

## Implikasi Peran Audit Internal Dalam Tata Kelola Perusahaan

Angelina Yunita Munte, Nicodemus Christian, Puspita Geatri Br Perangin-angin,  
Vara Tiska Luthfita D P S, Herlina Manurung

Program Studi S1 Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Tidar

Email : [angelinamunte22@gmail.com](mailto:angelinamunte22@gmail.com) , [nicodemuschrs@gmail.com](mailto:nicodemuschrs@gmail.com) , [puspitageatri29@gmail.com](mailto:puspitageatri29@gmail.com) ,  
[varatiska@gmail.com](mailto:varatiska@gmail.com) , [herlinamanurung@untidar.ac.id](mailto:herlinamanurung@untidar.ac.id)

**Abstract** *The internal audit function continues to evolve in line with changes in the business environment. In Europe, the challenging business environment is closely related to risks and corporate governance issues. As a result, a shift in the internal audit function in addressing corporate governance issues demands greater independence from the function. Responding to the need for a more independent internal audit function, a decision regarding the appointment and dismissal of the head of the internal audit and his remuneration is required, which must be approved by the supervisor. These changes indicate that the role of internal audit in the governance management relationship has changed. This research provides an overview of these changes, the trends toward an increasing role of internal audit in corporate governance, the expected benefits of internal audit independence organizations, and the future challenges in European countries.*

**Keywords:** *Governance, Internal Auditing, Organizational Function*

**Abstrak** Fungsi audit internal terus berkembang sejalan dengan perubahan lingkungan bisnis. Di Eropa tantangan lingkungan bisnis berkaitan erat dengan risiko dan masalah tata kelola perusahaan. Akibatnya, pergeseran fungsi audit internal dalam mengatasi masalah tata kelola perusahaan menuntut independensi yang lebih besar dari fungsi tersebut. Menanggapi kebutuhan akan fungsi audit internal yang lebih independen, diperlukan keputusan mengenai penunjukan dan pemberhentian kepala audit internal serta remunerasinya yang harus disetujui oleh pengawas. Perubahan tersebut menunjukkan bahwa peran audit internal dalam hubungan manajemen tata kelola telah berubah. Penelitian ini memberikan gambaran tentang perubahan tersebut, tren yang mengarah pada peningkatan peran audit internal dalam tata kelola perusahaan, manfaat yang diharapkan dari independensi organisasi audit internal, dan tantangan masa depan di negara Eropa.

**Kata kunci:** Tata Kelola, Audit Internal, Fungsi Organisasi

### PENDAHULUAN

Tahun 1990 sampai dengan 2000 bagaimana pergeseran besar dalam fungsi audit internal mengenai peran utamanya di organisasi, diikuti dengan perubahan dalam hubungan organisasi, dan pelaporannya. Awalnya audit internal bertujuan untuk memverifikasi catatan akuntansi bersama, menilai, dan melaporkan sistem pengendalian internal. Namun, seiring dengan pergantian tahun, perkembangan lingkungan bisnis menuntut fokus yang lebih besar pada audit internal seperti manajemen risiko. Peran audit internal telah berubah dengan demikian, menempatkan penekanan kuat pada evaluasi manajemen risiko perusahaan. Akhir-akhir ini, banyaknya kasus penipuan perusahaan yang sering dikaitkan dengan malpraktek akuntansi, sehingga memicu perdebatan tentang inefisiensi mekanisme kontrol perusahaan. Sekarang, kebutuhan untuk memastikan independensi yang lebih besar dari fungsi audit internal telah diakui, sehingga mengalihkan fokus fungsi audit internal lebih ke arah mengatasi masalah tata kelola perusahaan.

