INDEPENDENSI APARAT PENGAWAS INTERN PEMERINTAH GUNA PELAKSANAAN *GOOD GOVERNANCE* BERBASIS *CACM* DI LINGKUNGAN PEMERINTAH DAERAH

Herlin Angela Dewi

Inspektorat Daerah Kabupaten Bandung
Jl. Raya Soreang KM.17, Pamekaran, Kec. Soreang, Kabupaten Bandung,
Jawa Barat, 40912
Email:herlinangela@yahoo.co.id

Disubmit: 20-05-2021 | Diterima: 30-05-2022

Abstract

This study aims to determine the independence of the government internal supervisory apparatus in order to realize the implementation of good governance in the Continuous Auditing and Continuous Monitoring (CACM) based local government environment. This normative juridical research show that CACM are tools that are expected to support the implementation of audits in order to produce effective and efficient audits. The research method used is normative juridicial. The results showed that APIP maintain independence and responsibility for supervision and guidance and be free from pressure from any party in order to realize reliable supervisory results the implementation of good governance in local government based on CACM.

Key words*: Audit intern; Good governance; Independence.*

Abstrak

Penelitian ini memiliki tujuan untuk mengetahui independensi APIP guna mewujudkan pelaksanaan *good governance* di Lingkungan Pemerintah Daerah berbasis *Continuous Auditing and Continuous Monitoring* (CACM). (CACM) ialah alat (*tools*) yang diharapkan dapat mendukung pelaksanaan audit guna menghasilkan audit yang efektif dan efisien. Hasil dari penelitian yuridis normative ini menunjukan bahwa APIP menjaga independensi serta tanggung jawabnya terhadap pengawasan dan pembinaan serta bebas dari tekanan pihak manapun guna mewujudkan hasil pengawasan yang handal dalam pelaksanaan *good governance* di lingkungan pemerintah daerah berbasis CACM.

Kata kunci: Auditor internal, *Good governance;* Independensi.

 DOI: https://doi.org/10.21776/ub.arenahukum.2022.01502.9

Pendahuluan

Dengan berjalannya waktu, paradigma terkait peran tim audit internal mengalami suatu perubahan yang drastis. Begitu pula dengan auditor internal pemerintah yang sekarang tidak lagi berfungsi seperti dahulu yakni sebagai "*watchdog*" yang tugasnya hanya melakukan pengawasan atau sebagai penjaga, namun lebih berfungsi sebagai "konsultan" yang nantinya akan memberikan suatu nilai lebih terhadap organisasi. Rencana adanya perubahan semakin dikembangkan di lingkungan pengawasan tingkat internal. Kemunculan audit tingkat intern dalam pemerintah yang biasa disebut APIP (Aparat Pengawasan Intern Pemerintah) memberikan suatu pengaruh yang dapat menjadi suatu harapan dan layak ditempatkan sebagai *strategic bussines partner* untuk kebutuhan di pemerintahan[1]. Adanya perubahan pandangan atas pemerintahan ini menjadikan dorongan dalam keterwujudan suatu sistem pengelolaan pemerintahan yang baik (*Good Governance)* yakni perwujudan tata kelola di bidang pemerintahan secara demokratis melalui penyelenggaraan pemerintahan yang akuntabel, transparan, baik, bersih dan partisipatif.

Peraturan pemerintah Nomor 60 tahun 2008 terkait Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), telah memaparkan mengenai peranan APIP yang efektif setidaknya wajib menyampaikan keyakinan yang memadai terhadap kepatuhan, kehematan, efisiensi serta efektifitas dalam pencapaian tujuan pelaksanaan tugas dan fungsi suatu instansi pemerintahan. APIP dituntut untuk menjadi instansi yang lebih efektif dalam kinerjanya sejak diterbitkannya Peraturan pemerintah No 60 tahun 2008, dimana menjadikan cakupan peran APIP menjadi suatu wadah untuk konsultasi dan memberikan suatu rasa yakin kepada pemerintahan. Pergeseran peran APIP ini secara langsung menambah peran APIP sebagai pelaksana kegiatan konsultasi yang membantu perangkat daerah untuk diberikan saran serta pertimbangan secara professional atas resiko yang ada pada suatu organisasi. Tetapi apabila pendekatan, metode serta fokus audit tidak didapati suatu perubahan akan menjadikan tidak dapat berjalannya peran dalam memberi keyakinan (*assurance*) dan konsultasi (*consulting).* Sehingga peran APIP pada semua bidang harus memiliki kekuatan yang besar baik dalam bidang kelembagaan, anggaran regulasi, SDM dan standar [2]. Besarnya harapan terkait adanya penambahan tugas APIP ditemui beberapa hal yang menghambat pelaksanaan tugas tersebut, antara lain kurangnya kecakapan sumber daya

1 Yoyok Suyoko, "Kajian Pengawasan Ex Ante (Suatu Studi Deskriptif)", *Seputar Litbang Media Komunikasi Penelitian dan Pengembangan Pengawasan*, (Jakarta: Pusat Penelitian Pengembangan dan Pengawasan, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (Puslitbangwas BPKP) Vol.3.No.III, September 2020), hlm.6.

2 Marlaini ,Aliamin ,Mirna Indriani, "Evaluasi Efektivitas Penguatan Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Dalam Paradigma Baru (Studi kasus pada salah satu Inspektorat di Aceh)", *Jurnal Perspektif Ekonomi Darussalam*, *Vol.IV, No.1*, (Maret 2018):96, Diakses 15 Mei 2021, doi: https://doi.org/10.24815/jped.v4i1.10926

tim audit, lemahnya objektivitas, independensi serta dana yang kurang, tidak terpenuhinya beberapa formasi tim audit, ketidakberjalanan standar audit, kode etik serta kapabilitas tim yang mana menjadikan kinerja APIP belum maksimal.

APIP didalam melakukan tugas serta fungsinya dituntut untuk independen yaitu terbebas dari pengaruh organisasi maupun kebijakan pimpinan. Independensi sangat berpengaruh terhadap hasil audit, dikarenakan hasil audit digunakan sebagai masukan dan saran dalam pelaksanaan rencana kerja pemerintah selanjutnya. Pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah dinilai telah sesuai atau belum dengan perencanaan strategis yang ditetapkan. Bahkan hasil audit yang dilaksanakan oleh APIP dapat dijadikan masukan kepada auditor eksternal yaitu "Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)" atau bahkan sampai "Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK)". Independensi APIP merupakan salah satu indikator dalam pemerintahan guna mewujudkan *good governance* yang efektif dan efisien dalam menjalankan perannya serta tanggungjawab terhadap masyarakat.

Pergeseran pengelolaan manajemen dari manual mengarah pada komputerisasi yaitu dari proses pengawasan yang sifatnya represif diganti dengan prefentif dengan bantuan teknologi yang semakin canggih yang gunanya untuk mengefektifkan tugas pengawasan yang sifatnya intern serta untuk mengembangkan sistem peringatan dini sehingga mampu melakukan identifikasi mengenai persoalan yang memiliki potensi untuk menghambat tujuan organisasi, diperlukan adanya suatu proses pemantauan yang dilaksanakan secara konsisten sebagai bentuk usaha dalam meningkatkan transparansi, akuntanbilitas dan reformasi di lingkungan pemerintahan ialah tujuan adanya Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 2 Tahun 2018 mengenai "*Grand Design* Implementasi Pengawasan Berkelanjutan dan Pemantauan Berkelanjutan di Lingkungan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)". BPKP adalah Aparat Pengawas Intern Pemerintah yang dijadikan rujukan ataupun konsultasi dari APIP di Lingkungan Pemerintah Daerah.

Guna meningkatkan akuntabilitas keuangan pemerintah daerah secara efektif dan efisien pada proses pengawasan yang dilaksanakan oleh APIP di lingkungan pemerintah daerah maka akan dikembangkan aplikasi *Continuous Auditing Continuous Monitoring* (CACM) berbasis pengelolaan keuangan daerah. Aplikasi ini digunakan oleh internal auditor yaitu audit berkelanjutan (*continuous auditing*) sedangkan pada pihak manajemen dilakukan pemantauan berkelanjutan (*continuous monitoring*).

Rumusan permasalahan yang ada pada penelitian ini ialah 1) bagaimana pergeseran kewenangan peran APIP dapat mempengaruhi independensi APIP guna mewujudkan *good governance*? Kedua, bagaimana CACM mendukung adanya independensi APIP di lingkungan pemerintah daerah?

Metode Penelitian

Metode pada penelitian ini yakni yuridis normatif dengan pendekatan peraturan perundangan (*statute approach*) dengan memahami perubahan serta latar belakang peran APIP dimasa sekarang guna mewujudkan *good governance* dengan menggunakan konsep CACM. Jenis bahan yang digunakan adalah bahan sekunder yang diperoleh dari bahan tertulis, seperti buku, peraturan perundang-undangan yaitu Peraturan pemerintah nomor 12 tahun 2017 mengenai "Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah" (Lembaran Negara Tahun 2017 Nomor 73, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6041) serta Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 107 tahun 2017 tentang "Pedoman Nomenklatur Inspektorat Daerah Provinsi dan Kabupaten/Kota" (Berita Negara Tahun 2017 Nomor 1605), dokumen dll.

