

ANALISIS "3E" SUMBER DAYA AUDITOR INTERNAL

Budianto T
Universitas Katolik Widya Mandala

ABSTRAKSI

Fungsi auditor internal dalam suatu perusahaan adalah diharapkan dapat memberikan peningkatan kinerja perusahaan sebagai modal penting untuk bersaing. Temuan-temuan auditor internal sangat berguna bagi kepentingan manajemen di dalam melakukan perbaikan-perbaikan di masa mendatang. *Internal audit is an assurance function that primarily provides an independent and objective opinion to the organization on the degree to which the internal control environment supports the achievement of the organization's objectives.* Dilema yang terjadi berkaitan dengan auditor internal adalah siapa yang lebih baik melakukan pekerjaan auditor internal, pihak dalam perusahaan (*inhouse*) ataukah pihak dari luar perusahaan (*outsourc*).

Adanya pilihan untuk mempertimbangkan penggunaan jasa internal sendiri maupun jasa eksternal terhadap audit internal ini kemungkinan dapat menimbulkan permasalahan baru khususnya untuk penyedia jasa eksternal dalam menjalankan peranan dan tugasnya apakah dapat dilaksanakan secara efektif.

Kata kunci: *inhouse, outsource, objective, assurance.*

PENDAHULUAN

Keputusan pemilik suatu usaha untuk mempercayakan fungsi audit internalnya ke pada pihak eksternal (*outsourc*) ataupun pada pihak internal sendiri (*inhouse*) sebenarnya memiliki keunggulannya masing-masing. Apabila perusahaan mengalihkan fungsi audit internalnya ke pada pihak luar, maka manfaat yang timbul setidaknya terkait dengan perubahan sifat biaya yang ditanggungnya, dan keputusan tentang alternatif *inhouse* dapat dirasakan dengan lebih terjaminnya rahasia sistem internal dalam perusahaan itu sendiri.

Pada dasarnya ide pokok dari audit internal adalah untuk menilai kesesuaian antara fakta yang terjadi dengan kriteria yang ada, seperti dijelaskan Pickett (2003) sebagai berikut:

Internal audit is an independent and objective appraisal service within an organization: Internal audit is an assurance function that primarily provides an independent and objective opinion to the organization on the degree to which the internal control environment supports the achievement of the organization's objectives. The internal control environment comprises the policies, procedures and operations established to ensure the achievements of objectives, the appropriate assessment of risk, the reliability of internal and external reporting and accountability processes, compliance applicable law and regulation, and compliance with the behavioural and ethical standards set for the organization. In addition internal audit's findings and recommendations are beneficial to line management in audited areas. Internal audit can also provide an independent and objective consultancy service specifically to help line management improve the organization's internal control environment. The service applies the professional skills of internal audit through a systematic and disciplined evaluation of the policies, procedures and operations that management put in place to ensure the achievement of the organization's objectives, an through recommendations for improvement. Such consultancy work can contribute to the opinion which internal audit provides on the internal control environment.

Pengertian serupa oleh YPIA (2004) didefinisikan sebagai berikut:

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

Secara komprehensif Sawyer *et al* (1996) memberikan pengertian berikut:

"Audit internal adalah sebuah penilaian yang sistematis dan obyektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan, resiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi, peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti, kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi, sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis, tujuan

organisasi telah dicapai secara efektif-semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif."

Dengan demikian audit internal merupakan suatu kegiatan independen dan obyektif dalam pemberian jasa konsultasi dan *assurance* kepada pihak internal perusahaan, dalam hal pengelolaan resiko, pengendalian dan proses *governance* sehingga diharapkan dapat memberikan nilai tambah dan sekaligus mencapai tujuan perusahaan.

Perlu diketahui bahwa di dalam menjalankan audit internalnya seorang auditor harus memiliki sikap mental yang tidak memihak, serta berkeyakinan jujur, tanpa kompromi dalam kualitas serta untuk menjaga obyektivitasnya maka dilarang mendelegasikan keputusan kepada pihak lain. (YPIA, 2004). Ditegaskan pula bahwa pengertian independen adalah keadaan bebas dari situasi yang mengancam obyektivitasnya baik secara individu maupun dalam melaksanakan penugasan.