Received Oktober 07, 2023; Revised November 22, 2023; Accepted Desember 05, 2023

\* Angelina Yunita Munte, [angelinamunte22@gmail.com](mailto:angelinamunte22@gmail.com)

Namun, bertentangan dengan ekspektasi peraturan di Eropa yaitu EU *Directive* 2014/56/EU yang baru diadopsi tentang undang-undang audit tidak menyerukan peningkatan independensi fungsi audit internal. Dalam Pasal 39 hanya disebutkan bahwa komite audit harus memantau keefektifan sistem kendali mutu dan manajemen risiko internal perusahaan dan pelaksanaan audit mengenai pelaporan keuangan perusahaan yang diaudit. Meskipun tidak ada panduan umum UE di bidang ini, Negara-negara Eropa lainnya meyakini independensi audit internal sebagai persyaratan dalam tata kelola perusahaan mereka. Persyaratan tersebut juga ditambahkan pada Standar Internasional IIA yang baru diadopsi untuk Praktik Profesional Audit Internal – Standar 1110. Baru-baru ini, kode dan standar yang diamandemen juga menyebabkan persyaratan peraturan baru.

Peran audit internal telah berubah mengingat perkembangan ini. Perannya dalam tata kelola perusahaan telah disorot karena dewan audit dan komite audit semakin terlibat dalam perencanaan dan pelaporan audit internal. Perlunya fungsi audit internal untuk menjadi lebih independen merupakan langkah yang jelas dari *stewardship theory* yang menyatakan bahwa manajemen tidak dapat dipercaya dan didorong oleh kepentingan pribadi seperti yang dianggap oleh *agency theory* dan dengan demikian membutuhkan independensi pengendalian intern.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk membandingkan fungsi audit internal dalam kaitannya dengan manajemen, dalam kaitannya dengan dewan pengawas, dan komite auditnya. Ini mempertimbangkan pengaturan baru dari perspektif *stewardship theory* dan *agency theory*. Selain itu, bagaimana tantangan audit internal pada pergeseran perannya dalam tata kelola perusahaan. Penelitian ini juga berkontribusi pada perusahaan terkait tata kelola perusahaan, hubungan antara tata kelola dan manajemen, serta mengetahui bagaimana hubungan internal antara dua fungsi organisasi telah berkembang karena perubahan tersebut.

## **TINJAUAN PUSTAKA**

### **Teori Agensi (*Agency Theory*)**

Teori keagenan (*agency theory*) merupakan hubungan antara dua pihak yaitu pemilik (*principal*) dan pengelola (*agent*). Teori keagenan mengatakan bahwa ketika pemilik sebagai prinsipal dan manajer sebagai agen yang menjalankan perusahaan, masalah keagenan akan muncul karena masing-masing pihak selalu berusaha untuk memaksimalkan fungsi utilitasnya (Astrio, 2011).

Namun seiring berkembangnya perusahaan yang semakin besar, seringkali timbul

konflik antara pemilik dan manajemen dalam hal ini pemegang saham (investor) dan agen yang diwakili oleh manajemen (manajer). *Agent* berada dalam hubungan kontraktual melalui tugas-tugas tertentu dari klien dan bertanggung jawab atas tugas-tugas yang diberikan kepadanya oleh klien. Klien berkewajiban untuk membayar broker biaya untuk layanan yang disediakan oleh broker.

### **Penata layanan (*Stewardship Theory*)**

*The stewardship theory* adalah teori yang dikembangkan oleh Donaldson dan Davis (1991) dalam “*Toward a Stewardship Theory of Management*”. Teori ini menggambarkan situasi dimana manajer tidak termotivasi oleh tujuan individu, tetapi lebih mengarah pada hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Oleh karena itu, teori ini memiliki landasan psikologis dan sosiologis yang dirancang agar manajer yang bertindak sebagai wali termotivasi untuk bertindak sesuai dengan itu. atas permintaan kepala sekolah. Selain itu perilaku steward tidak meninggalkan organisasi karena steward berusaha untuk mencapai tujuan organisasi.

Teori *stewardship* atau manajemen sering disebut dengan teori manajemen (penata layanan) dengan beberapa asumsi dasar (*basic asumsis of maintenance theory*) Dengan teori ini, peneliti bertujuan untuk mengkaji situasi di mana manajer perusahaan sebagai pelayan dapat termotivasi untuk bertindak sebaik mungkin bagi pelanggan mereka (Zamrana, 2010, Riyadi dan Yulianto, 2014).

