



Issue 3

# PANDANGAN DAN WAWASAN GLOBAL:

Mengaudit Budaya – *A Hard  
Look at the Soft Stuff*

## Kontributor

Papiya Chatterjee,  
Senior Policy Officer,  
Chartered Institute of Internal  
Auditors – United Kingdom

James Roth,  
Ph.D., CIA, CCSA, CRMA  
President, AuditTrends,  
LLC – United States

Angela Witzany,  
CIA, QIAL, CRMA  
Senior Vice Chairman,  
The IIA International  
Board of Directors, Head of  
Internal Audit, Sparkassen  
Versicherung AG – Austria

## Dewan Penasihat

Nur Hayati Baharuddin, CIA,  
CCSA, CFSA, CGAP, CRMA –  
IIA–Malaysia

Lesedi Lesetedi, CIA, QIAL –  
African Federation IIA

Hans Niewlands, CIA, CCSA,  
CGAP – IIA–Netherlands

Karem Obeid, CIA, CCSA, CRMA –  
Member of IIA–United Arab Emirates

Carolyn D. Saint, CIA, CRMA –  
IIA–North America

Ana Cristina Zambrano Preciado,  
CIA, CCSA, CRMA – IIA–  
Colombia

## Pertanyaan dan saran

Sampaikan pertanyaan dan saran via  
**GlobalPerspectives@theiaa.org.**

Copyright © 2016 by The Institute of Internal Auditors, Inc.,  
("The IIA") strictly reserved. Any reproduction of The IIA name or  
logo will carry the U.S. federal trademark registration symbol ®.  
No parts of this material may be reproduced in any form without  
the written permission of The IIA.

## Daftar Isi

Mengaudit Budaya: Sebuah Pekerjaan yang Berat terhadap Hal yang ‘Lunak’ .....	3
Apakah Budaya Itu? .....	3
Berita-Berita Buruk tentang Tindakan Buruk .....	4
Mengapa Budaya Harus Menjadi Bagian dari Tiap Penugasan Audit? .....	5
Tiga Lini Pertahanan dan Mengaudit Budaya .....	5
Apa yang Diaudit dan Diukur .....	7
Bagaimana Mengaudit Budaya .....	7
Budaya Mikro dan Makro .....	8
Pertimbangan Lain .....	10
Penutup .....	11

## Mengaudit Budaya: Sebuah Pekerjaan yang Berat terhadap Hal yang ‘Lunak’

Siapa pun yang berada di dunia bisnis 15 tahun yang lalu mengingat bencana yang berkaitan dengan organisasi-organisasi seperti Enron, WorldCom, dan Adelphia (meskipun contoh-contoh ini di Amerika Serikat, bencana-bencana yang serupa juga terjadi di tingkat global). Banyak di antara kita yang tercengang, kaget, dan muak setelah kisah-kisahannya terbuka, yang mengungkapkan sebuah dunia usaha yang diduga keras berkelakuan buruk dan jahat, yang menggoncang pasar-pasar keuangan global yang membebani para karyawan dan para pemegang saham dengan kerusakan yang tidak bisa diperbaiki. Para ahli keuangan bertanya-tanya bagaimana sistem pengawasan yang dirancang untuk mencegah terjadinya kejahatan seperti ini bisa gagal sama sekali. Orang-orang yang sinis mengangguk-angguk dan mengemukakan bahwa mungkin ini akan menyadarkan para konsumen yang naif tentang kenyataan-kenyataan buruk di dalam kehidupan perusahaan dan menggarisbawahi tentang aspek-aspek negatif dari kapitalisme yang sedang berantakan.

Mestinya setelah satu setengah dekade berlalu, kita dapat bernafas lega dan merasa yakin bahwa kejahatan perusahaan seperti ini juga sudah berlalu. Sayangnya, melihat peristiwa-peristiwa terkini yang selalu ditayangkan melalui saluran media, kejahatan-kejahatan dimaksud masih berlangsung.

Ternyata perilaku kejahatan oleh perusahaan dan bentuk-bentuk lain dari budaya buruk perusahaan tidak berkurang, yang menimbulkan bukan hanya pertanyaan, “Di manakah keberadaan *board* dan *executive management*?” tapi juga secara lebih lugas pertanyaan, “Di manakah audit internal?” Lebih dari yang lalu-lalu, audit internal kini dihadapkan pada sebuah tantangan dan sebuah peluang sekaligus. Audit internal berada pada posisi yang unik untuk memberikan nilai kepada organisasi dengan melakukan pekerjaan yang berat terhadap hal yang ‘lunak’, yaitu melakukan audit terhadap budaya.

