

Strategi Audit KPI

Oleh Mohammad Rizqa

Adanya reposisi peran Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai auditor internal pemerintah yang profesional, mewajibkan BPKP untuk mendukung upaya pemerintah mewujudkan terselenggaranya manajemen pemerintahan yang baik serta mendukung terlaksananya *Corporate Governance* yang baik di lingkungan BUMN/D. Salah satu kegiatan dalam rangka mengusung peran baru itu yang juga sekaligus merupakan produk baru BPKP adalah asistensi penyusunan Indikator Kinerja Kunci atau *Key Performance Indicator* (KPI) bagi BUMN/D dan pelaksanaan audit KPI.

Sebagaimana audit atas laporan keuangan dan audit operasional, untuk audit KPI juga perlu dipersiapkan suatu pedoman pelaksanaannya yang salah satu pedoman tersebut adalah strategi audit (*audit strategy*).

Tulisan ini diharapkan dapat memberikan sedikit masukan bagi Satuan Tugas PAT Pusat dalam menyusun strategi audit sebagai salah satu pedoman dalam pelaksanaan audit KPI.

Proses audit KPI dalam tulisan ini diasumsikan untuk auditan yang berorientasi laba (*profit center*), karena pertimbangan lebih kompleksnya kegiatan entitas yang berorientasi laba dibandingkan dengan entitas yang tidak berorientasi laba.

Apa itu strategi audit

Strategi audit adalah aktivitas yang pertama kali dilakukan dari seluruh rangkaian kegiatan audit. Strategi audit dapat didefinisikan sebagai proses penyusunan arahan atau petunjuk audit dan penyelarasan antara pemahaman auditor atas kegiatan auditan dengan fokus audit yang akan dilakukan.

Auditor harus mempertimbangkan kegiatan utama (*main activity*) auditan dan indikator kinerja untuk industri atau perusahaan sejenis yang dapat berpengaruh terhadap proses audit. Auditor perlu juga mengidentifikasi faktor-faktor penting bagi keberhasilan pelaksanaan audit, baik dalam menyusun program audit untuk merumuskan opini audit maupun dalam menyediakan jasa pelayanan profesional bermutu lainnya yang diharapkan auditan.

Auditor bertanggung jawab dalam mengembangkan strategi audit dan mengkomunikasikannya kepada anggota tim audit lainnya. Auditor dapat pula mendelegasikan beberapa elemen dalam menyusun strategi audit dan mencari masukan dari pihak lain yang lebih kompeten.

Untuk auditan yang memiliki lebih dari satu divisi atau bagian dengan usaha atau kegiatan yang berbeda dapat dipertimbangkan untuk menyusun strategi audit yang berbeda untuk masing-masing divisi atau bagian.

Pentingnya strategi audit

Strategi audit adalah elemen fundamental dalam pelaksanaan audit. Proses penyusunan strategi memungkinkan auditor untuk:

- Memandang KPI dari sudut pandang auditan, sehingga setiap permasalahan yang dijumpai dalam proses audit KPI dapat diungkapkan dengan cara-cara yang relevan bagi manajemen auditan.
- Memahami kegiatan auditan, dalam sektor atau industri apa auditan bergerak dan tujuan kegiatan auditan.
- Memahami keefektifan pengendalian internal dan merancang pendekatan audit KPI berbasis sistem (*system-based KPI audit approach*) bila dimungkinkan.
- Mendapatkan bukti audit yang efektif dengan memfokuskan pekerjaan audit kepada tujuan audit KPI bila risiko audit tinggi dan menghindari pengumpulan bukti audit yang berlebihan dalam hal risiko audit rendah.
- Memperlancar komunikasi dengan manajemen auditan dan antar anggota tim audit itu sendiri.

Materi strategi audit

Saat menyusun strategi audit KPI, auditor bertujuan:

- Memahami kegiatan atau usaha auditan.
- Mengidentifikasi tujuan audit KPI dan pendekatan auditnya.
- Mendapatkan gambaran atas pengendalian intern, menilai kelayakan penerapan audit berbasis sistem untuk kegiatan-kegiatan atau transaksi-transaksi rutin.
- Merancang materi laporan hasil audit KPI.
- Mengidentifikasi pengetahuan tambahan apa yang diperlukan dalam proses audit KPI.
- Mengidentifikasi kemungkinan penerapan teknik audit berbantuan komputer (*computer-assisted audit techniques*).
- Mengidentifikasi faktor lain yang mempengaruhi keefektifan dalam pelaksanaan audit KPI.