### **Tata Kelola**

Menurut *Organization for Economic Corporation and Development* (OECD) tata kelola ialah sebuah struktur untuk menentukan tujuan perusahaan dalam mencapai tujuan tersebut menggunakan penentuan dan pemantauan kinerja perusahaan. Tata kelola perusahaan adalah mekanisme kontrol dalam mengatur dan mengelola bisnis untuk memperbaikinya serta tanggung jawab perusahaan menjadi prioritas utama untuk menunjukkan nilai kepada pemegang saham (Nuryaman, 2009).

Suatu sistem yang terdiri dari sekumpulan struktur, prosedur, dan mekanisme yang didasarkan pada tata kelola perusahaan berlandaskan prinsip tanggung jawab, yang dapat meningkatkan nilai perusahaan dalam jangka panjang panjang (Velnampy, 2013). Sistem manajemen memimpin peraturan manajemen dan insentif dalam mengelola dan mengawasi operasi perusahaan. Dengan demikian, tata kelola yang baik dapat meningkatkan probabilitas dan meningkatkan keuntungan serta nilai perusahaan jangka panjang bagi pemegang Saham (Onasis, 2016).

## **Audit Internal**

Menurut Hery (2017) Audit internal adalah fungsi penilai yang dikembangkan secara bebas di dalam organisasi yang bertujuan untuk menguji dan mengevaluasi operasi sebagai bentuk pelayanan kepada organisasi. Internal Audit melakukan kegiatan penilaian independen dalam organisasi untuk mengevaluasi fungsi kegiatan pada bidang Akuntansi, keuangan, dan bidang operasional lainnya. Audit internal adalah evaluasi yang sistematis dan objektif terhadap fungsi organisasi dan berbagai kontrol oleh auditor internal untuk menentukan apakah informasi keuangan dan operasional akurat dan dapat diandalkan. Selain itu, tujuan audit internal adalah untuk mendukung semua tingkatan manajemen dalam pelaksanaan tugasnya secara efektif.

## **Fungsi Organisasi**

Syams (2004) berpendapat bahwa organisasi dapat dimaknai dengan dua cara, yaitu: (1) Dalam pengertian statis, yaitu organisasi sebagai wadah kerja sama sekelompok orang untuk bekerja sama guna mencapai suatu tujuan yang diinginkan; (2) Dalam pengertian dinamis, yaitu organisasi sebagai suatu sistem atau tindakan sekelompok orang untuk mencapai tujuan tertentu.

Organisasi memiliki fungsi sebagai suatu proses. Hal ini dikemukakan oleh Siagian (2003) menekankan organisasi sebagai proses interaktif antara orang-orang dalam organisasi. Organisasi sebagai suatu proses memunculkan dua jenis hubungan dalam suatu organisasi: hubungan formal yang mengarah ke organisasi formal dan hubungan informal yang mengarah ke organisasi informal. Dengan demikian, pentingnya organisasi dilihat sebagai suatu proses dapat menimbulkan dinamika organisasi.

## **METODE PENELITIAN**

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian studi kepustakaan dengan pendekatan deskriptif kualitatif. Pengumpulan data sekunder yang digunakan dengan cara mencari sumber dan merekonstruksi dari berbagai referensi yaitu buku, jurnal dan riset-riset terdahulu yang relevan dengan topik yang diangkat. Analisa data dilakukan dengan menggunakan teknik *literatur review* yaitu dengan mencari kesamaan, mencari ketidaksamaan, memberi pandangan, membandingkan, dan meringkas dari berbagai jurnal (Putri & Mulyanti, 2023). Sehingga dalam analisis penelitian terbagi menjadi tiga tahap yaitu reduksi data, pengolahan data, dan penegasan kesimpulan (Rijali, 2018).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### 1. Audit Internal dan Perannya dalam Tata Kelola Perusahaan

“Tata kelola dan manajemen adalah fungsi organisasi dengan memastikan pencapaian tujuan bisnis yang rasional dalam kepentingan pemilik” (Rozman, 1998). Hubungan mereka sangat penting untuk keberhasilan perusahaan (Rozman, 2000). Dalam penelitian ini, berfokus pada hubungan antara manajemen dan tata kelola, peran dan fungsi mereka sehubungan dengan perubahan peran audit internal. Hubungan, peran, dan fungsi berubah karena semakin aktifnya peran internal audit dalam proses *governance-managing*.

