

STRATEGI SISTEM AUDIT INTERNAL PEMERINTAH DALAM RANGKA TATA KELOLA YANG BAIK

Maliki Heru Santosa, Syamsul Maarif, Eriyatno, Trias Andati

Institut Pertanian Bogor

Abstract

The problems related to governance system such as management irregularities or fraud, unaccountable financial practices, and poor public service deliveries have raised some questions to the effectiveness of Units of Government Internal Audit (GIA). The complexity of role and function of GIA, which are both directly and indirectly influenced by the stakeholders and relevant environment, need an appropriate research using systemic context. The objective of this study was to identify and establish priority strategy in developing effective internal audit system. This research was based on qualitative approaches with systems methodology which was started with literature study, in-depth interview and focus group discussion (FGD). Then, the study was continued with analytical hierarchy process (AHP) with experts representing the stakeholders. The study showed that to enhance the effectiveness of GIA, it is important to have priority strategy to strengthen the governance system, risk management, and control. The role of the stakeholders and management maturity are the key requirements to successful and an effective of GIA System.

Key words: *Analytical Hierarchy Process (AHP), Strategy, System, Government Internal Audit, Management maturity*

PENDAHULUAN

Makna *good governance* mensyaratkan terjadinya hubungan antar pemerintah, masyarakat, dan sektor swasta yang dilandasi prinsip-prinsip utama: transparansi, akuntabilitas dan partisipasi, yaitu suatu prasyarat kondisional yang dibutuhkan dalam proses pengambilan dan keberhasilan pelaksanaan kebijakan publik yang dalam hal ini termasuk pelayanan publik dan akseptabilitas masyarakat. Pengambilan keputusan kebijakan oleh pemerintah bukan ditentukan oleh kekuasaan

yang dimiliki, tetapi tergantung dari keterlibatan aktor-aktor didalamnya. Salah satu pilar tata kelola organisasi adalah Auditor Internal melalui penilaian efektivitas manajemen risiko, pengendalian dan tata kelola organisasi (Sarens et al., 2012)

Kondisi tata kelola pemerintahan Indonesia saat ini belum menunjukkan suatu keadaan yang baik antara lain yang terlihat dari masalah: penyimpanan dan atau korupsi, tata kelola pemerintahan daerah, pelayanan publik, akuntabilitas keuangan, dan kemudahan berusaha. Beberapa indeks menggambarkan kondisi Tata Kelola yang menunjukkan

Korespondensi dengan Penulis:

Maliki Heru Santosa: Telp. +62 811816369

Email: m4hesa@yahoo.com

perluinya perbaikan. Corruption perception Index (CPI) tahun 2015, Indonesia menduduki ranking 88 dengan nilai 36, dibawah Malaysia menduduki ranking 50 dengan skor 54 serta Thailand ranking 38 dengan nilai 36 Tata Kelola Pemerintahan Daerah, sesuai survei *Indonesia Governance Index* (IGI) tahun 2014, untuk Provinsi seluruhnya dibawah angka 7 (tujuh) dengan 10 Provinsi mendapat nilai diatas 6 (enam) dibawah 7 (tujuh) dari angka maksimal 10. Sedangkan dari 34 kabupaten/kota, seluruhnya dibawah angka 7 (tujuh) dengan 4 (empat) Kabupaten/kota mendapat nilai diatas 6 (enam) dibawah 7 (tujuh). Hal ini menunjukkan bahwa sektor pemerintahan, birokrasi, masyarakat sipil, dan masyarakat ekonomi belum sepenuhnya menerapkan prinsip partisipasi, akuntabilitas, transparansi, efisiensi, efektivitas, dan keadilan secara baik. Survey Integritas Nasional yang dilakukan KPK pada tahun 2014, masih dalam angka index 7.22 untuk Kementerian dan Lembaga, dibawah target 8 (delapan). Demikian pula Indeks kemudahan berusaha (*ease of doing business*) untuk tahun 2016 (World Bank, 2016), Indonesia berada pada ranking 109 dibawah Taiwan (11), Malaysia (18), Japan (34), Thailand (49), Vietnam (90) dan Filipina (103). Dalam kaitan kualitas akuntabilitas keuangan, tercermin dalam pernyataan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) sebagai persyaratan dasar (*basic requirement*). Namun demikian untuk tahun 2014 kualitas akuntabilitas Laporan Keuangan masih belum seluruhnya mendapat pernyataan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) baik Pusat maupun Daerah. Untuk Laporan Keuangan Kementerian Negara dan Lembaga (LKKL) baru 61 LKKL atau 70.93 % yang mendapatkan opini WTP. Sedangkan untuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) baru 49,80 % dari 524 LKPD yang mendapat pernyataan pendapat akuntan WTP. Demikian pula halnya dengan nilai Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) pada tahun 2015, untuk kementerian/lem-

baga memperoleh nilai rata-rata 65.82. Sejumlah 26 KL (30.2 %) memperoleh nilai di atas 70. Sedangkan untuk Provinsi, nilai AKIP rata-ratanya adalah 60.47, sejumlah 9 (sembilan) Pemerintah Provinsi (26.5 %) memperoleh nilai di atas 70.

