KEMENTERIAN BADAN USAHA MILIK NEGARA REPUBLIK INDONESIA
Jl. Medan Merdeka Selatan No. 13 Jakarta 10110 Indonesia
Telp. 021-29935678 | Fax. 021-29935740 | www.bumn.go.id

LAMPIRAN
KEPUTUSAN DEPUTI BIDANG KEUANGAN DAN MANAJEMEN RISIKO
NOMOR : SK-5/DKU.MBU/11/2024
TENTANG : PETUNJUK TEKNIS PENGENDALIAN INTERNAL ATAS PELAPORAN KEUANGAN (*INTERNAL CONTROL OVER FINANCIAL REPORTING*) BADAN USAHA MILIK NEGARA
TANGGAL : 11 November 2024

PETUNJUK TEKNIS PENGENDALIAN INTERNAL ATAS PELAPORAN KEUANGAN (*INTERNAL CONTROL OVER FINANCIAL REPORTING*) BADAN USAHA MILIK NEGARA

KEMENTERIAN BADAN USAHA MILIK NEGARA

JALAN MEDAN MERDEKA SELATAN NO.13 JAKARTA 10110

DAFTAR ISI

DAFTAR GAMBAR

DAFTAR TABEL

DAFTAR DEFINISI

Istilah atau Definisi	Penjelasan
Asersi Laporan Keuangan	Pernyataan manajemen yang terkandung di dalam komponen laporan keuangan.
Auditor Eksternal	Akuntan Publik yang ditetapkan oleh RUPS/Menteri untuk memeriksa dan memberikan opini atas laporan keuangan Badan Usaha Milik Negara.
Badan Usaha Milik Negara (BUMN)	Badan usaha yang seluruh atau sebagian besar modalnya dimiliki oleh negara melalui penyertaan secara langsung yang berasal dari kekayaan negara yang dipisahkan.
Dewan Komisaris	Organ Persero yang bertugas melakukan pengawasan dan memberikan nasihat kepada Direksi dalam menjalankan kegiatan pengurusan Persero.
Dewan Pengawas	Organ Perum yang bertugas melakukan pengawasan dan memberikan nasihat kepada Direksi dalam menjalankan kegiatan pengurusan Perum.
Direksi	Organ BUMN yang bertanggung jawab atas kepengurusan BUMN untuk kepentingan dan tujuan BUMN serta mewakili BUMN baik di dalam maupun di luar pengadilan.
Manajemen Risiko	Serangkaian prosedur dan metodologi terstruktur yang digunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, memperlakukan, dan memantau risiko yang timbul dari seluruh kegiatan usaha BUMN, mencakup Sistem Pengendalian Intern, dan Tata Kelola Terintegrasi.
Praktisi Eksternal	Akuntan Publik yang ditetapkan oleh RUPS/Menteri untuk melakukan jasa asurans atas implementasi *Internal Control Over Financial Reporting*.

BAB I
PENDAHULUAN

1. Latar Belakang

Kementerian BUMN memiliki peran dalam memantau kinerja BUMN. Pemantauan kinerja BUMN dilakukan salah satunya dengan cara mengkaji kinerja keuangan yang tercermin dalam laporan keuangan. Keandalan laporan keuangan sangat penting bagi seluruh pemangku kepentingan BUMN untuk membuat keputusan yang tepat dan relevan. Kementerian BUMN menerbitkan Peraturan Menteri BUMN Nomor PER-2/MBU/03/2023 tentang Pedoman Tata Kelola dan Kegiatan Korporasi Signifikan Badan Usaha Milik Negara, di mana pada Pasal 69 menyebutkan Sistem Pengendalian Intern dalam implementasi Manajemen Risiko mencakup diantaranya pengendalian atas pelaporan keuangan dan kegiatan operasi yang akurat dan tepat waktu.

Atas dasar Peratuan Menteri BUMN tersebut, pengendalian internal atas pelaporan keuangan/*internal control over financial reporting* (ICOFR) menjadi aspek penting yang bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai (*reasonable assurance*) bahwa laporan keuangan telah disusun secara andal dan bebas dari salah saji material sehingga dapat memberikan keyakinan yang lebih memadai kepada pengguna Laporan Keuangan.

Kementerian BUMN mengambil inisiatif membuat pedoman pelaksanaan ICOFR di BUMN untuk memastikan pelaksanaan ICOFR yang terstandarisasi dan berkelanjutan. Langkah ini juga akan membantu Kementerian BUMN dalam melakukan pemantauan pelaksanaan ICOFR secara efektif.

2. Ruang Lingkup dan Tujuan Petunjuk Teknis

Petunjuk Teknis ini diterapkan kepada seluruh BUMN dan Anak Perusahaan BUMN. Petunjuk Teknis ini mencakup kebijakan serta penjabaran mengenai tugas dan tanggung jawab pihak-pihak terkait dalam pelaksanaan setiap tahapan ICOFR.

Petunjuk Teknis ICOFR ini bertujuan untuk:

a. Memberikan pemahaman mengenai ICOFR dan implementasinya, sehingga mendukung efektivitas pelaksanaan ICOFR di lingkungan BUMN.
b. Memberikan panduan bagi Dewan Komisaris/Dewan Pengawas, Direktur Utama/*Chief Executive Officer* (CEO), Lini Pertama (termasuk CFO), Lini Kedua – Fungsi ICOFR, dan Lini Ketiga dalam pelaksanaan setiap tahapan ICOFR.

Bagi Perusahaan yang telah memiliki kewajiban dalam menyampaikan laporan terkait implementasi ICOFR berdasarkan hukum dan/atau peraturan yang relevan dengan perusahaan tersebut, maka dalam pelaksanaan tahapan ICOFR oleh manajemen dapat dilakukan mengikuti standar dan peraturan yang berlaku bagi perusahaan.

3. Prinsip Dasar dan Limitasi ICOFR

ICOFR dirancang untuk memberikan keyakinan memadai (*reasonable assurance*) bukan untuk memberikan keyakinan absolut (*absolute assurance*) atas keandalan laporan keuangan. Hal ini dikarenakan limitasi yang melekat (*inherent risk*) pada sistem pengendalian internal, seperti:

a. Pertimbangan/*Judgement* – Efektivitas pengendalian dipengaruhi oleh pertimbangan penilaian atau keputusan yang diambil oleh Pemilik Pengendalian *(Control Owner)* berdasarkan informasi yang tersedia.
b. Limitasi Pengendalian/*Control Limitations* – Rancangan pengendalian dapat gagal, *Control Owner* dapat salah mengerti arahan atau melakukan kesalahan dalam pelaksanaan pengendalian *(human error)* atau dapat disebabkan oleh implementasi teknologi baru dan kompleksitas teknologi informasi.
c. Pengabaian Manajemen/*Management Override* – Kemampuan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola untuk memanipulasi catatan akuntansi dan menyusun laporan keuangan yang mengandung kecurangan dengan mengabaikan pengendalian, bahkan jika pengendalian tersebut tampaknya beroperasi secara efektif.
d. Kolusi – Sistem pengendalian internal dapat tidak berjalan apabila terdapat kolusi, yaitu perilaku kolektif untuk mengubah data keuangan dan/atau informasi, di mana kemungkinan tidak dapat dideteksi oleh sistem pengendalian internal.

Prinsip-prinsip dasar yang menjadi acuan dalam implementasi ICOFR di BUMN yaitu:

3.1. COSO Internal Control Framework[1]

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) telah mengembangkan COSO *Internal Control Framework* untuk membantu perusahaan memantau kualitas pengelolaan pengendalian internal yang terdiri dari 5 (lima) komponen yang saling berhubungan.

Gambar 1: Kerangka Kerja COSO

Sumber: COSO - *The updated COSO internal control framework (2013)*

Berikut ini adalah 5 (lima) komponen dan prinsip-prinsip dari setiap komponen pengendalian internal tersebut:

a. Lingkungan Pengendalian/*Control Environment*

Merupakan serangkaian standar, proses, dan struktur sebagai dasar pelaksanaan pengendalian internal di perusahaan. Komponen ini menciptakan kondisi (*set the tone*) perusahaan yang memengaruhi kesadaran personel terhadap pengendalian internal. Lingkungan pengendalian merupakan dasar dari seluruh komponen pengendalian internal. Prinsip-prinsip yang berhubungan dengan komponen lingkungan pengendalian adalah sebagai berikut:

Prinsip 1: Tanggung jawab terhadap integritas dan nilai-nilai etika.

[1] *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*, "*The updated COSO internal control framework"* (AICPA, New York, 2013)

Prinsip 2: Tanggung jawab dalam mengawasi sistem pengendalian internal.
Prinsip 3: Menetapkan struktur, kewenangan dan tanggung jawab dalam perusahaan.
Prinsip 4: Komitmen terhadap kompetensi personel.
Prinsip 5: Menugaskan personel yang bertanggung jawab mencapai tujuan sistem pengendalian internal.

b. **Penilaian Risiko/*Risk Assessment***
Merupakan proses yang dinamis dan berulang dalam mengidentifikasi dan menganalisis risiko relevan dalam mencapai tujuan perusahaan, baik pada tingkat perusahaan maupun transaksional. Prinsip-prinsip yang berhubungan dengan komponen penilaian risiko adalah sebagai berikut:
Prinsip 6: Menetapkan tujuan sistem pengendalian internal.
Prinsip 7: Mengidentifikasi dan menganalisis risiko.
Prinsip 8: Melakukan penilaian atas risiko kecurangan.
Prinsip 9: Mengidentifikasi dan menganalisis perubahan-perubahan yang signifikan.

c. **Aktivitas Pengendalian/*Control Activities***
Merupakan tindakan yang ditetapkan melalui kebijakan dan prosedur untuk memastikan arahan dalam memitigasi risiko untuk mencapai tujuan dapat dilaksanakan. Prinsip-prinsip yang berhubungan dengan komponen aktivitas pengendalian adalah sebagai berikut:
Prinsip 10: Menentukan dan merancang aktivitas pengendalian internal untuk memitigasi risiko.
Prinsip 11: Menentukan dan merancang aktivitas pengendalian internal terkait teknologi.
Prinsip 12: Merancang aktivitas pengendalian internal melalui penyusunan kebijakan dan prosedur.

d. **Informasi dan Komunikasi/*Information and Communication***
Informasi diperlukan bagi perusahaan dalam melaksanakan sistem pengendalian internal untuk mendukung pencapaian tujuan. Komunikasi, baik internal maupun eksternal, memberikan informasi yang dibutuhkan dalam melaksanakan pengendalian internal sehari-hari. Komunikasi membantu personel untuk memahami tanggung jawab pengendalian internal dalam mencapai tujuan. Prinsip-prinsip yang berhubungan dengan komponen informasi dan komunikasi adalah sebagai berikut:
Prinsip 13: Mengidentifikasi, memperoleh, menggunakan, dan menyampaikan informasi yang relevan dengan sistem pengendalian internal.
Prinsip 14: Komunikasi yang efektif di internal perusahaan.
Prinsip 15: Komunikasi yang efektif dengan pihak-pihak eksternal perusahaan.

e. **Pemantauan/*Monitoring***
Merupakan proses berkelanjutan untuk mengevaluasi dan memelihara kualitas sistem pengendalian internal. Prinsip-prinsip yang berhubungan dengan komponen pemantauan adalah sebagai berikut:
Prinsip 16: Menentukan dan merancang aktivitas pemantauan pelaksanaan sistem pengendalian internal.

Prinsip 17: Mengevaluasi dan mengomunikasikan defisiensi pengendalian internal dengan tepat waktu dan menentukan langkah remediasi yang diperlukan.

Implementasi kerangka pengendalian COSO harus dilakukan lintas organisasi, mencakup tingkat entitas, divisi, unit operasi, dan fungsi, dengan cara mengimplementasikan Pengendalian Tingkat Perusahaan/*Entity Level Control* (ELC), Pengendalian Tingkat Transaksi/*Transaction Level Control* (TLC) dan Pengendalian Umum Teknologi Informasi/*Information Technology General Control* (ITGC).

3.2. COBIT 2019[2]

COBIT 2019 merupakan kerangka kerja untuk tata kelola dan manajemen teknologi informasi (TI) yang ditujukan untuk keseluruhan perusahaan. Standar COBIT 2019 dikeluarkan oleh *IT Governance Institute* (ITGI) yang merupakan bagian dari *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA). COBIT mendefinisikan komponen untuk membangun dan mempertahankan sistem tata kelola: proses, struktur perusahaan, kebijakan dan prosedur, arus informasi, budaya dan perilaku, keterampilan, dan infrastruktur untuk meminimalisir tingkat risiko TI, merealisasikan manfaat TI, dan mengoptimalkan sumber daya TI.

Secara umum, COBIT 2019 membagi aktivitas dan risiko TI ke dalam 5 (lima) *domain* besar, yaitu:

a. ***Evaluate, Direct, and Monitor* (EDM)**
   Domain ini berfokus pada tata kelola tingkat tinggi, terjadi pada pengendalian tingkat perusahaan (ELC) untuk memastikan bahwa struktur, proses, dan kebijakan TI mendukung tujuan bisnis perusahaan. *Domain* ini mencakup evaluasi, pengarahan, dan pemantauan tata kelola TI, pengelolaan manfaat, risiko, sumber daya dan transparansi kepada pemangku kepentingan.
b. ***Align, Plan, and Organise* (APO)**
   Domain ini mencakup pengendalian yang berhubungan dengan rencana strategis dan taktis TI dalam mendukung pencapaian tujuan bisnis perusahaan.
c. ***Build, Acquire, and Implement* (BAI)**
   Domain ini mencakup pengendalian atas identifikasi, pengembangan atau pembelian, implementasi dan integrasi produk TI ke dalam proses bisnis. *Domain* ini juga mencakup pengendalian atas perubahan dan pemeliharaan sistem yang telah ada untuk memastikan keselarasan dengan tujuan bisnis.
d. ***Deliver, Service, and Support* (DSS)**
   Domain ini memberikan perhatian pada kualitas dukungan TI pada bisnis perusahaan. Hal ini mencakup pengendalian atas layanan dan insiden TI, pengelolaan keamanan, rencana pemulihan bencana, dukungan kepada pengguna, pengelolaan data dan fasilitas operasional.
e. ***Monitor, Evaluate, and Assess* (MEA)**
   Domain ini mencakup pemantauan, evaluasi, dan penilaian kinerja dan kepatuhan atas

[2] ISACA, "*IT Control Objectives for Sarbanes-Oxley, 4th Edition, Using COBIT 2019*" (ISACA, *Schaumburg*, 2021)

sistem pengendalian internal. Seluruh proses TI perlu dimonitor secara berkala untuk memastikan kualitas dan keselarasannya dengan pengendalian yang telah ditentukan dan disetujui bersama.

Dalam konsep pengendalian internal, pengendalian terkait TI dikelompokkan menjadi 4 (empat) tipe pengendalian utama antara lain *program development*, *program changes*, *computer operations*, dan *access to program and data,* yang dikenal sebagai *IT General Controls* (ITGC). Rincian penjelasan pengendalian ITGC dapat mengacu pada **Bab III. 2. 2.2. c. 3). ITGC**.

Secara garis besar, berikut adalah pemetaan antara COBIT 2019 dengan 4 (empat) area ITGC:

Tabel 1: Pemetaan Area ITGC dengan Kerangka Kerja COBIT 2019

Tujuan COBIT 2019 sehubungan dengan ITGC	ID COBIT 2019	*Program Development*	*Program Changes*	*Computer Operations*	*Access to Program and Data*
Managed Service Agreements	APO09	✔	✔	✔	✔
Managed Vendors	APO10	✔	✔	✔	✔
Managed Security	APO13			✔	✔
Managed Requirements Definition	BAI02	✔	✔		
Managed Solutions Identification and Build	BAI03	✔	✔		
Managed Availability and Capacity	BAI04	✔	✔		
Managed IT Changes	BAI06		✔	✔	✔
Managed IT Change Acceptance and Transitioning	BAI07	✔	✔	✔	✔
Managed Configuration	BAI10		✔	✔	✔
Managed Operations	DSS01	✔		✔	✔
Managed Service Requests and Incidents	DSS02	✔	✔	✔	
Managed Problems	DSS03			✔	
Managed Continuity	DSS04			✔	✔
Managed Security Services	DSS05			✔	✔
Managed Business Process Controls	DSS06			✔	✔

Implementasi kerangka pengendalian COBIT harus dilakukan lintas organisasi dengan cara mengimplementasikan ITGC.

BAB II
PARTISIPASI DAN PERAN TIGA LINI DALAM IMPLEMENTASI ICOFR

1. Tahapan ICOFR

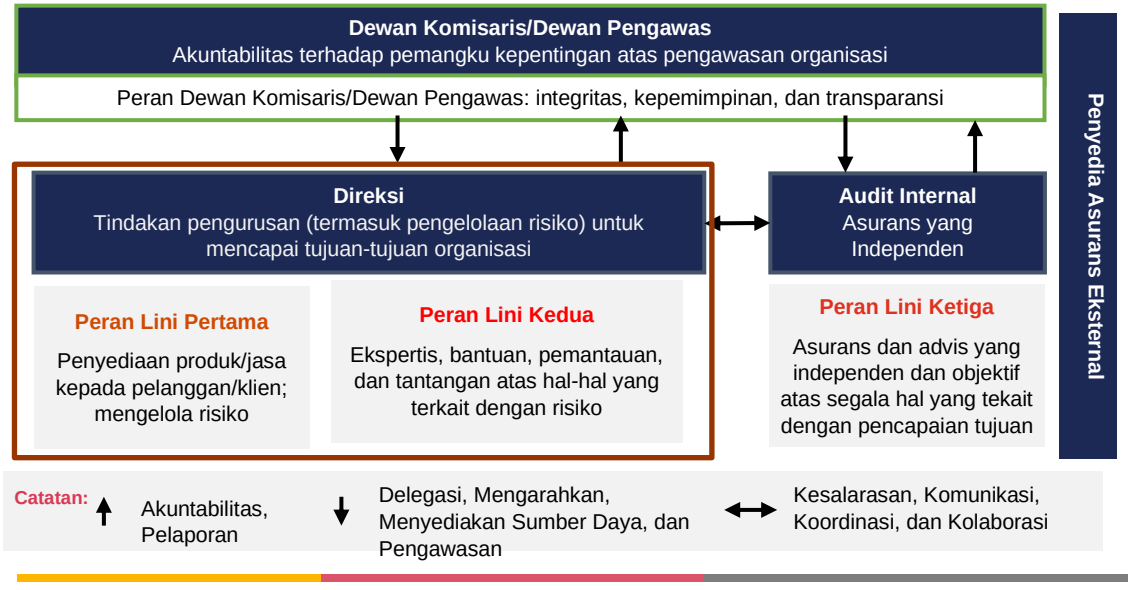
Tahapan/*Lifecycle* ICOFR dibagi menjadi 5 (lima) tahapan besar yang perlu dijalankan oleh perusahaan yakni Perancangan, Implementasi & Pemantauan Berkelanjutan, Evaluasi, Remediasi, dan Pelaporan. Di mana, atas implementasi ICOFR tersebut kemudian akan dilakukan asurans oleh Praktisi Eksternal. Pembahasan mengenai setiap tahapan dan asurans ICOFR dijabarkan lebih lanjut pada petunjuk teknis ini.

Gambar 2: Ilustrasi – Tahapan/*Lifecycle* ICOFR

Proses Perancangan dilakukan secara berkelanjutan sepanjang tahun selama pelaksanaan tahapan ICOFR sampai kepada tahap Pelaporan. Hasil dari tahap Pelaporan dan Asurans oleh Praktisi Eksternal juga akan digunakan sebagai salah satu dasar dalam melaksanakan Perancangan ICOFR untuk periode laporan keuangan selanjutnya.

2. Model Tiga Lini dan Peranannya dalam Implementasi ICOFR[3]

Gambar 3: *The Three Lines Model*



Sumber: *The Institute of Internal Auditor Indonesia* – Model Tiga Lini IIA 2020, Pembaruan dari Model Pertahanan Tiga Lini.

[3] *The Institute of Internal Auditor* Indonesia, "*Model Tiga Lini IIA 2020, Pembaruan dari Model Pertahanan Tiga Lini*" (IIA, Lake Mary, 2020)

The Three Lines Model/Model Tiga Lini membantu mengidentifikasi struktur dan proses dalam membantu pencapaian tujuan dan memfasilitasi tata kelola dan manajemen risiko yang kuat pada perusahaan:

a. Dewan Komisaris/Dewan Pengawas

Dewan Komisaris/Dewan Pengawas memastikan struktur dan proses yang memadai telah tersedia untuk pelaksanaan tata kelola yang efektif dan memastikan tujuan serta aktivitas perusahaan telah selaras dengan kepentingan utama para pemangku kepentingan. Selain itu, Dewan Komisaris/Dewan Pengawas juga bertanggung jawab dalam melakukan pengawasan atas pelaksanaan tata kelola. Praktik tata kelola mengharuskan Dewan Komisaris/Dewan Pengawas baik secara langsung atau melalui Komite Audit untuk bertanggung jawab dalam pelaksanaan pengendalian internal termasuk di dalamnya implementasi ICOFR. Pengawasan ini penting untuk memastikan efektivitas pengendalian atas pelaporan keuangan atau untuk mengawasi perilaku yang tidak etis oleh manajemen. Beberapa praktik yang disarankan dalam mengawasi pengendalian internal khususnya terkait implementasi ICOFR:

1) Memastikan bahwa manajemen menetapkan standar pengendalian internal atas pelaporan keuangan di seluruh perusahaan dan anak perusahaannya.
2) Memverifikasi bahwa prosedur telah diterapkan untuk mengidentifikasi, mengendalikan dan melaporkan risiko utama seperti ketidaksesuaian dengan standar yang berlaku, adanya kegiatan/aktivitas yang tidak terotorisasi dan kecurangan.
3) Meninjau efektivitas pengendalian atas pelaporan keuangan dan prosedur internal setiap tahun serta melaporkan temuan tersebut kepada *shareholders*.
4) Mengonfirmasi bahwa pengendalian internal mencakup prosedur untuk mengidentifikasi dan melaporkan konflik kepentingan pada Dewan Komisaris/Dewan Pengawas.

b. Lini Pertama/*First Line*

Peran Lini Pertama dilaksanakan oleh unit atau komponen atau fungsi bisnis yang melakukan aktivitas operasional perusahaan sehari-hari. Lini Pertama adalah pihak yang memiliki dan wajib mengelola risiko yang menjadi tanggung jawabnya. Lini Pertama bertanggung jawab untuk mengidentifikasi, menilai, mengendalikan risiko, mengembangkan dan mengimplementasikan kebijakan maupun prosedur internal serta memastikan bahwa kegiatan tersebut konsisten dengan tujuan perusahaan.

c. Lini Kedua/*Second Line*

Peran Lini Kedua adalah memberikan asistensi kepada Lini Pertama dalam mengelola risiko. Peran Lini Kedua adalah bagian dari tanggung jawab manajemen dan tidak pernah sepenuhnya independen dari manajemen, terlepas bagaimanapun jalur pelaporan dan akuntabilitas. Contoh peran Lini Kedua pada implementasi ICOFR misalnya, fungsi manajemen risiko dan fungsi ICOFR. Lini Kedua perlu memastikan sumber daya dan kompetensi yang memadai dalam menjalankan perannya terkait implementasi ICOFR.

d. Lini Ketiga/*Third Line*

Peran Lini Ketiga dilaksanakan oleh Auditor Internal yang berperan dalam memberikan jasa *asurans* dan konsultasi yang independen dan objektif. Objektivitas adalah sikap mental tidak memihak yang memungkinkan Auditor Internal membuat penilaian profesional,

memenuhi tanggung jawabnya dan mencapai tujuan Audit Internal tanpa kompromi. Fungsi Audit Internal yang diposisikan secara independen mendukung kemampuan Auditor Internal untuk menjaga objektivitas. Objektivitas dan independensi Auditor Internal dijaga dengan:

1) Tidak membuat keputusan atau mengambil tindakan yang merupakan bagian dari tanggung jawab Lini Pertama dan Lini Kedua.
2) Tidak menilai aktivitas tertentu yang sebelumnya menjadi tanggung jawab Auditor Internal tersebut sebelum melewati batas periode *cooling-off* yang telah ditentukan (misalnya: 12 bulan).
3) Menerapkan pola pikir yang tidak memihak dan tidak bias, serta membuat penilaian berdasarkan kajian yang seimbang terhadap seluruh keadaan yang relevan.
4) Memiliki pemahaman situasi, aktivitas, dan hubungan (konflik kepentingan) yang dapat memengaruhi kemampuan untuk bersikap objektif.
5) Melakukan pengungkapan/pernyataan atau melaporkan mengenai risiko atau pelemahan, baik secara fakta, potensial maupun persepsi, terhadap objektivitas kepada pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan yang ditetapkan.

Berikut ini adalah gambaran atas peranan ketiga lini dalam implementasi ICOFR:

Tabel 2: Gambaran atas Peranan Ketiga Lini dalam Implementasi ICOFR

PIC	1 Perancangan	2 Implementasi & Pemantauan Berkelanjutan	3 Evaluasi	4 Remediasi	5 Pelaporan	6 Asurans ICOFR oleh Praktisi Eksternal
Dewan Komisaris/ Dewan Pengawas	1. Melakukan diskusi dan memberikan tanggapan kepada Auditor Eksternal mengenai penentuan pendekatan materialitas yang digunakan. 2. Melakukan pengawasan atas perancangan ICOFR.	Melakukan pengawasan atas implementasi dan pemantauan berkelanjutan atas implementasi ICOFR.	Melakukan pengawasan atas evaluasi efektivitas implementa-si ICOFR.	Melakukan pengawasan status remediasi.	Melakukan pengawasan atas pelaporan ICOFR.	Melakukan koordinasi dengan Praktisi Eksternal terkait asurans ICOFR.
CEO	Mengetahui penentuan lingkup ICOFR.	Melakukan pengawasan atas implementasi ICOFR dan pemantauan berkelanjutan.	Melakukan pengawasan atas hasil evaluasi efektivitas implementa-si ICOFR.	Melakukan pengawasan atas proses remediasi serta mengatasi hambatan yang dihadapi.	Bersama dengan CFO, memberikan Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR.	Berdasarkan hasil penilaian Praktisi Eksternal, melakukan pemutakhiran Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR (jika diperlukan).
Lini Pertama (termasuk CFO)	1. Melakukan koordinasi dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR dalam penentuan lingkup ICOFR. 2. Khusus untuk CFO, menyetujui hasil penentuan lingkup ICOFR. 3. Mengidentifikasi risiko dan menyusun rancangan proses bisnis dan pengendalian serta mendokumentasi-kan dalam bentuk *Business Process Mapping* (BPM) dan *Risk Control Matrices* (RCM). 4. Melakukan koordinasi dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR dalam penentuan risiko dan rancangan proses bisnis serta pengendalian ICOFR.	1. Mengimplementasi-kan pengendalian ICOFR berdasarkan BPM dan RCM. 2. Melaksanakan *Control Self Assessment* (CSA). 3. Melakukan koordinasi dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR dalam pemutakhiran proses bisnis dan pengendalian.	Memberikan data dan dokumen pendukung untuk kebutuhan evaluasi efektivitas implementasi ICOFR oleh Lini Ketiga.	1. Meremediasi rancangan dan/atau operasi pengendalian berdasarkan hasil evaluasi efektivitas implementasi ICOFR. 2. Melakukan pemantauan atas status dan kemajuan remediasi. 3. Melakukan identifikasi dampak dari defisiensi yang belum teremediasi terhadap laporan keuangan dan melakukan penyesuaian (jika diperlukan).	1. Menyusun Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR. 2. Memberikan masukan kepada Lini Ketiga dalam perhitungan *Degree of Deficiencies* (DoD). 3. Khusus untuk CFO, bersama dengan CEO memberikan Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR.	Khusus untuk CFO, berdasarkan hasil penilaian Praktisi Eksternal melakukan pemutakhiran Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR (jika diperlukan).

Tabel 2: Gambaran atas Peranan Ketiga Lini Dalam Implementasi ICOFR *(lanjutan)*

PIC	1 Perancangan	2 Implementasi & Pemantauan Berkelanjutan	3 Evaluasi	4 Remediasi	5 Pelaporan	6 Asurans ICOFR oleh Praktisi Eksternal
Lini Kedua – Fungsi ICOFR	1. Menyusun dan berkoordinasi dengan Lini Pertama serta menetapkan penentuan lingkup ICOFR. 2. Mengevaluasi dan menyetujui identifikasi risiko dan rancangan proses bisnis serta pengendalian ICOFR yang dilakukan oleh Lini Pertama dengan melakukan *Test of One*	1. Melakukan validasi atas rancangan pengendalian. 2. Mengevaluasi hasil CSA yang dilakukan oleh Lini Pertama. 3. Melakukan koordinasi dengan Lini Pertama dalam pemutakhiran proses bisnis dan pengendalian.	Memberikan data dan dokumen pendukung untuk kebutuhan evaluasi efektivitas implementasi ICOFR oleh Lini Ketiga.	1. Mendampingi Lini Pertama dalam proses remediasi dan memberikan persetujuan atas rancangan pengendalian remediasi dengan melakukan *Test of One.* 2. Melakukan pemantauan atas status dan kemajuan remediasi atas rancangan pengendalian.	Mendampingi dan memberikan masukan kepada Lini Pertama dan Lini Ketiga dalam penilaian DoD.	-
Lini Ketiga	Memberikan masukan/konsultasi dalam penentuan lingkup ICOFR.	-	Mengevaluasi efektivitas implementasi ICOFR melalui: 1. *Test of Design* (TOD); dan 2. *Test of Operating Effectiveness* (TOE).	1. Memberikan konsultasi yang independen dan objektif terkait remediasi rancangan pengendalian. 2. Mengevaluasi kembali hasil remediasi melalui TOD & TOE.	Menyusun Laporan Hasil Evaluasi Efektivitas Implementasi ICOFR termasuk penilaian DoD.	Memberikan Laporan Hasil Evaluasi Efektivitas Implementasi ICOFR kepada Praktisi Eksternal.
Auditor Eksternal/Praktisi Eksternal	Auditor Eksternal memberikan masukan terkait pendekatan yang digunakan dalam menentukan materialitas kepada pihak yang berwenang atas Tata Kelola.	-	-	-	-	1. Praktisi Eksternal memperoleh kertas kerja dan dokumen pendukung terkait evaluasi ICOFR dari Lini Ketiga. 2. Praktisi Eksternal melakukan asurans dan memberikan opini atas asesmen manajemen.

Selain dari pada peran dan tanggung jawab yang telah diatur pada ketentuan dan/atau peraturan yang berlaku, peran dan tanggung jawab Tiga Lini khususnya dalam implementasi ICOFR adalah sebagai berikut:

a. Dewan Komisaris/Dewan Pengawas

Tugas dan tanggung jawab Dewan Komisaris/Dewan Pengawas terkait implementasi ICOFR (termasuk secara konsolidasian), sebagai tambahan dari yang telah diatur pada

ketentuan dan peraturan yang relevan (di antaranya: Peraturan Menteri BUMN Nomor PER-2/MBU/03/2023 tentang Pedoman Tata Kelola dan Kegiatan Korporasi Signifikan Badan Usaha Milik Negara), yaitu:

1) Melakukan pengawasan atas tahapan ICOFR.
2) Melakukan pengawasan terhadap kewajaran dan keandalan laporan keuangan (termasuk asesmen manajemen atas efektivitas ICOFR).
3) Melakukan diskusi dengan Auditor Eksternal untuk mendapatkan informasi dan memberikan tanggapan mengenai pendekatan penentuan materialitas yang digunakan.
4) Melakukan pengawasan dan komunikasi dengan Lini Pertama dan Lini Kedua terkait pendekatan penentuan materialitas yang digunakan dan rancangan ICOFR, serta memberikan tanggapan tertulis terkait hal tersebut.
5) Melakukan pengawasan dan komunikasi dengan Lini Ketiga terkait efektivitas implementasi ICOFR.
6) Melakukan pengawasan dan komunikasi dengan Praktisi Eksternal terkait asurans ICOFR.

b. Direktur Utama/*Chief Executive Officer* (CEO)

Tugas dan tanggung jawab CEO (Induk dan Anak Perusahaan yang menjadi cakupan ICOFR) yaitu:

1) Mengetahui penentuan lingkup ICOFR.
2) Melakukan pengawasan atas implementasi ICOFR dan pemantauan berkelanjutan.
3) Melakukan pengawasan atas hasil evaluasi efektivitas implementasi ICOFR.
4) Melakukan pengawasan atas proses remediasi serta mengatasi hambatan yang dihadapi.
5) Menerbitkan Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR.
6) Apabila Asesmen Manajemen diterbitkan pada tingkat Grup Perusahaan (konsolidasian), maka CEO (Induk Perusahaan) menerbitkan Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR (konsolidasian). Sedangkan CEO dari Anak Perusahaan yang menjadi cakupan ICOFR memberikan laporan atas efektivitas implementasi ICOFR yang menjadi ruang lingkup pada perusahaan tersebut.
7) Berdasarkan hasil penilaian Praktisi Eksternal, melakukan pemutakhiran Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR (jika diperlukan).

c. Lini Pertama

Dalam implementasi ICOFR Lini Pertama (Induk dan Anak Perusahaan yang menjadi cakupan ICOFR) memiliki tugas dan tanggung jawab sebagai berikut:

1) Tahap Perancangan
   a) Lini Pertama berkoordinasi dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR dalam penentuan ruang lingkup ICOFR.
   b) CFO menyetujui hasil penentuan lingkup ICOFR.
   c) Apabila asesmen manajemen diterbitkan pada tingkat Grup Perusahaan (konsolidasian), maka CFO (Induk Perusahaan) menyetujui hasil penentuan lingkup ICOFR (konsolidasian). Sedangkan CFO dari setiap Anak Perusahaan memberikan masukan atas risiko yang relevan dalam penentuan ruang lingkup ICOFR.

d) Lini Pertama berkoordinasi dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR dalam penentuan risiko dan merancang proses bisnis dan pengendalian ICOFR serta mendokumentasikan dalam bentuk *Business Process Mapping* (BPM) dan *Risk Control Matrices* (RCM).
e) Lini Pertama bersama dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR menyetujui rancangan proses bisnis dan pengendalian.

