



BERITA NEGARA REPUBLIK INDONESIA

No.1796, 2018

BPKP. Pedoman Pengawasan Intern Berbasis Risiko.

PERATURAN BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN
REPUBLIK INDONESIA
NOMOR 6 TAHUN 2018
TENTANG
PEDOMAN PENGAWASAN INTERN BERBASIS RISIKO

DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA

KEPALA BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN,

Menimbang : a. bahwa dalam rangka penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah telah melaksanakan proses manajemen risiko;

b. bahwa untuk mendapatkan keyakinan memadai manajemen risiko telah diselenggarakan dengan baik, diperlukan Pengawasan Intern Berbasis Risiko yang dilakukan oleh Aparat Pengawas Intern Pemerintah;

c. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan huruf b, perlu menetapkan Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan tentang Pedoman Pengawasan Intern Berbasis Risiko;

Mengingat : 1. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 4286);

2. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (Lembaran

- Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 127, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4890);
3. Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 400);
 4. Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor PER-1326/K/LB/2009 tentang Pedoman Teknis Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah;
 5. Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor PER-882/K/SU/2011 tentang Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah di Lingkungan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan;
 6. Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor PER-1390/K/SU/2011 tentang Desain Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan;
 7. Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor PER-1393/K/SU/2011 tentang Pedoman Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pada Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan;
 8. Peraturan Kepala Badan Pembangunan Keuangan dan Pembangunan Nomor Per-688/K/D4/2012 tentang Pedoman Pelaksanaan Penilaian Risiko di Lingkungan Instansi Pemerintah;
 9. Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 24 Tahun 2013 tentang Pedoman Pelaksanaan *Control Self Assessment* untuk Penilaian Risiko;

MEMUTUSKAN:

Menetapkan : PERATURAN BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN TENTANG PEDOMAN PENGAWASAN INTERN BERBASIS RISIKO.

Pasal 1

- (1) Pedoman Pengawasan Intern Berbasis Risiko merupakan pedoman bagi Aparat Pengawas Intern Pemerintah pada Pemerintah Pusat, Kementerian/Lembaga, dan Pemerintah Daerah dalam melaksanakan tugas, fungsi, dan tanggung jawabnya secara kompeten, independen, objektif, dan dapat dipertanggungjawabkan melalui pelaksanaan pengawasan intern berbasis risiko.
- (2) Pedoman Pengawasan Intern Berbasis Risiko sebagaimana dimaksud pada ayat (1) mencakup dan mengatur tentang tahapan, langkah kerja, dan pelaporan pengawasan intern berbasis risiko.

Pasal 2

Pedoman Pengawasan Intern Berbasis Risiko sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 tercantum dalam Lampiran yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Badan ini.

Pasal 3

Petunjuk Pelaksanaan Pengawasan Intern Berbasis Risiko ditetapkan dengan Peraturan Deputi.

Pasal 4

Peraturan Badan ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Peraturan Badan ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di Jakarta
pada tanggal 28 Desember 2018

KEPALA BADAN PENGAWASAN
KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN
REPUBLIK INDONESIA,

ttd

ARDAN ADIPERDANA

Diundangkan di Jakarta
pada tanggal 31 Desember 2018

DIREKTUR JENDERAL
PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN
KEMENTERIAN HUKUM DAN HAK ASASI MANUSIA
REPUBLIK INDONESIA,

ttd

WIDODO EKATJAHJANA

LAMPIRAN
PERATURAN BADAN PENGAWASAN
KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN
REPUBLIK INDONESIA
NOMOR TAHUN 2018
TENTANG
PEDOMAN PENGAWASAN INTERN
BERBASIS RISIKO

PEDOMAN PENGAWASAN INTERN BERBASIS RISIKO

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Latar belakang penyusunan pedoman Pengawasan Intern Berbasis Risiko adalah:

1. Pimpinan/manajemen organisasi selalu berorientasi pada pencapaian tujuan organisasi sehingga hambatan dalam pencapaian tujuan menjadi hal yang perlu diperhatikan bagi pimpinan organisasi. Dengan penerapan manajemen risiko, pimpinan ingin memperoleh keyakinan bahwa hambatan yang mungkin timbul dalam rangka pencapaian tujuan telah dikelola dengan baik pada level yang dapat diterima. Disisi lain, audit konvensional yang berbasis pengendalian (*control based audit*) lebih difokuskan pada peningkatan kualitas pengendalian berdasarkan penilaian/standar auditor. Pengawasan Intern Berbasis Risiko (PIBR) mengintegrasikan pengawasan intern ke dalam proses manajemen risiko yang dibangun organisasi, sehingga pengkomunikasian proses dan hasil pengawasan lebih mudah dipahami dan ditindaklanjuti oleh pimpinan organisasi.
2. Fungsi BPKP, sebagaimana diamanatkan dalam Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 Pasal 2 huruf j, diantaranya adalah menyelenggarakan fungsi pembinaan kapabilitas pengawasan intern pemerintah. Salah satu upaya yang dilakukan untuk meningkatkan kapabilitas pengawasan instansi pemerintah adalah dengan menyusun model penerapan PIBR, yang dapat dijadikan acuan bagi APIP

Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah dalam membangun PIBR.

3. Penilaian kapabilitas APIP dengan pendekatan *Internal Audit Capability Model*, yang dikembangkan oleh *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, mensyaratkan bahwa salah satu infrastruktur yang harus dibangun APIP untuk memenuhi Level 3 adalah Program Kerja Pengawasan Tahunan berbasis risiko, sedangkan untuk memenuhi level 4 adalah APIP telah menerapkan pelaksanaan pengawasan dengan pendekatan risiko. Sebagai upaya untuk meningkatkan kapabilitas APIP, maka penerapan PIBR oleh APIP menjadi suatu keharusan.
4. Peraturan Presiden Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) mengamanatkan seluruh Kementerian Lembaga dan Pemerintah Daerah untuk menyelenggarakan SPIP. Penyelenggaraan SPIP secara utuh juga menggambarkan proses penerapan manajemen risiko. PIBR merupakan metode pengawasan yang berintegrasi dalam proses manajemen risiko organisasi.
5. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) mendorong praktik audit intern berbasis risiko, sebagaimana tercantum dalam:
 - a. Paragraf 3010: Pimpinan APIP harus menyusun rencana strategis dan rencana kegiatan audit intern tahunan dengan prioritas pada kegiatan yang mempunyai risiko terbesar dan selaras dengan tujuan APIP.
 - b. Paragraf 3120: Kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi efektivitas dan berkontribusi terhadap perbaikan proses manajemen risiko.

Praktik profesional dengan pendekatan pengawasan intern berbasis risiko tersebut sejalan dengan standar audit yang ditetapkan oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI).

6. *Standards for International Professional Practice Framework of Internal Auditing* Tahun 2017, menyatakan bahwa dalam pelaksanaan aktivitas *assurance* dan *consulting* auditor intern menggunakan suatu pendekatan yang sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi efektivitas proses manajemen risiko, pengendalian intern, dan *good governance*.

B. Landasan Hukum

Landasan hukum dalam penyusunan Pedoman Pengawasan Berbasis Risiko adalah:

1. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 4286);
2. Undang-undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 104, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4421);
3. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (Lembaran Negara Tahun 2008 Nomor 127, Tambahan Lembaran Negara Nomor 4890);
4. Peraturan Presiden Nomor 2 Tahun 2015 tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional tahun 2015-2019 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2015 Nomor 3);
5. Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 400);
6. Keputusan Kepala BPKP Nomor KEP-1391/K/SU/2008 tentang Panduan Umum Penyusunan Pedoman di Lingkungan BPKP;
7. Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-1326/KILB/2009 tentang Pedoman Teknis Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP);
8. Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-1390/K/SU/2011 tentang Desain Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan;
9. Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-882/K/SU/2011 tentang Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah di Lingkungan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan;
10. Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-1393/K/SU/2011 tentang Pedoman Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) pada Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan;
11. Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-688/K/D4/2012 tentang Pedoman Pelaksanaan Penilaian Risiko di Lingkungan Instansi Pemerintah;
12. Peraturan Kepala BPKP Nomor 24 Tahun 2013 tentang Pedoman Pelaksanaan *Control Self Assessment* untuk Penilaian Risiko;

13. Peraturan Kepala BPKP Nomor 6 Tahun 2015 tentang *Grand Design* Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Tahun 2015–2019;
14. Peraturan Kepala BPKP Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Asistensi Penyusunan Rencana Tindak Pengendalian Penyajian Laporan Kinerja Pemerintah Daerah;
15. Peraturan Kepala BPKP Nomor 16 Tahun 2015 tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah;
16. Peraturan Kepala BPKP Nomor 4 Tahun 2016 tentang Pedoman Penilaian dan Strategi Peningkatan Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

C. Tujuan dan Manfaat Pedoman

Tujuan dari Pedoman Pengawasan Intern Berbasis Risiko untuk meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan dan pengawasan.

Manfaat dari Pedoman Pengawasan Intern Berbasis Risiko adalah:

1. Tercapainya *output* berupa laporan hasil Pengawasan yang berbasis PIBR untuk meningkatkan kualitas pengawasan dan memberi nilai tambah (*value added*) bagi para pemangku kepentingan (*stakeholder*) dalam mengambil keputusan dan penetapan kebijakan.
2. Sebagai panduan bagi APIP dalam membangun PIBR.

D. Ruang Lingkup Pedoman

Ruang lingkup Pedoman Pengawasan Intern Berbasis Risiko ini mencakup proses perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan kegiatan pengawasan APIP dengan pendekatan risiko.

E. Sistematika Pembahasan

Sistematika dalam Pedoman Pengawasan Intern Berbasis Risiko ini adalah sebagai berikut:

Bab I : Pendahuluan

Bab ini membahas latar belakang, landasan hukum, tujuan dan manfaat pedoman, ruang lingkup pedoman, serta sistematika pembahasan.

Bab II : Manajemen Risiko dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)

Bab ini membahas gambaran umum manajemen risiko, proses manajemen risiko, penerapan manajemen risiko, hubungan manajemen risiko dengan SPIP, dan penerapan manajemen risiko dengan *control risk assessment*.

Bab III : Pengawasan Intern Berbasis Risiko

Bab ini membahas pengertian dan tujuan Pengawasan Berbasis Risiko, dan tahapan Pengawasan Berbasis Risiko serta peran pengawasan intern dan perubahan paradigma pengawasan intern.

Bab IV : Perencanaan Pengawasan

Bab ini membahas gambaran umum perencanaan Pengawasan Intern Berbasis Risiko, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia tentang perencanaan, penilaian *Maturity Level* penerapan manajemen risiko, penyusunan *Audit Universe*, penetapan skala prioritas Area Pengawasan Terpilih/*Auditable Units*, pengembangan PKPT, perencanaan audit individual, dan pendokumentasian tahap perencanaan pengawasan.

Bab V : Pelaksanaan Pengawasan

Bab ini membahas tujuan dari tahap pelaksanaan pengawasan, tahapan penilaian kematangan risiko, tahapan dalam pelaksanaan fasilitasi, tahapan dalam pelaksanaan pengawasan, dan pendokumentasian tahap pelaksanaan pengawasan.

Bab VI : Pengkomunikasian Hasil Pengawasan

Bab ini membahas tujuan penyusunan laporan hasil pengawasan, Standar tentang penyusunan laporan hasil pengawasan, pembahasan hasil pengawasan, penyusunan konsep laporan hasil pengawasan, reviu laporan hasil pengawasan, penandatanganan laporan hasil pengawasan, pendistribusian laporan hasil pengawasan, tindak lanjut hasil pengawasan, dan pendokumentasian tahap pengkomunikasian hasil pengawasan.

BAB II
MANAJEMEN RISIKO DAN SISTEM PENGENDALIAN
INTERN PEMERINTAH (SPIP)

A. Gambaran Umum Manajemen Risiko

Banyak definisi atau pengertian yang diberikan oleh para ahli mengenai risiko sesuai dengan disiplin keilmuan dan lingkup keahliannya. Risiko memiliki keterkaitan dengan ketidakpastian.

Beberapa sumber mendefinisikan risiko sebagai berikut:

Sumber	Definisi
Kamus Besar Bahasa Indonesia	Risiko adalah akibat yang kurang menyenangkan (merugikan, membahayakan) dari suatu perbuatan atau tindakan.
Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008	Risiko adalah suatu kejadian yang mungkin terjadi dan apabila terjadi akan memberikan dampak negatif pada pencapaian tujuan instansi pemerintah.
Badan Sertifikasi Manajemen Risiko (2007)	Risiko adalah peluang terjadinya bencana, kerugian atau hasil yang buruk. Risiko terkait dengan situasi dimana hasil negatif dapat terjadi dan besar kecilnya kemungkinan terjadinya hasil tersebut dapat diperkirakan.
Australia Standards/New Zealand Standards (AS/NZS)	Risiko adalah peluang terjadinya sesuatu yang akan berdampak pada pencapaian tujuan. Risiko diukur dalam besaran konsekuensi dan kemungkinan terjadinya.
Committee of Sponsoring Organization (COSO)	Risiko adalah kemungkinan terjadinya sebuah <i>event</i> yang dapat mempengaruhi pencapaian sasaran entitas.
The International Organization for Standardization (ISO) 31000	Risiko adalah efek dari ketidakpastian terhadap pencapaian sasaran organisasi.

Definisi manajemen risiko dari berbagai sumber sebagai berikut:

Sumber	Definisi
Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia	Manajemen Risiko adalah upaya untuk mengurangi dampak dari unsur ketidakpastian
AS/NZS	Manajemen risiko adalah budaya, proses, dan struktur yang diarahkan menuju pengelolaan potensi peluang dan akibat secara efektif.
ERM COSO	Manajemen risiko adalah proses yang dipengaruhi oleh <i>Board of Directors</i> , manajemen dan personel lain dalam entitas, diaplikasikan pada pembentukan strategi dan pada seluruh bagian perusahaan, dirancang untuk mengidentifikasi kejadian potensial yang dapat mempengaruhi entitas, dan mengelola risiko selaras dengan <i>risk appetite</i> entitas, untuk menyediakan jaminan yang wajar terhadap pencapaian sasaran dari entitas.
ISO 31000	Manajemen risiko adalah aktivitas-aktivitas terkoordinasi, yang dilakukan dalam rangka mengelola dan mengontrol sebuah organisasi terkait dengan risiko yang dihadapinya.

Peran manajemen risiko diharapkan dapat mengantisipasi lingkungan yang cepat berubah, mengembangkan *good corporate/government governance*, mengoptimalkan penyusunan manajemen strategis, mengamankan sumber daya dan aset yang dimiliki organisasi, dan mengurangi pengambilan keputusan yang reaktif dari manajemen puncak sehingga pada akhirnya dapat mengefektifkan upaya pencapaian tujuan organisasi.

Organisasi yang akan menerapkan manajemen risiko, agar dapat berjalan dengan efektif, sebaiknya memperhatikan beberapa hal kunci di bawah ini, yaitu:

1. *On going process*: Manajemen risiko dilaksanakan secara terus-menerus dan dimonitor secara berkala. Manajemen risiko bukanlah suatu kegiatan yang dilakukan sesekali (*one time event*).
2. *Effected by people*. Manajemen risiko ditentukan oleh pihak-pihak yang berada di lingkungan organisasi. Untuk lingkungan institusi pemerintah, manajemen risiko dirumuskan oleh pimpinan dan pegawai institusi/departemen yang bersangkutan.

3. *Applied in strategy setting*: Manajemen risiko telah disusun sejak dari perumusan strategi organisasi oleh manajemen puncak organisasi. Dengan penggunaan manajemen risiko, strategi yang disiapkan disesuaikan dengan risiko yang dihadapi oleh masing-masing bagian/unit dari organisasi.
4. *Applied across the enterprise*: Strategi yang telah dipilih berdasarkan manajemen risiko diaplikasikan dalam kegiatan operasional, dan mencakup seluruh bagian/unit pada organisasi. Mengingat risiko masing-masing bagian berbeda, maka penerapan manajemen risiko berdasarkan penentuan risiko oleh masing-masing bagian.
5. *Designed to identify potential events*: Manajemen risiko dirancang untuk mengidentifikasi kejadian atau keadaan yang secara potensial menyebabkan terganggunya pencapaian tujuan organisasi.
6. *Provide reasonable assurance*: Risiko yang dikelola dengan tepat dan wajar akan menyediakan jaminan bahwa kegiatan dan pelayanan oleh organisasi dapat berlangsung secara optimal.
7. *Geared to achieve objectives*: Manajemen risiko diharapkan dapat menjadi pedoman bagi organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditentukan.

Manajemen risiko yang dilaksanakan secara efektif dan wajar dapat memberikan manfaat bagi suatu organisasi, antara lain:

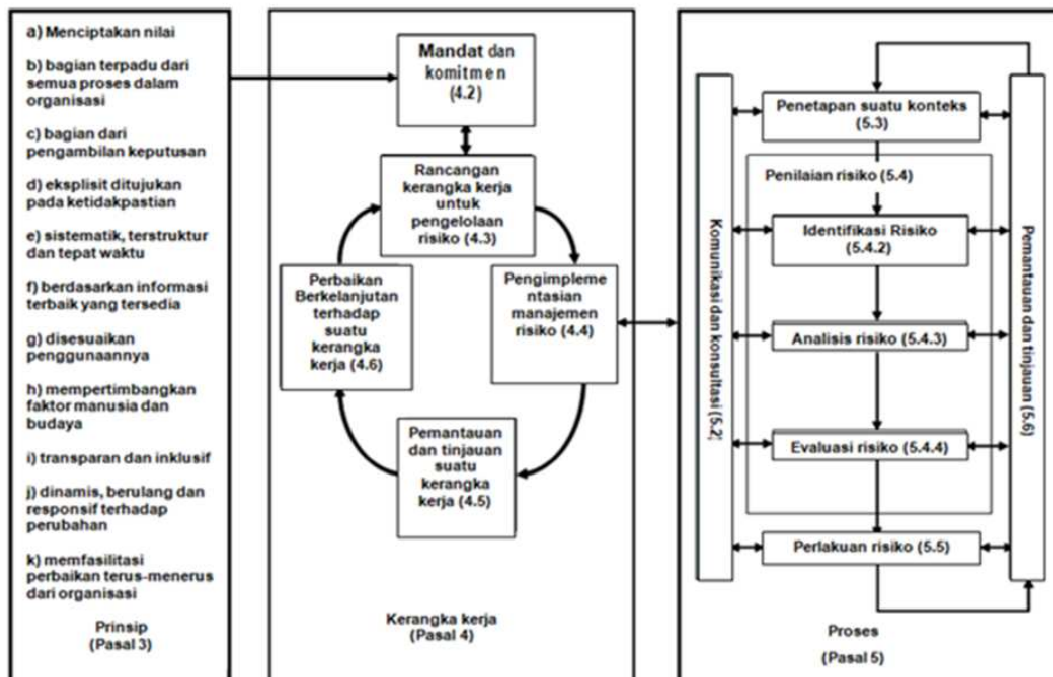
1. Membantu pencapaian tujuan organisasi.
2. Mencapai kesinambungan pemberian pelayanan kepada *stakeholder*, sehingga meningkatkan kualitas dan nilai organisasi.
3. Mencapai hasil yang lebih baik berupa efisiensi dan efektivitas pelayanan, seperti meningkatkan pelayanan kepada publik dan atau meningkatkan penggunaan sumber daya yang lebih baik (masyarakat, informasi, dana, dan peralatan).
4. Memberikan dasar penyusunan rencana strategi sebagai hasil dari pertimbangan yang terstruktur terhadap unsur kunci risiko.
5. Menghindari biaya-biaya yang mengejutkan, karena organisasi telah mengidentifikasi dan mengelola risiko yang tidak diperlukan, termasuk menghindari biaya dan waktu yang dihabiskan dalam suatu perkara.
6. Menghindari pemborosan, dan membuka peluang bagi organisasi untuk memberikan pelayanan yang terbaik.

- 7. Mencapai pengambilan keputusan yang terbuka dan berjalannya proses manajemen.
- 8. Meningkatkan akuntabilitas dan *good governance*.
- 9. Mengubah pandangan terhadap risiko menjadi lebih terbuka, ada toleransi terhadap kesalahan, tetapi tidak terhadap kekeliruan yang disembunyikan. Perubahan pandangan ini memungkinkan organisasi belajar dari kesalahan masa lalunya untuk terus memperbaiki kinerjanya.
- 10. Organisasi akan lebih fokus dalam melaksanakan kebijakan-kebijakannya sehingga dapat meminimalkan 'gangguan-gangguan' yang tidak dikehendaki.

B. Proses Manajemen Risiko

Pemahaman manajemen risiko memungkinkan manajemen untuk terlibat secara efektif dalam menghadapi ketidakpastian dengan risiko dan peluang yang berhubungan, dan meningkatkan kemampuan organisasi untuk memberikan nilai tambah. Menurut ISO 31000, terdapat tiga hal penting yang harus dipahami dalam rangka membangun manajemen risiko, terdiri atas Prinsip, Kerangka Kerja, dan Proses, sebagaimana tampak dalam bagan berikut ini:

Gambar 2.1
Konstruksi Manajemen Risiko (ISO 31000: 2009)



1. Prinsip Manajemen Risiko

Terdapat sebelas prinsip yang harus dipahami dalam membangun manajemen risiko. Prinsip-prinsip ini merupakan fondasi dalam membangun dan penerapan manajemen risiko dalam suatu organisasi sebelum melangkah ke tahap selanjutnya, yaitu tahapan merancang kerangka kerja dan proses manajemen risiko. Kesebelas prinsip tersebut adalah:

a. Menciptakan nilai tambah dan melindunginya (*Creates Value*)

Penerapan manajemen risiko harus dapat memberi nilai tambah dan melindungi nilai organisasi. Nilai-nilai yang ingin dibangun dan dihasilkan suatu organisasi tercermin dari visi misi organisasi sehingga penerapan manajemen risiko harus mampu mendukung pencapaian tujuan organisasi.

b. Bagian integral dalam proses organisasi

Tiga aspek utama dalam proses organisasi adalah *governance*, *intern control* dan *risk management*. Ketiga aspek tersebut merupakan satu kesatuan dan manajemen risiko merupakan bagian integral dari proses tersebut.

c. Bagian/kontribusi dalam pengambilan keputusan

Manajemen risiko dibangun untuk dapat memberi gambaran yang merupakan bagian dari sistem peringatan dini (*early warning system*) mengenai peluang dan ancaman dari setiap kebijakan dan keputusan yang akan diambil oleh sebuah organisasi.

d. Secara eksplisit menangani ketidakpastian

Manajemen risiko dapat mengurangi dampak dari ketidakpastian dengan cara memberikan parameter/ukuran terhadap konsekuensi dari sebuah risiko dan merancang tindakan pengendalian untuk mengantisipasi risiko yang akan terjadi.

e. Sistematis, terstruktur, dan tepat waktu

Pemenuhan prinsip ini tercermin dari adanya kebijakan organisasi yang mengatur kerangka kerja dalam penerapan manajemen risiko.

f. Berdasarkan informasi terbaik yang tersedia

Proses manajemen risiko harus berdasarkan dan mengelola informasi yang relevan, kompeten, cukup, serta tepat waktu agar dapat menjadi dasar pengambilan keputusan yang tepat.

g. Dibuat sesuai dengan kebutuhan

Penanganan risiko dilakukan secara selektif berdasarkan hasil identifikasi risiko yang paling signifikan mempengaruhi pencapaian tujuan organisasi.

h. Mempertimbangkan faktor manusia dan budaya

Manajemen risiko mengakui bahwa efektivitas pencapaian tujuan organisasi dipengaruhi oleh pola perilaku dan budaya organisasi sehingga penerapan manajemen risiko mempertimbangkan, sejalan, dan terintegrasi dengan aturan perilaku dan budaya organisasi yang dibangun oleh organisasi.

i. Transparan dan inklusif

Proses manajemen risiko harus dibangun secara terbuka dan melibatkan seluruh insan organisasi untuk menghasilkan keputusan yang tepat, mengingat sistem tata kelola organisasi merupakan proses yang saling mempengaruhi seluruh lini dalam organisasi.

j. Dinamis, interaktif, dan responsif

Seiring dengan timbulnya peristiwa intern dan eksternal, perubahan konteks, dan pengetahuan maka risiko-risiko baru dapat bermunculan, sedangkan yang ada dapat berubah atau hilang. Oleh karena itu, suatu organisasi harus memastikan bahwa manajemen risiko terus-menerus memantau dan menanggapi perubahan.

