



Peran Auditor Internal dalam Meningkatkan Value Perusahaan dan Tantangannya Di Masa Depan: Suatu Tinjauan Teoritis

Sugiyarti Fatma Laela

Tazkia University College of Islamic Economics I

Corresponding author: ela@tazkia.ac.id

INFORMASI ARTIKEL

Article history:

Received 28 May 2016

Received in revised form 20 July 2016 Accepted
23 July 2016

Available online 28 October 2016

Keywords:

Audit internal, Outsourcing, Firm value

ABSTRACT

Lingkungan bisnis yang semakin dinamis yang berdampak pada perubahan operasional bisnis juga direspon oleh audit internal. Audit internal yang pada awalnya difokuskan sebagai penilai independen, kemudian semakin luas fungsi dan perannya untuk memastikan efektivitas internal control dan selanjutnya aktif terlibat dalam proses risk management yang merupakan bagian dari corporate governance. Dengan metode kajian literatur, tulisan ini akan membahas peran penting auditor internal dalam meningkatkan nilai perusahaan. Selain keterlibatannya dalam pengembangan sistem pengendalian internal, hasil pekerjaan auditor internal sangat menentukan reliance eksternal audit dan komite audit dalam mengevaluasi dan memeriksa kinerja manajemen. Pekerjaan audit internal menjadi semakin kompleks dan rumit yang dapat mempengaruhi kualitas pekerjaannya. Seiring dengan semakin diversified-nya organisasi dan kemajuan teknologi auditor internal dituntut untuk menguasai pengetahuan yang beragam dan mendalam baik dari sisi general technical knowledge maupun specific technical knowledge sesuai dengan industrinya. Oleh karena itu, tulisan ini juga akan membahas indikator kualitas auditor, tantangan yang dihadapi serta solusinya. Salah satu upaya peningkatan kualitas kerja auditor internal adalah melalui outsourcing fungsi audit internal..

©2016 FEB USK. All rights reserved.

1. Pendahuluan

Peran audit (auditor) internal dimulai awal tahun 1930-an sebagai “shadow of independent auditing”, artinya membantu auditor eksternal dalam mengaudit laporan keuangan (Gupta and Ray, 1992). Perannya semakin besar, tidak hanya membantu auditor eksternal, namun mulai memiliki fungsi yang jelas sebagai independen appraisal untuk menguji dan mengevaluasi aktivitas perusahaan, seiring dengan berdirinya The Institute of Internal Auditing (IIA) pada tahun 1941. Morgan (1979) sebagaimana dikutip

oleh Spira dan Page (2003), menyebut profesi audit internal pada tahap ini sebagai “the organizational policeman and watchdog” yang menjalankan fungsi monitoring. Fungsi audit internal terus mengalami perkembangan pesat, hingga mulai awal tahun 1980-an, audit internal dilihat sebagai fungsi yang bertanggungjawab terhadap internal control perusahaan. Meskipun sebenarnya pemikiran tentang audit internal sebagai komponen dari struktur pengendalian internal sudah berkembang sejak lama, seperti yang ditulis oleh Garbade (1944) tentang peran

dan fungsi audit internal dalam konteks pengendalian internal yang dimuat di *The Accounting Review* tahun 1944. Gupta dan Ray (1992) selanjutnya menyebutnya pada masa ini sebagai modern internal auditing yang memiliki fungsi menginvestigasi, mendeteksi fraud, disamping mengevaluasi internal control perusahaan dan control perusahaan secara keseluruhan.

Perannya dalam stuktur pengendalian internal meliputi review atas keandalan sistem pengendalian yang memastikan tercapainya tujuan perusahaan. Tujuan-tujuan perusahaan ini antara lain keandalan dan integritas dari sistem pencatatan, mencegah dan mendeteksi fraud, mengamankan dan menverifikasi keberadaan aset perusahaan serta efisiensi penggunaan sumberdaya (Carey, 1999). Carey juga memprediksikan bahwa tujuan audit internal di masa datang adalah terkait risk management, corporate governance dan business planning.

Nampaknya prediksi Carey ini terbukti, setelah terjadinya krisis keuangan yang melanda seluruh dunia di awal th 2008. Salah satu yang disinyalir menjadi penyebab krisis adalah adanya perilaku fraud atas laporan keuangan dan banyaknya praktik earning re-statement yang dilakukan oleh high profile public companies seperti World.com dan Enron. Hal ini sesuai dengan laporan Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) bahwa jumlah fraud meningkat dari 294 kasus antara th 1987-1997 menjadi 347 kasus antara 1998 hingga 2007. COSO juga melaporkan keterlibatan personal para CEOs and CFOs dalam fraud meningkat dari 83% ke 89% antara 1997 dan 2007. Bentuk bentuk fraud meliputi 60% improper revenue recognition, dan sisanya overstatement of assets, understatement of expenses dan misappropriation of assets (Bahr, et.al, 2010).

Penyebab fraud sebagian karena kurangnya profesionalisme auditor dan kegagalan profesi akuntansi untuk menerapkan regulasi yang ketat dan tepat tentang audit fraud (Jayalakshmy, et.al, 2005). Perilaku fraud tersebut membuat publik kehilangan kepercayaan terhadap corporate governance, proses pelaporan keuangan dan fungsi audit. Peningkatan fraud dalam 10 tahun terakhir sebagaimana dilaporkan oleh COSO,

menuntut auditor internal harus cepat mendeteksi, menguasai teknik investigasi fraud dan juga pencegahan fraud (Bahr et.al, 2010).

Perusahaan pada umumnya dan profesi auditor pada khususnya berupaya keras untuk mengembalikan kepercayaan publik ini. Demikian juga regulator mendukung sepenuhnya upaya mengembalikan kepercayaan publik, misalnya di US dengan dikeluarkannya Sarbanes-Oxley Act oleh US Congress pada tahun 2002. DiSetafano (2003) menyebut scandal fraud perusahaan-perusahaan kelas dunia tersebut yang sudah membuat auditor internal more powerful dan more prominent. Auditor internal tidak lagi berhubungan dengan evaluasi pengendalian internal keuangan, namun melalui Chief Audit Executive (CAE), auditor internal terlibat dalam keseluruhan proses corporate governance dan berperan dalam enterprise risk management (ERM). Auditor internal memainkan peran yang penting dan semakin luas sebagai penasihat manajemen, komite audit dan auditor independen terkait permasalahan kinerja perusahaan.

