STRATEGI PENCEGAHAN TINDAK PIDANA KORUPSI:

MENGOPTIMALKAN PERAN APARAT PENGAWASAN INTERNAL DALAM UPAYA PENCEGAHAN TINDAK PIDANA KORUPSI

*Oleh : Suhartanto, Ak.MM, CFrA.\**

***Abstrak***

Pengungkapan dan penindakan kasus tindak pidana korupsi (TPK) oleh aparat penegak hukum, seperti Kepolisian, Kejaksaan dan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) beberapa tahun terakhir ini semakin meningkat baik secara kuantitas maupun kualitas. Semakin meningkat upaya penindakan, justru menujukkan semakin besar kasus TPK terungkap. Sementara di sisi lain, upaya pencegahan yang dilakukan oleh Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP), belum menunjukkan hasil yang menggembirakan. APIP terlihat mandul dalam upaya pencegahan TPK, padahal seharusnya APIP merupakan benteng pertama dalam upaya pencegahan TPK di instansi pemerintah; APIP seharusnya mampu mencegah terjadinya TPK melalui peran pengawasannnya, baik dalam bidang pemeriksaan (audit), reviu, evaluasi, dan monitoring. APIP seharusnya telah dioptimalkan sebagai unsur pengawas sejak tahap pengawasan sampai dengan pertanggungjawaban manajemen instansi pemerintahan baik di pusat maupun di daerah. Komitmen Pimpinan instansi pemerintah terhadap pemberdayaan APIP merupakan salah satu kunci keberhasilan upaya pencegahan TPK.

1. **Pendahuluan**

Kinerja Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) dalam penindakan kasus TPK belakangan ini menunjukkan perkembangan yang pesat. Kasus-kasus yang besar mulai terungkap dan telah disidangkan di Pengadilan TIPIKOR dan hampir seluruh kasus dimenangkan oleh KPK atau terbukti telah terjadi TPK. Demikian juga, penindakan kasus TPK yang ditangani oleh aparat penegak hukum (APH) lainnya seperti kejaksaan dan kepolisian. Walaupun hasilnya tidak sehebat KPK, tetapi kinerja aparat penegak hukum tersebut telah menunjukkan peningkatan kinerja dalam penindakan kasus TPK. Namun demikian, jika ditinjau dari sumber daya yang digunakan oleh aparat penegak hukum tersebut dalam upaya penindakan TPK, maka secara proporsional, hasil penindakan kasus TPK dapat dikatakan tidak optimal. Kasus-kasus besar yang ditangani telah mengorbankan waktu yang sedemian lama, menggunakan anggaran (APBN) dalam jumlah yang tidak sedikit, serta melibatkan ribuan para aparat APH, LSM, media serta masyarakat pada umumnya. Energi bangsa telah terkuras habis untuk menganai kasus-kasus TPK. Sementara di sisi lain, uang negara/daerah yang telah dikorupsi tidak dapat dipulihkan seratus persen. Besar pasak daripada tiang atau besar pengorbanan dari pada hasilnya. Upaya penindakan TPK secara *represif*, ternyata tidak menghasilkan efek jera bagi para pelaku korupsi. Semakin meningkat kinerja penindakan kasus TPK, semakin banyak kasus yang terungkap. Satu kasus demi kasus mengalir terungkap terus menerus dan tidak dapat diketahui waktu selesainya.

Menganalisis kinerja strategi penindakan (*represif*) kasus TPK yang tidak optimal tersebut, maka perlu dipertimbangkan dan ditingkatkan strategi pemberantasan kasus TPK dengan pendekatan yang lain yaitu pendekatan pencegahan (*preventif*) dan strategi pendidikan (edukasi). Dalam strategi pencegahan inilah, maka peran Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) sudah saatnya ditingkatkan optimalisasi kinerjanya dalam upaya pencegahan kasus TPK. APIP yang merupakan bagian integral dari sistem pengendalian internal instansi pemerintah (SPIP), seharusnya merupakan benteng pertahanan yang pertama dalam mencegah kasus TPK di masing-masing instansinya, baik kementerian/lembaga maupun pemerintah daerah. APIP seharusnya tidak hanya melakukan peran pekerjaan pemeriksaan (audit) semata, tetapi harus meningkatkan perannya sebagai konsultan maupun katalisator dalam organisasi/instansi pemerintah.

