

Evaluasi Peran Audit Internal dalam Penerapan Manajemen Risiko (Studi Kasus pada Kementerian Keuangan)

Huda Sukmawan^{1*}, Machmudin Eka Prasetya²

Program Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia

*sukmawan.huda@gmail.com, machmudin@ui.ac.id

*Corresponding Author

Diajukan : 11 Nopember 2024

Dipublikasi : 16 Nopember 2024

Dipublikasi : 1 Januari 2025

ABSTRACT

Internal audit as the third line plays a role in ensuring management as the risk owner to implement effective risk management.. The purpose of this study is to evaluate the role of internal audit carried out by the Inspectorate General as the third line in implementing risk management in the Ministry of Finance. The approach used in this research is a qualitative approach with a case study type in an organization that has implemented the Three Lines Model framework. The evaluation of internal audit or Inspectorate General as the third line in implementing risk management uses KMK-322/2021 which is an adjustment of the COSO Internal Control-Integrated Framework (COSO ICIF) and the role of internal audit suggested by The Institute of Internal Auditors (IIA). This research uses the triangulation method by comparing the results obtained in interviews with related documents to explain the substance of the context of the problem under study. Interviews were conducted with risk management managers and internal auditors who supervise risk management. The source documents used in the analysis are regulatory documents and reports on risk management supervision activities prepared by internal audit. The results showed that the role of the Inspectorate General as the third line has covered all components and principles in COSO ICIF and the roles suggested by the IIA. However, there is still a role for improvement in the risk assessment component and monitoring activities. In the risk assessment component, the Inspectorate General has not conducted testing in the alignment of fraud risks at each level of the organization. Furthermore, in the monitoring activity component, compliance monitoring activities carried out are still focused at the head office level so that it is necessary to expand the scope of supervision at the vertical unit.

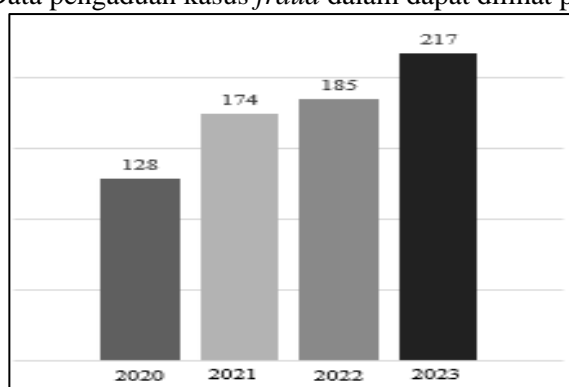
Keywords: Internal Audit; Three Lines Model; Risk Management.

PENDAHULUAN

Kementerian Keuangan telah menerapkan manajemen risiko sejak tahun 2008 dan penyempurnaan terus menerus dilakukan hingga saat ini. Kementerian Keuangan telah menyesuaikan infrastruktur manajemen risiko sebanyak 6 kali dan terakhir diubah pada tahun 2022 (Biro Trem UI, 2023). Konsep *Three Lines Model* atau Model Tiga Lini telah diterapkan di Kementerian Keuangan untuk meningkatkan penerapan sistem pengendalian intern dan manajemen risiko di organisasi. Kerangka *Three Lines Model* merupakan penyempurnaan dari pendekatan *Three Lines of Defense* yang menjelaskan peran-peran penting dalam organisasi (IIA, 2020). Kerangka kerja dengan pendekatan Model Tiga Lini ini melibatkan manajemen sebagai lini pertama, unit yang menjalankan fungsi kepatuhan internal atau Unit Kepatuhan Internal (UKI) sebagai lini kedua, dan Inspektorat Jenderal atau Inspektorat Jenderal (Itjen) sebagai lini ketiga (KMK-322/2021). Kementerian Keuangan telah berupaya untuk mengelola risiko yang terjadi di organisasi yang meliputi risiko kebijakan, risiko *fraud*, risiko kepatuhan, risiko reputasi, risiko operasional, dan risiko legal sebagaimana dijelaskan pada KMK-105/2022 yang mengatur tentang

petunjuk pelaksanaan manajemen risiko.

Penerapan manajemen risiko adalah tanggung jawab pihak manajemen sebagai lini pertama, tetapi lini kedua dan lini ketiga memiliki peran kunci dalam implementasi manajemen risiko. Lini kedua dapat berperan sebagai ahli yang dapat memberikan masukan, dukungan, keahlian pelengkap, dan melakukan pemantauan atas penerapan manajemen risiko yang dijalankan oleh manajemen. Lini ketiga memberikan kegiatan asurans dan konsultasi untuk memastikan risiko-risiko telah dikelola secara memadai oleh pihak manajemen (IIA, 2020). Inspektorat Jenderal sebagai lini ketiga memiliki peran untuk menilai efektivitas tata kelola dan manajemen risiko melalui hasil kegiatan asurans dan konsultasi (IIA, 2020). Berdasarkan data dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan menjadi salah satu dari tiga lembaga lainnya yang telah mencapai level 4 *Internal Audit Capability Model* (IACM). Level 4 IACM berarti manajemen telah menjadikan Inspektorat Jenderal sebagai mitra strategis dalam rangka meningkatkan kualitas manajemen risiko organisasi (BPKP, 2024). Namun, level 4 IACM tidak selaras dengan kondisi yang menunjukkan terjadi peningkatan kasus *fraud* di Kementerian Keuangan. Data pengaduan kasus *fraud* dalam dapat dilihat pada Gambar 1.