## Apakah Budaya Itu?

Sebuah definisi sederhana dari budaya adalah “cara kami melakukan segala hal di tempat kami berada.” Mungkin ini bisa memberikan sebuah dasar pemahaman yang baik, meskipun budaya adalah lebih dari itu.

Grup 30 (G30), dalam sebuah publikasi terakhir tentang budaya perbankan,<sup>1</sup> berbicara tentang budaya dalam hal nilai-nilai dan perilaku, menunjukkan bahwa hal-hal tersebut merupakan bagian-bagian dari budaya dan memberikan landasan yang praktis untuk memeriksa, memperbaiki, dan mengaudit budaya karena budaya bisa diamati dan diukur, dan bisa disusun dalam prinsip-prinsip serta standar-standar. Lagi pula, nilai-nilai dan perilaku dapat secara nyata ditunjukkan oleh *senior management*, yang membentuk *tone at the top*.

“Mengaudit budaya harus menjadi bagian dari setiap penugasan audit, dan memberikan kepada organisasi sebuah dasaryangberkelanjutan untuk memantau serta mendorong para auditor internal untuk mencari tanda-tanda peringatan dini.”

— *Angela Witzany,*  
*CIA, QIAL, CRMA,*  
*Senior Vice Chairman,*  
*The IIA International*  
*Board of Directors,*  
*Head of Internal Audit,*  
*Sparkassen Versicherung AG*  
— *Austria*

<sup>1</sup> G30, “Banking Conduct and Culture: A Call for Sustained and Comprehensive Reform,” July 2015.

## Berita-berita Buruk Tentang Tindakan Buruk

Perilaku buruk perusahaan nampak terus terjadi.

- Pada bulan September 2015, Volkswagen mengakui telah mengembangkan dan memasang perangkat lunak yang dirancang untuk mengakali peraturan-peraturan emisi di Amerika Serikat. Produsen mobil tersebut telah mengumumkan akan memperbaiki 11 juta kendaraan yang dilengkapi dengan perangkat lunak tersebut, sebuah upaya yang diperkirakan akan memakan biaya lebih dari US\$ 6,5 milyar, dengan maksud untuk memulihkan reputasi mereknya.
- Sebagaimana dilaporkan dalam “*Europe, Middle East, India and Africa Fraud Survey 2015*” dari publikasi EY, 51 persen dari para responden menyetujui bahwa penyuapan dan korupsi telah tersebar luas di negara mereka, dan bahkan persentase lebih tinggi (61 persen) menyatakan praktik-praktik korupsi sering terjadi di pasar-pasar yang pertumbuhannya cepat. Tiga puluh tujuh persen dari responden menyatakan bahwa perusahaan-perusahaan di negara mereka sering melaporkan kinerja keuangan yang lebih baik dari kenyataannya (tidak sesuai dengan kenyataannya).
- Pada bulan Maret 2015, Germany’s Commerzbank AG menyepakati penyelesaian-penyelesaian perdata dan pidana dengan pihak otoritas-otoritas U.S. federal dan New York state sebagai akibat dari pelanggaran hukum di Amerika Serikat. Commerzbank juga dilaporkan melanggar Bank Secrecy Act of 1970 dan aturan-aturan tentang *anti-money laundering* dengan kegagalannya untuk memiliki sebuah program kepatuhan yang memadai untuk mendeteksi kegiatan-kegiatan yang mencurigakan dan menghentikan transaksi-transaksi yang berisiko tinggi secara dini, yang terungkap pada saat penyelidikan yang terkait dengan kecurangan di Olympus Corporation.
- National Business Ethics Survey of the U.S. Workforce yang terkini,<sup>2</sup> yang difokuskan pada observasi para karyawan terhadap kecurangan di tempat kerja, para karyawan menggolongkan dua pertiga kecurangan sebagai sebuah pola perilaku yang berulang, yang terjadi paling tidak dua kali. Insiden-insiden yang terjadi satu kali hanya mencakup satu pertiga dari seluruh kesalahan-kesalahan etis. Para karyawan juga melaporkan bahwa para manager bertanggung jawab untuk 60 persen dari kecurangan di tempat kerja, dengan kemungkinan adanya peningkatan pelanggaran aturan pada tiap jenjang pimpinan yang semakin tinggi.

Adalah berguna untuk mempertimbangkan juga apa yang tidak termasuk dalam budaya. Budaya bukanlah serangkaian standar-standar, peraturan-peraturan, atau praktik-praktik yang berlaku secara seragam dan sempurna pada semua organisasi. Budaya adalah sebuah komponen unik yang terdapat pada setiap organisasi. Apa yang berlaku di satu perusahaan bisa jadi tidak berlaku di perusahaan lain.