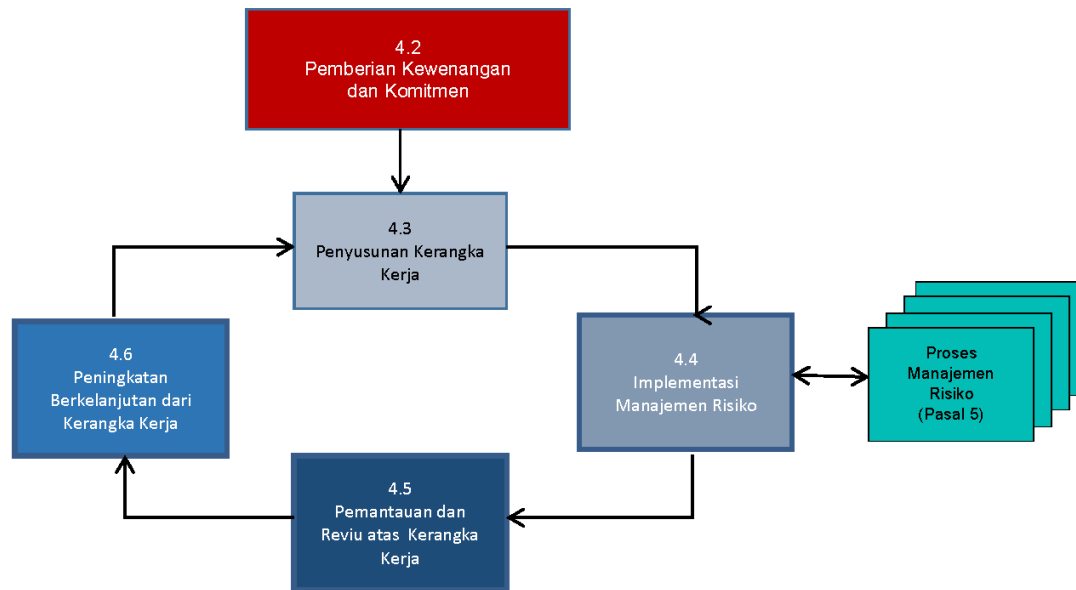
k. Memfasilitasi perbaikan dan pengembangan berkelanjutan organisasi

Organisasi harus mengembangkan dan mengimplementasikan strategi untuk memperbaiki kematangan manajemen risiko mereka bersama aspek-aspek lain dalam organisasi mereka.

2. Kerangka Kerja Manajemen Risiko (*Framework*)

Setelah memahami kesebelas prinsip ini, organisasi membangun kerangka kerja manajemen risiko, yang diawali dengan adanya kebijakan organisasi sebagai wujud komitmen yang memberi mandat kepada manajemen untuk mendesain kerangka kerja manajemen risiko. Tahapan dalam membangun kerangka kerja manajemen risiko, sebagaimana tampak dalam gambar berikut ini (ISO 31000: 2009).

Gambar 2.2
Kerangka Kerja Manajemen Risiko



a. Mandat dan Komitmen

Dalam Gambar 2.1 tampak adanya panah yang menghubungkan kesebelas prinsip dengan mandat dan komitmen. Hal ini menunjukkan bahwa menurut ISO 31000:2009, pemahaman dan pengamalan 11 prinsip tersebut harus diinisiasi, didorong, dan diarahkan oleh pimpinan melalui sebuah kebijakan organisasi sebagai upaya membangun komitmen insan organisasi untuk menerapkannya (Gambar 2.2).

b. Perencanaan Kerangka Kerja Manajemen Risiko (*Plan*)

Setelah mandat diperoleh dan komitmen dibangun, maka perlu membuat rancangan pola kerja untuk mengelola risiko. Perencanaan kerangka kerja manajemen risiko mencakup pemahaman mengenai organisasi dan konteksnya, menetapkan kebijakan manajemen risiko, menetapkan akuntabilitas manajemen risiko, mengintegrasikan manajemen risiko ke dalam proses bisnis organisasi, alokasi sumber daya manajemen risiko, dan menetapkan mekanisme komunikasi intern dan eksternal. Setelah melakukan perencanaan kerangka kerja, maka dilakukan penerapan proses manajemen risiko.

c. Penerapan Manajemen Risiko (*Do*)

Penerapan ini dilakukan dengan mempertimbangkan beberapa hal, seperti cara mengelola dan mengalokasikan risiko, penetapan komite manajemen risiko, baik itu untuk pimpinan organisasi, penetapan

manajer risiko, koordinator risiko, pemilik risiko, dan pengendalian risiko.

d. Pemantauan dan Reviu terhadap Kerangka Kerja (*Check*)

Dalam penerapan manajemen risiko, perlu dilakukan monitoring dan reviu terhadap kerangka kerja manajemen risiko.

e. Perbaiki Kerangka Kerja Secara Berkelanjutan (*Act*)

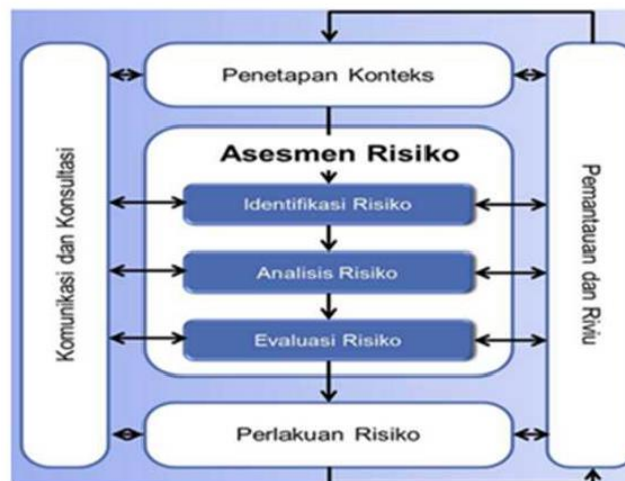
Setelah monitoring dan reviu, kerangka kerja manajemen risiko perlu diperbaiki secara berkelanjutan untuk memfasilitasi perubahan yang terjadi pada konteks intern dan eksternal organisasi.

Proses-proses tersebut kemudian berulang kembali untuk memastikan adanya kerangka kerja manajemen risiko yang mengalami perbaikan, berkesinambungan, dan dapat menghasilkan penerapan manajemen risiko yang andal.

3. Proses Manajemen Risiko

Proses manajemen risiko menurut ISO 31000: 2009 digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.3
Proses Manajemen Risiko



Setelah kerangka manajemen risiko terbangun, tahap selanjutnya adalah bergerak ke dalam proses manajemen risiko. Ada kaitan antara kerangka kerja dengan proses manajemen risiko, yaitu adanya panah yang menghubungkan antara bagian penerapan manajemen risiko di kotak kerangka kerja dengan kotak proses manajemen risiko.

a. Penetapan Konteks

Penetapan konteks dilakukan untuk:

- 1) Mengidentifikasi tujuan dan sasaran organisasi yang merupakan penjabaran (*cascading*) dari visi dan misi organisasi.
 - 2) Mengidentifikasi lingkungan yang berkaitan dengan aktivitas organisasi, yaitu lingkungan intern yang meliputi struktur dan budaya organisasi dan lingkungan eksternal, meliputi pesaing, otoritas, perkembangan teknologi, dan hal-hal lain yang dapat mempengaruhi pencapaian sasaran organisasi.
 - 3) Mengidentifikasi pemangku kepentingan, yaitu pihak-pihak di dalam dan di luar organisasi yang terlibat dalam bisnis proses organisasi.
 - 4) Perumusan kriteria dampak dan frekuensi keterjadian risiko. Penetapan konteks bertujuan untuk mengungkapkan dan menilai sifat dan kompleksitas dari risiko.
- b. Asesmen Risiko/Penilaian Risiko
- Penilaian risiko meliputi:
- 1) Identifikasi risiko : Melakukan identifikasi terhadap peristiwa yang mungkin terjadi serta dapat mengganggu efektivitas pencapaian tujuan dan sasaran organisasi.
 - 2) Analisis risiko : Menentukan besarnya kemungkinan dan dampak risiko berdasarkan kriteria yang sudah dirumuskan dalam tahapan penetapan konteks. Kemudian menghitung nilai risiko berdasarkan hasil perkalian antara keduanya sehingga dapat menghitung level risikonya.
 - 3) Evaluasi risiko : Mengevaluasi level risiko sebelumnya yang sudah dihitung, untuk menentukan bagaimana penanganan risiko yang akan diterapkan.
- c. Penanganan Risiko/Perlakuan Risiko (*Risk Treatment*)
- Dalam menghadapi risiko terdapat empat penanganan yang dapat dilakukan oleh organisasi:
- 1) Menghindari risiko (*risk avoidance*);
 - 2) Mitigasi risiko (*risk reduction*), dapat dilakukan dengan mengurangi kemungkinan atau dampak;
 - 3) Transfer risiko kepada pihak ketiga (*risk sharing*); atau
 - 4) Menerima risiko (*risk acceptance*).
- d. Komunikasi dan konsultasi
- Komunikasi dan konsultasi merupakan hal yang penting mengingat prinsip manajemen risiko yang kesembilan menuntut manajemen

risiko yang transparan dan inklusif, dimana manajemen risiko harus dilakukan oleh seluruh bagian organisasi dan memperhitungkan kepentingan dari seluruh *stakeholders* organisasi. Adanya komunikasi dan konsultasi diharapkan dapat menciptakan dukungan yang memadai pada kegiatan manajemen risiko dan membuat kegiatan manajemen risiko menjadi tepat sasaran.

e. Monitoring dan reviu

Hal ini diperlukan untuk memastikan bahwa implementasi manajemen risiko telah berjalan sesuai dengan perencanaan yang dilakukan. Hasil monitoring dan reviu juga dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan untuk melakukan perbaikan terhadap proses manajemen risiko.

C. Penerapan Manajemen Risiko dengan *Control Self Assessment* (CSA)

Salah satu langkah dalam menerapkan manajemen risiko adalah melakukan penilaian risiko. Unit Kerja di lingkungan Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah yang telah melakukan penilaian risiko diharapkan telah memiliki daftar risiko (*risk register*), yang tersusun berdasarkan urutan/skala risiko dan peta risiko (*risk map*), yang menggambarkan sebaran risiko-risiko yang ada atau teridentifikasi di instansi/Unit Kerja di lingkungan Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah.

Tingkat penerapan manajemen risiko pada setiap Unit Kerja di lingkungan Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah tidak sama. Penerapan manajemen risiko yang matang selain perlu dukungan/komitmen yang besar dari pimpinan unit organisasi, juga diperlukan personel yang telah memiliki pengetahuan dan mendapat pelatihan tentang manajemen risiko.

Salah satu upaya yang dilakukan untuk membantu penerapan manajemen risiko adalah dengan diterbitkannya Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 24 Tahun 2013 tanggal 28 Juni 2013 tentang Pedoman Pelaksanaan *Control Self Assessment* untuk Penilaian Risiko.

Control Self Assessment (CSA) terdiri atas CRSA (*Control and Risk Self Assessment*) dan RSA (*Risk Self Assessment*), memfokuskan pada kata “*self*”, yang artinya melakukan penilaian dan pengendalian risiko secara mandiri.

Metodologi CSA biasa digunakan untuk menilai kecukupan proses pengelolaan dan pengendalian risiko, agar dapat diketahui risiko yang dapat terjadi sehingga dapat direncanakan pengendalian atas risiko tersebut. Hal penting dalam pelaksanaan CSA adalah perencanaan yang baik, diskusi yang jujur dan terbuka, adanya semangat kebersamaan dan saling percaya, serta fasilitator yang menguasai teknik fasilitasi dengan baik.

Metodologi CSA biasanya dilakukan dalam bentuk *workshop*/forum diskusi yang difasilitasi. Fasilitator CSA bertugas untuk mendorong peserta untuk mengemukakan pendapat dan mendorong peserta mencapai kesepakatan, menjaga *workshop* tetap berlangsung dinamis dan menjaga agar proses *workshop* berlangsung dan mencapai tujuan penilaian risiko dan perumusan kegiatan pengendalian berjalan secara efektif dan efisien. Fasilitator tidak boleh memaksakan kehendak. Fasilitator CSA harus memiliki pemahaman tentang *business process* Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah dan unit kerja di lingkungan Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah yang akan difasilitasi *workshop*-nya. Tanpa pemahaman yang baik mengenai *business process* tersebut, tujuan *workshop* CSA untuk melakukan penilaian risiko dan perumusan pengendalian risiko tidak akan berjalan secara efektif dan efisien.

D. Hubungan antara Manajemen Risiko dan SPIP

ISO 31000: 2011 menyatakan bahwa manajemen risiko adalah kegiatan yang terkoordinasi untuk mengarahkan dan mengendalikan organisasi terkait dengan risiko yang dihadapi. Semua organisasi menghadapi pengaruh internal dan eksternal yang membuat organisasi memiliki ketidakpastian dalam pencapaian tujuannya. Adanya ketidakpastian yang mempengaruhi pencapaian tujuan dan sasaran organisasi dapat menimbulkan suatu peristiwa yang dinamakan "risiko". Dengan kata lain, risiko adalah peristiwa yang dapat mengganggu pencapaian tujuan organisasi. Manajemen risiko merupakan upaya organisasi untuk mengatasi/mengelola dampak terjadinya risiko terhadap pencapaian tujuan organisasi. Organisasi mengelola risiko dengan pengidentifikasian, analisis, dan kemudian mengevaluasi perlakuan risiko guna memenuhi kriteria risiko organisasi. Dalam proses manajemen risiko, organisasi berkomunikasi dan berkonsultasi dengan para pemangku kepentingan untuk memastikan bahwa rancangan pengendalian risiko telah memadai.

Standar ISO 31000: 2011 telah mengatur hubungan antara 11 prinsip yang harus dipatuhi agar manajemen risiko efektif, 5 komponen kerangka kerja yang harus dibangun dalam pengelolaan risiko, dan 5 unsur dalam proses pengimplementasian manajemen risiko dari kerangka kerja.

Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) menyebutkan bahwa untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan dengan berpedoman pada SPIP. SPIP bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Unsur dalam SPIP meliputi:

a. Lingkungan pengendalian.

Pimpinan Instansi Pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan dalam keseluruhan organisasi yang menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian intern dan manajemen yang sehat.

b. Penilaian risiko

Pengendalian intern harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unit organisasi baik dari luar maupun dari dalam. Penilaian risiko terdiri atas identifikasi risiko dan analisis risiko. Dalam rangka penilaian risiko pimpinan Instansi Pemerintah menetapkan tujuan baik tujuan Instansi Pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan. Identifikasi risiko sekurang-kurangnya dilaksanakan dengan menggunakan metodologi yang sesuai untuk tujuan, menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal; dan menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko. Analisis risiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan Instansi Pemerintah.

c. Kegiatan pengendalian

Kegiatan pengendalian membantu memastikan bahwa arahan pimpinan Instansi Pemerintah dilaksanakan. Kegiatan pengendalian harus efisien dan efektif dalam pencapaian tujuan organisasi.

d. Informasi dan komunikasi

Informasi harus dicatat dan dilaporkan kepada pimpinan Instansi Pemerintah dan pihak lain yang ditentukan. Informasi disajikan dalam suatu bentuk dan sarana tertentu serta tepat waktu sehingga memungkinkan pimpinan Instansi Pemerintah melaksanakan pengendalian dan tanggung jawabnya.

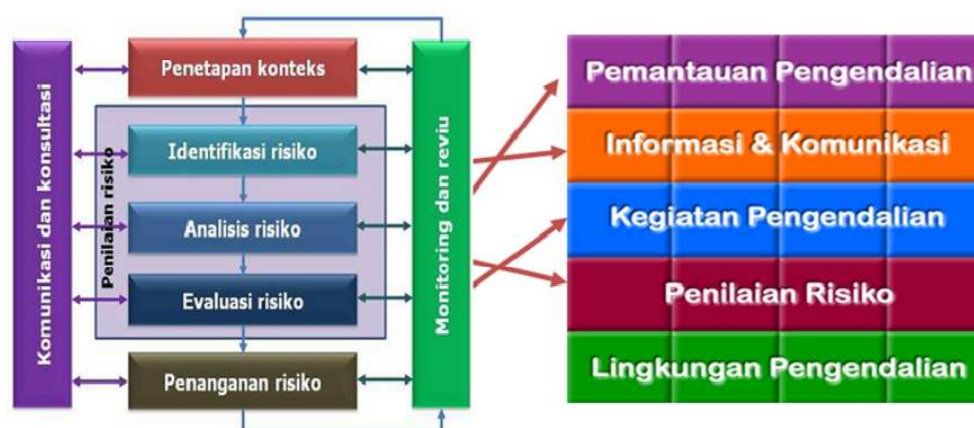
e. Pemantauan

Pemantauan harus dapat menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu dan memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya dapat segera ditindaklanjuti

Secara substansi, penyelenggaraan SPIP secara utuh (implementasi terhadap 5 unsur) merupakan bentuk dari kerangka kerja dan proses implementasi manajemen risiko sebagaimana diuraikan dalam SNI ISO 31000. Kerangka kerja dan struktur yang dibangun dalam SPIP sebagaimana diatur PP No. 60 Tahun 2008, sejalan dengan SNI ISO 31000. Hubungan antara MR berdasarkan SNI ISO 31000 dengan SPIP berdasarkan PP 60 Tahun 2008 dapat dilihat pada diagram berikut:

Gambar 2.4

Hubungan MR dengan SPIP



Dari gambar tersebut, tampak bahwa proses manajemen risiko sebagaimana dimaksud dalam ISO 31000 telah tercermin dalam unsur-unsur penyelenggaraan SPIP. Di samping itu, prinsip-prinsip manajemen risiko dalam ISO 31000 (lihat tabel 2.1), yang salah satu prinsipnya adalah mempertimbangkan faktor manusia dan budaya, juga mencerminkan unsur lingkungan pengendalian dalam penyelenggaraan SPIP. Hubungan antara MR dan atau SPIP dengan Pengawasan Intern Berbasis Risiko tampak jelas dari tujuan penerapan PIBR yaitu untuk memberikan

keyakinan memadai bahwa manajemen risiko organisasi termasuk rancangan dan kegiatan pengendalian terhadap risiko teridentifikasi telah dikelola dengan memadai sehubungan dengan risiko yang dapat diterima (*risk appetite*) yang difokuskan terhadap tiga bidang pokok, yaitu mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian intern, dan tata kelola organisasi.

BAB III
PENGAWASAN INTERN BERBASIS RISIKO

A. Pengertian dan Tujuan Pengawasan Intern Berbasis Risiko

1. Pengertian Pengawasan Intern Berbasis Risiko

Definisi audit intern menurut *The Institute of Internal Auditors* (IIA) adalah:

“Kegiatan konsultasi dan *assurance* independen yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan perbaikan operasi organisasi. Audit Intern membantu organisasi untuk mencapai tujuannya, melalui pendekatan yang sistematis dan disiplin dalam mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, proses tata kelola”

Definisi audit internal berbasis risiko menurut IIA yang lebih dikenal dengan istilah *Risk Based Intern Audit* (RBIA) atau Audit Intern Berbasis Risiko adalah:

“Sebuah metodologi yang menghubungkan audit intern dengan seluruh kerangka manajemen risiko yang memungkinkan proses audit intern mendapatkan keyakinan memadai bahwa manajemen risiko organisasi telah dikelola dengan memadai sehubungan dengan risiko yang dapat diterima (*risk appetite*)”.

Dari definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa terdapat tiga bidang pokok yang menjadi fokus utama dari aktivitas Audit Intern, yaitu mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian intern, dan tata kelola organisasi.

Evaluasi efektivitas manajemen risiko bertujuan untuk memastikan bahwa manajemen telah mengidentifikasi, mengukur, memantau, dan mengendalikan seluruh risiko yang ada. Dalam pelaksanaan evaluasi efektivitas manajemen risiko, auditor intern diharapkan dapat menilai tingkat risiko yang ada apakah masih berada pada tingkat yang dapat diterima, sesuai dengan selera risiko (*risk appetite*) yang ditetapkan oleh pimpinan organisasi atau berada pada tingkat yang sangat melampaui toleransi sehingga dapat mengganggu pencapaian tujuan organisasi. Hasil evaluasi akan menghasilkan tingkat maturitas manajemen risiko organisasi dan digunakan oleh auditor untuk menerapkan jenis audit yang akan dilaksanakan, apakah bersifat *assurance* atau *consulting*.

Evaluasi efektivitas pengendalian bertujuan untuk menilai bahwa pengendalian yang diterapkan oleh organisasi telah cukup memadai untuk menjaga agar risiko-risiko tetap berada di tingkat yang dapat ditoleransi (di bawah *risk appetite*).

Evaluasi terhadap proses tata kelola ini untuk memastikan bahwa pelaksanaan seluruh aktivitas organisasi telah sesuai dengan kebijakan yang telah ditetapkan, baik yang ditetapkan dalam kebijakan intern, eksternal maupun etika bisnis.

2. Tujuan Pengawasan Intern Berbasis Risiko

Tujuan utama pengawasan intern berbasis risiko yaitu menyediakan keyakinan yang independen dan objektif kepada manajemen organisasi apakah risiko telah dikelola sampai dengan tingkat yang dapat diterima.

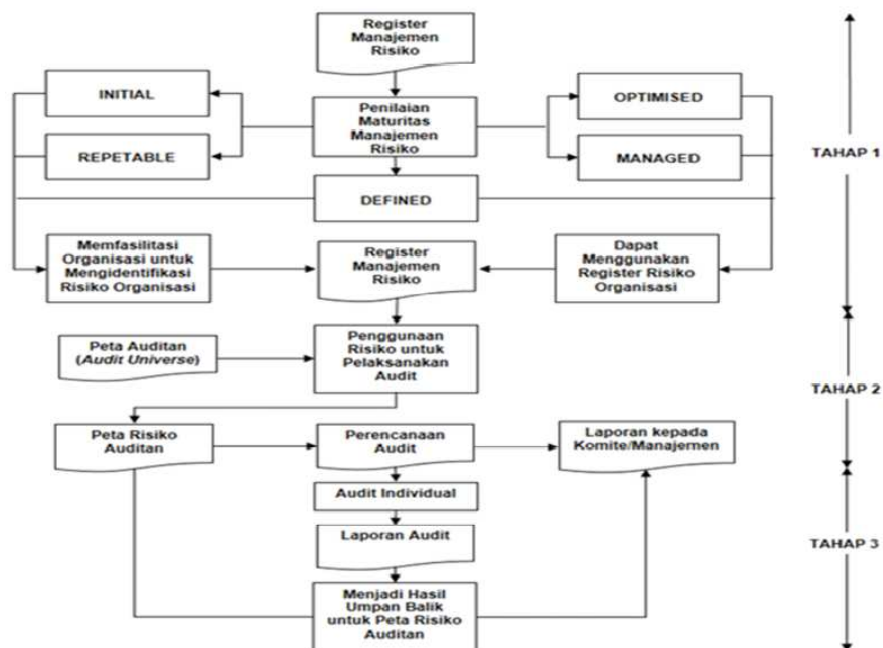
B. Tahapan Pengawasan Intern Berbasis Risiko

Tahapan pengawasan intern berbasis risiko dibagi menjadi tiga tahapan, meliputi:

1. Tahap I - pada tahap pertama APIP melakukan penilaian kematangan penerapan manajemen risiko unit organisasi.
2. Tahap II - pada tahap kedua APIP menetapkan risiko dan *audit universe* serta menyusun rencana pengawasan untuk pelaksanaan pengawasan.
3. Tahap III - pada tahap ketiga APIP melaksanakan pengawasan berbasis risiko, memperoleh umpan balik hasil pengawasan, dan melaporkan hasil pengawasan.

Tahap PIBR tersebut tergambar pada diagram berikut ini.

