

Audit More with Less? Exploring the Dynamics of Risk-Based Audit during Budget Efficiency for Customs and Excise Oversight

Muhammad Faishal Ammar¹, Fadel Zaidan Athallah², Resi Ariyasa Qadri³

Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia¹⁻³

Email Korespondensi: 4213250007_muhammadammar@pknstan.ac.id

4213250099_fadelathallah@pknstan.ac.id

Article received: 22 Januari 2026, Review process: 11 Februari

Article Accepted: 25 April 2026, Article published: 07 Mei 2026

ABSTRACT

This study aims to analyze how risk-based auditing is implemented in customs and excise oversight when the organization faces budget efficiency pressures and limited resource capacity. The study adopts a qualitative approach within an interpretive-constructivist paradigm. Data were collected through semi-structured in-depth interviews with two key informants who were directly involved in planning and implementing oversight activities within Inspectorate II, and were analyzed using reflexive thematic analysis. The findings show that risk mapping and assessment are carried out through the examination of business processes, the use of multiple risk indicators, organizational calibration, and the utilization of data analytics to strengthen the accuracy of audit prioritization. Resource constraints are addressed through adjustments in audit scope, time allocation, and personnel without altering the substantive focus of audit themes, while the development of an Assurance Information System and the strengthening of auditor competencies become important elements in the transformation of risk-based oversight. This study confirms that risk-based auditing under capacity constraints is not merely a technical method for determining audit priorities, but also an organizational strategy for maintaining the effectiveness, credibility, and accountability of oversight. The practical implication of this study lies in the importance of strengthening adaptive, data-driven audit strategies supported by digital infrastructure and adequate auditor capacity.

Keywords: *risk-based audit; budget efficiency; customs and excise; data analytics; internal oversight.*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis bagaimana audit berbasis risiko dijalankan dalam pengawasan kepabeanan dan cukai ketika organisasi menghadapi tekanan efisiensi anggaran dan keterbatasan kapasitas sumber daya. Penelitian menggunakan pendekatan kualitatif dengan paradigma interpretatif-konstruktivis. Data dikumpulkan melalui wawancara mendalam semi-terstruktur dengan dua informan kunci yang terlibat langsung dalam perencanaan dan pelaksanaan pengawasan pada Inspektorat II, kemudian dianalisis menggunakan reflexive thematic analysis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemetaan dan penilaian risiko dilakukan melalui pembacaan proses bisnis, penggunaan berbagai indikator risiko, kalibrasi organisasi, serta pemanfaatan data analytics untuk memperkuat ketepatan prioritas audit. Keterbatasan sumber daya direspons melalui penyesuaian cakupan, waktu, dan personel audit tanpa mengubah substansi tema pengawasan, sedangkan pengembangan Assurance Information System dan penguatan kompetensi

auditor menjadi bagian penting dalam transformasi pengawasan berbasis risiko. Penelitian ini menegaskan bahwa audit berbasis risiko dalam kondisi keterbatasan kapasitas tidak hanya merupakan metode teknis penentuan prioritas audit, tetapi juga merupakan strategi organisasi untuk menjaga efektivitas, kredibilitas, dan akuntabilitas pengawasan. Implikasi praktis penelitian ini terletak pada pentingnya penguatan strategi audit yang adaptif, berbasis data, dan didukung oleh infrastruktur digital serta kapasitas auditor yang memadai.
Kata Kunci: *audit berbasis risiko; efisiensi anggaran; kepatuhan dan cukai; analitik data; pengawasan internal.*

PENDAHULUAN

Dalam beberapa tahun terakhir, sektor publik di Indonesia menghadapi tekanan yang semakin kuat untuk menjaga kinerja pengawasan di tengah keterbatasan sumber daya. Kebijakan efisiensi anggaran, refocusing belanja, serta tuntutan akuntabilitas yang semakin tinggi mendorong banyak lembaga pemerintah, termasuk unit pengawasan internal, untuk menjalankan fungsi audit secara lebih efektif dengan kapasitas yang semakin terbatas (Aikins et al., 2021; Alzeban, 2020). Pemangkasan anggaran pada tahun 2025, termasuk terhadap lembaga pengawasan, menunjukkan bahwa fungsi audit di sektor publik menghadapi tantangan kapasitas yang nyata yang berpotensi menurunkan cakupan pengawasan dan meningkatkan risiko area yang luput dari perhatian auditor (Elnahass et al., 2024; Soh & Martinov-Bennie, 2023). Di saat yang sama, laporan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai menegaskan bahwa risiko kepatuhan seperti penyelundupan, undervaluation, dan penyalahgunaan fasilitas fiskal semakin meningkat seiring dinamika perdagangan internasional (Munthe et al., 2025; Nurnaningsih et al., 2024). Kondisi ini menempatkan pengawasan kepatuhan dan cukai pada situasi yang kompleks karena karakteristik risikonya tinggi, dinamis, dan sangat dipengaruhi oleh perubahan kebijakan serta arus perdagangan global. Ketegangan antara meningkatnya profil risiko dan menurunnya kapasitas organisasi pengawasan menciptakan tekanan signifikan terhadap kualitas dan efektivitas proses audit (Mujalli, 2024; Wahyuandari et al., 2025). Dalam konteks tersebut, muncul pertanyaan kritis mengenai bagaimana organisasi pengawasan dapat mempertahankan efektivitas audit ketika dituntut untuk “melakukan lebih dengan lebih sedikit”, yang kemudian membentuk inti permasalahan penelitian ini (Juwita & Erlina, 2024; Mensah & Bein, 2023).

Untuk merespons permasalahan tersebut, audit berbasis risiko (risk-based audit) dipandang sebagai pendekatan yang relevan secara konseptual dan empiris. Risk-based audit menekankan identifikasi dan prioritas area audit berdasarkan tingkat risiko, sehingga sumber daya audit yang terbatas dapat dialokasikan secara lebih efisien dan selaras dengan tujuan strategis organisasi (Aviva, 2022). Sejumlah penelitian menunjukkan bahwa penerapan risk-based audit berkontribusi pada peningkatan efektivitas audit internal melalui fokus pada area berisiko tinggi dan perbaikan kualitas rekomendasi audit, sekaligus memperkuat pengendalian internal dan tata kelola organisasi (Maisyarah & Syari, 2025; Vu et al., 2025). Literatur lain juga menegaskan bahwa pendekatan ini mampu meningkatkan efisiensi perencanaan audit serta mengurangi pemborosan sumber daya ketika organisasi

menghadapi keterbatasan kapasitas. Namun demikian, efektivitas risk-based audit sangat dipengaruhi oleh kompetensi auditor dan tingkat kematangan manajemen risiko organisasi. Dalam konteks sektor publik, pendekatan ini juga dikaitkan dengan peningkatan transparansi dan kemampuan deteksi fraud, meskipun hasilnya sangat bergantung pada kondisi institusional dan dukungan kebijakan yang melingkupinya (Kurniawan et al., 2023). Dengan demikian, risk-based audit sering diposisikan dalam literatur sebagai solusi normatif, namun masih menyisakan pertanyaan mengenai efektivitasnya dalam kondisi kapasitas organisasi yang tertekan.

Meskipun penelitian-penelitian terdahulu memiliki kesamaan dalam menekankan pentingnya risk-based audit sebagai instrumen peningkatan efektivitas pengawasan, sebagian besar studi tersebut berangkat dari asumsi organisasi yang relatif stabil dan memiliki sumber daya yang memadai. Literatur cenderung memfokuskan perhatian pada aspek desain sistem, kompetensi auditor, dan integrasi manajemen risiko, tanpa secara mendalam membahas situasi ketika asumsi kapasitas tersebut tidak terpenuhi. Perbedaan utama penelitian ini dengan penelitian sebelumnya terletak pada fokusnya terhadap kondisi keterbatasan kapasitas yang nyata, khususnya tekanan efisiensi anggaran dan kekurangan auditor, dalam lingkungan pengawasan yang berisiko tinggi. Masih terbatas kajian yang secara eksplisit mengeksplorasi bagaimana auditor menilai risiko, memprioritaskan area audit, dan menyesuaikan strategi pengawasan ketika organisasi dihadapkan pada keterbatasan sumber daya namun tetap dituntut menjaga kualitas audit, khususnya dalam konteks organisasi publik yang beroperasi di bawah tekanan efisiensi (Vu et al., 2025; Yanuarisa et al., 2025). Keterbatasan kajian ini berimplikasi pada minimnya pemahaman mengenai dinamika pengambilan keputusan audit dalam kondisi tekanan struktural yang tinggi (Nugroho et al., 2024; Tavares et al., 2025). Oleh karena itu, diperlukan penelitian yang lebih kontekstual dan mendalam untuk mengisi kesenjangan tersebut, khususnya pada sektor kepabeanaan dan cukai (Anugraheni et al., 2022; Cohen et al., 2025).

