

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Internal Audit

2.1.1 Pengertian Internal Audit

Definisi internal audit menurut Sukrisno Agoes (2004: 221) adalah:

“Internal audit (pemeriksaan intern) adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen puncak yang telah ditentukan dan ketaatan terhadap peraturan pemerintah dan ketentuan-ketentuan dari profesi yang berlaku. Peraturan pemerintah misalnya peraturan di bidang perpajakan, pasar modal, lingkungan hidup, perbankan, perindustrian, investasi, dan lain-lain”.

Definisi internal audit menurut Institute of Internal Auditor yang dikutip oleh Boynton (2001:980), dapat diterjemahkan sebagai berikut:

Internal Audit adalah kegiatan konsultasi dan dan assurance yang independen yang dirancang untuk meningkatkan nilai dan kegiatan operasi perusahaan. Internal audit membantu organisasi untuk mencapai tujuannya dengan cara melakukan pendekatan yang sistematis dan berdisiplin dalam mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas dari manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola (*governance process*).

Definisi Internal Audit menurut Sawyer (2005: 10) adalah:

Internal audit adalah sebuah penilaian yang sistematis dan obyektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah (1) informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan; (2) risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi; (3) peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti; (4) kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi; (5) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis; dan (6) tujuan organisasi telah dicapai secara efektif—semua

dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif.

2.1.2 Internal Audit yang Efektif

Beberapa hal yang harus diperhatikan agar suatu perusahaan dapat memiliki departemen internal audit yang efektif adalah (Agoes, 2005: 227):

1. IAD harus mempunyai kedudukan yang independen dalam organisasi perusahaan. Independensi internal auditor antara lain tergantung pada:
 - a. Kedudukan IAD tersebut dalam organisasi perusahaan, maksudnya kepada siapa IAD bertanggung jawab.
 - b. Apakah IAD dilibatkan dalam kegiatan operasional. Jika ingin independen, IAD tidak boleh terlibat dalam kegiatan operasional perusahaan. Misalnya IAD tidak boleh ikut serta dalam kegiatan penjualan dan pemasaran, penyusunan sistem akuntansi, proses pencatatan transaksi dan penyusunan laporan keuangan perusahaan.
2. IAD harus memiliki *job description*. Dengan demikian, setiap internal auditor mengetahui dengan jelas apa yang menjadi tugas, wewenang dan tanggung jawabnya.
3. IAD harus mempunyai Internal Audit Manual (IAM).
4. Harus ada dukungan yang kuat dari manajemen puncak (*top management*) kepada IAD. Dukungan ini antara lain berupa:
 - a. Penempatan IAD dalam posisi yang independen.
 - b. Penempatan audit staff yang superior dengan rata-rata gaji dan insentif yang menarik (diatas rata-rata).
 - c. Penyediaan waktu yang cukup dari top management untuk mendengarkan, membaca, dan mempelajari laporan-laporan yang dibuat IAD dan respons yang cepat dan tegas terhadap saran-saran perbaikan yang ditujukan bagian internal audit.
 - d. Adanya "*company policy*" yang dikeluarkan top management dan ditujukan ke seluruh bagian dalam organisasi perusahaan mengenai kewajiban mereka dalam menunjang pelaksanaan tugas bagian internal audit.
5. IAD harus memiliki orang-orang yang profesional, memiliki keahlian, bisa bersifat objektif dan mempunyai integritas serta loyalitas yang tinggi.
6. Internal auditor harus bisa bekerja sama dengan akuntan publik. Dalam menjalankan pemeriksaannya akuntan publik antara lain akan menilai apa yang dikerjakan internal auditor dan laporan serta saran-saran apa saja yang telah dibuat oleh internal auditor sebagai hasil pemeriksaannya. Walaupun akuntan publik tidak bisa menjadikan hasil pekerjaan internal auditor sebagai ganti dari dari prosedur audit yang harus dilakukannya, namun akuntan publik tetap harus bekejasama dengan staff dari perusahaan yang diaudit dan terutama dengan bagian internal audit.

2.2 Corporate Governance

2.2.1 Pengertian *Corporate Governance*

Pada dasarnya, terminologi *Good Corporate Governance* (GCG) merujuk pada suatu konsep lama yaitu kewajiban fidusiari dari mereka yang mengontrol perusahaan untuk bertindak bagi kepentingan seluruh pemegang saham dan stakeholders. Konsep kewajiban fidusiari ini didasari oleh *agency theory*, dimana permasalahan *agency* muncul ketika kepengurusan suatu perusahaan terpisah dari kepemilikan. Dengan kata lain, dewan komisaris dan direksi sebagai agen dalam perusahaan mempunyai kepentingan yang berbeda dengan pemegang saham.

Beberapa definisi *Corporate Governance* adalah sebagai berikut:

Menurut *Forum for Corporate Governance in Indonesia* (FCGI):

Seperangkat peraturan yang menetapkan hubungan antara pemegang saham, pengurus, kreditur, pemerintah, karyawan, serta para pemegang kepentingan intern dan ekstern lainnya sehubungan dengan hak-hak dan kewajiban mereka, atau dengan kata lain sistem yang mengarahkan dan mengendalikan perusahaan. Tujuan *corporate governance* ialah untuk menciptakan pertambahan nilai bagi pihak pemegang kepentingan.

Menurut *Organization for Economic corporation and Development* (OECD):

“The system by which business corporations are directed and controlled. The corporate governance structure specifies the distribution of rights and responsibilities among different participants in the corporation, such as the board, the managers, shareholders, and other stakeholders, and spells out the rules and procedure for making decisions on corporate affairs. By doing this, it also provides the structure through which the company objectives are set, and the means of attaining those objectives and monitoring performance”

Menurut Komite Nasional Kebijakan *Corporate Governance* (KNKCG):

“Good corporate governance adalah suatu proses dan struktur yang digunakan oleh organ perusahaan guna memberikan nilai tambah pada perusahaan secara berkesinambungan dalam jangka panjang bagi pemegang saham dengan tetap memperhatikan kepentingan *stakeholder* lainnya, berlandaskan peraturan

perundangan dan norma yang berlaku.” (Gugus Kerja Komite Nasional Kebijakan *Corporate Governance*, 2004).

