

**INTERNALISASI NILAI-NILAI PANCASILA DALAM PENYUSUNAN KODE ETIK
APARATUR PENGAWAS INTERNAL PEMERINTAH (APIP)
(Internalizing Pancasila Values In Preparing The Code of Ethics of The
Government Internal Auditors (APIP))**

**Pramella Yunidar Pasaribu
Bobby Briando
Politeknik Imigrasi
Jalan Raya Gandul No.4 Cinere, Depok
bobby_briando@yahoo.com**

**Tulisan Diterima : 3 Januari 2019; Direvsi: 8 Maret 2019;
Disetujui Diterbitkan 14 Mei 2019**

DOI: <http://dx.doi.org/10.30641/kebijakan.2019.V13.245-264>

Abstrak

Latar Belakang penulisan artikel ini berawal dari kegelisahan penulis pada semakin lunturnya nilai-nilai Pancasila dalam segenap aspek kehidupan bangsa. Lunturnya nilai-nilai tersebut juga merambah pada kalangan Aparatur Sipil Negara khususnya Pengawas Internal Pemerintah. Kode Etik Auditor Internal Pemerintah Indonesia yang sejatinya harus memiliki ruh Pancasila ternyata dalam implementasinya sama sekali jauh dari nilai-nilai tersebut. Penulisan artikel menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan studi literatur. Kesimpulan menunjukkan bahwa Aparatur Pengawas Internal Pemerintah (APIP) harus menanamkan nilai-nilai luhur Pancasila dalam tugas dan fungsinya termasuk dalam menyusun kode etik. Saran penulis adalah agar kode etik auditor internal pemerintah harus lebih mengedepankan nilai-nilai pancasila yang sejatinya merupakan jati diri bangsa Indonesia tanpa harus mengadopsi secara penuh kode etik asing.

Kata kunci: APIP; kode etik; nilai pancasila.

Abstract

The background of the preparation of this article has been the author's concern on the fading values of Pancasila in all aspects of this country's life. The values seem also fading away from the spirits of the state's civil servants, especially those in the Government internal control agencies. The Code of Ethics of the Indonesian Internal Auditors that should have adopted the Pancasila spirit turns to be far away from these values in its implementation. This article uses qualitative methods with a literature study approach. The conclusion demonstrates that the Government's Internal Auditors must uphold the noble values of Pancasila in the performance of their duties and functions including in drafting their own code of ethics. The author suggests that the code of ethics of the internal auditors of the government must put the Pancasila values, which are in fact the identity of the Indonesians, prevail over, and without necessarily adopt in full the, the foreign code of ethics.

Keywords: *internal apip; code of ethics; pancasila values.*

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Setiap bangsa memiliki karakter khas yang menjadi *core value* dalam menjiwai perjalanan bangsa tersebut. Ciri khas ini yang pada akhirnya menjadi pembeda antar satu bangsa dengan bangsa lainnya. Sebuah bangsa yang berdaulat tidak akan luput dari berbagai macam persoalan seperti ancaman dan tantangan dalam segi ekonomi, politik, sosial budaya serta pertahanan dan keamanan. Berdasarkan karakter yang menjadi ruh dan jiwa serta pandangan hidup inilah berbagai persoalan dapat diatasi dan dipecahkan¹. Sitorus menyatakan bahwa pandangan hidup bangsa mengandung unsur-unsur pokok kepribadian bangsa yang merupakan kristalisasi nilai-nilai luhur yang lahir dan hidup pada bangsa tersebut serta menjadi milik bangsa yang bersangkutan². Dengan sendirinya, nilai-nilai ini diakui dan diyakini kebenaran dan kebaikannya, sehingga bangsa tersebut juga memiliki tekad untuk menghayati, menjalankan dan mengamalkannya dalam kehidupan bermasyarakat, berbangsa dan bernegara. Ketika nilai-nilai luhur ini telah merasuk pada seluruh elemen bangsa, maka di tengah arus apapun yang muncul dan menghadang, suatu bangsa akan mempertahankannya secara gigih, menjadi titik tolak sekaligus tujuan bersama.

Menurut Setyawan pandangan hidup bersama ini sesungguhnya juga dimiliki oleh bangsa Indonesia³. Para *founding father*

bangsa sebagai peletak dasar berbangsa telah menyepakati bahwa Pancasila adalah landasan dan tujuan berbangsa. Sitorus menegaskan pula bahwasannya Pancasila lahir mendahului lahirnya Negara Kesatuan Republik Indonesia.⁴ Hal ini bisa dilihat bahwa secara formal, Pancasila sebagai pandangan hidup ini termaktub dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar (UUD) 1945 alinea keempat. Rumusan Pancasila dalam Mukadimah UUD 1945 mendahului pasal-pasal dalam batang tubuh UUD 1945. Faktor ini mengandung arti bahwa Negara harus dijiwai dan dipimpin oleh Pancasila. Penjelasan tersebut juga selaras dengan apa yang disampaikan Abdulgani bahwa Pancasila adalah *leitmotive* (dorongan pokok) dan *leitstar* (bintang penunjuk jalan) yang menuntun perjalanan bangsa dalam mencapai segala tujuannya.⁵ Dengan kata lain, Pancasila merupakan satu-satunya tujuan dan pandangan hidup bangsa Indonesia.

Semakin berkembangnya suatu peradaban maka dinamika perubahan tidak dapat dielakkan lagi. Arus teknologi dan informasi yang begitu pesat mengungkungi perjalanan bangsa Indonesia tak pelak juga mencuatkan pertanyaan besar tentang relevansi Pancasila dalam menjawab tantangan tersebut. Abad 21 yang ditandai dengan derasnya arus globalisasi yang merasuki segenap ruang-ruang privat dan publik menjadikan kehidupan berbangsa dalam satu geografis tertentu menghadapi tantangan yang besar⁶. Bibit-bibit individualisme, perilaku konsumtif dan koruptif serta pemihakan berlebihan pada kepentingan pribadi dan kelompok diatas kepentingan

1 Achdiar Redy Setiawan, "Mempertanyakan Nilai-Nilai Pancasila Pada Profesi Akuntan: Bercermin Pada Kode Etik IAI," *Jurnal Ilmiah Akuntansi* Vol. 1, no. Vol. 1 (2016): 1–21.
2 Jordan Hotman Ekklesia Sitorus, "Membawa Pancasila Dalam Suatu Definisi Akuntansi," *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 6, no. 2 (2015): 175–340.
3 Setiawan, "Mempertanyakan Nilai-Nilai Pancasila Pada Profesi Akuntan: Bercermin Pada Kode Etik IAI."

4 Sitorus, "Membawa Pancasila Dalam Suatu Definisi Akuntansi."
5 Roeslan Abdulgani, *Pengembangan Pancasila Di Indonesia* (Jakarta: Idayu Press, 1977), 56.
6 Sirajudin, "Interpretasi Pancasila Dan Islam Untuk Etika Profesi Akuntan Indonesia," *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 4, no. 3 (2013): 456–466.

bangsa sudah menjadi hal lumrah yang acapkali ditemui dalam kehidupan sehari-hari, begitupun dengan anasir dan pengaruh asing yang cukup kental mendominasi segala lini kehidupan berbangsa di negara ini.⁷ Hal ini pada akhirnya dapat menjauhkan kita dari cita-cita luhur bangsa dan spirit *the founding father*. Segala hal yang menjauhkan dari cita-cita tersebut seharusnya menjadi titik tumpu kesadaran berpancasila sebagai sesuatu yang penting dan utama diatas kepentingan yang lainnya.

Sebagai sebuah pandangan hidup, Pancasila mengandung konsep dasar mengenai kehidupan yang dicita-citakan, pikiran-pikiran yang terdalam dan gagasan mengenai wujud kehidupan yang dianggap baik⁸. Untuk itulah perlu menanamkan atau menginternalisasikan nilai-nilai yang terkandung dalam Pancasila tersebut kedalam setiap diri pribadi manusia Indonesia termasuk Aparatur Pengawas Internal Pemerintah (APIP). APIP merupakan instansi pemerintah yang memiliki tugas dan fungsi dalam melakukan pengawasan. Sesuai dengan tugas dan kewenangannya, maka APIP melakukan tugas pengawasan Internal Pemerintah. Pengawasan sendiri memiliki arti yang penting, hal ini dikarenakan salah satu unsur manajemen merupakan proses kegiatan untuk memberikan jaminan yang memadai (*reasonable assurance*) yang mana tujuan dan sasaran serta tugas suatu organisasi telah terlaksana dengan baik apabila telah sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan. Sebagai salah satu fungsi manajemen, dalam hal ini manajemen sektor publik, pengawasan merupakan tanggungjawab melekat dalam setiap jenjang kepemimpinan di setiap instansi.