Dari latar belakang tersebut, tulisan ini membahas secara teoritis berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu, peran signifikan dari auditor internal khususnya dalam membantu auditor eksternal dan komite audit melaksanakan tanggungjawabnya. Ketergantungan (reliance) auditor eksternal dan komite audit terhadap pekerjaan auditor internal membuat peran auditor internal semakin penting dalam meningkatkan nilai (value) perusahaan. Kajian ini selanjutnya mengupas tentang fokus auditor internal ke depan dalam menghadapi perubahan bisnis yang high uncertainty sehingga menimbulkan high risk. Kondisi lingkungan kompetitif dan terus berubah, menuntut auditor internal untuk menguasai manajemen resiko.

Risk management menuntut auditor internal untuk menguasai berbagai skills dan pengetahuan yang mendalam terkait proses bisnis yang dijalani. Di sinilah perusahaan menghadapi dilema, di satu sisi tuntutan lingkungan yang harus dipenuhi, namun di sisi lain untuk memiliki fungsi audit internal dengan kualifikasi memadai, multi-discipline, multi-skills tidaklah mudah. Penelitian oleh Al-Twaijiry, Brierly dan Gwilliam (2003) pada perusahaan-perusahaan publik di Saudi Arabia membuktikan absennya fungsi audit

internal salah satunya dikarenakan sulitnya mencari personel yang memenuhi kualifikasi sebagai auditor internal yang kompeten. Pada kondisi seperti ini, mensubkontrakkan (outsourc) fungsi audit internal menjadi pilihan menarik bagi perusahaan untuk bisa cost effective, meskipun sebenarnya trend outsourcing ini sudah banyak dilakukan sejak akhir tahun 1990-an (Chapman, 1997).

Bagian berikutnya pada tulisan ini secara berturut-turut akan membahas tentang reliance auditor eksternal dan Komite Audit terhadap pekerjaan auditor internal, kualitas auditor internal yang dapat dilihat dari aspek kompetensi, obyektivitas dan efektivitas pekerjaan auditor internal, tantangan yang dihadapi oleh auditor internal dalam lingkungan bisnis modern serta alternatif solusi untuk peningkatan kualitas auditor internal melalui outsourcing fungsi audit internal.

Ketergantungan (Reliance) Auditor Independen terhadap Auditor Internal

The Institute of Internal Auditors (IIA, 2010) mendefinisikan audit internal merupakan “independent, objective assurance and consulting activity” yang didesain untuk menambah nilai dan memperbaiki operasional organisasi. Auditor internal membantu organisasi mencapai tujuannya dengan pendekatan yang sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektifitas manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola. Definisi auditor internal sebelumnya oleh IIA tahun 1990 dalam Gupta dan Ray (1992) adalah fungsi penilai independen (independent appraisal) yang ada dalam organisasi untuk menguji dan mengevaluasi aktivitas organisasi sebagai bagian dari pelayanan kepada organisasi tersebut. Dari kedua definisi ini nampaknya sudah terdapat perluasan makna dari fungsi auditor internal sebagai oversight (monitoring) menjadi adding value bagi organisasi (Radd (2000).

Adding value mempunyai implikasi yang sangat luas dan dapat diukur dengan beragam cara. Keterlibatan dan partisipasi aktif auditor internal dalam aktivitas pengembangan sistem pengendalian internal yang disesuaikan dengan kultur organisasi tentu akan menghasilkan penghematan yang potensial ketika pengendalian diterapkan. Demikian juga koordinasi yang baik

antara auditor internal dan auditor independen akan banyak menambah value bagi organisasi.

Ketergantungan auditor eksternal kepada pekerjaan auditor internal dilatarbelakangi karena kekurangfahaman auditor eksternal akan kondisi internal perusahaan, meskipun sebenarnya koordinasi auditor internal dan auditor eksternal membawa keuntungan bagi kedua pihak. Berbagai penelitian memang menunjukkan adanya reliance terhadap pekerjaan auditor internal ini dengan berbagai faktor yang mempengaruhinya. Dengan metode eksperimen, Schneider (1985) menyimpulkan bahwa auditor independen pada umumnya mengandalkan temuan auditor internal untuk mengurangi pekerjaannya. Kemudian Campbell (1993) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa level ketergantungan auditor eksternal terhadap pekerjaan auditor internal bervariasi 37% - 49%. Maletta dan Kida (1993) lebih spesifik menyimpulkan bahwa auditor independen mengurangi pekerjaannya hingga 28% untuk audit piutang dagang, dan 22% untuk audit hutang dagang, tergantung dari kondisi risiko dan kualitas audit internalnya. Panel on Audit Effectiveness (2002) melaporkan bahwa 16% perikatan audit yang direview, auditor eksternal menggunakan secara signifikan pekerjaan auditor internal.

Penelitian Khalek et.al (2003) dengan metode eksperimen menyimpulkan bahwa terdapat reliance yang signifikan terhadap staff internal audit dalam pekerjaan auditor eksternal. Penelitian mereka terkait seberapa besar ketergantungan auditor eksternal terhadap informasi yang berasal dari auditor internal ketika membuat judgment atas program perencanaan auditnya. Auditor eksternal menggunakan informasi auditor internal sebesar 32.5% ketika melaporkannya kepada manajemen, dan ketika melaporkannya kepada board of director sebesar 42% informasi berasal dari auditor internal. Secara spesifik mereka meneliti dua sistem yaitu piutang dagang dan utang dagang. Kemudian, Kaplan dan Schultz (2006) menemukan dalam 49% perusahaan yang diteliti, audit internalnya menghabiskan 10% waktunya untuk bekerja langsung mendukung pekerjaan auditor independen.

