

## BAB 2 LANDASAN TEORI

### 2.1 Pengertian *Internal Audit*

*Internal auditor* adalah kegiatan yang memiliki tujuan utama untuk menilai pengendalian perusahaan dalam memastikan bahwa resiko bisnis telah ditangani dan bahwa tujuan dan sasaran perusahaan dicapai secara efisien, efektif dan ekonomis (Ratliff et al., 1996).

Sedangkan definisi *internal auditor* menurut *Institute of Internal auditors* (IIA) adalah sebuah kegiatan *assurance* dan konsultasi yang bersifat independen dan objektif yang dirancang untuk menambah nilai dan memperbaiki operasional perusahaan melalui pendekatan sistematis dan terbatas untuk melakukan evaluasi dan perbaikan terhadap efektifitas proses manajemen resiko, pengendalian dan tata kelola.

Defnisi *internal audit* menurut IIA yang menitikberatkan pada kegiatan yang menciptakan nilai mempunyai beberapa implikasi terhadap penilaian kinerja *internal audit* yaitu bagaimana departemen *internal audit* mengukur penambahan nilai yang telah tercipta, penilaian kinerja seperti apa yang dapat membantu departemen *internal audit* dalam menambah nilai dalam organisasi, dan penilaian kinerja seperti apa yang dapat membantu pimpinan *internal audit* untuk menyampaikan strategi yang memfokuskan pada kegiatan menambah nilai ([www.theiia.org](http://www.theiia.org)).

*Internal audit* adalah fungsi yang pada awalnya memiliki tanggung jawab untuk mendukung eksternal audit yang kemudian berkembang menjadi untuk melaksanakan penilaian atas efisiensi dan efektifitas organisasi melalui metode yang dinamakan audit operasional dan kemudian memberikan rekomendasi yang dapat membantu manajemen untuk memecahkan permasalahan dengan tindakan perbaikan (Alexander Hamilton Institute Incorporated, 1985).

Terdapat istilah lain yang digunakan untuk menggambarkan aplikasi dari *internal audit* yaitu *operational review* yang mempunyai definisi sebuah proses penilaian atas operasional dan kegiatan internal untuk mengidentifikasi area-area yang memerlukan perbaikan positif yang mengarah kepada perbaikan

berkelanjutan atau bertujuan untuk melakukan kegiatan operasional secara ekonomis, efisiensi dan efektif (Reider,Rob, 1999)

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa *internal audit* adalah sebuah kegiatan yang bertujuan untuk melakukan pemeriksaan objektif atas bukti-bukti yang ada dengan tujuan untuk memberikan penilaian independen atas proses manajemen resiko, pengendalian dan tata kelola dalam perusahaan dan kegiatan pemberian konsultasi untuk menambah nilai perusahaan dan memperbaiki kegiatan operasional perusahaan dengan mencapai ekonomisasi, efisiensi dan efektivitas proses.

## 2.2 Ekonomis, Efisiensi, dan Efektif

Penentuan apakah perusahaan menjalankan kegiatan operasionalnya secara ekonomis atau tidak dinilai dari banyaknya biaya yang dibutuhkan perusahaan untuk melakukan kegiatan tersebut dan apakah perusahaan telah melakukan penghematan sumber daya yang ada dengan melakukan penilaian atas hal-hal sebagai berikut (Reider, 1999):

- Apakah perusahaan telah mengikuti praktek pembelian yang baik.
- Apakah terdapat kelebihan pegawai yang menjalankan fungsi-fungsi kunci.
- Apakah terdapat kelebihan bahan baku.
- Apakah perusahaan menggunakan peralatan yang lebih mahal dari yang seharusnya.
- Apakah perusahaan telah menghindari pemborosan sumber daya.

Sementara penentuan apakah perusahaan menjalankan kegiatan operasionalnya secara efisien dinilai dari dari metode yang digunakan oleh perusahaan untuk melakukan kegiatan operasional yaitu apakah perusahaan menjalankan tanggung jawabnya dengan usaha yang minimum. Beberapa contoh kegiatan operasional yang tidak efisien adalah sebagai berikut:

- Penggunaan prosedur manual dan komputerisasi yang tidak tepat.
- Aliran kertas kerja yang tidak efisien.
- Struktur organisasi atau pola komunikasi yang membebankan.
- Duplikasi kerja.

- Langkah kerja yang seharusnya tidak perlu dilakukan.

