BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pengertian Hubungan

Menurut Kamus Umum Bahasa Indonesia (1994:517), Hubungan diartikan sebagai berikut:

> "Hubungan adalah (1) sambungan; (2) pertalian; (3) sangkut-paut; (4) Kontak".

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (2001:409), Hubungan diartikan sebagai berikut:

> "Hubungan adalah (1) keadaan berhubungan; (2) kontak; (3) sangkut-paut; (4) ikatan".

2.2 Pendidikan Profesi Berkelanjutan

Kemajuan di bidang teknologi dan informasi yang semakin cepat telah membawa perubahan yang fundamental dalam pengelolaan Sumber Daya Manusia. Arus informasi telah mampu merubah cara pandang dan cara berfikir manusia. Tuntutan ini juga berpengaruh pada bidang audit internal yang semakin lama harus semakin meningkatkan mutu atau beberapa kriteria dari kecakapan teknis, mempunyai kesungguhan dan ketelitian kerja dalam profesinya, mengejar kepuasan orang lain, keberanian menaggung risiko, ketekunan dan ketabahan hati, integritas yang tinggi dan konsisten terhadap profesinya.

Pelatihan auditor internal di Indonesia baru dimulai pada awal tahun 1980-an secara teratur di beberapa perguruan tinggi dimulai di awal tahun 1990-an, dan ini pun banyak yang hanya merupakan mata kuliah pilihan bagi mahasiswa yang menekuni bidang akuntansi.

Oleh karena itu dapat dimengerti kalau masih banyak auditor internal di Indonesia sebenarnya belum memahami apa itu audit internal, dan bagaimana melaksanakan audit internal dalam organisasinya. Sementara dalam situasi yang demikian kemampuan auditor internal dituntut untuk dapat memberikan nilai tambah kepada organisasinya.

Selanjutnya untuk lebih meningkatkan mutu dan profesional Sumber Daya Manusia di bidang pengawasan maka atas dorongan kepala BPKB, Dirjen Pembinaan BUMN Departemen Keuangan dan beberapa Direksi BUMN maka Forum Komunikasi Satuan Pengawasan Intern BUMN/BUMD pada tanggal 17 April 1995 dengan akte Notaris Ny. Ratna Komala, SH Nomor 122 telah berusaha mendirikan dan menyelenggarakan pendidikan dan pelatihan bagi para auditor internal di Indonesia yaitu Yayasan Pendidikan Internal Audit (YPIA). Dengan mengacu dan menggunakan model dari The Institute of Internal Auditors (IIA) yang berpusat di Florida, Amerika Serikat.

Yayasan Pendidikan Internal Audit (YPIA) mempunyai sasaran sebagai berikut :

1. Pendidikan dan Pelatihan berjenjang bagi auditor internal dengan sertifikasi penuh secara nasional dan internasional.

2. Peningkatan kualitas dan profesionalisme Sumber Daya Manusia melalui konsultasi, seminar, penataran, penelitian dan pengembangan.

Strategi untuk mencapai sasaran itu dilakukan dengan cara :

1) Melaksanakan pendidikan dan pelatihan berjenjang dengan kurikulum, metode, persyaratan peserta, tenaga pengajar yang memenuhi kualifikasi sehingga dihasilkan tenaga pengawasan yang handal.
2) Menerbitkan sertifikasi auditor sesuai dengan jenjang pendidikan/pelatihan yang diikuti dengan sertifikasi penuh lingkup nasional maupun internasional.
3) Secara bertahap menuju ke pendidikan dan latihan dengan *standard Institute of Auditor* melalui sertifikasi *Qualified Internal Auditor* (QIA).

Qualified Internal Auditor (QIA) adalah sertifikat qualifikasi dalam bidang *internal auditing* yang merupakan simbol profesionalisme dari individu pemegangnya. Sertifikat QIA juga merupakan pengakuan bahwa pemegangnya telah memiliki pengetahuan dan keterampilan *internal auditing.*

QIA diberikan oleh DS-QIA yang terdiri dari para pakar maupun praktisi senior dalam bidang *internal auditing.* Sebagian besar dari anggota DS-QIA adalah para Pendiri atau Pengurus YPIA. Sampai saat ini YPIA adalah satu-satunya lembaga

yang diberi wewenang oleh DS-QIA untuk menyelenggarakan pendidikan sertifikasi QIA.

Sebagai suatu profesi, pemeriksaan internal harus dilaksanakan secara ahli dan ini menuntut para auditor internal untuk lebih mengembangkan pengetahuannya. Hal ini seperti yang tercantum dalam Standar Profesi Audit Internal (2004 : 37) yang menyatakan bahwa :

> "Para pemeriksa internal harus meningkatkan pengetahuan, keterampilan, dan kompetensinya melalui pengembangan profesionalisme yang berkelanjutan".

Hal penting mengenai pendidikan berkelanjutan yang dinyatakan dalam Standar Profesionalisme Audit Internal (2004 : 37), menyatakan bahwa pemeriksa berkewajiban meneruskan pendidikannya dengan tujuan untuk meningkatkan keahlianya. Mereka harus berusaha memperoleh informasi tentang kemajuan dan perkembangan baru dalam standar, prosedur, dan teknik-teknik audit. Pendidikan lebih lanjut dapat diperoleh melalui keanggotaan dan partisipasi dalam perkumpulan profesi, kehadiran dalam berbagai konferensi, seminar, kursus yang diadakan oleh suatu universitas, program pelatihan yang dilaksanakan oleh organisasi (*In House Program*) dan partisipasi dalam proyek penelitian.

Auditor internal didorong untuk meningkatkan keahliannya dengan mendapatkan sertifikasi profesi yang tepat, seperti *Certified Internal Auditor, Qualified Internal Auditor* dan lain sebagainya yang disarankan oleh konsorsium profesi audit internal.

Auditor internal dengan sertifikasi profesinya harus memperoleh pendidikan profesi yang berkelanjutan dan memadai untuk memenuhi kebutuhan yang berhubungan dengan upaya-upaya yang diperlukan mempertahankan sertifikasi profesinya.

Pendidikan merupakan upaya untuk mengembangkan sumber daya manusia. Pelaksanaan pendidikan diarahkan kepada peningkatan keterampilan, pengetahuan serta perubahan sikap atau perilaku kerja karyawan. Melalui proses belajar yang diterapkan, diharapkan terjadi perubahan pada peserta yang kurang tahu menjadi tahu, kurang terampil menjadi terampil serta sikap dan perilaku kerja yang negatif menjadi positif. Sehingga dengan adanya perubahan tersebut dapat meningkatkan efektivitas pekerjaan.

2.2.1 Pengertian Pendidikan Berkelanjutan

Seiring dengan perkembangan zaman, para auditor internal dituntut untuk meningkatkan kualitasnya, karena mereka selalu mengalami interaksi yang sering dan sensitif dengan pihak manajemen.

Pendidikan berkelanjutan dapat berguna untuk memperbaiki dan mengembangkan kompetensi profesionalisme seorang auditor internal. Pendidikan berkelanjutan dirancang untuk mengembangkan kemampuan agar dapat belajar secara berkelanjutan.

Selain itu auditor internal harus memperoleh informasi tentang kemajuan dan perkembangan baru dalam standar, prosedur, dan teknik-teknik baru dalam audit.

Untuk mendapatkan pengertian pendidikan berkelanjutan, penulis mengemukakan pendapat dari ahli dan mengangkat hasil penelitian sebelumnya. Menurut Hiro Tugiman (2002 : 31) dalam bukunya Standar Profesional Audit Internal, menyebutkan bahwa :

> ”Pendidikan berkelanjutan dapat diperoleh melalui keanggotaan dan partisipasi dalam suatu perkumpulan profesi, kehadiran dalam berbagai konferensi, seminar dan kursus yang diadakan dalam suatu universitas, program pelatihan yang dilaksanakan oleh organisasi (*in house training programs*), serta partisipasi dalam proyek penelitian”.

Dari kutipan yang telah dijelaskan sebelumnya oleh Hiro Tugiman (2002 : 31) dikemukakan bahwa pendidikan berkelanjutan bisa dilakukan oleh seorang auditor dengan cara mengikuti seminar, kursus, partisipasi dalam suatu perkumpulan profesi, dan sebagainya.

Menurut Badan Pemeriksa Keuangan dalam BPKRI *online* tahun 2005, pendidikan berkelanjutan adalah :

> ”Suatu program pendidikan yang dilakukan secara terus menerus dengan tujuan memelihara kompetensi para pemeriksa”.

