

Evaluasi Penerapan *Risk-Based Audit* untuk Mendeteksi Ketidapatuhan Akuntan Publik terhadap Standar Profesi dan Regulasi

Diky Mahendra^{1*}, Agung Nugroho Soedibyo²

^{1,2}Universitas Indonesia

¹diky.mahendra28@gmail.com, ²asoedibyo@gmail.com

*Corresponding Author

Diajukan : 15 Desember 2022

Disetujui : 26 Desember 2022

Dipublikasi : 1 April 2023

ABSTRACT

This study aims to evaluate the effectiveness of implementing risk-based audit to detect non-compliance of certified public accountants (CPAs) against professional standards and regulations. The research object in this study is Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK), an authorized regulator to provide coaching and supervision of the public accounting profession. This research is motivated by the policy of redesigning the function of coaching and supervising the finance professions. One approach focuses on preparing CPAs risk profiles, which then become the basis for determining risk-based supervision patterns. In addition, there is an imbalance between the number of CPAs supervised and the number of resources owned by the regulator, so an effective supervision strategy is required through the risk-based audit approach. The research method used in this research is a descriptive qualitative method through semi-structured interviews, document analysis, and literature study. The results showed that the implementation of risk-based audit in PPPK was in line with current guidelines and regulations. The use of risk-based audit is effective in supporting PPPK to become more focus in detecting CPAs non-compliance against professional standards and regulations. However, in the implementation process, there are still issues related to the variables used to calculate the CPAs risk level, where qualitative information is an important factor in determining the selected inspection object. PPPK needs to improve the guidelines for preparing CPAs risk profiles so that the risk-based supervision function becomes more effective.

Keywords: *public accountants supervision, Pusat Pembinaan Profesi Keuangan, regulation, risk-based audit, risk-based audit selection, risk profiles*

PENDAHULUAN

Setiap profesi didalam melaksanakan tugas profesionalnya pasti terikat pada pengetahuan, keterampilan, perilaku serta etika yang terkait dengan profesi tersebut. IFAC (2011) menyatakan bahwa regulasi terhadap suatu profesi merupakan respon khusus terhadap kebutuhan akan standar tertentu yang harus dipenuhi oleh para anggota profesi tersebut, dimana kebutuhan dan sifat regulasi bergantung pada jenis profesi serta kondisi pasar dimana profesi tersebut beroperasi. Salah satu profesi yang memiliki tingkat regulasi yang tinggi adalah profesi Akuntan Publik (AP). Hal ini mengingat profesi tersebut memiliki peran yang sangat penting di dalam melayani sekaligus bertindak mewakili kepentingan publik. Oleh karena itu, diperlukan suatu pengaturan yang dapat memastikan bahwa AP di dalam melaksanakan pekerjaannya tetap memenuhi kompetensi, standar profesi, serta kode etik yang berlaku.

Di Indonesia, regulasi yang mengatur terkait dengan profesi AP diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik (UU AP). Undang - Undang inilah yang kemudian menjadi payung hukum bagi AP di dalam memberikan jasa profesionalnya sekaligus sebagai alat untuk melindungi kepentingan publik selaku pengguna dari output yang dihasilkan atas penggunaan jasa profesional tersebut. Adanya UU AP memberikan hak eksklusif kepada AP sebagai satu-satunya profesi yang dapat memberikan jasa asuransi dalam rangka memberikan pendapat yang independen atas kewajaran penyajian informasi dalam laporan keuangan. Laporan keuangan yang telah diaudit oleh AP akan menjadi dasar bagi investor atau kreditor dan pengguna lainnya untuk pengambilan keputusan. Pada kondisi dimaksud, terdapat harapan bahwa laporan keuangan yang telah diaudit memiliki jaminan bebas dari kesalahan dan manipulasi. Oleh karena itu, AP diharuskan untuk bersikap profesional dalam mempertahankan kualitas dan mutu terhadap jasa yang diberikan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, yang selanjutnya disebut standar profesi) dan peraturan perundangan yang terkait.

Dalam rangka mendukung terwujudnya AP yang profesional, profesi AP membutuhkan pembinaan dan pengawasan yang efektif. Dalam hal ini, Pemerintah melalui Menteri Keuangan memberikan kewenangan untuk melakukan pembinaan dan pengawasan terhadap Akuntan Publik (AP), Kantor Akuntan Publik (KAP), dan/atau cabang KAP. Kewenangan dimaksud tercantum dalam ketentuan Undang-Undang Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik (UU AP), Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik (PP AP) dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 186/PMK.01/2021 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik (PMK 186/2021). Berdasarkan ketentuan dalam PMK 186/2021, pembinaan dan pengawasan terhadap AP, KAP dan/atau Cabang KAP dilaksanakan oleh Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK). PPPK merupakan regulator yang berfungsi untuk mengkoordinasikan dan melaksanakan penyiapan rumusan kebijakan, pembinaan, pengembangan dan pengawasan serta pelayanan informasi atas profesi AP. Dalam rangka pelaksanaan fungsi pengawasan, PPPK melakukan pemeriksaan secara reguler terhadap AP dalam rangka menilai kepatuhan AP terhadap UU AP dan peraturan pelaksanaannya, serta SPAP dalam pemberian jasa profesional.

Namun demikian, didalam menjalankan fungsi pengawasan tersebut, adanya keterbatasan sumber daya mengakibatkan PPPK tidak mungkin untuk dapat melakukan pemeriksaan terhadap seluruh AP dalam jangka waktu satu tahun. Berdasarkan data yang diperoleh dari PPPK, jumlah AP yang terdaftar di PPPK sampai dengan tahun 2020 adalah sebanyak 1.454 AP, dengan jumlah klien sekitar 44.070 klien. Di sisi lain, sumber daya pemeriksa yang tersedia di PPPK hanya berjumlah sekitar 23 orang. Oleh karena itu, diperlukan suatu strategi yang efektif ketika melakukan pemilihan objek dan sampel pemeriksaan dengan menggunakan pendekatan berbasis risiko (*Risk-Based Audit Selection* (RBAS)). Dengan pendekatan ini, sampel yang dipilih diprioritaskan kepada AP yang mempunyai potensi/dampak yang cukup signifikan terhadap kepentingan publik, atau yang mempunyai kerentanan terhadap potensi pelanggaran terhadap standar profesi dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Strategi ini kemudian diperkuat melalui kebijakan redesign fungsi pembinaan dan pengawasan profesi keuangan yang menekankan penggunaan profil risiko didalam menjalankan kedua fungsi tersebut. Hal ini kemudian diatur lebih lanjut dalam PMK 186/2021 yang menyatakan bahwa PPPK didalam menjalankan fungsi pembinaan dan pengawasan harus berdasarkan profil risiko AP, KAP, dan/atau Cabang KAP. Diharapkan dengan adanya penggunaan profil risiko tersebut dapat meningkatkan efektivitas fungsi pengawasan berbasis risiko yang dilakukan oleh PPPK terhadap profesi AP, salah satunya dalam mendeteksi ketidakpatuhan AP terhadap standar profesi dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Berdasarkan kondisi tersebut, peneliti ingin melakukan evaluasi terhadap efektivitas penerapan *risk-based audit* di PPPK dalam rangka mendeteksi ketidakpatuhan AP terhadap standar profesi dan regulasi yang berlaku di Indonesia. Selain itu penelitian terkait dengan implementasi RBAS masih terbatas. Sepanjang pengetahuan peneliti, belum terdapat penelitian terkait dengan evaluasi implementasi RBAS yang dilakukan oleh regulator profesi baik di

