

BAB II

LANDASAN TEORI

A. Audit Internal

Terdapat beberapa definisi dari audit internal yang dikemukakan oleh beberapa ahli atau organisasi profesi terkait dengan internal auditing. Beberapa definisi tersebut antara lain adalah:

The Institute of Internal Auditor (1999) dalam *mandatory guidance of International Profesional Practices Framework* mendefinisikan Audit Internal sebagai berikut:

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

Berdasarkan definisi tersebut, dijelaskan bahwa audit internal bertujuan untuk memberikan nilai tambah melalui kegiatan *assurance* dan *consulting*. Hal ini menunjukkan bahwa audit internal memiliki peran dalam membantu organisasi dalam meningkatkan efektivitas dari manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola untuk mencapai tujuan.

Menurut model piagam aktivitas audit internal dari *The Institute of Internal Auditor* (IIA), aktivitas audit internal tidak hanya terbatas pada pemeriksaan, evaluasi kecukupan, efektivitas tata kelola organisasi, manajemen risiko, dan pengendalian internal, dalam melaksanakan tanggung jawab yang ditugaskan untuk mencapai tujuan dan sasaran yang dinyatakan organisasi. Akan tetapi peran audit internal secara

lebih rinci terdiri atas:

1. Mengevaluasi *risk exposure* yang berkaitan dengan pencapaian tujuan organisasi yang strategis.
2. Mengevaluasi keandalan dan integritas informasi dan cara yang digunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasi, dan melaporkan informasi tersebut.
3. Mengevaluasi penyediaan sistem untuk memastikan kepatuhan dengan kebijakan-kebijakan, rencana, prosedur, hukum, dan peraturan yang dapat memiliki dampak yang signifikan pada organisasi.
4. Mengevaluasi sarana aset pengamanan dan memverifikasi keberadaan aset tersebut jika diperlukan.
5. Mengevaluasi efektivitas dan efisiensi sumber daya yang digunakan.
6. Mengevaluasi operasi atau program untuk memastikan apakah hasilnya konsisten dengan tujuan yang dibuat serta sasaran dan apakah operasi atau program yang sedang dilakukan telah sesuai sebagaimana yang direncanakan.
7. Memantau dan mengevaluasi proses tata kelola.
8. Memantau dan mengevaluasi efektivitas manajemen risiko proses organisasi.
9. Mengevaluasi kualitas kinerja auditor eksternal dan tingkat koordinasi dengan audit internal.
10. Melakukan konsultasi dan jasa konsultasi terkait dengan tata kelola, manajemen risiko, dan kontrol yang sesuai untuk organisasi.
11. Membuat laporan berkala pada aktivitas audit internal tentang tujuan, wewenang, tanggung jawab dan kinerja relatif terhadap rencananya.
12. Membuat laporan signifikan *risk exposure* dan masalah pengendalian, termasuk risiko kecurangan, isu-isu pemerintahan, dan hal-hal lain yang diperlukan atau diminta oleh dewan.
13. Mengevaluasi operasi tertentu atas permintaan dewan atau manajemen.

Menurut Akmal (2006, 13-15), auditor internal melaksanakan kegiatan antara lain sebagai berikut:

1. Menilai ketepatan dan kecukupan pengendalian manajemen termasuk pengendalian manajemen pengolahan data elektronik.

2. Mengidentifikasi dan mengukur resiko.
3. Menentukan tingkat ketaatan terhadap kebijakan, rencana, prosedur, peraturan dan perundang-undangan.
4. Memastikan pertanggungjawaban dan perlindungan terhadap aktiva.
5. Menentukan tingkat keandalan data/informasi.
6. Menilai keekonomisan dan efisiensi penggunaan sumber daya serta pencapaian tujuan organisasi.
7. Mencegah dan mendeteksi kecurangan.
8. Memberikan jasa konsultasi.

