

Sebuah gagasan “*Modern Risk Based Auditing*” untuk *Adaptasi Kebiasaan Baru* untuk perencanaan audit.

(eka c. Setyawan)
(auditorbodoh@gmail.com)

Pada masa pandemi, Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PAN-RB), Tjahjo Kumolo merespon keadaan masa pandemi berharap seluruh Aparatur Sipil Negara (ASN) dapat beradaptasi dengan perubahan tatanan hidup di situasi pandemi COVID-19 ini. Kebijakan itu tertuang dalam Surat Edaran (SE) Menteri PAN-RB No. 58/2020 tentang Sistem Kerja Pegawai Aparatur Sipil Negara dalam Tatanan Normal Baru. SE tersebut memuat penyesuaian sistem kerja bagi ASN untuk menjaga keberlangsungan pelaksanaan tugas dan fungsi dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan publik menyongsong tatanan adaptasi kebiasaan baru yang produktif dan aman dari COVID-19.

Menindaklanjuti arahan Pemerintahan dalam penyesuaian *Adaptasi Kebiasaan Baru*, Pejabat Pembina Kepegawaian (PPK) diminta mempersiapkan dukungan sarana dan prasarana yang dibutuhkan ASN dalam pelaksanaan tugas kedinasan dengan fleksibilitas lokasi bekerja. Juga memastikan penerapan teknologi informasi dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan publik dilaksanakan dengan memperhatikan pedoman penggunaan teknologi informasi dan komunikasi, serta keamanan informasi dan keamanan siber. PPK juga diminta menyesuaikan lingkungan kerja dalam rangka pencegahan dan pengendalian penyebaran COVID-19, sesuai dengan panduan yang ditetapkan dalam keputusan Menteri Kesehatan Nomor HK.01.07/MENKES/328/2020 tentang Panduan Pencegahan dan Pengendalian COVID-19 di Tempat Kerja Perkantoran dan Industri dalam Mendukung Keberlangsungan Usaha pada Situasi Pandemi.

Imbauan *work from home* dan pembatasan sosial berskala besar (PSBB) dalam menghadapi masa pandemi telah mempengaruhi kinerja pada entitas swasta maupun publik dalam operasional yang menghasilkan output atau outcome, tetapi juga akan mempengaruhi kegiatan operasional secara keseluruhan meliputi perencanaan dan pengawasan atas kegiatan operasional tersebut.

Pada entitas pemerintahan, masa pandemi ini mengakibatkan agenda pelaksanaan proyek pemerintahan menjadi terganggu yang disebabkan keterlambatan pelaksanaan tender, dan risiko kendala pelaksanaan tender direspon oleh Lembaga Kebijakan Pengadaan Pemerintah (LKPP) melalui Surat Edaran dan Peraturan Kepala LKPP untuk para pelaku pengadaan yang dikeluarkan dari mulai pertengahan bulan maret sampai dengan saat ini sebanyak 4 peraturan yang terdiri dari:

- 1) SE Kepala LKPP Nomor 3 Tahun 2020 tentang Penjelasan Atas Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Dalam Rangka Penanganan Corona Virus Disease 2019 (COVID-19), ditetapkan 23 Maret 2020;
- 2) SE Kepala LKPP Nomor 4 Tahun 2020 Tata Cara Pelaksanaan Pembuktian Kualifikasi/Klarifikasi dan Negosiasi Pada Pemilihan Penyedia dalam Masa Wabah Virus Corona (COVID-19) ditetapkan 27 Maret 2020
- 3) SE Kepala LKPP Nomor 11 Tahun 2020 tentang Tindaklanjut Atas Kontrak Pengadaan Barang/Jasa Terhadap Penyesuaian Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Tahun 2020 Sebagai Dampak Keadaan Kedaruratan Kesehatan Masyarakat Sebagai Bencana Nasional Corona Virus Disease-2019 (Covid-19) ditetapkan 30 april 2020;

- 4) SE Kepala LKPP Nomor 20 Tahun 2020 tentang Pelaksanaan Pencatatan Pengadaan Darurat Pada Sistem Pengadaan Secara Elektronik ditetapkan 19 juni 2020.