Dapat disimpulkan beberapa aspek penting dari *corporate governance* yaitu:

1. Adanya keseimbangan hubungan antara dewan komisaris, direksi, dan pemegang saham.
2. Pemenuhan tanggung jawab perusahaan kepada seluruh *stakeholders*.
3. Adanya hak-hak pemegang saham.
4. Adanya perlakuan yang sama terhadap pemegang saham.

2.2.2 Prinsip-Prinsip *Good Corporate Governance*

Banyak pihak yang telah menghasilkan pemikirannya mengenai prinsip-prinsip GCG.

Menurut Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), ada

5 prinsip dalam *Good Corporate Governance*, yaitu:

1. Perlindungan terhadap hak-hak para pemegang saham
2. Perlakuan yang adil terhadap para pemegang saham
3. Peranan semua pihak yang berkepentingan (*stakeholders*) dalam *corporate governance*
4. Transparansi dan keterbukaan
5. Peranan Dewan Komisaris dan Dewan Direksi dalam perusahaan.

Menurut Cadbury Committee dalam laporannya menyatakan bahwa GCG terdiri

dari 3 prinsip utama yaitu:

1. Keterbukaan
2. Integritas
3. Akuntabilitas

Menurut Forum for Corporate Governance in Indonesia (FCGI), ada 4 prinsip dalam *Good Corporate Governance*, yaitu:

1. Keadilan (*fairness*)
2. Pengungkapan dan transparansi (*disclosure and transparency*)
3. Akuntabilitas (*accountability*)
4. Pertanggungjawaban (*responsibility*)

Pada umumnya prinsip-prinsip GCG tersebut dirangkum dalam 5 prinsip (Syakhroza, 2002) disingkat TARIF, yaitu:

1. *Transparency*

Mewajibkan adanya suatu informasi yang terbuka, tepat waktu, serta jelas dan dapat diperbandingkan yang menyangkut keadaan keuangan, pengelolaan perusahaan dan kepemilikan perusahaan. Prinsip transparansi ini berkaitan dengan adanya penyajian informasi kepada *stakeholders*, baik diminta maupun tidak diminta, mengenai hal-hal yang berkenaan dengan kinerja operasional, keuangan dan risiko usaha perusahaan.

2. *Accountability*

Menjelaskan peran dan tanggung jawab serta mendukung usaha untuk menjamin penyeimbangan kepentingan manajemen dan pemegang saham, *stakeholder* lainnya sebagaimana yang diawasi oleh dewan komisaris. Prinsip akuntabilitas berkaitan dengan pertanggungjawaban Komisaris atau Direksi atas keputusan dan hasil yang dicapai; sesuai dengan wewenang yang dilimpahkan dalam pelaksanaan tanggung jawab mengelola perusahaan.

3. *Responsibility*

Kesesuaian dalam pengelolaan perusahaan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan prinsip-prinsip korporasi. Pelaksanaan prinsip ini memastikan dipatuhinya peraturan serta ketentuan yang berlaku sebagai cerminan dipatuhinya nilai-nilai sosial.

4. *Independency*

Menjamin para Komisaris dan Direksi beserta manajemen secara mandiri melaksanakan wewenang dan tanggung jawabnya masing-masing sesuai dengan peraturan yang ada. Independensi atau kemandirian mengandung makna bahwa dalam menjalankan tugas dan wewenangnya mengelola perusahaan; para pemegang saham, Komisaris dan Direksi sepenuhnya terlepas dari berbagai pengaruh/tekanan pihak lain yang dapat merugikan, mengganggu, mengurangi objektivitas pengambilan keputusan atau menurunkan efektivitas pengelolaan kinerja perusahaan.

5. *Fairness*

Menjamin perlindungan hak-hak para pemegang saham, termasuk hak-hak pemegang minoritas, dan para pemegang saham asing dan *stakeholder* lainnya, serta menjamin terlaksananya komitmen dengan para investor dan *stakeholder* lainnya. Pemberian perlakuan yang adil kepada para

stakeholders, termasuk pemegang saham minoritas dan asing. Prinsip ini juga melarang adanya praktik-praktik *insider trading*, *self dealing* dan *conflict of interest*.

2.2.3 Tujuan dan Manfaat *Good Corporate Governance*

Esensi *corporate governance* adalah peningkatan kinerja perusahaan melalui supervisi atau pemantauan kinerja manajemen dan adanya akuntabilitas manajemen terhadap *shareholders* dan pemangku kepentingan lainnya, berdasarkan kerangka aturan dan peraturan yang berlaku (Tri Gunarsih, 2003). Untuk meningkatkan akuntabilitas, antara lain diperlukan auditor, komite audit, serta remunerasi eksekutif. GCG memberikan kerangka acuan yang memungkinkan pengawasan berjalan efektif sehingga tercipta mekanisme *checks and balances* di perusahaan. Di samping hal-hal tersebut di atas, GCG juga dapat:

1. Mengurangi *agency cost*, yaitu suatu biaya yang harus ditanggung pemegang saham sebagai akibat pendelegasian wewenang kepada pihak manajemen. Biaya-biaya ini dapat berupa kerugian yang diderita perusahaan sebagai akibat penyalahgunaan wewenang (*wrong-doing*), ataupun berupa biaya pengawasan yang timbul untuk mencegah terjadinya hal tersebut.
2. Mengurangi biaya modal (*cost of capital*), yaitu sebagai dampak dari pengelolaan perusahaan yang baik tadi menyebabkan tingkat bunga atas dana atau sumber daya yang dipinjam oleh perusahaan semakin kecil seiring dengan turunnya tingkat risiko perusahaan.