Sebuah budaya yang kuat cenderung untuk lebih didasarkan pada keterlibatan semua pihak daripada pada pernyataan-pernyataan oleh pimpinan, sebuah pendekatan yang kolaboratif dalam pengambilan keputusan, dan upaya berdasarkan kerja sama untuk menyelesaikan masalah. Banyak yang dapat dipelajari tentang budaya sebuah organisasi dengan mencermati sikap organisasi tersebut dalam tata kelola, hubungannya dengan para pelanggan, hal apa yang penting bagi organisasi (sebagaimana tercermin pada nilai-nilainya), bagaimana organisasi memperlakukan karyawan-karyawannya, bagaimana organisasi bereaksi terhadap peristiwa-peristiwa negatif, dan bagaimana organisasi berperilaku kepada pesaing-pesaingnya dan di dalam lingkungan komunitasnya.

<sup>2</sup> Ethics Resource Center, “National Business Ethics Survey of the U.S. Workforce,” 2014.

## Mengapa Budaya Harus Menjadi Bagian dari Tiap Penugasan Audit

Tindakan yang tidak etis pada akhirnya menempatkan sebuah organisasi pada risiko dan memang dapat menjadi penyebab utama dari kegagalan-kegagalan organisasi. Hal apapun yang dianggap sangat menentukan bagi keberhasilan sebuah organisasi harus diperiksa secara menyeluruh dan konsisten. Majalah *Forbes* baru-baru ini menyatakan bahwa budaya adalah elemen yang paling diabaikan dalam audit, dan menyebutkan “Audit terhadap budaya memberi kejelasan tentang inti DNA sebuah perusahaan, yang mengarahkan proses-proses pengambilan keputusan, pemecahan masalah, dan komunikasi antar fungsi di perusahaan”.<sup>3</sup>

Mengaudit budaya mendukung dihasilkannya nilai bagi pemangku kepentingan dengan mendorong organisasi-organisasi untuk mengelola risiko secara proaktif dan segera mengoreksi kegagalan-kegagalan pengendalian internal sebelum keadaan menjadi semakin buruk. Untuk menjalankan fungsi “peringatan dini” yang penting ini, audit budaya tidak cukup menjadi tugas satu kali dalam setahun (dengan beberapa pengecualian).<sup>4</sup> Audit-audit seperti ini harus menjadi bagian dari setiap penugasan audit, memberikan kepada organisasi sebuah dasar yang berkelanjutan untuk memantau serta mendorong para auditor internal untuk mencari dan merumuskan adanya pola kecenderungan-kecenderungan dan kemiripan-kemiripan tertentu yang mempunyai makna. Meskipun budaya sering dianggap sebagai sebuah “pola pikir” yang berpengaruh di perusahaan secara keseluruhan, budaya juga merupakan sebuah gejala lokal yang dapat berbeda menurut daerah, cabang, departemen, dan/atau sebagainya.

Penilaian yang teratur dan terus-menerus terhadap budaya khususnya bisa bermanfaat bagi organisasi-organisasi yang beroperasi di beberapa wilayah hukum. Budaya menunjukkan dirinya secara lokal sementara karyawan-karyawan di lokasi-lokasi atau daerah-daerah yang jauh mungkin ragu untuk mengontak kantor pusat untuk melaporkan masalah-masalah yang berkaitan dengan budaya atau etika. Diskusi-diskusi yang terbuka tentang budaya dapat memastikan adanya pemahaman yang luas tentang perilaku-perilaku yang diharapkan dan mendorong adanya pelaporan.

Hasil-hasil dari penilaian dapat membantu mereka di setiap wilayah hukum yang bertanggung jawab untuk menangani masalah-masalah budaya. Bagaimana sebuah budaya lokal mendukung atau berbeda terhadap budaya organisasi secara keseluruhan adalah penting untuk dipahami dan ditanggulangi, bila bermasalah.

<sup>3</sup> Forbes, “Culture: The Most Overlooked Element of Audit,” Sept. 29, 2014.

<sup>4</sup> One exception is providing assurance over the organization’s compliance and ethics program, which does lend itself to a one-time, periodic audit. The United States Sentencing Commission Guidelines Manual, chapter 8, section B2.1, Effective Compliance and Ethics Program, calls for a periodic assessment of the organization’s compliance and ethics program, notably the risk of criminal conduct. Similarly, ISO 19600:2014, Compliance management systems — Guidelines provides guidance for establishing, developing, implementing, maintaining, and evaluating an effective and responsive compliance management system.

