



Available at <http://jurnal.stie-aas.ac.id/index.php/jap>

Jurnal Akuntansi dan Pajak

**KONSEP GOVERNMENTALITY DALAM MEMBANGUN FONDASI KONSEPTUAL PERAN
AUDIT INTERNAL DALAM TATA KELOLA PERUSAHAAN**

Aisha Hanif¹, Dina Dwi Oktavia Rini², Duwi Rahayu³

^{1,2,3} Fakultas Bisnis Hukum dan Ilmu Sosial, Universitas Muhammadiyah Sidoarjo, Indonesia

Email: aishahanif@umsida.ac.id

Abstract

The concept of supervision (panopticon) initiated by Michael Foucault explains how internal audit is used by management to encourage subjects to monitor themselves. The presence of internal audit produces patterns of employee behavior that make the discursive nature of the exercise of power clear. This interpretation was developed to conceptualize the preventive role of internal auditors in risk management. The concept of governmentality adopted from Foucauldian thought can facilitate the self-assessment of auditee controls used by internal auditors and is an integral part of tools to make subject matter manageable. This study aims to reveal the basic formulation of the internal auditor's strategy to maintain the auditee's trust in the internal auditor. The research method used is a qualitative research method using a phenomenological approach. The research findings state that the auditee has a perceived tendency to be suspicious of the role and function of the internal auditor, so that the auditee tends to be less able to cooperate or support the work of the internal auditor properly because internal audit activities are considered as a monitoring tool that has the effect of disrupting the routine activities of the organization.

Keyword: internal auditor function, internal control, governmentality

Abstrak

Konsep pengawasan (*panopticon*) yang digagas oleh Michael Foucault menjelaskan bagaimana audit internal digunakan oleh manajemen untuk mendorong subyek untuk mengawasi diri mereka sendiri. Kehadiran audit internal menghasilkan pola perilaku karyawan yang membuat sifat diskursif dari pelaksanaan kekuasaan menjadi jelas. Interpretasi ini dikembangkan untuk mengkonseptualisasikan peran preventif auditor internal dalam manajemen risiko. Konsep *governmentality* yang diangkat dari pemikiran Foucauldian dapat memfasilitasi penilaian diri kontrol *auditee* yang digunakan oleh auditor internal dan merupakan bagian integral dari alat untuk dapat membuat subjek dapat diatur. Penelitian ini bertujuan untuk mengungkap perumusan dasar dari strategi auditor internal untuk menjaga kepercayaan *auditee* terhadap auditor internal. Metode penelitian yang digunakan adalah metode penelitian kualitatif dengan menggunakan pendekatan fenomenologis. Hasil temuan penelitian menyatakan bahwa *auditee* memiliki persepsi kecenderungan untuk curiga terhadap peranan dan fungsi dari auditor internal, sehingga *auditee* cenderung menjadi kurang dapat bekerja sama atau mendukung dengan baik pekerjaan auditor internal karena kegiatan internal audit dianggap sebagai sebuah alat pengawasan yang memiliki efek mengganggu kegiatan rutin organisasi.

Kata kunci: fungsi auditor internal, pengendalian internal, governmentality

1. Pendahuluan

Pengendalian internal merupakan sebuah suatu proses (yang berlangsung terus-menerus) yang ada pada organisasi dan dipengaruhi oleh manajemen untuk menghasilkan suatu keyakinan yang memadai terhadap efektifitas dan efisiensi kegiatan operasi, penyajian laporan keuangan yang memadai, serta ketaatan pada hukum dan peraturan yang berlaku. Peran audit internal dalam perusahaan kian berkembang terutama semenjak terjadinya serentetan keruntuhan beberapa perusahaan di tahun 1990-an dan tahun 2000-an. Fungsi audit internal semakin dianggap sebagai bagian yang penting karena merupakan komponen kunci dari manajemen risiko perusahaan (Spira & Page, 2003). Selain itu, audit internal juga dapat membantu organisasi dalam memenuhi tujuan perusahaan dengan membawa pendekatan yang tersistematis dan disiplin guna melakukan evaluasi serta meningkatkan efektivitas dari manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola. Penerapan audit internal dalam perusahaan saat ini masih berada pada konseptualisasi fungsi saja yakni audit internal dijadikan sebagai alat teknis yang netral sehingga mengakibatkan diabaikannya konteks sosial yang kompleks yaitu dimana audit internal digunakan sebagai sebuah teknologi untuk menjalankan kekuasaan.

Aktivitas terkait dengan akuntansi keuangan di dalam perusahaan membuat kegiatan yang terjadi pada organisasi semakin dapat dikendalikan karena apa yang terjadi dapat terukur dan terlihat. Akuntansi manajemen menyediakan alat dan kosakata lebih lanjut sehingga dapat memungkinkan manajemen melakukan tindakan perencanaan dan juga pengendalian organisasi. Sedangkan peran audit internal terkait dengan kedua aspek praktik akuntansi pada perusahaan (akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen) adalah sebagai tambahan dari lapisan tata kelola dengan cara melakukan verifikasi, investigasi, dan juga evaluasi independent terhadap seluruh kegiatan yang ada di dalam perusahaan terutama kegiatan

yang berhubungan dengan akuntansi (transaksi ekonomi) (Radcliffe, 1998).