3. Meningkatkan nilai saham perusahaan sekaligus dapat meningkatkan citra perusahaan tersebut kepada publik luas dalam jangka panjang.
4. Menciptakan dukungan para *stakeholder* (para pihak yang berkepentingan) dalam lingkungan perusahaan tersebut terhadap keberadaan dan berbagai strategi dan kebijakan yang ditempuh perusahaan, karena umumnya mereka mendapat jaminan bahwa mereka juga mendapat manfaat maksimal dari segala tindakan dan operasi perusahaan dalam menciptakan kemakmuran dan kesejahteraan.

Pandangan mengenai tujuan *corporate governance* juga diutarakan oleh Bapak Wahjudi Prakarsa (Wahjudi Prakarsa, 2000: 20) yaitu:

1. Untuk menentukan tujuan-tujuan perusahaan dan cara-cara pencapaian tujuan serta pemantauan kinerja yang dihasilkan.
2. Mempertebal kepercayaan masyarakat luas terhadap mekanisme pasar.
3. Meningkatkan efisiensi dalam alokasi sumber daya langka baik dalam skala domestik maupun internasional
4. Memperkuat struktur industri.
5. Meningkatkan kemakmuran dan kesejahteraan masyarakat.

2.2.4 Pelaksanaan *Good Corporate Governance* di Indonesia

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 1995 tentang Perseroan Terbatas (UUPT) merupakan kerangka paling penting bagi perundang-undangan yang ada mengenai *corporate governance* di Indonesia. Bila ditinjau, keterkaitan UUPT dengan prinsip-prinsip *corporate governance* tersebut di atas

adalah:

1. Ketentuan yang mengatur tentang hak dan kewenangan setiap pemegang saham perseroan khususnya pemegang saham publik dan minoritas agar dapat terlindungi dan terjamin haknya untuk terlibat mendapatkan dan menerima informasi, perkembangan, keputusan-keputusan, serta rencana perseroan yang bersifat material dan strategis.
2. Kewenangan dan tanggung jawab Dewan Komisaris atau Komisaris Independen sehubungan dengan fungsi dan kedudukannya yang mewakili kepentingan pemegang saham untuk terlibat, memeriksa dan memutuskan serta mengambil tindakan yang menyangkut kepatuhan dan tanggung jawab hukum Direksi atas setiap keputusan, informasi dan perilaku yang berhubungan dengan pengelolaan keuangan dan usaha perseroan.
3. Hak, kewajiban dan tanggung jawab Direksi untuk menjalankan setiap langkah, keputusan, penyampaian informasi keuangan dan atau informasi material lainnya dengan landasan dan tata cara sesuai dengan Anggaran Dasar Perseroan Terbatas, Pasar Modal, dan di Bursa Efek.

Kerangka peraturan utama yang kedua adalah Undang-undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal beserta peraturan dikeluarkan oleh Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam). UUPT berlaku untuk Perseroan Terbatas yang didirikan menurut hukum Indonesia, sedangkan peraturan pasar modal berlaku bagi perusahaan publik. Cakupan peraturan-peraturan di pasar modal yang saat ini menyerap dan mengakomodir pelaksanaan dari prinsip-prinsip *corporate governance* mencakup ketentuan-ketentuan tentang:

1. Kewajiban untuk menegakkan prinsip tentang keterbukaan informasi seperti halnya peraturan tentang pelaporan keuangan, status keuangan perseroan, transaksi material dan benturan kepentingan;
2. Kewajiban untuk memiliki Anggaran Dasar yang sesuai dengan ketentuan sebagai perusahaan publik;
3. Kewajiban untuk memiliki pengurus atau manajemen usaha yang merefleksikan independensi yang mengurangi hubungan atau benturan-benturan kepentingan (*conflict of interest*) antara Komisaris, Direksi, dan pemegang saham;
4. Kewajiban untuk mendesain dan menjalankan sistem yang dapat memberikan kesempatan kepada setiap pemegang saham atau publik untuk mendapatkan informasi tentang perseroan secara tepat waktu dengan kualitas dan penyediaan yang baik, misalnya menyangkut peran dan fungsi dari sekretaris perusahaan;
5. Kewajiban untuk memiliki organ yang menjadi alat kontrol yang memiliki tanggung jawab yang seimbang di dalam rangka pengelolaan keuangan perseroan sekaligus untuk melindungi perseroan dari praktik dan transaksi keuangan yang dilarang oleh ketentuan perundang-undangan atau praktik yang lazim dikenal di pasar modal;
6. Kewajiban untuk memiliki mekanisme yang efektif di dalam kewajiban pelaporan kegiatan perdagangan oleh orang dalam (*insider trading*) yang dilakukan oleh Komisaris, Direksi, atau pemegang saham utama yang melanggar ketentuan perundang-undangan di bidang pasar modal.

Perusahaan-perusahaan di Indonesia mempunyai tanggung jawab terutama untuk memperhatikan standar-standar *corporate governance* yang telah disepakati di tingkat internasional, bukan saja perusahaan yang telah terdaftar di bursa saham atau perusahaan-perusahaan besar yang mempunyai tanggung jawab tersebut. Setiap perusahaan di Indonesia harus menyadari betapa pentingnya suatu sistem *corporate governance* yang baik bagi kepentingan para pemegang sahamnya, karyawannya, investornya, maupun *stakeholders* lainnya.