Persoalan tata kelola yang terjadi seperti penyimpangan, baik yang berujung pada korupsi maupun penyimpangan manajemen lainnya seperti kinerja yang buruk, masalah akuntabilitas keuangan menimbulkan pertanyaan efektivitas peran AIP. Permasalahan efektivitas audit internal pemerintah di Indonesia ditenggarai oleh karena persoalan: kapabilitas APIP, Kualitas hasil pengawasan, dan dukungan pemangku kepentingan (Santosa et al, 2016) Kompleksitas fungsi AIP yang dipengaruhi baik langsung maupun tidak langsung oleh para pemangku kepentingan dan lingkungan yang relevan, memerlukan kajian AIP dalam konteks kesisteman.

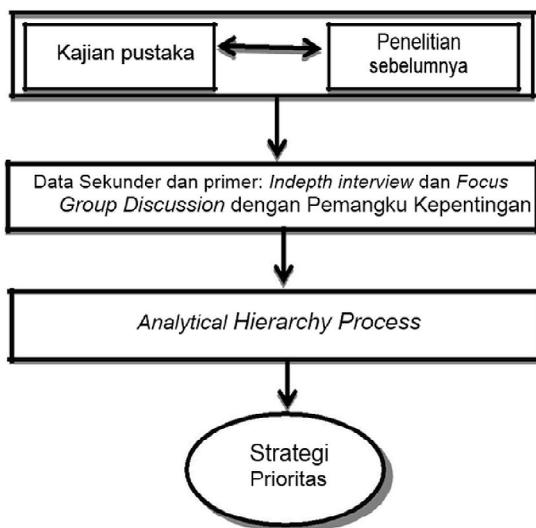
Pernyataan masalah adalah bahwa: “Persoalan Tata Kelola pemerintahan yang belum baik memerlukan strategi prioritas peningkatan Sistem audit internal pemerintah”. Dengan memperhatikan latar belakang dan *value gap* tersebut di atas maka **pertanyaan penelitiannya** yang mengemuka adalah dalam rangka meningkatkan efektivitas Sistem Audit Internal Pemerintah (SAIP) adalah (1) Faktor apa yang yang menjadi perhatian utama; (2) Siapa aktor yang paling berperan; (3) Tujuan apa yang paling utama dikedepankan dan (4) Apa prioritas strateginya.

Tujuan penelitian adalah membangun strategi prioritas peningkatan efektivitas *sistem audit internal pemerintah* dalam memberikan nilai (*value*) yang mampu mewujudkan tata kelola yang lebih baik. **Ruang lingkup** secara terstruktur meliputi peran dan aktivitas audit internal, pemerintahan, dan tata kelola. Audit Internal dalam konteks pemerintahan disebut dengan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP).

METODE PENELITIAN

Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan pendekatan metodologi sistem untuk ilmu manajemen (Jackson, 1991). Adapun instrumen yang digunakan dalam teknik pengumpulan data adalah melalui telaah pustaka, *in-depth interview* dan FGD dengan *stakeholders*, dan AHP untuk menentukan prioritas.

Dalam mengkaji kebutuhan para pihak peneliti melakukan wawancara mendalam (*in-depth interview*), pada 11 responden yang merepresentasikan: praktisi, pemangku internal organisasi, pemangku eksternal, regulator, asosiasi profesi swasta maupun pemerintah, FGD dalam merumuskan dimensi dan aspek yang penting dalam merumuskan strategi prioritas dan issue yang terkait dengan SAIP, serta pelaksanaan survey AHP pada 13 pakar. Rancangan penelitian dapat dilihat pada Gambar 1.



Gambar 1 Kerangka Penelitian

Analytical Hierarchy Process (AHP)

Teknik AHP ini ditujukan untuk menganalisa suatu persoalan yang tidak mempunyai struktur, yang memerlukan pendapat maupun pada situasi

yang kompleks atau tidak terkerangka pada situasi dimana data statistik sangat minim atau tidak ada sama sekali dan hanya bersifat kualitatif yang didasari oleh persepsi, pengalaman ataupun intuisi. Responden adalah pakar yang mengerti perihal yang dilakukan, merasakan akibat suatu masalah atau punya kepentingan terhadap masalah tersebut.

Dalam menyelesaikan persoalan dengan AHP ada prinsip dasar yang harus dipahami yaitu:

1. Dekomposisi. Setelah mendefinisikan persoalan, maka dilakukan pemecahan persoalan yang utuh menjadi unsur-unsurnya.
2. Penilaian Komparasi (*Comparative Judgement*). Prinsip ini membuat penilaian tentang kepentingan relatif dua elemen pada suatu tingkat tertentu dalam kaitannya dengan tingkatan di atasnya. Penilaian ini merupakan inti dari AHP, karena akan berpengaruh terhadap prioritas elemen-elemen. Hasil dari penilaian ini lebih mudah disajikan dalam bentuk matriks perbandingan berpasangan (*Pairwise Comparison*).
3. Penentuan Prioritas (*Synthesis of Priority*). Dari setiap matriks pairwise comparison akan didapatkan prioritas lokal. Untuk menentukan prioritas global dilakukan sintesis di antara prioritas lokal. Prosedur melakukan sintesis berbeda menurut bentuk hierarki.
4. Konsistensi Logis (*Logical Consistency*). Konsistensi memiliki makna. Objek-objek yang serupa dapat dikelompokkan sesuai keseragaman dan relevansinya, serta tingkat hubungan antara objek-objek yang didasarkan pada kriteria tertentu.