Pembahasan

A. Independensi Auditor Internal

Independensi ialah suatu keadaan dimana tidak terpengaruh maupun tidak dikendalikan dan tidak ketergantungan dengan orang lain atau dapat disebut bebas. Sesuai Dewan Standard Profesi Akuntan Publik (SPAP) yang dimunculkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) melalui SPAP dituliskan yaitu auditor berkeharusan memiliki sikap yang independent dimana nantinya tidak mudah terpengaruh pihak lain disebabkan dalam tugasnya auditor bekerja untuk kepentingan khalayak umum kecuali apabila praktiknya sebagai tim audit intern. Oleh sebab itu, seorang auditor tidak boleh memiliki keberpihakan atas kepentingan siapapun sehingga tim auditor memiliki sikap bebas tidak memihak dimana ini memiliki urgensi besar bagi kebebasan dalam berpendapat mengenai suatu kasus.[3]

Terdapat beberapa indikator independensi berdasar Lawrence B. Sawyer dimana telah dilakukan penerjemahan oleh Desi Ardhariani, yakni : 1. Independensi pada program audit dimana cakupannya terbebas atas interfensi manajemen pada program serta prosedur audit dan bebas atas semua syarat dalam penugasan kecuali syarat yang memang untuk pengauditan, 2) independensi dalam hal verifikasi yakni cakupannya bebas dalam akses seluruh catatan untuk dilakukan pemeriksaan aktiva yang relevan dengan pengauditan, dalam proses audit mendapatkan kerjasama dengan baik dari manajemen, tidak dilakukan pembatasan atau mendapat halangan dari manajerial saat dilakukannya pemeriksaan bahan bukti dan bersikap objektif saat dilakukannya verifikasi pengauditan, 3) independensi atas pelaporan, dimana meliputi melaporkan hal yang secara fakta ditemui di lapangan dan tidak melakukan modifikasi data serta tidak mendapat tekanan saat melaporkan

3 Maria Ludya Jesica, Ramot P. Simanjuntak dan Salmon Sihombing, "Independensi dan Tanggungjawab Auditor dan Pengaruhnya Terhadap Opini Auditor (Studi Kasus pada Kantor Akuntan Publik di Wilayah Jakarta Selatan)", *Buletin Ekonomi Vol. 19, No.3*, (Agustus 2015): 2, diakses 10 Mei 2021, doi:https://doi.org/10.33541/bulletin%20ekonomi.v19i3.2015.

hasil audit dari siapapun[4].

1. Aparat pengawasan internal pemerintah (APIP)

APIP ialah Auditor Intern Instansi Pemerintah yang mempunyai wewenang serta perannya melakukan suatu pengawasan. Dalam APIP cakupannya ialah tim audit yang berada di lingkungan "Badan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), unit pengawasan tingkat Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND), Inspektorat Jenderal Departemen serta Inspektorat Daerah Provinsi Kabupaten dan Kota" dimana didalam pelaksanaan tanggungjawabnya wajib sesuai standar audit APIP dan kode etik.

Standar Audit Auditor Intern Pemerintah Indonesia (SA AIPI) telah dimunculkan oleh Asosiasi Auditor Pemerintah Indonesia (AAIPI) dimana didalamnya memuat standard yang wajib dipenuhi tim Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AIPI) pada suatu instansi kementerian maupun kelembagaan, tingkat negara hingga kabupaten/kota. Standar yang telah dirumuskan berfungsi untuk mempermudah pelaksanaan audit yang mana akan membantu suatu pimpinan di Lembaga eksekutif baik pada tingkatan presiden dingga Pemkot.

Dalam prakteknya, didapati beberapa tujuan standar audit yakni : 1) melakukan penetapan prinsip dasar dalam melakukan penerapan audit yang sewajibnya, 2) menyiapkan suatu konsep kinerja terkait proses pelaksanaan serta meningkatan aktivitas audit intern yang mempunyai suatu nilai tambah, 3) melakukan penetapan pokok atas penilaian kinerja audit intern, 4) melakukan pembaruan dengan cepat mengenai aktivitas operasi serta proses organisasi, 5) Melakukan penilaian, pengarahan serta memberikan dorongan bagi tim audit dalam kete,rcapaian tujuan auditnya, 6) dijadikan suatu acuan dalam pelaksanaan audit internal, 7) dijadikan pedoman dalam kesuksesan proses audit intern. Standar audit dibuat dimana tujuannya merupakan patokan dalam pencapaian mutu minimal oleh tim audit serta APIP yakni cakupannya meliputi : 1. Proses dalam melaksanakan wewenang serta tugas yang mampu menggambarkan kegiatan audit intern seperti sebenarnya, penyediaan rangka kinerja dalam melaksanakan serta meningkatkan aktivitas audit intern yang mempunyai suatu nilai tambah serta penetapan acuan penilaian kinerja audit internal, 2. Melakukan koordinasi audit intern oleh pimpinan APIP, 3. Melakukan suatu pengukuran terkait efektifitas tindak lanjut berdasar hasil serta tingkat sinergitas sajian laporan hasil pengauditan intern.[5]

Ruang lingkup atas aktivitas audit intern diklasifikasikan atas : 1.Aktivitas yang

4 Toufiq Agung Pratomo Sugito Putra, "Pengaruh Independensi, Kompetensi, Dan Pengalaman Auditor Aparat Pengawas Intern Pemerintah (Apip) Terhadap Pendeteksian Fraud Dengan Skeptisisme Profesional Sebagai Variabel Intervening Pada Perwakilan BPKP Provinsi Kepulauan Riau", *Thesis Ilmu Akuntansi, Program Pascasarjana Magister Ilmu Akuntansi,* (Bandung: Unpad, 2016), dipublikasikan, hlm.21.

5 Wilis Budi Santoso, "Pengaruh Penerapan Kode Etik Auditor Oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) Terhadap Terwujudnya Good Governance di Komisi Pemilihan Umum", *Skripsi Akutansi, Program Studi Strata 1 Akutansi,* (Jakarta: STIEI,2020), Tidak dipublikasikan, hlm.15.

menjamin suatu kualitas dimana cakupannya adalah : a. Audit, dimana cakupannya berupa audit keuangan, audit kinerja serta audit dengan tujuan tertentu, b. Evaluasi, c. Review, d. Pelaksanaan monitoring. 2. Kegiatan dilakukannya suatu pengawasan yang didalamnya tidak terdapat jaminan kualitas, contohnya kegiatan sosialisasi, konsultasi dan asistensi.

2. Pergeseran peran APIP

Sebelumnya pandangan mengenai peran auditor internal hanya sebatas tim pengawas atau *watchdog,* tetapi seiring adanya perubahan peran tersebut sudah beralih jadi suatu konsultan yang memberikan saran bewujud pandangan yang gunanya memperbaiki terkait system yang ada pada suatu organisasi, serta memiliki peran sebagai katalis. Dalam fungsinya sebagai konsultan ini ialah suatu fungsi yang baru dimana secara tidak langsung turut memberikan dorongan bagi tim audit untuk proses peningkatan pengetahuannya mengenai profesinya sebagai auditor dalam berbagai pandangan, sehingga nantinya dapat menuntaskan permasalahan yang ada di dalam suatu organisasi dan meminimalisir suatu kesalahan. Dalam proses pemberian saran atas permasalan yang ada tim auditor harus banyak berkecimpung secara langsung dimana kemampuan *problem solver* tersebut akan didapatkan seiring dengan pengalaman yang ada dalam proses pelaksanaan audit.

Menurut IIA (2011) tim auditor memiliki dua fungsi pokok yakni sebagai penyedia jasa konsultasi serta asuransi. Terkait pemberian jasa asuransi ialah dengan memberikan suatu penilaian yang tidak subjektif atas bukti yang didapatkan serta proses pemberian kesimpulan dan rekomendasi atas proses, system serta subjek berbagai permasalahan. Sedangan jasa konsultasi cakupannya dengan memberikan suatu saran atas persoalan yang dihadapi klien. Mengenai pengertian yang terbaru atas audit intern yang berbasis resiko, maka kegiatan pengauditan intern difungsikan dalam pemberian suatu layanan kepada organisasi. Jika tim audit sudah independent maka dalam melaksanakan tugasnya akan terjaga objektivitas yang mana akan mempengaruhi hasil yang dinilai lebih valid, reliabel serta efektif tanpa adanya faktor lain dan objektif disebabkan beberapa hal tersebut ialah suatu atribut yang pokok bagi tim audit internal dalam menjaga kredibilitas yang mereka punya. SAIPI yang telah dikeluarkan oleh AAIPI pada tahun 2013 ialah suatu standar kriteria minimal dalam pelaksanaan audit intern yang mana harus dipatuhu dalam melakukan audit bagi auditor intern pemerintah yang ada di Indonesia. Pengertian mengenai audit intern berdasar SAIPI masih sama dengan pengertian terdahulu, dimana audit intern ialah suatu kegiatan yang independent serta objektif dalam pemberian suatu saran serta konsultasi yang memadai dimana sebelumnya sudah dirancang untuk memberikan suatu penilaian tambahan dalam proses peningkatan operasional suatu organisasi. Kegiatan ini secara tidak langsung membantu suatu organisasi dalam pencapaian

tujuannya dengan menggunakan pendekatan sistematis dalam penilaian serta peningkatan efektivitas mengenai manajemen resiko, pengendalian, tata kelola pemerintahan serta kontrol.

