

MEWUJUDKAN GOOD GOVERNANCE MELALUI OPTIMALISASI FUNGSI AUDIT INTERNAL

Oleh: Yunny Susanty, SE ¹

Abstrak

State's management in order to held good governance will be reached as the implementation of internal audit worked optimal. The effort of implementing the base principals of good governance needs to get along with the internal audit function which has a role as a management partner to evaluate the weakness in organization controlling system, so that the quality implementation of good governance materialized the appropriate expectation of all. Thereby, good governance will be reached as the implementation of internal audit worked optimal in creating organization in controlling mechanism to evaluate the implementation quality of good governance's principal.

Keywords: Audit Internal, Good Governance

PENDAHULUAN

Dalam rangka membangun pemerintahan yang baik (*good governance*), fungsi audit internal dalam menciptakan mekanisme pengawasan memiliki peran aktif dalam menilai sistem pengendalian internal organisasi. Fungsi pengawasan tersebut dijalankan untuk mengetahui segala kelemahan sekaligus memberikan saran mengenai aktivitas organisasi selama ini. Upaya mengimplementasikan prinsip-prinsip dasar *good governance* tersebut perlu dibarengi dengan fungsi audit internal yang berperan sebagai mitra manajemen untuk menilai segala kelemahan dalam sistem pengendalian organisasi.

Audit internal adalah suatu kegiatan *assurance* dan konsultasi (*consulting*) yang independen dan objektif yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan operasi suatu organisasi. Fungsi audit internal dapat pula menilai apakah kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan tersebut dapat dijalankan seperti yang telah ditentukan untuk mencapai tujuan organisasi. Tujuan audit internal pada dasarnya adalah untuk membantu para anggota organisasi agar dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif dan mencakup pula usaha mengembangkan pengendalian yang

1. Penulis adalah CPNS pada Bidang Litbang KKKSDA, Pusat Kajian dan Pendidikan dan Pelatihan Aparatur I Lembaga Administrasi Negara

efektif dengan wajar (Hiro, 1997). Suatu sistem pengendalian internal yang memadai, apabila diterapkan dan dijalankan sebagaimana mestinya akan memberikan manfaat yang berarti bagi manajemen dalam hal meningkatkan efektivitas dan efisiensi operasi organisasi, menjamin ketelitian dan kebenaran laporan keuangan atau informasi dari organisasi, serta dapat mendorong manajemen dalam organisasi agar patuh terhadap hukum dan ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, seorang auditor internal akan memberikan berbagai analisis, penilaian, rekomendasi, petunjuk, dan informasi sehubungan dengan kegiatan pemeriksaan.

Audit internal mengalami perkembangan yang cukup pesat. Perubahan peran audit internal yang semula sebagai unit yang memeriksa kepatuhan berkembang menjadi unit yang berperan sebagai mitra yang dapat memberikan saran dan rekomendasi perbaikan bagi manajemen. Arah internal auditor yang bukan lagi sebagai *watchdog* tetapi sebagai konsultan yang dapat memberikan nilai tambah (*add value*) bagi operasional organisasi membuktikan bahwa peranan internal auditor sangat diperlukan guna mencapai tujuan organisasi. Oleh karena itu, keberadaan fungsi audit internal yang efektif dalam menciptakan mekanisme pengawasan diharapkan mampu berperan sebagai *problem solver* dan *agent of change* dalam rangka pencapaian *good governance*. Selain itu, upaya-upaya untuk melakukan pembenahan dengan optimalisasi fungsi audit internal tersebut diharapkan pula dapat berperan aktif untuk memastikan pengendalian internal organisasi sehingga kualitas implementasi *good governance* tersebut dapat terwujud

sesuai dengan yang diharapkan oleh semua pihak.

KONSEP AUDIT INTERNAL

Pemahaman awal dari audit internal menurut Sawyer (2003:6) 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 a) Informasi keuangan dan operasi harus akurat dan dapat diandalkan; b) Risiko bisnis dapat diidentifikasi dan diminimalisasi; c) Peraturan kebijakan dan prosedur telah ditaati; d) Tercapainya kriteria kegiatan operasional organisasi; dan e) untuk meyakinkan bahwa sumber daya telah digunakan secara efektif serta penempatan para anggota organisasi berjalan secara efektif sesuai dengan tanggung jawab.

Sedangkan pengertian audit internal menurut IIA dalam bukunya berjudul *The Professional Practices Framework* (2004:xxvii) adalah sebagai berikut: .. *Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity design to add value and improve an organizations operation. It help an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance process.* Berdasarkan definisi menurut *The Institute of Internal Auditor (IIA)* di atas, dapat disimpulkan bahwa audit internal merupakan suatu aktivitas independen yang memberikan jaminan keyakinan serta konsultasi yang dirancang untuk memberikan nilai tambah serta meningkatkan kegiatan operasi dalam organisasi. Istilah-istilah

yang terkandung dalam definisi audit internal menurut IIA memiliki makna tersendiri. Berikut akan penulis uraikan satu persatu.

Independent, mempunyai arti bahwa audit internal bebas dari pembatasan luas dan keefektifan penilaian pelaporan temuan dan simpulan. *Appraisal*, menyatakan keyakinan penilaian audit internal dalam satu simpulan hasil audit. *Established*, menyatakan pengakuan organisasi atas peranan yang dijalankan oleh auditor internal. *Examined and value*, menyatakan tindakan audit internal sebagai pemeriksa untuk menemukan fakta serta memberikan pendapat atas hasil auditnya. *Service*, menyatakan bahwa pelayanan terhadap manajemen merupakan hasil akhir dari pekerjaan auditor internal. *Its activities*, menyatakan luasnya ruang lingkup dari pekerjaan audit internal yang meliputi seluruh aktivitas organisasi. *To the organization*, menyatakan bahwa ruang lingkup pelayanan audit internal berhubungan dengan seluruh personalia dan manajemen organisasi. *Assurance*, menyatakan bahwa penanggung jawab fungsi audit internal harus mengembangkan dan memelihara program jaminan, dan peningkatan kualitas yang mencakup seluruh aspek dan fungsi audit internal dan secara terus menerus memonitor efektivitasnya. *Consulting*, menyatakan bahwa tujuan penugasan harus konsisten dengan nilai yang telah disetujui dan sasaran organisasi. *Add value*, menyatakan bahwa nilai dibangun dengan memberikan kesempatan untuk mencapai tujuan organisasi, mengidentifikasi perubahan operasional, dan membentuk risiko kesalahan diantara *assurance* dan

