

Menyingkap Lakon Auditor Internal Pemerintah dalam Melakukan Deteksi dan Pencegahan Fraud di Perguruan Tinggi

Gita Arasy Harwida^{a*}, Mohamad Djasuli^b, Sujatmiko Wibowo^c

^aFakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Trunojoyo Madura, gita.harwida@trunojoyo.ac.id, Indonesia

^{b,c}Inspektorat Jenderal Kementerian Riset, Teknologi, dan Pendidikan Tinggi, Indonesia

Abstract. Internal control has an important role in accordance with the achievement of good governance, and last but not least for the higher education which internal control is conducted by Inspectorate General (Itjen) and internal audit unit (SPI) in each state own university and polytechnique all around Indonesia. This research uses descriptive qualitative approach with explanatory model in order to deliver the message and analyse data from various sources. Since the higher education moved to a new Ministry, the Inspector General put a new paradigm and a brand new internal control mechanism which involve the internal audit unit in each state own university and polytechnique all around Indonesia as the arm length of their internal control policy, thus, the integrated internal control will be achieved. Role conflict may occur both for Itjen and SPI even though in the different context and level. The lack of enacted law regarding the SPI and their rule in detecting and preventing Fraud are triggering the role conflict for them. However, role conflict will not make Itjen and SPI give up to their assignment. The model of synergy is advised in this article and hopefully will give a good contribution for the future integrity working model of Itjen and SPI in the future.

Keywords: internal control, role conflict, detection, prevention, fraud, itjen, spi

Pendahuluan

“Mencegah Lebih Baik Daripada Mengobati”
(Pepatah Bijak)

Bagaikan sebuah lingkaran, sebuah tata kelola memiliki keterkaitan langsung dan tidak langsung dengan pengendalian internal maupun eksternal. Tata kelola sektor publik maupun sektor swasta sama-sama memerlukan pengendalian. Pengendalian diperlukan untuk memastikan organisasi mencapai tujuannya dan untuk memastikan tidak ada kecurangan atau penyimpangan. Tata kelola yang baik biasa disebut dengan *Good Corporate Governance (GCG)* atau *Good University Governance (GUG)* untuk tata kelola pada bidang Pendidikan. Di tengah keseriusan pemerintah Indonesia dalam melakukan reformasi di bidang keuangan negara, ada paling tidak 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 pendidikan yang dapat menjadi ancaman terhadap kredibilitas pemerintah. Ini mengindikasikan bahwa dunia pendidikan tidak luput pula dari ancaman kecurangan.

Kedua, bahwa terjadinya kecurangan tersebut menyerang ke semua lini bidang pendidikan yaitu dari pendidikan dasar dan menengah, hingga pendidikan tinggi. Fenomena penyelewengan pada tingkat pendidikan dasar dan menengah biasanya terkait dengan penyelewengan penggunaan dana BOS baik dari pelaksanaan sekolah maupun fenomena pungli yang dilakukan oleh oknum Dinas, sedangkan untuk di pendidikan tinggi yang marak saat ini adalah terkait dengan jual beli suara menteri pada pemilihan Rektor. Selama tahun 2016 terdapat 7 aduan atas pelaksanaan pemilihan Rektor dari 7 Perguruan Tinggi Negeri (<http://nasional.kompas.com/read/2016/10/26/11092611/kpk.usut.dugaan.korupsi.pemilihan.rektor.sejumlah>

*Corresponding author. E-mail: gita.harwida@trunojoyo.ac.id

h.ptn) dengan diikuti oleh dugaan suap dan grativikasi di dalamnya. Fenomena ketiga, di balik kesuksesan raihannya pemeriksaan BPK, ternyata masih ada aroma kurang sedap yang tercium dari pengelolaan perguruan tinggi negeri (PTN), yang tidak hanya tercium BPK tetapi juga Lembaga Ombudsman dan Lembaga rasuah Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), selain isu jual beli suara saat pemilihan Rektor, terkait dengan Pengadaan Barang dan Jasa di sejumlah PTN yang turut menyeret sejumlah pejabat pada PTN hingga ke meja hijau atau bahkan ke balik jeruji besi.

Jika dilihat dari beberapa temuan *fraud* di PTN, maka dapat diindikasikan bahwa telah terjadi kekurangberhasilan dalam mencegah, mendeteksi, dan menginvestigasi kecurangan yang memberikan konsekuensi sangat merugikan bagi organisasi. Padahal berdasarkan survei 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 bertanggung jawab melaporkan *fraud*. Dalam penelitian ini, nama Kementerian dan nama PTN disamarkan untuk melindungi *privacy* masing-masing. Kemudian, auditor internal pemerintah dalam penelitian ini adalah auditor itjen dan SPI walaupun dalam PP 60 2008, SPI pada satuan kerja tidak digolongkan sebagai APIP secara eksplisit.

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 auditor internal pemerintah dalam hal ini adalah auditor Itjen bersama-sama dengan Satuan Pengawasan Internal (SPI) pada masing-masing Perguruan Tinggi Negeri (PTN). Mengidentifikasi apakah *double* peran (pegawai dan auditor) yang dialami oleh auditor mempengaruhi kemampuannya dalam mendeteksi dan mencegah dugaan *fraud* tersebut. Pada akhirnya, peneliti akan mengusulkan model sinergisitas yang diharapkan mampu untuk meningkatkan efektivitas hubungan antara auditor pada inspektorat jenderal, pemimpin Perguruan Tinggi dan SPI dalam pendeteksian dan pencegahan *fraud* di Perguruan Tinggi Negeri.

Tinjauan Literatur

Auditor Internal

a. Pengertian Auditor Internal

Menurut Sawyer (2005:6), audit internal dapat didefinisikan sebagai kegiatan penilaian secara obyektif dan sistematis yang dilakukan oleh auditor internal terhadap kegiatan operasi dan pengendalian dalam suatu organisasi untuk menentukan apakah: (1) informasi keuangan dan operasional telah disajikan dengan akurat dan dapat diandalkan, (2) risiko atas perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisir, (3) peraturan umum serta kebijakan dan prosedur internal yang sesuai telah dijalankan, (4) standar yang ada telah dipenuhi, (5) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis, dan (6) tujuan perusahaan dapat dicapai dengan efektif.

Sedangkan menurut Standar Profesi Audit Internal (SPAI), audit internal adalah kegiatan *assurance* dan konsultasi yang independen dan obyektif, yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi untuk mencapai tujuannya, melalui pendekatan sistematis dan teratur untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengendalian risiko, pengendalian dan proses *governance*. Definisi audit internal mengalami beberapa kali perubahan paradigma. Perkembangan tersebut dapat terlihat sebagai berikut:

Tabel 1 Pengertian Audit Internal

| Tahun | Definisi Audit Internal |
|-----------|---|
| 1947 | <i>Deals primarily with Accounting and Finance, but may also properly deals with matters of an operating nature</i> |
| 1957 | <i>Internal auditing is an independent appraisal activity within organization for review of accounting, finance, and other operations</i> |
| 1971 | <i>Internal auditing is an independent appraisal activity within organization for review of operations as service to management</i> |
| 1990 | <i>Internal auditing is an independent appraisal function established within organization to examine and evaluate its activities as service to the organization.</i> |
| June 1999 | <i>Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps organization accomplish its objective by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate, and improve the effectiveness of risk management, control, and governance process.</i> |

Sumber: data diolah

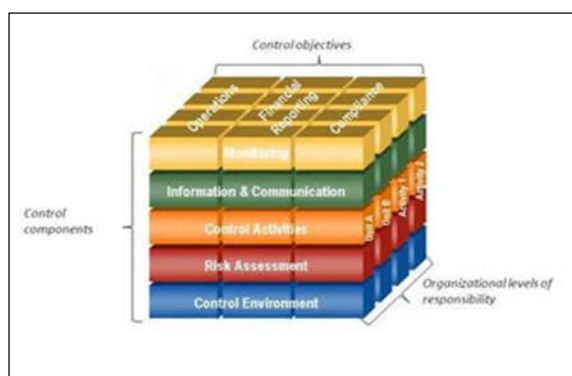
b. Ruang Lingkup Audit Internal

Ruang lingkup dan tanggung jawab audit internal tidak terbatas pada aspek keuangan saja, namun seluruh aspek dalam perusahaan. Menurut IIA, ruang lingkup audit internal harus meliputi pengujian dan pengevaluasian terhadap kecukupan serta efektivitas sistem pengendalian intern yang dimiliki organisasi dan kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan.

Pengendalian Internal

a. Unsur Pengendalian Internal

Sejalan dengan konsep COSO, pengendalian internal dalam lingkungan Kemenristekdikti diatur dalam UU No.1 tahun 2004 tentang perbendaharaan negara yang dijabarkan lebih lanjut dalam PP No.60 tahun 2008 tentang sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP), terdiri atas lima komponen yang saling terkait, yaitu Gambar 1.



