

ANALISIS PERAN AUDIT INTERNAL DALAM PEMENUHAN PENGENDALIAN DAN PENJAMINAN MUTU AUDIT ORGANISASI PEMERIKSA

(Studi Pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia)

Ali Firdaus

Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gadjah Mada
Jl. Humaniora No. 1 Bulaksumur, Yogyakarta, 55281
ali.firdaus80@gmail.com

INTISARI

Pemenuhan pengendalian mutu dan penjaminan mutu audit merupakan salah satu indikator kinerja utama dari pencapaian sasaran strategis Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) di tahun 2016-2020. Realisasi atas pemenuhan pengendalian mutu dan penjaminan mutu audit BPK sendiri di tahun 2016 dan 2017 belum memenuhi target yang diinginkan. Inspektorat Utama (Itama) merupakan fungsi audit internal BPK yang diharapkan mendukung organisasi dalam mencapai tujuan serta sasaran yang mereka miliki, diantaranya adalah dalam pemenuhan pengendalian mutu dan penjaminan mutu audit. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis bagaimana peran Itama dalam pemenuhan pengendalian mutu dan penjaminan mutu audit BPK dan mengidentifikasi faktor-faktor yang menyebabkan target pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit tidak tercapai. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Pengumpulan data dilakukan melalui dokumentasi dan wawancara terhadap 11 orang partisipan yang terdiri dari pejabat struktural serta auditor Itama yang memiliki pengalaman serta pengetahuan yang memadai tentang pengendalian mutu dan penjaminan mutu pada proses audit.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa peran yang dijalankan oleh Itama dalam pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit adalah peran *assurance* dan konsultasi serta merencanakan untuk menjalankan peran *insight*. Peran *Assurance* masih menjadi peran yang lebih dominan dibandingkan peran konsultasi dikarenakan belum seluruh pelaksana BPK mengetahui dan memahami tentang peran konsultasi tersebut dan juga dikarenakan kebutuhan organisasi BPK sendiri. Adapun faktor-faktor yang menyebabkan target pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit tidak tercapai adalah faktor sumber daya manusia, faktor kepemimpinan, faktor situasional dan faktor mekanisme *reward* dan *punishment* yang belum mendukung target pemenuhan tersebut.

Kata kunci: Audit Internal, Kualitas Audit, Pengendalian Mutu, Penjaminan Mutu

1. Pendahuluan

Semangat reformasi keuangan negara yang ditandai dengan penerbitan paket undang-undang keuangan negara memberikan dampak berupa penguatan kelembagaan kepada BPK sebagai lembaga pemeriksa eksternal pemerintah. Hal ini ditunjukkan dengan terbitnya Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara sebagai bagian dari paket undang-undang keuangan Negara tersebut dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Sebagai pedoman bagi pelaksanaan tugas dan wewenangnya, BPK menyusun Rencana Strategis (Renstra) yang digunakan sebagai rencana lima tahunan BPK untuk mencapai visi dan melaksanakan misi dengan tujuan dan sasaran strategis, arah kebijakan, dan disertai dengan indikator-indikator pengukurannya. Renstra BPK 2016-2020 merupakan Renstra ketiga BPK yang memberi penekanan pada manfaat dan kualitas hasil pemeriksaan BPK dalam rangka menguatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara yang telah meningkat selama 10 tahun terakhir (BPK 2015).

Kualitas pemeriksaan BPK dalam beberapa tahun terakhir mendapatkan sorotan yang tidak sedikit. Terdapat beberapa gugatan hukum ditujukan kepada BPK karena menganggap BPK tidak melaksanakan prosedur seharusnya saat melakukan pemeriksaan (Sari 2011 dan Ali 2016). Herningsih (2001) menjelaskan bahwa tuntutan hukum kepada auditor dapat diakibatkan oleh adanya perilaku pengurangan kualitas audit dimana salah satu bentuknya adalah kesalahan *judgement* atau opini yang disebabkan auditor tidak melaksanakan prosedur audit yang mencukupi atau mengabaikan satu atau beberapa prosedur audit yang disyaratkan.

Sebagai suatu lembaga negara yang bertanggung jawab dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK meningkatkan kualitas pemeriksaan melalui penyelenggaraan sistem pengendalian mutu dan menjadikan hal tersebut sebagai salah satu sasaran strategis yang mereka tetapkan. Hal ini penting bagi BPK, agar hasil pemeriksaan mereka dapat dipercaya oleh pemangku kepentingan dan untuk meniadakan hasil pemeriksaan yang tidak akurat dan digugat oleh pihak terkait (BPK 2015).

Sebagai alat ukur pencapaian sasaran strategis tersebut, BPK menjadikan pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit sebagai salah satu indikator kinerja utama (IKU) yang dilaporkan pencapaiannya setiap tahun. Untuk tahun 2016 dan 2017 sendiri realisasi pemenuhan itu hanya mencapai masing-masing 82,37% dan 85,82% atau belum memenuhi target yang ditetapkan.

Audit internal adalah salah satu fungsi dalam organisasi yang diharapkan dapat memberikan nilai tambah, meningkatkan operasi dan membantu mencapai tujuan organisasi (Sawyers, Dittenhofer dan Scheiner 2003: 9). Inspektorat Utama (Itama) merupakan fungsi audit internal BPK yang diharapkan mendukung organisasi dalam mencapai tujuan serta sasaran yang mereka miliki, diantaranya adalah dalam pemenuhan pengendalian mutu dan penjaminan mutu audit.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis bagaimana peran audit internal BPK, yaitu Itama, dalam mendukung pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit BPK. Kemudian, berdasarkan perspektif yang diperoleh Itama dalam pelaksanaan perannya tersebut, penelitian ini juga bertujuan untuk mengidentifikasi faktor-faktor apa saja yang menyebabkan target pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit BPK tidak tercapai.

2. Tinjauan Pustaka

a. Pengertian dan Konsep Tentang Peran

Soekanto (2014, 210) menyatakan bahwa peran merupakan proses dinamis kedudukan (status). Apabila seseorang melaksanakan hak dan kewajibannya sesuai dengan kedudukannya, dia menjalankan suatu peran. Peran menurut Robbins (2005, 242-243) merupakan seperangkat perilaku yang diharapkan melekat pada diri seseorang yang menduduki posisi tertentu dalam sebuah lingkungan sosial tertentu. Robbins juga menjelaskan bahwa dalam pembahasan tentang peran, terdapat *role perception* dan *role expectation*. *Role perception* merupakan pandangan kita tentang bagaimana seharusnya kita bertindak berdasarkan situasi yang ada. Adapun *role expectation* didefinisikan sebagai bagaimana pihak lain meyakini bahwa pihak tertentu seharusnya bertindak berdasarkan situasi yang diberikan. Peran dalam organisasi dapat didefinisikan sebagai keseluruhan harapan terhadap posisi yang dimiliki seseorang atau pihak lain dalam organisasi tersebut sehingga menciptakan sebuah lingkungan sosial. Harapan tersebut dapat terdiri atas aspek formal dari sebuah pekerjaan ataupun harapan informal yang datang dari rekan kerja, atasan, klien ataupun pelanggan (Wagner III dan Hollenbeck 2002, 144-145).

b. Audit

1) Pengertian Audit

Menurut Halim (2015, 1-2) definisi audit yang sangat terkenal adalah definisi yang berasal dari ASOBAC (*A Statement of Basic Auditing Concepts*), yang mendefinisikan audit sebagai suatu proses sistematis untuk menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti secara obyektif mengenai asersi-asersi tentang berbagai tindakan dan kejadian ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan dan menyampaikan hasilnya kepada para pemakai yang

berkepentingan. Dalam sektor publik, audit memiliki pengertian yang relatif sama, perbedaannya terletak pada penekanan pihak yang memberikan asersi. Hal ini sebagaimana disebutkan oleh Bastian (2014, 4) yang mendefinisikan audit pada sektor publik sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik.

