Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL MENGGUNAKAN PENDEKATAN *COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION OF TREADWAY COMMISION* (COSO) DI PT. INDONESIA ASAHAN ALUMINIUM (PERSERO)

Fifi Fitria
Program Studi S1-Akuntansi Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara
e-mail : fififitria1999@yahoo.co.id

Muhammad Fahmi
Program Studi S1-Akuntansi Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara
e-mail : muhammadfahmise@umsu.ac.id

Abstrak

Penelitian ini dibuat sebagai bukti empiris dalam menilai keefektivitasan sistem pengendalian internal perusahaan dengan tujuan mengidentifikasi sistem pengendalian internal perusahaan setelah reviu oleh BPKP serta perbaikan untuk organisasi kearah yang lebih baik. Adapun populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Departemen di PT Indonesia Asahan Aluminium (Persero) dengan responden yang terdiri atas Deputy General Manager (DGM), Manager (M)/Junior Manager (JM) dan Staff di setiap departemen yang ada di PT Inalum (Persero). Metode pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan judgement sampling. Teknik pengumpulan dilakukan dengan menggunakan kuesioner dengan cara disampaikan langsung kepada responden yang terkait. Teknik analisis data menggunakan teknik analisis indeks. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kondisi penerapan sistem pengendalian internal pada PT Indonesia Asahan Aluminium (Persero) secara umum mencapai nilai rata-rata sebesar 90,12% atau berada pada tingkat efektivitas Sangat Efektif setelah reviu oleh BPKP.

Kata kunci : Sistem Pengendalian Internal, COSO.

Abstract

This research was made as empirical evidence in assessing the effectiveness of the company's internal control system with the aim of identifying the company's internal control system after a review by BPKP as well as improvements for the organization towards a better direction. The population in this study are all departments in PT Indonesia Asahan Aluminum (Persero) with respondents consisting of Deputy General Manager (DGM), Manager (M)/Junior Manager (JM) and Staff in every department in PT Inalum (Persero). The sampling method is done by using judgment sampling. The collection technique is done by using a questionnaire by conveying directly to the respondent concerned. Data analysis techniques using index analysis techniques.The results of this study indicate that the conditions of implementing an internal control system at PT Indonesia Asahan Aluminum (Persero) generally reach an average value of 90.12% or are at a level of effectiveness that is very effective after a review by BPKP.

Keywords : Internal Control System, COSO.

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

1. PENDAHULUAN

Semenjak menjadi BUMN ke-141 pada tanggal 19 Desember 2013 hingga saat ini PT Indonesia Asahan Aluminium (Persero) di singkat PT Inalum (Persero) mengalami perubahan yang signifikan. Sebagai Badan Usaha Milik Negara (BUMN), *stakeholder* PT Inalum (Persero) semakin luas, baik Kementerian/Lembaga di Pusat seperti Kementerian Koordinasi Perekonomian, Kementerian Keuangan, Kementerian Perindustrian, Kementerian Energi dan Sumber Daya Manusia, Kementerian Kehutanan dan Lingkungan Hidup, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Lembaga Tinggi Negara (Komisi VI DPR RI, BPK RI), serta instansi Pemerintah di daerah (Pemprov Sumut, dan 4 Pemkab/Pemkot). Setiap stakeholder tersebut memiliki kepentingan dan harapan kepada keberadaan dan kontribusi PT Inalum (Persero).

PT Inalum (Persero) telah memperbaharui visi dan misi perusahaan. Visi PT Inalum (Persero) adalah "Menjadi perusahaan global terkemuka berbasis aluminium terpadu ramah lingkungan". Dengan demikian sebagai perusahaan global maka PT Inalum (Persero) akan semakin terbuka berkompetisi dengan smelter aluminium regional maupun internasional dalam pengembangan usahanya.

PT Inalum (Persero) tengah merevisi ulang Rencana Jangka Panjang Perusahaan (RJPP) 2016-2020 dengan agenda besar utama mengenai peningkatan kapasitas dan teknologi produksi, diversifikasi dan hilirisasi produk, pembentukan holding dengan perusahaan-perusahaan di sektor pertambangan (PT Antam, PT Bukit Asam, dan PT Timah). Program-program tersebut memerlukan dukungan dana yang besar yang selain bersumber dari dana internal akan diperoleh melalui pasar keuangan dan pasar modal, sehingga eksposur resiko global kepada PT Inalum (Persero) telah menjadi keniscayaan. Hal tersebut berarti semakin meningkatnya tuntutan praktik *Good Corporate Governance* di Perusahaan oleh pihak-pihak luar melalui pelaporan yang dikeluarkan oleh PT Inalum (Persero). Selain itu, operasi PT Inalum (Persero) yang semakin terbuka kepada dunia luar dibandingkan pada masa Perusahaan Modal Asing (PMA) akan meningkatkan resiko, baik dari lingkungan usaha maupun dari internal perusahaan yang memerlukan upaya-upaya lebih besar guna mengelolanya.

PT Inalum (Persero) telah memperbaharui sistem informasi keuangan dan akuntansi dengan menggunakan teknologi informasi terkini, yakni berbasis *Enterprise Resource Planning (ERP)* melalui *System Application and Processing (SAP)*. Pimpinan Inalum telah melakukan penyesuaian struktur organisasi dalam rangka mewujudkan visi dan misi yang baru serta untuk menjawab tuntutan pada RJPP 2016-2020. Salah satu perubahan penting dan kaitannya dengan tuntuan penerapan sistem pengendalian internal pada BUMN, sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Negara BUMN No: PER-01/MBU/2011, Pasal 26(1) & (2) dan Surat Keputusan Direksi nomor: SK-044/DIR/2016 adalah dengan meningkatkan fungsi dan peran Satuan Pengawas Intern menjadi langsung di bawah Dirut.

Berdasarkan uraian diatas maka dapat disimpulkan bahwa salah satu permasalahan yang akan dihadapi oleh PT Inalum (Persero) kedepan adalah bagaimana meningkatkan operasi dan kinerja perusahaan sesuai dengan yang dikehendaki oleh *shareholder* dengan cara yang efisien, efektif dan mematuhi ketentuan yang berlaku, melalui penyampaian laporan keuangan dan non keuangan yang handal. Untuk itu, Satuan Pengawas Intern dapat mengambil peran untuk mewujudkan hal tersebut melalui fungsi assurance dan consulting sebagaimana mandat yang dimilikinya di dalam Piagam Internal Auditor.

Dalam melaksanakan perannya tersebut Satuan Pengawas Intern mengevaluasi implementasi Sistem Pengendalian Internal melalui kegiatan-kegiatan antara lain penyusunan pedoman Sistem Pengendalian Internal, sosialisasi dan evaluasi atas penerapan Sistem Pengendalian Internal yang telah dilaksanakan. Meskipun berdasarkan Permen BUMN No: PER-01/MBU/2011, Pasal 26(1) & (2) Direksi harus menerapkan Sistem Pengendalian Internal, namun Satuan Pengawas Internal sebagai organ Direksi diberikan kewewenangan untuk

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

mendorong pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern pada seluruh unit perusahaan dan melakukan pengawasannya.

Sistem Pengendalian Intern yang digunakan PT Inalum (Persero) saat ini menggunakan *Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission (COSO)* 2013. Menurut (Diana, 2011) COSO atau *The Committee of Sponsoring Organization* adalah sekelompok organisasi swasta yang terdiri dari *American Accounting Associations, the AICPA, the Institute of Internal Auditors, the Institute of Management Accountants,* dan *the Financial Executive Institute*. Pada tahun 1992, COSO mengembangkan satu definisi pengendalian intern dan memberi arahan dalam mengevaluasi sistem pengendalian intern. Sistem pengendalian intern COSO lebih baik karena memiliki ruang lingkup yang lebih luas dibanding dengan sistem pengendalian intern yang bersifat konvensional. (Mulyadi, 2012) mencakup struktur organisasi yang memisahkan tanggung jawab dan fungsional secara tegas, sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang memberi perlindungan terahadap kekayaan, utang dan pendapatan, praktik yang sehat dalam melaksanakan tugas dan fungsi setiap organisasi dan karyawan mutunya yang sesuai tanggung jawab.

Temuan BPKP terakhir kali tanggal 15 September 2014 sampai dengan 24 Oktober 2014 yang menyimpulkan bahwa kondisi penerapan Sistem Pengendalian Intern Perusahaan (SPIP) pada PT Inalum (Persero) tahun 2014 hanya berada pada tingkat memadai dan masih perlu ditindaklanjuti.