Indonesia maupun di dunia. Salah satu penelitian yang menggunakan pendekatan RBAS dalam rangka menentukan objek audit adalah Van Asseldonk and Velthuis (2014). Namun RBAS yang digunakan dalam penelitian tersebut ditujukan untuk kepentingan audit peternakan sapi perah di Belanda. Peneliti lainnya yakni Gupta & Nagadevara (2007), Hybka (2020), Gemeda & Kassu (2020) mengevaluasi penerapan RBAS terkait dengan kepentingan audit perpajakan. Oleh karena itu, selain memberikan kontribusi berupa saran dan rekomendasi perbaikan kepada PPPK didalam menjalankan fungsi pengawasan berbasis risiko, hasil penelitian ini dapat menambah literatur terkait dengan implementasi *risk-based audit* dalam rangka pengawasan AP oleh regulator profesi di Indonesia.

STUDI LITERATUR

Salah satu teori yang menjadi dasar dalam penelitian ini adalah Teori Kredibilitas Pinjaman (*Lending Credibility Theory*). Menurut Hayes, et al. (2014), salah satu fungsi utama dari audit adalah untuk meningkatkan kredibilitas pada laporan keuangan. Dalam teori ini, layanan jasa utama yang dijual auditor kepada klien adalah kredibilitas. Laporan keuangan yang diaudit dipandang memiliki unsur-unsur yang meningkatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan terhadap angka-angka yang disajikan oleh manajemen dalam laporan keuangan (Ittonen, 2010). Ketika pemangku kepentingan seperti pemegang saham, investor, pemerintah atau kreditur harus membuat keputusan ekonomi berdasarkan informasi yang mereka terima, maka laporan keuangan yang diaudit tersebut diharapkan mampu memberikan keyakinan bahwa informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tersebut adalah wajar dan dapat diandalkan. Mengacu terhadap teori ini, dapat dikatakan kredibilitas adalah layanan jasa utama yang dapat ditawarkan auditor kepada publik. Apabila laporan keuangan yang diaudit tidak memiliki kredibilitas, maka laporan keuangan yang diaudit tidak dapat digunakan dan dapat dianggap batal demi hukum (Owolabi & Olagunju, 2020). Selain menambah kredibilitas, laporan keuangan yang diaudit juga dapat mengurangi asimetri informasi yang diciptakan karena adanya pemisahan kepemilikan dan manajemen, yang mengakibatkan terjadinya bias dan konflik kepentingan, sehingga manajerseringkali terlihat oportunistik dalam mengambil keputusan (Owolabi & Olagunju, 2020). Oleh karena itu, kebutuhan auditor eksternal sebagai pihak independen yang memverifikasi dan memberikan asurans atas informasi keuangan diperlukan dalam rangka mengurangi risiko informasi dan meningkatkan kredibilitas informasi keuangan (Ittonen, 2010; Messier, Glover, & Prawitt, 2017).

Regulasi yang baik oleh Pemerintah diperlukan dalam rangka melindungi kepentingan publik. AP memiliki peran yang sangat penting sebagai pihak independen yang memverifikasi dan memberikan asurans atas kewajaran pelaporan keuangan, sehingga perlu diregulasi. Scott (2015), menyatakan bahwa terdapat dua teori regulasi, yaitu (1) *public interest theory*, yang menyatakan bahwa regulasi seharusnya dapat memaksimalkan kesejahteraan sosial dan (2) *interest group theory*, yang menyatakan bahwa regulasi adalah bentuk penyampaian pendapat oleh kelompok yang berkepentingan kepada pemerintah. *Public interest theory* menyebutkan bahwa regulasi timbul dari keinginan masyarakat untuk memperbaiki kegagalan pasar. Dalam teori ini mengasumsikan bahwa pemerintah/regulator akan memihak kepentingan publik. Dengan demikian, adanya regulasi merupakan salah satu bentuk upaya Pemerintah untuk menjamin bahwa profesi AP didalam menjalankan tugas profesionalnya, akan tunduk dan patuh terhadap kode etik, standar profesi dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dengan demikian, regulasi digunakan sebagai salah satu instrumen untuk menjaga hasil audit yang dilakukan oleh AP berkualitas.

PPPK sebagai regulator yang berwenang untuk melakukan pengawasan terhadap AP dan KAP, tidak mungkin melakukan pengawasan secara menyeluruh dalam waktu satu tahun. Oleh karena itu PPPK menerapkan pengawasan berbasis risiko di dalam menjalankan fungsi pengawasannya, dimana sampel yang dipilih diprioritaskan kepada AP dan KAP yang mempunyai potensi/dampak yang cukup signifikan terhadap kepentingan publik, atau yang mempunyai kerentanan terhadap potensi pelanggaran terhadap standar yang berlaku dan peraturan perundang-undangan. Beberapa regulator profesi AP di negara-negara lain seperti *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* di Amerika Serikat dan *Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)* di Singapura, juga menerapkan pendekatan berbasis risiko di dalam pemilihan objek yang



menjadi target pemeriksaan (Hariyani, 2018). Sebagai contoh, di dalam memilih objek perikatan yang akan diperiksa, PCAOB mempertimbangkan beberapa faktor risiko seperti sifat dan karakteristik perusahaan, termasuk industri dan kapitalisasi pasarnya; masalah audit yang mungkin dihadapi; dan apakah perusahaan memiliki operasi yang signifikan di pasar negara berkembang. Faktor lain yang mempengaruhi pemilihan perikatan yang diinspeksi, yakni jenis dan lingkup perikatan, hasil dari inspeksi sebelumnya, serta temuan dari manajemen risiko dan inspeksi internal perusahaan (PCAOB, 2012).