2) Tahap Implementasi & Pemantauan Berkelanjutan
a) Lini Pertama mengimplementasikan pengendalian ICOFR berdasarkan hasil BPM dan RCM yang telah disepakati di tahap perancangan.
b) Lini Pertama melaksanakan *Control Self Assessment* (CSA) atas pengendalian utama yang telah disepakati di tahap perancangan.
c) Lini Pertama berkoordinasi dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR dan melakukan pemutakhiran BPM dan RCM apabila terdapat perubahan pada proses bisnis dan pengendalian.
d) Lini Pertama bersama dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR menyetujui rancangan proses bisnis dan pengendalian yang mengalami perubahan.

3) Tahap Evaluasi
Lini Pertama memberikan data dan dokumen pendukung untuk kebutuhan evaluasi atas efektivitas implementasi ICOFR oleh Lini Ketiga.

4) Tahap Remediasi
a) Lini Pertama berkoordinasi dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR dalam melakukan remediasi atas rancangan pengendalian berdasarkan hasil evaluasi efektivitas implementasi ICOFR.
b) Lini Pertama bersama dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR menyetujui rancangan proses bisnis dan pengendalian remediasi.
c) Lini Pertama melakukan remediasi atas pengendalian ICOFR yang tidak efektif dalam operasi pengendalian berdasarkan hasil evaluasi efektivitas implementasi ICOFR.
d) Lini Pertama melakukan pemantauan atas status dan kemajuan remediasi.
e) Melakukan identifikasi dampak dari defisiensi yang belum teremediasi terhadap laporan keuangan dan melakukan penyesuaian (jika diperlukan).

5) Tahap Pelaporan
a) Lini Pertama menyusun Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR
b) Lini Pertama memberikan masukan kepada Lini Ketiga dalam melakukan perhitungan *Degree of Deficiencies* (DoD).
c) CFO bersama dengan CEO menandatangani Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR.
d) Apabila asesmen manajemen diterbitkan pada tingkat Grup Perusahaan (konsolidasian), maka CFO bersama dengan CEO (Induk Perusahaan), menandatangani Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR (secara konsolidasi). Sedangkan CFO bersama dengan CEO (Anak Perusahaan) perlu menyampaikan laporan hasil evaluasi atas efektivitas implementasi ICOFR di masing-masing Anak Perusahaan yang menjadi cakupan ICOFR.

e) CFO bersama dengan CEO memberikan Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR kepada Praktisi Eksternal.

6) Asurans ICOFR oleh Praktisi Eksternal
Berdasarkan hasil penilaian Praktisi Eksternal, CFO melakukan pemutakhiran Asesmen Manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR (jika diperlukan).

d. Lini Kedua – Fungsi ICOFR

Dalam implementasi ICOFR, Lini Kedua – Fungsi ICOFR (Induk dan Anak Perusahaan yang menjadi cakupan ICOFR) memiliki tugas dan tanggung jawab sebagai berikut:

1) Tahap Perancangan
   a) Lini Kedua – Fungsi ICOFR berkoordinasi dengan Lini Pertama dalam melakukan penyusunan dan penentuan lingkup ICOFR.
   b) Lini Kedua – Fungsi ICOFR menetapkan hasil penentuan lingkup ICOFR.
   c) Lini Kedua – Fungsi ICOFR melakukan koordinasi dan memberikan masukan kepada Lini Pertama dalam mengidentifikasi risiko, proses bisnis dan pengendalian ICOFR serta mendokumentasikan pada BPM dan RCM.
   d) Lini Kedua – Fungsi ICOFR bersama dengan Lini Pertama menyetujui rancangan proses bisnis dan pengendalian.
2) Tahap Implementasi & Pemantauan Berkelanjutan
   a) Lini Kedua – Fungsi ICOFR mengevaluasi hasil CSA yang dilakukan oleh Lini Pertama.
   b) Lini Kedua – Fungsi ICOFR melakukan validasi rancangan proses bisnis dan pengendalian dalam bentuk BPM dan RCM yang mengalami perubahan dengan cara melakukan *Test of One* (pengambilan satu sampel transaksi).
   c) Lini Kedua – Fungsi ICOFR berkoordinasi dengan Lini Pertama dalam melakukan pemutakhiran BPM dan RCM apabila terdapat perubahan pada proses bisnis dan pengendalian.
   d) Lini Kedua – Fungsi ICOFR bersama dengan Lini Pertama menyetujui rancangan proses bisnis dan pengendalian yang mengalami perubahan.
3) Tahap Evaluasi
   Lini Kedua – Fungsi ICOFR memberikan data dan dokumen pendukung untuk kebutuhan evaluasi efektivitas Implementasi ICOFR oleh Lini Ketiga.
4) Tahap Remediasi
   a) Lini Kedua – Fungsi ICOFR berkoordinasi dan memberikan masukan kepada Lini Pertama dalam melakukan remediasi atas rancangan pengendalian berdasarkan hasil evaluasi efektivitas ICOFR.
   b) Lini Kedua – Fungsi ICOFR bersama dengan Lini Pertama menyetujui rancangan proses bisnis dan pengendalian remediasi.
   c) Lini Kedua – Fungsi ICOFR mengevaluasi rancangan pengendalian remediasi dengan melakukan *Test of One*.
   d) Lini Kedua – Fungsi ICOFR melakukan pemantauan atas status dan kemajuan remediasi atas rancangan pengendalian.

5) Tahap Pelaporan
   Lini Kedua – Fungsi ICOFR mendampingi dan memberikan masukan kepada Lini Pertama dan Lini Ketiga dalam melakukan perhitungan DoD.

e. Lini Ketiga

Dalam implementasi ICOFR Lini Ketiga (Induk dan Anak Perusahaan yang menjadi cakupan ICOFR) memiliki tugas dan tanggung jawab sebagai berikut:

1) Tahap Perancangan
   Lini Ketiga memberikan masukan dan konsultasi kepada Lini Pertama dan Lini Kedua dalam penentuan ruang lingkup ICOFR.
2) Tahap Evaluasi
   Lini Ketiga mengevaluasi efektivitas implementasi ICOFR dengan cara melakukan *Test of Design* (TOD) dan *Test of Operating Effectiveness* (TOE).
3) Tahap Remediasi
   a) Lini Ketiga memberikan masukan kepada Lini Pertama dan Lini Kedua – Fungsi ICOFR dalam melakukan remediasi atas rancangan pengendalian berdasarkan hasil evaluasi efektivitas implementasi ICOFR.
   b) Lini Ketiga melakukan evaluasi atas hasil remediasi melalui TOD & TOE.
4) Tahap Pelaporan
   a) Lini Ketiga menyusun Laporan Hasil Evaluasi Efektivitas ICOFR termasuk penilaian DoD.
   b) Lini Ketiga dengan berkoordinasi dengan Lini Pertama dan Lini Kedua – Fungsi ICOFR melakukan perhitungan DoD atas pengendalian yang sampai akhir periode laporan keuangan tidak efektif.
5) Asurans ICOFR oleh Praktisi Eksternal
   Lini Ketiga menyampaikan Laporan Hasil Evaluasi Efektivitas ICOFR kepada Praktisi Eksternal.

f. Praktisi Eksternal

Tugas dan tanggung jawab Praktisi Eksternal, yaitu:

1) Berkomunikasi dengan perusahaan melalui pihak yang berwenang atas Tata Kelola untuk memberikan masukan mengenai pendekatan yang digunakan dalam menentukan materialitas.
2) Menerima asesmen manajemen atas efektivitas implementasi dari Lini Pertama.
3) Menerima Laporan Hasil Evaluasi Efektivitas ICOFR dari Lini Ketiga.
4) Melakukan asurans dan memberikan opini atas asesmen manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR.

Dalam mendukung implementasi dan pelaporan ICOFR, Perusahaan menerapkan prinsip tata kelola (akuntabilitas/*accountability*, transparansi/*transparency*, kewajaran/*fairness*, tanggung jawab/*responsibility* dan independensi/*independency*) untuk memastikan reliabilitas dari implementasi dan pelaporan ICOFR.

BAB III
TAHAP PERANCANGAN

1. Penentuan Ruang Lingkup ICOFR

Penentuan ruang lingkup ICOFR dilakukan dengan *Top-Down* dan *Risk-Based Approach* [4]. *Top-Down Approach* merupakan pendekatan yang dilakukan dengan berfokus kepada risiko yang berdampak pada salah saji material laporan keuangan perusahaan.

Top-Down dan *Risk-Based Approach* dilakukan dengan tahapan-tahapan sebagai berikut:

1.1. Penentuan materialitas;
1.2. Penentuan akun dan pengungkapan laporan keuangan signifikan;
1.3. Penentuan lokasi/perusahaan signifikan;
1.4. Penentuan proses bisnis signifikan; dan
1.5. Penentuan aplikasi signifikan dan ITGC.

Penentuan ruang lingkup ICOFR dilakukan berdasarkan laporan keuangan (konsolidasian) atas perusahaan yang menerbitkan Asesmen Manajemen atas efektivitas ICOFR.

Penentuan ruang lingkup ICOFR harus dikaji secara berkala (misalnya: setiap semester) dan/atau segera diperbarui untuk mencerminkan perubahan perusahaan yang dapat berdampak pada penentuan ruang lingkup ICOFR.

1.1. Penentuan Materialitas

Materialitas adalah besaran nilai informasi akuntansi yang dapat memengaruhi keputusan ekonomi pengguna laporan keuangan. Dalam implementasi ICOFR, materialitas ditetapkan untuk menentukan ruang lingkup ICOFR dan mengevaluasi dampak defisiensi ICOFR.

Penentuan materialitas untuk implementasi ICOFR menggunakan pendekatan materialitas yang sama dengan pendekatan materialitas yang digunakan untuk audit atas laporan keuangan.[5]

Penentuan materialitas membutuhkan pertimbangan profesional.[6] Selain itu, perusahaan melalui pihak yang berwenang atas Tata Kelola wajib melakukan diskusi dengan Auditor Eksternal untuk mendapatkan masukan mengenai pendekatan yang digunakan dalam menentukan materialitas.[7] Dasar penetapan materialitas, serta pembaruan (bila ada), beserta dengan rasionalisasinya harus didokumentasikan.

Terdapat dua tingkatan materialitas yang perlu ditentukan, yaitu:

a. Materialitas Tingkat Laporan Keuangan Secara Keseluruhan/*Overall Materiality* (OM)

OM adalah materialitas yang berlaku di tingkat laporan keuangan secara keseluruhan.

---

[4] Marks, Noman, "*Management's Guide to SOX 5th Edition page 21"* (IIA, 2023)
[5] PCAOB, "*Auditing Standard 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*" (PCAOB, Washington DC)"
[6] Institut Akuntan Publik Indonesia. *"SA 320 – Materialitas dalam Tahap Perancanaan dan Pelaksanaan Audit par 4"* (IAPI, 2021)
[7] Institut Akuntan Publik Indonesia. *"SA 260 – Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola"* (IAPI, 2016)

Dalam menentukan OM, persentase tertentu diterapkan pada suatu tolok ukur yang dipilih berdasarkan kondisi perusahaan yang bersangkutan. Faktor-faktor yang dapat memengaruhi identifikasi tolok ukur yang tepat mencakup:

1) Unsur-unsur laporan keuangan yang menjadi perhatian khusus para pengguna laporan keuangan suatu perusahaan tertentu (sebagai contoh, untuk tujuan pengevaluasian kinerja keuangan, pengguna laporan keuangan cenderung akan fokus pada laba, pendapatan maupun aset bersih);
2) Sifat perusahaan, posisi perusahaan dalam siklus hidupnya, dan industri serta lingkungan ekonomi yang di dalamnya perusahaan tersebut beroperasi;
3) Struktur kepemilikan dan pendanaan perusahaan (sebagai contoh, jika pendanaan sebuah perusahaan hanya dari utang dan bukan dari ekuitas, maka pengguna laporan keuangan akan lebih menekankan pada aset dan klaim atas aset tersebut daripada pendapatan perusahaan); dan
4) Fluktuasi relatif tolok ukur tersebut.

Tolok ukur yang dapat digunakan, meliputi: [8]

1) Laba/Rugi* sebelum pajak dari operasi berjalan;
2) Jumlah pendapatan;
3) Jumlah beban; dan
4) Jumlah ekuitas atau nilai aset bersih.

**menggunakan nilai absolut dari rugi sebelum pajak dari operasi berjalan.*

Penentuan persentase yang akan diterapkan pada suatu tolok ukur yang dipilih membutuhkan pertimbangan profesional. Terdapat hubungan antara persentase dan tolok ukur yang dipilih, seperti persentase yang diterapkan atas laba/rugi sebelum pajak dari operasi berjalan pada umumnya akan lebih tinggi daripada persentase yang diterapkan atas jumlah pendapatan.

Berikut ini adalah contoh penentuan persentase berdasarkan tolok ukur dalam menentukan OM:

Tabel 3: Ilustrasi Penentuan OM

Tolok Ukur	Persentase*
Laba/Rugi sebelum Pajak	5% dari laba/rugi sebelum pajak
Jumlah Pendapatan	1% dari jumlah total pendapatan
Jumlah Beban	1% dari jumlah total beban
Jumlah Aset	1% dari jumlah total aset

**Persentase yang lebih tinggi atau lebih rendah dapat juga dianggap tepat tergantung pada keadaan perusahaan yang bersangkutan.*

Sumber: Berdasarkan kutipan dari beberapa sumber, diantaranya:

[8] Institut Akuntan Publik Indonesia. *"SA 320 – Materialitas dalam Tahap Perancanaan dan Pelaksanaan Audit par A3-A4 dan par A7"* (IAPI, 2021)

- IAPI – Standar Audit 320 – Materialitas dalam Tahap Perencanaan dan Pelaksanaan Audit
- *Financial Reporting Council – Audit Quality Thematic Review – Materiality* – Desember 2017.

b. Materialitas Pelaksanaan atau Materialitas Tingkat Akun Secara Individu/ *Performance Materiality* (PM)

PM ditetapkan untuk mengurangi ke tingkat lebih rendah yang dapat diterima di mana kemungkinan bahwa kesalahan penyajian yang tidak terkoreksi dan tidak terdeteksi dalam laporan keuangan tidak melebihi materialitas OM.[9]

Penentuan PM membutuhkan pengurangan nilai materialitas (*haircut*) dari OM. Dalam menentukan *haircut* dibutuhkan pertimbangan profesional yang dipengaruhi oleh pemahaman atas perusahaan dan sifat serta luasnya kesalahan penyajian yang terdeteksi, sebagai berikut:

1) Penyesuaian pada laporan keuangan (*audit adjustment*) pada periode sebelumnya (semakin banyak dan semakin material *audit adjustment,* maka semakin besar *haircut*).
2) Efektivitas dari pengendalian yang ada (semakin banyak terjadinya/semakin tinggi tingkat keparahan *(severity)* defisiensi, maka semakin besar *haircut*).
3) Hasil identifikasi risiko kesalahan penyajian laporan keuangan (semakin material potensi kesalahan, maka semakin besar *haircut*).

Tabel 4: Ilustrasi – Faktor Penentuan *Haircut*

***Haircut* Rendah (Misalnya: 20% dari OM)**	***Haircut* Tinggi (Misalnya: >55% dari OM)**
a) Terbatasnya riwayat *audit adjustment.* b) Secara historis, pengendalian beroperasi secara kurang efektif dan/atau terdapat potensi defisiensi. c) Terbatasnya risiko potensi kesalahan penyajian laporan keuangan, yang nilainya di bawah 10% dari nilai OM.	a) Riwayat *audit adjustment* sering terjadi dan/atau nilai *audit adjustment* di atas nilai OM. b) Adanya riwayat defisiensi dan defisiensi yang diharapkan atas pengendalian yang diketahui dengan dampak *material weakness* dan/atau *significant deficiency.* c) Adanya potensi kesalahan penyajian laporan keuangan yang nilainya di atas nilai OM. d) Adanya riwayat dan potensi *restatement* laporan keuangan.

1.2. Penentuan Akun dan Pengungkapan Laporan Keuangan Signifikan

Penentuan akun dan pengungkapan laporan keuangan signifikan dilakukan berdasarkan item yang terdapat pada laporan keuangan/*Financial Statement Line Item* (FSLI) dari

[9] Institut Akuntan Publik Indonesia. *"SA 320 – Materialitas dalam Tahap Perancanaan dan Pelaksanaan Audit par.9"* (IAPI, 2021)

Laporan Posisi Keuangan dan Laporan Laba Rugi dan Penghasilan Komprehensif Lainnya pada tingkat entitas yang akan menerbitkan asesmen ICOFR.

Suatu akun dianggap signifikan bila terdapat kemungkinan bahwa akun tersebut mengandung salah saji (*misstatement*) yang secara individu, atau bila digabungkan dengan yang lain, dapat memiliki dampak material pada laporan keuangan. Pengungkapan laporan keuangan signifikan dapat memengaruhi pengambilan keputusan dari pengguna laporan keuangan.

Penentuan akun dan pengungkapan laporan keuangan signifikan dilakukan dengan mempertimbangkan faktor kuantitatif dan kualitatif, sebagai berikut:[10]

a. Menentukan akun dan pengungkapan laporan keuangan signifikan berdasarkan faktor kuantitatif

Penentuan akun dan pengungkapan laporan keuangan signifikan ditentukan atas setiap akun dan pengungkapan laporan keuangan yang memiliki nilai sama atau lebih besar dari PM.

b. Menentukan akun dan pengungkapan laporan keuangan signifikan berdasarkan faktor kualitatif

Penentuan akun dan pengungkapan laporan keuangan signifikan dilakukan berdasarkan analisis terhadap faktor risiko (*risk factor*) dengan pertimbangan sebagai berikut:

1) Kerentanan akun terhadap salah pencatatan akibat kesalahan atau *fraud*/kecurangan;
2) Volume aktivitas;
3) Kompleksitas aktivitas terkait akun tersebut;
4) Karakteristik bawaan akun dan penyajian serta paparan terhadap kerugian;
5) Kerumitan akuntansi dan pelaporan;
6) Kemungkinan terjadinya kewajiban kontingensi signifikan;
7) Adanya transaksi dengan pihak berelasi di dalam akun; dan/atau
8) Adanya perubahan dalam komponen akun atau karakteristik penyajian.

Dengan mempertimbangkan faktor kualitatif, akun dan pengungkapan laporan keuangan yang sebelumnya dianggap tidak signifikan berdasarkan faktor kuantitatif dapat berubah menjadi signifikan.

Tabel 5: Ilustrasi – Penentuan akun berdasarkan faktor kualitatif

1. **Pengungkapan Pembatasan pada Perjanjian Pinjaman *(loan covenant)*** dalam Catatan atas Laporan Keuangan yang tunduk pada pengaturan kontrak yang kompleks dan risiko kelalaian yang tinggi.
2. **Pekerjaan dalam Proses** pada BUMN berbasis konstruksi yang memerlukan asumsi signifikan, keselarasan dengan kontrak yang mendasari, dan keharusan untuk sinkronisasi dengan kemajuan fisik.
3. **Persediaan yang dikelola oleh pihak ketiga** dengan mempertimbangkan risiko tinggi dalam penyelewengan aset dan keberadaannya.

[10]PCAOB, "*Auditing Standard 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements par 29"* (PCAOB, Washington DC)"

4. **Penurunan nilai aset tetap** yang melibatkan penilaian dan asumsi signifikan.
5. **Provisi terkait Kontrak yang memberatkan**/*Onerous Contract* yang melibatkan penilaian dan asumsi signifikan.

1.3. Penentuan Lokasi/Perusahaan Signifikan

Penentuan Lokasi/Perusahaan signifikan yang masuk ke dalam cakupan ICOFR dilakukan berdasarkan signifikansi kontribusi Lokasi/Perusahaan tersebut ke Laporan Keuangan dan ada atau tidaknya risiko spesifik pada Lokasi/Perusahaan tersebut yang dapat mengakibatkan risiko kesalahan material pada laporan keuangan.

Untuk mengidentifikasi dan menilai ada atau tidaknya risiko spesifik pada Lokasi/Perusahaan yang dapat mengakibatkan risiko kesalahan material pada laporan keuangan dapat dilakukan melalui pemahaman tentang Grup dan Lokasi/Perusahaan serta lingkungannya, misalnya:

a. Sifat perusahaan, termasuk: struktur kepemilikan dan tata kelola; jenis investasi yang dilakukan dan yang rencananya akan dilakukan oleh perusahaan, termasuk investasi dalam perusahaan bertujuan khusus; dan cara perusahaan tersebut distrukturisasi dan bagaimana perusahaan tersebut dibiayai, merupakan *Shared Service Organisation* (SSO) bagi Grup Perusahaan.
b. Tujuan dan strategi perusahaan, dan risiko bisnis terkait yang dapat menimbulkan risiko kesalahan penyajian material, misalnya perusahaan yang terlibat dalam transaksi yang kompleks, seperti transaksi derivatif, pengaturan pembiayaan yang kompleks, dan sebagainya.

Dalam Penentuan Ruang Lingkup ICOFR, harus memenuhi **kedua** kondisi kecukupan cakupan ruang lingkup yang disyaratkan, sebagai berikut:

a. Cakupan atas setiap akun/FSLI minimal mencapai dua per tiga dari total nilai akun/FSLI;
b. Cakupan atas nilai operasi (laporan laba rugi) dan laporan posisi keuangan (Misalnya: Total Pendapatan, Total Beban, Total Aset, Total Liabilitas) minimal mencapai dua per tiga dari total nilai.

Untuk ilustrasi dalam menilai kecukupan cakupan ruang lingkup ICOFR, dapat merujuk ke tabel berikut ini.

Tabel 6: Ilustrasi – Penilaian Kecukupan Ruang Lingkup ICOFR

PT ABC adalah perseroan yang berdiri sejak tanggal 5 Januari 2006, bergerak di bidang pertambangan batu bara dan terdiri dari 4 (empat) anak perusahaan yang bergerak di bidang transportasi dan jual beli batu bara. Saat ini, seluruh anak perusahaan telah beroperasi.
Diketahui bahwa salah satu anak perusahaan PT ABC, yaitu PT C, akan mengganti sistem *billing* yang digunakan dan diharapkan *go-live* pada kuartal kedua tahun berjalan.

Berdasarkan sifat dari PT ABC, maka tolok ukur yang digunakan untuk melakukan perhitungan materialitas adalah **laba sebelum pajak dari operasi berjalan**.

PT ABC mencatat laba selama tahun 2021, 2022 dan 2023, sehingga OM yang digunakan adalah **5% dari laba sebelum pajak**.

Tabel 6: Ilustrasi – Penilaian Kecukupan Ruang Lingkup ICOFR

Dengan pertimbangan di tahun sebelumnya PT ABC memiliki *audit adjustment* dengan nilai kurang dari OM (tidak material) dan secara historis pengendalian beroperasi secara efektif serta tidak ada potensi defisiensi maka ***haircut* yang digunakan untuk penentuan *Performance Materiality* adalah 65%, sehingga PM ditentukan 35% dari OM**, yaitu 1.505.

FSLI	Konsolidasi	PT A (Induk *Stand Alone*)	PT B*	PT C*	PT D* Konsol	PT D1 (Induk *Stand Alone*)	PT D2	Cakupan		Cakupan diatas dua per tiga?
								Total	(%)	
Kas	1.000	500	-	300	200	100	100	-	0%	N/a
Piutang	3.500	1.800	700	750	250	200	50	3.250	93%	Ya
Persediaan	2.000	-	-	-	2.000	1.510	490	1.500	75%	Ya
Aset Tetap	4.000	1.700	300	400	1.600	90	1.510	3.200	80%	Ya
Investasi	2.500	1.600	900	-	-	-	-	2.500	100%	Ya
Total Aset	**13.000**	**5.600**	**1,900**	**1.450**	**4.050**	**1.900**	**2.150**	**10.450**	**80%**	
Hutang	3.500	900	1.600	-	1.000	300	700	2.500	71%	Ya
Akrual	3.600	2.600	300	100	600	100	500	2.600	72%	Ya
Pinjaman	2.500	1.600	400	-	500	300	200	2.000	80%	Ya
Total Liabilitas	**9.600**	**5.100**	**2.300**	**100**	**2.100**	**700**	**1.400**	**7.100**	**72%**	
Pendapatan	100.000	78.500	500	1.000	20.000	18.800	1.200	97.300	97%	Ya
Beban	14.000	10.000	600	1.400	2.000	1.600	400	11.600	83%	Ya
Laba Sebelum Pajak	**86.000**	**68.500**	**(100)**	**(400)**	**17.200)**	**17.200**	**800**	**9.000**		

**) merupakan anak perusahaan yang terkonsolidasi secara penuh*

Legenda:

	masuk dalam cakupan karena melebihi PM 1.505
	masuk dalam cakupan untuk memenuhi batasan dua per tiga dari akun/FSLI
	masuk dalam cakupan karena dinilai signifikan berdasarkan pertimbangan kualitatif

FSLI	Aset	Liabilitas	Pendapatan
Total	13.000	9.600	100.000
Cakupan	10.470	6.950	97.300
%	**80%**	**72%**	**97%**
Cakupan 2/3	**Ya**	**Ya**	**Ya**

1.4. Penentuan Proses Bisnis Signifikan

Penentuan proses bisnis signifikan diperlukan untuk memahami bagaimana suatu transaksi yang berhubungan dengan akun dan pengungkapan signifikan pada laporan keuangan diinisiasi, diotorisasi, dicatat, diproses, dan dilaporkan. Dalam identifikasi proses bisnis signifikan harus diperhatikan juga pihak dan departemen yang bertanggung jawab serta

penggunaan teknologi informasi dalam proses bisnis tersebut. Penentuan proses bisnis signifikan dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

a. Mengelompokkan akun dan pengungkapan signifikan ke dalam proses bisnis yang sesuai.
b. Atas proses bisnis tersebut, dilakukan identifikasi sub-proses bisnis yang berhubungan dengan pelaporan keuangan.

Umumnya proses bisnis dalam suatu perusahaan terdiri dari:

a. Pendapatan hingga Penerimaan dari Pelanggan/*Order to Cash;*
b. Pengadaan hingga Pembayaran/*Procurement to Payment;*
c. Persediaan/*Inventory;*
d. Aset Tetap/*Fixed Asset;*
e. Sumber Daya Manusia & Penggajian/*Human Resources & Payroll;*
f. Perpajakan/*Taxation;*
g. Perbendaharaan/*Treasury;*
h. Tutup Buku dan Pelaporan/*Financial Closing and Reporting*; dan/atau
i. Proses bisnis signifikan lainnya, seiring dengan karakteristik dan perkembangan perusahaan.

Tabel 7: Ilustrasi Sub-proses

1. Sub-proses untuk proses terkait aset tetap:
   a. Pengadaan aset tetap;
   b. Penerimaan aset tetap;
   c. Kapitalisasi aset tetap;
   d. Monitoring aset dalam penyelesaian;
   e. Perpindahan aset tetap;
   f. Penghapusan aset tetap;
   g. Perhitungan depresiasi aset tetap;
   h. Perhitungan penurunan nilai aset tetap;
   i. Verifikasi fisik aset tetap.
2. Sub-proses untuk proses terkait Tutup Buku dan Pelaporan:
   a. Pemeliharaan bagan akun (*chart of account*);
   b. Pencatatan transaksi pada Buku Besar (*General Ledger*) dan jurnal manual;
   c. Melakukan rekonsiliasi (misalnya: rekonsiliasi bank, rekonsiliasi buku besar pembantu (*sub-ledger*));
   d. Melakukan Tutup Buku (revaluasi atas aset dan liabilitas keuangan, pencatatan provisi dan akrual, dan lainya);
   e. Menyusun laporan keuangan.

Selain itu, pada tingkat Grup perusahaan (konsolidasian), hal-hal yang perlu diperhatikan adalah sebagai berikut:

1. Pemeliharaan bagan akun (*chart of account*) mencakup:
   a. Penentuan Pihak Berelasi secara konsolidasi Laporan Keuangan;

Tabel 7: Ilustrasi Sub-proses

b. Memastikan kesesuaian pemetaan bagan akun (*chart of account*) yang digunakan anak perusahaan ke Laporan Keuangan Konsolidasi. 2. Penyusunan Laporan Keuangan mencakup: a. Penerimaan data setiap anak perusahaan serta memastikan validitas dari data yang diterima; b. Mengidentifikasi transaksi pihak berelasi dan melakukan eliminasi yang diperlukan; c. menyusun laporan keuangan konsolidasi.

1.5. Penentuan Aplikasi Signifikan dan ITGC

Penentuan aplikasi signifikan dilakukan dengan mengidentifikasi ketergantungan proses bisnis pada pengendalian otomatis. Apabila suatu aplikasi disimpulkan sebagai aplikasi signifikan, maka harus mengimplementasikan pengendalian ITGC secara menyeluruh. Apabila suatu aplikasi disimpulkan sebagai aplikasi yang tidak signifikan, maka perlu dipastikan telah terdapat pengendalian manual yang dapat memitigasi risiko yang sama atau transaksi yang diproses oleh aplikasi tersebut tidak material.

Identifikasi tingkat signifikansi aplikasi, dilakukan dengan mempertimbangkan beberapa kriteria berikut:

a. Volume dan nilai transaksi yang diproses pada aplikasi;
b. Sistem memproses transaksi untuk akun yang signifikan.

Penentuan aplikasi signifikan dilakukan berdasarkan proses bisnis signifikan pada Grup dan Lokasi/Perusahaan signifikan.

2. Identifikasi Risiko dan Pengendalian terkait Proses Bisnis ICOFR

Identifikasi kemungkinan/risiko terjadinya salah saji pada laporan keuangan dan pengendalian terkait proses bisnis ICOFR dilakukan melalui prosedur *walkthrough.* Prosedur *walkthrough* yaitu suatu prosedur untuk memahami alur transaksi dan pengendalian dalam suatu aktivitas keseluruhan *(end-to-end)* proses bisnis. Dalam pelaksanaannya, prosedur *walkhtrough* dapat dilakukan dengan menggunakan gabungan dari beberapa metode, seperti permintaan keterangan/*inquiry*, inspeksi ke dokumen pendukung, dan observasi atas aktivitas yang dilakukan oleh pemilik proses bisnis.

2.1. Risiko Terkait ICOFR

a. Identifikasi Risiko terkait ICOFR

Risiko yang berkaitan dengan ICOFR meliputi:

1) Kesalahan Pelaporan Keuangan (*error*)

Risiko kesalahan pada laporan keuangan umumnya diidentifikasi berdasarkan asersi laporan keuangan.

Tabel 8: Asersi Laporan Keuangan

Asersi	Pengertian
Existence/ Occurrence	*Existence,* meyakinkan apakah seluruh aset, liabilitas dan ekuitas yang tercantum di laporan posisi keuangan benar-benar ada. *Occurrence,* meyakinkan apakah seluruh transaksi yang dipresentasikan dalam laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lainnya betul-betul terjadi.
Completeness	Meyakinkan apakah seluruh transaksi dan akun yang seharusnya disajikan dalam laporan keuangan telah tersedia dan tercatat secara lengkap.
Accuracy	Meyakinkan apakah jumlah dan data lain yang berkaitan dengan transaksi dan peristiwa yang dicatat telah dicatat dengan tepat, dan pengungkapan terkait telah diukur dan dijelaskan dengan tepat.
Cut-Off	Meyakinkan apakah transaksi dan peristiwa telah dicatat pada periode akuntansi yang benar.
Valuation and Allocation	*Valuation,* meyakinkan apakah aset, liabilitas, dan ekuitas dinilai dengan tepat sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. *Allocation,* meyakinkan apakah saldo-saldo sudah dialokasikan secara memadai antara laporan posisi keuangan dan laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lainnya.
Rights and Obligation	*Rights,* meyakinkan apakah perusahaan memiliki hak terhadap suatu aset pada suatu waktu tertentu. *Obligation,* meyakinkan apakah perusahaan memiliki kewajiban yang menjadi tanggung jawab perusahaan pada suatu waktu tertentu.
Presentation and Disclosure	*Presentation,* meyakinkan apakah pengklasifikasian transaksi dan akun sudah direfleksikan secara tepat di laporan keuangan. *Disclosure,* meyakinkan apakah pengungkapan dalam catatan atas laporan keuangan sudah memadai agar laporan keuangan itu tidak menyesatkan.