Menurut Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) dalam IAI *online* 2007, pendidikan berkelanjutan adalah :

> ”Kegiatan belajar terus menerus (*continous learning*) yang ditempuh seorang akuntan agar senantiasa dapat memelihara, meningkatkan, dan mengembangkan kemampuan profesionalnya”.

Berdasarkan pengertian di atas, pendidikan berkelanjutan merupakan kegiatan yang dilakukan secara berkesinambungan untuk memberi, memperoleh, meningkatkan, mengembangkan potensi kerja, produktivias, disiplin, sikap serta etos kerja pada tingkat keterampilan dan keahlian tertentu sesuai jenjang dan kualifikasi jabatan dan pekerjaannya.

Menurut Simamora (2004 : 273), dalam bukunya Manajemen Sumber Daya Manusia mengemukakan bahwa :

> ”Pendidikan merupakan suatu penyiapan individu untuk memikul tanggung jawab yang berbeda atau lebih tinggi di dalam organisasi, sedangkan pelatihan merupakan serangkaian aktivitas yang dirancang untuk meningkatkan keahlian, pengetahuan, pengalaman, ataupun perubahan sikap seseorang”.

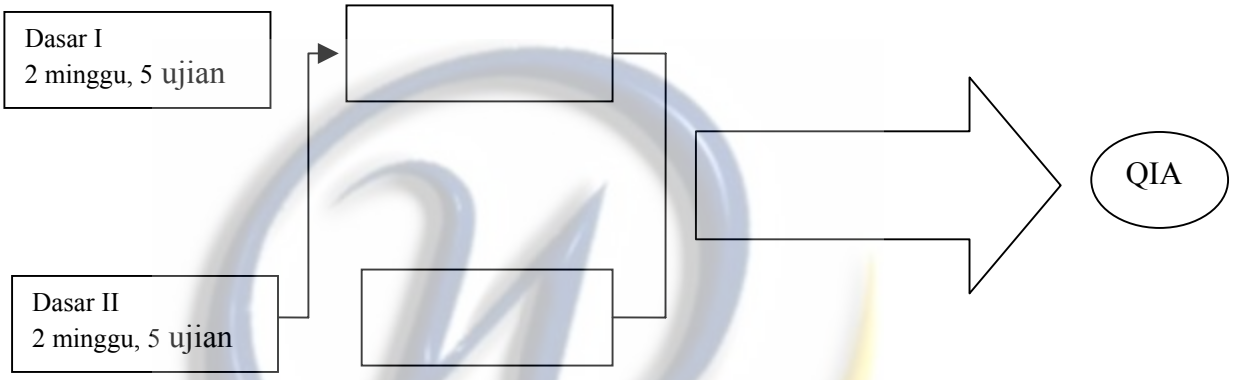
Berdasarkan pengertian di atas bisa kita lihat bahwa pendidikan dilakukan untuk mempersiapkan individu dalam memikul tanggung jawab yang berbeda atau lebih tinggi sedangkan pelatihan merupakan serangkaian aktivitas yang dirancang untuk meningkatkan keahlian, pengetahuan, pengalaman, ataupun perubahan sikap seseorang.

Qualified Internal Auditor (QIA) adalah sertifikat qualifikasi dalam bidang *internal auditing* yang merupakan simbol profesionalisme dari individu pemegangnya. Sertifikat QIA juga merupakan pengakuan bahwa pemegangnya telah memiliki pengetahuan dan keterampilan *internal auditing*. Sertifikat QIA diberikan kepada para kandidat yang telah lulus sekitar 20 jenis ujian yang diselenggarakan

dalam 5 (lima) jenjang pendidikan di Yayasan Pendidikan Internal Auditor (YPIA), seperti yang tampak pada gambar 1 berikut :

Gambar 1

Materi Ujian yang diselenggarakan oleh YPIA



Sumber: (Hiro Tugiman, 2004 : 27)

Dengan demikian pendidikan berkelanjutan dapat diukur dari :

a. Upaya memperoleh informasi kemajuan dan perkembangan baru dalam standar, prosedur dan teknik-teknik audit
b. Keikutsertaan dalam perkumpulan profesi
c. Kehadiran dalam konferensi, seminar, dan kursus-kursus atau pelatihan yang dilaksanakan oleh organisasi
d. Partisipasi dalam proyek penelitian

Pendidikan berkelanjutan dapat dijelaskan melalui beberapa hal di bawah ini, yaitu :

1. Jenis pendidikan dan pelatihan yang diikuti

   Jenis pendidikan dan pelatihan yang diikuti auditor internal bisa merupakan :

   i. Kursus yang diadakan oleh suatu lembaga, yang di dalamnya terdapat staf pengajar dan pelatih yang berkualitas dan kompeten di bidangnya yang bisa memberikan manfaat terhadap pengembangan potensi dan pengetahuan auditor internal.

   ii. Partisipasi dalam proyek penelitian, yang mempunyai pengaruh terhadap pengalaman dan pengembangan pengetahuan auditor internal.

   iii. Konferensi dan seminar, yang secara tidak langsung dengan banyak mendengarkan dan sering berinteraksi dapat berpengaruh terhadap cara berfikir dan meningkatkan pengetahuan auditor internal.

2. Frekuensi atau banyaknya program pendidikan dan latihan yang diikuti

   Frekuensi atau banyaknya program dalam pendidikan berkelanjutan biasanya disesuaikan dengan kebutuhan agar dapat di tempuh dengan efektif dan efisien.

3. Kesesuaian pendidikan dan pelatihan yang diikuti dengan aktivitas auditor

   Kesesuaian pendidikan dan pelatihan yang diikuti auditor internal merupakan hal yang sangat penting dan harus terfokus pada bidang yang dijalani, karena keahlian akan semakin terasah di bidang audit internal dan auditor internal akan memiliki kemampuan dan pengetahuan yang luas.

4. Tingkat pendidikan tenaga auditor internal

Sedikit banyaknya tingkat pendidikan auditor internal sangat berpengaruh terhadap kualitas seorang auditor internal. Karena dengan pendidikan yang lebih tinggi, seorang auditor lebih menguasai lebih banyak pengetahuan dan kemampuan untuk menjadi seorang yang profesional.

2.2.2 Tujuan Pendidikan Berkelanjutan

Seperti halnya berbagai aktivitas yang dilakukan perusahaan semua memiliki tujuan. Agar tujuan tersebut dapat dicapai sesuai dengan rencana, maka perlu diperhatikan terlebih dahulu tujuan yang akan dicapai perusahaan dalam melaksanakan programnya.

Secara umum pendidikan berkelanjutan menurut Ikatan Akuntansi Indonesia dalam IAI *online* bertujuan untuk :

1. Mendorong anggota untuk memelihara, meningkatkan dan mengembangkan kompetensi profesionalnya secara berkesinambungan
2. Membekali anggota dengan pengetahuan dan keahlian mutakhir di bidangnya sehingga mampu untuk menerapkannya dalam menjalankan tugas dan kewajiban profesionalisme mereka
3. Menjaga dan meningkatkan kepercayaan masyarakat kepada profesi akuntan dengan menunjukkan bahwa akuntan memiliki

standar kompetensi profesional sesuai dengan masyarakat pengguna jasa.

2.3 Audit Internal

Audit internal harus dijalankan secara objektif dan independen, karena dari audit internal ini akan dilakukan pemeriksaan terhadap berbagai catatan prosedur, pelaksanaan dari kebijakan perusahaan yang telah digariskan, memberi informasi dan saran perbaikan yang berguna bagi kelancaran jalannya aktivitas dalam perusahaan. Hal ini dapat membantu manajemen untuk mengambil keputusan yang tepat.

Teori-teori dasar dan konsep-konsep audit telah menjawab, bahwa keberadaan atau alasan diadakan audit dalam organisasi adalah bahwa audit ditujukan untuk memperbaiki kinerja. Suatu fungsi dapat berbentuk sebuah perusahaan, divisi, departemen, seksi, unit bisnis, fungsi bisnis, layanan informasi, sistem atau projek. Jika tindakan audit berhasil dalam meningkatkan kinerja unit, maka berarti menunjang ke arah perbaikan kinerja organisasi secara keseluruhan.