Dalam sejarah perkembangan peran audit internal terbagi menjadi beberapa fase. Fase pertama adalah fase pembentukan yang terjadi sekitar kurang lebih 5000 tahun yang lalu. Pada fase ini fungsi dari audit internal diciptakan dan dicoba untuk diaplikasikan. Kemudian fase kedua adalah fase normalisasi peran audit internal. Pada fase ini akan terlihat hal-hal apa yang menjadi hambatan dalam sebuah system (bisnis) dan memiliki pola yang berbeda dari yang selama ini telah dijalankan sehingga akan menimbulkan sebuah penolakan dari sisi system (bisnis) karena sudah melakukan normalisasi proses pengendalian internal. Fase selanjutnya adalah fase pemenuhan. Saat sebuah system tumbuh melalui perbaikan, maka lingkungan di sekeliling juga akan ikut berubah sehingga tantangan dan hambatan yang dihadapi oleh system (bisnis) pun juga berubah. Audit internal harus beradaptasi dengan keadaan yang terjadi sehingga tujuan dari pembentukan audit internal dapat tetap terjaga. Sesuai dengan jalur historis yang ada, peran dan posisi audit internal saat ini telah terpisah dari akuntansi keuangan, akuntansi manajemen, dan audit eksternal atas laporan keuangan. Mulai tahun 1940-an, muncul audit internal kontemporer yang berfokus pada evaluasi terkait dengan system yang meliputi kegiatan operasional perusahaan dan juga penyajian laporan keuangannya (McNamee & McNamee, 1995). Penekanan dan fokus dari fungsi audit internal terhadap evaluasi system merupakan bagian dari pendekatan manajemen serta menjadi modalitas dalam pelaksanaan kekuasaan (Power, 2004).

Definisi dari audit internal seperti yang telah dijabarkan di atas merupakan cerminan konseptualisasi dari pengendalian internal yang dibuat oleh COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*) yang terintegrasi dengan konsep pengendalian pada ERM (*Enterprise Risk Management*). Kerangka kerja ERM menekankan pentingnya manajemen risiko dalam tata kelola

perusahaan dan peran mekanisme seperti audit internal dalam proses ini. Dengan demikian, audit internal ditafsirkan sebagai teknologi manajemen risiko yang menyediakan *ex ante advisory* dan *ex post assurance services* dengan cara melakukan proses identifikasi terhadap area-area di dalam organisasi yang dapat menyebabkan kegagalan (memiliki probabilitas kegagalan) guna untuk mencapai tujuan organisasi. Pencapaian tujuan organisasi didasarkan pada kemampuan manajemen untuk mengelola risiko. Manajemen harus mampu mendefinisikan tujuan organisasi secara tepat, dapat mengidentifikasi penggerak dari risiko-risiko yang dapat terjadi serta dapat menerapkan *risk response* yang tepat, kemudian dapat melakukan hubungan sosial di mana kontrol bisa dilakukan (Mihret & Grant, 2017). Peran internal audit sebagai penasihat dapat diinterpretasikan sebagai pemberian tanggapan dan rekomendasi secara proaktif yang dirasa tepat untuk mengatasi risiko. Sedangkan peran internal audit sebagai *assurance* dapat dipahami sebagai *post hoc evaluation of risk* yang bertujuan untuk membantu organisasi dalam menangkis kemungkinan-kemungkinan terjadinya gangguan dan hambatan di masa depan yang mengganggu pencapaian tujuan perusahaan (Sarens & De Beelde, 2006).

Selain pentingnya manajemen risiko dalam sebuah entitas, perbaikan tata kelola juga merupakan hal yang tidak kalah penting untuk diterapkan pada sebuah organisasi. Hal ini dikarenakan penerapan tata kelola yang baik merupakan elemen kunci dalam pembangunan berkelanjutan, peningkatan akuntabilitas, dan mitigasi terkait dengan masalah lingkungan dan etika yang terjadi dalam organisasi (Ferry et al., 2017). Secara umum, profesi audit, termasuk audit internal, memiliki peran penting dalam perubahan struktural organisasi, terutama dalam mempromosikan kepatuhan dan kinerja dalam cara pengelolaan sumber daya (Ferry et al., 2015). Profesi internal audit dapat berperan dan bertindak sebagai pengawas, pembantu dan pelindung manajemen serta menjadi penasihat

independen untuk organisasi. Hal ini merupakan bagian dari banyak peran yang dimainkan oleh praktisi audit internal dalam mendukung struktur tata kelola organisasi.

Namun jika kita melihat realitas yang terjadi di lapangan, prosedur audit internal yang marak terjadi pada organisasi adalah hanya fokus dan terbatas pada audit kepatuhan saja, kurang fokus pada perannya dalam memberikan tata kelola yang baik bagi organisasi. Selain hanya dijadikan sebagai alat audit kepatuhan, seringkali fungsi audit internal juga hanya dijadikan sebagai syarat untuk kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku. Dalam peraturan mengenai Perusahaan Terbuka (PT) mewajibkan untuk memiliki sebuah unit yang berfungsi melakukan pengendalian internal guna menciptakan tata kelola organisasi yang baik. Posisi auditor internal yang tidak berjarak dengan manajemen juga memberikan tantangan tersendiri bagi pelaksanaan fungsi pengendalian internal organisasi. Auditor internal menawarkan wawasan langsung melalui rekomendasi untuk tindakan manajemen sehingga memberikan seolah-olah memberikan “dukungan” dan “panduan” kepada manajemen. Auditor internal cenderung memihak manajemen ketika mereka menghadapi situasi loyalitas yang terbagi antara manajemen dan dewan direksi. Hal ini kontras dengan kebijakan auditor eksternal yang menjaga jarak dari manajemen (klien) guna untuk menjaga independensi dirinya.