Respon pemerintahan melalui ketentuan yang ditetapkan oleh LKPP terkait pengaturan tender masa pandemi ini, hanyalah salah satu contoh yang menunjukkan keinginan Pemerintah bahwa selama masa pandemi covid-19 kepada setiap entitas pemerintah harus tetap mengupayakan untuk menjalankan tugas dan fungsinya dengan tetap mempertimbangkan protokol kesehatan Covid-19 yang ditetapkan oleh Kementerian Kesehatan. Hal ini tentu saja dalam tataran praktik kegiatannya mulai dari perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan kegiatan yang memiliki keterbatasan karena menyesuaikan keadaan masa pandemi akan memunculkan pengaturan-pengaturan operasional yang akan memunculkan risiko operasional yang baru yang belum terdeteksi sebelumnya.

Idealnya, proses penyesuaian kondisi yang terjadi saat ini membutuhkan kinerja kolektif baik itu dari sisi pemilik risiko (entitas) yang melakukan kegiatan operasional, manajemen risiko yang mengembangkan dan memantau implementasi risiko, hingga auditor internal yang melakukan reviu dan evaluasi atas pelaksanaan kegiatan operasional. Secara konseptis, alur kolektivitas tersebut dikenal dengan istilah *three lines of defense*. Ibarat sebuah lini pertahanan, dengan lini pertama adalah pemilik risiko, lini keduanya manajemen risiko, dan lini terakhir dipegang oleh auditor internal. Dalam teori ini bisa diterjemahkan bahwa auditor internal merupakan harapan terakhir bagi direksi untuk memberikan perlindungan setelah lini pertama dan lini kedua 'babak belur'.

Salah satu respon entitas swasta maupun pemerintah dalam bekerja di masa pandemi adalah penggunaan *teleconference* sebagai sarana komunikasi dan koordinasi, termasuk dalam melakukan kegiatan pengawasan intern dan bukan tidak mungkin pemeriksaan auditor secara jarak jauh berbantuan teleconference atau media elektronik lainnya dalam menemukenali masalah atau membuat temuan audit, akan menjadi sebuah kebiasaan baru. Namun demikian, saat ini mekanisme pemeriksaan auditor secara jarak jauh masih menggunakan konsep *Risk Based Internal Auditing* yang biasa digunakan Audit di masa normal, hal inilah yang menjadi kekhawatiran penulis, apakah konsep *Risk Based Internal Auditing* di masa normal masih relevan untuk digunakan di masa pandemi ini. Dalam artikel ini penulis hanya akan mengulas gagasan konsep *Risk Based Auditing* yang baru dalam merencanakan dan persiapan pelaksanaan Audit, tidak termasuk dalam hal ini konsep audit secara jarak jauh saat pelaksanaan kegiatan Audit.

Istilah *Adaptasi Kebiasaan Baru* belakangan ini menjadi bahan diskusi publik terkait penyesuaian pola kerja terhadap kondisi masa pandemi ini. Berbagai penyesuaian perlu dilakukan oleh entitas swasta atau pemerintah agar target kinerja tidak meleset terlalu jauh, termasuk salah satunya penyesuaian terhadap penyesuaian pola audit. Pola audit yang tengah dilakukan saat ini perlu dilakukan penyesuaian agar tugas auditor internal tetap relevan dalam masa pandemi ini yaitu memberikan jaminan dan nilai tambah terkait aktivitas proses bisnis yang dilakukan oleh manajemen entitas.

A **Relevansi Konsep *Risk-Based Internal Auditing* saat Covid-19**

Sejarah RBIA dikenalkan pertama kali Selim dan McNamee dalam artikel ilmiahnya yang berjudul *Risk Management : Changing the Internal Auditor's Paradigm* yang diirilis tahun 1998 kemudian

diulas oleh Institute Internal Audit untuk menjadi masukan standar audit tahap persiapan yang tergabung dalam publikasi [International Professional Practices Framework \(IPPF\)](#) yang dirilis tahun 2010, merupakan standar yang dipedomani bagi Audit Intern yang tergabung dalam Institute Internal Audit (IIA), dan juga menjadi rujukan masukan bagi Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia.

Konsep perencanaan berbasis risiko berasal dari The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) yang dikeluarkan oleh Institute of Internal Auditing (IIA). Mereka mengharuskan kepala eksekutif audit untuk "menetapkan rencana berbasis risiko untuk menentukan prioritas aktivitas audit internal, yang konsisten dengan tujuan organisasi" (Standar 2010). Konsep ini juga telah dimasukkan dalam kepemimpinan pemikiran dalam pemerintahan.

Adapun menurut Standar IIA dan panduan audit intern lainnya, atau dari para pakar audit internal dan perusahaan konsultan audit yang menganjurkan pendekatan *Risk-Based Internal Auditing (RBIA)* untuk audit internal, bisa jadi banyak penjelasan yang bisa jadi tidak seragam tentang apa artinya itu dan bagaimana mencapainya. Namun, ada satu kesamaan konsep pemikiran antara mereka semua, yaitu selalu dimulai dengan penilaian risiko sebagai langkah awal persiapan audit.