Gambar 3.1
Tahapan PIBR



Sumber: Diolah dari *An Introduction of RBIA, David M Griffiths (2015)*

Pada Tahap Pertama, auditor intern melakukan penilaian efektivitas penerapan manajemen risiko, yang menghasilkan tingkat kematangan manajemen risiko yang diterapkan oleh organisasi, yaitu *initial*, *repeatable*, *defined*, *managed*, atau *optimised*. Hasil penilaian tingkat kematangan manajemen risiko, digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam menentukan pendekatan pengawasan yang akan digunakan oleh auditor intern sebagai berikut:

1. Jika tingkat kematangan manajemen risiko organisasi berada pada level *initial* atau *repeatable*, maka auditor intern tidak dapat meyakini sepenuhnya *risk register* yang sudah disusun organisasi. Dalam kondisi seperti ini, auditor intern dapat menjalankan peran konsultatifnya, yaitu bertindak sebagai konsultan dalam proses pemahaman dan penerapan manajemen risiko bagi organisasi.

Dalam menjalankan peran konsultatifnya, auditor intern tidak dapat mengidentifikasi risiko tanpa keterlibatan pihak manajemen, karena pemilik dan penanggung jawab risiko adalah manajemen. Hal ini dilakukan untuk menghindari kesalahpahaman pihak manajemen yang menganggap bahwa auditor intern yang bertanggung jawab terhadap manajemen risiko organisasi.

2. Pada kondisi *risk defined*, pelaksanaan pengawasan diawali dengan verifikasi apakah proses manajemen risiko sudah berjalan dengan efektif. Tahapan pengawasan lebih detail diperlukan untuk meyakinkan bahwa semua risiko sudah diidentifikasi dan pengendalian terhadap risiko tersebut telah berjalan efektif.
3. Pada kondisi *risk managed* dan *risk optimised*, auditor intern menggunakan *risk register* yang disusun oleh manajemen dan pekerjaan audit tidak lagi diarahkan untuk menemukan kesalahan penetapan risiko atau kelemahan pengendalian. Perhatian khusus diarahkan pada proses manajemen risiko dan verifikasi terhadap pemantauan manajemen atas risiko-risiko kunci dalam organisasi.

Pada Tahap Kedua, auditor menyusun *audit universe* berdasarkan *risk register* yang telah dinilai tingkat kematangannya pada tahap pertama. *Audit universe* digunakan untuk menyusun perencanaan dan pelaksanaan pengawasan berikutnya.

Audit Universe (peta audit) merupakan daftar semua kemungkinan audit yang dapat dilakukan atas entitas-entitas audit (*auditable units*). *Audit universe* dimanfaatkan untuk perencanaan pengawasan jangka strategis (lebih dari satu tahun), menyusun strategi pengawasan, dan aktivitas pengawasan lainnya. Jadi, pada tahap kedua ini akan dihasilkan perencanaan pengawasan tahunan yang telah mempertimbangkan tingkat kematangan manajemen risiko organisasi.

Perencanaan tahunan berisi tentang berbagai macam informasi terkait rencana pengawasan di tahun selanjutnya, antara lain:

1. Nama obyek unit yang akan diaudit;
2. Kapan pengawasan akan dilaksanakan; dan
3. Sumber daya yang dibutuhkan, meliputi waktu yang dibutuhkan untuk melaksanakan pengawasan, jumlah dan susunan tim pengawasan, serta jumlah dana yang dibutuhkan.

Pada Tahap Ketiga, setelah perencanaan pengawasan tahunan disusun, maka dilanjutkan dengan pelaksanaan audit individual, dengan tahapan sebagai berikut:

Tahap Perencanaan, meliputi:

1. penetapan tujuan dan ruang lingkup pengawasan;
2. pemahaman terhadap audit;
3. identifikasi dan analisis risiko;

4. evaluasi pengendalian;
5. penyusunan rencana pengujian;
6. penyusunan program pengawasan; dan
7. pengalokasian sumber daya pengawasan.

Tahap Pelaksanaan, meliputi:

1. pengumpulan dan pengujian bukti;
2. evaluasi bukti dan pengambilan simpulan; dan
3. pengembangan temuan dan rekomendasi.

Tahap Pelaporan, meliputi:

1. penyampaian simpulan sementara hasil pengawasan;
2. penyusunan laporan;
3. distribusi laporan; dan
4. monitoring tindak lanjut.

C. Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah

Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) semakin lama semakin strategis dan bergerak mengikuti kebutuhan zaman. APIP diharapkan menjadi agen perubahan yang dapat menciptakan nilai tambah pada produk atau layanan instansi pemerintah. APIP sebagai pengawas intern pemerintah merupakan salah satu unsur manajemen pemerintah yang penting dalam rangka mewujudkan pemerintahan yang baik (*good governance*), yang mengarah pada pemerintahan/birokrasi yang bersih (*clean government*).

Reformasi birokrasi bertujuan untuk menciptakan birokrasi pemerintah yang profesional dengan karakteristik adaptif, berintegritas, berkinerja tinggi, bersih dan bebas korupsi, kolusi dan nepotisme, mampu melayani publik, netral, sejahtera, berdedikasi, dan memegang teguh nilai-nilai dasar dan kode etik aparatur negara.

Untuk mencapai tujuan reformasi birokrasi tersebut, diperlukan peran APIP yang efektif sebagaimana disebutkan dalam pasal 11 PP Nomor 60 Tahun 2008, yaitu dalam wujud:

1. memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah (*assurance activities*);
2. memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah (*anti corruption activities*); serta

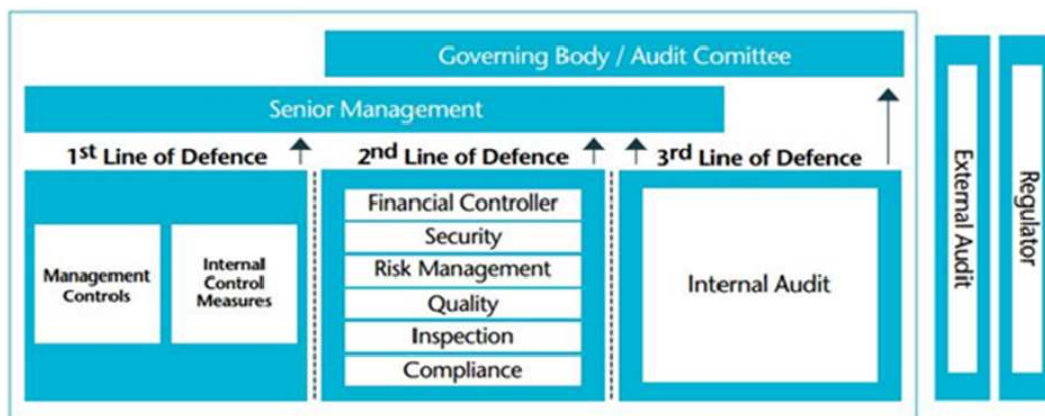
3. memberikan masukan yang dapat memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah (*consulting activities*).

Peran APIP yang efektif mampu memastikan bahwa kegiatan audit intern yang dilakukan memberikan nilai tambah bagi organisasi (auditi) dalam mencapai tujuannya, dengan cara menggunakan pendekatan yang sistematis dan teratur untuk menilai dan meningkatkan efektivitas dari proses manajemen risiko, kontrol (pengendalian), dan tata kelola (sektor publik).

Kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi dan memberikan rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses tata kelola sektor publik dalam pemenuhan atas tujuan-tujuan berikut:

- a. mendorong penegakan etika dan nilai-nilai yang tepat dalam organisasi auditi;
- b. memastikan akuntabilitas dan kinerja manajemen auditi yang efektif;
- c. mengomunikasikan informasi risiko dan pengendalian ke area-area organisasi auditi yang tepat; serta
- d. mengoordinasikan kegiatan dan mengomunikasikan informasi di antara pimpinan kementerian/lembaga/pemerintah daerah, auditor ekstern dan intern, serta manajemen auditi.

Sesuai dengan *The Three Lines of Defence Model* (Gambar 3.2), unit audit intern menjadi lapisan paling akhir dari mekanisme tiga lapis pertahanan dalam mengelola risiko organisasi. Lapisan pertama terletak pada setiap unit kerja sebagai *risk owner*, karena memang pada dasarnya setiap unit kerja memiliki risiko, apapun jenis dan lingkup pekerjaannya. Lapisan kedua adalah pada unit manajemen risiko (*managing risk/risk controller*), dan yang ketiga adalah pada unit audit intern (APIP). Sebagai lapisan paling akhir, APIP melakukan pengawasan intern terhadap pelaksanaan seluruh unit kerja untuk memastikan risiko telah dikelola dan dikendalikan dengan baik untuk mencapai tujuan organisasi.

Gambar 3.2 *The Three Lines of Defense*

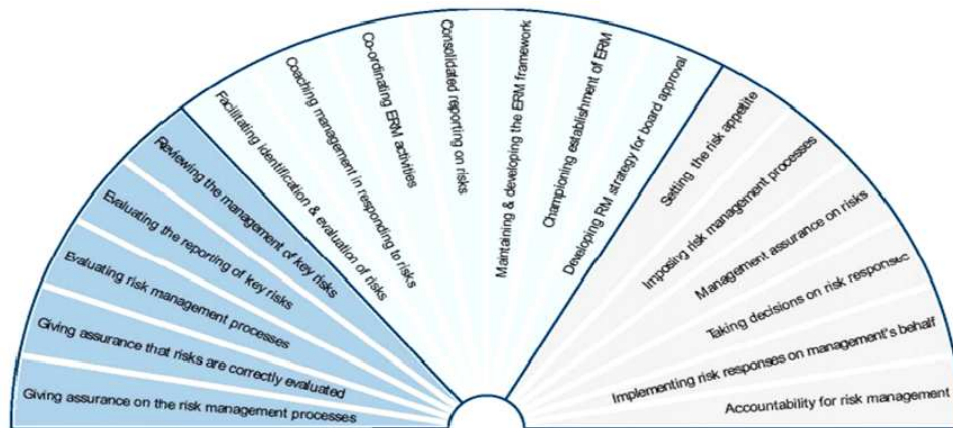
Sumber: *The Institute of Internal Auditors (2013)*

Oleh karena itu, pimpinan APIP harus mampu mengelola sumber daya sesuai dengan praktik-praktik yang sehat, meliputi sumber daya manusia, keuangan, dan peralatan. Dengan terbatasnya alokasi dana dari Pemerintah, pimpinan APIP hendaknya membuat skala prioritas pada kegiatan audit intern yang mempunyai risiko terbesar dan selaras dengan tujuan APIP, serta pada kegiatan audit intern yang menurut peraturan perundang-undangan harus diselesaikan dalam periode waktu tertentu.

Kegiatan pengawasan intern harus dapat mengevaluasi efektivitas dan berkontribusi terhadap perbaikan proses manajemen risiko. Karenanya, diperlukan suatu metodologi yang efektif dalam melakukan pengawasan intern, yaitu Pengawasan Intern Berbasis Risiko (PIBR). Penerapan PIBR mengutamakan pengawasan terhadap pengelolaan atas risiko-risiko signifikan organisasi. Dengan PIBR ini, sebuah organisasi dapat mendistribusikan sumber daya pengawasan dengan memprioritaskan unit-unit yang memang perlu dilakukan audit berdasarkan pertimbangan risiko yang dihadapi oleh unit kerja yang bersangkutan

Peran APIP jika dikaitkan dengan peran auditor intern dalam penerapan *Enterprise (ERM)* dibagi menjadi tiga kelompok besar, yaitu kegiatan yang harus dilakukan, yang boleh dilakukan, dan yang dilarang dilakukan, sebagaimana digambarkan dalam kipas peran auditor intern berikut ini.

Gambar 3.3
Peran Auditor Intern dalam Penerapan ERM



Sumber: *The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management, COSO-2004*

1. Kegiatan yang harus dilakukan oleh Auditor Intern (bagian kiri):
 - a. memastikan/meyakinkan atas proses pengelolaan risiko;
 - b. meyakinkan bahwa risiko telah dievaluasi secara benar;
 - c. melakukan evaluasi proses manajemen risiko;
 - d. melakukan evaluasi laporan risiko utama; dan
 - e. melakukan reuiu pengelolaan risiko utama.
2. Kegiatan yang boleh dilakukan oleh Auditor Intern dengan pertimbangan yang memadai (bagian tengah):
 - a. memfasilitasi identifikasi dan evaluasi risiko;
 - b. membantu manajemen dalam melakukan respon risiko;
 - c. mengkoordinasikan aktivitas ERM;
 - d. mengonsolidasi laporan risiko;
 - e. memelihara dan membangun kerangka ERM;
 - f. meneladani/memperjuangkan pembentukan ERM; serta
 - g. membangun strategi pengelolaan risiko untuk disetujui oleh manajemen di level atas.
3. Kegiatan yang dilarang dilakukan oleh Auditor Intern (bagian kanan):
 - a. menentukan *risk appetite*;
 - b. memerankan dalam penerapan proses manajemen risiko;
 - c. jaminan manajemen atas risiko (*management assurance on risk*);
 - d. pengambilan keputusan terhadap respon risiko;
 - e. mengimplementasikan respon risiko yang dimiliki manajemen;
 - f. bertanggungjawab atas pengelolaan risiko.

Memperhatikan target RPJMN 2015-2019 dan arahan Presiden dalam Rakor “Optimalisasi Pembinaan APIP melalui Program Peningkatan Kapabilitas APIP Berkelas Dunia” Tahun 2015, APIP pada Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah (85% dari jumlah APIP) harus berada pada level 3 di akhir tahun 2019. Untuk mencapai kapabilitas APIP Level 3, salah satu *Key Performance Area* (KPA) pada Elemen 3 Praktik Profesional *Internal Audit Capability Model* (IACM) yang harus dipenuhi adalah APIP telah menyusun perencanaan pengawasan tahunan berbasis risiko. Sehubungan dengan hal tersebut, hal-hal yang harus dilakukan APIP yaitu:

- a. Melakukan pemutakhiran data/informasi semua unit kerja yang dapat diawasi (*audit universe*);
- b. Mengidentifikasi unit kerja auditi yang memiliki risiko tertinggi;
- c. Menentukan probabilitas terjadinya risiko yang signifikan yang dapat memengaruhi pencapaian tujuan unit kerja auditi;
- d. Mengidentifikasi alternatif penanganan risiko yang dilakukan oleh manajemen.
- e. Mengidentifikasi penanganan tambahan atau penanganan lain yang diperlukan untuk merespon risiko;
- f. Menyusun perencanaan penugasan yang mencakup pengawasan atas auditi yang memiliki risiko tinggi, dan/atau penanganannya belum tepat;
- g. Memperbandingkan rencana pengawasan yang akan dilakukan (audit, reviu, monitoring dan evaluasi, serta pengawasan lainnya) dengan tujuan strategis organisasi, untuk memastikan keduanya telah selaras;
- h. Menyusun perencanaan pengawasan periodik yang berbasis risiko (berdasar hasil penilaian risiko auditi).
- i. Melakukan komunikasi informasi mengenai risiko dan pengendaliannya kepada manajemen.

Kegiatan pengawasan intern yang dilakukan APIP diharapkan memberi nilai tambah bagi manajemen Kementerian/Lembaga, dan Pemerintah Daerah serta pemangku kepentingan lainnya dengan prasyarat pengawasan intern yang dilakukan memberikan jaminan objektif dan relevan, serta berkontribusi terhadap efektivitas dan efisiensi atas proses tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian internal.

D. Perubahan Paradigma Peran Audit Intern Pemerintah

Peningkatan peran Audit Intern yang semakin strategis memberikan konsekuensi perubahan paradigma peran audit intern. Banyak hal yang dapat dilakukan dan atau yang harus dilakukan terkait dengan perubahan paradigma peran audit intern pemerintah. Terkait dengan fungsi *assurance* dan *consulting* dan sesuai dengan tujuan audit intern berbasis risiko, yaitu memastikan bahwa risiko telah dikelola dan dikendalikan sesuai dengan *acceptable level*, berikut ini disajikan keterkaitan antara *maturity level* penerapan manajemen risiko, pengendalian, dan monitoring dengan fungsi audit intern yang ada, baik *assurance* ataupun *consulting*.

Tabel 3.1 Keterkaitan Tingkat Maturity Level Penerapan Manajemen Risiko, Pengendalian dan Monitoring dengan Fungsi Audit Intern

<i>Level</i>	<i>Control</i>	<i>Monitoring</i>	<i>Audit Approach</i>
Optimised	Semua risiko telah teridentifikasi dan dinilai. Adanya reviu risiko secara teratur. Respon telah sesuai untuk mengelola risiko	Manajemen memonitor bahwa semua respon dilakukan secara tepat. Semua manajer memberikan jaminan terhadap efektivitas manajemen risiko dan penilaian kinerja manajemen risiko	Assurance
Managed	Semua risiko telah teridentifikasi dan dinilai. Adanya reviu risiko secara teratur. Respon telah sesuai untuk mengelola risiko	Manajemen memonitor bahwa semua respon dilakukan secara tepat. Hampir semua manajer memberikan jaminan terhadap efektivitas manajemen risiko dan penilaian kinerja manajemen risiko	Assurance
Defined	Sebagian besar risiko telah teridentifikasi dan dinilai. Adanya Reviu risiko secara teratur	Beberapa bagian manajemen memonitor bahwa semua respon dilakukan secara tepat	Consultancy
Repeatable	Terdapat pengendalian, tetapi tidak terkait dengan risiko	Sedikit atau kurang adanya monitoring	Tidak dapat dilakukan Audit Intern Berbasis Risiko. Pendekatan konsultasi dipergunakan untuk memperkenalkan manajemen risiko hingga tercapainya level <i>Defined</i> .
Initial	Terdapat pengendalian, tetapi beberapa pengendalian tidak ada atau tidak lengkap	Sangat kecil monitoring, jika adapun sangat lemah	

Karakteristik perbedaan penggunaan metode auditor intern dalam melaksanakan kegiatan audit internnya dapat dilihat pada tabel berikut ini.

Tabel 3.2 Karakteristik Perbedaan Penggunaan Metode Audit Intern

KARAKTERISTIK	METODE KONVENSIONAL	METODE RISK BASED
Fokus Audit Intern	Pengendalian intern	Risiko Bisnis (Risiko Prioritas)
Respon Audit Intern	Reaktif, <i>after the fact</i> , diskontinu, menjadi pengamat inisiatif perencanaan strategis	Korektif, <i>real time</i> , pemantauan terus-menerus, berpartisipasi aktif dalam perencanaan strategis
Pengujian Audit Intern	Pengendalian yang penting	Risiko-risiko yang penting
Metode Audit Intern	Menekankan pada kelengkapan pengujian pengendalian rinci	Menekankan pada signifikansi cakupan risiko-risiko bisnis secara umum
Rekomendasi Audit Intern	Pengendalian intern: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Memperkuat pengendalian ▪ Biaya - Manfaat ▪ Efisien - efektif 	Manajemen Risiko: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Hindari/ diversifikasi risiko ▪ Bagi/ pindahkan risiko ▪ Kendalikan/ terima risiko
Laporan Audit Intern	Melaporkan keberfungsian pengendalian (saat ini)	Melaporkan risiko-risiko proses dan manajemennya (yad.)
Peran Audit Intern Dalam Organisasi	Fungsi penilaian independen	<i>Integratedgood governance</i>

BAB IV
PERENCANAAN PENGAWASAN

A. Gambaran Umum Perencanaan Pengawasan Intern Berbasis Risiko

Pada dasarnya, perencanaan pengawasan meliputi pengumpulan dan analisis data/informasi awal yang relevan dengan suatu penugasan pengawasan yang akan dilakukan. Perencanaan pengawasan dibagi menjadi tiga bagian, yaitu: (1) Perencanaan pengawasan strategis (lima tahun); (2) Perencanaan pengawasan tahunan; dan (3) Perencanaan pengawasan individu (penugasan audit).

Sebagaimana telah dijelaskan pada bab sebelumnya, proses Pengawasan Intern Berbasis Risiko (PIBR) meliputi 3 tahap. Aktivitas setiap tahapan meliputi:

Tahap 1 : Aktivitas tahap 1 dimulai dari penilaian maturitas pelaksanaan manajemen risiko (MR) pada organisasi atau unit kerja. Hasil penilaian maturitas pelaksanaan MR menjadi dasar untuk menyimpulkan apakah register risiko yang disusun oleh organisasi atau unit kerja dapat digunakan sebagai dasar perencanaan pengawasan.

Tahap 2 : Pada tahap ini, unit audit internal menyusun *audit universe* yaitu identifikasi seluruh aktivitas/kegiatan pada unit-unit kerja dari organisasi yang dapat menjadi obyek pengawasan. Berdasarkan register risiko yang disusun oleh organisasi atau unit kerja serta diintegrasikan dengan *audit universe*, unit audit internal menentukan risiko-risiko yang dipilih untuk diaudit. Selanjutnya, berdasarkan risiko-risiko yang terpilih, unit audit intern menyusun perencanaan pengawasan dengan mempertimbangkan sumber daya yang tersedia.

Tahap 3 : Perencanaan pengawasan yang tersusun, menjadi dasar bagi auditor untuk melaksanakan pengawasan individual. Hasil dari pelaksanaan pengawasan, yang disampaikan dalam bentuk laporan hasil pengawasan, menjadi umpan balik bagi auditi dalam menangani risiko-risiko utama pada auditi.

Dari ketiga tahapan proses PIBR tersebut, menunjukkan bahwa proses perencanaan pengawasan intern berbasis risiko dimulai dari penilaian maturitas penerapan manajemen risiko (tahap 1) hingga tersusunnya perencanaan pengawasan (tahap 2).

Perencanaan pengawasan melibatkan dan merupakan tanggung jawab dari pimpinan dan staf unit audit intern. Pada subbab ini dijelaskan secara ringkas tentang perencanaan pengawasan strategis (lima tahun) dan perencanaan pengawasan tahunan.

1. Perencanaan Pengawasan Strategis

Perencanaan pengawasan strategis merupakan: pedoman bagi auditor dalam melaksanakan aktivitas penugasannya, dukungan untuk permintaan anggaran pengawasan, satu cara untuk mengajak manajemen berpartisipasi di dalam menyusun rencana pengawasan strategis dan sekaligus meminta komitmen manajemen mengenai tujuan dan ruang lingkup pengawasan yang ditetapkan, dasar bagi auditor untuk mengukur kinerjanya, bukti bahwa pekerjaan audit memiliki alat pengendalian yang memadai, dan informasi kepada auditor eksternal mengenai rencana cakupan pekerjaan audit yang menjadi tanggung jawab fungsi pengawasan untuk dievaluasi.

Perencanaan pengawasan strategis adalah program kerja yang disiapkan untuk waktu lebih dari satu tahun. Rencana pengawasan strategis harus didasarkan pada analisis risiko berbagai aspek atas kegiatan saat ini maupun yang direncanakan masa datang. Perencanaan strategis juga mencakup keseluruhan aspek lingkungan organisasi, termasuk berbagai pertimbangan potensi risiko atau hambatan organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Perencanaan pengawasan strategis mengacu pada rencana strategis organisasi dan berbagai aspek yang terkait untuk penyelenggaraan organisasi.

2. Perencanaan Pengawasan Tahunan

Dalam menyusun suatu perencanaan pengawasan tahunan, APIP harus memiliki informasi hasil identifikasi dan penilaian risiko (*risk assessment*) atas berbagai area di lingkungan penyelenggaraan dan kegiatan auditi yang berpotensi untuk diaudit yang tercermin dalam register risiko yang disusun auditi. Hasil penilaian risiko atas risiko teridentifikasi menjadi dasar penetapan kegiatan atau obyek audit. Dalam hal APIP tidak memiliki informasi hasil *risk assessment* atau register risiko yang disusun oleh Auditi belum dapat diandalkan sebagai dasar penyusunan perencanaan audit tahunan, APIP dapat menetapkan parameter-parameter atau faktor yang menjadi dasar untuk menetapkan kegiatan atau obyek yang akan diaudit dalam satu tahun ke depan.