Penilaian seberapa efektif suatu perusahaan dalam melakukan kegiatan operasionalnya dapat dilihat dari hasil kegiatan perusahaan tersebut yaitu apakah perusahaan berhasil mencapai hasil atau keuntungan sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan atau berdasarkan kriteria yang dapat diukur lainnya. Beberapa contoh penilaian terhadap efektifitas suatu perusahaan adalah sebagai berikut:

- Penilaian terhadap sistem perencanaan yang dimiliki oleh perusahaan yaitu apakah sasaran yang dikembangkan telah realistis, objektif dan detail.
- Penilaian terhadap kelayakan sistem manajemen untuk mengukur efektifitas.
- Penentuan sampai sejauh mana hasil yang dicapai.
- Identifikasi faktor-faktor yang menghambat hasil kinerja yang baik

Berikut adalah gambar pengaruh efisiensi, ekonomis dan efektivitas terhadap organisasi yang ditinjau ulang:

Gambar 2.1 Pengaruh Efisiensi, Ekonomis dan Efektivitas terhadap Organisasi yang Direview



Sumber: *Operational Review: Maximum Results at Efficient Costs* (Reider, 1999)

Ekonomis adalah bagaimana perusahaan dapat melakukan kegiatan operasionalnya dengan murah, yaitu biaya per unit tenaga kerja, material dan lain-lain sesuai dengan anggaran. Dengan kata lain ekonomisnya suatu perusahaan dapat diukur dengan membandingkan berapa *input* yang dianggarkan akan

digunakan dalam kegiatan operasional dibandingkan dengan *input* aktualnya (Chambers, et. al, 1999).

Sementara pengertian efisiensi adalah bagaimana perusahaan melakukan kegiatan operasionalnya dengan benar sebagai contoh dengan adanya suatu sistem yang dapat mencegah terjadinya pemborosan dan pengerjaan ulang. Efisiensi suatu perusahaan dapat diukur dengan membandingkan *input* aktual yang digunakan dengan *output* aktual yang digunakan. Sedangkan yang dimaksud dengan efektifitas perusahaan adalah bagaimana perusahaan melakukan kegiatan operasionalnya dengan benar dalam rangka mencapai tujuannya. Efektifitas suatu perusahaan dapat diukur dengan membandingkan *output* aktual yang dihasilkan dalam kegiatan operasional dibandingkan dengan anggaran *output* yang sudah direncanakan oleh manajemen.

### 2.3 Piagam Audit

Piagam audit internal merupakan dokumen utama yang menyajikan peranan dan tanggung jawab *auditor* dalam organisasi (Pickett, 2004). Sementara menurut IIA, piagam kegiatan *internal audit* adalah sebuah dokumen tertulis dan formal yang mendefinisikan tujuan, wewenang dan tanggung jawab kegiatan *internal audit*. Piagam *internal audit* harus: (a) menentukan posisi kegiatan *internal audit*; (b) memberikan otorisasi untuk akses kepada catatan, karyawan dan properti fisik yang terkait dengan kinerja penugasan; dan (c) mendefinisikan lingkup kegiatan *internal auditor*.

Pada prakteknya, piagam audit menggambarkan keseimbangan antara pekerjaan *assurance* dan konsultasi dan keseimbangan antara *internal audit* dan tata kelola, resiko dan sistem pengendalian. Piagam audit ini harus mendapat persetujuan terlebih dahulu dari dewan direksi dan komite audit.

Di masa lalu, piagam audit tidak pernah diubah setelah ditandatangani oleh dewan. Namun dewasa ini, setiap organisasi terus menerus mengalami perubahan pada saat berusaha untuk tetap berada dalam pasar mereka, dengan demikian piagam audit dinilai secara periodik apakah tujuan, wewenang, dan tanggung jawab sebagaimana yang dicantumkan dalam piagam telah cukup agar

*internal audit* dapat melakukan tujuannya dan hasil penilaian periodik harus dikomunikasikan kepada manajemen senior.

## 2.4 Tahapan *Internal Audit*

Tahap-tahap *internal audit* (Reider, 1999):

### 1. Perencanaan

Yang dimaksud dengan tahap perencanaan adalah tahap pencarian informasi umum mengenai jenis, substansi, dampak dari kegiatan audit yang akan dilakukan dan informasi umum lain yang dibutuhkan untuk membuat perencanaan audit awal. Prosedur perencanaan merupakan langkah pertama dan terpenting dalam menjamin apakah kegiatan audit dapat menghindari kemungkinan tidak teridentifikasinya kelemahan pengendalian atau permasalahan yang mungkin terjadi pada saat penugasan.

### 2. Program Kerja

*Internal auditor* mempersiapkan program kerja atas kegiatan yang terpilih untuk diaudit berdasarkan tahap perencanaan. Program kerja yang baik adalah penting agar kegiatan audit dapat dilakukan secara efektif dan efisien. Program kerja berisi langkah kerja yang harus dilakukan dalam kegiatan audit beserta penjelasan mengapa setiap langkah kerja tersebut harus dilakukan. Tentu saja, program kerja harus disesuaikan untuk setiap kegiatan audit.

### 3. Pekerjaan Lapangan

Pada tahap ini, *internal auditor* melakukan analisis atas kegiatan operasional untuk menentukan efektifitas manajemen dan pengendalian terkait dengan melakukan pengujian atas kegiatan operasional secara aktual. Penekanan diberikan pada area yang sulit untuk dilakukan pengendalian dan mempunyai potensi besar adanya kelemahan yang membutuhkan perbaikan.