Sumber: *IIASB – International Standard on Auditing 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement.*

Untuk ilustrasi risiko terkait pelaporan keuangan yang relevan, mengacu pada **Lampiran 2 – Ilustrasi Risiko Terkait Pelaporan Keuangan**.

2) Kecurangan (*Fraud*)

Pada umumnya risiko terkait *fraud* yang menjadi perhatian dalam pengendalian internal terkait pelaporan keuangan adalah risiko *fraud* pada pelaporan keuangan dan penyalahgunaan aset perusahaan yang berdampak material ke laporan keuangan atau apabila terdapat tindakan *fraud* yang dilakukan oleh Manajemen Senior. Berdasarkan identifikasi risiko *fraud* dan/atau indikasi *fraud* yang ditemukan, perusahaan perlu melakukan tindak lanjut sesuai dengan ketentuan manajemen *fraud* yang ada pada perusahaan dan juga mengidentifikasi pengendalian yang perlu dirancang untuk memitigasi risiko tersebut.

Tabel 9: Ilustrasi Risiko Kecurangan (*Fraud*)

Tipe Kecurangan (*Fraud*)	Contoh Kasus
Pengabaian pengendalian oleh manajemen	Manajemen membuat atau membukukan jurnal pencatatan ataupun jurnal penyesuaian yang tidak sesuai atau salah ke dalam laporan keuangan untuk menutupi kerugian perusahaan atau membuat laporan keuangan perusahaan sesuai dengan yang diinginkan manajemen.
Penyalahgunaan aset	a. Karyawan yang bertanggung jawab menangani penerimaan kas mengambil sebagian kas sebelum dicatat dalam buku perusahaan. b. Karyawan gudang mencuri barang inventaris dan menggunakannya secara pribadi atau menjualnya. c. Menjual aset perusahaan tanpa ijin atau melakukan pencurian terhadap aset perusahaan.
Kecurangan pada Laporan Keuangan: a. Kelebihan pengakuan pendapatan b. Kekurangan pengakuan biaya c. Kelebihan pencatatan atau kekurangan pencatatan atas aset dan kewajiban d. Penggunaan estimasi yang bias e. Manipulasi arus kas	a. Mencatat pendapatan atas penjualan fiktif b. Mengakui pendapatan sebelum waktunya c. Melakukan kapitalisasi atas biaya yang seharusnya diakui pada suatu periode untuk dapat meningkatkan laba yang dicatat pada periode yang bersangkutan d. Melakukan pencatatan berlebih atas aset untuk membuat laporan keuangan perusahaan lebih baik e. Mengurangi pencatatan kewajiban perusahaan untuk kepentingan pinjaman bank dan rasio perusahaan f. Menggunakan estimasi untuk cadangan kerugian yang dicatatkan perusahaan terlalu rendah atau terlalu tinggi sehingga berpotensi memengaruhi

Tabel 9: Ilustrasi Risiko Kecurangan (*Fraud*)

	pandangan pembaca laporan keuangan dalam mengambil keputusan g. Memanipulasi arus kas operasional perusahaan sehingga dapat terlihat bahwa operasional perusahaan sangat baik dan menguntungkan.

b. Tingkat/*Rating* Risiko

Risiko ICOFR yang teridentifikasi perlu dinilai dan dipetakan berdasarkan tingkat/*rating* risiko sebagai berikut:

1) Tinggi/*High;*
2) Sedang/*Moderate;*
3) Rendah/*Low.*

Penilaian tingkat/*rating* risiko dilakukan dengan mempertimbangkan faktor kuantitatif dan kualitatif, sebagai berikut: [11]

1) Penilaian tingkat/*rating* risiko berdasarkan faktor kuantitatif

   Dilakukan berdasarkan eksposur nilai risiko terhadap salah saji yang dimaksudkan untuk dicegah atau dideteksi oleh pengendalian pada suatu transaksi/akun.

   Untuk Grup Perusahaan (konsolidasian), dalam melakukan penilaian tingkat/*rating* risiko berdasarkan faktor kuantitatif perlu memperhatikan kesesuaian batasan nilai kuantifikasi yang digunakan untuk masing-masing perusahaan. Grup Perusahaan (konsolidasian) menginformasikan batasan nilai kuantifikasi yang digunakan bagi anak perusahaan terkait berdasarkan perhitungan/alokasi yang dilakukan pada tingkat konsolidasian.

Tabel 10: Ilustrasi – Penilaian Tingkat/*Rating* Risiko Faktor Kuantitatif

Penilaian *rating*/tingkatan faktor kuantitatif diberikan penilaian berdasarkan:

Rating	Faktor Kuantitatif
Tinggi	Terkait dengan transaksi/akun dengan nilai di atas atau sama dengan OM.
Medium	Terkait dengan transaksi/akun dengan nilai di antara OM dan 15% dari nilai PM.
Rendah	Terkait dengan transaksi/akun dengan nilai di bawah 15% dari nilai PM.

2) Penilaian tingkat/*rating* berdasarkan faktor kualitatif

   Dilakukan dengan mempertimbangkan faktor-faktor kualitatif berikut ini:

   a) Risiko bawaan yang berhubungan dengan akun dan asersi terkait.
   b) Terjadi perubahan dalam volume atau sifat transaksi yang dapat berdampak negatif terhadap rancangan pengendalian atau efektivitas operasi.
   c) Riwayat *error.*
   d) Efektivitas ELC, terutama pengendalian yang memantau pengendalian lainnya.

[11] PCAOB, *"Auditing Standard 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements par 47*" (PCAOB, Washington DC)"

e) Karakteristik pengendalian dan frekuensi pengendalian tersebut dilakukan.
f) Sejauh mana pengendalian bergantung pada efektivitas pengendalian lain (misalnya, lingkungan pengendalian atau ITGC).
g) Kompetensi personel yang melakukan pengendalian dan apakah telah terjadi perubahan pada pelaksana pengendalian.
h) Pengendalian bergantung pada kinerja oleh individu (manual) atau otomatis (pengendalian otomatis umumnya diharapkan memiliki risiko yang lebih rendah jika ITGC yang relevan efektif).
i) Kompleksitas pengendalian dan signifikansi *judgement* yang harus dibuat sehubungan dengan pelaksanaan pengendalian.

Tabel 11: Ilustrasi – Penilaian Tingkat/*Rating* Risiko Faktor Kualitatif

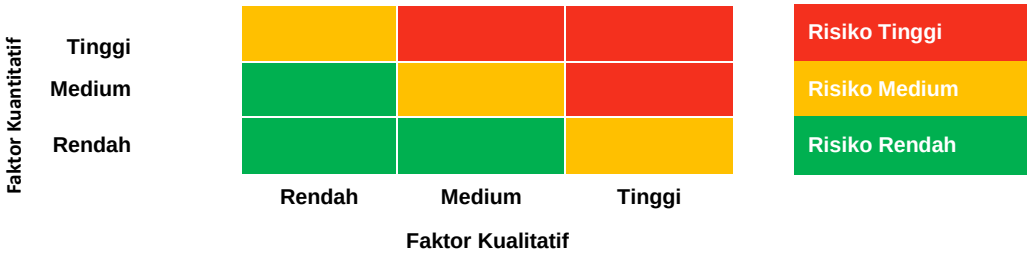
Penilaian tingkat/*rating* risiko berdasarkan faktor kualitatif dilakukan berdasarkan:

Rating	Faktor Kualitatif
Tinggi	Apabila risiko terkait ICOFR berdasarkan pertimbangan faktor kualitatif memiliki kemungkinan terjadi tinggi.
Medium	Apabila risiko terkait ICOFR berdasarkan pertimbangan faktor kualitatif tersebut mungkin terjadi namun tidak sering.
Rendah	Apabila risiko terkait ICOFR berdasarkan pertimbangan faktor kualitatif tersebut terjadi jarang sekali terjadi.

Setelah ditentukan penilaian tingkat/*rating* berdasarkan faktor kuantitatif dan kualitatif secara terpisah, kemudian akan dilakukan kombinasi hasil penilaian risiko berdasarkan kombinasi dari faktor kuantitatif dan kualitatif.

Tabel 12: Ilustrasi – Penilaian Tingkat/*Rating* Risiko Kombinasi Faktor Kuantitatif dan Kualitatif

Penilaian tingkat/*rating* risiko berdasarkan kombinasi faktor kuantitatif dan kualitatif:



2.2. Pengendalian ICOFR

Perlu dilakukan perancangan aktivitas pengendalian dalam memitigasi risiko *error* ataupun *fraud* yang berdampak material terhadap laporan keuangan. Pengendalian adalah setiap tindakan yang diambil untuk memitigasi risiko terhadap kesalahan atau kecurangan atas pelaporan keuangan. *Information Processing Objective* (IPO) dapat memberikan kerangka yang dapat digunakan dalam merancang aktivitas pengendalian pada sebuah proses bisnis dan sub-proses.

Tabel 13: Pengertian *Information Processing Objective* (IPO)

IPO	Pengertian
Completeness	Seluruh transaksi yang terjadi telah tercatat.
Accuracy	Transaksi-transaksi dicatat dengan nilai, akun dan periode yang tepat. Dalam hal ini juga termasuk ketepatan atas data-data yang dimasukkan ke dalam sistem yang digunakan dalam pemrosesan transaksi.
Validity	Hanya transaksi yang terotorisasi yang benar-benar tercatat.
Restricted Access	Data diproteksi untuk mencegah perubahan yang tidak terotorisasi dan akses ke data konfidensial dan aset perusahaan hanya dapat diakses oleh orang yang diotorisasi.

Sumber: *The Institute of Internal Auditors – Executive Audit Tool, Control Matrix Template*

Pengendalian dikelompokkan berdasarkan:

a. Pengendalian berdasarkan tujuan dan rancangannya[12]

1) Preventif/*Preventive*
   Pengendalian yang ditujukan untuk mencegah terjadinya kesalahan atau kecurangan sebelum terjadi.
2) Detektif/*Detective*
   Pengendalian yang ditujukan untuk mendeteksi kesalahan atau kecurangan setelah keterjadiannya, namun harus diimplementasikan secara periodik dan tepat waktu untuk dapat mendeteksi kesalahan atau kecurangan.

b. Pengendalian berdasarkan sifat pelaksanaannya

1) Pengendalian Manual/*Manual Control*
   Pengendalian manual adalah pengendalian yang dilakukan tanpa ketergantungan sistem/aplikasi pada aktivitas *Control Owner*. Bentuk-bentuk umum aktivitas pengendalian manual yaitu:
   a) Persetujuan
      Persetujuan adalah proses untuk memastikan keabsahan transaksi. Persetujuan umumnya mengkaji hal yang perlu diverifikasi dan memberikan keabsahan atas hal tersebut.
   b) Verifikasi
      Verifikasi adalah membandingkan dua *item* atau lebih dengan pembanding/dokumen pendukung yang valid (misalnya: kebijakan perusahaan,

[12] PCAOB, "*Auditing Standard 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements par A8*" (PCAOB, Washington DC)"

dokumen pihak ketiga dan lainnya) dan mengambil tindakan jika *item* tidak sesuai satu sama lain.

c) Pengendalian atas Fisik
Pengendalian atas fisik adalah pemeriksaan secara berkala atas fasilitas, aset inventaris, surat berharga, uang tunai atau aset lainnya yang secara fisik dimiliki/disimpan serta membandingkan dengan catatan.

d) Pengendalian *Master Data*
Pengendalian *Master Data* adalah aktivitas pengendalian untuk sebuah proses yang mengelola akurasi, kelengkapan, dan validitas dari *master data*, seperti *master data* harga yang digunakan untuk mendukung proses transaksi.

e) Perbandingan/Rekonsiliasi
Perbandingan/Rekonsiliasi adalah membandingkan lebih dari dua data, disertai dengan penjelasan jika terdapat perbedaan atas perbandingan/rekonsiliasi tersebut. Perbandingan/rekonsiliasi umumnya berkaitan dengan kesempurnaan dan akurasi pemrosesan transaksi.

2) Pengendalian Otomatis/*Automated Control*
Pengendalian otomatis adalah pengendalian yang melekat pada sistem/aplikasi yang dimaksudkan untuk membantu memastikan bahwa data dan transaksi keuangan diinisiasi, diotorisasi, dicatat, diproses, dan dilaporkan dengan benar. Tipe-tipe pengendalian otomatis, yaitu:

a) Pengendalian Otomatis/*Automated Control*
Pengendalian yang diimplementasikan pada sistem/aplikasi untuk menjalankan aktivitas bisnis sesuai dengan rancangan.

b) Perhitungan Otomatis/*Automated Calculation*
Pengendalian yang diimplementasikan pada sistem/aplikasi untuk melakukan perhitungan otomatis sesuai dengan data/parameter yang diatur.

c) Akses Terbatas/*Restricted Access*
Pengendalian atas aktivitas pada sistem/aplikasi melalui pembatasan hak akses terhadap data/informasi, termasuk pemisahan tugas dan tanggung-jawab pengguna.

d) Antarmuka/*Interface*
Pengendalian yang diimplementasikan pada sistem/aplikasi untuk memastikan pengiriman data dari 1 (satu) sistem/aplikasi ke sistem/aplikasi lainnya dengan lengkap dan akurat, baik secara *real-time* maupun *batching.*

3) *IT Dependent Manual Control* (ITDM)
IT Dependent Manual Control merupakan pengendalian yang dijalankan secara manual yang dilakukan oleh *Control Owner* namun bergantung pada suatu laporan atau informasi yang dihasilkan oleh sistem/aplikasi ataupun *spreadsheet/End User Computing tools*.

4) Pengendalian yang Melibatkan Spesialis
Perusahaan dapat menggunakan jasa orang atau perusahaan yang memiliki keterampilan atau pengetahuan khusus yang ditugaskan (“Spesialis”) untuk membantu perusahaan dalam pelaksanaan aktivitas pengendalian terkait pelaporan

keuangan. Atas pengendalian yang melibatkan Spesialis maka perlu terdapat pengendalian yang dilakukan oleh pengguna jasa Spesialis terutama dalam memastikan hal-hal berikut ini:

a) Kredibilitas dan kompetensi dari Spesialis.
b) Validitas data yang digunakan oleh Spesialis dalam melaksanakan penugasannya.
c) Kewajaran dari asumsi yang digunakan Spesialis.

Atas Pengendalian yang melibatkan Spesialis, berikut hal-hal yang perlu diperhatikan dalam validasi rancangan pengendalian yang melibatkan spesialis:

a) Pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi spesialis, misalnya dengan mempertimbangkan hal berikut ini:
    i. Sertifikasi profesional, lisensi, atau akreditasi profesional dari spesialis di bidang terkait;
    ii. Pengalaman spesialis dalam jenis pekerjaan yang dilakukan, termasuk bidang spesialisasi yang relevan dengan pelaksanaan pengendalian; dan
    iii. Reputasi dan kedudukan spesialis di bidang tertentu.
b) Hubungan profesional antara spesialis dengan entitas/pengguna yang mempekerjakan spesialis tersebut yang dapat memengaruhi independensi atau terjadinya benturan kepentingan dalam melaksanakan pekerjaan.
c) Hasil validasi atas pengendalian yang dilakukan oleh pengguna pekerjaan spesialis, yang meliputi:
    i. Relevansi, keakuratan dan kelengkapan data yang digunakan oleh spesialis.
    ii. Kewajaran atas asumsi dan justifikasi yang digunakan oleh spesialis.

5) Pengendalian yang Dialihkan kepada Pihak Ketiga

Pengendalian perusahaan dapat dialihkan kepada Pihak Ketiga dengan menggunakan jasa dari perusahaan penyedia jasa/*Service Organisation* (SO). SO merupakan perusahaan penyedia (atau segmen dari perusahaan penyedia) yang menyediakan layanan kepada perusahaan penerima jasa.

Dalam hal terdapat pengendalian perusahaan yang dialihkan kepada Pihak Ketiga/SO maka faktor-faktor yang perlu diperhatikan adalah sebagai berikut:

a) Apakah SO berkewajiban memiliki pengendalian yang memadai untuk memenuhi pengendalian yang ditetapkan dan disetujui oleh perusahaan.
b) Apakah perusahaan dapat mengevaluasi desain pengendalian SO.
c) Apakah terdapat solusi yang ditawarkan atau pengendalian pencegahan apabila pengendalian SO tidak efektif.
d) Apakah terdapat kewajiban bagi SO untuk melakukan remediasi dan berapa lama durasi remediasi yang diperlukan.
e) Berapa lama durasi SO menginformasikan pengendalian yang tidak efektif kepada perusahaan.
f) Apakah perusahaan dapat menguji efektivitas pengendalian utama pada SO.
g) Apakah SO mengizinkan pengujian yang dilakukan oleh pengendalian oleh Auditor Eksternal perusahaan.

Apakah SO dapat memberikan Laporan Pengendalian Perusahaan Penyedia Jasa (*Service Organisation Control Report* atau SOC *Report*) atau yang setara. Apabila perusahaan tidak diberikan akses untuk melakukan pengujian langsung ke SO dan/atau tidak dapat memperoleh SOC *Report*, maka perusahaan harus merancang pengendalian pada tingkat transaksi di dalam perusahaan.

c. Pengendalian berdasarkan *Level Control*

Pengendalian yang ada di perusahaan dapat diklasifikasikan menjadi 3 (tiga) jenis pengendalian:

1) Pengendalian Tingkat Perusahaan/*Entity Level Control* (ELC)

ELC adalah landasan kerangka sistem pengendalian internal yang ada pada tingkat perusahaan dan memiliki dampak menyebar (*pervasive*) terhadap sistem pengendalian internal. ELC yang terkait ICOFR merupakan pengendalian internal tingkat perusahaan yang dapat secara langsung maupun tidak langsung memengaruhi pelaporan keuangan.

Implementasi ELC merujuk pada prinsip pengendalian internal sesuai dengan Kerangka COSO, di mana pengendalian perlu dirancang dan diimplementasikan berdasarkan setiap komponen dan prinsip pengendalian internal berdasarkan kerangka COSO 2013 – *Internal Control – Integrated Framework*.

Terdapat tiga jenis ELC, yaitu: [13]

a) Pengendalian Tingkat Perusahaan Langsung/*Direct* ELC

Pengendalian yang dapat mencegah atau mendeteksi dan memperbaiki secara tepat waktu atas kesalahan material pada FSLI laporan keuangan pada tingkat asersi. Contoh *Direct* ELC adalah aktivitas peninjauan kinerja bisnis (*Business Process Review*) atas suatu hasil kinerja keuangan.

b) Pengendalian Tingkat Perusahaan Tidak Langsung/*Indirect* ELC

Pengendalian yang berkontribusi pada efektivitas pengendalian internal atas pelaporan keuangan namun tidak dirancang untuk secara langsung memengaruhi kemungkinan adanya kesalahan pada FSLI laporan keuangan tertentu pada tingkat asersi. *Indirect* ELC dapat berkontribusi pada efektivitas pengendalian internal secara keseluruhan. Contoh *Indirect* ELC termasuk program perusahaan seperti kode etik dan pengendalian yang memantau efektivitas keseluruhan dari pengendalian lainnya.

c) Pengendalian Pemantauan Tingkat Perusahaan

Pengendalian pemantauan tingkat perusahaan mencakup pelaksanaan evaluasi yang dilakukan oleh Audit Internal atau pihak lain, pemantauan berkelanjutan yang dilakukan oleh perusahaan terhadap efektivitas pengendalian dan merupakan aktivitas yang dirancang untuk mengidentifikasi kemungkinan penyimpangan. Contoh pengendalian pemantauan tingkat perusahaan adalah aktivitas pengujian Audit Internal terhadap aktivitas pengendalian.

[13] PCAOB, *"Auditing Standard 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements par 22-23"* (PCAOB, Washington DC)"

Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam merancang pengendalian ELC sebagai berikut:

a) Memastikan telah terdapat Pedoman/Kebijakan dan/atau praktik perusahaan yang dirancang untuk menggambarkan atau menjelaskan tujuan aktivitas pengendalian dalam memenuhi komponen dan prinsip COSO.
b) Memastikan Pedoman/Kebijakan dan/atau praktik perusahaan telah dikomunikasikan kepada seluruh personil dalam perusahaan yang relevan.
c) Memastikan Personil dalam perusahaan yang relevan telah mengimplementasikan Pedoman/Kebijakan dan/atau praktik perusahaan.
d) Mempertimbangkan penerapan kombinasi pengendalian sesuai dengan sifat pengendalian (manual, otomatis, ITDM, MRC) untuk mencapai tujuan aktivitas pengendalian dalam memenuhi komponen dan prinsip COSO.

2) Pengendalian Tingkat Transaksi/*Transaction Level Control* (TLC)

TLC adalah aktivitas pengendalian yang melekat pada proses pencatatan informasi keuangan sehari-hari (misalnya utang usaha, piutang usaha, pendapatan atau beban).

Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam merancang pengendalian tingkat transaksi sebagai berikut:

a) Pencapaian atas objektif/tujuan pengendalian beserta tindak lanjut tindakan yang diambil oleh perusahaan apabila terdapat eksepsi.
b) Ketepatan waktu pengendalian (frekuensi).
c) Wewenang dan kompetensi pelaksana pengendalian serta pemisahan tugas/*segregation of duties.*
d) Keandalan informasi yang digunakan dalam pelaksanaan pengendalian dan sumbernya.
e) Periode yang dicakup oleh pengendalian.
f) Bukti yang tersedia untuk menunjukkan bahwa pengendalian beroperasi sebagaimana dimaksud (Kertas Kerja, dokumen pendukung yang valid, bukti reviu dilakukan (misalnya: terdapat tanda tangan pihak yang terotorisasi terkait pengendalian)).

Lini Pertama perlu mempertimbangkan hal-hal di atas ketika melakukan perancangan ITGC dan pengendalian otomatis. Lini Pertama juga harus memastikan aplikasi terkait pengendalian otomatis tersebut telah menerapkan pengendalian ITGC.

Selain faktor-faktor di atas, dalam merancang pengendalian ITDM dan MRC terdapat faktor tambahan yang perlu diperhatikan yang mengacu pada rincian berikut:

a) *End User Computing* (EUC)

EUC adalah *spreadsheet* atau *tools* lainnya yang menghasilkan data keuangan dalam proses-proses yang signifikan dan digunakan dalam pengendalian manual utama. EUC dikelola sepenuhnya oleh pengguna. Pengendalian EUC dapat diklasifikasikan berdasarkan kompleksitas EUC, sebagai berikut:

i. Rendah
EUC berupa *spreadsheet* yang digunakan untuk pencatatan elektronik atas suatu informasi, terdapat formula yang sangat sederhana di dalamnya, serta tidak terdapat lembar kerja pendukung yang saling terhubung, misalnya: kertas kerja perhitungan depresiasi.

ii. Sedang
EUC berupa *spreadsheet/*EUC *tools* yang menggunakan rumus sederhana untuk melakukan penghitungan atau mendapatkan nilai baru, seperti menjumlahkan nilai tertentu atau dengan formula perkalian rumus antar sel dan memiliki beberapa lembar kerja pendukung di mana data/informasi didalamnya saling terhubung.

iii. Tinggi
EUC berupa *spreadsheet/*EUC *tools* yang menggunakan rumus yang kompleks atau makro dan memiliki beberapa lembar kerja pendukung di mana data/informasi didalamnya saling terhubung.

Atas setiap *spreadsheet/*EUC *tools* perlu diterapkan pengendalian sesuai dengan tingkat kompleksitasnya dengan pemetaan sebagai berikut:

Tabel 14: Ilustrasi – Pengendalian Sesuai dengan Tingkat Kompleksitasnya

Tingkat Kompleksitas EUC	Pengendalian minimum yang diperlukan				
	Version Control	*Access Control*	*Change Control*	*Data Integrity Control*	*Availability Control*
Tinggi	✓	✓	✓	✓	✓
Sedang	✓	✓*	✓*	✓	✓
Rendah**				✓	✓

*Jika EUC menerapkan penguncian rumus pada *data integrity control*, maka pengguna perlu mengimplementasikan *access control* dan *change control* untuk memastikan bahwa tidak terdapat perubahan formula yang tidak diotorisasi. Apabila pengguna tidak menerapkan penguncian rumus maka pengguna perlu melakukan pengendalian manual untuk memastikan bahwa data yang dimasukkan dengan lengkap dan akurat.

**Untuk EUC dengan kompleksitas rendah, maka pengendalian atas integritas dan ketersediaan data akan dijalankan di pengendalian manual atas transaksi terkait.

Berikut adalah faktor-faktor yang tambahan yang perlu diperhatikan untuk memastikan keandalan informasi yang digunakan dalam pengendalian EUC:

i. Pengendalian Versi/*Version Control*
Rancangan pengendalian untuk memastikan EUC yang digunakan adalah

versi yang tepat dan yang telah disetujui untuk digunakan (misalnya: terdapat *log history* atas versi EUC).

ii. Pengendalian Akses/*Access Control*
Rancangan pengendalian untuk memastikan hanya pengguna yang diotorisasi yang dapat mengakses EUC melalui kata sandi, terutama pada data yang bersifat sensitif atau berisiko tinggi

iii. Pengendalian Perubahan/*Change Control*
Rancangan pengendalian untuk memastikan bahwa permintaan perubahan pada EUC telah diuji dan disetujui oleh pihak independen untuk memastikan bahwa perubahan tersebut berfungsi sebagaimana mestinya. Dokumentasi perubahan pada EUC harus mencakup deskripsi perubahan, alasan perubahan, tanggal perubahan, dan nomor versi perubahan.

iv. Pengendalian Integritas Data/*Data Integrity Control*
Rancangan pengendalian untuk memastikan data yang dimasukkan lengkap dan akurat (contoh: rekonsiliasi) dan/atau setiap sel yang berisikan rumus, hasil perhitungan, dan rangkuman telah dikunci sehingga menutup celah adanya potensi perubahan data yang tidak diinginkan.

v. Pengendalian Ketersediaan/*Availability Control*
Rancangan pengendalian untuk memastikan data dari EUC selalu tersedia dengan melakukan pencadangan data (*back up*) dan pengujian pemulihan data (*restore testing*) secara berkala.

b) *Information Produced by Entity* (IPE)
IPE adalah dokumen (misalnya: *Excel, Word*, PDF, dan lain-lain.) yang didapatkan dari tarikan sistem dengan tujuan mendukung entri atau keputusan akuntansi dan mendukung pelaksanaan suatu pengendalian oleh manajemen.
IPE pada umumnya memiliki 3 (tiga) bentuk, yaitu:

i. Laporan standar
Laporan yang dirancang oleh pengembang aplikasi/sistem yang belum dimodifikasi. Laporan standar telah dikonfigurasikan atau ditentukan sebelumnya dalam aplikasi/sistem yang digunakan.

ii. Laporan *custom*
Laporan standar yang dimodifikasi atau dikembangkan untuk memenuhi kebutuhan pengguna. Laporan *custom* memungkinkan pengguna untuk mendesain informasi yang disertakan dalam laporan dan bagaimana laporan tersebut ditampilkan.

iii. Laporan *query*
Laporan yang dibuat sewaktu-waktu (*adhoc*) atau berulang-ulang menggunakan *query* (serangkaian bahasa pemrograman yang membentuk kriteria spesifik) untuk mengambil data dari tabel-tabel dalam basis data.

Atas setiap IPE perlu dipastikan keandalan informasi dengan melakukan prosedur berikut sesuai dengan tipe laporannya, antara lain:

Tabel 15: Ilustasi – Prosedur Pengendalian Berdasarkan Tipe Laporan

Tipe Laporan	Prosedur
Laporan standar dan Laporan *custom*	1. Memastikan aplikasi/sistem yang digunakan untuk mengekstraksi laporan tersebut telah menerapkan pengendalian ITGC secara menyeluruh. 2. Melakukan verifikasi atas parameter yang digunakan setiap kali laporan diekstraksi dari aplikasi/sistem.
Laporan *query*	1. Memastikan akurasi dan kelengkapan laporan *query* setiap kali diekstraksi dari sistem dan digunakan dalam pelaksanaan kontrol, termasuk verifikasi parameter yang digunakan untuk menjalankan laporan/*query* yang disesuaikan. 2. Melakukan reviu atas *query* yang digunakan untuk memastikan sumber data, parameter, serta formula sudah sesuai yang diharapkan, memeriksa total baris di sumber data dengan laporan yang diekstraksi dan membandingkan informasi yang tertera dalam laporan *query* dengan data pendukung transaksi atau sebaliknya.

c) *Management Review Control* (MRC)

MRC adalah reviu terkait kewajaran dan keakuratan aktivitas pengendalian yang mengandung pertimbangan signifikan dan asumsi yang dilakukan oleh manajemen. Faktor-faktor tambahan yang perlu diperhatikan dalam merancang pengendalian MRC untuk mencapai tujuan pengendalian adalah sebagai berikut:

i. Memastikan kewajaran ekspektasi yang digunakan oleh *Control Owner* dalam menentukan asumsi kunci dan justifikasi yang digunakan dalam aktivitas pengendalian.
ii. Memastikan telah ditetapkannya suatu kriteria/batasan (misalnya menentukan batasan nilai dan persentase kewajaran) yang digunakan untuk menyelidiki deviasi atau anomali atas hasil pelaksanaan reviu untuk menjaga tingkat presisi pengendalian.
iii. Memastikan telah terdapat penetapan tindak lanjut (investigasi, resolusi) atas deviasi atau anomali yang ditemukan dan dokumentasi atas tindak lanjut tersebut.
iv. Memastikan telah ditetapkannya prosedur evaluasi atas akurasi, kelengkapan, dan validitas informasi yang digunakan dalam melakukan aktivitas pengendalian.
v. Memastikan setiap bukti pendukung yang digunakan sebagai dasar pengambilan kesimpulan didokumentasikan.

Dikarenakan sifat pelaksanaan MRC sangat bergantung pada pertimbangan dari pelaksana pengendalian maka penting bagi pelaksana pengendalian untuk

memiliki kompetensi dan menerapkan *professional skeptism* dalam menjalankan aktivitas pengendalian.

3) ITGC

ITGC adalah pengendalian yang berkaitan dengan lingkungan TI dan mendukung berfungsinya pengendalian aplikasi secara efektif dengan membantu memastikan bahwa pengendalian dan pengoperasian sistem informasi dilakukan secara berkelanjutan, tepat waktu, andal, dan akurat.

Pengendalian ITGC perlu diterapkan dan dievaluasi untuk seluruh aplikasi signifikan.

ITGC yang terdapat pada perusahaan terbagi menjadi beberapa area dan masing-masing area memiliki tujuan pengendalian, yaitu:

a) *Access to Program and Data* – Pengendalian terhadap penyediaan hak akses ke lingkungan TI hanya kepada pengguna yang berwenang (contoh: aplikasi, basis data, sistem operasi, jaringan dan alat).
b) *Program Development* – Pengendalian untuk memastikan bahwa setiap pengembangan/akuisisi sistem/aplikasi telah melalui setidaknya proses permintaan, pengembangan/akuisisi, pengujian, dan implementasi yang telah disetujui oleh seluruh pihak yang berwenang untuk mencapai tujuan pengendalian dan kebutuhan pengguna.
c) *Program Changes* – Pengendalian untuk memastikan bahwa setiap perubahan terhadap sistem/aplikasi, data dan komponen infrastruktur terkait telah melalui setidaknya proses permintaan, pengujian dan implementasi yang telah disetujui oleh seluruh pihak yang berwenang untuk mencapai tujuan pengendalian dan kebutuhan pengguna.
d) *Computer Operations* – Pengendalian untuk memastikan bahwa sistem/aplikasi memproses data secara lengkap dan akurat seusai dengan tujuan pengendalian dan kebutuhan pengguna, serta memastikan bahwa insiden dan masalah yang teridentifikasi telah diselesaikan secara lengkap dan akurat untuk menjaga integritas data.

Dalam menyusun pengendalian ITGC, perusahaan perlu mempertimbangkan risiko keamanan siber dan menyusun pengendalian untuk memitigasi risiko tersebut yang mencakup namun tidak terbatas pada menjaga, mendeteksi ancaman siber, merespon insiden siber, dan memulihkan dari serangan siber. Pengendalian tersebut perlu dipetakan ke area ITGC yang relevan.

Area ITGC di atas ditentukan berdasarkan proses-proses dalam kerangka kerja COBIT 2019 yang relevan dengan kondisi dan proses TI di perusahaan. Dalam merancang pengendalian ITGC, perusahaan dapat mempertimbangkan penerapan kombinasi pengendalian sesuai dengan sifat pengendalian untuk mencapai tujuan aktivitas pengendalian.

d. Pengendalian Utama/*Key Control*

Pengendalian utama adalah pengendalian yang jika mengalami kegagalan akan mengakibatkan kemungkinan salah saji material dalam laporan keuangan tidak dapat

dicegah atau dideteksi secara tepat waktu. Hal-hal yang menjadi pertimbangan di dalam penentuan pengendalian utama, adalah:

1) Jika pengendalian ini tidak dilaksanakan maka besar kemungkinannya salah saji material dalam laporan keuangan tidak akan bisa dicegah ataupun dideteksi.
2) Pengendalian tersebut memitigasi risiko salah saji yang terkait dengan suatu asersi khusus yang relevan sehingga pengendalian tersebut tidak dapat digantikan.
3) Satu pengendalian yang diterapkan akan memitigasi risiko salah saji untuk beberapa asersi-asersi yang relevan.