B. Standar Audit tentang Perencanaan Pengawasan

Menurut Standar IIA *International Professional Practice Framework* (IPPF) tahun 2017 pada butir 2010 tentang Perencanaan menyatakan bahwa Kepala Audit Intern harus menyusun perencanaan berbasis risiko untuk menetapkan prioritas kegiatan audit internnya, sesuai dengan tujuan organisasi. Pada butir 2010.A1 menyatakan: Perencanaan penugasan sebagai aktivitas audit internal harus didasarkan atas penilaian risiko yang terdokumentasikan, yang dilakukan sekurang-kurangnya setahun sekali. Masukan dari manajemen senior dan dewan harus diperhatikan dalam proses tersebut. Selanjutnya, pada butir 2010.C1 menyebutkan: Kepala Audit Internal harus mempertimbangkan penerimaan rencana penugasan konsultasi berdasarkan potensi peningkatan pengelolaan risiko, nilai tambah, dan peningkatan kegiatan operasional yang dapat diberikan dari penugasan tersebut. Penugasan yang diterima harus tercakup dalam perencanaan.

Sementara menurut Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia Paragraf 3010, pimpinan APIP harus menyusun rencana strategis dan rencana kegiatan audit intern tahunan, dengan prioritas pada kegiatan yang mempunyai risiko terbesar dan selaras dengan tujuan organisasi dimana APIP berada. Rencana strategis sekurang-kurangnya berisi visi, misi, tujuan, strategi, program dan kegiatan APIP selama lima tahun, sementara rencana kegiatan audit intern tahunan berisi rencana kegiatan audit intern dalam tahun yang bersangkutan serta sumber daya yang diperlukan. Penentuan prioritas kegiatan audit intern didasarkan pada evaluasi/penilaian risiko yang dilakukan oleh APIP, dengan mempertimbangkan prinsip kewajiban menindaklanjuti pengaduan dari masyarakat.

C. Penilaian *Maturity Level* Penerapan Manajemen Risiko

Penilaian atas tingkat kematangan penerapan manajemen risiko (*management risk mature assessment*) merupakan tahap krusial untuk menentukan pendekatan yang digunakan dalam tahapan perencanaan Pengawasan Intern Berbasis Risiko (PIBR) selanjutnya. Jika maturitas penerapan manajemen risiko masih lemah maka informasi yang dihasilkan berupa identifikasi risiko, analisis risiko dan penanganannya belum sepenuhnya dapat diandalkan sebagai masukan/input dalam tahap perencanaan maupun dalam pelaksanaan. Dalam kondisi tersebut, auditor intern perlu mendorong penerapan manajemen risiko. Untuk itu, auditor

intern harus mendorong dan berupaya mendapatkan dukungan dari manajemen dalam meningkatkan kematangan penerapan manajemen risiko agar penerapan PIBR dapat efektif. Sebaliknya, Jika maturitas penerapan manajemen risiko dinilai telah matang maka informasi yang dihasilkan berupa identifikasi risiko, analisis risiko dan penanganannya dapat diandalkan sebagai masukan/input dalam tahap perencanaan maupun dalam pelaksanaan.

Dalam penyelenggaraan tata kelola, seluruh Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah (K/L/P) wajib membangun Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) sesuai dengan PP 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Secara berkala sesuai Peraturan Kepala BPKP Nomor 4 Tahun 2016 tentang Pedoman Penilaian dan Strategi Peningkatan Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, BPKP melakukan penilaian independen terhadap tingkat maturitas SPIP untuk setiap K/L/P. Sebagaimana telah diuraikan pada halaman 22 bahwa secara substansi, penyelenggaraan SPIP secara utuh (implementasi terhadap 5 unsur) serupa dengan kerangka kerja dan proses implementasi manajemen risiko sebagaimana dimaksud dalam SNI ISO-31000. Oleh karenanya untuk mengukur tingkat kematangan manajemen risiko pada K/L/P dapat menggunakan hasil penilaian maturitas SPIP pada K/L/P. Unsur penilaian maturitas SPIP diantaranya meliputi unsur penilaian risiko, aktivitas pengendalian serta pemantauan secara berkelanjutan dan terdokumentasi. Unsur-unsur tersebut merupakan bagian dari proses manajemen risiko SNI ISO-31000, sehingga penilaian maturitas SPIP relevan digunakan untuk menilai kematangan penerapan manajemen risiko.

Hasil penilaian kematangan maturitas SPIP jika dihubungkan dengan tingkat kematangan penerapan manajemen risiko dapat dibagi menjadi tingkatan/level sebagai berikut:

Tabel 4.1
Level Maturitas SPIP dihubungkan dengan Level Maturitas MR

Level SPIP	Maturitas SPIP	Skor	Maturitas MR	Level MR
0	Belum ada	$0 \leq \text{skor} < 1$	-	-
1	Rintisan	$1 \leq \text{skor} < 2$	<i>Initial</i>	1
2	Berkembang	$2 \leq \text{skor} < 3$	<i>Repeatable</i>	2
3	Terdefinisi	$3 \leq \text{skor} < 4$	<i>Defined</i>	3
4	Terkelola	$4 \leq \text{skor} < 4,5$	<i>Managed</i>	4
5	Optimum	$4,5 \leq \text{skor} < 5$	<i>Optimised</i>	5

Dengan pertimbangan, kualitas penerapan manajemen risiko pada K/L/P berbeda-beda maka perlu pendekatan yang berbeda dalam menyusun perencanaan pengawasan internal berbasis risiko dengan menyesuaikan tingkat kematangan manajemen risiko yang dalam hal ini mengacu pada hasil penilaian tingkat maturitas SPIP pada K/L/P.

Dengan berpedoman pada standar audit intern yang berlaku serta mempertimbangkan perbedaan kualitas penerapan manajemen risiko pada setiap K/L/P, maka langkah kerja dalam penilaian kematangan manajemen risiko adalah sebagai berikut:

1. Mendapatkan hasil evaluasi penilaian APIP terhadap maturitas SPIP K/L/P untuk tahun terakhir (Y-1 dari periode perencanaan pengawasan intern yang akan disusun APIP) yang digunakan sebagai ukuran kematangan penerapan manajemen risiko pada K/L/P. Hasil penilaian maturitas SPIP pada K/L/P sebaiknya dapat menggambarkan maturitas SPIP tiap entitas yang dapat berupa unit kerja/program/kegiatan/proyek/aktivitas insidentil atau tematik lainnya yang dapat dikelompokkan ke dalam tingkat/level area pengawasan/ *auditable units*.
2. Mengelompokkan tingkat kematangan manajemen risiko tiap entitas unit kerja K/L/P/program /kegiatan /proyek /aktivitas insidentil atau tematik lainnya berdasarkan hasil evaluasi menjadi 3 kelompok:
 - a. Kelompok 1 untuk unit kerja/entitas lain dengan tingkat maturitas penyelenggaraan SPIP pada tingkatan rintisan dan berkembang.
 - b. Kelompok 2 untuk unit kerja/entitas lain dengan tingkat maturitas penyelenggaraan SPIP pada tingkatan terdefinisi.
 - c. Kelompok 3 untuk unit kerja/entitas lain dengan tingkat maturitas penyelenggaraan SPIP pada tingkatan terkelola dan optimum.

Level maturitas SPIP masing-masing unit kerja K/L/P menjadi acuan bagi APIP untuk menetapkan pendekatan yang digunakan dalam penyusunan perencanaan pengawasan intern tahunan. Jika level maturitas SPIP unit kerja K/L/P/program/kegiatan /proyek /aktivitas insidentil atau tematik lainnya tidak tersedia maka seluruh unit kerja K/L/P/program /kegiatan /proyek/aktivitas insidentil atau tematik lainnya dikategorikan pada kelompok yang sama sesuai dengan level maturitas SPIP tingkat K/L/P.

D. Penyusunan *Audit Universe*

Audit universe didefinisikan sebagai daftar semua kemungkinan audit yang dapat dilakukan atas entitas-entitas audit. Sedangkan *auditable unit* adalah bagian dari organisasi, baik secara nyata maupun potensial, dapat mengandung risiko pada tingkatan yang memerlukan adanya pengendalian dan audit. *Auditable unit* dapat berupa bagian dari struktur organisasi, proyek, kegiatan, dan aset organisasi.

Penyusunan audit universe dapat dibagi dalam beberapa tahapan sebagai berikut:

1. Penetapan level area pengawasan atau level *auditable unit*

Pendekatan yang dapat digunakan untuk menyusun *audit universe* adalah:

a.	Struktur organisasi unit kerja	:	Kementerian/Lembaga/Pemda, Unit Es. 1/ Es. 2/Es. 3/Es. 4, urusan, satuan kerja/organisasi perangkat daerah, dan lain-lain.
b.	Proyek/investasi	:	pembangunan fisik, sarana prasarana, pengembangan sistem, pengembangan produk, dan lain-lain.
c.	Program/Kegiatan	:	pelaksanaan tugas, unit usaha, fungsi, proses, termasuk kegiatan lintas unit/lintas sektoral.
d.	Aset	:	aset berbentuk fisik, kas, informasi, sumber daya organisasi, dan lain-lain.

Pendekatan yang dipilih untuk menyusun *audit universe* tergantung dari karakteristik organisasi serta sumber daya yang dimiliki APIP, baik waktu, personil, dana atau anggaran maupun anggaran waktu yang tersedia. Setiap *auditable unit*/area pengawasan dalam audit universe diantaranya memenuhi kriteria sebagai berikut:

- 1) Memiliki tujuan/target yang merupakan penjabaran dan selaras dengan tujuan strategis organisasi (K/L/P). Perumusan tujuan/target setiap *auditable unit* merupakan hasil *cascading* dari visi-misi dan tujuan/target/indikator kinerja utama K/L/P yang tertuang dalam Rencana Strategis, Rencana Pembangunan Jangka Panjang (RPJP) serta diturunkan menjadi Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM) hingga Rencana Kerja Tahunan (RKT) K/L/P.
- 2) Memiliki ukuran/*size* yang jelas. Ukuran/*size* dari suatu *auditable unit* dapat mencerminkan jumlah sumber daya manusia, anggaran serta level struktur pertanggungjawabannya. Ukuran/*Size* setiap *auditable unit* harus secara jelas tergambar dan merupakan bagian

dari struktur organisasi sehingga dapat diidentifikasi dengan jelas ruang lingkup pengawasan intern dari setiap *auditable unit*.

- 3) Memiliki ruang lingkup pengawasan intern yang tercermin dari tugas pokok dan fungsi setiap *auditable unit*. Di samping tujuan dan ukuran, *auditable unit* pada setiap audit universe juga memiliki tugas pokok dan fungsi yang telah ditetapkan oleh Pimpinan K/L/P yang selaras dengan tujuan dan ukuran masing-masing *auditable unit*. Untuk melaksanakan tugas pokok dan fungsi, setiap unit memiliki pedoman atau prosedur operasi standar (SOP) yang ditetapkan pimpinan K/L/P. Pedoman atau SOP tersebut mencerminkan proses bisnis dan target setiap langkah kerja dalam proses bisnis yang merupakan ruang lingkup yang dapat dijadikan obyek kegiatan pengawasan intern.

2. Penyusunan *Auditable Unit*

Setelah level area pengawasan yang telah disepakati dan ditetapkan, selanjutnya APIP menyusun seluruh *auditable unit* yang merupakan populasi dari audit universe. Dokumen yang diperlukan untuk menyusun *auditable unit* dalam audit universe antara lain dokumen perencanaan K/L/P (Renstra, RPJM, RKT), struktur dan tugas pokok fungsi organisasi, pedoman kerja atau SOP serta register risiko setiap unit kerja.

Auditable unit yang akan disusun harus dapat menggambarkan informasi-informasi yang meliputi:

- 1) Nama-nama *auditable unit* teridentifikasi. Penamaan *auditable unit* dalam audit universe tergantung dari level serta pendekatan atau pengelompokan yang dipilih untuk menyusun *audit universe* sebagaimana yang telah diuraikan pada tahapan sebelumnya. Untuk dapat mengidentifikasi nama-nama *auditable unit*
- 2) Nilai risiko setiap *auditable unit*. Dalam audit universe yang disusun juga tampak informasi mengenai nilai risiko masing-masing unit baik nilai dampak maupun nilai keterjadian dari masing-masing *auditable unit*. Nilai risiko setiap *auditable unit* disajikan berdasarkan informasi yang diperoleh dari dokumen register risiko yang telah disusun masing-masing unit organisasi.
- 3) Urutan *auditable unit* berdasarkan nilai risiko komposit masing-masing *auditable unit*. *Auditable unit* atau area pengawasan yang ditetapkan menjadi populasi audit universe adalah *auditable unit* yang memiliki

risiko-risiko, berdasarkan selera risiko pimpinan organisasi, masih memerlukan penanganan oleh APIP selaku lini ketiga pertahanan.

Langkah Kerja Penyusunan *Audit Universe*:

1. Mendapatkan Rencana Kerja Tahunan untuk mengidentifikasi kegiatan/proyek/aktivitas insidental atau tematik lainnya pada setiap unit kerja K/L/P di tingkat eselon 2 atau 3 yang merupakan (*audit universe*) semesta audit dan dapat dikelompokkan ke dalam tingkat/level area pengawasan/*auditable units*. Rencana kerja tahunan merupakan turunan dari Rencana Pembangunan Jangka Menengah yang merupakan penjabaran dari Rencana Strategis K/L/P. Tingkat/level area pengawasan dapat ditentukan berdasarkan struktur organisasi atau proses bisnis. Penentuan tingkat/level area pengawasan dengan mempertimbangkan kompleksitas proses bisnis K/L/P, besar kecilnya struktur organisasi serta sumber daya yang dimiliki APIP.

Sebagai contoh, jika level area pengawasan berdasarkan struktur organisasi, maka tingkat area pengawasan dapat dibagi menjadi:

1	Area Pengawasan tingkat 0	:	K/L/P	Lintas Sektor
2	Area Pengawasan tingkat 1	:	Unit Eselon I	Prioritas Nasional
3	Area Pengawasan tingkat 2	:	Unit Eselon II	Program Prioritas
4	Area Pengawasan tingkat 3	:	Unit Eselon III	Kegiatan Prioritas
5	Area Pengawasan tingkat 4	:	Unit Eselon IV	Proyek Prioritas

Catatan: Area pengawasan harus memiliki tujuan/target, ukuran (seperti jumlah SDM, anggaran) dan ruang lingkup yang dapat dijadikan obyek kegiatan pengawasan.

2. Mendapatkan register risiko atas setiap entitas berupa unit kerja/kegiatan/proyek/aktivitas insidental atau tematik lainnya yang ditetapkan menjadi area pengawasan.

Register risiko harus memuat informasi mengenai nama risiko teridentifikasi, hasil penilaian risiko baik nilai dampak maupun nilai kemungkinan terjadinya serta unit pemilik risiko. Register risiko yang diperoleh merupakan hasil identifikasi dan penilaian risiko termutakhir.

Catatan:

- Penilaian maturitas SPIP pada K/L/P telah dinilai secara independen (digunakan sebagai acuan tingkat maturitas manajemen risiko).
 - KLP telah memiliki dan menerapkan mekanisme/proses manajemen risiko secara utuh dan berkelanjutan mulai dari penetapan konteks hingga proses monitoring dan evaluasi.
 - Seluruh unit mandiri dalam KLP telah memiliki register risiko yang memuat informasi nama risiko, nilai risiko (dampak dan kemungkinan keterjadian), rancangan dan aktivitas pengendalian atas setiap risiko teridentifikasi pada setiap kegiatan/proyek/aktivitas insidental atau tematik lainnya dalam lingkup unit mandiri.
3. Lakukan penilaian besaran risiko komposit pada setiap area pengawasan tersebut dengan menggunakan matriks analisis risiko. Besaran risiko komposit merupakan hasil penghitungan nilai risiko gabungan pada suatu area pengawasan. Metode dalam menghitung nilai risiko masing-masing auditable unit sesuai dengan kebijakan manajemen risiko masing-masing APIP K/L/P.

Contoh proses penghitungan Besaran Risiko Komposit disajikan dalam bentuk tabel seperti pada berikut:

Penilaian Risiko Komposit

Area Pengawasan : 4 Area Pengawasan

Jumlah risiko : 10 nama risiko

Tabel 4.2

Contoh Penilaian Risiko Komposit

No	Area Pengawasan	Daftar Risiko	Level Dampak	Level Kemungkinan	RLD	RLK	Nilai Risiko Komposit
1.1	AP 1	Risiko 1	4	3	4.33	2.67	22
1.2		Risiko 2	5	2			
1.3		Risiko 3	4	3			
2.1	AP 2	Risiko 1	2	5	2.00	4.25	15
2.2		Risiko 2	1	4			
2.3		Risiko 3	3	3			
2.4		Risiko 4	2	5			
3.1	AP 3	Risiko 1	3	5	3.00	5.00	18
4.1	AP 4	Risiko 1	5	3	4.50	4.00	24
4.2		Risiko 2	4	5			

Besaran Risiko : Diisi dengan nilai setiap risiko yang diperoleh berdasarkan nilai hasil perpotongan antara level

dampak dan level kemungkinan berdasarkan matriks analisis risiko.

Rata-rata Level Dampak (RLD) : RLD = rata-rata nilai dampak pada area pengawasan yang diperoleh dari hasil perhitungan jumlah seluruh nilai dampak dari risiko teridentifikasi dalam setiap area pengawasan dibagi dengan jumlah risiko dalam setiap area pengawasan ($\sum LD/n$)

Rata-rata Level Kemungkinan (RLK) : RLK = rata-rata nilai keterjadian pada area pengawasan yang diperoleh dari hasil perhitungan jumlah seluruh nilai keterjadian dari risiko teridentifikasi dalam setiap area pengawasan dibagi dengan jumlah risiko dalam setiap area pengawasan ($\sum LK/n$)

BRK (Besaran Risiko Komposit) : Jumlah nilai Rata-rata Level Dampak (RLD) dan Rata-rata Level Kemungkinan (RLK); selanjutnya melihat nilai kombinasi keduanya pada Matriks Analisis Risiko

Tabel 4.3
Contoh Matriks Analisis Risiko

Matriks Analisis Risiko 5 x 5			Level Dampak				
			1	2	3	4	5
			Tidak Signifikan	Minor	Moderat	Signifikan	Sangat Signifikan
Kemungkinan terjadinya Risiko	5	Hampir Pasti Terjadi	9	15	18	23	25
	4	Sering Terjadi	6	12	16	19	24
	3	Kadang Terjadi	4	10	14	17	22
	2	Jarang Terjadi	2	7	11	13	21
	1	Hampir Tidak Terjadi	1	3	5	8	20

Sumber: Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor: 845/KMK.01/2016 tentang Petunjuk Pelaksanaan Manajemen Risiko di Lingkungan Kementerian Keuangan

- Membuat daftar urutan nilai risiko komposit terhitung untuk setiap area pengawasan yang termasuk dalam semesta audit (*audit universe*) K/L/P.

Berdasarkan daftar urutan nilai risiko komposit terhitung, kemudian dilakukan penyusunan *Heat Map* untuk mendapatkan gambaran/deskripsi kategorial seluruh area pengawasan K/L/P berbasis risiko teridentifikasi.

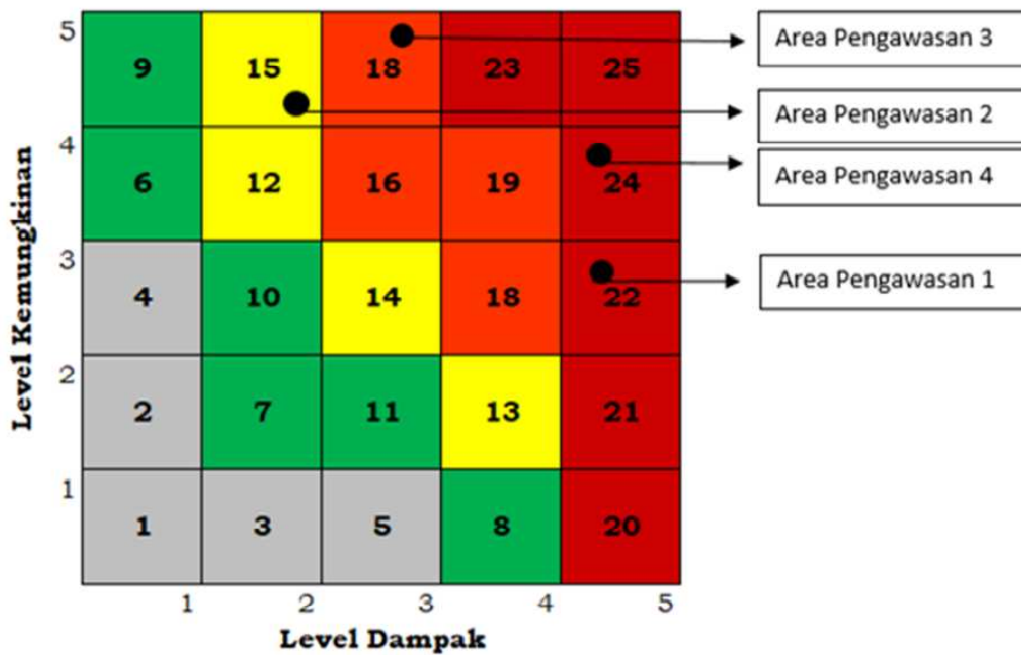
Catatan:

- Untuk menetapkan kategorisasi setiap area pengawasan mengacu tabel kategorisasi berupa diagram kartesius.
- Perbedaan warna dan nilai dalam diagram kartesius menunjukkan tingkat prioritas audit setiap area pengawasan berdasarkan risiko teridentifikasi.

Tabel 4.4
Tingkat Prioritas Audit

Warna	Nilai Risiko Komposit	Tingkat Risiko	Prioritas Audit
Merah	20-25	Tinggi	Prioritas Utama
Oranye	16-19	Agak Tinggi	Prioritas tinggi
Kuning	12-15	Sedang	Prioritas sedang
Hijau	6-11	Agak rendah	Prioritas rendah
Abu-abu	1-5	Rendah	Tidak prioritas

Tabel 4.5
Contoh *Heat Map*



E. Menetapkan Skala Prioritas Area Pengawasan Terpilih/*Auditable Units*

Area Pengawasan Terpilih (*Auditable Units*) adalah bagian dari organisasi (populasi dari *audit universe*), baik secara nyata maupun potensial, dapat mengandung risiko pada tingkatan yang memerlukan adanya pengendalian dan audit. Dari seluruh *auditable units*, perlu ditetapkan skala prioritas yang akan menjadi Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT).

Langkah Kerja Penetapan Skala Prioritas:

1. Lakukan FGD dengan Pimpinan dan atau manajer kunci K/L/P untuk:
 - a. Mengidentifikasi faktor-faktor pertimbangan manajemen dalam menetapkan prioritas pengawasan serta memformulasikan kriteria penilaian atas faktor-faktor pertimbangan tersebut.
 - b. Mendapatkan masukan dan pertimbangan manajemen terhadap *Heat Map* tingkat risiko setiap area pengawasan yang telah disusun.

Catatan:

- FGD menjadi media yang digunakan APIP untuk memperoleh pertimbangan pimpinan kunci K/L/P dalam rangka penyusunan Perencanaan Pengawasan Tahunan.
- Pertimbangan manajemen mengacu pada faktor-faktor pertimbangan serta kriteria penilaiannya yang disusun bersama antara Pimpinan K/L/P dan APIP.

Tabel 4.6
Contoh kriteria Faktor Pertimbangan Manajemen

No	Faktor Pertimbangan Manajemen	Kriteria	Nilai
1	Arahan Pimpinan	Prioritas utama	5
		Prioritas tinggi	4
		Prioritas cukup	3
		Prioritas rendah	2
		Bukan prioritas	1
2	Potensi Terjadinya Fraud	Berdasarkan profiling unit, sangat berpotensi terjadinya fraud	5
		Berdasarkan profiling unit, cukup berpotensi terjadinya fraud	3
		Berdasarkan profiling unit, tidak berpotensi terjadinya fraud	1
3	Dukungan Terhadap Kepentingan Stakeholders Utama (Presiden)	Sangat mendukung	5
		Mendukung	3
		Tidak mendukung	1
4	Kontribusi terhadap capaian Indikator Kinerja Utama (IKU) K/L/P	Sangat signifikan	5
		Signifikan	3
		Tidak signifikan	1
5	Keterkaitan dengan isu terkini	Terkait dengan isu terkini	5
		Tidak terkait dengan isu terkini	1

2. Menentukan bobot dalam penilaian prioritas untuk setiap area pengawasan terpilih.

Catatan: besarnya bobot mengacu pada tingkat maturitas SPIP pada masing-masing unit kerja yang terkait dengan area pengawasan terpilih.