Griffiths (2005) mendefinisikan audit berbasis risiko sebagai suatu proses, pendekatan, metodologi dan pola pikir yang digabung menjadi satu dimana bertujuan untuk memfokuskan upaya audit terutama terhadap risiko paling signifikan yang dihadapi oleh suatu entitas bisnis. Zaccia (2003) mendefinisikan RBAS sebagai teknik sistematis, rasional dan dapat dipertahankan yang digunakan untuk mengidentifikasi potensi suatu risiko. Lebih lanjut Zaccia (2003) menyatakan bahwa RBAS lebih memusatkan perhatian pada area audit yang paling rentan terhadap risiko dan mampu memandu alokasi sumber daya hanya pada target audit yang paling produktif. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa penggunaan RBAS ini dapat meningkatkan efisiensi alokasi sumber daya untuk lebih diprioritaskan terhadap objek-objek audit yang memiliki risiko dan dampak signifikan terhadap kepentingan publik.

Van Asseldonk and Velthuis (2014) melakukan penelitian terkait dengan penggunaan RBAS dalam rangka penentuan objek audit dalam proses sertifikasi peternakan sapi perah di Belanda. Hasil penelitian Van Asseldonk and Velthuis (2014) menunjukkan bahwa penggunaan RBAS dinilai dapat memberikan proses *quality control* yang lebih baik dibandingkan penggunaan desain pemilihan secara random (*a random sample design*). Peneliti lainnya, yakni Gupta & Nagadevara (2007) juga menerapkan RBAS dengan menggunakan pendekatan *data mining* untuk mengidentifikasi parameter yang memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak, dimana kemudian terhadap parameter-parameter tersebut dilakukan analisis secara kuantitatif dalam beberapa model. Hasil penelitian Gupta & Nagadevara (2007) menunjukkan bahwa pendekatan tersebut mampu meningkatkan tingkat deteksi terhadap ketidakpatuhan wajib pajak dibandingkan dengan metode pemilihan objek audit secara acak (*random sampling*). Dengan kata lain, kedua hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa penggunaan RBAS dinilai lebih efektif dibandingkan dengan model pemilihan secara acak.

Gemeda & Kassu (2020) menyatakan bahwa efektivitas pemeriksaan pajak berbasis risiko dimulai dengan ketersediaan sumber daya pemeriksaan yang memadai serta memiliki kriteria risiko yang baik. Meskipun jumlah sumber daya memadai, namun tidak kompeten dan tidak didukung dengan infrastruktur audit yang memadai (berbasis teknologi), fungsi pengawasan menjadi tidak efektif. Selain itu, tujuan pengawasan yang dilakukan bukan untuk meningkatkan kepatuhan, namun lebih kepada untuk meningkatkan pendapatan. Hal ini sangat mempengaruhi pertimbangan didalam pemilihan objek audit sehingga tidak sepenuhnya berdasarkan profil risiko WP. Dalam konteks penelitian ini, efektif artinya tepat sasaran, dimana objek yang dijadikan sebagai sampel pemeriksaan merupakan objek yang memang memiliki tingkat risiko tinggi dan/atau memiliki dampak signifikan terhadap publik maupun nama baik profesi AP. Hal ini nantinya dapat tercermin dari jumlah temuan yang dihasilkan dalam suatu pemeriksaan tersebut serta sanksi yang diberikan oleh regulator kepada AP bersangkutan

METODE

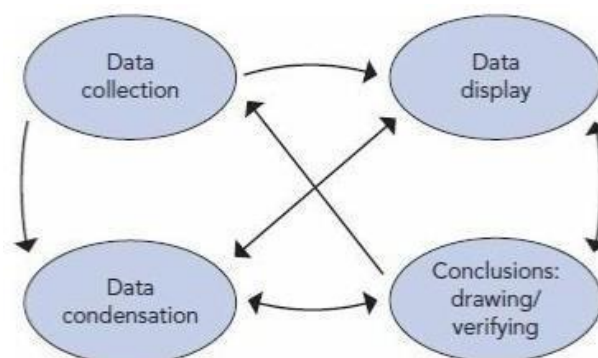
Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus (*case study*). Unit penelitian yang dilakukan dalam penelitian ini adalah Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK) selaku regulator yang berwenang untuk melakukan pembinaan dan pengawasan terhadap profesi AP di Indonesia. Penelitian ini menggunakan data primer dan sekunder. Dalam penelitian ini, data primer berasal dari objek penelitian, yakni diperoleh melalui wawancara maupun permintaan dokumen atau laporan secara langsung kepada PPPK, sedangkan data sekunder bersumber dari peraturan-peraturan, standar profesional serta laporan yang diterbitkan oleh pihak

diluar objek penelitian. Dalam pengumpulan data, peneliti melakukan wawancara mendalam kepada tujuh orang pejabat/pegawai PPPK yang memang bertanggung jawab langsung terhadap proses implementasi *risk-based audit* di PPPK, yakni Kepala Bidang Perizinan dan Kepatuhan Profesi Akuntansi (Bidang PKPA), Kepala Subbidang Analisis dan Pelaporan Profesi Akuntansi (Subbidang APPA), tiga orang Staf Subbidang APPA, Kepala Bidang Pemeriksaan Profesi Akuntansi (Bidang PPA), dan Kepala Subbidang PPA III. Adapun pendekatan wawancara yang digunakan dalam penelitian ini adalah *semi-structured interview* (wawancara semi-terstruktur). Dibandingkan dengan wawancara tidak terstruktur, pendekatan semi-terstruktur memungkinkan beberapa fleksibilitas tetapi bentuknya masih lebih terstruktur (Bryman & Bell, 2015). Dengan pendekatan semi-terstruktur, dimungkinkan untuk memperoleh informasi yang kaya dan pemahaman yang mendalam dari wawancara. Dalam rangka uji kredibilitas data, peneliti menggunakan pendekatan triangulasi teknik, dimana peneliti menggunakan teknik pengumpulan data yang berbeda-beda untuk mendapatkan data dari sumber yang sama (Sugiyono, 2016). Selain wawancara mendalam, peneliti juga melakukan observasi dan analisis dokumen dalam rangka memperkuat hasil penelitian.