Gambar 1 Komponen Sistem Pengendalian Internal COSO

1. Lingkungan pengendalian (*control environment*)

Merupakan tindakan, kebijakan, dan prosedur yang merefleksikan seluruh sikap top manajemen, dewan komisaris, dan pemilik entitas tentang pentingnya pengendalian dalam suatu entitas.

2. Penilaian risiko (*risk assessment*).

Seluruh organisasi menghadapi berbagai macam risiko dari luar dan dalam yang harus diidentifikasi, dianalisis dan dieliminasi. Penilaian risiko adalah proses mengidentifikasi suatu risiko, menganalisis risiko, mengestimasi signifikansi risiko, menilai kemungkinan terjadinya risiko, dan mengembangkan tindakan khusus yang diperlukan untuk mengurangi risiko tersebut ke tingkat yang dapat diterima.

3. Aktivitas pengendalian (*control activities*)

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan yang dapat membantu meyakinkan manajemen bahwa arahnya telah

dijalankan. Aktivitas pengendalian membantu meyakinkan bahwa tindakan yang diperlukan telah diambil dalam menghadapi risiko sehingga tujuan entitas dapat tercapai.

4. Informasi dan komunikasi (*information and communication*)

Informasi yang bersangkutan harus diidentifikasi, tergambar dan terkomunikasi dalam sebuah *form* dan *timeframe* yang memungkinkan orang-orang menjalankan tanggung jawabnya.

5. Pemantauan (*monitoring*)

Sistem pengendalian internal perlu diawasi secara berkesinambungan dari waktu ke waktu untuk menentukan kualitas kinerja pengendalian internal sehingga dapat ditentukan apakah operasi pengendalian memerlukan modifikasi atau perbaikan. Penyimpangan yang terjadi dilaporkan kepada Direksi dan tembusannya disampaikan kepada Komite Audit.

Kecurangan (*Fraud*)

a. Pengertian *Fraud*

IIA mendefinisikan *fraud* sebagai: “Setiap kegiatan ilegal yang ditandai dengan penipuan, penggelapan dan atau pelanggaran kepercayaan. Tindakan ini tidak bergantung apakah ancaman dilakukan secara fisik atau tidak. *Fraud* dilakukan oleh pihak-pihak maupun organisasi untuk memperoleh uang, properti dan jasa, atau untuk menghindarkan pembayaran suatu jasa dan mengamankan keuntungan pribadi atau bisnis suatu organisasi.”

Menurut hukum sebagaimana dimaksud dalam pasal 278 KUHP, pasal 268 KUHPPerdata pengertian *fraud* merupakan penipuan yang dibuat untuk mendapatkan keuntungan pribadi atau untuk merugikan orang lain. Dalam hukum pidana, kecurangan adalah kejahatan atau pelanggaran yang dengan sengaja menipu orang lain dengan maksud untuk merugikan mereka, biasanya untuk memiliki suatu harta benda atau jasa ataupun keuntungan dengan cara tidak adil atau curang.

Dari beberapa definisi atau pengertian *fraud* di atas, maka tergambar bahwa yang dimaksud dengan kecurangan adalah sangat luas dan dapat dilihat pada beberapa kategori kecurangan. Namun secara umum, unsur-unsur dari kecurangan (keseluruhan unsur harus ada, jika ada yang tidak ada maka dianggap kecurangan tidak terjadi) adalah: a) Harus terdapat salah pernyataan (*misrepresentation*); b) Dari suatu masa lampau (*past*) atau sekarang (*present*); c) Fakta bersifat material (*material fact*); d) Dilakukan secara sengaja atau tanpa perhitungan (*make-knowingly or*

recklessly); e) Dengan maksud (*intent*) untuk menyebabkan suatu pihak beraksi; f) Pihak yang dirugikan harus beraksi (*acted*) terhadap salah pernyataan tersebut (*misrepresentation*); g) Merugikan (*detriment*).

b. Klasifikasi *Fraud*

ACFE mengklasifikasikan *fraud* menjadi 3 kategori yaitu:

(a) Kecurangan Laporan Keuangan (*Financial Statement Fraud*)

Kecurangan laporan keuangan dapat didefinisikan sebagai kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dalam bentuk salah saji material laporan keuangan yang merugikan investor dan kreditor karena melakukan kesalahan dalam pengambilan keputusan ekonomi. Kecurangan ini dapat bersifat *financial* atau kecurangan *non financial*. Contoh kecurangan dalam laporan keuangan adalah praktek *window dressing* untuk menaikkan nilai aset organisasi.

(b) Penyalahgunaan Aset (*Asset Misappropriation*)

Penyalahgunaan aset dapat digolongkan ke dalam: kecurangan kas dan kecurangan atas persediaan dan aset lainnya, serta pengeluaran-pengeluaran biaya secara curang. Praktek kecurangan yang sering dilakukan adalah menyalahgunakan aset perusahaan untuk meraih keuntungan pribadi bagi anggota organisasi/perusahaan, dapat melibatkan tingkat staf sampai dengan manajemen puncak.

(c) Korupsi (*Corruption*)

Korupsi terbagi ke dalam pertentangan kepentingan (*conflict of interest*), suap (*bribery*), pemberian ilegal (*illegal gratuity*), dan pemerasan (*economic extortion*). Praktek kecurangan ini umumnya terjadi pada saat pengadaan barang/jasa (*procurement*), yakni terjadinya kolusi antara bagian pengadaan/panitia pengadaan dengan penyedia barang/jasa.

Teori lain yang menjelaskan mengenai penyebab *fraud* dikembangkan oleh Bologna (1993), atau juga dikenal sebagai GONE Theory, terdiri dari 4 (empat) faktor yang mendorong seseorang berperilaku menyimpang dalam hal ini berperilaku *fraud*.

Keempat faktor tersebut adalah:

(1) *Greed* atau keserakahan, berkaitan dengan adanya perilaku serakah yang secara potensial ada di dalam diri setiap orang.

(2) *Opportunity* atau kesempatan, berkaitan dengan keadaan organisasi atau instansi atau masyarakat yang sedemikian rupa sehingga terbuka kesempatan bagi seseorang untuk melakukan kecurangan terhadapnya.

(3) *Needs* atau kebutuhan, berkaitan dengan faktor-faktor yang dibutuhkan oleh individu-individu untuk menunjang hidupnya yang menurutnya wajar.

(4) *Exposure* atau pengungkapan, berkaitan dengan tindakan atau konsekuensi yang akan dihadapi oleh pelaku kecurangan apabila pelaku ditemukan melakukan kecurangan

Peran Auditor Internal dalam Pencegahan, Pendeteksian, dan Penginvestigasian Fraud

Walaupun auditor internal tidak dapat menjamin bahwa kecurangan tidak akan terjadi, namun auditor internal harus menggunakan kemahiran jabatannya dengan seksama sehingga diharapkan mampu membantu manajemen mencegah, mendeteksi, dan menginvestigasi terjadinya kecurangan, serta dapat memberikan saran-saran yang bermanfaat kepada manajemen. Fungsi audit internal harus dapat secara efektif membantu manajemen dalam melaksanakan tanggung jawabnya dengan memberikan analisis, penilaian, saran dan komentar mengenai kegiatan yang diperiksanya.

Sesuai Interpretasi Standar Profesional Audit Internal (SPAI)–Standar 1210.2, tentang pengetahuan mengenai kecurangan, dinyatakan bahwa auditor internal harus memiliki pengetahuan yang memadai untuk dapat mengenali, meneliti dan menguji adanya indikasi kecurangan. Selain itu, Statement of Internal Auditing Standards (SIAS) No.3, tentang Deterrence, Detection, Investigation, and Reporting of *Fraud* (1985), memberikan pedoman bagi auditor internal tentang bagaimana auditor internal melakukan pencegahan, pendeteksian dan penginvestigasian terhadap *fraud*. SIAS No. 3 tersebut juga menegaskan tanggung jawab auditor internal untuk membuat laporan audit tentang *fraud*.

a. Peran Auditor Internal dalam Pencegahan *Fraud*

Salah satu pendekatan yang dipandang paling efektif untuk mencegah timbulnya *fraud* adalah peningkatan efektivitas sistem pengendalian internal. Pihak yang paling bertanggung jawab atas pencegahan *fraud* adalah pihak manajemen dalam organisasi. Namun semua pihak dalam organisasi harus terlibat untuk mencegah terjadinya *fraud*, sehingga apabila terjadi *fraud*, dampak yang timbul dapat diminimalisir. Auditor internal bertanggung jawab

untuk membantu pencegahan *fraud* dengan jalan melakukan pengujian (*test*) atas kecukupan dan keefektifan sistem pengendalian internal, dengan mengevaluasi seberapa jauh risiko yang potensial (*potential risk*) telah diidentifikasi.