Tabel 1. Evaluasi Sistem Pengendalian Internal Tahun 2014

No	Komponen Penerapan SPI	Bobot	Nilai	Capaian Efektivitas %	Ket
1	Lingkungan Pengendalian	30,00	24,97	83,22	Efektif
2	Penilaian Risiko	20,00	10,80	54,02	Kurang Efektif
3	Kegiatan Pengendalian	20,00	17,78	88,90	Sangat Efektif
4	Informasi dan Komunikasi	15,00	11,97	79,79	Efektif
5	Aktivitas Pemantauan	15,00	12,29	81,96	Efektif
Total		100,00	77,81	77,81	

Sumber : Laporan Hasil Evaluasi BPKP

Tabel 1 menggambarkan hasil perbandingan antara kondisi penerapan Sistem Pengendalian Intern Perusahaan (SPIP) PT Inalum (Persero) dengan praktik terbaik yang ada *(best practices)*. Dari 5 (lima) komponen pengujian terhadap penerapan SPIP PT Inalum (Persero), persentase tingkat capaian tertinggi ada pada komponen Kegiatan Pengendalian sebesar 88,90% dan persentase tingkat capaian terendah ada pada komponen penilaian risiko sebesar 54,02%.

Dari pemaparan diatas SPI PT (Inalum) masih ada *Area Of Information (AOI)* yang harus diperbaiki untuk mencapai *best practice* guna memberikan jaminan tercapaian tujuan perusahaan (Mulyadi, 2002) mendefinisikan pengendalian internal adalah proses yang diimplementasikan oleh dewan direksi, serta seluruh karyawan di bawah arahan mereka dengan tujuan untuk memberikan jaminan yang memadai atas tercapainya tujuan pengendalian.

Berdasarkan uraian mengenai latar belakang dan permasalahan tersebut diatas maka paper ini bertujuan untuk memaparkan kembali efektivitas Sistem Pengendalian Intern dengan menggunakan COSO 2013 yang lebih sesuai dengan RJPP yang bersifat menjalin hubungan/ komunikasi terbuka dengan *public/stakeholder* yang lebih luas *(outward looking)* dan memuat lebih banyak pembahasan mengenai upaya menangkal *fraud*.

Adapun penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis efektivitas Sistem Pengendalian Internal PT Inalum (Persero) dengan menggunakan COSO sesudah reviu oleh BPKP.

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

2. TINJAUAN LITERATUR

Defenisi Audit

Audit merupakan alat manajemen yang akan digunakan untuk memverifikasi bukti transaksi ekonomi, untuk menilai seberapa berhasil proses telah dilaksanakan, untuk menilai efektivitas pencapaian target yang telah ditetapkan. Menurut (Arens, 2000) defenisi audit yaitu audit adalah kegiatan mengumpulkan dan mengevaluasi dari bukti-bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan. Proses audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Pengertian auditing secara umum menurut (Mulyadi, 2008), yaitu suatu proses sistematik untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Berdasarkan pengertian audit menurut para ahli diatas, maka peneliti menyimpulkan bahwa audit adalah suatu kegiatan mengumpulkan data yang dapat dijadikan bukti mengenai kesesuaiann penyataan dan kriteria yang telah ditetapkan oleh orang yang mempunyai kewenangan kepentingan.

Defenisi Audit Internal

Audit internal sebagai alat penilaian independen yang ada dalam organisasi/perusahan untuk memeriksa dan mengevaluasi aktivitas organisasi/perusahaan sebagai pemberian jasa kepada organisasi/perusahaan. Audit internal melakukan aktivitas pemberian keyakinan (*assurance*) serta konsultasi (*consulting*) yang independen dan obyektif, dimana hal tersebut dirancang untuk menambah nilai dan memperbaiki operasi organisasi.

Defenisi internal audit yang telah diciptakan untuk menggambarkan lingkup audit internal modern yang luas dan tidak terbatas menurut (Sawyer, 2009), sebagai berikut :

"Penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan oleh 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 diidentifikasikan dan diminimalisasi, (3) peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima dan diikuti, (4) kriteria operasi yang memuaskan telah terpenuhi, (5) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis dan (6) tujuan organisasi telah dicapai secara efektif. Semua itu dilakukan dengan tujuan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawab secara efektif."

Auditor internal adalah kegiatan penilaian yang bebas didalam suatu organisasi dalam menilai kegiatan kegiatan organisasi untuk mencapai tujuan perusahaan (Tunggal, 2005). Menurut *Institute of Internal Auditing* (IIA) dalam Ardeno Kurniawan (2015) menjelaskan audit internal adalah aktivitas penjamin yang independen dan objektif, juga suatu jasa konsultasi yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan kinerja operasi organisasi.

Berdasarkan beberapa pengertian auditor internal diatas, peneliti berpendapat bahwa internal auditor adalah aktivitas pekerjaan yang dilakukan secara tim yang tidak terlepas dari independen untuk memperbaiki sistem disuatu perusahaan.

Audit internal mempunyai peranan yang sangat krusial dalam proses pencapaian tujuan perusahaan yang telah ditentukan. Perlunya konsep audit internal dikarenakan semakin bertambah luasnya ruang lingkup perusahaan. Teori-teori dasar serta premis-premis dan konsep-konsep audit tersebut banya yang telah menunjukkan bahwa keberadaan atau alasan diadakan audit dalam perusahaan adalah bahwa audit ditujukan sebagai alat dalam memperbaiki kinerja suatu fungsi atau elemen dapat berupa sebuah divisi, departemen, seksi, unit bisnis, fungsi bisnis, proses bisnis, layanan informasi, sistem atau proyek. Jika setelah dilakukannya audit dapat bekerja dalam meningkatkan kinerja perusahaan maka berarti kehadiran audit itu menunjang kearah perbaikan secara komperhensif. Umumnya audit internal memiliki tujuan

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

untuk membantu seluruh anggota manajemen dalam menyelesaikan tanggung jawab mereka secara efektif, dengan memberi mereka berupa laporan rekomendasi dari hasil analisis, penilaian, yang objektif berkaitan dengan kegiatan atau hal-hal yang diperiksa (Hery, 2010). Adapun aktivitas dari audit internal golongkan ke dalam dua macam, diantaranya: a. *Financial Auditing*, cakupan kegiatan ini antara lain melakukan pengecekan atas kecermatan dan kebenaran segala data kekurangan, mencegah terjadinya kesalahan atau kecurangan dan menjaga kekayaan perusahaan, b. *Operational Auditing*, kegiatan pemeriksaan ini lebih ditujukan pada operasional untuk dapat memberikan rekomendasi yang berupa perbaikan dalam cara kerja, sistem pengendalian dan sebagainya.

Fungsi Audit Internal

Fungsi audit internal menurut (Tampubolon, 2005) Fungsi audit internal lebih berfungsi sebagai mata dan telinga manajemen, karena manajemen butuh kepastian bahwa semua kebijakan yang telah ditetapkan tidak akan dilaksanakan secara menyimpang.

Fungsi audit internal adalah salah satu persyaratan *checks and balances* untuk terlaksananya tata kelola yang baik (*good governance*). Fungsi audit internal yang dijalankan secara sehat dan objektif dengan kemampuan untuk mengidentifikasikan permasalahan pengendalian risiko serta kewenangan untuk menindaklanjutinya, adalah hal mendasar bagi praktik terbaik pelaksanaan tanggung jawab top manajemen.

Menurut Sawyer's (2005) menyebutkan fungsi audit internal bagi manajemen sebagai berikut : (1) mengawasi kegiatan-kegiatan yang tidak dapat diawasi sendiri oleh manajemen puncak, (2) mengidentifikasi dan meminimalkan risiko, (3) memvalidasi laporan ke manajemen senior, (4) membantu manajemen pada bidang-bidang teknis, (5) membantu proses pengambilan keputusan, (6) menganalisis masa depan bukan hanya untuk masa lalu, (7) membantu manajer untuk mengelola perusahaan.

Defenisi Sistem Pengendalian Internal

Hasil evaluasi Sistem Pengendalian Internal oleh BPKP tahun 2014 menunjukkan masih ada kelemahan Sistem Pengendalian Internal di PT Inalum (Persero). Adapun pengertian Sistem Pengendalian Internal adalah sebagai berikut :

Menurut (Agoes, 2016) sebelum istilah yang dipakai untuk pengendalian intern adalah sistem pengendalian intern, sistem pengawasan intern dan struktur pengendalian intern. Mulai tahun 2001 istilah resmi yang digunakan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) adalah pengendalian intern.

Pengendalian internal sebagai suatu proses yang dijalankan oleh komisaris, manajemen dan personel lain entitas yang di desain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan berikut ini: (a) keadaan pelaporan keuangan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) (2011, hal. 319.2)

Menurut (Suhayati, 2013) pengendalian internal merupakan suatu proses, yang dipengaruhi oleh dewan komisaris, manajemen, personel lainnya dalam suatu entitas, yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai guna mencapai tujuan.

Pengertian pngendalian internal menurut *Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commision (COSO) 2013 Internal Control is a process, effected by an entity's board of directors, management, and other personel, designed to provide responsonable assurance regarding the chievement of objectives relating the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance*.

Pengendalian internal adalah proses, yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen dan prsonel lain dalam perusahaan, yang dirancang untuk memberikan jaminan yang memadai atas pencapaian tujuan operasi, pelaporan, dan kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku.