Konsekuensi dari reliance ini tentunya akan meningkatkan value melalui turunnya audit fee yang ditanggung perusahaan. Survey yang dilakukan oleh Hoa dan Hutchinson (2010) terhadap perusahaan di Hongkong menyimpulkan bahwa auditor eksternal perusahaan di Hongkong mengandalkan fungsi auditor internal dan akibatnya fee yang dibayarkan kepada auditor independen menurun. Lebih spesifik temuannya terkait dengan :

- 1) Fee auditor eksternal berhubungan dengan size departemen auditor internal dan aktivitas auditor internal. Semakin besar size departemen auditor internal semakin kecil fee yang dibayarkan ke auditor eksternal.
- 2) Fee audit juga lebih rendah seiring dengan semakin banyaknya waktu auditor internal (audit hours) yang dihabiskan untuk aktivitas terkait laporan keuangan, pengembangan dan pemeliharaan sistem, efisiensi dan efektifitas operasional, investigasi fraud dan akses yang tidak terbatas terhadap kertas kerja auditor internal.

Dari penelitian ini mengindikasikan bahwa pekerjaan auditor internal menjadi pengganti untuk proses audit substantif sehingga menurunkan cost of monitoring (Ho dan Hutchinson, 2010).

Dampak kontribusi audit internal dalam menurunkan audit fee juga disimpulkan dari penelitian Felix, Gramling dan Malette (2001). Dari penelitiannya terbukti semakin banyak kontribusi auditor internal terhadap pekerjaan auditor independen, semakin rendah tingkat fee yang dibayarkan kepada auditor independen.

Gupta dan Ray (1992) menyebutkan, disamping mengurangi audit fee, kerjasama yang baik antara auditor internal dan auditor independen akan membawa manfaat bagi auditor internal sendiri. Auditor internal dapat belajar secara langsung dari auditor eksternal, dapat mengidentifikasi bidang-bidang yang membutuhkan improvisasi dalam perusahaan serta mendapatkan pemahaman yang lebih baik tentang standar dan tujuan auditor eksternal. Sedangkan bagi auditor independen, kerjasama ini akan membantu memahami klien secara cepat, memperbaiki hubungan dengan klien karena melibatkan auditor internal, memiliki waktu yang lebih banyak untuk berkonsentrasi kepada

bidang-bidang lain yang penting serta meningkatkan kompetensi auditor independen dengan bekerjasama melalui multi-discipline team.

Namun sebelum menentukan apakah auditor independen akan mengandalkan pekerjaan auditor internal, tentu saja auditor independen akan melakukan penilaian terhadap kualitas audit internal. Felix, Gramling dan Malette (2001) meneliti tentang faktor-faktor yang mempengaruhi reliance pada pekerjaan internal audit. Faktor - faktor tersebut dirangkum menjadi tiga macam, yaitu ketersediaan waktu internal audit, koordinasi antara auditor internal dan eksternal dan tingkat inherent risk-nya. Dari hasil penelitiannya dapat disimpulkan bahwa semakin banyak waktu yang tersedia dari auditor internal pada saat periode audit laporan keuangan, semakin besar kontribusi auditor internal terhadap auditor eksternal. Demikian juga koordinasi antara auditor internal dan eksternal yang semakin tinggi juga akan meningkatkan kontribusi auditor internal. Sedangkan inherent audit risk, yaitu resiko litigasi tidak serta merta merubah kontribusi auditor internal, namun faktor tersebut menyebabkan kontribusi auditor internal menjadi semakin komplek.

Namun penelitian Arel (2010) menghasilkan kesimpulan yang lebih jelas terkait dengan hubungan antara audit risk dan reliance. Auditor dikatakan beroperasi pada lingkungan yang beresiko, jika besar kemungkinan terjadi resiko litigasi karena kegagalan audit (audit failure). Pada kondisi seperti ini, auditor eksternal akan bersifat lebih konservatif, misalnya menambah jam auditor (audit hours) atau meningkatkan audit fee (Simunic 1980). Disamping itu auditor eksternal akan lebih mendasarkan pada temuannya sendiri dibandingkan harus mengandalkan temuan auditor internal. Hal ini dengan pertimbangan bahwa seandainya terjadi litigasi, auditor eksternal akan lebih dapat mempertahankan temuannya sendiri di depan pengadilan. Kesimpulan penelitian Arel (2010) dengan metode eksperimennya menggunakan praktisi the Big 4, adalah bahwa semakin tinggi resiko litigasi, semakin rendah ketergantungan auditor eksternal kepada auditor internal.

Schneider (2010) menyebutkan dalam assessment model-nya untuk menilai kualitas

auditor internal, auditor eksternal dapat memperhatikan tiga faktor, yang merujuk Statement of Auditing Standards (SAS), yaitu kompetensi, obyektivitas dan kualitas pekerjaan auditor internal. Berdasarkan riset empiris yang ditelaah Schneider, dari ketiga faktor tersebut, kompetensi dan pekerjaan auditor internal memiliki bobot yang sama penting dalam menentukan apakah auditor eksternal akan mengandalkan pada auditor internal atau tidak. Sedangkan obyektivitas merupakan faktor terlemah yang menentukan reliance auditor eksternal terhadap pekerjaan auditor internal.

Ketergantungan (reliance) Komite Audit Terhadap Auditor Internal

Pada pembahasan sebelumnya, berkurangnya audit fee karena reliance dengan auditor internal merupakan value added bagi manajemen. Namun ternyata value added dengan keberadaan audit internal tidak hanya dinikmati oleh manajemen, namun juga shareholder, kreditur dan pihak luar lainnya melalui mekanisme komite audit. Auditor internal dapat melayani organisasi dalam membantu manajemen dan board of directors untuk melaksanakan tanggungjawabnya. Sebelum diatur dalam SAS, auditor internal bisa memilih apakah mereka bekerja untuk manajemen atau mereka bekerja untuk shareholder melalui board of directors. Menurut Barret (1988), kecenderungannya auditor internal lebih memilih untuk melaporkan hasil temuannya kepada manajemen dibandingkan ke board of directors. Namun adanya SOA mengharuskan auditor internal melaporkan pekerjaannya langsung kepada komite audit.