Selain itu, AHP juga menguji konsistensi penilaian. Bila terjadi penyimpangan yang terlalu jauh dari nilai konsisten sempurna maka penilaian perlu diperbaiki atau hirarki harus distruktur ulang. Pengukuran *index consistency (CI)* dimaksudkan untuk mengetahui konsistensi jawaban yang akan berpengaruh pada kesahihan hasil (Marimin, 2010).

Untuk mengetahui CI dengan besaran tentu baik atau tidak, perlu diketahui rasio yang dianggap baik, yaitu apabila CR lebih kecil dari 0.1.

TINJAUAN PUSTAKA

Penelitian sebelumnya mengemukakan bahwa Audit Internal mempunyai peran dalam meningkatkan tata kelola korporasi (Sarens et al. 2012) baik pada sektor publik maupun privat melalui kontribusi nilai (*add value*) dalam aktivitasnya menilai efektivitas tata kelola, manajemen risiko (Jiin-Feng Chen et al. 2009; Dixon et al, 2011) dan pengendalian. Adanya persoalan tata kelola korporasi yang tidak terungkap seperti korupsi, penyimpangan dan kinerja buruk organisasi, menyebabkan issue efektivitas Audit Internal menjadi perhatian para peneliti untuk mempelajari faktor efektivitas AI (Baharuddin et al., 2014, Abu-Azza, 2012). Demikian pula halnya efektivitas AI pada sektor publik menjadi bahan kajian penelitian antara lain faktor yang mempengaruhi efektivitas baik internal organisasi maupun faktor kontekstualnya (Sterk et al., 2006, Mac Rae, 2012).

Mac Rae mengemukakan bahwa terdapat 9 (sembilan) faktor penentu efektivitas AI sektor publik yakni (1) mandat regulasi (Baharuddin et al., 2014); (2) independensi organisasi (Baharuddin et al., 2014); (3) kepemimpinan; (4) anggaran ; (5) akses yang bebas; (6) professional; (7) staf yang kompeten dan objektif (Abu-Azza, 2012) ; (8) dukungan pemangku kepentingan (Mihret et al., 2007) serta (9) penerapan standar profesi (Feizadeh, 2011).

Dalam kaitan sektor publik dalam hal ini pemerintahan, beberapa peneliti mengemukakan perlunya model dan sistem pengawasan berjenjang yang terpadu/*integrated control systems* (Atmadja, 2009). Kompleksitas parameter efektivitas AIP memerlukan kajian yang sistemik, holistik dan efektif (Santosa et al, 2016)

Alizadeh (2011) mengemukakan efektivitas kriteria organisasi merupakan yang terpenting dalam efektivitas yang kemudian diikuti oleh managerial kriteria, audit internal dan lingkungan. Sedangkan jika dilihat dari minor kriterianya maka yang terpenting adalah kemampuan professional, posisi internal audit dalam organisasi, kualitas pelaporan, karakteristik etika professional. Sedangkan Dixon dan Singer (2011) konsepsi nilai lebih menekankan pada nilai strategik (*strategic value*) yang dikaitkan pada pemenuhan kebutuhan pemangku kepentingan dan keselarasan tujuan Audit Internal dengan tujuan organisasi serta peran dalam manajemen risiko.

Penelitian ini secara substansi merujuk pada teori kontrol (pengendalian) dan teori kelembagaan (institutional), sedangkan metodologis didasarkan pada teori sistem.

Teori Kontrol. Ruang lingkup tugas audit internal yang dikemukakan oleh Sawyer (2003): *The internal audit activity should evaluate and contribute to the improvement of risk management, control, and governance processes using a systematic and disciplined approach*. Perkembangan teori kontrol antara lain melalui pendekatan *control strategy* yakni pemberdayaan (Osborne, 2000) dari sentralisasi ke desentralisasi. IIA (2013) mengaitkan pemisahan lini pertahanan (*three lines of defense*) antara fungsi manajemen sebagai *risk owner* dan Audit Internal sebagai fungsi *independent assurance* yang meyakinkan fungsi manajemen risiko berjalan. Dalam konteks internal audit, kontrol menjadi penting oleh karena merupakan salah satu fungsi internal audit adalah menilai efektivitas kontrol.

Teori kelembagaan (Institutional Theory) ide dasarnya adalah terbentuknya organisasi oleh karena tekanan lingkungan institusional yang menyebabkan terjadinya institusionalisasi. DiMaggio dan Powell (1983) melihat bahwa organisasi terbentuk karena kekuatan di luar organisasi yang membentuk lewat proses *mimicry* atau imitasi dan *compliance*.