consulting service. *Improve*, menyatakan suatu aktivitas penilaian dan pemeriksaan untuk mencapai keefektifan tujuan. *Improve the effectiveness*, menyatakan suatu aktivitas penilaian dan perbaikan untuk mencapai efektivitas. *Risk management*, menyatakan bahwa fungsi audit internal harus membantu organisasi dengan cara mengidentifikasi dan mengevaluasi risiko signifikan dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan pengelolaan risiko, pengendalian dan *governance* dengan menggunakan pendekatan yang sistematis, teratur, dan menyeluruh. *Control*, menyatakan 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. Dan point yang terakhir adalah *governance process*, yaitu fungsi audit internal harus menilai dan memberikan rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses *governance* dalam mencapai tujuan.

Pemaknaan dan interpretasi di atas menggambarkan bahwa audit internal bertujuan untuk memberikan pelayanan kepada organisasi untuk membantu semua anggota organisasi tersebut. Bantuan yang diberikan adalah tujuan akhir agar semua organisasi dapat melakukan semua tanggung jawab yang diberikan dan dibebankan kepadanya secara efektif. Selain itu, audit internal juga membantu manajemen dalam hal mencari kemungkinan yang paling baik dalam penggunaan sumber modal secara efisien dan efektif, termasuk efektivitas pengendalian dalam biaya wajar. Semua

bantuan audit internal tersebut diberikan melalui analisis-analisis, penilaian, saran-saran, bimbingan dan informasi tentang aktivitas yang diperiksa.

Pada dasarnya, kegiatan audit intern yang dijalankan harus mencakup *verification*, *compliance* dan *evaluation*. *Verification* (pembuktian) merupakan pemeriksaan dokumen, catatan dan laporan untuk menentukan tingkat penyesuaiannya dengan keadaan yang sebenarnya. Pada umumnya, kegiatan yang diverifikasi ini meliputi catatan, laporan aktiva dan keuangan. *Compliance* (kepatuhan) merupakan kegiatan yang berkaitan dengan tingkat ditaatinya kebijakan, peraturan, prosedur dan praktik-praktik usaha yang baik. Sedangkan, *Evaluation* (penilaian) memiliki dua fungsi. Pertama adalah fungsi penilaian berbagai tingkat manajemen yang memberikan umpan balik bagi manajemen puncak mengenai efektivitas manajer bawahan dan yang kedua, adalah fungsi untuk *mereview* dan menetapkan struktur pengendalian pencegahan di dalam suatu organisasi yang memberikan umpan balik bagi eksekutif akuntansi mengenai keefektivan struktur tersebut.

Dilihat dari ruang lingkupnya, kegiatan audit internal memiliki cakupan yang cukup kompleks. Dalam konteks yang lebih sempit, ruang lingkup audit internal adalah melakukan penilaian atas pengendalian internal, penilaian atas pencatatan laporan organisasi, serta penilaian atas hasil seluruh kegiatan organisasi. Auditor internal juga harus memberikan keyakinan bahwa catatan laporan dan pelaksanaan kegiatan bagi organisasi telah dilaksanakan dengan baik. Sedangkan, dalam konteks yang lebih luas, kegiatan audit internal meliputi seluruh tingkatan manajemen baik yang sifatnya administratif maupun operasional. Hal tersebut sesuai dengan komitmen bahwa fungsi audit internal adalah membantu manajemen dalam mengawasi jalannya roda organisasi. Pada dasarnya, tujuan dan ruang lingkup audit internal sangat luas tergantung pada besar kecilnya organisasi dan permintaan dari manajemen organisasi yang bersangkutan. Hasil penelitian Birkett dan Barbara (1997 : 32) memberikan gambaran mengenai lingkup kerja auditor internal di 20 negara sebagai berikut :

Scope Of Internal Auditing Work

No	Country	Type Of Work				
		Financial	Operational	Computer	Internal control review & Fraud detection	Compliance and Other
1	Australia	S	S	S	S	S
2	Bolivia	M	S	L	S	L
3	Kanada	S	S	S	S	M
4	Cina	S	S	L	S	S/L
5	Denmark	S	M	S	S	M/L
6	Eteovia	S	L	S	S	L
7	France	S	S	S	S	M
8	Germany	S	S	M	M	M/L
9	Gana	S	M	M	S	S/L
10	India	S	S	M	S	M/L
11	Italy	S	M	L	L	L
12	Japan	M	S	L	S	S
13	Netherlands	S	S	S	S	M/L
14	Newzeland	S	S	S	M	M/L
15	Norway	M	S	S	M	L
16	Peru	L	S	M	S	L
17	Spain	S	S	S	S	L
18	Uni Emirat Arab	S	M	S	S	L
19	UK	NI	NI	NI	NI	NI
20	USA	M	S	S	S	M/L

Sumber: Birkett and Barbara (1997:23)

- S = *A Lot of work is conducted in this area*
- L = *Little work is conducted in this area*
- M = *A Moderate amount of work is conducted in this area*
- NI = *No information given*