3. Dokumentasi atas Rancangan Proses Bisnis dan Pengendalian ICOFR

Dokumentasi alur proses bisnis perlu didokumentasikan dalam bentuk diagram alur proses bisnis/*Business Process Mapping* (BPM) dan *Risk Control Matrices (RCM)* sehubungan pelaporan keuangan yang mencerminkan seluruh ELC, TLC (yang terdiri dari pengendalian manual, pengendalian otomatis, pengendalian *IT Dependent Manual*) dan ITGC yang ada dalam proses bisnis signifikan yang menjadi cakupan ICOFR sesuai dengan hasil kajian pada **BAB III. 1. Penentuan Ruang Lingkup ICOFR**. Setiap aktivitas pengendalian dan informasi pendukung harus didokumentasikan secara lengkap dan terkini.

3.1. Dokumentasi Proses Bisnis di Dalam Diagram Alur Proses Bisnis

Diagram alur proses bisnis merupakan suatu dokumentasi yang menunjukkan alur proses secara visual yang menyoroti keseluruhan proses bisnis beserta titik pengendalian relevan berkaitan dengan pelaporan keuangan, sehingga dapat mempermudah pemahaman proses bisnis.

Berikut merupakan komponen minimum yang diperlukan untuk melakukan dokumentasi diagram alur proses bisnis:

Tabel 16: Ilustrasi – Komponen Minimum Dalam Dokumentasi Diagram Alur Proses Bisnis

Komponen	Deskripsi
Gambaran Proses Bisnis Secara Garis Besar	Merupakan halaman pertama dalam dokumentasi diagram alur proses bisnis yang memberikan gambaran pelaksanaan aktivitas secara garis besar (*overview*).
Judul	Setiap halaman dari dokumentasi diagram alur proses bisnis perlu memiliki informasi berkaitan dengan: 1. Informasi nama perusahaan; 2. Informasi proses bisnis; 3. Informasi lokasi pelaksanaan aktivitas; 4. Informasi versi dari dokumentasi diagram alur proses bisnis. Informasi nomor halaman dokumentasi diagram alur proses bisnis
Departemen/Divisi/Unit/Fungsi terkait Proses Bisnis	Informasi Departemen/Divisi/Unit/Fungsi terkait proses bisnis

Komponen	Deskripsi
Pelaksanaan Aktivitas Secara Rinci	Dokumentasi alur proses bisnis secara keseluruhan (*end-to-end*) beserta informasi Departemen/Divisi/Unit/Fungsi yang terlibat.
Referensi Risiko dan Pengendalian	Dokumentasi atas identifikasi risiko dan pengendalian yang ada pada keseluruhan proses bisnis.
Gambaran Proses Bisnis Secara Garis Besar	Merupakan halaman pertama dalam dokumentasi diagram alur proses bisnis yang memberikan gambaran pelaksanaan aktivitas secara garis besar (*overview*).
Judul	Setiap halaman dari dokumentasi diagram alur proses bisnis perlu memiliki informasi berkaitan dengan: 5. Informasi nama perusahaan 6. Informasi proses bisnis 7. Informasi lokasi pelaksanaan aktivitas 8. Informasi versi dari dokumentasi diagram alur proses bisnis Informasi nomor halaman dokumentasi diagram alur proses bisnis

Untuk format yang dapat digunakan dalam menyusun proses bisnis, mengacu pada **Lampiran 4 – Ilustrasi Dokumentasi Proses Bisnis Sehubungan Pelaporan Keuangan untuk Pengendalian Tingkat Transaksi**

3.2. Dokumentasi Risiko dan Pengendalian ICOFR di Dalam *Risk Control Matrices*

Risk Control Matrices sehubungan pelaporan keuangan merupakan dokumentasi yang dapat menghubungan antara informasi risiko berserta rincian aktivitas pengendalian sehingga dapat membantu menilai apakah pengendalian yang ada telah memadai dalam memitigasi risiko *error* dan *fraud* yang berdampak salah saji material pada pelaporan keuangan.

Risk Control Matrices sehubungan pelaporan keuangan dapat dibedakan menjadi dokumentasi untuk ELC, TLC dan ITGC.

a. Dokumentasi *Risk Control Matrices* sehubungan pelaporan keuangan untuk ELC

Berikut merupakan informasi mininum yang diperlukan untuk dokumentasi *Risk Control Matrices* sehubungan pelaporan keuangan untuk *Indirect* ELC dan pengendalian pemantauan:

Tabel 17: Ilustrasi – Informasi Minimum Dokumentasi *Risk Control Matrices* Sehubungan Pelaporan Keuangan untuk *Indirect* ELC dan Pengendalian Pemantauan

Keterangan	Deskripsi
Referensi Pengendalian	Identifikasi pengendalian yang ada pada proses bisnis terkait.

Keterangan	Deskripsi
Aktivitas Pengendalian	Deskripsi pengendalian yang dilakukan untuk memitigasi risiko yang ada.
Frekuensi Pengendalian	Informasi frekuensi pelaksanaan aktivitas pengendalian.
Dokumen Pengendalian	Informasi dokumen pendukung pelaksanaan aktivitas pengendalian.
Fungsi Pelaksana Aktivitas Pengendalian	Departemen/Divisi/Unit/Fungsi yang melaksanakan aktivitas pengendalian.
Pelaku Pengendalian	Jabatan yang melakukan aktivitas pengendalian.
Periode Efektif	Informasi periode mulai berlakunya aktivitas pengendalian.
Komponen	Informasi deskripsi 5 (lima) komponen dari Kerangka Kerja COSO.
Prinsip	Informasi deskripsi 17 (tujuh belas) prinsip dari Kerangka Kerja COSO.

Untuk ilustrasi dokumentasi *Risk Control Matrices* diatas mengacu pada **Lampiran 5 – Ilustrasi Dokumentasi *Risk Control Matrices* Sehubungan Pelaporan Keuangan**. Sedangkan untuk *Risk Control Matrices Direct* ELC mengacu pada format *Risk Control Matrices* TLC.

b. Dokumentasi *Risk Control Matrices* sehubungan pelaporan keuangan untuk TLC

Berikut merupakan informasi minimum yang diperlukan untuk dokumentasi *Risk Control Matrices* sehubungan pelaporan keuangan untuk TLC:

Tabel 18: Ilustrasi – Informasi Minimum Dokumentasi *Risk Control Matrices* Sehubungan Pelaporan Keuangan untuk TLC

Judul	Deskripsi
Informasi Proses Bisnis	Informasi deskripsi proses bisnis yang masuk dalam cakupan ICOFR.
Informasi Sub-proses Bisnis	Informasi deskripsi sub-proses bisnis yang masuk dalam cakupan ICOFR.
Perusahaan Pelaksana Proses Bisnis	Informasi perusahaan yang melaksanakan proses bisnis.
Lokasi Dilaksanakannya Proses Bisnis	Informasi lokasi dilaksanakannya proses bisnis yang dapat diisi dengan lokasi perusahaan/kode lokasi.
Risiko Aktivitas Pengendalian	Risiko kesalahan yang dapat berdampak pada pelaporan keuangan.
Risiko Terkait *Fraud*	Identifikasi jenis risiko ICOFR yang diklasifikasikan menjadi risiko kecurangan (*fraud*).
Penilaian Risiko	Hasil penilaian risiko yang diklasifikasikan menjadi risiko tinggi, sedang, dan rendah.

Judul	Deskripsi
Referensi Pengendalian	Identifikasi pengendalian yang ada pada proses bisnis terkait.
Nama Aktivitas Pengendalian	Deskripsi aktivitas pengendalian yang dilakukan untuk memitigasi risiko yang ada.
Deskripsi Aktivitas Pengendalian	Rincian aktivitas pengendalian yang mencakup: 1. Jabatan yang memiliki tanggung jawab melaksanakan aktivitas pengendalian. 2. Tujuan yang ingin dicapai dari aktivitas pengendalian. Prosedur yang dilakukan atau hal yang ditinjau dalam aktivitas pengendalian.
Dokumen Pendukung	Informasi dokumen pendukung pelaksanaan aktivitas pengendalian.
Pengendalian Utama	Hasil penilaian atas aktivitas pengendalian sebagai pengendalian utama (*key control*) atau bukan pengendalian utama (*non-key control*).
Information Processing Objective (IPO)	Informasi tujuan aktivitas pengendalian yang dapat mencakup *Completeness, Accuracy, Validity* dan *Restrcited Access.*
Asersi Laporan Keuangan	Informasi asersi laporan keuangan yang terdampak dari aktivitas pengendalian yang dapat mencakup *Existence or Occurence, Completeness, Accuracy, Cutt-Off, Valuation and Allocation, Rights and Obligation,* dan *Presentation and Disclosure*.
Tipe Pengendalian Berdasarkan Tujuan dan Rancangannya	Informasi tipe pengendalian berdasarkan tujuan dan rancangan yang diklasifikasikan sebagai Preventif atau Detektif.
Tipe Pengendalian Berdasarkan Sifat Pelaksanaannya	Informasi tipe pengendalian berdasarkan sifat pelaksanaannya yang diklasifikasikan, sebagai: 1. Pengendalian Manual 2. Pengendalian Otomatis 3. Pengendalian ITDM – EUC 4. Pengendalian ITDM – IPE 5. Pengendalian MRC
Jenis Pengendalian Otomatis	Informasi ini hanya diisi jika tipe pengendalian berdasarkan sifat pelaksanaannya diklasifikasikan dalam Pengendalian Otomatis yang dapat diklasifikasikan sebagai *Automated Control, Automated Calculation, Restricted Access,* dan *Interface.*

Judul	Deskripsi
Frekuensi Pelaksanaan Aktivitas Pengendalian	Informasi frekuensi pelaksanaan aktivitas pengendalian yang dikelompokkan menjadi interval waktu tahunan, semesteran, kuartalan, bulanan, mingguan, harian, lebih dari sekali dalam setahun, *ad-hoc* (berdasarkan kejadian). Catatan: untuk pengendalian otomatis, frekuensi pengendalian tidak perlu diisi.
Aplikasi Pendukung	Informasi aplikasi pendukung pelaksanaan aktivitas pengendalian. Catatan: Wajib diisi apabila merupakan pengendalian Otomatis atau *IT Dependent Manual Control.*
Fungsi Pelaksana Aktivitas Pengendalian	Departemen/Divisi/Unit/Fungsi yang melaksana-kan aktivitas pengendalian.
Pelaku Pengendalian	Fungsi dan jabatan yang melakukan aktivitas pengendalian.
Item Laporan Keuangan yang Terdampak	Hasil identifikasi item laporan keuangan yang terdampak atas aktivitas pelaksanaan aktivitas pengendalian.
Periode Efektif	Informasi periode mulai berlakunya aktivitas pengendalian.

Untuk ilustrasi dokumentasi *Risk Control Matrices* sehubungan pelaporan keuangan untuk TLC, dapat mengacu pada **Lampiran 5 – Ilustrasi Dokumentasi *Risk Control Matrices* Sehubungan Pelaporan Keuangan**.

c. Dokumentasi *Risk Control Matrices* sehubungan pelaporan keuangan untuk ITGC.

Berikut merupakan informasi minimum yang diperlukan untuk dokumentasi *Risk Control Matrices* sehubungan pelaporan keuangan untuk ITGC:

Tabel 19: Ilustrasi – Informasi Minimum Dokumentasi *Risk Control Matrices* Sehubungan Pelaporan Keuangan untuk ITGC

Judul	Deskripsi
Informasi Proses Bisnis	Informasi deskripsi proses bisnis yang masuk dalam cakupan ICOFR.
Informasi Sub-proses Bisnis	Informasi deskripsi sub-proses bisnis yang masuk dalam cakupan ICOFR.
Perusahaan Pelaksana Proses Bisnis	Informasi perusahaan yang melaksanakan proses bisnis.
Lokasi Dilaksanakannya Proses Bisnis	Informasi lokasi dilaksanakannya proses bisnis yang dapat diisi dengan lokasi perusahaan/kode lokasi.

Judul	Deskripsi
Risiko Aktivitas Pengendalian	Risiko kesalahan yang dapat berdampak pada pelaporan keuangan.
Referensi Pengendalian	Identifikasi pengendalian yang ada pada proses bisnis terkait.
Nama Aktivitas Pengendalian	Deskripsi aktivitas pengendalian yang dilakukan untuk memitigasi risiko yang ada.
Deskripsi Aktivitas Pengendalian	Rincian aktivitas pengendalian yang mencakup: 1. Jabatan yang memiliki tanggung jawab melaksanakan aktivitas pengendalian. 2. Tujuan yang ingin dicapai dari aktivitas pengendalian. Prosedur yang dilakukan atau hal yang ditinjau dalam aktivitas pengendalian
Dokumen Pendukung	Informasi dokumen pendukung pelaksanaan aktivitas pengendalian.
Pengendalian Utama	Hasil penilaian atas aktivitas pengendalian sebagai pengendalian utama (*key control*) atau bukan pengendalian utama (*non-key control*).
Tipe Pengendalian Berdasarkan Tujuan dan Rancangannya	Informasi tipe pengendalian berdasarkan tujuan dan rancangan yang diklasifikasikan sebagai *Preventif* atau *Detektif*.
Tipe Pengendalian Berdasarkan Sifat Pelaksanaannya	Informasi tipe pengendalian berdasarkan sifat pelaksanaannya yang diklasifikasikan sebagai 1. Pengendalian Manual 2. Pengendalian Otomatis 3. Pengendalian ITDM – EUC 4. Pengendalian ITDM – IPE 5. Pengendalian MRC
Jenis Pengendalian Otomatis	Informasi ini hanya diisi jika tipe pengendalian berdasarkan sifat pelaksanaannya diklasifikasikan dalam Pengendalian Otomatis yang dapat diklasifikasikan sebagai *Automated Control, Automated Calculation, Restricted Access,* dan *Interface.*
Frekuensi Pelaksanaan Aktivitas Pengendalian	Informasi frekuensi pelaksanaan aktivitas pengendalian yang dikelompokkan menjadi interval waktu tahunan, semesteran, kuartalan, bulanan, mingguan, harian, lebih dari sekali dalam setahun, *ad-hoc* (berdasarkan kejadian). Catatan: untuk pengendalian otomatis, frekuensi pengendalian tidak perlu diisi.

Judul	Deskripsi
Aplikasi Pendukung	Informasi aplikasi pendukung pelaksanaan aktivitas pengendalian. Catatan: Wajib diisi apabila merupakan pengendalian Otomatis atau *IT Dependent Manual Control.*
Fungsi Pelaksana Aktivitas Pengendalian	Departemen/Divisi/Unit/Fungsi yang melaksana-kan aktivitas pengendalian.
Pelaku Pengendalian	Fungsi dan jabatan yang melakukan aktivitas pengendalian.
Periode Efektif	Informasi periode mulai berlakunya aktivitas pengendalian.

Untuk ilustrasi dokumentasi *Risk Control Matrices* sehubungan pelaporan keuangan untuk ITGC, dapat mengacu pada **Lampiran 5 – Ilustrasi Dokumentasi *Risk Control Matrices* Sehubungan Pelaporan Keuangan**.

4. Validasi Rancangan Pengendalian oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR

Lini Kedua – Fungsi ICOFR melakukan validasi rancangan pengendalian ketika terdapat proses bisnis dan/atau pengendalian yang baru disusun atau terdapat perubahan pada proses bisnis dan/atau pengendalian.

Validasi rancangan pengendalian oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR dilakukan untuk memastikan efektivitas rancangan pengendalian sebelum rancangan pengendalian tersebut disahkan untuk diimplementasikan. Pengujian rancangan pengendalian oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR dilakukan atas pengendalian utama (*Key Control*) dengan metode *Test of One* yang dibedakan berdasarkan sifat pelaksanaan pengendaliannya.

4.1. Validasi Rancangan Pengendalian Manual, ITDM, dan MRC

Validasi rancangan pengendalian dilakukan dengan rincian sebagai berikut:

a. Memperoleh dokumen pendukung terkait pengendalian yang ingin divalidasi.
b. Mengevaluasi efektivitas rancangan pengendalian berdasarkan hasil validasi ke dokumen pendukung dan atribut rancangan pengendalian dengan mempertimbangkan faktor-faktor yang diatur dalam penyusunan rancangan pengendalian pada **BAB III. 2. 2.2. c. 2). Pengendalian Tingkat Transaksi/*Transaction Level Control* (TLC)**.
c. Untuk validasi rancangan pengendalian EUC dilakukan sesuai dengan kompleksitasnya, dengan ketentuan sebagai berikut:
    1) Pengendalian Versi/*Version Control*
    Memeriksa ketersediaan *log history* untuk EUC yang digunakan dan membandingkan file EUC yang digunakan dengan versi terakhir yang tercatat pada *log history.*
    2) Pengendalian Akses/*Access Control*
    Memeriksa daftar pengguna yang memiliki akses ke EUC, memeriksa kelengkapan dokumentasi dan persetujuan atas permintaan penambahan atau modifikasi hak

akses, dan memeriksa konsistensi pelaksanaan reviu berkala atas kesesuaian hak akses yang diberikan kepada penguna EUC.

3) Pengendalian Perubahan/*Change Control*
Memilih sampel perubahan EUC berdasarkan *log history* versi EUC dan memastikan bahwa perubahan tersebut telah terdokumentasi, disetujui, dan diuji oleh pihak yang terotorisasi.

4) Pengendalian Integritas Data/*Data Integrity Control*
Memeriksa pengendalian manual yang dilakukan untuk memastikan bahwa masukan EUC telah dilakukan dengan lengkap dan akurat. Di samping itu, Lini Kedua – Fungsi ICOFR perlu mempertimbangkan untuk melakukan perhitungan kembali dengan menguji 1 (satu) sampel atas skenario yang dihasilkan oleh EUC untuk memvalidasi kemampuan EUC dalam mengolah data secara lengkap dan akurat, terutama pada EUC dengan tingkat kompleksitas tinggi atau menengah yang menerapkan penguncian rumus. Memeriksa setiap *cell* yang berisikan rumus, hasil perhitungan dan rangkuman telah dilakukan penguncian.

5) Pengendalian Ketersediaan/*Availability Control*
Melakukan pemahaman atas proses *back up* dan melakukan validasi dengan memastikan terdapat hasil *back up*, pemantauan berkala atas proses *back up* dan terdapat pengujian restorasi atas data/versi EUC.

d. Untuk validasi rancangan pengendalian IPE, dengan ketentuan sebagai berikut:

Tabel 20: Ilustrasi – Prosedur Validasi Rancangan Berdasarkan Tipe Laporan IPE

Tipe Laporan	Prosedur
Laporan standar dan Laporan *custom*	1. Melakukan pengujian untuk memastikan laporan yang diekstraksi sistem/aplikasi tersebut telah lengkap dan akurat. 2. Memeriksa dokumentasi atas parameter yang digunakan saat penarikan laporan oleh *Control Owner* dan memastikan parameter yang digunakan telah sesuai. 3. Memastikan pengujian ITGC pada sistem/aplikasi yang digunakan untuk mengekstraksi laporan tersebut telah efektif sampai periode akhir tahun.
Laporan *query*	1. Prosedur yang dapat dilakukan untuk memastikan kelengkapan dan akurasi adalah melakukan reviu atas *query* yang digunakan untuk memastikan sumber data, parameter, serta formula sudah sesuai yang diharapkan, memeriksa total baris pada source data dengan laporan yang diekstraksi serta membandingkan informasi yang tertera dalam laporan *query* dengan data pendukung transaksi atau sebaliknya. Prosedur ini perlu dilakukan untuk setiap sampel yang diuji untuk pengendalian *IT Dependent Manual* yang menggunakan laporan dari sistem. 2. Melakukan pengujian untuk memastikan kelengkapan dan keakuratan laporan setiap laporan tersebut digunakan untuk

Tipe Laporan	Prosedur
	mendukung pengujian termasuk verifikasi parameter yang digunakan untuk menjalankan laporan/*query*.

Berikut ini ilustrasi pengendalian MRC:

Tabel 21: Ilustrasi – Pengendalian MRC

Contoh Pengendalian MRC: Pengendalian bulanan atas asersi *existence, completeness,* dan *allocation* untuk akun biaya penjualan, umum, dan administrasi, seperti gaji dan upah, utilitas, fasilitas dan penyusutan.

Dalam pengendalian tersebut, setiap pengawas cabang melakukan analisis dengan membandingkan akun terkait biaya di dalam laporan keuangan cabang dengan laporan keuangan tahun sebelumnya dan proyeksi laporan keuangan cabang serta melakukan investigasi apabila terdapat perbedaan di atas batasan nilai yang sudah ditentukan oleh CFO. Setiap pengawas cabang akan menyampaikan hasil analisis kepada CFO agar CFO dapat memahami dasar perbedaan signifikan dan menentukan perlunya penyesuaian atau tindakan koreksi lainnya.

Berdasarkan ilustrasi tersebut, prosedur yang dilakukan dalam melakukan validasi rancangan pengendalian adalah sebagai berikut:

a. Mengevaluasi apakah pengendalian tersebut dapat memitigasi risiko salah saji material terhadap asersi yang relevan dari akun biaya penjualan, umum, dan administrasi, sebagaimana dimaksud.
b. Mengevaluasi apakah penggunaan informasi tahun sebelumnya dan informasi perkiraan di tingkat cabang merupakan dasar yang tepat untuk menetapkan ekspektasi untuk mengidentifikasi kemungkinan salah saji.
c. Mengevaluasi apakah kriteria yang digunakan untuk mengidentifikasi perbedaan yang akan diinvestigasi, telah ditetapkan pada tingkat yang tepat untuk memungkinkan pengawas cabang mengidentifikasi salah saji yang dapat menjadi material terhadap laporan keuangan, secara individual atau kombinasi dengan salah saji lainnya.
d. Mengevaluasi kompetensi CFO dan pengawas cabang berdasarkan pengetahuan dan pengalaman auditor pada saat bekerja dengan mereka di periode audit saat ini atau sebelumnya.
e. Mengevaluasi apakah pengendalian beroperasi secara efektif untuk mencegah atau mendeteksi kesalahan penyajian pada laporan keuangan.
f. Memperoleh informasi yang digunakan pengawas cabang dalam melakukan analisis, memahami langkah-langkah yang dilakukan pengawas cabang untuk menginvestigasi perbedaan signifikan, melakukan *reperformance* analisa dan membandingkan identifikasi perbedaan signifikan, evaluasi hasil (termasuk salah saji yang diidentifikasi, jika ada) dengan hasil analisis pengawas cabang.
g. Mengamati atau membaca rangkuman pertemuan yang berisikan hasil diskusi atas analisis pengawas cabang dengan CFO, inspeksi informasi yang diberikan

Tabel 21: Ilustrasi – Pengendalian MRC

ke CFO, dan juga mengevaluasi hal yang didiskusikan, kesimpulan yang dicapai dan rencana perbaikan (jika ada). h. Menentukan apakah laporan keuangan dan prakiraan informasi yang digunakan dalam pengendalian berasal dari sistem IT yang sama dan dikelola terpusat. Pengendalian IT untuk sistem tersebut diuji secara bersamaan sistem laporan keuangan lainnya.

Sumber: *Management's Guide to Sox 5th edition*

4.2. Validasi Rancangan Pengendalian Otomatis

Validasi rancangan pengendalian otomatis dilakukan dengan rincian sebagai berikut serta mempertimbangkan faktor-faktor yang diatur dalam penyusunan rancangan pengendalian pada **BAB III. 2. 2.2. c. 2). Pengendalian Tingkat Transaksi/*Transaction Level Control* (TLC)**:

a. Mengidentifikasi skenario yang ada pada setiap pengendalian otomatis.
b. Mengumpulkan data pendukung berupa 1 (satu) sampel untuk setiap skenario pengendalian otomatis yang teridentifikasi (contoh: konfigurasi sistem/aplikasi, *user access Matrices*, daftar pengguna, hak akses pada sistem/aplikasi, sampel transaksi, sampel laporan).
c. Melakukan validasi ke data pendukung untuk memastikan pengendalian telah diterapkan sesuai dengan rancangan. Validasi dapat dilakukan dengan prosedur pengujian seperti berikut:
   1) Perhitungan kembali;
   2) Pengujian negatif adalah pengujian atas respons sistem/aplikasi terhadap input yang tidak valid atau skenario yang tidak diharapkan untuk memastikan bahwa pengendalian otomatis berfungsi dengan baik sesuai dengan rancangannya; dan
   3) Simulasi transaksi.

4.3. Validasi Rancangan Pengendalian yang Dialihkan kepada Pihak Ketiga

Validasi rancangan (beserta operasi) pengendalian yang dialihkan kepada Pihak Ketiga/SO dapat dilakukan melalui 2 (dua) pendekatan sebagai berikut:

a. Perusahaan melakukan pengujian efektivitas rancangan dan operasi pengendalian secara langsung ke SO terkait.
b. Perusahaan mendapatkan SOC *Report* dari SO.
   SOC *Report* yang digunakan untuk memastikan efektivitas rancangan dan operasi pengendalian yang dilakukan oleh SO adalah SOC *Report* 1 – tipe 2 yang dikeluarkan oleh pihak independen dan kompeten. SOC *Report* 1 – tipe 2 tersebut perlu mencakup informasi pengendalian yang dialihkan ke SO, serta hasil evaluasi yang dilakukan oleh pihak independen atas efektivitas rancangan dan operasi pengendalian tersebut. Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam penggunaan SOC *Report*:
   1) Memastikan kesesuaian ruang lingkup dari pengendalian yang diuji dengan hasil identifikasi pengendalian yang perlu diterapkan oleh SO terkait.

2) Memastikan kesesuaian metode pengujian pengendalian yang dilakukan oleh pihak independen dengan pengujian pengendalian apabila dilakukan mandiri oleh Perusahaan.
3) Memastikan kesesuaian periode waktu yang menjadi cakupan dalam SOC *Report* dengan periode cakupan ICOFR.
4) Hasil dari pengujian rancangan dan efektivitas operasi pengendalian.

Apabila terdapat pengendalian yang tidak efektif dan belum teremediasi oleh SO, Lini Kedua – Fungsi ICOFR perlu mengidentifikasi dampak dari pengendalian yang tidak efektif tersebut serta mengidentifikasi dan melakukan pengujian atas *compensating control* (bila ada) sehingga dapat mengurangi dampak kesalahan pada laporan keuangan. Selain itu, Lini Kedua – Fungsi ICOFR juga perlu berkoordinasi dengan Lini Ketiga untuk melakukan kajian lebih lanjut atas defisiensi tersebut.

Format validasi rancangan oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR, mengacu pada **Lampiran 8 – Ilustrasi Verifikasi Rancangan Pengendalian**.

5. Tahapan Perancangan ICOFR pada Tingkat Grup Perusahaan (Konsolidasian)

Hal-hal yang perlu dilakukan dalam Tahap Perancangan ICOFR ketika asesmen manajemen atas efektivitas ICOFR dilakukan pada tingkat grup perusahaan (konsolidasian) adalah sebagai berikut:

a. Penentuan materialitas **BAB III. 1. 1.1. Penentuan Materialitas dilakukan berdasarkan laporan keuangan konsolidasian**.
b. Pelaksanaan tahapan dalam penentuan ruang lingkup ICOFR pada **BAB III. 1. 1.2. Penentuan Akun dan Pengungkapan Laporan Keuangan Signifikan** hingga **BAB III. 1. 1.5. Penentuan Aplikasi Signifikan dan ITGC** dilakukan dengan mempertimbangkan faktor kuantitatif berdasarkan materialitas yang telah ditentukan sebelumnya dan faktor kualitatif yang dapat mengakibatkan risiko salah saji material pada laporan keuangan konsolidasi.
c. Atas Proses Bisnis signifikan pada Anak Perusahaan yang menjadi cakupan ICOFR, maka perusahaan tersebut perlu mengidentifikasi dan mendokumentasikan risiko dan pengendalian sesuai dengan **BAB III. 2. Identifikasi Risiko dan Pengendalian terkait Proses Bisnis ICOFR** dan **BAB III. 3. Dokumentasi atas Rancangan Proses Bisnis dan Pengendalian ICOFR**.
d. Link Kedua – Fungsi ICOFR masing-masing Anak Perusahaan melakukan validasi rancangan pengendalian sesuai dengan **BAB III. 4. Validasi Rancangan Pengendalian oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR**.
e. Atas pengendalian pada Anak Perusahaan perlu dapat dipetakan ke dalam akun dan pengungkapan laporan keuangan Konsolidasi.

Dalam melaksanakan hal di atas diperlukan koordinasi antara induk perusahaan dengan anak perusahaan yang menjadi cakupan ICOFR.

BAB IV
TAHAP IMPLEMENTASI DAN PEMANTAUAN BERKELANJUTAN

1. Pemutakhiran BPM dan RCM

Proses bisnis dan pengendalian pada BPM dan RCM harus dikaji secara berkala oleh Lini Pertama dengan berkoordinasi dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR untuk memastikan relevansi dan kesesuaian dengan kondisi terkini proses bisnis perusahaan. Adapun faktor-faktor, baik internal maupun eksternal, yang dapat memengaruhi proses bisnis dan pengendalian, sebagai berikut:

a. Faktor eksternal, seperti adanya perubahan dalam standar akuntansi, perubahan regulasi/hukum dan peraturan lainnya yang relevan;
b. Perubahan kebijakan dan/atau prosedur yang berhubungan dengan proses bisnis terkait pelaporan keuangan;
c. Perubahan personel yang bertanggung jawab melakukan pengendalian; dan
d. Perubahan sistem yang berhubungan dengan proses bisnis terkait pelaporan keuangan.

Lini Pertama bertanggung jawab untuk melakukan identifikasi atas perubahan proses bisnis dengan mengacu pada faktor-faktor di atas. Apabila terdapat perubahan, Lini Pertama bersama dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR melakukan pemutakhiran atas proses bisnis dengan mendokumentasikan ke dalam BPM dan RCM serta *change management log.* Perubahan ini juga harus didokumentasikan di dalam perubahan proses bisnis dan/atau pengendalian CSA pada kuartal efektifnya oleh Lini Pertama dan Lini Kedua – Fungsi ICOFR. Untuk format *change management log*, mengacu pada **Lampiran 6 – Ilustrasi Dokumentasi Log Perubahan Proses Bisnis dan Pengendalian atas Pelaporan Keuangan**.

2. Sertifikasi Mandiri atas Pengendalian/*Control Self-Assessment* (CSA)

2.1. Pengertian dan Tujuan dari CSA

CSA adalah proses berkelanjutan yang dilakukan oleh Lini Pertama (*Control Owner)* dalam mengkonfirmasi kesesuaian rancangan dan efektivitas operasi pengendalian atas pelaporan keuangan secara mandiri yang meliputi:

a. Kesesuaian rancangan pengendalian dalam memitigasi risiko pelaporan keuangan;
b. Kesesuaian dan konsistensi operasi aktivitas pengendalian sesuai dengan rancangan pengendalian;

CSA bertujuan untuk meningkatkan kesadaran kepada *Control Owner* atas risiko dan pengendalian atas pelaporan keuangan, tanggung jawab dalam melaksanakan, serta terus meningkatkan aktivitas pengendalian atas pelaporan keuangan yang menjadi tanggung jawab *Control Owner* tersebut. Pelaksanaan CSA merupakan tanggung jawab dari Lini Pertama (*Control Owner)*. Lini Kedua – Fungsi ICOFR berperan dalam melakukan evaluasi atas pelaksanaan CSA oleh Lini Pertama.

Hasil dari pelaksanaan CSA akan memberikan kesimpulan mengenai efektivitas pengendalian, dengan kriteria, sebagai berikut:

a. Pengendalian disimpulkan efektif
   Pengendalian disimpulkan efektif ketika pengendalian tersebut dinilai dapat memitigasi risiko terkait pelaporan keuangan, masih relevan dengan kondisi terkini proses bisnis perusahaan, dan pengendalian telah dilaksanakan sesuai dengan rancangannya selama cakupan periode CSA. Berikut contoh pernyataan yang dapat digunakan untuk pengendalian yang disimpulkan efektif:
   ”Pengendalian Efektif, tidak terdapat perubahan pada proses bisnis dan/atau pengendalian serta pengendalian telah dilaksanakan sesuai dengan rancangannya selama cakupan periode CSA _____ *[diisi dengan periode pelaporan CSA]*”.
b. Pengendalian disimpulkan tidak efektif
   Pengendalian disimpulkan tidak efektif ketika pengendalian tersebut dinilai tidak dapat memitigasi risiko terkait pelaporan keuangan, tidak lagi relevan dengan kondisi terkini proses bisnis perusahaan, atau pengendalian tidak dilaksanakan sesuai dengan rancangannya selama cakupan periode CSA. Berikut contoh pernyataan yang dapat digunakan untuk pengendalian yang disimpulkan tidak efektif:
   ”Pengendalian Tidak Efektif, disebabkan oleh _____ *[dokumentasi alasan pengendalian disimpulkan tidak efektif]* sejak _____ *[dokumentasi periode mulainya pengendalian tidak efektif]*.”
c. Tidak terdapat transaksi terkait pengendalian
   Pengendalian disimpulkan tidak terdapat transaksi ketika sampai pada saat pelaksanaan CSA tidak terdapat transaksi terkait dengan aktivitas pengendalian tersebut atau belum terdapatnya transaksi berdasarkan frekuensi yang berlaku bagi pengendalian selama cakupan periode CSA. Berikut contoh pernyataan yang dapat digunakan untuk pengendalian yang disimpulkan tidak terdapat transaksi:
   ”Tidak terdapat transaksi terkait pengendalian.”