Gambar 1: Data Fraud 2020 s.d. 2023

Sumber: diolah dari data Kemenkeu

Gambar 1 menunjukkan pengaduan *fraud* terus mengalami peningkatan dari tahun 2020 sampai dengan 2023. Peningkatan kasus *fraud* tersebut menunjukkan masih terdapat celah yang harus segera diperbaiki oleh Kementerian Keuangan dalam penerapan manajemen risiko termasuk dalam mitigasi risiko *fraud*. Peristiwa *fraud* yang kerap terjadi menunjukkan bahwa manajemen risiko belum efektif dan mengindikasikan ketidakefektifan dari peran auditor internal (Sari, 2020). Audit internal harus memahami risiko yang dihadapi oleh klien pengawasan dengan memanfaatkan manajemen risiko yang disusun oleh manajemen sebagai lini pertama (Mujiastono, 2019). Menurut Carolina (2022) tantangan yang harus dihadapi dalam penerapan manajemen risiko antara lain manajemen risiko yang belum menjadi budaya organisasi, proses manajemen risiko belum terintegrasi dengan proses bisnis dan kegiatan dari audit internal masih belum optimal dalam melakukan penjaminan kualitas penerapan manajemen risiko. Carolina (2022) juga menyatakan kurangnya komitmen dan kompetensi menjadi penyebab dari kurang optimalnya peran Inspektorat Jenderal sebagai lini ketiga. Penelitian dari Eda (2020), Carolina (2022) dan Hasbara (2023) memiliki permasalahan yang sama yaitu kompetensi SDM pada unit yang mengelola manajemen risiko. Penjelasan di atas menunjukkan pentingnya peran Inspektorat Jenderal sebagai audit internal sehingga dapat meningkatkan penerapan manajemen risiko di lingkungan organisasi.

Penelitian dikembangkan dari penelitian-penelitian sebelumnya. Pertama, Sari (2020) yang hanya menggunakan peran audit internal menurut IIA (2009), sedangkan penelitian ini juga menggunakan kerangka COSO *Internal Control-Integrated Framework* (COSO ICIF, 2013) dalam menganalisis peran audit internal dalam penerapan manajemen risiko. Kedua, dikembangkan dari Eda (2020) yang melakukan analisis pada unit yang belum memiliki struktur manajemen risiko, sedangkan penelitian ini dilaksanakan pada organisasi yang telah memiliki struktur manajemen risiko. Carolina (2022) dan Hasbara (2023) melakukan penelitian yang dilaksanakan pada Inspektorat dengan lingkup tugas di satu provinsi, sedangkan penelitian ini dilaksanakan pada Inspektorat yang memiliki lingkup penugasan pada unit kerja yang tersebar di seluruh wilayah

Indonesia. Kerangka penelitian ini menggunakan konsep IIA *Three Lines Model*, COSO ICIF, dan peran audit internal yang disarankan oleh IIA. Penelitian ini menggunakan konsep tersebut karena telah diadopsi oleh Kementerian Keuangan melalui beberapa regulasi yaitu KMK-322/2021, PMK-222/2021, dan KMK-105/2022

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi peran audit internal yang dijalankan oleh Inspektorat Jenderal sebagai lini ketiga dalam penerapan manajemen risiko di Kementerian Keuangan. Hasil penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi Inspektorat Jenderal sebagai lini ketiga sehingga dapat dijadikan referensi untuk menyusun kebijakan dan program pengawasan. Dari pengawasan yang telah dilaksanakan Inspektorat Jenderal diharapkan dapat meningkatkan kualitas penerapan manajemen risiko di lingkungan Kementerian Keuangan.

STUDI LITERATUR

Three Lines Model

Three Lines Model dikembangkan untuk lebih mengklarifikasi prinsip-prinsip dari kerangka *Three Lines of Defense*, memperluas ruang lingkup, dan memperjelas peran-peran utama pada organisasi dalam bekerja sama untuk meningkatkan tata kelola dan manajemen risiko organisasi (IIA, 2020). Dalam konsep *Three Lines Model* IIA (2020) menjelaskan prinsip-prinsip dasar, ruang lingkup, dan peran-peran utama organisasi bersinergi untuk menerapkan tata kelola dan manajemen risiko yang baik. Dalam melakukan penilaian risiko, lini pertama dapat meminta masukan dari lini kedua dan meminta lini ketiga untuk memastikan proses manajemen risiko telah berjalan dengan baik. IIA menjelaskan peran masing-masing lini dalam penerapan manajemen. Lini pertama memiliki peran sebagai pemimpin untuk menentukan tindakan-tindakan termasuk pengelolaan risiko dan membentuk struktur dan proses yang memadai dalam pengelolaan risiko organisasi. Lini kedua memiliki peran sebagai pihak yang dapat memberikan dukungan keahlian penunjang, dan pemantauan dalam proses manajemen risiko. Lini ketiga berperan dalam menjaga pengelolaan manajemen risiko dengan bersikap independen dan objektif serta melaporkannya kepada organ pengurus.

COSO Internal Control Integrated Framework

COSO Internal Control-Integrated Framework (COSO ICIF) merupakan kerangka kerja yang membantu organisasi dalam menciptakan dan mengevaluasi sistem pengendalian internal. COSO ICIF (2013) terdiri dari lima komponen yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi dan kegiatan pemantauan. Penelitian ini menganalisis dengan menggunakan kerangka *Three Lines Model* dalam konteks manajemen risiko sesuai KMK-322/2021 yang juga merupakan adopsi dari COSO ICIF. Lingkungan pengendalian berarti pada setiap unit pemilik risiko telah menciptakan kondisi lingkungan yang mendukung penerapan manajemen risiko yang optimal. Penilaian risiko berarti terdapat ketepatan identifikasi dan analisis risiko termasuk menilai risiko *fraud*, dan perubahan risiko organisasi untuk merespon perubahan yang terjadi. Aktivitas pengendalian berarti suatu sistem atau proses yang bertujuan untuk menurunkan level risiko dalam rangka pencapaian sasaran organisasi. Informasi dan komunikasi berarti unit pemilik risiko telah menggunakan informasi yang relevan dan melakukan komunikasi secara efektif terkait strategi dan kebijakan manajemen risiko. Pemantauan dan revidi dilakukan dengan tujuan memastikan implementasi manajemen risiko telah berjalan secara efektif sesuai ketentuan dan dapat memberikan umpan balik bagi penyempurnaan proses manajemen risiko.

