

PERGESERAN PERAN AUDITOR INTERNAL DALAM MEWUJUDKAN *GOOD CORPORATE GOVERNANCE*: SEBUAH TELAAH LITERATUR

Stefani Chrystabel^{1*}; Aprina Nugrahesthy Sulistya Hapsari²

Universitas Kristen Satya Wacana, Salatiga^{1,2}

Email : chrystabelstefani@gmail.com

ABSTRACT

This study aims to determine the shifting role of internal auditors in supporting the realization of good corporate governance by reviewing 44 journals related to the role of internal auditors and then analyzing to get a paradigm related to the role of internal auditors in creating good corporate governance. This study finds that there was a shift in the role of internal auditors, which began with the role as watchdog into consultants and catalysts role for the company.

Keyword: Internal Audit, The Role of Internal auditor, Good Corporate Governance.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pergeseran peran auditor internal dalam mendukung terwujudnya tata kelola perusahaan yang baik dengan meninjau 44 jurnal yang berkaitan dengan peran auditor internal dan kemudian dianalisis untuk memperoleh paradigma terkait peran auditor internal dalam menciptakan tata kelola perusahaan yang baik. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa terdapat pergeseran peran auditor internal, yang diawali dengan peran sebagai *watchdog* kemudian berkembang menjadi peran konsultan dan katalis bagi perusahaan.

Kata Kunci: *Audit Internal, Peran Auditor Internal, Tata Kelola Perusahaan yang Baik.*

PENDAHULUAN

Krisis moneter di tahun 1997 sampai dengan tahun 1998 yang pernah terjadi di Indonesia merupakan titik yang membuat perkembangan bisnis dan ekonomi di Indonesia menjadi surut. Banyak perusahaan yang terpaksa gulung tikar karena tidak mampu menghadapi persaingan bisnis yang ada. Menurut penelitian yang dilakukan oleh *Asian Development Bank* memperoleh hasil bahwa kontributor utama terjadinya krisis ekonomi yaitu lemahnya tata kelola perusahaan (ADB, 2013). Berdasarkan pengalaman krisis ekonomi yang pernah terjadi di Indonesia, mendorong pemerintah Indonesia untuk melakukan penandatanganan perjanjian kesepakatan dengan *International Monetary Fund* (IMF) guna meningkatkan tata kelola perusahaan yang

baik dengan mengadakan pembentukan Komite Kebijakan *Corporate Governance* (KNKCG) di tahun 1999 melalui Keputusan Menteri Keuangan Koordinator Bidang Ekonomi, Keuangan, dan Industri Nomor: Kep 31 /M.Ekuin/08/1999 (Komite Nasional Kebijakan Governance, 2000). Menurut hasil survei yang dilakukan oleh Asia Corporate Governance Association (ACGA, 2016) menunjukkan bahwa dari tahun 2014 ke tahun 2016 negara Indonesia telah mengalami penurunan di bidang *Good Corporate Governance* (GCG). Hal tersebut dapat diamati pada Grafik 1* yang menunjukkan bahwa terdapat penurunan sebesar 3 poin yang dialami oleh Indonesia pada tahun 2014 menuju ke tahun 2016. Angka-angka yang ada pada Grafik 1 merupakan angka rata-rata yang diperoleh dari pengukuran *coporate governance* yang dilakukan oleh ACGA dengan melihat skor dari masing-masing kategori *corporate governance* itu sendiri. Semakin rendah skor yang didapatkan oleh suatu negara maka semakin buruk GCG yang diterapkan di negara tersebut. Menurut Asia Corporate Governance Association (2016) penurunan sebesar 3 poin yang terjadi di tahun 2016 disebabkan karena negara Indonesia melewatkan momentum untuk meningkatkan perkembangan *corporate governance* setelah adanya proses pada tahun-tahun sebelumnya. Terlihat bahwa kondisi GCG yang ada di Indonesia terlihat sedang mengalami penurunan dan memerlukan adanya perbaikan.

Terdapat pula beberapa kasus yang sejalan dengan informasi di atas yaitu adanya kasus dari salah satu maskapai penerbangan di Indonesia yang memerlukan perbaikan dalam hal tata kelola perusahaan yang baik, yaitu kasus dari PT. Garuda Indonesia yang diketahui melakukan penyelundupan *Harley Davidson* dan *Brompton*. Kasus tersebut telah diperiksa oleh Kementerian Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan Komite Audit Garuda Indonesia dengan melakukan audit internal secara detail (Arifin, 2019). Penyelesaian atas kasus penyelundupan motor tersebut berujung pada pemberhentian Direktur Utama Garuda, Ari Ashkara, karena dianggap telah melanggar beberapa undang-undang terkait dengan muatan kargo penerbangan pesawat dan penggunaan pesawat baru yang belum memiliki ijin terbang secara komersil, dan perjalanan dinas keluar negeri. Keputusan Menteri BUMN tersebut dianggap tepat karena tindakan Ari Askhara sebagai Dirut Garuda dinilai dapat membahayakan serta merusak tata kelola perusahaan (GCG) dan reputasi BUMN (Wareza, 2019). Tidak hanya itu, rendahnya pemahaman GCG di Indonesia juga selaras dengan hasil penelitian

yang dilakukan oleh Kaihatu (2006). Menurut hasil penelitian Kaihatu (2006) diperoleh informasi bahwa banyak pelaku bisnis di Indonesia yang memiliki sedikit pemahaman akan arti penting serta strategi dalam penerapan prinsip GCG, sehingga banyak korporat di Indonesia yang masih belum dikelola dengan benar.

Menurut Maulidyyah, Dwiatmanto, dan Endang (2017), auditor internal yang independen memiliki peran penting untuk membantu perusahaan melakukan peningkatan dan evaluasi terhadap efektivitas proses pengelolaan risiko perusahaan, pengendalian, serta tata kelola perusahaan. Akan tetapi hingga saat ini peran auditor internal masih dimaknai secara konvensional yaitu hanya sebagai *watchdog* (Maulidyyah *et al.*, 2017). Menurut Kusmayadi (2012), pada kenyataannya jika hendak ditelusur lebih jauh peran auditor semestinya tidak hanya terbatas pada hal *monitoring*, melainkan juga sebagai konsultan dan katalisator. Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Virginia, Eleni, Dimitrios, dan Chrysoula, (2009) melakukan penilaian atas peran auditor internal yang menjadi penyokong informasi keuangan memiliki peran untuk mencegah terjadinya korupsi. Serta ada pula penelitian oleh Kreutzeeedt dan Andersen (1991); Carcello, Hermanson, dan Raghunandan (2005); dan Coram, Ferguson, dan Moroney (2008) yang membahas tentang peran auditor internal dengan menggunakan metode kuantitatif, menilai kaitan antara audit internal terhadap error dan skandal kecurangan lain yang mempengaruhi jalannya penerapan GCG. Hal inilah yang kemudian mendorong penelitian ini dilakukan dengan metode studi literature untuk melakukan review terhadap 44 jurnal dan literatur terkait peran auditor internal dan kemudian melakukan analisis guna memperoleh paradigma terkait peran auditor internal dalam penciptaan GCG. Penelitian ini diharapkan dapat membantu para akademisi untuk menambah literatur terkait pergeseran peran auditor internal dalam rangka mewujudkan GCG.

KAJIAN PUSTAKA DAN FOKUS STUDI

Good Corporate Governance

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 88/PMK06/2015 yang berisi mengenai penerapan tata kelola perusahaan yang baik pada perusahaan perseroan (persero) dibawah pembinaan serta pengawasan Menteri Keuangan menyatakan bahwa definisi dari *good corporate governance* adalah suatu

sistem yang dirancang guna mengarahkan pengelolaan perusahaan perseroan dengan berdasar prinsip-prinsip transparansi, kemandirian, akuntabilitas, pertanggungjawaban, dan kewajaran, guna pencapaian penyelenggaraan kegiatan usaha yang memperhatikan kepentingan setiap pihak yang terkait dalam penyelenggaraan kegiatan usaha, berlandaskan peraturan perundang-undangan dan praktik-praktik yang berlaku umum. Dalam Keputusan Menteri Badan Usaha Milik Negara nomor: KEP-117/M-MBU/2002 juga menyatakan terdapat 5 prinsip GCG yaitu *transparency*, *independency*, *accountability*, *responsibility*, dan *fairness*. Menurut Maulidyyah, *et al.* (2017) prinsip GCG diatas memberikan manfaat besar yang berpengaruh baik bagi perusahaan serta bagi pihak lain yang berkepentingan di perusahaan yaitu dengan diterapkannya prinsip GCG tersebut akan dapat membantu guna mengetahui risiko apa yang memiliki potensi timbul dari aktivitas bisnis perusahaan.

Audit Internal

Menurut Surat Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan Nomor: Kep-496/BL/2008, audit internal adalah kegiatan pemberian keyakinan serta kegiatan konsultasi yang bersifat independen serta objektif, yang bertujuan untuk meningkatkan nilai dan memperbaiki operasional perusahaan, melalui pendekatan yang sistematis, dengan cara mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola perusahaan. Meikhati dan Rahayu (2015) mengemukakan hasil bahwa audit internal memiliki peran dan pengaruh secara simultan terhadap efektivitas suatu pengendalian internal. Audit internal berperan untuk membantu perusahaan dalam melaksanakan audit dan evaluasi guna kepentingan manajemen, menyelesaikan masalah yang ada pada entitas serta mendukung usaha manajemen dalam membangun budaya dan lingkungan yang beretika, memiliki kejujuran, serta berintegritas.