Dalam pelaksanaan audit kinerja (*performance audit*), audit keuangan (*financial audit*) maupun audit operasional (*operational audit*), auditor internal harus mengidentifikasi adanya gejala-gejala kecurangan (*fraud symptoms*) berupa *red flags* atau *fraud indicators*. Sehingga apabila terjadi *fraud*, maka auditor internal lebih mudah melakukan investigasi atas *fraud* tersebut.

b. Peran Auditor Internal dalam Pendeteksian *Fraud*

Deteksi *fraud* mencakup identifikasi indikator-indikator kecurangan (*fraud indicators*) yang memerlukan tindak lanjut auditor internal untuk melakukan investigasi. Auditor internal mempunyai peran penting dalam membantu manajemen untuk mendeteksi dan melaporkan *fraud* yang terjadi di organisasi. Oleh karena itu keberadaan audit internal dapat meningkatkan nilai tambah organisasi dengan meningkatkan pengendalian internal. Beberapa hal yang harus dimiliki oleh auditor internal agar pendeteksian *fraud* lebih lancar antara lain (IIA):

- 1) Memiliki keahlian (*skill*) dan pengetahuan (*knowledge*) yang memadai dalam mengidentifikasi indikator terjadinya *fraud*. Dalam hal ini auditor internal harus mengetahui secara mendalam mengenai motivasi seseorang dalam melakukan *fraud* termasuk penyebab *fraud*, jenis-jenis *fraud*, karakteristik *fraud*, modus operandi (teknik-teknik) *fraud* yang biasa terjadi.
- 2) Memiliki sikap kewaspadaan yang tinggi terhadap kemungkinan kelemahan pengendalian intern dengan melakukan serangkaian pengujian (*test*) untuk menemukan indikator terjadinya *fraud*. Apabila diperlukan dapat menggunakan alat bantu (*tool*) berupa ilmu akuntansi forensik (*forensic accounting*) untuk memperoleh bukti audit (*audit evidence*) yang kuat dan valid.
3. Memiliki keakuratan & kecermatan (*accuracy*) dalam mengevaluasi indikator-indikator *fraud* tersebut.

c. Peran Auditor Internal dalam Penginvestigasian *Fraud*

Peran auditor internal dalam investigasi tidaklah kaku dan tidak tunggal. Menurut IIA, auditor internal dimungkinkan untuk memikul tanggung jawab utama investigasi kecurangan. Selain itu, auditor internal

dapat juga hanya bertindak sebagai penyedia sumber daya untuk investigasi, atau sebaliknya, dapat juga tidak dilibatkan dalam investigasi. Investigasi merupakan pelaksanaan prosedur lebih lanjut bagi auditor internal untuk mendapatkan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah *fraud* yang telah dapat diidentifikasi tersebut memang benar-benar terjadi.

Apabila auditor internal diberikan peran utama untuk bertanggung jawab dalam investigasi kecurangan, maka harus dipastikan bahwa tim auditor internal yang bertugas memiliki keahlian yang cukup mengenai skema-skema *fraud*, teknik *fraud*, teknik investigasi, ketentuan perundang-undangan dan hukum yang berlaku, serta pengetahuan dan keahlian lain yang dibutuhkan dalam investigasi. Menurut SPAI (2004:66-67), dalam melakukan investigasi, auditor internal diwajibkan:

- a. Melakukan penilaian atau penelitian yang seksama atas kemungkinan terjadinya *fraud*.
- b. Meyakini bahwa pengetahuan, ketrampilan dan kompetensi yang diperlukan untuk menangani investigasi ini secara kelompok memang dimiliki oleh auditor internal.
- c. Membuat suatu alur prosedur untuk mengidentifikasi: siapa yang terlibat (pelaku *fraud*), sejauh mana luasnya *fraud*, kapan dan di mana dilakukan serta bagaimana teknik *fraud* yang dipakai dan tentunya juga berapa potensi kerugian yang diderita akibat perbuatan *fraud* tadi.
- d. Dalam melakukan investigasi diharapkan auditor internal selalu berkoordinasi dengan pihak-pihak terkait, misalnya bagian personalia, hukum, *security* dan lain sebagainya.
- e. Untuk menjaga reputasi organisasi, pelaksanaan investigasi agar menjunjung tinggi harkat dan martabat personil yang diinvestigasi.

Namun apabila tanggung jawab utama untuk fungsi investigasi tidak ditugaskan kepada auditor internal, auditor internal masih dapat diminta untuk membantu penugasan investigasi dalam mengumpulkan informasi dan membuat rekomendasi untuk perbaikan pengendalian internal.

Program dan Pengendalian anti-*fraud*

Meningkatnya tuntutan akan transparansi, akuntabilitas, tanggung jawab, independensi, dan integritas telah memacu pentingnya keberadaan suatu program pengendalian anti-*fraud* di organisasi untuk mencegah, mendeteksi, dan menginvestigasi *fraud*. COSO perspektif dalam aspek penilaian risikonya

mendesripsikan kebutuhan akan pentingnya keberadaan suatu proses untuk mengidentifikasi risiko *fraud*, menganalisis risiko *fraud*, mengestimasi signifikansi risiko *fraud*, menilai kemungkinan terjadinya risiko *fraud*, dan mengembangkan tindakan khusus yang diperlukan untuk mengurangi risiko *fraud* tersebut ke tingkat yang dapat diterima. Sedangkan dari AICPA perspektif juga menekankan pentingnya suatu program untuk mengeliminasi *fraud*. Apabila diperhatikan secara seksama baik COSO maupun AICPA mengindikasikan krusialnya suatu program dan pengendalian anti-*fraud*. Lebih lanjut, Sarbanes Oxley Legislation (SOX) juga memberikan penekanan tentang mendesaknya kebutuhan akan keberadaan program pengendalian anti-*fraud*. Berkaitan dengan usaha untuk mencegah dan mendeteksi *fraud*, SOX menyarankan pengimplementasian program pengendalian anti-*fraud* dalam suatu organisasi. Brazel, Carpenter, dan Jenkins (2010), dalam penelitiannya membuktikan bahwa program anti-*fraud* merupakan suatu alat yang efektif bagi organisasi untuk mengeliminasi *fraud*.

Paragraf 20 SAS 99 mendeskripsikan program dan pengendalian anti-*fraud* sebagai suatu aktivitas pengendalian yang harus dipertimbangkan oleh manajemen untuk mengeliminasi risiko *fraud*. Meskipun peran dalam penerapan kebijakan anti-*fraud* sangat bervariasi dari satu instansi dengan instansi lainnya, namun terdapat suatu kesepakatan umum bahwa pemilik tanggung jawab kebijakan anti-*fraud* ada pada pimpinan instansi (*tone at the top*). SAS 99 menyarankan agar internal auditor mempunyai pemahaman yang memadai atas program dan pengendalian anti-*fraud* yang dilaksanakan manajemen. Lebih lanjut, PCAOB memperluas tanggung jawab auditor internal untuk mengevaluasi program dan pengendalian anti-*fraud* sebagai bagian dari audit pengendalian internal.

Suatu program dan pengendalian anti-*fraud* akan dapat berfungsi secara efektif apabila menjadi bagian dari rencana strategis suatu organisasi. Oleh karena itu pengembangan program dan pengendalian anti-*fraud* harus sejalan dan mengacu pada lima komponen utama pengendalian internal sebagaimana didefinisikan oleh COSO, yang terdiri dari: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Anti-*fraud program* bukanlah bagian terpisah atau tambahan dalam pengendalian internal COSO, namun merupakan bagian yang menyatu dalam lima komponen pengendalian internal COSO.

Konflik Peran

Pandey & Kumar (1997: 191) dalam Mohr dan Puck (2003) mendefinisikan konflik peran sebagai berikut: “*conflict as “...a state of mind or experience or perception of the role incumbent arising out of the simultaneous occurrence of two or more role expectations such that compliance with one would make compliance with the other(s) more difficult or even impossible.”*”

Mohr dan Puck (2003) menambahkan bahwa konflik peran dalam lingkungan auditor internal dapat berasal dari pertentangan yang berasal dari peran dalam melakukan audit dan peran dalam memberikan jasa konsultasi.

Selanjutnya, Pandey & Kumar (1997: 191) mendefinisikan juga, bahwa bentuk dari konflik peran ada tiga (3) tipe, yaitu:

(1) *inter-role conflicts*

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.

(2) *Intra-role conflicts*

Seseorang dapat mengalami *intra-role conflicts* apabila terjadi benturan elemen terhadap peran yang dijalankan. Kahn et al. (1964) dan Pandey & Kumar (1997) dalam Mohr dan Puck (2003) membedakannya menjadi dua jenis, yaitu:

a. *intra-sender conflict*

Terjadi ketika sebuah peran yang diberikan ternyata tidak sejalan dengan keadaan yang diberikan oleh pemberi peran. Contohnya adalah ketika seorang auditor internal yang diberi tugas untuk memeriksa proses pengadaan barang dan jasa ternyata tidak diberikan akses untuk memperoleh dokumen lelang.

b. *inter-sender conflict*

Terjadi ketika seorang pelaksana peran harus menghadapi dua pemberi peran yang memberi tugas sejenis dengan sifat penugasan yang bertolak belakang. Contohnya ketika seorang staf pemasaran diminta untuk meningkatkan tingkat penjualan hingga dua kali lipat, akan tetapi pada saat yang sama manajer pembiayaan memerintahkan untuk mengurangi biaya pemasaran juga dua kali lipat. Audit internal di Universitas akan sangat jarang menemui hal ini, karena atasan langsung dalam struktur organisasi adalah tunggal, yaitu Rektor.