Berdasarkan kesenjangan tersebut, penelitian ini menawarkan kebaruan dalam tiga aspek utama. Dari sisi kebaruan teoretis, penelitian ini memperluas kajian risk-based audit dengan memasukkan dimensi keterbatasan sumber daya sebagai faktor kunci yang memengaruhi bagaimana risiko dinilai, diprioritaskan, dan diterjemahkan ke dalam keputusan audit sehari-hari, sebuah perspektif yang relatif kurang mendapat perhatian dalam literatur audit sektor publik. Dari sisi kebaruan metode, penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif interpretatif yang memungkinkan pengungkapan proses pemaknaan risiko dan pertimbangan profesional auditor dalam situasi penuh keterbatasan, sehingga memberikan kedalaman analisis yang tidak dapat dicapai melalui pendekatan kuantitatif semata. Pendekatan ini sejalan dengan pandangan bahwa praktik audit tidak bersifat mekanistik, melainkan dipengaruhi oleh interpretasi, pengalaman, dan konteks institusional auditor (Sanoran & Ruangprapun, 2023). Dari sisi kebaruan empiris, penelitian ini mengkaji secara langsung praktik risk-based audit pada pengawasan kepabeanaan dan cukai, sektor publik berisiko tinggi yang masih relatif jarang menjadi fokus penelitian empiris dalam kondisi tekanan kapasitas organisasi.

Dengan demikian, penelitian ini berkontribusi dalam memperkaya pemahaman empiris mengenai praktik audit publik di lingkungan yang kompleks dan dinamis.

Penelitian ini menggunakan paradigma interpretatif–konstruktivis untuk memahami bagaimana auditor dan pejabat pengawasan membangun makna atas risiko, prioritas audit, dan strategi pengawasan dalam kondisi keterbatasan sumber daya yang dihadapi organisasi pengawasan sektor publik. Paradigma ini memungkinkan peneliti menelaah secara mendalam proses kognitif dan sosial yang melandasi pengambilan keputusan audit, sekaligus memahami bagaimana konteks institusional, tekanan efisiensi anggaran, dan karakteristik risiko kepabeanaan memengaruhi praktik audit berbasis risiko. Sejalan dengan pendekatan tersebut, penelitian ini mengajukan pertanyaan penelitian utama mengenai bagaimana praktik risk-based audit dijalankan ketika organisasi pengawasan menghadapi keterbatasan kapasitas sumber daya. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengelaborasi bagaimana Inspektorat II memetakan dan menilai risiko pada unit-unit Bea dan Cukai yang menjadi objek pengawasan, bagaimana sumber daya audit yang terbatas dialokasikan secara strategis dalam perencanaan dan pelaksanaan audit, serta bagaimana prosedur audit disusun dan disesuaikan agar tetap mampu menjamin kualitas pengawasan di tengah keterbatasan tersebut. Secara praktis, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dan Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan sebagai konteks empiris utama, sekaligus menjadi rujukan konseptual dan praktis bagi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah pada kementerian dan lembaga lain yang menghadapi tantangan serupa terkait keterbatasan kapasitas pengawasan. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan dapat memberikan gambaran mengenai bagaimana audit berbasis risiko dapat dijalankan secara adaptif, kredibel, dan tetap akuntabel dalam mendukung efektivitas pengawasan internal sektor publik di tengah tekanan efisiensi anggaran.

Transformasi audit berbasis risiko (risk-based audit) pada dasarnya merefleksikan kebutuhan organisasi untuk mengambil keputusan audit dalam kondisi yang tidak pernah sepenuhnya ideal. Vu et al. (2025) mengemukakan bahwa pendekatan ini menandai pergeseran dari audit konvensional yang menekankan pemeriksaan kepatuhan secara luas menuju strategi yang lebih selektif dengan menempatkan penilaian risiko sebagai fondasi utama, sejalan dengan (Zhang & Shailer, 2021, 2022). Pergeseran ini menunjukkan bahwa auditor tidak mungkin memeriksa seluruh objek, seluruh transaksi, atau seluruh risiko secara serentak sehingga audit harus dibangun melalui proses penyederhanaan dan prioritasasi atas area yang dianggap paling material (Wang et al., 2025). Dalam konteks tersebut, bounded rationality menjadi lensa yang relevan karena auditor dan organisasi pengawasan harus bekerja di bawah keterbatasan informasi, waktu, kapasitas, dan sumber daya yang tersedia sehingga keputusan audit selalu merupakan hasil seleksi atas alternatif yang paling mungkin dijalankan (Amran et al., 2023; Almgrashi & Mujalli, 2024). Literatur juga menunjukkan bahwa penerapan risk-based audit berkontribusi pada peningkatan efisiensi audit karena organisasi dapat mengalihkan perhatian ke area berisiko tinggi tanpa harus mempertahankan cakupan pemeriksaan yang sama luasnya seperti pendekatan tradisional (Aditya H. P. K. Putra et al., 2021; Noch, 2024). Dalam pengertian ini, audit berbasis risiko tidak hanya

dipahami sebagai metode audit, tetapi sebagai bentuk rasionalitas organisasi dalam menghadapi kompleksitas pengawasan, sebagaimana banyak ditekankan dalam panduan profesi audit dan literatur praktis audit berbasis risiko seperti yang dijelaskan oleh The Institute of Internal Auditors (2020) dan Tuanakotta (2022).

Selain dibentuk oleh keterbatasan internal, keputusan audit dalam sektor publik juga tidak dapat dilepaskan dari pengaruh para pemangku kepentingan yang menuntut akuntabilitas, responsivitas, dan legitimasi pengawasan. Dalam perspektif stakeholder theory, prioritas audit tidak hanya diarahkan pada risiko yang tinggi secara teknis, tetapi juga pada isu yang mempunyai konsekuensi reputasional, politik, dan kelembagaan bagi organisasi publik (Juwita & Erlina, 2024; Soh & Martinov-Bennie, 2023). Hal tersebut sangat relevan pada pengawasan kepabeanaan dan cukai karena area ini berhubungan langsung dengan penerimaan negara, kepatuhan perdagangan, serta isu-isu yang mudah menjadi perhatian pimpinan, publik, dan lembaga pengawas eksternal (Elnahass et al., 2024; Azcárraga et al., 2025). Dalam praktiknya, temuan audit, perhatian masyarakat, isu fraud, dan tekanan kebijakan dapat memengaruhi apa yang dianggap penting untuk diawasi sehingga audit bergerak dalam logika risiko sekaligus legitimasi (Betts & Betts, 2022; Basuki & Febrina, 2021). Penelitian-penelitian mutakhir juga menunjukkan bahwa organisasi pengawasan publik cenderung menyesuaikan fokus auditnya terhadap isu yang memiliki visibilitas tinggi dan berdampak besar pada kepercayaan pemangku kepentingan (Yanuarisa et al., 2025; Cohen et al., 2025). Oleh karena itu, stakeholder theory dalam penelitian ini digunakan sebagai teori pendukung untuk menjelaskan bahwa rasionalitas audit yang terbatas tidak pernah bekerja dalam ruang kosong, tetapi selalu dibentuk oleh relasi antara risiko, tekanan eksternal, dan kebutuhan menjaga legitimasi organisasi (Zhang & Shailer, 2022; Vu et al., 2025).

Keterbatasan anggaran menjadi konteks struktural yang semakin memperkuat relevansi risk-based audit dalam pengawasan sektor publik. Barbera et al. (2020) dan Ahrens & Ferry (2020) menjelaskan bahwa tekanan fiskal memaksa organisasi publik menata ulang penggunaan sumber dayanya, sedangkan Shidqi & Firmansyah (2024) menegaskan bahwa kondisi serupa juga dihadapi oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah di Indonesia. Dalam situasi tersebut, organisasi pengawasan tidak lagi dapat mempertahankan strategi audit yang seragam dan menyeluruh karena jumlah auditor, hari audit, dan cakupan pemeriksaan harus disesuaikan dengan kapasitas yang tersedia (Anggraini et al., 2025; Darmawan et al., 2025). Di titik ini, bounded rationality kembali relevan karena organisasi harus menentukan apa yang diperiksa lebih dahulu, apa yang dapat ditunda, dan bagaimana menjaga kredibilitas pengawasan di tengah keterbatasan yang tidak dapat dihindari (Kurniawan et al., 2023; Wang et al., 2025). Kerangka efisiensi sektor publik yang dibahas dalam New Public Management maupun dalam literatur manajemen risiko publik juga menunjukkan bahwa pengawasan yang efektif bukan lagi ditentukan oleh luasnya pemeriksaan, tetapi oleh ketepatan prioritas dan kecermatan penggunaan sumber daya (Lapuente & Van de Walle, 2020; Andersen & Young, 2023). Oleh sebab itu, keterbatasan sumber daya dalam penelitian ini dipahami bukan sebagai hambatan administratif semata, tetapi sebagai konteks yang membentuk logika seleksi, penyesuaian, dan prioritasasi audit, sebagaimana juga

banyak ditekankan dalam literatur pengelolaan sektor publik dan diskusi mengenai ketidakpastian organisasi seperti yang dijelaskan Mardiasmo dan Stanton.

