

# PERSPEKTIF DAN PANDANGAN GLOBAL

Model Tiga Lini – Alat Penting untuk  
Kesuksesan Setiap Organisasi

## Dewan Penasihat

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

Lesedi Lesetedi, CIA, QIAL –  
African Federation IIA

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

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

Carolyn Saint, CIA, CRMA, CPA –  
IIA–NorthAmerica

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

## Terbitan Sebelumnya

Untuk mengakses terbitan Perspektif dan Pandangan Global, kunjungi [www.theiia.org/GPI](http://www.theiia.org/GPI).

## Tanggapan Pembaca

Kirimkan pertanyaan dan saran via [globalperspectives@theiia.org](mailto:globalperspectives@theiia.org).

## Tentang IIA

Institute of Internal Auditor (IIA) adalah advokat, pendidik, dan penyedia standar, panduan, dan sertifikasi profesi audit intern yang paling banyak dikenal. Didirikan pada tahun 1941, IIA saat ini melayani lebih dari 200.000 anggota dari lebih dari 170 negara dan teritori. Kantor pusat global IIA berada di Lake Mary, Florida, AS. Untuk informasi lebih lanjut, kunjungi [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org).

## Penafian

Perspektif dan Pandangan Global tidak mewakili pendapat pribadi kontributor atau organisasi dimana kontributor bekerja.

## Hak Cipta

Hak cipta © 2020 The Institute of Internal Auditors, Inc. Hak cipta dilindungi.

# Daftar Isi

Pendahuluan.....	1
Mengapa Tata Kelola Diperlukan?.....	1
Apa Model Tiga Lini?.....	2
Untuk Siapa Model Tiga Lini?.....	2
Apa yang Mendorong Pembentukan Model Tiga Lini? .....	3
Apa yang Tetap Sama.....	3
Apa yang Baru .....	4
Prinsip-prinsip.....	4
Penjelasan Peran-peran Kunci .....	6
Didasarkan pada Tata Kelola .....	7
Grafik Baru .....	7
Menerapkan Model .....	8
Tiga Lini dan.....	9
Simpulan .....	10

Diterjemahkan dan diselaraskan oleh IIA Indonesia Volunteer:

1. Diana Laurencia Sidauruk, S.E., M.Sc.
2. I Made Suandi Putra, M.Sc, CIA, CISA, CRMA, CRMP

# Pendahuluan

Tata kelola kini menjadi makin penting, karena organisasi tengah menavigasi pergolakan dari pandemi global, transformasi teknologi, melebarnya disparitas ekonomi, geopolitik, globalisasi, perubahan iklim, dan banyak lagi. Organ pengurus dan manajemen bergulat dengan pertanyaan tentang lingkungan kerja yang terganggu, pasar yang berubah, dan kehilangan pendapatan. Model Tiga Lini IIA memberikan jawaban tepat waktu bagi organisasi dalam mencari tata kelola yang kuat untuk mendukung cara-cara inovatif agar dapat berhasil.

Model Tiga Lini membantu organisasi mengidentifikasi struktur, merancang proses, dan menetapkan tanggung jawab yang paling membantu pencapaian tujuan dan memfasilitasi tata kelola dan manajemen risiko yang kuat. Hal ini mengemukakan tiga peran penting dalam tata kelola: organ pengurus, manajemen, dan audit internal. Pada saat yang sama, pedoman ini menjelaskan elemen mendasar penting yang paling dibutuhkan dalam tata kelola: akuntabilitas, tindakan, serta asurans dan advis. Pada dasarnya inilah yang dimaksud dengan tata kelola.

## Mengapa Tata Kelola Diperlukan?

Pemilik organisasi menaruh kepercayaan mereka pada organ pengurus. Namun, anggota Dewan biasanya tidak diikutkan dalam aktivitas organisasi. Mereka hanya bertemu beberapa kali dalam setahun sambil melakukan pekerjaan lain, sehingga organ pengurus secara umum mendelegasikan tindakan dan sumber daya kepada manajemen. Hal Ini menimbulkan dua tingkat pemisahan antara pemilik dan apa yang sebenarnya terjadi. Ketika kompleksitas ditambahkan dengan sifat manusia, kecenderungan untuk subjektif, kepentingan pribadi, ketidakpastian, risiko, dan bahkan mempertimbangkan juga adanya kecurangan (*fraud*), muncul pertanyaan yang jelas: Bagaimana Dewan dapat secara jujur menyatakan kepada para pemangku kepentingan mengenai apa yang sedang terjadi? Organ pengurus dapat memperoleh tingkat kepercayaan tertentu dengan meminta manajemen, tetapi, pada akhirnya, mereka membutuhkan validasi objektif yang independen, dasar dari tata kelola.

Tata kelola organisasi mengacu pada upaya untuk memenuhi kepentingan dari para pemangku kepentingan, termasuk struktur, kebijakan, dan praktik yang diperlukan untuk melaksanakannya. Tata kelola diperlukan karena sejumlah alasan:

- Organisasi sering diawasi atas nama pemangku kepentingan oleh pihak lain.
- Pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola tidak diposisikan untuk memiliki pengetahuan langsung tentang semua yang dilakukan oleh manajemen.
- Kelompok pemangku kepentingan mungkin sangat beragam termasuk yang tidak mudah diidentifikasi, seperti generasi mendatang yang mungkin terpengaruh oleh tindakan organisasi.
- Kepentingan para pemangku kepentingan bisa berbeda-beda dan dapat berubah.
- Manusia bisa saja tidak dapat dipercaya, bias, dan egosentris.
- Operasi bisa jadi rumit dan sulit untuk dipahami sepenuhnya.
- Semuanya dapat berubah dan tidak pasti.