Untuk dapat menjalankan peran dalam audit internal, auditor memiliki tantangan terutama dalam menghadapi perubahan yang mana saat ini tantangan tersebut semakin kompleks. Menurut Kurniawan (2015, 17-19), auditor internal memiliki beberapa tantangan yang harus dihadapi pada abad ke 21, yaitu:

1. Orientasi berbasis risiko (*risk-based orientation*), dimana audit internal dalam melakukan kegiatan audit harus berbasis risiko sehingga dapat diketahui seberapa besar ancaman yang akan timbul di kemudian hari, dan menilai kualitas pengelolaan risiko yang ada untuk mencegah risiko tersebut.
2. Perspektif global (*global perspective*), yaitu auditor internal mau tidak mau harus memiliki pengetahuan yang luas dan menilai sesuatu secara global dan lebih komprehensif yang relevan.
3. *Governance expertise*, yaitu auditor internal harus dapat memastikan bahwa lingkungan kerjanya telah melakukan prinsip *good governance* dan auditornya memahami arti *good governance* itu sendiri.
4. *Value adding*, yaitu bahwa auditor internal harus berupaya menggunakan kemampuan dan keahlian yang dimiliki serta bekerja secara profesional sehingga menghasilkan nilai tambah bagi organisasi yang diauditnya.
5. *Technologically adept*, dimana auditor internal diharuskan mengikuti perkembangan teknologi informasi dengan mengikuti sertifikasi yang ada sehingga auditor tersebut nantinya memiliki kemampuan audit di bidang teknologi.

6. *Business acumen*, yaitu auditor internal harus memiliki jiwa *entrepreneurship* yang tinggi agar mampu melakukan penilaian terhadap kualitas bisnis yang terjadi dalam suatu organisasi.
7. Berpikir kreatif dan memberikan solusi terhadap masalah-masalah yang ada.

B. Penilaian Kapabilitas APIP dengan IA-CM

Peningkatan Kapabilitas APIP sesuai kriteria internasional menggunakan IA-CM. Model ini sudah diakui oleh IIA dan dipraktikkan secara internasional. Kapabilitas APIP berdasarkan kriteria penilaian IA-CM dikelompokkan ke dalam lima Level, yaitu Level-1 (*Initial*), Level-2 (*Infrastructure*), Level-3 (*Integrated*), Level-4 (*Managed*), dan Level-5 (*Optimizing*). Setiap Level terdiri dari enam elemen, yaitu peran dan layanan pengawasan intern, pengelolaan SDM, praktik profesional, manajemen dan akuntabilitas kinerja, hubungan dan budaya organisasi, dan struktur tata kelola. Penjelasan dari masing-masing elemen adalah sebagai berikut sesuai dengan Pedoman Penilaian Mandiri Kapabilitas APIP (BPKP 2015):

1. Peran dan Layanan Pengawasan Intern (*Services and Role of Internal Auditing*)

Peran dan layanan APIP mencakup peran dan layanan yang dapat diberikan APIP kepada stakeholdernya secara berulang dan berkelanjutan. Berdasarkan perannya, kegiatan APIP dapat dikelompokkan ke dalam dua peran yaitu peran sebagai penjaminan (*assurance*) dan perannya sebagai konsultan (*consulting*) atau pemberi saran (*advisory services*). Layanan yang dapat diberikan oleh APIP untuk kegiatan *assurance* mencakup kegiatan audit, evaluasi, reviu dan monitoring. Sedangkan untuk layanan kegiatan konsultansi atau pemberian saran mencakup kegiatan pemberian bimbingan teknis, pelatihan, dan masukan/saran sesuai dengan keahlian APIP dibidang pengendalian internal tanpa mengambil alih tugas dan tanggung jawab manajemen.

2. Pengelolaan SDM (*People Management*)

Elemen pengelolaan SDM adalah terkait bagaimana proses untuk menciptakan lingkungan kerja bagi APIP yang memungkinkan SDM tersebut berkinerja sesuai dengan kemampuan terbaiknya. Lingkup pengelolaan SDM

mencakup uraian pekerjaan/jabatan, perekrutan SDM, standar kinerja, pengembangan profesi, pelatihan, pemberian bimbingan kerja dan pengembangan karir SDM. Semakin tinggi level kapabilitas pada elemen pengelolaan SDM menunjukkan bahwa semakin baik pengelolaan SDM-nya.

Pengelolaan SDM merupakan suatu proses mulai dari merekrut, menempatkan, mengembangkan kompetensi dan karier SDM, memberikan insentif, sampai dengan menciptakan lingkungan kerja yang kondusif yang memungkinkan pegawai untuk memberikan kemampuan terbaik mereka secara optimal.