IIA The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management

IIA (2009) dan IIA (2019) menjelaskan bahwa audit internal dapat memberikan keyakinan pada tiga hal yaitu (1) Proses manajemen risiko, baik dari rancangan maupun pelaksanaannya; (2) Pengelolaan atas risiko kunci; (3) Keandalan dan kesesuaian dalam penilaian risiko. IIA menyarankan peran audit internal dalam manajemen risiko pada 3 (tiga) area yaitu peran inti, peran yang dijalankan pada awal penerapan manajemen risiko, dan peran yang tidak diperkenankan. Area pertama yaitu peran inti, merupakan peran pokok yang dijalankan audit internal dalam penerapan

manajemen risiko yaitu memberikan asurans dan evaluasi pada proses manajemen risiko termasuk dalam pengelolaan dan pelaporan risiko-risiko utama. Area kedua yaitu peran yang dijalankan pada awal organisasi menerapkan manajemen risiko. Peran ini diberikan melalui pendampingan dalam identifikasi dan evaluasi risiko, pelatihan kepada manajemen, mengoordinasikan dan mengonsolidasikan kegiatan manajemen risiko, dan memperbaiki kerangka serta strategi manajemen risiko. Area ketiga yaitu peran yang seharusnya tidak dijalankan oleh audit internal. Audit internal tidak diperkenankan terlibat dalam proses manajemen risiko melalui penentuan selera risiko, pengambilan keputusan dalam respon risiko, dan bertanggung jawab atas manajemen risiko.

Ketiga kerangka teori di atas digunakan sebagai literatur utama dalam penelitian ini untuk menguji kegiatan asurans dan konsultasi yang dijalankan oleh audit internal telah memberikan nilai tambah bagi efektivitas penerapan manajemen risiko organisasi.

Penelitian Terdahulu

Riani et al. (2020) yang melakukan penelitian di Kementerian Keuangan menyatakan masih adanya kelemahan dengan belum adanya teknologi informasi dalam penerapan manajemen risiko tetapi sumber data terbatas pada pegawai satu unit eselon I. Eda (2020) melakukan penelitian pada unit Kementerian X yang belum terbentuk struktur manajemen risiko sehingga wawancara tidak dilakukan kepada pihak yang memiliki tugas spesifik dalam struktur manajemen risiko organisasi. Selanjutnya Eulerich (2021) menyebutkan bahwa penerapan kerangka *Three Lines Model* dapat membantu manajemen organisasi dalam mewujudkan tata kelola yang terintegrasi termasuk dalam penerapan manajemen risiko. Hasil dari penelitian terdahulu yang berkaitan dengan three lines model, penerapan manajemen risiko serta peran dari audit internal dalam menerapkan manajemen risiko tercantum dalam Tabel 1 berikut.

Tabel 1 Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Hasil Penelitian
1	Eda, 2020	Penerapan manajemen risiko di Kementerian X masih berada di level <i>risk aware</i> dan masih dalam tahap pengembangan. Budaya sadar risiko dan struktur manajemen risiko belum terbentuk, serta formulir manajemen risiko dan peraturan menteri X masih memiliki kelemahan yang harus diperbaiki.
2	Sari, 2020	Manajemen risiko yang diterapkan Lembaga PQR belum cukup efektif karena komitmen pemimpin dan kesadaran risiko di seluruh level organisasi masih rendah. Audit internal juga belum efektif menjalankan perannya dalam pengembangan manajemen risiko.
3	Riani et al., 2020	Kementerian Keuangan telah menerapkan manajemen risiko dengan aktif melalui penanganan risiko yang ada untuk mengurangi kemungkinan terjadinya risiko, tetapi masih terdapat kelemahan yaitu belum maksimalnya penggunaan teknologi informasi.
4	Eulerich, 2021	Tata kelola organisasi masih menjadi tantangan utama dalam pengelolaan dan pengawasan yang baik. Organisasi internal yang memiliki fungsi dalam perorganisasian tata kelola, kepatuhan, manajemen risiko, dan pengendalian internal masih menjadi tugas yang kompleks. Oleh karena itu, kerangka <i>Three Lines Model</i> dapat menjadi alat bantu bagi organisasi untuk mendukung konsep tata kelola yang terintegrasi.
5	Carolina, 2022	Kompetensi SDM Inspektorat Provinsi masih perlu ditingkatkan, manajemen risiko belum menjadi budaya organisasi, manajemen risiko belum terintegrasi dengan proses bisnis dan kegiatan dari audit internal belum optimal dalam memberikan penjaminan kualitas dalam penerapan manajemen risiko.

6	Hasbara, 2023	<ol style="list-style-type: none"> 1. Independensi dalam menjalankan evaluasi manajemen risiko pada Provinsi X belum memadai karena Inspektorat menjadi Ketua Komite Pelaksana dan Sekretaris Komite Manajemen Risiko 2. Inspektorat Provinsi X belum optimal menjadi mitra yang strategis bagi manajemen. Aktivitas yang belum dilaksanakan oleh Inspektorat yaitu: <ol style="list-style-type: none"> a. Mengidentifikasi risiko yang muncul b. Menilai risiko <i>fraud</i> atau penipuan
---	---------------	--

Carolina (2022) menggunakan kerangka COSO ICIF (2013 dan IIA (2009) untuk mengevaluasi peran Inspektorat Provinsi X dalam penerapan manajemen risiko. Penelitian tersebut menyatakan bahwa manajemen risiko belum dijadikan sebagai ukuran penilaian kinerja, penilaian risiko *fraud* belum memadai, kompetensi SDM belum memadai, dan kegiatan dari audit internal belum optimal dalam memberikan penjaminan kualitas dalam penerapan manajemen risiko. Selanjutnya Hasbara (2023) menyimpulkan bahwa independensi dalam pelaksanaan evaluasi manajemen risiko pada Provinsi X belum memadai dan Inspektorat Provinsi X belum optimal menjadi mitra yang strategis bagi manajemen. Dalam Eda (2020), Carolina (2022) dan Hasbara (2023) memiliki permasalahan yang sama yaitu kompetensi SDM pada unit yang mengelola manajemen risiko. Penelitian ini dikembangkan dari penelitian terdahulu dengan melaksanakan pada organisasi yang telah menerapkan *Three Lines Model*, struktur manajemen risiko yang telah terbentuk, dan ruang lingkup yang lebih luas pada unit kerja di lingkungan Kementerian Keuangan yang tersebar di seluruh Indonesia.