Dalam artikel ini, penyusun akan menguraikan beberapa peran APIP yang dapat dioptimalkan dalam melaksanakan peran pengawasannya, sehingga APIP sebagai bagian dari SPIP harus mampu memberikan jaminan memadai bahwa tujuan instansi pemerintah dapat tercapai secara efektif, efisien dan ekonomis, serta mentaati semua ketentuan perundangan yang berlaku.

1. **Makna dan Arti Penting Pengawasan**

Pengawasan adalah salah satu unsur dalam manajemen yang merupakan proses kegiatan pimpinan untuk memberikan jaminan yang memadai *(reasonable assurance)* bahwa tujuan dan sasaran serta tugas organisasi akan dan telah terlaksana dengan baik sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan. Sebagai salah satu fungsi manajemen, pengawasan merupakan tanggungjawab pimpinan organisasi dalam setiap jenjang kepemimpinan. Hakikat pengawasan adalah suatu aktivitas untuk mencegah sedini mungkin terjadinya penyimpangan, pemborosan, penyelewengan, hambatan, kesalahan dan kegagalan dalam pencapaian tujuan dan sasaran organisasi.

Dalam struktur penyelenggraan negara, maka unsur pengawasan dilakukan oleh lembaga legislatif yang dijalankan oleh Dewan Perwakilan Rakyat terhadap penyelenggaraan pemerintahan yang dilaksanakan oleh pemerintah (eksekutif). Dalam melakukan pengawasan tersebut, DPR bekerjasama dengan lembaga pemeriksaan yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang secara teknis fungsional melakukan tugas pemeriksaan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara yang dilaksanakan oleh pemerintah. Sementara,di dalam organisasi pemerintahan sendiri, Presiden sebagai pimpinan lembaga eksekutif bertanggungjawab terhadap kegiatan pengawasan yang secara struktural dilakukan oleh Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) yang terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Pada jenjang orgagansiasi instansi pemerintah yang lebih rendah,kementerian/lembaga dan pemerintah daerah, unsur pengawasan dilakukan oleh APIP yaitu Inspektorat jenderal kementerian/lembaga atau inspektorat daerah.

Seluruh unsur pengawasan tersebut,mulai dari aparat pengewasan yang terrendah sampaidengan aparat pengawasan yang tertinggi, semua melakukan pengawasan dengan tujuan meyakinkan dan memberikan jaminan yang memadai bahwa tujuan negara sebagaimana termaktub dalam Pembukaan UUD 1945 secara keseluruhan dapat tercapai. Oleh karena itu, dalam melakukan fungsi pengawasannya, masing-masing aparat pengawasan melaksanakan peran dan fungsi pengawasan sesuai dengan kewenangan organisasinya. Sesuai dengan jenjang pengawasan tersebut, maka jenis pengawasan secara berjenjang dapat diuraikan sebagai berikut :

* Pengawasan Melekat yaitu pelaksanaan Sistem Pengendalian Internal Instansi Pemerintah (SPIP) menjadi tugas dan tanggungjawab pimpinan organisasi.
* Pengawasan Fungsional Internal Pemerintah oleh APIP yang dilakukan oleh BPKP, Inspektorat Jenderal dan Inspektorat Daerah Provisni, Kabupaten, Kota.
* Pengawasan Fungsional Eksternal Pemerintah yang dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dengan melakukan pemeriksaan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara.
* Pengawasan Legislatif yang dilaksanakan oleh Dewan Perwakilan Rakyat / Daerah (DPR/D)
* Pengawasan Mayarakat, selaku pemegang kedaulatan tertinggi negara
1. **Peran APIP Dalam Pengawasan Instansi Pemerintah**