3. Praktik Profesional (*Profesional Practices*)

Praktik profesional mencakup kebijakan, proses, dan praktik-praktik yang memungkinkan APIP bekerja secara efektif dengan melihat keselarasan antara kebijakan, proses dan praktik-praktik APIP dengan prioritas dan strategi pengelolaan risiko dari Kementerian/Lembaga/ Pemerintah Daerah dimana APIP itu berada.

Praktik profesional juga mencakup kontribusi APIP dalam melakukan pengembangan yang berkelanjutan pada APIP dan organisasi dimana APIP itu berada serta upaya APIP dalam mengembangkan dan menjaga penjaminan kualitas dan program perbaikan yang mencakup seluruh aspek kegiatan APIP dalam rangka meyakinkan bahwa APIP telah bekerja sesuai dengan standar dan kode etik profesi.

4. Akuntabilitas dan Manajemen Kinerja (*Performance Management and Accountability*)

Akuntabilitas dan manajemen kinerja merupakan kegiatan serta upaya APIP dalam menyediakan informasi kinerja yang dibutuhkan. Informasi tersebut diantaranya adalah informasi kinerja keuangan maupun non keuangan dalam mengelola, melaksanakan dan mengendalikan operasional APIP dan mempertanggungjawabkan kinerja dan hasil yang diperoleh APIP. Informasi Kinerja Mencakup kegiatan penyediaan informasi kinerja yang dibutuhkan baik keuangan maupun nonkeuangan dalam mengelola, melaksanakan, dan mengendalikan operasional APIP dan mempertanggungjawabkan kinerja dan hasil yang diperoleh APIP.

5. Hubungan dan Budaya Organisasi (*Organizational Relationships and Culture*)

Elemen hubungan dan budaya organisasi adalah bahwa budaya dan hubungan internal APIP dalam organisasi sebagaimana terlihat pada struktur organisasi dan manajemen internal. Selain itu hal lain yang perlu diperhatikan adalah hubungan APIP dengan pimpinan unit lain baik pada Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah dimana APIP tersebut berada telah terjalin dengan baik.

6. Struktur Tata Kelola (*Governance Structure*)

Struktur tata kelola mengacu pada kombinasi antara kebijakan dan proses serta struktur yang diterapkan pada APIP dalam rangka menginformasikan, mengatur, mengelola dan memantau kegiatan Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah guna meyakinkan bahwa tujuan organisasi terhadap pencapaian tujuan.

Untuk berada sampai kapabilitas level-5, APIP harus memenuhi kriteria atau *Key Process Area* (KPA) sebagaimana tertuang dalam IA-CM. KPA merupakan suatu tatanan utama yang menentukan level kapabilitas suatu APIP. Setiap KPA menggambarkan suatu kumpulan dari kegiatan penting yang terkait, apabila kegiatan tersebut dilaksanakan bersama-sama akan mencapai tujuan dan menghasilkan *output* dalam jangka pendek dan *outcome* dalam jangka panjang.

IA-CM merupakan kerangka kerja yang mengidentifikasi hal yang mendasar dan pokok yang dibutuhkan untuk pengawasan intern yang efektif di sektor publik. Tujuan IA-CM antara lain sebagai berikut:

1. Sarana komunikasi (*a communication vehicles*), yaitu sebagai dasar untuk mengomunikasikan peran APIP yang efektif dan bagaimana perannya di dalam organisasi dan perannya bagi para pemangku kepentingan, dan untuk menunjukkan pentingnya pengawasan internal dalam pengambilan keputusan.
2. Kerangka untuk penilaian (*a framework for assessment*), yaitu suatu kerangka untuk menilai kemampuan APIP dalam memenuhi standar profesional dan praktik pengawasan internal.
3. Peta jalan untuk peningkatan kapabilitas secara sistematis (*a road map for orderly improvement*), yaitu suatu panduan membangun kapabilitas dengan menetapkan langkah-langkah yang dapat diterapkan dalam rangka membangun dan memperkuat kegiatan pengawasan internal bagi organisasi.

