

## STUDI FENOMENOLOGI ATAS DILEMA ETIS AUDITOR INTERNAL PEMERINTAH

**Eliza Noviriani**  
*eliza.sabarani@gmail.com*  
**Unti Ludigdo**  
**Zaki Baridwan**  
**Universitas Brawijaya**

### ABSTRACK

*This study aims to gain an understanding the reality of ethical dilemmas faced by government auditors in Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat and how it handled. The majority of previous studies conditioning ethical dilemmas in the design scenario. Therefore, this study was motivated to investigate a more ethical dilemmas based field with interpretive paradigm. With phenomenological as research method, this research concludes that (1) internal auditors in a dilemma when get intervention from "obrik", (2) auditors feeling bad to report his friends, (3) auditors faces the public perception, (4) auditors felt disappointed when "Laporan Hasil Pemeriksaan" is not signed, (5) limited of auditor, audit time and infrastructure are constraints of audit. Ethical dilemmas faced by auditors in a wide variety of situations is overcome by realizing the unity of consciousness. On the basis of spiritual consciousness, sosial consciousness, law consciousness and consciousness of the profession that is internalized within himself the ethical behavior of auditors can be realized.*

*Key words: Ethical Dilemma, Government Internal Auditor, Audit, Consciousness*

### ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah memahami realitas dilema etis yang dihadapi oleh auditor internal pemerintah di Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat serta tindakan yang ditempuh auditor untuk mengatasi dilema itu. Mayoritas penelitian-penelitian terdahulu mengkondisikan dilema etika dalam desain skenario. Oleh karena itu penelitian ini termotivasi untuk meneliti dilema etis yang lebih berbasiskan lapangan dengan paradigma interpretif. Dengan menggunakan pendekatan dan metode penelitian fenomenologi, dapat disimpulkan bahwa (1) auditor merasakan dilema saat mendapat intervensi dari obrik, (2) auditor mengalami perasaan tidak enak hati saat melaporkan kesalahan teman, (3) auditor harus menghadapi persepsi publik, (4) auditor merasa kecewa ketika Laporan Hasil Pemeriksaan tidak ditandatangani serta (5) keterbatasan jumlah auditor, waktu audit dan infrastruktur pendukung merupakan faktor penghambat audit. Dilema etis dalam berbagai macam situasi tersebut diatasi auditor dengan mewujudkan elemen kesatuan kesadaran. Dengan berlandaskan pada kesadaran spiritual, kesadaran sosial, kesadaran profesi dan kesadaran hukum yang terinternalisasi dalam dirinya maka perilaku etis auditor dapat terwujud.

Kata kunci: Dilema Etis, Auditor Internal Pemerintah, Audit, Kesadaran

### PENDAHULUAN

Audit internal berperan penting dalam bisnis dan proses pelaporan keuangan perusahaan dan lembaga sektor publik (Reynolds, 2000). Oleh karena itu, audit internal menjadi alat manajemen yang sangat dibutuhkan untuk mencapai kontrol yang efektif baik di organisasi sektor publik maupun organisasi swasta (Eden dan Moriah,

1996). Mardiasmo (2005) menyatakan bahwa terdapat tiga aspek utama yang mendukung terwujudnya pemerintahan yang baik (*good governance*) yaitu pengawasan, pengendalian dan pemeriksaan. Pengawasan merupakan kegiatan yang dilakukan oleh masyarakat dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) untuk mengawasi kinerja pemerintahan.

Pengendalian (*control*) adalah mekanisme eksekutif untuk menjamin bahwa sistem dan kebijakan manajemen dilaksanakan dengan baik sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Sementara itu, pemeriksaan (*audit*) merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar yang ditetapkan.

Pelaksanaan audit adalah salah satu unsur yang mendukung terciptanya tata kelola yang baik. Diberlakukannya kebijakan pemerintah mengenai otonomi daerah perubahan terakhir dalam Undang-Undang No. 12 Tahun 2008 akan memberikan manfaat kepada daerah untuk mampu meningkatkan kualitas demokrasi, reformasi pelayanan publik serta peningkatan pembangunan demi mewujudkan terciptanya pemerintahan yang baik. Demi mewujudkan *good government* itulah, penyelenggaraan pemerintahan melalui auditor internal yang disebut Aparatur Pengawas Intern Pemerintah (APIP) membutuhkan pengawasan yang efektif dan efisien agar roda pemerintahan berjalan sesuai dengan rencana yang ditetapkan sebelumnya. Hal ini sebagaimana dinyatakan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2005 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Pemerintah Daerah dan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 8 Tahun 2009 perubahan Permendagri Nomor 23 Tahun 2007 tentang Pedoman Tata Cara Pengawasan Atas Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah pada pasal 1 (4) peraturan tersebut disebutkan bahwa pengawasan atas penyelenggaraan pemerintahan daerah adalah proses kegiatan yang ditujukan untuk menjamin agar pemerintahan daerah berjalan secara efisien dan efektif sesuai dengan rencana dan ketentuan peraturan perundang-undangan. Mengingat perannya yang sangat penting ini, auditor internal pemerintah harus memiliki dasar etika yang kuat agar dalam profesinya seorang auditor senantiasa bertindak etis.

Inspektorat merupakan Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) yang memiliki tugas untuk melakukan pengawasan terhadap urusan pemerintah di daerah sebagaimana tercantum dalam Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2005 pasal 24 ayat (1). Badan ini berfungsi untuk melakukan pengusutan dan penyidikan terhadap dugaan penyimpangan atau penyalahgunaan wewenang baik berdasarkan temuan hasil pemeriksaannya sendiri maupun pengaduan atau informasi dari berbagai pihak (Mindharto, 2009). Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa Inspektorat merupakan badan yang menjadi ujung tombak peningkatan akuntabilitas dan transparansi dalam penyelenggaraan pemerintahan suatu daerah.

Auditor mengalami kendala-kendala dalam prakteknya yang membuat ia dilema saat harus membuat keputusan etis (Larkin, 2000; Goodwin dan Yeo, 2001; Thompson, 2003). Auditor internal sering mengalami dilema etis yang menyangkut *split loyalty*, kesenjangan ekspektasi dan konflik kepentingan antara berbagai pihak (Woodbine dan Liu, 2010). Maraknya kasus korupsi, kolusi dan nepotisme bukan tidak mungkin karena auditor internal pemerintah di Inspektorat menghadapi dilema etika dalam pengambilan keputusan etis saat audit. Hal ini seperti diungkapkan oleh Mindharto (2009) bahwa auditor seringkali menghadapi dilema etika saat melakukan pemeriksaan. Dilema etika ini merupakan sebuah keadaan yang dapat membuat auditor "*galau*" untuk bertindak etis sehingga auditor dapat mengambil keputusan yang sebaliknya yaitu menutupi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi pada tubuh obyek pemeriksaan (obrik), misalnya yang terjadi pada kesalahan dalam dokumen Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Inspektorat Bantul yang ditemukan oleh Kejaksaan Tinggi Daerah Istimewa Yogyakarta karena ditengarai audit investigatif terhadap keuangan klub sepakbola Persiba tidak sesuai dengan Standar Operasional Prosedur (SOP) ([www.yogyakarta.bpk.go](http://www.yogyakarta.bpk.go)).

id). Dugaan kasus keuangan ini melibatkan auditor yang notabene bertugas untuk memeriksa kebenaran dan kewajaran aktivitas ekonomi sebuah klub sepak bola dalam proses audit investigatif. Situasi dilematis yang dirasakan auditor akan berdampak pada KKN yang semakin berkembang biak dan terkesan dibiarkan.

Tidak terkecuali auditor internal pemerintah di Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat. Di satu sisi, auditor bertanggung jawab untuk menghasilkan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang sesuai dengan fakta dan realitas namun di sisi lain, auditor internal menghadapi tuntutan pimpinan, karir, relasi ataupun kepentingan ekonomi untuk mengambil keputusan yang bertentangan dengan keadaan sebenarnya. Tidak hanya itu, auditor bahkan seringkali menghadapi dilema dalam hal-hal teknis seperti keterbatasan personil, sarana dan prasarana hingga waktu yang akan mengganggu optimalisasi pelaksanaan pengawasan. Hal ini dapat membuat auditor merasa terbebani saat memeriksa rekan sesama Pegawai Negeri Sipil (PNS) karena ada perasaan "tidak enak hati" serta kekhawatiran dapat merusak hubungan baik. Terlebih lagi, respon dari SKPD sebagai *auditee* atau pihak yang diawasi dalam hal ini disebut objek pemeriksaan (obrik) seringkali kurang baik karena merasa bahwa pengawasan adalah tindakan untuk mencari kesalahan. Ini tentunya merupakan kendala bagi auditor dalam menjalankan tugas pengawasan dengan maksimal sehingga kasus-kasus KKN seringkali tidak dapat terdeteksi oleh auditor atau memang sengaja tidak dideteksi dan dilaporkan (Funnell, 2011).

Realita di atas semakin menegaskan pemahaman dan pengimplementasian kode etik profesi oleh auditor internal pemerintah ketika menghadapi situasi yang dilematis agar keputusan etis dapat terwujud merupakan sebuah keharusan. Hal ini kembali lagi pada kesadaran auditor untuk tetap menjunjung tinggi integritas dan independensi serta menerapkan nilai moral dan etika apapun konsekuensi dan resiko yang

mungkin dihadapi. selayaknya diungkapkan oleh Leung (1998) bahwa ketika menghadapi situasi yang dilematis dalam proses pengambilan keputusan seorang auditor harus dapat mengidentifikasi situasi apa yang mempunyai implikasi terhadap etika dan moral, mampu berperan dan bertanggung jawab sebagai auditor, mampu menggunakan pendekatan yang berbeda dalam menghadapi dilema yang menyangkut etika serta mengembangkan dan mengaplikasikan etika dalam proses pengambilan keputusannya. Tapi, apakah cukup hanya itu?

Sebagai *feedback* terhadap isu dan persoalan yang telah diuraikan di atas, penelitian ini berfokus untuk mengkaji secara mendalam dilema etis yang dialami auditor internal pemerintah di Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat dalam menjalankan pemeriksaan (audit) serta langkah-langkah apa yang diwujudkan auditor untuk memecahkan dilema etis. Hal ini mengingat auditor internal pemerintah seringkali dihadapkan oleh situasi dilematis yang dapat mengganggu perannya dalam mewujudkan pemerintahan yang baik.

Di samping alasan di atas, mayoritas riset yang mengkaji dilema etis auditor internal menskenariokan masalah dilema etis yang dihadapi auditor dengan menggunakan suatu kondisi yang telah didesain sebelumnya yaitu menggunakan skala etika (*ethical vignettes*) (antara lain: Dittenhoffer dan Klemm, 1983; Burton *et al.*, 1991; Davis dan Welton, 1991; Dittenhoffer dan Sennetti, 1994; Cohen *et al.*, 1996; Larkin, 2000; Richmond, 2001; Stewart dan Connor, 2006; Mckinney dan Emmerson, 2011; Kung dan Huang, 2013) maupun *DIT model* (antara lain: Arnold dan Ponemon, 1991). Menurut peneliti, kasus-kasus dilema etis tersebut belum mencerminkan fenomena dilema etis yang sebenarnya dialami oleh auditor misalnya kasus kelaparan<sup>1</sup> dalam *DIT model*

<sup>1</sup> Desa kecil di India utara mengalami kelangkaan makanan sehingga karena kelaparan, beberapa keluarga bahkan sampai membuat sup dari kulit

atau situasi *early shipment of goods* dalam *ethical vignettes*<sup>2</sup>. Selain itu, pada umumnya riset menggunakan auditor internal perusahaan sebagai sampel penelitian (antara lain: Thompson, 2003; Rossy, 2013) dan menggunakan kasus-kasus dilema etika yang sama terhadap auditor pemerintah dan auditor publik. Padahal, auditor pemerintah menghadapi tantangan yang berbeda dengan yang dihadapi oleh auditor publik. Oleh sebab itu, karakteristik auditor pemerintah dengan auditor publik dalam mengatasi tantangan tersebut juga berbeda (Page, 2005). Sementara itu, sepanjang pengetahuan peneliti, masih relatif jarang penelitian di Indonesia yang secara khusus mengangkat masalah dilema etis terhadap auditor pemerintah, sehingga eksplorasi lebih mendalam mengenai dilema etis dan situasi dilematis yang dialami oleh auditor internal pemerintah saat menjalankan pemeriksaan dapat memberikan gambaran nyata. Atas dasar itu, peneliti bermaksud melakukan riset etika internal pemerintah dalam ranah pendekatan *non mainstream* dengan paradigma interpretif.