Tata kelola dapat dipahami sebagai upaya untuk mengatasi tantangan tersebut melalui kepemimpinan, transparansi, dan integritas. Persyaratan minimum untuk pelaksanaan tata kelola adalah tanggung jawab yang jelas dan keselarasan di antara:

- Akuntabilitas kepada pemangku kepentingan atas kinerja.
- Tindakan dan penerapan sumber daya untuk mencapai tujuan, dengan memperhitungkan risiko.
- Konfirmasi dan asurans yang objektif tentang semua hal penting terlepas dari tanggung jawabnya.

Tata kelola yang sukses memberikan keyakinan dan kepercayaan kepada pemangku kepentingan bahwa keputusan, tindakan, dan hasil organisasi telah memenuhi tujuan yang diinginkan organisasi. Kami tahu para pemangku kepentingan menginginkan kesuksesan, tetapi tidak dengan menghalalkan segala cara. Mereka menuntut pencapaian organisasi idealnya dapat dilakukan dengan efisien, etis, dan berkelanjutan. Mereka tidak hanya tertarik pada hasil tetapi juga pada perilaku, tingkah laku, pelayanan, dan sebagainya. Bagaimana pemangku kepentingan atau organ pengurus mengetahui apa yang sebenarnya terjadi tanpa adanya asurans independen, tanpa audit internal sebagai mata dan telinga mereka?

## Apa itu Model Tiga Lini?

Model Tiga Lini merupakan kerangka kerja yang cukup sederhana, mudah dipahami dan dijelaskan, didukung oleh grafik yang sederhana. Berdasarkan enam prinsip utama, Model Tiga Lini mendorong organisasi untuk mempertimbangkan peran yang diperlukan untuk tata kelola yang efektif guna membantu mendorong kesuksesan. Melalui pemahaman yang lebih dalam tentang peran-peran ini dan bagaimana mereka bekerja satu sama lain untuk mendukung pencapaian organisasi, organisasi dapat memutuskan sendiri struktur yang sesuai. Model ini digunakan bersama dengan tujuan-tujuan khusus organisasi, keadaan, budaya, sumber daya organisasi, dan sebagainya, sebagai dasar untuk membangun struktur dan proses yang dibutuhkan organisasi untuk mengelola risiko dan mencapai tujuan.

## Untuk Siapa Model Tiga Lini?

Audiens yang dituju dari Model Tiga Lini adalah semua pihak yang tertarik dengan kesuksesan organisasi. Lebih khusus lagi, Model Tiga Lini bermanfaat bagi pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, manajemen, manajemen risiko, asurans eksternal, dan, tentu saja, audit internal. Auditor internal tidak hanya dapat memperdalam pemahaman mereka terhadap hubungan-hubungan penting dan kontribusi audit internal terhadap kesuksesan, tetapi juga berbagi model ini dengan orang-orang yang dapat memengaruhi cara pandang terhadap audit internal, struktur dan sumber daya, serta cara operasi audit internal. Hal ini mencakup:

- Organ pengurus dan komite audit.
- Mereka yang bekerja erat dengan audit internal, terutama manajemen, fungsi terkait risiko, auditor eksternal, dan penyedia asurans lainnya.
- Penyedia layanan eksternal.
- Regulator, terutama di sektor jasa keuangan.
- Legislator, pembuat kebijakan, pemimpin pemikiran, pendidik, dan penasihat karier.

- Penentu standar untuk profesi dan kegiatan terkait, terutama audit eksternal, risiko, tata kelola, akuntansi, dan manajemen keuangan.
- Mereka yang mempekerjakan auditor internal, termasuk SDM dan agen perekrutan.
- Organisasi dan individu nasional, regional, dan global yang mempengaruhi semua hal di atas.

## Apa yang Mendorong Pembentukan Model Tiga Lini?

Model Tiga Lini yang dirilis pada Juli 2020 adalah revisi yang cermat dari model Pertahanan Tiga Lini, yang sekarang berusia lebih dari 20 tahun. Sementara model lama terkenal dan diadopsi secara luas sebagai cara sederhana untuk menjelaskan audit internal, kesempatan untuk lebih mencerminkan praktik dan pemahaman organisasi modern menjadi semakin menonjol.

Mungkin alasan terpenting *The Institute of Internal Auditor* meluncurkan review Januari 2019 dari model sebelumnya adalah bahwa deskripsi audit internal sebagai pertahanan lapis ketiga sudah ketinggalan zaman. Hal tersebut menjadi tidak sesuai dengan definisi *International Professional Practices Framework* (IPPF) dari misi audit internal: Untuk meningkatkan dan melindungi nilai organisasi dengan memberikan asurans, advis, dan wawasan berbasis risiko dan objektif. Penggunaan kata pertahanan membawa fokus yang terlalu sempit: Audit internal melihat ke depan, memberi advis dan memberi konsultasi, serta melakukan lebih dari sekadar menghentikan hal-hal buruk terjadi.