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah Instansi Pemerintah yang mempunyai tugas pokok dan fungsi melakukan pengawasan, dan terdiri atas Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang bertanggungjawab kepada Presiden, Inspektorat Jenderal (Itjen)/Inspektorat Utama (Ittama)/Inspektorat yang bertanggung jawab kepada Menteri/Pimpinan Lembaga Pemerintah Non-Departemen (LPND)/Menteri Negara; Inspektorat Pemerintah Provinsi yang bertanggung jawab kepada Gubernur, dan; Inspektorat Pemerintah Kabupaten/Kota yang bertanggung jawab kepada Bupati/Walikota.

Sesuai dengan tugas dan kewenangannya, maka APIP melakukan tugas pengawasan internal pemerintah. Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 19 tahun 2009 tentang Pedoman Kendali Mutu APIP, mendefinisikan Pengawasan intern sebagai seluruh proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata kelola/kepemerintahan yang baik.

Dalam melaksanakan peran pengawasannya tersebut,maka APIP dapat melakukan tugas-tugas pengawasan melalui aktivitas audit, reviu, evaluasi dan pemantauan, yang di definisikan sebagai berikut :

* Audit adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektivitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah

Audit yang dilakukan APIP dapat berupa audit kinerja maupun audit investigasi. Audit kinerja adalah audit yang terdiri atas aspek ekonomi dan efisiensi serta audit aspek efektivitas; sedangkan audit investigatif adalah proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan barang bukti secara sistematis yang bertujuan mengungkapkan terjadi atau tidaknya suatu perbuatan dan pelakunya guna dilakukan tindakan hukum selanjutnya.

* Reviu adalah penelaahan ulang bukti-bukti suatu kegiatan untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan, standar, rencana, atau norma yang telah ditetapkan.
* Pemantauan adalah proses penilaian kemajuan suatu program/kegiatan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan.
* Evaluasi adalah rangkaian kegiatan membandingkan hasil/prestasi suatu kegiatan dengan standar, rencana, atau norma yang telah ditetapkan, dan menentukan faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan atau kegagalan suatu kegiatan dalam mencapai tujuan.

Peran APIP sebagaimana tercantum dalam PerMen PAN-RB tersebut, diperkuat lagi dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Instansi Pemerintah (SPIP) pasal 48 yang menyatakan bahwa Aparat pengawasan intern pemerintahmelakukan pengawasan intern melalui: audit, reviu, evaluasi, pemantauan; dan kegiatan pengawasan lainnya

Dengan memperhatikan beberapa peraturan yang terkait dengan tugas dan peran pengawasan APIP tersebut, maka tugas APIP adalah memberikan informasi hasil pengawasan kepada pimpinan berupa infoirmasi yang meyakinkan dan memberikan jaminan yang memadai bahwa pelaksanaan tata kelola pemerintahan yang baik dapat terwujud, termasuk di dalamnya penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dan bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisme sebagaimana diamanatkan dalam UU nomor 28 tahun 1999. Dengan demikian, APIP juga memainkan peran penting dalam hal pemberantasan tindak pidana korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN).

Dalam realisasi pelaksanaanya, fungsi pengawasan yang dilakukan APIP sampai dengan saat ini dilaksanakan melalui peran pemeriksaan (watchdog), peran konsultan (consultant) dan peran katalisator dan pendampingan manajemen (catalyst). Ketiga peran tersebut telah dilaksankan oleh APIP dengan menggunakan segenap sumber daya yang telah disediakan yaitu sumber daya manusia auditor, sumber dana(anggaran), serta sarana dan prasarana pengawasan yang diperlukan. Seluruh penugasan APIP dalammelaksanakan ketiga peran tersebut direncanakan dalam Dokumen Perencanaan Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT).