2.3.1 Perkembangan Audit Internal

Audit Internal telah berkembang sepanjang enam puluh tahun terakhir, profesi yang bertujuan untuk mengawasi efektivitas pengendalian intern ini telah berkembang menjadi aktivitas-aktivitas yang lebih luas cakupannya dibandingkan aktivitas-aktivitas yang dilakukan pada masa awal profesi ini dikenal. Perkembangan

yang cukup signifikan terjadi pada tahun 1999, di mana telah terjadi redefinisi audit internal yang disahkan oleh *Institute Internal Auditors (IIA) Board of Directors.*

Evolusi tersebut secara nyata terlihat dengan meningkatnya peran auditor pada entitas tempat ia bekerja. Pada saat ini fungsi tesebut diharapkan dapat berkembang mencakup fungsi yang lebih luas, di mana auditor tidak hanya memberikan suatu penilaian semata, tetapi juga memberikan jawaban-jawaban atas berbagai masalah yang ditemukan auditor internal sehubungan dengan audit yang dilakukan, dalam rangka meningkatkan manfaat atau nilai dari aktivitas-aktivitas entitas.

2.3.2 Pengertian Audit Internal

Pengertian audit internal yang berlaku pada saat ini tentunya telah banyak mengalami perkembangan seiring dengan berkembangnya dunia kerja dan perekonomian yang menuntut suatu perusahaan untuk menjalankan operasinya secara profesional yang berarti pemanfaatan sumber daya yang efektif dan efisien sesuai dengan tujuan perusahaan. Pada pernyataan Hiro Tugiman (1997 : 11), yaitu :

> "*Internal auditing* atau pemeriksaan internal adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan. Tujuan pemeriksaan internal adalah membantu para anggota organisasi agar dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif. Untuk itu pemeriksa internal akan melakukan analisis, penilaian, dan cara mengajukan saran-saran. Tujuan pemeriksaan mencakup pula pengembangan pengawasan yang efektif dengan biaya yang wajar".

Defenisi audit internal mengalami perkembangan, seperti yang telah ditetapkan oleh *IIA's Board of Directors* pada bulan juni 1999 dalam makalah seminar "Laporan Audit Internal Wajib Ditandatangani Auditor Bersertifikat" dengan pembicara Hiro Tugiman. Defenisi baru tesebut tidak hanya merefleksikan perubahan yang telah terjadi dalam profesi, defenisi tersebut juga mengarahkan auditor internal menuju peran yang lebih luas dan berpengaruh pada masa yang akan datang.

Defenisi yang telah disahkan oleh *IIA's Board of directors* bulan juni 1999 dikutip dari Amin. W. Tunggal (2003 : 3), adalah sebagai berikut :

> *"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes".*

Pertimbangan yang mendasari definisi baru tersebut, diungkapkan oleh Hiro Tugiman (2000 : 15), dalam makalahnya yang berjudul "Paradigma Baru Auditor Internal pada perusahaan", adalah :

1. Gambaran tentang profesi audit internal serasa lebih baik akan diperoleh dari seberapa baik jasa/pelayanan yang diberikannya, bila dibandingkan dengan siapa yang melaksanakannya atau apa saja yang dapat diberikan.
2. Agar tetap bertahan, profesi audit internal harus dapat dianggap sebagai pemberi nilai tambah bagi organisasi.
3. Audit internal perlu mengadopsi semua sudut pandang dari seluruh rantai nilai *(Value Chain).*

4. Struktur konseptual audit internal harus dapat menjangkau hal-hal di luar berbagai proses inheren yang dilakukannya, untuk mencerminkan auditor internal sebagai pendorong tersedianya jasa organisasional.
5. Standar dan pedoman profesi yang lainnya harus tidak sekedar menjadi pedoman bagi anggota.

Lebih lanjut layanan yang diharapkan dari auditor internal membantu semua level manajemen dalam rangka pertanggungjawaban mereka. Definisi menurut Sawyer (2003 : 6) adalah sebagai berikut :

"Audit Internal is systematic, objective appraisal by auditor internal of the operation and control within an organization to determine whether".

1. *Financial and operation information is accurate and reliable.*
2. *Risk to the enterprise are identified and minimized.*
3. *Eksternal regulation and acceptable internal policies ang procedure are followed.*
4. *Satisfactory operating criteria are met.*
5. *Resources are used effectively achieved all for the purpose of as sitting members of the organization in the effevtive discharge of their responsibilities".*

Dari definisi tersebut dapat diartikan bahwa audit internal adalah suatu fungsi penilaian yang objektif dan sistematis dalam menilai pengendalian dan kegiatan operasi dalam suatu organisasi yang dilakukan oleh auditor internal untuk meyakinkan bahwa :

1. Informasi keuangan dan operasi harus akurat dan *reliable.*
2. Risiko bisnis dapat diidentifikasi dan diminimalisasi.
3. Peraturan, kebijakan, dan prosedur telah ditaati.
4. Tercapainya kriteria kegiatan operasional organisasi.
5. Meyakinkan bahwa sumber daya telah digunakan secara efektif sesuai dengan tanggung jawabnya.

Menurut Sukrisno Agoes (2004 : 221) pengertian Audit Internal adalah sebagai berikut :

> "Audit Internal adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen puncak yang telah ditentukan dan ketaatan terhadap peraturan pemerintah dan ketentuan-ketentuan dari ikatan profesi yang berlaku."

Pengertian audit internal menurut Kell and Boynton (2001 : 983) adalah sebagai berikut :

> *"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."*

Pengertian Audit Internal menurut *The Professional Practices Framework* (2004 : xxix) adalah sebagai berikut:

> *"Internal Auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."*

Dan pengertian audit internal menurut Konsorsium Organisasi Profesi Auditor Internal (KOPAI) (2004 : 25), sebagai berikut :

> "Audit internal adalah kegiatan *assurance* dan konsultasi yang independen dan objektif yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan organisasi. Audit internal membantu organisasi untuk mencapai tujuannya, melalui suatu pendekatan yang sistematis dan teratur untuk mengevaluasi dan meningkatkan efekivitas pengelolaan risiko, pengendalian, dan proses *governance*".

Berdasarkan definisi menurut (KOPAI) (2004 : 25) tersebut, jelas terlihat perkembangan fungsi audit internal seperti tampak pada Tabel 2.1 berikut ini :

Tabel 2.1

Lama 1997	Baru 1999
1. Fungsi penilaian *independent* yang dibentuk dalam suatu organisasi.	1. Suatu aktivitas *independent* dan objektif.
2. Fungsi penilaian.	2. Aktivitas pemberian jaminan keyakinan dan konsultasi.
3. Mengkaji dan mengevaluasi aktivitas organisasi sebagai bentuk jasa yang diberikan bagi organisasi.	3. Dirancang untuk memberikan suatu nilai tambah serta meningkatkan kegiatan operasi organisasi.
4. Membantu agar para anggota organisasi dapat menjalankan tanggungjawabnya secara efektif.	4. Membantu organisasi dalam usaha mencapai tujuannya.

5. Memberi hasil analisis, penilaian, rekomendasi, konseling, dan informasi yang berkaitan dengan aktifitas yang dikaji dan menciptakan pengendalian efektif dengan biaya yang wajar.	5. Memberikan suatu pendekatan disiplin yang sistematis untuk mengevaluasi keefektifan manajemen risiko, pengendalian, dan proses pengaturan dan pengelolaan organisasi.

Sumber : Hiro Tugiman (2004 : 13)

Dari definisi tersebut di atas, dapat diuraikan kata-kata kunci audit internal sebagai berikut :

1. Kegiatan *assurance* dan konsultasi.

   Aktivitas pemberi jaminan keyakinan dan konsultasi bagi organisasi atau perusahaan.

2. Independen dan objektif.

   Para auditor internal dianggap mandiri jika dapat melaksanakan pekerjaan secara bebas dan objektif. Kemandirian para pemeriksa internal dapat memberikan penialaian yang tidak memihak, yang mana hal ini dangat diperlukan atau bagi pemeriksaan sebagaimana mestinya. Hal ini dapat diperoleh mengenai status organisasi dan objektif para auditor internal. Status organisasi unit auditor internal haruslah memberikan keleluasan untuk memenuhi atau menyelesaikan tanggung jawab pemeriksaan yang diberikan.

3. Memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi organisasi.

   Audit internal diharapkan mampu memberikan solusi dan membantu organisasi atau perusahaan untuk mencapai tujuan organisasi.

4. Pendekatan yang sistematis dan teratur.

   Auditor internal dalam melaksanakan tugasnya harus tepat pada pokok permasalahan sehingga permasalahan yang dihadapi organisasi atau perusahaan dapat segera terdeteksi dan diatasi.

5. Pengelolaan risiko.

   Audit internal memiliki fungsi dalam membantu organisasi dengan cara mengidentifikasi dan mengevaluasi risiko signifikan dam memberikan kontribusi terhadap peningkatan pengelolaan risiko dan sistem pengawasan intern.