2.3 Corporate Governance Index

Banyak lembaga yang mengeluarkan Corporate Governance Index. Salah satunya yang akan penulis gunakan adalah Corporate Governance Self Assessment Checklist yang dikeluarkan oleh Forum for Corporate Governance in Indonesia (FCGI) dan PriceWaterhouse Coopers (PWC). *Questionnaire* tersebut dikembangkan sebagai *self assessment tool* bagi perusahaan Indonesia untuk mereview dan mengevaluasi kualitas dari praktek tata kelola perusahaan. *Questionnaire* tersebut dapat digunakan oleh perusahaan apapun, baik BUMN, Perusahaan Terbuka, maupun Perusahaan Pribadi, dan untuk industri apapun. Pertanyaan dari *questionnaire* tersebut terdiri dari 5 bagian yaitu hak-hak pemegang saham, kebijakan CG, praktek CG, kebijakan dan praktek *disclosure*, dan audit.

2.4 Sarbanes-Oxley Act 2002

Sarbanes-Oxley Act 2002, yang juga dikenal sebagai Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002 dan umumnya disebut SOX atau Sarbox, merupakan Hukum Federal Amerika Serikat yang dikeluarkan pada tanggal 30 Juli 2002 sebagai respons terhadap berbagai mega skandal perusahaan dan akuntansi yang menyebabkan kejatuhan perusahaan-perusahaan raksasa terkemuka di dunia. Peraturan tersebut berlaku bagi seluruh perusahaan publik, manajemen, dan kantor akuntan publik di Amerika Serikat.

Sarbanes-Oxley Act 2002 terdiri dari 11 pasal yang menjelaskan persyaratan dan peraturan spesifik untuk pelaporan keuangan. Masing-masing pasal terdiri dari beberapa *sections*, yang dirangkum sebagai berikut:

1. Pasal 1: Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Pasal 1 menetapkan PCAOB untuk menyediakan pengawasan independen terhadap kantor akuntan publik yang menyediakan jasa audit. Pasal 1 terdiri dari 9 *sections*.
2. Pasal 2: *Auditor Independence*. Pasal 2, yang terdiri dari 9 *sections*, menetapkan standar atas independensi auditor, untuk membatasi *conflict of interest*.
3. Pasal 3: *Corporate Responsibility*. *Senior Executives* mempunyai tanggung jawab pribadi atas keakuratan dan kelengkapan laporan keuangan perusahaan. *Section 302* menyatakan bahwa dewan perusahaan (CEO dan CFO) harus menandatangani dan menyetujui integritas laporan keuangan yang dilaporkan secara kuartalan. Pasal 3 terdiri dari 8 *sections*.
4. Pasal 4: *Enhanced Financial Disclosures*. Pasal 4 menjelaskan peningkatan persyaratan pelaporan untuk transaksi keuangan, termasuk *off-balance sheet*

- transactions, proforma figures, dan stock transactions of corporate officers.* Pasal 4 terdiri dari 9 *sections*.
5. Pasal 5: *Analyst Conflict of Interest*. Pasal 4 hanya terdiri dari 1 *section*, meliputi pengukuran yang dirancang untuk membantu memulihkan kepercayaan investor terhadap Bapepam dan pengungkapan jika terdapat *conflict of interest*.
 6. Pasal 6: *Commission Resources and Authority*. Pasal 6 terdiri dari 4 *sections* dan menjelaskan tindakan untuk mengembalikan kepercayaan investor terhadap Bapepam.
 7. Pasal 7: *Studies and Reports*. Pasal 7 berhubungan dengan penelitian dan pelaporan terhadap perusahaan publik dan auditor yang melanggar peraturan. Pasal 7 terdiri dari 5 *sections*.
 8. Pasal 8: *Corporate and Criminal Fraud Accountability*. Pasal 8, yang terdiri dari 7 *sections*, menjelaskan secara spesifik sanksi atas manipulasi, perubahan terhadap catatan keuangan atau hambatan lainnya dalam investigasi, dan menyediakan perlindungan untuk *whistle-blowers*.
 9. Pasal 9: *White Collar Crime Penalty Enhancement*. Pasal 9 menegaskan sanksi kriminal berhubungan dengan *white-collar crimes* dan konspirasi. Pasal 9 terdiri dari 2 *sections*.
 10. Pasal 10: *Corporate Tax Returns*. Hanya terdiri dari 1 *section* yang menyatakan bahwa CEO harus menandatangani Company Tax Return.
 11. Pasal 11: *Corporate Fraud Accountability*. Terdiri dari 7 *sections*. Pasal 11 mengidentifikasi *corporate fraud* dan *record tampering* sebagai pelanggaran kriminal dan menetapkan sanksinya.

2.5 Hubungan Antara Internal Audit dan Good Corporate Governance

Hubungan Antara Internal Audit dan GCG disebutkan oleh Steinberg dan Pojunis (2000) yaitu:

“Internal auditors have the opportunity to be recognized as delivering value at the highest level of their organizations—by enhancing corporate governance. The revised definition of internal auditing indicates that the professions’ scope now include evaluating and improving the effectiveness of a company’s governance”.

Selanjutnya IIA Conference yang diadakan di New York pada 11-14 Juni 2000 menyebutkan langkah-langkah negara maju (USA) dalam menuju CG, antara lain penekanan pada: (1) *Control environment*, (2) *Code of conduct*, (3) *Competent and involved audit committee* dan (4) *Active and objective internal audit function*.

Pernyataan lain dikemukakan oleh Cattrysse (2005) yaitu:

‘Since it is the job of internal auditor to help an organization to accomplish its objectives by bringing a systematic and disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance process, the internal auditor has an important role in the corporate governance process’.