RBIA merupakan proses audit dengan cara mengintegrasikan proses manajemen risiko di dalamnya. Gagasan ini merupakan sebuah revolusi yang menggeser paradigma *control-based audit*, dimana auditor sebelum pelaksanaan audit melakukan analisa terhadap semua bentuk pengendalian intern meskipun pengendalian tersebut tidak menjadi prioritas bagi entitas auditi, kelemahan konsep *control-based audit* ini dapat memunculkan beban manajemen Auditi karena menindaklanjuti pengendalian yang tidak relevan atau tidak prioritas bagi entitas Auditi.

Menurut ulasan artikel dari Institute Internal Audit dirilis pada bulan Maret 2020 yang berjudul *Internal Audit considerations in Response to COVID-19* hasil kajian Delloite, merupakan salah satu dari empat besar Akuntan Publik di Dunia, menyampaikan bahwa Covid-19 merupakan sebuah *unprecedented challenge* atau tantangan yang belum pernah terjadi sebelumnya. Dengan kata lain masa pandemi memunculkan risiko-risiko yang tidak pernah terpetakan oleh manajemen risiko sehingga perlu dilakukan beragam kontrol baru untuk penyesuaian kondisi saat ini. Risiko yang tidak terpetakan tentunya bertolak belakang dengan aturan main yang diterapkan oleh *risk-based internal auditing (RBIA)* yang merupakan salah satu metodologi audit internal yang berbasis pada risiko yang dibuat sebelum pelaksanaan audit. Sehingga dalam analogi pemahaman RBIA saat ini memunculkan pertanyaan besar yaitu apabila ditemukeni risiko yang belum pernah ada sebelumnya lalu bagaimana cara mengauditnya? Apakah proses Audit hanya bisa dilakukan setelah risiko tersebut memiliki dampak yang besar dan terukur?

B Konsep *Modern Risk-Based Internal Auditing*

Majalah Internal Audit Internasional Timur Tengah pada edisi Juni Tahun 2015 yaitu 5 tahun sebelum kemunculan masa pandemi corona, mempublikasikan sebuah artikel terkait perencanaan Audit berjudul *Modern Risk Based Internal Auditing*, ditulis oleh Norman Marks, CPA, CRMA seorang Auditor yang berpengalaman menjadi Kepala Eksekutif Satuan Audit dan Kepala Petugas Risiko pada Perusahaan Global selama 20 tahun, berdasarkan atas penelitiannya terhadap tatakelola

dan operasional perusahaan-perusahaan di Afrika Selatan yang bersumber dari jurnal yang dikeluarkan The Institute of Directors in Southern Africa (IoDSA). Norman memberikan kritik pada proses perencanaan pada rbia tradisional yang terkesan masih *silo*. Menurutnya proses perencanaan audit menggunakan RBIA saat ini diawali dengan menghitung seberapa besar *audit universe* melalui perhitungan ukuran aset, waktu audit terakhir, kompleksitas operasional, besaran temuan audit sebelumnya, dan masukan manajemen serta dewan pengawas (Komite Audit) tidak mencerminkan risiko dan konteks tujuan entitas secara keseluruhan. Penilaian risiko dalam konsep tradisional tersebut dipandangnya diukur secara terpisah seolah hanya mengukur “seberapa besar *audit universe* entitas kita”

Dalam gagasan Norman, konsep yang ditawarkannya adalah bukan memulainya dengan *audit universe*, tetapi dengan memahami risiko yang lebih signifikan. Rencana audit yang dilakukannya adalah diawali dengan mencakup proses bisnis yang memiliki risiko signifikan setelah itu ditentukan *audit universe*. Tujuan konsep ini adalah memberikan jaminan tentang seberapa baik proses manajemen mampu mengelola risiko yang lebih signifikan.