Tujuan penelitian dimaksudkan untuk mendapatkan pemahaman mengenai bentuk situasi dilema etis yang dihadapi oleh auditor internal pemerintah dalam menjalankan tugas-tugas pemeriksaan (audit) serta tindakan yang dilakukan auditor internal pemerintah dalam memecahkan dilema etis saat menjalankan tugas tersebut.

---

pohon. Keluarga Mustaq Singh juga mengalami hal yang serupa. Singh mendengar bahwa orang kaya di desanya memiliki pasokan makanan dan menimbunnya agar dapat dijual pada saat harga melonjak tinggi untuk memperoleh keuntungan. Singh berpikir untuk mencuri makanan dari rumah orang kaya tersebut. (lihat Rest, 1999).

<sup>2</sup> Seorang manajer menyadari bahwa proyeksi angka penjualan triwulanan tidak terpenuhi sehingga ia tidak akan menerima bonus. Namun, ada pesanan pelanggan yang jika dikirimkan sebelum kebutuhan pelanggan tersebut, akan menjamin bonus triwulanan baginya. Manajer mengirimkan pesanan kuartal ini demi mendapatkan bonus penjualan. Apakah Anda setuju dengan keputusan manajer yang mengirimkan pesanan pelanggan untuk memperoleh bonus? (lihat Richmond, 2001).

## METODE PENELITIAN

### Fenomenologi Sebagai Metode Memahami Adanya Dilema

Paradigma yang sesuai untuk memahami dan mengeksplorasi dilema etis auditor internal pemerintah di Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat adalah paradigma interpretif. Paradigma ini juga disebut dengan interaksional subjektif (Macintosh, 1994). Paradigma interpretif lebih menekankan pada makna atau interpretasi seseorang terhadap sebuah simbol (Creswell, 2007). Tujuan penelitian dalam paradigma ini adalah memahami atau memaknai dan kemudian menginterpretasikan pemaknaan tersebut bukan menjelaskan dan memprediksi suatu hubungan sebagaimana tujuan paradigma positif/fungsionalis. Penelitian ini tergolong penelitian kualitatif. Secara umum, penelitian kualitatif adalah penelitian yang bermaksud untuk memahami fenomena tentang apa yang dialami, mengapa ia mengalaminya dan bagaimana pengalaman yang dialami oleh subjek penelitian misalnya, perilaku, persepsi dan motivasi.

Paradigma interpretif memiliki beberapa pendekatan yang terdiri dari fenomenologi, interaksionisme simbolik, etnometodologi, dan hermeneutika (Burrell dan Morgan, 1979; Moleong, 2005; Saladien, 2006; Kuswarno, 2009).

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian adalah pendekatan fenomenologi transendental. Fenomenologi Husserl disebut fenomenologi transendental karena terjadi dalam diri individu secara mental (*transenden*) (Creswell, 2007). Menggunakan fenomenologi transendental, peneliti ingin mengeksplorasi esensi fenomena berdasarkan kesadaran individu. Pendekatan ini meyakinkan peneliti untuk dapat memahami dilema etis auditor internal pemerintah secara mendalam melalui kesadaran murni auditor sebagai aktor yang terlibat dan mengalami fenomena.

Diharapkan, dengan menyelami titik kesadaran aktor tersebut dapat diperoleh gambaran nyata atas realitas dilema etis.

**Situs, Informan dan Pengumpulan Data**

Situs penelitian ini adalah Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat. Alasan pemilihan situs adalah: Pertama, penelitian yang menggunakan auditor pemerintah khususnya auditor Inspektorat sebagai objek riset masih di dominasi oleh penelitian dengan paradigma non positivistik. Hal ini membuat peneliti tertantang untuk mengembangkan penelitian dengan perspektif yang berbeda. Kedua, masih relatif sedikit penelitian yang mengeksplorasi mengenai dilema etis auditor internal pemerintah

khususnya di Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat.

Objek penelitian adalah manusia. Oleh sebab itu, sumber data utama berupa kata-kata dan tindakan yang diperoleh dari hasil penelitian di situs yaitu melalui pengamatan (observasi) dan wawancara dengan para informan yang terdiri dari auditor (memiliki jabatan dalam penugasan sebagai Anggota Tim, Ketua Tim dan Pengendali Teknis), Kepala Bidang/Inspektur Pembantu Wilayah selaku Pengendali Mutu serta Sekretaris yang sebelumnya pernah berprofesi sebagai seorang auditor di Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat (Tabel 1).

**Tabel 1**  
**Informan Penelitian**

<b>Nama</b>	<b>Jabatan</b>	<b>Kualifikasi Keahlian</b>	<b>Wilayah Kerja</b>
Riang Fajar, SH	Auditor Muda	Anggota Tim	Irbanwil IV
Abdi Negara, SE., M.Si.	Auditor Muda	Ketua Tim	Irbanwil II
Gesit Hadi, SH	Auditor Madya	Pengendali Teknis	Irbanwil I
H. Tangkas Susilo	Inspektur Pembantu	Pengendali Mutu	Irbanwil I
Drs. Astra Super	Sekretaris	-	-

Catatan: Nama-nama informan bukan merupakan nama sebenarnya  
Sumber: diolah peneliti (2015)

Wawancara berlangsung di kantor Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat dalam kurun waktu satu bulan lebih yaitu 7 April 2014 hingga 12 Mei 2014. Wawancara dilakukan pada saat jam kerja dan jam istirahat tergantung kesediaan waktu informan dan dilakukan dengan tatap muka langsung (*face to face*) yang direkam atau didokumentasikan. Durasi waktu wawancara antara 15 menit hingga 45 menit tergantung kondisi saat wawancara dengan intensitas pertemuan sebanyak 2 kali hingga 4 kali tatap muka.

Penelitian ini menggunakan *pseudonym* yang berarti di dalam penelitian tidak dicantumkan nama asli informan melainkan nama samaran. Hal ini dimaksudkan untuk menjaga kerahasiaan identitas informan agar informan tidak keberatan untuk memberikan informasi penting selama penelitian

berlangsung. Sebagaimana pernyataan Berg (2007):

*“this requires that researcher systematically change each subject’s real name to a pseudonym or case number when reporting data.”*

Sementara itu, dokumen atau arsip yang digunakan dapat berupa dokumen publik seperti media cetak dan media elektronik maupun dokumen privat (Creswell, 2007) yang diperoleh dari Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat. Dokumen-dokumen tersebut antara lain dokumen mengenai struktur organisasi Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat, maupun dokumen-dokumen pendukung lainnya seperti peraturan-peraturan resmi (pemerintah, menteri dalam negeri, kepala daerah) kode etik, literatur, jurnal ilmiah maupun arsip dan dokumen resmi instansi yang terkait dengan penelitian.

### Teknik Analisis

Penelitian ini menggunakan beberapa tahapan sistematis yang terdiri dari proses reduksi fenomenologi (*horizontalization, clusters of meaning* dan *textural description*), variasi imajinatif (*structural description*) serta sintesis antara makna dan esensi (Creswell, 2007) yaitu sebagai berikut: Pertama, peneliti mengorganisasikan semua data atau gambaran menyeluruh tentang pengalaman yang telah dikumpulkan. Peneliti memeriksa kembali semua data yang diperoleh terutama dari segi kelengkapan, kejelasan makna, kesesuaian serta relevansinya dengan kelompok data lain. Kedua, membaca data secara keseluruhan dan membuat catatan pinggir mengenai data yang dianggap penting untuk selanjutnya melakukan pengkodean data. Ketiga, menemukan dan mengelompokkan makna pernyataan yang dirasakan oleh informan. Pernyataan yang tidak relevan dengan topik dan pertanyaan maupun yang bersifat tumpang tindih dihilangkan sehingga tersisa *horizons* (arti tekstural dan unsur pembentuk atau penyusun dari fenomena yang tidak mengalami penyimpangan).

Keempat, pernyataan-pernyataan yang relevan dikumpulkan ke dalam unit makna (*unit/cluster of meaning*) lalu ditulis gambaran tentang bagaimana pengalaman terjadi. Kelima, mengembangkan *textural description* (mengenai fenomena apa yang terjadi pada informan) dan *structural description* (menjelaskan bagaimana fenomena itu terjadi). Keenam, memberikan penjelasan secara naratif mengenai esensi dari fenomena yang diteliti dan mendapatkan makna pengalaman informan mengenai fenomena tersebut. Ketujuh, gabungan dari deskripsi gambaran (*composite description*) ditulis untuk menemukan fenomena penelitian.

### DUA SISI DILEMA ETIS AUDITOR

#### Bentuk Dilema Etis: Individu di Luar Instansi yang Menempatkan Auditor Internal Dalam Dilema

Auditor internal pemerintah dituntut untuk menjunjung tinggi profesionalitas

dalam menjalankan profesi. Namun, sebagai manusia biasa, auditor tidak serta merta dapat mewujudkan sikap profesional karena tidak dapat dipungkiri saat melaksanakan pemeriksaan, ia dikelilingi oleh individu-individu dengan berbagai macam persepsi dan kepentingan yang seringkali berusaha menggoyahkan profesionalitasnya sebagaimana yang termuat dalam penuturan Drs. Astra Super sebagai berikut:

“Auditor ni kan memang ade tekanan lah, jadi kite pengen jadi lembaga yang bisa independen gitu, ndak ngerase tertekan, jadi bisa tenang melakukan tugas.”

Bagaimana individu-individu di luar instansi dapat menempatkan auditor pada situasi yang dilematis? Berikut adalah pernyataan-pernyataan mereka: Pertama, auditor mendapat intervensi dari obrik untuk tidak melaporkan temuan pemeriksaan. Dengan berlandaskan pada kepentingan tertentu, oknum obrik mencoba untuk menekan auditor untuk berbuat sesuai keinginannya sebagaimana penuturan Gesit Hadi, SH:

“Adelah, kalau tekanan untuk ndak melaporkan itu pernah, saye pernah dulu. Dulu saye dari kepala SKPD nye.”

Tindak penyimpangan yang ditemukan oleh auditor pada umumnya adalah indikasi gratifikasi oleh oknum dalam SKPD yang di audit seperti penuturan seorang informan sebagai berikut:

“Kayak gratifikasi mbak, gratifikasi gitu saye pernah gak. Pernahlah.. Pernahlah mbak. Harus saye limpahkan ke gubernur. Itu Gubernur yang mutuskannya. Saye kan dulu tu pernah di bidang khusus. Ade penjatuhan hukuman disiplin atau penggantian kerugian daerah. Dari situ lah die dapat TGR (tuntutan ganti rugi). Ini bukan dari inspektoratnya ye mbak, pelanggaran dari SKPD nye. Kalau SKPD banyak, udah sering saye.”

Gesit Hadi, SH menguraikan bahwa temuan penyimpangan audit yang sudah sering ia temui adalah dalam bentuk gratifi-

kasi baik yang diterima maupun diberikan oleh oknum-oknum dalam SKPD. Kasus-kasus ini kemudian dilimpahkan kepada kepala daerah yaitu Gubernur sebagai pimpinan tertinggi dalam bentuk Laporan Hasil Pemeriksaan. Selanjutnya, Gubernur yang akan mengambil keputusan pemberian sanksi dan kewajiban penggantian kerugian daerah<sup>3</sup> pada kas negara terhadap pelaku penyimpangan.