Proses mengatur-mengelola adalah proses terpadu atau organisasional (Rozman, 2000) di mana keputusan dimulai dengan tata kelola dan berlanjut dalam manajemen di mana garis ditentukan oleh pemilik dan hukum dan bervariasi dalam kaitannya dengan model tata kelola yang dominan. Peran tata kelola utama adalah perencanaan strategis dan pengendalian strategis, sehingga mencakup keputusan tentang strategi dan pengendalian manajemen untuk melindungi kepentingan pemilik. Mereka selanjutnya mencakup keputusan tentang nominasi, kompensasi, kontrol, keputusan strategis, dan manajemen dalam krisis (Fama dan Jensen, 1983). Audit internal mendapatkan peran penting dalam tata kelola perusahaan karena memberikan informasi berkualitas tentang pelaksanaan rencana strategis untuk tujuan pengawasan keputusan manajerial yang lebih baik oleh manajemen tata kelola, seperti konsultasi penting dalam mengambil keputusan atas isu-isu strategis yang diterima oleh manajemen tata kelola, terlihat dari peran yang baru ditugaskan.

Tata kelola perusahaan telah menampilkan hubungan *prinsipal-agen* dalam konteks organisasi dari dua teori yang berlawanan: teori keagenan dan teori penata layanan. Agensi mengklaim bahwa agen akan bertindak untuk memaksimalkan kepentingan mereka sendiri dan tidak bertindak untuk kepentingan prinsipal (Jensen dan Meckling, 1976) tanpa kontrol yang ketat dan skema kompensasi (Davis, Schoorman dan Donaldson, 1997). Sebagai mekanisme kontrol dan skema remunerasi Menurunkan hasil untuk kepala sekolah, solusinya tidak optimal. Di sisi lain, teori penata layanan menyatakan bahwa tujuan agen dapat diselaraskan dengan tujuan pemilik tanpa adanya mekanisme kontrol karena agen mengejar tujuan pribadi yang lebih tinggi seperti pencapaian, afiliasi, dan aktualisasi diri (Caers et al. , 2006; Tosi, Brownlee, Silva dan Katz, 2003). Hubungan tersebut didasarkan pada kepercayaan, yang mengarah pada pengambilan keputusan untuk kepentingan prinsipal (Davis, et al., 1997; Donaldson dan Davis, 1991). Karena teori agensi mendominasi beberapa penelitian terkait tata kelola dalam menjelaskan hubungan

*prinsipal-agen*, peran audit internal semakin terkait dengan kurangnya kepercayaan dan kebutuhan akan mekanisme kontrol yang lebih tinggi untuk tata kelola perusahaan yang lebih baik.

Dalam praktiknya, dua model tata kelola perusahaan yang berlaku meliputi model Anglo-Amerika dan model Jerman. Model Anglo-Amerika berlaku di AS dan Inggris, sedangkan model Jerman dominan di Jerman dan Benua Eropa (Chhillar dan Lellapalli, 2015). Dalam model Anglo-Amerika, keputusan tata kelola dibuat oleh dewan direksi, sedangkan dalam model Jerman kontrol strategis berada dalam domain dewan pengawas dan pengambilan keputusan strategis dalam domain manajemen. Terlepas dari perbedaan dalam badan tata kelola, peran audit internal dalam hubungannya dengan manajemen dan tata kelola terbukti berubah di kedua model untuk memastikan audit internal yang baik untuk mencegah kesalahan.