METODE

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif dengan jenis studi kasus. Menurut Creswell dan Creswell (2018) penelitian kualitatif merupakan sebuah pendekatan untuk mengeksplorasi dan memberikan pemahaman atas makna yang diberikan oleh individu atau kelompok tertentu terhadap suatu masalah sosial atau manusia. Metode analisis dalam penelitian menggunakan *content analysis* sesuai Krippendorff (2019) yang menjelaskan bahwa analisis konten akan membuat hasil penelitian dapat dipahami dengan menarasikan jawaban atas hasil analisis dari pertanyaan yang diajukan dengan dokumen terkait. Dari analisis ini dapat membuat rekomendasi berupa tindakan-hukum, praktis, atau untuk penelitian selanjutnya. Data penelitian didapatkan melalui dua instrumen yaitu wawancara dan analisis dokumen terkait manajemen risiko. Pengumpulan data pada penelitian dilakukan pada bulan Agustus s.d. September 2024. Penelitian ini menggunakan data dokumentasi berupa ketentuan mengenai manajemen risiko Kementerian Keuangan, program kerja pengawasan tahunan, laporan kinerja, dan laporan kegiatan pengawasan terkait manajemen risiko yang dilaksanakan tahun 2023 s.d. semester I 2024. Dokumen literatur menggunakan konsep *Three Lines Model*, peran audit internal yang disarankan oleh IIA merupakan organisasi audit internal dan konsep *Internal Control* dari COSO. Metode wawancara yang digunakan adalah semi-terstruktur yang memungkinkan pewawancara mengajukan pertanyaan dalam bentuk umum dan dapat membuat variasi dalam menyampaikan urutan pertanyaannya. Data dari wawancara diklasifikasikan menjadi dua kelompok peran audit internal sesuai dengan KMK-322/2021, COSO ICIF, dan peran audit internal yang disarankan oleh IIA.

Daftar pertanyaan wawancara disesuaikan dari peran Inspektorat Jenderal sebagai lini ketika dalam kerangka *Three Lines Model*, kerangka kerja COSO ICIF dan peran yang disarankan oleh IIA dalam penerapan manajemen risiko. Daftar Pertanyaan sebagaimana tercantum dalam Tabel 2 dan Tabel 3.

Tabel 2 Daftar Pertanyaan Menurut KMK-322/2021 dan COSO ICIF

No	Komponen	Pokok Pertanyaan
1	Lingkungan Pengendalian	<p>Bagaimana peran Inspektorat Jenderal untuk mendorong komitmen pemimpin dan pegawai dalam penerapan manajemen risiko?</p> <p>Bagaimana peran Inspektorat Jenderal untuk melakukan pengawasan terhadap kinerja dan pengembangan manajemen risiko?</p>

		Apakah audit internal/Inspektorat Jenderal telah memastikan struktur, wewenang, dan tanggung jawab terkait manajemen risiko?
		Bagaimana peran Inspektorat Jenderal dalam pengembangan kompetensi?
		Bagaimana peran Inspektorat Jenderal dalam memastikan telah terdapat pemisahan fungsi pada unit kerja yang mengelola manajemen risiko dan menilai kepatuhan dalam manajemen risiko?
2	Penilaian Risiko	Bagaimana peran Inspektorat Jenderal dalam menilai tujuan organisasi telah jelas dan membantu proses identifikasi dan penilaian risiko?
		Bagaimana peran Inspektorat Jenderal dalam membantu manajemen untuk mengidentifikasi, menganalisis risiko, dan merespon perubahan?
		Bagaimana peran Inspektorat Jenderal dalam membantu manajemen untuk menilai risiko fraud?
3	Kegiatan Pemantauan	Bagaimana peran Inspektorat Jenderal dalam membantu manajemen untuk meningkatkan efektivitas rencana pengendalian dan mitigasi risiko?
		Bagaimana peran audit internal/Inspektorat Jenderal dalam memastikan sistem pengendalian internal sesuai risiko terkait teknologi informasi dan komunikasi?
4	Informasi dan Komunikasi	Bagaimana peran Inspektorat Jenderal dalam menilai proses manajemen risiko telah menggunakan informasi yang relevan?
		Bagaimana peran Inspektorat Jenderal dalam menilai proses manajemen risiko telah dikomunikasikan dengan baik kepada pihak internal dan melibatkan pihak eksternal?
5	Kegiatan Pemantauan	Bagaimana peran Inspektorat Jenderal dalam melakukan kegiatan evaluasi atas penerapan manajemen risiko?
		Bagaimana peran Inspektorat Jenderal dalam melaporkan kekurangan penerapan manajemen risiko kepada pemimpin organisasi

Tabel 3 Daftar Pertanyaan Menurut IIA

No	Peran Audit Internal	Pokok Pertanyaan
1	Peran Inti	Apakah Inspektorat Jenderal telah memberikan asurans terhadap proses manajemen risiko?
		Apakah Inspektorat Jenderal telah melakukan evaluasi pada proses manajemen risiko?
		Apakah Inspektorat Jenderal telah melakukan evaluasi pada proses manajemen risiko?
		Apakah Inspektorat Jenderal telah melakukan evaluasi atas pelaporan risiko-risiko utama?
		Apakah Inspektorat Jenderal telah melakukan reuiu atas pengelolaan risiko utama?
2	Peran Lainnya yang Sah	Apakah Inspektorat Jenderal melakukan pendampingan dalam identifikasi dan evaluasi risiko?
		Apakah Inspektorat Jenderal memberikan pelatihan kepada manajemen dalam merespon risiko?
		Apakah Inspektorat Jenderal membantu dalam mengoordinasikan kegiatan manajemen risiko?
		Apakah Inspektorat Jenderal membantu melakukan konsolidasi pelaporan risiko?
		Apakah Inspektorat Jenderal menjaga dan memperbaiki kerangka manajemen risiko?

		Apakah Inspektorat Jenderal menginisiasi pembentukan manajemen risiko?
		Apakah Inspektorat Jenderal mengembangkan strategi manajemen risiko?
3	Peran yang tidak Diperkenankan	Apakah Inspektorat Jenderal berperan dalam menentukan selera risiko di unit kerja?
		Apakah Inspektorat Jenderal melakukan implementasi dalam proses manajemen risiko di unit kerja?
		Apakah Inspektorat Jenderal memberikan jaminan atas risiko yang teridentifikasi kepada manajemen?
		Apakah Inspektorat Jenderal berperan dalam pengambilan keputusan dalam menentukan respon risiko?
		Apakah Inspektorat Jenderal berperan dalam melaksanakan respon risiko atas nama manajemen?
		Apakah Inspektorat Jenderal mengambil alih tanggung jawab atas manajemen risiko?