(3) *Person-role conflicts*

Seseorang mengalami hal ini ketika perintah atau tugas dari organisasi tidak sesuai dengan nilai-nilai

yang dianut oleh pihak yang diperintah atau karyawan. Dalam konteks audit internal, bisa terjadi ketika organisasi menginginkan auditor internal untuk melakukan sesuatu hal yang bertentangan dengan hukum atau kode etik audit internal. Bisa juga ketika seorang auditor internal menemukan ketidaksesuaian yang menyimpang pada organisasinya yang ternyata dilakukan oleh orang yang sangat dekat secara emosional dengan sang auditor.

Dalam peran audit, auditor internal harus menjaga independensi dengan tidak mendasarkan pertimbangan auditnya pada objek pemeriksaan. Namun dalam peran konsultasi, auditor internal harus bekerja sama dan membantu objek pemeriksaan (Ahmad dan Taylor, 2009). Konflik peran yang dijumpai oleh auditor internal berhubungan dengan kedudukan auditor internal itu sendiri dalam organisasi profesinya. Dengan demikian, konflik peran yang dialami oleh auditor internal mungkin mengakibatkan auditor rentan terhadap tekanan dari objek pemeriksaan. Hal tersebut mengakibatkan rusaknya independensi auditor internal (Koo dan Sim, 1999) dalam Hutami dan Chariri (2011).

Penelitian mengenai pengaruh konflik peran dan ambiguitas peran terhadap auditor internal pernah dilakukan sebelumnya oleh Ahmad dan Taylor (2009). Penelitian tersebut menggunakan sampel auditor internal yang diperoleh dari *database* Institute of Internal Auditors Malaysia. Tujuan dari penelitian tersebut adalah untuk mengembangkan ukuran-ukuran konsep komitmen independensi, konflik peran, dan ambiguitas peran dalam konteks lingkungan kerja auditor internal, dengan maksud untuk memberikan bukti empiris mengenai pengaruh konflik peran dan ambiguitas peran beserta dimensinya terhadap komitmen independensi auditor internal.

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 (Moleong: 2010:11).

Pendekatan kualitatif deskriptif dalam penelitian ini bertujuan untuk mendeskripsikan dan melakukan analisis terhadap realita dari peran auditor internal inspektorat jenderal dan perguruan tinggi dalam melakukan deteksi dan pencegahan terhadap *fraud*, menganalisis apabila auditor internal mengalami konflik peran karena juga berstatus sebagai pegawai kementerian dan dosen bagi di PTN. Selain itu juga merancang sebuah model sinergisitas deteksi dan pencegahan *fraud* antara auditor internal pada kementerian dan PTN, auditor eksternal, dan pimpinan kementerian serta pada perguruan tinggi.

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. Tujuan studi kasus adalah melakukan penyelidikan secara mendalam mengenai subjek tertentu untuk memberikan gambaran yang lengkap mengenai subjek tertentu (Indriantoro dalam Budiwan, 2004).

Peneliti mengamati langsung dan berada di dalam lingkungan situs penelitian bersama informan didalamnya sehingga gambaran lengkap yang dibutuhkan dalam penelitian ini dapat diperoleh dari sumber yang dapat dipertanggungjawabkan.

Situs Penelitian

Objek penelitian studi kasus ini adalah Inspektorat Jenderal Kementerian Profesional (Itjen Kemenprof) dan Satuan Pengawasan Internal (SPI) PTN Maju Mapan serta SPI PTN lainnya. Penyamaran nama situs penelitian dilakukan untuk melindungi situs asli dan untuk memenuhi permintaan dari salah satu informan penelitian.

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

Data primer yang digunakan peneliti berupa antara lain: catatan hasil wawancara dan hasil observasi ke lapangan secara langsung dalam bentuk catatan tentang situasi dan kejadian. Kriteria informan dari penelitian ini adalah auditor SPI PTN dan Itjen Kemenprof yang telah bertugas selama lebih dari 2 tahun. Adapun jumlah informan berkembang selama penelitian hingga data yang diperoleh menjadi jenuh yang menandakan bahwa data tersebut telah cukup handal.

2. Data sekunder

Data ini digunakan untuk pelengkap data primer yang diperoleh baik dari dokumen, catatan transkrip, surat kabar, majalah dan sebagainya. Data sekunder tersebut antara lain berupa: Undang-Undang dan Peraturan terkait yang berhubungan dengan auditor internal Pemerintah dan pengendalian internal di Indonesia, Struktur Organisasi Kerja dari masing-masing SPI, Susunan Organisasi dan Tata Kerja dari Perguruan Tinggi untuk menganalisis dan mengidentifikasi kedudukan Itjen di Kemenprof dan SPI di Perguruan Tinggi tersebut, Audit Charter, serta dokumen-dokumen lain yang mendukung baik dari internal 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 pada Inspektorat Jenderal Kemenprof.

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). Kriteria informan dari penelitian ini adalah auditor SPI PTN dan Itjen Kemenprof yang telah bertugas selama lebih dari 2 tahun. Adapun jumlah informan berkembang selama penelitian hingga data yang diperoleh menjadi jenuh yang menandakan bahwa data tersebut telah cukup handal. Hal ini dilakukan karena kriteria informan haruslah tepat sasaran agar peneliti dapat memperoleh informasi sedalam-dalamnya, bukan hanya jawaban yang bersifat normatif saja.

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. Dalam penelitian kualitatif tidak dipersoalkan jumlah sampel (informan), bisa sedikit juga bisa banyak, terutama tergantung dari; a) tepat tidaknya pemilihan informan kunci dan b). kompleksitas dan keragaman fenomena sosial yang diteliti (Bungin, 2007:53).

Prosedur Pengumpulan data

Prosedur pengumpulan data dalam penelitian ini sebagai berikut:

1) Survei pendahuluan. Yaitu untuk menggali informasi *up-to-date* baik melalui observasi pada objek yang akan diteliti untuk memperoleh gambaran tentang obyek penelitian.

2) Survei kepustakaan. Yaitu mengumpulkan dan mempelajari data jadi yang diperoleh dari buku-buku, jurnal atau artikel ilmiah maupun aturan perundang-undangan yang disesuaikan dengan teori-teori pendukung.

3) Pengumpulan data lapangan. Yaitu dengan melakukan observasi, wawancara dan dokumen yang didapat. Dalam melakukan observasi, peneliti melakukan wawancara secara mendalam untuk memperoleh informasi yang terkait dengan tujuan penelitian. Di mana 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 survei langsung lapangan serta dokumen yang mendukung penelitian. Dari penggabungan hasil wawancara maupun data yang terkumpul tersebut, kemudian direviu 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), prosesnya 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 dalam penelitian kualitatif. Hasil penelitian kualitatif memiliki standar transferabilitas yang tinggi apabila para pembaca laporan penelitian memperoleh gambaran dan pemahaman yang jelas tentang konteks dan fokus penelitian.
- d. Standar Dependibilitas, digunakan dengan melakukan pengecekan/penilaian atau ketepatan penelitian dalam mengkonseptualisasikan apa yang diteliti merupakan cerminan dari kemantapan dan ketepatan menurut standar realibilitas penelitian. Salah satu upaya untuk memenuhi standar dependibilitas adalah dengan melakukan reviu hasil penelitian.

Hasil dan Pembahasan

Situs Penelitian

Situasi di sebuah PTN bernama Maju Mapan kala itu, Ketua SPI sibuk menghubungi seluruh anggota melalui telepon selularnya dan mengingatkan bahwa sore itu akan ada *exit meeting* dengan tim Itjen Kementerian Pintar (Kementar). Karena ini merupakan pertama kalinya bagi SPI Maju Mapan untuk diajak pada sebuah temu akhir audit Itjen, tampaklah semangat yang tinggi dari Ketua SPI dan jajarannya tersebut. Jam sudah menunjukkan pukul 3 sore, belum ada kabar di mana ruangan temu akhir – kemarin, Ketua menerima undangan secara lisan dan SMS dari Pengendali Teknis (Dalnis) Tim Auditor, bahwa esok ada temu akhir kira-kira pukul 3 sore, dan tempat akan diinformasikan kemudian - sementara anggota sudah lengkap semua di ruangan SPI. Kemudian, telponlah sang Ketua kepada sang Dalnis, dan dijawab, “*sebentar, saya masih di ruangan Pembantu Rektor II (PR II), nanti saya kabari ya*”. SPI pun menunggu lagi, hingga sampai pada pukul 5 sore lewat 15 menit, tetap tanpa kabar berita. Beberapa anggota SPI yang bertempat tinggal di kota sebelah sudah mulai resah. Ketua menghubungi Dalnis untuk kedua kalinya, dan memperoleh jawaban “*waaa...maaf ya Pak, tadi lupa mengabari, sekarang kami sudah menuju kota sebelah*”.