Fokus utama audit internal telah berubah sejak profesinya didirikan. Pada awalnya, laju perubahan relatif lambat tetapi mulai meningkat sesuai dengan pergantian tahun. Pada tahun 1950-an, tugas utama auditor internal adalah memverifikasi catatan akuntansi, seperti yang dijelaskan oleh Brink dan Cashin (1958). Peran auditor internal ditingkatkan dari pengawas akuntansi menjadi pengawas operasional ketika pemeriksaan prosedur operasional ditambahkan sebagai arah baru di tahun 1960-an. Tahun 1970-an merupakan tonggak pertama dalam sejarah audit internalnya, menempatkan penilaian pengendalian internal dan pelaporan sistem pengendalian internal sebagai inti ruang lingkupnya.

Kesempatan luar biasa bagi audit internal untuk mengambil langkah maju dari karakter historisnya sebagai "*organizational policeman and watch dog*" (Morgan, 1980) datang pada akhir tahun 1990-an. Pada saat itu, pedoman tata kelola perusahaan mempromosikan pentingnya manajemen risiko, menekankan bahwa risiko harus diidentifikasi dan dikelola secara objektif. Berdasarkan keahlian mereka dalam sistem pengendalian internal perusahaan, auditor internal secara efisien memasuki bidang manajemen risiko.

Belakangan ini, banyak kasus penipuan tingkat perusahaan yang seringkali terkait dengan malpraktik akuntansi telah memicu perdebatan tentang mekanisme kontrol perusahaan yang tidak efisien dan menyerukan perubahan ketat dalam undang-undang yang berkaitan dengan tata kelola perusahaan. Mengingat perkembangan ini, kebutuhan untuk memastikan independensi yang lebih besar dalam fungsi audit internal telah diakui, lebih lanjut menekankan perannya dalam meningkatkan praktik tata kelola perusahaan dan memfokuskan kembali pada kualitas pengendalian internal (Odar, Korošec dan Horvat,

2006). Perkembangan terkini dalam audit internal tercermin dalam definisi IIA terbaru (Definisi audit internal, 2016): *“Audit internal adalah kegiatan jaminan dan konsultasi yang independen dan objektif yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi. Ini membantu organisasi mencapai tujuannya dengan membawa pendekatan yang sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, kontrol, dan tata kelola proses keuangan”*.

Definisi tersebut dengan jelas menunjukkan bahwa audit internal menjadi aktor penting dalam mendukung keputusan tata kelola yang terkait dengan pengendalian strategis serta perencanaan strategis, karena perannya sebagai konsultan manajemen dalam hal-hal strategis menjadi nyata secara eksplisit. Hubungan pelaporan dan komunikasi berubah, mengakibatkan masing-masing komite audit bertugas, memberikan tugas tambahan kepada departemen audit internal yang sehubungan dengan pemantauan dan pengendalian dalam organisasi di departemen audit internal melapor langsung kepada komite audit. Hubungan pelaporan departemen audit internal dengan dewan manajemen ditingkatkan dengan hubungan konsultasi pada aspek-aspek strategis bisnis, sedangkan dewan manajemen mempertahankan peran untuk mengonfirmasi tugas fungsi audit internal. Hubungan antara dewan manajemen dan komite audit diubah menjadi peran yang kurang optimal

Dengan menempatkan lebih banyak penekanan pada isu-isu terkait tata kelola perusahaan, khususnya pencegahan penipuan dan pelanggaran tingkat independensi organisasi yang lebih tinggi baru-baru ini memberikan kesempatan bagi audit internal untuk mendapatkan kembali kepercayaan yang telah hilang setelah terjadinya maraknya kecurangan akuntansi perusahaan.

## **2. Kontemporer Tren Pergeseran Audit Internal Pada Negara Eropa**

Meskipun definisi IIA terbaru tentang audit internal menyatakan bahwa audit internal adalah kegiatan asurans dan konsultasi yang independen dan objektif yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi (Definisi audit internal, 2016), EU Directive 2014/56/EU yang baru diadopsi pada pemeriksaan wajib atas rekening tahunan dan rekening konsolidasi tidak memerlukan peningkatan independensi fungsi audit internal. Pasal 39 hanya menyatakan bahwa komite audit harus memantau keefektifan sistem kendali mutu dan manajemen risiko internal perusahaan dan, jika berlaku, audit internalnya, mengenai pelaporan keuangan perusahaan yang diaudit (Petunjuk 2014/56/EU).