2) Kualitas Audit

Konsep dari kualitas audit merupakan sesuatu yang sulit untuk ditentukan (Gray, Manson dan Crawford 2015, 54). Knechel dkk (2013) sebagaimana dikutip dalam Gray, Manson dan Crawford (2015, 54) menuliskan bahwa kualitas audit merupakan konsep yang dinamis, berubah dan berkembang secara terus menerus mengikuti perkembangan yang juga terjadi pada akuntansi dan praktik audit itu sendiri. Yang karenanya, elemen kunci dan indikator yang berkontribusi terhadap kualitas audit akan berubah berulang kali.

Definisi yang ada terkait kualitas audit diantaranya diungkapkan oleh DeAngelo (1981) yang mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan auditor untuk mengungkap dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi kliennya.

Pada sektor publik, *Government Accountability Office* (GAO) (2003) mendefinisikan kualitas audit sebagai kepatuhan auditor terhadap standar. Hal ini dimaksudkan bahwa kualitas audit terpenuhi ketika dalam memberikan keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan auditan dan pengungkapan yang berkenaan dengannya telah sesuai dengan *Generally Accepted Accounting Principals* (GAAP) dan tidak terdapat salah saji material baik yang terjadi karena kesalahan ataupun karena kecurangan, auditor memberikannya

melalui proses yang sesuai dengan *Generally Accepted Auditing Standards* (GAAS). Untuk kontes BPK sendiri, meskipun tidak disebutkan secara spesifik mengenai definisi atau pengertian dari kualitas audit, namun berdasarkan konsep tentang pengendalian mutu audit yang disebutkan dalam dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), BPK juga mendasarkan kriteria kualitas audit pada kepatuhan atau kesesuaian pelaksanaan audit dengan prosedur, standar pemeriksaan maupun ketentuan perundang-undangan (BPK 2017).

3) Pengendalian Kualitas Audit

Dalam pelaksanaan audit terdapat standar yang dibuat sebagai pengendali berjalannya proses audit. Oleh karena itu, KAP harus memiliki sistem pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian perikatan professional dengan berbagai standar dan aturan relevan yang berlaku (Halim 2015, 32).

Pengendalian kualitas audit tidak hanya menjadi domain bagi organisasi pemeriksa di sektor *private*, namun juga menjadi bagian yang tidak dapat dipisahkan dari pelaksanaan audit di sektor publik. Hal ini dijelaskan oleh Bastian (2014, 16), bahwa berdasarkan *General Standards in Government Auditing Standards with Ethical Significance* INTOSAI-*International Organization of Supreme Audit Institutions*, tugas dan tanggung jawab lembaga audit tertinggi adalah hal yang penting bagi konsep akuntabilitas publik, karenanya lembaga audit harus memenuhi metodologi audit dan praktik dengan kualitas terbaik.

International Standards of Supreme Audit Institution (ISSAI) 40 merupakan standar acuan yang dikeluarkan oleh INTOSAI berkenaan dengan permasalahan pengendalian mutu audit pada *Supreme Audit Institutions* (SAI) tiap-tiap negara yang menjadi anggota INTOSAI. Tujuan dari standar tersebut

adalah untuk membantu setiap SAI dalam menyusun dan memelihara sistem terbaik dalam pengendalian mutu bagi setiap aktivitas yang dilakukannya.

BPK sendiri mendasarkan pelaksanaan pengendalian mutunya dengan berpedoman pada sistem pengendalian mutu yang ditetapkan oleh BPK melalui Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 03/K/I-XIII.2/03/2009 tanggal 25 Maret 2009 tentang Petunjuk Pelaksanaan Sistem Pemerolehan Keyakinan Mutu (SPKM) Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Dalam ketetapan tersebut, Sistem Pengendalian Mutu (SPM) disebutkan sebagai suatu sistem yang dirancang untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa BPK dan pelaksanaannya mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan, standar pemeriksaan, serta laporan yang dihasilkan sesuai dengan kondisi yang ditemukan.

4) Penjaminan Kualitas Audit

Segaf (2009) menjelaskan bahwa penjaminan mutu adalah semua tindakan terencana, sistematis dan didemonstrasikan untuk meyakinkan pelanggan bahwa persyaratan yang ditetapkan akan dijamin tercapai. Penjaminan mutu berbeda dengan pengendalian mutu. Penjaminan mutu merupakan prosedur untuk pencapaian mutu, sedangkan pengendalian mutu merupakan pelaksanaan dari prosedur tersebut yang dibuktikan dengan catatan-catatan. Penjaminan mutu terfokus pada pemberian jaminan/ keyakinan bahwa persyaratan mutu akan dapat dipenuhi, sedangkan pengendalian mutu memastikan bahwa produk telah memenuhi persyaratan mutu.

Penjaminan mutu audit ditujukan untuk memberikan keyakinan memadai bahwa pekerjaan audit yang dilaksanakan telah sesuai dengan standar yang ada, piagam audit, dan standar lain yang berlaku. Sebuah penjaminan mutu

sebaiknya mencakup unsur-unsur supervisi, penelaahan internal dan penelaahan eksternal (Sawyers, Dittenhofer dan Scheiner 2006, 187).

Pemenuhan penjaminan mutu dalam BPK dilakukan dengan menetapkan dan menyelenggarakan Sistem Pemerolehan Keyakinan Mutu (SPKM) atau *quality assurance system*. SPKM berisi berbagai prosedur untuk mereviu desain sistem pengendalian mutu dan penyelenggaraannya.

c. Audit Internal

1) Pengertian Audit internal

Dalam *International Professional Practice Framework (IPPF)*, IIA (2015)

mendefinisikan audit internal sebagai,

“an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. Its help an organization accomplish its objective by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes”.

Definisi tersebut diterjemahkan secara bebas oleh Akmal (2009, 12) sebagai aktivitas pengujian yang memberikan keandalan/ jaminan yang independen, objektif, dan aktivitas konsultasi yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan melakukan perbaikan terhadap organisasi. Aktivitas tersebut membantu organisasi dalam mencapai tujuannya dengan pendekatan yang sistematis, disiplin untuk mengevaluasi dan melakukan perbaikan keefektifan manajemen risiko, pengendalian dan proses yang jujur, bersih dan baik.