APIP dalam menjalankan perannya demi ketercapaian efektivitas berdasar atas tujuan reformasi birokrasi berdasar SAIPI 2013 memiliki beberapa cara yakni :

1. Memberikan suatu rasa yakin yang sesuai atas rasa taat, hemat, efisien serta efektif dalam proses mencapai tujuan pelaksanaan tugas serta fungsi instansi pemerintahan
2. Melaksanakan peringatan dini serta meningkatkan efektivitas manajemen resiko pada proses pelaksanaan wewenang serta tugas yang ada bagi instansi pemerintah
3. Memberikan masukan serta rekomendasi yang mampu meningkatkan kualitas pengelolaan atas penyelenggaraan tugas serta fungsi pemerintahan.

Peran APIP tersebut sesuai dengan penjelasan Prof. Dr. I. Nyoman Nurjaya,S.H.,M.H. pada kuliah hukum dan perubahan sosial yaitu teori Negara hukum klasik bahwa Negara membuat hukum hanya sebatas sebagai *watchdog* (anjing sebagai penjaga malam), bahwa Negara dalam hal ini lembaga APIP hanya sebagai pengawas jalannya pelaksanaan pemerintahan akan tetapi peran tersebut bergeser sesuai dengan teori Negara hukum modern yaitu selain menjaga keteraturan Negara juga mensejahterakan, memakmurkan, membahagiakan rakyatnya, yaitu APIP tidak hanya sebagai *assurance* atau pemberi keyakinan tetapi telah bergeser sebagai *consulting* yaitu menyampaikan saran dan rekomendasi guna perbaikan sehingga mampu mewujudkan peningkatan tata kelola pemerintahan yang baik. Sehingga peran APIP didalam pelaksanaan *assurance* dan *consulting* harus tetap berdasarkan hukum yang berlaku dalam pencapain tujuan yang efektif dan efisien, peran tersebut menggambarkan teori negara hukum Pancasila yaitu menurut Bernard Arief Sidharta[6] "Negara Hukum Pancasila merupakan negara hukum, dan seluruh pelaksanaan kewenangan wajib berdasarkan hukum serta termasuk rangka parameter dimana ditentukan oleh hukum, *a fortiori* sebagai pelaksanaan kewenangan publik. Sehingga, tujuan dari pemerintahan ialah pemerintahan berlandaskan, dengan dan oleh hukum *("rule by law"* dan *"rule of law").*

3. Independensi APIP

Fungsi dasar audit internal terdiri atas tiga hal, yakni independen, keanggotannya memiliki kompetensi serta didukung atas sumber daya yang baik yang berpedoman pada standar audit telah mendapat pengakuan secara luas. Tugas audit intern secara umum yakni wajib mempunyai pengetahuan,

6 Bernard Arief Sidharta, *Refleksi tentang Struktur Ilmu Hukum: Sebuah Penelitian tentang Fundasi Kefilsafatan dan Sifat Keilmuan Ilmu Hukum sebagai Landasan Pengembangan Ilmu Hukum Nasional Indonesia*, (Bandung: Mandar Maju, Cetakan Ketiga, 2009), hal.48.

kompetensi serta ketrampilan yang baik dalam pelaksanaan wewenangnya.[7]

Independensi sangat mempengaruhi terhadap kualitas audit, yaitu apabila didapati hal curang dimana pada pelaksanaan audit kecurangan itu dapat terdeteksi maka ini akan menjadi dasar indikasi kualitas audit yang baik. Dengan adanya independensi, keahlian tim audit dalam proses melakukan pendeteksian terkait kecurangan akan membuktikan bahwa tim audit tiada mengikuti keterlibatan pada penerapan kecurangan yang ada. Selanjutnya, independensi dibutuhkan supaya auditor tidak terpengaruh dari berbagai kepentingan serta paksaan dari kalangan mana saja maka dalam menjalankan tugasnya dapat dilakukan secara tepat dan dapat membongkar praktik curang yang ada. Ini membuktikan bahwa independensi ialah suatu faktor penting yang menjadi pengaruh dalam pendeteksi kecurangan.

Auditor memiliki urgensi yang besar atas hasil yang didapat saat proses audit. Hal tersebut secara tidak langsung menimbulkan sikap yang dilematis atas independensi yang dimilikinya. Sikap ini seharusnya sudah melekat pada diri auditor karena menyangkut tuntutan profesi yang dimilikinya, tetapi dikarenakan adanya desakan dari pihak organisasi menjadikan independensi auditor menurun serta tidak didapatkan hasil audit yang valid dan reliabel.

Kata independent memiliki arti bebas atas pengaruh yang ada dari pihak manapun dikarenakan seorang tim audit dalam pelaksanaan tugasnya berfokus untuk kepentingan umum yang mana sudah dimasukkan dalam Pernyataan Standar Audit (PSA) Nomor 04 (SA Seksi 20). Dalam sikap independensinya tergambarkan dari penampilannya (*independence in appearance*) dan independensi dalam kenyataan (*independence in fact*), apabila didapati auditor yang tidak independent sehingga perlu dipertanyakan mengenai kualitas pengauditannya[8]. Independensi ialah suatu sikap yang tidak memihak siapapun yang memiliki kepentingan dimana sikap ini perlu dipertahankan. Dalam pelaksanaan tuga auditor sikap independensi yang ada pada diri auditor ialah pencerminan kejujuran serta tidak dipengaruhi oleh siapapun/apapun mengenai hasil auditnya sehingga nantinya didapat hasil audit yang handal serta reliabel. Hilangnya independensi bagi auditor ialah titik balik rendahnya kredibilitas auditor dimana dapat dipastikan hasil auditnya tidak sesuai atas kenyataan dan didapati rasa ragu untuk digunakan dalam pengambilan keputusan. Sehingga sangatlah beralasan dalam mewujudkan kualitas hasil audit yang handal sehingga diperlukan pula kualitas sikap independensi yang baik juga.

Independensi dapat meningkatkan

7 Putra, *op.cit*, hlm.13.

8 K. Dwiyani Pratistha dan Widhiyani, Ni Luh Sari, "Pengaruh 1independensi Auditor Dan Besaran Fee Audit Terhadap Kualitas Proses Audit", *E_Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, Vol.VI, No.3,* (2014): 421 , diakses 17 Mei 2021, doi: https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/article/view/8334.

kepercayaan atas laporan keuangan dimana nantinya dapat diandalkan mengenai informasi yang tersaji dan keseluruhan pelaporan keuangan pun akan mengalami peningkatan. Auditor yang independent memiliki keterkaitan dengan objektivitas dimana berguna dalam menaikkan taraf laporan keuangan yang handal pada suatu perangkat daerah dan untuk mengetahui wajar tidaknya informasi yang tertera dalam laporan, sehingga diperlukan pemeriksaan yang independent. Independensi ialah suatu sikap untuk berlaku jujur serta tidak adanya keberpihakan dalam melaporkan temuannya berdasar bukti yang faktual dalam pelaksanaan tugas audit agar dapat memeberikan suatu pendapat yang objektif. Hal ini fungsinya agar hasil audit yang diperiksa tidak memihak dan dapat dipercaya.

Dijelaskan bahwa pembinaan dan pengawasan oleh Kepala Daerah pada perangkat daerah merupakan kewajiban berdasarkan pasal 379 ayat (1) Undang-undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah bahwa "Gubernur sebagai kepala daerah provinsi berkewajiban melaksanakan pembinaan dan pengawasan terhadap Perangkat Daerah provinsi", ditegaskan pada ayat (2) yaitu "Dalam melaksanakan pembinaan dan pengawasan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), gubernur dibantu oleh inspektorat provinsi". Begitupula pada Daerah Kabupaten/Kota yang tertuang didalam pasal 380 ayat (1) Undang-undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah "Bupati/ wali kota sebagai kepala daerah kabupaten/ kota berkewajiban melaksanakan pembinaan dan pengawasan terhadap Perangkat Daerah kabupaten/kota". Dilanjutkan pula pada ayat (2) "Dalam melaksanakan pembinaan dan pengawasan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), bupati/wali kota dibantu oleh inspektorat kabupaten/kota". Terutama mengenai pengawasan berkaitan dengan keuangan daerah yang terdiri dari audit, reviu, evaluasi, pemantauan, serta bimbingan teknis dalam pengelolaan dana APBD provinsi yaitu mulai tahap rencana, pelaksanaan, pemantauan serta evaluasi terhadap pelaksanaan dana APBD (terkait pula penyerapan APBD), sampai dengan pertanggungjawaban penggunaan dana APBD provinsi yang dilaksanakan oleh Inspektorat Daerah Provinsi dapat bekerja sama dengan Inspektorat Jenderal Kementerian dan/ atau lembaga pemerintah non kementerian yang melaksanakan urusan pemerintahan bidang pengawasan[9]. Terutama mengenai pengawasan berkaitan dengan keuangan Daerah yang terdiri dari audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan bimbingan teknis dalam pengelolaan dana APBD Kabupaten/ Kota yaitu mulai tahap rencana, pelaksanaan, pemantauan dan evaluasi terhadap pelaksanaan dana APBD (terkait pula penyerapan APBD), sampai dengan pertanggungjawaban penggunaan APBD Kabupaten/ Kota yang dilaksanakan Inspektorat Daerah Kabupaten/ Kota dapat

9 Penjelasan pasal 379 ayat (2) Undang-undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang *Pemerintahan Daerah.*

bekerja sama dengan Inspektorat Jenderal Kementerian dan/ atau lembaga pemerintah non kementerian yang melaksanakan urusan pemerintahan bidang pengawasan[10].