Prinsip-prinsip yang mendasari IA-CM adalah sebagai berikut:

1. Audit internal merupakan komponen integral dari tata kelola yang efektif pada sektor publik dan membantu organisasi mencapai tujuan dan menilai hasilnya.
2. Tiga variabel yang harus dipertimbangkan dalam menilai level kapabilitas dari aktivitas audit internal adalah aktivitas itu sendiri, organisasi, dan lingkungan keseluruhan dimana organisasi beroperasi.
3. Organisasi berkewajiban untuk menentukan level optimum dari kapabilitas audit internal untuk mendukung kebutuhan tata kelola dan untuk mencapai dan mempertahankan kapabilitas yang diinginkan.
4. Tidak semua organisasi membutuhkan tingkat kapabilitas yang sama.
5. Kapabilitas aktivitas audit internal secara langsung berkaitan dengan tindakan yang dilakukan oleh pimpinan internal audit untuk menetapkan proses dan praktik-praktik yang diperlukan untuk mencapai dan mempertahankan kapabilitas audit internal dan tindakan yang diambil oleh manajemen organisasi untuk mencapai lingkungan yang mendukung.
6. Audit internal harus diselenggarakan dengan cara yang hemat biaya.

Berdasarkan pedoman Teknis Peningkatan Mandiri Kapabilitas APIP, Indikator keberhasilan dalam pelaksanaan tata kelola pemerintah yang baik di lingkungan APIP mengacu kepada enam elemen yang tercantum dan ditentukan dalam IA-CM adalah sebagaimana tertuang dalam lampiran 1.

Secara keseluruhan, karakteristik dari masing-masing level dalam IA-CM berdasarkan pedoman teknis peningkatan mandiri kapabilitas APIP tersebut sama dengan IA-CM dari IIA yaitu:

1. Level-1 (*initial*), memiliki ciri-ciri tidak adanya praktik yang tetap, tidak ada kapabilitas yang berulang dan tergantung kepada kinerja individu.
2. Level-2 (*infrastructure*), dimana proses audit dilakukan secara tetap (rutin) dan berulang.
3. Level-3 (*integrated*), dimana secara keseluruhan praktik profesional dan audit internal telah ditetapkan secara seragam.
4. Level-4 (*managed*), yaitu unit audit internal telah mengintegrasikan semua

informasi di seluruh organisasi untuk memperbaiki tata kelola dan manajemen risiko.

5. Level-5 (*optimizing*), dimana unit audit internal telah menjadi unit yang terus belajar baik dari dalam maupun dari luar organisasi untuk perbaikan berkelanjutan.

Pada model IA-CM, aktivitas audit internal diklasifikasikan ke dalam enam elemen. Masing-masing elemen tersebut terdiri dari KPA yang merupakan suatu tatanan utama (*building block*) yang menentukan level kapabilitas suatu unit internal. Jenis KPA pada level-2 adlah sebagaimana Tabel II. 01. Sementara jenis KPA pada level-3 adalah sebagaimana Tabel III.02.

Tabel. II.01 Jenis KPA Kapabilitas APIP Level-2

No	Elemen	KPA Level 2
1	Peran dan Layanan	Audit ketaatan (<i>Compliance Auditing</i>)
2	Pengelolaan SDM	Identifikasi dan rekrutmen SDM yang kompeten (<i>Skilled People Identified and Recruited</i>)
		Pengembangan profesi individu (<i>Individual Professional Development</i>)
3	Praktik Profesional	Perencanaan pengawasan berdasarkan prioritas manajemen/pemangku kepentingan (<i>Audit Plan Based on Management/Stakeholder Priorities</i>)
		Kerangka kerja praktik profesional dan prosesnya (<i>Professional Practices and Processes Framework</i>)
4	Akuntabilitas dan Manajemen Kinerja	Perencanaan kegiatan APIP (<i>IA Business Plan</i>)
		Anggaran operasional kegiatan APIP (<i>IA Operating Budget</i>)
5	Budaya dan Hubungan Organisasi	Pengelolaan organisasi APIP (<i>Managing within the IA Activity</i>)
6	Struktur Tata Kelola	Hubungan pelaporan telah terbangun (<i>Reporting Relationships Established</i>)
		Akses penuh terhadap informasi organisasi, aset dan SDM (<i>Full Access to the Organization's Information, Assets, and People</i>)

Sumber : Pedoman Teknis Peningkatan Mandiri Kapabilitas APIP

Untuk mencapai level tertentu, maka semua KPA yang terdapat di bawahnya harus terpenuhi dan terlaksana dengan baik. Sesuai dengan target bahwa APIP

diharapkan telah mencapai level 3 di tahun 2019, maka semua KPA pada level-1 dan level-2, dan level-3 harus terpenuhi dan terlaksana dengan baik.