Audit internal seharusnya dianggap dan berfungsi sebagai mekanisme tata kelola perusahaan. Tata kelola perusahaan menekankan penatagunaan dan pencapaian tujuan kinerja perusahaan. Konseptualisasi tata kelola perusahaan yang melakukan penekanan keseimbangan pada kontrol dan kinerja adalah sebagai campuran perangkat, mekanisme, dan struktur yang melakukan kontrol dan akuntabilitas dibarengi dengan tindakan-tindakan untuk pencapaian tujuan kinerja perusahaan (Short et al., 1999). Tujuan pengendalian tata kelola perusahaan adalah memastikan bahwa

tanggung jawab pengelolaan manajemen kepada pemegang saham terpenuhi. Di sisi lain, tujuan kinerja berkonsentrasi pada peningkatan efisiensi perusahaan untuk meningkatkan kekayaan pemegang saham (Hart, 1995). Konsisten dengan pemahaman ini, *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) mengkonseptualisasikan tata kelola perusahaan sebagai seperangkat hubungan antara manajemen perusahaan, dewan, pemegang saham dan pemangku kepentingan lainnya. OECD juga menjelaskan bahwa tata kelola perusahaan yang baik harus memberikan insentif yang tepat bagi dewan dan manajemen untuk mengejar tujuan yang menjadi kepentingan perusahaan dan pemegang sahamnya dan harus memfasilitasi pemantauan yang efektif. Dalam sistem tata kelola perusahaan seperti itu, dewan direksi bertanggung jawab untuk memiliki panduan strategis perusahaan dan melakukan pemantauan manajemen yang efektif serta bertanggung jawab kepada perusahaan dan pemegang saham (*Organization for Economic Cooperation and Development*, 2004).

Struktur tata kelola perusahaan dengan mekanisme akuntabilitas menjadi penting karena tidak praktis untuk menutupi kemungkinan masa depan dalam kontrak principal-agent organisasi (Hart, 1995). Sistem tata kelola perusahaan menyediakan kerangka kerja yang mendefinisikan hak serta tanggung jawab dari masing-masing pihak, melegitimasi tindakan mereka, dan menguraikan hubungan akuntabilitas (Macdonald & Beattie, 1993) guna memenuhi tanggung jawab penatagunaan perusahaan kepada pemegang saham dan meningkatkan kekayaan pemegang saham. Sistem akuntabilitas perusahaan dibentuk untuk menjembatani kesenjangan antara kinerja dewan direksi (manajemen) yang diharapkan dan yang secara actual terjadi (Huse, 2005). Hubungan akuntabilitas dewan dan pemegang saham meluas ke berbagai tingkat manajemen dan karyawan. Logika kegiatan bisnis dan tolok ukur dari *ex post evaluation*, yaitu kegiatan audit dicantumkan

dalam kebijakan, prosedur, rencana, program, dan anggaran organisasi. Dalam kerangka ini, manajemen bertindak sebagai agen untuk mengendalikan operasi perusahaan sesuai dengan harapan tata kelola perusahaan (Keasey & Wright, 1993).

Berdasarkan penjelasan terkait dengan latar belakang ini, penelitian ini bertujuan untuk mengungkap perumusan dasar dari strategi auditor internal untuk menjaga kepercayaan *auditee* terhadap auditor internal dengan menggunakan konsep *governmentality* yang berasal dari karya Michel Foucault. *Governmentality* terdiri dari konsep pemerintahan dan rasionalitas. Dalam hal ini, *government* dipahami bukan hanya sebagai kekuatan yang perlu dijinakkan atau otoritas yang perlu dilegitimasi, melainkan adalah suatu kegiatan dan seni yang menyangkut semua pihak dan menyentuh dari masing-masing elemen (Burchell et al., 1991). Dengan demikian, pemerintah tidak terbatas pada struktur kelembagaan otoritas saja. Sebaliknya, konsep *governmentality* dimaknai sebagai fenomena empiris yang meresap dan memiliki karakteristik yang tetap spesifik untuk praktik dan organisasi tertentu. Sedangkan dalam hal ini, rasionalitas dipahami sebagai kebutuhan untuk mengetahui apa yang sedang diatur untuk mengarahkan aktivitas menuju pencapaian tujuan tertentu dari organisasi (Neu, 2006). Sebelumnya, *governmentality* menekankan pada operasi kekuasaan pemerintah "*action at a distance*" mungkin dilakukan dalam manajemen melalui terjemahan realitas yang jauh ke dalam bentuk yang stabil, bergerak, dan dapat digabungkan (Robson, 1992). Namun baru-baru ini penekanan konsep *governmentality* dari gagasan Foucault bertransformasi menjadi *government* yang digambarkan sebagai "*a particular, regulatory game of freedom and security*" (Esmark, 2018). Konsep gagasan tersebut yang diterapkan dalam penelitian terkait dengan audit internal ini.

Terkait dengan perumusan dasar konseptual peran audit internal dalam tata kelola perusahaan adalah fungsi audit internal dalam

membantu manajemen dan dewan direksi untuk mengelola risiko perusahaan. Konsep *governmentality* dari Michel Foucault berasal dari konsep *government* dan *rationality*. Dalam hal *government*, perlu dipahami baik secara epistemik maupun status etis dari fenomena ini sebagai “seni” daripada pelaksanaan otoritas yang sah. Sejalan dengan konsep *governmentality*, rasionalitas mengacu pada sentralitas dalam mengetahui apa yang diatur untuk memastikan tujuan dapat terpenuhi (Townley, 1993). Dengan demikian, kedua fenomena itu saling terikat erat, yakni menjelaskan terkait dengan *government* tidak hanya membutuhkan pengetahuan tentang apa yang akan diatur (objek), melainkan juga pengetahuan tentang subjek yang sedang diatur (Mihret & Grant, 2017).