Dalam definisi yang lain, audit internal diartikan sebagai sebuah penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah a) informasi keuangan dan operasi telah

akurat dan dapat diandalkan; b) risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi; c) peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti; d) kriteria operasi yang memuaskan telah terpenuhi; e) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis; dan f) tujuan organisasi telah dicapai secara efektif-semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif (Sawyers, Dittenhofer dan Scheiner 2003, 10).

2) Tujuan Audit Internal

Tujuan audit internal adalah memberikan nilai tambah dan melakukan perbaikan-perbaikan operasi organisasi. Hal itu dilakukan melalui pendekatan yang sistematis, disiplin untuk mengevaluasi dan melakukan perbaikan atas keefektifan manajemen risiko, pengendalian dan proses yang jujur, bersih dan baik. Pada dasarnya pemeriksaan intern diarahkan untuk membantu seluruh anggota pimpinan, agar mereka dapat melaksanakan kewajiban-kewajibannya dalam mencapai tujuan organisasi secara hemat, efisien dan efektif dengan cara pengujian yang memberikan tingkat keandalan kegiatan-kegiatan organisasi dan aktivitas pemberian konsultasi (Akmal 2009, 13-14).

3) Ruang Lingkup Audit Internal

Lingkup pekerjaan audit internal dalam standar profesional audit internal yang dikeluarkan IIA dirumuskan secara singkat sebagai pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan dan keefektifan pengendalian manajemen serta kualitas pertanggungjawaban manajemen (Akmal 2009, 18). Lingkup pekerjaan tersebut terdiri dari a) mereviu keandalan dan integritas informasi, b) mereviu kesesuaian atau kepatuhan terhadap kebijakan, rencana, prosedur, peraturan

dan perundang-undangan, c) mereviu alat untuk melindungi aktiva dan memverifikasi keberadaan aktiva, d) Menilai penggunaan sumber daya apakah sudah ekonomis dan efisien, e) mereviu operasi atau program untuk menetapkan apakah hasilnya sejalan dengan sasaran atau tujuannya dan apakah telah dilaksanakan sesuai dengan rencananya.

4) Peran Audit Internal

Berdasarkan definisi atas audit internal yang diperkenalkan IIA di tahun 1999, muncul beberapa pandangan yang menjelaskan peran baru yang dimainkan oleh audit internal. Kagerman dkk (2008, 4-5) menyebutkan bahwa definisi IIA menunjukkan transformasi yang dialami peran audit internal dalam beberapa tahun terakhir. Di masa lalu, audit internal dianggap sebagai fungsi dukungan manajemen yang umumnya berfokus pada masalah keuangan dan akuntansi. Namun sekarang perannya juga termasuk manajemen risiko, yang bersama dengan audit tradisional - merupakan bagian integral dari proses tata kelola perusahaan. Audit internal tidak lagi hanya berfokus pada transaksi yang terjadi di masa lalu untuk menentukan apakah sistem pengendalian telah berjalan secara efektif atau tidak. Auditor internal saat ini juga diharapkan untuk melihat ke depan, mengidentifikasi potensi risiko yang dapat merugikan organisasi dan mengevaluasi mekanisme kontrol yang akan mencegah atau menguranginya. Selain itu, aktivitas auditor internal tidak lagi terbatas hanya pada tugas mengaudit; pemberian konsultasi pada manajemen sekarang dianggap sebagai peran penting dan berkembang untuk auditor internal. Dengan demikian, ketika auditor internal mengidentifikasi perlunya perbaikan dalam pelaksanaan pekerjaan audit reguler mereka, mereka juga akan menyarankan rekomendasi mengenai bagaimana organisasi dapat meningkatkan operasinya.

Pickett (2010, 15) menyatakan bahwa definisi yang diperkenalkan oleh IIA itu menjadikan profesi audit internal saat ini berada di garis depan dari agenda tata kelola perusahaan dan memperjelas aspek-aspek peran *assurance* dan konsultasi yang akan dilaksanakan oleh model baru dari sebuah fungsi audit internal. Pernyataan ini memberikan informasi bahwa peran yang akan dimainkan oleh audit internal saat ini adalah peran *assurance* dan konsultasi. Pickett (2010, 15) juga menjelaskan bahwa dua peran itu dilaksanakan dalam konteks manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola.

d. Kinerja

1) Pengertian Kinerja

Kinerja diartikan sebagai gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi (Mahsun 2006, 25). Istilah kinerja sering digunakan untuk menyebutkan prestasi atau tingkat keberhasilan individu atau kelompok individu. Kinerja bisa diketahui hanya jika individu atau kelompok individu tersebut mempunyai kriteria keberhasilan yang telah ditetapkan. Kriteria keberhasilan ini berupa tujuan-tujuan atau target-target tertentu yang hendak dicapai. Tanpa ada tujuan atau target, kinerja seseorang atau organisasi tidak mungkin dapat diketahui karena tidak ada tolak ukurnya.

2) Indikator Kinerja

Indikator kinerja adalah ukuran kuantitatif dan/atau kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan (LAN dan BPKP 2001, 9). Adapun Lohman (2003) sebagaimana dikutip oleh Mahsun (2006, 71) menyatakan bahwa indikator kinerja adalah suatu variabel yang digunakan untuk mengekspresikan secara kuantitatif

efektivitas dan efisiensi proses atau operasi dengan berpedoman pada target-target dan tujuan organisasi. Jadi, indikator kinerja merupakan kriteria yang digunakan untuk menilai keberhasilan pencapaian tujuan organisasi yang diwujudkan dalam ukuran-ukuran tertentu (Mahsun 2006, 71).

3) Faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja

Kinerja merupakan suatu konstruk multidimensional yang mencakup banyak faktor yang mempengaruhinya. Mahmudi (2013, 20) menjelaskan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja adalah:

- a) Faktor personal/individual, meliputi: pengetahuan, keterampilan (skill), kemampuan, kepercayaan diri, motivasi, dan komitmen yang dimiliki oleh setiap individu;
- b) Faktor kepemimpinan, meliputi: kualitas dalam memberikan dorongan, semangat arahan, dan dukungan yang diberikan manajer dan *team leader*.
- c) Faktor tim, meliputi: kualitas dukungan dan semangat yang diberikan oleh rekan dalam satu tim, kepercayaan terhadap sesama anggota tim, kekompakan dan keeratan anggota tim.
- d) Faktor sistem, meliputi: sistem kinerja, fasilitas kerja atau infrastruktur yang diberikan oleh organisasi, proses organisasi, dan kultur kinerja dalam organisasi;
- e) Faktor kontekstual (situasional), meliputi: tekanan dan perubahan lingkungan eksternal dan internal.

e. Penelitian Sebelumnya

Handayani (2015) melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh Peran Auditor Internal dalam Meningkatkan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Studi Kasus pada Inspektorat Daerah Istimewa Yogyakarta.” Penelitian ini diantaranya bertujuan untuk mengetahui sejauh mana peran auditor internal Inspektorat DIY sebagai *quality*

assurance dalam meningkatkan kualitas Laporan Keuangan Pemda DIY. Hasil penelitian ini menyebutkan bahwa peran auditor internal Inspektorat DIY dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dilakukan melalui dua fungsi yaitu pemeriksaan dan pendampingan. Pemeriksaan meliputi kegiatan audit, revidu, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya. Dalam fungsinya sebagai pendamping, Inspektorat DIY tergabung sebagai tim kolektif konsultan, tim *quality assurance* dan selaku Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) yang melaksanakan fungsi pendampingan sejak perencanaan, pelaksanaan, sampai pelaporan.