Pada intinya, ruang lingkup audit internal berfungsi untuk menilai keefektivan sistem pengendalian internal serta pengevaluasian terhadap kelengkapan dan keefektivan sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi, serta kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan. Oleh karena itu, berdasarkan

funksinya, Hiro Tugiman menyatakan bahwa seorang auditor internal harus melaksanakan beberapa tahap, diantaranya: a) *Me-review* keandalan (reliabilitas dan integritas) informasi finansial dan operasional serta cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasikan dan melaporkan informasi tersebut, b) *Me-review* berbagai sistem yang telah ditetapkan untuk memastikan kesesuaian dengan berbagai kebijakan, prosedur, hukum, dan peraturan yang dapat

berakibat penting terhadap kegiatan organisasi serta harus menentukan apakah organisasi telah mencapai kesesuaian dengan hal-hal tersebut, c) *Me-review* berbagai cara yang dipergunakan untuk melindungi harta, dan bila dipandang perlu, memverifikasi keberadaan harta-harta tersebut, d) Menilai keekonomisan dan keefisienan penggunaan berbagai sumber daya, dan e) *Me-review* berbagai operasi atau program untuk menilai apakah hasilnya konsisten dengan tujuan dan sarana yang telah ditetapkan dan apakah kegiatan tersebut dilaksanakan sesuai dengan yang direncanakan. Begitu luas dan kompleksnya ruang lingkup yang dimiliki oleh fungsi audit internal tersebut, membuktikan bahwa optimalisasi kegiatan audit intern memiliki peran yang besar dan efektif dalam menentukan keberhasilan suatu organisasi. Oleh karena itu, mekanisme pengawasan yang merupakan fungsi dari audit internal tersebut dapat dioptimalkan untuk membantu memastikan bahwa prinsip-prinsip *good governance* telah dilaksanakan. Dengan kata lain, fungsi audit internal dapat membantu dalam melakukan penilaian kualitas implementasi *good governance* dalam organisasi.

AUDIT INTERNAL SEBAGAI UPAYA UNTUK MEWUJUDKAN GOOD GOVERNANCE

Audit internal merupakan kegiatan untuk menguji dan menilai efektivitas untuk memastikan apakah organisasi dapat berjalan secara efektif, efisien dan ekonomis. Kegiatan audit internal mencakup mekanisme pengawasan untuk mencari kemungkinan yang paling baik dari segala kelemahan yang terdapat

dalam sistem pengendalian internal organisasi. Untuk itu, optimalisasi fungsi audit internal memiliki porsi yang cukup besar dalam menilai kualitas implementasi prinsip dasar *good governance* yang tercakup dalam sistem pengendalian internal.

Dilihat dari beberapa aspek, audit internal berbeda dengan audit eksternal. Perbandingan antara audit internal dengan audit eksternal tersebut dapat dilihat sebagaimana terlampir dalam tabel di bawah ini.

Aspect	Internal	External
Customer	Audit committee and/or managers	Shareholders
Focus	Business risk	Financial reporting risk
Orientation	Future	Past
Controls	Direct	Indirect
Fraud	Direct	Indirect
Independent	Objectivity	Statute
Nature	On going process	Annual event

Sumber : Barlow, 1995, p. 45

Selain adanya perbedaan antara audit internal dan audit eksternal di atas, fungsi audit internal juga mengalami pergeseran filosofi dari paradigma lama menjadi paradigma baru yang ditandai dengan perubahan orientasi dan peran profesi internal auditor. Internal auditor tidak dapat lagi hanya berperan sebagai *watchdog*, namun harus dapat berperan sebagai mitra yang dapat membantu meningkatkan kinerja manajemen. Dalam tabel berikut, dapat dilihat perbedaan antara paradigma lama (pendekatan tradisional) dengan paradigma baru (pendekatan baru) yang

menitikberatkan pada beberapa aspek yaitu aspek peran, aspek pendekatan, aspek sikap, aspek ketaatan/kepatuhan, aspek fokus, aspek komunikasi dengan manajemen, aspek audit dan aspek jenjang karir.

Kompetensi auditor internal menurut Pickett merupakan syarat pertama dan utama untuk mencapai sistem audit yang berkualitas (*quality auditing systems*).

ASPEK	PARADIGMA LAMA	PARADIGMA BARU
Peran	Watchdog	Konsultan & Katalis
Pendekatan	Detektif (mendeteksi masalah)	Prefentif (mencegah masalah)
Sikap	Seperti Polisi	Sebagai mitra bisnis / customer
Ketaatan / kepatuhan	Semua policy / kebijakan	Hanya <i>policy</i> yang relevan
Fokus	Kelemahan / penyimpangan	Penyelesaian yang konstruktif
Komunikasi dengan manajemen	terbatas	Reguler
Audit	Financial / compliance audit	Financial, compliance, operasional audit.
Jenjang karir	Sempit (hanya auditor)	Berkembang luas (dapat berkarir di bagian / fungsi lain)

Transformasi audit internal tersebut membuktikan bahwa peran internal auditor sangat dibutuhkan bagi setiap organisasi dalam pengelolaan manajemennya. Oleh karena itu, seorang

Secara sederhana, kesinergisan antara kompetensi auditor internal dengan pencapaian sistem audit yang berkualitas dapat digambarkan sebagai berikut :



Sumber: Pickett, 2000, p. 11

internal auditor dituntut untuk memiliki tingkat kompetensi yang memadai. Kompetensi dan sikap independensi adalah persyaratan mutlak yang harus dipenuhi oleh seorang auditor internal.

Kompetensi auditor internal adalah pengetahuan dan keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan tugas dari audit intern. Auditor internal harus memiliki pengetahuan, kecakapan, dan berbagai disiplin ilmu yang dibutuhkan

untuk melaksanakan tanggung jawab auditnya. Kriteria keahlian dan pelatihan teknis yang diperlukan oleh seorang auditor internal harus terpenuhi untuk mendapatkan kualitas hasil audit yang diinginkan. Oleh karena itu, auditor internal seharusnya ditempatkan pada suatu situasi dan kondisi yang memungkinkan untuk melaksanakan tugasnya dengan baik.

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2001:322.3) mengemukakan bahwa pada waktu menentukan kompetensi auditor internal, auditor harus memperoleh atau memuktahirkan informasi dari audit tahun sebelumnya mengenai faktor-faktor berikut :

- a) Tingkat pendidikan dan pengalaman profesi audit internal
- b) Ijazah profesi dan pendidikan profesional berkelanjutan
- c) Kebijakan, program, dan prosedur audit
- d) Praktik yang bersangkutan dengan penugasan auditor internal
- e) Supervisi dan review terhadap aktivitas auditor internal
- f) Mutu dokumentasi dalam kertas kerja, laporan dan rekomendasi
- g) Penilaian atas kinerja auditor internal.