Pengertian pengendalian internal menurut Romney dan Steinbart (2015), adalah adalah suatu proses yang dirancang dan diimplementasikan oleh dewan komisaris atau manajemen untuk memberikan keyakinan memadai bahwa tujuan pengendalian telah tercapai sehingga dapat membantu pencapaian tujuan perusahaan. Tujuan pengendalian tersebut antara lain perlindungan aktiva, keandalan laporan keuangan, meningkatkan efektivitas dan efisiensi operasi, dan kepatuhan terhadap hukum atau peraturan yang berlaku. Adapun menurut COSO (2013) definisi pengendalian internal adalah sebagai berikut, *Internal control is a process, effected by an entity's board of director, management, and other personel, designed to provide reasonable assurance regarding to achievement of objective in the following categories: effectiveness and efficiency of operations, reliability of financial reporting, compliance with applicable laws and regulations.*

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik dalam Standar Audit (seksi 319:2001), pengendalian internal didefinisikan sebagai suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personel lain entitas yang didisain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan yaitu

keandalan laporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Menurut Mulyadi (2016) dari beberapa definisi pengendalian internal terdapat beberapa konsep dasar yaitu:

- 1) Struktur organisasi yang memisahkan tanggungjawab fungsional secara tegas.
- 2) Sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang memberikan perlindungan yang cukup terhadap kekayaan, utang, pendapatan dan biaya.
- 3) Praktik yang sehat dalam melaksanakan tugas dan fungsi setiap unit organisasi.
- 4) Karyawan yang mutunya sesuai dengan tanggungjawabnya.

Dari beberapa definisi mengenai pengendalian internal diatas, dapat ditarik kesimpulan bahwa pengendalian internal adalah suatu proses (yang berlangsung terus-menerus) yang ada pada organisasi dan dipengaruhi oleh manajemen untuk menghasilkan suatu keyakinan yang memadai terhadap efektifitas dan efisiensi kegiatan operasi, penyajian laporan keuangan yang memadai, serta ketaatan pada hukum dan peraturan yang berlaku.

Konsep *governmentality* berasal dari karya Michel Foucault. *Governmentality* terdiri dari konsep pemerintahan dan rasionalitas. Dalam hal ini, *government* dipahami bukan hanya sebagai kekuatan yang perlu dijinakkan atau otoritas yang perlu dilegitimasi, melainkan adalah suatu kegiatan dan seni yang menyangkut semua pihak dan menyentuh dari masing-masing elemen (Burchell et al., 1991). Dengan demikian, pemerintah tidak terbatas pada struktur kelembagaan otoritas saja. Sebaliknya, konsep *governmentality* dimaknai sebagai fenomena empiris yang meresap dan 8 memiliki karakteristik yang tetap spesifik untuk praktik dan organisasi tertentu. Sedangkan dalam hal ini, rasionalitas dipahami sebagai kebutuhan untuk mengetahui apa yang sedang diatur untuk mengarahkan aktivitas menuju pencapaian tujuan tertentu dari organisasi (Neu, 2006). Sebelumnya,

governmentality menekankan pada operasi kekuasaan pemerintah "*action at a distance*" mungkin dilakukan dalam manajemen melalui terjemahan realitas yang jauh ke dalam bentuk yang stabil, bergerak, dan dapat digabungkan (Robson, 1992). Namun baru-baru ini penekanan konsep *governmentality* dari gagasan Foucault bertransformasi menjadi *government* yang digambarkan sebagai "*a particular, regulatory game of freedom and security*" (Esmark, 2018). Konsep gagasan tersebut yang diterapkan dalam penelitian terkait dengan audit internal ini. Terkait dengan perumusan dasar konseptual peran audit internal dalam tata kelola perusahaan adalah fungsi audit internal dalam membantu manajemen dan dewan direksi untuk mengelola risiko perusahaan. Konsep *governmentality* dari Michel Foucault berasal dari konsep *government* dan *rationality*. Dalam hal *government*, perlu dipahami baik secara epistemik maupun status etis dari fenomena ini sebagai "seni" daripada pelaksanaan otoritas yang sah. Sejalan dengan konsep *governmentality*, rasionalitas mengacu pada sentralitas dalam mengetahui apa yang diatur untuk memastikan tujuan dapat terpenuhi (Townley, 1993). Dengan demikian, kedua fenomena itu saling terikat erat, yakni menjelaskan terkait dengan *government* tidak hanya membutuhkan pengetahuan tentang apa yang akan diatur (objek), melainkan juga pengetahuan tentang subjek yang sedang diatur (Mihret & Grant, 2017).

2. METODE PENELITIAN

Pengambilan data dalam penelitian ini menggunakan wawancara dengan pendekatan semi-terstruktur. Pendekatan penelitian wawancara semi-terstruktur dirancang secara sengaja untuk membantu memperoleh gambaran yang kaya akan fenomena yang diteliti serta untuk memberikan pemahaman yang menyeluruh terkait dengan pandangan partisipan. Penggunaan pendekatan wawancara semi-terstruktur memungkinkan partisipan memiliki kebebasan untuk menjelaskan dan menguraikan pemikiran

serta pengalaman mereka yang relevan. Setiap wawancara memiliki kesamaan tujuan untuk menggali persepsi dari internal auditor terkait dengan strategi audit yang dipakai guna menjaga kepercayaan *auditee* terhadap auditor internal.