Organisasi profesi Internal Auditor Indonesia juga menyebutkan bahwa hubungan antara internal audit dan CG dalam *Position Paper*:

“Organisasi Profesi Internal Auditor berkeyakinan bahwa fungsi internal audit (satuan pemeriksaan intern) yang efektif mampu menawarkan sumbangan penting dalam meningkatkan proses CG, pengelolaan risiko, dan pengendalian manajemen. Internal auditor merupakan dukungan penting bagi komisaris, komite audit, direksi, dan manajemen senior dalam membentuk fondasi bagi pengembangan CG”

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa perwujudan GCG membutuhkan peran pihak intern perusahaan, salah satunya yaitu peran internal audit.

Peranan Internal Audit dalam GCG juga tercantum dalam artikel yang dikeluarkan oleh KPMG berjudul *Internal Audit’s Role in Corporate Governance*. Dalam artikel tersebut disebutkan bahwa peranan kunci internal audit adalah membantu Dewan dalam

memastikan adanya pengawasan yang memadai atas *internal control* dan dengan melakukan hal tersebut, akan membentuk komponen yang integral dalam kerangka kerja *corporate governance* perusahaan. Dalam hal ini, internal audit membantu dewan dan/ komite audit dalam pemenuhan tanggung jawab tata kelola perusahaan dengan menyediakan:

- Review atas budaya pengendalian perusahaan, terutama '*tone at the top*'
- Evaluasi yang objektif atas risiko yang ada dan kerangka kerja *internal control*
- Analisis sistematis atas proses bisnis dan pengendalian yang bersangkutan.
- Review atas eksistensi dan nilai assets
- Sumber informasi dalam *major fraud* dan *irregularities*
- *Ad hoc review* atas area lainnya yang membutuhkan perhatian, termasuk tingkat risiko yang tidak dapat diterima
- Review kerangka kerja kepatuhan dan masalah kepatuhan lainnya
- Review atas kinerja keuangan dan operasional
- Rekomendasi atas penggunaan sumber daya yang lebih efektif dan efisien
- Penilaian atas pencapaian tujuan dan sasaran perusahaan
- Umpan balik dalam kepatuhan terhadap nilai-nilai perusahaan dan *code of conduct/ code of ethics*.

Sedangkan menurut Tampubolon (2005: 52), untuk memperkuat *corporate governance* adalah dengan membentuk komite audit dan untuk mendukung tujuan tersebut maka:

1. Internal audit wajib mempelajari keterampilan atau teknik audit yang baru, mengelola staff audit yang lebih besar dan semakin tersebar (misalnya auditor ditempatkan pada *regional office* atau pada satuan kerja).

2. Secara berkala mengkaji ulang program audit yang ada untuk memastikan bahwa sumber daya yang ada difokuskan ke area-area yang berisiko tinggi, khususnya dengan adanya perkembangan usaha dan perubahan proses.
3. Auditor tetap melakukan pengujian secukupnya atas area berisiko rendah, khususnya yang memiliki kemungkinan terjadi (*likelihood*) tinggi tetapi dampak (*impact*) rendah, atau yang oleh beberapa pakar diusulkan untuk dikategorikan sebagai *near-misses*. Hal ini untuk memperoleh keyakinan yang cukup dalam menetapkan rating atas risiko.
4. Turut dalam memberikan *assurance* bahwa sebelum perusahaan masuk ke area usaha baru berisiko tinggi, semua alat dan *metrics*, misalnya kebijakan, prosedur, dan sistem pengendalian dan lain-lain, telah tersedia, dan bahwa tata kelola yang baik (*governance*) telah dipenuhi.
5. Turut memastikan bahwa proses *risk assessment* dan kontrol yang ada termasuk *firewalls* dan program mitigasi risiko, telah memadai, dinamis, dan tersedia sebelum perusahaan memulai aktivitas atau meluncurkan produk baru.
6. Internal auditor harus sangat peka dalam hal mengidentifikasi risiko karena adanya perubahan produk baru yang diluncurkan ke pasar.
7. Dengan kemampuannya untuk melihat adanya disintegrasi dalam perusahaan (*management silos within the corporation*), audit intern wajib mewaspadaikan dan secara berkala mengevaluasi adanya gap atau benturan kepentingan dalam kerangka pengendalian (*the control framework*) dengan adanya inisiatif strategis, reorganisasi, perubahan proses, aktivitas atau produk baru.

2.6 Internal Control Menurut COSO

Section 404 mewajibkan Perusahaan untuk melakukan penilaian atas keefektifan *internal control* dan prosedur untuk pelaporan keuangan. Tempat yang logis untuk memulai evaluasi yang komprehensif atas *internal control* adalah pada level atas yaitu *entity level control* yang mungkin memiliki efek dalam organisasi. Hal ini termasuk mempertimbangkan faktor-faktor dalam setiap komponen *internal control* yang memiliki efek dalam risiko atas *error* maupun *fraud*.

COSO (The Committee of Sponsoring Organization) adalah sebuah komite yang dibentuk oleh 5 organisasi yang berkecimpung di bidang audit dan akuntansi yang mengembangkan pengendalian intern dalam perusahaan. COSO menekankan bahwa keandalan sebuah organisasi ditentukan oleh penerapan sistem pengendalian internnya.