Setiap auditor harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi dan ketekunan serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan ketrampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa stakeholder memperoleh manfaat dari jasa profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik, legislasi dan tehnik yang paling mutakhir.

Kompetensi diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman. Auditor seyogyanya tidak menggambarkan dirinya memiliki keandalan atau pengalaman yang tidak mereka miliki. Dalam semua penugasan dan dalam semua tanggung jawabnya, setiap auditor harus melakukan upaya untuk mencapai tingkatan kompetensi yang akan meyakinkan bahwa kualitas jasa yang diberikan memenuhi tingkatan profesionalisme tinggi seperti yang disyaratkan oleh Mulyadi (2002:58) dalam Prinsip Etika Kompetensi Profesional yang membaginya menjadi dua fase terpisah yaitu pencapaian kompetensi profesional dan pemeliharaan kompetensi profesional.

Pencapaian kompetensi profesional pada awalnya memerlukan standar pendidikan umum yang tinggi, diikuti oleh pendidikan dan pengalaman kerja. Hal ini harus menjadi pola pengembangan yang normal bagi para auditor. Sedangkan fase pemeliharaan kompetensi profesional menyatakan bahwa kompetensi harus dipelihara dan dijaga melalui komitmen untuk belajar dan melakukan peningkatan profesional secara berkesinambungan selama kehidupan profesional auditor. Pemeliharaan kompetensi profesional memerlukan kesadaran untuk terus mengikuti perkembangan profesi akuntansi, termasuk diantaranya pernyataan-pernyataan akuntansi, auditing dan peraturan lainnya, baik nasional maupun internasional yang relevan. auditor harus menerapkan suatu program yang dirancang untuk memastikan terdapatnya kendali mutu atas pelaksanaan jasa profesional yang konsisten dengan standar nasional dan internasional. Dengan demikian, kompetensi auditor internal harus

diimbangi dengan penerapan ilmu pengetahuan, kecakapan dan pengalaman yang diperlukan dalam melaksanakan jasa auditing internal.

Selain kompetensi yang harus dimiliki, bagi seorang internal auditor, sikap independensi merupakan hal yang sangat penting. Sikap independensi diperlukan untuk mencapai efektivitas pemeriksaan agar auditor internal dapat bertindak objektif dan seefektif mungkin. Hal ini sangat bergantung pada kedudukan audit internal, terhadap bagian yang diperiksanya, independensi dan status audit internal dalam organisasi untuk mencapai audit yang efektif harus didukung sikap yang tidak memihak dari auditor internal.

Arens (2006:83) membagi independensi menjadi dua macam, yaitu *independence in fact* dan *independence in appearance*. *Independence in fact*, independensi dalam kenyataan akan terjadi apabila pada kenyataannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya. Dan *Independence in appearance*, independensi dalam penampilan merupakan hasil interpretasi pihak lain mengenai independensi itu sendiri.

Independensi adalah suatu hal yang sangat penting untuk mencapai keefektifan audit internal. Independensi para internal auditor adalah mampu membebaskan diri dari berbagai kepentingan yang dapat mengganggu objektivitas dan integritas auditor serta mampu membebaskan diri dari berbagai hal yang menimbulkan kesan bahwa auditor tidak independen. Para auditor internal dianggap mandiri apabila dapat melaksanakan pekerjaannya secara bebas

dan objektif. Kemandirian para auditor internal adalah dapat memberikan penilaian yang tidak memihak dan tanpa prasangka, hal mana sangat diperlukan atau penting bagi pemeriksaan sebagaimana mestinya (Hiro Tugiman,1997:20).

Berdasarkan fungsinya, hal-hal tersebut dapat diperoleh melalui status organisasi dan sikap objektif dari internal auditor. *Status Organisasi*, merupakan bagian dari audit intern yang memberikan keleluasaan untuk memenuhi tanggung jawab audit yang diberikan kepada bagian tersebut. Oleh karena itu, perlu adanya jaminan yang memungkinkan diperolehnya cakupan daerah audit yang memadai untuk mencapai tujuan penerapan tanggung jawab. Sedangkan *Objektivitas* adalah sikap mental yang tidak memihak pada pihak-pihak tertentu dan mengemukakan pendapat seperti apa adanya. Oleh karena itu, internal auditor sebaiknya ditempatkan pada suatu situasi dan kondisi yang memungkinkan untuk melaksanakan tugasnya secara memadai.

Dengan demikian, dalam menjalankan fungsinya, seorang auditor internal dituntut untuk mempunyai berbagai kecakapan teknis dan teoritis yang memadai, dan tentu saja disertai dukungan yang tegas dari manajemen, sehingga dengan adanya dukungan tersebut diharapkan dapat diperoleh suatu umpan balik dari manajemen. Dengan kata lain, dengan adanya dukungan dan otorisasi dari manajemen, saran dan temuan-temuan akan diperhatikan dan diadakan tindak lanjut, karena audit yang dilakukan adalah untuk dan atas nama manajemen.

Dalam hal lingkup penugasan, Konsorsium Organisasi Profesi Audit

Internal menyatakan bahwa lingkup penugasan audit internal dilakukan untuk melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan pengelolaan risiko, pengendalian dan governance dengan menggunakan pendekatan yang sistematis, teratur, dan menyeluruh. *Pengelolaan Risiko*, menekankan fungsi audit internal untuk membantu organisasi dengan cara mengidentifikasi dan mengevaluasi risiko signifikan dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan pengelolaan risiko dan sistem pengendalian intern. *Pengendalian*, menekankan fungsi audit internal untuk membantu organisasi dalam memelihara pengendalian internal yang efektif dengan cara mengevaluasi kecukupan, efisiensi, dan efektivitas pengendalian tersebut, serta mendorong peningkatan pengendalian intern secara berkesinambungan. Dan yang terakhir adalah proses *Governance*, menekankan fungsi audit internal untuk menilai dan memberikan rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses governance dalam mencapai tujuan-tujuan yang terdiri dari a) mengembangkan etika dan nilai-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 di dalam organisasi dan d) secara efektif mengkoordinasikan kegiatan dari, dan mengkomunikasikan informasi diantara pimpinan, dewan pengawas, auditor internal dan eksternal serta manajemen. Pada akhirnya, tujuan utama dari *audit internal* adalah untuk menilai sistem pengendalian internal organisasi. Oleh karena itu, keberadaan fungsi audit

internal yang efektif dalam menciptakan mekanisme pengawasan bagi organisasi diharapkan mampu berperan sebagai *problem solver* dan *agent of change* dalam rangka pencapaian *good governance*.