Selain itu penelitian tentang peran audit internal juga dilakukan oleh Handri (2017) dengan judul “Analisis Peran Audit Internal Terhadap Pengendalian Internal Perusahaan BUMN. Studi pada PT Bukit Asam (Persero) Tbk”. Penelitian ini diantaranya bertujuan untuk menganalisis sejauh mana peran audit internal (SPI) dalam penerapan pengendalian internal pada perusahaan tersebut. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa fungsi SPI pada PTBA telah berperan dalam meningkatkan proses pengendalian internal melalui aktivitas *assurance* sesuai dengan IIA *Standard*. Akan tetapi, aktivitas konsultasi dari Fungsi SPI belum dijalankan dikarenakan kompetensi dari personil SPI yang belum memadai untuk aktivitas tersebut. Ada beberapa hal yang belum dilakukan SPI seperti (a) SPI belum mengevaluasi atau menilai kecukupan dan efektivitas atas proses dan sistem manajemen risiko, (b) audit yang dilakukan oleh fungsi SPI baru sebatas audit operasional belum mencakup bidang keuangan sehingga peran audit internal belum cukup efektif dalam memberikan keyakinan memadai bagi manajemen bahwa pengendalian

internal keuangan yang ada telah efektif atau belum.

3. Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif yang menggunakan pendekatan studi kasus. Penelitian kualitatif adalah pendekatan yang memungkinkan peneliti untuk meneliti pengalaman seseorang secara detil, dengan menggunakan serangkaian metode penelitian seperti wawancara mendalam, *focus group discussion*, observasi, analisis konten, metode visual dan sejarah hidup atau biografi. Satu fitur yang menjadi perbedaan utama dari penelitian kualitatif adalah bahwa pendekatan ini memungkinkan peneliti untuk mengidentifikasi isu berdasarkan perspektif partisipan penelitian, dan memahami makna dan interpretasi yang mereka berikan atas perilaku, peristiwa atau objek (Hennink, Hutter dan Bailey 2012: 8-9).

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan teknik wawancara dan dokumentasi. Teknik wawancara yang dilakukan dalam penelitian ini adalah semi terstruktur. Wawancara dilakukan kepada 11 orang partisipan yang terdiri dari pejabat struktural pada Inspektorat PKMP dan auditor pada Itama yang yang direkomendasikan oleh pejabat struktural dengan kriteria memiliki pengalaman serta pengetahuan yang memadai terkait aktivitas pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit. Adapun dokumentasi yang digunakan dalam penelitian ini diantaranya adalah piagam pengawasan internal, standar pengawasan internal, keputusan mengenai organisasi dan tata kerja pelaksana BPK, laporan akuntabilitas kinerja BPK, serta data formasi dan ketersediaan SDM berdasarkan peran yang diperoleh dari Biro SDM BPK.

Analisis data dilakukan untuk memaknai data yang berupa teks atau gambar. Usaha ini dilakukan melalui

segmentasi dan memilah-milah data serta menyusunnya kembali (Creswell 2016:260). Analisis data dilakukan dengan tahapan mempersiapkan data, membaca keseluruhan data, melakukan coding atas seluruh data, menerapkan proses *coding* untuk mendeskripsikan kategori dan tema yang akan dianalisis, menyajikan kembali deskripsi dan tema dalam narasi/laporan kualitatif dan membuat interpretasi (Creswell 2016:264-268)).

Untuk memastikan validitas data penelitian dilakukan pengujian melalui triangulasi data dan *memberchecking*. Sedangkan untuk reliabilitas data penelitian dilakukan prosedur melakukan pengecekan hasil transkrip untuk memastikan bahwa hasil transkrip tidak berisi kesalahan dan telah sesuai sebagaimana data rekaman serta memastikan bahwa tidak terjadi penyimpangan dalam proses *coding* dengan senantiasa melakukan *cross-check* terhadap pengembangan *coding*.

4. Hasil Dan Pembahasan

a. Peran Itama dalam Pemenuhan Pengendalian dan Penjaminan Mutu Audit

Wagner III dan Hollenbeck (2002, 144-145), menjelaskan bahwa peran dalam organisasi merupakan keseluruhan harapan terhadap posisi yang dimiliki seseorang atau pihak lain dalam organisasi tersebut sehingga menciptakan sebuah lingkungan sosial. Harapan tersebut dapat terdiri atas aspek formal dari sebuah pekerjaan ataupun harapan informal yang datang dari rekan kerja, atasan, klien ataupun pelanggan.

Harapan yang dimiliki oleh BPK terhadap Itama diantaranya tertuang pada piagam pengawasan internal dan Keputusan BPK RI Nomor 3/K/I-XIII.2/7/2014 tentang Organisasi dan Tata Kerja Pelaksana BPK (OTK).

1) Peran Assurance

Dalam pasal 141 Keputusan BPK RI Nomor 3/K/I-XIII.2/7/2014 tentang

Organisasi dan Tata Kerja Pelaksana BPK (OTK) dijelaskan bahwa Inspektorat PKMP, sebagai bagian dari Inspektorat Utama, mempunyai tugas pemerolehan keyakinan mutu atas kinerja pemeriksaan di lingkungan BPK. Dalam melaksanakan tugas sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 141 tersebut, Inspektorat PKMP menyelenggarakan fungsi diantaranya adalah pemerolehan keyakinan atas mutu kinerja pemeriksaan, baik keuangan, kinerja, maupun dengan tujuan tertentu, mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, sampai dengan tindak lanjut pemeriksaan. Penyelenggaraan fungsi ini merupakan bagian dari pelaksanaan peran *assurance*. Peran ini sendiri sebagaimana disebutkan dalam standar pengawasan internal BPK yang mengadopsi *The international standard for the professional practice of internal auditing* IIA merupakan penilaian obyektif auditor internal atas bukti untuk memberikan pendapat atau kesimpulan independen mengenai proses, sistem atau subyek masalah lain.

Piagam pengawasan internal BPK sebagai dokumen yang menegaskan komitmen BPK terhadap pentingnya fungsi pengawasan internal juga menyebutkan bahwa tugas yang dimiliki Itama dan relevan dalam pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu diantaranya adalah melaksanakan jasa *assurance*.

Berdasarkan analisis atas hasil wawancara terhadap partisipan, peran *assurance* Itama atas pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu dilaksanakan melalui kegiatan reviu atas kinerja pemeriksaan. Reviu tersebut dilakukan untuk meyakinkan bahwa pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK telah sesuai dengan standar dan pedoman yang dimiliki oleh BPK. Melalui hasil wawancara itu juga diketahui bahwa reviu Itama dilaksanakan melalui dua pendekatan. Pendekatan pertama adalah pendekatan yang bersifat *top down* atau

mandatory dan pendekatan kedua adalah pendekatan yang bersifat *bottom up* atau *voluntary*. Pendekatan *top down* disebut juga sebagai pendekatan *mandatory* karena penentuan satker serta laporan hasil pemeriksaan pada satker yang menjadi sampel dalam pelaksanaan reviu dilakukan oleh Itama sendiri. Penentuan ini dilaksanakan berdasarkan pertimbangan atas risiko serta kriteria-kriteria lain yang ditetapkan sebelumnya.