Tabel 4.7
Contoh Penentuan bobot penilaian prioritas area pengawasan terpilih

No	Area Pengawasan Terpilih	Maturitas SPIP Unit Kerja	Bobot Register Risiko dan Faktor Pertimbangan Manajemen
1	Area Pengawasan 1	2	0% : 100%
2	Area Pengawasan 2	3	50% : 50%
3	Area Pengawasan 3	4	70% : 30%
4	Area Pengawasan 4	3	50% : 50%

3. Lakukan penilaian atas setiap area pengawasan dengan menggabungkan nilai risiko komposit dengan nilai faktor-faktor pertimbangan manajemen untuk mendapatkan skor akhir atas peringkat area pengawasan.

Contoh Faktor Pertimbangan Manajemen yang dapat digunakan dalam penilaian antara lain:

- a. *Management concern*/arahan pimpinan
- b. Potensi terjadinya *fraud risk*
- c. Dukungan terhadap kepentingan Stakeholder Utama (Presiden)
- d. Kontribusi terhadap capaian Indikator Kinerja Utama K/L/P
- e. Keterkaitan dengan isu terkini.

Catatan:

- Penilaian Faktor Pertimbangan Manajemen dengan menggunakan atau berdasarkan kriteria penilaian untuk setiap tingkat/skala prioritas.
- Auditor Internal, dengan mempertimbangkan masukan dari pimpinan kunci, mengidentifikasi dan mendefinisikan penetapan faktor pertimbangan manajemen, kriteria ukuran penilaian dan rentang skala prioritas yang digunakan.
- Untuk menilai Faktor Pertimbangan Manajemen menggunakan dokumen pendukung.

Tabel 4.8
Contoh Penilaian Prioritas Area Pengawasan

No	Area pengawasan	Besaran Risiko Komposit	Bobot Register Risiko (%)	Nilai Bobot Register Risiko	Pertimbangan Manajemen					Total Pertimbangan Manajemen	Bobot Pertimbangan Manajemen (%)	Nilai Bobot Pertimbangan Manajemen	Total
					Management Concern	Potensi Terjadinya Fraud	Dukungan Terhadap Kepentingan Stakeholders Utama (Presiden)	Kontribusi terhadap capaian Indikator Kinerja Utama (KLU) K/L/P	Keterkaitan dengan isu terkini				
1	Area Pengawasan 1	22	0%	0	2	3	1	5	5	16	100%	16	16
2	Area Pengawasan 2	15	50%	7,5	1	5	3	5	5	19	50%	9,5	17
3	Area Pengawasan 3	18	70%	12,6	2	5	5	3	1	16	30%	4,8	17,4
4	Area Pengawasan 4	24	50%	12	3	3	3	1	5	15	50%	7,5	19,5
	dst												

4. Berkoordinasi dengan manajemen untuk menetapkan *level assurance* atas area pengawasan berdasarkan penilaian tingkat prioritas area

pengawasan dengan menggunakan diagram kartesius dalam tabel prioritas audit.

Catatan:

- a. Level assurance harus sejalan dengan konsep *Three Lines of Defence*.
- b. Pembagian area pengawasan:
 - Area pengawasan APIP: Prioritas Utama dan Tinggi.
 - Area pengawasan *middle manajemen*/Unit Kepatuhan/MR: Prioritas Sedang.
 - Area pengawasan pelaksana operasional: Prioritas Rendah.

F. Pengembangan Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT)

Tahap perencanaan selanjutnya adalah penyusunan Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT). Setelah ditentukan area pengawasan terpilih atau *auditable unit*, maka mulailah disusun PKPT. PKPT tersebut telah berbasis risiko dan berisi berbagai macam informasi terkait dengan rencana audit di tahun selanjutnya, yang diantaranya:

1. nama obyek/unit yang akan diaudit;
2. kapan dilaksanakan;
3. sumber daya yang dibutuhkan;
4. berapa lama akan dilaksanakan;
5. siapa personel tim yang akan melaksanakan; dan sebagainya.

Rancangan Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) disusun berdasarkan area pengawasan terpilih yang telah ditetapkan bersama dengan manajemen dengan memperhatikan alokasi sumber daya tersedia, yang meliputi sumber daya personel, anggaran dan waktu. Alokasi sumber daya untuk area pengawasan yang ditetapkan, maksimal sebesar 80% dari sumber daya tersedia. Sumber daya yang tidak dialokasikan sebesar 20% akan digunakan untukantisipasi adanya permintaan audit yang sifatnya penugasan berdasarkan peraturan perundang-undangan (mandatori) dan khusus serta wajib untuk dilakukan oleh APIP. Jika permintaan audit yang wajib dilakukan oleh APIP menyerap lebih dari 20% sumber daya yang dicadangkan, maka audit mandatori merevisi area pengawasan berdasarkan urutan prioritas pengawasan dari prioritas terendah. Kebijakan dan kriteria audit yang bersifat mandatori dan khusus serta wajib untuk dilaksanakan oleh APIP tertuang dalam Piagam Pengawasan Intern (*Internal Audit Charter*) yang disusun APIP dan disetujui oleh Pimpinan K/L/P.

Setiap area pengawasan terpilih yang termasuk dalam usulan PKPT dilengkapi dengan Deskripsi Area Pengawasan Terpilih dan Tabel Alokasi Sumber Daya.

Tabel 4.9
Contoh Deskripsi Area Pengawasan Terpilih

1	Area Pengawasan	:	
2	Level Risiko	:	
3	Latar Belakang/ Alasan disertakan dalam PKPT	:	1. 2.
4	Tujuan Pengawasan	:	1. 2.
5	Ruang Lingkup Pengawasan	:	
6	Waktu Pelaksanaan	:	
7	Anggaran	:	
8	Tim Audit	:	
	- Pengendali Mutu	:	
	- Pengendali Teknis	:	1. 2.
	- Ketua Tim	:	1. 2.
	- Anggota Tim	:	1. 2.
9	Komponen yang dimiliki	:	1. 2.
10	Kompetensi yang dibutuhkan	:	1. 2.
11	Kegiatan pengawasan	:	1. Survey pendahuluan pada.. 2. Dst..

Tabel 4.10
Contoh Alokasi Sumber Daya

	PM	PT			KT			AT		
	PM	PT 1	PT 2	dst	KT 1	KT 2	dst	AT 1	AT 2	dst
Jumlah hari 1 tahun	365	365			365			365		
Dikurangi										
1 Sabtu, Minggu, dan Libur Nasional	104	104			104			104		
2 Cuti Tahunan	12	12			12			12		
3 Perkiraan Cuti Lainnya	5	5			5			5		
Jumlah hari tersedia	244	244			244			244		
Dikurangi										
1 Kegiatan administrasi jabatan fungsional	15	15			15			15		
2 Pengembangan pegawai (diklat)	10	10			10			10		
3 Tindak lanjut pengawasan (terdahulu)	0	0			0			0		
4 Perencanaan pengawasan tahunan	6	6			6			6		
Jumlah hari tersedia untuk penugasan pengawasan	213	213			213			213		
Alokasi sumber daya untuk penugasan pengawasan										
Area Pengawasan										
1 Area Pengawasan 1										
a Kegiatan 1										
b Kegiatan 2										
c dst										
2 Area Pengawasan 2										
a Kegiatan 1										
b Kegiatan 2										
c dst										
3 dst										

Usulan PKPT yang telah selesai disusun, selanjutnya disampaikan kepada Pimpinan APIP. Usulan PKPT tersebut setelah direviu dan disetujui Pimpinan APIP, oleh Pimpinan APIP diajukan kepada pimpinan organisasi untuk disetujui dan disahkan. PKPT yang telah disahkan pimpinan organisasi, dibuat rangkap 3 (tiga), dengan distribusi asli untuk Inspektur Jenderal/Inspektur Utama/Inspektur, sedangkan salinannya ditujukan kepada Sekretaris Jenderal/Sekretaris Utama/Sekretaris Daerah dan arsip. Berdasarkan PKPT yang tersusun, maka proses perencanaan berikutnya adalah perencanaan audit individual atas setiap Area Pengawasan Terpilih yang telah ditetapkan dalam PKPT.

G. Perencanaan Pengawasan Individual

Auditor intern menyusun rencana pelaksanaan pengawasan individual berdasarkan prioritas area pengawasan terpilih.

Rencana pelaksanaan audit individual adalah sebagai berikut:

1. Persiapan

Standar Profesi Audit Intern tentang Perencanaan Penugasan, menyatakan bahwa "Auditor intern harus menyusun dan mendokumentasikan rencana untuk setiap penugasan, yang mencakup tujuan penugasan, ruang lingkup, waktu, dan alokasi sumber daya". Standar tersebut mewajibkan kepada Pimpinan APIP dan auditornya untuk melakukan persiapan sebelum pengawasan. Hal ini dimaksudkan agar setiap pekerjaan pengawasan dapat dilaksanakan secara efisien dan efektif.

Langkah- langkah persiapan pengawasan mencakup:

a. Menetapkan Tujuan dan Sasaran Pengawasan

Secara umum, tujuan dan sasaran pengawasan adalah:

- 1) Mengidentifikasi risiko-risiko kegiatan yang berdampak signifikan terhadap proses atau proses-proses yang akan diaudit.
- 2) Menilai tingkat penanganan risiko-risiko kegiatan yang dilakukan auditi.
- 3) Menilai efisiensi dan efektivitas proses terhadap kebutuhan pengguna/pelanggan (*stakeholders*) dan tujuan kegiatan operasi.
- 4) Menilai apakah tindakan dan informasi manajemen lainnya yang digunakan dapat diandalkan.

- 5) Memberikan saran-saran perbaikan atas pelaksanaan proses dan prosedur untuk memperoleh kegiatan yang lebih hemat, efisien, dan efektif.

Secara khusus, tujuan dan sasaran pengawasan ditetapkan untuk setiap proses/kegiatan yang diawasi dan dinyatakan secara jelas dalam setiap program pengawasan yang dibuat untuk suatu proses/kegiatan yang diawasi.

b. Menyusun Tim Pengawasan

Walaupun sudah direncanakan dalam PKPT, penetapan susunan dan jumlah personel tim melalui mekanisme pengajuan rencana penugasan individual (pengajuan usulan surat tugas).

Dalam hal pelaksanaan pengawasan atau tugas lain yang memerlukan keahlian khusus, pengawasan intern dapat menggunakan tenaga ahli dari luar tim pengawasan intern, baik dari dalam kantor maupun dari luar kantor instansi APIP yang bersangkutan. Tujuannya adalah untuk mendapat keyakinan bahwa pengawasan dilakukan oleh tim yang cukup kompeten, cukup jumlahnya, dan memiliki keahlian teknis, serta hal-hal lain yang diperlukan sesuai dengan jenis dan sifat pengawasan yang akan dilaksanakan.

c. Menyusun Program Pengawasan (*Audit Program*)

Program Pengawasan merupakan pedoman kerja tertulis yang menjadi acuan bagi auditor dalam melaksanakan pengawasan audit agar tujuan pengawasan yang telah ditetapkan dapat dicapai. Program Pengawasan bersifat *practicable* dan dapat dikembangkan sesuai dengan kondisi di lapangan.

Program Pengawasan pendahuluan dibuat pada saat tahapan persiapan pengawasan, mencakup prosedur atau langkah kerja yang akan dilaksanakan pada saat pelaksanaan pengawasan, seperti pengumpulan bukti, analisis, teknik sampling yang digunakan, dan sebagainya. Program Pengawasan direviu dan disetujui oleh atasan tim untuk memastikan bahwa Program Pengawasan dapat mendukung tercapainya tujuan pengawasan.

Program Pengawasan dapat dikembangkan atau disesuaikan dengan kondisi obyek pengawasan pada saat pelaksanaan pengawasan, namun pengembangan atau perubahan tersebut harus dilakukan secara tertulis, disertai alasannya sebagai bahan supervisi oleh

atasan atau pihak lain. Untuk dapat menyusun Program Pengawasan yang baik, auditor harus memahami karakteristik dan tingkat risiko dari suatu aktivitas dan kegiatan yang akan diperiksa, serta kebijakan, sistem dan prosedur yang berlaku. Program Pengawasan yang disusun dengan baik sangat penting artinya bagi tercapainya pelaksanaan pengawasan yang efektif dan efisien. Program Pengawasan merupakan dokumen intern Unit Pengawasan Intern yang bersifat rahasia dan tidak boleh diketahui oleh pihak-pihak luar yang tidak berkepentingan. Beberapa contoh standar program pengawasan yang dapat digunakan oleh tim pengawasan dapat dilihat pada Lampiran. Namun demikian, tim pengawasan dapat mengadakan revisi atau penyesuaian seperlunya, sesuai dengan kebutuhan pada saat pengawasan dilaksanakan.

H. Pendokumentasian Tahap Perencanaan Pengawasan

Tahapan perencanaan pengawasan intern berbasis risiko didokumentasikan dalam serangkaian kertas kerja, antara lain:

1. Kertas Kerja Penentuan *Maturity Level* Manajemen Risiko;
2. Kertas Kerja Penilaian Faktor Pertimbangan Manajemen;
3. Kertas Kerja Penentuan Peringkat Risiko Auditi;
4. Rencana Kerja Pengawasan Tahunan; dan
5. Program Pengawasan Individu.

BAB V
PELAKSANAAN PENGAWASAN

Pelaksanaan pengawasan individual dilakukan terhadap Area Pengawasan Terpilih yang tercantum dalam PKPT. Pengawasan dilakukan terhadap beberapa proses atau keseluruhan proses pada Area Pengawasan Terpilih atau auditi tersebut yang memiliki nilai risiko signifikan untuk dilakukan pengawasan.

Tujuan pengawasan individual adalah memberikan keyakinan memadai bahwa risiko-risiko pada auditi telah dikelola sampai dengan tingkat yang dapat diterima. PIBR bukanlah mengaudit risiko tetapi mengaudit pengelolaan risiko, sehingga fokus PIBR pada tindakan tim manajemen dalam merespon risiko.

Pelaksanaan PIBR dilakukan dengan mendiskusikan, mengamati dan menguji proses manajemen risiko sejak identifikasi hingga pemantauan berkelanjutan yang diterapkan manajemen; termasuk juga melakukan *re-performing* pengendalian atau pengujian lainnya, atau menganalisis data.

Auditor internal harus bertindak dengan cara memperkuat prinsip dasar bahwa manajemen bertanggung jawab untuk mengelola risiko. Prosedur pengawasan harus memungkinkan internal auditor untuk melaporkan permasalahan kepada manajemen dan menyetujui tindakan yang akan manajemen lakukan untuk memperbarui register risiko.

Tahap pelaksanaan pengawasan dibagi menjadi 3 langkah utama yaitu:

1. Review atau rekonfirmasi atas tingkat kematangan penerapan manajemen risiko;
2. Pelaksanaan fasilitasi penerapan manajemen risiko dan;
3. Pelaksanaan pengawasan lanjutan.

A. Tujuan dari Tahap Pelaksanaan Pengawasan

Audit individual pada tahap pelaksanaan PIBR mempunyai tujuan sebagai berikut:

- Menilai proses identifikasi dan analisis atas risiko signifikan telah memadai.
- Menilai kecukupan rancangan pengendalian atas risiko teridentifikasi untuk menjamin tercapainya tujuan proses/kegiatan.
- Menilai bahwa kegiatan pengendalian telah efektif dalam mengelola risiko hingga pada tingkat risiko yang dapat diterima.

- Menilai proses manajemen risiko telah dimonitor secara periodik oleh manajemen untuk menjamin bahwa proses dilakukan secara berkesinambungan dan berjalan secara efektif.

B. Reviu Tingkat Kematangan Penerapan Manajemen Risiko

Sebelum tahapan penyusunan rencana pengawasan tahunan, Auditor Internal telah memiliki informasi mengenai tingkat kematangan penerapan manajemen risiko pada level organisasi yang menjadi lingkup kewenangannya. Auditor internal menggunakan informasi tersebut sebagai salah satu faktor dalam menetapkan area pengawasan terpilih. Sebagaimana telah dijelaskan pada bab Perencanaan Pengawasan, bahwa tingkat kematangan penerapan manajemen risiko yang digunakan pada tahap perencanaan audit mengacu pada hasil penilaian maturitas SPIP setiap K/L/P untuk periode terakhir sebelum penyusunan rencana pengawasan tahunan (Y-1).

Dengan adanya perbedaan waktu dan lingkup antara penilaian kematangan penerapan MR saat tahap perencanaan pengawasan tahunan dengan saat pelaksanaan audit individu, maka perlu dilakukan *review* atau rekonfirmasi atas tingkat kematangan penerapan manajemen risiko. Hal ini untuk meyakini kondisi terkini praktik manajemen risiko pada level entitas yang diaudit, terutama menyangkut proses dan hasil identifikasi, penilaian dan rancangan pengendalian serta pemantauan berkelanjutan atas risiko signifikan yang teridentifikasi pada entitas yang diaudit.

Langkah-langkah untuk melakukan review atau rekonfirmasi tingkat kematangan penerapan manajemen risiko adalah sebagai berikut:

1. Menetapkan ruang lingkup tugas yang direncanakan.

Untuk menetapkan ruang lingkup, auditor intern harus memahami dan menggunakan informasi yang relevan dari hasil yang dicapai saat tahap 1 (Penilaian Maturitas Penerapan Manajemen Risiko) dan tahap 2 (Penyusunan Perencanaan Pengawasan Tahunan), yaitu hasil penilaian maturitas risiko dan rencana pengawasan tahunan.

Informasi yang relevan meliputi:

a. Kesimpulan tentang tingkat kematangan penerapan manajemen risiko.

Pada tahap perencanaan pengawasan, kesimpulan tentang tingkat kematangan penerapan manajemen risiko mengacu pada hasil penilaian maturitas SPIP pada K/L/P. Hasil penilaian kematangan penerapan manajemen risiko menggambarkan bagian dari proses pelaksanaan

manajemen risiko yang perlu perbaikan (*area of improvement*). Bagian/area tersebut menjadi fokus penanganan saat pelaksanaan audit pada entitas yang menjadi ruang lingkup audit.

b. Rencana pengawasan tahunan yang telah disusun.

Rencana pengawasan tahunan merupakan hasil pengintegrasian *audit universe* dengan risiko prioritas yang ditetapkan untuk diaudit dengan memperhitungkan faktor pertimbangan manajemen. Informasi tersebut digunakan oleh auditor untuk mengidentifikasi kegiatan dan risiko utama yang perlu ditangani atau yang menjadi ruang lingkup pengawasan.

2. Meyakini tingkat kematangan risiko unit yang diaudit.

Penilaian tingkat kematangan risiko pada unit kerja dapat menggunakan kuesioner lima belas pernyataan di bawah ini dengan cara *self assessment* atas setiap pernyataan, dan memberikan skor 2 untuk sepenuhnya dilaksanakan, skor 1 untuk hanya sebagian pernyataan yang dilaksanakan dan skor 0 jika belum dilaksanakan. Kuesioner tersebut adalah sebagai berikut:

No.	Uraian	Skor (0-2)
1	Tujuan organisasi terdokumentasi dan dipahami dengan baik	
2	Pimpinan unit organisasi telah memahami risiko dan tanggung jawab atas risiko tersebut	
3	Proses identifikasi risiko telah ditetapkan dan dipatuhi	
4	Sistem skoring untuk penilaian risiko telah ditetapkan	
5	Seluruh risiko telah dinilai dengan sistem skoring yang telah ditetapkan	
6	Respon atas risiko telah ditetapkan dan diimplementasikan	
7	<i>Risk appetite</i> telah ditetapkan dengan sistem skoring	
8	Risiko telah dibagi tanggung jawabnya dan didokumentasikan dalam <i>risk register</i>	
9	Pimpinan unit organisasi telah menetapkan model pemantauan atas proses, respon dan <i>action plan</i> risiko.	
10	<i>Risk register di-update</i> secara periodik (minimal sekali setahun)	
11	Terdapat pelaporan kepada pimpinan puncak bila terdapat risiko yang belum ditekan pada tingkat yang dapat diterima	
12	Kegiatan yang bersifat program selalu dinilai risikonya	
13	Uraian tanggung jawab menetapkan risiko, menilai risiko dan mengelolanya, termasuk dalam uraian tugas dan tanggung jawab pegawai.	
14	Pimpinan memberikan jaminan efektivitas pengelolaan risiko	
15	Pimpinan dinilai kinerjanya dalam mengelola risiko	
	Jumlah	

3. Kesimpulan penilaian tingkat kematangan risiko.

Hasil penilaian dapat mengubah lingkup dan sumber daya yang dibutuhkan saat pelaksanaan pengawasan. Kesimpulan penilaian tingkat kematangan risiko dapat meliputi:

- a. Dalam hal skor kematangan risiko unit kerja yang diaudit lebih rendah dari 15 maka pelaksanaan audit dilakukan dengan pendekatan fasilitasi terlebih dahulu. Hal tersebut menunjukkan bahwa informasi yang dihasilkan dari proses manajemen risiko yang dilaksanakan unit kerja belum dapat digunakan secara langsung oleh APIP sebagai input/masukan dalam melakukan perencanaan maupun pelaksanaan pengawasan intern berbasis risiko.
- b. Dalam hal skor kematangan risiko unit kerja yang diaudit lebih tinggi atau sama dengan 15, maka audit dilaksanakan sesuai dengan rencana pengawasan yang telah disusun. Hal tersebut menunjukkan bahwa Hal tersebut menunjukkan bahwa informasi yang dihasilkan dari proses manajemen risiko yang dilaksanakan unit kerja telah dapat digunakan secara langsung oleh APIP sebagai input/masukan dalam melakukan perencanaan maupun pelaksanaan pengawasan intern berbasis risiko.

C. Tahapan dalam Pelaksanaan Fasilitasi

Pelaksanaan fasilitasi pelaksanaan manajemen risiko oleh auditor dapat mengacu pada Peraturan Kepala BPKP Nomor 24 Tahun 2013 tentang Pedoman Pelaksanaan *Control Self Assessment* untuk Penilaian Risiko. Langkah kerja fasilitasi *workshop* CSA terdiri dari tahap Persiapan *Workshop*, Pelaksanaan *Workshop* serta Dokumentasi dan Pelaporan.

Workshop CSA adalah pertemuan yang difasilitasi oleh auditor internal dan di desain untuk menilai risiko dan kegiatan pengendalian dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. *Workshop* untuk kegiatan CSA penilaian risiko biasanya dilaksanakan selama 1 sampai 2 hari efektif dengan peserta mulai dari 6 sampai dengan 15 orang. Tujuan dari *workshop* ini adalah mengidentifikasi dan menilai risiko suatu kegiatan di unit organisasi.

1. Persiapan

Persiapan memegang peranan yang sangat penting dalam keberhasilan proses CSA. Persiapan yang perlu dilakukan auditor sebelum pelaksanaan *workshop* adalah sebagai berikut:

- Persiapan internal oleh auditor meliputi penyiapan bahan-bahan dan alat bantu peraga, mempelajari dokumen atau data yang terkait dengan proses bisnis organisasi, sehingga diperoleh gambaran terkait tugas dan fungsi organisasi serta pengecekan kesiapan tempat pelaksanaan *workshop*.
- Pembahasan awal dengan pimpinan unit organisasi untuk menentukan/memilih lingkup kegiatan yang akan dibahas dalam *workshop*, menentukan peserta dan jadwal *workshop* dan menetapkan skala dampak dan kemungkinan yang akan digunakan.