Peran Auditor Internal

Menurut Effendi (2016) terdapat 5 peranan auditor internal dalam membantu perusahaan menciptakan terwujudnya GCG yaitu: (1) audit internal berperan untuk mendorong perusahaan dalam menciptakan pelaporan keuangan yang transparan dan berintegritas; (2) membantu perusahaan dalam meningkatkan akuntabilitas; (3)

memberikan dorongan melalui *community development* dan *corporate social responsibility* (CSR) yang merupakan wujud pertanggungjawaban perusahaan; (4) meningkatkan independensi perusahaan terhadap pemegang kepentingan di perusahaan; serta (5) mendorong adanya kewajaran guna memastikan tidak ada undang-undang antimonopoli yang dilalaikan atau dilanggar serta memastikan perusahaan menjalankan bisnis yang sehat pada kegiatan usaha pengadaan barang dan jasa.

Terdapat paradigma lain mengenai peran auditor internal dalam mendorong penerapan GCG. Penelitian oleh Astuty (2007) memberikan informasi bahwa auditor internal dengan perannya sebagai *watchdog* bertanggung jawab untuk melaksanakan kegiatan pengawasan, inspeksi, observasi, penilaian kepatuhan perusahaan, melakukan *check and recheck*, mengidentifikasi masalah dan memberikan solusi, serta peran *watchdog* memiliki kecenderungan berfokus pada risiko kemungkinan terjadinya penyimpangan dalam kegiatan operasional perusahaan. Peran yang kedua yaitu sebagai *consultant*, auditor internal dikatakan memiliki peran untuk memberikan konsultasi, evaluasi dan penilaian atas keakuratan sebuah informasi, tata kelola, pengendalian internal, serta manajemen risiko yang ada di perusahaan secara lebih fleksibel. Hal ini dikarenakan auditor internal memberikan konsultasi kepada perusahaan dengan cara memposisikan diri sebagai mitra kerja, bukan sebagai pegawai dalam perusahaan tersebut. Auditor internal dengan perannya sebagai *consultant* bertujuan untuk mendukung peningkatan nilai tambah dan kinerja perusahaan secara umum. Peran terakhir yang menjadi peran baru bagi auditor internal yaitu peran sebagai katalisator (*catalyst*) atau juga biasa disebut sebagai *agent of change*. Auditor internal sebagai katalisator memiliki peran untuk memberikan motivasi guna menggerakkan dan mengarahkan seluruh bagian dari organisasi untuk memberikan pengaruh jangka panjang atau bahkan sebuah perubahan yang signifikan bagi organisasi di masa mendatang (Soekardi, 2007). Lebih dari itu Syahril (2013) juga menyatakan bahwa perubahan paradigma peranan auditor internal ini tidak menandakan peran *watchdog* akan dilupakan, justru peran dari auditor internal sendiri akan semakin luas dan semakin meningkatkan kualitas tata kelola dan kualitas informasi yang dihasilkan perusahaan dengan adanya *quality assurance* dari peran sebagai *catalyst*.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan dengan menerapkan metoda deskriptif kualitatif. Dalam penelitian ini nantinya akan lebih mengarah kepada pendeskripsian suatu fenomena pergeseran peran auditor internal dalam mendorong terwujudnya tata kelola yang baik bagi perusahaan dengan kalimat penjelas yang bertujuan untuk memperoleh pemahaman dan informasi yang lebih mendalam terkait dengan pergeseran peran auditor internal. Data yang dipergunakan dalam penelitian ini merupakan data sekunder berupa artikel yang didapatkan melalui database yang ada pada *Google Scholar*, *Wiley Digital Book*, Perpustakaan Nasional Republik Indonesia (perpusnas.go.id), *Directory of Open Access Journal*, Lembaga Ilmu Pengetahuan Indonesia (ekonomilipi.go.id), *International Journal of Education and Research* dan *Pubmed* dengan memasukkan *key word* berupa “internal audit”, “good corporate governance”, dan “peran auditor internal”. Dokumen artikel literatur yang digunakan merupakan 44 artikel yang memiliki kurun waktu terbit kurang dari 29 tahun terakhir. Teknik analisis data yang digunakan yaitu studi kepustakaan atau *literature review*. *Literature review* dalam penelitian ini dilakukan dengan kegiatan menganalisis artikel yang relevan dan memiliki fokus terhadap pergeseran peranan auditor internal guna mendukung terwujudnya GCG bagi perusahaan.

Tinjauan literatur yang digunakan dalam penelitian ini digunakan dengan mencari literatur sebelumnya yang berkaitan dengan tema yang akan disajikan, yang kemudian dikolaborasikan dengan pemikiran penulis untuk menemukan suatu bentuk pemahaman konseptual yang dapat memberikan informasi bagi masyarakat luas pada umumnya dan bagi penulis pada khususnya tentang tema yang dibahas. (*Literature review used in this study is used by looking for previous literature relating to the theme to be presented, which is then collaborated with the writer's thoughts to find a form of conceptual understanding that can provide information for the wider community in general and for writers in particular about the themes discussed*) (Zulkarnaen, et. al. 2020 : 2614). Selanjutnya, dari keseluruhan artikel akan dikupas untuk memperoleh hasil dan simpulan terkait fakta pergeseran peran auditor internal dari masa ke masa, sekaligus memberikan analisis terhadap alasan fenomena pergeseran peran tersebut.

HASIL DAN DISKUSI

Auditor internal di Indonesia mengawali perannya sebagai pengawas (*watchdog*) yang ditunjukkan oleh Paulina (2003) bahwa peran auditor internal adalah memberikan kepastian pada manajemen bahwa kepatuhan perusahaan atas pengendalian internal sudah baik, memberikan nasihat dan masukan untuk efisiensi dan efektivitas melalui penilaian strategi bisnis, evaluasi sistem pengendalian internal, menelaah aturan mengenai GCG minimal setahun sekali, serta bertanggung jawab pada komite audit. Selanjutnya di tahun 2008 terdapat pula penelitian oleh Gusnardi (2008a) yang menyatakan bahwa auditor internal dengan perannya sebagai pengawas dinyatakan melalui komite audit yang berperan sebagai pihak yang melakukan *monitoring* pada pengendalian internal perusahaan, melakukan penilaian atas laporan keuangan, serta memastikan perusahaan taat pada peraturan yang berlaku. Masih pada tahun yang sama terdapat pula penelitian oleh Gusnardi (2008b) yang menyatakan bahwa peran auditor internal yang dinyatakan melalui variabel manajemen audit internal memiliki pengaruh yang relatif kecil terhadap pelaksanaan GCG dan hanya berperan untuk memberikan pengawasan bagi operasional perusahaan. Di tahun 2010 Gusnardi kembali melakukan penelitian yang menyatakan *internal auditor* berperan dalam memastikan perusahaan telah mematuhi aturan (*Sarbanes Oxley Act*) dan memastikan bahwa pengendalian internal perusahaan sudah efektif sehingga dapat menekan terjadinya *fraud* (Gusnardi, 2010).

Astuti (2010) menyatakan bahwa auditor internal berperan untuk memastikan kontrol internal sudah diterapkan secara maksimal, serta auditor internal harus menyampaikan laporan hasil audit sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada manajemen perusahaan. Sementara itu, Firmansyah (2010) menyatakan bahwa auditor internal bertugas untuk mengevaluasi dan menilai kontrol internal perusahaan, laporan keuangan dan kegiatan manajemen. Auditor internal juga melakukan pemantauan pada hal-hal yang mengandung risiko bagi perusahaan. Suyono dan Hariyanto (2012) menyatakan bahwa auditor internal bertanggung-jawab melaksanakan penilaian dan evaluasi terhadap kegiatan operasional perusahaan, serta memberikan informasi yang diperlukan bagi perusahaan melalui rekomendasi atas temuan yang ada di perusahaan. Selain itu, masih menambah riset tentang peran pengawas auditor internal Kusumawati, Halim, dan Wulandari (2012) menyatakan bahwa peran auditor internal di PDAM

Kabupaten Blitar adalah sebagai pengawas dan pemeriksa dalam operasional perusahaan. Auditor internal belum mampu memberikan bantuan bagi perusahaan untuk menggerakkan kesadaran karyawan akan pentingnya GCG dikarenakan manajemen PDAM sendiri kurang memberikan perhatian pada pedoman GCG yang berlaku di perusahaan. Mendukung hasil riset sebelumnya terkait peran pengawas auditor internal, Sukirman dan Sari (2012) memberikan informasi peran auditor internal dalam mendorong tata kelola pada universitas, yaitu auditor internal berperan sebagai pengawas yang melakukan evaluasi atas kebijakan manajemen dan sistem akuntansi yang ada di universitas. Khorismawati, Rasyid, dan Salim (2013) menyatakan bahwa pada PT. United Tractors, auditor internal bertugas untuk menjalankan peran sebagai *watchdog* dengan melakukan pemeriksaan dan evaluasi atas pengendalian internal yang ada. Fokus dari auditor internal juga lebih kepada kemungkinan terjadinya kecurangan. Selanjutnya, Ekasiwi dan Kiswara (2013) menyatakan bahwa auditor internal memiliki peran untuk mengungkapkan kelemahan internal perusahaan dengan melakukan evaluasi dan *monitoring* atas operasional perusahaan, memberikan koreksi atas temuan, dan melakukan komunikasi serta *follow up* mengenai perbaikan yang telah diberikan. Syahril (2013) di dalam penelitiannya menyatakan dukungan terhadap *internal auditor* dengan perannya sebagai *watchdog* melalui pernyataan bahwa peran *internal auditor* dalam lembaga keuangan syariah adalah sebagai pengawas yang bertugas untuk melakukan kegiatan observasi, inspeksi, perhitungan kembali, pengujian transaksi serta melakukan audit kepatuhan di perusahaan. Hal senada disampaikan oleh Chrisdianto (2013) yang menyatakan bahwa peran auditor internal yang dinyatakan melalui komite audit berperan sebagai pengawas yang memberikan pemeriksaan atas kegiatan perusahaan dan memberikan rekomendasi atas temuan melalui laporan hasil audit internal yang dapat dipertanggungjawabkan. Selanjutnya terdapat penelitian oleh Hutabarat dan Rudito (2013) yang dilakukan pada PT. Timah Tbk menyatakan bahwa auditor internal memiliki peran sebagai *watchdog* yang bertugas untuk menilai kegiatan manajemen dan menentukan tingkat kepatuhan perusahaan terhadap aturan melalui audit kepatuhan.