Uraian lebih lanjut sebagai berikut:

1. Memahami kegiatan atau usaha auditan

Untuk dapat mengidentifikasi tujuan audit yang kritikal (*critical audit objectives*) dan untuk menentukan fokus pekerjaan audit KPI, auditor perlu memahami kegiatan atau usaha auditan dan indikator kinerja apa saja yang relevan bagi auditan tersebut.

Auditor harus mendapatkan pemahaman dari sudut pandang yang independen dan perspektif manajemen auditan mengenai:

- Usaha auditan saat ini dan hasilnya, contohnya apa bahan baku dan produk utamanya (contoh untuk perusahaan manufaktur).
- Lingkungan usaha di mana auditan beroperasi, contohnya sektor manufaktur, agrobisnis, jasa, teknologi dan sebagainya.
- Visi dan misi auditan termasuk strategi manajemen dalam mencapai visi dan misi tersebut karena visi dan misi terkait erat dengan penyusunan KPI.
- Struktur organisasi termasuk pembagian tugas dan tanggung jawab.
- Daya saing auditan, contohnya di jenis pasar apa auditan beroperasi, kompetitor utama, kekuatan dan kelemahan auditan serta tindakan yang diambil oleh auditan dalam mempertahankan daya saing.

2. Mengidentifikasi risiko yang dihadapi auditan

Auditor mempertimbangkan risiko usaha yang dihadapi oleh auditan dan apakah risiko tersebut mempengaruhi manajemen dalam penyusunan KPI yang pada akhirnya akan berpengaruh terhadap audit KPI. Penyebab risiko dapat berasal dari lingkungan usaha auditan maupun kondisi ekonomi secara umum. Contoh risiko yang bersumber dari lingkungan usaha antara lain perubahan produk, kehilangan pasar untuk menyalurkan hasil produksi, kekurangan modal kerja, ketidakmampuan melakukan inovasi produk, besarnya pinjaman ~~jtuh~~ tempo dan ketidakmampuan mengelola perubahan. Contoh risiko yang muncul dari kondisi ekonomi secara umum antara lain teknologi yang berubah cepat, tidak stabilnya nilai tukar valuta asing dan tingginya tingkat inflasi.

Diskusi dengan pihak manajemen memungkinkan auditor untuk memahami persepsi dan asumsi manajemen dalam penyusunan KPI sebagai salah satu tindakan pemantauan menghadapi risiko usaha dan juga memudahkan auditor untuk menterjemahkan risiko yang mempunyai implikasi signifikan terhadap proses audit menjadi tujuan audit dan pendekatan auditnya. Contoh, bila terjadi peningkatan tingkat suku bunga dan sulitnya mendapatkan pinjaman, manajemen akan menitikberatkan perhatian pada penagihan piutang, sehingga strategi audit harus mempertimbangkan untuk lebih memfokuskan perhatian pada KPI untuk penyisihan piutang tak tertagih.

3. Mengidentifikasi tujuan audit KPI dan pendekatan auditnya

Tujuan audit KPI adalah untuk memberikan kepastian kepada pengguna bahwa KPI sesuai (*appropriate*) untuk menilai kinerja organisasi, relevan bagi pengguna untuk menilai kinerja dengan didasarkan atas informasi yang akurat dan dapat diandalkan serta lengkap dan menyeluruh yang berisi indikasi yang benar atas kinerjanya.

Umumnya terdapat satu atau lebih KPI yang mengandung risiko lebih besar atau sulit untuk diverifikasi, sehingga memerlukan *judgement* auditor. Tujuan audit akan menjadi kritis bila risiko bawaan tinggi, dan:

- KPI terkait membutuhkan tingkat pertimbangan tertentu; atau
- Sulit untuk mendapatkan bukti audit atau menerapkan prosedur auditnya.