Dalam kondisi keterbatasan tersebut, pemanfaatan data analytics menjadi konsep penting yang menjembatani antara risk-based audit dan kebutuhan menjaga efektivitas pengawasan. Sanoran dan Ruangprapun (2023) menunjukkan bahwa implementasi data analytics memungkinkan auditor memproses informasi risiko secara lebih sistematis, sedangkan Munthe et al. (2025) menegaskan bahwa audit berbasis sistem informasi semakin penting untuk mendukung pengambilan keputusan pengawasan yang lebih presisi. Penggunaan data analytics memungkinkan auditor mengolah volume transaksi yang besar, mengidentifikasi anomali, dan memusatkan perhatian pada pola yang paling relevan untuk diuji lebih lanjut dalam audit (Aslett et al., 2025; Tavares et al., 2025). Dalam logika bounded rationality, teknologi ini membantu organisasi menyaring kompleksitas informasi menjadi fokus audit yang lebih dapat dikelola sehingga keterbatasan kapasitas manusia tidak langsung berujung pada penurunan kualitas pengawasan (Le et al., 2022; Dung, 2024). Dalam konteks Indonesia, pembahasan mengenai manajemen risiko dalam penentuan objek audit pada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai serta literatur yang menyoroti audit berbasis risiko pada praktik pengawasan juga menguatkan bahwa informasi dan analisis data semakin penting dalam membangun fokus audit yang tepat sasaran (Mais & Halim, 2020; Safriliana et al., 2025). Dengan demikian, data analytics dalam penelitian ini tidak diposisikan hanya sebagai alat bantu teknis, tetapi sebagai sarana yang memungkinkan organisasi menerjemahkan keterbatasan kapasitas ke dalam strategi pengawasan yang lebih selektif, lebih adaptif, dan lebih masuk akal secara operasional (Aditya H. P. K. Putra et al., 2021; Vu et al., 2025).

Sejalan dengan penguatan data analytics, organisasi pengawasan juga semakin membutuhkan infrastruktur digital yang mampu mengintegrasikan data, parameter risiko, dan hasil analisis ke dalam satu sistem yang lebih terstruktur. Literatur menunjukkan bahwa sistem informasi audit dan perangkat pemeringkatan risiko dapat memperkuat konsistensi pengambilan keputusan auditor, mempersingkat waktu analisis, dan mengurangi ketergantungan pada pendekatan manual yang lambat dan tersebar (Sanoran & Ruangprapun, 2023; Dung, 2024). Dalam sektor publik, keberadaan sistem yang andal memungkinkan pengawasan bergerak dari pola yang reaktif menuju pola yang lebih proaktif dan berbasis pemantauan berkelanjutan (Andersen & Young, 2023; Gourbier et al., 2025). Dalam konteks Indonesia, kebutuhan akan sistem yang membantu pemetaan dan prioritas risiko juga semakin terlihat dalam perkembangan praktik audit kepabeanan dan cukai, kebijakan audit berbasis risiko, serta pembelajaran dari praktik pembanding internasional seperti yang dijelaskan dalam PMK 114 Tahun 2024, praktik U.S. Customs and Border Protection, dan pembacaan kebijakan dalam Lexology, meskipun dalam penelitian ini sumber-sumber tersebut diposisikan sebagai konteks praktis, bukan sebagai teori utama. Pada level praktik, pedoman profesi seperti yang dijelaskan oleh The Institute of Internal Auditors juga menekankan pentingnya integrasi informasi risiko dalam seluruh proses audit, yang semakin menguatkan relevansi kebutuhan akan sistem pendukung yang lebih

terstruktur. Oleh karena itu, infrastruktur digital dalam penelitian ini menjadi jembatan penting untuk membaca bagaimana organisasi, dalam batas kapasitasnya, memadukan seleksi risiko, pemanfaatan data, dan efisiensi sumber daya ke dalam satu arsitektur pengawasan yang lebih sistematis (Azcárraga et al., 2025; Betts & Betts, 2022).

Konsep penting terakhir adalah adaptasi strategi dan prosedur audit untuk menjaga kualitas pengawasan ketika sumber daya organisasi menyempit. Literatur menunjukkan bahwa organisasi pengawasan sering kali perlu menyesuaikan jumlah sampel, hari audit, pembagian personel, dan bentuk pelaksanaan audit, tetapi tetap menjaga kerangka inti audit agar mutu hasil pengawasan tidak menurun secara signifikan (Tobing & Sudarmono, 2022; Le et al., 2022). Dalam pendekatan risk-based audit, fleksibilitas semacam ini justru menjadi bagian dari kekuatan metodologisnya, karena organisasi dapat menyusun prosedur yang lebih fokus dan lebih selaras dengan profil risiko yang sedang diuji (Vu et al., 2025; Wang et al., 2025). Temuan-temuan sebelumnya juga menunjukkan bahwa kualitas pengawasan tidak hanya ditentukan oleh banyaknya aktivitas audit, tetapi oleh ketepatan sasaran, relevansi prosedur, dan kemampuan organisasi menerjemahkan risiko ke dalam pemeriksaan yang bermakna (Azcárraga et al., 2025; Betts & Betts, 2022). Dalam konteks praktis, gagasan tentang audit berbasis risiko yang tetap menjaga kualitas juga ditemukan dalam uraian Tuanakotta, Mardiasmo, INTOSAI, maupun berbagai pedoman profesi audit, tetapi dalam penelitian ini gagasan tersebut dibaca kembali melalui lensa bounded rationality dan stakeholder theory agar lebih selaras dengan dinamika organisasi pengawasan publik yang kompleks. Dengan demikian, tinjauan pustaka ini menempatkan penelitian pada titik temu antara keterbatasan rasionalitas, tekanan stakeholder, keterbatasan sumber daya, pemanfaatan data analytics, kebutuhan infrastruktur digital, dan adaptasi prosedur audit, yang seluruhnya akan menjadi pijakan untuk membaca temuan empiris pada bab berikutnya.

METODE

Penelitian ini menggunakan paradigma interpretatif-konstruktivis untuk memahami bagaimana makna atas risiko, prioritas audit, dan strategi pengawasan dibangun oleh aktor pengawasan dalam kondisi keterbatasan kapasitas organisasi. Paradigma ini dipilih karena praktik audit dalam sektor publik tidak dipahami sebagai proses yang sepenuhnya mekanistik dan netral, melainkan sebagai praktik sosial yang dipengaruhi oleh pengalaman, pertimbangan profesional, dan konteks institusional tempat auditor bekerja (Tobing & Sudarmono, 2022; Chatzichristos, 2025). Dalam paradigma ini, realitas pengawasan dipandang sebagai sesuatu yang dikonstruksi melalui interaksi antara pelaku, sistem organisasi, dan lingkungan kebijakan yang melingkupinya. Oleh karena itu, penelitian ini tidak diarahkan untuk menguji hubungan kausal antarkonsep, tetapi untuk mengelaborasi bagaimana audit berbasis risiko dijalankan dan dimaknai dalam konteks pengawasan kepekaan dan cukai. Pendekatan ini sejalan dengan fokus penelitian yang menanyakan bagaimana risiko dipetakan, bagaimana sumber daya audit dialokasikan, dan bagaimana prosedur audit disesuaikan dalam kondisi efisiensi

anggaran. Dengan demikian, paradigma interpretatif-konstruktivis memungkinkan peneliti menangkap dimensi makna, pertimbangan, dan penyesuaian yang tidak dapat dijelaskan hanya melalui pendekatan kuantitatif. Pengumpulan data dilakukan melalui wawancara mendalam semi-terstruktur dengan dua informan kunci yang terlibat langsung dalam proses perencanaan, pemetaan risiko, dan pelaksanaan pengawasan pada Inspektorat II Kementerian Keuangan, yaitu Angga Junaimi (Auditor Muda selaku Plt. Kepala Subbagian Tata Usaha Inspektorat II) yang sering disapa dengan sebutan mas Angga dan Akhmad Musoffa (Auditor Madya Inspektorat II) yang sering disapa dengan sebutan pak Ova. Pemilihan informan dilakukan secara purposive karena penelitian ini memerlukan narasumber yang memiliki pengetahuan substantif mengenai praktik audit berbasis risiko dalam pengawasan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai serta memahami dinamika pengawasan dalam kondisi keterbatasan sumber daya (Lim, 2025; Tahir, 2024). Wawancara semi-terstruktur digunakan untuk menjaga keseimbangan antara pertanyaan yang terarah dan ruang pendalaman atas pengalaman serta penjelasan informan. Fokus pertanyaan diarahkan pada tiga pokok utama, yaitu proses pemetaan dan penilaian risiko, strategi alokasi sumber daya audit yang terbatas, serta penyusunan dan penyesuaian prosedur audit agar kualitas pengawasan tetap terjaga. Bentuk wawancara ini dipilih karena sesuai untuk menggali pengalaman, persepsi, dan pemaknaan informan secara mendalam mengenai praktik pengawasan yang mereka jalankan. Dengan demikian, data yang diperoleh diharapkan tidak hanya menjawab fokus penelitian, tetapi juga menangkap konteks organisasi yang melatarbelakangi keputusan audit. Seluruh wawancara direkam dengan persetujuan informan, kemudian ditranskripsikan ke dalam bentuk teks untuk memudahkan proses analisis. Transkrip awal selanjutnya dibersihkan ke dalam bentuk clean verbatim, yaitu dengan menghilangkan pengulangan, filler, dan bagian percakapan yang tidak relevan, tanpa mengubah substansi makna dari jawaban informan. Langkah ini dilakukan agar data tetap akurat sekaligus cukup rapi untuk dianalisis secara sistematis dalam penelitian kualitatif. Setelah transkrip disiapkan, peneliti membaca ulang seluruh data secara berulang untuk memahami alur percakapan, istilah penting, penekanan makna, serta pola jawaban yang berulang dari kedua informan. Tahap familiarisasi ini penting karena menjadi dasar bagi peneliti untuk mengenali konteks dan nuansa pengalaman informan sebelum melakukan coding yang lebih terstruktur (Braun & Clarke, 2024; Naeem et al., 2023). Dengan demikian, analisis telah dimulai sejak tahap awal pembacaan transkrip, bukan hanya pada saat penulisan hasil. Analisis data menggunakan reflexive thematic analysis mengikuti kerangka Braun dan Clarke yang disesuaikan dengan kebutuhan penelitian interpretatif (Braun & Clarke, 2024; Naeem et al., 2023). Pada tahap awal, peneliti melakukan coding terhadap segmen-segmen data yang relevan dengan pertanyaan penelitian, baik melalui penandaan istilah yang muncul langsung dari ucapan informan maupun melalui pengelompokan frasa yang menunjukkan tindakan, proses, dan makna tertentu. Coding dilakukan secara bertahap sehingga kode awal dapat direvisi, digabungkan, atau dipertajam setelah peneliti membandingkan kembali bagian-bagian data dari kedua informan. Kode-kode tersebut kemudian dikelompokkan ke dalam kategori yang lebih luas, seperti