<sup>5</sup> The IIA’s Position Paper, “The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control,” 2013.

## Tiga Lini Pertahanan dan Mengaudit Budaya

Memahami model tiga lini pertahanan (atau model lain yang cocok untuk memisahkan tugas/tanggung jawab dalam risiko dan pengendaliannya)<sup>5</sup> adalah juga efektif di dalam penilaian terhadap budaya sebagaimana hal itu efektif di dalam mendukung penugasan-penugasan audit yang standar.

1. Lini pertahanan pertama – *business line management* – bertanggung jawab untuk menetapkan, mengkomunikasikan, dan memberi contoh tentang nilai-nilai dan perilaku yang diharapkan.
2. Lini pertahanan kedua – *oversight function*, misalnya bagian etika, yang mengembangkan program-program etika, memantau risiko-risiko yang berkaitan dengan budaya dan kepatuhan kepada kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang berkaitan dengan budaya, dan memberikan saran kepada lini pertahanan pertama.
3. Lini pertahanan ketiga – audit internal – menilai ketaatan pada standar-standar organisasi yang dinyatakan dan diharapkan, dan menilai apakah budaya perusahaan mendukung tujuan, strategi, dan model bisnis organisasi. Audit internal menilai budaya secara keseluruhan dan mengidentifikasi kelemahan-kelemahan yang bersumber pada budaya.

## Apa yang Diaudit dan Diukur

Berbagai pertimbangan dan pemikiran dilakukan pada saat mengaudit budaya, sebagaimana tertulis di bawah ini. Auditor internal harus memiliki keyakinan bahwa aspek budaya dalam penugasan audit telah disesuaikan dengan organisasi dan aspek ini fokus pada ruang lingkup budaya yang spesifik, berbagai peluang budaya, dan juga tantangan yang ada.

### Pertimbangan : Tingkat Kepuasan/Pendapat

- Hasil pengamatan karyawan atas ketidaksesuaian dan pelaporan
- Persepsi antar sesama karyawan dan juga budaya yang ada
- Karyawan memiliki keyakinan bahwa terdapat *tone at the top*
- Persepsi karyawan mengenai kode etik berikut pentingnya ketaatan terhadap kode etik ini dalam organisasi
- Hasil survei yang melibatkan karyawan dan pelanggan
- Pengaduan dari pelanggan

### Pelatihan

- Ketersediaan Program pelatihan yang komprehensif bagi karyawan baru dan karyawan yang berpengalaman, telah sesuai dengan peran karyawan yang bersangkutan dalam organisasi
- Frekuensi pelatihan dan dokumen kehadiran karyawan dalam pelatihan
- Mekanisme untuk menilai efektivitas dari tiap pelatihan

### Ketaatan

- Perlindungan atas status penyampai pesan (*whistleblower*) berikut dengan hak-haknya (sebagai contoh: pemantauan dalam hal penurunan peran dalam satu jabatan, proses evaluasi pencapaian kinerja, atau penugasan pekerjaan karyawan yang memiliki kemampuan atau dipercaya mampu melakukan penyampaian pesan melalui sarana sistem *whistleblowing*)
- Frekuensi perusahaan menghadapi masalah dalam hukum
- Jumlah permasalahan mengenai analisis risiko dan pengendalian yang diidentifikasi oleh audit internal dan kelompok pemberi asuransi lain dibandingkan dengan permasalahan yang diungkap sendiri, diungkapkan secara suka rela, dan juga proaktif oleh unit yang terkait
- Ketepatan dalam waktu dan efektivitas terkait tindak lanjut

### Praktik, Insentif, dan Penegakan Permasalahan Sumber Daya Manusia

- Seberapa banyak organisasi menerima pemberitaan negatif (termasuk melalui media sosial)
- Kesesuaian dan konsistensi dari sanksi atau pelanggaran kebijakan
- Ketepatan bagaimana penanganan kesalahan selama ini
- Laju *turnover* karyawan
- Dalam hal terdapat pelaksanaan *interview* saat karyawan mengundurkan diri (proses *interview* ini merupakan peluang untuk memperoleh persepsi jujur dari karyawan tentang perusahaan termasuk budaya yang ada dalam perusahaan) dan apakah dalam proses *interview* ini juga termasuk pertanyaan untuk menilai apakah karyawan yang mengundurkan diri tersebut mengetahui adanya potensi kejadian tidak etis di dalam perusahaan