6. Pengendalian.

   Auditor internal memiliki fungsi audit internal dalam membantu organisasi dalam memelihara pengendalian internal yang efektif dengan cara mengevaluasi kecukupan, efisiensi, dan efektivitas pengendalian tersebut, serta mendorong peningkatan pengendalian internal secara berkesinambungan.

7. Proses *governance.*

   Auditor internal memiliki fungsi audit internal dapat menilai dan memberikan rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses *governance* dalam mencapai tujuan-tujuan berikut ini :

   a. Mengembangkan etika dan nilai yang memadai di dalam organisasi.
   b. Memastikan pengelolaan kinerja organisasi yang efektif dan akuntabilitas.

c. Secara efektif mengkomunikasikan risiko dan pengendalian kepada unit-unit yang tepat dalam organisasi.

d. Secara efektif mengkoordinasikan informasi di antara pimpinan, dewan pengawas, auditor internal, dan manajemen.

Dari pengertian-pengertian audit internal tersebut dijelaskan bahwa pemeriksaan intern adalah suatu kegiatan penilaian independen, yang dipersiapkan dalam organisasi sebagai suatu jasa terhadap organisasi. Tanpa fungsi audit internal Dewan Direksi tidak akan memperoleh informasi internal yang independen mengenai kinerja anggota organisasi.

Auditor internal juga memiliki peran dalam pelaksanaan *Good Corporate Governance,* selain akibat dari esensi auditor internal dalam manajemen risiko juga karena karakter auditor internal memungkinkan auditor internal memiliki peran yang sangat penting, dimana *corporate governance* yang tidak efektif merupakan penyebab utama terjadinya krisis ekonomi dan kegagalan berbagai perusahaan di Indonesia. Organisasi profesi internal auditor berkeyakinan bahwa fungsi internal audit (Satuan Pemeriksa Intern) yang efektif mampu menawarkan sumbangan penting dalam meningkatkan proses *governance*, pengelolaan risiko, dan pengendalian manajemen. Internal auditor merupakan dukungan penting bagi komisaris, komite audit, direksi, dan manajemen senior dalam membentuk fondasi bagi pengembangan *corporate governance*.

Menurut *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD), seperti yang dikutip Majalah Manajemen Manusia edisi Juli tahun 2000, definisi *cooperate governance* adalah sebagai berikut :

> *"Corporate governance is the system by which business corporation are directed and controlled. The corporate governance structure specifies the distribution of rights and responsibilities among different participant in the corporation, such as, the board, manager, shareholders, and spells out the rules and procedures for making decisions on corporation affairs".*

Hasil pengkajian yang dilakukan OECD menunjukan bahwa terdapat empat prinsip yang perlu diperhatikan dalam pelaksanaan *Good Coorporate Governance*, empat prinsip tersebut adalah :

1. *Fairness* (Keadilan)

   Fairness adalah prinsip yang menekankan adanya kejelasan hak-hak pemilik baik modal serta sistem hukum dan penegakan peraturan-peraturan untuk melindungi hak-hak para pemegang saham terutama pemegang saham minoritas.

2. *Tranparancy* (Transparansi)

   Tranparancy adalah prinsip menjelaskan bahwa perusahaan secara regular dan tepat waktu menyediakan informasi yang cukup dan akurat terhadap *stakeholder.*

3. *Accountability* (Akuntabilitas)

   Accountability adalah prinsip yang menyatakan bahwa melalui pengawasan yang efektif yang mendasarkan pada keseimbangan kekuasaan antara direksi,

pemegang saham, komisaris dan auditor sangat penting dalam menciptakan pengelolaan yang baik pada suatu perusahaan, malalui hal tersebut akuntabilitas tercapai. Termasuk di dalamnya adalah pembatasan kekuasaan antara manajer perusahaan yang bertanggung jawab dalam kegiatan operasional sehari-hari dengan pemegang saham, yang terwakili oleh dewan komisaris.

4. *Responsibility* (Tanggung jawab)

   Responsibility adalah prinsip yang menjelaskan bahwa perusahaan mempunyai tanggung jawab dalam memenuhi ketentuan dan peraturan yang berlaku bagi perusahaan yang sesuai dengan bidang-bidang industri yang digeluti.

2.3.3 Tujuan dan Ruang Lingkup Audit Internal

Tujuan Audit Internal adalah untuk membantu semua anggota manajemen dalam melaksanakan tugas-tugas dan tanggung jawab mereka secara efektif dengan memberikan mereka analisa, penilaian, saran, komentar dan rekomendasi yang dianggap perlu mengenai kegiatan usaha, di mana para auditor internal dapat memberikan jasanya berupa informasi kepada manajemen.

Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (KOPAI) (2004 : 8), menyatakan bahwa :

> **"**Tujuan kewenangan dan tanggung jawab fungsi audit internal harus dinyatakan secara formal dalam Charter Audit Internal, konsisten dengan

Standar Profesi Auditor Internal (SPAI) dan mendapat persetujuan dari pimpinan atau Dewan Pengawas Organisasi".

Dari pernyataan yang dikemukakan oleh Gil Courtemanche yang dialihbahasakan oleh Hiro Tugiman (1997 : 99) dapat diartikan :

> "Tujuan auditor internal adalah membantu para anggota organisasi agar dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif, untuk hal tersebut, auditor internal akan memberikan berbagai analisis penilaian, rekomendasi, petunjuk dan informasi sehubungan dengan kegiatan yang akan diperiksa. Tujuan pemeriksaan mencakup pula usaha mengembangkan pengendalian yang efektif dengan biaya yang wajar".

Dengan kata lain tujuan audit internal adalah membantu organisasi untuk mencapai tujuannya melalui suatu pendekatan yang sistematis dan teratur untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengelolaan risiko, pengendalian dan proses *governance*, melalui pemberian opini dan rekomendasi supaya operasi-operasi organisasi itu dapat memberi nilai tambah dan tujuan organisasi dapat dicapai. Audit internal membantu manajemen dalam mencari kemungkinan yang paling baik dalam hal penggunaan sumber modal secara efektif dan efisien, termasuk efektivitas pengendalian dalam biaya yang wajar. Semua bantuan audit internal tersebut dapat diberikan melalui analisis-analisis, penilaian, saran-saran, bimbingan dan informasi tentang aktivitas yang sedang diperiksa.

Ruang lingkup audit internal menurut SPAI (2004 : 2100) adalah sebagai berikut :

> "Fungsi audit internal melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan proses pengelolaan risiko, pengendalian, dan

governance, dengan menggunakan pendekatan yang sistematis, teratur dan menyeluruh".

Ruang lingkup audit internal menurut Hiro Tugiman (1997 : 99-100) sebagai berikut :

"Ruang lingkup pemeriksaan internal menilai keefektifan sistem pengendalian internal serta pengevaluasian terhadap kelengkapan dan keefektifan sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi, serta kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan". Pemeriksaan internal harus :

a. *Mereview* keandalan (reliabilitas dan integritas) informasi finansial dan operasional serta cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasi dan melaporkan informasi tersebut.
b. *Mereview* berbagai sistem yang telah ditetapkan untuk memastikan kesesuaiannya dengan berbagai kebijaksanaan, rencana, prosedur, hukum, dan peraturan yang dapat berakibat penting terhadap kegiatan organisasi, serta harus menentukan apakah organisasi telah mencapai kesesuaian dengan hal-hal tersebut.
c. *Mereview* berbagai cara yang digunakan untuk melindungi harta dan bila perlu, memverifikasi keberadaan harta-harta tersebut.
d. Penilaian keekonomisan dan keefisienan penggunaan berbagai sumber daya.

e. *Mereview* berbagai operasi atau program untuk menilai apakah hasilnya akan konsisten dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan dan apakah kegiatan atau program tersebut dilaksanakan sesuai dengan yang direncanakan.

Ruang lingkup audit internal menurut Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (KOPAI) (2004 : 13) sebagai berikut :

"Fungsi audit internal melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan proses pengelolaan risiko, pengendalian, dan *governance* dengan menggunakan pendekatan sistematis, teratur, dan menyeluruh". Yang meliputi berikut ini :

1. Pengelolaan Risiko

   Fungsi audit internal harus membantu organisasi dengan cara mengidentifikasi dan mengevaluasi risiko signifikan dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan pengelolaan risiko dan sistem.