Definisi *internal control* menurut COSO (Tampubolon, Risk and Systems-Based Internal Audit: 32) adalah:

Internal control: a process, affected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

1. *Effectiveness and efficiency of operations*
2. *Reliability of financial reporting*
3. *Compliance with applicable laws and regulations.*

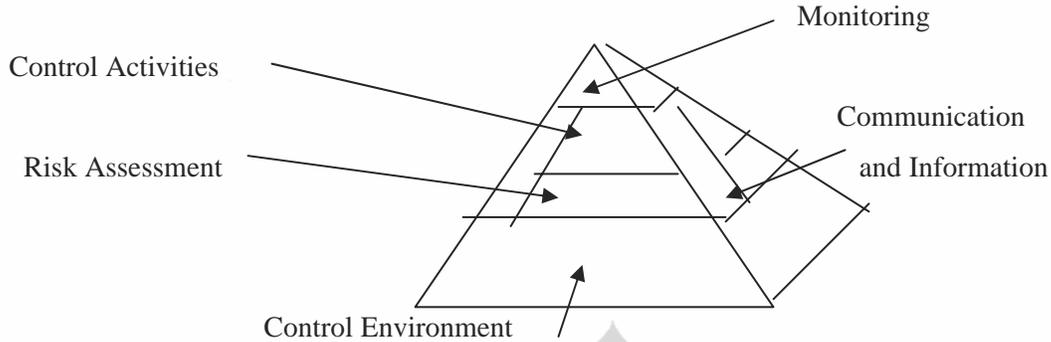
Definisi tersebut dapat diartikan sebagai berikut:

"Pengendalian intern adalah suatu proses, dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan personnel lain dalam suatu entitas, didesain untuk memberikan *assurance* yang rasional sesuai dengan pencapaian tujuan dalam kategori: laporan keuangan yang dapat dipercaya, kepatuhan terhadap hukum dan peraturannya yang digunakan, efektivitas, dan efisiensi operasi".

Ada lima komponen pengendalian intern menurut COSO, yaitu:

1. *Control environment*
2. *Risk assesment*
3. *Control activities*
4. *Communication and information*
5. *Monitoring*

Gambar 2.1
Komponen Internal Control COSO

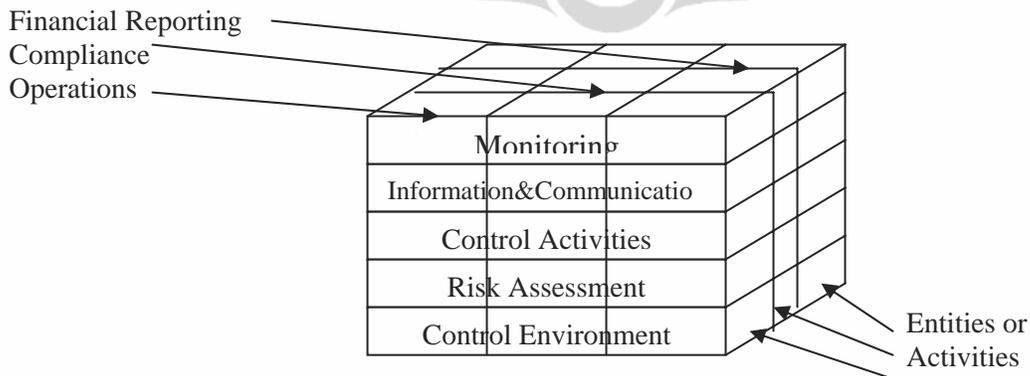


Sumber: Brink's Modern Internal Audit, 5th ed, 2005

Gambar tersebut menunjukkan 5 komponen pengendalian intern yang saling terintegrasi, yaitu dengan proses monitoring secara terus menerus kepada 4 komponen yang lain melalui jaringan atau infrastruktur yang saling berhubungan. Kelima komponen pengendalian semuanya harus ada dan berfungsi untuk menyimpulkan bahwa pengendalian intern efektif.

Gambar berikut menggambarkan hubungan komponen-komponen pengendalian COSO dengan tujuan pengendalian itu sendiri dan masing-masing aktivitas dalam organisasi.

Gambar 2.2
Model Internal Control COSO



Sumber: Brink's Modern Internal Audit, 5th ed, 2005

Komponen pengendalian intern COSO satu persatu dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian merupakan landasan dari semua internal control. Komponen ini meliputi sikap manajemen di semua tingkatan terhadap aktivitas secara umum dan konsep pengendalian secara khusus, yaitu:

- a. Integritas dan nilai etika (demonstrasi berkelanjutan dari manajemen melalui kata-kata dan praktek untuk menerapkan standar etika yang tinggi).
- b. Komitmen untuk pengembangan SDM dan kompetensinya (tingkat kompetensi terhadap pekerjaan tertentu dan senior manajemen sepenuhnya mengerti mengenai tanggung jawab dan memiliki pengalaman serta tingkat pengetahuan yang sesuai dengan posisinya).
- c. Struktur organisasi (struktur organisasi yang kompleks dapat membuat manajemen kurang memonitor aktivitas dan informasi dalam perusahaan).
- d. Filosofi manajemen dan gaya operasional (filosofi dan gaya manajemen yang pervasif dan memiliki efek positif ke seluruh perusahaan).
- e. Pelimpahan tanggung jawab dan wewenang (ada pelimpahan tanggung jawab, wewenang, dan kebijakan yang sesuai dengan akuntabilitas dan kontrol dalam perusahaan).
- f. Kebijakan Sumber Daya Manusia (SDM) dan prosedurnya (kebijakan SDM yang memperoleh dan mempertahankan karyawan yang kompeten sehingga dapat mencapai rencana dan tujuan perusahaan).
- g. Partisipasi dari semua elemen yang terkait dengan *governance* baik *board of directors* maupun komite audit (kebijakan manajemen bahwa nilai etika tidak

dapat ditawarkan, dan keyakinan seluruh karyawan telah menerima dan mengerti informasi ini).

2. Penilaian Risiko

Komponen ini telah menjadi bagian dari aktivitas audit intern yang terus berkembang. Penilaian risiko mencakup penilaian risiko di semua aspek organisasi dan penentuan kekuatan organisasi melalui evaluasi risiko. Manajemen dapat mengidentifikasi risiko dengan mengkombinasikan:

- a. Memiliki departemen internal audit yang melakukan penilaian risiko tahunan.
- b. Memiliki unit bisnis yang melakukan penilaian risiko dengan *self assessment format* kemudian dikonsolidasikan dan direview dengan oleh manajemen senior yang bertanggung jawab untuk manajemen risiko atau kepatuhan.
- c. Membuat manajemen senior bertanggung jawab atas *independent risk assessment*.
- d. Membuat *risk council* yang bertanggung jawab untuk menilai dan mereview penilaian risiko.
- e. Memiliki departemen internal audit yang ada bagian khusus mengenai penilaian *fraud risk*.
- f. Melakukan rapat mingguan atau bulanan dengan manajemen senior untuk membicarakan *key business risk*.