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

Tujuan Pengendalian Internal

Pengendalian internal harus dilaksanakan seefektif mungkin dalam suatu perusahaan untuk mencegah dan menghindari terjadinya kesalahan, kecurangan, pencurian dan penyelewengan. Di perusahaan kecil, pengendalian masih dapat di lakukan langsung oleh pemimpin perusahaan. Namun semakin besar perusahaan, dimana ruang gerak dan tugas-tugas yang harus dilakukan semakin kompleks, menyebabkan pemimpin perusahaan tidak mungkin lagi melakukan pengendalian langsung, maka dibutuhkan suatu pengendalian internal yang dapat memberikan keyakinan kepada pemimpin bahwa tujuan perusahaan telah tercapai. Maka tujuan pengendalian intern menurut (Baridwan, 2012) adalah:

1. Menjaga keamanan harta milik suatu organisasi
2. Memeriksa ketelitian dan kebenaran data akuntansi
3. Memajukan efisiensi dalam operasi
4. Membantu menjaga agar tidak ada yang menyimpang dari kebijaksanaan manajemen yang telah ditetapkan lebih dahulu.

***COSO* (*Committee Of Sponsoring Organization Of Treadway Commision*)**

Peneliti mendasarkan evaluasi Sistem Pengendalian Internal kepada COSO dengan fokus pada COSO 2013. Dalam model COSO 2013 ditentukan dalam proses untuk mengidentifikasi strategi yang ditetapkan oleh perusahaan. Menurut (Ardiansyah, 2016) COSO merupakan singkatan dari *Committee of Sponsoring Organization of treadway Commision*, yaitu suatu inisiatif dari sektor swasta yang dibentuk pada tahun 1985. COSO merupakan model pengendalian internal yang banyak digunakan oleh auditor sebagai dasar untuk mengevaluasi dan mengembangkan pengendalian internal.

Komponen-komponen COSO 2013

Berkaitan dengan proses pengelolaan risiko, COSO 2013 memberikan panduan kepada perusahaan untuk menentukan sasarannya yang akan dicapai seperti komponen-komponen COSO 2013 adalah sebagai berikut :

a. *Control Environmet* (lingkungan pengendalian)
b. *Risk Assesment* (penilaian risiko)
c. *Control Activities* (aktivitas pengendalian)
d. *Information and Communication* (informasi dan komunikasi)
e. *Monitoring Activites* (pemantauan)

Adapun hubungan di antara kelima tujuan dan komponen-komponen pengendalian internal tersebut digambarkan oleh (COSO, 2013) dalam bentuk kubus sebagai berikut:

Sumber : COSO (2013, hal. 5)

Gambar 1 Sistem Pengendalian Internal COSO 2013

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

Berdasarkan gambar tersebut menjelaskan bahwa ada suatu hubungan langsung antara tujuan-tujuan sebagai apa yang hendak dicapai entitas dengan komponen-komponen pengendalian internal yang mewakili apa yang diperlukan untuk mencapai tujuan-tujuan itu, serta struktur organisasi entitas pada setiap tingkatan (divisi, unit operasi, fungsi, dan lainnya). Ketiga kategori tujuan tersebut (operasi, pelaporan, dan ketaatan) diwakili oleh kolom, kemudian kelima komponen pengendalian internal diwakili oleh baris, sedangkan struktur organisasi enitas direpsentasikan oleh ketiga dimensinya. Agar lebih jelas, berikut ini akan dijelaskan kelima komponen tersebut:

a. Lingkungan pengendalian (*Control Environment*)

Lingkungan pengendalian menciptakan suasana pengendalian dalam suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran personal organisasi tentang pengendalian. Lingkungan pengendalian merupakan landasan untuk semua komponen pengendalian intern yang membentuk displin dan struktur.

(COSO, 2013) menjelaskan mengenai komponen lingkungan pengendalian (*Control Environment*) sebagai berikut:

"*The control environment is the set of standards, processes, and structures that provide the basis for carrying out internal across the organization. The board of direcetors and senior management establish the tone at the top regarding the imporatance of internal control including expected standards of conduct. Management reinforces expectations at the various levels of the organization. The control environment comprises the integrity and ethical values of the organization: the parameters enabling the board of directors to carry out its governance oversight responsibility; the process for attracting, developing, and retaining competent individuals; and the rigor around performance measures, incentives, and rewards to drive accountability for permonce. The resulting control environment has a pervasive impact on the overall syatem of internal control*."

Berdasarkan rumusan COSO di atas, bahwa lingkungan pengendalian didefinisikan sebagi seperangkat standar, proses, dan struktur yang memberikan dasar untuk melaksanakan pengendalian internal di seluruh organisasi. Lingkungan pengendalian terdiri dari:

1. Organisasi menunjukkan komitmen terhadap nilai-nilai integritas dan etika.
2. Dewan menunjukkan kemandirian manajemen dan menjalankan pengawasan terhadap pengembangan dan bekerjanya pengendalian internal.
3. Dengan pengawasan Dewan, manajemen menetapkan struktur, garis pelaporan, serta wewenang dan tanggung jawab yang sesuai dalam pencapaian tujuan.
4. Organisasi menunjukkan komitmen untuk menarik, mengembangkan, dan mempertahankan individu yang kompeten dalam keselarasan dengan tujuan.
5. Organisasi mempertahankan individu dalam tanggung jawab pengendalian internal mereka dalam mengejar tujuan.

Lingkungan pengendalian yang dihasilakan memiliki dampak yang luas pada sistem secara keseluruhan pengendalian internal. Selanjutnya, (COSO, 2013) menyatakan, bahwa terdapat 5 (lima) prinsip yang harus ditegakkan atau dijalankan dalam organisasi untuk mendukung lingkungan pengendalian, yaitu:

"*1. The organization1demonstrates a commitment to integrity and ethical values. 2. The boards of directors demonstrates independence from management and of exercises oversight the development and performance of internal control. 3. Management establishes, with board oversight, structures, reporting lines, and appropriate authorites and responsibilites in the pursuit of objectives. 4. The organization demonstrates a commitment toattract, develop, an retain competent individuals in alignment with objectives. 5. The organization holds individuals accountable for their internal control responsibilities in the pursuit of objectives*."

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

Memperhatikan rumusan COSO di atas, maka lingkungan pengendalian dapat terwujud dengan baik apabila diterapkan 5 (lima) prinsip dalam pelaksanaan pengendalian internal, yaitu

1. Organisasi yang terdiri dari dewan direksi, manajemen, dan personil lainnya menunjukan komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etika.
2. Dewan direksi menunjukan independensi dari manajemen dan dalam mengawasi pengembangan dan kinerja pengendalian internal.
3. Manajemen dengan pengawasan dewan direksi menetapkan struktur, jalur-jalur pelaporan, wewenang-wewenang dan tanggung jawab dalam mangejar tujuan.
4. Organisasi menunjukkan komitmen untuk menarik, mengembangkan dan mempertahankan individu yang kompeten sejalan dengan tujuan.
5. Organisasi meyakinkan individu bertanggung jawab atas tugas dan tanggung jawab pengendalian internal mereka dalam mangejar tujuan.

Berbagai faktor yang membentuk lingkungan pengendalian dalam suatu entitas organisasi menurut Arens dan Loebbecke sebagaimana diterjemahkan oleh (Jusuf, 2003) terdiri dari tujuh faktor sebagai berikut:

"1. Integritas dan nilai-nilai etika adalah produk dari standar etika dan perilaku entitas dan bagaimana standar tersebut dikomunikasikan dan dijalankan dalam praktek. Ini meliputi tindakan manajemen untuk menghilangkan atau mengurangi intensif dan godaan yang menyebabkan pegawai bertindak tidak jujur, melanggar hukum atau tidak etis. 2. Komitmen terhadap kompetensi adalah pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas-tugas, meliputi: pertimbangan manajemen terhadap tingkat kompetensi dari pekerjaan tertentu dan bagaimana tingkatan tersebut berubah menjadi keterampilan dan pengetahuan yang diisyaratkan. 3. Falsafah manajemen dan gaya operasi merupakan sifat dari suatu manajemen, apakah bersifat pengambilan risiko atau penghindar risiko, yang membuat auditor dapat merasakan sikap mereka terhadap pengendalian. 4. Struktur organisasi suatu satuan usaha membatasi garis tanggungjawab dan wewenang yang ada. Ini biasanya juga menghubungkan garis arus komunikasi. 5. Dewan komisaris dan komite audit yang efektif adalah yang independen dari manajemen dan anggota-anggota aktif dan menilai aktivitas manajemen. 6. Pelimpahan wewenang dan tanggung jawab, merupakan suatu metode komunikasi formal yang mungkin mencakup cara-cara seperti memo dari manajemen tentang pentingnya pengendalian dan masalah yang berkaitan dengan pengendalian, organisasi formal dan rencana operasi, deskripsi tugas pegawai, dan dokumen kebijakan yang menggambarkan perilaku pegawai seperti perbedaan kepentingan dan kode etik perilaku formal. 7. Kebijakan dan prosedur kepegawaian yang menyangkut sistem pengelolaan kepegawaian untuk menciptakan pegawai yang memiliki kompetensi dan dapat dipercaya dalam menyediakan pengendalian yang efektif, metode bagaimana mereka direkrut, dievaluasi dan digaji."

b. Penilain Risiko (*Risk Assessment*)

(COSO, 2013) menjelaskan mengenai komponen penilaian risiko (*risk assesment*) sebagai berikut:

"*Risk is defined as the possibility that event will occur and adversely affect the achievement of objectives. Risk assesment involves a dynamic and iterative process for identifying and assessing risk to the achievement of objectives, risks to the achievement of these objectives from acrouss the entity are considered relative to established risk tolerances. Thus, risk assessment from the basis for determining how risks will be managed. A precondition to risk assessment is the establishment of objectives, linked at different levels of the entity. Management specifies objectives within categories relating to operations, reporting, and compliance with sufficient clarity to be able to identify and analyze risks to those objectives. Management also considers the suitability of the objectives for the entity. Risk assessment also requires management to consider the impact of possible changes in the external environment and within its own business model that may render internal control ineffective*."