Penelitian lain yang mendukung peran auditor internal sebagai *watchdog* yaitu penelitian oleh Sinaga, Taufik, dan Silvi (2014) yang dilakukan di sektor perbankan di yang berada di wilayah Kota Pekanbaru dan memperoleh hasil bahwa auditor internal

berperan sebagai pengawas yang melakukan kegiatan pemeriksaan kualitas kegiatan operasional perbankan, penilaian keandalan laporan keuangan yang dihasilkan, dan memberikan jaminan bahwa laporan keuangan yang dihasilkan oleh perbankan telah sesuai serta telah mentaati aturan-aturan yang berlaku. Selanjutnya juga ada penelitian oleh Radjagukguk, Ramantha, dan Mimba (2014) menyatakan bahwa pada PT. Pengembangan Pariwisata Bali, auditor internal memiliki peran sebagai *watchdog* melalui kegiatan evaluasi dan pengawasan atas kepatuhan, proses pelaporan keuangan, proses penilaian pengendalian internal dan penilaian risiko, proses audit eksternal, serta proses tata kelola. Anugerah (2014) menyatakan bahwa GCG dapat dicapai dengan menekan keterjadian *fraud*. Peran auditor internal dalam mencegah terjadinya *fraud* yaitu melalui pelaksanaan pengawasan terhadap operasional perusahaan, mekanisme pelaksanaan tata kelola perusahaan baik internal maupun eksternal, serta pengawasan atas kesesuaian laporan keuangan yang dihasilkan dengan peraturan yang menjadi pedoman di perusahaan.

Dahlan (2015) melakukan penelitian di BUMN yang memberikan hasil bahwa auditor internal bertugas untuk meningkatkan efektivitas perusahaan melalui kegiatan pengawasan internal perusahaan, kegiatan penilaian ketaatan terhadap hukum dan peraturan tata kelola, pengevaluasian *internal control* dan risiko yang ada di perusahaan, serta untuk memeriksa sistem akuntansi manajemen yang ada di perusahaan. Kemudian, di tahun 2016 terdapat penelitian oleh Triani (2016) yang dilakukan pada perusahaan swasta di bidang kontraktor di Jakarta Selatan, menyatakan bahwa auditor internal berperan sebagai pemeriksa kegiatan operasional perusahaan agar menjadi lebih terarah dan teratur. Sanjaya dan Sugiarti (2016) memiliki hasil bahwa peran *internal auditor* adalah sebagai pengawas yang membantu perusahaan memantau pelaksanaan pengendalian internal perusahaan, mendeteksi risiko dan memperbaiki penyimpangan yang berhasil ditemukan. Suginam (2017) melakukan riset di PT. Tolan Tiga Indonesia dan memberikan hasil bahwa auditor internal berperan sebagai pengawas melalui pelaksanaan kegiatan evaluasi, pendeteksian *fraud* yang mungkin terjadi, sedang terjadi, atau telah terjadi, serta pemberian rekomendasi intern atas temuan. Selanjutnya penelitian oleh Maulidyyah *et al.* (2017) yang dilakukan pada PT. Krakatau Bandar Samudera Cilegon-Banten, menyatakan bahwa auditor internal berperan sebagai *watchdog* yang melakukan kegiatan pemeriksaan, pemantauan, serta pemberian

rekomendasi atas temuan yang berhasil dideteksi oleh auditor intern. Auditor internal juga melakukan audit kepatuhan guna menjamin bahwa kegiatan operasional perusahaan telah sesuai dengan pedoman serta aturan yang berlaku. Penelitian selanjutnya yaitu penelitian yang dilakukan oleh Ardi (2017) yang dilakukan pada perbankan syariah menyatakan bahwa auditor internal berperan sebagai *watchdog* yang melakukan evaluasi, pendeteksian risiko dan temuan, pemberian rekomendasi dan saran, pengawasan atas operasional dan pengendalian intern perusahaan, serta pelaksanaan audit kepatuhan guna memastikan perusahaan telah taat pada hukum yang berlaku. Berikutnya di tahun 2018 juga terdapat beberapa penelitian yang mendukung peran auditor internal sebagai *watchdog* yaitu penelitian oleh Septiawan (2018) yang dilakukan pada BUMN menyatakan bahwa auditor internal berperan untuk melakukan pemeriksaan, melakukan penilaian risiko guna peningkatan efisiensi, dan pengawasan. Rito dan Fathimah (2018) yang dilakukan pada bank syariah di Indonesia menyatakan peran auditor internal adalah sebagai *watchdog*. Auditor internal melakukan pemeriksaan atas kegiatan perusahaan dan melakukan investigasi untuk mendeteksi temuan, memberikan rekomendasi pada penyimpangan yang ditemukan, serta melakukan pengawasan atas rekomendasi yang diberikan dan atas kepatuhan manajemen perusahaan pada peraturan yang berlaku. Saputra dan Yusuf (2019) menyatakan bahwa auditor intern memegang peranan utama untuk melaksanakan pengawasan serta penilaian kepatuhan perusahaan pada pedoman dan peraturan yang berlaku.

Selain peran sebagai *watchdog*, dari hasil telaah terhadap beberapa jurnal ilmiah menunjukkan bahwa auditor internal juga berperan sebagai konsultan. Pramono (2003) memberikan hasil bahwa auditor internal berperan sebagai mitra manajemen, menambah nilai perusahaan melalui kegiatan konsultasi. Sementara Astuti (2010) menyatakan bahwa auditor internal berperan dalam mewujudkan GCG dengan menilai kinerja perusahaan serta membantu manajemen dalam hal evaluasi secara tepat sesuai dengan kebutuhan perusahaan. Suyono dan Hariyanto (2012) memberikan informasi bahwa peranan *internal auditor* adalah untuk membantu manajemen dalam menambah nilai perusahaan dengan mengevaluasi kinerja seluruh bagian perusahaan dan memberikan konsultasi bagi manajemen dalam membuat keputusan. Kusmayadi (2012) menyatakan bahwa peran auditor internal dalam lembaga perbankan yaitu sebagai pihak

yang memberikan konsultasi dengan menilai kinerja bank yang mengandung kelemahan, kekeliruan, dan ketidaksesuaian, serta membantu penyempurnaan secara lebih fleksibel. Khorismawati *et al.* (2013) dalam penelitiannya di PT. United Tractors juga menyatakan bahwa auditor internal berperan sebagai konsultan yang memberikan jaminan objektif guna peningkatan nilai tambah perusahaan. Terdapat pula penelitian oleh Syahril (2013) juga memberikan informasi bahwa peran *internal auditor* di lembaga keuangan berbasis syariah adalah untuk memberikan nasehat kepada perusahaan dalam hal alokasi serta pengelolaan sumber daya di perusahaan agar lebih efektif, ekonomis, dan efisien. Selanjutnya penelitian lain yaitu penelitian oleh Hutabarat dan Rudito (2013) pada PT. Timah Tbk juga menyatakan bahwa auditor internal bertugas untuk memberikan informasi tentang efektivitas sistem pengendalian internal perusahaan, memastikan peningkatan komunikasi, kepuasan pelanggan, dan kepercayaan investor sehingga kinerja perusahaan secara menyeluruh dan nilai perusahaan juga dapat bertambah menjadi lebih baik. Radjagukguk *et al.* (2014) melakukan penelitian yang dilakukan di PT. Pengembangan Pariwisata Bali yang menyatakan bahwa selain sebagai pengawas, auditor internal juga berperan sebagai konsultan melalui pemberian fasilitas konsultasi kepada manajemen demi peningkatan nilai tambah perusahaan dan kelancaran pelaksanaan GCG. Penelitian lain mengemukakan bahwa peran *internal auditor* dalam mencegah kecurangan juga dapat dilakukan dengan memberikan konsultasi secara independen dalam hal pengelolaan sumber daya agar lebih efektif dan efisien sehingga nilai perusahaan juga dapat ditingkatkan (Anugerah, 2014). Selanjutnya, di tahun 2015 terdapat beberapa penelitian yang juga mendukung peran auditor internal sebagai konsultan yaitu penelitian oleh Dahlan (2015) yang dilakukan di BUMN yang memberikan informasi bahwa auditor internal berperan sebagai konsultan dengan memberikan kepastian dan jaminan bahwa alokasi sumber daya perusahaan sudah efisien, ekonomis, dan efektif. Gamar dan Djamhuri (2015) memberikan hasil bahwa auditor internal memiliki peran sebagai “dokter” yang membantu pemerintah daerah dalam memperbaiki keterjadian *fraud* yang ada di pemerintahan daerah melalui kegiatan penilaian dan pemberian konsultasi agar kegiatan operasional yang ada di pemerintahan daerah menjadi lebih bernilai tambah.