2. Pelaksanaan

Pelaksanaan *workshop* dapat di bagi atas beberapa tahapan yang terdiri dari:

a. Penjelasan Awal

Workshop diawali dengan penjelasan oleh auditor tentang tujuan *workshop*, peran masing-masing peserta, dan menyepakati jadwal. Selanjutnya auditor menjelaskan pemahaman tentang konsep risiko kepada peserta untuk menyamakan persepsi tentang risiko.

b. Identifikasi Tujuan

Tahap identifikasi tujuan bertujuan agar diperoleh informasi tujuan kegiatan yang dilaksanakan saat ini. Untuk itu perlu dilakukan proses *brainstorming*, validasi dan konfirmasi untuk dapat mengidentifikasi tujuan kegiatan dengan tepat.

c. Identifikasi risiko berdasarkan tujuan yang telah ditetapkan

Atas tujuan kegiatan yang telah ditetapkan, dilakukan identifikasi risiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan dengan cara *brainstorming*. Salah satu cara yang dianjurkan melakukan identifikasi risiko yaitu dengan meminta kepada semua peserta menuliskan pada secarik kertas terkait risiko yang menghambat pencapaian tujuan dan selanjutnya ditempelkan pada papan tulis atau dinding untuk dilakukan validasi dan evaluasi seluruh risiko tersebut bersama-sama peserta;

d. Analisis risiko terkait dampak dan kemungkinan terjadi

Analisis risiko yang telah diidentifikasi dianjurkan dilakukan dengan dilakukan *voting* atas nilai dampak dan kemungkinan suatu risiko dengan cara seluruh peserta memberi skor terhadap dampak dan kemungkinan menurut skala yang telah ditetapkan.

e. Penetapan prioritas risiko

Berdasarkan skor dampak dan kemungkinan yang telah dinilai oleh peserta, ditetapkan status risikonya dengan mengalikan skor dampak dan kemungkinan. Kemudian dapat dibuat peta risiko ke dalam tabel atau diagram, sehingga akan terlihat peta sisa risiko berada pada posisi mana, apakah pada posisi tinggi, menengah atau rendah. Selanjutnya dapat dibuat peringkat risiko berdasarkan nilai status risiko dari paling tinggi sampai dengan paling rendah.

f. Desain kegiatan pengendalian

Atas sisa risiko yang masih berada di atas tingkat toleransi risiko yang ditetapkan manajemen, perlu dilakukan evaluasi atas efektivitas kegiatan pengendalian yang telah ada dan perlu dirancang pengendalian tambahan untuk dapat menurunkan risiko ke tingkat dapat diterima.

g. Desain Informasi dan Komunikasi serta Pemantauan

Auditor selanjutnya memfasilitas membahas desain informasi dan komunikasi serta pemantauan atas efektivitas pengendalian yang dirancang untuk memitigasi risiko yang masih perlu diturunkan. Informasi dan Komunikasi serta pemantauan dirancang untuk memonitor pada pengendalian kunci saja sehingga pimpinan dapat lebih fokus.

D. Pelaksanaan Pengawasan Lanjutan

Langkah teknis pelaksanaan pengawasan lanjutan dapat dirinci sebagai berikut:

1. Diskusi dan observasi pengendalian.

Diskusi dan observasi pengendalian adalah tahap pertama dari pengujian pengawasan. Tujuan diskusi dan observasi pengendalian adalah untuk menilai bahwa rancangan pengendalian yang ditetapkan manajemen dalam kerangka kerja manajemen risiko telah mendukung pencapaian tujuannya serta menilai apakah manajemen telah melakukan aktivitas pengendalian sesuai dengan rancangan pengendalian yang ditetapkan.

Langkah kerja ini dilakukan jika auditor tidak melakukan tahap fasilitasi sebagaimana butir C di atas.

2. Pengujian Pengendalian.

Pengujian pengendalian ini diperlukan untuk memberikan bukti tambahan bahwa tanggapan terhadap risiko utama telah berjalan secara efektif dan

untuk mendukung simpulan bahwa pemantauan pengendalian juga telah berjalan.

Dalam tahap ini auditor memberi simpulan mengenai kecukupan rancangan pengendalian dan kesesuaian antara aktivitas pengendalian dengan rancangan pengendalian. Dalam hal rancangan pengendalian dinilai auditor belum memadai, bersama-sama dengan manajemen, auditor memformulasikan tambahan rancangan pengendalian sehingga diperoleh keyakinan bahwa rancangan pengendalian dapat menekan tingkat risiko hingga level yang dapat diterima.

a. Penilaian Efektivitas Rancangan Pengendalian

Langkah kerja dalam menilai rancangan pengendalian sebagai berikut:

- 1) Melakukan reviu terhadap dokumen rencana tindak pengendalian unit kerja
- 2) Melakukan diskusi dengan manajemen, apabila terdapat rancangan pengendalian yang belum sesuai dalam memitigasi risiko.
- 3) Menuangkan dalam kertas kerja hasil diskusi dengan manajemen
- 4) Jika masih terdapat risiko utama yang belum termitigasi oleh pengendalian utama, melakukan fasilitasi untuk merancang pengendalian dalam rangka memitigasi risiko dimaksud.
- 5) Menuangkan dalam kertas kerja hasil fasilitasi CSA.

b. Pengujian Kesesuaian Implementasi Pengendalian dengan Rancangan

Pengujian ini bertujuan untuk menilai bahwa suatu pengendalian telah dijalankan dengan cara, oleh orang, dan waktu yang tepat sesuai dengan rancangan pengendalian.

Pengujian ini dapat dilakukan dengan menggunakan beberapa teknik CSA sebagai berikut:

- 1) Wawancara dan/atau diskusi terfasilitasi dengan pegawai kunci.

Wawancara dengan pimpinan dan pelaksana pengendalian dapat memberikan bukti yang memadai mengenai efektivitas pengendalian tingkat aktivitas. Wawancara mempunyai dua tujuan, yaitu mengonfirmasi pemahaman mengenai rancangan pengendalian (apa yang seharusnya); dan mengidentifikasi temuan antara praktik yang ada (apa yang terjadi) dengan prosedur yang seharusnya. Di samping untuk mendapatkan informasi mengenai pelaksanaan pengendalian, wawancara juga bertujuan untuk meyakinkan bahwa pegawai yang diwawancarai telah memiliki kualifikasi dalam melaksanakan prosedur yang ditetapkan. Pegawai dikatakan

memiliki kualifikasi apabila memiliki keahlian dan pelatihan yang relevan, dan tidak menjalankan fungsi-fungsi yang seharusnya terpisah.

Sebagai alternatif dari wawancara, auditor dapat mengundang beberapa pimpinan dan pegawai kunci untuk melakukan diskusi yang terfasilitasi untuk menilai pengendalian intern. Diskusi terfasilitasi mempunyai tujuan yang sama dengan wawancara, tetapi ada beberapa keuntungan apabila menggunakan diskusi terfasilitasi, yaitu antara lain:

- mendapat gambaran atas seluruh proses (*end-to-end*) apabila pimpinan/ pelaksana pengendalian dari seluruh hadir; dan
- meningkatkan komunikasi dan pemahaman mengenai prosedur kegiatan, pengendalian terkait dan tanggung jawabnya dalam pencapaian tujuan kegiatan.

2) Observasi.

Auditor dapat melakukan inspeksi/observasi terutama atas pelaksanaan pengendalian yang sifatnya berkala, seperti perhitungan fisik persediaan dan rekonsiliasi realisasi belanja. Auditor melihat secara cermat pelaksanaan suatu kegiatan secara langsung dan menyeluruh (*end-to-end*). Hal ini dilakukan untuk meyakini bahwa pengendalian telah dilaksanakan sesuai dengan rancangannya. Apabila terdapat perbedaan antara rancangan dengan pelaksanaan pengendalian, Auditor diharapkan dapat mengidentifikasi penyebab perbedaan dan menilai dampaknya. Dalam melaksanakan inspeksi/observasi, Auditor harus cermat dan berhati-hati terhadap adanya kemungkinan bahwa pegawai akan bekerja lebih baik apabila mereka mengetahui bahwa mereka sedang diobservasi.

3) Pelaksanaan ulang suatu kegiatan (*reperformance*)

Apabila langkah pengujian yang telah dilakukan dirasa belum dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa suatu pengendalian telah dijalankan sesuai rancangannya, maka dapat dilakukan *reperformance* atas pengendalian tersebut. Sebagai contoh, auditor melaksanakan ulang reviu atas kertas kerja untuk memastikan bahwa semua aspek yang seharusnya direviu sudah direviu dan memastikan kebenaran angka-angka dan perhitungan dalam kertas kerja. Jenis pengendalian yang dapat dilakukan *reperformance* cukup beragam, misalnya: reviu atasan langsung, pengecekan kelengkapan

dokumen, verifikasi angka, perbandingan suatu data dengan data lainnya, dan rekonsiliasi. Oleh karena itu, Auditor harus menetapkan terlebih dahulu tujuan dilakukannya *reperformance*, misalnya: (1) memastikan bahwa pengendalian telah dilaksanakan atas semua aspek yang seharusnya dicakup; (2) memastikan kebenaran angka-angka atau perhitungan yang disajikan dalam suatu dokumen yang merupakan *output* suatu pengendalian; dan (3) memastikan bahwa pengendalian berupa verifikasi kelengkapan dokumen telah didukung dengan bukti yang memadai (dokumen yang dinyatakan ada dalam *checklist* verifikasi kelengkapan dokumen memang benar-benar ada).

Pengujian atribut pengendalian dibagi menjadi dua, yaitu atribut pengendalian berupa kriteria dan berupa aktivitas. Atribut pengendalian berupa kriteria merupakan jenis pengendalian yang menggunakan sistem atau kriteria khusus dalam rangka menghasilkan *output* tertentu. Pengujian untuk jenis pengendalian ini dilakukan dengan melihat apakah kriteria yang ditetapkan telah berjalan sebagaimana mestinya. Contohnya salah satu bentuk pengendalian dalam penerbitan Surat Perintah Membayar (SPM) melalui aplikasi adalah penomoran secara otomatis untuk mencegah adanya nomor SPM yang sama atau tidak urut.

Atribut pengendalian berupa aktivitas merupakan jenis pengendalian yang dilakukan secara manual dan berulang dalam rangka menghasilkan *output* tertentu. Pengujian terhadap aktivitas dilakukan untuk melihat konsistensi pelaksanaan pengendalian. Contohnya pelaksanaan pengujian terhadap pengendalian verifikasi dengan melihat ada tidaknya atribut pengendalian tanda tangan.

Hasil pengujian kesesuaian implementasi pengendalian dengan rancangan dapat didokumentasikan dengan menggunakan kertas kerja berikut:

Tabel 5
Pengujian Kesesuaian Implementasi Pengendalian dengan Rancangan

No	Pengendalian Utama	Telah dijalankan	Caranya tepat	Oleh orang yang tepat	Temuan		
					Uraian	Penyebab	Dampak
1	2	3	4	5	6	7	8

Keterangan:

(1) : diisi nomor urut

(2) : diisi nama pengendalian utama

(3) : diisi hasil penilaian apakah pengendalian telah dilaksanakan

- (4) : diisi hasil penilaian apakah cara pelaksanaan pengendalian telah tepat
- (5) : diisi hasil penilaian apakah pengendalian telah dilaksanakan oleh orang/pegawai/pejabat yang tepat
- (6) : diisi deskripsi temuan
- (7) : diisi penyebab temuan
- (8) : diisi dampak temuan terhadap tujuan kegiatan

3. Dokumentasikan hasil kerja pengawasan

Pengujian yang dilakukan auditor harus didokumentasikan. Dokumentasi hasil pengawasan atau KKA meliputi pengendalian yang diuji, metode pengujian yang dilakukan, termasuk ukuran sampel yang diambil, hasil pengujian dan simpulan pengujian.

Dalam pelaksanaan pengawasan, KKA individu yang harus didokumentasikan minimal adalah:

- dokumen-dokumen, gambar-gambar, serta laporan-laporan;
- bagan alur proses (*flowchart*) dan hasil ringkasan wawancara dengan pemilik proses;
- register risiko;
- database simpulan hasil pengujian pengendalian;
- tindakan korektif yang diusulkan.

4. Menilai analisis risiko yang dilakukan oleh manajemen.

Auditor melakukan evaluasi atas hasil penilaian risiko oleh manajemen. Evaluasi dilakukan oleh auditor dengan menggunakan kriteria pengukuran risiko, baik dampak maupun keterjadian, yang telah diformulasikan oleh manajemen. Tujuan utamanya adalah untuk memutakhirkan informasi dalam register risiko.

5. Kesimpulan atas tanggapan dan proses manajemen risiko yang tercakup dalam tugas.

Kesimpulan audit mencakup baik desain pengendalian dan seberapa baik pengendalian telah berjalan. Kesimpulan tersebut perlu dikaitkan dengan risiko yang dikelola oleh pengendalian yang ada sehingga dapat memberikan keyakinan atas apa yang menjadi tujuan tahap ini.

6. Membuat ringkasan simpulan hasil pengawasan untuk pimpinan organisasi.

Ringkasan ini harus:

- Memberikan informasi dan saran mengenai kesesuaian tata kelola yang diselenggarakan auditi dengan peraturan yang berlaku bagi organisasi (K/L/P).

- Memberikan informasi dan saran mengenai kecukupan dan efektivitas rancangan pengendalian yang telah disusun oleh auditi, seperti pedoman dan prosedur operasi standar.
- Memberikan pendapat bahwa risiko telah cukup dikelola dalam memastikan tercapainya tujuan organisasi.

E. Pendokumentasian Tahap Pelaksanaan Pengawasan

Dokumentasi tahapan pelaksanaan pengawasan intern berbasis risiko adalah sebagai berikut:

1. Surat Tugas dan Perencanaan pengawasan;
2. Kertas Kerja Informasi umum dan latar belakang;
3. Kertas Kerja pertemuan dengan Manajemen;
4. Kertas Kerja Kematangan Risiko;
5. Kertas Kerja Tujuan, Register Risiko dan Rencana Tindak Pengendalian;
6. Kertas Kerja Pengujian Pengendalian;
7. Kertas Kerja Temuan Pengawasan; dan
8. Format Ringkasan Simpulan Hasil Pengawasan.

BAB VI PENGKOMUNIKASIAN HASIL PENGAWASAN

Tim Audit mengomunikasikan hasil kerja pengawasan intern berbasis risiko ke pihak manajemen (auditi) dalam bentuk Laporan Hasil Pengawasan Intern Berbasis Risiko. Laporan Hasil Pengawasan Intern Berbasis Risiko merupakan kesempatan bagi Tim untuk mendapatkan perhatian manajemen sepenuhnya dan kesempatan untuk menunjukkan ke manajemen mengenai keuntungan audit dan apa yang dapat ditawarkan dari hasil pengawasan intern berbasis risiko.

A. Tujuan Penyusunan Laporan Hasil Pengawasan

Sesuai dengan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia 4000 – Komunikasi Hasil Penugasan Audit Intern, tujuan penyusunan laporan hasil audit adalah:

1. mengomunikasikan hasil penugasan audit intern kepada auditi dan pihak lain yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan;
2. menghindari kesalahpahaman atas hasil penugasan audit intern;
3. menjadi bahan untuk melakukan tindakan perbaikan bagi auditi dan instansi terkait; serta
4. memudahkan pemantauan tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan.

B. Standar Profesi Intern Audit tentang Penyusunan Laporan Hasil Audit

Audit Intern harus memperhatikan standar profesi untuk mengomunikasikan hasil audit, yaitu:

1. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia 2014

Standar Komunikasi 4010 – Kriteria Komunikasi Hasil Penugasan Audit Intern menjelaskan bahwa komunikasi hasil penugasan audit intern harus mencakup sasaran dan ruang lingkup penugasan audit intern, serta kesimpulan yang berlaku, rekomendasi, dan rencana aksi. Lebih lanjut dijelaskan bahwa komunikasi akhir hasil penugasan audit intern harus berisi pendapat auditor dan/atau kesimpulan. Ketika dikeluarkan, pendapat dan/atau kesimpulan harus mempertimbangkan harapan auditi dan para pemangku kepentingan lainnya, dan harus didukung oleh informasi yang cukup, kompeten, relevan, dan berguna.

Auditor didorong untuk mengakui kinerja yang memuaskan dalam komunikasi hasil penugasan audit intern. Ketika merilis/menerbitkan hasil penugasan audit intern, komunikasi harus mencakup pembatasan distribusi dan penggunaan hasil. Komunikasi kemajuan dan hasil penugasan *consulting* akan bervariasi dalam bentuk dan isi bergantung pada sifat penugasan dan kebutuhan klien.

2. Standar Internasional untuk Praktik Profesional Intern Audit Tahun 2017 (*International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing*) – IPPF Standar 2017

Standar Kinerja 2410 – Kriteria Komunikasi antara lain menjelaskan bahwa Komunikasi harus mencakup tujuan, ruang lingkup, dan hasil penugasan. Komunikasi akhir hasil penugasan harus memuat kesimpulan yang dapat diterapkan, termasuk rekomendasi dan/atau tindakan perbaikan yang dapat diterapkan. Apabila memungkinkan, pendapat auditor intern semestinya diberikan. Suatu pendapat harus mempertimbangkan ekspektasi pimpinan organisasi, serta pemangku kepentingan lain, dan harus didukung dengan informasi yang cukup, andal, relevan, dan bermanfaat.

Pendapat tersebut dapat berupa peringkat (*rating*), kesimpulan, atau uraian hasil audit dalam bentuk lain. Penugasan tersebut dapat mencakup pengendalian terhadap proses tertentu, risiko atau unit bisnis. Formulasi pendapat tersebut dilakukan dengan mempertimbangkan hasil penugasan dan tingkat signifikansinya. Auditor intern didorong untuk dapat mengakui kinerja yang memuaskan dalam laporan hasil penugasannya. Bilamana hasil penugasan disampaikan kepada pihak di luar organisasi, maka harus disebutkan pembatasan distribusi dan penggunaan hasil penugasan.

Bentuk dan isi komunikasi progres dan hasil akhir penugasan konsultansi bervariasi dalam bentuk dan isinya, bergantung pada sifat penugasan dan kebutuhan klien. Meskipun format dan muatan laporan audit dapat bervariasi menurut organisasi atau jenis audit, laporan memuat setidaknya tujuan, ruang lingkup penugasan, simpulan, saran, dan rencana tindak lanjutnya.

- a. Laporan memuat latar belakang unit organisasi dan aktivitas yang direviu, serta ringkasan. Informasi latar belakang dapat mengidentifikasi unit-unit organisasi dan aktivitas yang ditelaah dan menyajikan informasi yang relevan. Laporan audit juga dapat

memasukkan status temuan, simpulan, dan saran dari laporan sebelumnya. Laporan audit juga dapat menjadi indikasi apakah laporan mencakup audit terjadwal atau sebagai respon terhadap permintaan. Ikhtisar, jika dimasukkan, harus menjadi representasi yang seimbang atas muatan laporan audit.

- b. Pernyataan tujuan menjelaskan tujuan penugasan dan menginformasikan kepada pembaca mengapa penugasan dilaksanakan dan apa yang diharapkan untuk dicapai.
- c. Pernyataan ruang lingkup mengidentifikasi aktivitas yang diaudit dan mungkin meliputi informasi pendukung, seperti periode waktu yang direviu dan aktivitas terkait yang tidak direviu. Aktivitas terkait yang tidak diaudit jika perlu diidentifikasi untuk menggambarkan batas-batas audit. Sifat dan luas audit yang dilakukan juga diuraikan.
- d. Hasil penugasan meliputi observasi, simpulan, opini, saran, dan rencana tindakan.
- e. Temuan berhubungan dengan pernyataan fakta. Temuan yang diperlukan untuk mendukung atau mencegah kesalahpahaman terhadap simpulan dan saran auditor intern dimasukkan ke dalam laporan audit akhir. Informasi atau temuan yang kurang signifikan dapat dikomunikasikan secara lisan atau melalui surat-menyurat informal.
- f. Temuan audit dimunculkan oleh suatu proses perbandingan antara apa yang seharusnya dengan apa yang ada. Baik ada atau tidak ada perbedaan, auditor intern perlu membuat laporan. Temuan didasarkan pada atribut-atribut berikut:
 - 1) Kriteria: Standar, ukuran, atau ekspektasi yang digunakan dalam melakukan suatu evaluasi dan atau verifikasi (apa yang seharusnya ada).
 - 2) Kondisi: Bukti faktual yang ditemukan auditor intern dalam pelaksanaan pengujian (apa yang benar-benar ada).
 - 3) Sebab: Alasan perbedaan antara kondisi yang diharapkan dengan kondisi aktual (mengapa terjadi perbedaan).
 - 4) Akibat: Risiko atau *exposure* yang dihadapi oleh organisasi auditi dan atau lainnya karena kondisi tidak sama seperti kriteria (dampak dari perbedaan).

- 5) Temuan yang dilaporkan juga dapat memasukkan saran, penjelasan oleh auditi, dan informasi yang mendukung jika tidak dikecualikan di tempat lain.

Selain itu, Audit Intern dapat mempertimbangkan penerapan aturan *The Turnbull Guidance* (2005) paragraf 28 dan 29, dengan penyesuaian untuk sektor publik, yaitu sebagai berikut:

1. Paragraf 28 menjelaskan bahwa laporan manajemen kepada pimpinan instansi, sebaiknya sehubungan dengan area yang tercakup dalam laporan, memberikan suatu penilaian yang seimbang mengenai signifikansi risiko-risiko, dan efektivitas sistem pengendalian intern dalam pengelolaan risiko-risiko tersebut. Setiap kegagalan atau kelemahan pengendalian yang teridentifikasi sebaiknya dibahas dalam laporan, termasuk dampak yang terjadi, yang dapat terjadi, atau yang mungkin terjadi, pada instansi dan tindakan-tindakan yang diambil untuk memperbaikinya. Perlu ada keterbukaan komunikasi manajemen dengan pimpinan instansi mengenai masalah-masalah yang berhubungan dengan risiko dan pengendalian.
2. Paragraf 29 menjelaskan bahwa ketika mereviu laporan selama satu tahun, pimpinan instansi sebaiknya:
 - a. mempertimbangkan risiko-risiko apa yang signifikan dan menilai bagaimana risiko tersebut diidentifikasi, dievaluasi, dan dikelola;
 - b. menilai efektivitas sistem yang terkait dengan pengendalian intern dalam mengelola risiko-risiko yang signifikan, tanpa mengabaikan, khususnya setiap kegagalan atau kelemahan yang signifikan dalam pengendalian intern yang telah dilaporkan;
 - c. mempertimbangkan apakah tindakan-tindakan yang perlu telah dilakukan dengan segera untuk memperbaiki setiap kegagalan atau kelemahan yang signifikan; serta
 - d. mempertimbangkan apakah temuan-temuan mengindikasikan kebutuhan untuk melakukan monitoring yang lebih ekstensif terhadap sistem pengendalian intern.

C. Pembahasan Hasil Pengawasan

Setelah pelaksanaan audit di lapangan selesai dilakukan, auditor harus melakukan pembahasan hasil audit dengan auditi. Sebelum pembahasan dilakukan, auditor menyiapkan simpulan awal hasil audit (*preliminary conclusions*) yang menjelaskan efektivitas pengelolaan setiap risiko. Untuk

setiap risiko yang diaudit, internal auditor harus memiliki simpulan/keyakinan memadai apakah:

- a. Risiko dikelola sampai berada dalam *risk appetite* auditi/organisasi (*acceptable*); atau
- b. Risiko tidak dikelola sampai berada dalam *risk appetite* (*unacceptable, issue, supplementary issue*); dan
- c. Tindakan telah disetujui untuk membuat risiko berada dalam *risk appetite*, atau risiko akan dihadapi, atau risiko diakhiri atau ditransfer, atau risiko tidak dikelola sampai berada dalam *risk appetite*, dan tidak ada tindakan sesuai yang dilakukan.

Selanjutnya, Auditor Intern membuat dan menyampaikan daftar pokok bahasan (*issues*) mengenai risiko-risiko residual yang ada di atas *risk appetite* kepada auditi untuk bahan diskusi dengan manajemen.

Pembahasan hasil audit dilakukan dengan orang-orang yang tepat. Selama pembahasan, auditor intern mencatat hasil pembahasan mengenai tindakan yang akan dilakukan agar risiko residual yang masih di atas *risk appetite* dapat berada dalam *risk appetite*, atau risiko-risiko akan diakhiri, ditransfer, atau dihadapi. Auditor Intern mencantumkan dalam draft laporan ketiga jenis risiko tersebut agar dapat diinformasikan kepada manajemen senior. Khusus untuk risiko yang akan dihadapi, Auditor intern memeriksa keberadaan risiko tersebut, dan melakukan pengujian terhadap setiap rencana darurat (*contingency plans*).