Dalam penjelasan partisipan lain, pendekatan ini juga disebut pendekatan negatif, karena satker dan laporan hasil pemeriksaan yang memiliki risiko terbesar atau pengendalian dan penjaminan mutu tingkat satker yang dianggap paling buruk yang dijadikan sampel dalam reviu.

Hasil dari reviu tersebut berupa kesimpulan dalam bentuk rating kesesuaian atau ketidaksesuaian pelaksanaan prosedur pemeriksaan secara parsial ataupun keseluruhan prosedur dalam satu pelaksanaan pemeriksaan terhadap standar dan pedoman yang berlaku di BPK.

2) Peran Konsultasi

Tugas selanjutnya bagi Itama yang disebutkan dalam Keputusan BPK RI Nomor 3/K/I-XIII.2/7/2014, Piagam Pengawasan Internal BPK, dan analisis atas hasil wawancara partisipan adalah memberikan konsultasi. Tugas ini pun merupakan harapan BPK atas peran yang dijalankan oleh Itama. Standar Pengawasan Internal BPK menjelaskan bahwa jasa konsultasi adalah jasa yang bersifat pemberian nasihat, yang pada umumnya diselenggarakan berdasarkan permintaan spesifik dari Unit Kerja dan/atau pelaksana BPK. Sifat dan ruang lingkup jasa konsultasi didasarkan atas kesepakatan dengan Unit Kerja dan/atau Pelaksana BPK.

Bentuk layanan konsultasi ini dijalankan melalui kegiatan sosialisasi Itama, baik yang atas inisiatif Itama ataupun karena adanya permintaan dari

satker pelaksana BPK. Sosialisasi dilakukan baik atas hal yang bersifat umum atau khusus. Yang bersifat umum diantaranya untuk memberikan informasi kepada satker tentang tren hasil reviu yang dilakukan kepada mereka, atau masalah signifikan apa saja yang pernah ditemukan. Adapun sosialisasi yang bersifat khusus diantaranya adalah sosialisasi atas tema-tema spesifik yang diminta oleh satker agar disampaikan oleh Itama, seperti pendokumentasian kertas kerja yang baik, ataupun pemahaman tentang pengendalian dan penjaminan mutu audit.

Dalam beberapa jawaban yang diberikan oleh partisipan, terdapat hambatan yang terjadi dalam pelaksanaan peran konsultasi Itama, sehingga pelaksanaan sosialisasi selain yang bersifat regular masih jarang dilaksanakan. Diantaranya adalah dikarenakan belum semua pihak mengetahui bahwa mereka dapat melakukan konsultasi kepada Itama. Atau meskipun sudah mengetahui, inisiatif mereka untuk bertanya kepada Itama masih rendah, hal ini dikarenakan belum semua unit kerja bersedia untuk membuka kekurangan atau permasalahan yang mereka hadapi kepada Itama.

3) Peran Insight

Selain peran *assurance* dan konsultasi, partisipan juga menjelaskan bahwa Itama merencanakan untuk menjalankan peran *insight*. Peran ini berfungsi dalam memberikan pertimbangan kepada BPK sebelum mengambil sebuah kebijakan. Dalam penjelasan partisipan yang lain, *insight* disebutkan sebagai pendapat Itama yang menjadi pertimbangan utama BPK dalam memutuskan sesuatu serta fungsi yang lebih jauh dari peran konsultasi, yakni memberikan masukan dalam rangka perbaikan kebijakan BPK dan lebih kepada bagaimana BPK membangun sistem yang lebih baik.

Penjelasan atas peran ini secara spesifik pada dokumentasi yang dimiliki

oleh Itama hanya diperoleh pada dokumen pemaparan Inspektorat Utama tentang “*The Improvement of Audit Report*” pada “*6th Joint Seminar Bilateral Cooperation between SAC Iran and BPK RI*” di Teheran, Iran dari tanggal 23 sampai dengan 25 Juli 2018. Dalam dokumen tersebut peran *insight* dijelaskan sebagai “*A catalyst for improving an organization’s effectiveness and efficiency by providing insight and recommendations based on analyses and assessments of data and business process.*”

Namun begitu, pelaksanaan dari peran *insight* Itama disebut masih dalam tahap awal atau dalam tahap persiapan, sehingga masih belum ditemui bentuk formal dari pelaksanaan peran ini di BPK.

b. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Tidak Tercapainya Pemenuhan Pengendalian Dan Penjaminan Mutu Audit

Hasil analisis terhadap transkrip wawancara yang diperoleh serta dokumen yang relevan menunjukkan bahwa terdapat empat hal yang mempengaruhi tidak tercapainya pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit BPK, yakni sumber daya manusia, dukungan kepemimpinan, faktor situasional dan mekanisme *reward* dan *punishment* yang belum mendukung upaya pemenuhan tersebut.

1) Sumber Daya Manusia (SDM)

Sumber daya manusia (SDM) menjadi faktor yang dianggap mempengaruhi tidak tercapainya pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit di BPK. Jawaban ini diberikan oleh keseluruhan partisipan yang diwawancarai. Masalah SDM ini terbagi menjadi empat kategori permasalahan, yakni kuantitas SDM, kompetensi auditor, distribusi SDM dan Komitmen SDM.

Pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit BPK merupakan proses yang melalui tiga tahapan, yakni

tahapan pengendalian mutu yang dilaksanakan oleh tim pemeriksa atau PFP, kemudian tahapan penjaminan mutu oleh PSP dan tahap penjaminan mutu terakhir oleh Itama. Masing-masing tahapan tersebut membutuhkan sumber daya manusia dengan jumlah dan kompetensi tertentu serta menuntut adanya independensi dari pelaksana di masing-masing tahapan.

Dalam pelaksanaannya masih banyak ditemui adanya rangkap penugasan antara PFP dengan PSP dikarenakan belum terpenuhinya jumlah SDM, dimana kepala sub auditorat, kepala auditorat/kepala perwakilan ataupun auditor utama sebagai PSP masuk ke dalam struktur surat tugas yang seharusnya diisi oleh PFP. Hal tersebut menjadikan pelaksanaan penjaminan mutu yang menjadi tanggung jawab PSP tidak berjalan dengan optimal dan mempengaruhi pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu pada pemeriksaan terkait.

Selain masalah rangkap penugasan, fenomena lain yang muncul karena belum terpenuhinya jumlah SDM ini adalah adanya praktik limpah tugas pada beberapa pemeriksaan, dimana pemeriksa diberi penugasan pada tanggung jawab yang bukan dalam jenjang perannya, seperti pemeriksa dengan peran anggota tim diberi tugas sebagai ketua tim, atau pemeriksa dengan ketua tim diminta untuk menjadi pengendali teknis. Sebagaimana disebutkan oleh beberapa partisipan, hal tersebut juga dapat mempengaruhi tercapainya pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu, karena peran yang dimiliki oleh masing-masing auditor terbentuk dari akumulasi pengalaman dan pendidikan dengan muatan yang berbeda, sehingga auditor dengan kompetensi peran tertentu dapat kesulitan menjalankan peran yang lebih tinggi dari peran yang dimilikinya.