Secara ringkas, jenis penugasan pengawasan yang dilakukan oleh APIP yang terencana dalam dokumen PKPT antara lain :

|  |  |
| --- | --- |
| * Penugasan Audit
 | Audit kinerja, audit investigasi, audit dengan tujuan tertentu seperti audit pengadaan barang dan jasa,audit pengelolaan barang milik negara,audit perencanaan, audit ketaatan pengelolaan anggaran. |
| * Penugasan Reviu
 | Reviu Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian/Lembaga/ Daerah, Reviu Laporan Keuangan |
| * Penugasan Evaluasi
 | Evaluasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) |
| * Penugasan Pemantauan (Monitoring)
 | Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Hasil Pengawasan (TLHP) |

Namun demikian, penugasan-penugasan pengawasan yang telah dilaksanakan oleh APIP sampai dengan saat ini, lebih dominan bersifat audit atas kejadian yang telah berlalu (*post audit*) yang berorientasi pada upaya pengungkapan temuan-temuan audit berupa penyimpangan efisiensi, efketivitas dan ketaatan terhadap ketentuan perundangan yang berlaku. Hasil pengawasan APIP sangat minim dalam memberikan informasi kepada pimpinan dalam upaya pencegahan dan pendeteksian tindak pidana korupsi. Keberadaan APIP pada instansi pemerintah, baik pusat maupun daerah belum mampu mencegah terjadinya tindak pidana korupsi. Beberapa kasus TPK berskalabesar yang diunagkap oleh aparat penegak hukum seperti kasus hambalang dipemerintah pusat, kasus pembangunan wisma atlit di Riau, merupakan salah satu contoh betapa keberadaan APIP di instansi pemerintah belum mampu mencegah dan mendeteksi tindak penyimpangan pidana korupsi.

Berbagai kelemahan,hambatan dan kendala yang dihadapi oleh APIP dalam melaksanakan perannya dalam pencegahan dan pendeteksian tindak pidana korupsi. Kelemahan kewenangan, sumber daya manusia, metodologi, prosedur serta teknik pengawasan yang dilakukannya. Oleh karena itu, perlu upaya-upaya startegis bagi APIP untuk meningkatkan peran pengawasannya, sehingga keberadaan APIP di instansi mampu mendeteksi sedini mungkin terjadinya tindak penyimpangan yaitu tindak pidana korupsi atau tindakan penyimpangan lain yang merugikan keuangan negara. Optimalisasi penugasan audit, reviu, evaluasi dan monitoring, selain dilakukan untukmemberikan informasi yang meyakinkan manajemen bahwa tujuan dan sasaran organisasi tercapai,juga dirancang untuk mengidentifikasi adanya indikasi penyimpangan (fraud) tindak pidana korupsi, sehingga tindakan penyimpangan tersebut tidak akan mengganggu atau menggagagalkan instansi pemerintah mencapai tujuan dan sasarannya.

1. **Strategi APIP Dalam Upaya Pencegahan TPK**

Harapan publik bahwa APIP sebagai auditor internal semestinya mengetahui adanya indikasi atau terjadinya tindakan penyimpanagan (fraud) yang terjadi dalam organisasi. Dalam strategi pencegahan tindakan penyimpangan (fraud),seperti tindakpidana korupsi, terdapat 4 (empat) pilar pengaman dalam upaya pencegahan fraud yaitu adanya budaya organisasi yang dilandasi oleh nilai-nilai budaya organisasi kuat (pilar ke-1), terlaksananya sistem pengendalian internal (SPI) yang kuat (pilar ke-2), berfungsinya auditor internal dalam mendeteksi dan menemukan indikasi kecurangan dalam organisasi (pilar ke-3) serta adanya pemeriksaan eksternal yang obyektif dan independen (pilar ke-4).