Daftar pertanyaan tersebut diajukan kepada 13 narasumber, terdiri dari 8 narasumber dengan jabatan Auditor Internal yang bertugas melakukan pengawasan terkait manajemen risiko dan 5 pengelola manajemen risiko sekaligus klien pengawasan yang terdiri dari 1 Kepala Bagian, 2 Kepala Subbagian, dan 2 Staf yang bertugas sebagai pengelola manajemen risiko di 4 unit kerja/unit pemilik risiko. Wawancara kepada klien pengawasan dilakukan agar memperoleh sudut pandang selain dari auditor internal. Wawancara dilakukan selama kurang lebih empat puluh sampai dengan enam puluh menit. Proses wawancara dilakukan secara tatap muka kepada dua belas narasumber dan satu narasumber secara *online* melalui *zoom meeting* karena alasan penugasan. Pada awal wawancara telah dijelaskan tujuan penelitian, kerahasiaan data, peran narasumber, dan hasil yang diharapkan dari penelitian. Seluruh narasumber wawancara telah mengetahui bahwa hasil wawancara akan direkam dan dicatat. Untuk keperluan penelitian identitas narasumber disamarkan dan diubah menjadi sebuah kode. Hasil wawancara ditranskripsikan dan dituangkan dalam kertas kerja untuk dilakukan analisis lebih lanjut kemudian dibandingkan dengan data dokumentasi.

HASIL

Hasil Evaluasi Peran Audit Internal Menurut Kerangka COSO ICIF dan KMK-322/2021

Dari hasil analisis, diperlukan penyempurnaan komponen penilaian risiko dan kegiatan pemantauan. Peran yang dapat ditingkatkan pada komponen penilaian risiko adalah menguji keselarasan analisis risiko *fraud* dari level kantor pusat sampai dengan level kantor vertikal. Selanjutnya, peran yang dapat ditingkatkan dalam kegiatan pemantauan adalah meningkatkan ruang lingkup pengawasan dengan melakukan pemantauan manajemen risiko yang tidak hanya berfokus pada level kantor pusat. Secara ringkas hasil evaluasi dapat dilihat pada Tabel 4 berikut.

Tabel 4. Hasil Evaluasi Menurut Kerangka COSO ICIF dan KMK-322/2021

No	Ketentuan yang berlaku	Hasil Evaluasi Peran Inspektorat Jenderal
1	Lingkungan Pengendalian	
	Setiap pemilik risiko agar menetapkan piagam manajemen risiko.	Telah melakukan pengujian kepatuhan dalam penyusunan piagam manajemen risiko.
	Terdapat struktur manajemen risiko pada masing-masing unit.	Telah menguji penetapan struktur dan tanggung jawab manajemen risiko dan budaya sadar risiko.
	Terdapat ketentuan agar pemimpin dan pengelola mengikuti pelatihan dan sertifikasi	Telah berperan dalam pengembangan dan menguji pemenuhan kompetensi.
2	Penilaian Risiko	

No	Ketentuan yang berlaku	Hasil Evaluasi Peran Inspektorat Jenderal
	Proses identifikasi dan analisis risiko menjadi tanggung jawab unit pemilik risiko dengan memperhatikan sasaran dan terintegrasi dengan proses bisnis.	Telah melakukan pengujian atas kesesuaian risiko dengan sasaran dan integrasi dengan proses bisnis.
	Risiko <i>fraud</i> termasuk dalam kategori risiko yang harus diidentifikasi dan dimitigasi.	Belum menguji keselarasan analisis risiko <i>fraud</i> antar level unit organisasi.
3	Aktivitas Pengendalian	
	Telah terdapat profil risiko untuk menentukan pengendalian yang sudah ada dan menuangkan rencana mitigasi risiko yang akan dijalankan.	Telah menilai ketepatan pengendalian dan mitigasi untuk mengendalikan risiko yang terjadi.
	Telah memungkinkan pengendalian atas kegagalan dari sistem IT untuk terus diperbaiki	Belum melakukan pengujian terkait pengendalian internal pada sistem IT secara rinci. Peran ini dapat dijalankan apabila manajemen telah menyusun risk and control matrix pada setiap proses bisnis
4	Informasi dan Komunikasi	
	Telah mengatur berbagai sumber informasi relevan yang digunakan sebagai pertimbangan dalam proses manajemen risiko.	Telah melakukan pengujian dengan membandingkan antara profil risiko dan sumber informasi yang digunakan.
	Profil risiko organisasi harus disampaikan kepada pegawai diantaranya melalui kegiatan dialog kinerja dan risiko organisasi dan <i>in-house training</i>	Telah melakukan penilaian atas proses manajemen risiko yang dikomunikasikan kepada pihak internal dan memperhatikan faktor eksternal.
5	Kegiatan Pemantauan	
	Evaluasi manajemen risiko melalui kegiatan pemantauan yang dilaksanakan oleh Unit Kepatuhan Manajemen Risiko ataupun Inspektorat Jenderal	Belum optimal dalam melakukan pemantauan kepada unit vertikal. Belum ada penyelarasan kegiatan pemantauan antara UKMR dengan Inspektorat Jenderal

Hasil Evaluasi Peran Audit Internal Menurut Kerangka IIA

Dari hasil analisis, Inspektorat Jenderal telah menjalankan peran-peran yang disarankan oleh IIA dalam IIA Position Paper: *The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management* (2009). Inspektorat Jenderal sebagai lini ketiga telah memenuhi peran inti dalam manajemen risiko, telah menginisiasi penerapan manajemen risiko, dan tidak mengambil alih tanggung jawab manajemen dalam penerapan manajemen risiko. Secara ringkas hasil evaluasi pada Tabel 5.