Tujuan audit yang kritis umumnya hanya menyangkut KPI atas kegiatan atau transaksi non rutin dan jarang terjadi untuk kegiatan atau transaksi rutin yang diproses secara sistematis.

Judgement untuk mempertimbangkan apakah satu KPI dikategorikan kritis atau tidak tergantung pada beberapa faktor seperti lingkungan usaha, indikator tingkat profitabilitas, penjelasan manajemen yang dimuat dalam laporan KPI dan isu-isu lain yang perlu dipertimbangkan oleh auditor.

Sebagai bagian dari strategi audit, Pengendali Mutu atau Pengendali Teknis bertanggung jawab untuk memberikan arahan dalam pendekatan audit yang akan diambil dan menentukan tujuan audit yang kritis. Selain memuat pendekatan audit yang akan diambil, strategi audit memuat pula hal-hal berikut: Ruang lingkup, waktu dan prosedur audit;

Keterlibatan anggota tim yang lebih berpengalaman.

4. Mendapatkan gambaran atas pengendalian internal

Tujuan auditor mendapatkan pemahaman atas pengendalian internal untuk:

- Membangun pemahaman bagaimana pihak manajemen menetapkan KPI dalam rangka menanggapi risiko usaha yang dihadapi.
- Memutuskan pendekatan audit secara keseluruhan terhadap pengendalian internal.
- Mengidentifikasi ruang lingkup di mana auditor dapat memberikan rekomendasi yang bermanfaat.

Untuk setiap audit, tidak peduli besar kecilnya auditan, saat mengembangkan strategi audit, auditor harus mendapatkan pemahaman yang baik atas pengendalian internal, terutama melalui diskusi dengan pihak manajemen. Pemahaman atas pengendalian internal harus didokumentasikan sebagai bagian dari perencanaan audit secara keseluruhan.

Pengendalian internal terdiri dari komponen-komponen yang saling terkait sebagai berikut: pengukuran risiko, lingkungan pengendalian, informasi dan komunikasi, pemantauan, serta aktivitas pengendalian.

Untuk tujuan pengembangan strategi audit, pemahaman atas proses pengukuran risiko oleh manajemen dan pemahaman akan lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk mempertimbangkan apakah pendekatan berbasis sistem (*systems-based approach*) dapat diterapkan.

Manajemen menetapkan tujuan baik untuk *level* entitas maupun *level* kegiatan. Secara eksplisit atau implisit, manajemen juga menentukan risiko dalam pencapaian tujuan entitas, sehingga penentuan tujuan terkait dengan keputusan mengenai *level* risiko usaha yang dapat diterima entitas. Hal ini berkaitan erat dengan langkah manajemen dalam penyusunan KPI.

Melalui KPI, manajemen akan selalu memantau dan mengurangi risiko penting dalam pencapaian tujuan entitas dengan mengadopsi pengendalian internal yang sesuai dengan persepsi manajemen akan besarnya dan pengaruh akibat risiko tersebut.

Proses manajemen dalam mengidentifikasi risiko, menentukan *level* risiko untuk memutuskan mekanisme pengendalian internal dalam rangka pemantauan serta mengurangi risiko tersebut dapat berakibat terhadap pelaporan yang keliru secara material dalam penyajian laporan KPI.

Proses pengukuran risiko oleh manajemen dimasukkan dalam lingkungan pengendalian. Lebih lanjut, lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk informasi dan komunikasi, pemantauan dan aktivitas pengendalian. Contoh, jika pengukuran risiko efektif, sistem informasi dirancang untuk menyediakan informasi agar pencapaian tujuan dapat dipantau dan pihak manajemen akan menjalankan aktivitas pengendalian untuk mengurangi risiko yang mungkin terjadi.

- Lingkungan pengendalian yang memadai secara tidak langsung akan berakibat: Pendekatan audit berbasis sistem dapat diterapkan untuk satu atau lebih tujuan audit berkaitan dengan transaksi rutin yang diproses secara sistematis;
- *Judgement* manajemen untuk KPI transaksi atau kegiatan non rutin kecil kemungkinan mengandung bias.