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

Berdasarkan rumusan COSO, bahwa penilaian risiko melibatkan proses yang dinamis dan interaktif untuk mengindetifikasi dan menilai risiko terhadap pencapaia tujuan. Risiko itu sendiri dipahami sebagai suatu kemungkinan bahwa suatu peristiwa akan terjadi dan mempengaruhi pencapaian tujuan entitas, dan risiko terhadap pencapaian seluruh tujuan dari entitas di anggap relatif terhadap toleransi risko yang ditetepkan. Oleh karena itu, penilaian resiko harus dikelola oleh organisasi.

Arens dan Randal yang diterjemahkan oleh (Wibowo, 2008) menyatakan bahwa penilaian risko adalah tindakan yang dilakukan manajemen untuk mengindentifikasi dan menganalisis risiko-risiko yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan GAAP.

Selanjutnya, (COSO, 2013) menjelaskan mengenai prinsip-prinsip yang mendukung penilaian risiko sebagai berikut:

"*1. The organization specifies objectives with sufficient clarity to enable the identification and assessment of risk relating to objectives. 2. The organization identifies risk to the achievement of its objectives across the entity and analyzes risk as a basis for determining how the risks should be managed. 3. The organization considers the potential for fraud in assessing risks to the achievement of objectives. 4. The organization identifies and assesses changesthat could significantly impact the system of internal control*."

Berdasarkan rumusan COSO diatas, bahwa ada 4 (empat) prinsip yang mendukung penilaian resiko dalam organisasi yaitu:

1. Organisasi menentukan tujuan dengan kejelasan yang cukup untuk memungkinkan identifikasi dan penilaian risiko yang berkaitan dengan tujuan.
2. Organisasi mengidentifikasi risiko terhadap pencapaian tujuan di seluruh entitas dan analisis risiko sebagai dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola
3. Organisasi mempertimbangkan potensi penipuan dalam menilai risiko terhadap pencapaian tujuan.
4. Organisasi mengindetifikasi dan menilai peubahan yang signifikan dapat mempengaruhi sistem pengendalian internal.

Selanjutnya, (Tunggal W. A., 2013) menyebutkan bahwa penilaian risiko manajemen harus mencakup pertimbangan khusus terhadap risiko yang dapat timbul dari perubahan keadaan, seperti:

1. Perubahan dalam lingkungan operasi.
2. Personil yang baru.
3. Sistem informasi yang baru atau berubah.
4. Pertumbuhan yang cepat.
5. Teknologi baru.
6. Lini, produk, atau aktivitas yang baru.
7. Restrukturisasi korporat.
8. Operasi luar negeri.
9. Pengumuman/pernyataan akuntansi.

Mengadopsi prinsip-prinsip akuntansi yang baru atau prinsip-prinsip akuntansi yang berubah dapat mempengaruhi risiko yang tersangkut dalam penyiapan laporan keuangan.

c. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)

(COSO, 2013) menjelaskan mengenai aktivitas pengendalian (*control activities*) sebagai berikut :

"*Control activities are the actions established through policies and procedures that help ensure that management's directives to mitigate risks to the achievement of objectives are carried out. Control activities are performed at all levels of the entity, at various stages within business processes, and over the technology environment. They may be preventive or detective in nature and may encompass a range of manual and automated activities such as authorizations and approvals, verifications, reconciliations, and business performance reviews.*

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

Segregation of duties is typically built into the selection and development of control activities. Where segregation of duties is not practical, management selects and develops alternative control activities."

Berdasarkan rumusan COSO, bahwa aktivitas pengendalian adalah tindakan-tindakan yang ditetapkan melalui kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang membantu memastikan bahwa arahan manajemen untuk mengurangi risiko terhadap pencapaian tujuan dilakukan. Aktivitas pengendalian dilakukan pada semua tingkat entitas, pada berbagai tahap dalam proses bisnis, dan atas lingkungan teknologi.

Arens, Elder, dan Beasley yang diterjemahkan oleh (Wibowo, 2008) menyebutkan aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur, selain yang sudah termasuk dalam empat komponen lainnya,yang membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan telah diambil untuk menangani risiko guna mencapai tujuan entitas.

Aktivitas pengendalian memiliki berbagai macam tujuan dan diterapkan dalam berbagai tindakan dan fungsi organisasi. Aktivitas pengendalian meliputi kegiatan yang berbeda seperti otoritas, verifikasi, rekonsilasi, analisis, presentasi kerja, menjaga keamanan harta perusahaan dan pemisahan fungsi. (COSO, 2013) menegaskan mengenai prinsip-prinsip dalam organisasi yang mendukung aktivitas pengendalian, yaitu sebagai berikut:

"*1. The organization selects and develops control activities that contribute to the mitigation of risks to the achievement of objectives to acceptable levels. 2. The organization selects and develops general control activities over technology to support the achievement of objectives. 3. The organization deploys control activities through policies that establish what is expected and procedures that put policies into action*."

Berdasarkan rumusan COSO di atas, bahwa ada 3 (tiga) prinsip yang mendukung aktivitas pengendalian dalam organisasi yaitu:

1. Organisasi memilih dan mengembangkan aktivitas pengendalian yang berkontribusi terhadap mitigasi risiko pencapaian sasaran pada tingkat yang dapat diterima.
2. Organisasi memilih dan mengembangkan aktivitas pengendalian umum atas teknologi untuk mendukung tercapainya tujuan.
3. Organisasi menyebarkan aktivitas pengendalian melalui kebijakan-kebijakan yang menetapkan apa yang diharapkan, dan prosedur-prosedur yang menempatkan kebijakan-kebijakan ke dalam tindakan.

Menurut (Susanto, 2013) jenis pengendalian aktivitas diantaranya yaitu:

1. Prosedur otorisasi,
2. Mengamankan aset dan catatannya,
3. Pemisahan fungsi,
4. Catatan dan dokumentasi yang memadai.

Jenis pengendalian aktivitas diatas dapat dijelaskan sebagai berikut:

a) Prosedur otorisasi

Prosedur ini dibuat untuk memberikan otorisasi (kewenangan) kepada karyawan untuk melakukan aktivitas tertentu dalam suatu transaksi. Prosedur otorasi sangat tergantung kepada otorisasi apa yang akan dilakukan. Ada dua macam otorisasi yang diberikan oleh manajemen, yaitu:

1) Otorisasi umum, Berkaitan dengan transaksi secara keseluruhan. Otorisasi umum menggambarkan kondisi dimana karyawan mengawali, mencatat, memproses satu jenis transaksi. Ketika kondisi tertentu terpenuhi karyawan diberi otorisasi (wewenang) untuk melakukan transaksi tanpa terlebih dahulu harus berkonsultasi.
2) Otorisasi khusus, Diterapkan hanya kepada jenis transaksi tertentu. Manajemen umumnya memerlukan otorisasi khusus untuk transaksi yang jumlahnya besar atau transaksi yang berpotensi menimbulkan penyelewengan. Sebelum karyawan mengawali transaksi tertentu yang telah ditentukan, karyawan harus berkonsultasi dulu kepada manajemen untuk memperoleh persetujuan melakukan transaksi.

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

b) Mengamankan aset dan catatannya

Pengamanan aset dan catatannya ini meliputi keamanan fisik dan kepastian tanggung jawab.