Dalam penelitian ini, teknik analisis data yang digunakan adalah analisis data dengan Model Interaktif yang dikembangkan oleh Miles dan Huberman. Teknik analisis ini terdiri dari (tiga) aktivitas yang dikerjakan secara bersamaan (Miles, Huberman, & Saldaña, 2018), yang terdiri dari:

a. Pemadatan data

Pemadatan data terdiri dari proses pemilihan, pemfokusan, penyederhanaan, abstraksi dan atau transformasi data yang muncul pada catatan lapangan, hasil wawancara, dokumen, atau material empiris lainnya. Dalam proses ini, data kualitatif yang dikumpulkan berupa dokumen dan hasil wawancara akan ditransformasikan dengan cara seleksi, melalui ringkasan atau paraphrase, dimasukkan ke dalam pola yang lebih besar, dan seterusnya sesuai dengan formatnya masing-masing.



Gambar 1. Komponen Analisis Data : Model Interaktif

Sumber: Miles, Huberman, & Saldaña (2018)

b. Penampilan data

Penampilan data dilakukan dengan mengorganisir dan mengkompresi kumpulan informasi yang sudah dihasilkan melalui aktivitas pemadatan data agar penarikan kesimpulan dan tindakan dapat dilakukan. Tampilan data dapat berupa matriks, grafik, diagram dan jaringan.

c. Penarikan kesimpulan dan verifikasi

Dalam proses penarikan kesimpulan dan verifikasi, peneliti menafsirkan apa yang dimaksud dari data yang sudah ditampilkan dengan cara mencatat apa yang terjadi, menjelaskan pola tersebut, mencari sebab akibat dan memberikan argumentasi.

Selain itu, peneliti juga menggunakan metode *constant comparative analysis*. Menurut Pickvance (2001), metode ini merupakan analisis yang berfokus pada kesamaan dan perbedaan nilai pada suatu variabel, hubungan antara variabel, dan terjadinya suatu peristiwa atau pola peristiwa. Dalam penelitian ini, *constant comparative analysis* digunakan untuk melihat perbedaan implementasi *risk-based audit* sebelum dan setelah dilakukan kebijakan redesign fungsi pembinaan dan pengawasan profesi keuangan. Terkait dengan efektivitas penerapan *risk-based audit*, peneliti akan membandingkan tingkat deteksi atas ketidakpatuhan AP sebelum dan setelah penerapan *risk-based audit*, dilihat dari jumlah temuan serta sanksi yang dikenakan PPPK kepada AP yang diperiksa.

HASIL

Berdasarkan hasil wawancara yang telah dilakukan kepada seluruh responden, adanya kebijakan redesign pola pembinaan profesi keuangan menjadi dasar diperkuatnya fungsi pembinaan dan pengawasan yang dilakukan oleh PPPK melalui optimalisasi penggunaan profil risiko profesi keuangan. Hal ini kemudian dipertegas dengan ditetapkannya PMK 186/2021 yang mengatur bahwa didalam menjalankan fungsi pembinaan dan pengawasan, PPPK harus berdasarkan pada profil risiko. Pada regulasi sebelumnya, hal ini belum diatur secara jelas, meskipun pada praktiknya, PPPK didalam menjalankan fungsi pengawasan telah menggunakan pendekatan berbasis risiko. Pendekatan tersebut telah diterapkan secara internal oleh Bidang PPA sejak tahun 2018, dimana diatur lebih lanjut dalam suatu pedoman pemeriksaan.

Berdasarkan hasil analisis menggunakan pendekatan *constant comparative analysis*, berikut disajikan ikhtisar perbedaan implementasi *risk-based audit* sebelum dan setelah redesign:

Tabel 1. Perbedaan Implementasi Risk-Based Audit sebelum dan sesudah Redesain

No.	Indikator	Sebelum	Setelah
1.	Dasar hukum	<ul style="list-style-type: none"> - PMK 154/2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan AP; - KEP 17/2019 tentang Pedoman Pemeriksaan AP, KAP/Cabang KAP. 	<ul style="list-style-type: none"> - PMK 186/2021 tentang Pembinaan dan Pengawasan AP - KEP 34/2021 tentang Pedoman Pemeriksaan AP, KAP/Cabang KAP.
2.	Pihak yang terlibat	Bidang PPA	<ul style="list-style-type: none"> - Bidang PKPA - Bidang PPA
3.	Sumber Data	Laporan Tahunan KAP	<ul style="list-style-type: none"> - Laporan Tahunan KAP - Data Perizinan; - Data Kepatuhan (Sanksi AP)
4.	Proses penyusunan	1 tahap, analisis profil risiko dan pemilihan objek pemeriksaan pada RPT dilakukan dalam satu proses (Bidang PKPA hanya menyediakan data mentah)	2 tahap: <ul style="list-style-type: none"> a. analisis profil risiko oleh Bidang PKPA (<i>longlist AP</i>); b. penyusunan RPT (<i>shortlist AP</i>).
5.	Variabel yang digunakan	Status Pemeriksaan AP, Jenis Klien, Jumlah Klien, Ukuran KAP, Usia	Diklasifikasikan menjadi dua: <ul style="list-style-type: none"> a. Risiko Internal: kualitas AP, pengalaman, usia dan kepatuhan b. Risiko Eksternal: jumlah dan jenis klien, fee audit, besaran aset yang diaudit
6.	Dasar pemilihan sampel	<ul style="list-style-type: none"> • Hasil analisis profil risiko (AP dengan nilai risiko tertinggi); Informasi Eksternal – IAPI, OJK, Pengaduan Masyarakat. 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Longlist AP</i> dan Ukuran KAP (<i>Big 6 & non Big 6</i>); Informasi Eksternal – IAPI, OJK, Pengaduan Masyarakat.

Sumber: Data Penelitian (2022)

Berdasarkan hasil pada tabel 1 di atas, dapat dilihat bahwa sebelum kebijakan redesign, analisis profil risiko dilakukan oleh internal Bidang PPA sekaligus bersamaan dengan proses pemilihan objek pemeriksaan dalam rangka penyusunan RPT. Bidang PKPA hanya berfungsi sebagai pihak yang menyediakan data kepada Bidang PPA. Hal ini tentunya kurang sesuai dengan tugas dan fungsi yang seharusnya diemban oleh masing-masing Bidang sebagaimana diatur dalam PMK tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan yang berlaku saat itu (PMK No. 217/PMK.01/2018). Selain itu, sumber data internal yang digunakan oleh Bidang PPA juga masih terbatas pada Laporan Tahunan KAP.