2. Pengendalian

   Fungsi audit internal harus membantu organisasi dalam memelihara pengendalian internal yang efektif dengan cara mengevaluasi kecukupan efisiensi, dan efektivitas pengendalian tersebut, serta mendorong peningkatan pengendalian internal secara berkesinambungan.

   a. Berdasarkan hasil penilaian risiko, fungsi audit internal harus mengevaluasi kecukupan efektivitas system pengendalian internal,

yang mencakup *governance*, kegiatan operasi dan sistem informasi organisasi, hal ini mencakup :

a) Efektivitas dan efisiensi kegiatan operasi
b) Keandalan dan integritas informasi
c) Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku
d) Pengamanan aset organisasi

b. Fungsi audit internal harus memastikan sampai sejauh mana hasil-hasil yang diperoleh konsisten dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.
c. Audit internal harus *mereview* kegiatan operasi dan program untuk memastikan sampai sejauh mana hasil-hasil yang diperoleh konsisten dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.
d. Untuk mengevaluasi sistem pengendalian intern diperlukan kriteria yang memadai.

3. Proses *governance*

Fungsi audit internal harus menilai dan memberi rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses *governance* dalam mencapai tujuan berikut :

a. Mengembangkan etika dan nilai-nilai memadai di dalam organisasi.
b. Memastikan pengelolaan kinerja organisasi yang efektif dan akuntabilitas.

c. Secara efektif mengkomunikasikan risiko pengendalian kepada unit-unit yang tepat di dalam organisasi.

d. Secara efektif mengkoordinasikan kegiatan.

2.3.4 Fungsi dan Tanggung Jawab Audit Internal

Fungsi dan tanggung jawab audit internal dalam suatu organisasi harus ditetapkan dengan jelas dan mendapat persetujuan dari pihak manajemen. Fungsi audit internal adalah sebagai alat manajemen untuk menilai efektivitas serta efisiensi pelaksanaan pengendalian intern perusahaan, kemudian memberikan hasil berupa saran dan rekomendasi bagi manajemen yang akan dijadikan landasan untuk pengambilan keputusan atau tindakan selanjutnya.

Menurut Arens et al (2006 : 136) tanggung jawab auditor internal adalah sebagai berikut :

> *"The auditor has a responsibility to plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free of material misstatement, whether caused by error or fraud."*

Arens et al mengemukakan bahwa auditor memiliki tanggung jawab untuk merencanakan dan menunjukkan hasil pemeriksaannya untuk memperoleh keyakinan yang memadai mengenai apakah laporan keuangan tersebut bebas dari kesalahan material dan apakah disebabkan oleh kesalahan atau kecurangan.

Fungsi audit internal dapat disimpulkan sebagai berikut :

1. Memberikan kepastian kepada manajemen dalam mencapai operasi perusahaan yang paling efektif dengan mentaati kebijaksanaan yang telah ditetapkan
2. Menentukan tingkat keandalan data keuangan dan efektivitas prosedur-prosedur
3. Menemukan dan memperbaiki operasi-operasi yang kurang efisien
4. Menyarankan perubahan seperlunya dalam berbagai tahap operasi perusahaan
5. Menentukan tingkat perlindungan, pertanggungjawaban, pengamanan harta perusahaan terhadap segala kerugian yang mungkin timbul
6. Menentukan tingkat koordinasi diantara kebijakan-kebijakan yang telah ditetapkan oleh manajemen.

Saran-saran dan kesimpulan auditor internal yang berupa rekomendasi-rekomendasi bagi manajemen tidak ada artinya, bila auditor internal tidak mempunyai kedudukan yang tepat dalam perusahaan. Oleh karena itu kedudukan dalam organisasi beserta wewenang dan tanggung jawab dari auditor internal harus ditetapkan dengan jelas.

2.3.5 Pelaksanaan Audit Internal

Menurut Ratliff (2002 : 113-470) pelaksanaan audit internal ini dapat dilakukan dalam beberapa tahap yaitu :

a. Pemilihan Auditee (*Selection of The Auditee*)

Pemilihan auditee secara khusus mungkin tidak hanya dari auditor saja, tetapi bisa juga oleh orang-orang yang terlibat dalam suatu perusahaan. Pada dasarnya ada 3 (tiga) metode penyeleksian auditee yaitu:

1. Pemilihan Sistematis (*Systematic Selection*)
2. Pemeriksaan Ad Hoc (*Ad Hoc Audits*)
3. Permintaan dari pihak yang diaudit (*Auditee Request*)

b. Persiapan Audit (*Audit Preparation*)

Persiapan proses audit meliputi 7 (tujuh) bagian yaitu:

1. Penentuan Tujuan dan Bidang Audit
2. Tinjauan atas Data Audit
3. Pemilihan Tim Audit
4. Komunikasi Pendahuluan
5. Persiapan Program Pendahuluan
6. Perencanaan Laporan Audit
7. Persetujuan dari Program Audit

c. Survey Pendahuluan (*Preliminary Survey*)

Tujuan dari survey pendahuluan adalah untuk memperoleh kesan awal auditee, untuk mengumpulkan bukti pendahuluan, untuk perencanaan audit lebih jauh, dan untuk memperoleh kerjasama dari auditee.

1. Konferensi Terbuka (*Opening Conference*)
2. *On site Tour*
3. Penyelidikan Dokumen (*Document Study*)

4. Penulisan Deskripsi (*Written Description*)
5. Pemeriksaan Analitis (*Analytical Reviews*)

d. Deskripsi dan Analisis Pengendalian Intern (*Description and Analysis Internal Control*)

Tahap empat ini merupakan aktivitas berikutnya yaitu mempersiapkan deskripsi terinci yang masuk akal tentang pengendalian intern auditee yang berhubungan dengan wilayah pembelajaran, memimpin *walk throught* dari transaksi terpilih dan operasi pada pengendalian kunci, menampilkan pengujian pengendalian yang terbatas, mengevaluasi pengendalian intern dan menafsirkan resiko yang dihubungkan dengan pengendalian.

e. Pengembangan Pengujian (*Expanded Testing*)

Pengembangan pengujian ini termasuk pemeriksaan catatan-catatan dan dokumen dokumen dan wawancara dengan manajemen dan pihak lain, pengamatan dan dokumentasi operasi, pemeriksaan kekayaan, dan pemeriksaan ulang akunting untuk kekayaan tersebut. Tujuan lain dari prosedur dalam penyediaan oleh auditor dengan pemahaman tentang bagaimana fungsi pengendalian perusahaan yang baik.

f. Temuan dan Rekomendasi (*Findings and Recommendations*)

Pada saat studi dan evaluasi tentang auditee selesai, maka auditor siap untuk mengembangkan temuannya dan menentukan apakah perubahan diperlukan untuk memperbaiki pengendalian intern. Temuan auditor termasuk kondisi sesungguhnya dari penelitian, kriteria untuk mengevaluasi kondisi, pengaruh dan

resiko yang dikumpulkan dengan beberapa masalah pemeriksaan dan akibat dari masalah-masalah tersebut.

Rekomendasi terdiri dari 4 (empat) bentuk yaitu :

1. Membuat tidak ada perubahan dalam sistem pengendalian
2. Peningkatan pengendalian memperbaiki efektivitas biaya dari pengendalian dengan mengubah pengendalian saat ini atau dengan membuat yang baru
3. Auditor mungkin mengajukan untuk menambah asuransi untuk mengurangi atau mnghilangkan resiko supaya memungkinkan untuk menambah atau memperbesar operasional sistem pengendalian
4. Auditor mungkin menganjurkan perubahan dalam tingkat pengembalian yang diperlukan untuk kepastian investasi.

g. Laporan Audit Internal (*Reporting Internal Audit*)

Pelaporan audit meliputi dokumentasi dan mengkomunikasikan hasil audit. Laporan berisi penjelasan dari sasaran audit, lingkungan, pertanyaaan, prosedur umum, temuan, dan rekomendasi-rekomendasi.

h. Tindak Lanjut (*Follow up*)

Tindak lanjut dapat mengambil 3 (tiga) bentuk umum yaitu :

1. Manajemen tingkat atas berkonsultasi dengan auditee untuk memutuskan jika, kapan, dan bagaimana sejumlah rekomendasi auditor akan dilakukan
2. Auditee melakukan keputusan tersebut

3. Auditor bersama dengan auditee memeriksa kembali apakah tindakan koreksi telah diambil dan hasil yang diharapkan sedang dicapai

i. Evaluasi Audit (*Evaluation of The Audit*)

Aktivitas terakhir yang berhubungan dengan audit adalah evaluasi yang dibuat oleh auditor sendiri. Manajer dan direktur memeriksa seberapa besar efektivitas audit yang telah dilakukan, bagaimana untuk mengerjakan lebih baik lagi dan manfaat apa yang dapat diambil untuk audit di masa yang akan datang.