Tekanan yang dirasakan oleh auditor ini tentunya akan mempengaruhi proses pemeriksaan. Auditor dihadapkan pada dua pilihan yaitu antara menutupi temuan gratifikasi ataukah melaporkan indikasi temuan tersebut. Jika ia memutuskan untuk menutupi temuan, itu artinya ia melanggar kode etik pengawasan. Namun jika dilaporkan, hal ini dikhawatirkan akan mengancam karir dan posisinya sebagai seorang auditor sebagaimana pernyataan singkat Abdi Negara, SE., M.Si ketika peneliti menanyakan fenomena ini:

“Ya, posisi auditor ni kan sulit. Salah-salah kita terancam pula kan...”

Sementara itu, di sisi lain intervensi juga dialami auditor ketika mendapatkan servis dan tawaran uang dalam nominal yang cukup besar jika bersedia untuk mengikuti aturan main pihak obrik. Dituturkan oleh Riang Fajar, SH, servis yang diterima saat melakukan pemeriksaan ini dalam bentuk jamuan makan yang disajikan oleh obrik kepada auditor internal yang tergabung dalam sebuah tim audit:

“Kadang-kadang kan kite pernah waktu pembinaan kite dikasi rokok, minum, makan...”

Lebih lanjut, Riang Fajar, SH menambahkan:

“Yang ngasi-ngasi hadiah pasti ade dan jujur jak, sangat sulit kite untuk me- nolaknye. Ape tadi istilahnye? (bertanya ke auditor lain) haa, gratifikasi ye.”

Gratifikasi seperti yang disebutkan Riang Fajar, SH di atas segan untuk ditolak karena khawatir akan membuat obrik tersinggung. Fakta ini coba di ungkap oleh Abdi Negara, SE., M.Si dalam pernyataannya “takut dibunuh” berikut:

“Apapun kalau karena lingkungan-nye bukan gratifikasi mbak. Kayak lingkungannye. Kalau kite adat timur, kalau makan minum ni kan susah ditolak. Audit kite ni kan tempat kite ni kan macam-macam. Ndak mao kan dibunuh pulak kite hahahahaha, kan kite takot hahaha.”

Pernyataan “takut dibunuh” ini bisa dibilang suatu candaan karena ia mengungkapkannya sambil tertawa. Maksud yang tersirat dari ucapannya ini adalah ia takut ada konsekuensi tertentu yang akan diterima jika menolak servis yang diberikan obrik misalnya pihak obrik menjadi tersinggung. Hal ini menunjukkan sebuah dilema etis yang dihadapi oleh auditor. Di satu sisi, jika menerima, auditor sebenarnya tahu bahwa jamuan makan dari obrik itu adalah salah satu bentuk gratifikasi yang dikategorikan gratifikasi kedinasan dan tentu saja auditor lebih dari paham bahwa ia dilarang untuk menerima segala macam gratifikasi dalam penugasan. Tapi di sisi lain, timbul perasaan segan dan takut dengan konsekuensi jika menolak servis tersebut.

Kontradiktif dengan fakta di atas, di lapangan ada auditor yang merasa bahwa jamuan makan adalah hal lumrah sebagai bentuk penghormatan tuan rumah terhadap tamu, seperti diungkapkan Gesit Hadi, SH:

“Jamuan makan itu lumrah mbak, pasti ade kalau merikse di SKPD.”

Dari pernyataan auditor dalam kutipan wawancara di atas, dapat terlihat bahwa dengan adanya rasionalisasi<sup>4</sup> di dalam diri informan bahwa jamuan makan ini sebagai

<sup>3</sup> Lihat Peraturan Daerah Provinsi Kalimantan Barat nomor 9 tahun 2011 tentang Penyelesaian Kerugian Daerah.

<sup>4</sup> Penalaran (rasionalisasi) adalah salah satu dimensi dalam *fraud triangle* yang menjadi faktor penyebab seseorang melakukan kecurangan (*fraud*) (Albrecht et al., 2004).

adat timur yang berlaku di masyarakat, ia kemudian bereaksi dengan menerimanya walaupun dalam setiap penugasan auditor telah mendapatkan fasilitas biaya operasional untuk perjalanan dinas. Padahal, menurut sosialisasi gratifikasi oleh KPK ([www.kpk.go.id](http://www.kpk.go.id)), jamuan makan adalah bentuk gratifikasi kategori kedinasan. Menariknya, *bak gayung bersambut* Mindharto (2009) dalam penelitiannya menuliskan alasan budaya timur ini malah digunakan oleh pihak obrik untuk menyediakan konsumsi sebagai tata krama kesopansantunan dalam menyambut tamu. Jika demikian, dapat dikatakan auditor dan obrik merupakan “pasangan serasi” yang sudah sepakat untuk menerapkan budaya timur itu dalam setiap pemeriksaan. Padahal dikemukakan Alfian (2011), kebiasaan terkadang menghambat manusia dan menjadi sumber kesengsaraannya. Ditegaskan oleh Riang Fajar, SH, kadang timbul pikiran “*rezeki kok ditolak*”:

“Saye tolak halus, tapi yang namenyee manusie kan ade jak waktu die tergode, dalam hati ni rezeki kok ditolak hahahaha.”

Pengakuan Riang Fajar, SH di atas menggambarkan bahwa keinginan untuk menerima pemberian dari obrik adakalanya timbul dari dalam lubuk hati. Hal ini wajar karena auditor juga manusia biasa sama seperti mayoritas manusia yang masih membutuhkan materi untuk melangsungkan kehidupan. Sehingga, jika mendapat iming-iming sejumlah materi dari cara yang tidak semestinya maka pertarungan nurani pasti akan terjadi.

Ada sebuah penelitian pada auditor Korea yang menunjukkan bahwa tekanan ekonomi dapat membuat auditor tidak terlalu memperhatikan konflik peran dan seringkali mengorbankan etika profesional sehingga cenderung berkompromi dengan motif ekonomi saat bekerja (Khoo dan Sim, 1997). Dengan kata lain, ada kalanya auditor “berpaling” dari peran serta etika profesionalnya demi pemenuhan kebutuhan ekonomi. Senada seperti yang diungkap-

kan oleh Mulyadi dan Puradiredja (2002) bahwa pemberian fasilitas dan bingkisan (*gift*) oleh klien dapat mempengaruhi independensi seorang auditor. Auditor yang pada mulanya berpegang teguh pada prinsip integritas, bersyukur atas rezeki halal yang selama ini diterima dapat tergoda jika diiming-imingi sejumlah uang tertentu.

Dengan berpikiran demikian, auditor serta merta menerima “sajian” dari obrik dengan tangan terbuka. Namun, ketika proses pemeriksaan ternyata ditemukan dugaan penyimpangan yang dilakukan oleh obrik, keterbukaan auditor dalam menerima servis dari obrik ini menimbulkan dilema tersendiri seperti yang dituturkan oleh Abdi Negara, SE., M.Si:

“Kadang-kadang kite dah melakukan pembinaan, salah, disalahkan. Kemudian diajak makan. Lalu, oh kamu sering diajak makan ngape gini?”

Pada kondisi itu, obrik beranggapan bahwa auditor telah dijamu dengan sedemikian rupa sehingga tidak patut jika kesalahan atau penyimpangan dijadikan sebagai temuan audit. Disinilah kemudian dilema etis akan dirasakan oleh auditor. Di satu sisi, jika ditolak auditor terlanjur menikmati servis dari obrik karena sebelumnya menganggap *tidak ada udang di balik batu*. Tapi di sisi lain, jika auditor memutuskan untuk menuruti kehendak obrik tentunya akan bertentangan dengan ketentuan pemeriksaan.

Kedua, auditor seringkali merasa tidak enak hati jika harus melaporkan atau mengungkapkan kesalahan yang diperbuat oleh temannya (Pegawai di SKPD yang menjadi obrik) pada saat pemeriksaan seperti pengakuan dari Riang Fajar, SH berikut ini:

“Kalau saye dulu tu pernah punye kawan lah, kena kasus disiplin, ade yang sering ndak masok, kawen dua kali. Memang kawan, tapi kan tetap harus dilaporkan. Walaupun yang namenyee kawan kan, kite ndak enak gak. Die tau kite merikse.”

Pengakuan Riang Fajar, SH mengindikasikan bahwa ia pernah “tersangkut” masalah pertemanan ketika melaksanakan

tugas. Saat melakukan pemeriksaan di sebuah obrik, ia memperoleh temuan bahwa ada seorang pegawai yang melanggar ketentuan disiplin dan tata tertib Pegawai Negeri Sipil (PNS). Pegawai tersebut sering bolos kerja dan ada yang memiliki pasangan istri/suami lebih dari satu. Pada akhirnya Riang Fajar, SH memang memutuskan sebuah tindakan tepat dan etis sesuai pernyataannya yaitu *"tapi kan tetap harus dilaporkan"*. Namun, sebelum menentukan tindakan etis ini informan menghadapi situasi dilematis yaitu antara membela teman karena rasa tidak enak hati apabila perbuatannya dilaporkan, apalagi ia tahu bahwa aparat yang memeriksa adalah seorang auditor yang notabene teman sendiri ataukah tetap menjunjung independensi dan obyektifitas dalam arti bebas dari kepentingan sehingga tidak peduli siapapun orangnya tetap akan dilaporkan. Auditor tentunya juga tidak ingin bila hubungan baik yang selama ini sudah terjalin menjadi terganggu dikarenakan ia melaporkan perbuatan teman akrabnya itu. Dilema ini ia ungkapkan dalam pernyataannya *"walaupun yang nameny kawan kan, kite ndak enak gak. Die tau kite merikse"*.

Pada dasarnya, dengan alasan setia kawan seseorang dapat serta merta membela temannya tanpa peduli perbuatan tersebut benar atau salah. Senada dengan fakta tersebut, Thrapp dan Mattingly (1991) menyatakan bahwa terdapat hubungan antara kedekatan kohesivitas dengan kecenderungan auditor untuk melaporkan tindak penyimpangan. Dengan kata lain, kelompok pertemanan mampu menciptakan kekuatan terpadu yang memaksa individu untuk diam ketika melihat perilaku tidak etis (Greenberger et al., 1987).

Ketiga, buruknya penilaian publik baik obrik maupun masyarakat terhadap kinerja auditor menyebabkan auditor bekerja di bawah tekanan. *Bisa disuap*, begitulah persepsi obrik terhadap auditor internal pemerintah seperti diutarakan seorang auditor yaitu Riang Fajar, SH:

*"Yang nameny manusi tu kan ade kalanye tergode mbak. Banyak lah kan diberitekan kasus auditor yang dapat persenan gitu. Kadang ade tanggapan auditor ni bise di suap jadi tenang-tenang jak..."*

Ia seakan mengakui bahwa auditor dapat tergoda dengan iming-iming materi maupun non materi. Perilaku tiap auditor terkesan di generalisasi sehingga muncul anggapan di kalangan obrik bahwa hasil pemeriksaan dapat diakali dengan *"mahar"* tertentu. Selain itu, auditor inspektorat juga seringkali menjadi *"kambing hitam"* atas kesalahan yang dilakukan SKPD sebagai obrik. Hal ini berdasarkan pernyataan dari Abdi Negara, SE., M.Si sebagai berikut:

*"...Tadi tu, jadi kambing hitam. Misal nye yang dibina salah, kate inspektorat boleh begini, padahal belum tentu kite."*

Dalam pernyataan informan di atas tersirat makna jika dalam sebuah pemeriksaan terdapat kesalahan, SKPD ber alasan bahwa hal tersebut diperbolehkan menurut Inspektorat padahal belum tentu demikian. Memang, dengan bertindak sebagai konsultan dan katalis bagi obrik, tanggung jawab auditor menjadi semakin besar. Auditor tidak lagi hanya sekedar menemukan kesalahan tetapi turut membina SKPD dalam melakukan aktivitas operasionalnya, misalnya dengan memberikan solusi, rekomendasi, membantu mengidentifikasi resiko maupun pengawasan lain. Oleh sebab itu, peran ini menjadikan auditor sebagai mitra obrik untuk bersama-sama mewujudkan *good government*. Hal inilah yang membuat obrik menjadi kurang segan dengan auditor Inspektorat. Obrik menganggap bahwa kesalahan yang terjadi disebabkan karena kelalaian mitranya dalam membina.