Setelah redesign, terjadi pemisahan tugas dimana analisis profil risiko dilakukan oleh Bidang PKPA. Sumber data yang digunakan tidak hanya bersumber dari data Laporan Tahunan KAP. Bidang PKPA juga mengoptimalkan penggunaan basis data yang lebih luas, baik data-data terkait perizinan AP maupun kepatuhan AP. Hal ini berdampak pada dimensi variabel yang digunakan untuk menghitung nilai risiko menjadi lebih kompleks. Perubahan struktur dan proses ini telah diakomodasi dalam PMK 186/2021 dan PMK 118/2021 serta KEP 34/2021.

Selanjutnya didalam proses pemilihan objek pemeriksaan, Bidang PPA mengacu pada *longlist AP* yang disampaikan oleh Bidang PKPA. Bidang PPA melakukan analisis tambahan sesuai dengan pedoman pemeriksaan, sehingga dari 643 AP dalam *longlist*, diperoleh 82 AP (*shortlist*) yang akan masuk dalam RPT Tahun 2022.

Tabel 2. Jumlah AP yang dipilih sebagai Objek Pemeriksaan dalam RPT 2022

Profil Risiko	Jumlah AP (Longlist)	Jumlah AP (RPT)	Persentase terhadap Longlist	Porsi Sampel
Merah (Tinggi)	59	34	58%	41%
Kuning (Sedang)	507	41	8%	50%
Hijau (Rendah)	75	7	9%	9%
Jumlah	643	82		

Sumber: Data Penelitian (2022)

Berdasarkan data pada tabel di atas, dapat dilihat bahwa Bidang PPA tidak sepenuhnya mengambil sampel pemeriksaan berdasarkan profil AP dengan risiko tertinggi pada *longlist*. Bidang PPA memiliki pertimbangan didalam memilih sampel dalam RPT menyesuaikan dengan tujuan PPPK, yakni melindungi kepentingan publik dan meningkatkan kepercayaan terhadap profesi. Oleh karena itu, PPPK tidak hanya mengambil AP pada KAP-KAP Besar, namun juga mengambil sampel AP yang berasal dari KAP Menengah/Kecil. Selain itu, Bidang PPA juga mempertimbangkan data kualitatif seperti informasi dari pihak eksternal seperti OJK, IAPI maupun pengaduan masyarakat sebagai salah satu faktor penting didalam pemilihan objek pemeriksaan. Kedua indikator ini yang mengakibatkan sampel yang dipilih dalam RPT diambil secara proporsional berdasarkan level risiko pada masing-masing kuadran. Namun demikian, sampel yang diambil untuk AP yang berisiko tinggi dan sedang memiliki porsi yang tinggi, mencapai 91%, sedangkan sisanya 9% merupakan AP dengan kategori risiko rendah. Sampel yang dipilih seluruhnya berasal dari *longlist AP*, sehingga dari aspek *compliance*, implementasi *risk-based audit* yang dilakukan oleh Bidang PPA telah sesuai dengan pedoman dan peraturan yang berlaku.

Namun demikian, didalam proses implementasi *risk-based audit*, PPPK menghadapi beberapa kendala sebagai berikut:

1) *Time lag data*

Sebagaimana diketahui bahwa sumber data utama yang digunakan di dalam penyusunan profil risiko adalah berasal dari laporan tahunan KAP yang disampaikan kepada PPPK melalui Bidang PKPA. Sebelumnya, PPPK mengalami *data delay* selama 2 tahun. Hal ini disebabkan karena sesuai dengan Pasal 40 ayat 1 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 154/PMK.01/2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik (PMK 2017), disebutkan bahwa KAP wajib menyampaikan laporan tahunan kepada PPPK paling lambat setiap akhir bulan April setiap tahunnya atas laporan kegiatan usaha KAP untuk tahun takwim sebelumnya. Sebagaimana kita ketahui KAP memberikan jasa audit kepada klien atas

tahun buku sebelumnya. Dengan kata lain, KAP menyelesaikan audit atas laporan keuangan klien untuk tahun buku tahun 2019 pada tahun 2020, dan kemudian baru disampaikan hasilnya kepada PPPK paling lambat bulan April 2021. Hal ini yang menyebabkan proses penyusunan profil risiko AP menjadi kurang valid. Namun kondisi tersebut kedepannya dapat teratasi dengan ditetapkannya PMK 186 yang mengatur terkait dengan kewajiban KAP untuk melakukan pendaftaran dan pencantuman *QR Code* pada Laporan Auditor Independen (LAI). KAP wajib mengunggah dokumen LAI yang telah ditandatangani dan dicantumkan *QR Code* pada saat LAI diterbitkan. Dengan demikian, kedepannya masalah *data delay* yang dihadapi oleh PPPK menjadi teratasi. Data yang digunakan untuk analisis profil risiko menjadi lebih *real time*.

2) Variabel yang digunakan

Terdapat perbedaan pertimbangan antara Bidang PKPA dengan Bidang PPA terkait dengan variabel yang digunakan dalam menyusun profil risiko AP. Bidang PKPA didalam menentukan variabel yang digunakan telah mempertimbangkan variabel-variabel yang sebelumnya digunakan oleh internal Bidang PPA di dalam penyusunan profil risiko. Selain itu mereka berpendapat bahwa 70% dari variabel-variabel yang digunakan dalam perhitungan profil risiko telah menggunakan dasar literatur yang kuat. Namun demikian, Bidang PPA berpendapat bahwa terdapat variabel yang sifatnya tidak dapat dikuantitatifkan, seperti adanya Informasi dari pihak eksternal lainnya seperti Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Otoritas Jasa Keuangan (OJK) dan pengaduan masyarakat. Oleh karena itu, didalam proses pemilihan objek pemeriksaan dalam dokumen RPT, Bidang PPA melakukan analisis tambahan dengan mempertimbangkan informasi-informasi diluar yang diberikan dalam *longlist* AP, namun objek yang dipilih pada akhirnya tetap berdasarkan data AP yang tersedia pada *longlist*.