Tabel 5. Hasil Evaluasi Menurut Kerangka IIA

No	Ketentuan yang berlaku	Hasil Evaluasi Peran Inspektorat Jenderal
1	Peran Inti	
	Memberikan asurans terhadap proses manajemen risiko	Telah melakukan peran inti melalui kegiatan audit, revidu, dan penilaian tingkat kematangan manajemen risiko. Seluruh peran inti sudah dijalankan berdasarkan hasil analisis program kerja dan laporan kegiatan pengawasan.
	Memberikan asurans terhadap tahap evaluasi risiko	
	Melakukan evaluasi pada proses manajemen risiko	
	Melakukan evaluasi terhadap pelaporan risiko-risiko utama	

No	Ketentuan yang berlaku	Hasil Evaluasi Peran Inspektorat Jenderal
	Melakukan reviu atas pengelolaan risiko utama	
2	Peran Audit Internal Lainnya/ Peran yang Dapat Dilakukan Pada Tahap Awal Penerapan	
	Melakukan pendampingan dalam identifikasi dan evaluasi risiko	Telah melakukan pendampingan yang intensif pada tahap awal penerapan manajemen risiko.
	Memberikan pelatihan kepada manajemen dalam merespon risiko	Telah memberikan pelatihan secara intensif pada awal pembentukan manajemen risiko pada tahun 2008 s.d. 2013.
	Mengoordinasikan kegiatan manajemen risiko	Telah berperan dalam mengoordinasikan kegiatan manajemen risiko pada awal penerapan.
	Melakukan konsolidasi pelaporan atas risiko	Telah menjadi konsolidator pelaporan risiko pada awal pembentukan manajemen risiko.
	Menjaga dan memperbaiki kerangka manajemen risiko	Terus memperbaiki kerangka manajemen risiko sesuai hasil pengawasan internal.
	Menginisiasi pembentukan manajemen risiko	Telah menginisiasi penerapan manajemen risiko di Kementerian Keuangan.
	Mengembangkan strategi manajemen risiko	Telah memberikan masukan terhadap penerapan manajemen risiko.
3	Aktivitas Pengendalian	
	Menentukan selera risiko	Telah memastikan bahwa selera risiko sudah ditentukan oleh manajemen.
	Melakukan implementasi dalam proses manajemen risiko	Telah memastikan bahwa proses manajemen risiko dilaksanakan oleh Unit Pemilik Risiko.
	Memberikan jaminan atas risiko kepada manajemen	Tidak melakukan validasi atas risiko yang telah teridentifikasi dan terukur.
	Mengambil keputusan dalam menentukan respon risiko	Tidak berperan dalam menentukan respon risiko
	Menjalankan respon risiko atas nama manajemen	Tidak menjalankan respon risiko yang ditentukan atas nama manajemen.
	Mengambil alih bentuk pertanggungjawaban atas manajemen risiko	Tidak mengambil alih tanggung jawab manajemen

PEMBAHASAN

Berdasarkan penjelasan sebelumnya, peran audit internal diperoleh dari hasil wawancara yang dikaitkan dengan dokumen dan literatur. Berikut ini adalah pembahasan mengenai peran Inspektorat Jenderal sebagai audit internal dalam memenuhi komponen sesuai kerangka COSO ICIF dan KMK-322/2021.

Evaluasi Peran Audit Internal Menurut Kerangka COSO ICIF dan KMK-322/2021 Lingkungan Pengendalian

Inspektorat Jenderal telah melakukan pengujian yang mencakup komitmen pimpinan pada terhadap nilai etika dan integritas, pengembangan manajemen risiko, penetapan struktur, dan komitmen terhadap kompetensi sesuai dengan program kerja dan laporan hasil kegiatan pengawasan. Dari hasil pengawasan yang dilakukan oleh Inspektorat Jenderal masih ditemukan kelemahan dalam manajemen risiko antara lain penetapan piagam manajemen risiko tanpa dilengkapi dengan dokumen pendukung, pembahasan manajemen risiko dengan proporsi yang sangat sedikit jika dibandingkan durasi pelaksanaan Dialog Kinerja dan Organisasi, dan belum seluruh pegawai/pejabat yang menangani manajemen risiko belum mendapatkan pelatihan yang memadai.

Penilaian Risiko

Inspektorat Jenderal telah menguji penilaian risiko yang dilakukan oleh manajemen. Pengujian yang dilakukan Inspektorat Jenderal telah mencakup keselarasan antara tujuan dan risiko, ketepatan identifikasi dan analisis risiko termasuk menilai risiko *fraud*, dan perubahan risiko organisasi untuk merespon perubahan yang terjadi. Dalam menilai risiko *fraud*, perlu mengembangkan pengujian dengan menilai keselarasan analisis risiko *fraud* antar level unit organisasi. Dari hasil pengawasan yang dilakukan oleh Inspektorat Jenderal masih ditemukan kondisi ketidaktepatan dalam mendefinisikan *risk event*, ketidaktepatan penetapan dalam level kemungkinan, level dampak, level risiko, dan prioritas risiko. Penyebab dari kondisi ini antara lain pemahaman pejabat/pegawai pengelola risiko belum memadai dalam penentuan level risiko. Hal ini dapat mengakibatkan adanya potensi misleading informasi level risiko dalam pengambilan keputusan. Selain itu, Inspektorat Jenderal juga telah berperan untuk memastikan risiko *fraud* telah diidentifikasi dan dilakukan penilaian risiko secara memadai oleh manajemen sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan.

Aktivitas Pengendalian

Inspektorat Jenderal telah melakukan pengujian dalam menilai aktivitas pengendalian dan rencana mitigasi dengan menilai kesesuaian antara risiko beserta pengendalian dan mitigasi yang telah direncanakan. Namun, pengujian terkait pengendalian umum atas teknologi belum spesifik dilakukan karena Unit Pemilik Risiko belum secara rinci mengidentifikasi risiko dan pengendalian terkait teknologi informasi. Sistem aplikasi manajemen risiko (INCRIMA) masih dalam tahap pengembangan sehingga belum dapat diimplementasikan dalam proses penilaian risiko. INCRIMA masih digunakan sebagai media penyimpanan dokumentasi terkait manajemen risiko. Pengendalian dalam sistem aplikasi manajemen risiko dapat membantu pengelola manajemen risiko dengan menentukan secara otomatis level kemungkinan, level dampak, dan level risiko sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Informasi dan Komunikasi

Inspektorat Jenderal telah melakukan pengujian dengan membandingkan antara sumber informasi yang digunakan dan profil risiko. Dari hasil pengawasan yang dilakukan, masih terdapat UPR yang belum melakukan komunikasi secara efektif terkait strategi dan kebijakan manajemen risiko. Kondisi ini terjadi karena kegiatan internalisasi terkait manajemen risiko tidak menjadi prioritas dalam pengembangan kompetensi pejabat/pegawai. Hal ini mengakibatkan pengembangan budaya sadar risiko pada seluruh pegawai menjadi terhambat.