D. Penyusunan Konsep Laporan Hasil Pengawasan

Standar Komunikasi 4030 – Metodologi, Bentuk, Isi, dan Frekuensi Komunikasi, menyatakan bahwa komunikasi audit harus dibuat secara tertulis berupa laporan dan harus segera, yaitu pada kesempatan pertama setelah berakhirnya pelaksanaan audit.

Komunikasi audit intern harus dibuat secara tertulis untuk menghindari kemungkinan salah tafsir atas kesimpulan, fakta, dan rekomendasi auditor. Keharusan membuat komunikasi secara tertulis tidak berarti membatasi atau mencegah komunikasi lisan dengan auditi selama proses audit berlangsung. Pembuatan komunikasi hasil audit secara tertulis dilakukan segera setelah selesainya pekerjaan lapangan, tanpa harus ditunda. Pembuatan komunikasi audit secara tertulis dapat dilakukan secara berkala sebelum selesainya penugasan/pekerjaan lapangan untuk

memenuhi kebutuhan informasi hasil pengawasan yang mendesak bagi *stakeholders*.

Bentuk laporan pada dasarnya bisa berbentuk surat atau bab. Bentuk surat digunakan apabila dari hasil audit tidak ditemukan banyak fakta yang signifikan. Adapun bentuk bab digunakan apabila dari hasil audit ditemukan banyak fakta dan/atau signifikan. Laporan hasil audit intern, baik bentuk surat maupun bab, setidaknya harus memuat:

1. dasar melakukan audit intern;
2. identifikasi auditi;
3. tujuan/sasaran, lingkup, dan metodologi audit intern;
4. pernyataan bahwa penugasan telah dilaksanakan sesuai dengan standar audit;
5. kriteria yang digunakan untuk mengevaluasi;
6. hasil audit intern berupa kesimpulan, fakta, dan rekomendasi;
7. tanggapan dari pejabat auditi yang bertanggung jawab;
8. pernyataan adanya keterbatasan dalam audit serta pihak-pihak yang menerima laporan; serta
9. pelaporan informasi rahasia apabila ada.

Setelah pembahasan hasil audit selesai dilakukan, Audit Intern harus menyusun konsep laporan hasil audit. Audit Intern harus ingat kembali mengenai konsep risiko, yaitu suatu ketidakpastian, baik kemungkinan merugikan atau menguntungkan.

Pokok masalah yang harus disajikan dalam laporan hasil audit, yaitu hasil evaluasi pengendalian risiko yang telah dilakukan, apakah sudah sampai pada level yang dapat diterima atau belum dapat diterima. Hasil evaluasi ini dapat diperoleh pada saat auditor melakukan pengujian pengendalian risiko yang telah dilakukan sepanjang pekerjaan lapangan.

Laporan yang dihasilkan oleh audit intern berbasis risiko pada dasarnya tidak berbeda dari audit lainnya, walaupun formatnya mungkin sedikit berbeda.

1. Format Laporan

Format laporan audit tidak ditentukan oleh standar, oleh karena itu format laporan bisa berbeda-beda antar-Audit Intern. Format laporan yang biasa digunakan dalam pelaporan audit intern berbasis risiko adalah sebagai berikut:

- a. Ringkasan untuk eksekutif. Isi ringkasan untuk eksekutif meliputi:
- 1) Pendahuluan yang menguraikan secara singkat objek yang sedang diaudit dan alasan untuk melakukan audit;
 - 2) Tujuan proses-proses yang sedang diaudit;
 - 3) Isu-isu yang ditemukan selama proses audit;
 - 4) Simpulan yang menyatakan bahwa:
 - a) risiko-risiko telah diidentifikasi, dievaluasi, dan dikelola;
 - b) pengendalian mengurangi risiko sampai pada tingkat yang diterima;
 - c) tindakan telah diambil segera untuk memperbaiki kegagalan atau kelemahan yang signifikan;
 - d) tingkat pemantauan saat ini adalah memadai;
 - 5) Jadwal tindak lanjut audit.
- b. Isu-isu Utama
- Yang dimaksud dengan isu-isu utama adalah risiko signifikan yang belum cukup dikurangi oleh pengendalian-pengendalian dan oleh karena itu menghambat pencapaian beberapa tujuan.
- Bagian ini merinci isu yang ditemukan dalam audit. Pada setiap isu yang dilaporkan diuraikan hal-hal berikut:
- 1) judul isu;
 - 2) hasil observasi selama proses audit;
 - 3) konsekuensi yang akan ditimbulkan apabila risiko tersebut terjadi;
 - 4) opsi atau saran untuk mengurangi risiko sampai pada tingkat yang dapat diterima;
 - 5) tindakan yang perlu diambil berdasarkan saran yang ada, dengan menetapkan siapa yang bertanggung jawab dan kapan harus dilaksanakan.
- c. Isu-isu tambahan
- Isu tambahan timbul dari risiko melekat yang dalam batas risiko yang telah ditetapkan (oleh pimpinan instansi) dan oleh karena itu tidak mempengaruhi pencapaian tujuan utama. Tindakan atas isu-isu ini akan meningkatkan pengendalian dan efisiensi. Sama dengan bagian isu-isu utama, bagian isu-isu tambahan ini memerinci semua isu yang ditemukan dalam audit. Pada setiap isu yang dilaporkan diuraikan observasi, konsekuensi, dan tindakan yang biasanya disajikan dalam bentuk tabel.

d. Laporan proses-proses, risiko-risiko, dan pengendalian-pengendalian
Laporan ini biasanya disusun dalam bentuk tabel yang memuat proses yang diaudit, risiko yang terkandung, dan pengendalian yang ada. Laporan ini dikembangkan dari *database* audit, dan panjang laporan bergantung pada banyaknya proses, risiko, dan pengendaliannya.

Manfaat laporan ini adalah:

- 1) Laporan ini menunjukkan pekerjaan yang dilaksanakan oleh auditor untuk mendukung simpulan auditor. Laporan ini berguna apabila auditor bekerja untuk jangka waktu lama, misalnya dua minggu dan mengajukan dua lembar ringkasan eksekutif dengan simpulan “hijau”.
- 2) Laporan ini akan menempatkan risiko pada konteksnya. Contohnya bila Auditor Intern menemukan dua risiko utama yang tidak dikendalikan dari 100 risiko lainnya yang dapat dikendalikan akan memberikan gambaran yang tidak terlalu negatif. Dalam laporan ringkasan untuk eksekutif akan disebutkan bahwa 98% risiko dapat dikendalikan dengan baik.
- 3) Laporan ini menyajikan proses, risiko, dan pengendalian yang lengkap kepada manajemen. Oleh karena itu, jika manajemen akan mengubah sistem mereka, maka mereka dapat mengetahui bagaimana perubahan itu akan berpengaruh terhadap risiko residual.

e. Sirkulasi

Bagian ini menunjukkan daftar nama pejabat beserta jabatannya yang akan menerima draf dan/atau laporan final. Pada bagian depan laporan hasil audit dicantumkan juga Ringkasan Simpulan. Penarikan simpulan ini didasarkan pada skor yang ada dalam Daftar Risiko, dengan berpedoman pada ketentuan berikut ini.

Panduan Penentuan Simpulan Audit			
Tingkatan	Dapat Diterima	Menjadi Perhatian	Tidak Dapat Diterima
Warna	Hijau	Kuning	Merah
Dilaporkan sebagai	Tidak perlu dilaporkan	Isu-isu Utama	Isu-isu Utama
Simpulan Audit	Kriteria		
Risiko-risiko telah diidentifikasi, dievaluasi, dan dikelola	Proses menyeluruh telah digunakan dan semua risiko signifikan telah diidentifikasi. Nilai: 1, 2 atau 3	Proses-proses telah digunakan, tetapi terdapat beberapa kekurangan. Nilai: 4	Tidak memadai, atau tidak ada proses-proses yang digunakan. Nilai: 6 atau 9
Pengendalian mengurangi risiko sampai tingkat yang diterima	Risiko-risiko telah dikurangi sampai dengan batas yang dapat diterima (walaupun beberapa tindakan mungkin diperlukan - catat pada "Isu Tambahan"). Nilai: 1, 2, atau 3	Risiko-risiko telah dikurangi sampai dengan batas yang dapat diterima, kecuali risiko-risiko signifikan yang dicatat dan oleh karena itu ada kemungkinan bahwa beberapa tujuan tidak akan tercapai. Nilai: 4	Risiko-risiko belum dikurangi sampai dengan tingkat yang dapat diterima dan mungkin beberapa tujuan tidak akan atau tidak tercapai. Nilai: 6 atau 9
Tindakan telah diambil sesegera mungkin untuk memperbaiki kegagalan Signifikan	Tindakan yang telah diambil akan mengurangi semua risiko sampai pada tingkat yang dapat diterima	Tindakan yang telah diambil akan mengurangi beberapa risiko sampai pada tingkat yang diterima	Tidak ada tindakan yang telah diambil atau tindakan yang diambil tidak cukup mengurangi risiko
Tingkat Pemantauan saat ini telah memadai	Tidak diperlukan pemantauan tambahan	Beberapa pemantauan tambahan diperlukan	Perbaikan-perbaikan besar diperlukan untuk memantau

Pada saat penyampaian draf laporan hasil audit kepada berbagai pihak terkait, sebuah surat pengantar disertakan dalam laporan tersebut. Isi surat pengantar ini sebaiknya memuat:

- a. ringkasan simpulan;
- b. catatan bahwa sebuah ringkasan untuk eksekutif disertakan pada halaman pertama dari laporan;
- c. tanggal dimana tanggapan atas laporan harus telah diterima, misalnya 2 minggu setelah pengiriman; serta
- d. nama-nama dan jabatan penerima laporan.

2. Isi Laporan

Muatan dalam laporan terdiri atas:

- a. Pernyataan mengenai isu atau masalah yang menjadi perhatian
Tujuan pernyataan ini adalah untuk mengangkat isu atau masalah yang ada ke permukaan agar mendapat perhatian serius dari manajemen. Untuk mencapai tujuan tersebut, diperlukan sebuah pendekatan yang merupakan pertanyaan bagi auditor kepada dirinya sendiri, yaitu:
 - 1) Perilaku apa yang telah dilakukan atau sebaliknya yang tidak dilakukan oleh pegawai sehingga isu penyimpangan atau kelemahan bisa terjadi;
 - 2) Bagaimana isu penyimpangan atau kelemahan itu dapat mempengaruhi kemampuan manajemen dalam menjalankan kegiatannya untuk mencapai tujuan;
 - 3) Apa yang menjadi perhatian auditor sebagai seorang profesional;
 - 4) Apakah isu dimaksud punya korelasi positif dengan isu lainnya, karena seringkali beberapa temuan memiliki akar permasalahan yang sama.
- b. Pernyataan mengenai hasil observasi yang dilakukan oleh auditor
Selama audit, auditor melakukan observasi. Hasil observasi dijadikan bukti untuk mendukung temuan yang telah ditemukan sebelumnya. Dalam hal ini, auditor dapat membandingkan antara kriteria (yang seharusnya ada) dengan kondisi (yang sebenarnya ada).
- c. Pernyataan mengenai kemungkinan terjadinya risiko, serta implikasinya terhadap pencapaian tujuan. Pernyataan mengenai dampak ini harus menjadi bagian yang paling menonjol dalam laporan hasil audit. Pernyataan ini harus menunjukkan bahwa auditor memahami bisnis dan risiko yang terkandung dalam bisnis tersebut. Selain itu, pernyataan ini ingin menunjukkan bahwa auditor berada di pihak audit dan memiliki bahasa yang sama, sehingga saran audit akan mendapat perhatian penuh dari manajemen.
- d. Saran
Kemungkinan dan dampak yang dilaporkan akan menjadi tidak berarti bila tidak disertai dengan opsi atau saran untuk mengatasinya.

Syarat-syarat sebuah saran adalah:

- 1) diawali dengan judul agar memudahkan pembaca menemukannya;
- 2) berupa kalimat singkat, dan jika terdiri atas beberapa kalimat sebaiknya disajikan dengan nomor urut;
- 3) berkaitan langsung dengan persoalan yang disajikan dalam pernyataan isu atau masalah;
- 4) bertujuan untuk mengubah perilaku;
- 5) ditujukan kepada orang/pejabat yang berwenang untuk menindaklanjuti dan batas waktu penyelesaian; dan
- 6) tindak lanjut atas saran dalam batas wewenang auditi.

3. Syarat Laporan Hasil Audit yang Baik

SAIPI 2014 Standar Komunikasi 4020 - Kualitas Komunikasi menjelaskan bahwa komunikasi hasil penugasan audit intern harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, konstruktif, jelas, ringkas dan singkat, dengan penjelasan sebagai berikut:

- a. Tepat waktu, adalah tepat dan bijaksana, bergantung pada pentingnya masalah, dan memungkinkan manajemen untuk mengambil tindakan korektif yang tepat;
- b. Lengkap, artinya tidak kekurangan apapun hal yang penting dan mencakup semua informasi penting dan relevan, serta pengamatan untuk mendukung rekomendasi dan kesimpulan;
- c. Akurat, artinya bebas dari kesalahan dan distorsi, serta sesuai dengan fakta-fakta yang mendasari;
- d. Objektif, adalah adil, tidak memihak, tidak bias, serta merupakan hasil dari penilaian adil dan seimbang dari semua fakta dan keadaan yang relevan;
- e. Meyakinkan, artinya hasil penugasan audit intern harus dapat menjawab sasaran audit, menyajikan fakta, kesimpulan, dan rekomendasi yang logis;
- f. Konstruktif, artinya membantu auditi dan mengarah pada perbaikan yang diperlukan;
- g. Jelas, adalah mudah dipahami dan logis, menghindari bahasa teknis yang tidak perlu, serta menyediakan semua informasi yang signifikan dan relevan;
- h. Ringkas dan singkat, adalah langsung ke titik masalah dan menghindari elaborasi yang tidak perlu, detail berlebihan, redundansi, dan membuang-buang kata.

E. Reviu Konsep Laporan Hasil Pengawasan

Tim pengawasan intern berbasis risiko bertanggung jawab atas keakuratan informasi dan kelayakan penyajian laporan audit yang diterbitkan. Tanggung jawab utama untuk mereviu dan memeriksa kualitas laporan hasil audit yang akan diterbitkan terletak pada penanggung jawab, pengendali teknis, dan ketua tim. Kegiatan utama yang dilakukan mencakup:

1. Perencanaan penyusunan laporan hasil pengawasan

Sebagai bagian dari proses penugasan audit, tim audit mendiskusikan secara eksplisit hal-hal yang dapat membantu penyiapan dan penelaahan laporan secara lebih efisien dan efektif. Kegiatan perencanaan tersebut mencakup hal-hal berikut ini:

- a. Mengomunikasikan ekspektasi atau keinginan khusus dari pengguna laporan. Setiap ekspektasi atau keinginan khusus dari pengguna laporan terhadap isi laporan, proses penyiapan dan reviu, serta batas waktu penyerahan laporan dikomunikasikan kepada tim audit.
- b. Mempertimbangkan perubahan ketentuan tentang pelaporan. Suatu daftar tentang perubahan dalam hal teknis harus dibahas untuk mengidentifikasi perubahan yang berkaitan dengan penugasan audit. Tanggung jawab, bahan acuan, dan waktu untuk meneliti perubahan tersebut harus ditentukan.
- c. Menentukan tanggung jawab untuk penyiapan, reviu, dan pengetikan konsep laporan. Dalam menyiapkan konsep laporan harus dipertimbangkan pengalaman dari anggota tim audit yang ditugaskan dan pemahamannya terhadap penugasan yang bersangkutan. Untuk mendapatkan konsep awal yang bermutu, khususnya untuk bagian laporan atau pengungkapan yang kompleks, maka lebih efisien jika konsep awal tersebut disiapkan oleh personel yang lebih berpengalaman (misalnya pengawas). Penanggung jawab dan pengawas mengomunikasikan secara jelas ekspektasinya kepada personel yang menyiapkan konsep laporan. Walaupun tim audit yang mengetik konsep laporan, sebaiknya dipertimbangkan pula untuk mendapatkan bantuan auditi dalam penyiapan bagian-bagian tertentu dari konsep laporan.
- d. Menentukan batas waktu dan sumber daya yang dibutuhkan. Jadwal mengenai proses penyiapan dan reviu konsep laporan harus disiapkan. Jadwal tersebut tidak hanya mencantumkan kapan batas

akhir penyerahan laporan, tetapi juga harus mencantumkan tahap-tahap kemajuan dari proses penyiapan dan reviu konsep laporan. Personel auditi dan auditor yang diperlukan dalam proses penyiapan dan reviu laporan harus pula dijadwalkan, dengan memerhatikan tahap-tahap kemajuan proses dan batas akhir penyerahan laporan.

- e. Mereviu kebutuhan informasi. Pastikan bahwa data atau informasi yang disiapkan auditi telah memuat semua informasi yang dibutuhkan untuk menyusun konsep laporan. Perhatian khusus diberikan untuk memastikan bahwa kertas kerja telah sesuai dengan laporan, dan data atau informasi yang disiapkan auditi telah sesuai dengan pengungkapan yang dibuat.

2. Penyusunan konsep awal laporan yang bermutu

Penyiapan konsep awal laporan yang bermutu merupakan komponen terpenting dari proses penyiapan dan reviu laporan secara efektif, karena cara ini dapat mencegah proses reviu yang berkepanjangan dan mengurangi banyaknya perbaikan yang harus dilakukan.

Faktor penting untuk memperoleh konsep awal laporan yang bermutu antara lain:

- a. Pengalaman personel yang bertanggung jawab untuk menyiapkan konsep laporan. Sebagaimana didiskusikan sebelumnya, perlu dipertimbangkan untuk menugaskan pengawas dalam menyiapkan konsep awal laporan.
- b. Penggunaan konsep standar. Penggunaan bentuk standar laporan audit dan pengungkapan (yang perlu dimodifikasi hanya jika kondisi auditi amat unik) akan mengurangi proses awal dan proses selanjutnya dari tugas pengetikan konsep laporan, serta memudahkan pelaksanaan proses reviu.
- c. Penyiapan format laporan periode sebelumnya untuk digunakan pada periode berjalan. Penyiapan format laporan periode sebelumnya sebaiknya dilakukan segera setelah dilaksanakannya rapat perencanaan. Dengan demikian, personel yang menyiapkan konsep laporan memiliki panduan untuk memasukkan perubahan-perubahan yang diperlukan ke dalam laporan.

3. Penyusunan laporan dan pengoreksian revisi yang efisien

Laporan hendaknya disusun di tempat yang dekat dengan data yang diperlukan. Agar modifikasi dapat dicerminkan secara lebih efisien ke dalam konsep awal laporan, perlu dipertimbangkan hal-hal berikut ini:

- a. Pertimbangkan waktu pemutakhiran data. Waktu yang tepat untuk mengisi atau merevisi data sebaiknya dilaksanakan sesingkat mungkin.
- b. Selama berlangsungnya penugasan audit, penanggung jawab dan pengawas harus memerhatikan masalah-masalah audit yang didokumentasikan di dalam dokumen. Penyiapan kalimat laporan secara dini terhadap masing-masing masalah lebih efisien dibandingkan seandainya hal tersebut baru dilaksanakan pada saat pelaksanaan revidi laporan secara menyeluruh.

4. Revidi yang Terarah dan Efisien

Pertimbangkan hal-hal berikut ini untuk melakukan revidi secara efisien terhadap konsep laporan hasil audit:

- a. Batasi tingkatan revidi. Pada suatu penugasan audit yang sederhana dengan bentuk laporan yang biasa dan masalah-masalah pelaporan yang berulang kali terjadi, hal yang sama tidak perlu direvidi sekaligus oleh penanggung jawab dan pengawas. Namun demikian, paling tidak penanggung jawab harus membaca laporan audit serta mendiskusikannya dengan tim audit untuk mengetahui apakah seluruh standar telah dipenuhi.
- b. Jadwalkan revidi secara bersamaan daripada secara berurutan. Suatu pendekatan yang efisien dalam proses revidi mencakup revidi dari penanggung jawab dan pengawas, serta penyelenggaraan rapat untuk mengonsolidasikan perubahan yang diusulkan dan mendiskusikan hasil revidi yang saling bertentangan. Jika konsep laporan memiliki kualitas yang memadai, revidi dari manajemen dapat dilakukan secara bersamaan. Komunikasi dan diskusi mengenai hasil revidi yang saling bertentangan dapat mengurangi waktu revidi dan mengeliminasi waktu yang dibutuhkan untuk memproses hasil revidi yang saling bertentangan.
- c. Pertegas tanggung jawab dan arahkan proses revidi. Ekspektasi mengenai tanggung jawab Ketua Tim terhadap kelengkapan, akurasi, dan konsistensi antar komponen laporan harus dikomunikasikan dan dapat diukur secara jelas. Penanggung jawab dan pengawas mengatur

revisi mereka sedemikian rupa untuk memberi nilai tambah pada proses yang dilakukan, dengan meletakkan fokus utama pada masalah-masalah audit yang timbul pada periode berjalan, hal yang dikonsultasikan dengan pihak lain, dan perubahan yang harus dikomunikasikan kepada manajemen.

- d. Revisi Ketua Tim dan tanggung jawab untuk mengendalikan laporan
Sedikitnya Ketua Tim harus bertanggungjawab atas laporan bahwa pengungkapan telah lengkap dan akurat, serta telah mempertimbangkan saran modifikasi dari anggota tim, dan pengecualian dalam laporan dan pengungkapan yang dibutuhkan telah dimasukkan di dalam laporan audit. Ketua Tim juga bertanggungjawab untuk mengendalikan versi konsep laporan dan menonjolkan pengecualian dan pengungkapan, serta perubahan lain yang berasal dari revisi sebelumnya agar revisi penanggungjawab dan pengawas lebih terarah.
- e. Dapatkan dan realisasikan komentar dari proses revisi yang dilakukan manajemen. Tim audit berusaha untuk memberi auditi suatu konsep laporan sementara untuk keperluan diskusi pada saat rapat penutupan, yang dilakukan pada atau sebelum hari terakhir pelaksanaan pekerjaan lapangan. Batas waktu terakhir untuk mendapatkan komentar auditi dan penjiwaan laporan dikonfirmasi ulang di dalam rapat penutupan.

F. Penandatanganan Laporan Hasil Pengawasan

Laporan audit harus ditandatangani/diterbitkan oleh Inspektur atau Pejabat Organisasi yang berwenang. Jika pejabat organisasi yang menandatangani laporan audit bukanlah penanggung jawab penugasan audit yang bersangkutan karena hal-hal yang berkaitan dengan perizinan, maka personel yang menandatangani laporan menjadi bertanggungjawab sepenuhnya atas penugasan audit tersebut. Oleh karena itu, ia harus melakukan prosedur-prosedur yang dianggapnya harus dilakukan (misalnya: merevisi laporan tersebut, mendiskusikan masalah-masalah yang signifikan dengan penanggung jawab, dan merevisi kertas kerja) agar memiliki dasar yang kuat untuk menandatangani laporan.

Berdasarkan hukum, peraturan atau ketentuan profesional yang mengatur profesi auditor intern, laporan harus ditandatangani oleh seseorang yang memenuhi kualifikasi dan memiliki izin untuk menandatangani laporan.

Lebih lanjut, peraturan yang berlaku saat ini mengharuskan orang yang menandatangani laporan harus diidentifikasi dengan jelas, sehingga orang yang menandatangani laporan memiliki tanggung jawab pribadi atas penugasan audit yang bersangkutan meskipun ia bukanlah penanggungjawab dalam penugasan audit tersebut. Jika seseorang yang bukan penanggung jawab dalam penugasan audit harus menandatangani laporan karena hal-hal yang telah diuraikan sebelumnya, maka langkah-langkah berikut ini harus dilakukan:

1. Orang yang menandatangani laporan (atau orang lain yang ditunjuk untuk mewakili dirinya – lihat butir ketiga di bawah ini) harus mereviu: (a) laporan auditor dan laporan yang terkait, dan (b) kertas kerja yang terkait apabila dianggap perlu. Tujuan dari reviu ini adalah untuk mengevaluasi apakah laporan auditor telah memenuhi segala ketentuan mengenai pelaporan.
2. Penanggung jawab bertanggung jawab untuk: (a) menyediakan waktu yang cukup bagi personel organisasi yang akan menandatangani laporan untuk melakukan reviu yang dibutuhkan sebelum laporan diterbitkan, dan (b) menjawab segala pertanyaan yang timbul dari proses reviu.
3. Jika, berdasarkan alasan apapun, personel yang harus menandatangani laporan berkeyakinan bahwa ia tidak dapat menerima tanggung jawab sebagaimana diuraikan di atas, pimpinan organisasi harus dimintai konsultasi sehingga jalan keluarnya dapat segera diambil. Jalan keluar tersebut dapat berupa penggantian orang yang ditugaskan menandatangani laporan, atau penugasan seorang penanggung jawab yang tidak terlibat dalam penugasan audit tersebut untuk melakukan reviu demi kepentingan personel yang menandatangani laporan. Penanggung jawab dalam penugasan audit, wajib memastikan bahwa audit dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang terdapat di dalam Standar Praktik Audit Intern.