1) Keamanan fisik, Menerapkan prosedur tertentu untuk memberikan keamanan secara fisik pada persediaan, uang tunai, tanah, gedung-gedung, peralatan, dan catatan yang berkaitan dengan aset.
2) Kepastian tanggung jawab, Manajemen memberi tanggung jawab untuk melindungi aset dan data tertentu kepada karyawan. Jika terjadi suatu penyimpangan manajemen akan meminta karyawan tersebut untuk bertanggung jawab.

c) Pemisahan fungsi

Manajemen dalam memberikan wewenang dan tanggung jawab kepada karyawan harus menunjukkan adanya pemisahan yang jelas antara wewenang dan tanggung jawab yang diberikan kepada seseorang dan kepada orang lain. Pemisahan ini akan mengurangi kesempatan kepada karyawan untuk melakukan hal-hal yang merugikan perusahaan selama melaksanakan tugasnya. Tugas yang diberikan kepada karyawan dalam bentuk otorisasi melakukan transaksi, mencatat transaksi, dan memelihara posisi aset.

d) Catatan dan dokumentasi yang memadai

Manajemen harus mengharuskan penggunaan dokumen dan catatan akuntansi untuk menjamin setiap peristiwa atau transaksi akuntansi yang terjadi telah dicatat dengan tepat.

d. Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*)

(COSO, 2013) menjelaskan mengenai komponen informasi dan komunikasi (*Information and Communication*) dalam pengendalian internal sebagai berikut:

"*Information is necessary for the entity to carry out internal control responsibilities to support the achievement of its objectives. Management obtains or generates and uses relevant and quality information from both internal and external sources to support the functioning of other components of internal control. Communication is the countinual, interative process of providing, sharing, and obtainingnecessary information. Internal communication is the means by which information is disseminated throughout the organization, flowing up, down, and across the entity. It enables personnel to receive a clear message from senior management that control responsibilities must be taken seriously. External communication is twofold: it enables inbound communication of relevant external information, and it provides information to external parties in response to requirements and expectations.*"

Sebagaimana yang dinyatakan oleh COSO di atas, bahwa informasi sangat penting bagi setiap entitas untuk melaksanakan tangung jawab pengendalian internal guna mendukung pencapaian tujuan-tujuannya.Informasi yang diperlukan manajemen adalah informasi yang relevan dan berkualitas baik yang berasal dari sumber internal maupun eksternal dan informasi digunakan untuk mendukung fungsi komponen-komponen lain dari pengendalian internal. Informasi diperoleh ataupun dihasilkan melalui proses komunikasi antar pihak internal maupun eksternal yang dilakukan secara terus-menerus, berulang, dan berbagi. Kebanyakan organisasi membangun suatu sistem informasi untuk memenuhi kebutuhan informasi yang andal, relevan, dan tepat waktu.

(COSO, 2013) selanjutnya menegaskan mengenai prinsip-prinsip dalam organisasi yang mendukung komponen informasi dan komunikasi yaitu sebagai berikut:

"*1. The organization obtains or generates and uses relevant, quality information to support the functioning of internal control. 2. The organization internally communicates information, including objectives and responsibilities for internal control, necessary to support the functioning of internal control. 3. The organization communicates with external parties regarding matters affecting the functioning of internal control.*"

Berdasarkan rumusan COSO di atas, bahwa ada 3 (tiga) prinsip yang mendukung komponen informasi dan komunikasi dalam pengendalian internal, yaitu:

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

1. Organisasi memperoleh atau menghasilkan dan menggunakan informasi yang berkualitas dan yang relevan untuk mendukung fungsi pengendalian internal.
2. Organisasi secara internal mengkomunikasikan informasi, termasuk tujuan dan tanggung jawab untuk pengendalian internal dalam rangka mendukung fungsi pengendalian internal.
3. Organisasi berkomunikasi dengan pihak eksternal mengenai hal-hal yang mempengaruhi fungsi pengendalian internal.

Khusus berkenaan dengan informasi akuntansi, menurut Arens dan Loebbecke yang diadaptasi oleh (Jusuf, 2003), indikator-indikator dari informasi dan komunikasi terdiri dari:

"1. Eksistensi, yang menunjukan apakah angka-angka yang dimasukan dalam laporan keuangan memang seharusnya dimasukkan. 2. Kelengkapan, merupakan angka-angka transaksi yang seharusnya dimasukkan dan di ikut sertakan secara lengkap serta mempertimbangkan materialitas dan biaya. 3. Akurasi, yakni mengacu kepada jumlah yang dimasukkan dengan jumlah yang benar. 4. Klasifikasi, bahwa transaksi yang dicantumkan dalam jurnal telah diklasifikasikan dengan tepat. 5. Tepat waktu, dimana pencatatan transaksi dicatat pada tanggal yang tepat. 6. Posting, pengikhtisaran, di mana transaksi yang tercatat secara tepat dimasukkan dalam berkas induk dan diikhtisarkan dengan benar."

e. Aktivitas Pemantauan (*Monitoring Activities*)

(COSO, 2013) menjelaskan mengenai aktivitas pemanatauan (*monitoring activities*) dalam pengendalian internal sebagai berikut:

"*Ongoing evaluations, separate evaluations, or same combination of the two are used to ascertain whether each of the five components of internal control, including controls to effect the principles within each components, is present and fuctioning. Ongoing evaluations, built into business processes at different levels of the entity, provide timely information. Separate evaluations, conducted periodically, will vary in scope and fre- quency depending on assessment of risks, effectiveness of ongoing evaluations, and other management considerations. Findings are evaluated against criteria established by regulators, recognized standars-setting bodies or management and the board of directoras as appropriate*."

Memperhatikan rumusan yang dikemukakan oleh COSO di atas, bahwa aktivitas pemantauan merupakan kegiatan evaluasi dengan beberapa bentuk apakah yang sifatnya berkelanjutan, terpisah ataupun kombinasi keduanya yang digunakan untuk memastikan apakah masing-masing dari lima komponen pengendalian internal mempengaruhi prinsip-prinsip dalam setiap komponen, ada dan berfungsi. Evaluasi terpisah dilakukan secara periodik, akan bervariasi dalam lingkup dan frekuensi tergantung pada penilaian risiko, efektivitas evaluasi yang sedang berlangsung, dan pertimbangan manajemen lainnya. Temuan-temuan dievaluasi terhadap kriteria yang ditetapkan oleh pembuat kebijakan, lembaga-lembaga pembuat standar yang diakui atau manajemen dan dewan direksi, dan kekurangan-kekurangan yang dikomunikasikan kepada manajemen dan dewan direksi.

Kegiatan pemantauan meliputi proses penilaian kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu, dan memastikan apakah semuanya dijalankan seperti yang diinginkan serta apakah telah disesuaikan dengan perubahan keadaan. Pemantauan seharusnya dilaksanakan oleh personel yang semestinya melakukan pekerjaan tersebut, baik pada tahap desain maupun pengoperasian pengendalian pada waktu yang tepat, guna menentukan apakah pengendalian intern beroperasi sebagaimana yang diharapkan dan untuk menentukan apakah pengendalian intern tersebut telah disesuaikan dengan perubahan keadaan yang selalu dinamis.

1. Prinsip-prinsip yang mendukung indikator pemantauan COSO 2013 adalah :
2. Organisasi memilih, mengembangkan, dan melakukan evaluasi yang terus-menerus (*ongoing*) dan/atau terpisah untuk memastikan apakah komponen-komponen pengendalian internal ada dan berfungsi.

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

3. Organisasi mengevaluasi dan mengomunikasikan kelemahan pengendalian internal secara tepat waktu kepada pihak-pihak yang sesuai dan bertanggung jawab untuk mengambil tindakan korektif, termasuk manajemen senior dan Dewan.

Menurut Arens dan Loebbecke sebagaimana diadaptasi oleh (Jusuf, 2003) menyebutkan bahwa, aktivitas pemantauan berkaitan dengan hal-hal sebagai berikut :

"1. Frekuensi penilaian aktivitas, merupakan tingkat keseringan dari kegiatan penilaian aktivitas. 2. Fungsi internal audit, yakni efektif atau tidaknya fungsi dari internal audit yang ditandai dengan adanya dukungan kompetensi, integritas dan objektivitas. 3. Saran dari akuntan, dimana tanggung jawab untuk menentukan kebijakan akuntansi yang sehat dan terlaksananya struktur pengendalian intern dengan baik serta tersajinya laporan keuangan yang wajar terletak pada manajemen bukunnya auditor. Namun demikian, auditor berkewajiban memberikan saran-sarannya. 4. Rekonsilasi laporan, merupakan rekonsiliasi secara periodik antara fisik aktiva dengan catatan-catatan atau perkiraan-perkiraan buku besar. 5. Stock opname, merupakan pemeriksaan secata tiba-tiba dengan maksud untuk melindungi atau mengamankan aktiva dan catatan. 6. Rancangan struktur pengendalian intern , merupakan penelaahan yang hati-hati dan berkesinambungan atas keempat prosedur yang lain, yaitu: pemisahan tugas yang cukup otorisasi yang pantas atas transaksi dan aktivitas, dokumen dan catatan yang memadai, serta pengendalian fisik atas aktiva dan catatan."

Secara ringkas dapat dikatakan bahwa pemantauan dilakukan untuk memberikan keyakinan apakah pengendalian intern telah dilakukan secara memeadai atau tidak. Dari hasil pemantauan tersebut dapat ditemukan kelemahan dan kekurangan pengendalian sehingga dapat diusulkan pengendalian yang lebik baik lagi.

