JOURNAL OF ACCOUNTING ISSUES

ISSN
E-ISSN
VOLUME 1 NO 1 2022
PP: 41-45

MENDOBRAK DOMINASI POSITIVISME HUKUM DALAM AUDIT INTERNAL DI INDONESIA: STUDI LITERATUR PADA APARAT PENGAWAS INTERNAL PEMERINTAH[1]

Oleh:
Rintis N. Pramugar[1] dan Henry Dianto P. Sinaga[2]

[1]Pegawai Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral, Jakarta, Indonesia. Email: rintisnanda@gmail.com
[2]Law Doctoral Program, Universitas Diponegoro, Semarang. Indonesia.E-mail: sinagahenrydp@gmail.com

Abstrak
Audit pengawasan di Indonesia saat ini menjadi cenderung formal-legistik yang hanya bersifat memenuhi keadilan formal, sehingga berpotensi memarjinalkan keadilan substantif para auditee. Berdasarkan studi literature dengan pendekatan legal pluralism, dihasilkan 2 (dua) kesimpulan. Pertama, Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) cenderung formal-legistik menjalankan peraturan perundang-undangan tertulis dan SOP dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya sebagai auditor internal pemerintah. Kedua, diperlukan pemahaman terhadap sintesis kecerdasan spiritual dan kapasitas nurani dalam setiap melaksanakan tugas dan tanggungjawab para APIP di Indonesia.

A. Pendahuluan

Salah satu pilar dalam menciptakan organisasi, termasuk organisasi pemerintahan, yang excellent adalah dengan menerapkan good corporate governance (GCG). Dalam suatu organisasi excellent, adalah kewajiban manajemen untuk mempertanggungjawabkan dan mengkomunikasikan secara periodik kepada stakeholders-nya, hasil audit secara akuntabel. Adapun audit, pada umumnya pada suatu organisasi, dilakukan setidaknya dalam 2 (dua) bentuk, yakni audit eksternal dan audit internal. Walaupun terdapat audit eksternal yang melakukan *double-check* laporan, namun harus disadari bahwa peran audit internal sangat menentukan efektifitas dan dukungan sistem pelaporan internal organisasi. Peran audit internal ini, dalam suatu organisasi pemerintahan, seperti suatu kementerian, melekat pada auditor pengawasan yang ada pada Inspektorat Jenderal (Itjen).

Namun, adanya peraturan perundang-undangan tertulis dan berbagai macam *standard operating procedures* (SOP) yang melekat pada peran auditor pengawasan tersebut dapat dikatakan memprihatinkan, karena adanya pandangan para auditor pengawasan yang melihat dan mengartikan pelaksanaan hukum sebagai suatu bangunan perundang-undangan yang setiap persoalan selalu diselesaikan dengan menerapkan aturan tertulis. Hal ini menyebabkan orientasi dilakukannya audit pengawasan di

[1] This article is a private scientific study of the researcher and does not reflect the institution's opinion/policy.

Indonesia saat ini menjadi cenderung formal-legistik yang hanya bersifat memenuhi keadilan formal, namun memarjinalkan keadilan substantif dan beresiko mengabaikan ihwal yang masuk akal bagi para *auditee*. Karena pelaksanaan tugas, tanggung jawab, dan peran auditor secara hukum seharusnya bukan hanya berupa persoalan peraturan perundang-undangan dan SOP, namun juga berkaitan dengan sisi manusia dan kemanusiaan dari auditor pengawasan dan *auditee*, maka tulisan ini bertujuan untuk menjawab dua permasalahan yang mempertanyakan bagaimana audit internal yang dilakukan oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) di Indonesia, dan bagaimana pengawasan yang ideal yang dilakukan oleh APIP pada masa yang akan datang.

B. Metode

Studi ini memadai mempergunakan pendekatan legal pluralism, mengingat cara berhukum yang hanya mengandalkan positive law dengan rule and logic hanya akan bermuara pada kebuntuan dalam pencarian keadilan substantive. Pendekatan ini mengandalkan adanya pertautan antara positive law, aspek kemasyarakatan, dan moral/ethic/religion.