Hakikat pengawasan adalah suatu aktivitas dalam mencegah sedini mungkin terjadinya penyimpangan, pemborosan, penyelewengan, hambatan, kesalahan dan kegagalan dalam pencapaian tujuan dan sasaran organisasi⁹. Sesuai dengan tugas dan kewenangannya, maka APIP melakukan tugas pengawasan internal pemerintah. Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 19 Tahun 2009 tentang Pedoman Kendali Mutu APIP mendefinisikan bahwa Pengawasan Internal sebagai keseluruhan proses kegiatan audit, pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*)¹⁰

Peran APIP sebagaimana tercantum dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi diperkuat lagi dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Instansi Pemerintah (SPIP) pasal 48 yang menyatakan bahwa Aparat Pengawasan Internal Pemerintah melakukan pengawasan internal melalui, audit, reviu, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya. Dalam realisasi pelaksanaannya, fungsi pengawasan yang dilakukan APIP sampai saat ini dilaksanakan melalui peran pemeriksaan (*watchdog*), peran konsultansi (*consultant*) dan peran katalisator dan pendampingan manajemen (*catalyst*). Ketiga peran tersebut telah dilaksanakan oleh APIP dengan menggunakan segenap sumber

7 Setiawan, "Mempertanyakan Nilai-Nilai Pancasila Pada Profesi Akuntan: Bercermin Pada Kode Etik IAI."

8 Burhanuddin Salam, *Filsafat Pancasilaisme* (Jakarta: PT. Rineka Cipta, 1996), 56.

9 Iwan Triuwono, "Pengembangan Nilai Etika Dalam Pengelolaan Dan Pengawasan Sektor Publik," *Pembekalan Teknis manajemen strategjik dan Teknik Penganggaran / Keuangan bagi Anggota DPRD Kabupaten/kota dan Pejabat Pemda* (2000): 1-14.

10 BPKP, "Membangun Etika Aparatur," 2014.

daya yang telah disediakan yaitu sumber daya manusia auditor, sumber dana (anggaran), serta sarana dan prasarana pengawasan yang diperlukan. Berbicara mengenai sumber daya manusia auditor ternyata menumbuhkan semangat korsa profesi auditor untuk membentuk suatu wadah profesi, untuk itulah kemudian lahir Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI). Asosiasi ini lahir setelah diadakannya konferensi Auditor yang melalui begitu banyak diskusi panjang dan strategis dalam merapatkan barisan APIP yang diinisiasi oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

Dalam konferensi tersebut setidaknya menghasilkan beberapa agenda penting salah satunya adalah mengenai pedoman telaah sejawat AAIPI. Pada saat pelaksanaan konferensi ternyata memunculkan begitu banyak masukan dan saran dalam perumusan konsep pedoman oleh berbagai Sumber Daya Manusia (SDM) yang hadir. Namun sebagian besar peserta mengarahkan untuk mengacu pada *International Standard For The Professional Internal Auditing (Institut of Internal Auditors)*, *Quality Assessment Manual for The Internal Audit Activity* yang notabene merupakan standar audit asing yang berlaku universal. Kembali ke konsep pandangan hidup Pancasila, dalam proses perumusan suatu konsep, pengaruh model yang akan dijadikan acuan khususnya bersumber dari luar (asing) tidak bisa secara mentah-mentah diadopsi. Perlu melewati tahapan penyesuaian dan adaptasi terhadap nilai-nilai yang hidup dan berkembang dalam suatu negara, terlebih di negara Indonesia yang notabene memiliki begitu banyak nilai-nilai luhur¹¹.

Inilah salah satu esensi penerimaan kita sebagai bangsa atas kesepakatan menjadikan Pancasila sebagai falsafah dan

pandangan hidup berbangsa dan bernegara. Esensi penerimaan ini patut dilayankan pada semua bidang kehidupan, termasuk profesi auditor. Arah kemajuan dan pengembangan profesi auditor semestinya harus selaras dengan nilai-nilai mulia Pancasila. Profesi auditor pemerintah yang dijalankan, hidup dan berkembang di Indonesia walau tidak dapat dilepaskan dari perkembangan yang ada di dunia global, ketika berpraktik di Indonesia, perlu ada pengejawantahan nilai-nilai Pancasila dalam profesi tersebut. Ini adalah konsekuensi logis dan tanggungjawab moral atas penerimaan terhadap Pancasila sebagai falsafah dan pandangan hidup bangsa¹².

Rumusan Masalah

Sebagai aparatur yang memiliki peran dalam menjaga akuntabilitas keuangan negara di ranah institusi publik, profesi ini perlu menaruh perhatian besar untuk menjaga amanah yang dibebankan secara konsisten dan bertanggung jawab. Pengembangan profesi auditor internal pemerintah di Indonesia perlu dipertanyakan keselarasannya dengan nilai-nilai luhur Pancasila sebagai pandangan hidup bangsa. Sebagaimana dimafhumi, profesi ini tidaklah steril dari pengaruh perkembangan di dunia global. Apalagi melihat hasil konferensi AAIPI yang melakukan penyusunan konsep mengacu pada standar internasional yang notabene berasal dari negara luar. Apakah penempatan Pancasila dalam penyusunan kode etik Aparatur Pengawas Internal Pemerintah (APIP) penting untuk dikemukakan agar para APIP tidak tercerabut dari akarnya sebagai bangsa Indonesia yang berjiwa Pancasila? Inilah kemudian yang menjadi permasalahan yang akan dibahas dalam tulisan ini.

11 Unti Ludigdo, "Pemahaman Strukturasi Atas Praktik Etika Di Sebuah Kantor Akuntan Publik" (Brawijaya, 2005), 245.

12 Unti Ludigdo, "Memaknai Etika Profesi Akuntan Indonesia Dengan Pancasila," *Pidato Pengukuhan Guru Besar Bidang Etika Bisnis dan Profesi*, no. April (2012): 1-70.

Tujuan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah kode etik profesi APIP telah mencerminkan nilai-nilai Pancasila.

Metode Penelitian

1. Pendekatan

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif sebagai strategi untuk mengumpulkan dan memanfaatkan semua data dan informasi terkait pokok permasalahan. Penelitian ini bersifat deskriptif yang bertujuan untuk menggambarkan dan menganalisis apakah kode etik APIP telah mencerminkan nilai-nilai Pancasila.

2. Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data menggunakan studi kepustakaan. Data yang digunakan dalam kajian ini adalah data sekunder yang dikumpulkan berdasarkan telaah literatur. Sumber referensi diperoleh dari artikel dalam suatu jurnal ilmiah serta referensi terkait dengan topik yang diangkat.

3. Teknik Analisis Data

Teknik analisis data menggunakan pendekatan reflektif terhadap nilai-nilai yang terkandung dalam Pancasila. Langkah-langkah analisis data sebagai berikut: Pertama, penjelasan awal tentang ideologi Pancasila. Ini sebagai alat untuk mengingatkan kembali tentang urgensi dan posisi penting Pancasila dalam sendi kehidupan bangsa. Kedua, Selayang pandang profesi APIP dan kode etik yang dianut sebagai *introduction*. Ketiga, telaah kritis atas beberapa poin yang dianggap *urgent*. Keempat, refleksi dalam menentukan posisi yang teguh dan jelas atas nilai-nilai luhur Pancasila dalam pengembangan profesi APIP di tanah air. Langkah-langkah tersebut dilakukan agar telaah dapat diurutkan dalam suatu pola, kategori dan uraian dasar yang jelas sehingga dapat ditemukan hasil yang tepat.

PEMBAHASAN

Pancasila Sebagai Ideologi Bangsa

Lahirnya Pancasila secara konseptual diungkapkan mulanya oleh Presiden RI pertama, Soekarno. Pada pidatonya dalam sidang Badan Penyelidik Usaha-Usaha Persiapan Kemerdekaan Indonesia (BPUPKI) tanggal 1 Juni 1945, Soekarno secara tegas menggali lima prinsip (asas) yang sebaik-baiknya sebagai Dasar Negara Indonesia, yakni: kebangsaan Indonesia, Internasionalisme atau perikemanusiaan, mufakat atau demokrasi, Kesejahteraan sosial dan Ketuhanan Yang Maha Esa. Lima asas pokok ini lalu diistilahkan sendiri oleh Bung Karno sebagai Pancasila. Usulan ini menurut beberapa literatur sesungguhnya bukanlah nilai orisinal yang muncul dari pemikiran Soekarno. Soekarno tegas Abdulgani¹³ hanyalah penggali dan perangkai dalam satu kesatuan utuh. Sejatinya, lima nilai itu merupakan rangkaian jiwa dan nafas yang telah merasuk dalam hidup dan kehidupan berbangsa sejak para leluhur bangsa menapakkan sejarahnya.¹⁴ Dan ini juga beliau tegaskan secara eksplisit dalam pidato monumentalnya sebagai berikut:

“... Saya hanyalah sekedar perumus, penyambung lidah dari keinginan-keinginan dari perasaan-perasaan yang sudah lama terpendam, bisu dalam jiwa dan kalbu rakyat Indonesia secara turun menurun dari para pendahulu bangsa....”