Sedangkan lingkungan pengendalian kurang baik secara tidak langsung dapat berakibat:

1. Anggota organisasi tidak terlalu peduli terhadap pengendalian internal;
2. Informasi KPI mungkin terpengaruh atau mengandung kekeliruan yang disengaja;
3. Untuk hampir semua tujuan audit, harus diterapkan pendekatan audit substantif (tidak berbasis sistem);
4. Dalam laporan KPI, ada kemungkinan keputusan manajemen berkaitan dengan indikator kinerja atas transaksi atau kegiatan non rutin dipengaruhi oleh keinginan untuk mencapai hasil tertentu.

Pemahaman yang baik atas pengendalian internal oleh tim audit merupakan dasar untuk menentukan pendekatan audit secara keseluruhan terhadap pengendalian internal. Contoh, strategi audit menetapkan untuk menerapkan pendekatan berbasis sistem untuk tujuan audit tertentu dan pendekatan substantif untuk tujuan audit yang lain, termasuk tujuan audit yang kritis.

Informasi yang diperoleh mengenai pengendalian internal untuk tujuan pengembangan audit strategi dapat mencakup informasi yang lebih rinci untuk menyusun rencana audit (*audit planning*). Jika demikian, informasi yang rinci tersebut dikomunikasikan kepada seluruh anggota tim audit guna penyusunan rencana audit, dokumentasi dan pengujian aktivitas yang relevan yang dapat dikaitkan dengan tujuan auditnya. Contoh, selama proses pembicaraan awal dengan manajemen, auditor dapat mempelajari bagaimana perhatian manajemen mengenai sistem informasi dan perubahan-perubahan indikator kinerja dalam tahun berjalan. Contoh lain, selama proses pembicaraan awal dengan manajemen, auditor dapat mengidentifikasi aktivitas pemantauan indikator kinerja yang dilaksanakan oleh manajemen yang penting untuk proses audit.

5. Merancang laporan hasil audit KPI

Auditor perlu merancang atau memperkirakan materi laporan hasil audit. Auditor dapat juga berkonsultasi dengan pihak lain yang lebih kompeten atau melaksanakan survai lebih jauh. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan oleh auditor:

- Perlakuan dan kebijakan manajemen yang berkaitan dengan KPI.
- Standar umum pelaporan KPI.
- Perubahan hukum dan peraturan yang mungkin dapat mempengaruhi laporan KPI.

Seperti halnya laporan keuangan, laporan KPI umumnya disusun berdasarkan asumsi bahwa auditan akan melanjutkan usahanya secara berkelanjutan (*going concern*). Dalam mengembangkan strategi audit, auditor berdiskusi dengan manajemen mengenai indikator kinerja pendapatan dan indikator kinerja biaya dengan mempertimbangkan asumsi kelangsungan usaha.

Contoh indikator yang dapat mempengaruhi kelangsungan usaha:

- Indikator keuangan: posisi kewajiban bersih, rasio keuangan kunci, kehilangan kegiatan substansial, ketidakmampuan membayar pinjaman jatuh tempo, waktu pelunasan piutang dari pelanggan.
- Indikator operasional: kehilangan unsur manajemen kunci tanpa adanya penggantikan, kehilangan pasar atau pemasok utama, kesulitan tenaga kerja.
- Indikator lain: ketidakpatuhan kepada peraturan atau perundangan yang berlaku.

Masih banyak contoh indikator lain yang menunjukkan bahwa kelangsungan usaha suatu auditan terganggu. Faktor lain yang belum disebutkan mungkin sama pentingnya dibandingkan contoh tersebut. Contohnya, adanya indikator yang menggambarkan ketidakmampuan manajemen membayar tagihan jatuh tempo akan diimbangi dengan adanya rencana manajemen untuk menjaga kecukupan arus kas dengan alternatif utama, seperti penjualan aset, penjadwalan kembali pinjaman, atau mendapatkan tambahan modal modal kerja.

6. *Mengidentifikasi kebutuhan tenaga spesialis*

Sebagai tindak lanjut hasil pembicaraan awal dengan pihak manajemen, auditor menentukan apakah diperlukan penggunaan tenaga spesialis, contoh:

- Penentuan KPI yang berhubungan dengan biaya penggunaan mesin dan alat berat.
- Penentuan indikator kuantitas atau kondisi fisik aset.
- Menentukan tingkat penyelesaian pekerjaan dan pekerjaan dalam proses atas kontrak untuk menentukan KPI yang berkaitan dengan pengakuan pendapatan.