C. Analisis dan Pembahasan

1. Ketentuan yang Berlaku terhadap Aparat Pengawas Internal Pemerintah

Salah satu isu penting *corporate governance* adalah akuntabilitas, sebagai suatu tanggung jawab dalam bertindak yang berhubungan dengan asset, entitas, prosedur, ataupun proses. Hal ini menunjukkan bahwa dalam suatu organisasi yang akuntabel, audit merupakan titik sentralnya, sebagaimana David O'Regan menegaskan "*without audit, no accountability, without accountability, no control, and if there is no control, where is the seat of power*?".

Oleh karena itu, untuk menjamin kualitas mutu hasil audit dalam suatu organisasi pemerintahan yang dilakukan oleh auditor pengawasan Itjen, diperlukan auditor yang independen yang mampu menghindari dirinya dari adanya konflik kepentingan dan kekuasaan ketika melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya. Hal ini sejalan dengan penegasan K.H. Spencer Pickett yang menegaskan bahwa auditor internal harus independen, objektif dan konsultatif dalam merancang nilai tambah dan perbaikan operasional perusahaan, yang dilakukan secara sistematis, pendekatan yang disiplin dalam mengevaluasi dan memperbaiki efektifitas manajemen risiko, kontrol, dan proses tata kelola. Tentunya, auditor pengawasan dalam melakukan audit, sebagaimana ditegaskan oleh O'Regan, harus berdasarkan proses evaluasi yang manusiawi yang membangun ketaatan terhadap norma tertentu, dalam menghasilkan suatu opini atau keputusan.

Adanya kalimat "proses evaluasi yang manusiawi" dan "ketaatan terhadap suatu norma" menunjukkan bahwa audit yang dilakukan oleh auditor pengawasan tidak hanya cenderung formal-legistik dalam membangun ketaatan *auditee*, tetapi harus mengutamakan nilai-nilai kemanusiaan, yang menurut Satjipto Rahardjo melekat kapasitas nurani berupa kejujuran, empati dan dedikasi dalam menjalankan hukum, yang menurut Rustamaji harus menunjukkan kecerdasan moral, intelektual, dan emosional, dan yang menurut Zohar dan Marshall harus sejalan dengan kecerdasan spiritual yang memiliki sifat berupa kecerdasan *meaning-giving*, berpikir dalam konteks dan

transformative, kreatif, *insightful*, dan intuitif. Artinya, audit yang dilakukan oleh auditor pengawasan bukan hanya sekedar penegakan peraturan perundang-undangan saja walaupun suatu peraturan hukum telah diundangkan berlakunya, namun harus diiringi penerapan secara bermoral agar memiliki keberlakuan yang sempurna. Hal ini dilakukan untuk mengantisipasi adanya kemungkinan pengaruh kepentingan-kepentingan yang bertentangan dengan tujuan hukum semula dalam penerapannya.

Implementasi selanjutnya "proses evaluasi yang manusiawi" dan "ketaatan terhadap suatu norma" dalam ranah audit internal organisasi pemerintahan mengacu pada penguatan peran auditor pengawasan dalam menilai dan memberikan rekomendasi yang memperbaiki proses tata kelola organisasi yang bertujuan mempromosikan etika dan nilai-nilai organisasi, meyakini pengelolaan kinerja organisasi telah efektif dan akuntabel, mengkomunikasikan resiko dan kontrol informasi secara tepat dalam area organisasi, dan mengkoordinasikan aktivitas dan komunikasi informasi antar pimpinan, auditor eksternal (Badan Pemeriksa Keuangan) dan auditor pengawasan, dan manajemen.

Memang, pembangunan ketaatan *auditee* melalui aturan yang bersifat formal-legalistik tidak dapat sepenuhnya ditiadakan karena aktivitas yang dilakukan oleh auditor pengawasan tidak dapat terlepas dari sistem *civil law* yang dianut di Indonesia sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 1 ayat (3) Amandemen Keempat Undang-Undang dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI Tahun 1945), yang menyatakan bahwa negara Indonesia adalah negara hukum, dan juga berkaitan erat dengan eksposur evaluasi risiko organisasi yang salah satu elemennya mencakup kepatuhan terhadap hukum, regulasi, dan kontrak-kontrak. Namun, janganlah kiranya terdapat pengkultusan yang berlebihan terhadap suatu peraturan perundang-undangan tertulis karena suatu peraturan perundang-undangan tertulis sendiri memiliki keterbatasan dan atau dapat bertentangan dengan suatu peraturaan perundang-undangan tertulis lainnya, dan atau adanya penafsiran/pemahaman yang berbeda antara satu individu dengan individu lainnya, sehingga didalamnya terjadi teks hukum yang tidak jelas dan tidak lengkap atau bahkan tidak ada penjelasan yang seharusnya membutuhkan penjelasan.