Terlepas dari tidak adanya panduan umum UE di bidang ini, Negara-negara Anggota semakin menggabungkan fungsi audit internal ke dalam kode tata kelola

perusahaan mereka. Pada tahun 2012, Konfederasi Institut Audit Internal Eropa (ECIIA) melakukan studi tentang kode tata kelola perusahaan di Negara Anggota UE untuk menentukan status departemen audit internal saat ini dalam struktur tata kelola perusahaan terbuka. Studi mengungkapkan bahwa 41% dari tata kelola Perusahaan yaitu di (Finlandia, Prancis, Yunani, Italia, Latvia, Luksemburg, Malta, Rumania, Slovakia, Slovenia, dan Spanyol) menganggap departemen audit internal di perusahaan yang terdaftar wajib untuk dilakukan. Sebanyak 48% yaitu di (Austria, Belgia, Bulgaria, Siprus, Republik Ceko, Denmark, Estonia, Jerman, Hongaria, Irlandia, Belanda, Swedia, dan Inggris) sangat merekomendasikan departemen audit internal Sedangkan departemen audit internal tidak diwajibkan dalam 11%, yaitu di Lituania, Polandia, dan Portugal (Kode tata kelola perusahaan tentang audit internal: Status saat ini di UE, 2012). Studi ini juga melaporkan bahwa audit internal secara konsisten diwajibkan dalam sektor lembaga keuangan. Temuan masalah dari penelitian ini adalah bahwa sedikit panduan yang diberikan dalam tata kelola tentang bagaimana memastikan fungsi audit internal yang efisien terutama dalam hal independensi dan ruang lingkupnya. Rekomendasi ECIIA dalam hal ini adalah menyusun audit internal dengan baik untuk memungkinkannya mencapai tujuan jaminan global, tujuan yang hanya dapat dicapai dengan: 1) independensi organisasi; 2) pengecualian pembatasan ruang lingkup tinjauannya; 3) akses penuh dan tidak terbatas ke setiap informasi dan orang yang diperlukan untuk mencapai tujuannya; dan 4) penerapan Standar Internasional IIA untuk Praktik Profesional Audit Internal (selanjutnya disebut: Standar IIA), termasuk tinjauan penilaian kualitas internal dan eksternal (Kode tata kelola perusahaan tentang audit internal: Status saat ini dalam UE, 2012).

Setelah melakukan literature, salah satu studi yang menyoroti perkembangan dan profil audit internal di Slovenia, Italia adalah studi oleh Odar et al. (2006). Studi dilakukan di perusahaan Slovenia yang mempekerjakan lebih dari 250 karyawan yang telah membentuk unit audit internal. Perusahaan di kedua sektor swasta dan publik dikaji. Hasil menunjukkan adanya pertentangan dengan perkembangan profesi yang dijelaskan sebelumnya, fungsi audit internal di Slovenia tertinggal dari tren global. peneliti ini mengungkapkan beberapa bidang masalah mengenai independensi fungsi audit internal. Meskipun 85% dari organisasi yang menanggapi melaporkan bahwa departemen audit internal mereka otonom (secara langsung berada di bawah manajemen puncak) dan sisanya 15% fungsi audit internal secara organisasional terlibat dalam struktur departemen akuntansi, yang dapat menyebabkan masalah kemerdekaan.

Studi tersebut juga menunjukkan bahwa rencana audit internal tahunan hanya disetujui oleh manajemen (tidak oleh dewan pengawas) hingga 51,8% organisasi. Selain itu, wewenang untuk merekrut, memecat, dan memberi kompensasi kepada kepala auditor internal berada di tangan manajemen puncak sebesar 96,7% dari organisasi yang merespons. Hasil ini menunjukkan bahwa independensi organisasi auditor internal Slovenia terancam karena mereka mungkin menghadapi masalah independensi dan objektivitas (Odar, et al., 2006).