Pada larangan penyalahgunaan wewenang yang dilakukan oleh badan atau pejabat pemerintahan dilaksanakan pengawasan pula oleh APIP. Hal tersebut tercantum didalam pasal 20 ayat (1) Undang-undang Nomor 30 Tahun 2004 mengenai Administrasi Pemerintahan. Hasil pengawasan oleh APIP berupa : a. tidak terdapat kesalahan, b. terdapat kesalahan administrasi, c. terdapat kesalahan administrasi yang mengakibatkan kerugian keuangan negara[11]. Pengawasan larangan penyalahgunaan wewenang dilaksanakan oleh APIP Ketika melaksanakan audit, baik itu audit tujuan tertentu, audit kinerja bahkan audit investigasi.

Berdasar pada pasal 2 ayat (2) Peraturan Pemerintah No 12 tahun 2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah menerangkan bahwa terkait pelaksanaannya dilakukan dengan efisien dan efektif guna peningkatan kapasitas yang ada pada suatu daerah dalam rangka mendukung proses pelaksanaan urusan pemerintahan berdasar peraturan perundangan. Penyelenggaraan pembinaan ini dilaksanakan berdasar : a. Pembagian urusan pemerintahan, b. Kepegawaian perangkat daerah, c. Pembangunan daerah, d. Pelayanan publik yang ada, e. Kerjasama daerah, f. Kebijakan daerah, g. Kelembagaan daerah, h. Kepala daerah dan DPRD, i. Bentuk pembinaan lainnya, j. Keuangan daerah.

Maksud atas kebijakan daerah yang ada ialah berdasar pasal 3 ayat (2) huruf h dimana didalamnya termasuk pelaksanaan Perda, peraturan serta keputusan kepala daerah. Hal ini menunjukkan bahwa kebijakan daerah diasumsikan sebagai kebijakan kepala daerah berupa peraturan daerah, peraturan kepala daerah serta keputusan kepala daerah. Dalam pelaksanaan tugas pembinaan dan pengawasan yang dilaksanakan oleh APIP harus berlandaskan norma dan asas yaitu sesuai dengan peraturan yang mengatur didaerah.

Berdasarkan pasal 3 ayat (1) Permendagri No 107 tahun 2017 terkait Pedoman Nomenklatur Inspektorat Daerah Provinsi dan Kabupaten/ Kota bahwa Inspektorat daerah Provinsi serta Kabupaten/ Kota turut serta membantu kepala daerah dalam melakukan pembinaan serta pengawasan terkait pelaksanaan urusan kepemerintahan yang menjadi wewenang daerah dan tugas pembantuan oleh perangkat daerah. Kekaburan dari pasal tersebut adalah apakah Inspektorat Daerah dalam pelaksanaan tugasnya tunduk dan patuh terhadap Kepala Daerah. Dalam hal ini yang dimaksud tunduk dan patuh adalah independensi Inspektorat patut dipertanyakan antara hasil auditnya dapat dirubah sesuai keinginan organisasi ataukah independensi tersebut memberikan hasil pelaporan yang nyata yang dapat memperbaiki kinerja suatu

10 Penjelasan pasal 380 ayat (2) Undang-undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang *Pemerintahan Daerah.*

11 Pasal 20 ayat (2) Undang-undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang *Administrasi Pemerintahan.*

organisasi. Dikarenakan independensi hasil audit tersebut pada akhirnya bermuara pada laporan kepada Kepala Daerah. Argumentasinya bahwa dalam fungsinya Inspektorat Daerah membantu kepala daerah didalam melaksanakan pembinaan serta pengawasan terhadap perangkat daerah. Hal ini menunjukkan sikap auditor harus independen untuk mendapatkan laporan yang berkualitas dan handal guna mendukung hasil kinerja yang dapat dijadikan acuan dalam membantu Kepala Daerah, karena memang pengawasan menghasilkan opini wajar bukan opini baik. Seperti opini yang disampaikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan kepada pemerintah mulai dari Kementerian, pemerintah Provinsi sampai Kabupaten/ Kota yaitu wajar tanpa pengecualian (WTP) atau wajar dengan pengecualian (WDP). Hasil pemeriksaan atau pengawasan oleh Inspektorat Daerah dijadikan pertimbangan oleh audit eksternal yaitu Badan Pemeriksa Keuangan guna memberikan opini tersebut. Akan tetapi adanya oknum dari BPK yang memperjualbelikan opini demi kesejahteraan pribadi tidak dapat dijadikan dasar bahwa seluruh BPK memberikan opini berdasarkan pelayanan atau service yang diberikan oleh auditi. Bahkan di awal tahun semua auditor telah menandatangani pakta integritas untuk mendukung independensi dan dijadikan pedoman oleh auditor dalam pelaksanaan tugasnya.

Untuk pelaksanaan tugas maka Inspektorat Daerah provinsi serta Kabupaten/ Kota melakukan wewenang dalam : a. merumuskan kebijakan teknis pada bidang pengawasan serta memfasilitasi proses pengawasan, b. melaksanakan pengawasan internal pada pelaksanaan proses bisnis dan keuangan dengan cara audit, c. melakukan pengawasan dengan tujuan khusus atas tugas dari kepala daerah, d. Menyusun laporan hasil pengawasan, e. Melaksanakan administrasi inspektorat daerah, f. Melaksanakan fungsi lainnya yang diberikan oleh kepala daerah sesuai dengan tugas serta fungsi yang ada.

Independensi yang dilakukan oleh Inspektorat Daerah dalam menjalankan fungsinya menerapkan teori pengawasan bahwa fungsi pengawasan dapat dilakukan setiap saat, baik selama proses tahun berjalan ataupun setelah tahun anggaran berakhir. Ketika pengawasan dilaksanakan pada proses tahun berjalan hal tersebut mempunyai tujuan untuk memperbaiki apabila terdapat kesalahan dalam proses tahun berjalan, dan pengawasan yang dilaksanakan ketika tahun anggaran berakhir dapat menilai berhasil tidaknya suatu perangkat daerah dalam melaksanakan target dan rencana kerja yang telah diperjanjikan.

Persepsi mengenai pengawasan pada awalnya berkembang pada ilmu manajemen, yaitu dalam pemahaman pengawasan adalah merupakan bagian dari pengelolaan. Pada ilmu manajemen maupun hukum administrasi negara, pengawasan mempunyai arti aktivitas pengawasan dalam artian memandang hal secara cermat, maka dengan demikian tidak terdapat aktivitas lainnya selain itu. Melalui

pengawasan, bermacam kegiatan sudah diatur pada peraturan perundang-undangan ataupun dalam rencana yang mampu terlaksana secara efektif dalam artian yang sudah direncanakan begitupula sesuai dengan ketentuan yuridis normatif[12]. Sementara itu arti serta wewenang pengawasan dalam teori Hukum Administrasi Negara yaitu pencegahan munculnya berbagai macam model penyalahgunaan fungsi pemerintahan oleh hal yang sudah dinormakan (preventif) serta menanggulangi serta memberikan perbaikan pada penyimpangan tersebut (represif). Pengawasan dari pandangan hukum administrasi negara yaitu terdapat pada hukum administrasi negara itu sendiri, yang merupakan acuan dalam pelaksanaan tugas dan aktivitasnya dalam penyelenggaraan pemerintahan. Hal tersebut berdasarkan fungsi hukum didalam masyarakat yang *condition sine quanon berpanca fungsi*, secara[13] :

a. direktif: selaku pedoman didalam pembangunan guna menciptakan warga negara yang akan dicita-citakan sesuai dengan tujuan negara kesatuan,
b. integratif: selaku bangsa yang dibina menuju kesatuan,
c. stabiliatif: selaku memelihara, yaitu terhadap hasil pembangunan dan mengatur keserasian dan keseimbangan didalam kehidupan negara dan sosial,
d. perfektif: selaku menyempurnakan atas tindakan dan aktivitas administrasi negara, baik sikap masyarakat didalam kehidupan negara maupun sosial,
e. korektif: oleh masyarakat maupun administrasi negara didalam memperoleh keadilan.

B. Pelaksanaan *Good Governance*

Tata pemerintahan yang baik (*good governance)* ialah suatu julukan yang memiliki kepopuleran semenjak telah usainya orde baru dimana kemudian diganti oleh pergerakan reformasi. Konsep atas *good governance* ini ada disebabkan akibat adanya suatu anggapan terkait tidak efektifnya pemerintah dalam melakukan kinerja yang berperan sebagai penyelenggara urusan publik. Dari hal tersebut, *good governance* ialah satu-satunya harapan tiap warga dalam urusan kepemerintahan dalam keterwujudan pemerintahan yang memiliki kualitas dimana guna mewujudkan kehidupan kenegaraan yang teratur.

Definisi *good governance* berdasar Lembaga Administrasi Negara (LAN) ialah suatu kegiatan dalam proses penyelenggaraan kekuasaan kenegaraan dalam pelaksanaan penyediaan layanan publik yang baik. Dimana berdasar segi aspek fungsional, keperintahan yang ada dilihat apakah sudah berfungsi dengan efektif serta efisien dalam proses usaha pencapaian tujuan suatu organisasi yang telah direncanakan sebelumnya. Kata "*good*" didalam *good governance* memiliki

12 Achmad Sodik Sudrajat, "Konsep dan mekanisme pengawasan terhadap peraturan daerah dihubungkan dengan hakikat otonomi daerah", *Jurnal Ilmu Administrasi Vol.VII, No.3*, (September 2010): 157, diakses 7 Desember 2021, doi: http://jia.stialanbandung.ac.id/ 10.31113/jia.v7i3.304.