Tanggungjawab dan kewajiban auditor internal untuk mampu mendeteksi kecurangan tertuang dalam Standard Audit Statement (SAS No 82) dari AICPA yang menyatakan secara jelas bahwa masalah pokok dalam pemeriksaan(audit) adalah mendeteksi *material misstatement in financial statements* merupakan masalah pokok dalam pemeriksaan. Auditor internal sebenarnya memiliki posisi yang lebih baik untuk mendeteksi kecurangan. *Due Professional Care Standar* menugaskan auditor internal untuk membantu pengendalian kecurangan dengan memeriksa dan mengevaluasi sistem pengendalian internal.

*The Institute of Internal Auditor* turut mengesahkan *Statement on Auditing Standards* (SAS) No. 99 dari AICPA, tetapi tidak mewajibkan Internal Auditor melaksanakannya. SAS 99 *Consideration of Fraud in Financial Statement Audit* menekankan perlunya pemeriksa menerapkan *professional skepticism* dan mengidentifikasi risiko kecurangan dengan Melakukan *brainstorming*, Bertanya kepada ke manajemen, Melaksanakan prosedur analitis

SAS 99 juga menekankan perlunya menaksir risiko kecurangan setelah evaluasi seluruh program/pengendalian dan menyesuaikan prosedur pemeriksaan dengan temuan evaluasi.

Berdasarkan ketentuan-ketentuan yang mengatur kewajiban dan tanggungjawab APIP dalam upaya pencegahan dan pendeteksian tindakan penyimpangan dan tindak pidana korupsi tersebut, maka penugasanpengawasan APIP yang dilakukan melalui penugasan audit, reviu, evaluasi dan pemantauan harus dirancang untuk mampu mencegah terjadinya pencegahan penyimpangan.

Hakikat tindakan pencegahan tindakan penyimpangan (fraud) yang dilakukan APIP adalah upaya APIP untuk menghilangkan atau meminimalkan motivasi dan/atau kesempatan untuk melakukan penyimpangan (fraud). Oleh karena, perlu ada perumusan kebijakan dan strategi pengawasan APIP yang diarahkan untuk kegiatan pencegahan dan pendeteksian tindakan *fraud* sebagi berikut:

1. **Optimalisasi Sistem Pengendalian Internal Pemerintah**
2. SPIP sebagai upaya pencegahan tindakan penyimpangan (*fraud*)

Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sebagai suatu proses yang integral, SPIP meliputi unsur yang mengatur mengenai perilaku manusia (*soft control*) serta prosedur kegiatan (*hard control*). Oleh karena itu, SPIP yang diterapkan di instansi pemerintah akan mampu meminimalkan dan mengeliminasi motivasi pegawai (*soft control*) dan kesempatan (*hard control*) untuk melakukan penyimpangan (*fraud*) pencapaian tujuan organisasi. Dengan demikian, SPIP merupakan sarana yang efektif dalam upaya pencegahan tindakan penyimpangan (*fraud*) yang pada hakikiatnya merupakan upaya mengeliminasi dan meminimalkan motivasi dan kesempatan untuk melakukan perbuatan menyimpang (*fraud*).

1. APIP sebagai pembina penyelenggaraan SPIP di lingkungan instansinya

PP nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) pasal 59 menyatakan Pembinaan penyelenggaraan SPIP dilaksanakan oleh BPKP yang meliputi kegiatan penyusunan pedoman teknis penyelenggaraan SPIP, sosialisasi SPIP, pendidikan dan pelatihan SPIP, pembimbingan dan konsultansi SPIP, dan peningkatan kompetensi auditor aparat pengawasan intern pemerintah. Sejalan dengan peran BPKP sebagai pembina SPIP, maka pada instansi pemerintah kementerian/lembaga/pemerintah daerah, maka inspektorat jenderal /inspektorat daerah juga harus merumuskan kebijakan pengawasannya yang memfokuskan diri pada pembinaan SPIP di lingkungan instansi masing-masing.

1. Kebijakan Pengawasan APIP

Dalam PKPT inspektorat jenderal/daerah, maka pembinaan SPIP di lingkungan K/L/Pemda merupakan salah satu bentuk penugasan dalam kelompok kegiatan pengawasan lainnya.