Merujuk pada pidato tersebut jelaslah bahwa nilai-nilai Pancasila sejatinya merupakan nilai-nilai yang telah dianut bangsa Indonesia sejak lama. Nilai-nilai ini dihayati, diyakini dan dijalankan sebagai nilai yang dianggap benar dan baik dalam tatanan

13 Abdulgani, *Pengembangan Pancasila Di Indonesia*, 37.

14 Setiawan, “Mempertanyakan Nilai-Nilai Pancasila Pada Profesi Akuntan: Bercermin Pada Kode Etik IAI.”

sosial kemasyarakatan. Dengan demikian, tidaklah mengherankan pula jika para *The Founding Father* akhirnya menyepakati lima sila ini sebagai dasar negara tatkala pekik kemerdekaan dikumandangkan pada tanggal 17 Agustus 1945. Disamping itu, secara formal sesungguhnya Pancasila termaktub dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar (UUD) 1945 alinea keempat yang ditetapkan pertamakali pada 18 Agustus 1945. "Pancasila" memang tidak tercantum secara gamblang, namun formulasinya ada didalamnya dan ditegaskan sebagai dasar tujuan bernegara. Berikut kutipan lengkapnya:

"Kemudiandari padaitu, untuk membentuk suatu Pemerintah Negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial, maka disusunlah kemerdekaan itu dalam suatu Undang-Undang Dasar Negara Indonesia, yang terbentuk dalam suatu susunan Negara Republik Indonesia yang ber- **Ketuhanan Yang Maha Esa, Kemanusiaan yang adil dan beradab, Persatuan Indonesia dan Kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/perwakilan, serta dengan mewujudkan suatu keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.**"

Kedudukan Pancasila sebagai Dasar Negara dan pandangan hidup bangsa merupakan pencerminan kehidupan bangsa dan negara. Asdi mengemukakan fungsi Pancasila, antara lain: (a). sebagai jiwa bangsa Indonesia: memiliki arti tetap dan tidak berubah seiring lahirnya bangsa Indonesia; (b) sebagai kepribadian bangsa Indonesia: merupakan sesuatu yang dinamis, mawujud dalam sikap mental dalam perbuatan khas yang membedakan dengan

bangsa lain; (c) sebagai pandangan hidup bangsa: sebagai falsafah bangsa, Pancasila dapat mempersatukan bangsa karena nilai-nilainya merupakan kristalisasi yang diyakini kebenarannya; (d) sebagai titik tolak atau landasan dan sekaligus cita-cita dan tujuan bangsa: Pancasila memberikan landasan yang kuat, bersifat dinamis sesuai tuntutan zaman; (e). sebagai dasar moral bangsa: memiliki arti bahwa setiap individu yang bernaung di bawah payung Indonesia hendaknya memiliki moral seperti nilai Pancasila; (f). sebagai perjanjian luhur bangsa: merupakan kebulatan tekad dari bangsa Indonesia yang disepakati para pendiri bangsa; (g) sebagai dasar Negara Kesatuan Republik Indonesia: dipakai sebagai dasar mengatur penyelenggaraan pemerintah dan negara; (h) sebagai sumber dari segala sumber hukum: keseluruhan aturan dan perundang-undangan harus berlandaskan nilai-nilai luhur Pancasila.

Menurut Setyawan dan Kamayanti Pancasila yang lahir secara konsepsi kenegaraan pada tahun 1945 dalam perkembangannya tetap menjadi satu-satunya landasan hidup yang disepakati.¹⁵ Bahkan hingga saat ini relevansi nilai-nilai Pancasila masih sangat relevan dengan kehidupan berbangsa dan bernegara. Walaupun perkembangan teknologi modern yang menjadikan dunia seakan tidak terbatas lagi (*borderless*), Pancasila masih relevan untuk dijadikan panduan menghadapi beragam tantangan dan ancaman yang menghadang.

Salah satu kunci untuk terus merevitalisasi Pancasila adalah dengan menjadikan Pancasila sebagai ideologi

15 Achdiar Redy Setiawan and Ari Kamayanti, "Mendobrak Reproduksi Dominasi Maskulinitas Dalam Pendidikan Akuntansi: Internalisasi Pancasila Dalam Pembelajaran Accounting Fraud," *Konferensi Nasional Pendidikan Akuntansi Indonesia* (2012): 18–20.

terbuka. Sitorus¹⁶, Setyawan¹⁷ dan Ludigdo¹⁸ menyatakan bahwa Pancasila akan bisa terus dipakai karena nilai-nilainya selalu bisa dikomunikasikan dan disesuaikan dengan situasi dan kondisi yang berkembang dinamis. Kuncinya ada pada pemaknaan secara kontinuitas sehingga substansinya dapat terus relevan dan komunikatif sepanjang jaman. Sebagaimana ungkapan terkenal Bung Karno, yaitu “ambil apinya, jangan abunya”, pemaknaan Pancasila sebagai ideologi terbuka akan menjadikan implementasi dan internalisasi Pancasila menjadi ruh yang hidup. Interaksi dinamis dengan realita kehidupan yang menghadang akan menempatkan bangsa Indonesia semakin yakin akan kebenaran dan nilai-nilai luhur Pancasila sebagai nilai yang dianggap benar dan baik.

Ketika Pancasila ini telah disepakati sebagai landasan bernegara, maka konsekuensi logisnya Pancasila harus diamalkan secara objektif dan subjektif.¹⁹ Secara objektif bermakna bahwa Pancasila harus dijadikan dasar, sumber, dan jiwa seluruh pembuatan dan perumusan peraturan perundang-undangan dan penyelenggaraan negara. Adapun pengamalan Pancasila secara subjektif merujuk pada pengamalan Pancasila oleh diri tiap pribadi selaku warga negara Indonesia dalam hidup dan kehidupan baik secara individual maupun sosial kemasyarakatan. Hal ini memiliki arti bahwasannya profesi APIC harus merujuk pada nilai-nilai Pancasila. Profesi apapun sejatinya dalam menjalankan pekerjaan di wilayah NKRI perlu dan wajib menyesuaikan

diri dengan nilai-nilai Pancasila. Nilai-nilai tersebut seharusnya mewarnai dan menjiwai pengembangan profesi APIC walaupun secara praktis ia tidak bisa dilepaskan dari acuan global beserta turunannya.

Hari ini pertanyaan tentang nilai-nilai Pancasila perlu diajukan kembali mengingat begitu derasnya arus globalisasi merasuki semua sendi kehidupan bernegara, tak terkecuali auditor pemerintah. Globalisasi yang terjadi serta tuntutan untuk mengacu pada standar internasional yang universal ibarat mata pisau yang mengiris dua sisi²⁰. Asumsi standar peraturan yang berlaku universal menjadi dasar berpijaknya globalisasi dan internasionalisasi menjadikan gurita penguasaan segala sumber daya termasuk di dalamnya pengelolaan sektor publik dan pemerintahan semakin mengokohkan eksistensinya. Argumentasi ini diperkuat dalam kajian sektor publik yang dilakukan oleh Farazmand yang menjelaskan bahwa penggunaan standar universal akibat pengaruh globalisasi membuka jalan bagi *Transnational Corporations*. Ia menjelaskan lebih lanjut bahwa “*capitalism needs the state and the state is not dependent form capital*”²¹. Artinya kekuasaan yang besar terhadap Negara adalah sumber daya, dalam hal ini adalah (*Transnational Corporations*); dan tidak hanya itu, negara dalam hal ini pemerintah dibutuhkan untuk melanggengkan kapitalisme, salah satu caranya dengan pengadopsian standar yang berlaku secara universal²². Kamayanti menyatakan negara-negara berkembang termasuk Indonesia didorong untuk menuju proses pembangunan yang menghasilkan pertumbuhan ekonomi

16 Sitorus, “Membawa Pancasila Dalam Suatu Definisi Akuntansi.”

17 Setiawan, “Mempertanyakan Nilai-Nilai Pancasila Pada Profesi Akuntan: Bercermin Pada Kode Etik IAI.”

18 Ludigdo, “Memaknai Etika Profesi Akuntan Indonesia Dengan Pancasila.”

19 Musthafa Kamal Pasha, *Pancasila, UUD 1945 Dan Mekanisme Pelaksanaannya* (Yogyakarta: Mitra Gama Widya, 1988), 6.

20 M Wibisono, *Implikasi Kerjasama Trans Pacific Partnership* (Jakarta: LEMHANAS, 2013), 25.

21 Ali Farazmand, “Globalization and Public Administration,” *Public Administration Review* 59, no. 6 (1999): 509–522.

22 Ari Kamayanti, “Akuntansiasi Atau Akuntansiana? Memaknai Reformasi Akuntansi Sektor Publik Di Indonesia,” *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 2, no. 3 (2011): 531–540.

dan kemajuan pembangunan sosial yang bercirikan industrialisasi dan modernisme dengan semangat privatisasinya, akibatnya peran negara menjadi semakin kerdil dan kehilangan kapasitasnya termasuk dalam menginternalisasi nilai-nilai luhur bangsa terutama Pancasila²³. Pada titik inilah, membicarakan tentang nasionalisme kebangsaan menjadi hal yang *urgent* untuk dieksplorasi.