Melihat fakta di atas, menurut Sawyer (2003), ada beberapa hal yang dapat dijadikan pertimbangan bagi auditor internal untuk menjalin hubungan yang baik dengan klien (*auditee*), yaitu mengetahui umpan balik dari klien, sikap yang konsul-

tatif kepada klien, pertimbangan dampak audit serta melihat dari sudut pandang manajemen.

Tidak hanya menghadapi persepsi obrik yang cenderung negatif, selama ini inspektorat dinilai belum melaksanakan tugas pemeriksaan dengan baik oleh masyarakat seperti diungkapkan Drs. Astra Super:

“Kite dianggap ndak ade kerja, dianggap ndak bise mem-*blow up* masalah-masalah besar, ye. Itu tantangannya. Jadi rawan, rawan terhadap ape tu, terhadap isu-isu aktual.”

Berbagai stigma negatif terhadap inspektorat menimbulkan dilema bagi auditor seperti yang tergambar dalam pengakuan Drs. Astra Super pada kutipan wawancara di bawah ini:

“Tadi juga dilemanye selalu dianggap tidak memberikan hasil yang maksimal, ini kan bise meruntuhkan semangat. Padahal perannya besar ni, malah lebih baik dibanding eksternal. Karene ape? Kalau internal kapanpun die bise masuk, sampe ke sekecil-kecilnye. Kalau eksternal bise membuka tapi hanya masalah-masalah yang tidak rinci. Ini kelebihannya.”

Melalui penuturan di atas, diperoleh pemahaman bahwa dilema etis yang dialami oleh auditor internal pemerintah karena dianggap tidak dapat memberikan hasil maksimal dalam menjalankan pengawasan. Padahal, informan selaku auditor internal pemerintah merasa bahwa “mereka” (baca: auditor) telah berusaha melaksanakan tugas dengan sebaik-baiknya. Di sisi lain, jika dilaksanakan dengan tidak semestinya akan bertentangan dengan kewajiban dan semakin memperburuk stigma negatif yang terlanjur melekat.

### **Bentuk Dilema Etis: Masalah Struktur Internal Menjadi Penyebab Dilema Etis Auditor**

Sebuah *puzzle* belum dianggap selesai jika serpihan demi serpihannya masih berserakan dan belum terjalin untuk membentuk potret sempurna sebuah objek. Apakah dilema etis yang dialami oleh

auditor hanya terjadi ketika ia diharuskan mengambil keputusan etis di atas kepentingan individu? Ternyata tidak.

Sulitnya menerapkan perilaku etis dalam organisasi diakui oleh Trevino dan Brown (2004) karena di dalam organisasi banyak tekanan yang menyebabkan individu takut untuk bertindak etis, dalam hal ini seseorang takut akan konsekuensi yang timbul atas perilakunya tersebut. Bahkan, Trevino dan Brown (2004) menyatakan bahwa *being ethical is not simple* karena tidak hanya menyangkut seseorang atau perilaku seseorang itu tapi juga faktor organisasi. Oleh sebab itu, tekanan yang diterima oleh auditor tidak hanya berasal dari klien seperti yang sering dibahas di dalam literatur, tetapi juga berasal dari organisasi yang dapat berdampak pada kualitas audit (Espinosa-Pike dan Barrainkua, 2015). Berbagai masalah yang menyangkut struktur instansi dalam pengawasan ini membuat auditor berada dalam posisi harus menentukan pilihan antara etis atau tidak etis sebagaimana mereka ungkapkan dalam pernyataan-pernyataan berikut.

Pertama, ketiadaan wewenang dalam struktur untuk menentukan keputusan atas hasil pemeriksaan menandakan keputusan yang diambil oleh pimpinan adalah keputusan final walaupun sebenarnya tidak sesuai dengan yang seharusnya ditempuh terhadap temuan. Berikut penuturan Gesit Hadi, SH:

“Haa itulah die mbak, nanti kan LHP ini kan disampaikan ke gubernur ade penegasan misalnya gratifikasi-gratifikasi gitu. Same gubernur ditandatangani. Dulu-dulu pernah lah, ade. Ndak tau tu. Tapi selama ini, yang sekarang ni, selalu menandatangani.”

Kondisi seperti ini disebut Milgram (1974) sebagai tekanan ketaatan (*obedience pressure*) yang diberikan oleh individu dengan otoritas tinggi dalam konteks struktur hirarki, yaitu seorang atasan dapat membentuk tindakan bawahan melalui perintah tertentu. Auditor khususnya akan mematuhi perintah atau saran atasan mereka

tidak hanya untuk menghindari hukuman atau mencapai imbalan tetapi juga untuk menjaga kelangsungan karir mereka (Nasution, 2013).

Ketika peneliti bertanya “Lalu apa yang dilakukan dengan LHP yang tidak ditandatangani itu, apakah akan di ubah?” berikut jawabannya:

“Bukan di ubah mbak. Jadi gini, tugas pemeriksaan ni berakhir saat LHP selesai lalu disampaikan. Kite kasi’ ke gubernur, selesai dah tugas kite. Jadi sangat disayangkan lah, pemeriksaan yang udah kite lakukan kalau gitu.”

Pengakuan informan mengindikasikan bahwa tekanan yang diterima oleh auditor tidak hanya berasal dari pimpinan obrik namun juga dari puncak pimpinan tertinggi dalam hal ini kepala daerah (Gubernur). Tekanan yang diperoleh auditor memang tidak bersifat langsung tetapi dalam bentuk keengganan kepala daerah untuk menandatangani laporan hasil pemeriksaan. Hal ini secara eksplisit menyiratkan bahwa kepala daerah tidak menyetujui hasil audit dengan alasan tertentu sehingga hasil audit menjadi tidak sah.

Jika kondisi ini terus terjadi, dalam pemeriksaan selanjutnya auditor bisa menghadapi dilema etis antara tetap menjalankan tugas audit sesuai dengan prosedur dan mekanisme yang ada atau tidak. Karena jika dijalankan sesuai dengan rencana pemeriksaan, hasil pemeriksaan ini bisa saja tidak disetujui seperti yang pernah dialami sebelumnya. Tapi jika tidak dijalankan sesuai dengan rencana, artinya auditor telah melanggar ketentuan pemeriksaan. Hal ini karena telah muncul kekecewaan dari pengalaman-pengalaman terdahulu. Seperti pernyataan yang diungkapkan Gesit Hadi, SH diatas “sangat disayangkan”.

Goodwin dan Goodwin (1999) dalam penelitiannya menyatakan bahwa salah satu faktor yang mempengaruhi perilaku etis adalah *power distance*. Artinya, jarak kekuasaan yang tinggi menyebabkan individu cenderung tidak bersedia untuk melaporkan penyimpangan yang dilakukan oleh

atasan. Terlebih lagi, ada kemungkinan aksi balas dendam dari pelaku kecurangan itu kepada yang melaporkan (Miceli *et al.*, 1991; Miceli dan Near, 1994; Cortigna dan Magley, 2003). Kebimbangan ini terpancar dari pernyataan Sekretaris inspektorat, Drs. Astra Super berikut:

“Kite ni bise di bilang kayak anak yang memeriksa Ibu...”

Melalui pernyataannya, informan berusaha untuk menganalogikan pola hubungan pimpinan dan bawahan selayaknya ibu dan anak. Seperti yang kita pahami bersama bahwa seorang anak berkewajiban untuk menghormati dan mematuhi Ibunya. Begitu pula seharusnya sikap bawahan terhadap pimpinan. Auditor sebagai seorang bawahan ingin selalu menjaga hubungan baik dengan pimpinan sehingga tidak etis rasanya jika bawahan berusaha mencari-cari kesalahan pimpinannya. Pola pikir *ewuh pakewuh* seperti inilah yang menimbulkan keengganan auditor untuk “mengoreksi” atasan bila ada kesalahan yang diperbuat.

Kedua, masalah keterbatasan sumber daya yang dimiliki instansi. Salah satunya kekurangan tenaga auditor seperti diakui oleh Riang Fajar, SH berikut:

“Kite terbatas, tapi beban kerjenye besar mbak. Tapi yang namenye tugas kan wajib, kite dituntut untuk itu.. ape tu, profesional. Harusnye sesuai lah tiap orang kan.”

Fakta gersangnya jumlah auditor ini peneliti saksikan sendiri di lapangan. Suatu hari, saat peneliti sedang menunggu salah seorang informan untuk melakukan wawancara, ruang kerja yang tidak terlalu luas itu tampak lengang. Terlihat hanya dua orang auditor dan satu orang Pejabat Pengawas Urusan Pemerintahan Daerah (P2UPD) yang sedang bekerja di meja masing-masing sambil menekuni laptop. Saat peneliti bertanya dimana keberadaan auditor yang lain, salah seorang pegawai menjawab bahwa ada auditor yang belum datang dan auditor lain sedang dinas keluar kota untuk melaksanakan tugas audit. Tidak lama kemudian, datanglah seorang

auditor wanita dan langsung menempati meja kerjanya. Sampai akhir jam kerja, jumlah auditor dan P2UPD yang berada di ruangan tersebut hanya berjumlah 4 orang. Selama peneliti melakukan penelitian, peneliti tidak pernah menemukan kehadiran auditor secara lengkap karena tiap auditor sudah memiliki jadwal untuk dinas.

Minimnya jumlah aparatur pengawasan merupakan permasalahan klasik yang selalu didengungkan dan belum ditemukan alternatif pemecahannya (Restuningdiah dan Indriantoro, 2000; Sanusi, *et al.* 2007). Senada dengan pendapat tersebut, Ahmad *et al.*, (2012) dalam penelitiannya juga memaparkan bahwa kurangnya tenaga pengawas merupakan masalah utama yang turut dihadapi oleh audit internal sektor publik Malaysia.

Ketidaksesuaian porsi tugas dengan kemampuan ini coba diutarakan Abdi Negara, SE., M.Si sebagai seorang auditor:

“Itulah kate saye tadi tu. Jumlah terbatas, beban kerje banyak. Susah lah mbak. Kayak pengendali mutu, kite belum punye jadi Irbn yang nanggung. Tapi kite dituntut profesional. Gimane lah kan kite merikse banyak...”

*Over capacity*, demikian jika permasalahan ini bila ingin disebut secara singkat, padat dan jelas. Dari pernyataan informan dapat disimpulkan bahwa keadaan ini menjadi salah satu pilihan sulit yang dihadapi oleh auditor dalam melaksanakan tugas. Seperti penegasan Abdi Negara, SE., M.Si dalam pernyataannya:

“Jadi susah kite mbak, mau ndak diselesaikan ini perintah, wajib kan. Kalau diselesaikan kite keteteran...”

*Susah...*kata ini berulang kali disampaikan informan kepada peneliti. Terlebih lagi pada akhir kalimat informan di sebuah pernyataannya mengatakan “*gimane lah kan*”. Secara kasat mata kita dapat melihat adanya keputusasaan, kekecewaan, kelelahan dan ketidakpuasan melalui penuturan informan. Hal ini sangat peneliti rasakan saat proses wawancara, mimik muka dan

intonasi suara informan terlihat kesal namun juga tidak dapat disembunyikan raut wajah lelahnya ketika menceritakan persoalan ini. Memang, jika hanya menafsirkan dari sebuah ucapan dalam bentuk tulisan, ekspresi ini tidak begitu terlihat karena menurut Mehrabian dan Ferris (1967), bahasa tubuh menyumbang 55% ekspresi utama sedangkan 38% berasal dari suara dan hanya sekitar 7% dari kata-kata yang diucapkan. Oleh sebab itu, ekspresi manusia harus dilihat secara tatap muka karena tergolong komunikasi nonverbal<sup>5</sup>.