1. **Reviu Anggaran (Rencana Kerja Anggaran Kementerian/Lembaga/SKPD)**

Penyimpangan (fraud) pada instansi pemerintah pada umumnya telah direncanakan sejak awal proses manajemen yaitu melalui proses perencanaan. Perencanaan yang tidak sesuai dengan kebutuhan organisasi, penganggaran yang digelembungkan untuk kepentingan pribadi, penysuuanan rencana kegiatan yang diarahkan untuk kepentingan pribadi dlsb merupakan modus-modus penyimpangan yang selama ini diketemukan. Modus-modus penyimpangan tersebut sebenarnya telah dapat terdeteksi jika dalam proses penyusunan rencana, anggaran dan biaya dilakukan penelaahan yang cermat. Permasalahannya, dalam proses perencanaan ini, biasanya dilakukan oleh unit kerja dengan melakukan kolusi dengan unit perencanaan dan penganggaran, tanpa adanya pihak ketiga yang melakukan pengawasannya. Oleh karena itu, selayaknya, jika APIP sejak awal proses manajemen instansi pemerintahan sudah terlibat dalamproses perencanaan dengan melakukan revbiu atas RKA-KL atau RKA-SKPD.

Kebijakan Pengawasan yang perlu dirumuskan:

* PKPT APIP perlu merencanakan penugasan Reviu RKA unit kerja/ RKA- SKPD pada saat proses penyuusunan RKA KL/ R-APBD

1. **Pemantauan Kinerja dan Penyerapan Anggaran**

Modus penyimpangan berupa pengeluaran fiktif dan kemudian mengambil uang untuk kepentingan pribadi dapat diidentifikasikan sedinimungkin, jika secara periodik selama dilakukan proses pemantauan atau monitoring dengan membandingkan realisasi fisik dengan penyerapan anggaran. Jika realisasi anggaran melebihi realisasi fisik,makakondisi ini mengindikasikan adanya pengeluaran dana yang melebihi kinerjanya. Dengan demikian, tindakan penyimpangan tersebut dapat diketahui lebih dini, jika APIP secara perioodik (triwulan atau semesteran) melakukan monitoring perbandingan realisasi fisik dengan penyerapan anggarannya.

Kebijakan Pengawasan yang perlu dirumuskan:

* PKPT APIP perlu merencanakan penugasan pemantauan penyerapan anggaran secara periodik sesuai dengan kebutuhan.
1. **Audit Ketaatan Pelaksanaan Anggaran**

Jika penugasan monitoring penyerapan anggaran dilakukan sepanjang tahun (current year audit), maka tugas audit ketaatan dapat dilakukan ketika peklaksanaan anggaran telah selesai dipertanggungjawabkan. Kegiatan pengawasan inilah yang dominan diprogramkan APIP dalam PKPT, sebagaimana telah berlangsung selama ini. Audit ketaatan ini, lebih mencerminkan pelaksanaan peran APIP sebagai watchdog yang bersifat represif.

1. **Audit Kinerja(*Performance Audit*)**

Audit kinerja dilakukan untuk melakukan penilaian bahwa target kinerja instansi yang telah dituangkan dalam kontrak kinerja (Penetapan Kinerja) telah tercapai secara efektif, efisien dan ekonomis, serta mentaati ketentuan perundangan yang berlaku. Audit ini juga telah dilaksanakan APIP selama ini dalam PKPT. Sebagaimana penugasan audit ketaatan, audit ini juga dilakukan untukmenilai pertanggungjawaban unit kerja dalam melaksanakan tugas pokok dan fungsinya secara efektif, efisien dan ekonomis. Hasil audit berupa temuan yang lebih berorientasi mencari akar permasalahan (penyebab) di unit kerja, sehingga APIP dapat memberikan rekomendasi untuk meningkatkan kinerja pada periode berikutnya. Indikasi penyimpangan (fraud) akan biasanya akan terdeteksi pada capaian kinerja yang sangat rendah atau capaian kinerja yang terlalu tinggi dan tidak normal. Indikasi ketidakteraturan (irregularities) dan ketidakpatutan (abuse) dari capaian kinerja,merupakan indikasi awalterjadinya penyimpangan. Dalam audit ini, disamping peran konsultatif, APIP juga bertanggungjawab untukmengidentifikasikan jika dalam pelaksanaan kinerja ditemui indikasi-indikasi penyimpangan tersebut.