Profesi APIP dan Kode Etiknya

Auditor merupakan salah satu keahlian profesi yang sangat rentan terhadap penyalahgunaan wewenang. Mengingat sifat pekerjaannya yang independen, auditor memerlukan tatanan yang memadai guna memberikan tingkatan kepercayaan kepada masyarakat²⁴. Penyusunan kode etik bagi auditor publik merupakan salah satu langkah yang dapat ditempuh. Dalam konteks profesi, Kode etik auditor merupakan salah satu produk yang menjadi fokus sebelum auditor melaksanakan tugas dan fungsinya. Dalam banyak hal, poin-poin yang ada dalam Kode Etik tersebut memang diarahkan untuk menata profesi auditor pemerintah. Dasar pemikiran penyusunan kode etik profesional setiap profesi adalah kebutuhan profesi terhadap kepercayaan masyarakat tentang mutu jasa yang diserahkan oleh pihak profesional.

Setiap profesi yang menyediakan jasanya kepada publik memerlukan kepercayaan dari masyarakat Umumnya masyarakat awam tentang pekerjaan yang dilakukan oleh pihak profesional karena kompleksnya pekerjaan yang dilaksanakan olehnya. Kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa auditor akan menjadi lebih tinggi jika profesi tersebut

menerapkan standar mutu tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan profesional yang dilakukan oleh anggota profesinya²⁵.

Tujuan APIP adalah: (1). Memberikan panduan untuk pemenuhan unsur-unsur yang diwajibkan dalam Kerangka Praktik Profesional Internasional; (2). Memberikan kerangka kerja dalam melaksanakan dan meningkatkan berbagai bentuk layanan audit internal yang bernilai tambah; (3) menetapkan dasar untuk mengevaluasi kinerja audit internal; (4) mendorong peningkatan proses dan operasional organisasi²⁶

Standar mencakup serangkaian prinsip dan persyaratan wajib (*mandatory*) yang terdiri dari: **Pernyataan** persyaratan pokok, yang berisi persyaratan dasar praktik profesional audit internal dan pedoman evaluasi efektifitas kerjanya, yang berlaku secara internasional pada tingkatan organisasi dan individual; **Interpretasi**, yang menjelaskan lebih lanjut istilah dan konsep yang digunakan dalam Standar. Standar, bersama dengan Kode Etik merupakan unsur-unsur wajib (*mandatory*) dari Kerangka Praktik Profesional Internasional, oleh karena itu, kesesuaian terhadap Kode Etik dan Standar menunjukkan kesesuaian terhadap seluruh unsur wajib (*mandatory*) dalam Kerangka Peraktik Profesional Internasional. Standar terdiri dari dua kelompok utama: Standar Atribut dan Standar Kinerja. Standar Atribut mengatur organisasi dan individu yang melaksanakan audit internal. Standar kinerja mengatur sifat audit internal dan menetapkan kriteria mutu untuk mengukur kinerja jasa audit internal. Standar atribut dan kinerja diterapkan pada seluruh jenis jasa audit internal.

23 Ari Kamayanti, "Fobi(a)Kuntansi: Puisisasi Dan Refleksi Hakikat," *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 7, no. 1 (2016): 1–16.

24 Steven E Kaplan and Stacey M Whitecotton, "An Examination of Auditors Reporting Intention When Another Auditor Is Offered Client Employment," *A Journal of Practice and Theory* 20, no. 1 (2001): 45–63.

25 Mary B Curtis, "Are Audit Related Ethical Decisions Dependent Upon Mood?," *Journal of Business Ethics* 68 (2006): 191–209.

26 Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, *Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia* (Jakarta: BPKP RI, 2014).

Standar implementasi merinci Standar Atribut dan Kinerja dengan menyajikan persyaratan tertentu untuk setiap jenis jasa audit internal, yaitu dengan kode (A) untuk asuransi (*assurance*) dan kode (C) untuk konsultansi (*consulting*). Jasa *assurance* merupakan kegiatan penilaian bukti obyektif oleh auditor internal untuk memberikan pendapat dan simpulan mengenai suatu entitas, operasi, fungsi, proses, sistem, atau subyek lainnya. Sifat dan ruang lingkup suatu penugasan *assurance* ditentukan oleh auditor. Pada umumnya terdapat tiga pihak yang berperan serta dalam pelaksanaannya, yaitu (1) seorang atau sekelompok orang yang terlibat secara langsung dengan entitas, operasi, fungsi, proses, sistem, atau permasalahan lainnya disebut kemudian dengan pemilik proses; (2) seseorang atau sekelompok orang yang melakukan penilaian/*assessment* disebut kemudian dengan auditor internal; (3) seorang atau sekelompok orang yang memanfaatkan hasil penilaian/*assessment* disebut kemudian dengan pengguna (*user*). Jasa konsultasi adalah jasa yang bersifat pemberi nasihat, yang pada umumnya diselenggarakan berdasarkan permintaan spesifik klien. Sifat dan ruang lingkup berdasarkan atas kesepakatan dengan klien. Auditor harus selalu mempertahankan obyektifitas dalam pelaksanaan tugasnya²⁷.

APIP yang merupakan Auditor Intern Pemerintah wajib memiliki standar dan kode etik sebagaimana diamanatkan oleh *The Institute of Internal Auditors*. Kode etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia pada prinsipnya merupakan sistem dari prinsip-prinsip moral yang diberlakukan dalam suatu kelompok profesi yang ditetapkan secara bersama. Kode Etik ini harus dipatuhi oleh setiap mereka yang

menjalankan tugas profesi tersebut. Kode Etik ini juga mengatur mengenai prinsip etika, aturan perilaku auditor intern pemerintah baik dalam organisasi, sesama auditor maupun hubungan dengan auditan. Pada intinya kode etik ini merupakan pedoman perilaku bagi auditor dalam menjalankan profesinya dan dalam mengevaluasi perilaku auditor dalam mendukung tugas dan kegiatan Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) sebagai salah satu unsur manajemen pemerintah yang bersifat pengawasan dalam mewujudkan pemerintahan yang bersih dan bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme.

Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AIPI) merupakan aturan perilaku dan etika yang harus dipatuhi oleh setiap mereka yang menjalankan tugas profesi auditor intern pemerintah. Sungguh merupakan suatu prestasi sendiri, bahwa penetapan kode etik AIPI berhasil mengayunkan langkah pertamanya sejak didirikan pada tanggal 30 November 2012 dengan susunan Dewan Pengurus Nasional (DPN) yang dikukuhkan oleh Wakil Presiden RI pada tanggal 19 Desember 2012. Dengan adanya implementasi kode etik bagi para auditor yang merupakan subyek dari pengawasan tertentu tersebut, dipastikan akan membantu organisasi dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik sebagai bagian dari tugas nasional. Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI) dibentuk untuk mengemban amanat Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2004 tentang Pembinaan Jiwa Korps dan Kode Etik Pegawai Negeri Sipil dan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Pasal 13 ayat (1) huruf b Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2004 mewajibkan organisasi profesi di lingkungan PNS menetapkan kode etiknya masing-masing. Pasal 52 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60

27 The Institute of Internal Auditors, *Standar Internasional Praktik Profesional Audit Internal* Florida: The Institute of Internal Auditors, 2017, hlm.12.

Tahun 2008 mewajibkan AAIPI sebagai organisasi profesi untuk menyusun kode etik aparat pengawasan intern pemerintah yang mempunyai tugas melaksanakan pengawasan.²⁸

Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia (disingkat KE-AIPI) disusun sebagai pedoman perilaku bagi auditor intern pemerintah dalam menjalankan tugas dan tanggungjawabnya dan bagi pimpinan APIP dalam mengevaluasi perilaku auditor intern pemerintah. KE-AIPI sebagaimana dikutip dari laman berkas.dpr.go.id disusun dengan tujuan sebagai berikut:

“a. untuk mendorong sebuah budaya etis dalam profesi pengawasan intern pemerintah; b. untuk memastikan bahwa seorang profesional akan berperilaku pada tingkat lebih tinggi dibandingkan PNS lainnya; c. untuk mewujudkan auditor intern pemerintah terpercaya, berintegritas, objektif, akuntabel, transparan, dan memegang teguh rahasia, serta memotivasi pengembangan profesi secara berkelanjutan, dan; d. untuk mencegah terjadinya tingkah laku tidak etis agar dipenuhi prinsip-prinsip kerja akuntabel dan terlaksananya pengendalian pengawasan sehingga terwujud auditor kredibel dengan kinerja optimal dalam pelaksanaan pengawasan”²⁹.