3) Klastering KAP terlalu besar

Selain terkait dengan variabel yang digunakan, Bidang PPA juga memiliki perbedaan pandangan terkait dengan klasterisasi KAP yang dilakukan oleh Bidang PKPA. Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya bahwa Bidang PKPA membagi KAP ke dalam 4 klaster, yakni 1) sangat baik; 2) baik; 3) cukup dan; 4) kurang. Menurut Bidang PPA, rentang klaster tersebut terlalu besar, sehingga terdapat KAP yang tidak seharusnya masuk ke dalam klaster tersebut, sehingga mengakibatkan ketimpangan yang cukup signifikan. Oleh karena itu Bidang PPA menyarankan agar dilakukan penyesuaian di dalam proses klastering KAP yang awalnya terbagi menjadi 4 klaster untuk kemudian disesuaikan menjadi 6 klaster. Hal ini mengingat klastering KAP sangat penting sebagai dasar bagi Bidang PPA didalam menyusun strategi audit.

PEMBAHASAN

Penelitian ini bertujuan untuk melihat bagaimana penerapan *risk-based audit* di PPPK dan apakah sudah cukup efektif didalam mendeteksi ketidakpatuhan AP terhadap standar profesi dan regulasi yang berlaku di Indonesia. Berdasarkan penjelasan sebelumnya dapat dilihat bahwa terdapat perubahan struktur dan proses setelah kebijakan redesain diterapkan. Sebelum kebijakan tersebut diterapkan, pihak yang melakukan analisis profil risiko dilakukan oleh Bidang PPA sekaligus bersamaan dengan proses pemilihan objek pemeriksaan dalam rangka penyusunan RPT. Bidang PKPA hanya berfungsi sebagai pihak yang menyediakan data kepada Bidang PPA. Hal ini tentunya tidak sesuai dengan tugas dan fungsi yang seharusnya diemban oleh masing-masing Bidang sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan tentang Organisasi dan Tata Kelola Kementerian Keuangan yang berlaku saat itu (PMK No. 217/PMK.01/2018). Analisis profil risiko merupakan salah satu tugas yang dimiliki oleh Bidang PKPA. Oleh karena itu, dengan adanya kebijakan redesain, PPPK mencoba untuk memperbaiki apa yang seharusnya diperbaiki dan mengembalikan apa yang menjadi tugas dan fungsi pokok dalam suatu organisasi. Selain itu, adanya pemisahan tugas tersebut membuat fungsi pengawasan yang dilakukan oleh PPPK c.q. Bidang PPA menjadi lebih objektif dan independen. Terkait dengan variabel dan kriteria risiko yang digunakan, Bidang PKPA telah memasukkan seluruh variabel dan kriteria yang sebelumnya digunakan oleh

Bidang PPA bahkan lebih detail dan kompleks. Namun demikian, memang untuk saat ini Bidang PKPA masih belum memiliki pedoman baku yang diresmikan didalam menyusun profil risiko AP.

Implementasi *risk-based audit* di PPPK diterapkan baik dalam proses perencanaan maupun pelaksanaan pemeriksaan. Dalam proses perencanaan, pendekatan *risk-based audit* digunakan dalam rangka menentukan jumlah AP dan KAP yang akan dilakukan pemeriksaan setiap tahunnya yang ditetapkan dalam dokumen RPT. Sedangkan diproses pelaksanaan, pendekatan *risk-based audit* digunakan dalam rangka memilih sampel dari LAI yang akan dilakukan pemeriksaan baik secara daring, luring maupun *hybrid*.

Tabel 1. Hasil Implementasi Risk-Based Audit

Perencanaan Pemeriksaan

Dokumen	AP	Jumlah Klien	% Jumlah Klien
Laporan Tahunan	1,454	44,070	-
Longlist	643	24,050	53.84%
Shortlist	82	4,459	9.98%

Pelaksanaan Pemeriksaan

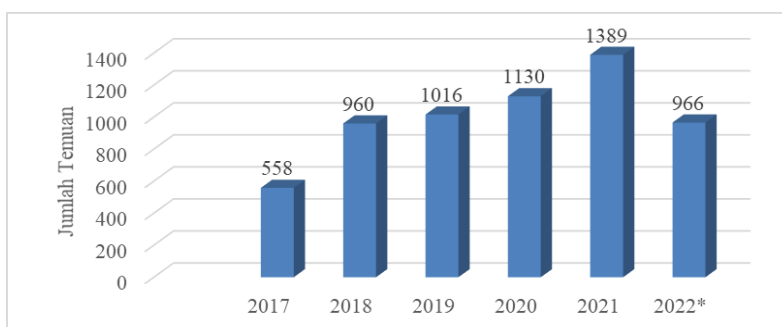
Jenis Pemeriksaan	AP	LAI di periksa	% dari Jumlah Klien pada Shortlist
Reguler*	82	82*	1.84%

*) rata-rata sampel LAI yang diambil adalah 1 LAI untuk setiap AP yang diperiksa

Sumber: Data Penelitian (2022)

Berdasarkan data pada tabel 1 di atas, dapat dilihat bahwa dari populasi yang awalnya berjumlah 1.454 AP dengan 44.070 klien, setelah dilakukan proses pemilihan objek audit berbasis risiko, jumlah AP serta klien yang nantinya akan dilakukan proses pelaksanaan pemeriksaan menjadi 82 AP dengan 4.459 klien. Namun demikian, didalam proses pelaksanaan pemeriksaan, PPPK tidak mungkin juga melakukan pemeriksaan terhadap seluruh LAI yang dimiliki oleh setiap AP. Oleh karena itu, dengan pertimbangan jumlah sumber daya, waktu yang tersedia serta kompleksitas dan risiko dari klien yang diaudit, secara rata-rata PPPK mengambil sampel 1 LAI untuk setiap AP yang diperiksa. Sampel yang dipilih benar-benar merupakan sampel yang memiliki dampak signifikan terhadap kepentingan publik atau yang memiliki indikasi adanya ketidakpatuhan terhadap standar profesional maupun peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, dari 4.459 klien yang berdasarkan *shortlist*, PPPK mengambil sampel LAI sekitar

1.84% pada tahun 2022. Meskipun jauh dari ideal, dengan keterbatasan sumber daya yang ada, PPPK telah berupaya untuk menjalankan fungsi pengawasan berbasis risiko secara efektif. Efektif dalam arti sampel yang dipilih benar-benar merupakan sampel yang memiliki dampak signifikan terhadap kepentingan publik atau yang memiliki indikasi adanya ketidakpatuhan terhadap standar profesional maupun peraturan perundang-undangan. Hal ini dapat tercermin dari jumlah temuan dan jumlah sanksi yang dikenakan oleh PPPK kepada AP pasca penerapan *risk-based audit*.