Indikator independensi profesional bagi akuntan publik dapat juga dipakai oleh seorang auditor internal, seperti diungkapkan dalam Sawyer *et all* yaitu independensi dalam program audit, independensi dalam verifikasi dan independensi dalam pelaporan.

Melihat paparan di atas maka dapat dikatakan bahwa seorang auditor internal dituntut memiliki kemampuan profesional. Profesionalisme adalah suatu sikap dan perilaku seseorang dalam melakukan profesi tertentu. Seseorang yang profesional, di samping mempunyai keahlian dan kecakapan teknis, harus memiliki ketangguhan, kesungguhan, ketelitian bekerja, mengejar kepuasan orang lain, keberanian menanggung resiko, ketekunan, ketabahan hati, integritas yang tinggi, konsistensi, kesatuan pikiran, kata, dan perbuatan. Profesionalisme merupakan suatu keahlian yang dimiliki dengan kapasitas seseorang individu untuk mengerjakan berbagai tugas dalam suatu pekerjaan sesuai sikap dan perilaku sesuai dengan profesinya. Seseorang yang profesional mampu bekerja tanpa adanya tekanan dari berbagai pihak untuk menjalankan tugasnya serta mampu menyelesaikan tugas itu dengan baik.

Ada lima persyaratan atau kriteria yang harus di penuhi oleh auditor internal yang profesional, yaitu:

- a) *Compliance with standard of conduct* (kepatuhan terhadap standar profesi)
- b) *Knowledge, skills, and disciplines*
- c) *Human relation and communication*
- d) *Continuance education* (pendidikan berkelanjutan)
- e) *Due professional care* (ketelitian melaksanakan tugas secara profesional).

Tinggi rendahnya profesionalisme auditor internal ditentukan lima faktor pembentuk profesionalisme tersebut. Semakin tinggi profesionalisme auditor internal, maka semakin baik hasil pemeriksaan atau laporan hasil pemeriksaan. Hal ini ada hubungan antara hasil pemeriksaan dengan profesionalisme. Hubungan tersebut dapat dijelaskan semakin tinggi kesungguhan anggota auditor internal untuk menyesuaikan sikap dengan standar profesi, maka akan menghasilkan hasil pemeriksaan yang lebih baik. Demikian pula pengetahuan, kecakapan, dan disiplin yang semakin ditingkatkan secara berkesinambungan maka kemampuan untuk melakukan pemeriksaan akan semakin baik dan akan menghasilkan pemeriksaan yang lebih baik dari sebelumnya.

Kemampuan mengkomunikasikan hasil pemeriksaan sangat penting kepada atasan, sehingga hasil pemeriksaan yang dilaporkan dalam laporan hasil pemeriksaan mendapat tanggapan yang sesuai dari manajemen dan terhindar dari konflik antara pihak yang diperiksa dan auditor internal. Pendidikan berkelanjutan sangat penting untuk meningkatkan keahlian dan keefektifan pemeriksaan yang ideal, sehingga dapat meningkatkan mutu hasil pemeriksaan yang disajikan dalam laporan hasil pemeriksaan. Ketelitian anggota auditor internal melaksanakan tugas secara profesional sangat membantu kinerja anggota auditor internal melaksanakan tugas pemeriksaan secara efisien dan efektif sehingga data hasil pemeriksaan yang dilaporkan dalam laporan hasil pemeriksaan lebih terpercaya.

Baik tidaknya laporan hasil pemeriksaan akan ditentukan oleh kemampuan profesionalisme anggota auditor internal, semakin tinggi atau semakin baik kemampuan profesionalisme auditor internal, maka kemampuan untuk melaksanakan fungsi pemeriksaan akan semakin baik pula, dan berpengaruh terhadap hasil pemeriksaan semakin baik. Hasil pemeriksaan yang semakin baik akan dicerminkan dalam laporan hasil pemeriksaan yang semakin baik pula sebab akan menjadikan banyak temuan-temuan yang berkualitas.