pemetaan risiko, faktor penilaian risiko, alokasi sumber daya audit, pemanfaatan data analytics, pengembangan sistem pendukung, dan adaptasi prosedur audit. Dari kategori tersebut, peneliti mengembangkan tema-tema utama yang menjelaskan bagaimana audit berbasis risiko dijalankan dalam kondisi keterbatasan kapasitas pengawasan. Dengan demikian, hasil penelitian dibangun melalui proses analisis yang gradual dari data, kode, kategori, hingga tema. Proses analisis dalam penelitian ini bersifat interpretatif, iteratif, gradual, reflektif, dan refleksif. Interpretatif berarti peneliti tidak hanya mendeskripsikan isi wawancara, tetapi juga menafsirkan makna yang terkandung dalam penjelasan informan sesuai konteks pengawasan kepebeanaan dan cukai. Iteratif dan gradual berarti analisis dilakukan secara bertahap melalui pembacaan ulang, revisi coding, dan penyempurnaan kategori serta tema sehingga pemahaman peneliti berkembang seiring dengan keterlibatan yang semakin dalam terhadap data. Reflektif dan refleksif berarti peneliti menyadari bahwa latar belakang pengetahuan dan kedekatan dengan konteks pengawasan sektor publik dapat memengaruhi pembacaan data, sehingga interpretasi dijaga agar tetap berangkat dari transkrip dan tidak semata mengikuti asumsi awal peneliti. Untuk menjaga kredibilitas analisis, peneliti mendokumentasikan jejak proses analisis mulai dari transkrip, coding awal, pengelompokan kategori, hingga penyusunan tema. Dengan pendekatan ini, metode analisis tidak hanya menghasilkan deskripsi tematik, tetapi juga memungkinkan penyusunan thick description yang menjadi dasar bagi hasil dan pembahasan penelitian.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil wawancara menunjukkan bahwa praktik risk-based audit pada Inspektorat II tidak dimulai dari respons spontan terhadap masalah yang sudah muncul, tetapi dari proses perencanaan yang dilakukan lebih awal. Angga menjelaskan bahwa proses tersebut “dimulai dari T-Min 1” karena unit pengawasan perlu lebih dahulu memahami proses bisnis dan risiko pada klien pengawasan. Pernyataan ini menunjukkan bahwa pengawasan disusun dalam siklus yang terencana, bukan semata-mata sebagai tanggapan sesaat terhadap isu yang berkembang. Dalam konteks ini, penilaian risiko menjadi dasar awal untuk menentukan arah pengawasan. Artinya, fokus audit tidak dibentuk setelah tim turun ke lapangan, tetapi sudah mulai dirumuskan sejak tahap perencanaan.

Dalam proses awal tersebut, kedua informan menegaskan bahwa pemetaan risiko banyak bertumpu pada pembacaan proses bisnis. Angga menyatakan bahwa unit pengawasan “biasanya berangkat dari level 3 karena lebih operasional.” Pilihan pada level ini memperlihatkan bahwa organisasi berusaha membaca risiko pada titik yang cukup dekat dengan aktivitas nyata, tetapi masih dapat dikelola untuk kebutuhan audit. Dengan demikian, pemetaan tidak dilakukan secara terlalu abstrak, namun juga tidak terlalu rinci sampai kehilangan fokus. Hasil ini memperlihatkan bahwa proses bisnis menjadi pintu masuk utama untuk memahami area yang perlu diprioritaskan dalam audit.

Penilaian risiko dalam praktiknya tidak hanya bersumber dari satu jenis informasi. Kedua informan menjelaskan bahwa selain proses bisnis, organisasi juga memperhatikan arahan pimpinan, temuan pemeriksaan sebelumnya, perhatian

publik, dan indikasi modus fraud. Pak Ova menegaskan bahwa “arahan pimpinan itu pasti kita perhatikan,” yang menunjukkan bahwa risiko dibaca bukan hanya sebagai persoalan teknis. Dalam praktiknya, apa yang dianggap penting untuk diawasi juga dibentuk oleh sensitivitas isu dan konteks kelembagaan yang sedang dihadapi. Oleh karena itu, penilaian risiko di Inspektorat II berlangsung melalui kombinasi antara pembacaan data, pengalaman pengawasan, dan tuntutan organisasi.

Hasil wawancara juga menunjukkan bahwa penilaian risiko semakin didukung oleh penggunaan teknologi dan analisis data. Angga menjelaskan bahwa proses scoring sudah “masuk di platform AIS,” meskipun penggunaannya belum sepenuhnya final. Keberadaan sistem ini membantu unit pengawasan mengompilasi dan mengurutkan berbagai parameter risiko yang sebelumnya lebih banyak dikerjakan secara manual. Namun, kedua informan tetap menekankan bahwa hasil dari sistem belum dapat diterima mentah-mentah. Dengan kata lain, teknologi berfungsi sebagai alat bantu untuk mempercepat dan merapikan pembacaan risiko, bukan sebagai pengganti pertimbangan auditor.

Setelah scoring awal dilakukan, hasilnya masih melalui tahap kalibrasi. Salah satu informan menjelaskan bahwa “tetap ada kalibrasi” sebelum tema pengawasan benar-benar ditetapkan dalam rencana kerja. Tahap ini penting karena hasil sistem masih perlu diuji ulang terhadap realitas proses bisnis dan kebutuhan pengawasan yang sebenarnya. Informan lain menambahkan bahwa diskusi semacam ini diperlukan agar auditor tidak salah membaca sinyal risiko. Temuan ini menunjukkan bahwa penentuan fokus audit tidak berhenti pada hasil sistem, tetapi dilanjutkan dengan pertimbangan profesional dan verifikasi organisasi.

Kedua informan juga menegaskan bahwa penilaian risiko tidak dilakukan secara tertutup oleh auditor saja. Pak Ova menyampaikan bahwa unit pengawasan “ajak diskusi pemilik prosesnya” untuk memastikan tema yang dipilih benar-benar relevan dengan kondisi operasional. Dengan melibatkan pemilik proses, organisasi berupaya meminimalkan risiko salah sasaran dalam menetapkan fokus pengawasan. Proses ini juga memperlihatkan bahwa tema audit lahir dari interaksi antaraktor, bukan semata-mata dari hasil perhitungan administratif. Oleh sebab itu, hasil penelitian menunjukkan bahwa pemetaan risiko pada Inspektorat II memiliki sifat dialogis dan kontekstual.

Temuan berikutnya berkaitan dengan bagaimana organisasi mengalokasikan sumber daya audit yang terbatas. Kedua informan secara konsisten menjelaskan bahwa ketika efisiensi diberlakukan, yang disesuaikan bukan tema pengawasannya, melainkan bentuk pelaksanaannya. Pak Ova menyatakan bahwa “yang kita kurangi biasanya jumlah kantor, hari, atau personel... temanya tetap.” Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa organisasi berupaya menjaga substansi pengawasan meskipun kapasitas pelaksanaannya harus dipersempit. Dengan kata lain, efisiensi lebih banyak diterjemahkan sebagai penataan ulang cara audit dijalankan daripada penghilangan fokus audit yang dianggap penting.

Penyesuaian itu juga tidak dilakukan secara sembarangan. Kedua informan menjelaskan bahwa ketika jumlah kantor yang diaudit dikurangi, yang dipertahankan adalah kantor yang paling mewakili populasi atau area berisiko

tinggi. Pak Ova mengatakan bahwa apabila jumlah kantor dikurangi, “tetap kita pilih yang mewakili populasi terbesar.” Hal ini menunjukkan bahwa organisasi tetap berusaha menjaga representativitas hasil audit meskipun cakupan audit menyempit. Dalam praktiknya, keputusan tersebut menunjukkan bahwa efisiensi dilakukan dengan tetap mempertimbangkan nilai informasi dari objek audit. Oleh karena itu, penyempitan cakupan tidak identik dengan hilangnya kualitas.

Di titik inilah data analytics menjadi sangat penting. Kedua informan menegaskan bahwa analisis data membantu auditor mengetahui area yang perlu didalami sebelum turun ke lapangan. Pak Ova menyampaikan bahwa sekarang auditor datang ke lapangan “tinggal membuktikan anomali hasil data analitik.” Ungkapan ini menunjukkan pergeseran yang cukup besar dalam cara kerja audit. Lapangan tidak lagi semata-mata menjadi tempat mencari masalah dari awal, tetapi menjadi tempat memverifikasi dan memperdalam anomali yang telah diidentifikasi lebih dahulu.