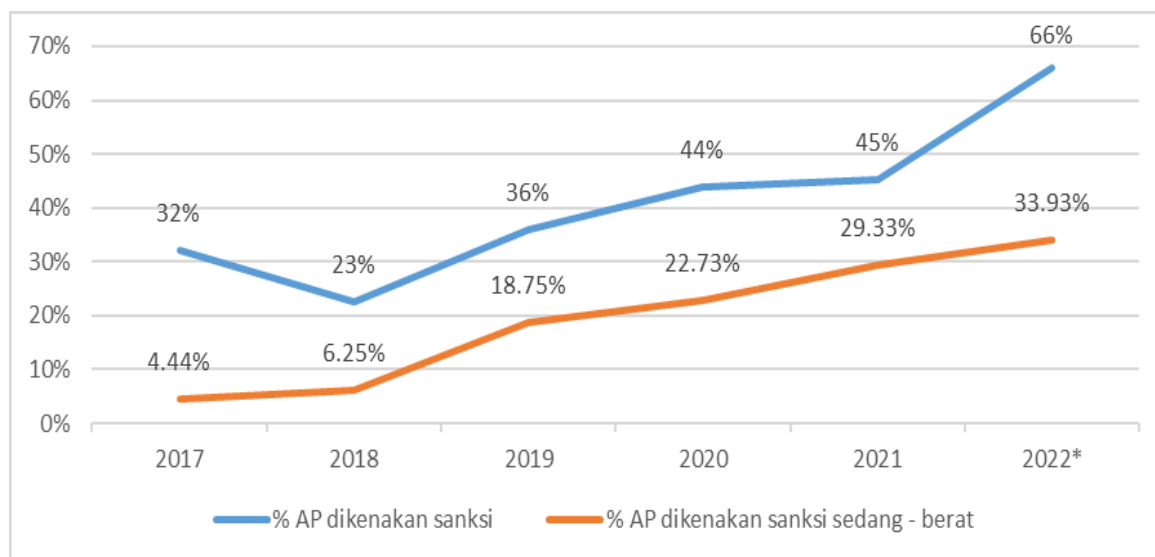


*)data s.d. kuartal III tahun 2022

Gambar 2. Jumlah Temuan Pemeriksaan Berkala Tahun 2017 - 2022

Sumber: Data Penelitian (2022)

Berdasarkan data pada Gambar 2, dapat dilihat bahwa jumlah temuan atas pemeriksaan berkala terhadap AP selama lima tahun terakhir terus mengalami kenaikan. Kenaikan signifikan terjadi pada tahun 2018 sebesar 72% pasca penerapan *risk-based audit* pertama kalinya. Hal ini menunjukkan bahwa penggunaan pendekatan *risk-based audit* terbukti efektif didalam mendeteksi ketidakpatuhan AP dibandingkan sebelum PPPK menerapkan *risk-based audit*. Kondisi ini sejalan dengan hasil penelitian Gupta & Nagadevara (2007), yang menyatakan bahwa pendekatan pemilihan objek audit berbasis risiko mampu meningkatkan tingkat deteksi terhadap ketidakpatuhan dibandingkan dengan metode pemilihan objek audit secara acak (*random sampling*). Secara umum, pelanggaran AP terhadap standar profesional merupakan komponen temuan terbesar. Berdasarkan hasil pemeriksaan berkala per Kuartal III Tahun 2022, dari 926 temuan, sekitar 61% temuan merupakan pelanggaran AP terhadap standar profesional, 19% terkait SPM dan sisanya 20% terkait dengan regulasi (PMPJ dan Administratif). Ada dua kemungkinan mengapa kondisi tersebut terjadi, yang pertama memang auditor kurang kompeten didalam melaksanakan audit atau auditor sengaja melakukan audit tidak sesuai dengan standar. Keduanya sama-sama merugikan publik, khususnya para pengguna yang menggunakan laporan audit tersebut untuk pengambilan keputusan. Oleh karena itu, sejalan dengan konsep *public interest theory* (Scott, 2015), regulasi diperlukan dalam rangka memberikan perlindungan kepada publik. Menteri Keuangan melalui PPPK berwenang untuk memberikan sanksi administratif kepada AP yang melakukan pelanggaran terhadap standar profesional dan regulasi yang berlaku.



*)data s.d. kuartal III tahun 2022

Gambar 3. Persentase Jumlah AP yang dikenakan Sanksi Berkala Tahun 2017 - 2022

Sumber: Data Penelitian (2022)

Dari sisi jumlah sanksi yang dikenakan kepada AP (Gambar 3), dapat dilihat bahwa jumlah AP yang dikenakan sanksi mengalami kenaikan setiap tahunnya. Tren kenaikan juga terjadi pada sanksi dengan kategori sedang sampai dengan sangat berat. Kenaikan sanksi tertinggi terjadi pada Kuartal III Tahun 2022 pasca kebijakan redesain diterapkan yakni sebesar 42%, dari yang awalnya sebesar 47% di Tahun 2021 menjadi 66% pada Kuartal III Tahun 2022. Pada tahun 2022, dari 37 AP yang dikenakan sanksi administratif, 48,5% AP masing-masing dikenakan sanksi sedang dan ringan, sedangkan sisanya 3% AP dikenakan sanksi berat. Adanya kenaikan jumlah sanksi yang diberikan kepada AP menunjukkan bahwa kualitas audit dari AP yang diperiksa masih rendah. Dengan kata lain, kredibilitas dari laporan keuangan yang diaudit oleh AP yang bersangkutan diragukan. Padahal tujuan utama dari dilakukan audit adalah untuk meningkatkan kredibilitas atas laporan keuangan (Hayes, et. al., 2014). Apabila laporan keuangan yang diaudit tidak memiliki kredibilitas, maka laporan keuangan yang diaudit tidak dapat digunakan dan dapat dianggap batal

demi hukum (Owolabi & Olagunju, 2020). Oleh karena itu, pengawasan yang dilakukan oleh regulator lebih untuk menjaga kualitas audit AP sehingga output dari jasa yang diberikan dapat dipertanggungjawabkan.