13 Marbun,SF, *Dimensi-dimensi pemikiran hukum administrasi negara*, (Yogyakarta: UII Press,2001), hlm.45.

dua arti yakni kesatu menyangkut nilai yang menjunjung tinggi rasa keinginan atau kehendak masyarakat dan penilaian yang mengutamakan peningkatan kapabilitas serta kemampuan masyarakat dalam mencapai mandiri, keadilan serta pembangunan. Kedua, mengenai aspek fungsional pemerintahan yang efektif serta efisien pada proses melaksanakan wewenang dalam ketercapaian arah yang direncanakan. [14]

Mardiasmoo (2009) mendefinisikan *good governance* merupakan konsep dalam pendekatan yang orientasinya pada pembangunan sektor publik yang dijalankan dengan baik oleh pemerintah. Didapati Sembilan karakteristik dalam pelaksanaan *good governance,* yakni:

1. Partisipasi, tiap penduduk yang memiliki andil dalam memberikan suatu putusan melalui intermediasi institusi legitimasi dimana dalam bentuk perwakilan dalam ketercapaian suatu kepentingan banyak pihak, partisipasi di sini dibangun atas dasar bebas mengutarakan asosiasi dan pendapat dan kemudian turut partisipasi secara produktif
2. Penerapan hukum, yakni hukum yang diterapkan wajib memiliki rasa keadilan serta pelaksanaannya tidak diskriminatif terutama hukum atas HAM
3. Transparansi, dimana dibangun atas kebebasan dalam mendapatkan suatu informasi yang dapat dipahami
4. Responsivitas, diperlukan oleh suatu Lembaga dalam pelayanan bagi stakeholder
5. Orientasi, *good governance* merupakan suatu perantara bagi kepentingan yang didapati suatu perbedaan dalam perolehan suatu pilihan yang paling baik atas kepentingan yang cakupannya besar dalam hal kebijakan maupun procedural.
6. Keadilan, setiap penduduk tanpa perlakuaan diskriminasi memiliki suatu kesempatan yang sama dalam peningkatan kesejahteraan hidup.
7. Efektivitas, yakni ketercapaian suatu hasil berdasar apa yang telah direncanakan.
8. Akuntabilitas, para penyusun suatu keputusan dalam pemerintahan, sektor swasta dan masyarakat memiliki tanggung jawab terhadap masyarakat serta stakeholder dimana penyusunan keputusan yang ada untuk kepentingan pribadi atau organisasi.
9. Strategi visi, pemimpin wajib memiliki pandangan mengenai *good governance* yang luas dan jauh ke depan dimana nantinya sejalan denga napa yang dibutuhkan dalam proses pembangunan.

Prinsip yang telah diuraikan di atas harus dimiliki dalam proses pelayanan *good governance* yang kaitannya dengan pengontrolan serta pengendalian pemerintahan yang baik untuk menggapai tujuan yang dicita-citakan stakeholders.[15]

14 Joko Widodo, *Good Governance: Telaah dari Dimensi Akuntabilitas dan Kontrol Birokrasi Pada Era Desentralisasi dan Otonomi Daerah*, (Jakarta: PT. Insan Cendikia, 2001), hlm. 23.

15 Wilis,*op.cit.,*hlm.5

Sesuai dokumen kebijakan *United Nation Development Program* (UNDP) disebutkan bahwa *good governance* mempunyai ciri yakni : a. Melakukan pengikutsertaan semua hal, tarnsparan, bertanggungjawab, efektif serta menjunjung keadilan, b. Adanya jaminan supremasi hukum, c. Adanya jaminan terkait prioritas politik, social serta ekonomi berdasar konsensus masyarakat, d. Memanifestasikan bagi yang memiliki dampak terbesar dalam proses mengambil suatu keputusan yang kaitannya mengenai alokasi sumber daya pembangunan [16]. APIP yang terdiri dari auditor yang merupakan Aparatur Sipil Negara (ASN) bekerja di lingkungan birokrasi pemerintahan, yang ditugaskan oleh pimpinan instansi pemerintah untuk melakukan fungsi pengawasan serta meningkatkan pencapaian *good governance* dengan transparansi, akuntabilitas dan *value for money* (efektif, efisien dan ekonomis)[17]

Konsep *Good Governance* dapat dikenali dari bermacam ilmu pengetahuan, salah satunya yaitu bidang Hukum Administrasi[18]. Semua pejabat pemerintahan dari eksekutif, yudikatif, legislative perlu memiliki suatu komitmen Bersama dalam penciptaan *good governance* dan *clean government* didalam pengelolaan keuangan negara. Pada pelaksanaan kegiatan operasional instansi pemerintah terdiri atas semua fungsi manajemen yang perlu dilakukan dengan tertib, terkendali, efisien serta efektif. Salah satu upaya dalam mendapatkan system pengendalian yang baik yakni dengan memperkuat peran APIP. *Good Governance* merupakan pedoman bagi auditor yang secara baik dapat mempengaruhi kinerja auditor. Tingginya pemahaman *good governance* yang dilaksanakan sesuai kode etik sehingga auditor dapat meningkatkan pencegahan dan deteksi dini suatu *fraud* penyampaian laporan keuangan melalui pengawasan yang berkeadilan dan bertanggungjawab, maka dapat mengurangi penyimpangan di dalam suatu instansi pemerintahan[19].

Pengawasan internal wajib dilaksanakan secara formal, prosedur pelaksanaannya terikat oleh waktu yang terbatas[20]. Oleh sebab itu diperlukan tehnik pengawasan yang efektif dan efisien. Berdasar AAIPI (2014) Inspektorat Daerah Kabupaten/Kota berperan sebagai petugas yang mengawasi intern pemerintah yang penanggung jawabannya langsung

16 Sumarto Hetifa Sj., *Inovasi, Partisipasi dan Good Governance*, (Bandung: Yayasan Obor Indonesia, 2003), hlm.3.

17 Theresia Mentari, Gugus Irianto dan Rosidi, "Pengaruh Independensi dan Profesionalisme terhadap kinerja Auditor Internal dengan Budaya Sebagai Variabel Moderasi", *Jurnal Akuntansi dan Pajak Vol.19, No,2.* (2019):144, diakses 10 Februari 2022, doi:http://dx.doi.org/10.29040/jap.v19i2.282.

18 Sri Nur Hari Susanto, "*Good Governance* dalam konteks Hukum Administrasi", *Administrative Law and Governance Journal Vol.2, No.2,* (Juni 2019): 208, Diakses 10 Februari 2022, doi :https://doi.org/10.14710/alj.v2i2.205-217.

19 Nurhayati, "Peranan *Good Governance* dan Independensi Auditor terhadap Kinerja Auditor", *Jurnal Warta Edisi 51* (Januari 2017): 6, diakses 10 Februari 2022, doi:https://media.neliti.com/media/publications/290665-peranan-good-governance-dan-independensi-6f3c49f2.pdf.

20 Syahrul Ibad, "Hukum Administrasi Negara dalam upaya Penyelenggaraaan Pemerintahan yang Baik", *HUKMY Jurnal Hukum Vol.1, No.1,* (April 2021): 67, diakses 11 Februari 2022, doi:https://doi.org/10.35316/hukmy.2021.v1i1.55-72.

pada kepala daerah dalam pelaksanaan audit intern, yakni suatu aktivitas independent serta objektif dalam memberikan rasa yakin serta konsultasi sehingga dapat memberikan suatu penilaian tambahan dalam peningkatan operasional organisasi (auditee).

APIP berperan penting dalam keberhasilan *good governance* pada suatu pemerintahan dimana dalam pelaksanaannya berlandaskan kode etik serta independensi yang berpedoman atas moral bagi penyelenggara negara. Kode etik atau peraturan yang berlaku digunakan sebagai pedoman didalam melakukan suatu tindakan dalam menjalankan pekerjaan yang ada. Jika *good governance* penerapannya sudah baik maka akan tercipta system Lembaga dan tata kelola pemerintahan yang efisien, efektif, bersih, professional, akuntabel dan transparan. Hal ini juga akan menekan terjadinya tindak KKN, terhapusnya suatu perundangan dan tindakan yang mengarah pada kriminalitas dan diskriminatif yang akan menjadikan suatu perpisahan. *Good governance* dapat juga menaikkan keterlibatan warga negara saat proses pengumpulan suatu kebijakan publik dan menjamin adanya konsistensi dan kepastian hukum yang ada dalam aturan perundangan. Sedangkan, apabila APIP keberjalanannya tidak sesuai dengan tugas yang diemban berdasar kode etik serta independensi maka tidak akan terwujud *good governance*.