### 4. Perancangan Temuan dan Rekomendasi

Atribut temuan dikembangkan berdasarkan area signifikan yang diidentifikasi selama tahap pekerjaan lapangan sebagai berikut:

- Kondisi: Apa saja yang ditemukan oleh *internal auditor* pada saat pekerjaan lapangan?
- Kriteria: Bagaimana kondisi yang seharusnya terjadi di lapangan?

- Akibat: Apakah dampak dari kondisi yang ditemukan di lapangan terhadap operasional perusahaan?
- Sebab: Mengapa kondisi tersebut dapat terjadi?
- Rekomendasi: Apa yang harus dilakukan untuk memperbaiki situasi?

#### 5. Pelaporan

Pada tahap ini, *internal auditor* menyiapkan sebuah laporan hasil audit dengan tujuan untuk memberitahukan hasil audit kepada pihak-pihak yang mempunyai kepentingan atau bertanggung jawab atas temuan di lapangan.

### 2.5 Kriteria Penetapan Fungsi Operasional yang Akan Diaudit

Beberapa kriteria yang dapat digunakan untuk menentukan area yang akan diaudit (Reider, 1999):

1. Area yang banyak terkait dengan fungsi-fungsi lain seperti pendapatan, biaya, persentase total aktiva, jumlah penjual, unit produksi dan personalia.
2. Area dengan pengendalian internal yang lemah.
3. Area yang rentan terhadap pelanggaran dan pengabaian, sebagai contoh:
  - a. Pengendalian atas kemungkinan persediaan dan kegiatan produksi tidak dicatat dan dilaporkan;
  - b. Pengendalian atas prosedur evaluasi karyawan yang tidak efektif.
4. Area yang sulit untuk dilakukan pengendalian, sebagai contoh: kemungkinan adanya prosedur gudang, pengiriman atau pencatatan waktu yang tidak efektif.
5. Area yang tidak berfungsi secara efisien atau ekonomis, sebagai contoh: adanya prosedur yang tidak efektif, pengulangan pekerjaan yang seharusnya tidak perlu dilakukan, penggunaan sumber daya yang tidak efisien seperti peralatan pemrosesan data, kelebihan karyawan dan pembelian.
6. Area yang diindikasikan oleh rasio dan analisis tren mengalami perubahan yang signifikan.
7. Area yang telah diidentifikasi oleh manajemen memiliki pengendalian yang lemah atau membutuhkan perbaikan.

## 2.6 Pengertian *Value Chain*

Rantai nilai adalah sistem atau serangkaian kegiatan yang saling berhubungan untuk menciptakan keunggulan bersaing bagi perusahaan. Dalam melakukan analisis rantai nilai, perusahaan dibagi menjadi dua kegiatan yaitu kegiatan utama dan kegiatan pendukung. Kegiatan utama perusahaan menurut Michael Porter (Porter, 1985) adalah sebagai berikut:

1. Logistik kedalam (*Inbound Logistics*)

Yang termasuk dalam kegiatan *inbound logistics* adalah kegiatan sehubungan dengan penerimaan material dari pemasok, penyimpanan dan penanganan material tersebut di dalam perusahaan.

2. Produksi

Adalah segala kegiatan yang berhubungan dengan produksi barang dan jasa.

3. Logistik keluar (*Outbound Logistics*)

Adalah segala kegiatan yang berhubungan dengan pendistribusian produk akhir atau penyerahan jasa kepada pelanggan.

4. Pemasaran dan penjualan

Kegiatan ini berfungsi untuk menganalisis kebutuhan dan keinginan pelanggan dan bertanggung jawab untuk menciptakan kesadaran pada pelanggan potensial mengenai produk dan jasa perusahaan. Perusahaan menggunakan alat komunikasi pemasaran seperti iklan, promosi penjualan dan lain-lain untuk menarik perhatian pelanggan pada produk mereka.

5. Pelayanan

Yang termasuk dalam kegiatan ini adalah kegiatan pemberian pelayanan berupa instalasi atau purna jual sebelum atau setelah penjualan produk atau penyerahan jasa yang mungkin dibutuhkan oleh pelanggan.

Sedangkan yang termasuk dalam kegiatan pendukung perusahaan adalah sebagai berikut:

1. Pengadaan

Fungsi ini bertanggung jawab untuk membeli material yang dibutuhkan untuk proses produksi. Departemen pembelian yang efisien harus dapat memperoleh barang dengan kualitas terbaik pada harga terendah.

## 2. *Human Resource Management*

Fungsi ini berhubungan dengan perekrutan, pelatihan, dan pemberian penghargaan tenaga kerja perusahaan. Sumber daya telah menjadi salah satu unsur penting dalam mencapai keunggulan bersaing yang berkelanjutan.