Beberapa kritik terhadap model lama mengatakan bahwa konsep risiko sudah ketinggalan zaman; penggunaan istilah lini menyarankan adanya silo dan garis keras yang tidak bisa dilintasi; lini yang menyinggung operasi berurutan - pertama ke kedua ke ketiga; peletakan posisi Dewan/Komite Audit di grafik model lama membuatnya terlihat jauh mengambang di atas organisasi; mengurung audit internal seolah-olah mengatakan 'Anda tidak bisa melakukan itu, Anda adalah lini ketiga'; tampaknya tidak fleksibel untuk organisasi yang lebih kecil, sektor publik, dan organisasi yang tidak diatur; Hal ini membuat auditor internal bertanya-tanya tentang apa yang disebut "pengaburan" lini dan apa artinya ketika Kepala Audit Eksekutif (CAE) mengambil peran di luar audit internal.

Sebuah kelompok kerja berkaliber tinggi dibentuk untuk menentukan apakah model tersebut masih relevan serta untuk menjawab kritik yang telah dikumpulkan selama bertahun-tahun. Tugas tim elit profesional ini adalah untuk menimbang setiap tantangan dan mempertimbangkan setiap nuansa yang meliputinya dengan cermat.

## Apa yang Tetap Sama

Setelah pengumpulan komentar atas paparan oleh lebih dari 2.000 praktisi di seluruh dunia dan studi lebih lanjut oleh kelompok kerja, model dan grafik yang lebih kuat muncul. Banyak hal yang tidak berubah. Model baru ini:

- Sepenuhnya konsisten dengan IPPF.
- Bersifat otoritatif.
- Berlaku untuk semua organisasi.

- Dirancang untuk membantu organisasi merencanakan dan menyusun sumber daya dan kegiatan yang mendukung manajemen risiko untuk menghindari tumpang tindih, kesenjangan, dan kebingungan.
- Berfokus terutama di dalam organisasi, meskipun beberapa pertimbangan diberikan kepada pihak eksternal.
- Mempertimbangkan peran dan hubungan antara organ pengurus, manajemen (termasuk fungsi terkait risiko), dan audit internal.
- Mempertahankan bahasa dan penomoran "tiga lini" yang telah familiar untuk kepentingan pengenalan dan kontinuitas.
- Sederhana dan didukung oleh grafik yang mudah dipahami.
- Berbasis prinsip.

## Apa yang Baru

Model Tiga Lini mendorong pendekatan berbasis prinsip untuk menyesuaikan dengan kebutuhan dan keadaan organisasi. Jelas, semua organisasi berbeda dan tidak ada pendekatan yang sama untuk semua. Hal ini menyebabkan model tersebut secara eksplisit mendefinisikan enam prinsip yang mendasarinya.

Tambahan perubahan yang signifikan terjadi pada penggunaan bahasa, menghilangkan penggunaan "lini" dan menanamkan gagasan "peran." Mendefinisikan peran kunci dan menjelaskan hubungan di antara peran inti tersebut dalam Model Tiga Lini yang baru menegaskan bahwa koordinasi dan penyelarasan sangat penting untuk memastikan koherensi organisasi dan menghindari silo.

Yang terpenting, model baru ini memperkuat kebutuhan kritis akan asurans atas kecukupan dan efektivitas dari respons risiko, termasuk pengendalian, sebagai komponen fundamental dari tata kelola. Hal ini dicapai melalui penerapan kompeten dari proses, keahlian, dan wawasan yang sistematis dan disiplin oleh audit internal.

## Prinsip-prinsip

Prinsip-prinsip Model Tiga Lini merupakan inti dari kerangka kerja dan secara bersama-sama mengungkapkan bagaimana tata kelola yang sukses itu berjalan, seperti yang dijelaskan dalam *Three Lines Model Position Paper*.

### Prinsip 1: Tata Kelola

Tata kelola organisasi membutuhkan struktur dan proses yang memadai dan yang memungkinkan:

- Akuntabilitas oleh organ pengurus kepada pemangku kepentingan dalam melakukan pengawasan organisasi dengan integritas, kepemimpinan dan keterbukaan.
- Tindakan-tindakan (termasuk tindakan mengelola risiko) oleh manajemen untuk mencapai tujuan organisasi melalui pengambilan keputusan berbasis risiko<sup>1</sup> dan penerapan sumber daya.

---

<sup>1</sup> Pengambilan keputusan berbasis risiko: proses yang dipertimbangkan yang mencakup analisis, perencanaan, tindakan, pemantauan, dan tinjauan, serta mempertimbangkan potensi dampak ketidakpastian pada tujuan

- Asurans<sup>2</sup> dan advis oleh fungsi audit internal yang independen dalam memberikan kejelasan dan keyakinan serta mendorong adanya pengembangan yang berkelanjutan melalui tanya-jawab yang mendalam dan komunikasi yang berwawasan.