Setelah melakukan pengumpulan data, peneliti melakukan analisis data. Teknik analisis data biasanya dapat dilakukan dengan berbagai tahapan. Teknik analisis data dalam penelitian ini mengacu pada pendapat Creswell (2007) yang mengatakan terdapat beberapa langkah dalam menganalisis data, yaitu 1) penyandian data dan reduksi data. 2) Mencari tema yang relevan dengan tujuan penelitian. 3) Penyajian data dalam bentuk narasi pendek. 4) Membuat kesimpulan. Pada tahap analisis data, peneliti menggunakan kerangka *governmentality* dari Michel Foucault.

Pengkodean data dan reduksi data dilakukan setelah proses pengumpulan data atau dapat dilakukan pada saat proses pengumpulan data. Tahap ini bertujuan untuk merangkum berbagai tema yang muncul, memilih dan fokus pada isu-isu penting yang dihadapi di lapangan. Reduksi data adalah suatu bentuk analisis yang mempertajam proses, memilih, memfokuskan, membuang, dan mengatur data sedemikian rupa sehingga dapat ditarik kesimpulan akhir dan diverifikasi (Emzir, 2011). Tujuan dari reduksi data dalam penelitian ini adalah untuk menyederhanakan data agar lebih mudah dianalisis, sehingga data akan terlihat lebih teratur. Kemudian dilanjutkan dengan tematisasi yakni analisis lebih lanjut dari proses pengkodean data.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

1) Audit Internal dan Tata Kelola Perusahaan

Kegiatan audit internal dirancang untuk mendukung proses tata kelola efektif yang menekankan pada tercapainya tujuan utama perusahaan. Tujuan pengendalian tata kelola perusahaan adalah untuk memastikan memastikan bahwa tanggung jawab pengelolaan manajemen

kepada pemegang saham terpenuhi, selain itu tujuan kinerja berkonsentrasi pada peningkatan efisiensi perusahaan untuk meningkatkan kekayaan pemegang saham. Auditor internal merupakan bagian dari struktur tata kelola perusahaan yang memiliki tugas untuk mengawal perusahaan dalam mencapai tujuan organisasinya. Kegiatan internal audit dijadikan sebagai alat evaluasi untuk meningkatkan efektivitas dari manajemen risiko, pengendalian internal, dan proses tata kelola. Bukti wawancara menunjukkan peran penting audit internal dalam mendukung proses tata kelola perusahaan:

“Iya betul.. Audit internal memang merupakan hal yang penting bagi perusahaan, karena audit internal dapat memastikan kepatuhan manajemen dalam menerapkan tata kelola perusahaan yang baik.”

Tujuan dari pengendalian internal adalah untuk meningkatkan keandalan dan reliabilitas laporan keuangan, menjaga efektivitas dan efisiensi kegiatan operasi dan juga memastikan entitas patuh terhadap peraturan yang berlaku. Terkait dengan hal tersebut maka penting bagi entitas untuk memiliki seperangkat aturan baik itu berupa *code of conduct*, SOP, maupun aturan-aturan lainnya yang menjadi panduan bagi entitas dalam menjalankan aktivitasnya. Peran utama auditor internal pada dasarnya adalah mengingatkan setiap elemen yang ada dalam entitas untuk dapat mengikuti dan mematuhi seperangkat aturan-aturan tersebut. Pentingnya penerapan aturan-aturan tersebut dalam sebuah entitas, menjadikan fokus kegiatan audit internal adalah sebagai audit kepatuhan entitas. Audit internal menilai apakah entitas telah melaksanakan aturan-aturan yang berlaku dan bagaimana aturan tersebut diimplementasikan dalam praktik. Hal ini dijelaskan dalam bukti wawancara berikut:

“Memang tidak bisa dipungkiri bahwa audit internal yang kami lakukan memang masih sebatas pada audit kepatuhan saja. Tugas kami adalah mengingatkan dan memastikan manajemen untuk mengikuti dan mematuhi SOP dan juga aturan-aturan, baik itu aturan pemerintah, dan aturan-aturan lainnya. Audit internal yang kami lakukan belum sampai menasar pada tujuan yang lain seperti menilai efektif dan efisiensi dari kegiatan operasi. Untuk audit terkait dengan laporan keuangan juga kami tidak masuk terlalu dalam, karena hal tersebut merupakan bagian dari eksternal auditor.”

Kutipan pernyataan di atas menggambarkan kecenderungan dari auditor internal untuk mengarahkan manajemen dalam melegitimasi kekuatan mereka dengan cara meminta manajemen untuk bertindak sesuai dengan kemauan dari auditor internal. Hal ini terjadi karena manajemen harus mengikuti dan melaksanakan SOP dan aturan-aturan yang telah ditetapkan. Sehingga fokus auditor internal pada audit kepatuhan diharapkan dapat membantu manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab mereka.