Bagaikan disambar petir disiang bolong, betapa terkejutnya tim SPI ketika memperoleh kabar seperti itu. Apa yang terjadi ini? Anggota mendesak Ketua untuk konfirmasi juga kepada Rektor ataupun Pembantu Rektor II. Ketua merasa hal tersebut kurang etis, karena pimpinan memang tidak pernah mengajak SPI untuk ikut dalam temu akhir dengan tim auditor Itjen. Anggota yang pernah mengikuti pelatihan mengingatkan bahwa fungsi Itjen dan SPI sama, SPI adalah mitra Itjen sekaligus mitra pimpinan PTN, dan langsung ada di bawah Rektor. Namun, Ketua SPI merasa ia tidak ada wewenang untuk bertanya langsung pada pimpinan, harus lewat Sekretaris Pimpinan, bukan karena tidak tahu, tetapi karena faktor “*sungkan*” saja. Akhirnya... tidak terjadi apapun, SPI pun tidak tahu menahu apa saja temuan dan rekomendasi yang diberikan oleh tim tersebut, hingga sebuah zamanpun berganti.

Sekelumit cerita masa lalu tersebut menjadi sebuah paradigma bagi SPI PTN Maju Mapan, bahwa di manapun pasti sama saja. Itjen dan SPI memang tidak pernah berhubungan sebagai mitra walaupun secara teori dan peraturan seharusnya merupakan rekan

kolaborasi untuk memperkuat pengendalian internal dan mewujudkan tata kelola yang handal untuk mencapai tujuan yang sama, yang telah ditetapkan oleh Kemenprof dan Pimpinan PTN Maju Mapan. Tahun 2015, pada pertengahan Tahun tersebut, rumah besar seluruh Perguruan Tinggi Negeri di Indonesia berpindah dari Kementar ke Kemenprof. Perubahan rumah ternyata juga merubah pola Itjen dalam membina hubungan satuan kerja yang berada dalam naungannya. SPI. Panggilan untuk menghadiri Rapat Koordinasi Pengawasan oleh Itjen Kemenprof, dan kesediaan Inspektur Jenderal dan Sekretaris Itjen untuk memberikan kuliah tamu dan menjadi narasumber di kampus PTN Maju Mapan membuat SPI Maju Mapan menjadi optimis ada yang berubah dari paradigma yang berbeda dengan yang lama. Di sinilah hubungan baru kedua instansi tersebut dimulai kembali.

Situs penelitian tidak hanya SPI PTN Maju Mapan saja, namun juga pengamatan dan dialog juga dilakukan dengan SPI PTN lain yang diperoleh dari situasi yang tidak terstruktur sehingga ekspresi dan tutur menunjukkan sebuah spontanitas sehingga diyakini memiliki tingkat akurasi yang tinggi. Berbeda dengan situs yang satu lagi, yaitu Itjen, hanya dilakukan pada satu Kementerian saja yang nama dan posisi dari informan juga dirahasiakan begitu pula nama Kementerianannya. Dialog yang terus menerus dengan topik yang sama atau hampir sama dengan informan-informan dari situs-situs tersebut memberikan keyakinan yang tinggi atas validitasnya.

Konflik Peran Jilid 1

Pembentukan satuan pengawas internal (SPI) pada masing-masing satuan kerja pada lingkungan Kementar dinaungi oleh sebuah Peraturan Menteri sebagai tindak lanjut atas Peraturan Pemerintah (PP) yang lebih dahulu keluar tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). SPI pada tingkat satuan kerja tidak tercantum dalam Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) dalam PP tersebut, padahal jangkauan Kementar sangat jauh dengan posisi satker PTN yang tersebar dari Sabang sampai Merauke. Maka, SPI pada satker di bawah Kementar, sekarang berpindah di bawah Kemenprof, termasuk pada PTN sangat diperlukan untuk melaksanakan tugas pengawasan tersebut di lingkungannya.

Kesenjangan hubungan antar peraturan tersebut juga sangat berpengaruh pada tataran PTN. Keberadaan dan eksistensi SPI akan sangat bergantung pada kepedulian dan kepentingan dari

masing-masing pimpinan tertinggi PTN masing-masing. Apalagi, PTN memiliki beberapa tingkatan kelas yang mencerminkan kedewasaan dalam tata kelolanya. Pembagian tersebut adalah PTN Berbadan Hukum (PTN BH), PTN Badan Layanan Umum (PTN BLU), PTN Satuan Kerja (PTN Satker), dan PTN Baru (PTN-B). Sehingga, kedudukan dan keberadaan SPI terkadang merupakan cerminan dari kedewasaan PTN tersebut, walaupun terkadang juga tidak. Penentuan kedudukan dan keberadaan, atau lebih khususnya pengakuan SPI di PTN akan sangat mempengaruhi kinerja SPI dalam melaksanakan tugas-tugasnya yang sangat berat. SPI bertugas untuk melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan unit kerja (Permendikbud No.47, 2011). Nah, yang selanjutnya mengatur juga bahwa "Tugas, Kewenangan, dan Keanggotaan SPI ditetapkan dalam Statuta".

Pernyataan tugas SPI tersebut sudah dapat menggambarkan bahwa tugas SPI akan mencakup seluruh proses bisnis yang ada pada unit kerjanya, sehingga SPI pada PTN akan bertanggungjawab untuk melakukan pengawasan atas proses bisnis yang ada di PTN mencakup tri dharma perguruan tinggi, tata kelola dari perencanaan, penganggaran, penatausahaan, pelaksanaan anggaran, pelaporan, hingga pertanggungjawaban anggaran. Tidak hanya aspek keuangan saja, namun termasuk pula aspek sumber daya manusia, aset, dan seluruh peristiwa-peristiwa penting di PTN seperti pemilihan Rektor, SNMPTN dan SBMPTN, rekrutmen pegawai, dan lain sebagainya. Artinya, bahkan semut lewat kampuspun dalam lingkup pengawasan SPI. Tugas yang berat belum tentu disadari oleh pimpinan PTN, apalagi peraturan yang memayungi juga tidak begitu jelas. Baik dari kedudukan SPI ataupun pengakuan atas orang-orang yang diberikan amanah dalam kedudukan itu. Hal ini tidak begitu terasa ketika masih di bawah Kementar karena bahkan ketika ada pemeriksa internal dari lingkup Kementerian (Itjen) hadir, maupun pemeriksa eksternal lain seperti BPK dan BPKP, SPI tidak pernah dipanggil, dilirik pun tidak. SPI bagaikan asesoris tempelan kulkas.

Berbeda dengan SPI PTN, Itjen memiliki pengakuan yang sangat kuat karena memang merupakan bagian dari APIP yang ada didalam PP tentang SPIP. Sehingga, Itjen, dengan fungsi yang sama dengan SPI namun jangkauannya lebih luas, akan dengan lebih mudah menjalankan fungsinya di lapangan. Selain itu, Itjen terdiri dari kumpulan auditor fungsional dengan jenjang karir yang telah ditentukan sebagai auditor. Sebaliknya, SPI di PTN merupakan kumpulan tenaga pendidik (Dosen) dan

tenaga kependidikan (Tendik) baik dengan status sebagai Aparatur Sipil Negeri (ASN) maupun tenaga Kontrak. Dalam Organisasi dan Tata Kelola (OTK), SPI merupakan organ dari PTN dengan kedudukan langsung di bawah Rektor atau Direktur. Kejelasan dalam Statuta akan sangat bergantung dari hasil rapat Senat. Selain itu, karir bagi tenaga pendidik yang menjadi anggota atau auditor di SPI juga tidak memiliki karir yang jelas, karena peta jabatan Fungsional Auditor tidak diakui oleh Kementerian PANRB sehingga tidak akan dapat mendapatkan Tunjangan Kinerja (Tukin) yang sesuai dengan kelas jabatannya karena memang petanya tidak ada.

Keberadaan SPI PTN semakin jelas dan eksis ketika PTN berpindah rumah dari Kementar ke Kemenprof. Inspektur Jenderal dan jajarannya mencanangkan perubahan paradigma, baik dalam perannya maupun hubungan antara Itjen dengan SPI-SPI PTN dibawah Kemenprof. Beberapa kali Rapat Koordinasi diadakan berikut workshop dan pelatihan ataupun sosialisasi bagi SPI PTN. Hal yang dahulu jarang terjadi, kegiatan yang sangat intens ini memberikan semangat baru bagi mayoritas SPI PTN yang telah banyak mengalami kesia-siaan dan merasa tidak berguna. Semangat yang selalu dikobarkan adalah jargon “Integritas, Profesional, Sejahtera” menjadi penyemangat dalam setiap pertemuan baik ketika sosialisasi maupun ketika mendampingi manajemen untuk reviu dengan tim Itjen. Tim Itjen yang datang untuk audit maupun reviu ke PTN pun sudah berbeda dengan yang dahulu ketika masih di rumah lama. SPI menjadi pihak pertama yang mengetahui kedatangan Tim Itjen dan mendampingi selama penugasan, juga menjadi tugas SPI dalam melaksanakan pengawalan atas tindak lanjut atas rekomendasi Itjen. Ketika Kemenprof diperiksa oleh BPK, maka SPI ikut bahu membahu dengan Itjen dalam mewujudkan tindak lanjut dengan mengkomunikasikan dengan pihak-pihak yang masuk di temuan BPK untuk dapat segera melakukan klarifikasi maupun tindak lanjut, sehingga Kemenprof versi terbaru akhirnya dapat meraih opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) pada tahun tersebut.

