran Irda. Hal tersebut juga merupakan kategori keadaan bagi seorang auditor yang dapat meningkatkan kinerjanya.

“Terkadang tidak semua hak yang seharusnya kami dapatkan tersebut kami peroleh karena kebijakan tidak tertulis yang tidak kami ketahui dengan jelas sebabnya, walaupun begitu kami tetap berusaha menjalankan tugas sebaik mungkin mbak... ya

sudahlah..nanti juga ada gantinya dari Tuhan”

Sebuah keikhlasan dan keterpaksaan. Hal ini bisa jadi sebuah bahaya laten yang suatu saat dapat meledak, karena kesabaran dan toleransi manusia tentulah terbatas. Artinya, auditor Irda mengalami *intra-sender conflict* walaupun tidak secara terang-terangan diungkapkan.

Sementara itu, SPI Universitas SP memiliki satu ruangan yang khusus diperuntukkan bagi operasional SPI. SPI juga diberikan sejumlah anggaran yang dapat digunakan untuk operasional SPI termasuk uang saku audit dan perjalanan dinas. SPI juga memiliki akses langsung pada masing-masing pimpinan Universitas dan Fakultas serta Pimpinan Biro, Lembaga, maupun Unit untuk melaksanakan audit, revidu, interviu, dan konfirmasi. Keadaan ini sangat membantu SPI dalam melaksanakan tugasnya. Akan tetapi, terkadang tingkat keaktifan masih satu sisi saja. Beberapa proses bisnis yang seharusnya melewati SPI untuk dilakukan Revidu ternyata tidak disampaikan dan SPI baru dikabari ketika terjadi masalah disana.

Bagi SPI Universitas SP, hal ini merupakan masalah yang masih dalam proses pembenahan. SPI mengharapkan bahwa seluruh komponen Universitas memiliki pemahaman yang baik tentang peran SPI dengan baik sehingga interaksi dapat terjadi dua arah secara seimbang dan berkualitas. Kesimpulannya, SPI Universitas SPI tidak begitu mengalami *intra-sender conflict* seperti halnya yang dialami oleh auditor Irda.

Tipe kedua dari *intra-role conflict* adalah *inter-sender conflict*, yaitu konflik yang terjadi ketika seorang pelaksana peran harus menghadapi dua pemberi peran yang memberi tugas sejenis dengan sifat penugasan yang bertolak belakang. Hasil dari wawancara dan pengamatan perilaku tidak menunjukkan bahwa auditor Irda maupun auditor SPI mengalami jenis konflik tersebut. Alasannya adalah karena pada dasarnya, para auditor hanya menerima perintah dari satu pihak saja yaitu dari Bupati sebagai pimpinan Kabupaten bagi auditor Irda dan Rektor sebagai pimpinan tertinggi Universitas bagi auditor SPI. Begitu juga dengan jenis konflik peran yang terakhir, yaitu *person-role conflicts* dimana seseorang mengalami konflik jenis ini ketika perintah atau tugas dari organisasi tidak sesuai dengan nilai-nilai yang dianut oleh pihak yang diperintah atau karyawan. Karena setiap auditor sangat memegang teguh nilai-nilai dan etika profesi sehingga jikapun terdapat perintah atau tugas dari organisasi tidak sesuai dengan nilai-nilai yang dianut, para auditor ini siap untuk menolak dengan keras.

Abu-abu Tidak Putih Tidak Pula Hitam – Ambigu

Kahn *et al.* (dalam Beauchamp *et al.*, 2004) mendefinisikan ambiguitas peran sebagai suatu keadaan di mana informasi yang berkaitan dengan suatu peran tertentu kurang atau tidak jelas. Secara empiris, beberapa penelitian menunjukkan bahwa ambiguitas peran mengurangi tingkat kepastian apakah informasi yang diperoleh dalam pemeriksaan telah objektif dan relevan. Ambiguitas peran dapat menyebabkan auditor internal mengalami tekanan (Schuller *et al.* dalam Koustelios, 2004) dan penurunan kepuasan kerja (Jackson dan Schuller, Perreault, Beehr *et al.* dalam Koustelios, 2004). Maka dapat disimpulkan bahwa, ambiguitas peran juga dapat mengurangi kemampuan auditor internal untuk tetap bersikap independen (Ahmad dan Taylor, 2009).