TAHAPAN AUDIT INTERNAL

Program audit merupakan acuan dan langkah kerja yang harus dijadikan pedoman selama pelaksanaan audit, sehingga hasil audit akan tercapai sesuai dengan tujuan bagi pemakai laporan hasil auditing. Program audit merupakan suatu daftar prosedur audit untuk seluruh audit unsur tertentu yang dapat digunakan oleh auditor internal untuk melaksanakan tugas auditnya (Arens,2006).

Prosedur dalam suatu garis besar program audit adalah langkah pengumpulan bukti yang direncanakan auditor untuk digunakan. Program ini memiliki bentuk dan perincian yang bervariasi dari satu audit, ke audit lain dan spesifikasi dari setiap program harus dibuat secara tertulis. Program audit biasanya disiapkan untuk masing-masing saldo akun atau siklus transaksi yang penting. Program ini akan a) memberikan dasar bagi pengkoordinasian dan penyediaan pekerjaan audit serta pengendalian penggunaan waktu dalam melaksanakan audit, b) membantu memandu asisten dalam melakukan pekerjaan dan c) memberikan bukti bahwa perencanaan dan catatan yang memadai mengenai pekerjaan yang dilaksanakan selama audit telah dilakukan.

Pelaksanaan audit intern menurut *The Institute of Internal Auditor* harus sesuai dengan program pemeriksaan yang lengkap yang dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Perencanaan Pemeriksaan

Dalam tahap perencanaan, segala aspek yang berkaitan dengan implementasi audit intern harus didokumentasikan dan meliputi hal-hal sebagai berikut :

- a) Penetapan Tujuan Audit dan Lingkup Pekerjaan
- b) Memperoleh Informasi Dasar (*background information*)

Informasi dasar yang dibutuhkan adalah tentang kegiatan yang akan diaudit, yang meliputi pernyataan tentang tugas, sasaran dan rencana, informasi organisasional, informasi anggaran, hasil-hasil kegiatan, dan data keuangan tentang kegiatan yang akan diperiksa, kertas kerja audit yang sebelumnya, hasil dari auditor lainnya, file-file pembandingan untuk menentukan persoalan-persoalan auditor penting yang potensial dan mengenai literatur-literatur teknis dan yang dikeluarkan oleh pihak berwenang yang sesuai dengan kegiatan yang akan diaudit. Selain itu berbagai keperluan pelaksanaan audit lainnya, seperti jangka waktu pelaksanaan audit, luas, periode yang akan diaudit, dan perkiraan saat selesainya audit haruslah ditentukan.

- c) Penentuan berbagai tenaga yang diperlukan untuk melaksanakan audit

Dalam menentukan tenaga pelaksana audit, harus

diperhatikan jumlah dan tingkat pengalamannya dan harus dipertimbangkan pula pengetahuan, kecakapan dan disiplin ilmu dari staf auditor.

- d) Pemberitahuan kepada para pihak yang dipandang perlu.

Pemberitahuan tersebut dilakukan kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

- e) Melaksanakan survei secara tepat

Survei tersebut dilakukan untuk lebih mengenali kegiatan yang diperlukan, risiko-risiko dan pengawasan-pengawasan untuk mengidentifikasi area yang ditekankan dalam audit, serta untuk memperoleh berbagai ulasan dan sasaran dari pihak yang akan diaudit.

- f) Penulisan Program Audit

Untuk memperoleh hasil yang memuaskan dari pelaksanaan audit intern, pemeriksa perlu membuat program audit yang sistematis dan terarah. Program audit merupakan suatu rencana pekerjaan secara tertulis dan terpadu yang harus dilaksanakan dalam langkah-langkah audit. Program tersebut tidak akan berarti bila tidak mendapat dukungan manajemen, jadi bila program audit telah selesai disusun, kemudian diserahkan kepada manajemen untuk dimintai persetujuannya. Atas dasar program audit yang telah disetujui tersebut, maka audit dapat dilaksanakan.

- g) Menentukan bagaimana, kapan dan kepada siapa hasil-hasil audit akan disampaikan.

Dalam hal ini, perlu adanya koordinasi dari auditee dan tim manajemennya.

- h) Memperoleh persetujuan bagi rencana kerja audit

Rencana kerja audit tersebut harus disetujui secara tertulis oleh pimpinan auditor internal atau orang yang ditunjuk sebelum awal pelaksanaan pekerjaan audit.

2. Pengujian dan Pengevaluasian Informasi

Dalam tahap ini, kegiatan audit intern harus mampu mengumpulkan, menganalisis, menginterpretasi dan membuktikan kebenaran informasi untuk mendukung hasil audit. Proses pengujian dan pengevaluasian informasi adalah mencakup 1) Berbagai informasi tentang seluruh hal yang berhubungan dengan tujuan audit dan lingkup kerja harus dikumpulkan, 2) Informasi yang harus mencukupi, kompeten, relevan dan berguna untuk membuat dasar yang logis bagi temuan audit dan rekomendasi, 3) Prosedur audit, termasuk teknik pengujian dan penarikan contoh yang dipergunakan, harus terlebih dahulu diseleksi bila memungkinkan dan diperluas atau diubah bila keadaan menghendaki demikian, 4) proses pengumpulan, analisis, penafsiran dan pembuktian kebenaran informasi haruslah diawasi untuk memberikan kepastian bahwa sikap objektif auditor terus

dijaga dan sasaran audit dapat dicapai dan 5) Kertas kerja audit yang merupakan dokumen audit yang harus dimuat oleh auditor dan ditinjau atau direview oleh manajemen bagian audit intern.