Strategi Sistem Audit Internal Pemerintah dalam Rangka Tata Kelola yang Baik

Maliki Heru Santosa, Syamsul Maarif, Eriyatno, Trias Andati

Teori Sistem. Pendekatan sistem mengutamakan kajian tentang struktur sistem baik yang bersifat penjelasan maupun sebagai dukungan kebijakan. Sistem adalah suatu kesatuan usaha yang terdiri dari bagian-bagian yang berkaitan secara teratur satu sama lain yang berusaha mencapai suatu tujuan dalam suatu lingkungan yang kompleks. Pendekatan sistem sangat sesuai apabila diterapkan pada penyelesaian domain persoalan yang bersifat *tidak pasti, kompleks dan dinamis*. Pendekatan sistem memberikan sumbangan yang besar dalam evolusi perkembangan teori organisasi modern yang dikenal dengan teori sistem umum (*General System Theory*)

Dalam aplikasi ilmu sistem, digunakan *pluralist methodology* yang berbeda dengan *isolationist methodology*, dimana ahli sistem dapat menggunakan variasi yang luas dari metode-metode untuk mendukung tujuan-tujuan tertentu salah satunya adalah konsep System of System Methodologist (SOSM) atau keseluruhan metodologi yang dibutuhkan guna meraih tujuan yang telah ditetapkan secara holistik. Konsep SOSM lahir karena setiap perbedaan metodologi kesisteman mempunyai kekuatan dan kelemahan sendiri-sendiri (Jackson, 1991).

HASIL

Hasil *Indepth Interview* dengan pakar serta dengan merujuk pada penelitian sebelumnya diperoleh aspek yang mempengaruhi Strategi prioritas peningkatan efektivitas Sistem AIP yang dapat dikelompokkan dalam 4 (empat) dimensi, yakni *Faktor, Aktor, Tujuan dan Strategi*.

Faktor yang mempengaruhi efektivitas AIP dalam memberikan kontribusi nilai yang utama adalah (a) *Independensi, objektivitas dan integritas*. Faktor independensi dan objektivitas sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Mac Rae et al., 2014, Baharuddin et al., 2014). Sedangkan faktor integritas AIP sejalan dengan penelitian yang

dilakukan oleh Santosa et al (2016). **Faktor** yang mempengaruhi efektivitas AIP yang utama berikutnya adalah (b) *kejelasan mandat regulasi* ((Baharuddin et al., 2014). **Faktor** (c) *pemahaman dan dukungan dukungan pemangku atas AIP* adalah yang mempengaruhi efektivitas AIP. Dukungan pemangku kepentingan baik secara formal maupun substansi yakni dalam penekanan pada pemahaman yang cukup atas peran AIP dan mendukung kelancaran proses aktivitas serta pemanfaatan hasilnya (Abu-Azza, 2012; Baharuddin et al., 2014). **Faktor** yang mempengaruhi efektivitas AIP yang utama berikutnya (d)

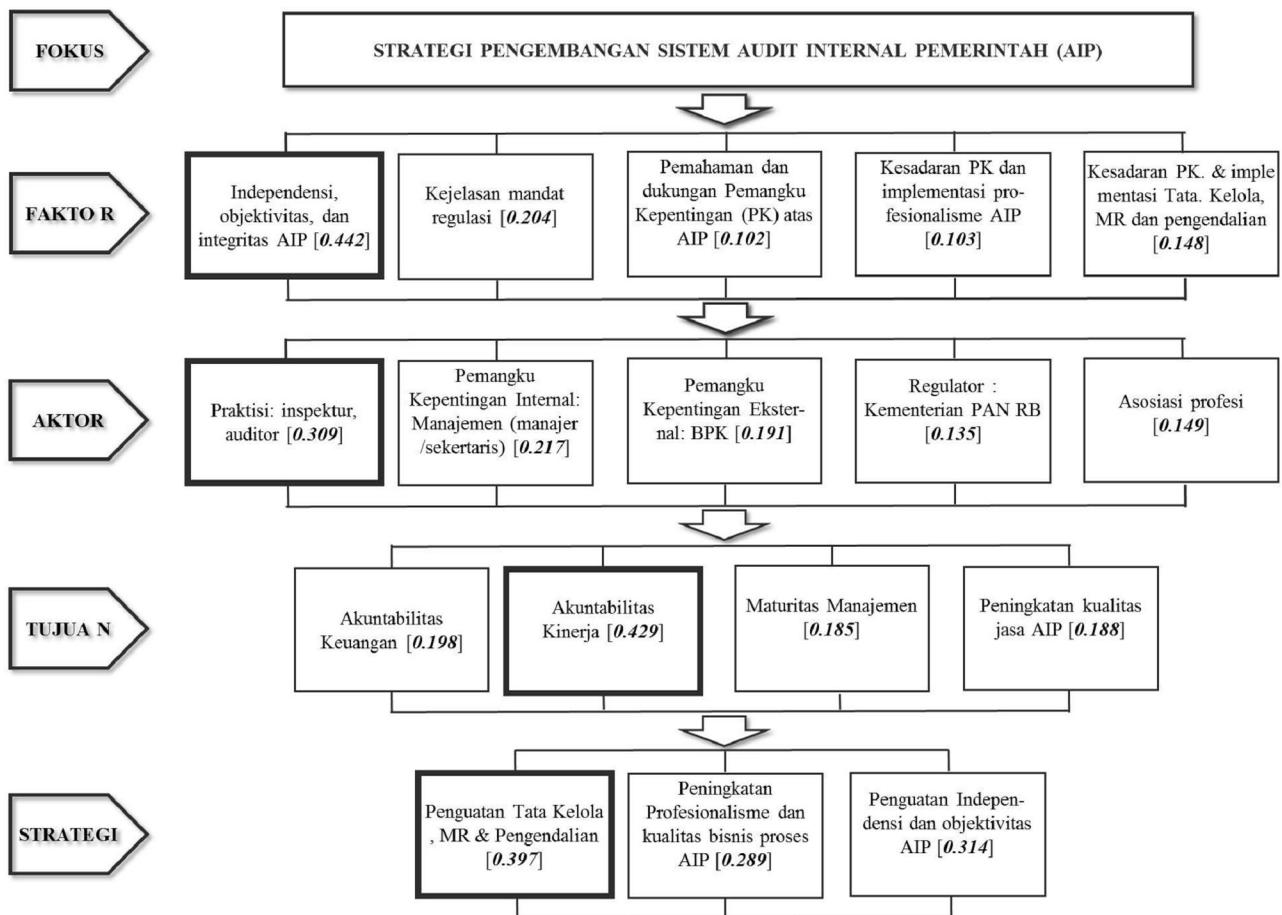
Kesadaran Pemangku Kepentingan dan implementasi profesionalisme AIP. Profesionalisme AIP menjadi faktor penting (Baharuddin et al., 2014), sebagaimana layaknya organisasi profesi yang diwujudkan antara lain dalam bentuk kompetensi dan pendidikan berkelanjutan. Dukungan atas profesionalisme perlu disadari dan diimplementasikan dengan baik. Dalam konteks ini terdapat pengaruh yang tak terkendali dari pihak pemangku kepentingan. Hal ini dikarenakan profesionalisme akan sulit tumbuh jika tidak didukung dengan pemangku kepentingan.