Sehingga, selayaknya dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya sebagai auditor pengawasan tidak hanya memenuhi SOP dan atau memenuhi peraturan tertulis semata. Namun, agar auditor pengawasan maupun *auditee* merasa sama-sama terpenuhi keadilan substansif yang didasari atas adanya saling pemahaman antara sebagai subjek dengan subjek sebagai sesama makhluk sosial, ada baiknya dalam proses berjalannya audit internal divalidasi keberlakuannya dengan menerapkan sekaligus nilai-nilai yang menurut Gustav Radbruch mencakup *public benefit*, *legal certainty*, dan *justice*.

2. Membangun Aparat Pengawas Internal Pemerintah Yang Melampaui Positivisme Hukum

Adanya proses audit internal yang dilakukan auditor pengawasan dengan menjalankan "proses evaluasi yang manusiawi" dan "ketaatan terhadap suatu norma" menegaskan agar audit kontemporer sudah saatnya dibasiskan pada pemikiran transendental. Transendental yang berasal dari bahasa latin "*transcendere*", menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), dapat dipahami sebagai hal yang abstrak, yang menonjolkan hal-hal yang bersifat kerohanian. Transendental, sebagaimana dalam pemikiran Immanuel Kant, merupakan suatu pemikiran yang berusaha memusatkan diri pada kondisi-kondisi yang murni dalam diri subjek dengan berusaha mensintesis antara

rasionalisme, yang mengutamakan pengetahuan *a priori*, dengan empirisme, yang mengutamakan pengetahuan *a posteriori*.

Dalam hal *a priori*, Hardiman menjelaskan bahwa pada transendentalisme melekat usaha untuk menemukan asas-asas dalam rasio manusia yang berkaitan dengan objek-objek dunia luar berupa syarat-syarat kemungkinan dari pengetahuan manusia dengan menerima suatu ajaran melalui keyakinan yang didasarkan pada kehendak manusia yang rasional, bukan melalui pembuktian. Adapun pengetahuan *a posteriori*, menurut Samekto, didasarkan pada paham empirisme yang hanya dilandasi oleh bukti konkret, pengalaman, dan kenyataan, dan bebas nilai. Adanya sintesis *a priori* dengan *a posteriori* menunjukkan bahwa dalam menjaga gagasan *a priori* tetaplah harus menghargai empirisme sebagai aspek-aspek istimewa dari pengalaman. Walaupun terdapat perbedaan didalamnya namun pada dasarnya empirisme bukan mengecualikan pengetahuan *a priori*, hanya terdapat perbedaan dalam hal perdebatan konsepsi.

Perlunya pergeseran pemahaman auditor pengawasan ke arah pemikiran yang transendental menunjukkan adanya kewajiban moral bagi para auditor pengawasan yang menjalankan tugas dan tanggungjawabnya agar dapat menyelaraskan keadilan formil dengan keadilan substantif dan kemanfaatan umum melalui pemaknaan setiap peraturan perundang-undangan dan SOP, yang perwujudan nyatanya terletak pada posisi auditor pengawasan dan *auditee* sebagai sesama makhluk sosial yang sama-sama saling memahami bahwa terdapat hukum yang lebih tinggi dari peraturan perundang-undangan tertulis berupa hukum universal, yang ideal serta tidak terbantahkan kebenarannya. Agar mampu menganggap bahwa hukum tidak hanya sebatas bangunan norma dengan logika hukumnya, auditor pengawasan harus menonjolkan kecerdasan spiritualnya dan kapasitas nuraninya dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya sebagai pencerminan seorang auditor pengawasan yang dengan tegas telah memusatkan pada kondisi-kondisi yang murni dalam dirinya sebagai subjek. Sehingga, dalam setiap pelaksanaan tugas dan tanggung jawabnya, auditor pengawasan mampu memaknai setiap peraturan perundang-undangan tertulis ke arah keadilan yang substantif yang menonjolkan esensi kemanusiaan yang tidak keluar dari hukum yang secara universal mutlak kebenarannya.