Penelitian yang dilakukan oleh Ahmad dan Taylor (2009) telah merumuskan 6 dimensi peran yang telah digunakan pula dalam penelitian Hutami dan Chariri (2011) yaitu (1) pedoman (*guidelines*), (2) tugas (*task*), (3) wewenang (*authority*), (4) tanggung jawab (*responsibility*), (5) standar (*standard*), dan waktu (*time*). Baik auditor Inspektorat Daerah maupun SPI telah memiliki pedoman dalam pelaksanaan tugas yaitu PKPT dan SPIP (Sistem Pengendalian Intern Pemerintah), dimana kedua hal tersebut telah memuat tugas, wewenang, tanggung jawab, standar dan waktu. Selain itu, dalam setiap penugasan masih dilengkapi dengan Surat Tugas dan Program Kerja Audit yang memberikan penegasan secara lebih spesifik terhadap tugas, wewenang, tanggung jawab, standar dan waktu bagi masing-masing auditor.

Akan tetapi, implementasinya terkadang tidak selalu sejalan dengan yang tertulis. Auditor Irda maupun SPI masih mengalami keterlambatan penyelesaian tugas yang diakibatkan durasi pengumpulan data dan informasi yang cukup lama sehingga penyelesaian penugasan menjadi tertumpuk dengan penugasan berikutnya. Auditor merasa seperti dikerjar-kejar kereta ketika menghadapi masalah seperti ini. Hasil wawancara menunjukkan bahwa auditor tidak terlalu terpengaruh dengan masalah-masalah yang muncul di lapangan, sehingga tetap dapat menjaga independensi dan obyektivitas sebagai auditor. Tidak hanya itu, auditor juga merasa bahwa walaupun terdapat halangan pada saat melaksanakan tugas tidak menyurutkan perannya untuk mencegah terjadinya *fraud* di organisasinya masing-masing. Kesimpulannya, abu-abu dalam pelaksanaan tugas tidak membuat auditor menjadi abu-abu dalam menjalankan perannya, atau dapat dikatakan bahwa ambiguitas peran tidak mempengaruhi kinerja dari para auditor.

SIMPULAN

Jaring telah ditebar untuk menangkap dan menyaring informasi dari seluruh informan dan sumber pelengkap lainnya. Penyaringan menunjukkan bahwa auditor inspektorat daerah Kabupaten SS dan auditor SPI Universitas SP sama-sama mengalami konflik peran walaupun tidak sama dan tidak pada seluruh tipe konflik peran. Kedua auditor berusaha sekuat tenaga agar konflik peran yang dialami tidak mempengaruhi kinerja mereka dan tetap memegang teguh standar serta etika auditor internal untuk memberikan nilai tambah bagi organisasi melalui peran *consulting* dan *assurance* serta pencegahan terjadinya *fraud*. Walaupun begitu, informan dari SPI Universitas SP sudah menunjukkan niatnya untuk segera meletakkan perannya sebagai SPI untuk lebih focus pada peran sebagai tenaga pengajar karena sudah tidak sanggup menghadapi *gap* antara harapan dengan kenyataan. Sedangkan informan yang berasal dari Inspektorat Daerah akan tetap berjuang bersama teman-teman auditor lainnya untuk semakin meningkatkan peranan dan fungsi inspektorat. Tidak berbeda jauh dengan konflik peran, auditor juga mengalami ambiguitas peran terutama terkait dengan pelaksanaan penugasan di lapangan. Namun hal tersebut tidak menyurutkan perannya untuk mencegah terjadinya *fraud* di organisasinya masing-masing atau dapat dikatakan bahwa ambiguitas peran tidak mempengaruhi kinerja dari para auditor.

DAFTAR PUSTAKA

- ACFE. 2010. *Report to the Nations on Occupational Fraud*.
- Albrecht A., C C Albrecht, C O Albrecht, & M F Zimbelman. 2009. *Fraud Examination*. Third Edition. Thomson/South-Western.
- Belloli, P. 2006. *Fraudulent overtime*. *The Internal Auditor* 63 (3): 91-95.
- Brazel, J.F., T.D. Carpenter, and J. G. Jenkins. 2010. *Auditors' Use of Brainstorming in the Consideration of Fraud: Reports from the Field*. *The Accounting Review* 85 (4): 1273-1301
- Bungin, Burhan. 2010. *Penelitian Kualitatif (komunikasi, ekonomi, kebijakan publik, dan ilmu sosial lainnya)*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 1992. *Internal Control Integrated Framework*.