Aktor utama dalam *multi criteria decision* ini adalah (1) Para praktisi AIP yakni yang bekerja pada unit AI di pemerintahan pusat maupun pemerintahan daerah; (2) Pemangku kepentingan internal yakni yang memanfaatkan jasa AIP, seperti Sekertaris Daerah dan Kepala Badan/Dinas Keuangan Daerah; (3) Pemangku kepentingan eksternal yakni yang memanfaatkan jasa AIP, khususnya dalam hal ini BPK; (4) Regulator adalah pihak yang berhubungan dengan pengaturan mengenai sistem AIP, dalam hal ini direpresentasikan oleh Kementerian PAN dan RB; (5) Asosiasi profesi audit internal adalah pihak yang mempengaruhi baik langsung maupun langsung atas berjalannya profesi AIP dengan professional (IIA dan AAIPi).

Tujuan yang mempengaruhi efektivitas AIP adalah (a) *Akuntabilitas Keuangan*. Pentingnya tujuan *akuntabilitas keuangan* (Asare, 2009) selain oleh karena peran AIP dalam regulasi yang ada adalah menilai akuntabilitas keuangan dan kinerja, hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Diamond (2002) dan Badara (2012). *Tujuan* yang mempengaruhi efektivitas AIP berikutnya adalah (b) *Akuntabilitas Kinerja* (Aikins, 2011 dan Asarae, 2009). *Tujuan* yang mempengaruhi efektivitas AIP selanjutnya adalah (c) *Maturitas manajemen* menjadi tujuan utama dikarenakan dukungan penuh pada AI memerlukan komitmen, pemahaman dan kesadaran dari para pemengku kepentingan yang hal

ini didasari oleh adanya maturitas manajemen. Pentingnya tujuan Maturitas Manajemen sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Santosa et al (2016). *Tujuan* (d) *Kualitas Jasa AIP* merupakan aspek sangat penting dalam memberikan layanan pada pengguna jasa AIP baik dari lingkup operasional maupun strategik sebagai mitra manajemen.

Strategi yang mempengaruhi efektivitas AIP yang utama adalah (a) *Penguatan Tata Kelola, Manajemen Risiko dan Pengendalian*. Dari hasil *indepth interview* dengan para pakar, menunjukkan bahwa AIP telah melakukan perubahan menuju kapabilitas yang lebih baik. Namun demikian belum mendapat dukungan penuh dari pemangku kepentingan.



Gambar 2 Skema Hirarki

Strategi Sistem Audit Internal Pemerintah dalam Rangka Tata Kelola yang Baik

Maliki Heru Santosa, Syamsul Maarif, Eriyatno, Trias Andati

Hal ini terlihat pula dari kualitas akuntabilitas keuangan dan kinerja yang merupakan tanggung jawab manajemen, memerlukan peningkatan yang signifikan pada *Tata Kelola, Manajemen Risiko dan Pengendalian*.

Santosa et al. (2016) mengemukakan bahwa AIP tidak dapat berjalan sendirian melainkan perlu bersama manajemen. Strategi utama berikutnya adalah berkaitan dengan AIP yakni *peningkatan profesionalisme dan kualitas jasa AIP serta penguatan independensi dan objektivitas*.

Hasil

Melalui 13 (tiga belas) pakar mengenai *strategi peningkatan efektivitas Sistem AIP* dengan pertimbangan *faktor, aktor, tujuan* yang mempengaruhi, diketahui (Gambar 2) bahwa prioritas *strategi* yang merupakan pilihan responden adalah *penguatan Tata Kelola, manajemen risiko dan pengendalian* dalam rangka meningkatkan efektivitas Sistem Audit Internal Pemerintah [0.442], yang kemudian diikuti lebih lanjut dengan *peningkatan profesionalisme SDM AIP dan kualitas bisnis proses AIP* [0.289] dan penguatan independensi dan objektivitas [0.289].