Perubahan tersebut membuat alokasi waktu audit juga ikut berubah. Informan menjelaskan bahwa banyak proses identifikasi awal kini dapat dilakukan dari kantor sehingga waktu audit lapangan menjadi lebih terarah. Audit tidak lagi dimulai dengan eksplorasi yang luas, tetapi dengan dugaan yang lebih spesifik mengenai titik masalah yang akan dibuktikan. Dalam pembacaan hasil, hal ini berarti efisiensi bukan hanya pengurangan hari audit, tetapi perubahan urutan kerja audit itu sendiri. Dengan cara itu, auditor dapat menggunakan waktu yang lebih sedikit untuk menghasilkan fokus yang lebih tajam. Temuan ini menegaskan bahwa efisiensi kerja audit sangat bergantung pada kualitas analisis sebelum pemeriksaan lapangan dilakukan.

Selain membantu menentukan fokus audit, data analytics juga membantu organisasi memperkirakan kebutuhan sumber daya audit. Pak Ova menjelaskan bahwa dari hasil analisis data, unit pengawasan mulai dapat memperkirakan kebutuhan biaya, kebutuhan orang, dan hari audit yang diperlukan. Hal ini menunjukkan bahwa data dipakai tidak hanya untuk membaca risiko, tetapi juga untuk merancang bentuk intervensi audit secara konkret. Informan tersebut menekankan bahwa perencanaan terkait biaya, orang, dan waktu “semua berawal dari situ,” merujuk pada hasil analisis data. Dengan demikian, data analytics berfungsi ganda sebagai alat identifikasi risiko dan alat penataan efisiensi sumber daya.

Hasil wawancara juga memperlihatkan bahwa data analytics memungkinkan organisasi membaca pola risiko yang lebih luas dan berulang. Informan menjelaskan bahwa dari analisis tersebut auditor dapat melihat anomali yang muncul secara berulang pada unit atau transaksi tertentu. Pola seperti ini memberi informasi yang lebih kaya dibandingkan temuan yang hanya berdiri sebagai kasus tunggal. Dalam beberapa situasi, hasil pembacaan pola itu menjadi dasar untuk rekomendasi yang menyentuh proses bisnis secara lebih luas. Temuan ini menunjukkan bahwa fungsi audit tidak hanya berada pada level deteksi, tetapi juga mulai bergerak pada level pembelajaran organisasi. Dengan demikian, data analytics memberi nilai tambah karena memperluas daya baca auditor terhadap struktur risiko.

Penguatan audit berbasis risiko pada Inspektorat II juga berkaitan dengan pembangunan sistem pendukung yang lebih terpadu. Kedua informan menegaskan bahwa organisasi sedang mengembangkan Assurance Information System atau AIS untuk membantu pemetaan dan prioritas risiko secara lebih sistematis. Pak Ova menjelaskan bahwa tantangannya adalah membuat alat tersebut semakin tepat agar benar-benar membantu pengawasan. Hal ini menunjukkan bahwa organisasi memandang kebutuhan sistem bukan hanya sebagai pelengkap administratif, tetapi sebagai infrastruktur penting dalam pengawasan modern. Dalam hasil penelitian ini, AIS terlihat sebagai bagian dari upaya organisasi untuk mengelola informasi risiko dalam jumlah besar secara lebih terstruktur. Oleh karena itu, transformasi audit yang muncul tidak hanya menyentuh prosedur, tetapi juga menyentuh cara organisasi mengelola informasi.

Walaupun demikian, kedua informan tidak menggambarkan AIS sebagai sistem yang sepenuhnya selesai. Mereka menegaskan bahwa sistem tersebut masih berkembang dan perlu terus disempurnakan. Pak Ova menjelaskan bahwa tantangan utamanya bukan hanya membangun platform, tetapi memastikan logika scoring dan data yang masuk benar-benar relevan untuk kebutuhan audit. Artinya, teknologi belum dipandang sebagai jawaban final, tetapi sebagai alat yang terus diuji dan dikalibrasi. Dalam konteks hasil penelitian, hal ini memperlihatkan bahwa digitalisasi audit masih merupakan proses belajar organisasi. Dengan demikian, AIS lebih tepat dibaca sebagai infrastruktur yang sedang dibangun daripada sistem yang sudah matang sepenuhnya.

Isu penting lain yang muncul dari wawancara adalah kompetensi auditor. Kedua informan menjelaskan adanya perbedaan yang cukup jelas antara auditor senior dan auditor yang lebih muda. Auditor senior dinilai lebih kuat dalam melihat gambaran besar proses bisnis dan strategi pengawasan, sedangkan auditor muda cenderung lebih menguasai IT dan data analytics. Dalam pembacaan hasil, perbedaan ini penting karena menunjukkan bahwa transformasi audit tidak hanya soal metode, tetapi juga soal kapasitas manusia. Organisasi membutuhkan auditor yang memahami konteks pengawasan sekaligus auditor yang mampu mengolah data dalam jumlah besar. Dengan demikian, keberhasilan audit berbasis risiko bergantung pada bagaimana organisasi memadukan dua jenis kompetensi tersebut.

Pak Ova secara eksplisit menyatakan bahwa pegawai senior “paham helicopter view-nya,” tetapi sering kali tidak sekuat pegawai muda dalam aspek teknologi. Sebaliknya, pegawai muda dinilai lebih tangkas pada sisi teknis, tetapi belum tentu memiliki kedalaman perspektif strategis yang sama. Bagi peneliti, temuan ini tidak menunjukkan kelemahan semata, tetapi bentuk komplementaritas yang perlu dikelola oleh organisasi. Perubahan ke arah audit berbasis data membutuhkan kolaborasi antara perspektif strategis dan keterampilan teknis. Oleh karena itu, transformasi pengawasan pada kasus ini juga dapat dibaca sebagai persoalan pembelajaran organisasi. Dengan kata lain, kualitas audit tidak hanya ditentukan oleh metode, tetapi juga oleh susunan kapasitas internal yang menopangnya.

Jika dirangkum, hasil penelitian memperlihatkan empat temuan empiris utama. Pertama, pemetaan dan penilaian risiko dilakukan melalui pembacaan

proses bisnis, indikator risiko, dan kalibrasi kelembagaan. Kedua, efisiensi sumber daya mendorong organisasi menata ulang bentuk pelaksanaan audit tanpa mengubah tema pengawasan yang substantif. Ketiga, data analytics menjadi inti dalam membantu prioritas, penentuan kebutuhan audit, dan pembuktian anomali. Keempat, pengembangan AIS dan pengelolaan kompetensi auditor menunjukkan bahwa transformasi audit juga berlangsung pada tingkat sistem dan kapasitas organisasi. Keempat temuan tersebut menunjukkan bahwa audit pada Inspektorat II tidak dapat dibaca sekadar sebagai prosedur formal, melainkan sebagai proses adaptasi organisasi terhadap keterbatasan.

Batas antara bagian hasil dan pembahasan menjadi jelas pada titik ini. Bagian hasil memperlihatkan bagaimana para informan menjelaskan praktik audit yang mereka jalankan, sedangkan bagian berikutnya akan membaca temuan tersebut melalui penelitian terdahulu dan kerangka teori yang sudah dikunci. Dengan demikian, pembahasan tidak akan mengulang data secara deskriptif, tetapi menginterpretasikan apa yang telah ditemukan dari wawancara. Temuan-temuan empiris tadi menjadi dasar untuk melihat bagaimana risk-based audit bekerja dalam situasi keterbatasan kapasitas. Pada tahap ini, data lapangan tetap menjadi pijakan utama. Dari data inilah pembahasan teoretis selanjutnya akan dibangun.

Temuan mengenai seleksi risiko melalui proses bisnis, indikator kelembagaan, dan kalibrasi organisasi sejalan dengan penelitian yang menempatkan risk-based audit sebagai mekanisme pemusatan perhatian audit pada area yang paling signifikan (Amran et al., 2023; Vu et al., 2025). Namun, hasil penelitian ini menambahkan bahwa prioritas tersebut tidak berhenti pada scoring formal, tetapi dilanjutkan dengan dialog bersama pemilik proses dan pembacaan konteks aktual unit yang diawasi. Di titik ini, penelitian ini memperlihatkan bahwa pemetaan risiko dalam sektor publik bersifat lebih dinamis daripada gambaran normatif yang sering terlihat dalam literatur. Fokus audit lahir dari perpaduan antara alat, pengalaman, dan negosiasi organisasi. Dengan demikian, hasil penelitian ini tidak hanya mengonfirmasi pentingnya risk-based audit, tetapi juga memperluas pemahaman tentang bagaimana prioritas risiko benar-benar dibentuk di lapangan. Temuan ini membuat praktik audit tampak lebih hidup dan lebih kontekstual.

Temuan mengenai penyesuaian sumber daya juga mengonfirmasi sekaligus memperkaya penelitian sebelumnya. Ahrens dan Ferry (2020), Barbera et al. (2020), dan Shidqi dan Firmansyah (2024) menunjukkan bahwa tekanan fiskal cenderung menyempitkan kapasitas pengawasan sektor publik. Penelitian ini mengonfirmasi kondisi itu, tetapi menunjukkan bahwa organisasi tidak pasif di hadapannya. Inspektorat II justru menata ulang sampel, waktu, dan personel dengan tetap mempertahankan fokus pengawasan yang dianggap penting. Dalam pembacaan ini, resource constraints tidak semata-mata menghasilkan defisit kapasitas, tetapi juga mendorong organisasi menyusun prioritas dengan lebih disiplin. Dengan demikian, hasil penelitian ini memberi nuansa bahwa efisiensi tidak hanya berarti berkurangnya kapasitas, tetapi juga munculnya kebutuhan untuk bekerja dengan pilihan yang lebih selektif dan lebih terukur.