3. Aktivitas Pengendalian

Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang membantu menjamin bahwa arahan manajemen dilaksanakan. Aktivitas ini antara lain meliputi persetujuan, tanggung jawab dan kewenangan, pemisahan tugas, dokumentasi,

rekonsiliasi, dan audit intern.

- a. *Top level reviews*: adanya review kinerja dengan membandingkan kinerja aktual dengan anggaran, forecast, periode sebelumnya, dan pesaing. Semua ditelusuri (seperti aktivitas marketing, peningkatan proses produksi dan penghematan biaya) untuk mengukur target yang tercapai. Implementasi rencana dimonitor untuk setiap produk dalam pengembangan, *joint ventures*, atau *financing*. Manajemen menganalisa dan menindaklanjuti laporan dari aktivitas pengendalian.
 - b. *Direct functional or activity management*: manajemen mereview laporan kinerja untuk memonitor kinerja departemen atau area yang menjadi tanggung jawabnya.
 - c. *Information processing*: pengendalian untuk menguji akurasi, kelengkapan, dan pengesahan transaksi.
 - d. *Safeguarding of assets/ physical controls*: persediaan, kas, dan aktiva lain dijaga secara fisik, dihitung dan dibandingkan dengan catatan.
 - e. *Performance indicators*: dengan melihat kecenderungan yang tidak biasa, manajemen dapat mengidentifikasi aktivitas yang berbahaya.
 - f. *Segregation of duties*: sebaiknya ada pemisahan fungsi pekerjaan untuk mengurangi risiko kecurangan. Misalnya tanggung jawab otorisasi transaksi, pencatatan transaksi dan penyimpanan aktiva yang berhubungan.
4. Informasi dan Komunikasi

Komponen ini merupakan bagian penting dari proses manajemen. Informasi dan komunikasi tentang operasi *internal control* memberikan substansi yang dapat digunakan manajemen untuk mengevaluasi efektivitas control dan untuk mengelola

operasinya (aktivitasnya).

Manajemen harus mengevaluasi metode yang digunakan untuk mengakumulasi dan memisahkan informasi, termasuk sistem akuntansi, Kebijakan manual (termasuk manual pelaporan keuangan), *management's report*, berita perusahaan, kebijakan akuntansi yang diupdate, technical update, pertemuan karyawan, pelatihan, dan sebagainya. Selain itu mempertimbangkan: isi laporan (apakah informasi yang dibutuhkan tersedia), tepat waktu (apakah tersedia pada saat dibutuhkan), informasi terkini (apakah informasi diupdate), informasi akurat (apakah informasi tersebut benar), informasi dapat diakses (apakah dapat diakses dengan mudah oleh pihak yang berkepentingan).

5. Monitoring

Organisasi perlu membuat suatu bentuk kegiatan monitoring yang menyeluruh untuk mengukur keefektifan pengendalian internalnya dari waktu ke waktu. Proses ini dapat dilakukan dengan pengawasan dalam kegiatan berjalan maupun dengan melakukan evaluasi khusus yang terpisah. Pengawasan dalam kegiatan ini sebenarnya adalah fungsi rutin yang dilakukan oleh suatu organisasi, seperti fungsi normal dari manajemen operasi, struktur organisasi, dan kegiatan pengawasan, laporan internal dan eksternal auditor, *stock opname*, dan lain-lain.

2.7 Hasil Penelitian Sebelumnya

Penelitian terdahulu mengenai Internal Audit dilakukan oleh Hiro Tugiman (2000) dengan judul penelitian Pengaruh Peran Auditor Internal Serta Faktor-Faktor Pendukungnya Terhadap Peningkatan Pengendalian Internal dan Kinerja Perusahaan

(Survey pada 102 BUMN dan BUMD di Indonesia). Yang menjadi objek dari penelitian ini adalah manajer puncak, kualitas jasa auditor intern, manajer produksi, manajer keuangan, pengendalian internal (COSO), dan kinerja perusahaan. Pada penelitian ini ditemukan bahwa auditor intern perusahaan paling berperan dalam rangka pengendalian intern perusahaan agar berjalan baik dan efektif bila dibandingkan para manajer. Selanjutnya manajer puncak, manajer produksi, manajer keuangan, auditor internal, dan pengendalian internal yang efektif berpengaruh signifikan terhadap kinerja perusahaan.

Penelitian mengenai GCG dilakukan oleh Leung et al (2002) dengan judul *Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management*. Penelitian ini dilakukan di Australia. Objek dalam penelitian ini adalah internal audit yang terdiri atas akuntabilitas dan objektivitas, *corporate governance*, dan manajemen. Dalam penelitian ini disebutkan bahwa internal auditor memiliki peran dalam GCG. Mereka juga menyebutkan bahwa untuk meningkatkan peran internal auditor dalam CG, penekanannya harus ditempatkan pada kemampuan internal audit dalam memberikan jaminan kepada manajemen dan dewan terhadap integritas arus informasi, termasuk pengawasan semua sistem internal yang menghasilkan informasi – pengendalian intern, mengidentifikasi dan menilai risiko, manajemen dan proses komunikasi, dan ketepatan mengenai saran untuk manajemen dan dewan yang tepat waktu.