Pemantauan dan Reviu

Inspektorat Jenderal telah melakukan pemantauan dan reviu terhadap kepatuhan manajemen risiko. Kegiatan yang dilaksanakan oleh Inspektorat Jenderal masih berfokus pada Unit Pemilik Risiko yang berada pada level kantor pusat. Selain itu, pemantauan dan reviu yang dilakukan oleh Unit Kepatuhan Manajemen Risiko (UKMR) masih belum optimal. UKMR sebagai lini kedua berperan untuk melaksanakan pemantauan atas kepatuhan penyusunan profil dan rencana mitigasi risiko beserta pelaksanaannya dan memantau tindak lanjut hasil reviu dan/atau audit manajemen risiko. Pemantauan risiko hanya dijalankan oleh pengelola manajemen risiko untuk melaporkan risiko secara periodik tanpa adanya kegiatan pemantauan/reviu dalam menguji kepatuhan manajemen risiko yang dijalankan UKMR.

Selanjutnya, berikut ini adalah pembahasan mengenai peran Inspektorat Jenderal sebagai audit internal dalam memenuhi peran-peran yang disarankan dalam IIA Position Paper: *The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management* (2009).

Evaluasi Peran Audit Internal Menurut Kerangka COSO ICIF dan KMK-322/2021

Peran Inti

Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan telah melakukan peran inti dengan melakukan kegiatan asurans yang terdiri dari Audit Manajemen Risiko, Reviu Manajemen Risiko, dan Penilaian Tingkat Kematangan Penerapan Manajemen Risiko (Penilaian TKPMR). Ruang lingkup

dalam kegiatan pengawasan mencakup prinsip manajemen risiko dan implementasi manajemen risiko yang terdiri dari budaya sadar risiko, struktur manajemen risiko, dan kerangka kerja manajemen risiko. Selama periode tahun 2023 sampai dengan semester I 2024, Inspektorat Jenderal telah melakukan 32 kegiatan pengawasan yang terdiri dari 20 kegiatan reviu, 10 kegiatan penilaian TKPMR, dan 2 kegiatan audit. Dari keseluruhan kegiatan pengawasan, sebesar 72% kegiatan terfokus di unit pemilik risiko yang berada di kantor pusat. Kondisi ini mengakibatkan peran inti dapat ditingkatkan dengan memperluas ruang lingkup pengawasan pada unit vertikal.

Peran Audit Internal Lainnya/ Peran yang Dapat Dilakukan Pada Tahap Awal Penerapan

Inspektorat Jenderal telah menjalankan peran sesuai dengan peran yang diatur oleh IIA dalam tahap awal penerapan manajemen risiko dalam suatu organisasi. Inspektorat Jenderal telah berperan dalam inisiasi pembentukan manajemen risiko dengan menjadi inisiator Peraturan Menteri Keuangan nomor PMK-191/2008. Untuk memperkuat pelaksanaan dan peningkatan budaya sadar risiko, Inspektorat Jenderal telah melakukan pendampingan dalam identifikasi dan evaluasi risiko serta memberikan pelatihan kepada manajemen. Saat ini penerapan manajemen risiko telah dijalankan secara penuh oleh unit kerja yang berperan sebagai lini pertama karena manajemen dianggap telah matang untuk menjalankan manajemen risiko secara mandiri.

Peran Audit Internal yang Tidak Diperkenankan

Inspektorat Jenderal tidak terlibat secara langsung dalam penyusunan manajemen risiko, tidak mengelola risiko atas nama manajemen, dan seluruh proses tetap berada di bawah tanggung jawab manajemen. Menurut IIA, Audit internal dapat memberikan jasa konsultasi selama tidak memiliki peran dalam mengelola risiko yang merupakan tanggung jawab manajemen. Peran Inspektorat Jenderal dalam konsultasi hanya sebatas memberikan pendampingan dan tidak terlibat dalam pengambilan keputusan dalam menentukan respon atas risiko. Selain itu, selera risiko telah diatur dalam KMK-105/2022 yang harus dipatuhi oleh seluruh UPR yang ada di Kementerian Keuangan, bukan ditentukan oleh Inspektorat Jenderal.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis, secara umum peran Inspektorat Jenderal telah mencakup seluruh komponen pada KMK-322/2021 dan COSO ICIF. Namun, masih terdapat kondisi yang perlu diperbaiki dalam komponen penilaian risiko dan komponen kegiatan pemantauan. Pada komponen penilaian risiko, Inspektorat Jenderal belum menguji keselarasan analisis risiko *fraud* dari setiap level organisasi. Penyebab kondisi ini terjadi karena masih terdapat peran yang belum optimal pada komponen kegiatan pemantauan yaitu kegiatan pemantauan yang masih terfokus berfokus pada level kantor pusat. Berdasarkan analisis menggunakan IIA Position Paper: *The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management* (2009), Inspektorat Jenderal telah menjalankan peran-peran yang disarankan oleh IIA dalam Inspektorat Jenderal sebagai lini ketiga telah memenuhi peran inti dalam manajemen risiko, telah menginisiasi penerapan manajemen risiko, dan tidak mengambil alih tanggung jawab manajemen dalam penerapan manajemen risiko.