## 3. Pengembangan teknologi

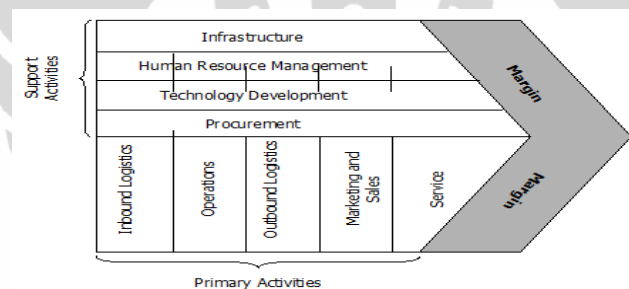
Kegiatan ini berhubungan dengan inovasi teknologi, pelatihan dan pengetahuan yang penting bagi perusahaan saat ini untuk bertahan.

## 4. Infrastruktur perusahaan

Kegiatan ini termasuk sistem perencanaan dan pengendalian, seperti keuangan, akuntansi dan strategi perusahaan.

Porter selanjutnya menggunakan istilah *margin* untuk menggambarkan selisih antara total nilai (harga yang bersedia dibayar oleh pelanggan) dan biaya yang telah dikeluarkan oleh perusahaan untuk melakukan kegiatan. Berikut adalah gambar rantai nilai menurut Michael Porter:

Gambar 2.2 Rantai Nilai Menurut Michael Porter



Sumber: [www.learnmarketing.net](http://www.learnmarketing.net)

Definisi rantai nilai (*value chain*) adalah rangkaian kegiatan yang meningkatkan manfaat atau nilai dari produk atau jasa dari perusahaan (kegiatan yang menambah nilai). Manajemen melakukan evaluasi bagaimana pengaruh dari kegiatan kepada pelayanan, kualitas dan harga produk akhir (Maher et. al, 2001). Secara umum, fungsi bisnis meliputi aktivitas sebagai berikut:

- Penelitian dan Pengembangan: penciptaan dan pengembangan ide yang berhubungan dengan produk, jasa, atau proses baru.
- Perancangan: rincian pengembangan dan rekayasa dari produk, jasa atau proses.



- Produk: pengumpulan dan perakitan sumber daya untuk memproduksi produk atau menyerahkan jasa.
- Pemasaran: proses memberikan informasi kepada pelanggan potensial mengenai atribut produk atau jasa, untuk mendorong pelanggan membeli produk atau jasa.
- Distribusi: proses yang bertujuan untuk mengirimkan produk atau jasa kepada pelanggan.
- Pelayanan pelanggan: kegiatan pendukung produk atau jasa yang diberikan kepada pelanggan.

Definisi lainnya mengenai rantai nilai yaitu hubungan antara proses-proses yang berlangsung dalam suatu perusahaan yang menghubungkan, ide, sumber daya, pemasok, dan pelanggan. Rantai nilai dimulai dengan memperoleh sumber daya fisik dan sumber daya manusia dan diakhiri dengan menyediakan produk atau jasa yang dihargai oleh pelanggan. Setiap bagian dalam rantai nilai menggambarkan proses yang dilakukan oleh perusahaan dan setiap proses dalam rantai harus fokus pada perbaikan nilai perusahaan.

## **2.7 Teknik yang Digunakan *Internal Audit***

### **2.7.1 *Benchmarking***

*Benchmarking* adalah sebuah proses untuk melakukan analisis terhadap kegiatan operasional internal untuk mengidentifikasi area yang membutuhkan perubahan positif dalam program perbaikan berkelanjutan dengan tujuan memperbaiki area yang diidentifikasi tersebut sehingga dapat menjadi yang terbaik. Dengan demikian, proses *benchmarking* dimulai dari analisis kegiatan operasional yang ada, identifikasi area untuk perbaikan positif dan pembentukan standar kinerja untuk mengukur kegiatan (Reider, 1999)

Hal utama yang harus diperhatikan untuk mencapai tujuan *benchmarking* adalah pemangku kepentingan (*stakeholder*) yaitu setiap orang yang memiliki kepentingan terhadap kegiatan operasional yang sedang berlangsung, setiap orang yang merasakan dampak dari hasil kerja *auditor* dan setiap orang yang bergantung pada perusahaan baik dari pihak internal maupun eksternal yang menetapkan

kinerja yang diharapkan dari *auditor* dan merupakan penilai kualitas dari hasil kerja *auditor*.

Hasil *benchmarking* memberikan pimpinan, manajemen dan karyawan data yang dibutuhkan untuk alokasi sumber daya yang efektif dan untuk fokus strategi. Proses *benchmarking* juga memberikan ukuran yang objektif untuk menentukan suksesnya tujuan, sasaran, dan rencana detil internal perusahaan maupun ukuran kinerja eksternal dan kompetitif.