Temuan mengenai sentralitas data analytics sangat kuat ketika dibandingkan dengan studi yang menyoroti pentingnya teknologi dalam audit modern. Penelitian

Sanoran dan Ruangprapun (2023), Dung (2024), dan Tavares et al. (2025) menunjukkan bahwa analisis data memperbaiki identifikasi risiko dan memperkuat perencanaan audit. Hasil penelitian ini melangkah lebih jauh karena memperlihatkan bahwa data analytics di Inspektorat II bukan hanya alat bantu, tetapi juga dasar bagi perhitungan kebutuhan audit dan fokus kerja lapangan. Artinya, data analytics tidak sekadar mendukung audit, tetapi ikut membentuk arsitektur keputusan audit itu sendiri. Dalam konteks pengawasan publik Indonesia, temuan ini cukup penting karena menunjukkan transformasi audit yang lebih matang. Oleh sebab itu, penelitian ini memberi kontribusi empiris yang nyata terhadap diskusi tentang audit berbasis data dalam organisasi pengawasan sektor publik.

Temuan mengenai AIS dan dinamika kompetensi auditor juga memberi tambahan penting pada literatur. Penelitian sebelumnya memang telah menekankan arti penting dukungan teknologi dan kompetensi dalam meningkatkan kualitas audit, tetapi hasil penelitian ini menunjukkan bagaimana keduanya bertemu dalam satu proses transformasi organisasi. AIS berfungsi sebagai upaya institusional untuk menata informasi risiko secara lebih terpadu, sedangkan perbedaan kompetensi auditor menunjukkan bahwa keberhasilan transformasi digital sangat dipengaruhi oleh kapasitas manusia yang menopangnya. Dalam pembacaan peneliti, dua hal ini menunjukkan bahwa perubahan audit bukan semata perubahan prosedur, tetapi juga perubahan infrastruktur dan pembelajaran internal organisasi. Dengan demikian, transformasi audit pada Inspektorat II perlu dipahami sebagai proses kelembagaan yang lebih luas. Hal ini membuat penelitian Anda tidak hanya berbicara tentang audit, tetapi juga tentang perubahan organisasi pengawasan.

Melalui lensa *bounded rationality*, seluruh temuan penelitian ini menjadi lebih mudah dipahami. Organisasi pengawasan tidak pernah bekerja dalam kondisi informasi, waktu, dan sumber daya yang sempurna, sehingga mustahil mengaudit seluruh populasi secara merata. Karena itu, organisasi harus menyederhanakan kompleksitas pengawasan melalui proses bisnis level 3, scoring risiko, pemilihan sampel representatif, dan fokus audit berbasis anomali data. Dalam kerangka ini, keputusan audit bukan upaya mencari pilihan yang paling ideal dalam arti absolut, tetapi mencari pilihan yang paling masuk akal dan paling mungkin dijalankan di bawah keterbatasan. Temuan tentang pengurangan kantor, hari, dan personel tanpa mengubah tema pengawasan menunjukkan dengan jelas logika tersebut. Dengan demikian, audit berbasis risiko pada Inspektorat II merupakan manifestasi konkret dari rasionalitas terbatas dalam organisasi pengawasan publik.

Bounded rationality juga membantu menjelaskan mengapa data analytics dan AIS menjadi sangat penting. Ketika kapasitas manusia terbatas untuk memproses semua informasi yang tersedia, organisasi membutuhkan alat yang dapat membantu menyaring, mengurutkan, dan memusatkan perhatian auditor pada informasi yang paling relevan. Dalam hasil wawancara, fungsi itulah yang mulai dijalankan oleh analisis data dan sistem pendukung digital. Namun, temuan lapangan juga menunjukkan bahwa teknologi tersebut tetap membutuhkan kalibrasi dan pembacaan manusia. Artinya, teknologi tidak menggantikan rasionalitas auditor, tetapi bekerja di dalam batas-batas rasionalitas itu sebagai alat pengelola

kompleksitas. Dengan demikian, hasil penelitian ini memperjelas relevansi grand theory, bukan sekadar menyebutkannya secara formal.

Sementara itu, stakeholder theory menjelaskan mengapa prioritas audit di Inspektorat II tidak hanya ditentukan oleh tinggi-rendahnya risiko teknis. Ketika arahan pimpinan, perhatian publik, isu fraud, dan sensitivitas kelembagaan masuk ke dalam penilaian risiko, terlihat jelas bahwa organisasi pengawasan bekerja dalam medan akuntabilitas yang kompleks. Audit tidak hanya diminta efektif secara profesional, tetapi juga responsif terhadap isu yang berimplikasi pada legitimasi organisasi. Temuan ini menunjukkan bahwa keputusan audit merupakan hasil interaksi antara penilaian profesional dan tuntutan akuntabilitas. Dengan kata lain, risiko yang diprioritaskan bukan hanya yang paling besar secara perhitungan, tetapi juga yang paling penting secara kelembagaan. Stakeholder theory dalam penelitian ini benar-benar membantu membaca logika prioritas audit pada sektor publik.

Jika dikaitkan dengan konteks yang lebih luas, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa efisiensi anggaran tidak selalu harus dibaca sebagai pelemahan pengawasan. Dalam kasus Inspektorat II, efisiensi justru mendorong organisasi menata ulang cara kerja, memperkuat penggunaan data, dan membangun sistem pendukung yang lebih terarah. Hal ini membuat "audit more with less" dalam penelitian ini tidak berarti sekadar bekerja lebih keras dengan sumber daya yang sama, tetapi bekerja lebih cerdas dengan fokus yang lebih presisi. Pembacaan ini penting karena memberi alternatif terhadap narasi efisiensi sektor publik yang sering diasosiasikan secara otomatis dengan penurunan kualitas. Dalam konteks organisasi pengawasan di Indonesia, temuan ini memberi pelajaran praktis yang cukup relevan. Dengan demikian, hasil penelitian tidak hanya memperkaya teori, tetapi juga menawarkan cara pandang yang lebih konstruktif terhadap kebijakan efisiensi.

Secara konseptual, penelitian ini dapat disintesis ke dalam empat temuan besar yang saling berkaitan. Pertama, risk-based audit pada Inspektorat II telah bergerak menuju bentuk yang semakin data-enabled melalui penggunaan data analytics dalam pemetaan dan prioritasasi risiko. Kedua, tekanan efisiensi tidak direspons dengan menghapus tema pengawasan, tetapi dengan menata ulang sampel, waktu, personel, dan bentuk pelaksanaan audit. Ketiga, transformasi tersebut sangat bergantung pada kemampuan organisasi menggabungkan kompetensi strategis auditor senior dengan kemampuan teknis auditor yang lebih kuat dalam analitik dan sistem informasi. Keempat, pengembangan AIS memperlihatkan bahwa organisasi sedang membangun infrastruktur digital untuk menopang model pengawasan yang lebih sistematis dan responsif. Keempat temuan itu menunjukkan bahwa praktik audit pada Inspektorat II bukan sekadar penerapan metode, tetapi proses transformasi organisasi pengawasan. Karena itu, hasil penelitian ini memiliki bobot yang lebih luas daripada sekadar deskripsi prosedur audit.

Dengan demikian, risk-based audit dalam kondisi budget efficiency pada Inspektorat II paling tepat dipahami sebagai strategi pengawasan adaptif yang bertumpu pada kombinasi antara prioritasasi risiko, pemanfaatan data analytics, penguatan kompetensi auditor, dan pembangunan infrastruktur digital

pengawasan. Dalam kerangka tersebut, keterbatasan sumber daya tidak menghilangkan kemungkinan tercapainya pengawasan yang efektif, selama organisasi mampu menerjemahkan tekanan efisiensi menjadi inovasi metode dan inovasi sistem. Temuan ini memberi kontribusi teoritis karena memperlihatkan bagaimana bounded rationality dan stakeholder theory bekerja secara konkret dalam pengambilan keputusan audit sektor publik. Temuan ini juga memberi kontribusi empiris karena menunjukkan bagaimana praktik “audit more with less” benar-benar dijalankan dalam pengawasan kepabeanan dan cukai. Pada saat yang sama, penelitian ini memberi kontribusi praktis bagi APIP lain yang menghadapi tantangan serupa terkait keterbatasan sumber daya, tekanan akuntabilitas, dan kebutuhan memperkuat pengawasan berbasis data. Karena itu, bagian hasil dan pembahasan ini menempatkan penelitian bukan hanya sebagai laporan wawancara, tetapi sebagai argumentasi akademik mengenai transformasi pengawasan publik dalam kondisi keterbatasan kapasitas.

SIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa praktik risk-based audit pada Inspektorat II dalam kondisi budget efficiency tidak dijalankan melalui pengurangan perhatian terhadap risiko, tetapi melalui penataan ulang strategi pengawasan agar tetap efektif di tengah keterbatasan kapasitas organisasi. Pemetaan dan penilaian risiko dilakukan secara selektif melalui pembacaan proses bisnis, penggunaan berbagai indikator risiko, kalibrasi organisasi, dan dukungan data analytics yang semakin kuat. Dalam pelaksanaannya, keterbatasan jumlah personel, hari audit, dan cakupan pemeriksaan direspons dengan pemilihan objek yang lebih representatif, audit lapangan yang lebih terfokus, serta pemanfaatan analisis data untuk mengidentifikasi anomali sebelum pembuktian dilakukan di lapangan. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa pengembangan Assurance Information System dan pengelolaan kompetensi auditor menjadi bagian penting dalam transformasi pengawasan berbasis risiko. Dengan demikian, penelitian ini menegaskan bahwa audit berbasis risiko dalam sektor publik dapat tetap dijalankan secara adaptif, kredibel, dan akuntabel meskipun berada dalam tekanan efisiensi anggaran dan keterbatasan sumber daya. Kebaruan penelitian ini terletak pada kemampuannya menunjukkan bahwa risk-based audit dalam kondisi keterbatasan sumber daya tidak hanya merupakan metode teknis penentuan prioritas audit, tetapi juga merupakan strategi organisasi dalam mengelola keterbatasan informasi, kapasitas, dan tuntutan akuntabilitas secara bersamaan. Penelitian ini penting dilakukan karena sebagian besar pembahasan audit berbasis risiko masih cenderung menempatkannya sebagai solusi normatif, sementara penelitian ini memperlihatkan bagaimana pendekatan tersebut benar-benar dijalankan dalam praktik pengawasan kepabeanan dan cukai yang berisiko tinggi dan dinamis. Secara praktis, hasil penelitian ini dapat menjadi masukan bagi Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, serta Aparat Pengawasan Intern Pemerintah lainnya untuk memperkuat pengawasan melalui prioritas risiko, pemanfaatan data analytics, dan pengembangan sistem pendukung yang lebih terintegrasi. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa penguatan kompetensi auditor,

terutama dalam memadukan perspektif strategis dan kemampuan analitik, merupakan faktor penting untuk menjaga kualitas pengawasan di tengah keterbatasan sumber daya. Dengan demikian, implikasi praktis penelitian ini terletak pada perlunya organisasi pengawasan mengembangkan strategi audit yang lebih berbasis data, lebih selektif, dan lebih adaptif terhadap perubahan lingkungan pengawasan. Penelitian ini memiliki keterbatasan karena hanya berfokus pada satu konteks organisasi pengawasan, yaitu Inspektorat II, dengan jumlah informan yang terbatas pada dua informan kunci, sehingga temuan yang dihasilkan bersifat mendalam tetapi belum ditujukan untuk generalisasi statistik ke seluruh organisasi pengawasan publik. Selain itu, penelitian ini berfokus pada perspektif aktor pengawasan internal dan belum memasukkan sudut pandang unit yang diawasi atau pihak lain yang terlibat dalam ekosistem pengawasan. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya dapat memperluas cakupan dengan melibatkan lebih banyak informan dari berbagai posisi, membandingkan beberapa unit pengawasan, atau mengombinasikan pendekatan kualitatif dengan data dokumen dan data kuantitatif pendukung agar diperoleh gambaran yang lebih komprehensif. Penelitian berikutnya juga dapat mendalami secara khusus efektivitas data analytics, pengembangan sistem pendukung audit, serta dinamika kompetensi auditor dalam transformasi pengawasan berbasis risiko. Dengan pengembangan tersebut, studi lanjutan diharapkan dapat memperkaya pemahaman mengenai bagaimana organisasi pengawasan sektor publik mempertahankan kualitas audit dalam kondisi keterbatasan yang semakin kompleks.

DAFTAR RUJUKAN

- Aditya H. P. K. Putra, E. S. Y. E. S. M. K. (2021). Moderating Effect of Implementation Risk-Based Auditing on Audit Quality. *Jurnal Akuntansi*, 25(2), 276. <https://doi.org/10.24912/ja.v25i2.810>
- Ahrens, T., & Ferry, L. (2020). Financial resilience of English local government in the aftermath of COVID-19. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32(5), 813–823. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2020-0098>
- Aikins, A. E., Mensah, J. V., & Kumi-Kyereme, A. (2021). Examining Internal Audit Process of Selected Local Governments in the Central Region of Ghana. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 7(1), 16–37. <https://doi.org/10.32602/jafas.2021.010>
- Almgrashi, A., & Mujalli, A. (2024). The Influence of Sustainable Risk Management on the Implementation of Risk-Based Internal Auditing. *Sustainability (Switzerland)*, 16(19). <https://doi.org/10.3390/su16198455>
- Alzeban, A. (2020). Internal audit as an antecedent of economic growth. *Journal of Economic Studies*, 48(7), 1267–1283. <https://doi.org/10.1108/JES-08-2019-0350>
- Amran, N. A., Malek, M., Ismail, M. S., & Mohamad Nor, M. N. (2023). A Review on Risk-Based Audit Approach: Malaysian Public Sector's Perspective. *IPN Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*, 13(2), 85–108. <https://doi.org/10.58458/ipnj.v13.02.05.0096>

-
- Andersen, T. J., & Young, P. C. (2023). Enhancing public sector enterprise risk management through interactive information processing. *Frontiers in Research Metrics and Analytics*, 8. <https://doi.org/10.3389/frma.2023.1239447>
- Anggraini, D. A., Albab, U., & Kristyan. (2025). Efektivitas Implementasi Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) dalam Mewujudkan Tata Kelola Pemerintahan yang Baik. *Jurnal Riset Sosial Humaniora Dan Pendidikan*, 3(6), 187–200. <https://doi.org/10.62383/risoma.v3i6.1270>
- Anugraheni, E. P., Setiawati, E., & Trisnawati, R. (2022). Analysis of Risk-Based Internal Audit Planning Implementation and Its Impact on Audit Quality: Case Study at the Inspectorate of Surakarta, Indonesia. *Journal of Economics and Business*, 5(3). <https://doi.org/10.31014/aior.1992.05.03.448>
- Aslett, J., Cantens, T., Chastel, F., Crown, E., & Hamilton, S. (2025). Generative Artificial Intelligence for Compliance Risk Analysis. In *Technical Notes and Manuals* (Vol. 2025, Issue 013). <https://doi.org/10.5089/9798229012430.005>
- Aviva, J. (2022). Effect of Risk Based Audit, Internal Control System and Organizational Commitment to Fraud Prevention With Ethical Considerations as Moderating Variables: Empirical Study on State-Owned Enterprises in Palembang City. *Journal of Accounting and Taxation*, 2, 55–69. <https://doi.org/10.47747/jat.v2i2.688>
- Azcárraga, A. P., Azcárraga, A. A. P., García-Sanjinés, J. M., Juan, R. A. S., Lemus, S. A., Wood, P. R., & Kokoli, R. (2025). Developing a Risk-Based Compliance Improvement Plan for Customs Administrations. *International Monetary Fund*. <https://books.google.co.id/books?id=gIhCEQAAQBAJ>
- Barbera, C., Jones, M., Korac, S., Saliterer, I., & Steccolini, I. (2020). Governmental financial resilience under austerity in Austria, England and Italy: how do local governments cope with financial shocks? *Public Administration*, 95(3), 670–697.
- Basuki, H. S., & Febrina, R. (2021). Trends in customs value disputes in Indonesia. *International Tax Review*. <https://www.proquest.com/openview/18e1cc20f9bfbfd31c491fb2f9a72548/1?pq-origsite=gscholar&cbl=30282>
- Betts, S. E., & Betts, S. (2022). Revenue Administration: Compliance Risk Management: Overarching Framework to Drive Revenue Performance. *International Monetary Fund*. <https://books.google.co.id/books?id=CCaHEAAAQBAJ>
- Braun, V., & Clarke, V. (2024). A critical review of the reporting of reflexive thematic analysis in Health Promotion International. *Health Promotion International*, 39(3). <https://doi.org/10.1093/heapro/daae049>
- Chatzichristos, G. (2025). Qualitative Research in the Era of AI: A Return to Positivism or a New Paradigm? *International Journal of Qualitative Methods*, 24, 1–12. <https://doi.org/10.1177/16094069251337583>
- Cohen, A., Kantor, J., & Levy, S. (2025). Does Risk Matter? An Audit Risk Approach for Technology Adoption in Financial Audits. *International Journal of Auditing*, 86–106. <https://doi.org/10.1111/ijau.70005>