Sedangkan fungsinya antara lain:

“a. memberikan pedoman bagi setiap anggota AAIPI tentang prinsip profesionalitas yang digariskan. Dengan KE-AIPI, auditor intern pemerintah mampu mengetahui suatu hal yang boleh dilakukan dan tidak boleh; b. merupakan sarana kontrol sosial bagi masyarakat atas profesi pengawasan intern pemerintah. KE-AIPI dapat memberikan suatu pengetahuan kepada masyarakat agar

memahami arti pentingnya profesi pengawasan intern pemerintah; c. mencegah campur tangan pihak di luar organisasi AAIPI tentang hubungan etika dalam keanggotaan profesi pengawasan intern pemerintah”³⁰.

Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia meliputi dua komponen dasar, yaitu: 1) Prinsip etika yang relevan dengan profesi dan praktik pengawasan intern pemerintah, dan 2) Aturan perilaku yang menggambarkan norma perilaku yang diharapkan bagi auditor intern pemerintah dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya. Aturan ini membantu untuk menafsirkan prinsip dalam penerapan praktis dan dimaksudkan sebagai pedoman perilaku etis bagi auditor intern pemerintah³¹.

Refleksi Kode Etik AIPI dan Cara Pandang Pancasila

Kode Etik AIPI secara eksplisit menegaskan bahwa hadirnya kode etik ini bertujuan untuk memenuhi tanggung jawabnya dengan standar profesionalisme tertinggi, mencapai tingkat kinerja tertinggi, dengan orientasi kepada kepentingan publik. Prinsip Etika Profesi dalam KE-AIPI menyatakan memberikan jaminan (*assurance*) dan konsultasi (*consulting*) yang independen dan objektif untuk menambah nilai dan memperbaiki operasi organisasi. Pengawasan intern membantu organisasi mencapai tujuannya dengan menghasilkan pendekatan sistematis untuk mengevaluasi dan memperbaiki efektifitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola. Terdapat 6 (enam) prinsip yang didedahkan oleh Kode Etik AIPI:

1. Integritas; memiliki arti mutu, sifat, atau keadaan yang menunjukkan kesatuan yang utuh sehingga memiliki potensi dan kemampuan yang memancarkan kewibawaan dan kejujuran. Integritas

28 Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, *Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia*.

29 DPR, “Kode Etik Auditor Internal Pemerintah Indonesia.”

30 Ibid.

31 Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, *Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia*.

auditor intern pemerintah membangun kepercayaan dan dengan demikian memberikan dasar untuk kepercayaan dalam pertimbangannya. Integritas tidak hanya menyatakan kejujuran, namun juga hubungan wajar dan keadaan yang sebenarnya.

2. **Objektivitas;** memiliki arti sikap jujur yang tidak dipengaruhi pendapat dan pertimbangan pribadi atau golongan dalam mengambil putusan atau tindakan. Auditor intern pemerintah menunjukkan objektivitas profesional tingkat tertinggi dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan mengkomunikasikan informasi tentang kegiatan atau proses yang sedang diaudit. Auditor intern pemerintah membuat penilaian berimbang dari semua keadaan yang relevan dan tidak dipengaruhi oleh kepentingan-kepentingan sendiri ataupun orang lain dalam membuat penilaian. Prinsip objektivitas menentukan kewajiban bagi auditor intern pemerintah untuk berterus terang, jujur secara intelektual dan bebas dari konflik kepentingan.
3. **Kerahasiaan;** memiliki arti sifat sesuatu yang dipercayakan kepada seseorang agar tidak diceritakan kepada orang lain yang tidak berwenang mengetahuinya. Auditor intern pemerintah menghormati nilai dan kepemilikan informasi yang diterima dan tidak mengungkapkan informasi tanpa kewenangan yang tepat, kecuali ada ketentuan perundang-undangan atau kewajiban profesional untuk melakukannya.
4. **Kompetensi;** memiliki arti kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seseorang, berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya. Auditor intern pemerintah menerapkan pengetahuan, keahlian dan keterampilan, serta pengalaman yang diperlukan dalam pelaksanaan layanan pengawasan intern.

5. **Akuntabel;** memiliki arti kemampuan untuk menyampaikan pertanggungjawaban atas kinerja dan tindakan seseorang kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Auditor intern pemerintah wajib menyampaikan pertanggungjawaban atas kinerja dan tindakannya kepada pihak yang memiliki hak atau kewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.

6. **Perilaku Profesional;** memiliki arti tindak tanduk yang merupakan ciri, mutu, dan kualitas suatu profesi atau orang yang profesional di mana memerlukan kepandaian khusus untuk menjalankannya. Auditor intern pemerintah sebaiknya bertindak dalam sikap konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menahan diri dari segala perilaku yang mungkin menghilangkan kepercayaan kepada profesi pengawasan intern atau organisasi.

Secara umum, pernyataan yang mengatur perilaku auditor intern untuk sejalan dengan nilai-nilai kebaikan dan etika sudah baik. Keseluruhan prinsip kode etik telah berisikan nilai-nilai ideal yang seharusnya memang diinternalisasi dan diimplementasikan oleh auditor intern pemerintah. Namun, ada beberapa pertanyaan yang perlu diusung terkait apakah nilai-nilai Pancasila juga telah diakomodasi dalam kode etik ini? Dari enam prinsip tersebut, tidak satupun yang dapat mencerminkan implementasi dari Sila Pertama Pancasila yakni Ketuhanan Yang Maha Esa. Hal ini mencerminkan seolah kode etik tersebut memiliki "penegasian" Tuhan dalam ranah publik profesi auditor intern pemerintah di Indonesia. Tuhan adalah *ultimate reality*. Segala hal ikhwah penciptaan manusia tidaklah terlepas dari

peran-Nya³². Dan tujuan penciptaan manusia di mukabumi adalah untuk beribadah sebagai hamba-Nya. Dan ini mencakup segala bentuk dan dimensi kehidupan, tidak terkecuali kehidupan bermasyarakat, berbangsa dan bernegara³³. Dalam konteks profesi auditor intern pemerintah juga memiliki konteks yang sama, dimana seorang auditor adalah seorang hamba yang memiliki kewajiban untuk menghamba kepada-Nya. Tentu jika ini diinternalisasikan dalam diri auditor akan menjadi *standing point* yang luar biasa dimata publik.

Cara Pandang Ketuhanan

Penghambaan dan ketaatan yang mewujud pada pertanggungjawaban auditor yang utama (dan terutama) kepada Tuhan perlu dinyatakan secara eksplisit dalam kode etik profesi. Ini akan mendorong para auditor intern pemerintah dalam setiap tindak tanduknya akan selalu berada dijalan yang lurus, jalan yang diridhoi oleh Tuhan. Efek dominonya. Publik sebagai *stakeholder* akan melihat auditor intern pemerintah semakin dapat dipercaya. Logikanya sederhana, kepatuhan terhadap Kode Etik yang diarahkan kepada kepatuhan (terutama) kepada Tuhan akan menghilangkan prasangka terhadap adanya tindakan menyimpang atau negatif para akuntan. Merujuk dari Kode Etik AIPI, profesi auditor intern pemerintah belum menjadikan keTuhanan dan nilai-nilai yang melekat di dalamnya sebagai preferensi

etis. Dalam cara pandang Pancasila, nilai-nilai keTuhanan merupakan sumber etika dan spiritualitas (yang bersifat vertikal-transendental) bagi Bangsa Indonesia. Ini adalah suatu kenyataan sejarah dimana Tuhan telah “hadir” dalam ruang publik Nusantara, meski usaha-usaha untuk mencerabutnya pernah dilakukan oleh kolonialis Belanda. Ini menunjukkan bahwa sejarah panjang perjuangan mencapai dan mempertahankan kemerdekaan Indonesia, banyak dilandasi dan didasari oleh semangat keberagaman ini.

Etos perjuangan para pendahulu bangsa yang sangat kuat dilandasi oleh semangat Ketuhanan, antara lain dapat diperhatikan dalam pernyataan Pembukaan, UUD 1945 alinea ketiga yang berbunyi, “Atas berkat rahmat Allah Yang Maha Kuasa...”. Nilai-nilai Ketuhanan merupakan sesuatu yang fundamental dan alamiah terdapat dalam kehidupan individu auditor intern pemerintah dalam menjalankan tugas profesi dan menuntaskan visinya. Di Indonesia, Tuhan dianggap mempunyai peran penting untuk mempromosikan sikap dan perilaku etis auditor intern pemerintah. Untuk itu auditor intern pemerintah harus selalu didorong untuk menjaga komitmen dirinya kepada Tuhan dan kemudian menghasilkan sikap dan perilaku menghindari perbuatan yang dilarang oleh Tuhan, serta sekaligus menyebarkan rahmat kepada semesta. Seharusnya dengan disemangati oleh nilai-nilai Ketuhanan seperti ini, auditor intern pemerintah akan merealisasikan berbagai prinsip dan aturan etika lainnya³⁴. Menjadi sesatu yang *urgent* bahwa spirit Ketuhanan harus menjadi pondasi auditor internal pemerintah dalam menjalankan aktivitas profesionalnya. Ketulusan auditor dalam bekerja dan

32 Iwan Triyuwono, “[Makrifat] Metode Penelitian Kualitatif [Dan Kuantitatif] Untuk Pengembangan Disiplin Akuntansi,” *Simposium Nasional Akuntansi ke-16 Manado*, no. September (2013): 1–15; Iwan Triyuwono, *Akuntansi Syariah : Perspektif, Metodologi, Dan Teori*, 2nd ed. (Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2015); Iwan Triyuwono, “Taqwa : Deconstructing Triple Bottom Line (TBL) to Awake Human ’ s Divine Consciousness,” *Pertanika Journal of Social Sciences & Humanities* 24, no. S (2016): 89–104.