Ada 2 (dua) jenis *benchmarking* yaitu:

#### 1. *Internal Benchmarking*

Yang dimaksud dengan *internal benchmarking* adalah analisis praktek yang ada dalam berbagai kegiatan operasional perusahaan untuk melakukan identifikasi atas kegiatan, *driver* (pemicu suatu kegiatan dalam rangkaian kegiatan tertentu) dan kinerja yang terbaik yang ada dalam perusahaan. Dalam melakukan studi *benchmarking* internal sebagai bagian dari kegiatan audit internal, beberapa dasar yang dapat digunakan sebagai perbandingan dengan praktek saat ini adalah sebagai berikut:

- Perbandingan antara individu yang melakukan fungsi yang sama dalam satu unit kerja.
- Analisis perbandingan antara unit kerja yang berbeda dalam perusahaan yang melakukan fungsi yang serupa.
- Perbandingan dengan standar industri.
- Perbandingan dengan standar *benchmark* yang sudah dipublikasikan.
- Perbandingan untuk menguji kewajaran.

#### 2. *Eksternal Benchmarking*

Yang dimaksud dengan eksternal *benchmarking* adalah *benchmarking* antara kegiatan operasional perusahaan dengan perusahaan lain, yang secara khusus ditujukan untuk mengembangkan rekomendasi audit. Ada beberapa macam eksternal *benchmarking* yaitu:

- *Benchmarking* kompetitif yang ditujukan untuk melakukan identifikasi bagaimana saingan langsung perusahaan melakukan kegiatan operasionalnya.

- *Benchmarking* industri yang ditujukan untuk melakukan identifikasi kecenderungan, inovasi dan ide-ide baru yang ada dalam industri untuk mendukung penciptaan kinerja yang lebih baik.
- *Best in class benchmarking* dengan mempelajari praktek baru dan inovatif dari industri-industri lain. *Benchmarking* ini mendukung perbaikan berkelanjutan, peningkatan level kinerja dan pergerakan menuju praktek terbaik dan dapat mengidentifikasi peluang untuk perbaikan yang positif.

Definisi lainnya mengenai *benchmarking* yaitu pemilihan praktek terbaik yang dilakukan oleh perusahaan atau bagian dari perusahaan yang ditujukan untuk membantu dalam pencapaian tujuan (Sawyer, et. al, 2003).

### **2.7.2 Key Performance Indicator**

Menurut David Parmenter, indikator kinerja kunci atau *Key Performance Indicators* (KPI) adalah metrik finansial ataupun non finansial yang digunakan untuk membantu suatu organisasi menentukan dan mengukur kemajuan terhadap sasaran organisasi. KPI digunakan dalam intelijen bisnis untuk menilai keadaan kini suatu bisnis dan menentukan suatu tindakan terhadap keadaan tersebut. KPI sering digunakan untuk menilai aktivitas-aktivitas yang sulit diukur seperti keuntungan pengembangan kepemimpinan, perjanjian, layanan, dan kepuasan.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa indikator kinerja kunci merupakan alat yang digunakan untuk mengukur kinerja suatu organisasi ataupun suatu fungsi dalam organisasi dalam rangka menentukan tindakan perbaikan atas kinerja suatu organisasi saat ini.

## **2.8 Alat Penilaian Kinerja Fungsi *Internal Audit***

### **2.8.1 *Balanced Scorecard***

*Balanced scorecard* adalah pendekatan manajemen kinerja yang memfokuskan pada strategi yang meliputi ukuran kinerja finansial dan non finansial (pelanggan, proses internal dan pembelajaran, inovasi dan pertumbuhan) yang berasal dari visi dan strategi organisasi (Frigo, 2002).

*Balanced scorecard* merupakan salah satu alat yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam kegiatan penambahan nilai yang telah dilakukan

oleh *internal auditor*. Strategi perusahaan dan strategi *internal audit* merupakan pendorong dasar dari *balanced scorecard* untuk *internal audit* karena akan menentukan sasaran dari strategi departemen *internal audit* yang selanjutnya akan menjadi ukuran kinerja yang digunakan dalam *balanced scorecard*.

Beberapa konsep *balanced scorecard* yang dapat diaplikasikan pada departemen *internal audit* adalah:

- Ukuran pelanggan: departemen *internal audit* menghadapi berbagai macam pelanggan yang memiliki harapan, kriteria dan ukuran kinerja yang berbeda-beda.
- *Leading indicators*: Ukuran kinerja dapat termasuk ukuran kinerja *leading* (penyampaian laporan secara tepat waktu) yang dapat mempengaruhi ukuran kerja *lagging* (kepuasan pelanggan).
- Ukuran proses internal yang terhubung kepada ukuran pelanggan: Departemen *internal audit* dapat memfokuskan pada proses *internal audit* utama yang mempengaruhi kinerja pelanggan dengan menggunakan kerangka *balanced scorecard framework*.
- Ukuran kinerja yang memfokuskan pada strategi: Departemen *internal audit* dapat memasukkan ukuran kinerja yang memfokuskan pada strategi departemen dan perusahaan.
- Ukuran kinerja inovasi dan kemampuan: Masa depan *internal audit* berdasar pada inovasi dan kemampuan *internal audit*. Sebuah *balanced scorecard* dapat termasuk sasaran dan ukuran kinerja utama untuk inovasi dan kemampuan.