Torehan sejarah baru tersebut memberikan gambaran jelas (yang dahulunya masih sebatas teori) yang nyata bahwa auditor internal dalam bentuk SPI ini memiliki fungsi yang sungguh penting. Seiring dengan yang tertuang dalam SPIP maupun *framework* COSO, paradigma konsultan (*consultant*) dan penjamin (*assurance*) memang dirasakan oleh hampir seluruh SPI PTN. Menjadi konsultan untuk memberikan masukan dan saran jika ada masalah, kalau bisa seperti moto Pegadaian, yaitu “Menyelesaikan Masalah Tanpa Masalah” juga

memberikan peringatan dini ketika ada *red flag* atau tanda-tanda yang membahayakan dalam proses bisnis yang dijalani agar risiko lebih buruk tidak terjadi termasuk tanda-tanda kecurangan. Selain itu, juga menjamin bahwa seluruh proses bisnis telah berjalan sesuai dengan peraturan yang sudah ditetapkan dan menuju tujuan yang telah ditetapkan baik di tingkat Kementerian maupun di tingkat Universitas. Jadi, SPI harus mengawal sekaligus mengingatkan manajemen untuk kembali ke rel yang telah ditetapkan. Ketika berada di bawah Kemenprof, maka, SPI mengikuti pula program pengawasan yang ditetapkan oleh Itjen sambil tetap melaksanakan pengawasan yang bersifat *mandatory* maupun insidental di PTN masing-masing.

Kenyataannya, SPI seringkali pontang-panting ketika harus menyelesaikan tugas-tugas tersebut. Jumlah personel yang tidak memadai, ditambah lagi harus tetap menunaikan tugas tri dharma bagi yang merangkap sebagai Dosen. Ungkapan-ungkapan spontan seperti ini seringkali terucap secara tidak sengaja, “*hadeh...reviu paling lambat kapan? Besok? Besok full ngajar nih?*” atau “*hempas...datang lagi...hempas...datang lagi...*” sambil menggerakkan tangan menyerupai ombak yang datang dan pergi bagaikan ungkapan Princess Syahrini. Tidak hanya itu, karena saat ini para SPI di PTN telah saling mengenal, merekapun akan curhat melalui media sosial jalur pribadi, “*Ini beneran harus besok ya? Gak bisa mundurkah? Aku masih nyiapin laporan penelitian yang juga jatuh tempo, anggota juga pada sibuk...aduh gimana?*”. Bahkan melakukan konsultasi langsung dengan Inspektur untuk dapat diberikan kelonggaran jika tidak bisa menyelesaikan tugas yang diminta atau tidak bisa mendampingi tim manajemen yang akan direviu tim Itjen “*Mohon maaf Pak, SPI PTN Maju Mapan tidak bisa mendampingi tim Perencanaan karena jadwal kami tri dharma padat minggu ini dan anggota juga sama*”.

Dialog pada paragraf di atas sudah sangat jelas menggambarkan bahwa SPI mengalami konflik peran baik disadari maupun tidak, karena pada saat bersamaan ia menjalankan dua peran yang berbeda. Di mana, ketika ia sedang menjalankan perannya sebagai dosen kemudian tiba-tiba ia harus menjalankan pula perannya sebagai SPI, maka akan timbul sebuah perdebatan batin dihatinya. Contoh lain adalah ketika jadwal mengajar, kemudian, Rektor menghubungi melalui telpon selular bahwa beliau meminta Ketua SPI untuk segera ke ruangan karena ada hal penting yang akan didiskusikan. Kemudian, hal ini tidak terjadi sekali dua kali, tetapi sering, seorang Ketua SPI PTN Maju Terus mengungkapkan seperti ini, “*pokoknya setiap rapat Ketua SPI harus*

mendampingi Rektor, senang karena dianggap, tapi saya pusing dengan jadwal mengajar yang selalu terputus dan/atau ditinggal, lalu...harus mencari jam pengganti yang juga membuat pusing mahasiswa, harus bagaimana, sama-sama penting". Kemudian, kisah SPI PTN yang lain lagi, "*Status kita sebagai SPI membuat kita sering ninggal kelas dan harus nyari jadwal pengganti, tugas kita yang menangani satu kampus ini apa tidak bisa ya diakui berapa SKS gitu lho...*" (namun ada PTN yang sudah mengakui ekivalen SKS walaupun aturan di atasnya belum jelas). Ucapan senada sering pula diungkapkan oleh auditor SPI dari PTN yang lain, dengan berbagai macam ekspresi, dari yang dengan nada gurauan hingga serius dalam sebuah rapat ataupun diskusi. Dalam hal ini, sang auditor tidak hanya mengalami konflik peran umum namun sudah mengalami *inter-role conflicts*, yaitu ketika si pemberi perintah (Kemenprof dan Pimpinan PTN) meminta SPI menjalankan tugasnya, namun SPI merasa bahwa dukungan yang diberikan tidak memadai padahal dalam menjalankan tugas sebagai SPI ia terpaksa harus mengorbankan tugasnya yang lain yaitu sebagai tenaga pendidik dan tri dharmanya yang melekat.

Belum lagi apabila auditor Itjen menemukan sang SPI ini tidak disiplin dalam menjalankan tri dharma, tetap akan masuk dalam temuan juga, padahal karena penugasan sebagai SPI dari Rektor ataupun Kementerian yang begitu bertubi-tubi membuatnya keteteran dalam menunaikan tri dharmanya. Tambah hancurlah hatinya. Tidak seperti SPI, auditor Itjen tidak menjalankan peran ganda, karena memang penugasannya adalah sebagai auditor fungsional. Konflik peran dapat muncul justru ketika melakukan audit dilingkungan Itjen sendiri, karena Itjen adalah unit utama Kementerian yang juga merupakan rubrik audit dari tim Itjen. Namun ada ungkapan yang keluar dari salah satu auditor Itjen, bahwa "*bertugas melakukan audit pada unit sendiri (Itjen) memang berat karena harus berhadapan dengan rekan dan atasan sendiri, namun, sebisa-bisanya dan harus, untuk tetap obyektif dan independen, kan buat kebaikan institusi juga pada akhirnya*".

Ternyata, SPI PTN merupakan pihak yang memiliki potensi yang lebih besar untuk mengalami konflik peran dibandingkan dengan auditor Itjen Kemenprof (bukan berarti tidak ada). Walaupun beberapa studi terkait dengan hal ini tidak menunjukkan bahwa obyektifitas dan independensi dari SPI PTN terganggu ketika melaksanakan tugas (Harwida, 2011), namun belum dapat diketahui apakah mereka masih mampu menangkap *red flags* atas kecurangan di institusinya secara jeli dan mencegahnya jauh sebelum terjadi

secara efektif dan efisien. Terbukti, bahwa masih saja terjadi kecurangan yang cukup signifikan di PTN, bahkan dengan kelas kedewasaan yang tinggi seperti PTN BH dan PTN BLU dengan beberapa akibat yang cukup mengerikan seperti ditangkapnya beberapa pimpinan tertinggi PTN ataupun ditetapkan sebagai tersangka.

Konflik Peran Jilid II

Baik Itjen maupun SPI akan menjadi garda pertama ketika ada pemeriksa eksternal yang akan melakukan audit dan reviu, baik itu sesama APIP, BPK, maupun Kantor Akuntan Publik. Tidak hanya itu, audit internal adalah pertahanan awal organisasi atas *fraud* yang terjadi dalam perusahaan (Tjahjono et.al, 2013). Mengapa, karena auditor internal adalah pihak yang paling mengetahui seluk beluk dan kebiasaan pada proses bisnis yang ada ditempat ia bertugas. Pengetahuan tersebut bukanlah berasal dari pentingnya memeriksa setiap penyimpangan yang kecil, namun lebih disebabkan oleh pemahaman bahwa penyimpangan-penyimpangan kecil bisa menjadi besar sehingga dapat menggoyahkan pilar-pilar organisasi (Panggabean, 2014).

Practise Advisory Standard Auditor yang diterbitkan oleh The Institute of Internal Auditors (IIA) menyebutkan bahwa auditor internal wajib memiliki pemahaman yang memadai untuk mengevaluasi risiko *fraud* dan bagaimana risiko tersebut diatur oleh organisasi. Sebuah studi yang dilakukan oleh Association of Certified *Fraud* Examiners (ACFE) pada tahun 2010 dalam Report to the Nations on Occupational *Fraud* and Abuse yang berasal dari hasil survei menunjukkan bahwa Auditor Internal menempati urutan ke-2 (14,3%) sebagai elemen deteksi awal terhadap *fraud*, sementara peringkat pertama adalah dari aduan (42,3%). Sebagai elemen deteksi awal, maka auditor internal dengan lembaganya, dalam hal ini Itjen dan SPI diharapkan dapat pula mencegah *fraud* tersebut terjadi atau meminimalisasi akibat dari *fraud* tersebut dengan tindakan-tindakan tertentu.