Penuturan informan mencerminkan dilema yang ia hadapi sebagai seorang auditor di inspektorat. Pemeriksaan merupakan tugas pokok dan fungsi seorang auditor, oleh karena itu sudah merupakan kewajiban untuk menjalankannya dengan profesional. Tapi, jumlah auditor yang terbatas akan membuat beban kerja semakin bertambah sehingga tidak sesuai dengan kapasitas pikiran dan tenaga yang dimiliki. Kondisi demikian akan menyebabkan tugas menjadi terbengkalai atau seperti ungkapan informan “*keteteran*”. Di sisi lain, jika bekerja secara asal-asalan auditor akan melanggar ketentuan pemeriksaan walaupun tindakan ini dapat menguntungkannya.

Ketiga, auditor dihadapkan pada keadaan yang dilematis ketika jangka waktu pemeriksaan (audit) terbatas. Di satu sisi, auditor diharapkan dapat memenuhi target pemeriksaan yang tertuang dalam Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT). Tentunya sebagai seorang auditor yang kompeten ia akan melaksanakan tugas dalam PKPT tersebut secara profesional. Tapi di sisi lain, waktu yang dialokasikan untuk melaksanakan program kerja tersebut masih kurang sehingga tidak semua kegiatan dapat dilaksanakan tepat waktu atau bahkan ada pemeriksaan yang tidak terealisasi sesuai dengan waktu yang telah ditetapkan.

<sup>5</sup> Komunikasi nonverbal lebih merujuk kepada *means* dibandingkan *words* seperti: postur, gestur, intonasi suara, ekspresi wajah, sentuhan dan *personal space* (Hect dan Ambady, 1999; Fichten, *et al.* 2001).

Masalah ini juga dijabarkan oleh Riang Fajar, SH kepada peneliti dalam kutipan berikut ini:

“Jangka waktu pemeriksaan bagi kita juga terbatas mbak, belum lagi obriknye banyak...”

Efek buruk dari *time pressure* terhadap kinerja auditor menurut Agoglia *et al.* (2010) adalah ketatnya waktu untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan dapat menyebabkan auditor menyelesaikan pekerjaan di bawah standar. Ini menunjukkan bahwa tekanan waktu yang dihadapi oleh auditor dapat menyebabkan ia berperilaku tidak etis. Hal tersebut dikarenakan auditor yang melakukan pengambilan keputusan dalam waktu terbatas (*time pressure*) cenderung akan mengalami kepanikan (Gomma, 2005) dan stres (Brown dan Mendenhall, 1995; Gavin dan Dileepan, 2002). Ironisnya, profesi auditor internal lebih cenderung mengalami stres saat berada dalam tekanan waktu (*time pressure*) dibandingkan dengan profesi-profesi lain (Larson, 2004).

Keempat, kondisi sarana penunjang pengawasan yang dimiliki oleh inspektorat saat ini relatif masih terbatas seperti yang diutarakan oleh Gesit Hadi, SH di bawah ini:

“Sarana kite juga terbatas. Kite mau pergi pakai mobil sendiri. Haa, tapi kite dituntut profesional...”

Gesit Hadi, SH menyebutkan bahwa saat menjalankan pengawasan ia harus menggunakan mobil pribadi karena keterbatasan kendaraan operasional. Padahal menurutnya, mereka dituntut untuk selalu profesional dalam melaksanakan setiap pengawasan. Keadaan ini sedikit banyak dapat mengganggu kinerja auditor internal pemerintah.

Di satu sisi, auditor mendapatkan mandat untuk menjalankan tugas dan kewajiban profesinya dengan menjunjung tinggi profesionalitas kerja, tapi di sisi yang lain, auditor harus mengorbankan aset pribadi untuk menjalankan tugas tersebut.

## MEWUJUDKAN KESADARAN SEBAGAI LANGKAH AUDITOR MENJAWAB TANTANGAN DILEMA ETIS

Kompetensi dan keahlian mumpuni auditor memang bermanfaat agar pengawasan dapat dilaksanakan dengan sebagaimana mestinya sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Dengan kompetensi dan keahliannya pula auditor dipercaya untuk dapat memastikan bahwa objek pemeriksaan telah menjalankan kegiatan pemerintahan secara ekonomis, efektif dan efisien. Namun, kinerja auditor dan kualitas audit tidak hanya dipengaruhi oleh keahlian tetapi juga pada kemampuannya dalam membuat keputusan etis (Jelic, 2012). Seperti penggalan dari perenungan Tolle (2008):

“...Saya melihat diri saya sebagai seorang yang dibuat dari intelektual dan saya yakin bahwa semua jawaban atas dilema yang dihadapi manusia bisa ditemukan melalui intelektual, dengan kata lain, dengan berpikir. Saya masih belum menyadari bahwa berpikir tanpa kesadaran adalah dilema utama dari keberadaan manusia.”

Pengembangan dan kesadaran etik/moral memang memainkan peranan kunci dalam semua area profesi akuntansi (Louwers *et al.*, 1997). Terlebih lagi, pada kondisi saat ini, rasa “Aku”, “Milikku” termanifestasi dalam setiap memori, interpretasi, pendapat, sudut pandang, reaksi maupun emosi manusia. Tolle (2008) mengatakan bahwa ini merupakan ego. Ego diidentifikasi dengan mempunyai, tetapi kepuasannya dalam mempunyai itu relatif dangkal dan berjangka pendek (Tolle, 2008).

Pilihan apakah yang sekiranya ditempuh auditor ketika menghadapi berbagai macam dilema tersebut? Ketika menghadapi dilema etis, ego yang mendominasi diri auditor untuk mementingkan posisinya, memperkaya hartanya, meringankan pekerjaannya tanpa peduli pada tugas serta tanggung jawab jelas akan menjadi penghalang untuk bertindak etis. Oleh karena

itu, dibutuhkan kesadaran sebagai pengendali ego.

Kesadaran akan menuntun seseorang untuk bertindak dengan etis dan benar. Kesadaran-kesadaran ini akan mewujudkan tindakan etis disaat auditor menghadapi situasi dilematis sehingga yang tercipta adalah tindakan berkesadaran<sup>6</sup>. Sebagaimana diungkapkan Goleman (2001) bahwa hakikat kesadaran diri adalah mengetahui apa yang dirasakan pada suatu keadaan dan menggunakannya sebagai panduan pengambilan keputusan. Kesadaran tersebut terangkum dalam empat elemen kesadaran yaitu: Kesadaran Spiritual, Kesadaran Sosial, Kesadaran Hukum dan Kesadaran Profesi.

### **Kesadaran Spiritual**

Unsur-unsur spiritual merupakan sebuah hal yang sangat dibutuhkan untuk jiwa. Dengan meningkatkan spiritualitas maka akan terbangun nilai-nilai spiritual berupa keyakinan, kerinduan, cinta dan kasih sayang yang mendorong seseorang untuk selalu melakukan kebajikan dalam hidupnya, yang berarti dengan kesadaran spiritual, manusia menyadari bahwa ada hubungan vertikal dan horizontal baik kepada sesama manusia maupun kepada Tuhan (Wigglesworth, 2002 dalam Gupta, 2012). Spiritualitas dalam dunia kerja menuntun seseorang untuk berperilaku etis (Budisusetyo, 2013) serta membangun nuansa etis itu di dalam organisasinya sebagaimana penuturan Mcghee dan Grant (2008):

*Allowing and encouraging spirituality in the workplace leads to improved ethical*

<sup>6</sup> Tindakan berkesadaran dikemukakan oleh Kamayanti (2012) mengenai perilaku akuntan berdasarkan atas nilai-nilai pancasila disebut panca kesadaran yang berasal dari lima nilai yang diabstraksi dari lima sila Pancasila, yaitu kesadaran ketuhanan, kemanusiaan, keIndonesiaan, kebersamaan dan keadilan. Peneliti menggunakan istilah ini untuk menggambarkan tindakan etis auditor yang terbentuk dari kesadaran spiritual, kesadaran sosial, kesadaran profesi dan kesadaran hukum yang dimilikinya.

*behaviour at a personal level and an enhanced ethical climate/culture at an organisational level.*

Triyuwono (2006) mengungkapkan kesadaran akan Tuhan ini sebagai “Kesadaran Ketuhanan” (*God Consciousness*). Kesadaran ketuhanan adalah kesadaran yang menyebabkan seseorang menyadari kehadiran Tuhan setiap saat. Pada kondisi ini, yang bersangkutan akan selalu tunduk terhadap hukum-hukum Allah untuk sampai padaNya dengan jiwa yang tenang (Triyuwono, 2006). Kesadaran spiritual adalah puncak tertinggi kesadaran yang harus dimiliki oleh auditor. Ketika telah sadar secara spiritual, auditor akan menyadari amanat yang diberikan kepadanya sebagai makhluk Allah di muka bumi yaitu sebagai *Khalifatullah fil Ardh*<sup>7</sup> yang memberi rahmat bagi semesta alam. Auditor yang telah memahami posisinya sebagai *Khalifatullah fil Ardh* akan serta merta menjalankan segala perintah Allah SWT dalam seluruh aspek kehidupannya.

Aspek spiritual dalam kompetensi kesadaran diri atau kompetensi pribadi akan menjadikan manusia selalu sadar diri, memiliki penilaian diri yang positif sehingga peningkatan spiritualitas akan sejalan dengan peningkatan kompetensi pribadi pada aspek emosional (Kariyoto, 2014). Oleh karena itu, sebuah tindakan dapat dikatakan secara etis benar dan baik bila tindakan tersebut dilakukan atas dasar takwa yaitu kesadaran akan kehadiran Tuhan, jadi tidak semata-mata melihat kriteria “manfaat” dan “niat” (Triyuwono, 2006). Kesadaran spiritual ini tercermin pada tiap pernyataan-pernyataan auditor sebagai berikut.

Pertama, auditor mengingat Sang Pencipta ketika mendapatkan godaan. *Mengingat Tuhan*, demikian penuturan Gesit Hadi, SH berikut:

<sup>7</sup> Triyuwono (2006) dalam bukunya yang berjudul “*Perspektif, Metodologi dan Teori Akuntansi Syariah*” mengungkapkan perspektif *Khalifatullah fil Ardh* sebagai suatu sudut pandang manusia akan “status”nya yaitu sebagai wakil Allah di muka bumi.

"Saye rase, kite ingat Tuhan jak pas ade godaan-godaan gitu..."

Ungkapan "*ingat*" mewakili keyakinannya akan Tuhan ketika mendapat godaan-godaan yang membuat ia berada dalam posisi dilematis. Informan menggunakan kata "*rasa*" yang menunjukkan adanya proses memanfaatkan potensi indera untuk merespon (Ali, 2012). Kata "*rasa*" disini adalah perwujudan dari indera perasa yaitu hati dan jiwa yang diliputi oleh nuansa ketuhanan, harmonisasi hubungan dengan Sang Pencipta. Lebih lanjut, Gesit Hadi, SH menyampaikan:

"Saye sih intinye pokoknye tingkatan iman jak, kite orang beragama kan."

Perasaan ketuhanan akan membuat auditor senantiasa hidup dalam suasana iman karena sejatinya keyakinan adalah manifestasi kepercayaan akan keberadaan Allah SWT. Iman atau kepercayaan kepada Allah ini tidak hanya diyakini kemudian sekedar diucapkan dalam perkataan tapi juga tercermin pada setiap tindakan. Keimanan dapat menjadi benteng penjaga manusia ketika menghadapi sebuah pilihan yang dapat menggiringnya pada tindakan yang dilarang, seperti yang diungkapkan Abdi Negara, SE., M.Si berikut ini:

"Semuene ni intinye balek lagi ke diri auditornye, mau taat atau ndak. Istilahnye keimananlah yang berperan penting. Keimanan kuat die bise tahan godaan, tapi kalau keimanan masih lemah udahlah.. abis."

Senada dengan Abdi Negara, SE., M.Si, informan lain yaitu Riang Fajar, SH dan Gesit Hadi, SH masing-masing mengutarakan hal yang sama:

"Balik lagi ke faktor iman masing-masing lah. Tiap orang bedebede. Tapi memang iman yang paling penting. Kalau iman kite kuat insya allah godaan-godaan tu bise lah dihindari, tapi kalau lemah, haa itu yang bahaye tu hahahaha."