33 Gugus Irianto, “Spirit Profetik, Akuntan, Dan Pencegahan Fraud,” *Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar Dalam Bidang Ilmu Akuntansi Sektor Publik* (2015): 1–50.

34 Bobby Briando, Iwan Triyuwono, and Gugus Irianto, “Gurindam Etika Pengelola Keuangan Negara,” *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 8, no. 1 (2017): 1–17.

menunaikan tanggung jawab profesionalnya akan didasari oleh keyakinannya untuk mendapatkan keridhaan-Nya. Oleh karenanya penghindaran atau absennya nilai-nilai ketuhanan termasuk dalam perumusan kode etik adalah sebuah “pengkhianatan” terhadap nilai-nilai dasar bangsa dan karakter asasi manusia Indonesia yang telah diperjuangkan oleh para pejuang dan *The Founding Father*.

Cara Pandang Kemanusiaan

Mempertanyakan konteks sila kedua, Kemanusiaan Yang Adil dan Beradab, dapat dilihat dalam konteks lanskap profesi auditor di Indonesia. Menurut Tuanakotta, praktik pengauditan masih didominasi oleh kantor akuntan yang berafiliasi global di peringkat teratas. Sebagaimana diketahui bahwasannya, pengadopsian audit masih banyak menjadikan prinsip global yang berlaku umum sebagai mahzab dalam menyusun segala bentuk regulasinya. Dalam pasar global, pembagian jatah jasa audit cenderung berat sebelah. Secara mayoritas lebih dari 75 persen audit dikuasai oleh empat Kantor Akuntan Publik *The Big Four* yang afiliasinya berada hampir merata diseluruh negara di muka bumi ini. *The Big Four* yang relatif sudah memiliki nama global, plus sokongan kemampuan kapital yang memadai akan terus melambung jika tidak ada tatanan yang lebih pemeratakan dan berkeadilan. Disamping itu mereka juga akan memiliki kuasa penuh dalam membuat regulasi, standar dan prinsip agar diikuti oleh seluruh auditor secara universal termasuk auditor internal³⁵.

Dalam cara pandang Pancasila, nilai-nilai kemanusiaan yang bersumber dari hukum Tuhan, hukum alam dan sifat-sifat sosial manusia (yang bersifat horizontal)

dianggap penting sebagai pondasi kehidupan Bangsa Indonesia untuk membangun relasi antar sesama dan antar bangsa. Nilai-nilai kemanusiaan ini bukanlah dalam pengertian sekedar mengikuti paham pengutamaan hak-hak individual (individualisme) namun harus disandarkan pada paham kekeluargaan. Menarik untuk kembali mencerna pandangan *The Founding Father* yang disampaikan melalui pidato di sidang BPUPKI. Bung Karno dengan lantang menyatakan, “Jikalau betul-betul hendak mendasarkan negara pada paham kekeluargaan, paham tolong-menolong, paham gotong-royong dan keadilan sosial, enyahkanlah tiap-tiap pikiran, tiap-tiap paham individualism dan liberalism dari padanya”. Dalam konteks ini auditor perlu memahami prinsip kebangsaan yang luas melalui jalan eksternalisasi dan internalisasi. Dalam eksternalisasi, auditor sepantasnya turut terlibat secara bebas aktif membangun ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Dalam Internalisasinya, Auditor seharusnya dapat mengembangkan disiplin ilmu dalam meningkatkan martabat bangsa dan negara³⁶.

Dengan demikian, dalam kerangka mengangkat harkat kemanusiaan yang luhur dan mempromosikan keadilan untuk semua, termasuk keadilan terhadap lingkungan dan keberlangsungan alam. Auditor harus menjadi kreator terwujudnya tata kehidupan yang beradab melalui otoritas keilmuan dan keahliannya. Kejujuran, integritas dan kehati-hatian profesional dalam terminologi etika profesi AIPI pada umumnya harus dimaknai kembali sebagai sikap menjaga martabat manusia untuk membangun suatu peradaban agung yang dilandasi oleh prinsip Kemanusiaan. Auditor dituntut untuk memenuhi kebutuhan manusia sebagai makhluk sosial, oleh karenanya alat ukur

35 Unti Ludigdo, “Mengembangkan Etika Di Kantor Akuntan Publik: Sebuah Perspektif Untuk Mendorong Perwujudan Good Governance,” *Konferensi Nasional Akuntansi*, no. September (2006): 1–20.

36 Ludigdo, “Pemahaman Strukturasi Atas Praktik Etika Di Sebuah Kantor Akuntan Publik.”

utama tidak lagi berbasis material semata, namun bertujuan membentuk pribadi manusia yang humanis³⁷. Dalam konteks ini, berbagai prinsip etika yang dibangun tidak dimaknai dalam semangat menjaga “kepentingan publik” yang menguasai pasar secara global sebagaimana KAP *The Big Four*, akan tetapi lebih kepada menciptakan kemanusiaan yang lebih adil dan beradab.

Cara Pandang Persatuan

Melihat hasil konferensi yang fokus ke cara pandang globalnya, auditor intern pemerintah kurang mementingkan atau fokus ke cara pandang Pancasila dalam membangun standar profesi, termasuk menyusun kode etiknya. Dengan ini akan sangat mungkin terjadi situasi, apapun yang dilakukan demi keterterimaan global daripada pengutamaan kepentingan nasional. *Statement* yang menyatakan bahwa pengembangan dan pemutakhiran Standar Profesi yang dilakukan melalui penyerapan Standar Profesi Internasional bertujuan untuk memastikan bahwa Standar Profesi yang digunakan di Indonesia dapat juga diterima dan berlaku secara global. Jika diresapi, seharusnya pernyataan ini menandakan pengembangan standar profesi dilakukan terlebih dahulu dengan mengeksplorasi nilai-nilai utama bangsa, khususnya nilai-nilai Pancasila setelah itu baru kemudian mengakomodasi nilai-nilai global sepanjang tidak bertentangan dengan kepentingan nasional. Jika ini dilakukan, secara nilai auditor intern pemerintah didorong untuk lebih mementingkan penyelamatan dan penjagaan aset bangsa dibandingkan yang lainnya³⁸.

Dalam cara pandang Pancasila, harus dipahami bahwa aktualisasi nilai persatuan harus berakar kuat pada visi kebangsaan

yang kokoh oleh karena pluralitas masyarakat Indonesia. Visi kebangsaan yang merupakan pengejawantahan prinsip persatuan ini merupakan komitmen untuk membangun kebersamaan menuju tercapainya cita-cita bersama. Membangun kebersamaan ini dilakukan dalam wadah Persatuan Indonesia, yang tidak mengharuskan tercerabutnya akar tradisi dan kesejarahan masing-masing komunitas, suku, ras dan agama. Dalam semangat ini auditor intern pemerintah harus meletakkan peran startegisnya dalam upaya memperkokoh persatuan Indonesia, karena sistem ekonomi dan pemerintahan global saat ini berpotensi meruntuhkan bangunan persatuan dan kebangsaan ini. Dalam situasi demikian loyalitas auditor pada bangsa akan mengalahkan “birahi” materi yang ditawarkan oleh kaum kolonialis versi baru. Visi ini juga mengarahkan auditor intern pemerintah untuk berkomitmen melawan anasir-anasir penghancur kokohnya bangunan kebangsaan Indonesia yang bercokol di bumi Indonesia. Termasuk dalam hal ini adalah memperkuat perlawanan terhadap pelaku korupsi dan berbagai tindakan manipulatif yang telah terjadi sedemikian akut di negeri ini. Untuk itulah peran auditor intern pemerintah menjadi sentral dalam menjaga akuntabilitas keuangan negara.

Cara Pandang Musyawarah

Profesi auditor intern pemerintah menempatkan keharusan internasional sebagai *driver* pengembangan profesi, hal ini tampak pada pelaksanaan konferensi AIPI yang secara paripurna mengadopsi aturan profesi global dari *The Institute of Internal Auditor*. Hal ini menandakan bahwa pengembangan standar profesi sampai saat ini masih harus mengacu pada yang dimiliki oleh “orang lain” atau organisasi profesi internasional. Menurut Ludigdo bahwa dalam cara pandang Pancasila, prinsip musyawarah mufakat tidak menghendaki situasi di mana suatu keputusan didikte oleh

37 Sitorus, “Membawa Pancasila Dalam Suatu Definisi Akuntansi,” 176.

38 Unti Ludigdo, “Wacana Dan Praktik Etika Akuntan Publik Dalam Strukturasi (+SQ),” *Ekuitas* 13, no. No. 1 (2009): 127–141.

kalangan mayoritas atau kekuatan elit politik dan asing. Menjunjung tinggi kedaulatan rakyat dalam semangat permusyawaratan yang dipimpin oleh hikmah kebijaksanaan haruslah merupakan aktualisasi dari nilai-nilai ke-Tuhanan, kemanusiaan dan persatuan. Ini akan memberikan perspektif etis kepada profesi auditor intern pemerintah yang tergabung dalam AAPII bahwa kedaulatan organisasi profesi auditor, sebagai bagian sistem organisasi kemasyarakatan di Indonesia harus terjaga.