- CoSuka Pintaranche, Gil, *Pandangan Baru Internal Auditing-The New Internal Auditing*, diterjemahkan oleh Agung Wijanarko dibawah editor Hiro Tugiman, Penerbit Kanisius, 1997.
- Chariri, A. 2009. “*Landasan Filsafat dan Metode Penelitian Kualitatif*”, Paper disajikan pada Workshop Metodologi Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif, Laboratorium Pengembangan Akuntansi (LPA), Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang, 31 Juli - 1 Agustus 2009.
- Harwida, Gita Arasy, “Konflik Peran dan Ambiguitas Peran Anggota SPI Universitas Trunojoyo Madura”, Karya Akhir Sertifikasi Qualified Internal Auditor di YPIA-Jakarta 2011
- Hutami, Gartiria dan Chariri, Anis, “Pengaruh Konflik Peran Dan Ambiguitas Peran Terhadap Komitmen Independensi Auditor Internal Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Inspektorat Kota Semarang)”, 2011, <http://www.eprints.undip.ac.id>, pada 16 November 2011.
- House, R.J. and Rizzo, J.R. (1972), “Role conflict and ambiguity as critical variables in a model of organizational behavior”, *Organizational Behavior and Human Performance*, Vol. 7, pp. 467-505.
- Institute of Internal Auditors (IIA) 1999. *Definition of Internal Auditing*. Altamont Springs, FL: IIA.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2009. *Practice Guide: Internal Auditing and Fraud*
- Kahn, R., Wolfe, D., Quinn, R., Snoek, J. and Rosenthal, R. (1964), *Organizational Stress: Studies in Role Conflict and Ambiguity*, Wiley, New York, NY. dalam Hutami dan Chariri (2011)
- Lui, Steven S; Ngo, Hang-Yue; dan Tsang, Anita Wing-Ngar, “Interrole conflict as a predictor of job satisfaction and propensity to leave A study of professional accountants”, *Journal of Managerial Psychology*, The Chinese University of Hong Kong, Arthur Anderson Co. <http://users.utu.fi/juhtur/jakelu/profes.pdf>, pada 2 Desember 2011.
- Mohr, Alexander T; dan Puck, Jonas F, “Inter-Sender Role Conflicts, General Manager Satisfaction and Joint Venture Performance in Indian-German Joint Ventures”, Working Paper No 03/19, June 2003, http://www.brad.ac.uk/acad/management/external/pdf/workingpapers/2003/Booklet_03-19.pdf, pada 2 Desember 2011.
- Nugroho, Hery Agung; ‘Pengaruh Konflik Peran dan Perilaku Anggota Organisasi terhadap Kinerja Kerja Pegawai pada Kepolisian Republik Indonesia Kepolisian Wilayah Kota Besar Semarang’, <http://www.eprints.undip.ac.id>, pada 4 Desember 2011.
- Pandey, S. and Kumar, E.S. (1997), “Development of a measure of role conflict”, *International Journal of Conflict Management*, Vol. 8 No. 3, pp. 187-215. dalam Hutami dan Chariri (2011)
- Republik Indonesia. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2007 Tentang Pedoman Teknis Organisasi dan Tata Kerja Inspektorat Provinsi dan Kabupaten/Kota*.
- Republik Indonesia. *Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 51 Tahun 2010 Tentang Kebijakan Pengawasan Penyelenggaraan Daerah*.
- Republik Indonesia. *Peraturan Daerah Kabupaten Sumenep Nomor 17 Tahun 2008 Tentang Organisasi dan Tata Kerja Lembaga Teknis Daerah*.
- Republik Indonesia. *Peraturan Bupati Kabupaten Sumenep Nomor 29 Tahun 2008 Tentang Tugas dan Fungsi Lembaga Teknis Daerah*.
- Rizzo, J.R., House, R.J. and Lirtzman, S.I. (1970), “Role Conflict and Ambiguity in Complex Organizations”, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 15, pp. 150-63. dalam Hutami dan Chariri (2011)
- Tugiman, Hiro. 2001. *Peran Auditor Internal dalam Good Corporate Governance*. YPIA.
- YPIA. 2008. *Modul Pembelajaran Corporate Governance dan Kebijakan Audit*

- YPIA. 2008. *Modul Pembelajaran Fraud Auditing.*
- YPIA. 2008. *Modul Pembelajaran Fondasi Audit Internal.*
- YPIA. 2008. *Modul Pembelajaran Internal Auditor sebagai Konsultan dan Katalis.*
- YPIA. 2008. *Modul Pembelajaran Manajemen Internal Audit.*
- YPIA. 2008. *Modul Pembelajaran Pengendalian Internal dan Manajemen Risiko.*
- YPIA. 2008. *Modul Pembelajaran Perkembangan Internal Audit.*
- YPIA. 2008. *Modul Pembelajaran Standar Profesi Audit Internal.*
- YPIA. 2011. *Paradigma Baru Auditor Internal*