2.2. Pelaksanaan dan Pelaporan CSA oleh Lini Pertama

Lini Pertama melaksanakan CSA untuk setiap sifat pelaksanaan pengendalian yang merupakan Pengendalian Utama (*Key Control)* dan dilakukan secara semesteran, yakni pada Kuartal Pertama dan Kuartal Ketiga setiap tahunnya. Namun, CSA juga wajib dilakukan oleh Lini Pertama pada Kuartal Kedua dan Keempat untuk mengakomodasi:

a. Pengendalian yang memiliki frekuensi semesteran (CSA dilakukan pada Kuartal Kedua dan Kuartal keempat).
b. Pengendalian yang memiliki frekuensi tahunan (CSA dilakukan pada Kuartal Keempat).
c. Terdapat perubahan pada proses bisnis dan/atau pengendalian.

Prosedur yang dilakukan oleh Lini Pertama dalam pelaksanaan CSA adalah sebagai berikut:

a. Mengidentifikasi apakah terdapat perubahan pada proses bisnis dan/atau pengendalian.

b. Memilih dan menyediakan dokumen pendukung atas 1 (satu) transaksi terkait pengendalian utama yang menjadi cakupan CSA.
c. Memastikan kesesuaian pelaksanaan aktivitas pengendalian dengan atribut pengendalian.
d. Melakukan pengisian atas dokumentasi pelaksanaan pengendalian berdasarkan 1 (satu) sampel transaksi yang dipilih. Untuk format Laporan Pelaksanaan CSA oleh Lini Pertama, mengacu pada **Lampiran 6 – Ilustrasi Dokumentasi CSA – Lini Pertama**.
e. Menyatakan kesimpulan CSA atas pengendalian Efektif, Tidak Efektif dan Tidak Terdapat Transaksi.

Atas pengendalian yang disimpulkan tidak efektif, Lini Pertama berkoordinasi dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR untuk melakukan perbaikan atas proses bisnis dan/atau rancangan pengendalian tersebut. Proses lebih lanjut mengenai pemutakhiran proses bisnis dan pengendalian, mengacu pada **BAB IV. 1. Pemutakhiran BPM dan RCM.** Selain itu, informasi terkait pengendalian yang disimpulkan tidak efektif, perlu disampaikan kepada Fungsi Manajemen Risiko untuk digunakan sebagai salah satu dasar dalam identifikasi dan penilaian risiko.

Laporan CSA Lini Pertama harus disampaikan Lini Kedua – Fungsi ICOFR sebagai dasar Lini Kedua – Fungsi ICOFR dapat mengevaluasi pelaksanaan CSA Lini Pertama, serta menentukan dan memantau tindak lanjut perbaikan yang diperlukan terkait proses bisnis dan/atau pengendalian.

2.3. Evaluasi Pelaksanaan CSA oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR

a. Evaluasi atas Pelaksanaan CSA Lini Pertama oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR

Berdasarkan kesimpulan hasil CSA yang disampaikan oleh Lini Pertama, berikut adalah aktivitas evaluasi yang dilakukan oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR:

1) Kesimpulan CSA oleh Lini Pertama Efektif

Lini Kedua – Fungsi ICOFR melakukan validasi atas rancangan pengendalian berdasarkan kertas kerja dan Laporan CSA Lini Pertama dengan melakukan aktivitas berikut:

a) Mengevaluasi dokumen pendukung atas aktivitas pengendalian.
b) Memastikan kesesuaian pelaksanaan aktivitas pengendalian berdasarkan hasil pengisian atribut pengendalian dengan dokumen pendukung yang diperoleh.
c) Menilai rancangan pengendalian berdasarkan hal-hal yang perlu diperhatikan dalam merancang pengendalian yang diatur pada **BAB III. 2. 2.2. c. 1). Pengendalian Tingkat Perusahaan/*Entity Level Control* (ELC) dan BAB III. 2. 2.2. c. 2). Pengendalian Tingkat Transaksi/*Transaction Level Control* (TLC)**.
d) Menyatakan kesimpulan CSA atas pengendalian: Efektif atau Tidak Efektif. Apabila pengendalian disimpulkan sebagai Tidak Efektif oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR, maka Lini Kedua – Fungsi ICOFR akan menginformasikan dan berkoordinasi dengan Lini Pertama dalam melakukan perbaikan pada proses bisnis dan/atau pengendalian dan melakukan pemantauan atas tindak lanjut tersebut.

2) Kesimpulan CSA oleh Lini Pertama Tidak Efektif
Lini Kedua – Fungsi ICOFR tidak melakukan validasi atas rancangan pengendalian namun melakukan koordinasi dengan Lini Pertama untuk mengidentifikasi penyebab pengendalian tersebut tidak efektif, melakukan perbaikan pada proses bisnis dan/atau pengendalian dan melakukan pemantauan atas tindak lanjut tersebut.
3) Kesimpulan CSA oleh Lini Pertama Tidak Ada Transaksi
Lini Kedua – Fungsi ICOFR melakukan validasi atas populasi terkait dengan pengendalian tersebut dalam periode pelaporan CSA terkait. Apabila Lini Kedua – Fungsi ICOFR mengambil kesimpulan ada atau tidak terdapatnya transaksi terkait pengendalian. Jika hasil kesimpulan yang diambil adalah terdapat transaksi maka Lini Pertama perlu untuk menyampaikan hasil pengisian CSA sesuai dengan **BAB IV. 2. 2.2. Pelaksanaan dan Pelaporan CSA oleh Lini Pertama.**

b. Pelaporan Pelaksanaan Evaluasi CSA oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR

Pelaporan atas hasil pelaksanaan evaluasi CSA oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR dilakukan setiap kuartal dan perlu disampaikan kepada Fungsi Manajemen Risiko untuk digunakan sebagai salah satu dasar dalam identifikasi dan penilaian risiko. Laporan hasil pelaksanaan evaluasi CSA oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR mencakup informasi sebagai berikut:

1) Lingkup pengendalian yang dilakukan CSA oleh Lini Pertama.
2) Ringkasan Eksekutif:
   a) Ringkasan atas Perubahan Proses Bisnis dan Pengendalian selama Periode CSA.
   b) Ringkasan hasil Kesimpulan CSA yang dilakukan oleh Lini Pertama (Efektif, Tidak Efektif, dan Tidak Terdapat Transaksi).
   c) Ringkasan hasil validasi atas rancangan yang dilakukan oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR (Efektif, Tidak Efektif, dan Tidak Terdapat Transaksi).
3) Rincian Perubahan atas Proses Bisnis dan Pengendalian.
4) Rincian Hasil Pengujian yang Tidak Efektif dan Tidak Ada Transaksi.
   a) Rincian Hasil Validasi Rancangan Pengendalian yang Tidak Efektif:
      i. Rincian observasi, periode mulainya pengendalian yang tidak efektif, dan akar masalah.
      ii. Rencana remediasi, target penyelesaian remediasi, dan pihak yang bertanggung jawab untuk menjalankan aktivitas remediasi.
   b) Rincian dan penjelasan pengendalian yang disimpulkan sebagai Tidak Terdapat Transaksi.

Khusus pada Kuartal Keempat, Lini Kedua perlu untuk membandingkan hasil pengujian Lini Ketiga atas rancangan dan operasi pengendalian dengan Laporan CSA Lini Pertama dan Lini Kedua. Apabila terdapat perbedaan kesimpulan pada hasil pengujian tersebut, maka Lini Kedua perlu menginformasikan kepada pihak-pihak terkait untuk menentukan tindak lanjut dan rencana perbaikan terkait evaluasi pengendalian ke depan.

Apabila asesmen manajemen diterbitkan pada tingkat Grup Perusahaan (konsolidasian), Laporan Evaluasi CSA Lini Kedua – Fungsi ICOFR perlu disampaikan kepada Induk Perusahaan sehingga Induk Perusahaan mendapatkan peringatan dini apabila terdapat proses bisnis dan/atau pengendalian yang tidak efektif dan berdampak material pada Laporan Keuangan Konsolidasian.

BAB V
TAHAP EVALUASI

1. Evaluasi/Pengujian Efektivitas ICOFR

Pengujian efektivitas ICOFR dilakukan oleh Lini Ketiga, mencakup:

a. Pengujian efektivitas atas rancangan pengendalian/*Test of Design Effectiveness* (TOD). Memastikan bahwa ketika pengendalian dilaksanakan oleh individu yang memiliki wewenang dan kompetensi yang cukup untuk melaksanakan pengendalian tersebut secara efektif, dapat memenuhi tujuan pengendalian dan dapat secara efektif mencegah serta mendeteksi risiko kesalahan atau *fraud* yang dapat mengakibatkan salah saji material pada laporan keuangan.

b. Pengujian efektivitas atas operasi pengendalian/*Test of Operating Effectiveness* (TOE). Memastikan bahwa pengendalian telah beroperasi secara konsisten sesuai dengan rancangan dan individu yang melaksanakan pengendalian tersebut memiliki wewenang dan kompetensi yang cukup untuk melaksanakan pengendalian tersebut secara efektif.

1.1. Metode Pengujian Efektivitas ICOFR

Dalam memilih metode pengujian, Lini Ketiga harus mempertimbangkan tingkat risiko, sifat pengendaliannya serta tingkat keyakinan yang ingin diperoleh. Semakin tinggi tingkat risiko atas suatu pengendalian, maka metode pengujian yang dipilih harus dapat memberikan bukti yang lebih dalam memberikan keyakinan atas efektivitas pengendalian tersebut.

Gambar 4: Ilustrasi – Metode Pengujian Efektivitas ICOFR

Berikut adalah metode pengujian efektivitas ICOFR yang dapat digunakan:

a. Wawancara/*Inquiry*
   Inquiry merupakan metode untuk mendapatkan informasi yang relevan dari personel yang memiliki pengetahuan yang memadai terkait pengendalian internal atas pelaporan keuangan. *Inquiry* dapat dilakukan sepanjang periode pengujian bersamaan dengan metode lainnya.

b. Observasi/*Observation*
   Observation merupakan metode pengujian yang dilakukan dengan mengamati secara langsung proses dan pengendalian internal atas pelaporan keuangan yang dilakukan oleh personel yang bertanggung jawab.

c. Inspeksi/*Inspection*
   Inspection merupakan metode pengujian yang dilakukan melalui pemeriksaan dokumen dalam bentuk kertas, elektronik atau media lainnya.

d. Pelaksanaan Kembali/*Reperformance*
   Reperformance adalah metode pengujian yang dilakukan melalui pelaksanaan kembali

secara independen terhadap prosedur dan pengendalian yang telah dilakukan oleh personel yang bertanggung jawab.

Metode pengujian wawancara/*inquiry* saja tidak cukup untuk mendapatkan bukti yang memadai dalam pengujian efektivitas pengendalian. Dalam pelaksanannya, prosedur pengujian melalui metode *inquiry*/wawancara harus dikombinasikan dengan metode pengujian lainnya, seperti *observation*, *inspection, examination* dan *re-performance*.

Dalam menjalankan aktivtias pengujian, Lini Ketiga harus memastikan kepatuhan dan kesesuaian pelaksanaan evaluasi efektivitas ICOFR dengan kode etik dan profesionalisme serta ketentuan praktik fungsi audit internal yang diatur pada Standar Profesional Audit Internal.

1.2. Pengujian Efektivitas Rancangan Pengendalian/*Test of Design* (TOD)

Berikut merupakan langkah-langkah yang dilakukan oleh Lini Ketiga dalam melakukan TOD:

a. Melakukan evaluasi atas kecukupan penentuan ruang lingkup ICOFR.
b. Melakukan *walkthrough* untuk setiap proses bisnis yang menjadi ruang lingkup ICOFR dan melakukan penilaian atas sifat pengendalian. Berdasarkan penilaian Lini Ketiga, untuk pengendalian utama yang teridentifikasi perlu dilakukan pengujian rancangan pengendalian dengan mengacu pada prosedur yang sama dengan yang dilakukan oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR dalam Pengujian Rancangan Pengendalian, yang diatur pada **BAB III. 4. Validasi Rancangan Pengendalian dan Evaluasi Pelaksanaan CSA oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR.**
c. Dalam melakukan pengujian, Lini Ketiga dapat mempertimbangkan hasil CSA yang dilakukan oleh Lini Pertama dan hasil validasi atas rancangan yang dijalankan oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR.
    1) Apabila pengendalian utama yang dinilai oleh Lini Ketiga berbeda dengan pengendalian utama berdasarkan hasil CSA yang dilakukan oleh Lini Pertama dan Lini Kedua – Fungsi ICOFR, maka pengendalian utama yang belum diuji oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR tersebut harus dilakukan pengujian atas rancangan pengendaliannya oleh Lini Ketiga. Untuk kertas kerja pengujian rancangan pengendalian, mengacu kepada **Lampiran 8 – Ilustrasi Verifikasi Rancangan Pengendalian.**
    2) Apabila pengendalian utama tersebut telah dilakukan oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR, maka Lini Ketiga dapat melakukan *reperformance* dari prosedur yang telah dijalankan dan menggunakan sampel pengujian yang sama dengan memperoleh dokumentasi hasil CSA dari Lini Kedua – Fungsi ICOFR.
    3) Apabila berdasarkan hasil CSA Lini Pertama dan/atau hasil validasi yang dilakukan oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR dinyatakan Tidak Efektif, maka Lini Ketiga tidak perlu melakukan pengujian sampai pengendalian tersebut dinyatakan Efektif oleh Lini Pertama dan/atau Lini Kedua – Fungsi ICOFR.

Hasil dari pengujian efektivitas rancangan pengendalian berupa:

a. Rancangan pengendalian yang disimpulkan Efektif.
   Atas rancangan pengendalian yang disimpulkan Efektif akan dilanjutkan ke pengujian TOE oleh Lini Ketiga. TOE dapat menggunakan format kertas kerja CSA Lini Pertama yang mengacu pada **Lampiran 6 – Ilustrasi Dokumentasi CSA – Lini Pertama.**
b. Rancangan pengendalian yang disimpulkan Tidak Efektif.
   1) Lini Ketiga menginformasikan kepada Lini Pertama dan Lini Kedua – Fungsi ICOFR atas rancangan pengendalian yang disimpulkan Tidak Efektif, serta dapat memberikan konsultasi kepada Lini Pertama dan Lini Kedua – Fungsi ICOFR terkait dengan remediasi atas rancangan pengendalian.
   2) Apabila terdapat perbedaan kesimpulan atas efektivitas rancangan pengendalian dari hasil pengujian yang dilakukan oleh Lini Ketiga dan Lini Kedua – Fungsi ICOFR maka, Lini Ketiga perlu melakukan diskusi untuk memahami penyebab perbedaan tersebut dan memberikan masukan kepada Lini Kedua – Fungsi ICOFR mengenai perbaikan pada proses validasi rancangan pengendalian (jika diperlukan).
   3) Atas pengendalian ITGC yang disimpulkan Tidak Efektif, maka Lini Ketiga dapat mempertimbangkan beberapa hal sebagai berikut:
      a) Ketersediaan *compensating control* yang diuji dan apakah pengendalian tersebut dapat mencapai tujuan pengendalian yang sama;
      b) Dampak kegagalan terhadap efektivitas pengendalian otomatis dan pengendalian ITDM (IPE dan EUC);
      c) Tingkat persebaran dampak yang dihasilkan dari ketidakefektifan ITGC terhadap lingkungan pengendalian.
   4) Jika terjadi serangan siber, maka Lini Ketiga perlu bekerja sama dengan tim penanganan insiden untuk mengidentifikasi akar penyebab terjadinya serangan siber, menilai dampak insiden siber terhadap data keuangan, dan mengevaluasi apakah terdapat pengendalian internal yang tidak dapat dijalankan akibat serangan siber. Di samping itu, Lini Ketiga perlu memastikan bahwa Lini Kesatu telah memiliki dan menjalankan aktivitas pengendalian untuk memulihkan sistem/aplikasi/infrastruktur TI yang dibutuhkan untuk mendukung pelaporan keuangan.

Format kertas kerja pengujian efektivitas rancangan pengendalian mengacu kepada **Lampiran 8 – Ilustrasi Verifikasi Rancangan Pengendalian.**

1.3. Pengujian Efektivitas atas Operasi Pengendalian

TOE dilakukan oleh Lini Ketiga atas seluruh pengendalian utama yang rancangannya telah dinyatakan Efektif berdasarkan hasil CSA oleh Lini Pertama, hasil validasi rancangan pengendalian oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR, dan hasil pengujian TOD oleh Lini Ketiga. TOE dapat menggunakan format kertas kerja CSA Lini Pertama yang mengacu pada **Lampiran 7 – Ilustrasi Dokumentasi CSA – Lini Pertama.**

a. Metode Penentuan Jumlah Sampel Pengujian

Dalam menentukan jumlah sampel pengujian, Lini Ketiga terlebih dahulu menetapkan populasi yang akan diuji (termasuk mempertimbangkan homogenitas populasi) serta memastikan kelengkapan dan akurasi populasi.

Dalam menentukan homogenitas populasi diperlukan *professional judgements* dengan mempertimbangkan faktor-faktor berikut:

1) Kesamaan ELC termasuk lingkungan pengendalian;
2) Kesamaan personel yang melakukan pengawasan dan/atau pemantauan langsung terhadap pengoperasian pengendalian;
3) Keseragaman kebijakan dan prosedur pelaksanaan pengendalian;
4) Keseragaman kompetensi personel yang melakukan pengendalian;
5) Keseragaman pelatihan yang diberikan kepada personel yang melakukan pengendalian; atauPengendalian bersifat straight forward, t
6) Pengendalian bersifat *straight forward,* tidak bergantung pada *profesional judgment* dari pelaku pengendalian.

Berikut adalah ilustrasi dalam menentukan jumlah sampel pengujian yang dilakukan dengan mempertimbangkan frekuensi transaksi dan tingkat risiko pengendalian:

Tabel 22: Ilustrasi – Penentuan Jumlah Sampel

Frekuensi	Populasi	Jumlah Sampel* (Risiko Rendah ⟷ Risiko Tinggi)
Tahunan	1	1
Kuartalan**	4	2 sampai 3
Bulanan**	12	2 sampai 5
Mingguan**	52	5 sampai 15
Harian**	250	15 sampai 40
Lebih dari sekali dalam satu hari**	lebih dari 250	30 sampai 60
Ad Hoc/Berdasarkan kejadian	Tergantung jumlah transaksi	Tergantung jumlah transaksi
Otomatis	Tergantung jumlah transaksi	1***

Catatan:

* Tabel di atas merupakan panduan pengambilan jumlah sampel dengan ekspektasi tidak terdapat deviasi.

** Untuk pengendalian dengan frekuensi bulanan dan kuartalan, sampel pengujian harus mencakup Kuartal Keempat dan bulan Desember.

*** Pengujian dengan mengambil 1 (satu) sampel transaksi untuk setiap jenis skenario yang teridentifikasi pada setiap pengendalian.

***Ilustrasi* – Penentuan Jumlah Sampel atas Pengendalian Manual**

Audit Internal sedang melakukan pengujian efektivitas pengendalian Perusahaan terkait rekonsiliasi piutang usaha yang terdiri dari 50 akun pelanggan yang berbeda di mana pengendalian dilakukan setiap bulan dan direviu oleh 2 (dua) orang yang berbeda. Perusahaan telah membuat standar prosedur untuk menjalankan proses rekonsiliasi tersebut. Berdasarkan hasil pertimbangan, telah terdapat standar prosedur yang perlu diterapkan oleh setiap pihak yang relevan dalam menjalankan aktivitas rekonsiliasi tersebut dan sifat dari aktivitas rekonsiliasi tersebut *straight forward*, Audit Internal menyimpulkan bahwa populasi dari 50 akun tersebut adalah homogen, sehingga Audit Internal memutuskan untuk melakukan pengujian atas 50 akun tersebut sebagai satu populasi.

Berdasarkan kondisi di atas maka jumlah kejadian pengendalian yang dilaksanakan sepanjang tahun adalah 600 kejadian (50 rekonsiliasi akun piutang usaha dikalikan 12 bulan). Audit Internal harus menentukan jumlah kejadian pengendalian yang akan diuji untuk setiap periode yang dipilih berdasarkan tabel penentuan jumlah sampel di atas yaitu 30 sampel (karena jumlah kejadian pengendalian beroperasi sepanjang tahun adalah 600 kejadian, yang berarti dapat diperkirakan bahwa kejadian atas pengendalian tersebut lebih dari sekali dalam sehari), 30 sampel tersebut akan disebarkan ke dalam 12 bulan dan mencakup pengendalian yang dilakukan oleh kedua pelaku pengendalian.

***Ilustrasi* – Penentuan Jumlah Sampel atas Pengendalian Otomatis**

Suatu Perusahaan menjalankan lelang *online* yang mengumpulkan komisi berdasarkan harga lelang akhir dengan ketentuan, sebagai berikut:

Skenario	Harga Jual Lelang	Komisi
Skenario 1	Rp 10.000.000,00 – Rp 100.000.000,00	Rp 1.000.000,00
Skenario 2	> Rp 100.000.000,00	10% dari harga lelang akhir

Nilai komisi dihitung secara otomatis melalui sistem/aplikasi. Berdasarkan contoh tersebut, Audit Internal perlu melakukan pengujian terhadap kedua skenario dengan mengumpulkan bukti terhadap keakuratan 2 (dua) tipe perhitungan komisi.

b. Metode Pengambilan Sampel

Metode pengambilan sampel dapat mengacu pada metode pengambilan sampel berdasarkan ketentuan pada standar audit yang berlaku[14] (misalnya: pemilihan acak, sistematik, sampling unit moneter, pemilihan sembarang, pemilihan secara blok). Sampel harus dipilih sedemikian rupa sehingga sampel diharapkan dapat mewakili populasi.

Oleh karena itu, semua item dalam populasi harus mempunyai peluang untuk dipilih. Dalam pengujian operasi pengendalian, Lini Ketiga dapat menggunakan sampel pengujian yang sama yang digunakan dalam pengujian rancangan pengendalian

[14] Institut Akuntan Publik Indonesia, "*Standar Audit (SA) 530 – Sampling Audit Lampiran 4"* (IAPI, 2021)

sebagai bagian dari sampel. Dalam pengambilan sampel semakin dekat sampel dengan waktu dengan tanggal laporan keuangan, maka akan memberikan bukti yang lebih cukup untuk menilai efektivitas operasi pengendalian.[15]

c. Pertimbangan waktu pelaksanaan pengujian

Lini Ketiga dapat mempertimbangkan pelaksanaan pengujian dilakukan dengan periode interim (misalnya: dimulai sejak Kuartal Kedua), hal ini untuk menghindari beban pekerjaan pada akhir tahun dan memungkinkan terdapatnya waktu yang cukup untuk remediasi.

Lini Ketiga harus memastikan bukti yang didapatkan telah memadai dan menyebar mencakup satu periode pelaporan keuangan untuk mendukung kesimpulan bahwa pelaksanaan pengendalian berjalan secara konsisten dan efektif sepanjang tahun hingga pada akhir periode pelaporan keuangan. Jumlah keseluruhan sampel yang dilakukan pengujian dalam satu tahun harus memenuhi rujukan sampel pengujian sesuai jumlah kejadian dan tingkat risiko pengendalian.

d. Pelaksanaan Pengujian Efektivitas Operasi Pengendalian

Pengujian efektivitas operasi pengendalian dilakukan Lini Ketiga atas sampel pengujian yang telah dipilih berdasarkan atribut pengendalian yang ditetapkan di RCM. Format Kertas Kerja Pengujian Efektivitas Operasi Pengendalian oleh Lini Ketiga, mengacu pada **Lampiran 8 – Ilustrasi Verifikasi Rancangan Pengendalian**.

Dalam melakukan pengujian efektivitas operasi atas pengendalian otomatis dapat dilakukan dengan metode *test of one*, sehingga pengujian dapat dilakukan dengan mengacu pada hasil pengujian efektivitas rancangan pengendalian yang dilakukan oleh Lini Ketiga (diatur pada **BAB V.1.2. Pengujian Efektivitas Rancangan Pengendalian/*Test Of Design* (TOD)**) selama 2 (dua) ketentuan berikut terpenuhi:

1) Hasil pengujian pengendalian ITGC dan pengendalian EUC yang relevan dengan pengendalian otomatis dan dinyatakan efektif sampai akhir periode pelaporan, dan
2) Tidak terdapat perubahan atas proses bisnis terkait termasuk rancangan pengendalian otomatis (misalnya: konfigurasi) yang diterapkan dalam sistem setelah dilakukannya pengujian atas rancangan pengendalian otomatis.[16]

Apabila 2 (dua) kondisi tersebut tidak terpenuhi, maka perlu dilakukan pengujian ulang terhadap efektivitas pengendalian otomatis. Hal ini juga berlaku dalam memastikan keakuratan dan kelengkapan dari laporan/IPE dan EUC yang digunakan dalam pengendalian *IT Dependent Manual*.

2. Hasil Evaluasi/Pengujian Efektivitas ICOFR

Berdasarkan pengujian di atas, hasil pengujian dapat disimpulkan sebagai Efektif dan Tidak Efektif. Di mana untuk pengendalian Tidak Efektif, dapat dikategorikan menjadi: [16]

[15] PCAOB, "*Auditing Standard 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements par 52*" (PCAOB, Washington DC)"
[16] PCAOB, *"Auditing Standard 1305: Communications About Control Deficiencies in an Audit of Financial Statements par 1"* (PCAOB, Washington DC)

a. Defisiensi atas Rancangan/*Design Deficiency*
   Defisiensi dalam desain terjadi ketika suatu pengendalian yang diperlukan untuk mencapai tujuan pengendalian tidak ada atau pengendalian yang ada tidak dirancang dengan baik sehingga, bahkan jika pengendalian tersebut beroperasi sesuai desainnya, tujuan pengendalian tidak akan tercapai.
b. Defisiensi atas Operasi/*Operating Deficiency*
   Defisiensi dalam operasi terjadi ketika suatu pengenpedalian yang dirancang dengan baik tidak beroperasi sesuai desainnya.

Hal-hal yang perlu didiskusikan dan disepakati dengan Lini Pertama (*Control Owner)* dan Lini Kedua – Fungsi ICOFR, terkait defisiensi yang ditemukan adalah:

a. Pemahaman atas proses bisnis dan tanggapan dari *Control Owner* mengapa defisiensi tersebut muncul.
b. Apakah terdapat *compensating control* yang mampu memitigasi risiko yang timbul terkait defisiensi tersebut. Apabila terdapat *compensating control,* maka Lini Ketiga harus mengevaluasi sejauh mana pengendalian tersebut dapat mengurangi kemungkinan salah saji atas pengendalian yang tidak efektif.
c. Analisa akar penyebab masalah (*root cause*).
d. Rencana perbaikan (*remediation plan)* atas defisiensi.

Hal-hal yang harus diperhatikan terkait evaluasi efektivitas ICOFR:

a. Apabila ditemukan adanya indikasi *fraud* maka atas indikasi *fraud* tersebut harus ditindaklanjuti yang dilakukan berdasarkan Kebijakan dan Prosedur terkait *fraud* yang berlaku di masing-masing Perusahaan.
b. Tidak Efektifnya ELC akan memengaruhi tingkat risiko atas pengendalian.
c. Apabila terdapat *adjustment* signifikan pada laporan keuangan (baik yang berasal dari Eksternal Audit atas laporan keuangan maupun *Client Late Adjustment*) pada akhir periode pelaporan keuangan*,* maka Lini Ketiga harus mempertimbangkan adanya indikasi pengendalian yang Tidak Efektif.
d. Apabila ditemukan perbedaan antara hasil pengujian ICOFR antara Lini Ketiga dengan Praktisi Eksternal (*sampling risk*), maka Lini Ketiga harus mempertimbangkan adanya indikasi bahwa pengendalian tersebut tidak efektif.
e. Lini Ketiga juga perlu mempertimbangkan apabila ada perubahan pada pengendalian internal atas pelaporan keuangan Perusahaan setelah periode laporan keuangan sampai dengan periode diterbitkannya laporan asesmen manajemen atas pengendalian internal, apakah perubahan tersebut dapat berdampak pada efektivitas pengendalian yang telah diuji. Format Kertas Kerja Pengujian Efektivitas Operasi Pengendalian oleh Lini Ketiga, mengacu pada **Lampiran 9 – Format Daftar Temuan**.

BAB VI
TAHAP REMEDIASI

1. Remediasi atas Defisiensi Pengendalian

Apabila terdapat pengendalian yang tidak dirancang dan/atau tidak beroperasi secara efektif berdasarkan hasil CSA Lini Pertama, hasil validasi rancangan pengendalian oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR, hasil evaluasi pelaksanaan CSA oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR, maupun hasil pengujian oleh Lini Ketiga, maka pengendalian tersebut harus diremediasi berdasarkan jenis defisiensinya, sebagai berikut:

a. Remediasi atas defisiensi operasi dilakukan oleh Lini Pertama (misalnya: melakukan sosialisasi/pelatihan atas ketentuan pengendalian yang diharapkan dijalankan oleh *Control Owner*).
b. Remediasi atas defisiensi rancangan dilakukan oleh Lini Pertama dengan berkoordinasi dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR. Hasil dari remediasi rancangan pengendalian harus didokumentasikan pada BPM dan RCM.

Pelaksanaan remediasi harus diselesaikan tepat waktu agar terdapat periode yang cukup untuk dilakukannya pengujian atas efektivitas remediasi. Apabila dalam pelaksanaannya, remediasi belum dapat diselesaikan tepat waktu sehingga tidak terdapat periode yang cukup untuk dilakukan pengujian atas efektivitas remediasi, maka dapat disimpulkan bahwa masih terdapat defisiensi per periode pelaporan keuangan dan perlu dilakukan perhitungan eksposur atas defisiensi tersebut. Dalam remediasi, Lini Pertama dapat mempertimbangkan untuk memprioritaskan proses dan pengendalian yang memiliki risiko tinggi pada pelaporan keuangan.

Terkait dengan remediasi atas rancangan pengendalian, maka Lini Kedua – Fungsi ICOFR perlu melakukan validasi atas rancangan sesuai dengan **BAB III. 4. Validasi Rancangan Pengendalian dan Evaluasi Pelaksanaan CSA oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR**, sebelum dilakukan pengujian oleh Lini Ketiga.

2. Pengujian atas Hasil Remediasi Pengendalian

Lini Ketiga melakukan pengujian atas hasil remediasi yang telah dilakukan Lini Pertama dan Lini Kedua – Fungsi ICOFR. Pengujian atas pengendalian remediasi dilakukan berdasarkan prosedur pengujian pada **BAB V. 1. Evaluasi/Pengujian Efektivitas ICOFR.**

Berikut adalah ilustrasi atas periode minimum yang dibutuhkan untuk dapat dilakukan pengujian atas hasil remediasi beserta jumlah sampel yang perlu diuji.

Tabel 23: Ilustrasi – Periode Minimum dan Jumlah Sampel untuk Pengujian Hasil Remediasi

Frekuensi	Periode Minimum Pengujian Pengendalian yang Telah Diremediasi	Jumlah Sampel yang Perlu diuji untuk Pengendalian yang Telah Diremediasi
Kuartalan*	2 kuartal	2
Bulanan*	3 bulan	2
Mingguan*	5 minggu	5

Frekuensi	Periode Minimum Pengujian Pengendalian yang Telah Diremediasi	Jumlah Sampel yang Perlu diuji untuk Pengendalian yang Telah Diremediasi
Harian*	30 hari	15
Lebih dari sekali dalam satu hari*	25 kali selama periode beberapa hari	30
Otomatis	1 Kali	1**

Catatan:
*Untuk pengendalian dengan frekuensi bulanan dan kuartalan, sampel pengujian harus mencakup kuartal keempat dan bulan Desember.
**Pengujian dengan mengambil 1 (satu) sampel transaksi untuk setiap jenis skenario yang teridentifikasi pada setiap pengendalian.

Sebagai tambahan, beberapa hal yang perlu diperhatikan oleh Lini Ketiga dalam melakukan pengujian pengendalian yang telah diremediasi:

a. Apabila sisa periode pengujian sama dengan periode minimum sesuai dengan **Tabel 23: Ilustrasi – Periode Minimum dan Jumlah Sampel untuk Pengujian Hasil Remediasi** maka jumlah sampel yang perlu diuji dapat merujuk pada tabel yang sama.
b. Apabila sisa periode pengujian melebihi dari periode minimum yang tertera pada **Tabel 23: Ilustrasi Periode Minimum dan Jumlah Sampel untuk Pengujian Hasil Remediasi**, maka jumlah sampel yang perlu diuji akan merujuk pada **Tabel 22: Ilustrasi – Penentuan Jumlah Sampel**.

Apabila berdasarkan hasil pengujian pengendalian Remediasi masih menunjukkan pengendalian tersebut tidak efektif, maka perlu dilakukan perhitungan eksposur atas defisiensi tersebut.