"Bile kite mau di macam-macam bise. Balik lagi ke iman. Kite punye Allah, kite punye norma, kite punye kode etik. Norma perusahaan ade, etika

audit ade. Nekat kite jadi auditor ni, ndak sembarangan ni hahahaha."

Baik Abdi Negara, SE., M.Si, Riang Fajar, SH maupun Gesit Hadi, SH menyebutkan ketaatan untuk berperilaku etis tergantung dari pribadi auditor itu sendiri. Pada kondisi inilah, pentingnya keimanan dalam menangkal segala macam godaan. Ungkapan "*...nekat kite jadi auditor ni, ndak sembarangan ni*" dari Gesit Hadi, SH adalah kesadarannya bahwa auditor berada dalam pengawasan Allah SWT selain pengawasan manusia melalui norma dan kode etik dalam berprofesi. Kesadaran ini akan menanamkan pemahaman dalam dirinya bahwa segala perbuatan yang ia lakukan dikontrol penuh oleh Allah SWT sehingga ia akan selalu mengingat hal ini ketika terbersit pikiran untuk berbuat tidak etis.

Kedua, auditor menghindari perilaku tidak etis karena mengingat balasan di akhirat kelak. Sebagaimana diyakini Gesit Hadi, SH:

"Kalau Auditor ni terus terang jak pekerjaannya berat. Surga di tangan kanan, neraka di tangan kiri. Dua-duanya ni bisa kalau saya mau dilakukan. Tapi kite mikir, kite punya feeling gitu. Ndak ade yang mau lah masuk neraka."

Dia menggambarkan beratnya pekerjaan auditor dengan mengibaratkan auditor menggenggam surga di tangan kanan dan neraka di tangan kiri yang berarti auditor memiliki pilihan untuk berperilaku etis atau tidak etis. Hasilnya, apakah dengan sikap yang telah ia pilih itu akan menuntunnya menuju surga atautkah malah menggiringnya masuk ke dalam jurang neraka. Ia menekankan pada kata "*mikir*" dan "*feeling*", artinya ia mengalami proses memahami dan mencoba untuk merasakan bagaimana jika ia sampai merasakan hidup di neraka sehingga pada akhirnya ia menyadari bahwa surga adalah pilihan yang paling tepat. Mengingat bahwa segala perbuatan manusia akan mendapatkan balasan di alam akhirat juga tercermin dari pendapat Riang Fajar, SH di bawah ini:

*“Apepun perbuatan kite ade balasan nanti di akhirat kan.”*

Makna yang dapat ditangkap dari pendapat informan di atas adalah segala perbuatan yang dilakukan akan mendapat balasan yang sesuai di akhirat. Manusia yang timbangan perbuatan baiknya lebih berat mendapat balasan surga sebaliknya manusia dengan timbangan perbuatan buruk yang lebih berat akan menjadi penghuni neraka (Shihab, 2004). Keyakinan adanya surga dan neraka ini menjadikan auditor tidak menganggap dunia sebagai satu-satunya “medan pertempuran”. Ada kehidupan lain yang perlu diperjuangkan mati-matian.

Senada dengan yang diungkapkan oleh Sarraf dan Nikouei (2014) bahwa akuntan yang beretika islami akan menyadari perbuatan yang dilakukannya saat ini disamping dipertanggungjawabkan dihadapan pengguna informasi akuntansi juga harus dipertanggungjawabkan di akhirat kelak dihadapan Allah SWT.

Ketiga, auditor menyadari kewajiban berperilaku sesuai perintah agama. Hal ini disadari oleh Gesit Hadi, SH dalam pendapatnya berikut:

*“Tingkah laku yang benar harus kite terapkan. Dalam agama apepun diajarkan supaya tidak curang, bohong, bekerja halal.”*

Menurutnya, perilaku yang harus diterapkan oleh auditor dalam melaksanakan tugas adalah sifat jujur (*tidak bohong*), adil (*tidak curang*) dan mengutamakan pekerjaan yang halal (*bekerja halal*). Pentingnya berperilaku sesuai tuntunan agama ini akan mengarahkan auditor pada kebaikan di dunia maupun akhirat. Ia sadar bahwa ketidakjujuran dan ketidakadilan yang ia perbuat saat melaksanakan tugas tidak hanya melanggar perintah Allah SWT, tapi ia juga akan menghinai amanahnya sebagai seorang auditor.

### **Kesadaran Sosial**

Kepekaan sosial yang dirasakan auditor menjadikan ia paham bahwa manusia

adalah makhluk sosial yang tidak dapat hidup sendiri tanpa interaksi dengan orang lain. Interaksi yang terjadi murni atas dasar sosial bukan dengan *embel-embel* motif ekonomi atau untung rugi. Dalam hal ini, auditor menyadari bahwa tanggung jawab yang ia emban adalah menciptakan pengawasan yang dapat mewujudkan pemerintahan yang baik.

Kesadaran sosial merupakan bentuk profesionalitas auditor dalam pengawasan karena profesionalitas tidak hanya ditunjukkan dengan bagaimana komitmennya dalam profesi, terhadap klien maupun fokus pada keahlian yang ia miliki tetapi juga bagaimana auditor menjalin hubungan dengan masyarakat. Oleh karena itu, tidak salah jika Reynolds (2000) menyebut *relationship to society* sebagai salah satu karakteristik yang menunjukkan profesionalitas seorang auditor dimana seorang auditor yang profesional memahami bahwa ia bertanggung jawab terhadap publik demi kebaikan bersama.

Kesadaran sosial tercermin pada kesadaran auditor bahwa profesinya memiliki tanggung jawab kepada masyarakat, seperti dikemukakan oleh Gesit Hadi, SH di bawah ini:

*“Kite harus tau posisi kite di masyarakat. Auditor ni kan pemeriksa pemerintah. Jadi sebenarnya tanggung jawab kite ke masyarakat untuk menjalankan pemerintahan.”*

Sebuah pemahaman dalam dirinya bahwa ia selaku auditor mendapatkan amanah untuk mengawasi pemerintahan. Sudah sepatutnya auditor senantiasa berperilaku etis guna menyajikan kebenaran kepada masyarakat. Ia juga menekankan bahwa auditor adalah profesi yang hidup di masyarakat, oleh karena itu diperlukan hubungan yang selalu terjalin harmonis dengan masyarakat.

### **Kesadaran Hukum**

Salman (2004) yang ditulis oleh Mirdah *et al.* (2007) beragumen bahwa kesadaran hukum sebenarnya merupakan kesadaran

atas nilai-nilai yang terdapat dalam kesadaran manusia tentang hukum yang ada atau tentang hukum yang diharapkan ada. Ketaatan terhadap hukum adalah cerminan perilaku etis karena dengan sikap taat itu auditor internal pemerintah tidak akan melakukan tindakan bertentangan dengan norma, kode etik, peraturan dan ketentuan pengawasan yang notabene dilarang oleh hukum. Namun, ketaatan auditor ini tidak akan dapat terwujud jika auditor tidak memiliki kesadaran akan keberadaan hukum yang mengatur tindak tanduk perbuatannya.

Pertama, kesadaran hukum tercermin pada komitmen auditor untuk menerapkan peraturan, norma dan kode etik profesi untuk mengatasi dilema, seperti yang diungkapkan oleh Gesit Hadi, SH:

"Jadi kite punya norma pemeriksaan, etika, punya protap. Ade auditor ni. Ndak sembarangan kite. Protap, norma pemeriksaan ade, aturan permen-dagri 23 tahun 2007 tentang pemeriksaan ade semue. Tapi kan tergantung ape.. kite sendiri yang menjalankannya, action nya gitu bah."

Untuk menciptakan pengawasan yang berjalan dengan baik, dibutuhkan aksi auditor untuk menaati peraturan yang berlaku. Aksi ini dapat terwujud jika auditor menyadari pentingnya menaati peraturan tersebut. Namun, segala bentuk peraturan hanya akan menjadi setumpuk kertas yang tidak berarti tanpa ada "*action*". Artinya, tergantung pada auditor itu sendiri apakah melaksanakan peraturan atau tidak. Lebih lanjut, Gesit Hadi, SH mengemukakan pendapatnya:

"Bile kite mau di macam-macam bise. Balik lagi ke iman. Kite punye Allah, kite punye norma, kite punye kode etik. Norma perusahaan ade, etika audit ade. Nekat kite jadi auditor ni, ndak sembarangan ni hahahaha."

Ucapan "*bile kite mau di macam-macam bise. Balik lagi.. kite punye..*" dari Gesit Hadi, SH di atas mencerminkan kesadarannya atas peraturan yang berlaku dalam pemeriksaan. Ia mengakui sebagai seorang

auditor, ia bisa saja melakukan perbuatan tidak etis yang ia sebut "*macam-macam*". Namun, saat ia berada pada kondisi ingin melakukan perbuatan "*macam-macam*" itu, ingatannya kembali pada norma dan kode etik.

Kedua, mengingat keberadaan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) adalah salah satu cara Riang Fajar, SH untuk tidak menerima "*duit-duit*" yang diungkapkannya dalam petikan wawancara berikut:

"Tapi semenjak ade KPK ni, takot lah nerima duit-duit gitu. Kan harus dilaporkan di laporan kekayaan, takot terdeteksi kan."

Memang sudah semestinya "*ingat*" dan "*takut*" hukum secara permanen dan kontinu diterapkan dalam pekerjaan profesional karena Indonesia adalah negara hukum. Ketaatan hukum merupakan kewajiban yang harus dilaksanakan oleh seluruh warga negara karena apabila tidak dilaksanakan akan timbul sanksi hukum.

### Kesadaran Profesi

Karakteristik auditor profesional adalah menjalankan tugas dan fungsinya dengan mengandalkan keahlian yang dimiliki berdasarkan pengetahuan dan keahlian yang diperoleh dari pelatihan maupun pendidikan (Reynolds, 2000). Auditor yang memiliki kesadaran untuk menjalankan tugas dan kewajiban profesi adalah auditor yang dimensi kecerdasan intelektualnya (*intellectual quotient*) digunakan dengan baik (Fitriaman, 2006). Kecerdasan intelektual adalah salah satu dimensi kecerdasan manusia dalam bingkai ESQ sebagaimana diungkapkan oleh Agustian (2003) bahwa manusia pada hakikatnya memiliki tiga macam kecerdasan yaitu kecerdasan intelektual, kecerdasan emosional dan kecerdasan spiritual. Kecerdasan intelektual auditor internal pemerintah terlihat dari bagaimana ia memiliki kemampuan untuk memahami uraian tugas dan fungsi seorang auditor kemudian melaksanakannya sesuai dengan ketentuan dan aturan yang berlaku.

Kesadaran profesi tercermin ketika auditor menyadari tugas pokok dan fungsi sebagai kewajiban yang harus ditaati. Hal ini dimengerti oleh Abdi Negara, SE., M.Si maupun Riang Fajar, SH:

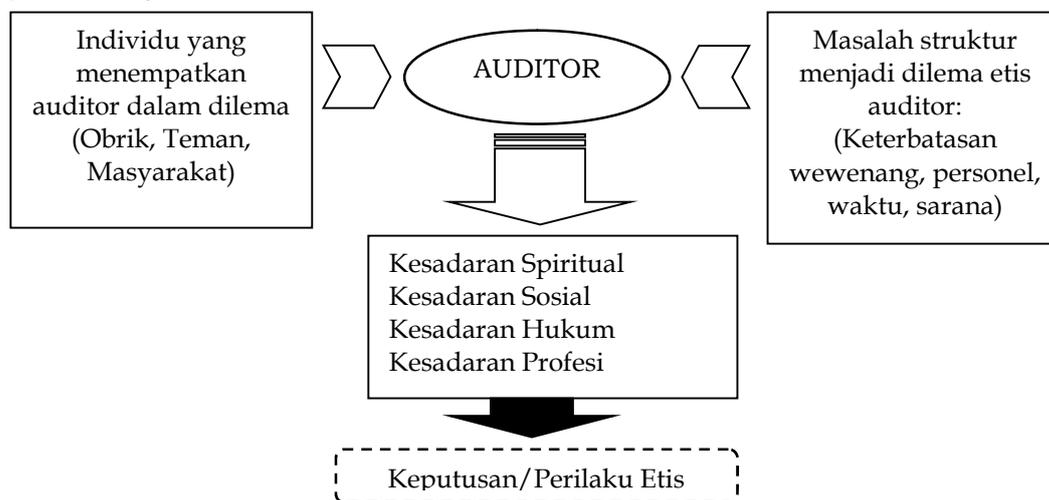
“Kite harus ingat dengan tupoksi kite sebagai auditor internal. Jadi pekerjaan kite harus sesuai dengan itu..”