### Indikator Bukti dari *Soft Control*

- Kompetensi — mudah untuk diimplementasikan dan dipelajari
- Kepercayaan dan keterbukaan — bekerja secara kelompok, saling mendukung dan saling bekerja sama untuk menyelesaikan permasalahan
- Kepemimpinan yang kuat — mampu memberikan arahan dan memimpin organisasi
- Harapan dan cita-cita yang tinggi — senantiasa menuju peningkatan dan perbaikan
- Nilai bersama — mengerjakan sesuatu yang benar dengan cara yang benar
- Standar etika yang tinggi — kejujuran, persamaan dalam berbagai hal, dan keadilan

## Bagaimana Mengaudit Budaya

Sebagai bagian dari penugasan asurans dan pemberian advis, permintaan untuk penilaian budaya bagi auditor internal dilaksanakan dengan teknik yang sama dengan penugasan audit lainnya. Penilaian ketaatan terhadap standar dan prinsip; penggunaan teknik interview yang berwawasan, penerapan prosedur investigasi yang fokus, dan juga tujuan penugasan yang memadai. Kredibilitas dan kepercayaan dari karyawan adalah hal yang terpenting untuk mendorong karyawan dapat terbuka selama proses penugasan. Keterampilan berkomunikasi yang baik khususnya dengan manajemen dari area/unit yang bermasalah — adalah hal yang sangat diperlukan setidaknya tidak bersifat konfrontatif dan dalam suasana yang saling bekerja sama.

Audit internal tidak dapat melakukan penilaian atas budaya tanpa pemahaman yang mendalam mengenai nilai-nilai organisasi dan perilaku yang dilaksanakan melalui apresiasi bagaimana perilaku ini memberikan pengaruh dalam penetapan prioritas organisasi dalam hubungannya dengan tata kelola yang baik, manajemen risiko, dan pengendalian. Pengembangan pemahaman atas budaya ini sebaiknya dilakukan dalam suatu kelompok yang melibatkan tidak hanya auditor internal melainkan juga staf lain khususnya yang memiliki pengetahuan yang terkait dengan penilaian ketaatan dan juga etika dalam budaya. Pemahaman yang jelas atas budaya akan memberikan kemampuan bagi auditor internal untuk fokus pada indikator-indikator budaya serta melakukan analisis penyebab – fokus serta mendapatkan pemahaman dari suatu permasalahan yang terjadi terkait budaya dan bagaimana permasalahan budaya ini berpengaruh pada perilaku yang tidak diharapkan.

Perspektif pemahaman audit internal dalam penugasan sangat dibutuhkan dalam upaya fokus pada budaya perusahaan, serta merupakan persiapan yang baik sehingga dapat membuat penugasan ini menjadi sukses. Hal-hal yang dibutuhkan dalam hal pemahaman budaya dalam tiap penugasan antara lain:

- 1. Peningkatan ketersediaan sumber daya.** Sebagai contoh: *Financial Stability Board* memberikan pedoman bagaimana melakukan penilaian atas budaya risiko dalam lembaga keuangan<sup>6</sup> yang dapat digunakan dalam melakukan penilaian atas budaya organisasi secara keseluruhan dalam berbagai sektor dan industri. Pedoman ini mengidentifikasi empat area utama yang dapat mempengaruhi risiko budaya dalam organisasi antara lain — tone at the top, budaya pertanggungjawaban, tantangan dan komunikasi yang efektif, dan dorongan berupa insentif. Pedoman ini juga mengidentifikasi berbagai indikator kinerja dalam tiap bagian. Hal penting yang perlu mendapat perhatian seperti tingkat kesulitan, keterbatasan, dan adanya batu sandungan yang menjadi hambatan perlu didiskusikan. Salah satu hal yang tidak diragukan adalah pengalaman selama ini mengenai hal yang terkait.
- 2. Review atas hasil survei penugasan karyawan atau metode penilaian lain yang digunakan untuk mengukur kepuasan kerja dan penilaian kinerja.** Penugasan seorang karyawan akan memberikan masukan yang sangat baik mengenai organisasi, komitmen terhadap pelaksanaan penugasan, serta tingkat kebetahan mereka dalam organisasi. Dalam pelaksanaan penugasan audit, penilaian akan peluang akan digunakan dalam merumuskan analisis mengenai suatu penyebab atas suatu permasalahan. Peluang yang dihadapi karyawan ini bisa tinggi atau rendah. Penelitian atas korelasi antara beban tugas karyawan dengan temuan audit dan juga hubungan dengan unit sumber daya manusia diperlukan untuk memberikan wawasan atas suatu kekuatan dari budaya.