Namun demikian, adanya kenaikan jumlah temuan dan jumlah sanksi yang dikenakan kepada AP tidak mengartikan sepenuhnya bahwa praktik auditor di lapangan semakin buruk. Namun lebih mengindikasikan bahwa implementasi *risk-based audit* ini mampu membuat pengawasan yang dilakukan oleh PPPK lebih fokus terhadap objek-objek yang memang memiliki risiko tinggi terhadap kepentingan publik maupun nama baik profesi AP. Sanksi administratif yang dikenakan kepada AP sebenarnya merupakan salah satu bentuk tanggung jawab regulator didalam melindungi kepentingan publik. Hal ini telah sesuai dengan konsep *public interest theory* yang dinyatakan oleh Scott (2015) bahwa regulasi diperlukan dalam rangka melindungi kepentingan publik. Selain itu, sanksi yang diberikan oleh PPPK juga dalam rangka memberikan pembinaan kepada profesi AP, sehingga AP berupaya untuk terus melakukan perbaikan terhadap kualitas auditnya. Di sisi lain, pemberian sanksi juga bertujuan untuk menjaga nama baik profesi sehingga kepercayaan publik terhadap profesi ini tetap terjaga.

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk melihat efektivitas penerapan *risk-based audit* di PPPK untuk mendeteksi ketidakpatuhan AP terhadap standar profesi dan regulasi yang berlaku. Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dilakukan dapat disimpulkan bahwa implementasi *risk-based audit* di PPPK baik sebelum maupun setelah redesain telah sesuai dengan aturan dan pedoman yang berlaku. Penggunaan *risk-based audit* efektif dalam mendukung PPPK untuk lebih fokus dalam mendeteksi ketidakpatuhan AP terhadap standar profesi dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Namun demikian, dalam proses

implementasinya, masih terdapat kendala terkait dengan variabel yang digunakan untuk menghitung tingkat risiko AP, dimana informasi kualitatif merupakan faktor penting dalam menentukan objek pemeriksaan yang dipilih. Oleh karena itu, PPPK dalam hal ini Bidang PKPA perlu melakukan penyempurnaan terhadap pedoman penyusunan profil risiko dengan memperhatikan kebutuhan Bidang PPA selaku pengguna profil risiko terkait dengan kendala tersebut. Dengan demikian, perbedaan selera risiko yang ada saat ini dapat diminimalisir dan fungsi pengawasan berbasis risiko yang dilakukan oleh PPPK menjadi lebih efektif. Peneliti tidak melakukan pengujian empiris terhadap variabel yang digunakan di dalam perhitungan profil risiko AP. Dengan demikian, peneliti selanjutnya dapat melengkapi kekurangan penelitian ini dengan melakukan perhitungan secara kuantitatif dalam rangka menguji hubungan antar variabel yang digunakan di dalam penyusunan profil risiko AP tersebut.

REFERENSI

- Bryman, A., & Bell, E. (2015). *Business Research Methods 4th Edition*. Oxford: Oxford University Press.
- Gemeda, T., & Kassu, T. (2020). Risk Based Tax Audit Practices in Ethiopia, Evidence from Western Addis Ababa Small Taxpayers Branch Office. *European Journal of Business and Management*, 12(28), 40–47. <https://doi.org/10.7176/ejbm/12-28-06>
- Gupta, M., & Nagadevara, V. (2007). *Audit Selection Strategy for Improving Tax Compliance: Application of Data Mining Technique*. 378–387.
- Hariyani, D. (2018). *Evaluasi atas Efektivitas Pengawasan Pusat Pembinaan Profesi Keuangan Terhadap Akuntan Publik Dan Kantor Akuntan Publik*. Tesis, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Program Studi Magister Akuntansi, Universitas Indonesia.
- Hayes, R., Philip, W., & Hans, G. (2014). *Principles of Auditing. An Introduction to International Standards of Auditing* (Third Edit). Harlow: Prentice Hall.



- Hybka, M. M. (2020). Evaluating Risk-Based Selection Methods for Tax Audits in Poland.
International Journal of Business & Economic Development, 08(02), 9–20.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2011). *IFAC Policy Position 1 - Regulation of The Accountancy Profession*.
- Ittonen, K. (2010). *A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports*. Vaasan yliopisto.
- Kementerian Keuangan RI. (2017). Peraturan Menteri Keuangan Nomor 154/PMK.01/2017 Tahun 2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik.
- _____. (2021). Peraturan Menteri Keuangan Nomor 186 Tahun 2021 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik.
- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2017). *Auditing & Assurance Services: A systematic Approach* (Tenth Edit). New York: McGraw-Hill.
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2018). *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook* (Fourth Edi). Sage publications.
- Pemerintah Republik Indonesia. (2011). Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.
- _____. (2015). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik.
- Owolabi, S. A., & Olagunju, A. O. (2020). Historical Evolution of Audit Theory and Practice.
EVOLUTION, 16(1).
- Pickvance, C. G. (2001). Four varieties of comparative analysis. *Journal of Housing and the Built Environment*, 16(1), 7–28. <https://doi.org/10.1023/A:1011533211521>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2012). *Guideline to PCAOB Inspection*. The Center for Audit Auality (CAQ).
- Pusat Pembinaan Profesi Keuangan. (2019). Keputusan Kepala Pusat Pembinaan Profesi Keuangan Nomor: KEP-17/PPPK/2019 tanggal 30 September 2019 tentang Pedoman Pemeriksaan terhadap Akuntan Publik, KAP dan/atau Cabang KAP.
- _____. (2021). Keputusan Kepala Pusat Pembinaan Profesi Keuangan Nomor: KEP-34/PPPK/2021 tanggal 30 Desember 2021 tentang Pedoman Pemeriksaan terhadap Akuntan Publik, KAP dan/atau Cabang KAP.
- _____. (2021). Laporan Penyelesaian Pekerjaan – Penyusunan Profil Risiko Profesi Akuntan Publik.
- _____. (2021). Laporan Tahunan Akuntan Publik Tahun 2020. Jakarta.
- _____. (2022). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan AP dan KAP Tahun 2017 – 2022.
- _____. (2022). Rekap Data Sanksi Administratif AP dan KAP Tahun 2017 – 2022.
- Scott, W. R. (2015). *Financial Accounting Theory, &th Edition* (7th Editio). Canada: Toronto Pearson Education Limited.
- Sugiyono, P. D. (2016). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Bandung: CV. ALFABETA.

Van Asseldonk, M., & Velthuis, A. G. J. (2014). Risk-Based Audit Selection of Dairy Farms.

Journal of Dairy Science, 97(2), 592–597.

Zacchea, N. M. (2003). Risk-Based Audit Target Selection can Increase the Probability of Conducting Value-Added Audits. *Journal of Government Financial Management*, 52, 22– 28.