“Tugas kita ape kita harus tahu...”

Kedua informan di atas sama-sama mengungkapkan pentingnya “ingat” akan tugas dan fungsi sebagai seorang auditor. Ia paham bahwa dengan memilih menjadi seorang auditor itu artinya ia juga harus bersedia untuk menjalankan tugas dan kewajiban sebagai auditor.

### Empat Elemen Kesadaran Auditor Internal Pemerintah

Keempat kesadaran ini dimiliki, dibangkitkan untuk selanjutnya diimplementasikan oleh auditor internal pemerintah guna memecahkan persoalan dilematis yang ia hadapi. Keputusan etis yang dipilih adalah berdasarkan rasa ketaatan kepada Sang Pencipta, tanggung jawab sosial, ketaatan terhadap hukum serta ketaatan terhadap tugas dan tanggung jawab profesi yang terinternalisasi dalam diri masing-masing auditor dalam gambar 1 berikut:



Sumber: diolah peneliti (2015)

**Gambar 1**  
**Fondasi Perilaku Etis Auditor Internal Pemerintah Dalam Dilema**

Tiap kesadaran memiliki tujuan masing-masing. Kesatuan kesadaran ini adalah sebuah benteng pertahanan dan sebagai proteksi yang kuat jika terinternalisasi dalam diri setiap auditor internal pemerintah. Kesadaran spiritual mengantarkan auditor untuk selalu meyakini keberadaan Allah SWT sehingga mengingatkan auditor untuk selalu berperilaku sesuai dengan perintah-Nya ketika menghadapi godaan. Sedangkan kesadaran sosial sebagai perwujudan tanggung jawab auditor terhadap masyarakat atas tugas yang diemban yaitu dengan menjalankan pengawasan dengan sebagaimana mestinya demi kesejahteraan masya-

rakat dan kemajuan daerah. Guna melengkapi elemen kesadaran, perilaku tidak etis dapat dihindari jika auditor menanamkan kesadaran hukum dan profesi bahwa segala perbuatan yang bertentangan dengan hukum akan mendapatkan sanksi tertentu.

Kesadaran auditor ini menunjukkan bahwa ia tidak serta merta tersandera keinginan untuk memperoleh keuntungan pribadi semata. Tapi lebih daripada itu, nafsu tersebut terkalahkan dengan keyakinannya untuk melaksanakan tanggung jawab kepada Allah SWT serta kepada sesama manusia. Keyakinan ini sebagai

bentuk komitmen profesionalnya sebagai seorang auditor internal pemerintah untuk melakukan pengawasan di daerah. Dari sisi personal inilah, auditor meneguhkan diri agar tidak tergoda dengan iming-iming apapun dari pihak manapun. Tindakan yang ditempuh oleh auditor apakah itu etis atau tidak etis pada dasarnya tergantung dirinya pribadi. Dengan keimanan yang kuat, apapun resiko yang akan ia terima tidak akan menghalanginya untuk bertindak etis.

### **DILEMA ETIS, BIASA TERJADI NAMUN HARUS SEGERA DIAKHIRI**

Memang sudah seharusnya setiap permasalahan yang menjadikan auditor internal pemerintah berada dalam dilema diputus mata rantainya. Pemahaman kepada obrik akan tugas dan fungsi inspektorat merupakan hal penting yang harus dilakukan. Berdasarkan hasil temuan, selama ini obrik serta masyarakat menganggap auditor internal inspektorat hanya mencari kesalahan. Inspektorat dapat disuap dan laksana tukang jahit hingga hasil pemeriksaan bisa dipesan sesuai dengan yang diinginkan. Paradigma mengenai inspektorat inilah yang harus diluruskan. Inspektorat bukan lembaga yang mencari kesalahan tetapi membantu mencari solusi penyelesaian segala permasalahan agar pelaksanaan pemerintahan dapat berjalan dengan ekonomis, efektif dan efisien demi kesejahteraan daerah.

Dilema auditor internal pemerintah ini tidak boleh hanya dipandang dari satu sisi semata tapi harus dilihat secara kumulatif. Artinya, tidak hanya memfokuskan pada pihak-pihak eksternal yang membuat auditor mengalami dilema etis tetapi juga melakukan pembenahan dan evaluasi internal yaitu bagaimana kesadaran etis dan implementasi kode etik seluruh pegawai inspektorat mulai dari pimpinan hingga bawahan agar tidak terjadi sikap *self-interest* dengan memanfaatkan kekuasaan serta jabatan. Oleh karena itu, diperlukan pemahaman yang intensif dan mendalam

terhadap nilai-nilai etika profesi dengan memberikan pelatihan tentang etika. Pengawasan internal juga harus diperkuat dan dilaksanakan dengan tidak "*pandang bulu*". Pembenahan kelengkapan fungsi struktur dengan menambah jumlah auditor dan sarana prasarana adalah langkah lain yang harus ditempuh untuk mencegah serta mengatasi dilema etis yang terlanjur dialami auditor. Karena faktanya, permasalahan tersebut tidak sesederhana seperti yang dilihat selama ini namun telah menimbulkan keresahan di kalangan auditor. Secepatnya!

### **SIMPULAN DAN SARAN**

#### **Simpulan**

Auditor internal pemerintah mengalami dilema yang disebabkan oleh intervensi individu di sekitar auditor. Intervensi tersebut dalam bentuk tekanan untuk tidak melaporkan, mendapatkan servis dari obrik maupun ketika auditor diharuskan melaporkan kesalahan teman sendiri. Dilema yang dirasakan adalah auditor sebenarnya ingin menolak pemberian tersebut karena termasuk gratifikasi tetapi ada kekhawatiran obrik akan tersinggung jika tidak diterima. Pada kondisi lain, auditor merasa bahwa jamuan makan saat pemeriksaan merupakan hal yang lumrah mengingat bahwa menghormati tamu dengan menyajikan jamuan makan tergolong adat istiadat timur. Namun, seringkali sebagai kompensasi atas jamuan makan ini auditor adalah pihak yang kemudian akan disalahkan ketika ternyata obrik terindikasi melakukan kesalahan. Di sisi lain, auditor tidak enak hati apabila melaporkan kasus pelanggaran disiplin yang dilakukan oleh teman sendiri. Ada kekhawatiran akan berdampak pada hubungan baik yang telah terjalin selama ini. Selain kedua hal di atas, selama ini auditor dianggap tidak dapat memberikan hasil maksimal dalam menjalankan pengawasan. Auditor dianggap bisa disuap, lemah, lembek dan tumpul sehingga tidak dapat mendeteksi kasus-kasus korupsi yang terjadi. Persepsi publik yang terlanjur me-

lekat ini meruntuhkan semangat auditor dan menjadi dilema yang harus dihadapi.

Struktur internal instansi juga dapat menjadi penyebab dilema etis auditor. Diantaranya adalah kekecewaan auditor saat Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang dilaporkan kepada Kepala Daerah tidak ditandatangani. Dalam hal ini auditor tidak dapat berbuat banyak karena tidak memiliki wewenang. Sementara itu, pada kondisi jumlah personil auditor yang terbatas akan membuat beban kerja auditor semakin bertambah sehingga tugas menjadi “keteteran” Auditor mengalami pilihan sulit antara menjalankan tugas secara profesional dengan resiko beban kerja yang berat ataukah cenderung “asal-asalan” dengan mengorbankan tanggung jawab profesionalnya itu. Dalam kondisi keterbatasan waktu pengawasan, auditor merasa bahwa pengawasan yang dilakukan membutuhkan waktu yang lebih panjang. Sedangkan terbatasnya sarana dan prasarana penunjang kegiatan membuat auditor merasa bahwa mereka dituntut untuk bertindak profesional tapi kendala teknis yang harus dihadapi membuat mereka merasa sulit untuk mewujudkannya.

Dilema etis yang dialami oleh auditor dalam berbagai macam situasi tersebut diatasi dengan mewujudkan kesatuan kesadaran. Dengan berlandaskan pada kesadaran spiritual, kesadaran sosial, kesadaran profesi dan kesadaran hukum yang terinternalisasi dalam dirinya maka perilaku etis auditor dapat terwujud.

#### **Implikasi**

Individu dalam lingkup internal maupun eksternal instansi untuk paham dan peka bahwa setiap kepentingannya dibatasi oleh kepentingan-kepentingan lain yang lebih bermanfaat sehingga diharapkan tidak memaksakan suatu kepentingan dengan memanfaatkan posisi dan jabatan. Permasalahan klasik mengenai keterbatasan jumlah auditor, kendaraan operasional dan waktu pemeriksaan tidak lagi bisa dianggap masalah sederhana karena terbukti menjadi penghambat pelaksanaan tugas auditor.

Oleh sebab itu, segera ditempuh langkah nyata untuk mengatasi masalah tersebut.

Hasil penelitian ini dapat memperkuat teori mengenai pentingnya implementasi etika bisnis dan kode etik profesi oleh setiap akuntan ketika menghadapi situasi dilematis. Realitas penelitian menunjukkan bahwa penerapan etika dan kode etik profesi bukan merupakan satu-satunya langkah yang ditempuh oleh auditor. Tapi, ada implementasi ketaatan ketuhanan, sosial, profesi serta hukum yang menjadi satu kesatuan untuk mewujudkan perilaku etis. Hal ini memberikan sumbangsih konsep lain mengenai etika yang lebih berbasis pada kesadaran atas nilai-nilai spiritual, sosial, hukum dan profesi. Dalam konteks ini, kedepannya akuntan tidak hanya memahami dan mengimplementasikan kode etik tertulis tetapi juga diperlukan penguatan spiritual, kepekaan sosial, profesi serta hukum dalam hati sanubari.

Selama beberapa kali proses wawancara, peneliti harus menghadapi keterbatasan waktu informan dalam memberikan informasi akibat padatnya pekerjaan yang menjadi tanggung jawab mereka. Untuk melakukan penelitian dengan jenis penelitian kualitatif, sebaiknya kesediaan informan untuk memberikan informasi dapat dipastikan jauh-jauh hari. Peneliti juga perlu memastikan telah mendapatkan izin penelitian di instansi yang menjadi situs penelitian. Di atas keterbatasan ini, besar harapan peneliti agar para pembaca dapat memberikan saran, kritik dan rekomendasi konstruktif guna menyempurnakan penelitian ini.

#### **DAFTAR PUSTAKA**

- Agoglia, C, J. F. Brazel, R. C. Hatfield dan S. B. Jackson. 2010. How Do Audit Workpaper Reviewers Cope With The Conflicting Pressures of Detecting Misstatements and Balancing Client Workloads?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29(2): 27-43.
- Agustian, A. G. 2003. *Rahasia Sukses Membangun ESQ Power*. Arga. Jakarta.