## Prinsip 2: Peran Organ Pengurus

Organ pengurus memastikan:

- Struktur dan proses-proses yang memadai telah tersedia untuk pelaksanaan tata kelola yang efektif.
- Tujuan dan aktivitas organisasi telah selaras dengan kepentingan utama para pemangku kepentingan

Organ pengurus:

- Mendelegasikan tanggung jawab dan menyediakan sumberdaya kepada manajemen untuk mencapai tujuan organisasi serta memastikan terpenuhinya kepatuhan terhadap hukum, ketentuan perundang-undangan dan nilai-nilai etika.
- Membentuk dan mengawasi fungsi audit internal yang independen, objektif, dan kompeten, guna memberikan kejelasan dan keyakinan atas progres terhadap pencapaian tujuan organisasi.

## Prinsip 3: Peran Manajemen dan Lini Pertama dan Kedua

Tanggung jawab manajemen atas tindakan (termasuk pengelolaan risiko) dalam mencapai tujuan-tujuan organisasi mencakup peran lini pertama dan kedua.<sup>3</sup> Peran-peran lini pertama secara langsung selaras dengan pemberian produk/jasa kepada pelanggan organisasi, termasuk fungsi-fungsi pendukung<sup>4</sup> untuk memungkinkan hal ini. Peran lini kedua adalah untuk memberikan bantuan terkait dengan pengelolaan risiko.

Peran lini pertama dan lini kedua dapat digabungkan ataupun terpisah. Beberapa peran lini kedua dapat ditugaskan kepada para spesialis yang akan memberikan keahlian pelengkap, dukungan, pemantauan, dan kritik kepada mereka yang menjalankan peran lini pertama. Peran lini kedua dapat fokus pada tujuan manajemen risiko yang lebih spesifik, misalnya: kepatuhan terhadap hukum, peraturan, dan perilaku yang etis; pengendalian internal; keamanan teknologi dan informasi; keberlanjutan; dan asurans kualitas. Alternatif lainnya, peran lini kedua dapat mencakup tanggung jawab yang lebih luas dari manajemen risiko, seperti manajemen risiko secara keseluruhan entitas (ERM – *Enterprisewide Risk Management*). Namun, tanggung jawab untuk mengelola risiko tetap merupakan bagian dari peran lini pertama dan berada dalam ruang lingkup manajemen.

## Prinsip 4: Peran Lini Ketiga

Audit Internal memberikan asurans dan advis yang independen dan objektif mengenai kecukupan dan efektivitas tata kelola dan manajemen risiko (termasuk pengendalian internal) melalui penerapan yang kompeten dari proses-proses, keahlian, dan wawasan yang sistematis dan terstruktur. Auditor internal melaporkan temuannya kepada manajemen dan organ pengurus untuk mendorong dan memfasilitasi pengembangan berkelanjutan. Dalam melaksanakan hal ini, audit internal dapat mempertimbangkan asurans dari penyedia asurans internal maupun eksternal.

---

<sup>2</sup> Asurans: konfirmasi dan keyakinan yang independen.

<sup>3</sup> Istilah “lini pertama”, “lini kedua”, dan “lini ketiga” dari model aslinya tetap dipertahankan mengingat sudah cukup dikenal umum. Namun istilah “lini” tidak dimaksudkan untuk menunjukkan elemen struktural tetapi untuk mempermudah pembedaan peran-peran. Secara logis, organ pengurus juga merupakan sebuah “lini” tetapi hal ini tidak dimasukkan ke dalam publikasi ini untuk menghindari kebingungan. Penomoran (pertama, kedua dan ketiga) tidak seharusnya diartikan sebagai urutan operasional. Melainkan, kesemua peran dijalankan secara bersamaan.

<sup>4</sup> Beberapa orang menganggap fungsi pendukung (seperti HR, administrasi, dan pemeliharaan gedung) sebagai peran lini kedua. Perlu ditegaskan, Model Tiga Lini ini memandang peran-peran lini pertama mencakup baik aktivitas ‘front of house’ maupun ‘back office’, dan peran lini kedua mencakup aktivitas penunjang yang berfokus kepada hal-hal yang terkait dengan risiko.

## Prinsip 5: Independensi Lini Ketiga

Independensi Audit Internal terhadap tanggung jawab manajemen merupakan hal krusial terhadap objektivitas, kewenangan, dan kredibilitasnya. Independensi ini dibangun melalui: akuntabilitas kepada organ pengurus; akses tanpa kekangan terhadap sumber daya manusia, sumber daya organisasi, dan data yang dibutuhkan untuk menyelesaikan pekerjaannya; dan bebas dari bias atau campur tangan pihak lain dalam perencanaan dan menjalankan kegiatan audit.

## Prinsip 6: Menciptakan dan Melindungi Nilai

Organ pengurus menjalankan peran bersama dengan lini pertama, kedua, dan ketiga, secara kolektif berkontribusi dalam penciptaan dan perlindungan nilai, dimana semua lini selaras satu sama lain dengan kepentingan prioritas dari para pemangku kepentingan. Keselarasan aktivitas dicapai melalui komunikasi, kerja sama, dan kolaborasi, serta mendukung keandalan, keterkaitan, dan transparansi informasi yang dibutuhkan dalam pembuatan keputusan yang berbasis risiko.