Berdasarkan pemaparan diatas maka prinsip-prinsip pengendalian COSO dapat diringkas kedalam tabel berikut :

Tabel 2 Prinsip-Prinsip Pengendalian COSO

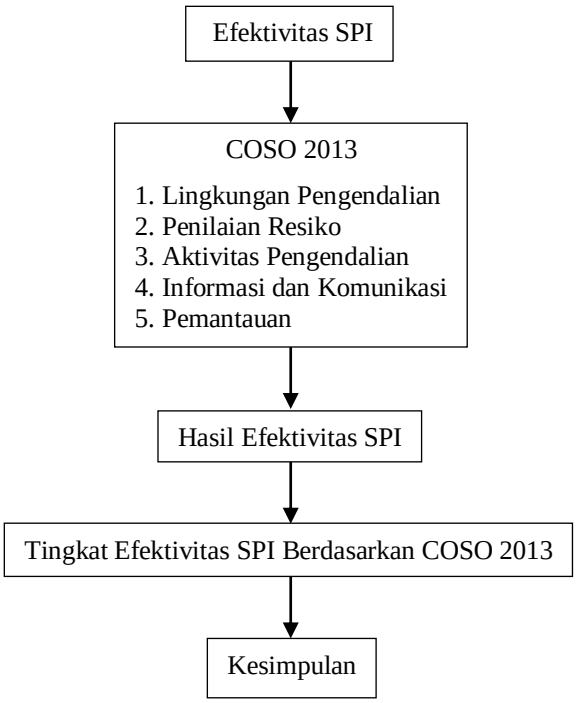
Komponen	Prinsip	
Lingkungan Pengendalian	1	Komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etis
	2	Independensi direksi terhadap manajemen dalam menjalankan tugas
	3	Membuat struktur, garis pelaporan, otorisasi dan pertanggungjawaban
	4	Komitmen pada kompetensi
	5	Mengembangkan akuntabilitas
Penilaian Risiko	6	Menetapkan tujuan dengan jelas
	7	Identifikasi dan analisa risiko yang memengaruhi pencapaian tujuan
	8	Menilai potensi risiko *fraud*
	9	Mengidentifikasi dan menganalisa perubahan yang signifikan
Aktivitas Pengendalian	10	Menetapkan dan mengembangkan aktivitas pengendalian
	11	Menetapkan dan mengembangkan aktivitas pengendalian umum atas teknologi
	12	Menetapkan pengendalian melalui kebijakan dan prosedur
Informasi dan komunikasi	13	Memperoleh, menghasilkan dan menggunakan informasi berkualitas dan relevan
	14	Mengkomunikasikan secara internal
	15	Mengkomunikasikan secara eksternal
Aktivitas Pemantauan	16	Melaksanakan evaluasi berkala dan bekesinambungan
	17	Mengevaluasi dan mengkomunikasikan kelemahan defisiensi

Sumber : The COSO Framework & SOX Compliance, McNally, 2013

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

Kerangka Konseptual

Kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah tentang perlunya dievaluasi kefektivitasan Sistem Pengendalian Internal agar adanya kesesuaian dengan sumber daya manusianya, terutama asurans internal auditor. Adapun langkah-langkah untuk mengevaluasi sistem pengendalian intern menggunakan *framework* COSO 2013 yang memepunyai lima komponen, yaitu lingkungan pengendaian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Peneliti melakukan evaluasi terhadap Sistem Pengendalian Internal dengan menggunakan lima komponen COSO tersebut untuk mendapatkan hasil penelitian yang kemudian akan ditarik kesimpulan dari hasil evaluasi tersebut.



Gambar 2. Model Kerangka Konseptual

3. METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitia ini adalah penelitian kualitatif deskriptif. Penelitian kualitatif deskriptif ini untuk memahami tingkat efektifitas Sistem Pengendalian Internal perusahaan serta menggambarkan keadaan efektivitas Sistem Pengendalian Intern yang diterapkan oleh PT Inalum (Persero) pada masa sekarang ini.

Penelitian kualitatif deskriptif adalah berupa penelitian dengan metode atau pendekatan studi kasus (*case study*). Dalam penelitian ini studi kasusnya yaitu hasil evaluasi Sistem Pengendalian Internal PT Inalum (Persero) yang dilakukan oleh BPKP pada tahun 2014.

Jenis data yang digunakan yaitu data primer dengan teknik pengumpulan data kuesioner dan Laporan Hasil Evaluasi SPI tahun 2014. Alat uji yang dipergunakan untuk menganalisis hipotesis dalam penelitian ini adalah analisis indeks digunakan untuk menggambarkan persepsi responden atas item-item pernyataan yang diajukan dalam penelitian. Analisis indeks ini bertujuan mengetahui gambaran deskriptif mengenai responden dalam penelitian ini. Terutama mengenai variabel-variabel penelitian yang digunakan. Penelitian ini menggunakan teknik analisis indeks yang menggambarkan responden atas item-item pertanyaan yang diajukan. Teknik *skoring* yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan skor maksimal 1 dan minimal 0. Perhitungan indeks ini dilakukan per departemen dengan cara

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

merata-ratakan jawaban dari setiap itemnya, maka perhitungan indeks jawaban responden dengan menggunakan rumus sebagai berikut :

Nilai Indeks = ((FY x 1) + (FT x 0) / 2)

Dimana :

FY = Frekuensi responden yang menjawab "Ya" dalam daftar pertanyaan kuesioner mendapatkan skor 1.

FT = Frekuensi responden yang menjawab "Tidak" dalam daftar pertanyaan kuesioner mendapatkan skor 0

Pertanyaan dalam kuesioner berpedoman pada 5 (lima) komponen COSO 2013 setiap komponen mempunyai indikator masing-masing sesuai dengan prinsip COSO 2013 tersebut. Setiap komponen dan indikator juga mempunyai bobot nilai masing-masing yang sudah ditetapkan oleh BPKP dan juga internal auditor PT Inalum (Persero). Adapun rumus untuk mencari pencapaian nilai dari setiap indikator adalah sebagai berikut :

Nilai = (Capaian x Bobot) / 100, dimana :

Capaian = Persentase nilai indeks

Hasil akhir dari perhitungan indeks ini adalah untuk mengetahui tingkat efektivitas Sistem Pengendalian Internal yang digambarkan dalam tabel berikut.

Tabel 3. Parameter Pencapaian

Skor %	Keterangan
Skor ≤ 50	Tidak Efektif
50 < skor ≤ 60	Kurang Efektif
60 < skor ≤ 75	Cukup Efektif
75 < skor ≤ 85	Efektif
Skor > 85	Sangat Efektif

Untuk melihat pencapaian efektivitas dari setiap komponen dan indikator dapat dihitung dengan rumus :

Pencapaian Efektivitas = (∑nilai x 100) / ∑bobot, Dimana,

∑nilai = jumlah seluruh nilai dari suatu indikator

∑bobot = jumlah seluruh bobot dalam suatu indikator

Peneliti menentukan indeks persepsi responden terhadap variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN PENELITIAN

Hasil Penelitian

Tabel 4 Tingkat Efektivitas SPI PT Inalum (Persero)

Aspek Penilaian				Pencapaian Efektivitas (%)	Keterangan
No	Uraian	Bobot (%)	Nilai		
1	Komitmen Terhadap Integritas dan Nilai-nilai Etik	8,00	7,11	88,88	Sangat Efektif
2	Independensi Direksi Terhadap Manajemen Dalam Menjalankan Tugas	5,00	4,5	90,00	Sangat Efektif
3	Membuat Struktur, Garis Pelaporan, Otorisasi dan Pertanggungjawaban	7,00	6,54	93,43	Sangat Efektif
4	Komitmen Pada Kompetensi	5,00	4,5	90,00	Sangat Efektif
5	Mengembangkan Akuntabilitas	5,00	4,64	92,80	Sangat Efektif
Total Bobot Komponen Lingkungan Pengendalian		30,00	27,29	91,02	Sangat Efektif

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

1	Penetapan Tujuan Dengan Jelas	5,00	4,44	88,80	Sangat Efektif
2	Identifikasi dan Analisa Risiko Yang Memengaruhi Pencapaian Tujuan	5,00	4,62	92,40	Sangat Efektif
3	Menilai Potensi Risiko Fraud	5,00	4,51	90,20	Sangat Efektif
4	Mengidentifikasi dan Menganalisa Perubahan Yang Signifikan	5,00	4,57	91,40	Sangat Efektif
Total Bobot Komponen Penilaian Risiko		20,00	18,14	90,70	Sangat Efektif
1	Menetapkan dan Mengembangkan Aktivitas Pengendalian	10,00	8,81	88,10	Sangat Efektif
2	Menetapkan dan Mengembangkan Aktivitas Pengendalian Umum Atas Teknologi	5,00	4,58	91,60	Sangat Efektif
3	Menetapkan Pengendalian Melalui Kebijakan dan Prosedur	5,00	4,47	89,40	Sangat Efektif
Total Bobot Komponen Aktivitas Pengendalian		20,00	17,86	89,70	Sangat Efektif
1	Memperoleh, Menghasilkan dan Menggunakan Informasi Berkualitas dan Relevan	5,00	4,49	89,80	Sangat Efektif
2	Mengkomunikasikan Secara Internal	5,00	3,84	76,88	Efektif
3	Mengkomunikasikan Secara Eksternal	5,00	4,72	94,40	Sangat Efektif
Total Bobot Komponen Informasi dan Komunikasi		15,00	13,05	87,03	Sangat Efektif
1	Melaksanakan Evaluasi Berkala dan Berkesinambungan	10,00	8,72	87,19	Sangat Efektif
2	Mengevaluasi dan Mengkomunikasikan Kelemahan Defisiensi	5,00	4,66	93,20	Sangat Efektif
Total Bobot Komponen Pemantauan		15,00	13,38	90,20	Sangat Efektif

Sumber : data diolah

Dari tabel 4 bahwa tingkat efektivitas sistem pengendalian internal PT Inalum (Persero) dilihat dari 5 (lima) komponen COSO 2013 diantaranya lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan. Dalam komponen lingkungan pengendalian terkait dengan prinsip komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etik dengan capaian efektivita 88,88% berada pada tingkat sangat efektif, independensi direksi terhadap manajemen dalam menjalankan tugas dengan capaian efektivitas 90,00% dalam kategori sangat efektif, membuat struktur, garis pelaporan, otorisasi dan pertanggungjawaban dengan capaian efektivitas 93,43% dalam kategori sangat efektif, komitmen dan kompetensi dengan capaian efektivitas 90,00%, sedangkan pengembangan akuntabilitas dengan capaian efektivitas 92,80% dalam kategori sangat efektif. Dengan demikian berdasarkan prinsip-prinsip tersebut diatas maka rata-rata pencapaian efektifitas sistem pengendalian internal dalam komponen lingkungan pengendalian sebesar 91,02% dengan kategori pencapaian, yaitu Sangat Efektif.