Triani (2016) melakukan riset di perusahaan swasta di Jakarta Selatan juga menyatakan bahwa auditor internal juga melakukan kegiatan konsultasi guna

meningkatkan kualitas perusahaan melalui penilaian kinerja perusahaan, akan tetapi pelaksanaan konsultasi masih belum sepenuhnya berjalan dengan baik dikarenakan kurangnya bantuan dari pemegang kepentingan di perusahaan. Pada tahun 2017 terdapat pula penelitian yang mendukung peran auditor internal sebagai konsultan yaitu penelitian oleh Suginam (2017) yang dilakukan pada PT. Tolan Tiga Indonesia juga memberikan informasi bahwa auditor internal memiliki peran sebagai konsultan yang dapat memberikan konsultasi bagi manajemen dalam melakukan penilaian kinerja perusahaan secara menyeluruh guna peningkatan nilai perusahaan, akan tetapi konsultasi dengan manajemen tidak serta merta dapat menggerakkan seluruh bagian perusahaan karena tidak semua konsultasi yang diberikan langsung tersampaikan pada pegawai, serta penelitian yang dilakukan oleh Ardi (2017) yang dilakukan pada perbankan syariah di Indonesia memberikan informasi bahwa selain memberikan pengawasan, auditor internal juga memberikan konsultasi yang fleksibel guna meningkatkan nilai perusahaan melalui evaluasi tata kelola yang diterapkan di perusahaan. Penelitian selanjutnya di tahun 2018 oleh Septiawan (2018) juga memberikan informasi bahwa auditor internal juga memiliki peran sebagai konsultan yang memberikan konsultasi dan penilaian atas regulasi, manajemen risiko, keamanan teknologi informasi perusahaan, dan tata kelola sesuai dengan spesifikasi masing-masing dari BUMN tersebut. Kemudian terdapat pula penelitian oleh Rito dan Fathimah (2018) memberikan informasi bahwa auditor internal juga berperan untuk memberikan konsultasi dan penilaian atas efektivitas dan efisiensi alokasi sumber daya perusahaan. Penelitian terbaru yaitu di tahun 2019 yang dilakukan oleh Saputra dan Yusuf (2019) juga mengemukakan bahwa auditor intern juga dapat berperan sebagai konsultan bila diperlukan. Konsultasi yang diberikan dapat berupa penilaian atas kinerja, tata kelola dan penilaian atas pengelolaan biaya auditor eksternal yang dilakukan perusahaan.

Peran auditor internal yang berikutnya terkait pembawa perubahan yaitu peran sebagai *agent of change* atau juga biasa disebut dengan katalisator. Peran auditor internal sebagai katalisator ditunjukkan oleh Kusmayadi (2012) yang menunjukkan hasil bahwa auditor internal dalam dunia perbankan dikatakan juga memiliki kekuatan untuk membantu manajemen mewujudkan perubahan bagi perusahaan dengan menggerakkan pekerja untuk menegakkan etika kerja dan etika bisnis perbankan sehingga citra perusahaan dapat berkembang semakin baik. Syahril (2013) dalam

penelitiannya di lembaga keuangan syariah juga memiliki peran sebagai penjamin kualitas perusahaan di masa mendatang dengan melakukan pengelolaan risiko yang berfokus pada jangka panjang. Hutabarat dan Rudito (2013) melakukan penelitian di PT. Timah Tbk juga memberikan hasil bahwa auditor internal perusahaan juga telah dapat membantu perusahaan dalam memotivasi karyawan untuk selalu mengembangkan bisnis perusahaan melalui peningkatan profesionalisme kerja, kemampuan kerja karyawan, dan pemahaman seluruh bagian perusahaan mengenai pentingnya GCG. Menurut Mu'amar, Syam, dan Zubaidah (2014) auditor internal memiliki peran untuk meningkatkan kualitas pengendalian internal yang nantinya melalui audit internal dan pengendalian internal dapat memberikan pengaruh bagi kesadaran seluruh pihak yang terkait dengan kegiatan perusahaan. Kemudian di tahun 2015 terdapat penelitian oleh Dahlan (2015) yang dilakukan di BUMN yang menyatakan bahwa auditor internal memiliki peran sebagai katalis atau *agent of change* karena pada BUMN di Indonesia auditor internal telah mampu membantu manajemen dalam meningkatkan kesadaran perusahaan atas sikap kehati-hatian guna keberlangsungan perusahaan dalam jangka waktu yang panjang. Auditor internal juga dikatakan sebagai pembantu dan penyelamat manajemen perusahaan karena telah melakukan kegiatan perbaikan dengan fokus masa mendatang. Penelitian lain yang juga mendukung peran auditor internal sebagai katalisator yaitu penelitian oleh Rito dan Fathimah (2018) selain sebagai pengawas dan konsultan, dalam perbankan syariah di Indonesia, auditor internal juga dikatakan berperan sebagai penggerak manajemen dengan memberikan pemahaman akan pentingnya kepatuhan atas pengelolaan yang baik di semua bagian perusahaan. Selanjutnya di tahun 2019 penelitian oleh Saputra dan Yusuf (2019) juga memberikan informasi bahwa di era modern sekarang, auditor internal semakin dituntut untuk dapat membantu perusahaan menggerakkan karyawan untuk mencapai tujuan perusahaan dengan memberikan pemahaman bahwa penting untuk memperhatikan tata kelola perusahaan serta pengendalian internal agar kemampuan perusahaan mempertahankan keberlangsungannya dapat semakin baik.

Sementara itu, peran *internal auditor* baik sebagai pengawas, konsultan, maupun katalis juga mendapat dukungan dari penelitian yang dilakukan di luar Indonesia, seperti Wallace & Kreutzeeedt (1991) yang menyatakan bahwa auditor internal berperan sebagai penentu krisis pencegahan kesalahan organisasi melalui pelaksanaan

pengawasan, identifikasi, penilaian kegiatan perusahaan, serta penilaian atas kepatuhan organisasi. Cheung dan Qiang (1997) menyampaikan informasi bahwa auditor internal memiliki peran *monitoring* untuk memeriksa kepatuhan kegiatan perusahaan, mengevaluasi kondisi ekonomi perusahaan, menyajikan laporan audit internal kepada manajemen perusahaan secara berkala. Auditor internal juga secara berkala melakukan peninjauan sistem internal untuk memastikan kebijakan, arahan, peraturan dan prosedur perusahaan telah ditetapkan dan dipatuhi dengan benar. Memasuki awal abad ke-20 telah terdapat pula penelitian oleh Carey, Simnett, dan Tanewski (2000) yang menyatakan bahwa dalam bisnis keluarga, auditor internal memiliki peran sebagai mekanisme pengawasan bagi kegiatan operasional perusahaan yang nanti hasil pengawasan tersebut diharapkan dapat membantu manajemen dalam melindungi aset serta memperbaiki sistem pengendalian internal dan sistem pemantauan perusahaan. Selanjutnya di tahun 2002 terdapat penelitian oleh Diamond (2002) yang dilakukan dengan menggunakan perspektif internasional menjelaskan bahwa auditor internal berperan sebagai pengawas yang melakukan evaluasi pada pengendalian internal perusahaan, mempersiapkan laporan hasil audit yang dapat dipertanggungjawabkan, melakukan perhitungan kembali atas kegiatan yang berkaitan dengan keuangan perusahaan, serta memberikan penilaian kepatuhan perusahaan atas ketentuan yang berlaku. Pada tahun 2005 terdapat pula penelitian oleh Carcello *et al.* (2005) menyatakan bahwa auditor internal memiliki peran untuk mengawasi kegiatan perusahaan untuk menekan terjadinya risiko yang membahayakan perusahaan. Coram, Ferguson, dan Moroney (2006) yang juga menyatakan bahwa peran auditor internal dalam menekan terjadinya fraud yaitu dengan melakukan pemantauan pada seluruh kegiatan operasional di perusahaan agar kecurangan dapat dengan mudah dideteksi dan penipuan dapat segera dilaporkan. Selain itu masih di tahun yang sama juga terdapat penelitian dari Goodwin-Stewart dan Kent (2006) yang mengemukakan bahwa peran auditor intern sebagai pengawas dapat melengkapi hasil audit dari auditor eksternal, karena jika ada pemantauan dari internal perusahaan maka laporan hasil audit akan memiliki kualitas keakuratan yang tinggi sehingga dapat menambah nilai perusahaan. Dua tahun berikutnya yaitu di tahun 2008, Coram kembali melakukan penelitian bersama dengan dua temannya yaitu Ferguson dan Monorey. Mereka menyatakan bahwa auditor internal memiliki peran sebagai *watchdog* melalui tugasnya yaitu

inspeksi terhadap operasional perusahaan, pendeteksian dan pelaporan kecurangan, pemantauan dalam organisasi, dan memberikan saran atas temuan (Coram *et al.*, 2008). Selanjutnya terdapat pula penelitian oleh Virginia *et al.* (2009) yang mengemukakan bahwa auditor intern berperan untuk mencegah terjadinya korupsi dan mendukung terwujudnya GCG dengan menjadi “mata” bagi perusahaan. Auditor internal berperan untuk membangun mekanisme kontrol yang baik untuk mencegah kecurangan dengan melakukan deteksi atas kekurangan organisasi, memeriksa sistem pengendalian internal, dan dapat berkontribusi pada peningkatan peraturan perusahaan.