1. **Reviu Laporan Keuangan Instansi.**

Penugasan reviu laporan keuangan sebagaimana diamanatkan dalam PP 8 tahun 2006 tentant Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, dilakukan oleh APIP sebagai unsur penjaminan mutu (*quality assurance*) atas kualitas laporan keuangan instansi atau unit kerja. Salah satu teknik reviu yang dilakukan oleh APIP adalah teknik analisis laporan keuangan.

Analisis laporan keuangan inilah merupakan teknik reviu yang dapat dimanfaatkan untuk mencermati adanya indikasi penyimpangan dalamlaporan keuangan seperti pencurian kas, pencurian aset, tidak dilaporkannya pendapatan, serta ketidakwajaran pengeluaran belanja. Dalam melakukan reviu ini, seharusnya APIP tidak hanya berfokus pada kesesuaian angka, tetapi harus mengembangkan teknik analisis laporan keuangan dengan membandingkan antara komponen laporan keuangan, analisisi kecenderungan (trend analysis), serta beberapa analisis rasio untukmenilai kewajaran laporan keuangan. Ketidakwajaran laporan keuangan menunjukkan adanya indikasi penyimpangan (fraud) yang mungkin terjadi di instansi yang direviu tersebut.

1. **Evaluasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi pemerintah**

Salah satu bentuk penugasana evaluasi yang selama ini dilakukan APIP adalah evaluasi atas Sistem AKIP, yang diawali dengan evaluasi penyusuan rencana kinerja, pengukuran dan evaluasi kinerja, pelaporan kinerja,serta pemanfaatn informasi kinerja untuk perencanaan selanjutnya. Proses evaluasi ini dilakukan sesuai dengan pedoman evaluasi SAKIP yang diterbitkan oleh Men PAN-RB. Sama halnya dengan reviu laporan keuangan, dalam evaluasi SAKIP ini APIP mampu mengembangkan teknik analisis terhadap suatu sistem kinerja instansi, maka memungkinkan APIP dapat mengidentifikasikan adanya indikasi penyimpangan (*fraud*)

1. **Audit Investigatif atas Tindakan Penyimpangan (Fraud Audit)**

Audit investigatif adalah proses mencari, menemukan, dan mengumpulkan barang bukti secara sistematis yang bertujuan mengungkapkan terjadi atau tidaknya suatu perbuatan dan pelakunya guna dilakukan tindakan hukum selanjutnya. Dalam pelaksanaan penugasan audit investigatif ini, kendala yang dihadapi APIP pada umumnya terletak pada kompetensi SDM auditor investigasi serta independensi. Kendala inilah yang mengakibatkan hampir seluruh APIP tidak mampu melaporkan adanya tindak pidana korupsi di lingkungan instansinya, padahal berdasarkan hasil pemeriksaan aparat penegak hukum, terungkap kasus-kasus tindak pidana korupsi di instansi tersebut.

Dalam rangka mengatasi ketidakberdayaan APIP melakukan audit investigasi dalam rangka penindakan (represif) ini, maka disarankan agar APIP menjalin kerjasama (*memorandum of understanding*) dengan aparat penegak hukum untuk menindaklanjuti hasil pengawasan APIP yang mengindikasikan adanya tindak pidana korupsi *(fraud)*. Untuk itu, komitmen pimpinan instansi yaitu menteri/pimpinan lembaga atau kepala daerah terhadap pemberantasan korupsi menjadi kunci keberhasilan penindakan korupsi di instansinya.