Komite audit memiliki fungsi oversight atas proses pelaporan keuangan, termasuk sistem pengendalian internal, pekerjaan auditor internal dan auditor eksternal. Auditor internal merupakan sumber yang sangat berharga bagi komite audit untuk melaksanakan fungsinya tersebut. Hermanson dan Rittenberg (2003) mengemukakan bahwa fungsi auditor internal yang efektif dapat membantu komite audit dengan control assurance, evaluasi independen atas praktik dan proses akuntansi, analisis risiko dan fraud serta investigasi khusus.

Jika dilihat dari kesenjangan informasi, komite audit merasa tidak nyaman dalam melaksanakan tugasnya ketika terjadi asimetri informasi. Asimetri ini bisa dikurangi dengan keberadaan auditor internal yang mampu memberikan analisis menyeluruh tentang internal control dan manajemen risiko organisasi. Menurut Sarens (2009), dua hal spesifik dimana komite audit sangat bergantung pada auditor internal, yaitu (1) lingkungan pengendalian perusahaan secara keseluruhan. Karena komite audit bukan dalam posisi eksekutif yang melaksanakan operasional perusahaan, fungsi auditor internal diharapkan dapat menjadi petunjuk tentang corporate culture dan membantu komite audit dalam berkomunikasi dengan level operasional, (2) pengendalian internal khususnya untuk bidang-bidang yang berisiko tinggi, auditor internal dapat memberikan assurance melalui review pengendalian internal secara berkala.

Kualitas Auditor Internal

Jika auditor eksternal mendasarkan sebagian tugasnya berdasarkan hasil kerja auditor internal, semestinya auditor eksternal harus memastikan kualitas auditor internal terlebih dahulu. Kualitas juga mencakup baik menyangkut individual auditor internal maupun fungsi auditor internal secara keseluruhan. Felix et.al (2001) mengemukakan dari hasil penelitiannya bahwa kualitas audit adalah salah satu faktor yang harus dipertimbangkan oleh auditor eksternal sebelum mengandalkan pada pekerjaan auditor internal. Namun Felix dalam mengukur kualitas auditor internal menggunakan perspektif auditor eksternal dengan pertanyaan skala 1-100 berkelipatan 10 mulai dari sangat rendah sampai sangat tinggi.

Kualitas dapat dilihat dari kompetensi, obyektivitas dan efektifitas pekerjaan dari auditor (Schneider, 2010). Auditor eksternal atau komite audit dapat menggunakan berbagai sumber informasi untuk menilai kualitas auditor internal ini. Schneider mengklasifikasikan sumber informasi ini menurut kegunaannya dalam mengevaluasi kompetensi, obyektivitas dan pekerjaan auditor, selengkapanya pada Tabel 1.

Tabel 1
Sumber Informasi Untuk Mengevaluasi
Kompetensi, Obyektifitas dan Pekerjaan Auditor Internal

Kompetensi	Obyektifitas	Pekerjaan
• Misi audit internal • Laporan audit internal • Perencanaan audit internal • Diskusi dengan personel manajemen • Review auditor eksternal • Standar profesi auditor internal • Manual kebijakan dan prosedur • Program audit internal • Kertas kerja • Evaluasi kinerja auditor internal	• Pengetahuan dari audit periode sebelumnya • Diskusi dengan personel manajemen • Review auditor eksternal • Standar profesi auditor internal • Manual kebijakan dan prosedur • Evaluasi kinerja auditor internal	• Pengetahuan dari audit periode sebelumnya • Laporan audit internal • Diskusi dengan personel manajemen • Program audit internal • Kertas kerja

Sumber: Schneider (2010)

Kompetensi Auditor Internal

Kompetensi terkait fungsi audit internal adalah seberapa bagus perencanaan yang dimiliki, staf yang ditunjuk, supervisinya, dokumentasinya dan pelaporannya. Perlu adanya penilaian atas kualifikasi auditor, baik secara individual maupun orang-orang yang terlibat dalam operasional fungsi audit internal. Secara umum, persyaratan yang dapat dijadikan indikator kompetensi misalnya level pendidikan, pendidikan profesi yang diikuti, evaluasi kinerja sebagai auditor internal dan sertifikasi. Sertifikasi disini sebagai bukti bahwa auditor internal memiliki integritas yang memadai. Temuan Berry, et.al (1987) mengatakan bahwa tingkat kesalahan dalam prosedur audit relatif lebih tinggi pada auditor yang tidak tersertifikasi. Dengan integritas yang tinggi, pekerjaan audit internal dapat diandalkan oleh auditor eksternal.

Menurut Graming and Myer (1997), kompetensi juga bisa dilihat dari program pelatihan audit internal selain sertifikasi profesi, pendidikan berkelanjutan profesi dan pengalaman dalam bidang yang sama.

Seiring dengan strategi differensiasi yang berdampak pada keragaman proses bisnis, perlu dinilai pengetahuan auditor internal dalam hal prosedur, proses dan operasional tertentu yang dimonitor, bukan hanya pada keahlian teknik auditingnya. Misalnya pada lingkungan perusahaan yang berbasis Enterprise Resource Planning (ERP) dengan database pelaporan terintegrasi, peran audit internal harus lebih

proaktif, mengulang prosedur pengujian secara periodik atas pengecekan integritas software, kapabilitas hardware dan manual atau guideline dan prosedur operasional secara komprehensif (Madani, 2009).