<sup>6</sup> Financial Stability Board, "Guidance on Supervisory Interaction with Financial Institutions on Risk Culture: A Framework for Assessing Risk Culture," April 2014.

## Budaya Mikro dan Makro

Budaya bukan merupakan suatu yang seragam atau homogen dalam satu organisasi. Setiap perusahaan memiliki budaya baik mikro maupun makro.

Budaya mikro, sesuai dengan namanya lebih kecil dan sempit berisikan bagaimana berperilaku; menggambarkan hubungan antara para karyawan dan kelompok di dalam organisasi. Sebagian besar organisasi memiliki banyak budaya mikro ini. Tiap bagian memiliki budaya sendiri, dan harus melakukan penyesuaian sehingga budaya mikro ini bekerja dengan efektif dengan budaya mikro lainnya yang berbeda dalam satu organisasi.

Budaya secara makro lebih luas dan bersifat eksternal; karakteristiknya adalah bagaimana cara perusahaan menempatkan diri dalam pasar termasuk hubungannya dengan pelanggan, pemangku kepentingan, dan juga kompetitor.

Perbedaan antara budaya mikro dan makro ini sangat penting bagi auditor. Pada saat mengaudit budaya mereka harus ingat bahwa *tone at the top* tidak semata-mata dari CEO. Setiap budaya mikro memiliki seseorang yang menetapkan *tone* di dalam kelompoknya, dan *tone* ini tidak selalu sejalan secara persis dengan budaya makro. Pandangan audit internal yang komprehensif di dalam organisasi akan mempermudah dalam melakukan penilaian atas setiap budaya dan pada akhirnya merumuskan rekomendasi yang bermuara pada peningkatan interaksi antar sesama (budaya).

**3. Dukungan yang senantiasa diberikan oleh Board, komite audit, dan juga eksekutif.** Adalah suatu cara yang baik untuk mengadakan pembicaraan pendahuluan dengan CEO terkait dengan topik audit budaya ini sebelum melakukan pembahasan dengan Board dan juga komite audit sehingga CEO mendapatkan gambaran utuh atas penugasan. Idealnya, CEO, Board, dan Komite Audit memiliki pendapat mengenai pentingnya penilaian atas budaya yang berkelanjutan. Selanjutnya, dapatkan dukungan dari *Executive Management* yang lain, karena kesediaan mereka mendukung penugasan ini adalah kunci dari terlaksananya penugasan secara efektif. Penolakan penugasan tidak menghambat auditor internal untuk menerima penugasan untuk melakukan penilaian atas budaya, tetapi auditor harus mengerti mengenai lingkungan dimana mereka bekerja. Tambahan lagi, alasan atau dasar dari adanya penolakan bisa jadi merupakan petunjuk bahwa permasalahan dalam budaya memang terjadi.

**4. Membuat dua hal yang terpisah namun keputusannya saling berkaitan.** Satu hal yang paling penting adalah penentuan kombinasi mengenai teknik dan pendekatan yang terbaik yang dapat digunakan dan sesuai dalam penugasan. Observasi seringkali menjadi pendekatan yang utama, tetapi auditor juga harus menaruh perhatian pada teknik dan alat yang digunakan untuk melakukan pengukuran seperti survei karyawan, ataupun merumuskan matriks yang merupakan indikasi dari suatu budaya. Budaya adalah sesuatu yang tidak mudah untuk dijadikan sebagai bukti yang umumnya diperoleh oleh auditor melalui pengujian pengendalian yang tradisional; kesulitan dalam memperoleh bukti yang konkret adalah suatu hal yang *Executive Management* dan *Board* harus paham, harapkan, dan auditor berharap kondisi ini bisa diterima. Namun, semakin dalam auditor internal menggunakan teknik survei dan interview yang terstruktur, semakin konkret bukti yang akan diperoleh.

Keputusan lain adalah fokus pada bagaimana melakukan pendekatan aspek budaya dalam penugasan audit. Satu cara yang digunakan adalah model kematangan (*maturity model*). Model ini membutuhkan keterlibatan Manajemen Senior dan *Board* untuk mengidentifikasi atribut dari budaya organisasi, proses penilaian dan estimasi pencapaian tingkat kedewasaan perusahaan akan atribut tersebut, dan menyajikan bagaimana pencapaian tingkat kedewasaan yang diharapkan. Dengan rumusan model ini, pekerjaan audit internal akan menentukan dimana posisi organisasi dan dimana yang diharapkan. Identifikasi kesenjangan akan memberikan arahan pendekatan yang terbaik dalam audit budaya.