- Darmawan, H., Mulyati, & Mauzu, F. (2025). Evaluasi Kompetensi Auditor Inspektorat dalam Mengungkap Kecurangan Penyelenggaraan Keuangan Negara. *KINERJA: Jurnal Ekonomi Dan Manajemen*, 22(2), 170–180.
- Dung, N. (2024). Factors Affecting Risk-Based Audit and Quality Audit. *Emerging Science Journal*, 8, 957–971. <https://doi.org/10.28991/ESJ-2024-08-03-010>
- Elnahass, M., Jia, X., & Crawford, L. (2024). Disruptive technology and audit risks: Evidence from FTSE 100 companies. *Emerging Markets Review*, 63, 101218. <https://doi.org/10.1016/j.ememar.2024.101218>
- Erlina, Nasution, A. A., & Atmanegara, I. Y. and A. W. (2020). The Role Of Risk Based Internal Audit In Improving Audit Quality. *International Journal of Management*, 11(12), 299–310. <https://doi.org/10.34218/ijm.11.12.2020.029>
- Gourbier, L., Iacuzzi, S., Padovani, E., & Saliterer, I. (2025). Risk Management in the Public Sector: A Comparative Analysis of Central Government Settings in France, Germany, and Italy. *Financial Accountability and Management*, 41(2), 293–307. <https://doi.org/10.1111/faam.12416>
- INTOSAI. (2023). Strengthening budget credibility through external audits: A handbook for auditors. Vienna: International Organization of Supreme Audit Institutions. <https://www.addistaxinitiative.net/event/strengthening-performance-public-financial-management-system-through-external-audits>
- Juwita, A., & Erlina, E. (2024). Evaluating the impact of risk management and risk-based internal audit on fraud detection in local governments. *Problems and Perspectives in Management*, 22, 653–664. [https://doi.org/10.21511/ppm.22\(3\).2024.50](https://doi.org/10.21511/ppm.22(3).2024.50)
- Kementerian Keuangan RI. (2024). Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 114 Tahun 2024 Tentang Audit Kepabeanaan Dan Audit Cukai. February, 4–6. <https://jdih.kemenkeu.go.id/dok/pmk-114-tahun-2024>
- Kurniawan, T., Bukit, R. B., & Erwin, K. (2023). The Factors Influencing the Risk Based Internal Audit in Improving the Effectiveness of Internal Audit. *International Journal of Social Science and Business*, 7(4), 1030–1041. <https://doi.org/10.23887/ijssb.v7i4.51371>
- Lapiente, V., & Van de Walle, S. (2020). The effects of new public management on the quality of public services. *Governance*, 33(3), 461–475. <https://doi.org/10.1111/gove.12502>
- Le, T. T., Nguyen, T. M. A., Do, V. Q., & Ngo, T. H. C. (2022). Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling – Evidence from Vietnam. *European Research on Management and Business Economics*, 28(3), 100196. <https://doi.org/10.1016/j.iedeen.2022.100196>
- Lexology. (2025). Understanding Indonesia’s new rules on customs and excise audits under Minister of Finance Regulation No. 114 of 2024. <https://www.lexology.com/>
- Lim, W. M. (2025). Systematic Literature Reviews: Reflections, Recommendations, and Robustness Check. *Journal of Consumer Behaviour*, 24(3), 1498–1510. <https://doi.org/10.1002/cb.2479>
- Mais, R. G., & Halim, W. (2020). Implementasi Manajemen Risiko Dalam Penentuan Objek Audit Kepabeanaan dan Cukai (Studi Pada Direktorat Audit

- Kepabencanaan dan Cukai, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, Kementerian Keuangan). *Jurnal Akuntansi Dan Manajemen*, 17(02), 69–84. <http://repository.stei.ac.id/id/eprint/125>
- Maisyarah, R., & Syari, M. E. (2025). Literature Review: Risk-Based Audit Approach in Operational Auditing in Indonesian Islamic Banking Companies. *Asian Journal of Management Analytics*, 4(3), 1313–1326. <https://doi.org/10.55927/ajma.v4i3.15079>
- Mardiasmo. (2021). *Akuntansi Sektor Publik - Edisi Terbaru*. Andi Offset. <https://books.google.co.id/books?id=pBVCEAAAQBAJ>
- Mensah, L., & Bein, M. A. (2023). Sound Corporate Governance and Financial Performance: Is There a Link? Evidence from Manufacturing Companies in South Africa, Nigeria, and Ghana. *Sustainability (Switzerland)*, 15(12). <https://doi.org/10.3390/su15129263>
- Mujalli, A. (2024). Factors Affecting the Implementation of Risk-Based Internal Auditing. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(5). <https://doi.org/10.3390/jrfm17050196>
- Munthe, A., Mahulae, C., & Muda, I. (2025). Risk-Based Information System Audit: A Literature Review and Its Implications in Accounting. *Indonesia Economic Journal*, 1(2), 1416–1424. <https://doi.org/10.63822/zknzvm95>
- Naeem, M., Ozuem, W., Howell, K., & Ranfagni, S. (2023). A Step-by-Step Process of Thematic Analysis to Develop a Conceptual Model in Qualitative Research. *International Journal of Qualitative Methods*, 22(October), 1–18. <https://doi.org/10.1177/16094069231205789>
- Noch, M. Y. (2024). A Critical Analysis of Risk Auditing: An Auditor's Approach. *Golden Ratio of Auditing Research*, 4(1), 01–13. <https://doi.org/10.52970/grar.v4i1.383>
- Nugroho, D. B., Latief, Y., Wibowo, M. A., Arifuddin, R., Lestari, F., & Akram, M. N. (2024). Development of a Framework for Risk-Based Integrated Safety Audit to Enhance Construction Safety Performance. *Civil Engineering Journal (Iran)*, 10(3), 779–795. <https://doi.org/10.28991/CEJ-2024-010-03-08>
- Nurnaningsih, R., Siahay, A. Z. D., Safari, M. D. E. T., Sofana, A. I., & Jauhari, B. (2024). The Effectiveness of Risk Based Audit in Financial Institutions. *Journal Markcount Finance*, 2(2), 296–308. <https://doi.org/10.70177/jmf.v2i2.1478>
- Safriliana, R., Asmawati, Y., Luthfi, N. F., Sambo, E. M., Ekkiwinatha, N., Febrianti, D., Nurhandika, A., & Manurung, M. R. A. (2025). *Audit Berbasis Risiko: Pendekatan Modern dalam Pengawasan Keuangan*. PT Bukuloka Literasi Bangsa. <https://books.google.co.id/books?id=eUGkEQAAQBAJ>
- Sanoran, K., & Ruangprapun, J. (2023). Initial Implementation of Data Analytics and Audit Process Management. *Sustainability (Switzerland)*, 15(3). <https://doi.org/10.3390/su15031766>
- Shidqi, F., & Firmansyah, A. (2024). Bagaimana Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Dalam Pengawasan Akuntabilitas Proyek Kerjasama Pemerintah Dan Badan Usaha? *Jurnalku*, 4(1), 50–67. <https://doi.org/10.54957/jurnalku.v4i1.722>

- Soh, D. S. B., & Martinov-Bennie, N. (2023). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, Social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80–111. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1075>
- Stanton, T. H. (2023). Public Management in an Uncertain Environment Lessons from Enterprise Risk Management. Johns Hopkins University, 1–15. <https://www.businessofgovernment.org/report/issue-brief-public-management-uncertain-environment-lessons-enterprise-risk-management>
- Tahir, S. (2024). Using Semi-structured Interviews in Qualitative Research: A Case of the Maintenance of Social Order in the Linguistic Landscape of Islamabad, Pakistan. *Qlantic Journal of Social Sciences and Humanities*, 5(4), 158–168. [https://doi.org/10.55737/qjssh.v-iv\(cp\).24139](https://doi.org/10.55737/qjssh.v-iv(cp).24139)
- Tavares, M. C., Almeida, M. F. R., Vale, J., & Kapo, A. (2025). Audit 5.0 in Risk and Materiality Assessment: An Ethnographic Approach. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(8), 1–25. <https://doi.org/10.3390/jrfm18080419>
- The Institute of Internal Auditors. (2020). Risk-based internal auditing: A practical guide. Altamonte Springs, FL: IIA. https://www.complianceweek.com/membership?gad_source=1&gad_campaignid=22847501908&gbraid=0AAAAADctQ77hMglUAhPZFzgejBmGwkMNa&gclid=Cj0KCCQiAm9fLBhCQARIsAJonOctEfzeFppMYccHPQ7gPe_DStOFKYaJ0_NcpzbTyvIkbWxpFHLBah-AaAoVAEALw_wcB
- Tobing, A. N. L., & Sudarmono, S. (2022). Designing Risk-Based Internal Audit Plan in the Internal Auditor Division (A Case Study in PT XY). *Budapest International Research and Critics Institute (BIRCI-Journal) Humanities and Social Sciences*, 5. <https://doi.org/10.33258/birci.v5i1.3755>
- Tuanakotta, T. M. (2022). Audit Internal Berbasis Risiko. <https://penerbitsalemba.com/buku/01-0438--audit-internal-berbasis-risiko>
- U.S. Customs, & Border Protection. (2025). Audits/Trade regulatory audit. <https://www.cbp.gov/trade/programs-administration/audits>
- Vu, T. Q., Abu Afifa, M., & Tran, N. K. (2025). Risk-based audit approach and audit quality in the public sector: empirical evidence from an emerging country. *Asian Review of Accounting*, 1–29. <https://doi.org/10.1108/ARA-12-2024-0364>
- Wahyuandari, W., Minarni, E., & Hariyani, D. S. (2025). A study on the effect of risk-based auditing on organizational financial performance. *Jurnal Konseling Dan Pendidikan*, 13(1), 398–408. <https://doi.org/10.29210/1143500>
- Wang, X., Ferreira, F. A. F., & Yan, P. (2025). A multi-objective optimization approach for integrated risk-based internal audit planning. *Annals of Operations Research*, 346(2), 1811–1840. <https://doi.org/10.1007/s10479-023-05228-2>
- Yanuarisa, Y., Irianto, G., Djamhuri, A., & Rusydi, M. K. (2025). Exploring the internal audit of public procurement governance: a systematic literature review. *Cogent Business and Management*, 12(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2025.2485411>

- Zhang, P. F., & Shailer, G. (2021). Changes in audit effort and changes in auditors' disclosures of risks of material misstatement. *The British Accounting Review*, 53(3), 100970. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100970>
- Zhang, P. F., & Shailer, G. (2022). The impact of audit committee expertise on external auditors' disclosures of key audit matters. *International Journal of Auditing*, 26(2), 151–170. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12256>