Ada empat kriteria dasar yang dapat digunakan serta menyangkut laporan hasil pemeriksaan yang baik, yaitu:

- a) Obyektivitas

Isi laporan pemeriksaan tidak boleh dikaitkan dengan pihak yang diperiksa selaku pribadi, akan tetapi pelaksana auditor internal harus mengetahui tugasnya sebagai pemeriksa untuk melakukan penilaian dan bersedia tetap

patuh pada prinsipnya serta dapat mengatasi keadaan yang menyeretnya keluar dari obyektivitas guna mendapatkan hasil pengendalian yang terbaik.

- b) **Kewibawaan (*authoritativeness*)**
Berawal dari pernyataan yang jelas tentang tujuan dan lingkup pemeriksaan, fakta dan hasil observasi yang kuat, kriteria pengevaluasian yang pantas, relevansi dan waktu pemeriksaan serta rekomendasi yang layak.
- c) **Kesinambungan**
Kesinambungan merupakan keadilan memberikan gambaran tentang organisasi atau aktivitas yang ditinjau secara wajar dan realistik, serta adanya keadilan dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaan.
- d) **Cara Penulisan yang Profesional**
Laporan yang didistribusikan kepada sejumlah pembaca yang heterogen harus dibuat sedemikian rupa, sehingga jelas dan dipahami oleh pembuat keputusan yang paling berpengaruh dalam temuan audit.

PEMBAHASAN

In House Auditor

Banyak pihak yang berkepentingan di dalam sebuah perusahaan. Investor menanamkan dananya ke dalam perusahaan atau kreditor yang meminjamkan dananya, sehingga pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan perusahaan tidak terbatas kepada manajemen saja, tetapi meluas kepada investor dan kreditor serta calon investro dan kreditor. Para pihak yang memerlukan informasi mengenai perusahaan, sehingga seringkali ada dua pihak yang berlawanan dalam situasi ini. Di satu pihak, manajemen perusahaan ingin menyampaikan informasi mengenai pertanggungjawaban pengelolaan dana yang berasal dari pihak luar, di lain pihak, pihak eksternal ingin informasi yang handal dari manajemen perusahaan. Dalam keadaan yang demikian dibutuhkan fungsi yang mana salah satunya adalah auditor internal. Budisusetyo Basuki, dan Hendaryanto (2005) menyatakan bahwa auditor internal adalah sebuah fungsi penilaian independen yang dijalankan dalam sebuah perusahaan untuk menguji dan mengevaluasi sistem pengendalian internal perusahaan. Kualitas auditor internal yang dijalankan berhubungan dengan obyektivitas dari para staf auditor internal. Sebagai pekerja, auditor internal mendapatkan penghasilan dari perusahaan di mana auditor internal tersebut bekerja, hal ini sangat berarti auditor internal sangat bergantung pada perusahaan. Di pihak lain, auditor internal dituntut untuk tetap bertanggung jawab kepada publik dan profesinya. Dalam keadaan yang demikian muncul konflik ketika auditor internal menjalankan tugas yang dimiliki. Auditor internal sebagai pekerja di dalam perusahaan yang diaudit akan menjumpai masalah-masalah ketika harus melaporkan temuan-temuan yang mungkin tidak menguntungkan dalam penilaian kinerja manajemen perusahaan atau obyek pemeriksaan. Ketika manajemen sebagai subyek pemeriksaan menawarkan sebuah imbalan atau tekanan kepada auditor internal untuk menghasilkan laporan yang sesuai dengan keinginan manajemen perusahaan maka akan menjadi dilema secara etika bagi auditor internal dalam rangka menjalankan tugas yang dimiliki. Untuk itu, auditor internal diadaptasikan kepada pilihan-pilihan keputusan yang terkait dengan hal-hal keputusan etis dan tidak etis.