Survey yang dilakukan oleh Hass dan Burnaby (2010) terhadap anggota IIA, membuktikan bahwa lima urutan kompetensi yang penting menurut perspesi auditor internal adalah pengetahuan tentang auditing, etika, standar auditing, bagaimana mendeteksi fraud dan technical knowledge tentang industrinya. Hasil survey ini sangat menarik, yang memasukkan etika sebagai bidang yang harus dikuasai oleh seorang auditor internal. Dengan memahami etika, auditor internal dapat mendeteksi apakah suatu transaksi atau praktik bisnis melanggar etika ataukah tidak. Meskipun sebenarnya pemahaman etika dengan sendirinya meningkat sejalan dengan pengalaman yang bertambah. Penelitian oleh Larkin (2000) membuktikan bahwa pengalaman auditor internal berhubungan signifikan dengan persepsi etika. Semakin auditor internal memiliki banyak pengalaman, semakin mereka konservatif terhadap interpretasi isu-isu etika.

Obyektifitas Auditor Internal

Sebagaimana dalam menilai kompetensi, obyektifitas juga dinilai dari sisi auditor individual maupun atribut terkait fungsi audit internal secara keseluruhan. Obyektifitas dapat ditingkatkan melalui proses verifikasi pekerjaan auditor internal dengan melaporkan aktivitas

operasional sehari-hari kepada senior officer yang tidak secara langsung bertanggung jawab terhadap penyusunan laporan keuangan (Treadway commission, 1987. p. 38). Hasil penelitian Allegrini et.al (2006) menunjukkan bahwa independensi dan obyektifitas auditor internal dijamin dengan double reporting lines ke manajemen puncak dan komite audit. Kira-kira 50 persen departemen audit internal dalam studi Allegrini et.al mengagendakan pertemuan formal dengan top management setiap kuartal.

Seorang chief auditor internal juga harus memiliki pengalaman yang cukup terkait bidang audit, memiliki hubungan yang intensif dengan komite audit, melakukan pertemuan rutin dan memiliki akses yang tidak terbatas dan secara langsung dengan komite audit.

Secara individual, obyektifitas auditor dibuktikan dengan sikap auditor internal yang tidak bias, menghindari konflik kepentingan. Posisi internal auditor adalah posisi yang sulit, di satu sisi auditor internal diandalkan manajemen agar dapat menambah value perusahaan, namun pada saat yang bersamaan harus bersikap obyektif. Agar tetap obyektif, IIA (2007) menyebutkan internal auditor harus (1) tidak memiliki keterlibatan personal dan profesional dengan bidang kerja yang diaudit, (2) dirotasi secara periodik, (3) tidak menerima suap dari pegawai dan klien, asosiasi bisnis lain, (4) tidak beranggapan bahwa harus bertanggungjawab atas operasional yang diaudit, (5)mempertahankan sikap unbias dalam setiap perikatan

Efektifitas Pekerjaan Auditor Internal

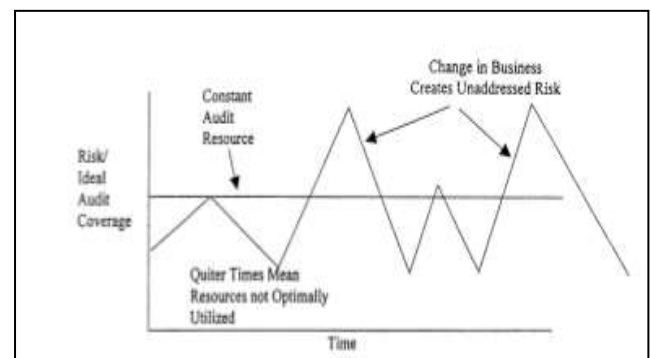
Yang perlu diperhatikan dalam pekerjaan internal audit adalah lingkup pekerjaan, kecukupan program audit, dokumentasi kertas kerja, ketepatan kesimpulan dan konsistensi laporan audit dengan pekerjaan yang dilakukan (Schneider, 2010). Persyaratan ini mungkin tidak akan terpenuhi untuk perusahaan dengan fungsi audit internal yang kecil. Meskipun sisi baiknya, pada perusahaan kecil, direktur audit internalnya dapat ikut terlibat dalam setiap aktivitas. Namun perlu diperhatikan bahwa kualitas pekerjaan auditor internal sangat tergantung dari kompetensi dan obyektifitas auditor internal. Sehingga mestinya perusahaan mempertimbangkan ketiga faktor kualitas tersebut

sebagai satu kesatuan. Perusahaan semestinya tidak banyak berinvestasi di “works of internal audit” tanpa mempertimbangkan kompetensi dan obyektifitas auditor internalnya.

Tantangan Auditor Internal di Masa Datang

Audit internal menghadapi ancaman sekaligus opportunities dari perubahan proses dalam organisasi. Ancamannya adalah bahwa perubahan proses bisnis yang terjadi terkadang terlalu luas yang tidak dapat dicover oleh auditor. Namun opportunities-nya bahwa auditor internal memainkan peran penting dalam proses risk management (Spira dan Page, 2003). Berdasarkan hasil survei terhadap chief audit executives perusahaan yang tergabung dalam Fortune 250 yang dilakukan oleh PricewaterhouseCoopers, memprediksikan trend audit internal 2012. Menurut survei tersebut, dalam 5 tahun kedepan value dari pendekatan control yang menjadi fungsi audit internal selama ini akan menurun dan berpindah ke risk-centric orientation yang menfokuskan pada efektifitas risk management secara komprehensif (Bloom, et.al, 2009).

Jika diperhatikan dari perubahan definisi auditor internal yang dikemukakan oleh IIA, terlihat jelas adanya istilah risk management" dan governance. Risk management sangat diperlukan untuk keberlangsungan hidup organisasi dan prasarat mutlak untuk mencapai tujuan organisasi (Kunkel, 2004). Perubahan lingkungan bisnis yang semakin tidak pasti, membawa konsekuensi pada tingginya resiko dalam menjalankan bisnis. Rittenberg dan Covaleski (2001) menggambarkan hubungan antara resiko dan waktu pada Gambar 1 berikut ini.