2) Audit Internal sebagai Teknologi Manajemen Risiko

Meningkatnya kesadaran perusahaan akan pentingnya manajemen risiko dan pengendalian internal dalam tata kelola perusahaan menjadikan konseptualisasi peran audit internal semakin luas. Audit internal dapat dikonseptualisasikan sebagai salah satu mekanisme yang dapat membantu manajemen dan dewan direksi untuk mengelola risiko. Audit internal tidak hanya mengidentifikasi area yang memerlukan intervensi manajemen untuk memastikan pencapaian tujuan perusahaan tetapi juga memberikan rekomendasi tentang tindakan manajemen yang tepat. Manajemen risiko dianggap sebagai komponen kunci dari tata kelola

perusahaan yang memungkinkan organisasi untuk memenuhi tujuan. Pengendalian internal yang terkait erat dengan kegiatan audit internal merupakan respon manajemen dalam menghadapi risiko dan diintegrasikan dalam ERM (*Enterprise Risk Management*). Sehingga audit internal merupakan bagian dari teknologi yang digunakan dalam struktur ERM. Hal ini sesuai dengan pernyataan wawancara berikut:

“Memang jika dikembangkan lagi, peran dari audit internal juga dapat menjadi teknologi manajemen risiko perusahaan. Audit internal bisa melihat dimana celah-celah potensi terjadinya risiko yang nanti akan mengganggu kinerja perusahaan, dan kita (auditor internal) bisa memberikan semacam early warning system kepada direksi sehingga kegagalan perusahaan dapat diminalisasi.”

Peningkatan ukuran dan kompleksitas organisasi telah membuat ERM menjadi isu utama dalam mengatur organisasi, yang pada gilirannya telah merevitalisasi peran audit internal. Pemikiran saat ini bahwa manajemen risiko pada dasarnya adalah masalah pengendalian menjelaskan audit internal sebagai teknologi manajemen risiko yang digunakan untuk dapat mengatur manajemen dengan memberikan jaminan pada sistem organisasi, proses, dan aktivitas. Hal yang senada disampaikan dalam wawancara berikut:

“Peran audit internal saat ini memang berkembang ya dibandingkan dengan dulu, kalau dulu audit internal hanya sebagai fungsi yang yaaa hanya sekedar ada karena kebutuhan perusahaan untuk patuh pada peraturan, tapi semakin kesini, perannya berkembang.. ya salah satunya untuk terkait dengan manajemen risiko ini.”

Tiga tugas utama dari manajemen risiko, yakni mendefinisikan tujuan dari organisasi, mengidentifikasi potensi pemicu terjadinya risiko, Menyusun respon risiko yang sesuai. Mendefinisikan tujuan organisasi dan mengidentifikasi potensi pemicu terjadinya risiko merupakan bagian dari prinsip umum penilaian risiko. Sedangkan aspek respon adalah prinsip Tindakan pengendalian yang digunakan untuk memastikan bahwa tujuan organisasi tercapai. Meningkatnya kompleksitas bisnis dan lingkungan eksternal tempat beroperasinya perusahaan selalu membawa kemungkinan terjadinya risiko. Oleh karena itu, organisasi diharuskan untuk mengatur risiko melalui teknologi yang dimiliki, salah satunya adalah audit internal. Hal ini dijelaskan dalam wawancara berikut:

“Perusahaan yang maju dan berkembang pasti dikelilingi oleh risiko. Risiko itu suatu keniscayaan, pasti akan ada di sekeliling perusahaan. Sekarang tinggal manajemennya aja mau membuka mata akan hal itu atau engga. Kalau iya, maka kita Bersama-sama melakukan identifikasi risiko, apa-apa saja yang sekiranya dapat menghambat perusahaan mencapai tujuannya. Baru setelah itu, kita bikin risk response nya seperti apa. Karena risiko itu tidak bisa semuanya kita hindari, jadi ada yang harus kita hadapi dan kita kelola agar tidak mengganggu tujuan perusahaan.”

Namun tidak dapat dipungkiri bahwa keberadaan auditor internal juga dinilai sebagai “mata-mata” yang mengawasi fungsi-fungsi manajemen di dalam entitas. Hal ini membuat manajemen sebagai *auditee* memasang jarak dan meminimalisasi hubungan yang melibatkan mereka dengan auditor internal. Peran audit internal dinilai sebagai alat pengawasan yang dapat mengganggu kegiatan rutin manajemen.

Hal senada diungkapkan dalam wawancara berikut:

“Terkadang manajemen sebagai auditee menjaga jarak dengan kami, karena mereka takut akan temuan. Padahal seharusnya mereka tidak perlu takut, kalau memang mereka melaksanakan kegiatan pada jalur yang benar, sesuai dengan aturan, maka apa yang harus ditakutkan. Auditor internal dinilai sebagai “mata-mata” dan kegiatan audit internal juga dinilai sebagai alat pengawasan dan mengganggu kegiatan rutin organisasi. Sehingga memang terkadang, personel di manajemen kurang mendukung kegiatan kami.”