# Penjelasan Peran-peran Kunci

Model yang diperbarui ini mengacu pada peran dari setiap lini, bukan mengenai lini, untuk mengonfirmasi bahwa ini bukan tentang struktur tetapi tentang peran dan hubungan, bagaimana mereka dapat ditetapkan, digabungkan, atau dipisahkan, dan hubungan antar peran. Dalam model lama, lini pertama menyajikan fitur struktural yang kaku. Fungsi, tim, bahkan individu mungkin memiliki campuran peran, jadi sulit untuk mengatakan mereka duduk "di lini pertama" atau "di lini kedua". Model tersebut juga menyimpang dari pembicaraan mengenai "melintasi lini" atau "mengaburkan lini."

Peran harus selalu jelas. Peran tersebut dapat ditetapkan sesuai keputusan organisasi (atau diperlukan regulator). Peran lini pertama dan kedua dapat dipisahkan atau digabungkan. Individu, tim, dan fungsi mungkin memiliki campuran peran tersebut atau dapat juga lebih terspesialisasi.

- Peran lini pertama didefinisikan sebagai yang paling langsung berfokus pada penyediaan produk dan/atau jasa kepada klien, dan mencakup peran fungsi pendukung seperti SDM, admin, TI, dan jasa gedung. Mereka yang memiliki peran lini pertama bertanggung jawab untuk mengelola risiko.
- Peran lini kedua adalah peran yang berfokus pada aspek tertentu dari manajemen risiko, termasuk kepatuhan terhadap persyaratan etika, hukum, dan peraturan; pengendalian; asurans kualitas; Keamanan TI; keberlanjutan; dan tanggung jawab yang lebih luas seperti manajemen risiko perusahaan (ERM). Peran lini kedua memberikan tantangan, keahlian, pengawasan, serta pemeriksaan.

Model tersebut menggambarkan tanggung jawab manajemen yang terdiri dari peran lini pertama dan kedua terlepas dari bagaimana mereka dialokasikan. Mungkin ada individu senior dengan peran lini kedua (misalnya, seorang kepala unit manajemen risiko/chief risk officer/CRO) yang melapor langsung ke organ pengurus untuk menciptakan tingkat independensi. Namun, ini tetap dalam ruang lingkup tanggung jawab manajemen.

Posisi unik audit internal yang menjadi independen terhadap manajemen dan tanggung jawab manajemen adalah peran lini ketiga. Karena independensi ini, audit internal mampu memberikan asurans dan advis yang objektif.

Model tersebut menegaskan bahwa, secara logis, tidaklah mungkin untuk menjadi independen dari manajemen dan memikul tanggung jawab manajemen (yaitu, peran lini pertama dan kedua). Jika audit internal memiliki peran lini pertama dan kedua ini, keyakinan independen atas kegiatan tersebut harus diambil dari sumber lain.



## Didasarkan pada Tata Kelola

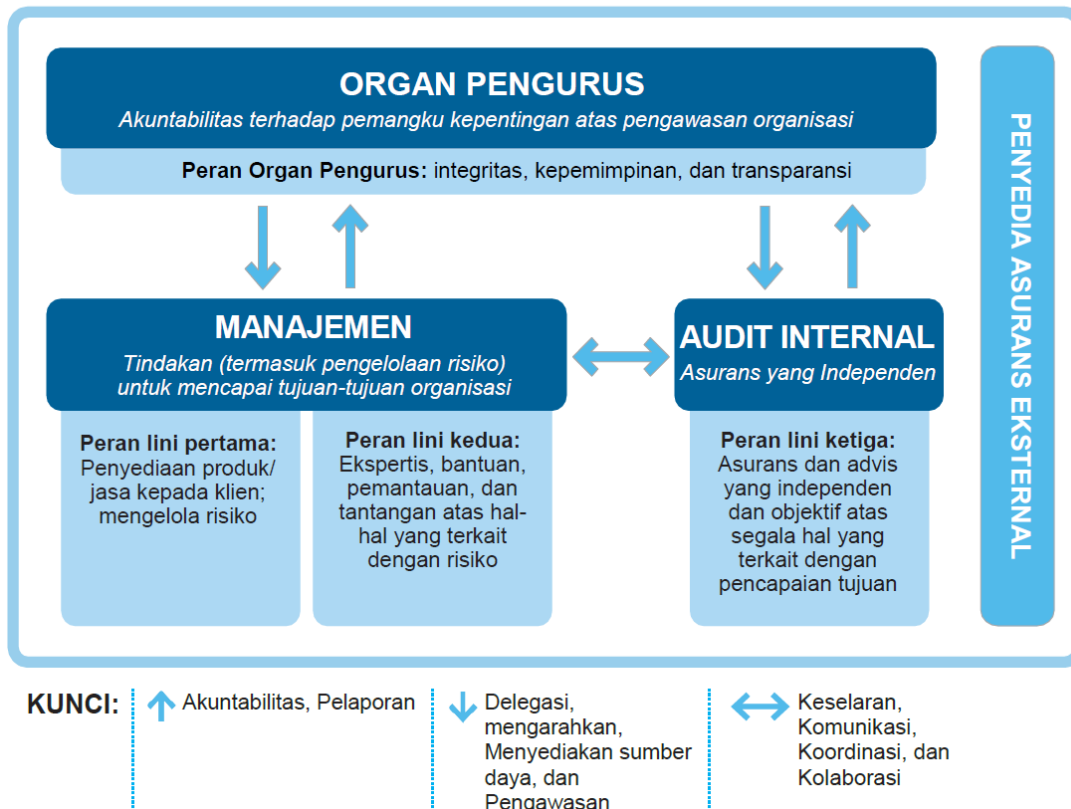
Perubahan signifikan lainnya dalam model baru ini yaitu didasarkan pada tata kelola, bukan hanya manajemen risiko dan pengendalian yang mencakup penciptaan nilai dan perlindungan, baik aspek *offensif* maupun *defensif* dalam mengelola risiko.