Untuk komponen penilaian risiko yang memiliki 4 (empat) prinsip, yaitu penetapan tujuan dengan jelas dengan capaian efektivitas 88,80% berada dalam kategori sangat efektif, identifikasi dan analisa risiko yang memengaruhi pencapaian tujuan dengan capaian efektivitas 92,40% memiliki kategori sangat efektif, menilai potensi risiko *fraud* dengan capaian efektivitas 90,20% berada pada tingkat sangat efektif, sedangkan mengidentifikasi dan menganalisa perubahan yang signifikan dengan pencapaian efektivitas 91,40% dalam kategori sangat efektif. Dilihat dari hal tersebut untuk komponen penilaian risiko secara umum berada dalam kategori Sangat Efektif dengan pencapaian efektivitas senilai 90,70%.

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

Komponen ketiga, yaitu aktivitas pengendalian dengan 3 (tiga) prinsip, diantaranya memperoleh, menghasilkan dan mengembangkan aktivitas pengendalian dengan capaian efektivitas 88,0% berada pada kategori sangat efektif, menetapkan dan mengembangkan aktivitas pengendalian umum atas teknologi dengan capaian efektivitas 91,60% dalam kategori sangat efektif, menetapkan pengendalian melalui kebijakan dan prosedur dengan capaian efektivitas 89,40% berada dalam kategori sangat efektif. Maka, secara umum aktivitas pengendalian sistem pengendalian internal perusahaan mencapai tingkat efektivitas sebesar 89,70% dalam kategori Sangat Efektif.

Informasi dan komunikasi merupakan komponen sistem pengendalian internal yang ke-4 memiliki 3 (tiga) prinsip, yaitu memperoleh, menghasilkan dan menggunakan informasi berkualitas dan relevan dengan capaian efektivitas 89,80% dalam kategori sangat efektif, mengkomunikasikan secara internal dengan capaian efektivitas 76,88% dengan kategori efektif dikarenakan adanya miss komunikasi terkait perekrutan karyawan baru. Sedagkan dalam prinsip mengkomunikasikan secara eksternal dengan capaian efektivitas 89,40% dalam kategori sangat efektif. Maka dapat disimpulkan bahwa informasi dan komunikasi sistem pengendalian internal perusahaan berada pada tingkat Sangat Efektif dengan nilai 87,03%.

Dalam komponen pemantauan memiliki 2 (dua) prinsip, yaitu melaksanakan evaluasi secara berkala dan berkesinambungan dengan pencapaian efektivitas 87,19% dalam kategori sangat efektif. Sedangkan mengevaluasi dan mengkomunikasikan kelemahan difisiensi memiliki tingkat pencapaian 93,20% dengan kategori sangat efektif, maka komponen pemantauan ini secara garis besar berada dalam kategori Sangat Efektif dengan nilai pencapaian 90,20%.

Pembahasan

Berdasarkan tabel 4 uraian hasil evaluasi sistem pengendalian internal pada PT Indonesia Asahan Aluminium (Persero) adalah sebagai berikut :

a. Lingkungan Pengendalian

Penerapan sistem pengendalian internal yang terkait dengan lingkungan pengendalian dinilai berdasarkan 5 (lima) prinsip yang mencerminkan *compliance* dan *best practices* penerapan sistem pengendalian internal, yaitu :

1. Komitmen dalam integritas dan nilai-nilai etik
2. Independensi direksi terhadap manajemen dalam menjalankan tugas
3. Membuat struktur, garis pelaporan, otorisasi dan pertanggungjawaban
4. Komitmen pada kompetensi
5. Mengembangkan akuntabilitas

Berdasarkan hasil evaluasi yang dilakukan terhadap 5 (lima) prinsip dengan 50 (lima puluh) *point of focus*/atribut dapat disimpulkan bahwa penerapan kelima prinsip tersebut termasuk kategori Sangat Efektif dengan capaian nilai 27,29 dari skor maksimal 30,00 atau 91,02%.

Seluruh prinsip sudah atau mendekati *best practices* penerapan sistem pengendalian internal dengan tingkat pemenuhan masing-masing prinsip dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Komitmen dalam integritas dan nilai-nilai etik
   Direksi telah menetapkan aturan dan perilaku yang disusun atas dasar integritas dan nilai-nilai etik dan telah dipahami oleh karyawan perusahaan. Direksi telah memberikan keteladanan atas pelaksanaan aturan perilaku, guna mendukung berfungsinya sistem pengendalian internal. Setiap penyimpangan atas pelaksanaan aturan perilaku telah diidentifikasi dan ditangani secara tepat waktu dan konsisten.
2. Independensi direksi terhadap manajemen dalam menjalankan tugas
   Dewan komisaris telah menunjukkan independensi dari manajemen dan telah menjalankan fungsi pengawasan terhadap perusahaan secara objektif dalam pengembangan dan pelaksanaan pengendalian internal. Dewan komisaris juga telah

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

mengidentifikasi, mengembangkan, dan secara periodik mengevaluasi kemampuan keahlian yang dimiliki dan dibutuhkan dalam melaksanakan tugasnya.

3. Membuat struktur, garis pelaporan, otorisasi dan pertanggungjawaban
   Perusahaan telah memiliki struktur organisasi yang selaras dengan tujuan perusahaan. Direksi telah memberikan kejelasan wewenang dan tanggung jawab dan menggunakan proses dan teknologi yang sesuai untuk melaksanakan tanggung jawab, serta memisahkan tugas pada berbagai tingkat dalam perusahaan. Direksi juga telah mendesain dan mengevaluasi alur pelaporan dari setiap struktur dalam organisasi perusahaan agar dapat menjalankan kewenangan dan tanggung jawab untuk mengelola aktivitas perusahaan.
4. Komitmen pada kompetensi
   Perusahaan telah memiliki kebijakan Sumber Daya Manusia (SDM) dan standar kompetensi yang dibutuhkan serta telah mengembangkan rencana suksesi untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawab tertentu. Perusahaan memiliki komitmen untuk menarik minat, mengembangkan, dan mempertahankan individu-individu yang kompeten untuk mendukung pencapaian tujuan perusahaan.
5. Mengembangkan akuntabilitas
   Direksi telah menetapkan mekanisme untuk mengkomunikasikan dan menegakkan akuntabilitas individu dan telah melakukan evaluasi kinerja individu karyawan.

b. Penilaian Risiko

Penerapan sistem pengendalian internal yang terkait dengan penilaian risiko dinilai berdasarkan 4 (empat) prinsip yang mencerminkan *compliance* dan *best practices* penerapan sistem pengendalian internal, yaitu :

1. Menetapkan tujuan dengan jelas.
2. Identifikasi dan analisa risiko yang memengaruhi pencapaian tujuan.
3. Menilai potensi risiko *fraud*.
4. Mengidentifikasi dan menganalisa perubahan yang signifikan.

Berdasarkan hasil evaluasi yang dilakukan terhadap 4 (empat) prinsip dengan 47 (empat puluh tujuh) *point of focus*/atribut dapat disimpulkan bahwa penerapan kelima prinsip tersebut termasuk kategori Sangat Efektif dengan capaian nilai 18,14 dari skor maksimal 20,00 atau 90,70%.