Dari paparan masalah dilema etika dalam usaha auditor untuk kinerja dengan baik adalah masalah independensi auditor yang hilang karena mendapatkan imbalan dari perusahaan sehingga harus memberikan perlindungan kepada perusahaan padahal sebagai seorang auditor, sikap utama yang dibutuhkan adalah bebas dalam arti tidak dapat dibatasi atau dikendalikan oleh siapa pun dalam rangka menjalankan pekerjaannya. Berdasarkan hal tersebut, maka langkah utama yang dapat dilakukan oleh pihak yang berwenang dalam hal ini, guna meningkatkan hasil kerja auditor internal adalah menetapkan tatanan standar kerja auditor internal. Diharapkan adanya tatanan baru yang jelas dalam standar auditor internal melakukan tugas yang dimiliki. Dalam standar tersebut hendaknya disebutkan dengan jelas bagaimana sikap yang harus dimiliki oleh auditor internal serta hal yang harus dilakukan ketika independensi yang dimiliki mengalami ancaman kehilangan. Auditor internal hendaknya juga menjunjung profesionalisme yang dimiliki dalam rangka menjalankan pekerjaan yang dimiliki. Profesionalisme di sini adalah bekerja dengan baik dalam arti benar-benar menggunakan keahlian yang dimiliki untuk mendapatkan hasil kerja yang baik. Bersinggungan dengan masalah etika dan teori keagenan hendaknya auditor internal lebih berani untuk tidak tunduk pada perintah perusahaan apabila dituntut untuk merugikan pihak lain meskipun auditor internal mendapatkan imbalan dari perusahaan. Auditor internal hendaknya dibekali dengan moral sebagai bagian dari etika. Auditor internal hendaknya memiliki moral yang baik dalam menjalankan tugas yang dimiliki. Moral yang baik akan membuat auditor menjunjung tinggi profesionalisme kerja yang harus dijalankan sehingga dalam bekerja tidak melanggar etika serta tidak merugikan banyak pihak. Auditor internal yang mampu menjaga independensinya sehingga tidak memihak pada pihak manapun dalam menjalankan pekerjaan yang dimiliki.

Outsource Auditor

Dalam rangka menjalankan fungsi audit internal, seringkali yang menjadi problem bagi perusahaan adalah siapa yang akan menjalankan fungsi audit internal dalam perusahaan. Sebenarnya ada dua pilihan yang dapat dilakukan perusahaan dalam rangka menjalankan fungsi audit internal. Audit internal dapat dilakukan oleh pihak dari dalam perusahaan sendiri atau fungsi audit internal dapat dilakukan dengan menyewa auditor dari pihak luar perusahaan (sistem *outsource*). Ahlawat dan Lowe (2004) menyatakan bahwa berkaitan dengan keinginan untuk melakukan kegiatan auditor internal perdebatan siapa yang lebih baik melakukan sering terjadi, terutama perdebatan apakah harus dilakukan oleh pihak dalam dari perusahaan itu sendiri atau harus dilakukan pihak dari luar perusahaan (*outsource*).

Umumnya keuntungan dan manfaat sistem *outsource* merupakan kebalikan dari manfaat dan keuntungan dari sistem bukan *outsource*. Manfaat yang dimiliki dengan penggunaan auditor dari dalam perusahaan umumnya merupakan kelemahan yang dimiliki bila menggunakan sistem *outsource*. Kelemahan yang dimiliki dengan penggunaan auditor dari dalam perusahaan umumnya merupakan manfaat yang dimiliki bila menggunakan *outsource* (Kusumasari, 2001). Penggunaan auditor internal dengan sistem *outsource* membuat perusahaan dapat lebih menghasilkan kinerja fungsi audit internal yang lebih baik, berkualitas, obyektif sebab dilakukan oleh pihak luar yang memiliki tingkat independensi yang baik. Di samping itu perusahaan akan mengeluarkan biaya yang lebih murah karena perusahaan hanya mengeluarkan biaya saat membutuhkan jasa auditor internal tersebut sehingga bila tidak membutuhkan jasa tidak perlu menggunakan jasa auditor internal tersebut dan tidak perlu mengeluarkan biaya. Meninjau dari segi profesionalisme yang dimiliki, pengadaan auditor internal dengan *outsource* akan menyebabkan auditor tersebut menjadi lebih profesional. Berkaitan dengan pembahasan profesionalisme auditor internal maka pemaparan *outsource* auditor internal berkaitan dengan masalah profesionalisme yang dapat dilakukan adalah sebagai berikut:

- *Compliance with standard of conduct* (kepatuhan terhadap standar profesi)
Kepatuhan terhadap standar profesi akan lebih dapat dilakukan bila pengadaan auditor internal dalam perusahaan dilakukan melalui *outsource* sebab auditor internal dengan *outsource* lebih independen atau tidak dapat dipengaruhi oleh pihak-pihak dalam perusahaan.
- *Knowledge, skills, and disciplines*
Auditor internal dengan *outsource* umumnya dilakukan oleh orang-orang yang berkompeten untuk melakukan pekerjaan audit internal. Hal ini disebabkan auditor internal dari *outsource* memang secara sengaja mempersiapkan untuk melakukan pekerjaan ini.
- *Human relation and communication*
Auditor internal dengan fungsi *outsource* lebih memiliki kemampuan menghadapi orang lain dan berkomunikasi secara efektif dibutuhkan dalam pelaporan hasil auditor internal beserta temuan-temuan yang dihasilkan. Hal ini disebabkan kemampuan independensi yang lebih tinggi dari auditor internal dari dalam perusahaan sehingga lebih dapat melakukan komunikasi dengan pihak lain terutama dalam rangka memberikan rekomendasi.
- *Continuance education* (pendidikan berkelanjutan)
Auditor internal dari kegiatan *outsource* umumnya adalah pihak yang memiliki standar dan sertifikasi khusus sehingga memiliki program pendidikan yang berkelanjutan. Akibatnya auditor internal menjadi lebih ahli bila dibandingkan dengan auditor internal dari dalam perusahaan.
- *Due professional care* (ketelitian melaksanakan tugas secara profesional)
Adanya kebebasan membuat auditor internal dari *outsource* lebih bebas dari pertentangan kepentingan berbagai pihak dalam perusahaan serta kemampuan untuk selalu melakukan pengembangan yang lebih akan membuat auditor internal dari *outsource* memiliki pengalaman yang lebih dalam menjalankan tugas yang dimiliki. Akibatnya, auditor internal dengan fungsi *outsource* memiliki ketelitian yang lebih baik dalam melaksanakan tugas secara profesional dibandingkan dengan auditor internal dalam perusahaan itu sendiri.

Kesulitan bagi auditor internal dari sistem *outsource* adalah pengenalan lingkungan usaha perusahaan. Auditor internal dengan sistem *outsource* tidak memiliki spesialisasi pada perusahaan yang bersangkutan sehingga dibutuhkan pengenalan akan lingkungan. Hal inilah yang seringkali menjadi kesulitan atau hambatan bagi auditor internal dengan sistem *outsource*. Hal ini berpengaruh pada kurang luasnya penemuan-penemuan yang dihasilkan dan seringkali membuat perusahaan kurang suka atau menghindari auditor sistem *outsource* terlebih karena berasal dari pihak luar perusahaan seringkali takut akan jaminan data perusahaan.

Cosource Auditor

Dalam konteks audit internal, Sawyer *et al* (1996) mendefinisikan *outsource* sebagai: melakukan kontrak atas fungsi audit internal kepada pihak di luar perusahaan, di mana tidak mempunyai relasi secara langsung dengan perusahaan. *Outsource* dapat berupa pengalihan sebagian kegiatan audit pada pihak luar yang bukan merupakan karyawan dari organisasi. Lebih jauh dikatakan bahwa ada tiga tipe dari *outsource*:

- Sebagai tambahan bagi pekerjaan audit internal yang sudah ada (*cosource*)
- Untuk konsultasi audit (*partial outsource*)
- Menggantikan fungsi audit internal yang sudah ada (*full outsource*).

Secara umum, perbandingan tiga tipe *outsource* tersebut dapat dilihat pada tabel 1 berikut ini:

Tabel 1
Keuntungan *outsource* dan *cosource* Audit Internal

<i>Outsource</i>		<i>Cosource</i>
Full	Partial	
Overall cost reduction Access to external professional skills, which may not be feasible to provide in-house Enhanced relationships with management, the audit Committee and regulators Elimination of time and costs on recruiting, training and other employment issues 100 percent staff utilisation in terms of having to pay only for work performed No concern over staff turnover.	Cost savings Retention of in-house knowledge and skills The use external professional skills not required on a permanent basis Enhanced technical feedback and ideas providing continuous access to internal audit professionals in an external firm.	Internal audit departement under fill control of management Staff with better understanding of buisness Development and maintenance of relevant skills in-house Sharing of methodologies, technology and working practices Transfer expirience and skills to internal audit staff.

Sumber: *Strategic outsource/co-sourcing for internal audit function*, KPMG, 2005.

Aldhizer III *et al* (2006) juga mengatakan bahwa "*outsource allows a company to replace "fixed" cost employees with "variable" fees for servis. Finally, a wide range of expertise is available from large firms that would be too expensive for a company to maintain internally*".

Melihat paparan tabel di atas dapat digambarkan bahwa tanggung jawab pimpinan audit harus memiliki keyakinan bahwa sumber daya audit internal cukup tepat, cukup dan efektif (*standard 2030*). Perencanaan staf mencakup jumlah, pengetahuan, keterampilan dan kompetensi yang dibutuhkan, mengingat terkait dengan penyusunan skedul kerja, aktivitas administrasi, persyaratan pendidikan dan pelatihan, serta kemampuan melakukan penelitian dan pengembangan audit.

Efektivitas Auditor

Dalam konteks audit internal, Pickett (2003) menjelaskan peranan efektivitas:

"...bottom-line concept based on the notion that management is able to set objectives and control resources in such a way as to ensure that these goals are in fact achieved. The link between controls and objectives becomes clear, and audit must be able to understand the fundamental needs of management as it work to its goals. The complexities behind the concept of effectiveness are great, and by building this into the audit definition, the audit scope becomes potentially very wide."

Menurut Pickett (2003), efektivitas dari audit internal dimulai dengan pernyataan visi yang harus sesuai dengan visi organisasi secara keseluruhan. Intiez *et al* (2004) mengatakan efektivitas dari fungsi audit internal dipengaruhi oleh beberapa faktor, yaitu:

- *Good governance begins at the top. Internal Auditing can contribute most effectively when there is a management or audit committee which ensures complete objectivity in all audit work. And independent and pressure free status for the Internal Audit departement is vital to carry out its function meaningfully.*
- *Internal Audit should report to the highest level of management or audit committee and in any case, should not report to other executives. The head of internal audit should also have direct access to the Board of Directors or audit committee and report regularly to that body. The management should give priority to and acts on internal audit recommendations and this should be properly evidenced.*
- *Internal auditor should devote esclusive attention to the auditing function and should not be given any responsibility for operations or supervision of a system or departemen. Only then the internal audit team will be*

in a better position to make effective and professional report to the management on all aspect of the buisness activities without any fear or favour or prejudice.

- *There should be no constrains or restrictions placed on internal audit and it is better that responsibilites of internal auditors in the organization should be clearly established by the management. It should not have limitations on scope and should allow to cover ant phase, area, subject matter or activities for this purpose and therefore should have unrestricted access to all the documents, manuals, systems, staff and physical properties relevant to the audit process.*
- *The management or audit committee should determine the size of internal audit departement and its place in the enterprise so that the quality of performance in the assigned duties could be ensured.*
- *The internal auditors need to be free to communicate fully with external auditors.*
- *Internal auditors ought to be among the more talented individuals in the organization. To attain specialized skills or broader coverage, management or the audit committee should not hesitate to call on outside resources.*

PENUTUP

Audit internal merupakan suatu aktifitas yang bertujuan agar dapat memberikan nilai tambah bagi perusahaan. Sehingga harus dilaksanakan dengan efektif, yang mana mencakup pengertian ekonomis, efisien, independen, dan obyektif.

Penyediaan sumber daya dalam menjalankan fungsi audit internal, dapat dilakukan dengan strategi *in-house*, *outsource*, dan *cosource*. Segi ekonomis dan efisiensi dalam *outsource* audit internal tercermin dalam penyediaan sumber daya yang ahli, dan pengorbanan perusahaan yang lebih bersifat "variabel".

Dengan demikian, pertimbangan pemilihan auditor adalah :

- Penjabaran tugas secara rinci tertulis di setiap tingkat staf audit.
- Menyeleksi personal yang memenuhi kualifikasi dan kompetensi.
- Melatih dan mengembangkan pendidikan lanjutan.
- Meningkatkan kinerja secara berkala.

Strategi "sourcing" dapat dilakukan untuk kebutuhan proyek audit yang spesifik; sehingga koordinasi dengan auditor eksternal perlu mempertimbangkan hal-hal berikut :

1. Audit coverage (cakupan audit)
Tujuannya adalah meminimalisasi hal-hal yang tumpang tindih.
2. Akses saling silang program audit dan kertas kerja
Tujuannya adalah kepuasan kinerja karena saling kepercayaan.
3. Komunikasi laporan audit dan rekomendasi manajemen.
Tujuannya adalah orientasi ke depan.
4. Kesepahaman teknik audit, metode dan terminologi.
Tujuannya adalah efisiensi dan efektivitas dalam koordinasi.

Sebagai penutup dapat disimpulkan bahwa dari ketiga strategi tersebut, masing-masing tentu memiliki kelemahan dalam independensi dan obyektivitasnya, sehingga efektivitas dari audit internal menjadi suatu hal yang bersifat relatif, di mana perbandingannya dapat dilihat dalam tabel 2 berikut ini:

Tabel 2
Perbandingan Efektivitas Audit Internal *In-House*, *Cosource*, dan *Outsource*

PARAMETER	<i>IN-HOUSE</i>	<i>COSOURE</i>	<i>OUTSOURCE</i>
Efisien	Relatif baik	Relatif baik	Relatif baik
Ekonomis	Relatif kurang baik	Relatif baik	Relatif lebih baik
Independen	Relatif kurang baik	Relatif baik	Relatif lebih baik
Obyektif	Relatif kurang baik	Relatif belum Pasti	Relatif belum Pasti

DAFTAR KEPUSTAKAAN

- Ahlawat, S. Sunita and Lowe, Jordan D., (2004), *An Examination of Internal Auditor Objektivty: In-House versus Outsourcing*, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, September.
- Aldhizer III, George R., and Cashell, James D., (2006), *Internal Audit Outsourcing (Benefits and Problems Associated with Independent Auditors Taking on The Role of Internal Auditor)*, (<http://www.nysscpa.org/cpajournal/1996/features/outsourcing.htm>), 29 Oktober 2007.
- Budisusetyo, Basuki, dan Hendaryatno, (2005), *Internal Auditor dan Dilema Etika*, *Ventura*, vol. 8, no. 1, April.
- Imitiaz Syed, and Hussain Abbas, (2004), *Internal Audit an Untapped Resource*, (<http://www.accountancy.com.pk/articles.asp?id=B2>), 25 Juni 2007.
- KPMG, (2005), *Strategic Outsourcing/Co-sourcing of Internal Audit Function*, (http://www.KPMG.com.cn/en/virtual_library/risk_advisory_services/factsheet_strategic_outsourcing.pdf), 13 Nopember 2007.
- Kurt, Freding, et all, *Internal audit, Assurance & Consulting Services*, IIA, Research Foundation.
- Kusumasari, L., (2001), *Outsourcing the Internal Audit Function*, *Kajian Bisnis*, no. 24, September-Desember.
- Pickett Spencer, K.H., (2003), *The Internal Auditing Handbook*, Second Edition, Willy.
- Sawyer Lawrence, B, and Ditterhofer Motiner, A, (1996), *Sawyer's Internal Auditing*, Edisi 4, IIA, Florida, Altamore Springs.
- YPIA, *Standar Profesi Audit Internal*, Jakarta.