Di tahun 2010 penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Karagiorgos, Drogalas, Gotzamanis, dan Tampakoudis (2010) menyatakan bahwa auditor internal memiliki peran awal sebagai “polisi” yaitu untuk memantau pencapaian organisasi. Penelitian lain dilakukan oleh Bostan dan Grosu (2010) juga menyatakan bahwa auditor internal berperan sebagai pengawas dengan memberikan penilaian independen tentang efektivitas dan kecukupan solusi pengendalian internal yang diperkenalkan oleh manajemen khususnya pada tingkat operasi aktual. 4 tahun kemudian yaitu di tahun 2016 terdapat penelitian yang juga mendukung peran auditor internal sebagai *watchdog* dilakukan oleh Asaolu, Adedokun, dan Monday (2016) menyatakan bahwa auditor internal berperan sebagai pengawas melalui kegiatan yang memastikan kepatuhan pada prosedur kerja yang ditetapkan, serta menganalisis dan mengevaluasi efektivitas-efisiensi dari operasional perusahaan. Audit internal juga menjadi kontrol internal yang mengacu pada semua kebijakan dan prosedur yang dibuat manajemen untuk mempromosikan akuntabilitas sumber daya perusahaan yang nantinya akan dilaporkan pada pihak manajemen dan rekomendasi yang diberikan atas temuan dapat diterapkan dan menjadi perbaikan. Kemudian di tahun 2017 juga terdapat penelitian oleh Omolaye dan Jacob (2017) yang memberikan pernyataan bahwa *internal auditor* berperan sebagai *watchdog* yang melakukan tugas pengawasan, deteksi, serta koreksi terkait dengan risiko yang mungkin terjadi di perusahaan. Sebagai pengawas auditor internal juga perlu melakukan audit kepatuhan guna memastikan manajemen perusahaan memiliki ketaatan yang tinggi akan peraturan dan hukum yang berlaku.

Tidak hanya untuk peran sebagai *watchdog*, peran auditor internal sebagai konsultan juga didukung oleh sejumlah literatur antara lain penelitian oleh Wallace dan Kreutzeeedt (1991) yang menyatakan bahwa auditor internal sangat perlu menerapkan

peran sebagai konsultan untuk membangu manajemen saat menyusun kinerja serta tata kelola yang lebih efisien dengan memperhatikan kebutuhan perusahaannya masing-masing. Selanjutnya penelitian oleh Cheung dan Qiang (1997) menyatakan bahwa auditor internal memiliki peran yaitu sebagai penasehat yang independen untuk melayani semua tingkatan manajemen di perusahaan dengan tujuan peningkatan *value added* bagi perusahaan. Nasehat yang diberikan dapat berupa saran tentang koordinasi pengendalian internal, penghubung dan koordinasi dengan auditor eksternal perusahaan, tinjauan audit internal atas pengendalian dan kepatuhan kebijakan di seluruh perusahaan secara berulang. Kemudian di tahun 2000 terdapat penelitian oleh Carey *et al.* (2000) yang menyatakan bahwa dalam bisnis keluarga, auditor internal berperan untuk memberikan konsultasi secara lebih detail terhadap tata kelola dan manajemen risiko perusahaan. Konsultasi yang diberikan auditor intern diharapkan dapat memberikan nilai tambah bagi entitas, dan mencakup layanan mulai dari saran tentang perencanaan bisnis dan manajemen risiko hingga evaluasi sistem informasi. Diamond (2002) menyatakan bahwa auditor internal memiliki peran sebagai penasehat yang bertugas untuk melakukan reviu atas area-area penting yang memerlukan penilaian keakuratan dan pendeteksian risiko. Pemberian nasehat juga dilakukan dengan memperhatikan kebutuhan dan kondisi dari perusahaan itu sendiri. Penelitian selanjutnya yaitu penelitian oleh Carcello *et al.* (2005) juga mengemukakan bahwa penting bagi auditor internal untuk mampu memberikan masukan dan layanan konsultasi guna membantu menilai efektivitas dan efisiensi alokasi sumber daya perusahaan, membantu perusahaan untuk memastikan laporan keuangannya disusun secara akurat, bebas dari penyimpangan/penipuan dan penyalahgunaan. Berikutnya pada tahun 2006 penelitian oleh Coram *et al.* (2006) juga menyatakan bahwa auditor internal akan semakin membantu peningkatan GCG melalui penekanan *fraud* bila auditor internal juga menerapkan peran sebagai konsultan guna membantu perusahaan dalam menambah nilai melalui peningkatan pengendalian lingkungan perusahaan. Di tahun 2008 terdapat pula penelitian oleh Coram *et al.* (2008) yang menginformasikan bahwa penting bagi auditor internal memberikan layanan konsultasi sebagai wujud pernyataan bahwa audit internal merupakan bagian dari struktur pengawasan dengan tingkat yang lebih tinggi karena telah mampu membantu manajemen meningkatkan nilai perusahaan dengan lebih fleksibel.

Virginia *et al.* (2009) juga mengemukakan bahwa selain menjadi “mata”, *internal auditor* diharapkan pula untuk memiliki peran sebagai “telinga” (konsultan yang tidak kaku) guna membantu perusahaan dalam mengevaluasi dan memperbaiki sistem pengendalian internal menjadi lebih efisien sehingga mampu memberikan *value added* bagi perusahaan. Penelitian oleh Karagiorgos *et al.* (2010) selanjutnya juga menyatakan peran auditor internal kian berkembang menjadi fungsi penilaian yang independen yang berguna melakukan penilaian, pemeriksaan, dan evaluasi kegiatan perusahaan guna meningkatkan nilai perusahaan, serta untuk menjadi perangkat kontrol manajemen, memberikan konsultasi dan jaminan bagi tata kelola perusahaan, serta masih di tahun 2010 juga terdapat penelitian oleh Bostan dan Grosu (2010) yang menyatakan bahwa selain sebagai pengawas, auditor internal juga berperan sebagai konsultan yang memiliki tugas untuk menambah nilai pada semua aktivitas organisasi, memudahkan identifikasi dan evaluasi risiko yang ada di semua tingkatan. Hal tersebut diperoleh dengan memeriksa proses ekonomi manajemen risiko, mengevaluasi kebijakan manajemen, melakukan penilaian secara normatif, jelas dan relevan. Sarens dan Lenz (2012) yang mendukung keberadaan peran auditor internal sebagai konsultan melalui hasil penelitiannya yang menyatakan bahwa auditor internal berperan aktif dalam tata kelola perusahaan melalui penyusunan rencana audit berbasis risiko, membuat program jaminan kualitas dan peningkatan nilai perusahaan, dan pemberian layanan yang selaras dengan kebutuhan klien, tetapi peran sebagai konsultan tidak akan begitu terasa jika tidak didukung kerjasama yang baik dari para pemangku kepentingan di perusahaan. Di tahun 2016 penelitian oleh Asaolu *et al.* (2016) juga mendorong keberadaan peran konsultan dari auditor internal melalui hasil penelitiannya yang menyatakan bahwa peran auditor internal juga lebih dari sekedar pengawas, yaitu sebagai penasihat dengan cara membantu meningkatkan proses tata kelola dengan berfokus pada bagaimana nilai-nilai ditetapkan untuk memastikan kontrol dan manajemen organisasi sektor publik yang efektif dan efisien. Selanjutnya yang terakhir yang akan di bahas yaitu penelitian oleh Omolaye dan Jacob (2017) yang juga menyampaikan bahwa dalam perkembangannya auditor internal juga perlu berperan sebagai konsultan yang fleksibel yang mampu memberikan masukan bagi perusahaan serta penilaian atas kinerja, tata kelola, dan keakuratan informasi yang dihasilkan perusahaan untuk nantinya dapat meningkatkan nilai perusahaan.

Dunia melihat bahwa *internal auditor* ternyata memegang peran yang cukup krusial di dalam perusahaan. Hal tersebut membuat para peneliti kembali menyadari bahwa sebenarnya peran auditor internal dapat terus dikembangkan guna membantu perusahaan dalam pencapaian tujuannya, yaitu dengan memberikan peran auditor internal sebagai agen perubahan dan ujung perencanaan (Pickett, 2015). Penelitian yang mendukung peran auditor internal sebagai katalisator yaitu penelitian oleh Carcello *et al.* (2005) yang mengemukakan penting *internal auditor* memegang peran sebagai *catalyst*. Sejak kasus *Enron* dan *WorldCom* muncul, audit internal saat ini diharapkan dapat terlibat dalam hal yang disebut "ujung depan" perencanaan guna menuntun perusahaan dalam mencapai tujuannya melalui perbaikan-perbaikan yang memiliki dampak signifikan untuk masa depan perusahaan. Kemudian di tahun 2010, penelitian oleh Karagiorgos *et al.* (2010) pada akhirnya juga menambahkan informasi bahwa peran auditor internal masa kini dituntut untuk dapat memainkan peranan yang krusial dalam pencapaian tata kelola perusahaan yaitu sebagai *agent of change* di perusahaan yang mampu merubah cara berpikir dan profesionalisme kerja karyawan melalui pemberian motivasi untuk meningkatkan kinerja keseluruhan perusahaan. Bostan dan Grosu (2010) menyatakan bahwa auditor internal juga berperan untuk menggerakkan manajemen perusahaan dengan membiarkan diri mereka dibantu oleh personil, klien, pemegang saham, dan pengguna lain yang terlibat yang terlibat dalam perang melawan penipuan di semua tingkatan dan di semua lini, sehingga perubahan dapat dilakukan secara menyeluruh oleh bagian dari perusahaan. Selanjutnya di tahun 2017 peran auditor internal sebagai katalisator juga diperkuat oleh penelitian dari Omolaye dan Jacob (2017) yang juga menyebutkan bahwa peran auditor internal sebagai katalisator juga penting untuk diterapkan akan tetapi dalam penelitian ini auditor intern dengan perannya sebagai katalisator belum maksimal dan baru berupa pemberi motivasi saja. Tindak lanjut dari motivasi yang diberikan belum sepenuhnya mendapat perhatian dari manajemen dan karyawan perusahaan.