2.3.6 Laporan Audit Internal

Tahapan yang dilakukan oleh audit internal setelah melakukan pengujian dan penilaian terhadap informasi yang telah ditetapkan dalam auditnya adalah melaporkan hasil audit tersebut dalam bentuk tertulis. Tetapi, seringkali kesulitan dalam menulis laporan audit internal dikarenakan penulisan sebuah laporan audit lebih sulit daripada penulisan sebuah laporan bisnis. Penulisan laporan audit harus dilakukan dengan baik karena untuk kepentingan profesi audit internal itu sendiri.

Laporan audit merupakan suatu alat penting untuk menyampaikan sesuatu serta meyakinkan auditee dan manajemen. Laporan audit yang meyakinkan auditee dan manajemen merupakan petunjuk atas langkah-langkah apa yang harus diambil oleh auditee dan pihak manajemen.

Menurut Standar Profesional Audit Internal (1997 : 68-75) menyatakan bahwa auditor internal harus melaporkan hasil audit yang dilakukannya dengan memperhatikan hal-hal berikut :

1. Laporan tertulis yang telah ditandatangani
2. Mendiskusikan berbagai kesimpulan dan rekomendasi dengan tingkatan yang tepat
3. Laporan harus objektif, jelas, singkat, konstruktif, dan tepat waktu
4. Laporan harus mengemukakan tantang maksud, lingkup dan hasil pelaksanan audit
5. Laporan mencantumkan rekomendasi bagi perkembangan yang mungkin dicapai
6. Mencantumkan pandangan dan pihak yang diaudit tentang berbagai kesimpulan atau rekomendasi
7. Pimpinan audit internal harus mereview dan menyetujui laporan audit akhir.

Suatu laporan audit akan dianggap baik apabila memenuhi kriteria dasar, seperti yang dikemukakan oleh Hiro Tugiman (2006 : 191) adalah :

1. "Objektivitas
2. Kewibawaan *(Authoritativeness)*
3. Keseimbangan
4. Cara penulisan yang profesional"

Jadi sebelum mengeluarkan laporan tertulis tersebut, audit internal harus melihat apakah laporan tersebut memenuhi kriteria mendasar. Apabila laporan tersebut sudah memenuhi kriteria maka barulah laporan audit tersebut ditulis.

Laporan yang disampaikan kepada manajemen akan mencerminkan kualitas pekerjaan audit internal. Bentuk laporan ini bersifat khusus karena ditujukan kepada manajemen dalam rangka menjaga keamanan harta perusahaan dan meningkatkan efisiensi.

2.3.7 Tindak Lanjut Audit Internal

Tindak lanjut merupakan tahap terakhir dari langkah audit internal, yang melaksanakannya adalah manajemen yaitu mengadakan perbaikan atau penyimpangan sesuai dengan rekomendasi yang diberikan oleh audit internal.

Audit internal terus-menerus meninjau tindak lanjut, karena tindak lanjut ini dimaksudkan supaya audit internal mempunyai keyakinan bahwa tindakan yang layak telah diambil sesuai dengan yang dilaporkannya pada laporan temuan audit.

Jadi, pekerjaan audit internal dikatakan efektif apabila pihak manajemen memanfaatkan hasil-hasil pekerjaan tersebut. Banyak kepala auditor merasakan bahwa faktor penting keberhasilan program audit internal adalah untuk membantu manajemen dalam mencapai tujuan.

2.3.8 Ukuran Kualitas Kinerja Audit Internal

Ukuran penetapan kinerja merupakan suatu indikator yang menyatakan hubungan antara hasil-hasil pelaksanaan kinerja dengan sasaran yang telah ditetapkan. Hal pokok yang menjadi pengukuran adalah *input* dan *output* dari suatu aktivitas. Sedangkan sasaran yang ingin dicapai adalah efesiensi dalam pelaksanaan dan efektivitas dan hasil yang dicapai.

Pengukuran kinerja audit internal sampai saat ini menjadi perdebatan. Namun telah dikeluarkan oleh pakar bidang audit internal diantaranya adalah kriteria pengukuran kinerja departemen audit internal berdasarkan kepatuhan terhadap Standar Profesi Auditor Internal (*Compliance With Standard audit Internal*) yang dikemukakan menurut Ward yang dikutip oleh *Chambers (1981 : 214)* sebagai berikut :

> *"The performance of internal audit (should be) measured in terms of their achievement of independently determined professional standard".*

Sedangkan menurut **Chambers (1981 : 201-215),** kinerja departemen audit internal dapat diukur dengan :

1. Tercapainya penghematan biaya (*Cost saving*)

   Pengukuran ini memiliki keterbatasan, antara lain dapat disebabkan auditor internal tidak melaksanakan tugas yang diberikan. Hal tersebut dapat mengakibatkan departemen audit internal menyimpang dari tujuan yang ingin dicapai. Biaya yang dimaksud ini adalah :

i. Penghematan biaya yang terjadi karena manajemen melaksanakan rekomendasi yang diajukan auditor internal.

Dalam pelaksanaannya sulit dibandingkan secara langsung, karena penghematan biaya yang dimaksud adalah biaya yang terjadi pada tahun setelah implementasi rekomendasi.

ii. Pada sisi yang berlawanan sangat mudah untuk mengabaikan biaya tambahan yang harus dikeluarkan karena adanya perubahan prosedur sistem operasi perusahaan, sesuai dengan rekomendasi auditor internal atau jika rekomendasi diajukan, ternyata rekomendasi tersebut tidak tepat.

iii. Pengaruh positif audit internal (*Internal auditing as a good influence*). Dengan adanya audit internal maka kecenderungan untuk berbuat salah dapat dieliminir dan juga mendorong manajemen melakukan orientasi pengendalian.

iv. Biaya yang dihemat berkaitan biasa yang harus dikeluarkan untuk membayar auditor eksternal. Auditor internal bertugas membantu auditor eksternal dalam melaksanakan tugasnya. Pekerjaan yang dilakukan auditor eksternal, dengan catatan auditor eksternal harus dapat mengandalkan pekerjaan auditor internal pekerjaan.

2. Penggunaan waktu (*Time utilization*)

Sehingga dasar pengukuran kinerja lainnya menurut Chambers adalah penggunaan waktu dalam melakukan pemeriksaan. Hal itu didukung oleh

peran waktu sebagai sumber daya utama dari departemen audit internal sehingga diperlukan pengendalian atas penggunaan waktu secara efektif. Terdapat empat bentuk pengendalian dalam mengukur kinerja :

1) Pengukuran waktu oleh auditor

   Setiap departemen audit internal seharusnya memiliki standar penggunaan waktu oleh auditor. Chamber menyarankan penetapan alokasi standar waktu dengan menggunakan persentase sehingga penggunaan waktu oleh auditor menjadi lebih produktif.

2) Waktu untuk melakukan pemeriksaan

   Sistem pelaporan pada saat bersamaan memberikan kesempatan untuk mengendalikan waktu yang benar-benar digunakan untuk melakukan pemeriksaan dibandingkan dengan waktu yang dianggarkan.

3) Tanggal target

   Apabila rencana pemeriksaan tahunan merupakan alat pengendalian atas penggunaan waktu oleh auditor maupun penyelesaian tugas individu auditor maupun penyelesaian tugas individu auditor internal, maka sangat realistis bila manajer audit mengendalikan audit dengan menerapkan tanggal selesai pemeriksaan. Tanggal target merupakan kunci utama pelaksanaan audit untuk meyakinkan bahwa target tersebut dapat tercapai. Aktivitas audit yang dikendalikan dengan menggunakan tanggal target meliputi :

(1) Penyelesaian pekerjaan lapangan

(2) Diskusi temuan audit dengan auditee

(3) Penyelesaian draft laporan audit

(4) Menerbitkan laporan audit akhir

(5) Tanggapan kepuasan manajemen

(6) Penyelesaian audit (*follow up*)

Dalam bukunya Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat, dan Rekayasa oleh Mulyadi (2001 : 415) memberikan konsep tentang pengukuran kinerja, yaitu penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu : organisasi, bagian organisasi dan personilnya berdasarkan sarana, standar serta kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Sedangkan tujuannya adalah untuk memotivasi personil dalam mematuhi standar perilaku yang telah ditetapkan sebelumnya.