- 5. Melatih staf.** Sebagaimana diketahui, auditor internal menilai budaya dengan menggunakan kompetensi yang sama yang mereka pakai pada penugasan auditnya. Ketajaman bisnis (*business acumen*) sebagai salah satu dari 10 kompetensi inti yang dibutuhkan untuk auditor yang sukses,<sup>7</sup> memasukkan pertimbangan aspek budaya di organisasi. Beberapa auditor mungkin pertama kali menemukan lebih banyak hal subyektif tentang budaya organisasi sedikit di luar zona nyaman mereka (kebiasaan cara mereka dalam mengaudit), hal ini dapat diatasi melalui pelatihan dan pengalaman, yang menekankan pada pentingnya pengembangan karir dan pengayaan keterampilan auditor.
- 6. Mensupervisi auditor secara dekat untuk memastikan bahwa materi yang bersifat subyektif tidak menggiring auditor kepada konklusi yang keliru** Loncat dan melaporkan konklusi yang diambil secara tidak memadai dapat menyebabkan perasaan bersalah atau perasaan tidak enak di dalam organisasi. Sebagai praktik audit yang lazim, maka auditor internal harus bekerja bersama dengan manajemen di semua level pada seluruh tahap audit untuk memverifikasi asumsi-asumsi sehingga konklusi yang keliru dapat ditangani sebelum laporan diterbitkan.

“Budaya adalah satu-satunya penentu terbesar perilaku dalam organisasi apapun. ... Satu hal yang jelas — jika anda tidak mengelola budaya maka budaya yang akan mengelola anda.”<sup>8</sup>

— *Keith Darcy, Independent Senior Advisor, Deloitte & Touche, LLP, Former Executive Director, Ethics and Compliance Officer Association*

<sup>7</sup> The IIA, “The IIA Global Internal Audit Competency Framework,” 2013.

<sup>8</sup> Keith Darcy, “Ways to Build Strong Ethical Cultures,” *Risk & Compliance Journal*, Deloitte Insights, April 6, 2015.

## Pertimbangan Lain

Penting untuk diingat bahwa hasil audit budaya di suatu area organisasi mungkin tidak menggambarkan budaya di seluruh organisasi. Akhirnya, hasil penilaian dari beberapa area lain secara agregat dibutuhkan untuk menjadi pandangan yang bersifat menyeluruh. Inti sarinya, audit budaya adalah secara *top-down* dan *bottom-up* yang membutuhkan evaluasi kontinyu, rekonsiliasi, dan kalibrasi.

Beberapa organisasi menggunakan COSO ICIF untuk mengagregasi. Menurut COSO ICIF, budaya berada pada prinsip nomor 1 di komponen lingkungan pengendalian yaitu: organisasi mendemonstrasikan komitmen kepada integritas dan nilai-nilai etika. Inti fokus dari prinsip ini adalah *tone at the top*, standar perilaku, kepatuhan pada standar perilaku, dan deviasi dari standar perilaku di seluruh organisasi.<sup>9</sup> Jika isu terkait prinsip ini menggelembung muncul ke permukaan, kesempatannya adalah pada isu budaya di pondasi organisasi; hal ini dapat didiagnosis melalui analisis akar penyebab masalah (*root cause analysis*).

Organisasi lain mendasarkan pada survei-survei untuk mengagregasi temuan. Mereka membuat survei sendiri berisi pernyataan terkait etik dan budaya (misal “perusahaan berperilaku secara konsisten sesuai nilai-nilai intinya”, dan “saya memperoleh pelatihan etika selama saya bekerja”).<sup>10</sup> dan meminta para pegawai yang diaudit untuk merespon dari sangat setuju s/d sangat tidak setuju. Untuk pernyataan yang mendapat persentase tidak setuju atau sangat tidak setuju yang tinggi, auditor internal mencari bukti penguat (*corroborating*). Jika auditor intern tidak menemukannya, mereka menyarankan ke manajemen yang tepat tentang hasil survei yang buruk. Persepsi pegawai bisa salah bisa juga menggambarkan baik kelemahan pemahaman atau bahkan salah paham yang lengkap tentang proses yang terjadi; kerap kali intervensi langsung dari manajemen, seperti melalui komunikasi yang baik dapat membantu menyelesaikan situasi tsb. Jika bukti penguat diperoleh, hasil survei, bukti dan rekomendasi perbaikan harus dilaporkan.