Terkait dengan kuantitas SDM ini, data biro SDM BPK RI juga menjelaskan

informasi yang serupa, bahwa masih terdapat kekurangan jumlah SDM pemeriksa yang tersedia dibandingkan dengan formasi kebutuhan tiap jenjang peran yang ditetapkan untuk setiap unit kerja pemeriksaan.

Selain kuantitas SDM yang belum terpenuhi, masalah lain yang berhubungan dengan SDM dalam kaitannya dengan pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu adalah distribusi SDM. Dalam wawancara terhadap partisipan penelitian diperoleh informasi bahwa terdapat ketidakkonsistenan pelaksanaan mutasi yang dijalankan oleh Biro SDM terhadap personil pemeriksa. Seperti adanya auditor yang sudah dimutasi dari satu unit kerja ke unit kerja yang lain namun tidak juga pergi ke unit kerja yang ditetapkan. Padahal auditor yang dimutasi keluar pada unit kerja yang dia tuju telah meninggalkan unit kerja tersebut.

Hal ini memunculkan tidak sinkronnya jumlah SDM yang masuk dengan yang keluar dari sebuah unit kerja, dan akhirnya menimbulkan ketimpangan rasio pemenuhan jumlah SDM antara satu unit kerja dengan unit kerja yang lain. Data Biro SDM sendiri menggambarkan hal ini, dimana perbedaan rasio pemenuhan SDM ini memiliki *gap* yang cukup lebar pada beberapa unit kerja.

Setiap peran pemeriksa memiliki akumulasi pendidikan berkelanjutan yang berbeda sehingga menghasilkan kompetensi sesuai dengan tanggung jawab yang akan mereka laksanakan. Perbedaan pemenuhannya antara satu unit kerja dengan unit kerja yang lain dapat mempengaruhi pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu di unit kerja tersebut sebagaimana yang telah disebutkan dalam pembahasan kuantitas SDM.

Masalah selanjutnya yang masih berkaitan dengan sumber daya manusia dan mempengaruhi pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit BPK adalah masalah kompetensi auditor.

Berdasarkan wawancara yang dilakukan terhadap partisipan terdapat beberapa masalah kompetensi auditor yang terjadi di lapangan, diantaranya adalah terdapat auditor yang tidak *update* atau mengetahui tentang standar dan pedoman pemeriksaan tertentu, baik yang baru ataupun perubahan yang terjadi pada standar dan pedoman tersebut. Kemudian, masih ditemukan adanya kelemahan pemahaman auditor atas standar dan pedoman yang dimiliki oleh BPK, serta masih terdapat auditor yang belum memenuhi syarat pendidikan berkelanjutan yang telah dipersyaratkan bagi mereka dalam setiap periode tertentu.

Selain dihadapi oleh auditor yang melaksanakan tugas sebagai PFP, masalah kompetensi ini juga dijumpai pada sebagian personil Itama. Secara ideal, pemeriksa Itama adalah personil yang diharapkan telah memiliki pengalaman pemeriksaan dalam jangka waktu tertentu. Hal ini mempertimbangkan tugas yang dilakukan oleh Itama sebagai pihak yang mereviu hasil pekerjaan pemeriksa BPK. Tugas tersebut diperkirakan tidak dapat dilakukan secara baik jika personil Itama sebagai pelaksana reviu tidak memiliki pengalaman ataupun pengetahuan mengenai sesuatu yang mereka reviu. Adapun saat ini, Itama masih mendapatkan personil yang bukan berasal dari unit kerja pemeriksa, yang tentunya tidak memiliki pengalaman cukup dalam melakukan pemeriksaan. Hal lain yang berkaitan dengan SDM Itama adalah, meskipun mereka melakukan kegiatan yang masih menjadi bagian dari pemeriksaan, SDM Itama hanya berstatus sebagai administrasi umum (ADUM) dan bukan bagian dari rumpun jabatan fungsional pemeriksa. Hal ini berdampak pada sulitnya personil Itama untuk mendapatkan pendidikan berkelanjutan yang berkaitan dengan teknis pemeriksaan.

Kedua hal tersebut pada akhirnya mempengaruhi pelaksanaan peran Itama sendiri dalam menjalankan proses penjaminan mutu audit BPK, karena meskipun Itama menyiapkan program mitigasi seperti melakukan workshop ataupun pemberian pembekalan terhadap pemeriksanya sebelum melakukan reviu, namun beberapa partisipan sendiri menjelaskan bahwa pengalaman tetap menjadi hal yang penting, dan pendidikan berkelanjutan tentang teknis pemeriksaan seperti yang diikuti oleh pemeriksa eksternal tetap mereka butuhkan.

Hal terakhir yang masuk dalam tema tentang SDM adalah komitmen auditor, hal ini berkaitan dengan bagaimana auditor BPK bersikap terhadap pelaksanaan tugas yang menjadi tanggung jawabnya sesuai dengan standar yang berlaku. Masih dijumpai beberapa permasalahan tentang komitmen SDM yang mempengaruhi pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit BPK yang disebabkan beberapa kondisi, seperti karena ditempatkan pada unit kerja pemeriksaan yang jauh atau dikarenakan karakter yang memang melekat pada personil auditornya sendiri kerap menunda penyelesaian pekerjaan.

2) Faktor Kepemimpinan

Faktor kepemimpinan yang dimaksud dalam pembahasan tema ini adalah latar belakang pemimpin unit kerja pemeriksaan dan kualitas mereka dalam memberikan dorongan melalui kebijakan-kebijakan yang efektif dalam mendukung pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit.

Hasil analisis wawancara menjelaskan bahwa kondisi yang berkaitan dengan latar belakang pemimpin di masing-masing unit kerja pemeriksa, khususnya berkaitan dengan kepemilikan pemahaman dan pengetahuan yang mendalam mengenai teknis audit serta manajerial, masih sangat berbeda-beda. Ada yang memiliki pengetahuan dan pengalaman yang

mendalam mengenai teknis audit namun kurang dalam hal manajerial, dan berlaku sebaliknya. Hal ini menjadikan adanya pimpinan unit kerja yang hanya berfokus pada pelaksanaan operasionalisasi unit kerja dan cenderung lepas terhadap permasalahan audit, yakni pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutunya atau berlaku sebaliknya. Dan ada juga yang pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu auditnya dapat menjadi lebih baik karena pimpinannya lebih memahami permasalahan audit dibandingkan pimpinan yang lainnya

Hal lain yang menjadi permasalahan dan berkaitan dengan kepemimpinan adalah kebijakan-kebijakan yang lahir antara satu pimpinan dengan pimpinan yang lain untuk mendukung pemenuhan dan pengendalian mutu audit juga berbeda, ada yang berinisiatif menjalankan kegiatan-kegiatan tertentu atau mengambil kebijakan tertentu dan cukup berpengaruh terhadap pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu ini dan ada juga yang tidak.