3. Penyampaian Hasil Audit

Tahap akhir audit yang dilakukan oleh auditor adalah membuat laporan hasil kegiatan audit. Laporan ini sangat berarti bagi manajemen karena menyangkut penilaian terhadap seluruh aktivitas kegiatan. Dari laporan tersebut manajemen dapat mengukur sampai sejauh mana sistem pengendalian intern yang telah ditetapkan, dijalankan dan diikuti sebagaimana mestinya. Di samping itu, laporan berguna untuk menilai hasil kerja bagian audit intern.

Penyusunan laporan harus dilakukan sedemikian rupa sehingga laporan dapat digunakan oleh manajemen untuk pengambilan keputusan. Laporan hasil audit tersebut harus berisi kesimpulan dari temuan-temuan hasil kegiatan audit, dan saran bagi manajemen dan bagian yang diaudit. Selain itu, laporan tersebut harus dapat dimengerti oleh si penerima karena laporan tersebut dapat digunakan sebagai tolok ukur bagi auditor.

Bentuk laporan dari hasil kegiatan audit ini, bermacam-macam tergantung dari kebutuhan pemakai, dapat berbentuk *narrative* (uraian), tabulasi, grafik dan kombinasi semuanya. Adapun hal-hal yang harus diperhatikan agar suatu laporan dikatakan baik adalah a) Laporan

tertulis yang ditanda tangani haruslah dikeluarkan setelah pengujian terhadap audit (*audit examination*) selesai dilakukan, b) Auditor internal harus terlebih dahulu mendiskusikan berbagai kesimpulan dan rekomendasi dengan tingkatan manajemen yang tepat, sebelum mengeluarkan laporan akhir, c) Suatu laporan harus objektif, jelas, singkat, konstruktif dan tepat waktu, d) Laporan harus mengemukakan tentang maksud, lingkup dan hasil pelaksanaan audit, dan bila dipandang perlu laporan harus pula berisikan pernyataan tentang pendapat auditor, e) Laporan dapat mencantumkan berbagai rekomendasi bagi berbagai perkembangan yang mungkin dicapai, pengakuan terhadap kegiatan yang dilaksanakan secara meluas dan tindakan korektif, f) Pandangan dari pihak yang diaudit tentang berbagai kesimpulan atau rekomendasi dapat pula dicantumkan dalam laporan audit dan g) Pimpinan audit intern atau staf yang ditunjuk harus mereview dan menyetujui laporan audit akhir sebelum laporan tersebut dikeluarkan, dan menentukan kepada siapa laporan tersebut akan disampaikan.

4. Tindak lanjut hasil pemeriksaan

Auditor internal harus terus menerus meninjau dan melakukan tindak lanjut (*follow up*) untuk memastikan bahwa terhadap temuan-temuan pemeriksaan yang dilaporkan telah dilakukan tindakan yang tepat. Hal-hal yang harus diperhatikan dalam pelaksanaan tindak lanjut yaitu a)

Tindak lanjut oleh pemeriksa internal didefinisikan sebagai suatu proses untuk menentukan kecukupan, keefektifan, dan ketepatan waktu dari berbagai tindakan yang dilakukan oleh manajemen terhadap berbagai temuan pemeriksaan yang dilaporkan, b) Tanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut harus didefinisikan dalam ketentuan yang memuat tujuan, kewenangan, dan tanggung jawab bagian audit internal, c) Manajemen bertanggung jawab menentukan tindakan yang perlu dilakukan sebagai tanggapan terhadap temuan pemeriksaan yang dilaporkan, d) Manajemen senior dapat menetapkan untuk menerima risiko akibat tidak dilakukannya tindakan korektif terhadap keadaan yang dilaporkan berdasarkan pertimbangan biaya atau pertimbangan lainnya, e) Sifat, ketepatan waktu, dan luas tindak lanjut ditentukan oleh pimpinan audit internal, f) Banyak faktor yang diharuskan dipertimbangkan dalam menentukan berbagai prosedur tindak lanjut yang tepat, g) Beberapa temuan tertentu yang dilaporkan mungkin sangat penting dan segera memerlukan tindakan manajemen, h) Terdapat pula berbagai keadaan di mana pimpinan audit internal menilai bahwa tindakan yang dilakukan terhadap temuan pemeriksaan memperbaiki berbagai kondisi yang mendasari dilakukannya tindakan tersebut, i) Pimpinan audit internal bertanggung jawab membuat jadwal kegiatan tindak lanjut sebagai bagian dari pembuatan jadwal pekerjaan pemeriksaan, j) Penjadwalan tindak

lanjut harus didasarkan pada risiko dan kerugian yang terkait, juga tingkat kesulitan dan perlunya ketepatan waktu dalam penerapan tindakan korektif, k) Pimpinan audit internal harus menetapkan berbagai prosedur dan l) Banyak teknik yang dipergunakan untuk menyelesaikan tindak lanjut secara efektif.

LAPORAN AUDIT INTERNAL

Optimalisasi fungsi audit internal salah satu diantaranya adalah laporan hasil audit yang dapat dikomunikasikan dengan baik. Laporan audit internal merupakan sebuah refleksi dan pandangan profesional seorang auditor. Pelaporan yang efektif dihasilkan oleh kualitas yang baik dari kerja sebelumnya. Namun pemeriksaan yang baik akan sia-sia hanya karena cara pelaporan yang tidak memadai. Laporan audit internal dibuat setelah selesai melakukan audit laporan yang ditujukan kepada manajemen. Pada dasarnya audit intern dirancang untuk memperkuat sistem pengendalian internal, untuk menentukan ditaatinya prosedur atau kebijakan yang telah digariskan oleh manajemen dan meyakinkan bahwa pengendalian internal yang telah ditetapkan cukup baik, ekonomis dan efektif. Oleh karena itu, auditor internal haruslah melaporkan hasil auditnya kepada manajemen apabila terdapat penyimpangan-penyimpangan yang berarti dan mengusulkan cara-cara perbaikannya, dan apabila disetujui oleh manajemen, auditor internal akan mengawasi perbaikan tersebut.