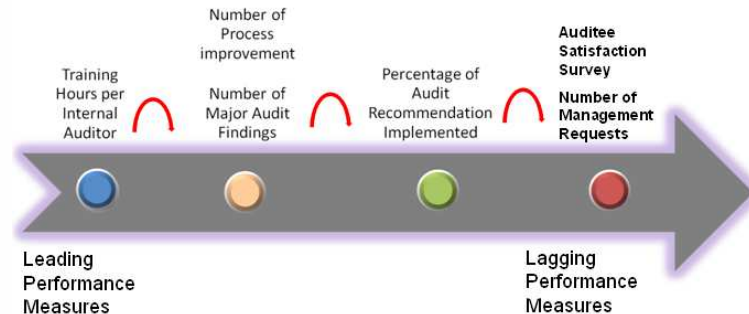
Dengan demikian, terdapat 4 (empat) perspektif *balanced scorecard* untuk departemen *internal audit* yaitu komite audit / dewan; manajemen dan pihak diperiksa yang keduanya merupakan pelanggan dari *internal audit*; proses *internal audit* dan inovasi dan kemampuan *internal audit* yang memfokuskan pada staf, teknologi dan pelatihan.

Dalam mengadopsi kerangka *balanced scorecard* untuk departemen *internal audit* membutuhkan identifikasi ukuran kinerja. Berikut adalah 25 ukuran kinerja departemen *internal audit* menurut *Institute of Internal Auditors Global Auditing Information Network (GAIN)*:

1. Pengalaman staff
2. Peranan audit internal dari segi komite audit
3. Harapan manajemen pada *internal audit*
4. Persentasi rekomendasi audit di implementasikan
5. Tingkat pendidikan *auditor*
6. Survei kepuasan pihak terperiksa
7. Pentingnya isu audit
8. Waktu pelatihan tiap *auditor*
9. Hasil survei kepuasan komite audit
10. Hubungan fungsional laporan audit
11. Perhatian pada resiko yang dimiliki oleh komite audit
12. Jumlah keluhan tentang departemen audit
13. Peranan *internal audit* dari sudut pandang pihak terperiksa
14. Jumlah permintaan manajemen
15. Persentase staf yang bersertifikasi
16. Jumlah perbaikan proses
17. Teknik penilaian kualitas yang dikembangkan
18. Pertemuan pimpinan *internal audit* secara pribadi dengan komite audit
19. Audit teknologi informasi yang terintegrasi
20. Jumlah tahun rata-rata pengalaman audit
21. Audit yang telah selesai dan audit yang masih dalam perencanaan
22. Jumlah rekomendasi audit utama
23. Jumlah penghematan audit
24. Jumlah temuan yang berulang
25. Jumlah hari dari selesainya pekerjaan lapangan sampai penerbitan laporan

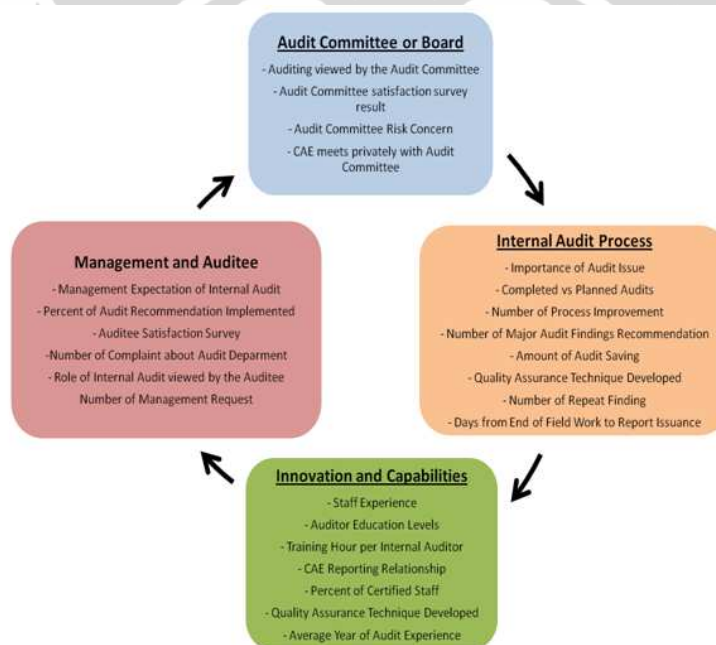
Berikut adalah kerangka *balanced scorecard* untuk *internal audit*:

Gambar 2.3 A Kerangka *Balanced Scorecard* untuk *Internal Audit*  
(*Leading Performance Measures and Lagging Performance Measure*)



Sumber: *A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments* (Frigo, 2002)

Gambar 2.3 B Kerangka *Balanced Scorecard* untuk *Internal Audit*  
(*Audit Committee, Internal Audit Process, Innovation & Capabilities and Management & Auditee*)



Sumber: *A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments* (Frigo, 2002)

### 2.8.2 *American Institute of Certified Public Accountant*

Menurut *American Institute of Certified Public Accountant* dalam laporan publikasinya yang berjudul "*Audit Comitee Toolkit*" untuk mengevaluasi kinerja dan efektivitas dari tim *internal audit* ada beberapa pertanyaan yang dapat digunakan sebagai tolak ukur penilaian:

1. Apakah tingkat pemahaman yang dimiliki *internal auditor* cukup memadai.
2. Prosedur apa yang telah dijalankan oleh tim *internal audit* untuk menjamin objektivitasnya.
3. Apakah pengetahuan yang dimiliki oleh satuan *internal audit* secara teknis sudah mencukupi untuk menjamin pelaksanaan tugas secara tepat.
4. Apakah departemen *internal audit* memiliki program pendidikan berkelanjutan yang tepat.
5. Adakah anggota dari satuan *internal audit* yang memiliki keahlian yang memadai dalam bidang audit sistem informasi untuk menangani teknologi informasi yang digunakan perusahaan.
6. Apakah kerja satuan *internal audit* telah direncanakan secara tepat.
7. Apakah laporan audit yang diterbitkan atas dasar ketepatan waktu.
8. Jenis laporan audit yang diterbitkan oleh satuan *internal audit* dan kepada siapa laporan tersebut ditujukan.
9. Apakah manajemen menanggapi secara layak dan tepat waktu atas saran-saran dan rekomendasi yang diberikan oleh *internal auditor*.
10. Apakah prosedur *internal audit* mencakup bidang operasional dan finansial.
11. Apakah keterlibatan departemen *internal audit* dalam melakukan audit tahunan sudah berjalan dengan efektif.
12. Untuk masa yang akan datang, apa yang dilakukan untuk memaksimalkan efektivitas dan efisiensi department *internal audit*.
13. Kriteria apa yang digunakan untuk menetapkan dan memprioritaskan antara audit internal tahunan dengan audit internal jangka panjang.
14. Apakah kerja satuan *internal audit* hanya memusatkan perhatian pada sesuatu / area / bagian / yang memiliki resiko yang tinggi.

### 2.8.3 *Institute of Internal Auditors*

Produktifitas *internal audit* meliputi beberapa aspek (Sawyer,2003):

1. Hasil penemuan dan rekomendasi yang memadai dan berarti bagi perusahaan.
2. Tanggapan dari pihak terperiksa.
3. Fungsi *internal audit* yang profesional.
4. Projek audit yang sesuai dengan yang direncanakan.
5. Efektifitas biaya yang digunakan dalam proses audit.
6. Pengembangan sumber daya *internal auditor*.
7. Evaluasi eksternal *auditor* terhadap kegiatan *internal audit*.
8. Tanggapan dari pihak manajemen.
9. Jumlah permintaan audit dari pihak manajemen.
10. Laporan eksekutif audit.
11. Evaluasi komite audit terhadap terhadap kegiatan *internal audit*
12. Kualitas kertas kerja.
13. Hasil dari *internal review*.
14. Tanggapan dari *peer review*.

Menurut *Institute of Internal auditors Austin Chapter 2008-2009 Research Projects* dalam penelitian *Performance Measures for Internal Audit Functions: A Research Project*, penilaian kinerja merupakan alat yang digunakan untuk mengkuantifikasi efisiensi dan / atau efektifitas suatu kegiatan *internal audit*. Berikut adalah lima kategori untuk penilaian kinerja *internal audit*:

1. Lingkungan: yang termasuk dalam kategori ini adalah seluruh faktor yang dapat mempengaruhi pekerja *internal audit* secara langsung. Lingkungan dapat dipandang sebagai "*input* proses audit" yang tidak harus dibawah pengendalian manajemen audit namun memiliki pengaruh yang besar terhadap kegagalan atau kesuksesan audit. Berikut adalah ukuran kinerja yang termasuk dalam faktor lingkungan:
  - Hasil survei kepuasan manajemen
  - Jumlah permintaan manajemen
  - Jumlah rapat dengan manajemen eksekutif
  - Jumlah rapat di dalam fungsi