Untuk memastikan kewajaran angka pada laporan keuangan pada akhir periode pelaporan, Lini Pertama dapat melakukan penyesuaian (*adjustment*) pada laporan keuangan terkait dengan pengendalian yang telah diidentifikasi dan disimpulkan tidak dapat diremediasi hingga akhir tahun dan/atau pengendalian yang belum teremediasi hingga akhir tahun. Penyesuaian dapat dilakukan dengan merancang dan menjalankan prosedur tambahan (misalnya: melakukan konfirmasi ke pelanggan signifikan di akhir tahun, melakukan pengecekan ke dokumen untuk seluruh transaksi yang nilainya di atas materialitas dan sebagainya) untuk memastikan seluruh transaksi yang signifikan terkait dengan pengendalian yang tidak efektif telah didukung dengan dokumen pendukung yang valid dan telah tercatat secara akurat dan lengkap pada laporan keuangan. Di mana apabila berdasarkan prosedur tambahan yang dijalankan tersebut ditemukan ketidaksesuaian, maka Lini Pertama perlu melakukan pencatatan penyesuaian ke Laporan Keuangan.

BAB VII
TAHAP PELAPORAN

1. Laporan atas Hasil Pengujian Efektivitas ICOFR oleh Lini Ketiga

1.1. Klasifikasi Defisiensi

Apabila sampai dengan akhir periode pelaporan keuangan masih terdapat pengendalian yang tidak efektif, baik berdasarkan CSA oleh Lini Pertama, validasi yang dilakukan oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR, maupun pengujian yang dilakukan oleh Lini Ketiga, maka perusahaan perlu menentukan tingkat defisiensi atas pengendalian yang tidak efektif tersebut. Pengendalian yang tidak efektif diukur dampaknya terhadap laporan keuangan dan dikelompokkan menjadi 3 (tiga), yaitu:[17]

a. Defisiensi Pengendalian/*Control Deficiency*

Defisiensi pengendalian terjadi ketika rancangan atau operasi suatu pengendalian tidak memungkinkan *Control Owner* menjalankan fungsinya untuk mencegah atau mendeteksi salah saji secara tepat waktu, namun tidak cukup penting untuk mendapat perhatian dari pihak yang bertanggung jawab mengawasi pelaporan keuangan perusahaan.

b. Defisiensi Signifikan/*Significant Deficiency*

Defisiensi signifikan adalah satu atau kombinasi beberapa defisiensi pada proses pelaporan keuangan yang tingkat keparahan/*severity*-nya di bawah *material weakness* namun cukup penting untuk mendapat perhatian dari pihak yang bertanggung jawab mengawasi pelaporan keuangan perusahaan.

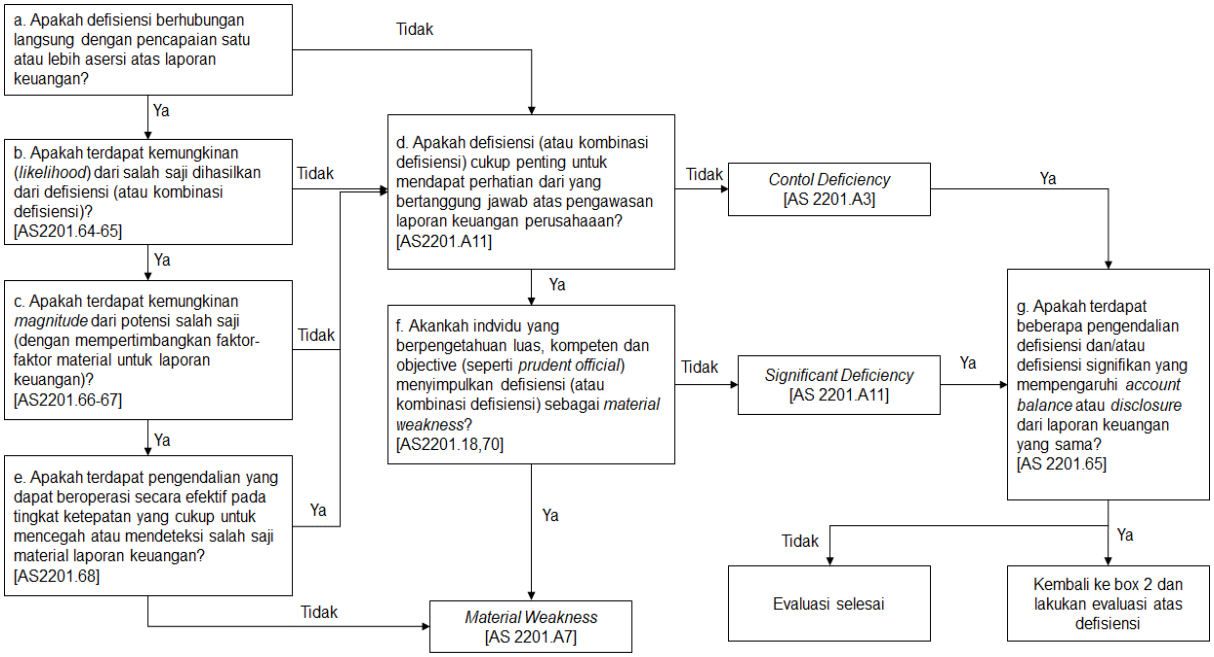
c. Kelemahan Material/*Material Weakness*

Material weakness merupakan satu atau kombinasi beberapa defisiensi pada pelaporan keuangan di mana terdapat kemungkinan bahwa salah saji material di laporan keuangan perusahaan tidak bisa dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh pengendalian perusahaan. Indikator yang digunakan dalam menentukan *material weakness*:

1) Adanya indikasi tindakan *fraud* yang melibatkan manajemen senior, baik itu material atau tidak.
2) Adanya indikasi tindakan *fraud* yang berdampak material pada laporan keuangan.
3) Terdapat pernyataan kembali (*restatement*) atas laporan keuangan sebelumnya untuk mencerminkan pembetulan atas kesalahan yang material.
4) Terdapat salah saji material pada laporan keuangan saat ini di mana kesalahan tersebut tidak diidentifikasi oleh penerapan ICOFR oleh perusahaan.
5) Terdapat ketidakefektifan pengawasan yang dilakukan Komite Audit perusahaan atas laporan keuangan perusahaan dan penerapan ICOFR.

[17] PCAOB, "*Auditing Standard 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements par 62-69*" (PCAOB, Washington DC)"

Gambar 5: *Degree of Deficiency*



Sumber: AS2201 - *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*

Dalam menentukan tingkat defisiensi (*Degree of Deficiency*) dilakukan dengan langkah-langkah, berikut: [18]

a. Menentukan hubungan defisiensi pengendalian dengan asersi laporan keuangan.
   Lini Ketiga perlu mempertimbangkan apakah defisiensi pengendalian berhubungan langsung dengan pencapaian satu atau lebih asersi atas laporan keuangan. Atas pengendalian yang tidak berhubungan langsung (*indirect*) dengan pencapaian satu atau lebih asersi laporan keuangan, maka Lini Ketiga perlu mengevaluasi pengendalian langsung yang terdampak untuk dapat menghitung eksposur yang terjadi.
b. Menentukan kemungkinan (*likelihood*) salah saji pada laporan keuangan yang diakibatkan oleh defisiensi (atau kombinasi defisiensi). Faktor yang dipertimbangkan dalam mengukur kemungkinan terjadinya potensi salah saji:
   1) Apabila hasil pengujian dan/atau remediasi pengendalian masih terdapat sampel pengujian dengan kesimpulan tidak efektif maka dapat disimpulkan terdapat kemungkinan (*likelihood*) salah saji.
   2) Interaksi, keterkaitan atau hubungan antar pengendalian, misalnya interdependensi atau redundansi.
   3) Interaksi antar defisiensi yang diidentifikasi.

[18] PCAOB, "*Auditing Standard 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements par 62-70"* (PCAOB, Washington DC)"

c. Menentukan besarnya potensi salah saji (*magnitude*) pada laporan keuangan.
Tingkat defisiensi pengendalian tidak hanya bergantung pada salah saji yang telah terjadi melainkan juga pada kemungkinan pengendalian tersebut gagal dalam mencegah dan mendeteksi salah saji. Faktor-faktor yang memengaruhi *magnitude*/besarnya salah saji yang diakibatkan oleh defisiensi pengendalian mencakup, namun tidak terbatas pada, hal-hal berikut:
1) Nilai yang tercatat pada laporan keuangan atau total transaksi yang terekspos defisiensi;
2) Volume aktivitas dalam saldo akun atau golongan transaksi yang terekspos defisiensi yang terjadi pada periode berjalan atau yang diperkirakan terjadi pada periode mendatang.

d. Menentukan apakah defisiensi (atau kombinasi defisiensi) pengendalian cukup penting untuk mendapatkan perhatian dari pihak yang bertanggung jawab atas pengawasan atas pelaporan keuangan perusahaan (misalnya Dewan Komisaris/Dewan Pengawas, Komite Audit dan Dewan Direksi).

e. Menentukan adanya pengendalian yang dapat beroperasi secara efektif pada tingkat ketepatan yang cukup untuk mencegah atau mendeteksi salah saji pada laporan keuangan yang material (*compensating control*). *Compensating control* yang efektif dapat mengurangi *magnitude*/besarnya eksposur defisiensi atas pengendalian yang tidak efektif.

f. Menentukan apakah individu yang berpengetahuan luas, kompeten dan objektif (prudent official) dapat menyimpulkan defisiensi (atau kombinasi defisiensi) sebagai material weakness.

g. Menentukan apakah defisiensi pengendalian dan/atau defisiensi signifikan yang teridentifikasi perlu dievaluasi secara agregat yang dilakukan pada tingkat akun, pengungkapan laporan keuangan, asersi laporan keuangan dan komponen dari kerangka pengendalian internal COSO untuk menentukan apakah defisiensi pengendalian dan/atau defisiensi signifikan secara kolektif mengakibatkan defisiensi signifikan maupun material weakness.

Format Kertas Kerja Penentuan Klasifikasi Defisiensi oleh Lini Ketiga, mengacu pada **LAMPIRAN 10 – Ilustrasi Dokumentasi Kertas Kerja Penentuan DoD**.

1.2. Laporan Hasil Pengujian Efektivitas ICOFR oleh Lini Ketiga

Laporan pelaksanaan pengujian atas efektivitas ICOFR oleh Lini Ketiga disampaikan 1 (satu) kali mengikuti tahun buku laporan keuangan. Laporan pelaksanaan pengujian atas efektivitas ICOFR, terdiri dari:

a. Ruang Lingkup Pengujian
Lingkup pengujian meliputi *scoping*, penilaian risiko atas pelaporan keuangan, proses bisnis, dan pengendalian yang dilakukan pengujian.

b. Pendekatan dan tahapan pengujian rancangan pengendalian

c. Ringkasan Eksekutif
1) Ringkasan hasil pengujian rancangan pengendalian (Efektif, Tidak Efektif, dan Tidak Terdapat Transaksi) berdasarkan hasil sertifikasi CSA oleh Lini Pertama, hasil

validasi rancangan pengendalian oleh Lini Kedua – Fungsi ICOFR, dan hasil pengujian oleh Lini Ketiga.

2) Ringkasan hasil pengujian pelaksanaan pengendalian (Efektif, Tidak Efektif, dan Tidak Terdapat Transaksi).

d. Rincian Hasil Pengujian yang Tidak Efektif
   1) Rincian Hasil Pengujian Rancangan Pengendalian yang Tidak Efektif
      a) Rincian hasil rancangan pengendalian yang Tidak Efektif
         i. Rincian observasi dan akar masalah
         ii. Rencana remediasi dan target penyelesaian remediasi
      b) Rincian dan penjelasan pengendalian yang disimpulkan sebagai Tidak Terdapat Transaksi
   2) Rincian Hasil Pengujian Pelaksanaan Pengendalian yang Tidak Efektif
      a) Rincian hasil pelaksanaan pengendalian yang Tidak Efektif
         i. Rincian observasi dan akar masalah
         ii. Rencana remediasi dan target penyelesaian remediasi
      b) Rincian dan penjelasan pengendalian yang disimpulkan sebagai Tidak Terdapat Transaksi
e. Tingkat defisiensi untuk pengendalian yang Tidak Efektif

Lini Ketiga menyampaikan hasil pengujian efektivitas ICOFR kepada pihak-pihak terkait yang diatur berdasarkan tingkat defisiensinya sebagai berikut:

Tabel 24: Ilustrasi – Penyampaian Defisiensi oleh Lini Ketiga

Degree of Deficiency	CEO dan Direksi Terkait	Organ Pengelola Risiko		Asesmen Manajemen
		Dewan Komisaris/Dewan Pengawas	Komite Audit	
Control Deficiency	✓	-	✓	-
Significant Deficiency	✓	✓	✓	✓
Material Weakness	✓	✓	✓	✓

2. Laporan Asesmen Manajemen atas Efektivitas Implementasi ICOFR

CEO dan CFO menyatakan asesmen manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR setiap tahun sesuai dengan periode laporan keuangan dengan mempertimbangkan hasil pengujian yang dilakukan oleh Lini Ketiga, yang mencakup hal-hal berikut:

a. CEO dan CFO telah menelaah laporan keuangan;
b. Berdasarkan pengetahuan CEO dan CFO tersebut, laporan keuangan tidak memuat pernyataan yang tidak benar tentang fakta material atau tidak mencantumkan fakta material yang diperlukan untuk membuat pernyataan yang dibuat, mengingat keadaan di mana pernyataan tersebut dibuat, tidak menyesatkan;

c. Berdasarkan pengetahuan CEO dan CFO tersebut, laporan keuangan, dan informasi keuangan lainnya yang termasuk dalam laporan, secara wajar menyajikan dalam semua hal yang material kondisi keuangan dan hasil operasi, dan untuk, periode-periode yang disajikan dalam laporan;
d. CEO dan CFO telah memastikan implementasi pengendalian internal yang dianggap perlu untuk menyusun dan menyajikan secara wajar laporan keuangan (konsolidasi) dan bebas dari salah saji material:
    1) Merancang pengendalian dan prosedur pengungkapan dan telah dilakukan pengawasan untuk memastikan bahwa informasi material yang berkaitan dengan pelaporan keuangan diketahui oleh para manajemen dalam perusahaan tersebut, khususnya selama periode saat laporan keuangan sedang disiapkan serta memberikan keyakinan yang wajar mengenai keandalan laporan keuangan dan penyusunan laporan keuangan yang akan dipublikasikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum;
    2) Mengevaluasi efektivitas pengendalian dan prosedur pengungkapan Perusahaan, menyampaikan kesimpulan kami tentang efektivitas pengendalian dan prosedur pengungkapan berdasarkan periode pelaporan yang dicakup;
e. Berdasarkan hasil evaluasi pengendalian internal atas pelaporan keuangan, CEO dan CFO telah mengungkapkan kepada Dewan Komisaris/Dewan Pengawas, Direksi dan Komite Audit perihal;
    1) Seluruh defisiensi signifikan dan kelemahan material dalam rancangan dan pengoperasian pengendalian internal atas pelaporan keuangan, yang cukup mungkin dapat berdampak pada kemampuan perusahaan untuk mencatat, memproses, merangkum, dan melaporkan informasi keuangan, beserta dengan tindakan perbaikannya;
    2) Setiap perubahan signifikan dalam kebijakan akuntansi, prosedur dan faktor lainnya selama tahun berjalan yang dapat memengaruhi pengendalian internal perusahaan
    3) Setiap kecurangan, baik yang berdampak secara material maupun tidak, yang melibatkan manajemen atau personel lain yang memiliki peran penting dalam pengendalian internal atas pelaporan keuangan perusahaan
f. Pengungkapan atas defisiensi signifikan dan kelemahan material yang diidentifikasi baik secara agregasi maupun individual (jika ada), serta dampaknya ke laporan keuangan, pihak yang mengidentifikasi defisiensi tersebut (misalnya ditemukan oleh perusahaan atau Pihak Eksternal), rencana remediasi dan target penyelesaian remediasi tersebut.

BAB VIII
TAHAP ASURANS ATAS ICOFR OLEH PRAKTISI EKSTERNAL

Praktisi Eksternal melakukan asurans dan memberikan opini atas asesmen manajemen atas efektivitas implementasi ICOFR yang telah dilakukan oleh Perusahaan. Hingga pada saat diterbitkannya standar audit terkait ICOFR oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), Praktisi Eksternal dapat memberikan Jasa Asurans berdasarkan standar yang ada saat ini, yakni Standar Perikatan Asurans (SPA) 3000 – Perikatan Asurans Selain Audit atau Reviu atas Informasi Keuangan Historis (dengan menggunakan Petunjuk Teknis Pengendalian Internal Atas Pelaporan Keuangan *(Internal control over financial reporting)* sebagai kriteria yang digunakan).

Namun bagi Perusahaan yang telah memiliki kewajiban berdasarkan hukum dan/atau peraturan yang relevan dengan perusahaan tersebut untuk menyampaikan laporan terkait implementasi ICOFR, maka asurans dan penyampaian laporan terkait implementasi ICOFR dilakukan mengikuti standar dan peraturan yang berlaku bagi perusahaan.

Perusahaan sebaiknya membangun komunikasi dan koordinasi yang efektif dengan Praktisi Eksternal, agar:

a. Perusahaan mendapatkan pemahaman yang sama dengan Praktisi Eksternal terkait hal-hal yang perlu menjadi perhatian dalam implementasi ICOFR (misalnya: penilaian risiko terkait pelaporan keuangan, pendekatan dalam penentuan materialitas, akun-akun signifikan, serta penentuan pengendalian utama).
b. Perusahaan mendapatkan informasi secara tepat waktu terkait hasil pengujian Praktisi Eksternal serta mendapatkan pemahaman atas langkah remediasi yang harus dilakukan agar temuan tersebut dapat diremediasi tepat waktu.
c. Perusahaan dapat menginformasikan secara tepat waktu kepada Praktisi Eksternal atas hal-hal yang berdampak pada pengujian ICOFR.

Deputi Bidang Keuangan dan
Manajemen Risiko,

ttd.

Nawal Nely

Salinan sesuai dengan aslinya,
Plt. Asisten Deputi Bidang
Peraturan Perundang-undangan

Anas Puji Istanto
NIP. 198609072009121002

LAMPIRAN 1 – Ilustrasi Dokumentasi Pemetaan Prinsip COSO dan Pengendalian

No	Prinsip	Pengendalian Utama
Lingkungan Pengendalian		
1	Perusahaan berkomitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etika.	Perusahaan memiliki Pedoman Perusahaan (*code of conduct*), termasuk di dalamnya mengatur terkait kode etik, yang diperbarui secara berkala. Nilai-nilai yang tercakup di dalam pedoman Perusahaan tersebut dikomunikasikan dan dapat diakses oleh seluruh personel Perusahaan.
2	Dewan Komisaris/Dewan Pengawas menunjukkan independensi dari manajemen dan melakukan pengawasan terhadap pengembangan dan kinerja pengendalian internal.	• Piagam Dewan Komisaris/Dewan Pengawas dan Komite Audit yang menyatakan pengaturan mengenai Dewan Komisaris/Dewan Pengawas dan Anggota Komite Audit independen. • Dewan Komisaris/Dewan Pengawas memahami dan melaksanakan tanggung jawab pengawasan terkait pengendalian internal atas pelaporan keuangan.
3	Manajemen menetapkan struktur, alur pelaporan, dan wewenang serta tanggung jawab yang sesuai untuk mencapai tujuan sistem pengendalian internal.	• Perusahaan memiliki Organ Pengelola Risiko sesuai dengan klasifikasi risiko BUMN terkait fungsi, tugas dan tanggung jawab telah sesuai dengan ketentuan dalam PER-2/MBU/03/2023. • Dalam menentukan *Control Owner,* Perusahaan telah mempertimbangkan struktur, alur pelaporan, dan wewenang. • Perusahaan memiliki matriks *Delegation of Authority* (DoA), *Job Description* untuk setiap jabatan pada masing-masing fungsi. • Perusahaan memiliki kebijakan komitmen integritas yang mencakup efektivitas prosedur identifikasi *conflict of interest,* mekanisme deklarasi dan penandatanganan pernyataan *conflict of interest,* serta penandatanganan pernyataan pakta integritas oleh pihak ketiga (*vendor*).

No	Prinsip	Pengendalian Utama
		• Perusahaan memiliki mekanisme untuk melakukan pemantauan realisasi atas Rencana Kerja dan Anggaran Perusahaan (RKAP) secara berkala, selain itu terdapat mekanisme untuk melakukan penyesuaian RKAP apabila rencana/target yang ditetapkan tidak tercapai.
4	Perusahaan menunjukkan komitmen dalam merekrut, mengembangkan, dan mempertahankan personel yang kompeten untuk mencapai tujuan pengendalian internal.	• Proses perekrutan mencakup pemeriksaan referensi dan latar belakang serta terdiri dari wawancara yang berjenjang. • Perusahaan memiliki kebijakan terkait pelatihan dan sertifikasi untuk pekerja dalam mencapai tujuan pengendalian internal. Program pelatihan dirancang sesuai kebutuhan fungsi masing-masing.
5	Perusahaan menugaskan personel yang diperlukan untuk bertanggung jawab dalam mencapai tujuan pengendalian internal.	• Perusahaan memiliki fungsi yang bertugas untuk melakukan pengawasan atas penerapan pengendalian internal atas pelaporan keuangan dilingkungan Induk Perusahaan dan Anak Perusahaan. • Pemisahan fungsi lini pertama dan Lini Kedua – Fungsi ICOFR. • Tanggung jawab *Control Owner* didokumentasikan dalam BPM dan RCM. • Perusahaan memiliki *Key Performance Indicator* (KPI) untuk setiap jabatan sesuai dengan tahapan implementasi ICOFR untuk memastikan pengimplementasian berjalan sesuai dengan tujuan yang diharapkan.
Penilaian Risiko		
6	Perusahaan menetapkan dengan jelas tujuan sistem pengendalian internal sehingga dapat mengidentifikasi dan menilai risiko yang ada.	Perusahaan menentukan dan mendokumentasikan pendekatan dan hasil kajian ruang lingkup ICOFR dengan mempertimbangkan faktor kuantitatif dan kualitatif yang berdampak pada laporan keuangan.
7	Perusahaan mengidentifikasi risiko yang memengaruhi pencapaian tujuan	Lini pertama melakukan koordinasi dengan Lini Kedua – Fungsi ICOFR (Manajemen Risiko) dan Lini Ketiga (Audit Internal) dalam

No	Prinsip	Pengendalian Utama
	perusahaan dan menetapkan aktivitas pengendalian untuk memitigasi risiko.	mengidentifikasi risiko terkait pelaporan keuangan.
8	Perusahaan mempertimbangkan risiko kecurangan dalam menilai risiko pencapaian tujuan pengendalian internal.	Perancangan RCM mempertimbangkan risiko keuangan dan risiko *fraud* seperti adanya potensi kecurangan terkait korupsi, penyalahgunaan aset dan *fraud* pada Laporan Keuangan.
9	Perusahaan mengidentifikasi dan menilai perubahan-perubahan yang memiliki dampak signifikan terhadap sistem pengendalian internal.	• Perusahaan mengidentifikasi perubahan proses bisnis (misalnya perubahan organisasi, perkembangan teknologi informasi, dll) melalui: - Hasil konfirmasi dan penyampaian secara berkala yang dilakukan oleh lini pertama terkait perubahan atas proses bisnis dan pengendalian*;* - Hasil identifikasi dan penyampaian dari lini pertama secara *ad hoc* ketika terdapat perubahan atas proses bisnis dan pengendalian. Kedua butir di atas diakomodasi dalam mekanisme CSA untuk mengevaluasi kesesuaian rancangan pengendalian. • Terdapat mekanisme pada Lini Kedua – Fungsi ICOFR untuk melakukan evaluasi atas hasil CSA yang dilakukan oleh lini pertama. • Lini pertama dan Lini Kedua – Fungsi ICOFR berkoordinasi dalam melakukan pembaruan proses bisnis dan pengendalian dalam BPM dan RCM. • Setiap perubahan yang ada didokumentasikan di dalam *change management log.*
Aktivitas Pengendalian		
10	Perusahaan memilih dan menerapkan pengendalian untuk memitigasi risiko pada pencapaian tujuan pengendalian internal atas pelaporan keuangan.	Perusahaan memiliki dokumentasi aktivitas pengendalian (pengendalian manual, pengendalian aplikasi dan pengendalian ITDM) yang dilengkapi dengan dokumentasi BPM dan RCM.

No	Prinsip	Pengendalian Utama
11	Perusahaan memilih dan menerapkan pengendalian umum atas teknologi informasi untuk mendukung pencapaian tujuan pengendalian internal atas pelaporan keuangan.	Perusahaan mengidentifikasi aplikasi signifikan dan mendokumentasikan pengendalian ITGC.
12	Perusahaan menetapkan kebijakan yang diimplementasikan dalam aktivitas pengendalian.	• Perusahaan menyusun secara berkala Kebijakan dan Prosedur terkait pengelolaan aktivitas pengendalian, (termasuk didalamnya kebijakan dan pedoman akuntansi dan ICOFR dan lain sebagainya). • Perusahaan mengkaji secara berkala Kebijakan dan Prosedur terkait aktivitas pengendalian dengan mempertimbangkan faktor eksternal dan internal (perubahan bisnis, struktur organisasi, standar akuntansi keuangan yang berlaku serta peraturan lainnya yang relevan).
Informasi dan Komunikasi		
13	Perusahaan memperoleh atau menghasilkan dan menggunakan informasi yang relevan dan berkualitas untuk mendukung berjalannya sistem pengendalian internal.	• Perusahaan memiliki pengendalian atas ITDM, seperti informasi yang dihasilkan oleh sistem informasi Perusahaan (IPE) dan EUC. • Mengidentifikasi serta merancang pengendalian terkait informasi yang berasal dari pihak ketiga.
14	Perusahaan berkomunikasi dengan pihak internal terkait tujuan dan tanggung jawab sistem pengendalian internal.	• Dalam menentukan *Control Owner,* Perusahaan telah mempertimbangkan struktur, alur pelaporan, dan wewenang. • Perusahaan memiliki mekanisme CSA untuk mengkonfirmasi kesesuaian rancangan pengendalian. • Perusahaan memiliki *Whistleblowing System* (WBS) yang tersedia bagi pihak internal untuk menyampaikan kecurangan/pelanggaran etik dan lain-lain. Setiap pengaduan atas kecurangan/pelanggaran etik dan lain-lain akan dilakukan penelaahan dan investigasi serta dilaporkan secara berkala kepada pihak yang berwenang.

No	Prinsip	Pengendalian Utama
		• Perusahaan juga memiliki mekanisme komunikasi, pelaporan dan *sharing* informasi perusahaan antar unit kerja, manajemen, jajaran Direksi, jajaran Komisaris dan Komite Perusahaan. Informasi penting perusahaan dapat dikomunikasikan melalui berbagai laporan manajemen, forum terdedikasi, rapat, dan *website* perusahaan.
15	Perusahaan berkomunikasi dengan pihak eksternal terkait hal-hal yang dapat memengaruhi jalannya sistem pengendalian internal.	• Perusahaan melakukan evaluasi atas hasil pelaksanaan aktivitas pengendalian yang dilakukan oleh pihak ketiga. • Perusahaan melakukan pemeriksaan atas informasi pelaporan keuangan sebelum disampaikan kepada pihak eksternal. • Perusahaan memiliki *Whistleblowing System* (WBS) yang tersedia bagi pihak eksternal untuk menyampaikan kecurangan/pelanggaran etik dan lain-lain. Setiap pengaduan atas kecurangan/pelanggaran etik dan lain-lain akan dilakukan penelaahan dan investigasi serta dilaporkan secara berkala kepada pihak yang berwenang. • Perusahaan juga memiliki mekanisme pengkomunikasian atas laporan kepada pihak eksternal melalui laporan tahunan yang dapat diakses pada *website* perusahaan. Direksi dan Dewan Komisaris/Dewan Pengawas menyetujui laporan tahunan sebelum dipublikasikan.
Aktivitas Pemantauan		
16	Perusahaan menetapkan rencana pemantauan berkelanjutan dan evaluasi independen untuk menilai efektivitas rancangan dan operasi sistem pengendalian internal.	• Perusahaan melakukan evaluasi atas efektivitas rancangan dan operasi pengendalian internal atas pelaporan keuangan dan melaporkan hasil evaluasi kepada pihak terkait. • Perusahaan memastikan pihak yang melakukan evaluasi tersebut memiliki kompetensi yang memadai dan menjaga

No	Prinsip	Pengendalian Utama
		independensi dan objektivitas dalam melakukan evaluasi. Biasanya peran ini dilakukan oleh Fungsi Audit Internal.
17	Perusahaan mengevaluasi kekurangan dalam sistem pengendalian internal dan melakukan aktivitas perbaikan yang diperlukan dengan tepat waktu.	• Perusahaan melakukan pemantauan atas tindakan perbaikan yang dilakukan oleh *Control Owner* atas temuan audit yang didapatkan dari Praktisi Eksternal dan fungsi Audit Internal. • Perusahaan melakukan pengujian atas aktivitas remediasi yang dilakukan oleh *Control Owner*.

LAMPIRAN 2 – Ilustrasi Risiko terkait Pelaporan Keuangan

No	Klaster Usaha	Risiko terkait Pelaporan Keuangan
1	Umum	• Risiko terkait struktur keuangan yang kompleks, termasuk di dalamnya dimungkinkan terdapat subsidi, hibah, dan transaksi antar BUMN lainnya. Hal ini meningkatkan kompleksitas pelaporan keuangan dan meningkatkan risiko kesalahan. • Risiko terkait tekanan politik, di mana pelaporan keuangan di BUMN dapat dipengaruhi oleh tekanan politik untuk menyajikan posisi keuangan tertentu, sehingga meningkatkan risiko laporan keuangan yang bias atau dimanipulasi. • Risiko terkait pelaporan utang dan kewajiban, di mana perusahaan BUMN sering kali memiliki utang atau kewajiban kontinjensi yang signifikan dan dijamin oleh pemerintah. Pelaporan yang tidak memadai mengenai kewajiban ini dapat tidak tepat menggambarkan eksposur risiko keuangan perusahaan BUMN. • Risiko terkait pengakuan pendapatan, terutama ketika BUMN beroperasi pada industri yang memiliki pengaturan yang ketat atau menerima subsidi pemerintah. • Risiko terkait konsolidasi laporan keuangan, ketika BUMN merupakan bagian dari kelompok perusahaan BUMN yang besar, dapat meningkatkan kompleksitas dari konsolidasi laporan keuangan sehingga rentan terhadap kesalahan, terutama jika entitas yang berbeda mengikuti praktik akuntansi yang berbeda.
2	Industri Energi Minyak dan Gas	• Risiko terkait estimasi cadangan minyak dan gas yang memerlukan penilaian yang signifikan. • Risiko terkait pengakuan pendapatan dan pengukuran pendapatan yang kompleks, terutama terkait kontrak jangka panjang dan perjanjian bagi hasil produksi. • Risiko terkait penurunan nilai aset, mengingat volatilitas harga minyak dan gas dapat mengakibatkan risiko tinggi penurunan nilai aset. Perusahaan harus secara teratur menilai apakah jumlah tercatat aset mereka melebihi jumlah yang dapat dipulihkan. • Risiko kesalahan pada laporan keuangan (perbedaan kebijakan akuntansi dan kebutuhan untuk konsolidasi atau akuntansi ekuitas) yang disebabkan kompleksitas pengaturan bisnis, seperti *Joint Ventures* dan Kemitraan.