Diskusi

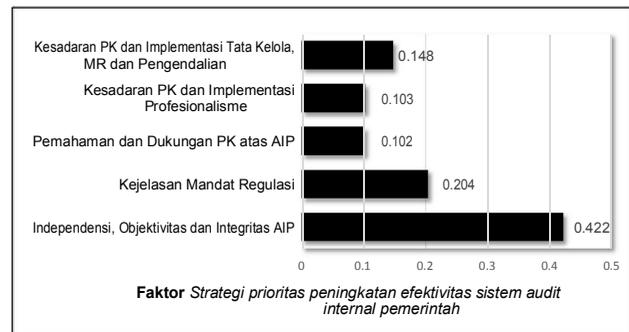
Nilai ratio *Consistency Ratio (CR)* dari hasil analisis AHP secara keseluruhan dibawah 10 % dengan demikian hasil perbandingan ini konsisten (Marimin et al, 2010, p. 107).

1. Faktor

Pada dimensi Faktor, aspek *Independensi, objektivitas dan integritas* [0.442] menjadi prioritas utama untuk merumuskan *Strategi peningkatan efektivitas Sistem audit Internal Pemerintah*, yang selanjutnya diikuti oleh aspek kejelasan mandat regulasi [0.204], kesadaran pemangku kepentingan dan implementasi tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian [0.148], kes-

adaran pemangku kepentingan dan implementasi profesionalisme AIP [0.103] dan pemahaman dan dukungan pemangku kepentingan atas AIP [0.102].

Terpilihnya *Independensi, objektivitas dan integritas AIP* sebagai aspek yang paling penting dalam dimensi faktor ini, dapat disebabkan Independensi, Objektivitas dan integritas merupakan satu aturan perilaku penting bagi AI (IIA,2009). Ketiadaan Independensi dan objektivitas akan mempengaruhi kualitas hasil aktivitas AI. Hal ini sejalan pula dengan penelitian sebelumnya mengenai independensi dan objektivitas merupakan faktor penting dalam menciptakan efektivitas AI (Mac Rae et al, 2014). Sedangkan dalam konteks integritas merupakan aturan perilaku AI (IIA, 2009), yang sejalan dengan penelitian sebelumnya (Santosa et al., 2016).

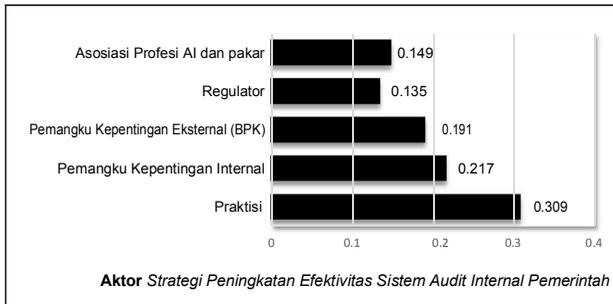


Gambar 3 Dimensi Faktor

2. Aktor

Pada dimensi Aktor, praktisi dalam hal ini Auditor Internal [0.309] menjadi aktor utama untuk merumuskan *Strategi peningkatan efektivitas Sistem audit Internal Pemerintah*, yang selanjutnya diikuti oleh pemangku kepentingan internal yang dalam hal ini manajemen dalam organisasi seperti sekretaris dan unit pelaksana [0.217], pemangku kepentingan eksternal dalam hal ini BPK[0.191], Regulator dalam hal

ini Kementerian PAN dan RB [0.149] dan Asosiasi profesi [0.135].



Gambar 4 Dimensi Aktor

Terpilihnya *praktisi* sebagai aspek yang paling penting dalam dimensi faktor ini, dapat disebabkan auditor internal mempunyai peran menilai efektivitas Tata kelola, Manajemen Risiko dan Pengendalian, dan merupakan pilar utama *governance* (Sarens et al., 2012; Gramling et al., 2004, D’Silva, 2007) serta merupakan fungsi *assurance* dalam konteks *Three Lines of Defense* (IIA, 2013) atas pelaksanaan MR pada organisasi. Hal ini sejalan pula dengan penelitian sebelumnya yang mengemukakan faktor utama dalam efektivitas fungsi Audit Internal adalah SDM yang kompeten, objektif dan kepemimpinan unit AI. (Mac Rae et al., 2014; Abu-Azza, 2012)

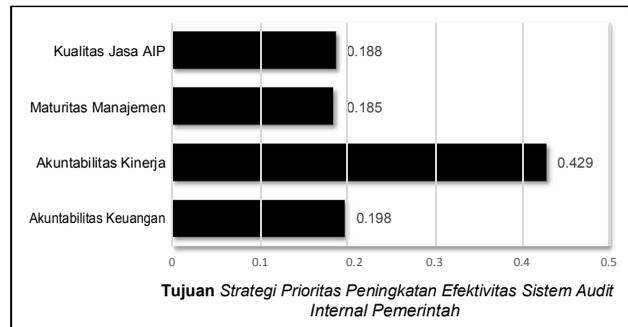
3. Tujuan

Pada dimensi tujuan, akuntabilitas kinerja [0.429] menjadi tujuan utama dalam merumuskan