### **3. Tantangan dan Masa Depan Perkembangan Audit Internal di Eropa**

Pengembangan audit internal dan perannya dalam tata kelola perusahaan merupakan proses yang berkelanjutan berkaitan erat dengan lingkungan bisnis dan regulasi. Di satu sisi, perkembangan dalam lingkungan bisnis berperan untuk membawa perubahan konstan terhadap peran audit internal. Di sisi lain, praktik yang baik di lapangan berkontribusi terhadap perubahan regulasi. Meskipun tidak mudah untuk memprediksi perubahan masa depan dalam peran audit internal, perkembangan terakhir dalam lingkungan bisnis menunjukkan bahwa bidang risiko, tata kelola, dan konsultasi akan mempertahankan peran penting mereka.

Peran audit internal dalam manajemen risiko telah lebih ditingkatkan di sektor keuangan di mana karakteristik lingkungan bisnis telah membenarkan pendekatan yang lebih luas untuk manajemen risiko perusahaan yang disebut sebagai "*three lines of defense model*" (Doughty, 2011). Pendekatan ini memberikan tanggung jawab manajemen risiko perusahaan ke tiga lini pertahanan (operasi bisnis, risiko internal dan fungsi kontrol serta pengendalian, serta audit internal). Karena pentingnya manajemen risiko melampaui sektor keuangan, sangat mungkin bahwa keterlibatan sumber daya tambahan juga akan dibutuhkan di sektor non-keuangan yang akan mengadopsi "*three lines of defense model*" untuk manajemen risiko yang efektif (Decaux dan Sarens, 2015).

Saat ini, untuk menerapkan dan menjalankan praktik tata kelola yang andal, manajemen tata kelola mengandalkan sejumlah jaminan internal dan eksternal penyedia seperti auditor internal dan eksternal, departemen hukum, jaminan kualitas, departemen pengendalian, dll. Mereka semua memberikan jaminan yang berbeda sehubungan dengan praktik manajemen risiko, akuntansi, dan kontrol yang tepat di dalam perusahaan. Karena aktivitas penjaminan tersebut dilakukan secara terpisah, auditor, manajemen, dan dewan audit mengurus aktivitas. Dalam konteks ini, audit internal berada di ibaratkan seperti di persimpangan jalan: "ia dapat terpinggirkan di antara berbagai tugas penjaminan, pengendalian, dan manajemen risiko lainnya, atau muncul sebagai organisasi yang mapan

dan profesi yang lebih kuat” (Lenz dan Hahn, 2015).

Peningkatan independensi organisasi dan peningkatan fokus pada tata kelola perusahaan memberikan landasan bagi audit internal untuk melaksanakan koordinasi yang diperlukan di antara berbagai penyedia asuransi. Di Eropa khususnya di Slovenia mengungkapkan bahwa anggota dewan pengawas, anggota komite audit, dan eksekutif setuju dengan auditor internal bahwa perubahan peran auditor internal menghasilkan tugas yang semakin menuntut, beban kerja (termasuk beban administrasi), serta pengawasan. Selain itu, hanya segelintir ahli yang telah memperoleh gelar profesional Auditor Internal Bersertifikat yang dapat melaksanakan tugas kepala auditor internal di sektor di mana undang-undang tertentu memberlakukan persyaratan untuk audit internal (perbankan dan khususnya asuransi) (Maza, 2016).

Di Slovenia, beberapa tahun terakhir peraturan undang-undang telah membawa perubahan yang nyata terhadap tugas pokok audit internal. Hal ini berupa pengujian pengendalian internal telah diganti dengan audit berbasis risiko, peningkatan peran konsultasi, dan tata kelola. Perluasan peran audit internal untuk memasukkan kegiatan konsultasi mengatasi kelemahan model tata kelola Jerman, karena dewan pengawas independen memungkinkan dalam beberapa keadaan, tidak memiliki pengetahuan yang sangat spesifik tentang operasi internal perusahaan, mereka mungkin berhubungan dengan konsultasi strategis asalkan oleh auditor internal yang mendapat informasi lebih baik berdasarkan wawasan mereka tentang bidang yang diatur secara khusus, seperti audit, audit terkait tata kelola yang diwajibkan setiap tahun dan berfokus pada berbagai aspek tata kelola perusahaan, termasuk pengendalian terhadap peraturan dan keefektifan praktik yang ditetapkan.