Visi IIA tahun 2030 adalah menempatkan audit internal sebagai hal yang sangat diperlukan bagi tata kelola. Model Tiga Lini menunjukkan bagaimana komponen fundamental utama tata kelola, termasuk audit internal, saling berhubungan satu sama lain. Kunci peran audit internal dalam tata kelola adalah independensi, namun independensi audit internal bukan berarti isolasi. Komunikasi, kerja sama, dan kolaborasi sangat penting, dan audit internal harus selaras dengan prioritas organisasi dan sepenuhnya terlibat dengan manajemen.

## Grafik Baru

Sekilas, grafik yang diperbarui tampak seperti versi modern dari model lama. Namun, ada beberapa perbedaan signifikan yang terlihat saat dipelajari dengan cermat, dan perubahan penting ini merupakan hal yang sentral dalam menjelaskan dasar-dasar tata kelola.

### Model Tiga Lini IIA



Grafik baru secara lebih jelas menunjukkan bahwa tata kelola membutuhkan tiga komponen penting: akuntabilitas oleh organ pengurus kepada pemangku kepentingan untuk pengawasan; tindakan (termasuk pengelolaan risiko) oleh manajemen untuk mencapai tujuan-tujuan organisasi; serta asurans dan advis dari fungsi audit internal yang independen dalam memberikan wawasan, keyakinan, dan dorongan untuk perbaikan berkelanjutan.

Perubahan pada grafik baru termasuk pengenalan yang lebih baik tentang pentingnya peran yang dimainkan oleh organ pengurus, dan adopsi istilah organ pengurus dalam menggantikan istilah *dewan* agar dapat memastikan penerimaan di seluruh dunia baik di sektor publik maupun swasta. Grafik baru ini memungkinkan sebanyak mungkin jalur pelaporan antara manajemen dan organ pengurus sesuai kebutuhan (misalnya, CEO, CRO). Dengan menghilangkan kata pertahanan, grafik memperjelas bahwa pertahanan bukanlah fokus satu-satunya, atau bahkan yang utama dari model, maupun manajemen risiko secara umum.

Mungkin yang paling signifikan, anak panah sekarang berpindah dari peran organ pengurus ke manajemen dan audit internal, dan secara horizontal antara manajemen dan audit internal. Anak panah ini lebih mewakili hubungan antara tiga peran, dan menggambarkan kerja sama yang harus ada. CAE dapat meminta auditor internal untuk bekerja dengan organ pengurus dalam suatu proyek atau komite audit dapat meminta audit internal untuk memimpin investigasi kecurangan, yang semuanya merupakan bagian dari struktur tata kelola yang sehat.

## Menerapkan Model

Model Tiga Lini mengakomodasi keberadaan organisasi dengan struktur yang berbeda-beda. Perlu diperhatikan bahwa model grafik itu sendiri tidak dirancang untuk menjadi diagram struktural atau bagan organisasi. Model grafik ini dirancang untuk menunjukkan bahwa peran lini pertama dan kedua dapat digabung atau dipisah, dan mungkin ada banyak jalur pelaporan ke organ pengurus (misalnya, CEO, CRO, CCO) yang memberikan fungsi-fungsi tersebut tingkatan independensi yang diperlukannya.

Banyaknya individu yang melapor langsung ke dewan/komite audit dapat disusun sesuai kebutuhan, sehingga hal ini menjamin tingkat independensi untuk kepatuhan atau manajemen risiko, dan lain-lain. Sejauh mereka yang memiliki peran lini kedua memberi advis, memantau, menilai, melaporkan, dan memberikan asurans, mereka sebenarnya memainkan peran lini ketiga, meskipun independensi mereka mungkin tidak sama. Ketika orang-orang yang sama dengan peran lini kedua itu juga membuat keputusan tentang manajemen risiko - merancang dan menerapkan, menentukan batasan, menetapkan kebijakan, menetapkan tujuan, dan lain-lain - mereka telah terlibat dalam peran yang jelas merupakan bagian dari tindakan dan tanggung jawab manajemen. Manajemen risiko dalam semua kasus tetap menjadi tanggung jawab manajemen.

Audit internal berbeda secara kualitatif. Audit internal bukan sekadar fungsi konsultasi lini kedua. Audit internal independen dari tanggung jawab dan keputusan serta campur tangan manajemen dan bertanggung jawab langsung kepada organ pengurus.

Organisasi dapat menyusun struktur sesuka mereka tergantung pada tujuan, sumber daya, budaya regulasi, dan lain-lain. Peran lini pertama dan kedua, tidak peduli bagaimana mereka ditugaskan, tetap dalam tanggung jawab manajemen. Audit internal independen terhadap tanggung jawab manajemen. Bisakah peran lini kedua dan ketiga digabungkan? Ya, atas kebijaksanaan organ pengurus, tetapi peran ini tidak cocok: Seseorang tidak dapat bertanggung jawab atas suatu pekerjaan dan memberikan pendapat independen tentang pekerjaan tersebut. Namun, jika auditor internal mengambil peran ini, mereka harus mencari pihak lain untuk dapat memberikan pandangan yang independen.