Strategi peningkatan efektivitas Sistem audit Internal Pemerintah, yang selanjutnya diikuti oleh akuntabilitas keuangan [0.198], kualitas jasa AIP [0.188] dan maturitas manajemen [0.191]. Terpilihnya Akuntabilitas Kinerja menjadi paling penting dibandingkan tujuan lainnya dapat disebabkan (1) Kesadaran akan akuntabilitas keuangan sudah semakin meningkat yang terlihat dari opini WTP yang meningkat sejak tahun 2005; (2) Kinerja pemerintahan baik

masih perlu ditingkatkan yang tercermin dari indikator umum maupun LAKIP masih belum menggembirakan LAKIP pemerintah Pusat baru 26 (30.2 %) Lembaga yang memperoleh nilai di atas 70, sedangkan Provinsi baru 9 atau 26.47 %, pada tahun 2015. Untuk kabupaten kota, baru 11 atau 2.16 % yang mendapat nilai LAKIP di atas 70 pada tahun 2014, (3) Persoalan kinerja lainnya adalah dalam kaitan pelayanan public, Indeks Pembangunan Manusia, dll.

Diharapkan AIP lebih memfokuskan pada audit kinerja yang pada akhirnya akan memberikan peningkatan efisiensi, efektivitas, dan ekonomis organisasi.



Gambar 5 Dimensi Tujuan

4. Strategi

Pada dimensi strategi, *Penguatan Tata Kelola, MR dan Pengendalian* [0.397] menjadi strategi prioritas dalam merumuskan *Strategi peningkatan efektivitas Sistem audit Internal Pemerintah*, yang selanjutnya diikuti oleh *peningkatan profesionalisme dan kualitas bisnis proses AIP* [0.314], dan *penguatan independensi dan objektivitas AIP* [0.289]. Terpilihnya

Penguatan Tata Kelola, MR dan Pengendalian menjadi paling penting dibandingkan strategi lainnya dapat disebabkan:

- a. Dari beberapa faktor efektivitas AI, sebagian besar tidak terkendali oleh AI melainkan oleh pemangku kepentingan.

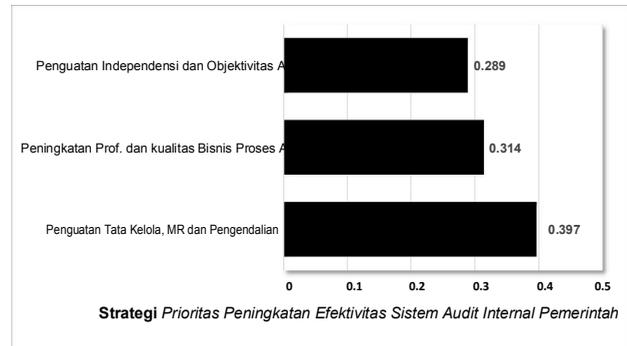
Strategi Sistem Audit Internal Pemerintah dalam Rangka Tata Kelola yang Baik

Maliki Heru Santosa, Syamsul Maarif, Eriyatno, Trias Andati

Dukungan pemangku kepentingan menjadi semakin kuat diantara faktor-faktor efektivitas AI. Namun demikian dukungan pemangku kepentingan perlu dilandasi komitmen dan diimplementasikan. Hal ini memerlukan komitmen, pemahaman, kesadaran akan pentingnya AI (Santosa et al, 2016).

- b. Dukungan perlunya AI akan semakin tinggi jika, manajemen memahami dan mempunyai tingkat kematangan yang baik atas tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian. Dalam konsep *three lines of defense*, manajemen berada pada *first* dan *second lines* sedangkan fungsi *assurancenya* ada pada AI (IIA). Kuatnya AIP tidak berarti menggantikan peran manajemen untuk meningkatkan kualitas tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian (Santosa, 2016). Ketiga lini pertahanan harus kuat dan bekerja dengan baik.
- c. Dalam konteks Indonesia, saat ini Tata Kelola, Manajemen Risiko dan Pengendalian tercermin dalam Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) yang dituangkan dalam PP 60/2008 dan beberapa peraturan lainnya. SPIP adalah tanggung jawab manajemen. Lemahnya SPIP saat ini sebagaimana dikemukakan oleh BPK, memerlukan kerja keras dari manajemen untuk memperbaikinya baik secara diri sendiri maupun dengan dorongan dari AI.
- d. Peningkatan kualitas akan mendorong terciptanya kebutuhan akan peran AI yang pada akhirnya akan meningkatkan dukungan pemangku kepentingan sebagai faktor penentu dalam efektivitas fungsi audit internal.
- e. Komitmen politik menunjukkan perlunya peningkatan kualitas manajemen yang tercermin target SPIP pada tahun 2015 mencapai level 3. Saat ini pengukuran *Tata*

Kelola, MR dan Pengendalian yang implementatif pada pemerintah tercermin pada implementasi *SPIP*.



Gambar 6. Dimensi Strategi Prioritas

KESIMPULAN

Beragam strategi dalam meningkatkan SAIP memerlukan prioritas dalam implementasinya dengan melibatkan para pakar yang berpengalaman yang mewakili berbagai pemangku kepentingan serta faktor kondisional lainnya. Strategi *tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian* merupakan strategi utama yang diyakini akan mempercepat peningkatan efektivitas SAIP. Hal ini menunjukkan bahwa peran pemangku kepentingan dengan maturitas manajemennya adalah prasyarat dalam menciptakan SAIP yang efektif. Mac Rae (2014) mengemukakan salah satu faktor efektivitas AI adalah dukungan pemangku kepentingan, namun tentunya memerlukan kematangan manajemen (Santosa et al, 2016) agar SAIP dapat berjalan efektif.