Secara umum di Indonesia peran auditor internal dimulai dari peran pengawasan (*watchdog*), peran sebagai konsultan yang fleksibel, sampai dengan peran sebagai katalisator. Peran auditor internal tersebut memiliki pergeseran yang awalnya hanya cukup sebagai *watchdog*, namun pada akhirnya seiring perkembangan jaman peran auditor internal dituntut untuk dapat memenuhi kebutuhan perusahaan yang semakin

meningkat, tidak lagi hanya mengawasi tetapi juga auditor internal diharapkan mampu meningkatkan nilai tambah perusahaan dengan memberikan fasilitas konsultasi dan perubahan jangka panjang. Hal tersebut pada akhirnya menuntut peran auditor internal untuk bergeser menjadi konsultan dan katalisator. Hasil dari telaah literatur yang dilakukan menunjukkan bahwa pergeseran peran tersebut terjadi karena kebutuhan organisasi, khususnya di Indonesia untuk mewujudkan tata kelola organisasi yang baik (*Good Corporate Governance*). Dalam hal ini peran auditor internal dirasa cukup signifikan dalam membantu organisasi, seperti peran pengawas untuk memastikan bahwa pengendalian internal yang telah diterapkan di organisasi mampu berjalan secara optimal dalam mendukung tercapainya tujuan organisasi. Beberapa literatur menyebutkan bahwa peran pengawas (*watchdog*) ditunjukkan dengan dilakukannya audit kepatuhan di dalam organisasi.

Berikutnya, peran konsultan diperlukan untuk melengkapi peran sebelumnya. Saat ini, pengawasan saja tidak cukup untuk menciptakan tata kelola organisasi yang baik, dikarenakan terkadang para *stakeholders* dari suatu organisasi membutuhkan masukan untuk optimalisasi pengendalian internal, membutuhkan rekomendasi untuk mampu mencapai target organisasi dengan memanfaatkan sumber daya dengan lebih efisien, serta alasan lain yang pada akhirnya menuntut peran konsultasi dari auditor internal, sehingga para *stakeholders* ini tidak hanya merasa dihakimi dan dipersalahkan, namun juga diberikan jalan keluar dari setiap masalah yang ada untuk membuat tata kelola organisasi menjadi jauh lebih baik. Peran auditor internal sebagai katalisator diperlukan untuk membawa perubahan di dalam organisasi, mampu mengkontaminasi organisasi dengan hal-hal yang bersifat positif. Dalam hal ini tidak hanya sekedar mengawasi, tidak hanya memberikan konsultasi jika terjadi masalah di dalam organisasi, namun memiliki inisiatif untuk membawa organisasi menjadi lebih baik dengan memperkuat pengendalian internal di dalam organisasi sebagai salah satu garda pertahanan organisasi dalam rangka meminimalisir risiko yang selalu ada di dalam organisasi.

Hal serupa ditunjukkan pula melalui hasil penelitian yang dilaksanakan di luar Indonesia, yang menunjukkan bahwa peran auditor internal juga diawali sebagai pengawas, kemudian berkembang menjadi konsultan. Kondisi tersebut merupakan akibat dari banyaknya kasus kecurangan yang terjadi, salah satunya adalah kasus *Enron*

dan *Worldcom* yang disebabkan oleh lemahnya kontrol dan pemantauan dalam operasional perusahaan. Sementara itu, di sisi lain, lemahnya kontrol serta pemantauan pada organisasi tidak mencerminkan tata kelola organisasi yang baik. Oleh sebab itu kemudian peran-peran auditor internal digadang-gadang mampu membantu organisasi dalam mewujudkan hal tersebut. Katalisator juga menjadi peran auditor internal yang saat ini dibutuhkan oleh organisasi, yaitu sebagai agen pembawa perubahan diawali dengan penciptaan hubungan yang harmonis diantara para *stakeholders*.

Perbedaan diantara ketiga peran tersebut terlihat dari beberapa penekanan berikut ini yang diperoleh dari pemahaman analisis atas penelitian-penelitian sebelumnya. Pada awal keberadaan auditor internal, peran yang dimiliki hanya sebagai pihak yang melakukan pengawasan, pengujian, inspeksi, deteksi risiko dan temuan, serta hanya sebagai pihak yang memastikan kepatuhan perusahaan pada pedoman dan aturan yang berlaku. Auditor internal bertugas untuk mengawasi kegiatan perusahaan dengan harapan apabila ditemukan pos-pos yang berisiko terjadi penyimpangan atau kesalahan, auditor internal dapat menjadi detektor atas risiko tersebut. Selain itu, auditor internal juga diharapkan untuk dapat menjadi “polisi” yang menilai kesesuaian dengan pengendalian internal, pedoman, peraturan dan regulasi melalui audit kepatuhan, audit laporan keuangan, audit operasional, audit sistem informasi, dan sebagainya (Soekardi, 2007). Tujuan dilakukannya kegiatan audit-audit tersebut adalah untuk membantu perusahaan memperbaiki kesalahannya sebelum ada pihak ketiga (seperti auditor eksternal) melakukan penilaian. Akan tetapi auditor internal sebagai pengawas juga harus memiliki independensi yang terjamin agar tidak menghasilkan laporan hasil audit intern yang menyesatkan (Tugiman, 1999a).

Penekanan peran auditor intern sebagai *Consultant* yang membedakan dengan peranan lainnya yaitu auditor internal lebih memposisikan diri sebagai penasehat yang memberikan masukan atau rekomendasi sesuai kebutuhan perusahaan. Auditor internal memberikan fasilitas berupa konsultasi yang terbuka, terarah, dan sistematis terkait dengan kinerja perusahaan, tata kelola, dan hal-hal lain yang menjadi kebutuhan perusahaan dengan tujuan menambah nilai dan citra dari perusahaan. Untuk itu, penting peran konsultan diterapkan agar kegiatan operasional organisasi dapat tersusun dan terlaksana dengan efisien dan efektif, serta dapat meminimalisir kemungkinan terjadinya penyimpangan (Tugiman, 1999b). Untuk peran auditor internal sebagai

katalisator sendiri memiliki penekanan bahwa auditor internal sejatinya dapat memberikan layanan lebih dari sekedar mengawasi dan menjadi tempat untuk berdiskusi. Auditor internal secara lebih dalam dapat membantu manajemen organisasi untuk menggerakkan “tubuh” perusahaan melalui pemberian kalimat-kalimat yang tidak hanya mengandung rekomendasi dan perbaikan untuk mengatasi temuan. Akan tetapi auditor internal juga dapat memberikan kalimat-kalimat motivasi serta membantu manajemen mengadakan kegiatan yang dapat membangkitkan motivasi dari seluruh elemen perusahaan melalui laporan hasil audit yang menjadi tanggung jawab auditor internal kepada manajemen organisasi. Sehingga dapat dilihat bahwa peran dari seluruh pihak di perusahaan menjadi penting dalam mewujudkan peran auditor internal sebagai katalisator tersebut (Tugiman, 2004). Penekanan lain yang menjadi pembeda peran katalisator dari peran lainnya yaitu bahwa auditor internal sebagai katalisator memiliki pengaruh jangka panjang bagi perusahaan. Pergerakan yang dibawa oleh auditor internal dapat mendorong perusahaan dalam membangun lingkungan bekerja yang baik sehingga karyawan serta seluruh elemen organisasi yang ada di perusahaan akan merasa memiliki perusahaan dan dapat meningkatkan kinerja perusahaan. Dari berbagai penelitian yang telah dianalisis menyatakan bahwa peran auditor internal telah mengalami pergeseran menjadi peran *Consultant* dan *Catalyst*. Namun demikian keberadaan dari peran baru tersebut bukan untuk menjadi pengganti peran auditor internal sebagai *watchdog*, melainkan untuk menjadi pelengkap. Peran auditor internal sebagai *Consultant* dan *Catalyst* hanya dapat terjadi jika seluruh bagian dari perusahaan dan auditor internal dapat berpikir dan bertindak sesuai dengan arah pemikiran yang sejalan (Pramono, 2003).