Disarikan dari pengertian pengukuran kinerja di atas dapat ditarik kesimpulan, bahwa pengukuran kinerja merupakan suatu mekanisme untuk menilai keberhasilan organisasi dalam pelaksanaan strategi yang telah ditetapkan. Pengukuran kinerja memberikan informasi yang dibutuhkan oleh manajemen untuk melakukan evaluasi ulang terhadap rencana, strategi, dan titik-titik dimana perusahaan harus mengambil inisiatif perubahan penyesuaian atas aktivitas perencanaan dan pengendalian.

2.4 Profesionalisme Auditor Internal

2.4.1 Pengertian Profesionalisme

Istilah "profesionalisme" berasal dari kata profesi yang mempunyai arti pekerjaan yang dikuasai karena pendidikan keahlian. Selanjutnya profesionalisme adalah mutu, kualitas, dan tindak tanduk yang merupakan ciri suatu profesi.

Kata profesi itu berasal dari Bahasa latin, yaitu ***"Professus"*** yang makna semula dihubungkan dengan sumpah atau janji yang bersifat keagamaan. Orang yang menyandang profesi, biasa disebut profesional. Profesional memiliki beberapa pengertian, yaitu :

1) Bersangkutan dengan profesi
2) Memerlukan kepandaian khusus untuk menjalankannya
3) Mengharuskan adanya pembayaran untuk melakukannya (lawan kata amatir)

Dari pengertian tersebut maka berkembang istilah profesionalisme, yaitu standar perilaku dan tindak tanduk yang diterapkan para profesional dalm menjalankan profesinya. Profesional menuntut kemampuan teknis yang tinggi, serta watak dan sikap mental yang berorientasi pada keinginan untuk melakukan atau menghasilkan yang terbaik.

Menurut Arens et al (2006 : 74) mengartikannya sebagai berikut :

'Professional means aresponsibility for conduct that extended beyond satisfying individual responsibilities and beyond the requirement of our society law regulation".

Berdasarkan hal tersebut diatas, profesionalisme adalah tanggung jawab untuk berperilaku yang lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab yang dibebankan kepadanya dan lebih dari sekedar memenuhi Undang-undang dan peraturan masyarakat.

2.4.2 Standar Profesi Auditor Internal

Standar Profesi Auditor Internal (SPAI) di Indonesia baru ditetapkan mulai tanggal 12-05-2004 dan mulai diberlakukan pada tahun 2005. SPAI disusun/diadaptasi dari *Standards for Professional Practice of Internal Auditing* tahun 2002 (SPPIA-USA) oleh lima konsorsium audit internal, yaitu : Yayasan Pendidikan Internal Auditor (YPIA), Dewan Sertifikasi *Qualified* Internal Auditor (DS-QIA), *Institute of Internal Auditor's* (IIA's) Indonesia Chapter, Perhimpunan Auditor Internal Indonesia (PAII), dan Forum Komunikasi Satuan Pengawasan Intern (FK- SPI).

SPAI merupakan awal dari serangkaian Pedoman Praktik Audit Internal (PPAI), SPAI terdiri atas 3 standar, yaitu : (1) Standar Atribut, (2) Standar Kinerja, dan (3) Standar Implementasi, yaitu :

1. Standar Atribut berkenaan dengan karakter organisasi, individu dan pihak-pihak yang melakukan kegiatan audit internal. Seperti tujuan, kewenangan, tanggung jawab yang dinyatakan secara jelas dan tertulis dalam "Charter audit Internal" yaitu dokumen yang memuat tujuan, wewenang, dan tanggung

jawab audit internal yang disahkan oleh dewan direksi. Selain itu pula berhubungan dengan karakteristik objektifitas, independensi, keahlian dan kecermatan profesional serta program jaminan dan peningkatan kualitas fungsi audit internal agar terpelihara.

2. Standar Kinerja menjelaskan sifat dari kegiatan audit internal, apa yang harus diaudit? Bagaimana prosesnya? merupakan ukuran kualitas pekerjaan audit internal dan memberikan praktek-praktek terbaik pelaksanaan audit. (harus ada perencanaan, komunikasi, koordinasi, kebijakan, prosedur dan SDM)
3. Standar Implementasi hanya berlaku satu penugasan tertentu (misalnya, untuk kegiatan konsultasi, untuk kegiatan investigasi dan standar implementasi *control self assessment*/CSA)

Menurut Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (2004 : 3) menyatakan bahwa :

Latar belakang dibuatnya Standar Profesi Audit Internal, dikarenakan banyak pihak dewasa ini semakin mengandalkan peran auditor internal dalam mengembangkan dan menjaga efektivitas sistem pengendalian intern, pengelolaan risiko, dan *corporate governance*. Telah banyak peraturan perundang-undangan, baik ditingkat nasional maupun internasional yang mencerminkan kepercayaan dan kebutuhan masyarakat terhadap peran audit internal dan sistem pengendalian intern yang menjaga efektivitas organisasi, terutama untuk menghindari krisis serta kegagalan organisasi.

Di Indonesia, pembentukan fungsi audit internal merupakan keharusan bagi Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Bank, dan Lembaga Pemerintah. Perusahaan Publik (Tbk) wajib membentuk Komite Audit. Agar dapat menjalankan tugasnya secara efektif, komite audit juga memerlukan fungsi audit internal.

Sistem pengendalian intern semakin menjadi tumpuan dalam mewujudkan organisasi yang sehat dan berhasil. Kewajiban untuk mengembangkan, menjaga dan melaporkan sistem pengendalian intern merupakan ketentuan bagi instansi pemerintah dan BUMN/BUMD, Bank, Perusahaan Publik, maupun Lembaga Pemerintah. Auditor internal dapat memberikan sumbangan yang besar bagi komisaris, dewan pengawas, direksi, komite audit, pimpinan organisasi/lembaga, serta manajemen senior dalam mentaati kewajiban tersebut dan memberi nilai tambah organisasi.

Agar dapat mengemban kepercayaan yang semakin besar dan menjalankan peran tersebut dengan baik, auditor internal memerlukan suatu kode etik dan standar yang seragam dan konsisten, yang menggambarkan praktik-praktik terbaik audit internal, serta merupakan ukuran kualitas pelaksanaan tugas untuk memenuhi tanggung jawab profesinya.

Standar-standar yang ada dewasa ini pada umumnya hanya berlaku dalam lingkungan terbatas. Sebagian dari standar tersebut perlu disesuaikan dengan praktik-praktik audit internal yang berkembang saat ini.

Sehubungan dengan hal-hal tersebut di atas, Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal memandang perlu diterbitkannya Standar Profesi Audit Internal (SPAI

). Dengan harapan dapat menjadi pedoman bagi auditor internal dalam melaksanakan kegiatannya.

Tujuan Standar Profesi Audit Internal (2004 : 5), adalah sebagai berikut :

1. Memberikan kerangka dasar yang konsisten untuk mengevaluasi kegiatan dan kinerja satuan audit internal maupun individu auditor internal.
2. Menjadi sarana bagi pemakai jasa dalam memahami peran, ruang lingkup, dan tujuan audit internal.
3. Mendorong peningkatan praktik audit internal dalam organisasi.
4. Memberikan kerangka untuk melaksanakan dan mengembangkan kegiatan audit internal yang memberikan nilai tambah dan meningkatkan kinerja kegiatan operasional organisasi.
5. Menjadi acuan dalam menyusun program pendidikan dan pelatihan bagi auditor internal.
6. Menggambarkan prinsip-prinsip dasar praktik audit internal yang seharusnya *(International best practices)*

Dikutip dari Husi (2003), bahwa auditor internal merupakan profesi yang kegiatannya dijalankan pada berbagai lingkungan yang berbeda-beda, dimana masing-masing lingkungan ini mempunyai karakteristiknya masing-masing. Pada perusahaan atau organisasi sebagai lingkungan kerja audit internal, setiap perusahaan tersebut mempunyai tujuan, ketentuan, kebijaksanaan maupun faktor budaya yang

berbeda-beda. Masing-masing faktor tersebut akan mempengaruhi pelaksanaan audit internal dalam masing-masing lingkungan.

Untuk menjaga profesionalisme dalam profesi auditor internal, maka diperlukan suatu standar atau ukuran untuk dijadikan sebagai patokan pelaksanaan pekerjaannya.