C. Berbasis Pengawasan Berkelanjutan Dan Pemantauan Berkelanjutan (*Continuous Auditing Continuous Monitoring*)

Pengawasan serta pemantauan berkelanjutan ialah suatu aktifitas dalam mengawasi atau memantau yang dilakukan secara konsisten dengan berbantuan alat teknologi yang canggih. Pengawasan ini dilakukan oleh pihak independen yakni inspektorat dimana ini diberlakukan agar didapatkan rasa yakin atas hasil yang nantinya didapat. Sedangkan pemantauan secara berkelanjutan ialah pemberian suatu skor mengenai kualitas kinerja Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang dilakukan secara menerus serta menyeluruh didalam aktivitas pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan[21]

Pada era zaman sekarang ini, penggunaan TI (teknologi informasi) telah menjadi kebutuhan dan menjangkau di seluruh masyarakat, tidak terkecuali perangkat pemerintahan di Indonesia. Sudah sangat akrab dengan sistem berbasis TI yang diimplementasikan di lingkungan instansi pemerintahan, terjadi di pusat ataupun daerah misalnya pada transaksi keuangan seperti *e-budgeting, e-payment,* transaksi keuangan berbasis elektronik begitu pula dengan pengelolaan data kepegawaian misalnya MySAPK, absen melalui *finger print*, data laporan kinerja berbasis komputerisasi begitu pula dengan aktivasi kegiatan bawahan yang

21 Pasal 1 Peraturan BPKP Nomor 2 Tahun 2018 tentang *Grand Design Implementasi Pengawasan Berkelanjutan dan Pemantauan Berkelanjutan di Ligkungan BPKP*

harus diverifikasi oleh atasan melalui aplikasi tertentu dan lain sebagainya. Dengan semakin berkembangnya TI pada suatu Lembaga pemerintah menjadikan APIP untuk berperan dengan efektif serta efisien dalam melayani assurance dan consulting terkait pengendalian manajemen resiko dan pengelolaannya. *Continuous Auditing dan Continuous Monitoring* (CACM) ialah salah satu perangkat yang penerapannya dapat digunakan oleh APIP dalam peningkatan kapabilitas serta fungsinya guna mendukung tugas pokok dan fungsinya.

CA merupakan alat yang dapat dipergunakan pada pelaksanaan audit internal demi ketercapaian *assurance* yang layak (*reasonable assurance*), yakni struktur pengendalian dalam lingkungan operasional sudah dilakukan penyusunan berdasar rencana yang ada, dan sudah dilakukan penetapan dan beroperasi berdasarkan rencana. CA melaksanakan uji dan verifikasi atas keluaran dimana diwujudkan oleh kegiatan untuk memperoleh kepastian semua pengendalian serta pengendalian kunci didalam proses bisnis sudah efektif dalam rangka mewujudkan hasil yang dikehendaki. CM ialah suatu mekanisme yang didalamnya didapati laporan mengenai aktivitas secara mendetail dari semua kegiatan bisnis yang adapada suatu perusahaan ataupun aktivitas yang memerlukan evaluasi. Kinerja CM yakni melakukan perbandingan volume, uang, penggunaan sumber daya manusia, maupun indikator lainnya sesuai dengan masukan atau *input* dengan *range* target dalam memperbandingkan realisasi kegiatan telah berdasarkan kinerja yang hendak dicapai.

Terdapat hal utama yang menjadi ciri CA yaitu [22] a. Dilaksanakan bagi unsur yang mempunyai independensi yaitu auditor internal; b. terdapat unsur utama (*main element*) yang merupakan tanggung jawab manajemen yang menjadi objek audit, unsur utama itu yaitu pengendalian kunci atau pengendalian intern; c. Penyusunan laporan didalam durasi berbarengan ataupun langsung setelah dilakukan kegiatan; d. Menyampaikan keyakinan yang memadai terhadap unsur utama (*main element*); e. Selaku sarana yang mampu menyampaikan peringatan dini (*early warning system*); f. Penggunaannya hendak menekan anggaran audit; g. Menurut kemajuan bisnis serta menyampaikan rekomendasi yang tepat sasaran dan tepat waktu; h. memperoleh data berkesinambungan guna mencapai kegiatan audit. *Subject matter* pada konsep CA digambarkan selaku ruang yang dijadikan sasaran dari penggunaan CA bewujud pengendalian kunci atau sasaran yang memiliki risiko tinggi.

Januari 2013 The Institute of Internal Auditor (IIA) melahirkan *Position Paper* dengan judul *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*, yang didalamnya mengungkap tiga lapisan pertahanan yang tanggung jawabnya untuk

22 Tim CACM, "Kajian Penerapan *Continuous Auditing* dan *Continuous Monitoring,*Studi pada Pemerintah Pusat", *Majalah Seputar Litbang, Media Komunikasi Penelitian dan Pengembangan Pengawasan,*(Edisi Tahun 2018 triwulan II), hlm.6.

keterwujudan system pengendalian intern dan efektifitas manajemen resiko. Apabila disambungkan melalui konsep *Three Lines of Defense*, maka *Continuous Monitoring* adalah keharusan dari *2nd Line of Defense* serta *Continuous Audit* dilaksanakan oleh Internal Audit sebagai 3rd Line. Audit internal konvensional biasanya dilaksanakan menurut siklus operasional organisasi, yaitu audit dilaksanakan setelah kegiatan selesai dilaksanakan, dan prosedur audit pada umumnya menggunakan pendekatan *Sampling,* dikarenakan terlalu banyaknya program kegiatan dalam kurun waktu tertentu yang telah dilaksanakan dengan waktu audit yang sangat singkat sesuai dengan surat perintah pelaksanaan audit. Metode audit ini sering dirasakan terlalu terlambat dan memakan waktu audit dibandingkan dengan kebutuhan mengenai reaksi aktivitas ataupun kebijakan yang tanggap atau dalam pemenuhan kepentingan laporan berdasar aturan yang ada dengan hasil yang memadai. Selain itu, pendekatan audit menggunakan teknik sampling hanya didapatkan suatu kesimpulan yang secara umum saja. *Continuous Audit* menanggulangi kekurangan audit konvensional tersebut dimana dilaksanakan ketika kegiatan telah selesai. Dikarenakan mekanisme audit dilaksanakan melalui teknologi informasi, *Continuous Audit* mengubah paradigma audit dari reviu secara periode atas sampling kegiatan jadi uji audit periode berjalan terhadap transaksi kegiatan yang sedang dilaksanakan oleh organisasi. Hal ini dirasa cukup memudahkan aparat audit internal dengan menghemat waktu dan tenaga tidak perlu melakukan pengujian audit di tempat manajemen atau auditi tetapi cukup memantau kegiatan yang sedang terjadi apakah telah sesuai dengan kaidah norma.

Continuous Audit yang dilaksanakan oleh Auditor internal menjadi efektif dan efisien jika dipadukan dengan *Continuous Monitoring* yang dilaksanakan oleh suatu manajemen. *Continuous Monitoring* merupakan metode yang dilaksanakan oleh suatu manajemen guna memberikan keyakinkan terhadap kebijakan, tatacara, serta pertanggungjawaban proses bisnis terlampaui dengan efektif. Dengan *Continuous Monitoring*, manajemen diharuskan untuk mengukur kelayakan dan efektifitas lingkungan pengendalian. Tata cara *Continuous Monitoring* yang dilaksanakan oleh manajemen pada intinya sejenis prosedur yang dilaksanakan oleh auditor internal didalam melaksanakan *Continuous Auditing.* Dibutuhkan kesiapan dan kejujuran dari pihak manajemen dalam melaporkan proses bisnisnya melalui CM tersebut. Hal ini guna menilai lingkungan pengendalian telah berjalan sesuai dengan tujuan perencanaan manajemen.

Continuous Monitoring sebagai sistem dalam sebuah manajemen dapat didasarkan baik pada sistem independensi yang disebut dengan lingkungan kontrol maupun audit mendasar[23]. Kesiapan dan kejujuran

23 "*The design of a system architecture for continuous monitoring of BP controls can be based either on an independent system usually called the monitoring and control layer (MCL), see Vasarhelyi et al (2004), or*

manajemen atau organisasi dalam hal ini adalah instansi pemerintah dalam setiap pelaporan kegiatan proses bisnis merupakan tindakan-tindakan pejabat pemerintah yang dapat menjadi peluang sebuah penyalahgunaan wewenang seperti misalnya perbuatan korupsi. Beberapa tindakan hukum pejaat pemerintah tersebut dalam rangan melakukan pelayanan dan pengaturan terhadap masyarakat dimana suatu permulaan adanya korelasi hukum antara pejabat dengan warganya. Hubungan hukum tersebut haruslah berjalan sinergi, harmonis dan akuntabel saat menjalani hak dan kewajiban masing-masing.

Tabel 1. Manfaat Penerapan *Continuous Assurance* dan *Continuous Monitoring*

No	Manfaat Continuous Assurance	Manfaat Continuous Monitoring
1.	Memberikan lebih banyak jaminan dengan cakupan dan kedalaman yang lebih besar	Memungkinkan identifikasi ketidakteraturan proses bisnis dan implementasi perbaikan proses secara terus menerus
2.	Memungkinkan jaminan operasional real time yang diperoleh terkait proses bisnis suatu instansi/ aktivitas pemerintahan	Transaparansi pelaporan yang ditingkatkan oleh instansi pemerintahan
3.	Mengurangi beban auditor untuk kegiatan audit, misal : wawancara dengan instansi	Mentransfer tanggungjawab untuk mendeteksi atau mengurangi penyimpangan
4.	Mengurangi biaya audit internal	Mematuhi peraturan perundang-undangan/ aturan yang berlaku
5.	Mengurangi biaya audit eksternal	Mengurangi biaya kepatuhan

Sumber: Compact Dutch Magazine published by KPMG IT Advisory, 2013

Pendapat dari Huisman[24] bahwa hukum administrasi negara (HAN) ialah suatu unsur daripada hukum publik yaitu hukum yang mempunyai aturan terhadap aktivitas pemerintahan serta keterpautan antara pemerintahan dengan warganya atau keterpautan antarorgan pemerintahan. HAN mencakup semua aturan yang termasuk didalamnya mengenai bagaimana kelembagaan pemerintah dalam pelaksanaan tugasnya. Sehingga HAN isinya memuat aturan main yang berhubungan dengan fungsi organ kepemerintahan.