- Ahmad, H. N, R. Othman, R. Othman dan K. Jusoff. 2012. The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing* 5(9):53-62.
- Albrecht, W. S., C. C Albrecht dan C. O. Albrecht. 2004. Fraud and Corporate Executives: Agency, Stewardship and Broken Trust. *Journal of Forensic Accounting* 5: 109-130.
- Alfan, Muhammad. 2011. *Filsafat Etika Islam*. Pusaka Setia. Bandung.
- Ali, I. dan M. Aris. 2012. Memaknai Disclosure Laporan Sumber dan Penggunaan Dana Kebajikan (Qardhul Hasan) Bank Syariah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 3.
- Arnold, D. F dan L. A. Ponemon. 1991. Internal Auditors Perceptions of Whistle-Blowing and the Influence of Moral Reasoning: An Experiment Auditing. *A Journal of Practice and Theory Fall*: 1-15.
- Arnold, D. F., Sr. R. A. Bernadi, P. E. Neidermeyer dan J. Schmee. 2005. Personal versus Professional Ethics in Confidentiality Decision: an Exploratory Study in Western Europe. *Business Ethics: A European Review* 14(3).
- Berg, B. 2007. *Qualitative Research Methods for the Social Sciences*. 6<sup>th</sup> ed. Pearson Education. Boston.
- Brown, D dan S. Mendenhall. 1995. Stress and Components of the Internal Auditor's Job. *Internal Audit* 10: 31-39.
- Buchan. 2004. Public Accountants Ethical Intentions: Extending The Theory of Planned Behavior. *Dissertation*. University of Windsor. Canada.
- . 2005. Ethical Decision Making in the Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen's Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics* 61 165-181.
- Budisusetyo, Sasongko, B. Subroto, Rosidi dan Solimun. 2013. Searching for a Moral Character: The Genesis of the Auditor's Duty. *Journal of Economics, Business and Accountancy Ventura* 16(3) 503-514.
- Burrell, G & G. Morgan. 1979. *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. Heinemann. London
- Burton, S. M., Johnston, W. dan E. J. Wilson. 1991. An Experimental Assessment of Alternative Teaching Approaches for Introducing Business Ethics to Undergraduate Business Students. *Journal of Business Ethics* 10: 507-517.
- Cohen, J. R, L. W Pant & D. J Sharp. 1996. Measuring the Ethical Awareness and Ethical Orientation of Canadian Auditors. *Research in Accounting* 8: 98-119.
- Cortigna, L. M dan V. J. Magley. 2003. Raising Voice, Risking Retaliation: Events Following Interpersonal Mistreatment in the Workplace. *Journal of Occupational Health Psychology* 8: 247-265.
- Creswell, J. W. 2007. *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches*. 2<sup>nd</sup> ed. Sage Publications, Inc. United State of America.
- Davis, J. R. dan R. E. Welton. 1991. Professional Ethics: Business Students' Perception. *Journal of Business Ethics* 10: 451-463.
- Dittenhoffer, M. A dan R. J Klemm. 1983. *Ethics and The Internal Auditor. IIA Monograph Series (Altamonte Springs, Florida, The Institute of Internal Auditors)*.
- Dittenhoffer, M.A. dan J. T. Sennetti. 1994. *Ethics and the internal auditor, ten years later*, Altamonte Springs, Florida, The Institute of Internal Auditors.
- Eden, D. dan L. Moriah. 1996. Impact of Internal Auditing on Branch Bank Performance: A Field Experiment. *Organizational Behavior and Human Decision Performance* 68 262-71.
- Espinosa-Pike, M dan I. Barrainkua. 2015. An Explanatory Study of the Pressures and Ethical Dilemmas in the Audit Conflict. *Spanish Accounting Review*.
- Fichten, C. S., V. Tagalakis, D. Judd, J. Wright dan R. Amsel. 2001. Verbal and

- Nonverbal Communication Cues in Daily Conversations and Dating. *The Journal of Social Psychology* 132(6): 751-769.
- Fitriaman. 2006. Perilaku Etis Auditor BPKP Provinsi Sulawesi Tenggara Dalam Bingkai Emotional Spiritual Quotient (ESQ). *Tesis*. Program Pascasarjana Universitas Brawijaya. Malang.
- Funnell, W. 2011. Keeping Secret? Or What Government Performance Auditors Might Not Need To Know. *Critical Perspective on Accounting* 22: 714-721.
- Gavin, T. A dan P. Dileepan. 2002. Stress!! Analyzing the Culprits and Prescribing a Cure. *Strategic Finance* 84(5): 50-55.
- Gibson, A. M. dan A. H. Frakes. 1997. Truth or Consequences: A Study of Critical Issue and Decision Making in Accounting. *Journal of Business Ethics* 16 161-171.
- Goleman, D. 2001. Emotional intelligence: Issues in paradigm building. In C. Cherniss & D. Goleman (Eds.), *The emotionally intelligent workplace* 13-26. San Francisco: Jossey-Bass.
- Gomma, M. I. 2005. The Effect of Time Pressure, Task Complexity and Litigation Risk on Auditors' Reliance on Decision Aids. M.Gomaa@AIM.unimaas.nl.
- Goodwin, J dan D. Goodwin. 1999. Ethical Judgments Across Cultures: A Comparison Between Business Students From Malaysia and New Zealand. *Journal of Business Ethics* 18(3): 267-281.
- Goodwin, J. dan T. Y. Yeo. 2001. Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence From Singapore. *International Journal of Auditing* 5(2): 107-125.
- Greenberger, D. B, M. P. Miceli dan D. J. Cohen. 1987. Oppositionists and Group Norms: The Reciprocal Influence of Whistle-blowers and co-Workers. *Journal of Business Ethics* 6(7): 527-542.
- Gupta, G. 2012. Spiritual intelligence and emotional intelligence in relation to self-efficacy and self-regulation among college students. *International journal of social sciences and interdisciplinary research* 1(2).
- Hecht, M. A. dan N. Ambady. 1999. Nonverbal Communication and Psychology: Past and Future. Special Issue: Interdisciplinary Connections. *New Jersey Journal of Communication* 7(2).
- Jelic, M. 2012. The Impact of Ethics on Quality Audit Results. *International Journal for Quality Research* 6(4).
- Kamayanti, A. 2012. Cinta: Tindakan Berkesadaran Akuntan (Pendekatan Dialogis Dalam Pendidikan Akuntansi). *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XV Solo*.
- Kariyoto. 2014. Konsep Auditing dalam Perspektif Praktik Audit. *Jurnal JIBEKA* 8(1): 45-53.
- Ketua KPK Minati Kasus Hibah Persiba [www.yogyakarta.kpk.go.id](http://www.yogyakarta.kpk.go.id) diakses tanggal 19 Mei 2014.
- Khoo, C. M dan S. Sim. 1997. On The Role Conflict of Auditors In Korea. *Journal of Accounting, Auditing & Accountability* 12(2): 206-219.
- Kung, F dan C. L. Huang. 2013. Auditors' Moral Philosophies and Ethical Beliefs. *Management Decision* 51(3).
- Kuswarno, E. 2009. *Fenomenologi: Konsepsi, Pedoman dan Contoh Penelitian*. Widya Padjajaran. Bandung.
- Larkin, J. M. 2000. The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas. *Journal of Business Ethics* 23: 401-409.
- Larson, L. L. 2004. Internal Auditors and Job Stress. *Managerial Auditing Journal* 19(9): 1119-1130.
- Leung, P. 1998. Accountancy ethics in the classroom: An Australian case study. *Asian Review of Accounting* 6(1): 84-106.
- Louwers, T. J., L. Ponemon dan R. R. Radtke. 1997. Examining Accountants' Ethical Behavior: A Review and Implications For Future Research. *Behavioral Accounting Research: Foundation and Frontiers* 188-221.

- Macintosh, N. B. 1994. *Management accounting and control systems*. Chichester, England: Wiley.
- Mardiasmo. 2005. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Mcghee, P. dan P. Grant. 2008. Spirituality and Ethical Behavior in the Workplace: Wishful Thinking of Authentic Reality. *Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies* 3(2).
- Mehrabian, A. dan S. R. Ferris. 1967. Inference of Attitudes From Nonverbal Communication in Two Channels. *Journal of Consulting Psychology* 31(3): 248-252.
- Miceli, M dan J. Near. 1994. Organizational Dissidence: The Case of Whistle Blowing: Reaping the Benefits. *Academy of Management Executive* 8(3): 65-72.
- Milgram S. 1974. *Obedience to authority: An experimental view*. Harper & Row. New York.
- Mindharto, Y. 2009. Analisis Perilaku Etis Auditor Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (Studi Kasus di Inspektorat Provinsi NTB). *Laporan Studi Kasus*. Universitas Brawijaya Malang.
- Mirdah, A., Yuliaty dan G. Irianto. 2007. Pandangan dan Sikap Akuntan Publik Terhadap Fenomena *Expectation Gap* dan Tanggung Jawab Hukum Auditor. *TEMA* 8(2): 180-200.
- Moleong, L. 2005. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. PT. Remaja Rosdakarya. Bandung.
- Mulyadi & Puradiredja, K. 2002. *Auditing*. Edisi Kelima. Salemba Empat. Jakarta.
- Nasution, D. 2013. *Essays on Auditor Independence*. Painosalama Oy. Finland.
- Oliviera, A. 2007. A Discussin of Rational and Psychological Decision-Making Theories and Models: The Search for a Cultural-Ethical Decision-making Model. *Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies* 12(2).
- Page, G. J. 2005. The Moral Reasoning Of Government Accountants. *Dissertation*. Noca Southeastern University.
- Peraturan Daerah Provinsi Kalimantan Barat Nomor 9 Tahun 2011 tentang Penyelesaian Kerugian Daerah.
- Rest. 1999. DIT2: Devising and Testing a Revised Instrument of Moral Judgment. *Journal of Educational Psychology* 91(4): 644-659.
- Reynolds, M. A. 2000. Professionalism, Ethical Codes and the Internal Auditor: Amoral Argument. *Journal of Business Ethics* 24: 115-24.
- Restuningdiah, N dan N. Indriantoro. 2000. Pengaruh Partisipasi Pemakai terhadap Kepuasan Pemakai dalam Pengembangan Sistem Informasi dengan Kompleksitas Sistem dan Pengaruh Pemakai Sebagai *Moderating Variable*. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* 1(2): 192-207.
- Richmond, K. A. 2001. Ethical Reasoning, Machiavellian Behavior and Gender: The Impact on Accounting students' Ethical Decision Making. *Thesis*. Virginia Polytechnic Institute and State University.
- Saladien. 2006. *Rancangan Penelitian Kualitatif. Modul Metodologi Penelitian Kualitatif*, Disampaikan pada Pelatihan Metodologi Penelitian Kualitatif Program Studi Ilmu Ekonomi, Fakultas Ekonomi, Universitas Brawijaya, 6-7 Desember.
- Sanusi, Z. M, T. M. Iskandar dan J. M. L. Poon. 2007. Effect of Goal Orientation and Task Complexity on Audit Judgment Performance. *Malaysian Accounting Review* 123-139.
- Sarraf, F dan A. Nikouei. 2014. Islamic Morality and Integral Part of Modern Accounting. *Indian J.Sci.Res.* 4: 458-463.
- Sawyer, L. B dan Dittenhofer, M. A (2003). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, 5th edition. The Institute of Internal Auditing.
- Shihab, M. 2004. *Dia Di mana-mana "Tangan" Tuhan di Balik Setiap Fenomena*. Lentera Hati. Jakarta.
- Sosialisasi Gratifikasi oleh KPK [www.kpk.go.id](http://www.kpk.go.id) diakses tanggal 19 Mei 2014.

- Stewart, J. dan C. O' Leary. 2006. Factors Affecting Internal Auditors' Ethical Decision Making: Other Corporate Governance Mechanisms and Years of Experience. *Proceedings Accountability, Governance and Performance Symposium* Brisbane, Australia.
- Thompson, C. 2003. Fraud Findings: Willful Blindness. *Internal Auditor* 60(3): 71-73.
- Thrap, K dan Mattingly, C. 1991. "Whistleblowing". *Journal of Business Ethics* 11(1): 33-34.
- Tolle, E. 2008. *A New Earth Dunia Baru Kesadaran Akan Tujuan Hidup Anda. terjemahan.* Yayasan Penerbit Karaniya. Jakarta.
- Trevino dan Brown. 2007. Ethical Leadership: A Review and Future Direction. *The Leadership Quarterly* : 595-616.
- Triuwono, I. 2006. *Perspektif, Metodologi dan Teori Akuntansi Syariah.* PT. Raja Grafindo Persada. Jakarta.
- Undang-Undang No. 12 Tahun 2008 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah.
- Woodbine, G. F. dan J. Liu. 2010. Leadership Styles and The Moral Choice of Internal Auditors. *Electronic Journal of Business and Organization Studies* 15(1).