Keberadaan sebuah standar bagi sebuah profesi adalah suatu hal yang mutlak diperlukan, untuk menghindari terjadinya berbagai penyimpangan yang pada akhirnya akan merugikan profesi auditor internal itu sendiri. **Kegunaan dari Standar Profesi** menurut **Husi**, yaitu :

1. Memberikan pengertian tentang peran dan tanggung jawab pemeriksaan internal kepada seluruh tingkatan manajemen, dewan direksi, badan-badan publik, pemeriksa eksternal dan organisasi-organisasi profesional yang berkaitan.
2. Meningkatkan dasar pedoman dan pengukuran penilaian pelaksanaan pemeriksaan internal.
3. Memajukan praktek pemeriksaan internal.

Menurut **Husi**, hal-hal yang harus diperhatikan **dalam menetapkan suatu Standar Profesi**, adalah :

1. Dewan direksi akan dianggap bertanggungjawab atas kecukupan dan keefektifan sistem pengendalian intern organisasinya dan kualitas dari pelaksanaannya.

2. Para anggota manajemen mengandalkan audit internal sebagai alat penyaji analisa yang objektif, penilaian-penilaian, rekomendasi-rekomendasi, saran dan informasi dalam pengawasan dan kegiatan organisasi.
3. Para pemeriksa internal akan menggunakan hasil pemeriksaan internal untuk melengkapi pekerjaannya bila para pemeriksa internal telah dipeoleh secara mandiri/bebas dalam pelaksanaan pekerjaan secara profesional.

Perkembangan profesi audit internal di Indonesia belum berkembang secepat profesi auditor eksternal. Pada saat ini belum terdapat suatu standar resmi yang mengatur pelaksanaan fungsi audit internal pada badan usaha milik Swasta di Indonesia. Usaha-usaha untuk membuat standar untuk profesionalisme auditor terus dilakukan dengan mengacu pada standar profesi yang ditetapkan oleh The *Institute of Internal Audit*ors (IIA) yang selama inni sudah umum digunakan.

Pembentukan suatu standar profesi mutlak diperlukan telah dimulai diterbitkannya berbagai macam buku yang membahas mengenai profesi audit internal. Salah satunya adalah Standar Profesionalisme Internal Auditor oleh Hiro Tugiman yang berisi norma-norma Praktik Profesional Internal Audit, pernyataan tanggung jawab *internal audit*, dan konsep Kode Etik Ikatan Internal Auditor Indonesia. Standar profesi ini bersumberkan pada standar yang telah ditetapkan oleh *The Institute of Internal Auditors* (IIA) dan berbagai *literature* lainnya.

Standar Profesi Internal Auditor menurut The Institute of Internal Auditors (IIA) (1997 : 16) meliputi :

1. Independensi atau kemandirian

   Internal audit haruslah mandiri dan terpisah dari kegiatan-kegiatan yang diperiksanya.

2. Kemampuan profesional

   Internal audit harus mencerminkan keahlian dan dengan kegiatan profesional yang seharusnya.

3. Lingkup pekerjaan

   Lingkup pekerjaan dari auditor internal haruslah meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan dan keefektifan sistem pengendalian intern yang dimiliki organisasi dan kualitas dari pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan.

4. Pelaksanaan kegiatan pemeriksaan

   Kegiatan pemeriksaan harus meliputi perencanaan pemeriksaan, pengujian dan pengevaluasian informasi, pemberitahuan hasil-hasil dan menindaklanjutinya.

5. Manajemen bagi audit

   Pimpinan audit internal harus mengelola bagian audit yang tepat.

2.4.3 Auditor Internal yang Profesional

Fenomena yang ada menghadapkan auditor internal pada tantangan untuk mampu mewujudkan suatu *Good Corporate Governance*. Tantangan ini membutuhkan suatu profesionalisme dari para Auditor Internal. Berdasarkan

Keputusan Menteri Negara/Keputusan Badan Penanaman Modal dan Pembinaan BUMN No. Kep 23/Mp-p BUMN (tanggal 31 Mei 2000) menyatakan defenisi dari *Good Corporate Governance*, yaitu :

> "Prinsip korporasi yang sehat yang perlu ditetapkan dalam pengelolaan perusahaan yang dilaksanakan semata-mata demi kepentingan perusahaan dalam rangka mencapai maksud dan tujuan perusahaan".

Hal senada yang diungkapkan oleh *Forum for Corporate Governance in Indonesia* (FCGI) yang menyatakan defenisi *Good corporate Governance,* yaitu :

> "Seperangkat peraturan yang menetapkan hubungan antara pemegang saham, pengurus, pihak kreditur, pemerintah, karyawan serta para pemegang kepentingan intern dan ekstern lainnya dengan hak-hak dan kewajiban mereka atau dengan kata lain sistem yang mengarahkan dan mengendalikan perusahaan".

Selanjutnya **FCGI** menyatakan bahwa dalam mewujudkan suatu *Good Corporate Governance,* sebuah perusahaan harus memenuhi empat prinsip GCG yaitu keadilan, transparasi, akuntabilitas dan pertanggungjawaban. Dari keempat prinsip minimal Auditor Internal dihadapkan pada tanggung jawab akuntabilitas perusahaan. **FCGI** menyatakan beberapa karakteristik akuntabilitas yang diantaranya menyatakan para Auditor Internal tersebut adalah :

1. Membantu dewan dalam menilai risiko utama dan memberi nasehat pada pihak manajemen.
2. Mengevaluasi sistem internal kontrol dan bertanggungjawab pada Komite Audit.

3. Menelaah peraturan *Good Corporate Governance* minimal satu tahun sekali.

Hal ini berarti membutuhkan profesionalisme seorang Auditor Internal harus dilaksanakan secara ahli dan dengan ketelitian profesional. Hal ini seperti yang tercantum dalam Standar Profesional Audit Internal (1997), bahwa :

> "Kemampuan profesional merupakan tanggung jawab bagian audit internal dan setiap auditor internal. Pimpinan audit internal dalam setiap pemeriksaan haruslah menugaskan orang-orang secara bersama atau keseluruhan memiliki pengetahuan, kemampuan, dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas".
> (Hiro Tugiman, 1997 : 27)

Auditor internal dapat menjadi profesional apabila memenuhi kriteria. Ada beberapa kriteria yang dipersyaratkan dalam menuju Profesionalisme Auditor Internal dalam Jurang Mangu *Online* (2002) yakni :

1. Pelayanan kepada Masyarakat
2. Calon anggota harus mengikuti pelatihan spesialisasi yang lama
3. Sumbangan untuk Kode Etik
4. Asosiasi Profesi
5. Publikasi
6. Ujian
7. Pembatasan

Hiro Tugiman dalam Sumber Daya Manusia yang Profesional (2002) menyatakan bahwa setiap pimpinan organisasi satuan audit internal harus mempertimbangkan berbagai atribut dalam memiliki stafnya sebagai auditor

profesional terutama dalam hal kemampuan konseptual, kompetensi, teknis, dedikasi yang tinggi dalam cabang pekerjaan/profesi yang ditekuni, dan tetap konsisten pada cabang pekerjaan/profesinya.

Dengan pendidikan yang dimiliki, para auditor internal diharapkan mampu untuk mengembangkan pengetahuan keterampilan, dan disiplin untuk kinerja pekerjaan audit internal sebagaimana yang dipersyaratkan dalam *Standard for Profesional Practice of Internal Auditing*.

Dalam artikel yang sama Hiro Tugiman menyatakan bahwa setiap auditor internal yang profesional harus memiliki beberapa kualitas yang dipersyaratkan, yaitu :

1. Kemampuan untuk beradaptasi dengan lingkungan yang selalu berubah dalam penugasan auditnya
2. Agar dapat berkomunikasi dengan berhasil, auditor internal harus paham apa yang membuat organisasi bereaksi senang atau tidak suka.
3. Dalam menghadapi permasalahan yang rumit, auditor internal harus mampu menahan tekanan yang dapat menjatuhkannya dari tujuan.
4. Untuk dapat mengekspresikan pendapat profesionalnya, auditor internal harus memiliki integritas dan objektivitas yang tinggi dalam menjalankan tugas.
5. Memiliki kemampuan teknis yang memadai untuk menjalankan tugas yang dibebankan kepadanya.

Berbicara mengenai profesionalisme maka tidak lepas dari peran auditor internal itu sendiri dalam perusahaan. Pada masa lalu, auditor internal lebih banyak memusatkan perhatian pada aspek pengendalian intern dalam arti sempit (*compliance*).

Menurut Hiro Tugiman dalam Sumber Daya Manusia yang Profesional (2002), bahwa untuk menjadi profesional diperlukan jenjang karier yang jelas, pendidikan dan pelatihan yang berkesinambungan, remunerasi yang memadai, dan pembinaan yang efektif.