Fungsi layanan yang dilakukan sebagai tindakan pejabat pemerintah berkaitan dengan fungsi regulasi atau pengaturan. Fungsi pelayanan merupakan pelayanan terhadap masyarakat dalam hal ini warga negara sesuai denga apa yang dibutuhkan oleh masyarakat. Dalam pelaksanaan tindakan pemerintah yang melayani terhadap masyarakat haruslah berpedoman pada peraturan perundangan yang berlaku. Ketika bertentangan dengan peraturan perundangan yang berlaku maka terjadilah *fraud* atau kecurangan yang berindikasikan korupsi yang mengakibatkan

on a subsystem of an enterprise system". Michael G. Alles, Gerard Brennan, Alexander Cogan, Miklos A. Vasarhelyi, "*Continuous Monitoring of Business Process Control:A Pilot Implementation of A Continuous Auditing Systems at Siemens", International Journal of Accounting Information System. Vol.7, No.2,* (Juni 2006):147, diakses 11 Februari 2022, doi: https://doi.org/10.1016/j.accinf.2005.10.004.

24 Ridwan, *Hukum Administrasi Negara*, (Depok: PT. Rajagrafindo Persada, 2016), hlm.33.

tanggungjawab terhadap masyarakat tidak dapat terpenuhi. *Fraud* tersebut tidak hanya korupsi yang berkenaan dengan keuangan atau anggaran, tetapi juga waktu dan kewajiban.

Perbaikan organisasi pemerintah dapat menjadi strategi dalam langkah preventif dalam rangka pencegahan korupsi ataupun *fraud*. Penguatan serta perbaikan lembaga APIP sebagai internal audit yang merupakan lembaga yang mampu meningkatkan perbaikan kinerja pejabat pemerintah. Untuk mendukung penguatan tersebut dibutuhkan independensi APIP guna perbaikan organisasi maupun tindakan pejabat pemerintah guna mewujudkan tujuan organisasi supaya tercapai. CACM dapat digunakan sebagai pendukung independensi APIP guna perbaikan tindakan pejabat pemerintah tersebut.

Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan menyusun berbagai tahapan untuk program CACM tersebut yaitu mulai terhadap periode mengembangkan konsep berupa acuan umum yang diharapkan dapat menjadi pedoman bagi APIP untuk melakukan kegiatan audit internalnya. Kemudian langkah selanjutnya rencana kegiatan yang akan dilaksanakan yaitu melaksanakan diskusi berupa *focus grup discusion* serta mengumpulkan informasi selanjutnya. Aktivitas ini digunakan untuk mendapatkan pengetahuan dan masukan yang konkrit dan menyeluruh mengenai tujuan dikembangkannya CACM, serta faktor-faktor yang wajib diamati dalam rangka mengimplementasikan konsep tersebut di lingkungan manajemen. Aktivitas ini memang dibutuhkan guna mengkonsepkan prosedur integrasi konsep CACM, yang kemudian dikembangkan lebih lanjut melalui konsep lainnya yang terlebih dulu diimplementasikan oleh BPKP.

Penerapan implementasi CACM ini sangat diperlukan bagi instansi pemerintah khususnya terhadap transaksi yang sangat kompleks serta telah menggunakan IT (aplikasi). Penerapan CACM dapat dilakukan mulai dari pembuatan pelaporan keuangan, *monitoring* ketersediaan anggaran, *monitoring* ketersediaan kas pada bendahara pengeluaran (*Cash Flow*), *monitoring* pelaksanaan tugas dengan penerbitan laporan. *Monitoring* ketersediaan kas (Uang persediaan, ganti uang ataupun tambah uang) sangat penting dengan ketersediaan uang muka kerja. Kendala yang sering dihadapi yaitu terlambatnya pertanggungjawaban dari masing-masing organisasi kepada bendahara pengeluaran, maka hal ini berpengaruh terhadap kecepatan didalam penggantian kembali UP menjadi terganggu. Maka dari itu diperlukan adanya alat atau media secara aplikasi untuk *memonitor* proses penugasan, SPJ sampai pada ketersediaan kas UP. *Monitoring* kecukupan anggaran serta perencanaan penyerapan anggaran telah menjadi ukuran kinerja setiap kepala organisasi yang berperan sebagai kuasa pengguna anggaran. Maka, pimpinan wajib peduli dengan mengetahui berapa total anggaran, saldo anggaran serta realisasinya

untuk setiap saat (*real time*). Maka untuk mempermudah pimpinan dalam memonitor yang terjadi didalam manajemen diperlukan adanya aplikasi CACM, sehingga mudah memantau perkembangan proses bisnis dari manapun dan kapanpun.

Pengawasan Berkelanjutan dan Pemantauan Berkelanjutan yang selanjutnya disamakan *Continuous Auditing and Continuous Monitoring* (CACM), adalah hal inovasi baru yang dinilai dapat menaikkan kualitas terkait pengawasan supaya didapatkan nilai tambah bagi ketercapaian tujuan organisasi menyeluruh. Implementasi CACM dilihat dibutuhkan selaku sebuah pendekatan untuk melaksanakan pengawasan tersebut. Dengan adanya penerapan CACM, APIP dapat melaksanakan pemantauan atas semua aktivitas manajemen dengan menggunakan dukungan teknologi informasi. Oleh sebab itu instansi pemerintah untuk segera melaksanakan CACM, agar dapat segera terealisasi dan tidak menjadi konsep semata. Bahkan dengan kemajuan teknologi informasi, APIP seharusnya sudah meninggalkan audit konvensional dan segera menerapkan CACM berbasis TI. Hal ini dapat diibaratkan CACM memiliki fungsi sebagai cctv yang dapat melakukan perekaman kejadian *real time and any time*. CA merupakan metodologi yang mengharapkan auditor berlaku independent untuk menghasilkan laporan audit secara periodik tanpa harus menunggu proses audit di akhir masa periode anggaran[25]. Penerapan TI dalam CACM dapat mengurangi aspek psikologis antara auditor dan auditan disebabkan tidak perlu bertemu secara langsung, hemat SDM sehingga SDM lain dapat dimaksimalkan dalam kegiatan yang lebih strategis. *Continuous Auditing* banyak digunakan auditor untuk melakukan kegiatan terkait audit secara simultan, sedangkan *Continuous Monitoring* merupakan alat yang digunakan oleh manajemen untuk meyakinkan bahwa kebijakan, prosedur dan proses bisnis telah berjalan efektif[26]

Untuk saat ini di sektor swasta yang telah mengimplimentasikan teknologi CACM yaitu PT. Astra Internasional, Tbk. PT. Astra Internasional bergerak di dalam bidang industri sepeda motor yang telah lama menjalankan proses bisnisnya. Penerapan CACM yang telah digunakan sejak tahun 2009 tersebut dinilai berhasil dikarenakan keterbatasan auditor

25 "*It is now widely believed that the "archival audit" where the auditor comes in at the end of the year, examines statements, and issues ex post opinions will inevitably be supplemented, if not replaced, by a more timely, close-to-the-event semi-supervisory function, where independent assurors will work with both third-party stakeholders and firms to provide new forms of assurance products, On-line reporting based on databases updated in real time will be less wedded to current protocols for periodicity, creating a parallel evolution toward continuous auditing. Continuous auditing may lead to continuous reporting that supplements and eventually replaces the annual audit report. To audit effectively in these environments, auditors will use electronic sensors, software agents and computerized audit programming models"* Michael G. Alles, Alexander Kogan, Miklos A. Vasarhelyi, "*Feasibility and Economics of Continuous Assurance"*, *A Journal A practice and theory Vol. 21, No. 1,* (Maret 2002): 125, diakses 10 Februari 2022, doi: http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.167.9605&rep=rep1&type=pdf.

26 Miftah Budi Setiawan dan Agung Nugroho, "Penerapan Konsep Continuous Auditing : Studi Kasus Audit Kepatuhan Terhadap PTK 007 di SKK Migas*"*, *Jurnal Informasi Keuangan dan Akuntansi*, Vol.5. (September 2016):125, diakses 10 Februari 2022, doi:https://doi.org/10.31092/jia.v5i1.65.

internal yang hanya berjumlah 50 (lima puluh) orang dibandingkan dengan perusahaan yang berjumlah 202 dan 220.000 karyawan. Seharusnya instansi pemerintah dapat berkaca dan berkomitmen seperti yang dilakukan PT. Astra Internasional, Tbk guna memudahkan audit internalnya.

Penerapan CACM dapat mendukung terhadap independensi APIP dalam melaksanakan tugas audit internalnya. CACM yang menggunakan teknologi informasi diharapkan implementasinya dapat mengurangi efek psikologis tatap muka antara auditor atau APIP dengan auditi. Penggunaan CACM secara tepat waktu dan dapat dipantau setiap saat dan dimanapun sehingga memudahkan APIP maupun auditi serta mendapat nilai tambah lebih efiektif dan efisien dalam proses bisnisnya guna menghasilkan laporan audit yang handal. Konsep CACM dapat mendorong APIP untuk terus meningkatkan kapasitas dan kapabilitasnya.