Sumber: Rittenberg dan Covaleski (2001)

Gambar 1

Future Challenge of Internal Auditor

Terlihat jelas bahwa terjadi perubahan kearah high risk yang sulit dicover dalam proses audit yang ideal, sehingga memang diperlukan bagi auditor internal untuk meningkatkan coveragennya. Model yang menggambarkan trend risk management juga diusulkan oleh Sarens et.al (2009), bahwa profesi auditor internal memiliki tanggungjawab untuk memonitor dalam konteks risk management (RMAN) disamping sistem pengendalian internal organisasi.

Berbagai hasil survei membernarkan pentingnya auditor internal meningkatkan kemampuan dalam risk management. Marshall dan Magliozzi (2009) yang melakukan survey pada auditor internal di sektor perbankan, menyimpulkan bahwa dibutuhkan kompetensi auditor dalam 3 hal, (1) general technical knowledge, (2) auditing process knowledge, (3) personal skills and capabilities. Setelah berusaha memenuhi compliance dengan SOX, saat ini auditor internal mengfokuskan kembali pada tanggungjawab auditor dan memperluas perannya dalam mewujudkan tata kelola yang baik dan manajemen resiko. Diantara technical knowledge yang terpenting adalah enterprise risk management (ERM) dan fraud risk management. Sedangkan dalam proses auditnya, auditor terus meningkatkan kemampuannya untuk menggunakan technology solutions termasuk teknik audit dengan bantuan komputer (CAATs), aplikasi pengendalian menggunakan spreads sheet dan tools otomatis lainnya.

Kesimpulan senada juga diungkapkan oleh penelitian Pocrovac et.al (2010), berdasarkan sampel 78 responden auditor internal di Croatia, yang terdiri dari auditor internal dan manajer. Hasilnya membuktikan bahwa terdapat mutual benefits dan mutual connection antara aktivitas audit internal dan proses risk management. Rata-rata responden yakin bahwa keterlibatannya dalam proses manajemen resiko berkontribusi terhadap peningkatan kualitas proses bisnis. Juga dibuktikan bahwa dengan keterlibatan aktif dalam proses risk management mempengaruhi kualitas kerja auditor internal.

Risk management ini menuntut auditor internal memiliki pemahaman yang spesifik dan komprehensif, karena nature bisnis dan industri yang beragam dan sangat kompleks. Misalnya saja ketika perusahaan melakukan investasi

banyak di teknologi komunikasi dan informasi, dapat mengurangi cost dan meningkatkan efisiensi serta efektifitas, namun di sisi lain akan meningkatkan resiko yang sulit dilihat pada saat perencanaan atau tahap implementasi Enterprise Resource Planning (ERP). Madani (2009) mengemukakan audit internal pada highly integrated ERP organization, diikat dalam aktivitas risk-intelligence. Aktivitas ini akan melindungi perusahaan dari berbagai potensi interupsi atau kerugian baik dari faktor internal dan eksternal. Peran audit internal dalam risk-intelligence untuk ERP-based organization meliputi : (Madani, 2009) (1) pengenalan full spectrum of risks; (2) menghubungkan resiko yang teridentifikasi dengan potential implications; (3) memberikan masukan kepada manajemen tentang alokasi sumber daya yang optimal.

Outsourcing Fungsi Auditor Internal

Berangkat dari definisi internal audit yang didesain untuk menambah value bagi organisasi, hal ini membuka kesempatan untuk melakukan outsourcing atas fungsi audit internalnya. Berdasarkan telaah literatur, outsourcing lebih didominasi karena kurang cukupnya sumberdaya audit internal untuk merespon perubahan peran auditor internal yang sangat pesat.

Motivasi outsourcing karena lack of resources ini didukung oleh penelitiannya Kunneke (2002). Peran baru auditor internal membutuhkan audit internal untuk lebih memiliki specialised resources dengan pemahaman yang mendalam tentang produk yang kompleks dan bisnis proses yang beragam. Untuk mengevaluasi resiko ini membutuhkan spesialis yang memiliki keahlian analisis dan kuantitatif yang memadai. Pada kondisi seperti ini outsourcing menjanjikan banyak manfaat. Tiga bentuk pilihan outsourcing yang dikemukakan, yaitu:

- (1) integrated internal/external functions; dalam bentuk ini tanggungjawab yang terpisah antara audit internal dan eksternal namun terintegrasi dalam program dan team yang sama untuk mengeksekusi pekerjaan audit. Manfaat dari bentuk ini adalah efisiensi dan optimalisasi sumber daya. Implementasi pendekatan ini biasanya melibatkan beberapa staff audit internal ke vendor, dengan tetap

mempertahankan orang-orang kunci untuk tinggal di perusahaan.

- (2) partial outsourcing; pendekatan ini terkait dengan area audit yang spesifik dan hanya tanggungjawab khusus atas fungsi audit internal yang di-outsourcing-kan saja, misalnya audit sistem informasi saja.
- (3) full outsourcing; vendor handle semua pekerjaan audit internal organisasi. Namun seharusnya perusahaan tetap mempertahankan direktur audit internal untuk in-house to memonitor pekerjaan vendor.

Selanjutnya penelitian Burnaby dan Hass (2004) juga mendukung outsourcing karena alasan kekurangan sumber daya. Dengan resource yang terbatas dan peningkatan fokus pada corporate governance dan compliance, menyebabkan organisasi melakukan outsourcing atas fungsi audit internal-nya. Penelitian mereka membedakan trend outsourcing fungsi audit internal pada tahun 1998 dan 2003. Pada kedua tahun tersebut, 50 persen fungsi audit internal responden di-outsourcing kan. Alasan utama mengapa dilakukan outsourcing, sebanyak 25 persen responden karena alasan kekurangan technical skills untuk melaksanakan audit dan 12 persen karena alasan terlalu kecilnya fungsi audit internal untuk melakukan semua pekerjaan audit yang spesifik.