Selanjutnya Suryo Pratolo (2002) dengan judul *Pengaruh Audit Manajemen, Komitmen Manajer pada Organisasi, Pengendalian Intern terhadap Penerapan Prinsip-prinsip GCG dan Kinerja Perusahaan*. Pada penelitian ini ditemukan bahwa terdapat hubungan antar ketiga variabel. Terdapat pengaruh langsung pengendalian intern terhadap GCG dan terhadap kinerja melalui penerapan GCG. Selain itu, terdapat

pengaruh langsung audit manajemen, komitmen manajer pada organisasi, pengendalian intern, dan penerapan prinsip GCG terhadap kinerja. Faktor pengendalian intern memiliki pengaruh terbesar terhadap penerapan prinsip-prinsip GCG dan kinerja.

Berikutnya adalah Efrizal Syofyan (2004) dengan judul Pengaruh Peran Komite Audit, Direksi, dan Internal Audit Terhadap Pelaksanaan Prinsip-Prinsip GCG. Efrizal menemukan bahwa Komite Audit, Direksi, dan Internal Audit secara bersama-sama (simultan) berpengaruh pada tingkat kategori sedang (67,46%) terhadap pelaksanaan prinsip-prinsip CG. Sedangkan secara parsial, ditemukan bahwa pengaruh Komite Audit adalah sebesar 6,81%, Direksi adalah sebesar 21,72%, dan Internal Audit adalah sebesar (9,55%) terhadap prinsip-prinsip CG. Sedangkan pengaruh Internal Audit terhadap prinsip-prinsip CG melalui peran Komite Audit adalah sebesar 3,25% dan melalui peran Direksi sebesar 6,72%.

Selanjutnya Cut Imama Muttaqin (2004) dengan judul Pengaruh Faktor-faktor Internal Audit terhadap pelaksanaan GCG. Objek dari penelitian ini adalah faktor-faktor internal audit seperti independensi, kemampuan profesional, lingkup pekerjaan, pelaksanaan kegiatan pemeriksaan dan manajemen bagian internal audit. Ditemukan bahwa secara bersama-sama (simultan) dan secara parsial faktor-faktor internal audit tersebut memiliki pengaruh yang signifikan terhadap pelaksanaan GCG pada BUMN yang berkantor pusat di Jakarta.

Penelitian lain dilakukan oleh H.A.Rodi Kartamulja (2005) dengan judul Pengaruh Peran Komite Audit, Pengendalian Intern, dan Audit Intern Terhadap GCG. Hasil penelitian menunjukkan bahwa peranan komite audit mempengaruhi pengendalian intern serta peranan komite audit dan pengendalian intern mempengaruhi internal audit secara

simultan dan parsial. Selain itu, peranan Komite Audit, internal control, dan internal audit secara bersama-sama (simultan) mempengaruhi GCG, sedangkan secara parsial hanya internal audit yang mempengaruhi GCG.

Penelitian-penelitian terdahulu ini selanjutnya dapat dilihat pada Tabel 2.1 berikut ini.

Tabel 2.1
Persamaan dan Perbedaan Dimensi Antara Peneliti Dengan Peneliti Terdahulu
(Unit Observasi Auditor Intern)

No.	Nama dan Tahun Peneliti	Judul	Dimensi		Jumlah Subyek (organisasi)/ Temuan Penelitian
			Persamaan	Perbedaan	
1.	Hiro Tugiman (2000)	Pengaruh Peran Auditor Internal Serta Faktor-Faktor Pendukungnya Terhadap Peningkatan Pengendalian Internal dan Kinerja Perusahaan	Internal audit	Manajer puncak, kualitas jasa auditor intern, manajer produksi, manajer keuangan, pengendalian internal (COSO), dan kinerja perusahaan	Survey pada 102 BUMN dan BUMD di Indonesia. Hasil: Auditor intern perusahaan paling berperan dalam rangka pengendalian intern perusahaan agar berjalan baik dan efektif bila dibandingkan para manajer
2.	Leung et al (2002)	<i>Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management</i>	Internal audit dan GCG	Manajemen	Penelitian dilakukan di Australia. Hasil: Auditor intern memiliki peran dalam pelaksanaan GCG

3.	Suryo Pratolo (2002)	Pengaruh Audit Manajemen, Komitmen Manajer pada Organisasi, Pengendalian Intern terhadap Penerapan Prinsip-prinsip GCG dan Kinerja Perusahaan	Internal Audit dan GCG	Audit manajemen, komitmen manajer pada organisasi, pengendalian intern	Subjek penelitian adalah perusahaan BUMN. Hasil: Terdapat pengaruh langsung pengendalian intern terhadap GCG dan terhadap kinerja melalui penerapan GCG
4.	Efrizal Syofyan (2004)	Pengaruh Peran Komite Audit, Direksi, dan Internal Audit Terhadap Pelaksanaan Prinsip GCG	Internal Audit dan GCG	Komite Audit dan Direksi	25 Bank dan 10 Perusahaan Asuransi. Hasil: pengaruh Internal audit adalah kecil terhadap pelaksanaan GCG
5.	Cut Imama Muttaqin (2004)	Pengaruh Faktor-faktor Internal Audit terhadap pelaksanaan GCG	Internal Audit dan GCG	Independensi, kemampuan profesional, lingkup pekerjaan pelaksanaan kegiatan pemeriksaan, dan manajemen bagian Internal Audit	44 BUMN yang berkantor pusat di Jakarta. Hasil: Faktor-faktor internal audit memiliki pengaruh yang signifikan terhadap pelaksanaan GCG
6.	H.A.Rodi Kartamulja (2005)	Pengaruh Peran Komite Audit, Pengendalian Intern, dan Audit Intern Terhadap GCG	Internal Audit dan GCG	Komite Audit dan pengendalian intern	138 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ. Hasil: Internal audit memiliki peran terhadap GCG
7.	Akmalia. P (2007)	Peranan Internal Audit dalam Meningkatkan Penerapan CG pada PT Indosat			Riset dilakukan di PT.Indosat Tbk.