Secara umum partisipan menjelaskan bahwa pimpinan pada unit kerja pemeriksaan mendukung pelaksanaan pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit, namun kondisi pimpinan itu sendiri beragam dan bentuk dukungan mereka juga beragam. Perbedaan inilah yang pada akhirnya menciptakan perbedaan pada pencapaian pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit masing-masing.

3) Mekanisme *reward* dan *punishment*

Hasil analisis terhadap transkrip wawancara tentang faktor-faktor yang dianggap mempengaruhi tidak tercapainya pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu, diketahui bahwa salah satu faktor yang ikut mempengaruhinya adalah karena mekanisme *reward* dan *punishment* yang tersedia belum sepenuhnya mendorong atau memotivasi pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu tersebut. Reviu dengan

pendekatan *bottom up* atau *voluntary* Itama merupakan salah satu upaya pemberian penghargaan pada tim pemeriksa yang telah melakukan pencapaian terbaik pada keseluruhan proses pemeriksaan yang mereka lakukan. Namun begitu, penghargaan tersebut dipandang sebagai sesuatu yang belum langsung dirasakan manfaatnya oleh pemeriksa, karena belum dapat digunakan sebagai penambah nilai angka kredit dalam proses kenaikan pangkat dan golongan serta peran mereka.

Adapun untuk pemberian *punishment* yang sudah berjalan saat ini baru sebatas hukuman atas permasalahan disiplin seperti waktu kehadiran yang dilihat melalui presensi kedatangan dan kepulangan pegawai, atau masalah yang berkaitan dengan integritas dan etika seperti pada saat terjadi kasus pemeriksa yang terkena kasus hukum karena penyuapan. Belum ada pemberian hukuman yang berkaitan langsung dengan tidak berjalan atau tercapainya pemenuhan pengendalian mutu atau kinerja pemeriksaan.

Mekanisme *reward* dan *punishment* ini sendiri diyakini sangat penting dan akan berpengaruh positif terhadap pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu sebagaimana juga dia akan mempengaruhi tidak optimalnya pencapaian target pemenuhan tersebut.

4) Faktor Situasional

Faktor situasional yang kerap muncul dan menjadi alasan dari tidak tercapainya kinerja yang ditetapkan oleh organisasi adalah beban kerja yang banyak serta adanya tekanan waktu. Beban kerja yang dimaksud dalam pembahasan ini adalah tugas-tugas yang diberikan pada auditor untuk diselesaikan pada waktu tertentu. Adapun tekanan waktu yang dimaksudkan disini adalah suatu keadaan dimana alokasi waktu yang dimiliki oleh auditor dipandang tidak sesuai dengan beban kerja yang harus diselesaikan.

Dalam pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit di BPK, beban kerja dan tekanan waktu masih menjadi kondisi yang dirasakan dan disampaikan oleh beberapa auditor. Kondisi itu cukup berdampak kepada setiap orang baik kualitas yang bersangkutan baik ataupun tidak. Beban kerja dan tekanan waktu tersebut pada akhirnya dianggap ikut mempengaruhi auditor dalam memenuhi pengendalian mutu yang dipersyaratkan dalam pemeriksaan mereka.

Hal lainnya dari faktor situasional yang dihadapi dalam pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit BPK adalah perubahan perangkat lunak yang menjadi pedoman pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu BPK serta proses adaptasi yang diperlukan terhadap perubahan tersebut. Partisipasi dalam penelitian ini menjelaskan bahwa pada satu sisi perubahan tersebut merupakan upaya positif yang dilakukan BPK dalam mengadopsi praktik terbaik agar dapat memperbaiki praktik yang dilakukan oleh BPK sendiri, namun disisi lain perubahan itu juga memberi tuntutan-tuntutan baru yang tidak dapat segera dipenuhi oleh pemeriksa BPK.

Pada kondisi dimana pemeriksa belum mengetahui sehingga tidak menjalankan prosedur tertentu yang diatur dalam perubahan peraturan, standar ataupun pedoman, atau mengetahui namun belum memahami dan mampu menjalankan prosedur tersebut, dengan sendirinya akan menurunkan nilai pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit yang mereka jalankan.

5. Kesimpulan, Keterbatasan dan Saran

a. Kesimpulan

Berdasarkan analisis data yang telah dilakukan dapat disimpulkan bahwa 1) upaya mendukung pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit BPK dilakukan Itama dengan menjalankan peran sebagai pelaksana *assurance* dan pemberian konsultasi.

Selain kedua peran itu, Itama juga merencanakan untuk menjalankan satu peran yang lain yakni peran *insight*. Dari dua peran yang telah dijalankan, yakni peran *assurance* dan konsultasi, peran *assurance* masih menjadi peran yang lebih dominan dilaksanakan oleh Itama. Alasan yang mendasari perbedaan intensitas pelaksanaan peran tersebut diantaranya adalah karena kebutuhan yang dimiliki BPK secara organisasi masih cenderung menjadikan peran *assurance* sebagai hal yang wajib untuk dipenuhi, sedangkan peran konsultasi adalah peran ikutan yang menjadi *supporting* atau dianggap sebagai proses lebih lanjut dari peran *assurance* tersebut. Selain itu, terdapat hambatan yang menjadikan peran konsultasi tersebut belum berjalan optimal, diantaranya adalah rendahnya inisiatif unit kerja untuk berkonsultasi kepada Itama dikarenakan keengganan mereka untuk membuka kekurangan atau permasalahan yang mereka alami kepada Itama, serta belum seluruh unit kerja pemeriksaan mengetahui serta memahami tentang peran konsultasi Itama tersebut. Adapun peran *insight* Itama masih dalam tahap awal atau dalam tahap persiapan, sehingga masih belum ditemui bentuk formal dari pelaksanaan peran ini di BPK.

b. Keterbatasan

Penelitian ini berangkat dari tidak tercapainya realisasi pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu ditingkat badan (BPK), dan bukan berangkat dari data terinci di satker mana realisasi itu tidak terpenuhi. Karenanya dalam batasan ruang lingkup ditentukan bahwa perspektif yang digunakan hanya

sebatas perspektif yang dimiliki oleh Itama dan tidak menggunakan perspektif pihak lain seperti Pejabat Fungsional Pemeriksa (PFP) sebagai tim yang melakukan pemeriksaan ataupun Pejabat Struktural Pemeriksaan (PSP) yang melakukan proses *assurance* di tingkat satker. Selain itu, penelitian ini tidak dapat memperoleh dokumen Laporan Hasil Reviu ataupun Laporan Konsolidasi Hasil Reviu sebagaimana yang direncanakan. Hal ini disebabkan karena sifat kerahasiaan yang dimiliki oleh dokumen tersebut, sehingga triangulasi teknik antara informasi yang diperoleh dari hasil triangulasi sumber (partisipan) kepada dokumen LHR ini tidak dapat dilakukan.