Nilai objektivitas yang menyatakan bahwa auditor tidak dipengaruhi pendapat dan pertimbangan pribadi atau golongan dalam mengambil putusan atau tindakan dalam prinsip etika harus dibuktikan. Demikian halnya dalam pengembangan standar dan kode etik tidak harus selalu menuruti kehendak lembaga-lembaga internasional (asing). Namun yang lebih penting adalah memerhatikan kepentingan masyarakat dan kearifan lokal yang ada di Indonesia. Sudah saatnya untuk kedepan, asosiasi profesi manapun agar lebih mengedepankan corak dan ciri khas bangsa sendiri, yang belum tentu lebih buruk atau tidak lebih baik dari asing. Karena sesungguhnya kepentingan bangsa dan negara jauh lebih berarti daripada kepentingan global. Akhirnya, dengan menempatkan rakyat sebagai pilihan utama dalam setiap aspek, secara tidak langsung organisasi telah menerapkan seluruh sumber daya untuk mencapai tujuan bersama. Tujuan bersama yang dimaksud adalah mensejahterakan rakyat dari berbagai kepentingan individu atau kelompok dengan melibatkan seluruh unsur dan sumber daya yang ada dalam suatu paradigma pembangunan bersama³⁹.

Cara pandang Keadilan

Keadilan dapat dipandang sebagai sebuah keseimbangan hubungan aktivitas antara manusia dengan Tuhan dan sesama. Demikian pula dengan auditor, auditor dalam melaksanakan tugas dan fungsinya harus selalu dan mampu dalam menjaga keseimbangan tersebut. Peran auditor dalam menyeimbangkan hubungan manusia kepada Tuhan dan sesama pada dasarnya ibarat dua sisi mata uang yang saling mendukung satu sama lain. Melalui pertanggungjawaban manusia kepada Tuhan dalam setiap aktivitasnya termasuk dalam melakukan audit, manusia diajarkan untuk selalu bersyukur atas apa yang telah dianugerahkan padanya. Demikian pula, melalui pertanggungjawaban kepada sesama, manusia tidak hanya diajarkan untuk mengutamakan kepentingan dirinya semata, namun juga bertanggungjawab terhadap kepentingan bersama. Hal ini akan membawa pribadi auditor mencapai visi keadilan yang diwujudkan dalam penyeimbangan antara pemenuhan kebutuhan jasmani dan rohani, serta keseimbangan antara peran manusia sebagai makhluk individu dan peran manusia sebagai makhluk sosial.

Dalam cara pandang Pancasila, perwujudan keadilan sosial ini sekaligus merupakan aktualisasi nilai-nilai Ketuhanan dan nilai-nilai kemanusiaan, serta cita-cita kebangsaan yang menjunjung tinggi kedaulatan rakyat. Dalam mewujudkan keadilan sosial, masing-masing pribadi diberi peran yang secara keseluruhan mengembangkan semangat kekeluargaan, bukan semangat individual. Tentu saja ini berseberangan dengan semangat kapitalisme dan liberalisme yang mana individualisme sebagai dasarnya. Bung Karno secara tegas mengatakan "Dengan menyetujui kata keadilan sosial dalam *preamble*, berarti merupakan protes kita yang maha hebat

39 Sitorus, "Membawa Pancasila Dalam Suatu Definisi Akuntansi."

kepada dasar individualisme⁴⁰. Berangkat dari pemahaman tersebut maka auditor intern pemerintah harus mempunyai perhatian yang besar untuk menyeimbangkan pemenuhan kesejahteraan diri dan masyarakatnya. Auditor harus terlibat pada perwujudan keadilan sosial melalui pelaksanaan pekerjaan profesionalnya. Dengan demikian dalam menjalankan tugas profesionalnya, auditor tidak boleh hanya mendasarkan pada dipenuhinya hak pribadi dirinya, tetapi lebih mulia dari itu adalah pemenuhan kewajiban kepada masyarakatnya.

Dengan demikian agar nilai-nilai Pancasila tersebut dapat diinternalisasikan dalam diri auditor intern pemerintah, maka para perumus kebijakan dalam hal ini Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI) sebaiknya dapat merevisi dua komponen dasar dalam menyusun etika, yaitu 1) Prinsip etika yang relevan berdasarkan nilai-nilai pancasila dengan profesi dan praktik pengawasan intern pemerintah, dan 2) Aturan perilaku yang menggambarkan norma perilaku berdasarkan nilai-nilai Pancasila yang diharapkan bagi auditor intern pemerintah dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya. AAIPI dapat merumuskan alternatif konsep Kode Etik sebagai berikut:

1. Taqwa; memiliki makna kedudukan manusia yang paling mulia di hadapan Tuhan. Takwa adalah kondisi atau capaian spiritual manusia di mana auditor merasakan ketundukan kepada Tuhan Yang Maha Kuasa, atau ia merasakan bahwa penglihatannya, pikirannya, perkataannya dan tindakannya digerakkan oleh Tuhan Yang Maha Berkehendak. Seseorang yang bertaqwa akan menyerahkan dirinya secara total. Inilah capaian yang paling tinggi dan selaras dengan sila pertama Ketuhanan Yang Maha Esa.
2. Humanis; memberikan suatu makna bahwa kode etik harus disusun secara manusiawi, sesuai dengan fitrah auditor dan dapat diaplikasikan sesuai dengan kapasitas yang dimiliki oleh auditor sebagai aparatur yang selalu berinteraksi dengan orang lain (dan alam) secara dinamis dalam berkinerja. Dalam konteks ini berarti kode etik tidak bersifat ahistoris (sesuatu yang asing), tetapi bersifat historis, membumi dan disusun berdasarkan budaya kerja auditor itu sendiri selaras dengan sila kedua Kemanusiaan yang Adil dan Beradab.
3. Kesatuan; dalam konteks taqwa adalah memadukan keseluruhan aspek-aspek kehidupan auditor baik dalam hubungan auditor dengan auditee, hubungan auditor dengan masyarakat, maupun hubungan auditor dengan alam menjadi keseluruhan yang homogen, serta mementingkan konsep konsistensi dan keteraturan yang menyeluruh sebagaimana sila ketiga Persatuan Indonesia.
4. Mufakat; adalah pendapat atau keputusan yang disetujui oleh semua pihak berdasarkan musyawarah. Musyawarah merupakan suatu proses yang dilakukan untuk menyatukan pendapat yang berbeda beda. Dalam menentukan opini maka sebaiknya auditor menjadikan sistem ini sebagai jalan dalam menentukan keputusan. Hal ini selaras dengan sistem dalam budaya Pancasila terutama sila keempat Kerakyatan yang Dipimpin oleh Hikmat Kebijaksanaan dalam Permusyawaratan/ Perwakilan.
5. Adil; secara harfiah bermakna sama, auditor yang berlaku adil apabila ia tidak berat sebelah dalam menilai atau memberikan opini, tidak berpihak kepada pihak manapun, kecuali keberpihakannya kepada siapa saja yang benar sehingga tidak akan berlaku sewenang-wenang. Inilah makna dari

40 Y Latif, *Negara Paripurna: Historisitas, Rasionalitas, Dan Aktualitas Pancasila* (Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2011), 56.

silanya kelima Keadilan Sosial bagi Seluruh Rakyat Indonesia.

Dari lima alternatif prinsip tersebut, inilah kemudian yang menjadi cerminan kode etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia yang sesuai dengan nilai-nilai Pancasila. Hadirnya konsep Taqwa mencerminkan implementasi dari Sila Pertama Pancasila yakni Ketuhanan Yang Maha Esa. Hal ini sekaligus menjadi antithesis kode etik "penegasian" Tuhan dalam ranah publik profesi auditor intern pemerintah sebelumnya. Tuhan adalah *ultimate reality*. Segala hal ikhwal penciptaan manusia tidaklah terlepas dari peran-Nya⁴¹. Dan tujuan penciptaan manusia di mukabumi adalah untuk beribadah sebagai hamba-Nya. Dan ini mencakup segala bentuk dan dimensi kehidupan, tidak terkecuali kehidupan bermasyarakat, berbangsa dan bernegara⁴².