# Tiga Lini dan....

Model Tiga Lini dimaksudkan untuk menjadi adaptif, karena mengakui pentingnya peran dan bagaimana mereka dapat digabungkan atau dipisahkan. Sektor yang berbeda mungkin membutuhkan pembagian peran atau menciptakan keterkaitan antar peran, tergantung bagaimana cara terbaik dalam menyusun tata kelola untuk organisasi mereka. Namun terlepas dari perbedaan nuansa ini, audit internal pada dasarnya tetap sama dalam struktur tata kelola yang sukses.

Berikut adalah beberapa contoh bagaimana Model Tiga Lini serta berbagai industri dan isu akan menghadapi beberapa tantangan dalam menyiapkan fungsi audit internal, namun audit internal masih dapat bekerja sama dalam mempengaruhi tata kelola dengan memberikan asurans yang independen dan objektif.

**Manajemen Risiko Korporasi (ERM):** ERM adalah pendekatan terstruktur dan konsisten untuk mengelola risiko yang menguntungkan seluruh organisasi dengan mengidentifikasi, menilai, memutuskan tanggapan, dan melaporkan peluang dan ancaman yang dapat berdampak pada tujuan-tujuan organisasi. Ketika ERM dilakukan dengan baik, ERM terintegrasi dan tertanam di seluruh organisasi. Hal ini pada dasarnya merupakan penerapan formal tentang bagaimana Model Tiga Lini dapat dan seharusnya berjalan ketika struktur tata kelola yang solid menjadi inti dari setiap keputusan yang dibuat organisasi. Keberadaan organisasi-organisasi bukan untuk mengelola risiko, namun manajemen risiko adalah bagian dari tata kelola. Agar ERM efektif dan menghindari tumpang tindih, kebingungan, atau kesenjangan yang tidak perlu, diperlukan kejelasan dan komunikasi yang baik di antara para pemain kunci.

**Jasa Keuangan:** Sejak krisis keuangan 2008, regulator menjadi semakin spesifik dalam ekspektasi mereka mengenai struktur pengendalian internal dan fungsi manajemen risiko dari lembaga perbankan dan perusahaan asuransi besar. Namun, pemisahan yang jelas antara bisnis, fungsi manajemen risiko/kepatuhan, dan audit internal tidak selalu praktis atau diwajibkan oleh peraturan di perusahaan jasa keuangan yang lebih kecil. Model Tiga Lini menetapkan standar mengenai praktik terbaik, tetapi menyisakan ruang bagi organisasi dalam memanfaatkan pemisahan yang tidak terlalu kaku di antara lini sesuai dengan kebutuhan unik organisasi. Internal audit dapat mempertahankan independensinya tetapi tetap melayani organisasi mereka dengan cara yang praktis. Model Tiga Lini dapat dipertimbangkan untuk digunakan di perusahaan jasa keuangan dalam satu kontinuitas, dari lembaga keuangan atau perusahaan asuransi lokal kecil hingga lembaga keuangan atau perusahaan asuransi besar multinasional atau.

**Sektor Publik:** Audit internal di pemerintah sangat bervariasi, tergantung pada yurisdiksinya. Misalnya, di Amerika Serikat, audit internal berbeda di entitas pemerintah lokal, negara bagian, dan federal. Seringkali audit internal tertanam di dalam suatu departemen, melapor hingga ke kepala departemen. Audit internal dapat terfragmentasi dalam organisasi seperti Perserikatan Bangsa-Bangsa dan lembaga keuangan multilateral lainnya, di mana tugasnya dapat disebut inspeksi, remediasi, investigasi, evaluasi, atau jasa pengawasan. Munculnya perhatian, kurangnya kepercayaan, atau kepedulian terhadap independensi dalam entitas sektor publik bahwa audit internal melakukan lebih dari sekadar memberikan asurans adalah hal yang lazim. Seringkali tidak ada komite audit yang benar-benar independen, dan tata kelola tunduk pada siklus politik. Tujuan entitas difokuskan pada penyediaan layanan publik daripada mengoptimalkan keuntungan finansial. Meskipun jabatan-jabatannya mungkin berbeda dan auditor-auditor mungkin saja tidak melapor kepada CAE, penerapan Model Tiga Lini di sektor publik menghasilkan sebuah konsensus. Organ pengurus dapat membandingkan temuan dan mengetahui hasilnya merupakan bagian dari proses internal yang sama yang selama ini digunakan.