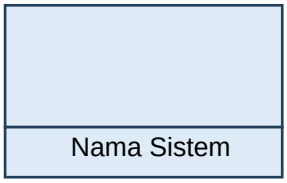
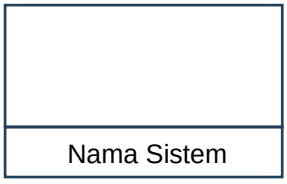
No	Klaster Usaha	Risiko terkait Pelaporan Keuangan
		• Risiko terkait kepatuhan lingkungan dan regulasi, di mana dapat menimbulkan kewajiban dan biaya yang signifikan yang perlu dilaporkan pada laporan keuangan.
3	Industri Pangan dan Pupuk	• Risiko terkait pengakuan pendapatan, disebabkan kompleksitas kontrak dengan pengecer dan distributor, termasuk tunjangan promosi dan pengembalian, dapat mempersulit pengakuan pendapatan. • Risiko terkait kepatuhan lingkungan dan regulasi, di mana dapat menimbulkan kewajiban dan biaya yang signifikan yang perlu dilaporkan pada laporan keuangan. • Risiko terkait penilaian persediaan, dikarenakan produk pupuk memiliki siklus produksi dan masa simpan yang panjang sehingga perlu memastikan metode penilaian yang tepat.
4	Jasa Keuangan	• Risiko terkait pengakuan pendapatan, disebabkan kompleksitas dalam produk keuangan seperti derivatif, dan instrumen keuangan lainnya. • Risiko terkait penilaian aset keuangan, di mana penilaian aset keuangan, pinjaman, dan derivatif memerlukan penilaian yang kompleks dan melibatkan asumsi dan estimasi yang signifikan. • Risiko terkait kewajiban kontinjensi terkait dengan litigasi, jaminan kredit, dan komitmen lainnya. • Risiko terkait pengelolaan cadangan untuk kerugian kredit dan kewajiban lainnya yang memerlukan estimasi yang kompleks. • Risiko terkait Kepatuhan Regulasi yang jika gagal untuk dapat mematuhi peraturan dan standar yang berlaku dapat mengakibatkan denda besar dan kerugian reputasi. Ini termasuk kepatuhan terhadap regulasi anti pencucian uang (AML) dan perlindungan data. Di mana dapat menimbulkan kewajiban dan biaya yang signifikan yang perlu dilaporkan pada laporan keuangan.
5	Industri Mineral dan Batubara	• Risiko terkait pengakuan pendapatan, di mana waktu dan pengukuran pendapatan yang kompleks, terutama terkait kontrak jangka panjang dan perjanjian bagi hasil produksi. • Risiko terkait penilaian aset seperti cadangan mineral dan batubara memerlukan estimasi yang kompleks dan sering kali melibatkan asumsi yang signifikan. • Risiko terkait penurunan nilai aset yang disebabkan fluktuasi harga komoditas batubara yang dapat menyebabkan

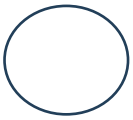
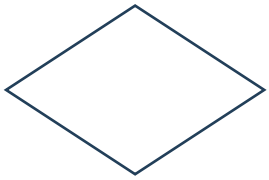
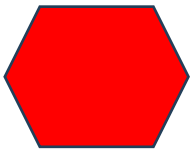
No	Klaster Usaha	Risiko terkait Pelaporan Keuangan
		penurunan nilai aset yang signifikan. Perusahaan harus secara teratur menilai apakah nilai tercatat aset mereka melebihi jumlah yang dapat dipulihkan. • Risiko terkait kewajiban lingkungan di mana kepatuhan terhadap regulasi lingkungan terkait dengan penutupan tambang dan rehabilitasi lahan dapat menyebabkan biaya dan kewajiban yang signifikan. • Risiko terkait penilaian persediaan, dikarenakan produk mineral dan batubara dapat memiliki siklus produksi yang panjang sehingga perlu memastikan metode penilaian yang tepat.
6	Jasa Telekomunikasi dan Media	• Risiko terkait pengakuan pendapatan, disebabkan kontrak layanan yang kompleks, termasuk *bundling* produk dan layanan dapat meningkatkan kompleksitas pengakuan pendapatan. • Risiko terkait penilaian aset seperti infrastruktur jaringan dan spektrum frekuensi, perubahan teknologi dapat menyebabkan penurunan nilai aset yang signifikan Perusahaan harus secara teratur menilai apakah nilai tercatat aset mereka melebihi jumlah yang dapat dipulihkan. Penghitungan penurunan nilai aset yang memerlukan estimasi kompleks dalam pencatatan keuangan.
7	Jasa Infrastruktur	• Risiko terkait pengakuan pendapatan, di mana proyek infrastruktur sering kali melibatkan kontrak jangka panjang dengan berbagai tahap penyelesaian. Kesalahan dalam pengakuan pendapatan dapat terjadi dalam perhitungan kemajuan pekerjaan di mana pendapatan diakui terlalu awal atau terlambat sebagai dampak dari kesalahan perhitungan kemajuan proyek. • Risiko atas penilaian aset infrastruktur seperti jalan raya, jembatan, dan fasilitas utilitas yang memerlukan penilaian yang kompleks. • Risiko atas penurunan nilai aset di mana fluktuasi dalam permintaan layanan infrastruktur dan perubahan regulasi dapat menyebabkan penurunan nilai aset yang signifikan. Perusahaan harus secara teratur menilai apakah nilai tercatat aset mereka melebihi jumlah yang dapat dipulihkan.
8	Jasa Asuransi dan Dana Pensiun	• Risiko terkait pengakuan pendapatan, di mana kontrak asuransi, termasuk premi yang diterima di muka dan klaim

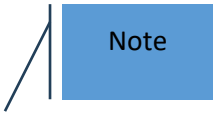
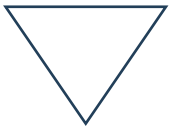
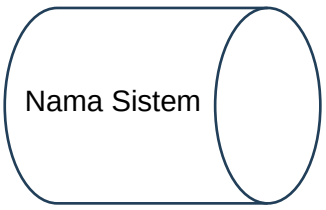
No	Klaster Usaha	Risiko terkait Pelaporan Keuangan
		yang dibayar, dapat meningkatkan kompleksitas pengakuan pendapatan. • Risiko terkait penilaian kewajiban, di mana untuk manfaat masa depan memerlukan berbagai asumsi, termasuk tingkat diskonto, mortalitas/morbiditas, terminasi/laps, dan biaya. • Risiko dalam cadangan klaim, di mana dalam menentukan cadangan yang memadai untuk klaim yang belum dilaporkan (*Incurred But Not Reported*/IBNR) dan klaim yang sedang diproses memerlukan estimasi yang kompleks. • Risiko terkait penilaian investasi, di mana fluktuasi dalam nilai investasi yang dimiliki oleh perusahaan asuransi dapat memengaruhi nilai aset dan kewajiban keuangan. • Risiko terkait pengakuan kewajiban pensiun, di mana untuk menentukan kewajiban pensiun memerlukan estimasi yang terkait dengan masa kerja karyawan, tingkat gaji, dan kebijakan perusahaan yang dapat memengaruhi pengakuan kewajiban yang dicatatakan dalam laporan keuangan.
9	Jasa Pariwisata dan Pendukung	• Risiko terkait pengakuan pendapatan yang dipengaruhi kompleksitas pengaturan dalam kontrak layanan. • Risiko terkait penurunan nilai aset, di mana fluktuasi dalam permintaan wisata dapat menyebabkan penurunan nilai aset yang signifikan. • Risiko terkait kewajiban terkait lingkungan dan kepatuhan terhadap regulasi lingkungan terkait dengan operasional pariwisata dapat menyebabkan biaya dan kewajiban yang signifikan.
10	Industri Perkebunan dan Kehutanan	• Risiko terkait lingkungan di mana perubahan dalam regulasi lingkungan dan kondisi iklim dapat secara signifikan memengaruhi penilaian aset dan kewajiban. Misalnya, regulasi yang lebih ketat tentang deforestasi atau emisi karbon dapat menyebabkan peningkatan biaya dan kewajiban. • Risiko atas pelaporan keberlanjutan di mana tekanan yang meningkat untuk melaporkan praktik keberlanjutan dan faktor ESG (*Environmental, Social, and Governance*) dapat meningkatkan kompleksitas dalam pelaporan keuangan. Perusahaan perlu memastikan pelaporan yang akurat dan transparan tentang inisiatif keberlanjutan mereka. • Risiko terkait penilaian terhadap aset biologis, memerlukan penilaian dan estimasi yang kompleks dan signifikan.

No	Klaster Usaha	Risiko terkait Pelaporan Keuangan
		• Risiko terkait pengakuan pendapatan, di mana waktu dan pengukuran pendapatan yang kompleks, terutama dengan kontrak jangka panjang dan siklus panen yang bervariasi.
11	Jasa Logistik	• Risiko terkait penilaian aset (investasi signifikan dalam aset fisik seperti kereta, infrastruktur rel, tanah pelabuhan dan juga mesin), termasuk depresiasi, biaya pemeliharaan, dan potensi usang atas aset tersebut. • Risiko terkait pengakuan pendapatan, terutama untuk kontrak jangka panjang dan berbagai variasi layanan. • Risiko terkait akuntansi sewa/*Lease,* misalnya terkait sewa lahan dan peralatan.

LAMPIRAN 3 – Ilustrasi Legenda untuk *Template* yang dapat Digunakan dalam Menyusun Proses Bisnis.

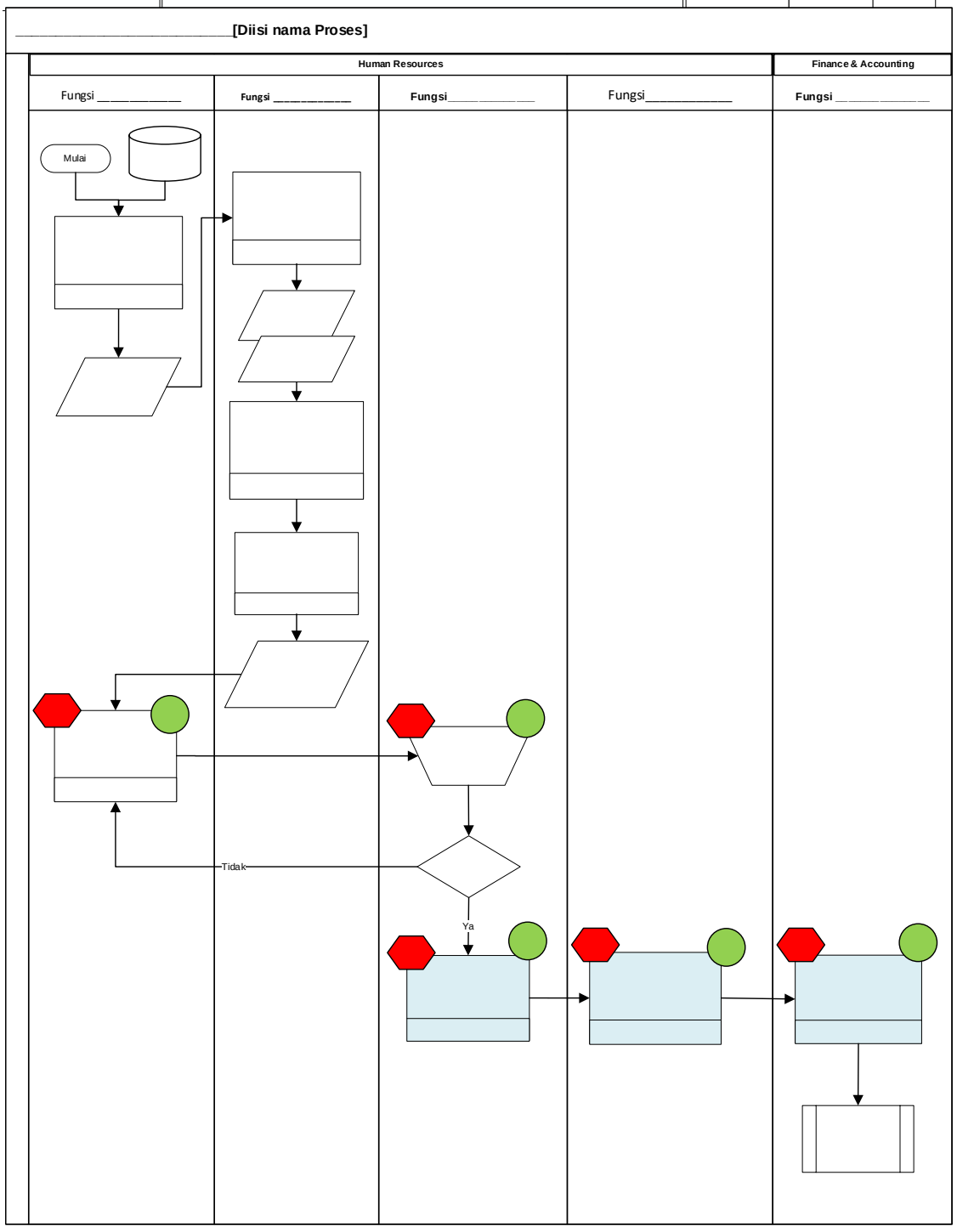
Komponen	Deskripsi
Legenda	Informasi bentuk/*chart* yang digunakan dalam pembuatan dokumentasi alur proses bisnis.  Menunjukkan awal dan akhir dari diagram alur.  Sambungan dari/ke proses lain dalam diagram alur yang terpisah.  Aktivitas yang dilakukan secara otomatis oleh sistem tertentu.  Aktivitas yang dilakukan oleh pelaku dalam sistem tertentu.  *Output* dari sistem. Penghubung antar kegiatan (simbol).

Komponen	Deskripsi
	 Aktivitas yang dilakukan secara manual dan tanpa menggunakan sistem apapun.
	 Menujukan data fisik yang dapat bertindak sebagai masukan atau hasil keluaran dari suatu aktivitas manual atau aktivitas yang menggunakan sistem.
	 Sambungan pada aktivitas lain dalam dokumentasi alur proses bisnis yang sama dan di dalam halaman yang sama (*On page reference*).
	 Sambungan pada aktivitas lain dalam dokumentasi alur proses bisnis yang sama dan di dalam halaman yang berbeda (*Off page reference*)
	 Cabang (keputusan) yang menghasilkan beberapa aktivitas berbeda (*Decision Box*)
	 Menunjukkan Risiko yang ada pada aktivitas terkait.

Komponen	Deskripsi
	 Menunjukkan Pengendalian yang diperlukan sebagai tindakan mitigasi atas risiko yang ada pada aktivitas terkait.
	 Informasi tambahan atau penjelasan atas suatu aktivitas (Jurnal Akuntansi/Catatan)
	 Arsip
	 Aktivitas yang dilakukan oleh pihak ketiga (contohnya: Pelanggan, vendor, dan lain-lain)
	 Secara khusus merujuk pada sistem yang perannya hanya sebagai media perpindahan data, tidak melakukan pengolahan data apapun.

LAMPIRAN 4 – Ilustrasi Dokumentasi Proses Bisnis Sehubungan Pelaporan Keuangan untuk Pengendalian Tingkat Transaksi.

Logo Perusahaan	PT ABC Siklus : _____ Proses : _____ Sub-proses : _____ Lokasi : _____	Versi : 1.0 Revisi : Hal :	Disetujui oleh:		
			Nama dan Jabatan	Tanda Tangan	Tanggal



LAMPIRAN 5 – Ilustrasi Dokumentasi *Risk Control Matrices* Sehubungan Pelaporan Keuangan.

a. RCM ELC

Referensi Pengendalian	Aktivitas Pengendalian	Frekuensi Pengendalian	Dokumen Pengendalian	Fungsi Pelaksana Aktivitas Pengendalian	Pelaku Pengendalian	Periode Efektif	Lingkungan Pengendalian					Penilaian Risiko				Aktivitas Pengendalian			Informasi dan Komunikasi			Pemantauan	
							1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
i	ii	iii	iv	v	vi	vii	viii	ix	x	xi	xii	xiii	xiv	xv	xvi	xvii	xviii	xix	xx	xxi	xxii	xxiii	xxiv

No	Tabel	Keterangan Pengisian
i.	Referensi Pengendalian	Diisi dengan referensi nomor pengendalian
ii.	Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan deskripsi aktivitas pengendalian
iii.	Frekuensi Pengendalian	Diisi dengan frekuensi aktivitas pengendalian
iv.	Dokumen Pengendalian	Diisi dengan dokumen pendukung terkait pelaksanaan aktivitas pengendalian
v.	Fungsi Pelaksana Aktivitas Pengendalian	Diisi Fungsi yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan aktivitas pengendalian
vi.	Pelaku Pengendalian	Diisi dengan Peninjau di Fungsi ICOFR yang memiliki tugas dan tanggung jawab dalam memberikan persetujuan atas hasil identifikasi risiko dan rancangan proses bisnis dan pengendalian
vii.	Periode Efektif	Diisi dengan periode mulai berlakunya aktivitas pengendalian
viii.	Prinsip 1 s.d. Prinsip 17	Diisi dengan Prinsip COSO yang relevan

b. RCM TLC

No	Inf. Proses Bisnis	Inf. Sub-proses bisnis	Perusa-haan pelaksana proses bisnis	Lokasi dilaksana-annya proses bisnis	Risiko aktivitas pengen-dalian	Risiko terkait fraud (Y/T)	Peni-laian Risiko	Ref. penge n-dalian	Nama aktivitas pengen-dalian	Deskripsi aktivitas pengen-dalian	Dok. Pendu-kung	Pengen-dalian utama (Y/T)	Information				Asersi LK							Prevent if/ Deteksi f	Sifat Pel Pengendalian	Jenis Pengendalian Otomatis	Frek.	Aplikasi Pendukung	Fungsi Pelaksana Akt. Peng	Pelaku Pengen	Item LK terdampak	Periode Efektif
													C	A	V	RA	C	A	E/O	CO	R&O	V/A	PD								
i	ii	iii	iv	v	vi	vii	viii	ix	x	xi	xii	xiii	xiv	xv	xvi	xvii	xviii	xix	xx	xxi	xxii	xxiii	xxiv	xxv	xxvi	xxvii	xxviii	xxix	xxx	xxxi	xxxii	xxxiii

No	Tabel	Keterangan Pengisian
i.	Nomor	Diisi dengan nomor urut
ii.	Informasi Proses Bisnis	Diisi dengan informasi proses bisnis
iii.	Informasi Sub-proses Bisnis	Diisi dengan informasi Sub- proses bisnis
iv.	Perusahaan Pelaksana Proses Bisnis	Diisi dengan informasi Perusahaan terkait
v.	Lokasi Dilaksanakannya Proses Bisnis	Diisi dengan informasi Lokasi terkait pelaksanaan aktivitas pengendalian
vi.	Risiko Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan risiko terkait pelaksanaan aktivitas pengendalian
vii.	Risiko Terkait *Fraud* (Ya/Tidak)	Diisi berdasarkan hasil penilaian apakah risiko terkait dengan risiko *Fraud*
viii.	Penilaian Risiko	Diisi berdasarkan hasil penilaian tingkat risiko (Rendah, Sedang, Tinggi)
ix.	Referensi Pengendalian	Diisi dengan referensi nomor pengendalian
x.	Nama Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan deskripsi aktivitas pengendalian
xi.	Deskripsi Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan atribut pengendalian, yakni hal-hal yang dipastikan/direviu oleh *Control Owner* dalam melaksanakan aktivitas pengendalian untuk memitigasi risiko
xii.	Dokumen Pendukung	Diisi dengan dokumen pendukung terkait pelaksanaan aktivitas pengendalian
xiii.	Pengendalian Utama (Ya/Tidak)	Diisi dengan penilaian apakah pengendalian merupakan pengendalian utama
xiv.	C	Diisi dengan IPO yang relevan dengan aktivitas pengendalian
xv.	A	Diisi dengan IPO yang relevan dengan aktivitas pengendalian
xvi.	V	Diisi dengan IPO yang relevan dengan aktivitas pengendalian
xvii.	RA	Diisi dengan IPO yang relevan dengan aktivitas pengendalian
xviii.	C	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xix.	A	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xx.	E/O	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xxi.	CO	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian

No	Tabel	Keterangan Pengisian
xxii.	R&O	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xxiii.	V/A	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xxiv.	PD	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xxv.	Preventif/Detektif	Diisi dengan tujuan rancangan pengendalian
xxvi.	Sifat Pelaksanaan Pengendalian	Diisi dengan sifat pelaksanaan pengendalian, yakni: Manual Otomatis, ITDM, EUC ITDM, IPE MRC
xxvii.	Jenis Pengendalian Otomatis	Diisi apabila pengendalian merupakan pengendalian otomatis berdasarkan tipe pengendalian otomatis, yakni: *Automated Control, Automated Calculation, Restricted Access, Interface*
xxviii.	Frekuensi Pelaksanaan Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan frekuensi pelaksanaan pengendalian
xxix.	Aplikasi Pendukung	Diisi dengan informasi aplikasi pendukung ketika pengendalian merupakan pengendalian Otomatis atau ITDM
xxx.	Fungsi Pelaksana Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan Fungsi yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan aktivitas pengedalian
xxxi.	Pelaku Pengendalian	Diisi dengan *Control Owner* yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan aktivitas pengedalian
xxxii.	Item Laporan Keuangan yang Terdampak	Diisi dengan Item Laporan Keuangan yang terdampak dari aktivitas pengendalian
xxxiii.	Periode Efektif	Diisi dengan periode efektif aktivitas pengendalian

c. RCM ITGC

No	Informasi Proses Bisnis	Informasi Sub-proses Bisnis	Perusa-haan Pelaksana Proses Bisnis	Lokasi Dilak-sana kannya Proses Bisnis	Risiko Aktivit as Penge n-dalian	Referen nsi Penge n-dalian	Nama Aktivit as Penge n-dalian	Deskripsi Aktivitas Pengendal ian	Doku men Pendu -kung	Penge n-dalian Utama (Y/T)	Preve ntif/De tektif	Sifat Pelaksana an Pengendal ian	Jenis Penge n-dalian Otoma tis	Frekuen si Pelaksa na-an Aktivitas Pengen-dalian	Aplik asi Pen du-kung	Fungsi Pelaks ana Aktivit as Penge ndalia n	Pelaku Penge ndalia n	Periode Efektif
i	ii	iii	iv	v	vi	vii	viii	ix	x	xi	xii	xiii	xiv	xv	xvi	xvii	xviii	xix

No	Tabel	Keterangan Pengisian
i.	Nomor	Diisi dengan nomor urut
ii.	Informasi Proses Bisnis	Diisi dengan informasi proses bisnis
iii.	Informasi Sub-proses Bisnis	Diisi dengan informasi Sub-proses bisnis
iv.	Perusahaan Pelaksana Proses Bisnis	Diisi dengan informasi Perusahaan terkait
v.	Lokasi Dilaksanakannya Proses Bisnis	Diisi dengan informasi Lokasi terkait pelaksanaan aktivitas pengendalian
vi.	Risiko Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan risiko terkait pelaksanaan aktivitas pengendalian
vii.	Referensi Pengendalian	Diisi dengan referensi nomor pengendalian
viii.	Nama Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan deskripsi aktivitas pengendalian
ix.	Deskripsi Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan atribut pengendalian, yakni hal-hal yang dipastikan/direviu oleh *Control Owner* dalam melaksanakan aktivitas pengendalian untuk memitigasi risiko
x.	Dokumen Pendukung	Diisi dengan dokumen pendukung terkait pelaksanaan aktivitas pengendalian
xi.	Pengendalian Utama (Ya/Tidak)	Diisi dengan penilaian apakah pengendalian merupakan pengendalian utama
xii.	Preventif/Detektif	Diisi dengan tujuan rancangan pengendalian
xiii.	Sifat Pelaksanaan Pengendalian	Diisi dengan sifat pelaksanaan pengendalian, yakni: Manual Otomatis, ITDM, EUC ITDM, IPE MRC
xiv.	Jenis Pengendalian Otomatis	Diisi apabila pengendalian merupakan pengendalian otomatis berdasarkan tipe pengendalian otomatis, yakni: *Automated Control, Automated Calculation, Restricted Access, Interface*
xv.	Frekuensi Pelaksanaan Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan frekuensi pelaksanaan pengendalian
xvi.	Aplikasi Pendukung	Diisi dengan informasi aplikasi pendukung ketika pengendalian merupakan pengendalian Otomatis atau ITDM
xvii.	Fungsi Pelaksana Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan Fungsi yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan aktivitas pengedalian

No	Tabel	Keterangan Pengisian
xviii.	Pelaku Pengendalian	Diisi dengan *Control Owner* yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan aktivitas pengedalian
xix.	Periode Efektif	Diisi dengan periode efektif aktivitas pengendalian

LAMPIRAN 6 – Ilustrasi Dokumentasi *Log* Perubahan Proses Bisnis dan Pengendalian atas Pelaporan Keuangan.

No.	Perusahaan	Proses Bisnis	Sub Proses Bisnis	Tanggal Laporan	Pemilik Pengendalian	Deskripsi proses bisnis dan/atau pengendalian sebelum perubahan	Deskripsi proses bisnis dan/atau pengendalian setelah perubahan	Referensi proses bisnis dan/atau pengendalian sebelum perubahan	Referensi proses bisnis dan/atau pengendalian setelah perubahan	Tanggal Efektif
i	ii	iii	iv	v	Vi	Vii	viii	ix	x	xi

Disetujui oleh:

(Pemilik Pengendalian)

Diketahui oleh:

(Lini Kedua Fungsi ICOFR)

No	Tabel	Keterangan Pengisian
i.	Nomor	Diisi dengan nomor urut
ii.	Informasi Proses Bisnis	Diisi dengan informasi proses bisnis
iii.	Informasi Sub-proses Bisnis	Diisi dengan informasi Sub-proses bisnis
iv.	Perusahaan Pelaksana Proses Bisnis	Diisi dengan informasi Perusahaan terkait
v.	Lokasi Dilaksanakannya Proses Bisnis	Diisi dengan informasi Lokasi terkait pelaksanaan aktivitas pengendalian
vi.	Risiko Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan risiko terkait pelaksanaan aktivitas pengendalian
vii.	Referensi Pengendalian	Diisi dengan referensi nomor pengendalian
viii.	Nama Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan deskripsi aktivitas pengendalian
ix.	Deskripsi Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan atribut pengendalian, yakni hal-hal yang dipastikan/direviu oleh *Control Owner* dalam melaksanakan aktivitas pengendalian untuk memitigasi risiko
x.	Dokumen Pendukung	Diisi dengan dokumen pendukung terkait pelaksanaan aktivitas pengendalian
xi.	Pengendalian Utama (Ya/Tidak)	Diisi dengan penilaian apakah pengendalian merupakan pengendalian utama

LAMPIRAN 7 – Ilustrasi Dokumentasi CSA - Lini Pertama

Dalam Pengujian Efektvitas Operasi Pengendalian (TOE) dapat menggunakan format kertas kerja berikut, dengan menambahkan dokumentasi dalam Memastikan Kelengkapan Populasi dan Dasar Pemilihan Sampel.

I. INFORMASI UMUM

Key Control No. : _____ (*Diisi dengan nomor pengendalian*)
Nama Aktivitas Pengendalian : _____ (*Diisi dengan nama pengendalian*)
Periode Pengujian : _____ (*Diisi dengan memilih: Kuartal 1/Kuartal 2/Kuartal 3/Kuartal 4*)

Kontak Informasi Pelaksana Pengendalian:

[Mohon untuk menuliskan semua personel yang menjalankan pengendalian dari keseluruhan proses]

Nomor	Nama	Posisi
1	*Diisi dengan Nama Pelaksana Pengendalian*	*Diisi dengan Posisi Pelaksana Pengendalian*
2	*Diisi dengan Nama Pelaksana Pengendalian*	*Diisi dengan Posisi Pelaksana Pengendalian*
dst	Dst	dst

Deskripsi Pengendalian:

_____ (*Diisi dengan deskripsi rinci pengendalian yang dilakukan*)

II. PROSEDUR PENGUJIAN

Penentuan & Pengambilan Sampel:

_____ (*Diisi dengan informasi penentuan dan pengambilan sampel*)

Atribut Pengujian

Atribut Pengujian	Atribut Pengujian
A	(*Diisi dengan deskripsi atribut pengujian A*)
B	(*Diisi dengan deskripsi atribut pengujian B*)
C	(*Diisi dengan deskripsi atribut pengujian C*)
D	(*Diisi dengan deskripsi atribut pengujian D*)

Daftar Dokumen Untuk Pengujian Pengendalian:

_____ (*Diisi dengan dokumen yang digunakan dalam pengujian pengendalian*)

III. HASIL PENGUJIAN

				Atribut Pengujian				Defisiensi (Ya/Tidak)	Keterangan
No	Informasi A (berdasarkan informasi yang akan dicek)	Informasi B (berdasarkan informasi yang akan dicek)	dst...	A	B	C	D		

Bukti Hasil Validasi:

_____ (*Diisi dengan dokumentasi atas hasil validasi berupa screenshot document, lampiran dokumen atau data*)

IV. KESIMPULAN

_____ (*Diisi dengan kesimpulan hasil pengecekan*)

LAMPIRAN 7 - Ilustrasi Dokumentasi CSA - Lini Pertama (Lanjutan)

Format CSA yang dilakukan Lini 1 ITAC

I. INFORMASI UMUM

Key Control No. : _____ (*Diisi dengan nomor pengendalian*)
Nama Aktivitas Pengendalian : _____ (*Diisi dengan nama pengendalian*)
Periode Pengujian : _____ (*Diisi dengan memilih: Kuartal 1/Kuartal 2/Kuartal 3/Kuartal 4*)

Kontak Informasi Pelaksana Pengendalian:
[Mohon untuk menuliskan semua personel yang menjalankan pengendalian dari keseluruhan proses]

Nomor	Nama	Posisi	Email
1	*Diisi dengan Nama Pelaksana Pengendalian*	*Diisi dengan Posisi Pelaksana Pengendalian*	*Diisi dengan alamat email Pelaksana Pengendalian*
2	*Diisi dengan Nama Pelaksana Pengendalian*	*Diisi dengan Posisi Pelaksana Pengendalian*	*Diisi dengan alamat email Pelaksana Pengendalian*
dst.	dst.	dst.	