KESIMPULAN

Penelitian ini memberikan simpulan bahwa dari 44 jurnal dan penelitian yang telah ditelaah menunjukkan bahwa terdapat pergeseran peran dari auditor internal khususnya dalam rangka menciptakan tata kelola organisasi yang baik. Peran auditor internal mengalami pergeseran dari peran awalnya yang masih banyak berfokus pada pemantauan, pemeriksaan, evaluasi kepatuhan, pengujian, komunikasi dan *follow up* sebagai pengawas (*watchdog*) kini telah berubah dan perlu bergeser menjadi *Consultant* sampai ke *Catalyst*. Dalam perkembangannya, banyak perusahaan yang menyadari bahwa auditor internal perlu menambah dan memperluas peranannya untuk memenuhi

tuntutan kebutuhan baru dari banyak perusahaan yaitu untuk memberikan *quality assurance* dan apa yang mereka sebut "ujung depan" dari perencanaan. Dukungan penelitian dari luar negeri begitu menyoroti kasus *Enron* dan *WorldCom* yang banyak memberikan pembelajaran bahwa peran auditor internal dapat diterapkan lebih dari hanya sekedar memantau. Peran auditor internal sebagai *watchdog* tidak dapat selamanya diterapkan karena hal tersebut hanya akan membawa perubahan jangka pendek dan tidak memberikan nilai tambah bagi perusahaan di masa depan secara signifikan. Pemanfaatan peran auditor internal sebagai *watchdog* perlu diimbangi dengan adanya peran sebagai konsultan dan katalis agar perkembangan GCG dapat dirasakan secara nyata oleh perusahaan dalam jangka panjang. Keterbatasan dalam penelitian ini adalah penggolongan ke dalam tiga peran auditor internal (*watchdog*, konsultan, katalisator), dikarenakan tidak semua literatur yang ada secara eksplisit membagi peran auditor internal ke dalam tiga peran tersebut, sehingga perlu waktu untuk dapat memetakan ke dalam peran auditor internal. Penelitian ini juga belum fokus pada peran auditor internal di sektor tertentu. Oleh sebab itu saran yang diberikan bagi penelitian selanjutnya adalah memetakan peran auditor internal di tiap sektor, untuk dapat melihat kebutuhan di masing-masing sektor. Penelitian dengan pendekatan kuantitatif juga dapat dilakukan untuk penelitian selanjutnya, seperti menguji efektivitas masing-masing peran terhadap pencapaian tata kelola yang baik.

REFERENSI

- Anugerah, R. (2014). Peranan Good Corporate Governance Dalam Pencegahan Fraud. *Jurnal Akuntansi*, 3(1), 101–113. Retrieved from <https://ejournal.unri.ac.id/index.php/JA/article/viewFile/2538/2493>
- Ardi, M. (2017). Peran audit internal terhadap pelaksanaan good governance di perbankan syariah. *Jurnal Syari'ah Dan Hukum Diktum*, 15(2), 169–176.
- Arifin, Z. N. (2019). Kementerian BUMN dorong Garuda sampaikan hasil komite audit penyelundupan harley davidson & brompton. Retrieved May 2, 2020, from [Tribunnews.com website: https://www.tribunnews.com/nasional/2019/12/06/kementerian-bumn-dorong-garuda-sampaikan-hasil-komite-audit-penyelundupan-harley-davidson-brompton?page=4](https://www.tribunnews.com/nasional/2019/12/06/kementerian-bumn-dorong-garuda-sampaikan-hasil-komite-audit-penyelundupan-harley-davidson-brompton?page=4)
- Asaolu, T. O., Adedokun, S. A., & Monday, J. U. (2016). Promoting good governance

- through internal audit function (IAF): the Nigerian experience. *International Business Research: Canadian Center of Science and Education*, 9(5), 196–204. <https://doi.org/10.5539/ibr.v9n5p196>
- Asia Corporate Governance Association, a, Cochran, & Shaun. (2016). *CG watch 2016: ecosystems matter Asia's path to better home-grown governance*. Hong Kong Sar: Asian Corporate Governance Association.
- Astuti, D. S. P. (2010). Peran internal audit dan komite audit dalam mewujudkan good corporate governance. *Jurnal Akuntansi Dan Sistem Teknologi Informasi*, 8(1), 1–9.
- Astuty, W. (2007). Peran *internal auditor* sebagai watchdog, consultant, dan catalyst. *Jurnal Riset Akuntansi Bisnis*, 7(1), 53–65.
- Bostan, I., & Grosu, V. (2010). The Role of Internal Audit in Optimization of Corporate Governance at the Groups of Companies. *Theoretical and Applied Economics*, XVII(2), 89–110.
- Carcello, J. V, Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Changes in Internal Auditing During the Time of the Major US Accounting Scandals. *International Journal of Auditing*, 127(9), 117–127.
- Carey, P., Simnett, R., & Tanewski, G. (2000). Voluntary Demand for Internal and External Auditing by Family Businesses. *Auditing: Journal of Practice and Theory*, 19, 37–51.
- Cheung, T. C., & Qiang, C. (1997). Internal audit at Guangdong Nuclear Power Joint Venture Company Limited. *Managerial Auditing Journal*, 12(4/5), 219–226. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1108/02686909710173920>
- Chrisdianto, B. (2013). Peran komite audit dalam good corporate governance. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 2(1), 1–8.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, C. (2013). *Internal control — integrated framework executive summary*. Retrieved from <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>
- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2006). *The Value of Internal Audit in Fraud Detection*. Australia.
- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008). Internal Audit , Alternative Internal Audit Structures and The Level of Misappropriation of Assets Fraud. *Accounting and Finance AFAANZ*, 48, 543–559. <https://doi.org/10.1111/j.1467->

629x.2007.00247.x

- Dahlan, M. (2015). Pengaruh Audit Internal Terhadap Penggunaan Sistem Akuntansi Manajemen dan Dampaknya Pada Kinerja Perusahaan (Survey pada BUMN di Indonesia). *Sosiohumaniora*, 17(2), 133–141.
- Diamond, J. (2002). *The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective* (No. 02/94). Washington, D.C., United States: International Monetary Fund.
- Education, A. (2006). *An Introductory Course for Implementing Risk-Based Auditing*. Jakarta: PT Audittindo Arin Prima.
- Effendi, M. A. (2016). *The power of good corporate governance: teori dan implementasi* (2nd ed.; D. A. Halim & Rosidah, Eds.). Jakarta: Salemba Empat.
- Ekasiwi, S. A., & Kiswara, E. (2013). Peran audit internal dalam pengungkapan kelemahan material sebagai penunjang tata kelola perusahaan yang baik. *Diponegoro Journal of Accounting*, 2(2), 1–11.
- Firmansyah, A. (2010). Peranan komite audit mengoptimalkan fungsi auditor internal dalam penerapan good corporate governance di PT BNI. *tbk. Syiar Hukum Jurnal Ilmu Hukum*, XII(1), 81–96.
- Gamar, N., & Djamhuri, A. (2015). Auditor internal sebagai “dokter” fraud di pemerintah daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma JAMAL*, 6(1), 107–123. <https://doi.org/10.18202/jamal.2015.04.6009>
- Goodwin-stewart, J., & Kent, P. (2006). Relation between external audit fees , audit committee characteristics and internal audit. *Accounting and Finance AFAANZ*, 46, 387–404. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2006.00174.x> 1.
- Gusnardi. (2008a). Pengaruh peran komite audit dan internal control terhadap pelaksanaan good corporate governance (studi pada BUMN terbuka di Indonesia). *Jurnal Sosiohumaniora*, 10(2), 58–72.
- Gusnardi. (2010). Pengaruh Sarbanes-Oxley Act dan efektivitas internal audit departemen terhadap pelaksanaan good corporate governance. *Pekbis Jurnal*, 2(1), 228–234.
- Gusnardi, G. (2008b). Analisis Faktor Audit Internal Dan Pengaruhnya Terhadap Pelaksanaan Good Corporate Governance. *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 12(3), 359–379.

<https://doi.org/10.24034/j25485024.y2008.v12.i3.2084>

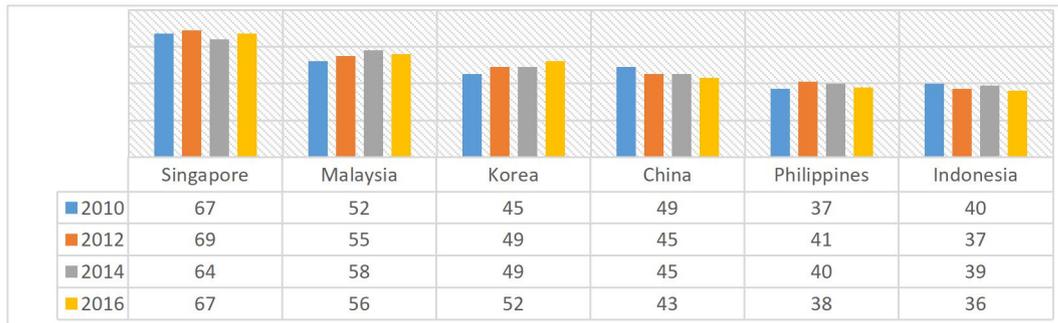
- Hutabarat, B., & Rudito, B. (2013). The internal audit unit role as one of good corporate governance application function at PT.Timah (persero) tbk. *The Indonesian Journal of Business Administration*, 2(16), 1957–1961.
- Kaihatu, T. S. (2006). Good corporate governance dan penerapannya di Indonesia. *Jurnal Manajemen Dan Kewirausahaan*, 8(1), 1–9.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., Gotzamanis, E., & Tampakoudis, I. (2010). Internal Auditing as an Effective Tool for Corporate Governance. *Journal of Business Management*, 2(1), 15–23.
- Ke, O., & Rb, J. (2017). The Role of Internal Auditing in Enhancing Good Corporate Governance Practice in an Organization. *International Journal of Accounting Research*, 6(1), 1–8. <https://doi.org/10.4172/2472-114X.1000174>
- Khorismawati, N., Rasyid, A., & Salim, M. (2013). Pengaruh peranan audit internal dan penerapan good corporate governance untuk mengantisipasi terjadinya fraud (PT. United Factor). *Jurnal Manajemen Dan Akuntansi Future*, 76–86.
- Komite Nasional Kebijakan Governance. (2000). Profil dan visi misi _ komite nasional kebijakan governance (KNKG). Retrieved May 2, 2020, from knkg-indonesia.org website: <http://www.knkg-indonesia.org/about>
- Kusmayadi, D. (2012). Determinasi audit internal dalam mewujudkan good corporate governance serta implikasinya pada kinerja bank. *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 16(1), 147–156.
- Kusumawati, N. A., Halim, A., & Wulandari, R. (2012). Peran audit internal dalam mewujudkan good corporate governance (studi pada perusahaan daerah air minum (PDAM) Kabupeten Blitar). *Jurnal Riset Mahasiswa*.
- Lee, H., & Park, D. (2013). The financial role of East Asian economies in global imbalances: an econometric assessment of developments after the global financial crisis. *ADB Working Paper Series*, (118).
- Maulidyyah, N., Dwiatmanto, & Endang NP., M. G. W. (2017). Analisis peran audit internal sebagai penunjang penerapan good corporate governance (GCG) (studi pada PT . Krakatau Bandar Samudera (KBS) Cilegon-Banten). *Jurnal Administrasi Bisnis (JAB)*, 47(1), 70–78.
- Meikhati, E., & Rahayu, I. (2015). Peranan audit internal dan pencegahan fraud dalam