**Keberlanjutan:** Investasi berdampak untuk mempromosikan barang sosial atau mencegah penyakit sosial semakin populer daripada sebelumnya selama krisis pandemi. Hal ini berarti organ pengurus dan manajemen perlu mempertimbangkan di setiap tahap tidak hanya risiko keuangan tetapi juga masalah lingkungan, sosial dan tata kelola. Model Tiga Lini sangat penting untuk memberikan asurans yang tepat atas pemikiran jangka panjang. Audit internal ditempatkan secara sempurna di dalam organisasi untuk memberikan asurans atas informasi non-keuangan dan memberikan wawasan tentang perspektif yang lebih jangka panjang, yang paling baik dan terstruktur dengan menggunakan Model Tiga Lini. General Motors, misalnya, mengimplementasikan Model Tiga Lini segera setelah dirilis pada Juli 2020 untuk mencapai konsistensi tata kelola di tingkat global

**Entitas Kecil dan Menengah:** Usaha Kecil dan Menengah (UKM) secara tradisional memiliki sumber daya yang terbatas dan lebih sedikit staf dengan lebih sedikit kesempatan untuk spesialisasi, yang seringkali mengakibatkan digabungkannya peran lini pertama dan peran lini kedua. Tugas dan jabatan pekerjaan lebih saling terkait (misalnya, direktur dengan peran eksekutif). Mungkin juga tidak ada fungsi audit internal. UKM perlu memahami risiko yang mereka ambil sebagai sebuah organisasi jika mereka tidak memiliki tiga peran tata kelola seperti yang diuraikan dalam Model Tiga Lini. Beberapa peran dapat dipadatkan: peran lini pertama dan peran lini kedua yang digabungkan masih merupakan peran manajemen. Tanpa peran lini ketiga, entitas tidak memiliki tata kelola, dan tidak akan ada *check and balances* terhadap kecenderungan manajer mengutamakan kepentingan pribadi - hanya melaporkan kepada dewan/komite audit yang membuat mereka terlihat baik. Peran lini ketiga dapat dialihkan ke penyedia jasa asurans eksternal, dengan menjaga agar organisasi memiliki "tanggung jawab untuk memelihara kegiatan audit internal yang efektif," menurut IIA Standard 2070.

**Kecurangan/transparansi:** Penerapan khusus Model Tiga Lini akan menguntungkan organisasi terhadap kecurangan, transparansi, dan korupsi, dengan Model Tiga Lini berfungsi sebagai panduan implementasi. Mengingat luasnya peran manajemen, fokus diberikan pada peran seputar kecurangan yang diperkuat oleh Model Tiga Lini. Jika manajemen terlibat dalam kecurangan, dan tidak ada fungsi audit internal, organ pengurus mengandalkan pelaku kecurangan untuk memberikan informasi apa pun yang diterimanya.

Laporan *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)* '2020 tentang kecurangan dan penyalahgunaan pekerjaan pada tingkat global menempatkan audit internal pada posisi tiga pihak teratas sebagai *whistleblower*. Studi ACFE, *Report to the Nations*, juga menemukan audit internal mendeteksi 15 persen kasus kecurangan dan korupsi yang dilaporkan, kedua setelah tip umum dengan 40 persen. Terlebih lagi, laporan tersebut mencatat keberadaan audit internal sebagai pengendalian anti-kecurangan (74 persen) dikurangi setengah dari median jumlah kerugian atas kecurangan. Menariknya, sementara audit eksternal adalah yang paling umum di antara pengendalian yang diuji dalam penelitian (83 persen dari organisasi yang menjadi korban telah diaudit laporan keuangannya oleh auditor luar), audit eksternal hanya menyumbang 4 persen dari kecurangan yang ditemukan.

## Simpulan

Salah satu harapan besar untuk Model Tiga Lini yang baru adalah bahwa model ini akan membantu memperjelas peran audit internal dan memberikan kepercayaan lebih kepada profesi, serta menunjukkan fleksibilitas dan skalabilitas yang sesuai untuk memperluas penerapan agar mencakup semua organisasi. Model tersebut tidak hanya akan membangun lebih banyak kepercayaan terhadap fungsi audit internal, tetapi juga terhadap organ pengurus dan manajemen terkait dengan nilai audit internal.

Model Tiga Lini menghilangkan kebingungan dalam menawarkan jasa konsultasi. Memberi advis bukanlah “melewati batas” atau “mengaburkan lini” atau membahayakan independensi. Audit internal secara ideal diposisikan untuk memberikan advis dan wawasan yang bernilai tambah, kredibel, otoritatif, dan objektif, karena audit internal independen. Asurans yang efektif hanya dapat didasarkan pada pemahaman yang baik. Jika audit internal tidak dapat memberikan pandangan, hal itu membatasi nilai yang ditawarkannya.

Hal ini juga terkait dengan perbandingan antara independensi audit internal dan audit eksternal, yang sering disalahpahami. Audit internal sepenuhnya independen. Independensinya dijamin dengan pengawasan Komite Audit. Komite Audit mengawasi perekrutan dan pemberhentian serta kompensasi audit internal, seperti yang dilakukannya untuk audit eksternal. Keuntungan besar yang dimiliki audit internal adalah bahwa audit internal memiliki pengetahuan penuh tentang organisasi serta melekat pada organisasi dan keberhasilannya.

Struktur akan bergantung pada organisasi, karena “lini” tradisional dapat dibagi lagi atau memiliki area tumpang tindih yang signifikan. Struktur tidak ditetapkan sekali dan berlaku untuk semua, akan tetapi perlu ditinjau dalam konteks adanya perubahan prioritas dan keadaan. Sehingga, Model Tiga Lini merupakan sebuah perjalanan.