c. Saran

- 1) Itama agar lebih intensif dalam mensosialisasikan peran yang dapat dilaksanakannya kepada pelaksana BPK yang lain, khususnya terkait peran konsultasi yang dapat dimanfaatkan oleh unit kerja pemeriksaan dalam meningkatkan pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit mereka.
- 2) BPK dapat mempertimbangkan untuk menggunakan jasa Kantor Akuntan Publik (KAP) pada satker yang belum menggunakan jasa KAP atau menambah penggunaannya bagi satker yang sudah menggunakannya untuk pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah. Hal ini dapat menjadi alternatif solusi untuk mengatasi masalah kekurangan SDM. Selain itu, pemanfaatan SDM juga dapat diambil dari satker-satker non pemeriksaan yang masih memiliki relevansi dengan pelaksanaan pemeriksaan, sehingga kebutuhan atas SDM dapat terpenuhi dengan tetap mendapatkan kompetensi yang dibutuhkan oleh masing-masing tim pemeriksa.
- 3) Pimpinan disetiap satker pemeriksaan agar memberikan porsi secara seimbang antara penugasan pemeriksaan dengan pendidikan berkelanjutan yang dibutuhkan oleh pemeriksa untuk dapat menambah serta memperbaharui pengetahuan dan pemahamannya tentang pedoman pemeriksaan ataupun hal-hal lain yang mendukung pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu yang harus mereka laksanakan.
- 4) Mendorong Itama untuk terus berkoordinasi dengan pihak-pihak terkait, seperti Biro SDM, Direktorat Utama Perencanaan Evaluasi dan Pengembangan, serta Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dalam upaya peralihan status ADUM Itama kepada bagian dari rumpun jabatan fungsional pemeriksa.
- 5) Biro SDM agar secara konsisten melakukan distribusi SDM dengan mempertimbangkan rasio antara formasi kebutuhan dan ketersediaan peran SDM dimasing-masing satker.
- 6) Itama atau pihak lain yang berwenang agar mendokumentasikan praktik-praktik terbaik yang ditemukan dari setiap satker dan mendukung pencapaian target pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu audit serta menggagas forum-forum *transfer knowledge* antar satker agar praktik-praktik terbaik tersebut dapat diikuti oleh satker lainnya.
- 7) BPK agar menindaklanjut wacana penerapan mekanisme *reward* dan *punishment* yang lebih dapat mendorong pemenuhan pengendalian dan penjaminan mutu melalui kajian yang lebih formal, terarah dan bertahap sesuai dengan kondisi yang ada di BPK.
- 8) Sosialisasi atas perangkat lunak yang baru atau perubahan atas perangkat lunak yang telah tersedia agar dapat lebih diintensifkan dan tidak hanya mengandalkan satu saluran komunikasi saja.

DAFTAR PUSTAKA

- Akmal. 2009. *Pemeriksaan Manajemen Internal Audit*. Jakarta. Indeks.
- Ali. 2016. "BPK Jambi digugat karena dinilai salah prosedur". Diakses pada 8 Maret 2018. <https://kenali.co/berita-5938-bpk-jambi-digugat-karena-dinilai-salah-prosedur.html>
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2005. *Rencana Strategis 2005-2010*. Jakarta. BPK RI
- , 2009. *Petunjuk Pelaksanaan Sistem Pemerolehan Keyakinan Mutu (SPKM)*. Jakarta. BPK RI
- , 2015. *Rencana Strategis 2016-2020*. Jakarta. BPK RI
- , 2017. *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta. BPK RI
- Bastian, Indra. 2014. *Audit Sektor Publik. Pemeriksaan Pertanggungjawaban Pemerintahan*. Jakarta. Salemba Empat.
- Creswell, W. John 2016. *Research Design: Pendekatan Metode Kualitatif, Kuantitatif, dan Campuran*. Yogyakarta. Pustaka Pelajar.
- Gibson L. James, John M. Ivancevich, James H. Donnelly, Jr dan Robert Konopaske. 2012. *Organizations: Behaviour, Structure, Processes*. Newyork. The McGraw-Hill Company
- Gray Iain, Stuart Manson dan Lousie Crawford. 2015. *The Audit Process. Principle, Practice and Cases*. Singapore. Cengage Learning EMEA.
- Halim, Abdul. 2015. *Auditing. Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan*. Yogyakarta. UPP Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.
- Handayani D. Maria. 2015. "Pengaruh Peran Auditor Internal dalam Meningkatkan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Studi Kasus pada Inspektorat Daerah Istimewa Yogyakarta". Tesis Gelar Master. Universitas Gadjah Mada.
- Handri P. Yulia. 2017. "Analisis Peran Audit Internal Terhadap Pengendalian Internal Perusahaan BUMN. Studi pada PT Bukit Asam (Persero) Tbk". Tesis Gelar Master. Universitas Gadjah Mada.
- Hennink, Monique, Inge Hutter, dan Ajay Bailey. 2012. *Qualitative Research Methods*. London. Sage Publication Inc.
- Heriningsih, Sucahyo. 2001. "Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit. Sebuah Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik". Tesis Gelar Master. Universitas Gadjah Mada.
- Kagermann Henning, William Kinney, Karlheinz Kuting, dan Claus-Peter Weber. 2008. *Internal Audit Handbook*. Heidelberg. Springer.
- LAN dan BPKP. 2001. *Pengukuran Kinerja Instansi Pemerintah. Modul Sosialisasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*. Jakarta. Lembaga Administrasi Negara.
- Mahmudi. 2013. *Manajemen Kinerja Sektor Publik*. Yogyakarta. Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.
- Mahsun, Mohamad. 2006. *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*. Yogyakarta. BPFE-Yogyakarta.
- Pickett, K.H. Spencer. 2010. *The Internal Audit Handbook*. West Sussex. Wiley.
- Robbin, P. Stephen. 2005. *Organizational Behaviour*. New Jersey. Pearson Education.
- Sari, Dianing. 2011. "BPK Menangkan Dua Gugatan Hasil Pemeriksaan". Diakses pada 8 Maret 2018. <https://nasional.tempo.co/read/305197/bpk-menangkan-dua-gugatan-hasil-pemeriksaan>
- Sawyer B. Lawrence, Mortimer A. Dittenhofer dan James H. Scheiner.

2003. *Sawyer's Internal Auditing*. Diterjemahkan oleh Desi Adhariani. Florida. The Institute of Internal Auditors.
- Sawyer B. Lawrence, Mortimer A. Dittenhofer dan James H. Scheiner. 2006. *Sawyer's Internal Auditing*. Diterjemahkan oleh Ali Akbar. Florida. The Institute of Internal Auditors.
- Segaf, Jakfar. 2009. "Quality Assurance (QA) Vs Quality Control (QC)". Diakses pada 8 Juli 2018. <https://jakfarsegaf.wordpress.com/2009/08/13/perbedaan-antara-quality-assurance-qa-dan-quality-control-qc/>
- Soekanto, Suryono. 2014. *Sosiologi Suatu Pengantar*. Jakarta. RajaGrafindo Persada.
- The Institute of Internal Auditors. 2015. The International Professional Practices Framework. Diakses pada 17 Mei 2018. <https://www.iaa.org.uk/media/1356272/201507ippfbooklet2.pdf>
- US Government Accountability Office. 2003. "Report to The Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services. Public Accounting Firms. Required Study on The Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation." Diakses pada 22 Mei 2018. <https://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf>
- Yin, K. Robert. 2014. *Case Study Research: Design and Methods*. London. Sage Publication In