Jelaslah sudah, peran audit internal sangat krusial bahkan dalam melakukan deteksi dan pencegahan *fraud* di lingkungan kerjanya. Marilah kita kembali pada dialog antara Ketua SPI PTN Maju Mapan dengan Tim Itjen Kemtar yang akhirnya berujung kecewa karena SPI PTN Maju Mapan saat itu juga tidak dilibatkan apapun saat ada pemeriksaan bahkan ditelung ketika dijanjikan akan diundang pada saat temu akhir dengan manajemen. Lalu mari kita ke masa

sekarang, di mana PTN sudah pindah rumah ke Kemenprof. Pada setiap kesempatan acara Rapat Koordinasi maupun saat kegiatan peningkatan kapasitas SPI, Inspektur Jenderal Itjen Kemenprof selalu menekankan bahwa paradigma sudah berubah, yang dulunya Watchdog sekarang sebagai konsultan dan penjamin, dimana tolak ukur keberhasilan pengawasan adalah semakin banyaknya manfaat yang diterima klien (*auditee*) dan semakin banyak permasalahan yang dapat diselesaikan tanpa melibatkan pihak luar. Kemudian juga ditambahkan bahwa semua praktek-praktek yang telah membudaya pada masa lalu yang menyebabkan *image* dari Itjen menjadi buruk dimata PTN telah dilakukan proses eliminasi sehingga jangan khawatir hal tersebut terjadi lagi, dan apabila terjadi untuk melaporkan ke Itjen agar dapat ditindaklanjuti. Seluruh SPI PTN menyambut gembira maklumat ini. Hal tersebut menunjukkan bahwa telah ada itikad baik dari Itjen Kemenprof sebagai lembaga yang juga baru saat itu untuk membangun kembali citra diri yang sudah diragukan oleh para kliennya akibat praktek atau budaya yang tidak etis di masa lalu, termasuk praktek permintaan dan pemberian gratifikasi yang marak menjadi isu padahal telah jelas merupakan bagian dari praktek *fraud* dan melanggar undang-undang tindak pidana korupsi.

Walaupun hal tersebut disambut baik, namun sebenarnya juga menambah tugas SPI PTN di lapangan perang. Bagaimana tidak, ketika ada reviu ataupun audit di lapangan, maka tugas SPI adalah:

1. Memastikan data yang dibutuhkan tim dapat diperoleh dan disediakan
2. Memastikan bahwa praktek pemerasan maupun pemberian gratifikasi baik yang dilakukan oleh oknum PTN maupun oknum Itjen tidak terjadi

Tugas No. 2 dirasa lebih berat dari No.1, bagaimana tidak, praktek seperti ini tidak mudah untuk dideteksi karena dapat dipastikan akan dieksekusi secara diam-diam. Kecuali:

1. Tim audit/reviu Itjen yang datang telah sepenuhnya memahami bahwa terdapat beberapa budaya masa lalu yang harus dihindari maupun dihilangkandan tidak boleh lagi dilakukan
2. Tim Manajemen PTN tidak memiliki niat untuk mencoba-coba lagi memberikan gratifikasi pada tim Itjen dan apabila diminta berani menolak untuk tidak menurutinya
3. Tim SPI PTN telah memberikan pengertian tersebut pada pihak manajemen dan apabila terjadi pemerasan dari pihak tim Itjen, maka tim SPI untuk memberikan arahan pada tim Manajemen untuk tidak

menurutinya atau melaporkan kejadian tersebut melalui saluran pengaduan yang telah disediakan oleh Itjen Kemenprof. Begitu pula ketika tim Manajemen hendak memberikan pemberian yang berlebihan pada Tim Itjen, SPI mencegah hal tersebut terjadi.

Beratkah ini? Ternyata cukup berat apabila masing-masing pihak (Manajemen PTN, tim Itjen, SPI) tidak memiliki level pemahaman yang sama atas gratifikasi maupun pemerasan tersebut. Jika salah satu saja menganggap wajar, atau merasa inferior sehingga tidak berani meolak, maka praktek tersebut akan terus terjadi.

Beberapa orang SPI PTN telah menjadi saksi atas contoh-contoh yang baik dari jajaran pimpinan Itjen yang menolak ketika akan dibayari akomodasinya maupun pesawatnya, dan sangat takjub karena hal tersebut tidak pernah atau jarang terjadi sebelum PTN pindah rumah. SPI PTN Maju Mapan pernah dilapori oleh Pihak Manajemen tingkat pelaksana bahwa tim pemeriksa di bawah rumah baru sudah jauh berubah dibandingkan dengan rumah lama, dahulu manajemen bisa memberikan uang dalam jumlah cukup banyak sebagai sugu pulang jika diminta, namun tim rumah baru tidak ada yang meminta hal seperti ini. Namun di sisi lain, masih ada pula praktek lama tersebut dan ternyata tidak semua manajemen dan SPI yang berani untuk menolak ataupun melaporkan hal ini. Padahal, jika ingin bersama-sama menegakkan aturan dan mendukung program Itjen Kemenprof dalam memperbaiki citra Itjen, maka SPI harus *step up* dan ikut mencegah praktek lama yang buruk tersebut terjadi lagi sehingga budaya baru yang baik dapat terbentuk.

“Ah..sudahlah..malah ribet ntar kalau pake acara lapor segala”, atau “wes biarin aja, wong (uang)nya ada kok” atau “pembuktiannya yang susah ini, sudah kita ribet ngurusin tata kelola kampus ajalah, ditambahin beginian lagi”. Berbeda dengan ekspresi pada konflik peran jilid I di atas, ekspresi lebih kuat sangat ditunjukkan pada konflik peran jilid II. Pihak yang dihadapi tidak hanya manajemen, namun juga pihak Itjen dimana SPI juga merupakan mitra kerjanya. Nada yang kadang cukup tinggi ataupun berbicara dengan nada berbisik agar tidak ada yang dengar kerap dilakukan ketika sudah mencakup topik ini. Apalagi ketika kasus suap yang memenjarakan Inspektur Jenderal sebuah Kementarian menjadi trending di berbagai media beberapa tahun lalu, membuat keraguan dan ketidakpercayaan atas lembaga ini ikut tumbuh lagi. Pada tingkatan ini, SPI sudah mengalami tidak hanya 1 jenis konflik peran, melainkan 2, yaitu *intra-role conflict* sekaligus *person-role conflict*.

Blunder, itu kata yang tepat. Menghadapi kenyataan bahwa perilaku *fraud* bisa juga dilakukan oleh oknum yang seharusnya ikut mendukung SPI dalam melakukan pencegahan *fraud* di lingkungan kerjanya sekaligus meyakinkan manajemen yang kemungkinan takut apabila tidak menuruti atau sengaja ingin memberikan sesuatu agar temuan tidak jadi diangkat. Situasi ini sungguh membuat kegalauan yang sangat bagi SPI tersebut, karena bagaimanapun juga Manajemen akan memberikan pandangan yang buruk pada tim tersebut dan pastinya akan sangat diremehkan oleh pihak manajemen PTN tersebut, dan pastinya akan berimbas pada pandangan manajemen terhadap SPI. Bahwa kegiatan pengawasan ini hanyalah sia-sia, karena bahkan petugas dari Kementerian tidak memberikan contoh yang baik walaupun yang didengungkan sebaliknya, tidak memiliki integritas seperti jargonnya. Maka, semakin tinggilah level konflik peran yang dirasakan oleh SPI PTN ketika hal ini terjadi.

Model Sinergisitasi yang Diharapkan

Perjalanan masih panjang. Sekali layar terkembang, pantang untuk kembali pulang dengan tangan kosong. Bagaikan sebuah ekspedisi pelayaran, maka armada Itjen Kemenprof dan SPI PTN dibawahnya masih memulai sepertiga perjalanan awal. Perpindahan rumah PTN menjadi titik pemberangkatan untuk meraih tujuan perwujudan *good governance* Kemenprof dan seluruh satuan kerjanya. Ombak dan badai tidak akan pernah berhenti menerpa, berbagai usaha perbaikan terus menerus dilakukan, penambahan dan penyempurnaan juga terus berlangsung tanpa menghentikan perjalanan pelayaran ekspedisi tersebut. Eksistensi SPI PTN sebagai kepanjangan tangan yang turut melaksanakan tugas pengawasan Itjen pada level satker telah baik dengan tingkat komunikasi yang juga jauh meningkat dibandingkan pada saat di rumah lama. Kebijakan baru dari Inspektur Jenderal dan jajarannya saat ini disambut baik dan sangat menggairahkan seluruh SPI PTN walaupun kesibukan akan bertambah berkali lipat, namun merasa berdayaguna ternyata lebih memberikan kepuasan daripada hanya dicuekin dan dimarjinalkan.