G. Pendistribusian Laporan Hasil Pengawasan

Standar Komunikasi 4060 – Pendistribusian Hasil Audit Intern, menyatakan bahwa auditor harus mengomunikasikan dan mendistribusikan hasil penugasan audit intern kepada pihak yang tepat, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pengkomunikasian hasil penugasan audit intern harus dilaksanakan tepat waktu kepada pemberi tugas dan pihak yang berkepentingan, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Namun, dalam hal yang diaudit merupakan rahasia negara, maka untuk tujuan keamanan atau dilarang disampaikan kepada pihak-pihak tertentu atas dasar ketentuan peraturan perundang-undangan, auditor dapat membatasi pendistribusian hasil audit. Apabila suatu audit dihentikan sebelum berakhir, tetapi auditor tidak mengeluarkan laporan hasil audit, maka auditor harus membuat catatan yang mengikhtisarkan hasil auditnya sampai tanggal penghentian dan menjelaskan alasan penghentian audit tersebut. Auditor juga harus mengomunikasikan secara tertulis alasan penghentian audit tersebut kepada auditi dan pejabat lain yang berwenang. Ketepatan pendistribusian suatu hasil audit merupakan kunci utama kemanfaatan suatu proses audit. Kita dapat membayangkan suatu proses audit telah dilaksanakan dengan sebaik-baiknya, mulai saat perencanaan awal hingga pelaksanaan dilapangan, serta penyajian laporan hasil pengawasan. Namun, pada saat pendistribusian mengalami suatu kendala misalnya, waktu, pihak yang menerima, serta cara penyampaian, maka tiadalah artinya kerja keras dari rencana hingga pelaporan. Untuk itu, pendistribusian Laporan Hasil Pengawasan pun harus direncanakan dari awal.

Sebelum dimulainya penugasan audit, harus sudah diketahui secara pasti kemana laporan tersebut akan didistribusikan. Dengan mengetahui secara dini kemana Laporan Hasil Pengawasan tersebut akan dikirim, maka akan diketahui pula siapa pemakai laporan tersebut. Perlunya diketahui pemakai laporan bermanfaat untuk menentukan permasalahan apa yang perlu disajikan, sejauhmana suatu permasalahan diungkapkan, serta kapan laporan itu harus sampai ke tangan pemakai laporan.

Dalam hubungannya dengan pendistribusian, Laporan Hasil Audit Intern Berbasis Risiko sebenarnya lebih banyak diperlukan oleh pihak intern dalam rangka pengungkapan atas risiko-risiko yang dihadapi oleh auditi.

Laporan hasil audit berguna bagi manajemen untuk mengambil langkah-langkah antisipasi terhadap risiko-risiko yang dipandang cukup signifikan dan perbaikan-perbaikan strategi atau perubahan strategi atas kejadian atau kondisi yang memang sudah terjadi dalam rangka menghindari kejadian tersebut akan terulang kembali, dan tidak kalah pentingnya

adalah pengembangan pengelolaan risiko atas sistem manajemen risiko yang sudah dijalankan oleh auditi.

1. Siapa yang Membutuhkan Laporan Hasil Pengawasan

Guna memperoleh gambaran yang jelas mengenai siapa yang membutuhkan Laporan Hasil Pengawasan, perlu melihat relevansi dari isi laporan tersebut. Dalam hubungannya dengan materi yang bersifat strategis, pihak manajemen tingkat ataslah yang paling membutuhkan laporan tersebut, sedangkan untuk materi yang sifatnya operasional maka manajemen tingkat menengah, sedangkan untuk hal-hal yang sifatnya teknis, tentu staf pelaksana yang paling berkepentingan.

Namun, dalam praktiknya masing-masing organisasi punya kebijakan sendiri, sehingga hal-hal diatas mungkin dapat berubah sesuai dengan kebijakan yang ada dan tujuan dari audit tersebut. Secara umum, pihak yang membutuhkan laporan adalah:

- a. Manajemen Tingkat Atas – Pimpinan Unit eselon II;
- b. Manajemen Tingkat Menengah (*Risk Taking Unit*) – Pimpinan Unit eselon III/IV;
- c. Sebagian Pelaksana yang secara langsung terkait; dan
- d. Pihak luar yang memang memerlukan dan kompeten.

2. Kapan Laporan Harus Didistribusikan

Setelah kita mengetahui siapa yang memerlukan laporan tersebut, selanjutnya harus menentukan kapan suatu laporan harus sampai kepada pemakainya. Untuk menentukan kapan suatu laporan harus didistribusikan, harus juga diketahui isi materi laporan, kapan laporan harus digunakan, dan kira-kira memakan waktu berapa lama tindakan tersebut harus dilaksanakan. Sebagai contoh, materi yang berisi hal-hal yang sifatnya harus cepat diambil tindakan, maka perlu secepatnya laporan sampai kepada pihak yang terkait (laporan secara lisan atau bentuk surat yang dapat cepat sampai). Dalam hal lain, untuk materi laporan yang sifatnya perlu tindakan dalam jangka panjang, maka laporan harus disampaikan menunggu sampai saat pemeriksaan berakhir (dalam bentuk laporan final).

H. Tindak Lanjut Hasil Pengawasan

Standar komunikasi 4100 – Pemantauan Tindak Lanjut, menyatakan bahwa auditor harus memantau dan mendorong tindak lanjut atas simpulan, fakta, dan rekomendasi audit. Lebih lanjut dijelaskan bahwa

auditor harus mendokumentasikan fakta untuk keperluan pemantauan tindak lanjut dan memutakhirkan fakta sesuai dengan informasi tentang tindak lanjut yang telah dilaksanakan auditi. Pemantauan dan penilaian tindak lanjut bertujuan untuk memastikan bahwa tindakan yang tepat telah dilaksanakan oleh auditi sesuai dengan rekomendasi yang diberikan. Manfaat audit intern tidak hanya terletak pada banyaknya fakta yang dilaporkan, namun juga terletak pada efektivitas tindak lanjut rekomendasi tersebut. Rekomendasi yang tidak ditindaklanjuti dapat merupakan indikasi lemahnya pengendalian auditi dalam mengelola sumber daya yang diserahkan kepadanya.

Apabila auditi telah menindaklanjuti rekomendasi dengan cara yang berlainan dengan rekomendasi yang diberikan, auditor harus menilai efektivitas penyelesaian tindak lanjut tersebut. Auditor tidak harus memaksakan rekomendasinya ditindaklanjuti, namun harus dapat menerima langkah lain yang ternyata lebih efektif. Pada saat pelaksanaan kegiatan audit intern, auditor harus memeriksa tindak lanjut atas rekomendasi audit intern sebelumnya. Apabila terdapat rekomendasi yang belum ditindaklanjuti, auditor harus memperoleh penjelasan yang cukup penyebab rekomendasi belum dilaksanakan, dan selanjutnya auditor wajib mempertimbangkan kejadian tersebut dalam program kerja penugasan yang akan disusun. Demikian pula terhadap tindak lanjut yang sudah dilaksanakan, harus pula menjadi perhatian dalam penyusunan program kerja penugasan.

Selain itu, dalam Standar Internasional Praktik Profesional Audit Intern 2017, paragraf 2500:A1 – Pemantauan Perkembangan, disebutkan bahwa Kepala audit intern harus menetapkan proses tindak lanjut untuk memantau dan memastikan bahwa manajemen senior telah melaksanakan tindakan perbaikan secara efektif, atau menerima risiko untuk tidak melaksanakan tindakan perbaikan.

Jika dalam laporannya auditor menyimpulkan kondisi yang tidak dapat diterima (*unacceptable*) atau isu (*issues*), yaitu yang mempunyai kode warna merah dan kuning, maka auditor intern diwajibkan melakukan monitoring tindak lanjut. Monitoring ini ditujukan terhadap pelaksanaan tindakan yang diambil oleh manajemen sebagai tindak lanjut laporan audit yang telah diterbitkan. Pada saat penerbitan laporan, auditor dan manajemen telah menyepakati bahwa manajemen akan mengambil tindakan sebagaimana yang disarankan oleh auditor. Dengan demikian,

tujuan monitoring ini adalah untuk memastikan bahwa manajemen atau pejabat yang bertanggung jawab telah melaksanakan tindak lanjut sebagaimana yang disarankan oleh auditor dan pada waktu yang disepakati.

Agar mencapai tujuan yang telah ditetapkan, maka pelaksanaan tindak lanjut harus memerhatikan hal-hal berikut ini:

1. Monitoring tindak lanjut harus dilaksanakan terhadap simpulan yang berwarna merah atau kuning tua;
2. Monitoring harus dilaksanakan sampai semua simpulan menunjukkan warna hijau atau auditor intern puas bahwa manajemen mungkin menerima risiko-risiko jika tidak mengambil tindakan;
3. Jika, setelah adanya persetujuan untuk mengambil tindakan sebagaimana dilaporkan, pimpinan unit kerja kemudian memutuskan untuk tidak mengambil tindakan, tetapi akan menerima risiko residual yang lebih besar dari batas risiko yang dapat diterima oleh organisasi, auditor intern harus mendiskusikannya dengan manajemen senior yang relevan. Jika hal ini tidak terealisasi, maka masalah ini akan diteruskan kepada pimpinan organisasi.

Sebelum melakukan monitoring tindak lanjut, auditor intern harus memberitahu manajemen, melalui surat, bahwa monitoring tindak lanjut akan dilaksanakan, kira-kira 2 (dua) minggu sebelum pelaksanaan audit.

Pelaksanaan audit tindak lanjut seharusnya sesuai dengan tanggal yang tercantum pada laporan final. Jika tidak memungkinkan, auditor intern harus menginformasikannya kepada semua pihak yang terpengaruh, beserta alasan penundaannya.

Jika manajemen menyelenggarakan pertemuan teratur, auditor intern dapat mendorong mereka untuk mengagendakan kemajuan tindak lanjut ini. Dengan cara ini diharapkan mereka akan selalu diingatkan untuk melaksanakan tindak lanjut sampai semua isu telah menjadi "hijau".

Setelah melaksanakan monitoring tindak lanjut, auditor intern menerbitkan laporan tindak lanjut. Laporan ini biasanya berbentuk surat yang menunjukkan tindakan-tindakan yang telah diambil manajemen atas isu-isu yang disampaikan auditor intern dalam laporan audit, serta pemutakhiran simpulan. Laporan tersebut juga dilampiri dengan ringkasan tindakan yang telah diambil oleh manajemen.

Isi laporan tindak lanjut adalah sebagai berikut:

1. Pendahuluan

Bagian ini mengindikasikan tindak lanjut yang ke berapa, yang dilaporkan sejak penerbitan laporan. Selain itu, auditor akan mengungkapkan tindakan-tindakan yang telah diambil oleh manajemen sejak penerbitan laporan.

2. Simpulan

Bagian ini memuat simpulan auditor dengan membandingkan antara simpulan yang diberikan pada laporan final dengan simpulan setelah audit tindak lanjut. Simpulan diberikan dalam bentuk tabel. Setelah simpulan dalam bentuk tabel, auditor membuat simpulan secara keseluruhan atas tindakan yang telah diambil. Jika belum semua isu menunjukkan hijau, maka auditor akan menjelaskan jadwal audit tindak lanjut berikutnya.

I. Pendokumentasian Tahap Pengkomunikasian Hasil Pengawasan

Dokumentasi pelaksanaan tahapan pelaporan hasil pengawasan intern berbasis risiko terdiri dari:

1. Kertas Kerja Simpulan Awal Hasil Pengawasan;
2. Kertas Kerja Daftar Pokok Bahasan (Isu-isu) Hasil Pengawasan;
3. Format Laporan Hasil Pengawasan; dan
4. Format Laporan Monitoring Tindak Lanjut Hasil Pengawasan.

Lampiran Pedoman Nomor 1

DAFTAR ISTILAH

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah Instansi Pemerintah yang mempunyai tugas pokok dan fungsi melakukan pengawasan.

Audit: suatu pemeriksaan atau review yang membandingkan apa yang ada dan apa yang seharusnya dan menyajikan umpan balik untuk tindakan korektif.

Audit universe atau semesta audit: kumpulan seluruh area yang dapat diaudit dari suatu organisasi.

Auditable unit atau area pengawasan: bagian dari organisasi (populasi dari *audit universe*) yang, baik secara nyata maupun potensial, mengandung risiko pada tingkatan yang memerlukan aktivitas asurans oleh auditor intern.

Evaluasi kematangan penerapan manajemen risiko: kegiatan yang dilakukan oleh auditor internal untuk mengevaluasi kematangan penerapan manajemen risiko perusahaan dan menilai rancangan serta efektivitas pelaksanaan proses manajemen risiko dalam memberikan keyakinan kepada para stakeholder apakah penerapan manajemen risiko telah cukup memadai dalam mencapai tujuan dan sasaran perusahaan.

Kegiatan asuransi: penilaian bukti secara obyektif oleh auditor intern untuk memberikan kesimpulan/opini independen terkait suatu entitas, operasi, fungsi, proses, system atau obyek audit lainnya.

Kegiatan konsultasi: kegiatan pemberian saran/advis, dan biasanya dilakukan berdasarkan permintaan dari auditi. Sifat dan lingkup kegiatan konsultasi tergantung pada kesepakatan antara auditor internal dengan auditi.

Kematangan risiko (*Risk maturity*): penilaian atas tingkatan bagaimana suatu organisasi memahami risiko dan menangani risiko.

Manajemen risiko (*Risk management*) : suatu proses, dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen dan personil lainnya, diterapkan dalam penyusunan

Pengawasan Intern: seluruh proses kegiatan audit, reuiu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan 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 untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik.

Pengawasan Intern Berbasis Risiko (*Risk Based Internal Audit*): pengawasan yang fokus pada risiko dan manajemen risiko sebagai tujuan audit dan memberikan opini yang independen dan obyektif kepada manajemen suatu organisasi apakah risiko dikelola pada tingkat yang dapat diterima.

Piagam Pengawasan Intern (*Internal Audit Charter*): adalah pedoman bagi Auditor Internal agar dapat melaksanakan tugasnya secara profesional, memperoleh hasil pengawasan yang sesuai dengan standar mutu, dan dapat diterima oleh berbagai pihak yang berkepentingan terhadap seluruh proses pengawasan.

Register risiko (*Risk register*): Suatu daftar nama risiko, yang diidentifikasi oleh manajemen, yang mengancam pencapaian tujuan organisasi. Informasi dalam register risiko meliputi antara lain nama risiko, nilai dampak dan keterjadian risiko inheren, rancangan pengendalian, nilai dampak dan keterjadian risiko residual dan pemilik risiko.

Rencana audit (*Audit plan*): Suatu daftar audit yang dilaksanakan pada jangka waktu tertentu.

Risiko: Kemungkinan terjadinya peristiwa yang dapat mengganggu pencapaian tujuan organisasi.

Risiko inheren (*Inherent risk*): risiko dievaluasi tanpa mempertimbangkan setiap respon atau rancangan pengendalian yang diambil.

Risiko residual (*Residual risk*): risiko dievaluasi dengan mempertimbangkan respon atau rancangan pengendalian atas setiap risiko yang diambil.

Risiko signifikan: Suatu risiko, inheren atau residual, di atas *risk appetite*.

Sistem Pengendalian Intern: proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP): Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

Selera Risiko (*Risk Appetite*): tingkatan umum risiko yang secara nyaman ingin diterima pimpinan organisasi dimana organisasi nyaman untuk mengambil dan/atau mempertahankannya dalam rangka mencapai tujuan organisasi tersebut.

Toleransi risiko (*Risk tolerance*): Tingkatan risiko atas pencapaian suatu tujuan yang dapat diterima oleh pimpinan organisasi. Besaran toleransi risiko dipengaruhi oleh preferensi atau selera pimpinan organisasi dalam memandang dan menghadapi risiko.

Tingkat kematangan manajemen risiko (*Risk maturity level*) : kondisi penerapan manajemen risiko K/L/P yang ada pada saat evaluasi penerapan manajemen risiko dilakukan. Hasil penilaian menunjukkan tingkat kematangan penerapan manajemen risiko di perusahaan yang dikategorikan ke dalam 5 (lima) kategori, yaitu: *Initial, Repeatable, Defined, Managed, Optimised*.

Tingkat Maturitas Penyelenggaraan SPIP adalah tingkat kematangan/kesempurnaan penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah dalam mencapai tujuan pengendalian intern sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Maturitas penyelenggaraan SPIP dikategorikan ke dalam 6 (enam) katagori yaitu belum ada, rintisan, berkembang, terdefinisi, terkelola dan optimum.

Lampiran Pedoman Nomor 2a

CONTOH PROGRAM KERJA PENDAMPINGAN

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan
State Accountability Revitalization Project

KKA No :
Ref PKA No :
Disusun Oleh :
Tgl/Paraf :
Direview Oleh :
Tgl/Paraf :

Nama Auditi : Perwakilan BPKP XXXX
Tahun/Masa audit : 2018

PROGRAM KERJA PENDAMPINGAN

No	Uraian	Dilaksanakan oleh		Waktu yang diperlukan		Nomor KKA	Catatan
		Rencana	Realisasi	Rencana	Realisasi		
A	TUJUAN AUDIT						
1	Untuk meyakini risk register yang disusun oleh Perwakilan BPKP dapat digunakan sebagai dasar penyusunan rencana audit Inspektorat BPKP						
B	LANGKAH-LANGKAH KERJA						
	Pembicaraan Pendahuluan dengan Kepala Perwakilan untuk mengkomunikasikan: 1. Tujuan Penugasan 2. Rencana FGD yang melibatkan Kepala Perwakilan, Korwas, dan Pengendali Teknis	Tim					
I.1	Mintakan dokumen: 1. Risk Register dan kertas kerja penyusunan Risk Register 2. Perjanjian Kinerja Perwakilan BPKP 3. PKPT	Tim		0,5			
I.2	Lakukan analisa atas kesesuaian PKPT dengan Perjanjian Kinerja Perwakilan BPKP dan IKU BPKP	Tim		0,5			
I.3	Lakukan evaluasi terhadap kertas kerja penyusunan risk register untuk mereviu risiko teridentifikasi, penilaian risiko dan informasi lainnya yang tercantum dalam risk register	Tim		0,5			
I.4	Lakukan FGD dengan Kepala Perwakilan, Korwas dan Pengendali Teknis terkait untuk meyakini: 1. Selera risiko dan tingkat toleransi manajemen atas besarnya simpangan terhadap pencapaian target Perwakilan 2. Risiko-risiko utama yang dapat mempengaruhi pencapaian IKU Perwakilan BPKP (tercantum dalam risk register) 3. Ada atau tidaknya risiko utama yang belum teridentifikasi 4. Penetapan kriteria dampak dan ketepatan 5. Nilai risiko utama yang menggambarkan area pengawasan	Tim		1			
I.5	Menyepakati dengan Kepala Perwakilan mengenai risiko utama yang akan menjadi area pengawasan saat pelaksanaan audit (risiko tertinggi)	Tim		0,25			
I.6	Menyusun simpulan atas Risk Register yang telah difasilitasi	Tim		0,25			
Jumlah HP				3			

Pengendali Teknis

Ketua Tim

(.....)
NIP.

(.....)
NIP.

Disetujui Oleh
Pengendali Mutu

(.....)
NIP.

Lampiran Nomor 2b

CONTOH PROGRAM KERJA PENGAWASAN

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan
State Accountability Revitalization Project

KKA No :
Ref PKA No :
Disusun Oleh :
Tgl/Paraf :
Direview Oleh :
Tgl/Paraf :

Nama Audit : Unit Kerja
Tahun/Masa audit : 2018

PROGRAM KERJA PENGAWASAN

No	Uraian	Dilaksanakan oleh		Waktu yang diperlukan		Nomor KKA	Catatan
		Rencana	Realisasi	Rencana	Realisasi		
A TUJUAN AUDIT							
1	Untuk meyakini Rancangan Pengendalian yang telah disusun oleh Unit Kerja dapat mendukung pencapaian tujuan (IKU)						
B LANGKAH-LANGKAH KERJA							
1.1	Tetapkan ruang lingkup audit berdasarkan hasil identifikasi risiko utama atas Risk Register yang telah difasilitasi	Tim		0,25			
1.2	Mintakan dokumen: 1. Rencana Tindak Pengendalian 2. Risk Register yang telah difasilitasi 3. Pedoman Pelaksanaan/Petunjuk Teknis Kegiatan Unit Kerja 4. Dokumen terkait aktifitas pengendalian 5. Monitoring dan evaluasi atas proses manajemen risiko	Tim		0,25			
1.3	Pelajari proses bisnis kegiatan unit kerja berdasarkan Pedoman Pelaksanaan/Petunjuk Teknis yang terkait dengan risiko utama yang menjadi area pengawasan (revisi dokumen, observasi)	Tim		0,25			
1.4	Pelajari Rancangan Pengendalian yang telah disusun oleh Unit Kerja untuk mengidentifikasi: 1. Personil yang bertanggung jawab 2. Formulir/dokumen yang digunakan 3. Waktu Pelaksanaan 4. Output yang diharapkan	Tim		0,25			
	Pelajari pelaksanaan aktifitas pengendalian yang telah dilakukan untuk menilai: 1. Kesesuaian aktifitas pengendalian dengan rancangan pengendalian 2. Kecukupan akuntabilitas atas aktifitas pengendalian (dokumentasi proses)						
1.5	Lakukan diskusi/interviu dengan personil yang terlibat dalam proses bisnis untuk: 1. Mengidentifikasi hal-hal yang menjadi penyebab timbulnya risiko utama berkaitan dengan 5M 2. Menilai relevansi rancangan pengendalian dengan penyebab risiko utama 3. Memahami pertimbangan manajemen atas rancangan pengendalian yang dibuat 4. Menguji kecukupan rancangan pengendalian	Tim		0,5			
1.9	Lakukan FGD bersama Unit Kerja untuk: 1. Mengidentifikasi pengendalian tambahan yang diperlukan 2. Menilai Risiko jika pengendalian tambahan dilaksanakan 3. Mengidentifikasi penyebab (uncontrolable) jika pengendalian tambahan tidak diyakini mampu mendukung pencapaian Unit Kerja (tidak diyakini mampu menekan nilai risiko pada level yang dapat diterima)	Tim		0,5			
1.10	Pelajari dan analisis kegiatan pendokumentasian dan akuntabilitas/pelaporan/pengkomunikasian atas proses aktifitas pengendalian	Tim		0,5			
1.11	Pelajari dan analisis proses pemantauan dan evaluasi yang dilakukan atas aktifitas pengendalian untuk mengetahui: 1. Keberadaan personil/fungsi yang melakukan pemantauan 2. Apakah pemantauan dilakukan secara terstruktur dan berkelanjutan: ada SOP, didukung formulir/kertas kerja standar, ada mekanisme pelaporan. 3. Memberi penilaian atas aktifitas pengendalian dan saran perbaikan	Tim		0,5			
	Buat Kesimpulan atas Rancangan Pengendalian yang disusun oleh Unit Kerja	Tim		0,5			
	Komunikasikan hasil audit kepada Unit Kerja	Tim		0,5			
	Jumlah HP			3,75			

Pengendali Teknis

Ketua Tim

(.....)
NIP.

(.....)
NIP.

Disetujui Oleh
Pengendali Mutu

(.....)
NIP.

KEPALA BADAN PENGAWASAN
KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN
REPUBLIK INDONESIA,

ARDAN ADIPERDANA