Dari hasil penelitian ini, Inspektorat Jenderal dapat meningkatkan perannya dengan memperluas ruang lingkup pengawasan yang tidak hanya terfokus pada lingkup kantor pusat. Mengingat instansi Kementerian Keuangan yang tersebar di seluruh di Indonesia dan jumlah auditor internal di Inspektorat Jenderal yang terbatas, maka dapat dilakukan sinergi dengan Unit Kepatuhan Manajemen Risiko (UKMR). Inspektorat Jenderal sebagai lini ketiga dapat melakukan kegiatan dengan UKMR sebagai lini kedua dalam menilai kepatuhan penerapan manajemen risiko yang telah dijalankan oleh manajemen. Untuk meningkatkan peran dalam menilai risiko *fraud*, Inspektorat Jenderal agar menguji penanganan risiko *fraud* yang direncanakan oleh setiap level organisasi. Hal ini perlu dilakukan agar risiko *fraud* dapat ditangani dengan penanganan yang tepat sehingga dapat mengurangi baik level kemungkinan maupun level dampak.

Penelitian tidak menganalisis secara langsung proses manajemen risiko termasuk dalam identifikasi *risk event*, penentuan level kemungkinan, level dampak, dan level risiko beserta rencana mitigasinya. Penelitian selanjutnya dapat menganalisis hasil identifikasi risiko, penilaian

risiko, dan evaluasi risiko dalam profil risiko untuk mendapatkan hasil penelitian yang lebih optimal.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada editor, Program Studi Magister Akuntansi FEB UI, dan Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan yang telah membantu proses publikasi artikel ini.

REFERENSI

- Biro Trem UI. (2023, June 26). *Kunjungan (Studi Banding) ke Inspektorat Jendral Kementerian Keuangan Republik Indonesia*. <https://trem.ui.ac.id/2023/06/kunjungan-ke-inspektorat-jendral-kementerian-keuangan-republik-indonesia-study-banding-untuk-mempelajari-penerapan-manajemen-resiko-dan-sistem-pengendalian-intern-pemerintah-spip-di-kementerian-ke/>
- BPKP. (2024). *Laporan Kinerja BPKP Tahun 2024*.
- Carolina, Y., & Tobing, A. L. (2023). Evaluasi peran aparat pengawas intern pemerintah dalam manajemen risiko. *Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 5(11). Retrieved from <https://journal.ikopin.ac.id/index.php/fairvalue/article/view/3520>. Doi: <https://doi.org/10.32670/fairvalue.v5i11>
- COSO. (2013). *Internal Control-Integrated Framework Executive Summary Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*.
- Creswell and Creswell. (2018). *RESEARCH DESIGN: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (5th ed.). SAGE Publication.
- Eda, M. T. S., & Tobing, R. P. (2020). Evaluation of Risk Management Implementation and Inspectorate General's Role in Risk Management (Case Study in The Ministry of X). *E-Prosiding Akuntansi*, 2(2). Retrieved from <https://trilogi.ac.id/journal/ks/index.php/EPAKT/article/view/794>. DOI: <https://doi.org/10.31326/v2i2.794>
- E-PPID. (2022). Jumlah, Jenis, dan Gambaran Umum Pelanggaran yang Dilaporkan Oleh Masyarakat serta Laporan Penindakannya. Kementerian Keuangan. Retrieved from <https://e-ppid.kemenkeu.go.id/api/Medias/8de6f10e-8ed1-4538-a3f0-959088bc368a>
- Eulerich, M. (2021). *The new three lines model for structuring corporate governance – A critical discussion of similarities and differences*. *Corporate Ownership and Control*, 18(2), 180–187. DOI: <https://doi.org/10.22495/cocv18i2art15>
- Hasbara, D. M., & Diyanty, V. (2023). Evaluasi Peran Inspektorat Sebagai Audit Internal dalam Three Lines Model. *AFRE (Accounting and Financial Review)*, 6(3), 316-329. Retrieved from <https://jurnal.unmer.ac.id/index.php/afr/article/view/10333>. DOI: <https://doi.org/10.26905/afr.v6i3.10333>
- IIA. (2009). *IIA Position Paper: The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management*. Retrieved from <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-role-of-internal-auditing-in-enterprise-wide-risk-management-january-2009/pp-the-role-of-internal-auditing-in-enterprise-risk-management.pdf>
- IIA. (2019). *Internal Audit's Role in Enterprise Risk Management: Achieving Strategic Risk Alignment Without Impairing Independence (Public Sector Knowledge Brief)*. Retrieved from <https://www.theiia.org/en/content/articles/industry-knowledge-brief/2019/internal-audits-role-in-enterprise-risk-management/>
- IIA. (2020). *The IIA'S Three Lines Model*. Retrieved from <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf>
- Krippendorff, K. (2018). *Content analysis: An introduction to its methodology*. Sage publications.
- Kementerian Keuangan. (2021). Keputusan Menteri Keuangan Nomor 322/KMK.09/2021 Tentang Kerangka Kerja Penerapan Sistem Pengendalian Intern Kemenkeu. *Kementerian Keuangan*.

- Kementerian Keuangan. (2022). Keputusan Menteri Keuangan Nomor 105/KMK.01/2022 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Manajemen Risiko Pengelolaan Keuangan Negara, Kementerian Keuangan.
- Kementerian Keuangan. (2023). Laporan Tahunan Inspektorat Jenderal Tahun 2022.
- Kementerian Keuangan. (2024). Laporan Kinerja Inspektorat Jenderal Tahun 2023.
- Kementerian Keuangan. (2021) Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-222/PMK.01/2021 Tentang Manajemen Risiko Pengelolaan Keuangan Negara
- Mujiastono, D. M., Wiwaha, G., & Keuangan, I. J. K. (2019). Penggunaan Model Risk Control Matrix Dalam Pelaksanaan Audit. *Jurnal Pengawasan*, 1(1), 10-17.
- Riani, R., Helni, M., & Jumhur, S. H. (2020). Implementasi Manajemen Risiko pada Kementerian Keuangan Menurut Keputusan Menteri Keuangan (KMK) NO. 577. *E-Proceeding of Management*, 7(2), 2204–2213.
- Sari, A. P. (2020). *Analisis Penerapan Manajemen Risiko dan Peran Audit Internal terhadap Manajemen Risiko pada Lembaga PQR* [Universitas Indonesia]. <https://lib.ui.ac.id/detail.jsp?id=20513821#digital#digital>