Pelaksanaan penilaian kapabilitas APIP di Indonesia saat ini menggunakan pedoman yang telah disusun oleh BPKP yaitu Peraturan Kepala BPKP Nomor 6 Tahun 2015. Pedoman tersebut memberikan panduan dalam melakukan penilaian kapabilitas APIP. Melalui penilaian kapabilitas yang mengacu kepada pedoman tersebut, kita dapat mengetahui level kapabilitas yang dimiliki serta informasi mengenai area-area yang masih memerlukan pengembangan sebagai dasar untuk menentukan langkah yang perlu dilakukan oleh APIP untuk mencapai level yang lebih tinggi.

Tabel. II.02 Jenis KPA Kapabilitas APIP Level-3

No	Elemen	KPA Level 3
1	Peran dan Layanan	Audit Kinerja/Program Evaluasi (<i>Performance/Value for Money Audit</i>)
		Layanan Konsultansi (<i>Advisory Service</i>)
2	Pengelolaan SDM	Koordinasi Tim (<i>Workforce Coordination</i>)
		Pegawai yang Berkualifikasi Profesional (<i>Professionally Qualified Staff</i>)
3	Praktik Profesional	Membangun Tim dan Kompetensinya (<i>Team Building and Competency</i>)
		Perencanaan Audit Berbasis Risiko (<i>Risk Based Audit Plans</i>)
		Kualitas Kerangka Kerja Manajemen (<i>Quality Management Framework</i>)
4	Akuntabilitas dan Manajemen Kinerja	Pelaporan Manajemen APIP (<i>IA Management Reports</i>)
		Informasi Biaya (<i>Cost Information</i>)
		Pengukuran Kinerja (<i>Performance Measures</i>)
5	Budaya dan Hubungan Organisasi	Komponen Manajemen Tim yang Integral (<i>Integral Component of Management Team</i>)
		Koordinasi dengan Pihak Lain yang memberikan Saran dan Penjaminan (<i>Coordination With Other Review Group</i>)
6	Struktur Tata Kelola	Mekanisme Pendanaan (<i>Funding Mechanism</i>)
		Pengawasan Manajemen terhadap kegiatan APIP (<i>Management Oversight of the IA Activity</i>)

Sumber : Pedoman Teknis Peningkatan Mandiri Kapabilitas APIP

C. Penelitian Sebelumnya

Sesuai dengan hasil penilaian kapabilitas APIP per 31 Desember 2015 yang

dilakukan oleh BPKP, APIP di Indonesia sebagian besar masih berada pada level-1. BPKP melakukan penilaian selama periode tahun 2010-2014 terhadap 474 APIP. Hasil penilaian menyatakan bahwa terdapat 404 APIP atau 85,23% yang masih berada di level-1 (*initial*), 69 APIP atau 14,56% (*infrastructure*) dan 1 APIP atau 0,21% yang telah mencapai level-3 (*integrated*).

Inspektorat Kabupaten Bogor merupakan salah satu APIP yang telah dinilai oleh BPKP. Penilaian terhadap kapabilitas APIP di Inspektorat Kabupaten Bogor dilaksanakan pada tahun 2010. Hasil penilaian menurut BPKP terhadap enam elemen kapabilitas APIP pada Inspektorat Kabupaten Bogor adalah sebagai berikut:

1. Elemen Peran dan Layanan : Level-2.
2. Elemen Pengelolaan SDM : Level-1.
3. Elemen Praktik Profesional : Level-1.
4. Elemen Akuntabilitas dan Manajemen Kinerja : Level-5.
5. Elemen Hubungan dan Budaya Organisasi : Level-1.
6. Elemen Struktur Tata Kelola : Level-5.

Berdasarkan hasil penilaian terhadap ke enam elemen tersebut, maka tingkat kapabilitas Inspektorat Kabupaten Bogor adalah masih berada pada level-1 (*initial*).