Implementasi dalam meningkatkan Sistem AIP memerlukan keterlibatan para pemangku kepentingan serta faktor kondisional lainnya. Implikasinya terkait dengan tingkat kematangan manajemen dan profesionalisme auditor internal. Dalam penelitian berikutnya perlu perumusan permodelan kebijakan baik model kelembagaan dan manajemen dengan fokus strateginya adalah *penguatan tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian*.

DAFTAR PUSTAKA

- Aikin, Steven Kwamema. 2011. *An examination of Government Internal audits' role in improving financial performance*, Public Finance and Management, Volume 11.4: 306-337
- Alizadeh, Nadi. 2011. The Criteria of Implementing and Employing the Effectiveness of Internal auditing, Australian Journal of Basic and Applied Sciences, 5(12): 9554-962
- Asare, T. 2009. "Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement," International Journal on Government Financial management
- Atmadja, Arifin P. Soeria, Reposisi dan Refungsionalisasi Pengawasan Internal Pemerintah, Tim Peneliti FH UI
- Badara, Mu'azu Saidu dan Siti Zabedah Saidin. 2012. Improving the Existing Functions of Internal audit at Organizational Level, *International Journal of Arts and Commerce*, Vol 1, 12
- Chen, Jiin-Feng and Wan-Ying Lin. The IIA's Global Internal Audit Survey: 'Measuring Internal Auditing's Value', *The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida*. 2011
- D'Silva, Kenneth. 2007. Internal Auditing's International Contribution to Governance, *International J. Business Governance and Ethics*, Vol 3, No. 2
- Diamond, Jack, The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective (May 2002). IMF Working Paper, Vol., pp. 1-36, 2002. Available at SSRN
- DiMaggio, P., & Powell, W. 1983. The Iron Cage revisited: Institutional Isomorphism and Collective reality in Organizational Fields. *American Sociological Review*.
- Dixon, Gery dan Singer, Steve. 2011. Unlocking The Strategic Value of Internal Audit: *Three Steps To Transformation*, *Internal Auditing*, May/June 2011; 26,3
- Gramling, Audrey A ; Maletta, Mario J; Schneider, Arnold; Chirch, Bryan, K. 2004. The Role of Internal audit Function in Corporate Governance: A synthesis of the Extant Internal auditing Literature and Directions for Future Research, *Journal of Accounting Literature*, 23, p. 194-204
- IIA, 2013. IIA Position Paper: *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*.
- IIARF, 2009, *Internal Audit Capability Model: For the public sector*,
- Jackson, M. C. 1991. *System Methodology for The Management Science*. Springer Pub., U.K.
- MacRae, Elizabeth and Diane van Gils, 2014. Internal Audit Capabilities and Performance level In the Public Sectors, The IIA
- Mac Rae, Internal audit Capability Model, IIA Conference 2012, Boston
- MacRae, Elizabeth and Diane van Gils. 2014. Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector; A Global Assessment Based on The IIA's 2010 Global Internal Audit Survey, IIARF
- Marimin dan Nurul Maghfiroh. 2010. Aplikasi Teknik pengambilan Keputusan dalam Manajemen Rantai Pasok. IPB Press, Bogor
- Marimin. 2005. *Teori dan Aplikasi Sistem Pakar dalam Teknologi Manajerial*. IPB Press, Bogor
- Mihret, Dessalegn Getie, Kieran James and Joseph M Mula. 2007. Antecedent and organizational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda, *Pacific Accounting Review*, vol 22, no. 3
- Mihret, Dessalegn Getie. and Getachew Zemenu Woldeyohannis. 2008. Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study, *Managerial Auditing Journal*, Vol 23 no 6, 2008
- Osborne, David and Peter Plastrik, 2000, *The Reinventor's Fieldbook: Tools for Transforming Your Government*, Wiley
- Santosa, Maliki Heru, Syamsul Maarif, Eriyatno, Trias Andati. 2016. System Analysis in developing an effective Government Internal Audit System, *International Journal on Advance Science Engineering Information Technology*, Vol. 6, No 2, pages 154-161
- Sarens, Gerrit, Mohammad J. Abdolmohammadi, and Rainer Lenz, 2012. Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance, *Journal of Applied Accounting Research*, Vol 13 No 2

Strategi Sistem Audit Internal Pemerintah dalam Rangka Tata Kelola yang Baik

Maliki Heru Santosa, Syamsul Maarif, Eriyatno, Trias Andati

- Sawyer, L.B. 2003. *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors.
- The Institute of Internal auditors Research Foundation (IIARF), *Sawyer's Guide for Internal Auditors*, 6th, p. 12-28, Florida, 2012
- Data:
- World Bank Group, *Doing Business 2016: Measuring regulatory Quality and efficiency, Indonesia Economy profile*, The International Bank for Reconstruction and Development
- Indonesia Governance Index, Menata Indonesia dari Daerah: Laporan Eksekutif Indonesia Index 2014 Kemitraan bagi Pembaruan Tata Pemerintahan, Jakarta, 2014
- <http://www.bpk.go.id/news/bpk-menyampaikan-10154-temuan-dalam-ihps-i-2015>
- <http://www.menpan.go.id>
- <http://www.Transparency.org/cpi2015>