Di sisi lain, penguatan kelembagaan dan kedudukan SPI di PTN juga masih terus harus diusahakan tahap demi tahap dengan dukungan dari Itjen tentunya. Sehingga model pengawasan berjenjang ini lambat laun tetapi penuh dengan kepastian akan mengintegrasikan dan secara otomatis menjadi poros utama pelaksanaan pengawasan internal yang

memberikan nilai tambah bagi unit kerja secara khusus dan sekaligus nilai tambah secara universal pada Kementerian.

Penutup

Peranan yang telah dilaksanakan oleh auditor internal pemerintah (auditor Itjen) bersama-sama dengan Satuan Pengawasan Internal (SPI) pada masing-masing Perguruan Tinggi Negeri (PTN) adalah melakukan pengawasan atas proses bisnis yang ada di tingkat kementerian dan universitas mencakup tri dharma perguruan tinggi, tata kelola dari perencanaan, penganggaran, penatausahaan, pelaksanaan anggaran, pelaporan, hingga pertanggungjawaban anggaran baik aspek keuangan maupun aspek sumber daya manusia, aset, dan seluruh peristiwa-peristiwa penting di PTN. Selain itu auditor internal memiliki fungsi yang sangat penting yaitu sebagai konsultan (*consultant*) dan penjamin (*assurance*) di PTN.

Konflik peran (sebagai pegawai dan auditor) dialami oleh SPI PTN ketika menghadapi situasi tertentu baik secara bersama-sama maupun terpisah pada saat yang bersamaan atau hampir sama. Konflik peran juga dialami oleh auditor Itjen walaupun dengan konteks dan kadar yang berbeda. Konflik peran lebih akut dapat terjadi ketika SPI PTN dan Itjen melakukan deteksi dan pencegahan kecurangan atau *fraud* karena tingkat risiko yang dihadapi juga lebih tinggi. Apalagi ketika *fraud* tersebut melibatkan pihak-pihak yang lebih berpengaruh atau lebih tinggi. Namun begitu, hak tersebut tidak menghalangi SPI dan Itjen dalam melaksanakan tugas, pokok, dan fungsi yang diamanahkan padanya.

Perubahan paradigma dan kebijakan yang dibawa oleh Inspektur Jenderal dan jajarannya memberikan peningkatan yang sangat baik dalam hal sinergisitas dan integrasi kegiatan pengawasan internal di lingkungan satuan kerja serta kementerian secara universal. Walaupun begitu, penguatan kelembagaan dan kejelasan kedudukan SPI PTN masih harus terus diperjuangkan agar kinerjanya dalam mendukung Itjen dan unit kerja akan lebih baik lagi. Sehingga model pengawasan berjenjang akan mengintegrasikan dan secara otomatis menjadi poros utama pelaksanaan pengawasan internal yang memberikan nilai tambah bagi unit kerja secara khusus dan sekaligus nilai tambah secara universal pada Kementerian.

Penghargaan

Seluruh penulis mengucapkan terimakasih atas kontribusi yang diberikan oleh seluruh pihak baik dari Itjen maupun SPI, juga penulis literatur yang digunakan dalam goresan pemikiran ini. Semoga tulisan ini memberikan efek positif bagi dunia praktis dan semoga *good governance* yang dicita-citakan oleh Itjen dan SPI akan segera tercapai.

References

- ACFE. (2010). Report to the Nations on Occupational *Fraud*.
- Amrizal, A. (2010). "Pencegahan dan Pendeteksian Kecurangan". www.bpkp.go.id/public/upload/unit/investigasi/.../cegah_deteksi.pdf, diakses pada 13 Desember 2017.
- Antonio, Gregorius Rudy, Analisis Kecurangan Organisasi Unitas, September 2001 – Februari 2002, Volume 10 nomor 1 [...repository.ubaya.ac.id/56/.../Art0005_Gregorius](http://repository.ubaya.ac.id/56/.../Art0005_Gregorius). diakses pada 13 Desember 2017
- Baso, Alimudin, 2010. Buletin Auditor no.8 vol. 2 Jun 2011-itjenesdm www.itjen.esdm.go.id/.../auditor/Buletin%20no.8%... Pada 15 November 2017.
- Belloli, P. (2006). Fraudulent overtime. *The Internal Auditor* 63 (3): 91-95.
- Bologna, Jack. (1993), *Handbook of Corporate Fraud*. Boston; Butterworth- Heinemann.
- 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.
- Burrell, Gibson and Morgan, Gareth (1979), "Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life", reprinted by Arena, Ashgate Publishing Limited, England.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Internal Control Integrated Framework. www.coso.org pada 19 Desember 2017.
- Coutmanche, Gil. (1997). *Pandangan Baru Internal Auditing-The New Internal Auditing*, diterjemahkan oleh Agung Wijanarko dibawah editor Hiro Tugiman, Penerbit Kanisius.
- 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.
- Cresswell, J.W. (2007). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Traditions*, Sage Publication, USA.
- Dewi, Rozmita, YR dan Apandi, Nelly Nur R. (2012). Gejala *Fraud* Dan Peran Auditor Internal Dalam Pendeteksian *Fraud* Di Lingkungan Perguruan Tinggi (Studi Kualitatif). Prosiding SNA XV. Banjarmasin: Universitas Lambung Mangkurat.
- Harwida, Gita Arasy. (2011). "Konflik Peran dan Ambiguitas Peran Anggota SPI Universitas Trunojoyo Madura", YPIA.
- Hutami, Gartiria dan Chariri, Anis. (2011). "Pengaruh Konflik Peran Dan Ambiguitas Peran Terhadap Komitmen Independensi Auditor Internal Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Inspektorat Kota Semarang)", <http://www.eprints.undip.ac.id>, pada 16 November 2017.
- 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*.
- Irfan, Muhammad. (2016). <http://www.pikiran-rakyat.com/pendidikan/2016/11/01/icw-temukan-12-pola-korupsi-di-kalangan-perguruan-tinggi-383648>, diakses pada 13 Desember 2017.
- Jaafar. (2008). Buku Pusdiklat BPKP tentang Standar Profesi Audit Internal, Jakarta.
- Kahn, R., Wolfe, D., Quinn, R., Snoek, J. and Rosenthal, R. (1964). *Organizational Stress: Studies in Role Conflict and Ambiguity*, Wiley, New York, NY.
- Kuswarno, Engkus. (2009). *Metodologi Penelitian Komunikasi Fenomenologi: Konsep, Pedoman dan Contoh Penelitian*, Widya Pajajaran, Bandung.
- Lui, Steven S; Ngo, Hang-Yue; dan Tsang, Anita Wing-Ngar, (2001). "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.
- Mohr, Alexander T; dan Puck, Jonas F. (2003). "Inter-Sender Role Conflicts, General Manager Satisfaction and Joint Venture Performance in Indian-German Joint Ventures", Working Paper No 03/19, June 2003
- Moleong, Lexi J. (2004), *Metodologi Penelitian Kualitatif*, PT. Remaja Rosdakarya, Bandung
- 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.
- Panggabean, Maralus, (2014). Analisis Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Pengawasan Internal dalam Perspektif Chaos Theory di Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan, Disertasi Universitas Indonesia Jakarta
- Republik Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Jakarta.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara, Jakarta.

- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, Jakarta.
- 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.
- Sanders, Patricia. (1982). Phenomenology: A New Way of Viewing Organizational Research. *Academy of Management Review*. Vol 7, No. 3. p. 353-360.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., and Scheiner, J.M. (2005). *Audit Internal*. Buku 1. Edisi 5. Jakarta, Salemba Empat.
- Taufik, Taufeni. (2010). Pengaruh Internal Auditor, Eksternal Auditor Dan DPRD Terhadap Pencegahan Kecurangan (Sensus Pada Kabupaten/Kota Di Provinsi Riau). *Pekbis Jurnal*, Vol.2, No.2, Juli 2010: 292-300.
- Theodorus. Tuanakotta, (2010). *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif*. Bogor: Penerbit Salemba Empat.
- Tugiman, Hiro. (2001). Peran Auditor Internal dalam Good Corporate Governance. YPIA. www.auditor-internal.com, diakses pada 13 Desember 2017.
- Triyuwono, Iwan. (2005). Main Paradigms in Social Science, materi presentasi pada Pelatihan Metodologi Penelitian, FE Universitas Trunojoyo, Januari 2005.
- Tjahjono, Subagio, *et al.* (2013). *Business Crimes and Ethics*, Yogyakarta: Penerbit ANDI.
- Zaini, Ahmad and Dennis, Taylor. (2009). Commitment to Independence by Internal Auditors: The Effects of Role Ambiguity and Role Conflict, *Managerial Auditing Journal*, Vol 24 Issue: 9, pp.899-925.
-, <http://nasional.kompas.com/read/2016/10/26/11092611/kpk.usut.dugaan.korupsi.pemilihan.rektor.sejumlah.ptn>, diakses pada 14 Desember 2017.