Banyak organisasi telah melaksanakan survei pegawai secara *entity wide* yang biasanya dikelola oleh bagian sumber daya manusia dan digunakan oleh auditor internal sebagai batu pijakan dalam menilai budaya. Auditor internal dapat menelaah survei untuk menentukan apakah ada pertanyaan terkait budaya dan etik, dan jika tidak ada, auditor internal dapat mengusulkan tambahan beberapa pertanyaan. Setiap pertanyaan terkait budaya yang mengungkapkan hasil negatif dapat dimanfaatkan untuk beberapa hal: untuk mengidentifikasi risiko potensial untuk mengevaluasi masa depan, merencanakan dan membuat ruang lingkup di perencanaan audit terhadap suatu area tertentu, membandingkan hasil pengujian yang dilakukan dan penyimpangan yang ditemukan selama audit, dan menginvestigasinya dengan segera (jika dapat dibenarkan).

<sup>9</sup> The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal Control-Integrated Framework, May 2013.

<sup>10</sup> Some internal auditors also give the management of the audited area the opportunity to add a statement or two specific to the area or current issues.

Apapun tipe survei yang digunakan, dua faktor berikut harus ada agar efektif.

- Pegawai harus merasa aman untuk menjawab secara jujur. Pegawai akan menghindari memberikan informasi yang dibutuhkan jika takut kehilangan pekerjaannya atau takut terhadap bentuk pembalasan lainnya.
- Pegawai harus merasa hal-hal yang menjadi perhatiannya akan dipertimbangkan dengan pantas dan ditindaklanjuti dengan tepat.

Pada kesimpulan audit, auditor internal melaporkan hasil dengan jelas, objektif kepada *board* dan/atau pihak lain yang tepat. Memasukkan budaya ke dalam audit tidak mengubah audit; budaya adalah salah satu dari banyak faktor yang dicakup dalam laporan. Akan tetapi, membicarakan budaya mengharuskan adanya tipe-tipe dialog dengan komite audit dan CEO menggunakan argumentasi dan pertimbangan yang subyektif dan mensyaratkan keterampilan komunikasi yang tinggi. Secara periodik, mengagregasi suatu serial penilaian budaya pada suatu kurun waktu ke dalam pandangan yang lebih holistik dapat bernilai wawasan dan berdampak kepada pemirsanya.

Seperti setiap topik yang dilaporkan auditor internal, isu-isu potensial harus dikomunikasikan secara teratur ke manajemen sementara audit sedang berlangsung. Observasi dan konklusi audit tidak boleh menjadi kejutan bagi manajemen ketika laporan disampaikan. Penting untuk diingat bahwa karena budaya berawal pada *tone at the top*, audit internal memiliki ruang pandang terbaik untuk melihat keseluruhan organisasi dan mampu melaporkan secara objektif bagaimana budaya didukung ataukah dirobahkan.

## Penutup

Rencana kerja audit tahunan telah menyertakan berbagai aspek di organisasi. Mengapa budaya harus dimasukkan ke penugasan? Karena audit budaya akan membantu organisasi dalam mengelola budaya. Bayangkan organisasi mencoba untuk mengelola keuangannya atau proses internal atau sistem informasi tanpa adanya audit yang mengumpulkan sedikit demi sedikit informasi mengenai kesenjangan, kegagalan, salah komunikasi, pelanggaran jabatan. Berdasarkan bukti berlimpah pentingnya budaya bagi organisasi yang sukses, kegagalan perusahaan mengaudit budaya secara konsisten dan kontinu mengirimkan pesan yang jelas (yang mungkin tidak diharapkan) ke pemangku kepentingan tentang nilai-nilai perusahaan dan prioritasnya.

## Untuk Informasi Lebih Lanjut

Ethics and Compliance Initiative  
([www.ethics.org](http://www.ethics.org))

Society of Corporate Compliance and Ethics  
([www.corporatecompliance.org](http://www.corporatecompliance.org))

Compliance Week  
([www.complianceweek.com](http://www.complianceweek.com))

Ethisphere  
([www.ethisphere.com](http://www.ethisphere.com))

Financial Stability Board  
([www.financialstabilityboard.org](http://www.financialstabilityboard.org))

Chartered Institute of Internal Auditors  
([www.iaa.org.uk](http://www.iaa.org.uk))<sup>11</sup>

The Compliance and Ethics Blog  
([www.complianceandethics.org](http://www.complianceandethics.org))

Association of Corporate Counsel  
([www.acc.com](http://www.acc.com))

<sup>11</sup> See "Culture and the Role of Internal Audit: Looking Below the Surface" for real-world examples of how organizations audit culture.