Menurut Robby Prakoso (2020) salah satu anggota IIA dan anggota Satuan Pengawasan Internal (SPI) PT.PLN menyampaikan ulasan perbandingan antara *Risk Based Internal Auditing (RBIA)* dengan *Modern Risk Based Internal Auditing (M-RBIA)* yang dapat dijadikan pola perencanaan audit yang sesuai dengan kondisi *Adaptasi Kebiasaan Baru*, yaitu sebagai berikut:

| No | Karakteristik | RBIA | M-RBIA |
|----|-------------------------------------|-------------------|--|
| 1 | Penentuan <i>audit universe</i> | Awal tahun | Awal tahun dan setiap saat |
| 2 | Jenis Audit | <i>Post Audit</i> | <i>Post dan Continuous Audit</i> |
| 3 | Jenis Risiko | Inherent Risk | <i>Inherent and unprecedented risk</i> |
| 4 | Posisi dalam Three Lines of Defense | Pasif | Proaktif |
| 5 | Sifat Data Audit | Historis | Historis dan <i>real time</i> |

Ada 5 perbedaan antara pola RBIA umum dengan *The Adaptasi Kebiasaan Baru RBIA* yaitu :

1. **Penentuan Audit Universe**

Secara sederhana, *audit universe* didefinisikan sebagai unit yang akan diaudit. Berbeda dengan konsep RBIA umum yang menentukan unit mana saja yang akan diaudit saat awal tahun, *the Adaptasi Kebiasaan Baru RBIA* bisa menentukan unit yang diaudit setiap saat dan awal tahun. Tujuan diberikan kewenangan penentuan *audit universe* setiap saat adalah untuk menekan bahkan mengantisipasi dampak yang timbul dari sebuah risiko sebelum memberikan efek yang semakin buruk ke tujuan perusahaan.

2. **Jenis Audit**

Istilah *Post Audit* begitu melekat pada konsep RBIA umum karena mengacu pada jenis datanya yang bersifat historis atau data lampau. Lewat konsep *the Adaptasi Kebiasaan Baru RBIA*, pelaksanaan audit akan semakin lengkap karena auditor internal diberikan wewenang melakukan *continuous audit* untuk memberikan masukan berdasarkan data yang bersifat *realtime* atau sedang terjadi. Agar tidak merepotkan auditi, pada tahap awal proses *continuous audit* dilakukan pada data yang tersedia di aplikasi perusahaan secara *realtime* tanpa perlu meminta data kepada auditi. Pada perkembangan selanjutnya, perusahaan perlu

memikirkan agar pekerjaan-pekerjaan yang memiliki risiko strategis agar datanya dapat tersedia di aplikasi perusahaan secara *realtime*.

3. **Jenis Risiko**

Setiap perusahaan bisa dipastikan memiliki *inherent risk*, yaitu sebuah risiko yang melekat karena belum dilakukan pengendalian internal. Ini artinya manajemen risiko mampu memetakan *inherent risk* tersebut yang kemudian dijadikan dasar bagi auditor internal untuk melakukan audit. Namun bagaimana jika di tengah jalan muncul risiko yang belum pernah dikenal sebelumnya (*unprecedented risk*)? Peran auditor dalam memberikan masukan ke manajemen akan terhambat karena risiko yang belum dikenal ini baru bisa dilakukan audit pada tahun berikutnya setelah memberikan dampak yang semakin sulit diatasi oleh perusahaan. Maka dari itu, penting bagi auditor internal untuk dipebolehkan melaksanakan audit berdasarkan kemunculan *unprecedented risk* di tengah jalan.

4. **Posisi dalam Three Lines of Defense**

Peran seorang auditor internal baru dilakukan setelah ‘digempurnya’ lini pertama dan kedua. Ini menyingkap makna bahwa auditor internal terkesan pasif hanya menunggu setelah dampak sebuah risiko bergulir terlalu jauh. Dalam suatu kondisi, auditor internal seyogyanya bersifat proaktif dan ‘sama-sama’ berada di lini pertama memberikan masukan agar dampak sebuah risiko bisa diminimalisir lebih awal.

5. **Sifat Data Audit**

Pola audit RBIA umumnya menggunakan data historis atau data yang sifatnya lampau karena sesuai sifatnya *post audit* yaitu melakukan kegiatan audit pada waktu dimana sebuah kegiatan telah dilaksanakan dalam waktu yang cukup lama (umumnya 1 tahun sebelumnya). Sementara *the Adaptasi Kebiasaan Baru RBIA* cara audit dengan menggunakan data yang bersifat *realtime* atau sedang terjadi atau paling lama 1 bulan sebelumnya.

Secara singkat, tujuan dari konsep *the Adaptasi Kebiasaan Baru RBIA* ini adalah memberikan jaminan dan nilai tambah setiap saat secara berkelanjutan kepada manajemen agar dampak risiko tidak semakin besar dan tujuan perusahaan dapat tercapai dengan baik.