Terdapat motivasi lain, mengapa dilakukan outsourcing, yaitu terkait independensi auditor internal, meskipun motivasi tidak dominan. Penelitian oleh Ahlwat dan Lowe (2004) dengan responden 66 praktisi auditor internal anggota IIA, dari jumlah ini, 35 berasal in-house dan 31 melakukan outsource dari the Big 4. Penelitian ini akan melihat tingkat advocacy, yang diukur dengan menanyakan kepada responden untuk mengasumsikan peran auditor internal sebagai buyer atau seller dari divisi target. Hasilnya mengindikasikan advocacy yang tinggi dalam hal pemberian judgment pada kedua jenis in-house dan outsource, namun untuk yang outsource, advocacy lebih rendah. Ini menandakan outsource auditor internal lebih obyektif dibandingkan dengan in-house.

Sedangkan Brandon (2010) menyimpulkan dari risetnya bahwa terjadi perbedaan dalam hal obyektifitas antara outsource dengan in-house,

namun tidak terjadi perbedaan signifikan pada kompetensi auditor internalnya. Arel (2010) juga mendukung alasan independensi dalam melakukan outsource. Berdasarkan penelitian eksperimennya bahwa auditor eksternal ketika harus mengandalkan pada auditor internal, mereka akan memilih pada outsource auditor internal, dengan alasan lebih independen. Disinyalir bahwa auditor internal bisa kurang obyektif karena mereka adalah pegawai perusahaan yang digaji oleh manajer. Temuan Al-Twaijri et.al (2003) atas praktik internal audit di Saudi Arabia menunjukkan, berdasarkan hasil surveynya atas 78 perusahaan publik dan 33 auditor eksternal, fungsi auditor internal melaporkan pekerjaannya ke general manager, bukan ke board of directors sebagaimana diminta oleh standar. Sebanyak 93% program audit internal telah disetujui sebelumnya oleh senior manajemen.

Namun beberapa penelitian empiris lain membuktikan kompleksitas atas faktor-faktor yang mempengaruhi keputusan perusahaan untuk melakukan outsourcing. Spekle (2007) misalnya, meneliti tentang pengaruh spesifikasi aset terhadap keputusan outsourcing. Asset specification; merujuk pada diferensiasi produk, jasa dan proses. Jika perusahaan memiliki tingkat spesifikasi aset yang tinggi, dibutuhkan pengetahuan tentang masing-masing investasi aset yang beragam karakteristiknya. Sehingga semakin tinggi spesifikasi asetnya, perusahaan cenderung mengandalkan auditor in-house yang lebih memahami proses bisnis perusahaan sendiri. Sebaliknya jika spesifikasi aset rendah, cenderung untuk melakukan outsourcing untuk tujuan cost effectiveness.

Kesimpulan

Peran auditor internal telah mengalami perkembangan yang panjang. Diawali dari perannya sebagai independent appraisal yang membantu anggota organisasi melaksanakan tanggungjawabnya, kemudian meluas ke fungsi internal control dan selanjutnya aktif terlibat dalam proses corporate governance. Perubahan peran ini sejalan dengan perubahan lingkungan bisnis yang dinamis yang ditandai dengan high uncertainty yang menimbulkan high risk.

Kajian ini mengupas peran penting yang dimainkan auditor internal, yang dengan peran tersebut, internal auditor mampu memberikan value bagi organisasi. Ketergantungan (reliance) auditor eksternal dan komite audit dengan pekerjaan auditor internal membuktikan bahwa keberadaan dan peran auditor internal sangat penting diperlukan. Manfaat dari reliance ini dapat meningkatkan value bagi perusahaan, misalnya menurunnya audit fee yang harus dibayarkan kepada auditor eksternal. Namun perlu disadari oleh internal auditor bahwa reliance pihak-pihak tersebut tentu saja ditentukan oleh kualitas audit (auditor) internal. Kualitas internal auditor dapat dilihat dari berbagai aspek meliputi kompetensi, obyektifitas dan efektifitas pekerjaan internal auditor. Berbagai upaya dilakukan auditor internal dalam meningkatkan kompetensi dan obyektifitasnya sehingga pekerjaan auditor internal dapat dijalankan secara efektif.

Kajian ini juga mengupas tantangan auditor ke depan sebagai pihak yang terlibat aktif dalam menciptakan tata kelola yang baik. Menjadi kesepakatan para auditor bahwa peran internal auditor sudah bergeser menjadi fungsi yang aktif dalam setiap operasional organisasi dengan menfokuskan pada risk management (Raad, 2000). Harus disadari oleh auditor internal bahwa risk meningkat sejalan dengan meningkatnya uncertainty karena perubahan operasional bisnis. Oleh karena itu, auditor internal dituntut secara aktif dalam pengendalian risk management. Area risk management ini tidaklah mudah bagi auditor internal, karena dengan semakin diversified-nya organisasi dan kemajuan teknologi, auditor internal harus menguasai pengetahuan yang beragam dan mendalam baik dari sisi general technical knowledge maupun specific technical knoweldge sesuai dengan industrinya.

Dari latar belakang tersebut, outsourcing fungsi audit internal menjadi pilihan yang sepertinya memberikan banyak manfaat. Dari kajian literatur ini disimpulkan bahwa motivasi utama adanya outsourcing memang dilatarbelakangi karena lack of resources dari fungsi audit internal yang harus handle pekerjaan yang sangat beragam. Perusahaan perlu mengevaluasi banyak faktor sebelum melakukan outsourcing, misalnya sejauhmana asset

specification yang dimiliki perusahaan. Namun yang jelas selama outsourcing bisa menambah value bagi perusahaan, maka outsourcing fungsi audit internal merupakan pilihan yang tepat.