Perkembangan baru dan perluasan peran auditor internal, khususnya di bidang tata kelola, menuntut independensi auditor internal yang lebih besar. Atas dasar kode tata kelola perusahaan, Standar Internasional untuk Praktek Profesional Audit Internal, dan praktik baik yang ada di sektor perbankan, profesi audit internal Slovenia secara persuasif menganjurkan pengenalan artikel terkait independensi ke undang-undang nasionalu (Zakon o gospodarskih družbah, 2015).

Di sisi lain, auditor internal harus memperoleh pengetahuan dan keterampilan tambahan untuk berhasil melaksanakan semua tugas mereka terkait dengan peran mereka yang lebih luas. Hal ini dapat dilakukan dengan upaya perusahaan yang harus meningkatkan dana pelatihan dan pengembangan auditor internal mereka sebelum mereka menerima tanggung jawab baru dan dimintai pertanggungjawaban untuk mempengaruhi kebijakan

strategis. Berkenaan dengan hubungan pelaporan ganda, yang diidentifikasi sebagai kesalahan, pelaporan ganda dalam organisasi atau organisasi modern, seharusnya tidak lagi menjadi masalah jika didukung oleh budaya dan norma organisasi yang sesuai. Dengan struktur multidimensi berkaitan dengan kerja sama tim yang berukuran besar, mekanisme koordinasi horizontal, komunikasi karyawan dan melapor kepada beberapa rekan kerja.

## **KESIMPULAN**

Penelitian ini mengkaji terkait tata kelola perusahaan dengan menyajikan perkembangan dalam peran audit internal dan hubungannya dengan fungsi organisasi, agensi dan penata layanan. Penelitian ini memberikan evaluasi di lapangan dan sebagian besar didasarkan pada tinjauan undang-undang dan peraturan terkait auditor internal, anggota komite audit, dewan pengawas, kepala auditor internal, dan manajemen. Dengan demikian, dapat disimpulkan berdasarkan perundang-undangan baru yang mencoba untuk memperkuat peran pengawasan dengan memperkenalkan independensi yang lebih kuat dari audit internal selaras dengan *agency theory* dalam kontrol manajemen yang lebih besar, sedangkan peningkatan peran penasihat dan konsultasi manajemen pada isu-isu strategis memerlukan komunikasi terbuka, transparan, dan kepercayaan yang berkaitan dengan hubungan antara semua pemangku kepentingan yang terlibat sejalan dengan *stewardship theory*.

Dengan demikian, penelitian ini membahas tantangan yang dihadapi dalam praktik sehubungan dengan peran baru departemen audit internal dan hubungannya dengan manajemen tata kelola. Penelitian ini mengungkapkan praktik terbaik untuk hubungan yang berkontribusi pada efektivitas organisasi secara keseluruhan. Perbandingan internasional dari negara-negara Benua Eropa terpilih berkontribusi pada praktik tata kelola yang lebih baik di negara yang belum optimal dalam melaksanakan audit internal seperti Slovenia atau bahkan di negara-negara lainnya.

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Chhillar, P., & Lellavali, R. V. (2015). Divergence or convergence: Paradoxes in corporate governance? *Corporate Governance*.
- Decaux, L., & Sarens, G. (2015) implementing combined assurance: insights from multiple case studies..
- Hardi, P., & Buti, K. (2012). Corporate governance variables: Lessons from a holistic approach to Central Eastern European practice. *Corporate Governance*.

- R, L., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*.
- Segal, L., & Lehrer, M. (2012). The institutionalization of stewardship: Theory, propositions, and insights from change in the Edmonton Public Schools. *Organization Studies*.
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), 5-33.
- International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. (2013). Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
- Sarens, G., Decaux, L., & Lenz, R. (2012). *Combined Assurance, Case Studies on a Holistic Approach to Organizational Governance* (pp. 139). Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Segal, L., & Lehrer, M. (2012). The institutionalization of stewardship: Theory, propositions, and insights from change in the Edmonton Public Schools. *Organization Studies*, 33 (2), 169-201