3) Audit Internal dan Governmentality

Audit atas kepatuhan manajemen dalam melaksanakan SOP serta aturan-aturan yang berlaku menjadi sebuah alat untuk melegitimasi peran dari auditor internal. Manajemen harus mengikuti dan bertindak sesuai dengan kemauan auditor internal. Selain sebagai alat legitimasi, peran audit internal juga menjadi alat kekuasaan yang beroperasi terhadap individu (manajemen) sebagai bentuk *disciplinary power*. *Disciplinary power* yang dijalankan oleh audit internal menjadi sebuah teknologi kekuasaan yang dapat mendisiplinkan manajemen dan membuatnya menjadi individu yang patuh dan berguna. Model kekuasaan ini juga mampu menciptakan kondisi dimana manajemen dapat menginternalisasikan penundukan tersebut dan menganggapnya sebagai sebuah situasi yang normal. Hal ini dinyatakan dalam wawancara berikut:

“Manajemen punya kewajiban untuk patuh dan tunduk pada SOP dan aturan-aturan yang ada, karena hal tersebut merupakan bagian dari pencapaian tujuan perusahaan. Kita sebagai auditor internal memiliki fungsi untuk memastikan bahwa manajemen patuh dan

melaksanakan SOP serta aturan. Sehingga mau tidak mau, suka maupun tidak suka manajemen akan bertindak sesuai dengan kemauan kita. Kita (auditor internal) punya kuasa disitu. Karena kan kita adalah utusan direksi.”

Governmentality merupakan perluasan kekuasaan dari bentuk *disciplinary power*. *Governmentality* berasal dari konsep *government* dan *rationality*. Dalam hal *government*, perlu dipahami baik secara epistemik maupun status etis dari fenomena ini sebagai “seni” daripada pelaksanaan otoritas yang sah. Sejalan dengan konsep *governmentality*, rasionalitas mengacu pada sentralitas dalam mengetahui apa yang diatur untuk memastikan tujuan dapat terpenuhi. Dengan demikian, kedua fenomena itu saling terikat erat, yakni menjelaskan terkait dengan *government* tidak hanya membutuhkan pengetahuan tentang apa yang akan diatur (objek), melainkan juga pengetahuan tentang subjek yang sedang diatur. *Governmentality* terdiri dari konsep pemerintahan dan rasionalitas. Rasionalisasi memungkinkan kekuasaan yang dijalankan oleh peran audit internal dapat diakui atau *legitimate*. Sehingga kekuasaan yang dijalankan tidak menimbulkan sikap anti-kekuasaan malah dapat menginternalisasi kekuasaan tersebut di dalam manajemen tanpa mereka sadari. Pada praktiknya, audit internal memberikan “otonomi yang diatur” kepada manajemen dalam menerapkan pengendalian internal. Hal ini akan membuat manajemen lebih leluasa dalam menjalankan pengendalian internal sehingga tujuan dari audit internal akan tercapai dan dapat berjalan selaras dengan yang dilakukan oleh manajemen. Hal ini dinyatakan sebagai berikut:

“Tidak dapat dipungkiri bahwa penerapan pengendalian internal di perusahaan bergantung dari manajemen. Pengendalian internal diatur dalam sebuah system yang saling terintegrasi

mulai dari lingkungan pengendalian hingga informasi dan komunikasi. Audit internal sebenarnya memberikan keleluasaan kepada manajemen dalam bertindak, asalkan apa yang dilakukan tidak melenceng dari tujuan perusahaan. Kami juga selalu siap sedia menyediakan jasa konsultasi kepada manajemen ketika mereka membutuhkan. Hal ini kami lakukan agar manajemen dapat menjalankan pengendalian internal sehingga tujuan dari audit internal akan tercapai dan dapat berjalan selaras dengan yang dilakukan oleh manajemen.”

Governmentality bukan hanya diartikan sebagai kekuatan yang perlu dijinakkan atau otoritas yang perlu dilegitimasi, melainkan adalah suatu kegiatan dan seni yang menyangkut semua pihak dan menyentuh dari masing-masing elemen. Dengan demikian, *government* tidak terbatas pada struktur kelembagaan otoritas saja. Sebaliknya, konsep *governmentality* dimaknai sebagai fenomena empiris yang meresap dan memiliki karakteristik yang tetap spesifik untuk praktik dan organisasi tertentu. Sedangkan dalam hal ini, rasionalitas dipahami sebagai kebutuhan untuk mengetahui apa yang sedang diatur untuk mengarahkan aktivitas menuju pencapaian tujuan tertentu dari organisasi. Hal yang senada diungkapkan dalam wawancara berikut ini:

“Strategi audit internal yang baik memang dapat membuat manajemen terdorong untuk mengawasi diri mereka sendiri.”

Kehadiran audit internal menghasilkan pola perilaku karyawan yang membuat sifat diskursif dari pelaksanaan kekuasaan menjadi jelas. Interpretasi ini memungkinkan untuk mengkonseptualisasikan peran preventif auditor internal dalam manajemen risiko. Lebih jauh, konsep pengetahuan diri Foucauldian dapat memfasilitasi penilaian diri kontrol auditee yang

digunakan oleh auditor internal dan merupakan bagian integral untuk membuat subjek (manajemen) dapat diatur. Seluruh proses pengumpulan bukti dari kegiatan audit internal, dilakukan dengan kerjasama dari *auditee*. Karena efektivitas audit internal sebagai mekanisme pengawasan tergantung pada apakah *auditee* memiliki pengetahuan tentang kapan audit akan dilakukan. Hal tersebut dijelaskan dalam wawancara berikut ini:

“Auditor internal harus memiliki strategi yang tepat untuk menjaga kepercayaan manajemen terhadap auditor. Hal ini tentunya akan meminimalisasi sikap manajemen yang tidak mau bekerja sama dalam kegiatan audit internal. Karena memang pada dasarnya, manajemen punya kecenderungan untuk curiga terhadap peran dari auditor internal.”