Daftar Pustaka

- Al-Twaijiry, A.A.M; Brierly, John a and Gwilliam, D.R . (2003). The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives on Accounting*. 14: 507 – 531.
- Ahlawat, S.S and D.J Lowe. (2004). An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-house versus Outsourcing . *Auditing*. Vol. 23. Pp 147-159.
- Allegrini M, et.al. (2006). The European Literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 21. Iss. 8.
- Arel, Barbara. (2010). The Influence of Litigation Risk and Internal Audit Source on Reliance Descision.s. *Advanced in International Accounting*. 26: 170-176.
- Bahr,N, et.al . (2010, September-October). The Report on Fraudulent Financial Reporting: An Internal Audit Perspective. *Internal Auditing*. Vol 25. Iss. 5, pg. 4-9.
- Barret, M.J. (1988, June). Service to Whom?. *Internal Auditor*. Pp: 27-32
- Barua, A. (2010). Audit Committee Characteristics and Investment in Internal Auditing. *Journal of Accounting Public Policy* . 29 : 503-513.
- Berry, L.E et.al. (1987, January). Peformance of Auditing Procedures by Governmental Auditors: Some Preliminary Evidence. *Accounting Review*. pp. 14-28.
- Bloom, R. et.al. (2009, September), What's Ahead for Internal Auditors?. *Strategic Finance*. Vol. 91, Iss.3 pp. 46-53.
- Brandon, D.M. (2010, Nov). External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors. *Auditing*. Vol. 29. Iss.2. pp. 159-174
- Burnaby, P dan S Hass. (2004, May-Jun). Trends in Internal Audit Strategies. *Internal Auditing*. Vol. 19. Iss.3 pp. 15-22.
- Carey, Peter. (1999). *Advanced Auditing and Profession Practice*. Working Paper. Monash University: Department of Accounting and Finance.

- Champbell, A. (1993, Summer). Internal Audit Reliance in The Continuing Audit Engagement. *Internal Auditing*. 56-66.
- Chapman, C. (1997, April). Survey Discloses Facts on Outsourcing. *The Internal Auditor*. Vol. 56
- DiStefano, J.N. (2003, July). Corporate Scandals give more Prominence, Power to Internal Auditors. *Knight Ridder Tribune Business News*. no. 14.
- Felix, W.L Jr. , Audrey A. Gramling, Mario J. Maletta. (2001, December). The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution . *Journal of Accounting Research*. Vol. 39, No. 3 pp. 513-534.
- Garbade, W. H. (1944, October). Internal Control and The Internal Auditor. *The Accounting Review*. Vol. 19. No. 4. pp 416-421.
- Gramling, A A; P.M Myer. (1997 , March). Practitioners and Users Perceptions of the Benefits of Certification of Internal Auditors. *Accounting Horizon*. pp. 39-53.
- Gupta, P.P; M.R Ray. (1992). The Changing Role of The Internal Auditor. *Managerial Auditing Journal*. Vol 7, No. 1. pp. 3-8
- Hass , S. W and P .A Burnaby. (2010, Nov-Dec). The evolution of Important Competencies and Knowledge for Internal Auditors. *Internal Auditing*. Vol. 25. No. 6
- Hermanson, D.R., Rittenberg, L.E. (2003). Internal audit and organizational governance. In: *Research Opportunities in Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Hoa, S and M Hutchinson B. (2010). Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 19: 121-136.
- Jayalakshmy, R. et.al. (2005). The Changing role of the Auditors. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 20, Iss. 3; pg. 249-272.
- Kaplan S.E and Schultz, J. (2006). The Role of Internal Audit on Sensitive Communications. Available at [http:// www. Theiia.org/research/research-reports/chronological-listing-research-reports/downloadable-research-reports/](http://www.theiia.org/research/research-reports/chronological-listing-research-reports/downloadable-research-reports/).
- Khalek, R.A et.al. (2003, April). The Effect of Certain Internal Audit Variables on The Planning of External Audit Programs. *The Accounting Review*. Vol.58. No. 2. pp. 215-227.
- Kunkel, Julie. (2004, September). The changing role of Internal Audit. *Chain Store Age*. Vol. 80. Iss. 9
- Kunneke, Marius. (2002, July). Opinion: Outsourcing Offers One Solution to Changing Role of Internal Audit. *Knight Ridder Tribune Business News*.
- Larkin, J.M. (2000, February). The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas. *Journal of Business Ethics*. Vol. 23. No. 4. pp. 401-409
- Madani, H.M. (2009, April). The Role of Internal Auditors in ERP-based Organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change* .Vol. 5 No. 4. pp. 514-526
- Marshall, R dan R. Maglioni. (2009, Feb/Mar). The Changing Landscape for Internal Auditors in Financial Institutions. *Bank Accounting and Finance*. pp.43-47.
- Panel on Audit Effectiveness. (2002). Report and Recommendations. <http://www.pobauditpanel.org/download.html>. Dikutip 12 November 2010.
- Pocrovac, Ivana et.al. (2010). The Relation of Risk Magement and Internal Audit Fuction: The Case of Croatia
- Raad, G.B. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 15, Iss. 4.
- Rittenberg, L and M.A Covalleski. (2001). Internalization versus externalization of the Internal Audit Function: An Examination of Professional and Organizational Imperatives. *Journal of Accounting, Organizations and Society*. 26: 617-641.
- Maletta M.J and Kida T. (1993, July). The Effect of Risk Factors on Auditor Configural Processing. *Accounting Review*. 681-691.
- Schneider, A. (1985). The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function. *Journal of Accounting Research*. Vol. 23. No. 2 pp. 911-919
- Schneider, A. (2010). Analysis of Professional Standards and Research Findings to Develop Decision Aids for Reliance on Internal

- Auditing. Research in Accounting Regulation Journal. 22 : 96–106
- Sarens, Gerrit. et.al .(2009). Internal Audit: A Comfort Provide to the Audit Committee. The British Accounting Review. 41: 90-106.
- Spekle, R.F. et.al. (2007). Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study. Management Accounting Research. 18: 102-124.
- Spira, L.F dan M. Page. (2003). Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing role of Internal Audit. Accounting , Auditing & Accountability Journal. Vol. 16, Iss. 4. pg. 640-662.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2007). Frequently Asks Questions (FAQs) about the Internal Audit Profession. Available at http://www.theiia.org/index.cfm?doc_id-5402.
- The Institute of Internal Auditors. (2010). The Definition of Internal Audit. Available at <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/>. Dikutip 16 Desember 2010.
- Treadway Commission. (1987). Report on the National Commission on Fraudulent Financial Reporting.