Pendapat dari Gil Courtemanche, yang kemudian dialih bahasakan oleh Hiro Tugiman (1997:191), mengemukakan bahwa laporan audit dianggap baik jika

memenuhi empat kriteria dasar. Kriteria yang pertama adalah *objektivitas*. Suatu laporan audit objektif membicarakan pokok persoalan dalam auditing, bukan perincian prosedural atau hal-hal yang diperlukan dalam proses audit. Kriteria yang kedua adalah *berwibawa*. Laporan yang berwibawa adalah laporan audit harus dapat dipercaya dan mendorong pembacanya untuk setuju dengan substansi yang terdapat dalam laporan tersebut. Meskipun para pembaca belum tentu akan menerima temuan, simpulan dan rekomendasi auditor internal, namun mereka cenderung untuk tidak menolak. Hal tersebut dikarenakan mereka percaya pada laporan yang dibuat oleh auditor internal. Kriteria yang ketiga adalah *keseimbangan*. Laporan audit yang seimbang adalah laporan yang memberikan gambaran tentang organisasi dan aktivitas yang ditinjau secara wajar dan realitas. Dan untuk kriteria yang keempat adalah dari *cara penulisan yang profesional*. Laporan yang ditulis secara profesional adalah laporan yang ditulis dengan memperhatikan sejumlah unsur yaitu struktur, kejelasan, keringkasan, nama laporan, dan pengeditan.

Sedangkan, laporan audit internal yang efektif menurut Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (2004:16-17) adalah bahwa seorang auditor internal harus mampu mengkomunikasikan hasil penugasannya secara tepat waktu. Untuk memenuhinya, maka seorang internal auditor harus memperhatikan hal-hal sebagai berikut:

a. Kriteria Komunikasi

Komunikasi harus mencakup sasaran dan lingkup penugasan, simpulan,

rekomendasi, dan rencana tindakannya.

- a) Komunikasi akhir penugasan bila memungkinkan memuat opini keseluruhan dan simpulan auditor internal.
 - b) Auditor internal dianjurkan untuk memberikan apresiasi dalam komunikasi hasil penugasan terhadap kinerja yang memuaskan dari kegiatan yang di-review.
 - c) Bilamana hasil penugasan disampaikan kepada pihak di luar organisasi, maka pihak berwenang harus menetapkan pembatasan dalam distribusi dan penggunaannya.
- b. Kualitas Komunikasi

Komunikasi yang disampaikan baik tertulis maupun lisan harus akurat, objektif, ringkas, konstruktif, lengkap, dan tepat waktu. Dan jika terjadi kesalahan, penanggung jawab audit internal harus mengkomunikasikan informasi yang telah dikoreksi kepada semua pihak yang telah menerima komunikasi sebelumnya.

- c. Pengungkapan atas ketidakpatuhan terhadap standar-standar

Dalam hal ini terdapat ketidakpatuhan terhadap standar yang mempengaruhi penugasan tertentu, komunikasi hasil-hasil penugasan harus mengungkap:

- a) Standar yang tidak dipatuhi
- b) Alasan ketidakpatuhan
- c) Dampak dari ketidakpatuhan terhadap penugasan

- d. Diseminasi hasil-hasil penugasan

Penanggung jawab fungsi audit internal harus mengkomunikasikan hasil penugasan kepada pihak-pihak yang berhak.

Laporan internal auditor pada umumnya berisi *audit findings* dan *recommendation*. *Finding* dan *recommendations* adalah dua bagian yang paling penting dalam suatu laporan internal auditor. *Finding* menjelaskan apa yang terjadi sedangkan rekomendasi menjelaskan apa yang harus dilakukan (untuk mengatasi kelemahan atau masalah yang dikemukakan dalam *findings*), sedangkan *audit findings* adalah pengembangan temuan pemeriksaan yang harus disimpulkan dan didokumentasikan dalam suatu *List of Audit Findings*. Kesimpulan bisa menyatakan bahwa tidak ada masalah atau kelemahan yang ditemukan atau bisa juga menyimpulkan hal-hal yang memerlukan perhatian manajemen.

Finding (temuan) bisa positif atau negative. Temuan positif bisa menyebutkan bahwa tidak ada masalah yang ditemukan dan bisa juga menyebutkan kebaikan pengendalian intern yang terdapat pada salah satu bagian yang perlu diterapkan pada bagian lain. Sedangkan bagi Temuan negatif dapat memberitahukan kepada manajemen masalah-masalah yang ditemukan, yang memerlukan tindakan perbaikan dari manajemen untuk mencegah kerugian-kerugian yang timbul akibat masalah tersebut. *Findings* yang disusun dengan baik harus mencakup kriteria, pernyataan dari kondisi yang ada, kenyataan atau efek yang terjadi dalam organisasi serta penyebab terjadinya

kondisi tersebut dan bagaimana bisa terjadi. Sedangkan, untuk pengembangan rekomendasi dari temuan-temuan (*recommendations*) harus memenuhi beberapa prinsip agar dapat memperoleh rekomendasi yang efektif yaitu rekomendasi tersebut harus komprehensif, spesifik, dapat disusun dengan baik, mudah untuk dijalankan dan harus mempunyai alasan yang jelas. (Sukrisno Agoes, 2004)

KODE ETIK PROFESI AUDIT INTERNAL

Sebagai suatu profesi, internal auditing memiliki kode etik yang memuat standar perilaku sebagai pedoman bagi seluruh auditor internal. Standar perilaku tersebut berisi prinsip-prinsip dasar dalam menjalankan praktik audit internal. Para auditor internal wajib menjalankan tanggung jawab profesinya dengan bijaksana, penuh martabat dan kehormatan. Dalam menerapkan kode etik tersebut, seorang auditor internal harus tetap memperhatikan perundang-undangan yang berlaku.

Konsorsium Organisasi Profesi Auditor Internal (2004) telah menetapkan kode etik bagi para auditor internal yang memuat 10 standar perilaku auditor internal, yang terdiri dari:

1. Auditor internal harus menunjukkan kejujuran, objektivitas dan kesungguhan dalam melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab profesinya.
2. auditor internal harus menunjukkan loyalitas terhadap organisasinya atau terhadap pihak yang dilayani. Namun demikian, auditor internal tidak boleh secara sadar terlibat dalam

kegiatan-kegiatan yang menyimpang atau melanggar hukum.