Dalam konteks profesi auditor intern pemerintah juga memiliki konteks yang sama, dimana seorang auditor adalah seorang hamba yang memiliki kewajiban untuk menghamba kepada-Nya. Tentu jika ini diinternalisasikan dalam diri auditor akan menjadi *standing point* yang luar biasa dimata publik. Perilaku Profesional tidak hanya memiliki arti tindak tanduk yang merupakan ciri, mutu, dan kualitas suatu profesi atau orang yang profesional di mana memerlukan kepandaian khusus untuk menjalankannya namun juga sebagai bentuk ibadah kepada Tuhannya.

Konsep ini membantu untuk menafsirkan prinsip dalam penerapan praktis dan dimaksudkan sebagai pedoman perilaku etis bagi auditor intern pemerintah. Untuk itu kemudian auditor intern pemerintah

diharapkan menerapkan prinsip-prinsip etika berdasarkan Pancasila. Dengan demikian insan-insan auditor intern pemerintah haruslah berkeyakinan atas adanya Tuhan Yang Maha Esa. Keyakinan ini harus dihadirkan dalam setiap relung jiwa aparatur sebagai sumber nilai dan sumber motivasi dalam merealisasikan misi kemanusiaan dalam pengabdianya, mengikat komitmen persatuan dan kesatuan bangsa, membangun kekuatan kolektif secara musyawarah dalam mencapai mufakat, serta akhirnya tercapai suatu keadilan.

PENUTUP

Globalisasi telah menyentuh segala aspek kehidupan, termasuk didalamnya aspek kebijakan. Hal ini pada akhirnya memunculkan suatu wacana universalitas dalam mengadopsi setiap kebijakan yang akan disusun. Dalam organisasi sektor publik sendiri, hal ini telah dirasakan saat perumusan kode etik bagi Auditor Intern Pemerintah, yang mana dalam merumuskan kode etiknya, Asosiasi Auditor secara paripurna mengadopsi standar dan kode etik yang berlaku internasional. Sejatinya kode etik haruslah mencerminkan nilai-nilai luhur yang ada pada negara tersebut. Indonesia sejak dari di proklamasikannya kemerdekaan telah memiliki dasar yang kuat yaitu Pancasila.

Kesimpulan

Pancasila memiliki suatu standar sendiri yang di buat oleh para *The Founding Father* berasaskan Ketuhanan, Kemanusiaan, Persatuan, Musyawarah Mufakat dan Keadilan yang tercermin dalam tiap sila yang ada. Untuk itulah urgensi internalisasi nilai tersebut dalam perumusan standar dan kode etik auditor intern pemerintah tidak dapat dinegosiasikan lagi. Pancasila secara mutlak harus menjadi dasar dalam menyusun tiap standar dan kode etik di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia.

41 Triyuwono, "[Makrifat] Metode Penelitian Kualitatif [Dan Kuantitatif] Untuk Pengembangan Disiplin Akuntansi"; Triyuwono, *Akuntansi Syariah : Perspektif, Metodologi, Dan Teori*; Triyuwono, "Taqwa : Deconstructing Triple Bottom Line (TBL) to Awake Human ' s Divine Consciousness."

42 Irianto, "Spirit Profetik, Akuntan, Dan Pencegahan Fraud."

Saran

Tulisan ini secara eksplisit mencoba untuk mengeksplorasi dan memberikan input kepada para pengambil kebijakan agar melakukan revisi kedepan dalam penyusunan standar dan kode etik auditor intern pemerintah agar sesuai dengan falsafah dan jati diri bangsa Indonesia.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada civitas akademi Politeknik Imigrasi atas segala dukungan yang diberikan sehingga penulisan artikel ini dapat terselesaikan dengan baik. Tidak lupa apresiasi yang setinggi-tingginya penulis haturkan kepada Jajaran Direktorat Jenderal Imigrasi serta Badan Pengembangan Sumber Daya Manusia Hukum dan HAM atas segala bentuk perhatian yang diberikan. Semoga karya sederhana ini dapat memberi kontribusi positif dan inspirasi kebaikan demi tercapainya Aparatur Sipil Negara Hukum dan HAM yang Profesional, Akuntabel, Sinergis, Transparan dan Inovatif.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdulgani, Roeslan. *Pengembangan Pancasila Di Indonesia*. Jakarta: Idayu Press, 1977.
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia. *Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia*. Jakarta: BPKP RI, 2014.
- BPKP. "Membangun Etika Aparatur," 2014.
- Briando, Bobby, Iwan Triyuwono, and Gugus Irianto. "Gurindam Etika Pengelola Keuangan Negara." *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 8, no. 1 (2017): 1–17.
- Curtis, Mary B. "Are Audit Related Ethical Decisions Dependent Upon Mood?" *Journal of Business Ethics* 68 (2006): 191–209.
- DPR. "Kode Etik Auditor Internal Pemerintah Indonesia."
- Farazmand, Ali. "Globalization and Public Administration." *Public Administration Review* 59, no. 6 (1999): 509–522.
- Irianto, Gugus. "Spirit Profetik, Akuntan, Dan Pencegahan Fraud." *Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar Dalam Bidang Ilmu Akuntansi Sektor Publik* (2015): 1–50.
- Kamayanti, Ari. "Akuntansiasi Atau Akuntansiana? Memaknai Reformasi Akuntansi Sektor Publik Di Indonesia." *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 2, no. 3 (2011): 531–540.
- . "Fobi(a)Kuntansi: Puisisasi Dan Refleksi Hakikat." *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 7, no. 1 (2016): 1–16.
- Kaplan, Steven E, and Stacey M Whitecotton. "An Examination of Auditors Reporting Intention When Another Auditor Is Offered Client Employment." *A Journal of Practice and Theory* 20, no. 1 (2001): 45–63.
- Latif, Y. *Negara Paripurna: Historisitas, Rasionalitas, Dan Aktualitas Pancasila*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2011.

- Ludigdo, Unti. "Memaknai Etika Profesi Akuntan Indonesia Dengan Pancasila." *Pidato Pengukuhan Guru Besar Bidang Etika Bisnis dan Profesi*, no. April (2012): 1–70.
- . "Mengembangkan Etika Di Kantor Akuntan Publik : Sebuah Perspektif Untuk Mendorong Perwujudan Good Governance." *Konferensi Nasional Akuntansi*, no. September (2006): 1–20.
- . "Pemahaman Strukturasi Atas Praktik Etika Di Sebuah Kantor Akuntan Publik." Brawijaya, 2005.
- . "Wacana Dan Praktik Etika Akuntan Publik Dalam Strukturasi (+SQ)." *Ekuitas* 13, no. No. 1 (2009): 127–141.
- Pasha, Musthafa Kamal. *Pancasila, UUD 1945 Dan Mekanisme Pelaksanaannya*. Yogyakarta: Mitra Gama Widya, 1988.
- Salam, Burhanuddin. *Filsafat Pancasilaisme*. Jakarta: PT. Rineka Cipta, 1996.
- Setiawan, Achdiar Redy. "Mempertanyakan Nilai-Nilai Pancasila Pada Profesi Akuntan: Bercermin Pada Kode Etik IAI." *Jurnal Ilmiah Akuntansi* Vol. 1, no. Vol. 1 (2016): 1–21.
- Setiawan, Achdiar Redy, and Ari Kamayanti. "Mendobrak Reproduksi Dominasi Maskulinitas Dalam Pendidikan Akuntansi: Internalisasi Pancasila Dalam Pembelajaran Accounting Fraud." *Konferensi Nasional Pendidikan Akuntansi Indonesia* (2012): 18–20.
- Sirajudin. "Interpretasi Pancasila Dan Islam Untuk Etika Profesi Akuntan Indonesia." *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 4, no. 3 (2013): 456–466.
- Sitorus, Jordan Hotman Ekklesia. "Membawa Pancasila Dalam Suatu Definisi Akuntansi." *Jurnal Akuntansi Multiparadigma* 6, no. 2 (2015): 175–340.
- The Institute of Internal Auditors. *Standar Internasional Praktik Profesional Audit Internal*. Florida: The Institute of Internal Auditors, 2017.
- Triuwono, Iwan. "[Makrifat] Metode Penelitian Kualitatif [Dan Kuantitatif] Untuk Pengembangan Disiplin Akuntansi." *Simposium Nasional Akuntansi ke-16 Manado*, no. September (2013): 1–15.
- . *Akuntansi Syariah : Perspektif, Metodologi, Dan Teori*. 2nd ed. Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2015.
- . "Pengembangan Nilai Etika Dalam Pengelolaan Dan Pengawasan Sektor Publik." *Pembekalan Teknis manajemen strategik dan Teknik Penganggaran / Keuangan bagi Anggota DPRD Kabupaten/kota dan Pejabat Pemda* (2000): 1–14.
- . "Taqwa : Deconstructing Triple Bottom Line (TBL) to Awake Human ' s Divine Consciousness." *Pertanika Journal of Social Sciences & Humanities* 24, no. S (2016): 89–104.
- Wibisono, M. *Implikasi Kerjasama Trans Pacific Partnership*. Jakarta: LEMHANAS, 2013.

HALAMAN KOSONG