Dalam menentukan apakah diperlukan tenaga spesialis, perlu dipertimbangkan:

- Vitalnya KPI yang akan diuji dikaitkan dengan keseluruhan laporan KPI;
- Sifat dan kompleksitas KPI dan risiko bawaan untuk tujuan audit terkait;
- Bukti audit lain yang tersedia.

7. *Mengidentifikasi penerapan teknik audit berbantuan komputer*

Auditor mempertimbangkan apakah audit berbantuan komputer dapat memenuhi tujuan audit dengan biaya yang lebih kecil dibandingkan teknik lain. Keuntungan teknik audit berbantuan komputer:

- Efektifitas prosedur audit. Contohnya, audit berbantuan komputer dapat memudahkan proses analisa dan perhitungan data yang berkaitan dengan KPI, sehingga mengurangi kebutuhan akan pengujian rinci;
- Efisiensi prosedur audit. Contohnya, audit berbantuan komputer mengurangi faktor *human error* dan waktu pelaksanaan prosedur audit;
- Memperluas perolehan bukti audit. Contohnya, penggunaan teknik audit berbantuan komputer memungkinkan auditor untuk mereview data lebih rinci.

8. *Faktor lain*

Saat menyusun strategi audit, auditor juga mempertimbangkan jasa lain yang mungkin diperlukan auditan yang dapat memberikan kontribusi terhadap efektivitas peran BPKP, meliputi:

- Menginventarisasi jasa yang dibutuhkan auditan. Memahami auditan secara menyeluruh memungkinkan auditor untuk mengantisipasi jasa apa yang diperlukan auditan. Auditor mengidentifikasi jasa lain yang berkaitan dengan KPI yang diperlukan auditan dan bagaimana pendekatannya untuk dapat memenuhi kebutuhan jasa tersebut. Auditor dapat memberikan saran yang bersifat praktis dan konstruktif untuk meningkatkan KPI. Auditan dapat juga mendapatkan keuntungan dari jasa selain KPI yang dapat diberikan oleh BPKP.
- Menciptakan alur komunikasi yang efektif dan hubungan kerja yang baik dengan manajemen. Strategi audit dapat menciptakan hubungan yang baik dan berkelanjutan antara auditor dan manajemen (*counterparts*);
- Merencanakan kegiatan untuk perbaikan yang berkelanjutan. Auditor dapat merencanakan prosedur untuk menanggapi hal-hal penting yang berkaitan dengan hasil audit periode lalu;
- Mempertimbangkan kontak langsung dengan dewan direksi. Kontak langsung dengan dewan direksi dapat dijadikan sarana untuk mengkomunikasikan komitmen auditor akan jasa profesional yang diberikan dan ruang lingkup audit serta menyamakan persepsi perihal proses audit;
- Dasar pembebanan biaya audit. Biaya audit yang semula dibebankan kepada BPKP bisa saja ditambahkan dengan biaya yang menjadi beban auditan untuk tambahan pekerjaan atau jasa atas permintaan auditan yang berkaitan dengan KPI.

Dokumentasi strategi audit KPI

Strategi audit KPI didokumentasikan dalam Dokumen Strategi KPI. Formatnya disesuaikan dengan kondisi masing-masing penugasan audit. Dokumen Strategi KPI merangkum hal-hal pokok yang dikembangkan dalam penyusunan strategi audit. Dokumen Strategi KPI dapat digabung dengan dokumen perencanaan.

Strategi audit KPI harus dikomunikasikan antar sesama anggota tim audit untuk membahas isu utama dan implikasinya terhadap proses audit.

Strategi audit KPI adalah dasar bagi penyusunan rencana audit (*audit plan*). Strategi audit KPI dan rencana audit terkait dapat saja dimodifikasi untuk menyesuikannya dengan informasi atau masukan baru.

Auditor memantau kemajuan audit dibandingkan dengan strategi audit dengan cara formal atau informal tergantung kompleksitas penugasan audit. ■

Penulis adalah Auditor pada Perwakilan BPKP Sulawesi Tenggara