4. KESIMPULAN

Perspektif Foucauldian melihat individu sebagai sebuah diskursif yang dibentuk melalui praktik kekuasaan/pengetahuan. *Governmentality* yang membuat mengatur kehidupan ekonomi menjadi praktik yang kompleks di mana manajemen dan karyawan menjalankan beberapa kekuasaan. Konsep ini sangat penting untuk memahami hubungan audit internal dengan auditee dalam hal kepercayaan dan kerjasama. *Governmentality* merupakan bentuk rasionalisasi dari bagaimana kekuasaan itu dijalankan oleh audit internal agar kekuasaan tersebut dapat beroperasi dan dapat diakui atau *legitimate*. Sehingga, kekuasaan yang dijalankan oleh peran audit internal tidak akan melahirkan anti-kekuasaan. Melalui *governmentality*, kekuasaan diinternalisasi dalam tubuh sosial seperti halnya model *disciplinary power* yang menginternalisasikan kekuasaan dalam tubuh individu.

Rasionalisasi memungkinkan kekuasaan yang dijalankan oleh peran audit internal dapat diakui atau *legitimate*. Sehingga kekuasaan yang dijalankan tidak menimbulkan sikap anti-

kekuasaan malah dapat menginternalisasi kekuasaan tersebut di dalam manajemen tanpa mereka sadari. Pada praktiknya, audit internal memberikan “otonomi yang diatur” kepada manajemen dalam menerapkan pengendalian internal. Hal ini akan membuat manajemen lebih leluasa dalam menjalankan pengendalian internal sehingga tujuan dari audit internal akan tercapai dan dapat berjalan selaras dengan yang dilakukan oleh manajemen. *Governmentality* bukan hanya diartikan sebagai kekuatan yang perlu dijinakkan atau otoritas yang perlu dilegitimasi, melainkan adalah suatu kegiatan dan seni yang menyangkut semua pihak dan menyentuh dari masing-masing elemen. Dengan demikian, *government* tidak terbatas pada struktur kelembagaan otoritas saja. Sebaliknya, konsep *governmentality* dimaknai sebagai fenomena empiris yang meresap dan memiliki karakteristik yang tetap spesifik untuk praktik dan organisasi tertentu. Sedangkan dalam hal ini, rasionalitas dipahami sebagai kebutuhan untuk mengetahui apa yang sedang diatur untuk mengarahkan aktivitas menuju pencapaian tujuan tertentu dari organisasi.

5. UCAPAN TERIMA KASIH

Pada penelitian ini banyak yang mempunyai keterlibatan secara langsung ataupun tidak langsung, maka dengan itu tim peneliti mengucapkan terima kasih kepada pihak-pihak yang telah membantu dalam penyelesaian penelitian ini sehingga dapat hasil penelitian yang masimal.

6. REFERENSI

- Burchell, G., Gordon, C., & Miller, P. (1991). *The Foucault effect: Studies in governmentality*.
- COSO. (2013). Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary, Durham, North California,
- Esmark, A. (2018). Limits to liberal government: an alternative history of governmentality. *Administration & Society*, 50(2), 240–268.
- Ferry, L., Murphy, P., & Zakaria, Z. (2015). Implementing Key Performance Indicators in a government agency: a typical story? *Journal of Finance and Management in the Public Services.*, 14(2).
- Ferry, L., Zakaria, Z., Zakaria, Z., & Slack, R. (2017). Watchdogs, helpers or protectors?– Internal auditing in Malaysian Local Government. *Accounting Forum*, 41(4), 375–389.
- Hart, O. (1995). Corporate governance: some theory and implications. *The Economic Journal*, 105(430), 678–689.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2001. Standar Pemeriksaan Akuntan Publik. SA Seksi 319.Pertimbangan Atas Pengendalian Intern Dalam Audit Laporan Keuangan
- Huse, M. (2005). Accountability and creating accountability: A framework for exploring behavioural perspectives of corporate governance. *British Journal of Management*, 16, S65–S79.
- Keasey, K., & Wright, M. (1993). Issues in corporate accountability and governance: An editorial. *Accounting and Business Research*, 23(sup1), 291–303.
- Macdonald, N., & Beattie, A. (1993). The corporate governance jigsaw. *Accounting and Business Research*, 23(sup1), 304–310.
- McNamee, D., & McNamee, T. (1995). The transformation of internal auditing. *Managerial Auditing Journal*.
- Mihret, D. G., & Grant, B. (2017). The role of internal auditing in corporate governance: a Foucauldian analysis. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(3), 699–719. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2012-1134>
- Mulyadi. (2016). Sistem Akuntansi. Edisi ke-4. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Neu, D. (2006). Accounting for public space. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4–5), 391–414.
- Power, M. (2004). *The Risk Management of*

Everything: Rethinking the Politics of Uncertainty (Demos, London).

Radcliffe, V. S. (1998). Efficiency audit: an assembly of rationalities and programmes. *Accounting, Organizations and Society*, 23(4), 377–410.

Robson, K. (1992). Accounting numbers as “inscription”: Action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 685–708.

Romney, Marshall B. dan Steinbart, (2015), “Sistem Informasi Akuntansi”, Edisi 13, alihbahasa: Kikin Sakinah Nur Safira dan Novita Puspasari, Salemba Empat, Jakarta.

Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). Internal auditors’ perception about their role in risk

management: A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*.

Short, H., Keasey, K., Wright, M., & Hull, A. (1999). Corporate governance: From accountability to enterprise. *Accounting and Business Research*, 29(4), 337–352.

Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Townley, B. (1993). Foucault, power/knowledge, and its relevance for human resource management. *Academy of Management Review*, 18(3), 518–545.