3. auditor internal tidak boleh secara sadar terlibat dalam tindakan atau kegiatan yang dapat mendiskreditkan profesi audit intern atau mendiskreditkan organisasinya.
4. auditor internal harus menahan diri dari kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasinya atau kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan prasangka yang meragukan kemampuannya untuk dapat melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab profesinya secara objektif.
5. auditor internal tidak boleh menerima imbalan dalam bentuk apapun dari karyawan, klien, pelanggan, pemasok ataupun mitra bisnis organisasinya, sehingga dapat mempengaruhi pertimbangan profesionalnya.
6. auditor internal hanya melakukan jasa-jasa yang dapat diselesaikan dengan menggunakan kompetensi profesional yang dimilikinya.
7. auditor internal harus mengusahakan berbagai upaya agar senantiasa memenuhi Standar Profesi Audit Internal.
8. auditor internal harus bersikap hati-hati dan bijaksana dalam menggunakan informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugasnya. Audit internal tidak boleh menggunakan informasi rahasia (i) untuk mendapatkan keuntungan pribadi, (ii) secara melanggar hukum, atau (iii) yang dapat menimbulkan kerugian terhadap organisasinya.

9. dalam melaporkan hasil pekerjaannya, auditor internal harus mengungkapkan semua fakta-fakta penting yang diketahuinya, yaitu fakta-fakta yang jika tidak diungkap dapat (i) mendistorsi kinerja kegiatan yang direview, atau (ii) menutupi adanya praktik-praktik yang melanggar hukum.
10. auditor internal harus senantiasa meningkatkan kompetensi serta efektivitas dan kualitas pelaksanaan tugasnya. Auditor internal wajib mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan.

Pada akhirnya, *good governance* sebagai pola baru dalam penyelenggaraan pemerintahan akan sulit diwujudkan tanpa dibarengi keberadaan fungsi audit internal yang efektif. Fungsi audit internal yang mencakup mekanisme pengawasan di dalamnya dapat dioptimalkan untuk membantu memastikan bahwa prinsip-prinsip *good governance* telah dilaksanakan. Dengan demikian, optimalisasi fungsi audit internal dapat membantu dalam melakukan penilaian kualitas implementasi kesembilan prinsip dasar *good governance* dalam organisasi menuju ke arah yang lebih baik.

PENUTUP

Keberhasilan implementasi *good governance* sangat dipengaruhi oleh prinsip-prinsip yang mendasarinya, dan bukan pada pemilihan nilai-nilai strategis dalam organisasi (Sardjono H). Oleh karena itu, optimalisasi fungsi audit internal untuk menilai prinsip-prinsip dasar tersebut sudah seharusnya diimbangi dengan kualitas dan

kompetensi para internal auditornya. Dalam menjalankan fungsinya, seorang auditor internal dituntut untuk mempunyai berbagai kecakapan teknis dan teoritis yang memadai, mengingat fungsi audit intern berperan aktif sebagai mitra manajemen untuk melakukan evaluasi dan perbaikan kinerja organisasi. Dengan kata lain, *good governance* akan tercipta apabila pelaksanaan audit intern dapat berjalan secara optimal dalam menciptakan mekanisme pengawasan organisasi yang efektif untuk menilai kualitas implementasi prinsip-prinsip *good governance*.

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, Sukrisno .(2004). *Auditing*, Edisi Ketiga, Jakarta : Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia
- Angela, Ahmad . (2008) *Transformasi Audit Internal Menuju Terwujudnya Corporate Governance*, <http://www.madani-ri.com>. 10/09/08.
- Arens, Alvin A,Randal, Beasley.(2006). *Auditing and Assurance Service an Integrated Approach*, Eleventh Edition, Prentice Hall
- Barlow, Helberg Cs, "*The Business Approach to Internal Auditing*". First edition, Johannesburg, Juta & Co. Ltd, 1995
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2001, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Jakarta :Salemba Empat
- Institute of Internal Auditors.(2004) *The Professional Practices Framework*, USA:The IIA Global Practices Center
- Kushandajani, 2001, *Good Governance dan Otonomi Daerah*, dalam Teguh Yuwono, 2001, *Manajemen*

- Otonomi Daerah: Membangun Daerah Berdasarkan Paradigma Baru, PUSKODAK-UNDIP, Semarang.
- Lawrence B Sawyer, Mortimer.(2003). *Internal Auditing*, Florida: The IIA
- Mardiasmo.(2002).*Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta:Andi
- Muharieffendi. (2007) . *Paradigma baru internal auditor*, <http://muharieffendi.wordpress.com> (29/08/08)
- _____. (2007). *Tantangan untuk menjadi seorang auditor internal yang profesional*, <http://muharieffendi.wordpress.com> (29/08/08)
- Mulyadi, Puradireja, Kanaka .(2002). *Auditing*, Edisi Keenam, Jakarta: SalembaEmpat
- Narang, Teras. *Good Governance Dan Clean Government Dalam Implementasinya Di Provinsi Kalimantan Tengah* www.kalteng.go.id. (29/08/08)
- Pickett, K. H. Spencer , (2000) *The Internal Auditing Handbook*, John Willey&Sons Ltd.
- Sardjono, (2008), *Pencapaian GCG dan Kaitannya dengan Peranan Internal Auditor*, <http://fe.elcom.umy.ac.id>. (29/08/08)
- Sofian .(2005). *Membangun Good Governance: Tugas Kita Bersama*, Yogyakarta. www.ugm.ac.id
- Tugiman, Hiro.(1997). *Standar Profesi Audit Internal*, Yogyakarta: Kanisius
- _____.(2004). *Tantangan dan Prospek Profesi Internal Auditor di Indonesia*, Jakarta: YPIA dan DS-QIA.
- _____.(2008) *Tuntutan Perubahan Paradigma Auditor Internal dan Perubahan Persepsi Pimpinan Organisasi*, <http://www.internalauditing.or.id>