C **Kendala dan Solusi penerapan Modern Risk Based Internal Auditing**

Norman Marks dalam artikelnya menyampaikan bahwa dalam beberapa kesempatan melakukan pendekatan kepada manajemen perusahaan terkait pentingnya penerapan Modern Risk Based Internal Auditing, namun dicontohkan beberapa perusahaan di Timur Tengah masih belum menerapkan pendekatan ini. Dalam diskusi yang Norman lakukan dengan Kepala Eksekutif Audit yang berbasis di Abu Dhabi, dia menyebutkan beberapa kendala (yang bukan menjadi substansi bagi Norman) yang meliputi:

- a. tidak memiliki kemampuan atau ketajaman bisnis untuk mengidentifikasi risiko yang penting;
- b. pola pikir tradisional dari kepala eksekutif audit dan komite audit; dan
- c. ketergantungan pada proses perencanaan audit yang ditetapkan oleh regulator atau pengaturan perencanaan audit berbantuan *software* yang tampaknya dibangun dengan pendekatan perencanaan audit yang lama.

Sedangkan, untuk perusahaan yang telah menerapkan proses manajemen risiko yang kuat, cara terbaik untuk mengatasi tantangan ini adalah dengan menggunakan risiko yang diidentifikasi oleh tim manajemen risiko dan memberikan jaminan atas risiko tersebut. Jika ini tidak tersedia, Kepala Audit Internal perlu melatih dirinya dan timnya serta komite audit dan manajemen puncak. Sedangkan perencanaan audit yang berbantuan *software*, seharusnya dianggap pendukung proses perencanaan audit yang tidak menghambat kemajuan unit audit internal, hanya perlu bekerja sama dengan penyedia *software* untuk memutakhirkannya atau mengubahnya sesuai kemauan pengguna, atau cukup berbantuan *software* di Excel untuk membuat perencanaan auditnya.

D Kesimpulan

“*A Goal without a Plan is Just a Wish*”, ungkapan dari Antoine de Saint-Exupéry seorang filsuf Perancis ternama, bahwa begitu pentingnya perencanaan dalam segala hal untuk mewujudkan tujuan, dalam hal ini terkait perencanaan audit adalah hal yang utama yang harus dipersiapkan agar pelaksanaan Audit dapat memberikan nilai tambah bagi manajemen.

Rencana audit harus dirancang untuk menangani risiko-risiko utama bagi entitas. Pola RBIA saat ini dapat dianggap sebagai proses perencanaan audit yang tradisional yang harus dilakukan pembaharuan atau diganti, terkait hal ini M-RBIA bisa menjadi konsep yang akan menjadi alternatif pilihan. Dimana, indentifikasi risiko yang lebih signifikan dan menjadi target bagi entitas sebagai langkah awal dalam perencanaan audit, daripada berfokus pada risiko atas tujuan suatu proses unit kerja, atau lokasi kerja atau untuk tujuan organisasi keseluruhan. Membangun perencanaan audit berdasarkan pengukuran RBIA melalui perhitungan ukuran aset, waktu audit terakhir, kompleksitas operasional, besaran temuan audit sebelumnya, dan masukan manajemen serta dewan pengawas, cenderung tidak menghasilkan risiko audit yang signifikan.

Kepala Eksekutif Audit (Inspektur Jenderal / Kepala SPI) perlu memiliki kepercayaan diri untuk membangun rencana audit berbasis risiko yang gesit dan dirancang untuk mengatasi risiko yang penting bagi organisasi. Ketika auditor internal memberikan *quality assurance* dan wawasan tentang risiko yang penting bagi Manajemen (Para Pejabat pemangku kepentingan di Satuan Kerja), maka anggapan Auditor Intern hanya menemukan masalah yang akan menambah daftar tugas manajemen, justru dapat memberikan nilai tambah bagi Manajemen, dengan demikian ungkapan “*A Goal is not Just a Wish*”, layak diucapkan.

Diolah dari berbagai sumber:

- Internal Auditor Magazine : edition June, 2015
- Delloite (2020). Internal Audit considerations in Response to Covid-19 – Navigating Change : an unprecedented challenge. Delloite LLP.
- Marks, Norman (2015). Modern Risk-Based Internal Auditing. Internal Auditor-Middle East.
- The King Report on Corporate Governance for South Africa (The Institute of Directors in Southern Africa) September 2009
- McNamee, D. and Selim, GM (1998). Risk Management: Changing the Internal Auditor’s Paradigm. IIA.

- https://en.wikipedia.org/wiki/King_Report_on_Corporate_Governance
- <https://robbyprakoso.wordpress.com/>
- <https://jdih.lkpp.go.id>