3. Kesimpulan

Beradasrkan latar belakang, metode, dan analisis dan pembahasan, studi ini menghasilkan dua kesimpulan. **Pertama**, dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya sebagai auditor internal suatu lembaga pemerintah, APIP hanya cenderung formal-legistik menjalankan peraturan perundang-undangan tertulis dan SOP. Padahal dalam membangun ketaatan *auditee*, APIP selayaknya memiliki kemampuan dalam memaknai setiap peraturan perundang-undangan tertulis dalam memenuhi keadilan substansif yang didasari atas adanya saling pemahaman sebagai sesama subjek, dengan memvalidasi keberlakuan hukum dengan menerapkan sekaligus nilai-nilai yang mencakup *public benefit*, *legal certainty*, dan *justice*. Karena dalam membangun ketaatan terhadap norma tertentu, audit harus dilakukan berdasarkan proses evaluasi yang manusiawi sehingga dapat dihasilkan suatu opini atau keputusan yang terbaik dan juga sekaligus sebaga sarana perbaikan organisasi pemerintahan yang lebih baik. Kedua, dalam membangun APIP yang yang melampaui positivisme hukum, diperlukan pemahaman terhadap sintesis kecerdasan spiritual dan kapasitas nurani dalam setiap melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya. Hal ini berkaitan dengan kewajiban moral APIP dalam memaknai keterbatasan suatu peraturan perundang-undangan tertulis agar tidak hanya memenuhi keadilan formal, namun harus juga

memenuhi kepatutan dalam keadilan substantif, yang menonjolkan esensi kemanusiaan yang tidak keluar dari hukum, yang secara universal mutlak kebenarannya.

Daftar Pustaka

Harijanti, Susi Dwi, *et al* (Eds.). Negara Hukum Yang Berkeadilan: Kumpulan Tulisan Dalam Rangka Purnabakti Prof. Dr. H. Bagir Manan, SH, M.CL. Bandung: Pusat Studi Kebijakan Negara Fakultas Hukum Universitas Padjajaran, 2011.

Hardiman, F. Budi. Pemikiran-Pemikiran Yang Membentuk Dunia Modern. Jakarta: Penerbit Erlangga, 2011.

Huijbers, Theo. Filsafat Hukum dalam Lintasan Sejarah. Yogyakarta: Penerbit Kanisius, 1982.

O'Regan, David. Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes, and Regulations. New Jersey: John Wiley & Sons, 2004.

Pickett, K.H. Spencer. The Internal Auditor at Work: A Practical Guide to Everyday Challenges. New Jersey: John Wiley & Sons, 2004.

Pickett, K.H. Spencer. The Essential Guide to Internal Auditing. West Sussex, UK: John Wiley & Sons, 2011.

Radbruch, Gustav, "Five Minutes of Legal Philosophy (1946)", penerjemah Bonnie Litschewski Paulson dan Stanley L. Paulson, "*Oxford Journal of Legal Studies*", Vol. 26, No. 1, 2006.

Rahardjo, Satjipto. Biarkan Hukum Mengalir: Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum. Jakarta, Penerbit Buku Kompas, 2008.

_____. Hukum Progresif: Sebuah Sintesa Hukum Indonesia. Yogyakarta: Genta Publishing, 2009.

Rustamaji, Muhammad. Pilar-Pilar Hukum Progresif: Menyelami Pemikiran Satjipto Rahardjo. Yogyakarta: Thafa Media, 2017.

Samekto, FX. Adji. Pergeseran Pemikiran Hukum dari Era Yunani Menuju Postmodernisme. Jakarta: Konstitusi Press, 2015.

Suteki and Taufani, Galang, *Metodologi Penelitian Hukum*, Depok: PT. RajaGrafindo Persada, 2020.