- menunjang efektivitas pengendalian internal (studi kasus pada Yayasan Internusa Surakarta). *Jurnal Paradigma*, 13(01), 77–91. <https://doi.org/ISSN : 1693-0827>
- Menteri Badan Usaha Milik Negara, R. I. *Keputusan menteri badan usaha milik negara nomor: KEP-117 / M-MBU / 2002 tentang penerapan praktek good corporate governance pada badan usaha milik negara (BUMN).*, Pub. L. No. 117, 1 (2002).
- Menteri Keuangan, R. I. *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia/Nomor 88/PMK.06/2015 tentang penerapan tata kelola perusahaan yang baik pada perusahaan perseroan (persero) di bawah pembinaan dan pengawasan menteri keuangan.*, Pub. L. No. 06, 1 (2015).
- Mu'amar, M., Syam, D., & Zubaidah, S. (2014). Pengaruh Audit Manajemen, Komitmen Organisasional Manajer, dan Pengendalian Internal Terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Good Corporate Governance. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 4(2), 647–656.
- Paulina, P. (2003). Peran akuntan dalam penerapan good corporate governance. *Bina Ekonomi*, 7(2), 52–60.
- Pickett, K. H. S. (2015). Audit Planning: A Risk-Based Approach. In *Audit Planning: A Risk-Based Approach*. <https://doi.org/10.1002/9781119201175>
- Pramono, S. E. (2003). Transformasi peran *internal auditor* dan pengaruhnya bagi organisasi. *Media Riset Akuntansi, Auditing, Dan Informasi*, 3(2), 181–193.
- Rachmawati, R. (2018). Peran audit internal pada efektivitas pengendalian internal mendukung kredit investasi di cabang BRI di Situbondo. *Jurnal Relasi*, XIV(02), 28–47.
- Radjagukguk, M. S. N., Ramantha, I. W., & Mimba, N. P. S. H. (2014). Pengaruh peran satuan pengawasan intern dan komite audit terhadap tingkat penerapan good corporate governance Pada Pt Pengembangan Pariwisata Bali (Persero)/BTDC. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 7(3), 391–402.
- Rito, & Fathimah, A. (2018). Peran audit internal dalam good corporate governance bank syariah di Indonesia. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 2(1), 79–99. https://doi.org/10.22236/agregat_vol2/is1pp79-99
- Sanjaya, S., & Sugiarti, Y. (2016). Peran audit internal terhadap penerapan good corporate governance di PT.Sasa Inti. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Universitas Surabaya*, 5(1), 1–12.

- Saputra, I. G., & Yusuf, A. (2019). The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Contribution to Determine Audit Fees for External Audits. *Journal of Finance and Accounting*, 7(1), 1–5. <https://doi.org/10.12691/jfa-7-1-1>
- Sarens, G., & Lenz, R. (2012). *Factors associated with the internal audit function 's role in corporate governance*. 13(2), 191–204. <https://doi.org/10.1108/09675421211254876>
- Septiawan, B. (2018). Pengaruh Pelaksanaan Audit Internal dan Komitmen Organisasi Terhadap Good Corporate Governance (Survey pada 3 BUMN yang Berkantor Pusat di Kota Bandung). *Seminar Nasional I Universitas Pamulang*, 1, 1–9.
- Shintadevi, P. F. (2015). Pengaruh keefektifan pengendalian internal, ketaatan aturan akuntansi dan kesesuaian kompensasi terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi dengan perilaku tidak etis sebagai variabel intervening. *Jurnal Nominal*, IV, 111–126.
- Sinaga, T., Taufik, T., & Silvi, A. (2014). Pengaruh audit intern terhadap pelaksanaan good corporate governance (studi survei pada perbankan di kota Pekanbaru). *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 1(2), 1–15.
- Soekardi, H. (2007). *Arah Perkembangan Peran Auditor Internal*. Jakarta: Yayasan Pendidikan Internal Audit.
- Suginam. (2017). Pengaruh peran audit internal dan pengendalian intern terhadap pencegahan fraud. *Riset & Jurnal Akuntansi*, 1(1), 22–28.
- Sukirman, & Sari, M. P. (2012). Peran internal audit dalam upaya mewujudkan good university governance di Unnes. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 4(1), 64–71. <https://doi.org/10.15294/jda.v4i1.1961>
- Suyono, E., & Hariyanto, E. (2012). Relationship Between Internal Control, Internal Audit, and Organization Commitment With Good Governance: Indonesian Case (China-USA Business Review). *China-USA Business Review*, 11(9), 1237–1245.
- Syahril, S. (2013). Peran auditor internal dan sistem pengendalian intern (SPI) dalam pengelolaan risiko di lembaga keuangan syariah. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Islam*, 2(1), 51–63. <https://doi.org/10.35836/jakis.v2i1.52>
- Triani, P. D. (2016). Peran auditor internal dalam penerapan good corporate governance dan efisiensi kinerja keuangan. *Prosiding - Seminar Nasional Dan Call for Paper "Tantangan Pengembangan Ilmu Akuntansi, Inklusi Keuangan, Dan*

- Kontribusinya Terhadap Pembangunan Ekonomi Berkelanjutan,*” 667–688.
- Tugiman, H. (1999a). *Auditor Internal sebagai Penunjang Kinerja Perusahaan*. Bandung: Yayasan Pendidikan Internal Audit.
- Tugiman, H. (1999b). Nilai Tambah Auditor Internal dalam Organisasi. In *Yayasan Pendidikan Internal auditor dan DS-QIA*. Bandung: Yayasan Pendidikan Internal Audit.
- Tugiman, H. (2004). *Pandangan Baru Internal Auditing*. Yogyakarta: Kanisius.
- Utami, I. (2019). *Audit internal: pendekatan kontemporer* (1st ed.; A. Muktiyanto, Ed.). Salatiga: CV Smart Indana Parama.
- Virginia, A., Eleni, K., Dimitrios, P., & Chrysoula, X. (2009). The Role of Financial Accounting Information in Strengthening Corporate Control Mechanisms to Alleviate Corporate Corruption. In *University Macedonia Working Paper*.
- Wallace, W. A., & Kreutzeeedt, R. W. (1991). Distinctive characteristics of entities with an intemal audit department and the association of the quality of such departments with errors *. *Contemporary Accounting Research*, 7(2), 485–512.
- Wareza, M. (2019). Kronologi harley selundupan berujung pemecatan dirut Garuda. Retrieved May 2, 2020, from CNBC Indonesia website: <https://www.cnbcindonesia.com/market/20191206140428-17-120965/kronologi-harley-selundupan-berujung-pemecatan-dirut-garuda>
- Yassin, N., Ghanem, M. G., & Rustom, L. (2009). *The role of internal audit function in corporate governance : an empirical study on commercial banks in Lebanon*. 1–5.
- Zulkarnaen, W., Sasangka, I., Sukirman, D., Yuniati, & Rahadian, F. (2020). Harmonization of sharia rules in effort copyright protection in Indonesia. *Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems*, 12(2), 2612–2616. <https://doi.org/10.5373/JARDCS/V12I2/S20201311>

GAMBAR, GRAFIK DAN TABEL



Grafik 1. CG Market Scores: 2010 to 2016

Sumber: Asia Corporate Governance Association (2016)

Tabel 1. Perubahan Paradigma Peran Auditor Internal

Peran	Fokus	Proses	Dampak
<i>Watchdog</i>	Penyimpangan	Audit Kepatuhan	Jangka pendek
<i>Consultant</i>	Alokasi sumber daya	Audit Operasional	Jangka menengah
<i>Catalyst</i>	Nilai tambah (<i>value</i>)	Audit Berbasis Risiko	Jangka panjang

Sumber: Audittindo Education, 2006