Deskripsi Pengendalian:
_____ (*Diisi dengan deskripsi rinci pengendalian yang dilakukan*)

II. PROSEDUR PENGUJIAN

Penentuan & Pengambilan Sampel:
_____ (*Diisi dengan informasi penentuan dan pengambilan sampel*)

Atribut Pengujian

Atribut Pengujian	Atribut Pengujian
A	(*Diisi dengan deskripsi atribut pengujian A*)
B	(*Diisi dengan deskripsi atribut pengujian B*)

Daftar Dokumen Untuk Pengujian Pengendalian:
_____ (*Diisi dengan dokumen yang digunakan dalam pengujian pengendalian*)

III. HASIL PENGUJIAN

No	Sistem/ Aplikasi	Skenario ITAC	Metode Pengujian	Atribut Pengendalian		Informasi Sampel	Hasil yang Diharapkan	Hasil Pengujian	Defisiensi (Ya/Tidak)	Keterangan (Jika Ada)
				A	B					
	Diiisi dengan nama sistem aplikasi yang digunakan	*Deskripsi skenario ITAC*	*Diisi dengan metode pengujian yang dilakukan*	*Diisi dengan atribut pengendalian yang diuji*	*Diisi dengan atribut pengendalian yang diuji*	*Diisi dengan informasi sampel pengujian*	*Diisi dengan hasil pengendalian ITAC yang diharapkan*	*Diisi dengan hasil pengujian ITAC*	*Diisi dengan pernyataan iya atau tidak, apakah hasil pengujian terdapat defisiensi*	*Diisi dengan referensi dokumen lampiran*

Bukti Hasil Validasi:

_____ (*Diisi dengan dokumentasi atas hasil validasi berupa screenshot document, lampiran documen atau data*)

IV. KESIMPULAN

_____ (*Diisi dengan kesimpulan hasil pengecekan*)

LAMPIRAN 8 – Ilustrasi Verifikasi Rancangan Pengendalian

No	Ref. Pengendalian	Nama Aktiv. Pengendalian	Desk. Aktiv. Pengendalian	Dok. Pendukung	Pengendalian Utama (Y/T)	Information				Asersi LK							Preventif/ Detektif	Sifat Pel Pengendalian	Jenis Pengendalian Otomatis	Frek.	Apk. Pendukung	Fung. Pelaksana Akt. Pengendalian	Pelaku Pengendalian	Item LK terdampak	Periode Efektif	Pengujian Rancangan Pengendalian							
						C	A	V	RA	C	A	E/O	CO	R&O	V/A	PD										Pencapaian Objektif	Ketepatan Waktu	Wewenang	Keandalan Inf.	Periode cakupan	Bukti yang tersedia	Referensi KK**	Kesimpulan
i	ii	iii	iv	v	vi	vii	viii	ix	x	xi	xii	xiii	xiv	xv	xvi	xvii	xviii	xix	Xx	xxi	xxii	xxiii	xxiv	xxv	xxvi	xxvii	xxviii	xxix	xxx	xxxi	xxxii	xxxiii	xxxiv

No	Tabel	Keterangan Pengisian
i.	Nomor	Diisi dengan nomor urut
ii.	Referensi Pengendalian	Diisi dengan referensi nomor pengendalian
iii.	Nama Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan deskripsi aktivitas pengendalian
iv.	Deskripsi Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan atribut pengendalian, yakni hal-hal yang dipastikan/direviu oleh *Control Owner* dalam melaksanakan aktivitas pengendalian untuk memitigasi risiko
v.	Dokumen Pendukung	Diisi dengan dokumen pendukung terkait pelaksanaan aktivitas pengendalian
vi.	Pengendalian Utama (Ya/Tidak)	Diisi dengan penilaian apakah pengendalian merupakan pengendalian utama
vii.	C	Diisi dengan IPO yang relevan dengan aktivitas pengendalian
viii.	A	Diisi dengan IPO yang relevan dengan aktivitas pengendalian
ix.	V	Diisi dengan IPO yang relevan dengan aktivitas pengendalian
x.	RA	Diisi dengan IPO yang relevan dengan aktivitas pengendalian
xi.	C	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xii.	A	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xiii.	E/O	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xiv.	CO	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xv.	R&O	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xvi.	V/A	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xvii.	PD	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang relevan dengan aktivitas pengedalian
xviii.	Preventif/Detektif	Diisi dengan tujuan rancangan pengendalian
xix.	Sifat Pelaksanaan Pengendalian	Diisi dengan sifat pelaksanaan pengendalian, yakni: Manual Otomatis, ITDM, EUC ITDM, IPE MRC

No	Tabel	Keterangan Pengisian
xx.	Jenis Pengendalian Otomatis	Diisi apabila pengendalian merupakan pengendalian otomatis berdasarkan tipe pengendalian otomatis, yakni: *Automated Control, Automated Calculation, Restricted Access, Interface*
xxi.	Frekuensi Pelaksanaan Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan frekuensi pelaksanaan pengendalian
xxii.	Aplikasi Pendukung	Diisi dengan informasi aplikasi pendukung ketika pengendalian merupakan pengendalian Otomatis atau ITDM
xxiii.	Fungsi Pelaksana Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan Fungsi yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan aktivitas pengedalian
xxiv.	Pelaku Pengendalian	Diisi dengan *Control Owner* yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan aktivitas pengedalian
xxv.	Item Laporan Keuangan yang Terdampak	Diisi dengan Item Laporan Keuangan yang terdampak dari aktivitas pengendalian
xxvi.	Periode Efektif	Diisi dengan periode efektif aktivitas pengendalian
xxvii.	Pencapaian atas objektif/tujuan pengendalian beserta tindak lanjut tindakan yang diambil oleh perusahaan apabila terdapat eksepsi *)	Menilai apakah objektif dari pengendalian telah memitigasi risiko yang teridentifikasi *) Dalam menilai apakah objektif dari pengendalian telah memitigasi risiko yang teridentifikasi harus dilakukan dengan mempertimbangkan risiko yang ingin dicapai oleh pengendalian dan sifat pelaksanaan pengendalaiannya (mengacu kepada Pengaturan pada Petunjuk Teknis)
xxviii.	Ketepatan waktu pengendalian (frekuensi).	Menilai apakah frekuensi pengendalian yang ditetapkan dapat memitigasi risiko atas pelaporan keuangan secara tepat waktu
xxix.	Wewenang dan kompetensi pelaksana pengendalian serta pemisahan tugas/segregation of duties. (termasuk kompetensi dari spesialis dan SO)	Menilai apakah pelaksana pengendalian memiliki kompetensi dan wewenang yang memadai dalam melaksanakan pengendalian terkait serta pemisahan tugas telah diterapkan
xxx.	Keandalan informasi yang digunakan dalam pelaksanaan pengendalian dan sumbernya.	Menilai apakah informasi/sumber data yang ditetapkan relevan dalam pelaksanaan pengendalian. Menilai apakah telah terdapat prosedur untuk memastikan keandalan kelengkapan, validatas dan akurasi) dari sumber data yang digunakan
xxxi.	Periode yang dicakup oleh pengendalian.	Menilai apakah pelaksanaan pengendalian sudah mencakup pelaporan keuangan pada periode terkait
xxxii.	Bukti yang tersedia untuk menunjukkan bahwa pengendalian beroperasi sebagaimana dimaksud (Kertas Kerja,	Menilai apakah pelaksanaan pengendalian telah didukung oleh bukti pengendalian/dokumen pendukung yang cukup dan relevan

No	Tabel	Keterangan Pengisian
	dokumen pendukung yang valid, bukti reviu dilakukan (misalnya: terdapat tanda tangan pihak yang terotorisasi terkait pengendalian)).	
xxxiii.	Referensi kertas Kerja**)	Diisi dengan referenis kertas kerja pengujian **) Kertas kerja pengujian atas pengendalian dapat mengacu pada format pengukilan CSA Lini 1
xxxiv.	Kesimpulan	Diisi dengan kesimpulan hasil pengujian

LAMPIRAN 9 – Format Daftar Temuan

Informasi Proses Bisnis	Informasi Sub-proses Bisnis	Referensi Observasi/ Pengendalian Terkait	Nama Aktivitas Pengen-dalian	Judul Observasi	Detail Observasi	Akun Terkait	Nilai Terkait yang Terdampak	Risiko Terkait Observasi	Tipe Defisiensi	Tindak Lanjut Remediasi						
										Fungsi Terkait	Penanggung Jawab	Deskripsi Remediasi	Detail Remediasi	Deskripsi Pengendalian Setelah Remediasi	Target Tanggal Remediasi	Apakah rencana remediasi telah disetujui/dikonfirmasi?
i	ii	iii	iv	v	vi	vii	viii	ix	x	xi	xii	xiii	xiv	xv	xvi	xvii

No	Tabel	Keterangan Pengisian
i.	Informasi Proses Bisnis	Diisi dengan informasi proses bisnis
ii.	Informasi Sub-proses Bisnis	Diisi dengan informasi Sub-proses bisnis
iii.	Referensi Observasi/Pengendalian Terkait	Diisi dengan referensi nomor defisiensi
iv.	Nama Aktivitas Pengendalian	Diisi dengan informasi Perusahaan terkait
v.	Judul Observasi	Diisi dengan deskripsi defisiensi
vi.	Detail Observasi	Diisi dengan deskripsi rinci defisiensi
vii.	Akun Terkait	Diisi dengan Item Laporan Keuangan yang terdampak dari penentuan ruang lingkup
viii.	Nilai Terkait yang Terdampak	Diisi dengan nilai yan terdampak dalam penentuan ruang lingkup
ix.	Resiko Terkait Observasi	Diisi berdasarkan hasil penilaian apakah risiko terkait dengan risiko kesalahan laporan keuangan
x.	Tipe Defisiensi	Diisi dengan rancangan/operasional
xi.	Fungsi Terkait	Diisi Fungsi yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan aktivitas remediasi
xii.	Penanggung Jawab	Diisi personel yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan aktivitas remediasi
xiii.	Deskripsi Remediasi	Diisi dengan detail deksripsi rencana remediasi
xiv.	Detail Remediasi	Diisi dengan detail aktivitas deksripsi rencana remediasi
xv.	Deskripsi Pengendalian Setelah Remediasi	Diisi dengan deskripsi pengendalian setelah remediasi
xvi.	Target Tanggal Remediasi	Diisi dengan tanggal remediasi akan dilakukan oleh fungsi dan personel yang bertanggung jawab
xvii.	Apakah rencana remediasi telah disetujui/dikonfirmasi?	Diisi dengan pernyataan Ya/Tidak, apakah rencama remediasi telah disetujui atau dikonfirmasi

LAMPIRAN 10 – Ilustrasi Dokumentasi Kertas Kerja Penentuan DoD

Nama Perusahaan : _____ (*Diisi nama Perusahaan*)

Periode : _____ (*Diisi periode pengujian pengendalian*)

(Format berikut ini dapat digunakan untuk mengevaluasi defisiensi baik secara individual maupun agregasi, di mana untuk evaluasi defisiensi secara agregasi dilakukan dengan mempertimbangkan faktor-faktor pada bagian Klasifikasi Agregasi).

Ref. Defisiensi Pengendalian	Des. Defisiensi Pengendalian	Telah diremediasi (Y/T)	Periode pengendalian tidak beroperasi secara efektif	Nilai Eksposur Defisiensi	Kesimpulan Akhir	Klasifikasi Agregasi											Kotak 1	Kotak 2	Kotak 3	Kotak 4	Kotak 5	Kotak 6	Kotak 7
						Akun/Pengungkapan yang Terkena Dampak	Komponen Pengendalian Internal	Proses bisnis	Unit bisnis	Asersi Laporan Keuangan														
										C	A	E/O	CO	R&O	V/A	PD								
i	ii	iii	iv	v	vi	vii	viii	Ix	x	Xi	xii	xiii	xiv	xv	xvi	xvii	xviii	xix	xx	xxi	xxii	xxiii	xxiv

No	Tabel	Keterangan Pengisian
i.	Referensi Defisiensi Pengendalian	Diisi dengan nomor defisiensi pengendalian
ii.	Deskripsi Defisiensi Pengendalian	Diisi dengan penjelasan terkait rincian defisiensi atas pengendalian
iii.	Telah diremediasi pada, atau sebelum akhir tahun, dan diuji ulang secara memadai? (Ya/Tidak)	Diisi dengan Ya/Tidak apakah pengendalian telah diremediasi sebelum akhir tahun dan diuji ulang secara memadai
iv.	Periode pengendalian tidak beroperasi secara efektif	Diisi dengan jangka waktu periode pengendalian yang tidak beroperasi secara efektif
v.	Nilai Eksposur Defisiensi	Diisi dengan nilai eksposur defisiensi
vi.	Kesimpulan Akhir tentang Tingkat Pengendalian Tidak Efektif (CD, SD, MW)	Diisi dengan CD/SD/MW sesuai dengan kesimpulan akhir tentang tingkat pengendalian tidak efektif
vii.	Akun atau Pengungkapan Tertentu yang Terkena Dampak	Diisi dengan deskripsi akun atau pengungkapan tertentu yang terdampak atas pengendalian tidak efektif
viii.	Komponen Pengendalian Internal	Diisi dengan deskripsi komponen pengendalian internal
ix.	Proses bisnis	Diisi dengan deskripsi proses bisnis
x.	Unit bisnis	Diisi dengan deskripsi unit bisnis
xi.	C	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang terdampak (hanya perlu dicentang)
xii.	A	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang terdampak (hanya perlu dicentang)

No	Tabel	Keterangan Pengisian
xiii.	E/O	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang terdampak (hanya perlu dicentang)
xiv.	CO	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang terdampak (hanya perlu dicentang)
xv.	R&O	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang terdampak (hanya perlu dicentang)
xvi.	V/A	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang terdampak (hanya perlu dicentang)
xvii.	PD	Diisi dengan asersi laporan keuangan yang terdampak (hanya perlu dicentang)
xviii.	Kotak 1: Apakah defisiensi berhubungan langsung dengan pencapaian satu atau lebih asersi atas laporan keuangan? [Jika “Ya pindah ke Kotak 2; Jika “Tidak” pindah ke Kotak 4]	Diisi dengan Ya/Tidak sesuai dengan langkah-langkah dalam menentukan tingkat defisiensi
xix.	Kotak 2: Apakah terdapat kemungkinan (likelihood) dari salah saji dihasilkan dari defisiensi (atau kombinasi defisiensi)? (AS2201.64-65) [Jika "Ya" pindah ke Kotak 3; Jika “Tidak”, pindah ke Kotak 4]	Diisi dengan Ya/Tidak sesuai dengan langkah-langkah dalam menentukan tingkat defisiensi
xx.	Kotak 3: Apakah terdapat kemungkinan magnitude dari potensi salah saji (dengan mempertimbangkan faktor-faktor material baik untuk laporan keuangan)? (AS2201.66-67) [Jika "Ya", pindah ke Kotak 5; Jika “Tidak”, pindah ke Kotak 4]	Diisi dengan Ya/Tidak sesuai dengan langkah-langkah dalam menentukan tingkat defisiensi
xxi.	Kotak 4: Apakah defisiensi (atau kombinasi defisiensi) cukup penting untuk mendapat perhatian dari yang bertanggung jawab atas pengawasan laporan keuangan perusahaan? (AS2201.A11) [Jika "Ya" pindah ke Kotak 6; Jika "Tidak" = Defisiensi Kontrol dan pindah ke Kotak 7]	Diisi dengan Ya/Tidak sesuai dengan langkah-langkah dalam menentukan tingkat defisiensi
xxii.	Kotak 5: Apakah terdapat pengendalian yang dapat beroperasi secara efektif pada tingkat ketepatan yang cukup untuk mencegah atau mendeteksi salah saji material laporan keuangan? (AS22201.68) [Jika “Ya”, pindah ke Kotak 4 Jika “Tidak” = Kelemahan Material]	Diisi dengan Ya/Tidak sesuai dengan langkah-langkah dalam menentukan tingkat defisiensi

No	Tabel	Keterangan Pengisian
xxiii.	Kotak 6: Akankah individu yang berpengetahuan luas, kompeten dan objektif (seperti *prudent official*) menyimpulkan defisiensi (atau kombinasi defisiensi) sebagai *material weakness*? (AS2201.18 & 70) [Jika "Ya" = Kelemahan Material; Jika “Tidak” = Defisiensi Signifikan dan pindah ke Kotak 7]	Diisi dengan Ya/Tidak sesuai dengan langkah-langkah dalam menentukan tingkat defisiensi
xxiv.	Kotak 7: Apakah terdapat beberapa pengendalian defisiensi dan/atau defisiensi signifikan yang memengaruhi *account balance* atau *disclosure* dari laporan keuangan yang sama? (AS2201.65) [Jika "Ya" = Kembali ke Box 2 dan lakukan evaluasi atas defisiensi; Jika “Tidak” = Evaluasi selesai.]	Diisi dengan Ya/Tidak sesuai dengan langkah-langkah dalam menentukan tingkat defisiensi

LAMPIRAN 11 – Ilustrasi Dokumentasi Pelaporan – Asesmen Manajemen atas Efektivitas Implementasi ICOFR

Ilustratif Asesmen oleh CEO/CFO atas ICOFR

_____ **[Diisi dengan Nama Perusahaan]**

Sesuai dengan Juknis Kementerian BUMN tentang ICOFR No. XXXX, _____ [diisi dengan Nama, CEO] dan _____ [diisi dengan Nama, CFO] menyatakan bahwa:

1. Kami telah menelaah laporan keuangan yang berakhir pada _____[Periode Laporan Keuangan yang Diasesmen].
2. Berdasarkan pengetahuan kami, laporan keuangan tidak memuat pernyataan yang tidak benar tentang fakta material atau tidak mencantumkan fakta material yang diperlukan untuk membuat pernyataan yang dibuat, mengingat keadaan di mana pernyataan tersebut dibuat, tidak menyesatkan.
3. Berdasarkan pengetahuan kami, laporan keuangan, dan informasi keuangan lainnya yang termasuk dalam laporan keuangan, secara wajar menyajikan dalam semua hal yang material atas kondisi keuangan dan hasil operasi untuk periode-periode yang disajikan dalam laporan.
4. Kami telah mengimplementasikan pengendalian dan prosedur atas penyusunan laporan keuangan yang dianggap perlu untuk menyusun dan menyajikan secara wajar laporan keuangan (konsolidasi) dan bebas dari salah saji material:
   a. Merancang pengendalian dan prosedur atas penyusunan laporan keuangan, di bawah pengawasan kami untuk memastikan bahwa informasi material Perusahaan yang berkaitan dengan pelaporan keuangan telah diketahui oleh para manajemen dalam perusahaan, khususnya selama periode saat laporan keuangan sedang disiapkan serta memberikan keyakinan yang memadai mengenai keandalan laporan keuangan dan laporan keuangan yang dipublikasikan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
   b. Mengevaluasi efektivitas pengendalian dan prosedur atas penyusunan laporan keuangan, menyampaikan kesimpulan kami tentang efektivitas pengendalian dan prosedur pengungkapan berdasarkan periode pelaporan yang dicakup dalam laporan ini.
5. Kami telah mengungkapkan, berdasarkan hasil evaluasi pengendalian internal atas pelaporan keuangan kepada Dewan Komisaris/Dewan Pengawas, Direksi dan Komite Audit, perihal;
   a. Seluruh defisiensi signifikan dan kelemahan material dalam rancangan dan pengoperasian pengendalian internal atas pelaporan keuangan, yang cukup mungkin dapat berdampak pada kemampuan perusahaan untuk mencatat, memproses, merangkum, dan melaporkan informasi keuangan, beserta dengan tindakan perbaikannya.
   b. Perubahan signifikan dalam kebijakan akuntansi, prosedur dan faktor lainnya selama tahun berjalan yang dapat memengaruhi pengendalian internal atas pelaporan keuangan Perusahaan.
   c. Setiap kecurangan (*fraud*), baik yang berdampak secara material maupun tidak, yang melibatkan manajemen atau personel lain yang memiliki peran penting dalam pengendalian internal atas pelaporan keuangan perusahaan.

6. [jika ditemukan defisiensi signifikan dan/atau kelemahan material] Kami telah memelihara dan menjalankan pengendalian internal atas pelaporan keuangan dan ditemukan defisiensi signifikan dan/atau kelemahan material dalam pengendalian internal atas pelaporan keuangan atas laporan keuangan yang berakhir pada _____[Periode Laporan Keuangan yang Diasesmen]. Berikut adalah defisiensi signifikan dan/atau kelemahan material yang didentifikasi:

No	Deskripsi Defisiensi	FSLI terkait	Ditemukan Oleh	Jenis Defisiensi	Rencana Remediasi	Target Penyelesaian Remediasi
	[diisi dengan defisiensi signifikan dan/atau kelemahan material yang diidentifikasi, dampaknya ke laporan keuangan]	[diisi dengan FSLI terkait dengan defisiensi]	[diisi dengan pihak yang menemukan defisiensi, misalnya Perusahaan atau Praktisi Eksternal]	[Diisi dengan Defisiensi Signifikan atau *kelemahan material*]	[Diisi dengan rencana remediasi]	[Diisi dengan target penyelesaian defisiensi]

CFO _____ CEO _____

LAMPIRAN 12 – *Frequently Ask Questions* (FAQ)

No	Pertanyaan	Jawaban
1	Apa tanggung jawab perusahaan terkait ICOFR?	Dalam implementasi ICOFR Petunjuk Teknis telah menjelaskan bahwa tanggung jawab perusahaan adalah sebagai berikut: a. Merancang pengendalian dan prosedur pengungkapan dan telah dilakukan pengawasan untuk memastikan bahwa informasi material yang berkaitan dengan pelaporan keuangan diketahui oleh para manajemen dalam perusahaan tersebut, khususnya selama periode saat laporan keuangan sedang disiapkan serta memberikan keyakinan yang wajar mengenai keandalan laporan keuangan dan penyusunan laporan keuangan yang akan dipublikasikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum; b. Mengevaluasi efektivitas pengendalian dan prosedur pengungkapan Perusahaan, menyampaikan kesimpulan kami tentang efektivitas pengendalian dan prosedur pengungkapan berdasarkan periode pelaporan yang dicakup; c. Menyusun rencana remediasi dan target penyelesaian remediasi atas defisiensi yang diidentifikasi d. Mengungkapan atas defisiensi signifikan dan kelemahan material yang diidentifikasi baik secara agregasi maupun individual (jika ada), serta dampaknya ke laporan keuangan e. Mengungkapkan rencana remediasi dan target penyelesaian remediasi atas defisiensi signifikan dan kelemahan material yang diidentifikasi f. Menyusun Laporan Asesmen Manajemen atas implementasi ICOFR g. Mendapatkan asurans oleh Praksisi Eksternal atas Asesmen manajemen terkait efektivitas implementasi ICOFR

No	Pertanyaan	Jawaban
2	Apakah saja jenis metode sampling yang dapat digunakan dalam melakukan pengujian atas operasi pengendalian?	Metode pengambilan sampel dapat mengacu pada metode pengambilan sampel berdasarkan ketentuan pada standar audit yang berlaku ("Standar Audit (SA) 530 – Sampling Audit Lampiran 4" (IAPI, 2021)), diantaranya: a. Pemilihan acak (diterapkan melalui pencipta angka acak atau *random number generators*, sebagai contoh angka acak atau *random number tables).* b. Pemilihan sistematik, yang di dalamnya jumlah unit sampling dalam populasi dibagi dengan ukuran sampel untuk memperoleh suatu interval sampling, sebagai contoh 50, dan setelah menetapkan suatu titik awal dalam 50 unit sampling yang pertama, maka setelah itu setiap sampling unit yang ke 50 akan dipilih. Meskipun titik awal dapat ditentukan secara sembarang, pemilihan sampel akan lebih acak jika diambil dengan menggunakan pencipta angka acak dengan komputer (*computerised random number generator*) atau tabel angka acak (*random number tables*) Ketika menggunakan pemilihan sistematik, perlu menentukan bahwa unit sampling dalam populasi tidak tersusun sedemikian rupa sehingga interval sampling sesuai dengan suatu pola tertentu dalam populasi. c. Sampling Unit Moneter (*Monetary unit sampling*) adalah suatu jenis pemilihan nilai tertimbang yang di dalamnya ukuran sampel, pemilihan, dan mengevaluasi hasilnya dalam menarik kesimpulan jumlah moneter. d. Pemilihan sembarang, yang di dalamnya auditor melakukan pemilihan sampel tanpa melalui suatu teknik yang terstruktur. Meskipun tidak menggunakan suatu teknik yang terstruktur, wajib menghindari keberpihakan yang disengaja atau yang dapat diprediksi (sebagai contoh, menghindari kesulitan dalam menemukan unsur, atau selalu memilih atau menghindari entri di awal atau di akhir halaman) dan dengan demikian memastikan bahwa semua unsur yang terdapat dalam populasi memiliki peluang yang sama untuk dipilih. Pemilihan sembarang tidak tepat ketika menggunakan sampling statistik.

<table>
<tr><th>No</th><th>Pertanyaan</th><th>Jawaban</th></tr>
<tr><td>3</td><td>Apabila manajemen menerapkan sistem baru di akhir tahun yang memengaruhi pemrosesan transaksi untuk akun signifikan, namun apabila sebagian besar transaksi tahun tersebut masih diproses pada sistem lama, apakah:
1) perlu dilakukan pengujian atas pengendalian sistem yang baru?
2) dilakukan pengujian atas pengendalian sistem yang lama?</td><td>Karena sistem baru secara signifikan memengaruhi pemrosesan transaksi untuk akun-akun signifikan serta manajemen perlu memberikan asesmen atas pengendalian ICOFR pada tanggal penilaian asesmen manajemen, maka rancangan dan pengujian atas efektivitas pengendalian atas sistem baru harus dilakukan.

Selain itu dengan mempertimbangkan bahwa sebagian besar transaksi di tahun tersebut diproses pada sistem yang lama, manajemen harus memiliki pemahaman tentang pengendalian internal atas pelaporan keuangan yang dicakup oleh sistem lama serta manajemen perlu memperoleh bukti bahwa pengendalian yang relevan beroperasi secara efektif.</td></tr>
<tr><td>4</td><td>Bagaimana penentuan multiplier dan materialitas untuk grup</td><td>Tingkat perkalian (multiplier) yang diaplikasikan untuk menentukan nilai maksimal materialitas dari Grup OM yang dapat dialokasikan berdasarkan jumlah Lokasi/Perusahaan signifikan yang masuk ke dalam cakupan ICOFR dengan merujuk pada tabel berikut

Tabel 25: Penentuan Tingkat Perkalian (Multiplier)
<table>
<tr><th colspan="2">Tingkat Multiplier</th></tr>
<tr><th>Jumlah Lokasi/Perusahaan yang akan mendapat alokasi materialitas</th><th>Perkalian diaplikasikan untuk menentukan nilai alokasi materialitas dari Grup OM</th></tr>
<tr><td>2</td><td>1,5</td></tr>
<tr><td>3-4</td><td>2</td></tr>
<tr><td>5-6</td><td>2,5</td></tr>
<tr><td>7-9</td><td>3</td></tr>
<tr><td>10-14</td><td>3,5</td></tr>
<tr><td>15-19</td><td>4</td></tr>
<tr><td>20-25</td><td>4,5</td></tr>
<tr><td>26-30
31-40</td><td>5
5,5</td></tr>
</table></td></tr>
</table>

<table>
<tr><th>No</th><th>Pertanyaan</th><th>Jawaban</th></tr>
<tr><td></td><td></td><td>
<table>
<tr><td>41-50</td><td>6</td></tr>
<tr><td>51-64</td><td>6,5</td></tr>
<tr><td>65-80</td><td>7</td></tr>
<tr><td>81-94</td><td>7,5</td></tr>
<tr><td>95-110</td><td>8</td></tr>
<tr><td>111-130</td><td>8,5</td></tr>
<tr><td>131+</td><td>9</td></tr>
</table>
Sumber: AICPA – CIMA – Journal of Accountancy – Component Materiality for Group Audits (2008)

Menghitung alokasi materialitas secara proporsional berdasarkan total aset masing-masing Lokasi/Perusahaan signifikan yang masuk dalam cakupan ICOFR berdasarkan nilai maksimal materialitas dari Grup OM, dengan ketentuan:
a. Nilai alokasi materialitas dari masing-masing Lokasi/Perusahaan tidak boleh melebihi nilai OM Grup.
b. Total alokasi materialiatas atas seluruh Lokasi/Perusahaan tidak boleh melebihi nilai maksimal materialitas dari Grup OM
</td></tr>
<tr><td>5</td><td>Apakah perusahaan yang dimiliki dengan metode investasi - Ekuitas masuk dalam ruang lingkup evaluasi ICOFR?</td><td>Akun dari metode ekuitas investee tidak dikonsolidasikan secara baris demi baris dalam laporan keuangan investor. Dengan demikian, pegendalian atas pencatatan transaksi ke dalam akun-akun investee bukan bagian dari struktur pengendalian internal investor.

Namun, perusahaan harus memiliki pengendalian atas pencatatan terkait investasi yang dicatat dalam laporan keuangan konsolidasi. Oleh karena itu, perusahaan harus mempertimbangkan, antara lain, pengendalian atas: pemilihan metode akuntansi untuk investasi, pengakuan pendapatan dan kerugian metode ekuitas, saldo akun investasi, dll.

Sebagai contoh, perusahaan mungkin perlu, setidaknya setiap tahun, mengharuskan investee dengan metode ekuitas untuk menyediakan laporan keuangan yang diaudit sebagai pengendalian atas pengakuan pendapatan dan kerugian metode ekuitas. Namun, tidak ada yang menghalangi perusahaan untuk mengevaluasi pengendalian atas pelaporan keuangan dari investasi dengan metode ekuitas, dan mungkin terdapat keadaan di mana hal ini tidak hanya tepat tetapi juga mungkin merupakan bentuk evaluasi yang paling efektif.</td></tr>
</table>

No	Pertanyaan	Jawaban
6	Perusahaan mana saja yang perlu menerapkan perancangan dan pengujian ELC?	Rancangan dan pengujian atas ELC perlu dilakukan atas seluruh entitas yang menjadi cakupan ICOFR.
7	Bagaimana hubungan evaluasi ICOFR dengan audit laporan keuangan	Apabila terdapat *adjustment* signifikan pada laporan keuangan (baik yang berasal dari Eksternal Audit atas laporan keuangan maupun Client Late Adjustment) pada akhir periode pelaporan keuangan, maka Lini Ketiga harus mempertimbangkan adanya indikasi pengendalian yang tidak efektif. Untuk memastikan kewajaran angka pada laporan keuangan pada akhir periode pelaporan, Lini Pertama dapat melakukan penyesuaian *(adjustment)* pada laporan keuangan terkait dengan pengendalian yang telah diidentifikasi dan disimpulkan tidak dapat diremediasi hingga akhir tahun dan/atau pengendalian yang belum teremediasi hingga akhir tahun. Penyesuaian dapat dilakukan dengan merancang dan menjalankan prosedur tambahan (misalnya: melakukan konfirmasi ke pelanggan signifikan di akhir tahun, melakukan pengecekan ke dokumen untuk seluruh transaksi yang nilainya di atas materialitas dan sebagainya) untuk memastikan seluruh transaksi yang signifikan terkait dengan pengendalian yang tidak efektif telah didukung dengan dokumen pendukung yang valid dan telah tercatat secara akurat dan lengkap pada laporan keuangan. Di mana apabila berdasarkan prosedur tambahan yang dijalankan tersebut ditemukan ketidaksesuaian, maka Lini Pertama perlu melakukan pencatatan penyesuaian ke Laporan Keuangan.
8	Apakah pengungkapan signifikan yang menjadi cakupan ICOFR juga mencakup pengungkapan lainnya diluar laporan keuangan perusahaan?	Tidak. Pengungkapan yang menjadi cakupan ICOFR adalah pengungkapan pada laporan keuangan dan catatannya sebagaimana disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum (PSAK). Petunjuk Teknis ICOFR tidak mencakup penyusunan informasi keuangan lainnya yang disajikan di luar laporan keuangan perusahaan.

No	Pertanyaan	Jawaban
9	Apabila saat auditor melakukan prosedur audit pada draf awal laporan keuangan dan mengidentifikasi salah saji dalam draf awal laporan keuangan, apakah ini merupakan defisiensi signifikan dan indikator kuat dari defisiensi material	Selama perusahaan dapat mengkomunikasikan secara jelas (baik tertulis maupun lisan) kepada auditor tentang hal-hal berikut: a. Status penyelesaian laporan keuangan; b. Luasnya pengendalian yang telah beroperasi atau belum beroperasi pada saat itu; dan c. Tujuan perusahaan memberikan draf laporan keuangan kepada auditor. Sebagai contoh, perusahaan mungkin memberikan draf laporan keuangan kepada auditor untuk diaudit dengan catatan terdapat dua pengungkapan yang belum final sehingga masih akan dilakukan penilaian kesesuaian dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Tanpa adanya komunikasi apa pun dari perusahaan yang dengan jelas menunjukkan bahwa perusahaan menyadari bahwa dua catatan yang diwajibkan tersebut kurang, auditor mungkin menentukan bahwa kurangnya catatan tersebut merupakan salah saji material dari laporan keuangan yang merupakan defisiensi signifikan dan merupakan indikator kuat dari defisiensi material. Di sisi lain, jika perusahaan memperjelas saat memberikan draf laporan keuangan kepada auditor bahwa dua catatan yang diwajibkan tersebut kurang dan bahwa catatan yang telah selesai akan diberikan di kemudian hari, auditor tidak akan menganggap kelalaian tersebut pada saat itu sebagai salah saji material dari laporan keuangan. Diskusi dengan manajemen tentang masalah akuntansi yang muncul yang baru-baru ini diketahui oleh auditor, atau penerapan ketentuan akuntansi yang kompleks dan sangat teknis dalam keadaan khusus perusahaan, tidak harus merupakan indikasi defisiensi dalam pengendalian internal perusahaan atas pelaporan keuangan. Namun, seperti yang dijelaskan di atas, komunikasi yang jelas antara manajemen dan auditor tentang tujuan keterlibatan auditor adalah penting.
10	Apakah semua temuan yang ditemukan dalam pengujian pengendalian secara definisi merupakan defisiensi pengendalian?	Ya. Dalam Petunjuk Teknis telah diatur dalam pengambilan sampel TOE menggunakan pendekatan *zero tolerance* sehingga setiap temuan yang belum diremediasi pada saat evaluasi dikategorikan sebagai defisiensi pengendalian.

No	Pertanyaan	Jawaban
11	Apakah jenis pelaporan yang digunakan untuk SAS 70 dalam konteks pengendalian atas pelaporan keuangan?	Untuk keperluan ICOFR, Laporan SOC yang digunakan adalah SOC *Report* 1 tipe 2, dengan pertimbangan Laporan tersebut adalah laporan atas pengendalian pada *Service Organization* (SO) yang terkait dengan pengendalian internal atas pelaporan keuangan perusahaan pengguna dan mencakup: a. Kesesuaian rancangan pengendalian untuk mencapai tujuan pengendlaian terkait b. Efektivitas operasional pengendalian tersebut untuk mencapai tujuan pengendalian terkait.
12	Jenis kegiatan *Service Organization* (SO) apa yang perlu menjadi cakupan dalam pelaporan SAS 70?	Jenis SO yang menjadi cakupan dalam pelaporan SAS 70 yaitu layanan organisasi merupakan bagian dari sistem informasi perusahaan yang memengaruhi salah satu dari hal berikut: a. Kelas transaksi dalam operasi perusahaan yang signifikan terhadap laporan keuangan perusahaan. b. Prosedur, baik yang otomatis maupun manual, yang digunakan untuk memulai, mengotorisasi, mencatat, memproses, dan melaporkan transaksi perusahaan dari terjadinya hingga penyertaan dalam laporan keuangan. c. Catatan akuntansi terkait, baik elektronik maupun manual, yang mendukung informasi dan akun spesifik dalam laporan keuangan perusahaan yang terlibat dalam memulai, mengotorisasi, mencatat, memproses, dan melaporkan transaksi perusahaan. d. Bagaimana sistem informasi perusahaan menangkap peristiwa dan kondisi lain yang signifikan terhadap laporan keuangan. e. Proses pelaporan keuangan yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan perusahaan, termasuk estimasi akuntansi yang signifikan dan pengungkapan. Sebaliknya, hal ini tidak berlaku untuk situasi di mana layanan yang diberikan terbatas pada pelaksanaan transaksi oleh SO yang secara spesifik telah diotorisasi oleh perusahaan. Misalnya, pemrosesan transaksi rekening giro atau instruksi transfer kawat oleh bank tidak akan dianggap sebagai pengaturan SO.
13	Apabila perusahaan melakukan akuisi anak perusahaan baru, di mana anak perusahaan baru tersebut memiliki dampak yang signifikan ke pelaporan keuangan, kapan kewajiban implementasi dan	Kewajiban implementasi dan evalusi ICOFR berlaku bagi anak perusahaan mulai tahun buku berikutnya dari tahun akuisi dilakukan. Namun pada tahun buku akuisisi, perusahaan harus mengungkapkan bahwa perusahaan belum mengevaluasi pengendalian internal anak perusahaan tersebut dan cakupan ICOFR dari perusahaan belum mencakup pengendalian internal atas anak perusahaan baru. Perusahaan juga harus mengungkapkan subtotal kunci dari laporan posisi keuangan dan laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lainnya, seperti total aset bersih, pendapatan dan laba bersih yang dihasilkan dari konsolidasi

No	Pertanyaan	Jawaban
	evalusi ICOFR berlaku bagi anak perusahaan tersebut?	anak perusahaan baru yang pengendalian internalnya belum dievaluasi.
14	Apabila asesmen manajemen atas implementasi ICOFR disajikan dalam Laporan Tahunan Perusahaan, apakah perlu disertai dengan Laporan Asurans dari praktisi eksternal?	Ya, kami mendorong perusahaan untuk menyertakan baik Laporan Asesmen Manajemen tentang implementasi ICOFR dan laporan praktisi eksternal tentang asurans atas Laporan Asesmen Manajemen dalam laporan tahunan perusahaan.