2. *Output*: merupakan hasil akhir atau produk dari fungsi *internal audit* baik *assurance* audit maupun audit konsultasi. Berikut adalah ukuran kinerja yang termasuk dalam faktor *output*:
  - Persentase rencana audit yang diselesaikan
  - Jumlah audit yang telah diselesaikan
  - Jumlah jasa *advisory* yang telah diselesaikan
  - Jumlah rekomendasi yang dibuat
  - Jumlah rekomendasi yang diimplementasikan
3. Kualitas: memfokuskan pada kualitas dari hasil akhir audit dan juga pada kualitas dari *internal auditor*. Berikut adalah ukuran kinerja yang termasuk dalam faktor kualitas:
  - Survei kepuasan pihak terperiksa
  - Nilai *peer review* eksternal terakhir
  - Pengalaman staf audit
  - Jumlah sertifikasi profesional
  - Jumlah staff yang memenuhi ketentuan pendidikan profesi berkelanjutan
  - Jumlah jam pelatihan *internal auditor*
  - Jumlah perputaran pegawai
  - Berapa banyak rapat organisasi profesional yang dihadiri.
4. Efisiensi: mengukur *output* dan kualitas hasil audit dibandingkan dengan biaya audit. Tujuan dari kategori ini adalah untuk menilai apakah audit telah dilaksanakan dengan waktu dan sumber daya seefisien mungkin. Berikut adalah ukuran kinerja yang termasuk dalam faktor efisiensi:
  - Biaya per jam audit
  - Biaya yang dikeluarkan per audit
  - Jumlah jam yang digunakan dibandingkan dengan anggaran
  - Persentasi waktu administratif
  - Siklus waktu untuk menerbitkan draf laporan
  - Jumlah temuan yang berulang rencana audit tahunan
  - Persentase rekomendasi diimplementasikan
  - Siklus waktu untuk mengembangkan rencana audit tahunan

5. Dampak: kategori ini mengukur dampak dari fungsi *internal audit* terhadap efektivitas perusahaan. Berikut adalah ukuran kinerja yang termasuk dalam faktor efektivitas:

- Persentase audit dilakukan atas anggaran
- Persentasi audit dilakukan atas resiko yang telah diidentifikasi

## **2.9 Internal Audit dan Good Corporate Governance**

*Internal auditor* bertanggung jawab atas tiga fungsi: (a) audit atas transaksi, (b) evaluasi pengendalian internal, dan (c) pengembangan proses bisnis (Bartolucci et al, 2006). *Internal audit* mempunyai peranan yang penting dalam mewujudkan terciptanya *Good Corporate Governance* (Hery, 2009) yaitu sebagai berikut:

1. Membantu direksi dan dewan komisaris dalam menyusun dan menerapkan kriteria *Good Corporate Governance* sesuai dengan kebutuhan perusahaan.
2. Membantu direksi dan dewan komisaris dalam menyediakan data keuangan dan operasi serta data lain yang dapat dipercaya, *accountable* akurat, tepat waktu, objektif, mudah dimengerti dan relevan bagi para *stakeholder* untuk pengambilan keputusan.
3. Membantu direksi dan dewan komisaris mematuhi dan mengawasi penerapan atas seluruh ketentuan yang berlaku dan *internal audit* harus memastikan bahwa seluruh elemen perusahaan dan dalam setiap aktivitas perusahaan, mereka telah mengikuti ketentuan secara konsisten.
4. Membantu direksi menyusun dan mengimplementasikan struktur pengendalian internal yang handal dan memadai.
5. Memberikan stimulus kepada direksi dan dewan komisaris untuk mengembangkan dan mengimplementasikan sistem audit yang baik khususnya mendorong pembentukan komite audit yang ideal, merancang pedoman *internal audit*, serta menumbuhkan efektivitas penggunaan dan pemanfaatan hasil kerja *auditor* independen.
6. *Internal audit* berkewajiban membantu manajemen dalam mengawasi jalannya kegiatan operasional perusahaan. Dalam hal ini, *internal auditor* harus memastikan bahwa tidak terdapat pemborosan dalam kegiatan

operational perusahaan. Seluruh sumber daya harus dapat digunakan sesuai dengan tingkat produktivitas perusahaan, artinya di sini terjadi efektivitas, efisiensi dan ekonomis antara jumlah *input* yang digunakan dengan besar *output* yang dihasilkan.

7. *Internal audit* berkewajiban untuk memastikan adanya pengamanan yang memadai atas keberadaan seluruh aktiva yang dimiliki perusahaan.
8. *Internal audit* juga harus dapat mengambil tindakan pencegahan atas kemungkinan terjadinya penyimpangan.
9. Melaksanakan penyidikan pemalsuan.
10. Mengelola hubungan yang baik dengan para eksternal *auditor* selaku pihak yang dapat lebih dipercaya oleh *stakeholders*, terutama dalam masalah kelayakan pertanggung jawaban manajemen.
11. Membantu dan menganalisa perkembangan terakhir mengenai kelangsungan hidup dari aktivitas bisnis dan operational perusahaan.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa *internal audit* dapat menciptakan nilai bagi perusahaan melalui penerapan prinsip *Good Corporate Governance* yaitu *fairness, transparency, accountability, integrity* dan *responsibility*.