Secara ringkas, kebijakan pengawasan APIP seharusnya dirancang untuk mampu mencegah penyimpangan tindak pidana korupsi (*fraud*), dengan mengoptimalkan seluruh jenis penugasan pengawasan yang meliputi audit, reviu, monitoring dan evaluasi yang diarahkan untuk mampu mengidentifikasikan adanya indikasi tindakan kecurangan (*fraud*) dalam kegiatan manajerial unitkerja yang dilakukan pengawasan. Oleh karena itu, peran APIP sebagai pembina penyelenggaraan SPIP di lingkungan instansinya menjadi fokus utama peran APIP dalam pencegahan tindak pidana korupsi. Selain itu, optimalisasi APIP juga dengan memerankan APIP sejak awal proses manajemen, mulai dari pengawasan perencanaan kinerja, pengawasan pengorganisasian kinerja, pengawasan atas pelaksanaan kinerja dan pengendalian kinerja.

1. **Simpulan dan Saran**
2. APIP sebagai pengawas internal instansi pemerintah sangat berperan dalam upaya pencegahan tindak pidana korupsi (fraud), dengan melakukan upaya meminimalkan atau menghilangkan motivasi dan/atau kesempatan (*opportunity*) anggota organisasi untuk melakukan penyimpangan (*fraud*). Upaya ini dilakukan dengan mengoptimalkan peran APIP sebagai pembina penyelenggaraan sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP) di lingkungan instansinya, sebagaimana peran BPKP sebagai pembina APIP di lingkungan Pemerintahan.
3. Dalam melaksanakan fungsi pengawasannya melalui penugasan audit, reviu, pemantauan, evaluasi, dan kegiatan pengawasan lainnya, APIP diharapkan mampu mengoptimalkan metodologi, prosedur dan teknik pengawasannya untuk mendeteksi indikasi kecurangan (*fraud*), ketidakteraturan (*irregularities*),maupun ketidakpatutan (*abuse*). Oleh karena itu, APIP hendaknya melakukan perubahan strategi pengawasannya dengan melakukan pengawasan sejak unit kerja melaksanakan tahapan perencanaan, selama unit kerja melaksanakan pengawasan, serta pada akhir tahapan manajemen berupa pertanggungjawaban kinerja manajemen. Strategi pengawasan yang selama ini dilakukan ketika suatu aktivitas manajemen selesai (*post audit*), ternyata tidak efektif dalam mencegah perilaku penyimpagan (*fraud*) serta tindak pidana korupsi.
4. Dalam melaksanakan upaya pendeteksian tindakan penyimpangan (*fraud*) dan tindak pidana korupsi, pada umumnya APIP mengalami hambatan dan kendala ketika melakukan tugas pengawasan melalui audit investigatif TPK, terutama yang terkait dengan keterbatasan kompetensi SDM sebagai auditor investigasi serta permasalahan independensi APIP. Oleh karena itu, disarankan agar APIP menjalin kerja sama dengan auditor eksternal instansinya (seperti BPKP), serta aparat penegak hukum untuk menindaklanjuti hasil pengawasan APIP yang mengindikasikan tindak penyimpangan (*fraud*).

**Daftar Pustaka**

1. Peraturan Perundangan

Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan reformasi Birokrasi Nomor 19 tahun 2009 tentang Pedoman Kendali Mutu Aparat Pengawas Intern Pemerintah

1. Buku Pustaka

BPKP.2007. Perilaku Menyimpang (*Fraud*) dalam Modul 2 Audit Forensic. Bogor. Pusdiklatwas BPKP.

BPKP.2007. Pencegahan dan Pendeteksian Fraud dalam Modul 3 Audit Forensic, Bogor. Pusdiklatwas BPKP.

Suharyo Salamoen, Nasri Effendy.2006. Sistem Penyelenggaraan Pemerintahan Negara Kesatuan Republik Indonesia. Jakarta. Lembaga Administrasi Negara RI

*\*) Penyusun adalah Widyaiswara Madya Pada Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan, BPKP.*