1. Menetapkan tujuan dengan jelas
   Perusahaan telah menetapkan tujuan dengan cukup jelas sehingga memungkinkan untuk dilakukan identifikasi dan pengukuran risiko. Tujuan perusahaan telah mencerminkan aspek kepatuhan, pelaporan internal, pelaporan utnuk pihak eksternal.
2. Identifikasi dan analisa risiko yang memengaruhi pencapaian tujuan
   Perusahaan telah melakukan identifikasi risiko-risiko diseluruh unit organisasi dan menganalisanya sebagai dasar untuk menentukan respon risiko.
3. Menilai potensi risiko *fraud*
   Perusahaan telah melakukan penilaian risiko dengan mempertimbangkan potensi risiko kecurangan (*fraud*) yang berpengaruh terhadap pencapaian tujuan.
4. Mengidentifikasi dan menganalisa perubahan yang signifikan
   Perusahaan telah mengidentifikasi dan menilai perubahan-perubahan yang secara signifikan dapat memengaruhi sistem pengendalian internal baik perubahan peraturan, perubahan perekonomian, perubahan lingkungan bisnis dan perubahan kepemimpinan.

c. Aktivitas Pengendalian

Penerapan sistem pengendalian internal yang terkait dengan penilaian risiko dinilai berdasarkan 3 (tiga) prinsip yang mencerminkan *compliance* dan *best practices* penerapan sistem pengendalian internal, yaitu :

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

1. Menetapkan dan mengembangkan aktivitas pengendalian
2. Menetapkan dan mengembangkan aktivitas pengendalian umum atas teknologi
3. Menetapkan pengendalian melalui kebijakan dan prosedur

Berdasarkan hasil evaluasi yang dilakukan terhadap 3 (tiga) prinsip dengan 17 (tujuh belas) *point of focus*/atribut dapat disimpulkan bahwa penerapan kelima prinsip tersebut termasuk kategori Sangat Efektif dengan capaian nilai 17,86 dari skor maksimal 20,00 atau 89,70%.

1. Menetapkan dan mengembangkan aktivitas pengendalian
   Perusahaan telah memilih mengembangkan aktivitas pengendalian yang mendukung mitigasi risiko sampai pada tingkat yang dapat diterima.
2. Menetapkan dan mengembangkan aktivitas pengendalian umum atas teknologi
   Perusahaan telah memilih dan mengembangkan pengendalian umum atas teknologi untuk mendukukng pencapaian tujuan. Pengendalian yang telah dilaksanakan meliputi pengendalian atas infrastruktur TI, pembatasan hak akses ke suatu TI sesuai kewenangan dan tanggung jawabnya untuk melindungi aset perusahaan dari ancaman eksternal, dan pengendalian terkait proses pengadaan, pengembangan dan pemeliharaan TI.
3. Menetapkan pengendalian melalui kebijakan dan prosedur
   Perusahaan telah mendefenisikan dan menjabarkan aktivitas pengendalian dalam bentuk kebijakan dan prosedur dan terdokumentasi.

d. Informasi dan Komunikasi

Penerapan sistem pengendalian internal yang terkait dengan penilaian risiko dinilai berdasarkan 3 (tiga) prinsip yang mencerminkan *compliance* dan *best practices* penerapan sistem pengendalian internal, yaitu :

1. Memperoleh, menghasilkan dan menggunakan informasi berkualitas dan relevan.
2. Mengkomunikasikan secara internal.
3. Mengkomunikasikan secara eksternal.

Berdasarkan hasil evaluasi yang dilakukan terhadap 3 (tiga) prinsip dengan 14 (empat belas) *point of focus*/atribut dapat disimpulkan bahwa penerapan kelima prinsip tersebut termasuk kategori Sangat Efektif dengan capaian nilai 13,05 dari skor maksimal 15,00 atau 87,20%.

1. Memperoleh, menghasilkan dan menggunakan informasi berkualitas dan relevan
   Perusahaan telah memperoleh dan menggunakan informasi yang berkualitas dan relevan dalam rangka mendukung berfungsinya pengendalian internal.
2. Mengkomunikasikan secara internal
   Perusahaan telah mengkomunikasikan informasi termasuk tujuan, peran dan tanggung jawab pengendalian internal kepada seluruh karyawan perusahaan dalam rangka mendukung berfungsinya komponen pengendalian internal. Namun masih terdapat kelemahan yaitu direksi belum menetapkan kebijakan/prosedur terkait penggunaan metode komunikasi yang mempertimbangkan waktu, penggunaan dan sifat informasi.
3. Mengkomunikasikan secara eksternal
   Perusahaan telah berkomunikasi dengan pihak eksternal terkait hal-hal yang mempengaruhi pengendalian internal.

e. Pemantauan

Penerapan sistem pengendalian internal yang terkait dengan penilaian risiko dinilai berdasarkan 2 (dua) prinsip yang mencerminkan *compliance* dan *best practices* penerapan sistem pengendalian internal, yaitu :

1. Melaksanakan evaluasi berkala dan berkesinambungan.
2. Mengevaluasi dan mengkomunikasikan kelemahan defisiensi.

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

Berdasarkan hasil evaluasi yang dilakukan terhadap 3 (tiga) prinsip dengan 17 (tujuh belas) *point of focus*/atribut dapat disimpulkan bahwa penerapan kelima prinsip tersebut termasuk kategori Sangat Efektif dengan capaian nilai 13,38 dari skor maksimal 15,00 atau 90,20%.

1. Melaksanakan evaluasi berkala dan berkesinambungan
   Perusahaan telah memilih, mengembangkan dan melakukan monitoring berkelanjutan secara *real time* dan evaluasi terpisah, untuk memastikan komponen sistem pengendalian internal ada dan berfungsi.
2. Mengevaluasi dan mengkomunikasikan kelemahan defisiensi
   Perusahaan telah melakukan evaluasi dan mengkomunikasikan kelemahan/kekurangan (defisiensi) pengendalian internal secara tepat waktu kepada pihak-pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindakan perbaikan.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan pengujian dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan bahwa kondisi penerapan sistem pengendalian internal pada PT Inalum (Persero) secara umum mencapai nilai rata-rata sebesar 90,12% atau berada pada tingkat efektivitas Sangat Efektif. Nilai tersebut menunjukkan bahwa penerapan sistem pengendalian internal di lingkungan PT Inalum (Persero) telah berbasis IT. Pengendalian internal terintegrasi dan memungkinkan dilakukan perubahan sesuai dengan perubahan organisasi. Pengendalian telah didesain, dikelola dan diterapkan, serta didokumentasikan dengan baik. jenis pengendalian baik preventif, detektif, dan korektif telah berfungsi dengan baik. Dari 5 (lima) komponen pengujian terhadap penerapan sistem pengendalian internal di PT Inalum (Persero), tingkat pencapaian efektivitas tertinggi ada pada komponen Lingkungan Pengendalian sebesar 91,02% dan tingkat terendah ada pada komponen Informasi dan Komunikasi sebesar 87,03%.

Saran

Sehubungan dengan keterbatasan penelitian yang terjadi dalam penelitian, saran yang diberikan oleh peneliti antara lain yaitu:

1. Peneliti selanjutnya agar dapat melakukan penelitian sistem pengendalian internal COSO 2013 diperusahaan lain.
2. Penelitian selanjutnya disarankan dapat dapat melakukan penelitian sistem pengendalian internal dengan standar yang berbeda

DAFTAR PUSTAKA

Agoes, S. (2016). *Auditing.* Jakarta: Salemba Empat.

Ardiansyah. (2016). Retrieved Februari 07, 2020 from https:/www.academia.edu/24493874/penjelasan_COSO_and_COBIT

Arens, A. A. (2000). *Auditing an Integrated Approach (8th edition).* Englewood Cliff, New Jersey: Prentice Hall International, Inc.

Baridwan, Z. (2012). *Sistem Akuntansi (Penyusunan, Prosedur, dan Metode).* Yogyakarta: BPFE.

COSO. (2013). *Internal Control-Integrated Framework.* North Carolina: COSO.

Diana. (2011). *Sistem Informasi Akuntansi.* Yogyakarta: Andy Yogyakarta.

Hery. (2010). *Potret Profesi Auditor Internal.* Bandung: Alfabeta.

James, A. A. (2000). *Auditing an Integrated Approach (8th edition).* Englewood Cliff, New Jersey: Prentice Hall International, Inc.

Jusuf, A. A. (2003). *Auditing.* Jakarta: Salemba Empat.

Volume 2 No 1, Juni 2020
e-ISSN 2716-2249

Mulyadi. (2002). *Auditing.* Jakarta: Salemba Empat.
Mulyadi. (2008). *Auditing, Buku Satu, Edisi Kelima.* Jakarta: Salemba Empat.
Mulyadi. (2012). *Akuntansi Biaya.* Yogyakarta: STIM YKPN.
Sawyer's, L. B. (2009). *Internal Auditing.* Jakarta: Salemba Empat.
Sawyer's, L. B. (2005). *Internal Auditing.* Jakarta: Salemba Empat.
Suhayati. (2013). *Auditing : Konsep Dasar dan Pemeriksaan Akuntansi Publik.* Yogyakarta: Graha Ilmu.
Susanto, A. (2013). *Sistem Informasi Akuntansi.* Bandung: Lingga Jaya.
Tampubolon, R. (2005). *Risk and Systems-Based Internal Audit.* Jakarta: PT Gramedia.
Tunggal, A. W. (2005). *Internal Auditing.* Jakarta : Harvarindo.
Tunggal, W. A. (2013). *Pokok-Pokok COSO-Based Auditing.* Jakarta: Harvindo.
Wibowo, H. (2008). *Auditing dan Jasa Assurance.* Jakarta: Erlangga.