Simpulan

Atas hasil pembahasan yang telah dilakukan dapat diambil beberapa simpulan, yakni : *Pertama,*Pergeseran peran APIP dari *assurance* (memberikan keyakinan memadai) menjadi *consulting* (konsultasi) memberikan kepastian terhadap organisasi atas kegiatan yang dilaksanakan berdasar peraturan perundangan dimulai atas proses perencanaan, pelaksanaan sampai dengan evaluasi. Dalam mewujudkan suatu pemerintahan yang bersih dan baik diharapkan auditor dapat konsisten dalam menjaga independensi serta tanggung jawabnya atas fungsi pengawasan dan pembinaan yang dilakukan terhadap perangkat daerah, maka auditor harus bebas dari tekanan pihak lainnya yakni dengan memegang teguh sifat independensinya agar tidak terpengaruh pihak lain mengenai hasil audit yang menjadi tanggung jawabnya. Penguatan Lembaga APIP sangat dibutuhkan guna perbaikan tindakan pejabat pemerintah dalam hal pencegahan *fraud.* Independensi auditor internal juga mendukung penguatan Lembaga APIP guna mewujudkan *good governance*. Pengawasan yang dilaksanakan oleh APIP berdasarkan konsep hukum administrasi negara digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanakan aktivitas dan Tindakan pemerintah guna mewujudkan tujuan perangkat daerah dengan pelaksanaan pencegahan penyimpangan (preventif) dan perbaikan penyimpangan (represif).

Kedua, Penerapan *Continuous Auditing and Continuous Monitoring* (CACM) merupakan inovasi dari teknologi informasi yang masih menjadi wacana dan seharusnya sudah diterapkan di seluruh instansi pemerintah guna pelaksanaan audit yang efisien dan efektif serta mendorong komitmen independensi APIP dalam menambah nilai tambah kapasitas dan kapabilitasnya. Bahkan CACM dengan mengurangi dan menghemat tenaga serta efisien waktu dalam tatap muka antara auditor dengan auditi, hal ini jelas sangat mendukung independensi APIP dalam mewujudkan *good governance* di lingkungan

pemerintah daerah.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

Hetifa Sj., Sumarto. *Inovasi, Partisipasi dan Good Governance*. Bandung: Yayasan Obor Indonesia, 2003.

Ridwan. *Hukum Administrasi Negara.* Depok : PT. Rajagrafindo Persada, Februari 2016.

SF,Marbun. *Dimensi-dimensi pemikiran hukum administrasi negara*. Yogyakarta: UII Press, 2001.

Sidharta,Bernard Arief. *Refleksi tentang Struktur Ilmu Hukum: Sebuah Penelitian tentang Fundasi Kefilsafatan dan Sifat Keilmuan Ilmu Hukum sebagai Landasan Pengembangan Ilmu Hukum Nasional Indonesia*. Bandung: Mandar Maju, Cetakan Ketiga, 2009.

Suteki dan Galang Taufani. *Metodologi Penelitian Hukum (Filsafat, Teori dan Praktis)*. Depok: PT. Raja Grafindo Persada, Januari 2020

Widodo, Joko. *Good Governance, Telaah dari Dimensi Akuntabilitas dan Kontrol Birokrasi Pada Era Desentralisasi dan Otonomi Daerah*. Jakarta: PT. 1nsan Cendikia, 2001.

Artikel Jurnal

Alles,Michael G. , Alexander Kogan, Miklos A. Vasarhelyi. "*Feasibility and Economics of Continuous Assurance". A Journal A practice and theory, Vol. 21, No. 1.* (Maret 2002): 125. Diakses 10 Februari 2022.

Alles,Michael G., Gerard Brennan, Alexander Cogan, Miklos A. Vasarhelyi. "*Continuous Monitoring of Business Process Control:A Pilot Implementation of A Continuous Auditing Systems at Siemens". International Journal of Accounting Information System. Vol.7, No.2,* (Juni 2006):147. Diakses 11 Februari 2022. doi: https://doi.org/10.1016/j.accinf.2005.10.004.

Ibad,Syahrul. "Hukum Administrasi Negara dalam upaya Penyelenggaraaan Pemerintahan yang Baik". *HUKMY Jurnal Hukum, Vol.1, No.1,* (April 2021): 67. Diakses 11 Februari 2022. Doi:https://doi.org/10.35316/hukmy.2021.v1i1.55-72.

Jesika, Maria Ludya. Ramot P. Simanjuntak dan Salmon Sihombing. "Independensi dan Tanggungjawab Auditor dan Pengaruhnya Terhadap Opini Auditor (Studi Kasus pada Kantor Akuntan Publik di Wilayah Jakarta Selatan)". *Buletin Ekonomi Vol. 19, No.3* (Agustus 2015): 2. Diakses 10 Mei 2021. doi:https://doi.org/10.33541/bulletin%20ekonomi.v19i3.2015

Marlaini ,Aliamin ,Mirna Indriani. "Evaluasi Efektivitas Penguatan Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Dalam

Paradigma Baru (Studi Kasus pada salah satu Inspektorat di Aceh". *Jurnal Perspektif Ekonomi Darusalam, Vol. IV, No.3*, (Maret 2018): 96. Diakses 15 Mei 2021. doi: https://doi.org/10.24815/jped.v4i1.10926

Mentari, Theresia. Gugus Irianto dan Rosidi. "Pengaruh Independensi dan Profesionalisme terhadap kinerja Auditor Internal dengan Budaya Sebagai Variabel Moderasi". *Jurnal Akuntansi dan Pajak. Vol.19, No,2.* (2019):144. Diakses 10 Februari 2022. doi:http://dx.doi.org/10.29040/jap.v19i2.282

Nurhayati. "Peranan *Good Governance* dan Independensi Auditor terhadap Kinerja Auditor". *Jurnal Warta Edisi 51*. (Januari 2017): 6. Diakses 10 Februari 2022. doi:https://media.neliti.com/media/publications/290665-peranan-good-governance-dan-independensi-6f3c49f2.pdf.

Pratistha, K. Dwiyani dan Widhiyani, Ni Luh Sari. "Pengaruh 1ndependensi Auditor Dan Besaran Fee Audit Terhadap Kualitas Proses Audit". *E_Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Vol.VI, No.3.* (2014): 421. Diakses 17 Mei 2021. doi: https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/article/view/8334

Setiawan, Miftah Budi dan Agung Nugroho. "Penerapan Konsep Continuous Auditing : Studi Kasus Audit Kepatuhan Terhadap PTK 007 di SKK Migas". *Jurnal Informasi Keuangan dan Akuntansi, Vol.5*. (September 2016):125. Diakses 10 Februari 2022. doi:https://doi.org/10.31092/jia.v5i1.65.

Sudrajat, Achmad Sodik. "Konsep dan mekanisme pengawasan terhadap peraturan daerah dihubungkan dengan hakikat otonomi daerah". *Jurnal Ilmu Administrasi Vol.VII, No.3*, (September 2010): 157. Diakses 7 Desember 2021. doi: http://jia.stialanbandung.ac.id/10.31113/jia.v7i3.304.

Susanto, Sri Nur Hari. "*Good Governance* dalam konteks Hukum Administrasi". *Administrative Law and Governance Journal Vol.2, No.2,* (Juni 2019): 208. Diakses 10 Februari 2022. Doi :https://doi.org/10.14710/alj.v2i2.205-217.

Kumpulan tulisan dalam buku

CACM,Tim. "Kajian Penerapan *Continuous Auditing* dan *Continuous Monitoring,*Studi pada Pemerintah Pusat". *Majalah Seputar Litbang, Media Komunikasi Penelitian dan Pengembangan Pengawasan.*(Edisi Tahun 2018 triwulan II). hlm.6.

Suyoko Yoyok. "Kajian Pengawasan Ex Ante (Suatu Studi Deskriptif)", *Majalah Seputar Litbang Media Komunikasi Penelitian dan Pengembangan Pengawasan*. (Jakarta: Pusat Penelitian Pengembangan Pengawasan Badan Pengawasan, Keuangan dan Pembangunan (Puslitbangwas BPKP) Vol.3.No.III.September 2020). hlm.6.

Skripsi

Budi Santoso, Wilis. "Pengaruh Penerapan Kode Etik Auditor Oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) Terhadap Terwujudnya Good Governance di Komisi Pemilihan Umum". *Skripsi Akutansi, Program Studi Strata 1 Akutansi.* Jakarta: STIEI,2020. Tidak dipublikasikan

Thesis

Putra, Toufiq Agung Pratomo Sugito. "Pengaruh Independensi, Kompetensi, Dan Pengalaman Auditor Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Pendeteksian Fraud Dengan Skeptisisme Profesional Sebagai Variabel Intervening Pada Perwakilan BPKP Provinsi Kepulauan Riau". *Thesis Ilmu Akuntansi, Program Pascasarjana Magister Ilmu Akuntansi.* Bandung: Unpad, 2016. Dipublikasikan.

Peraturan perundang-undangan

Undang-undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang *Pemerintahan Daerah* (Lembaran Negara Tahun 2014 Nomor 244, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5587)

Undang-undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang *Administrasi Pemerintahan* (Lembaran Negara Tahun 2014 Nomor 292, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5601)

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah* (Lembaran Negara Tahun 2008 Nomor 127, Tambahan Lembaran Negara Nomor 4890

Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2017 tentang *Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah* (Lembaran Negara Tahun 2017 Nomor 73, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6041)

Permendagri Nomor 107 Tahun 2017 tentang *Pedoman Nomenklatur Inspektorat Daerah Provinsi dan Kabupaten/Kota* (Berita Negara Tahun 2017 Nomor 1605)

Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 2 Tahun 2018 tentang *Grand Design Implementasi Pengawasan Berkelanjutan dan Pemantauan Berkelanjutan di Lingkungan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan*