BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Audit

2.1.1.1 Definisi Audit

Definisi audit berkembang dari pendapat ahli yang satu dengan yang lainnya. Sukrisno Agoes (2004:3) mengemukakan definisi audit sebagai berikut:

> "*Auditing* merupakan suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut."

Arens, et. al. (2006:4) mengemukakan definisi audit sebagai berikut:

> "*Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information in determine and report on the degree of correspondence between information and established criteria. Auditing should be done by competent independent person*."

Berdasarkan definisi diatas dapat disimpulkan bahwa dalam pelaksanaan audit dibutuhkan informasi yang dapat dievaluasi dan sejumlah kriteria yang dapat digunakan sebagai pegangan pengevaluasian informasi tersebut. Pelaksanaan audit tersebut haruslah dilakukan oleh seorang auditor (pelaksana audit) yang mempunyai keahlian, berkompeten, dan independen.

2.1.1.2 Klasifikasi Audit

Klasifikasi audit berdasarkan tujuan dan dilaksanakannya audit menurut Kell dan Boyton yang dikutip oleh Abdul Halim (2003:5) sebagai berikut:

"Klasifikasi audit berdasarkan tujuan audit terbagi ke dalam tiga kategori:
1. Audit laporan keuangan
2. Audit kepatuhan
3. Audit operasional".

Lebih lanjut klasifikasi audit berdasarkan tujuan audit tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Audit laporan keuangan

   Audit laporan keuangan mencakup penghimpunan dan pengevaluasian bukti mengenai laporan keuangan suatu entitas dengan tujuan untuk memberikan pendapat apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai kriteria yang telah ditentukan yaitu prinsip akuntansi yang berlaku umum. Ukuran kesesuaian audit laporan keuangan adalah kewajaran (*fairness*).

2. Audit kepatuhan

   Audit kepatuhan mencakup penghimpunan dan pengevaluasian bukti dengan tujuan untuk menentukan apakah kegiatan finansial maupun operasi tertentu dari sebuah entitas sesuai dengan kondisi, ketentuan, dan peraturan yang telah ditetapkan. Ukuran kesesuaian audit kepatuhan adalah ketepatan (*correctness*). Auditor yang melakukan audit kepatuhan pada umumnya dianggap independen karena mereka tidak terlibat dalam pelaksanaan aktivitas yang diauditnya, dan mereka melapor kepada otoritas yang lebih tinggi daripada yang diauditnya.

3. Audit operasional

   Audit operasional meliputi penghimpunan dan pengevaluasian bukti mengenai kegiatan operasional organisasi dalam hubungannya dengan tujuan pencapaian efektivitas, efisiensi, maupun ekonomisasi operasional. Tujuan audit operasional adalah untuk menilai kinerja, mengidentifikasi bidang-bidang yang

memerlukan pembenahan, dan memberikan rekomendasi. Audit operasional sering disebut juga dengan audit kinerja (*performance audit*) atau audit manajemen (*management audit*). Ukuran kesesuaian yang digunakan adalah kefektifan, keefisienan, dan keekonomisan atau kehematan.

Sedangkan klasifikasi audit berdasarkan pelaksana audit, menurut Abdul Halim (2003:7) sebagai berikut :

> "Klasifikasi audit berdasarkan pelaksana audit terbagi ke dalam tiga kategori :
> 1. *Auditing* eksternal
> 2. *Auditing* Internal
> 3. *Auditing* Sektor Publik".

Lebih lanjut klasifikasi audit berdasarkan pelaksana audit tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. *Auditing* Eksternal

   Auditing eksternal merupakan suatu kontrol sosial yang memberikan jasa untuk memenuhi kebutuhan informasi untuk pihak luar perusahaan yang diaudit. Auditornya adalah pihak luar perusahaan yang independen yaitu akuntan publik yang telah diakui oleh yang berwenang untuk melaksanakan tugas tersebut. Auditing eksternal pada umumnya bertujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan.

2. *Auditing* Internal

   Auditing internal adalah suatu kontrol organisasi yang mengukur dan mengevaluasi efektivitas organisasi. Informasi yang dihasilkan, ditujukan untuk manajemen organisasi itu sendiri. Auditor sering disebut auditor internal dan merupakan karyawan dari organisasi tersebut. Auditor internal

bertanggung jawab terhadap pengendalian intern perusahaan demi tercapainya efektifitas, efisiensi, dan ekonomisasi serta ketaatan pada kebijakan yang diambil oleh perusahaan.

3. *Auditing* Sektor Publik

   Auditing sektor publik adalah suatu kontrol atas organisasi pemerintah yang memberikan jasanya kepada masyarakat, seperti pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Audit dapat mencakup audit laporan keuangan, audit kepatuhan, maupun audit operasional. Auditornya adalah auditor pemerintah.

2.1.2 Auditor Internal

2.1.2.1 Definisi Audit Internal

Audit internal dilakukan oleh unit khusus dalam suatu organisasi yang independent terhadap unit-unit organisasi lain yang diaudit dan dilakukan untuk kepentingan manajemen organisasi tersebut.

Sawyer, et.al. yang dialihbahasakan oleh Desi Adhariani (2005:10) mengemukakan definisi audit internal, sebagai berikut:

> "Audit Internal adalah sebuah penilaian yang sistematis dan objektif oleh auditor internal, mengenai audit tentang operasi dan pengendalian yang bermacam-macam dalam suatu organisasi apakah:
> 1. Informasi keuangan dan operasi tepat akurat dan dapat diandalkan,
> 2. Risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasikan dan diminimalisasi,
> 3. Peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti,
> 4. Kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi,
> 5. Sumber daya digunakan secara efisien dan ekonomis,
> 6. Tujuan organisasi telah dicapai secara efektif, semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif".

Hiro Tugiman (2006:11) mengemukakan definisi audit internal sebagai berikut:

> "Audit Internal adalah suatu fungsi penilaian yang independen yang ada dalam suatu organisasi dengan tujuan untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan-kegiatan organisasi yang dilaksanakan".

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa audit internal merupakan pemeriksaan yang dilakukan oleh karyawan perusahaan yang bersangkutan yang disebut auditor internal, yang biasanya terlibat dalam pemeriksaan serta penilaian terhadap kegiatan pencatatan akuntansi dan kegiatan operasi perusahaan. Auditor internal berkepentingan dalam pengendalian intern perusahaan demi tercapainya efisiensi, efektivitas dan ketaatan dalam pelaksanaan operasi perusahaan, dan selalu dalam posisi untuk memberikan rekomendasi atau saran-saran perbaikan kepada manajemen.

2.1.2.2 Definisi Auditor Internal

Wuryan Andayani (2008:16) mengemukakan definisi auditor internal sebagai berikut:

> "Auditor Internal adalah seseorang yang bekerja di bidang pemeriksaan intern atau karyawan perusahaan yang independen".

Hiro Tugiman (2006:114) mengemukakan definisi auditor internal sebagai berikut:

> "Auditor Internal adalah seseorang yang berkualifikasi dan diakui untuk melakukan semua atau sebagian pekerjaan audit."

Berdasarkan beberapa definisi diatas, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa auditor internal merupakan karyawan yang bekerja di bidang pemeriksaan intern dalam suatu perusahaan dengan kualifikasi tertentu untuk melakukan kegiatan pemeriksaan. Selain itu pula auditor internal memiliki peranan penting dalam semua hal yang berkaitan dengan pengelolaan perusahaan dan resiko-resiko dalam menjalankan usaha.

2.1.2.3 Peranan, Fungsi, dan Tanggung Jawab Auditor Internal

Auditor internal dapat berperan membantu seluruh anggota manjemen agar dapat melaksanakan tanggung jawab secara efektif dengan jalan memberikan analisis, penilaian, rekomendasi, saran, dan keterangan dari operasi perusahaan yang diperiksanya.

Wuryan Andayani (2008:58) mengemukakan peran lain dari auditor internal, sebagai berikut:

> "Auditor internal juga berperan untuk membantu manajemen dalam beberapa hal, yakni:
> 1. Memonitor aktivitas manajemen puncak yang tidak dapat dilakukan sendiri oleh manajemen puncak.
> 2. Mengidentifikasi dan meminimalkan resiko.
> 3. Memvalidasi laporan kepada manajemen puncak.
> 4. Melindungi manajemen dalam bidang teknis.
> 5. Membantu membuat proses keputusan.
> 6. Meriview aktivitas perusahaan tidak hanya masa lalu tetapi masa depan.
> 7. Membantu manajer membuat perencanaan, mengorganisasi, mengarahkan, dan mengendalikan masalah."

Dan seiring semakin kompleksnya persaingan bisnis antar perusahaan maka peran serta fungsi dari auditor internal sekarang ini semakin dibutuhkan dalam suatu perusahaan. Tanpa adanya fungsi auditor internal pada suatu

perusahaan, maka tidak akan ada sumber informasi internal yang independen mengenai kinerja yang ada di perusahaan.

Abdul Halim (2003:10) mengemukakan fungsi dari auditor internal sebagai berikut:

> "Auditor internal bertanggungjawab terhadap pengendalian intern perusahaan demi tercapainya efisiensi, efektivitas dan ekonomis serta ketaatan pada kebijakan yang diambil oleh perusahaan. Selain itu juga bertanggungjawab untuk selalu memberikan rekomendasi atau saran kepada pihak manajemen. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa fungsi auditor internal adalah membantu manajemen dalam meningkatkan efisiensi dan efektivitas kegiatan perusahaan".

Semakin jelas terlihat bahwa dalam memberikan jasa bagi manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab mereka, auditor internal berhubungan dengan semua kegiatan perusahaan. Sehingga kegiatan pemeriksaannya pun tidak hanya terbatas pada audit catatan-catatan akuntansi saja.

Selanjutnya Wuryan Andayani (2008:95) mengemukakan bahwa auditor internal harus pula bertanggung jawab untuk merencanakan penugasan audit, sebagai berikut:

> "Perencanaan harus didokumentasikan dan harus mencakup:
> 1. Penetapan tujuan audit dan lingkup pekerjaan.
> 2. Perolehan latar belakang informasi tentang aktivitas yang akan diaudit.
> 3. Penentuan sumber daya yang diperlukan untuk melakukan audit.
> 4. Komunikasi dengan orang-orang yang perlu mengetahui audit yang akan dilakukan.
> 5. Pelaksanaan jika layak, survei lapangan untuk mengenal lebih dekat aktivitas dan kontrol yang akan diaudit, untuk mengidentifikasi hal-hal yang akan ditekankan dalam audit, dan untuk mengundang komentar dan saran dari klien.
> 6. Penulisan program audit.
> 7. Penetuan bagaimana, kapan, dan kepada siapa hasil audit akan dikomunikasikan.
> 8. Perolehan pengesahan rencana kerja audit."

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa dengan adanya peran, fungsi, dan tanggung jawab dari auditor internal yang dijalankan dengan baik dapat membantu suatu organisasi dalam mencapai tujuannya. Dan auditor internal pun diharapkan memegang teguh ciri keprofesiannya, salah satunya dengan bersedia memikul tanggungjawab serta memenuhi harapan kepentingan pihak-pihak yang dilayani, terutama pihak manajemen.

2.1.2.4 Ruang Lingkup Pekerjaan Auditor Internal

Ruang lingkup pemeriksaan internal harus meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan serta efektivitas sistem pengendalian internal organisasi dan kualitas dalam pelaksanaan tanggungjawab yang diberikan.

Hiro Tugiman (2006:17) mengemukakan ruang lingkup pemeriksaan intern sebagai berikut:

> "Lingkup pekerjaan pekerjaan auditor internal diantaranya meliputi:
> 1. Keandalan informasi: pemeriksa internal harus memeriksa keandalan (reliabilitas dan integritas) berbagai informasi keuangan dan pelaksanaan pekerjaan dan cara-cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklarifikasi, dan melaporkan suatu informasi tersebut.
> 2. Kesesuaian dengan kebijaksanaan, rencana, prosedur, dan peraturan perundang-undangan: pemeriksa internal haruslah memeriksa sistem yang telah ditetapkan untuk meyakinkan apakah sistem tersebut telah sesuai dengan kebijaksanaan, rencana, prosedur, hukum, dan peraturan yang memiliki akibat penting terhadap pekerjaan-pekerjaan atau operasi-operasi, laporan-laporan serta harus menentukan apakah organisasi telah memenuhi hal-hal tersebut.
> 3. Perlindungan terhadap harta: pemeriksa internal haruslah memeriksa alat atau cara yang dipergunakan untuk melindungi harta atau aktiva, dan bila dipandang perlu, memverifikasi keberadaan berbagai harta organisasi.
> 4. Penggunaan sumber daya secara ekonomis dan efisien: pemeriksa internal harus menilai keekonomisan dan efisiensi penggunaan sumber daya yang ada.

5. Pencapaian tujuan: pemeriksa internal haruslah menilai pekerjaan, operasi atau program untuk menentukan apakah hasil-hasil yang dicapai sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan, dan apakah suatu pekerjaan, operasi, atau program telah dijalankan secara tepat dan sesuai dengan rencana."

Hiro Tugiman (2006:12) kemudian mengemukakan sebagai berikut:

"Kegiatan pemeriksaan internal (*internal auditing*) dilaksanakan dalam berbagai lingkungan yang berbeda-beda dan dalam organisasi-organisasi yang tujuan, ketentuan, serta kebiasaannya tidak sama, maka akan mempengaruhi pelaksanaan pemeriksaan internal di masing-masing lingkungan."

Namun Hiro Tugiman (2006:53) mengemukakan kembali perihal kegiatan pemeriksaan yang umum dilakukan oleh auditor internal diantaranya sebagai berikut:

"Kegiatan pemeriksaan harus meliputi perencanaan pemeriksaan, pengujian serta mengevaluasi informasi, pemberitahuan hasil dan menindaklanjuti (*Follow up*). Pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan tersebut dijelaskan sebagai berikut :

1. Perencanaan pemeriksaan: pemeriksa internal harus merencanakan setiap pemeriksaan.
2. Pengujian dan pengevaluasian informasi: pemeriksa internal harus mengumpulkan, menganalisis, menginterpretasi, dan membuktikan kebenaran informasi untuk mendukung hasil pemeriksaan.
3. Penyampaian hasil pemeriksaan: pemeriksa internal harus melaporkan hasil-hasil pemeriksaan yang diperoleh oleh kegiatan pemeriksaannya.
4. Tindak lanjut hasil pemeriksaan: pemeriksa internal harus terus meninjau atau melakukan *Follow up* untuk memastikan bahwa terhadap temuan-temuan pemeriksaan yang dilaporkan telah dilakukan tindak lanjut yang tepat."

Berdasarkan pernyataan-pernyataan diatas dapat disimpulkan bahwa pelaksanaan audit internal di masing-masing lingkungan dipengaruhi oleh kegiatan audit internal yang sesuai dengan tujuan, ketentuan, serta kebiasaan yang tidak sama satu sama lain. Akan tetapi ruang lingkup serta bagaimana kegiatan

pemeriksaannya telah diatur secara umum melalui pernyataan-pernyataan tersebut diatas.

2.1.3 Temuan Audit

Selama proses pemeriksaan auditor internal mengidentifikasi kondisi-kondisi yang membutuhkan perbaikan. Temuan-temuan audit sering kali disebut sebagai 'kekurangan' (*deficiency*). Temuan audit tersebut dihasilkan dari proses perbandingan antara "apa yang seharusnya terdapat" dan "apa yang ternyata terdapat". Dan dari kondisi temuan audit itulah auditor internal memiliki dasar untuk membuat laporan pemeriksaan.

Sawyer, et.al. yang dialihbahasakan oleh Desi Adhariani (2005:329) mengemukakan definisi temuan audit sebagai berikut:

> "Temuan audit (*audit findings*) adalah penyimpangan-penyimpangan dari norma-norma atau kriteria yang dapat diterima."

Hiro Tugiman (2006:72) kemudian mengemukakan pula definisi temuan audit sebagai berikut:

> "Temuan pemeriksaan adalah hal-hal yang berkaitan dengan pernyataan tentang fakta."

Temuan kekurangan menggambarkan kondisi atau tindakan yang seharusnya tidak demikian, termasuk sistem yang tidak mencapai tujuan yang diinginkan, tindakan yang diambil secara tidak tepat, tindakan yang seharusnya diambil tetapi tidak diambil, serta tindakan yang seharusnya tidak diambil akan tetapi diambil.

Hiro Tugiman (2006:72) kemudian mengemukakan beberapa karakteristik yang harus dimiliki dari sebuah temuan sebagai berikut:

> "Temuan-temuan haruslah didasarkan pada berbagai hal berikut ini:
> 1. Kriteria: yaitu berbagai standar,ukuran, atau harapan yang digunakan dalam melakukan evaluasi dan atau verifikasi (apa yang seharusnya terdapat),
> 2. Kondisi: yaitu berbagai bukti nyata yang ditemukan oleh pemeriksa dalam pelaksanaan pemeriksaan (apa yang ternyata terdapat).
> 3. Sebab: yaitu alasan yang dikemukakan atas terjadinya perbedaan antara kondisi yang diharapkan dan kondisi sesungguhnya (mengapa terjadi perbedaan).
> 4. Akibat: yaitu berbagai resiko atau kerugian yang dihadapi oleh unit organisasi lain karena terdapatnya kondisi yang tidak sesuai dengan kriteria (dampak dari perbedaan). Dalam menentukan tingkat resiko atau kerugian, pemeriksa internal haus mempertimbangkan pula akibat-akibat yang mungkin timbul oleh berbagai temuan tersebut terhadap pernyataan keuangan (*financial statement*).
> 5. Dalam laporan tentang berbagai temuan, dapat pula dicantumkan berbagai rekomendasi, hasil yang telah dicapai oleh pihak yang diperiksa, dan informasi lain bersifat membantu yang tidak dicantumkan di tempat lain."

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa tidak setiap kekurangan yang ditemukan dan dikembangkan oleh auditor internal adalah temuan audit yang dapat dilaporkan, dengan mengacu didasarkan pada kriteria, kondisi, sebab, dan akibat.

2.1.4 Rekomendasi

Rekomendasi yang diajukan auditor internal harus disertakan dalam laporan audit. Rekomendasi didasarkan atas berbagai temuan dan kesimpulan audit serta didalamnya memuat tentang tindakan perbaikan yang dianggap perlu oleh auditor internal. Namun pelaksanaannya tetap diserahkan kepada pihak manajemen. Dalam hal ini pihak manajemen dapat melaksanakan rekomendasi

tersebut atau menolaknya dengan menanggung resiko yang mungkin terjadi atau melakukan tindak lanjut lain yang dianggap oleh pihak manajemen lebih efektif.

2.1.4.1 Definisi Rekomendasi

Rekomendasi menggambarkan bentuk tindakan yang harus dipertimbangkan oleh manajemen perusahaan untuk meralat atau memperbaiki kondisi yang telah berlangsung atau memperbaiki kelemahan sistem dan pengawasan.

Hiro Tugiman (2006:73) mengemukakan definisi rekomendasi sebagai berikut:

> "Rekomendasi didasarkan pada berbagai temuan dan kesimpulan pemeriksaan, serta dibuat dengan tujuan untuk meminta tindakan guna perbaikan terhadap keadaan yang ada untuk meningkatkan operasi."

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa rekomendasi menggambarkan saran perbaikan terhadap tindakan yang seharusnya manajemen pertimbangkan dalam rangka memperbaiki kekurangan atau kelemahan yang ada guna meningkatkan operasi.

2.1.4.2 Rekomendasi yang Baik

Auditor internal harus memberikan rekomendasi kepada atasan dari pengelola program atau aktivitas yang di audit. Rekomendasi harus disajikan dalam bahasa yang operasional dan mudah dimengerti serta menarik untuk ditindak lanjuti. Rekomendasi harus bersifat positif, spesifik, dan mengidentifikasi siapa yang akan melaksanakannya. Lebih diutamakan supaya auditor internal

mengajukan atau mengusulkan suatu metode atau beberapa alternatif metode untuk memperbaiki suatu kondisi tersebut. Auditor internal harus menjelaskan bahwa memilih bentuk tindakan perbaikan merupakan tugas manajemen perusahaan.

Sawyer, et. al. yang dialihbahasakan oleh Desi Adhariani (2005:341) mengemukakan bahwa:

> "Saran yang paling memuaskan untuk menyelesaikan temuan audit adalah membahasnya dengan manajemen operasional sebelum laporan audit tertulis diterbitkan. Pada saat itu harus dicapai kesepakatan mengenai fakta-fakta dan beberapa tindakan perbaikan untuk memperbaiki kekurangan."

Sukrisno Agoes (2004:233) mengemukakan beberapa prinsip yang harus diikuti agar bisa diperoleh rekomendasi yang efektif, sebagai berikut:

" 1. Rekomendasi harus komprehensif,
2. Spesifik,
3. Disusun dengan baik,
4. Mudah dijalankan,
5. Beralasan."

Jadi dapat disimpulkan bahwa suatu rekomendasi tidak saja disajikan begitu saja tanpa pertimbangan-pertimbangan, namun harus didasarkan pada prinsip-prinsip seperti yang telah dikemukakan diatas.

2.1.5 Tindak Lanjut Rekomendasi Auditor Internal

Hasil pemeriksaan dapat berupa berbagai temuan, kesimpulan, pendapat, dan rekomendasi. Meskipun laporan telah diterbitkan, tidak berarti bahwa tahapan audit yang dilaksanakan telah selesai. Pemantapan dan evaluasi terhadap tindakan-tindakan perbaikan pihak manajemen berdasarkan rekomendasi yang

diberikan sangat penting. Proses audit akan kurang bermanfaat apabila hasil temuan dan rekomendasi yang ada tidak ditindaklanjuti.

2.1.5.1 Definisi Tindak Lanjut Rekomendasi Auditor Internal

Tindak lanjut berarti suatu aksi atau tindakan koreksi (*corrective action*) sebagai lanjutan langkah dalam mencapai perbaikan dan atau mengembalikan segala kegiatan pada tujuan yang sebenarnya.

Hiro Tugiman (2006) mengemukakan definisi tindak lanjut rekomendasi auditor internal sebagai berikut:

> "Tindak lanjut oleh pemeriksa internal didefinisikan sebagai sebuah proses untuk menentukan kecukupan, keefektivan, dan ketepatan waktu dari berbagai tindakan yang dilakukan oleh manajemen terhadap berbagai temuan pemeriksaan yang dilaporkan. Rekomendasi didasarkan pada berbagai temuan dan kesimpulan pemeriksaan, serta dibuat dengan tujuan untuk meminta tindakan guna perbaikan terhadap keadaan yang ada untuk meningkatkan operasi."

Practice Advisory 2500.a1-1 dari Standar Proses Tindak Lanjut, dikutip Sawyer, et.al. yang dialihbahasakan oleh Desi Adhariani (2005:351) mengemukakan definisi tindak lanjut rekomendasi auditor internal sebagai berikut:

> "Tindak lanjut oleh auditor internal didefinisikan sebagai sebuah proses untuk menentukan kecukupan, efektivitas, dan ketepatan waktu atas tindakan yang diambil oleh manajemen atas pengamatan dan rekomendasi penugasan yang dilaporkan."

Standar terbaru 2500.A1, dikutip Sawyer, et. al. yang dialihbahasakan oleh Desi Adhariani (2005:350) mengemukakan sebagai berikut:

> "Kepala Bagian Audit harus menetapkan proses tindak lanjut untuk mengawasi dan memastikan bahwa tindakan manajemen telah diimplementasikan secara efektif atau bahwa manajemen senior telah menerima resiko untuk tidak mengambil tindakan."

Maka dari itu dalam pelaksanaannya Kepala Bagian Audit harus menetapkan suatu prosedur tindak lanjut untuk memonitori dan meyakinkan bahwa tindakan manajemen telah dilaksanakan secara efektif sesuai dengan rekomendasi atau pihak manajemen yang bersangkutan menerima resiko apabila tidak menindaklanjuti rekomendasi hasil penugasan audit tersebut.

2.1.5.2 Prosedur Tindak Lanjut yang Tepat

Sifat, waktu, dan luas tindak lanjut harus ditentukan oleh Kepala Bagian Audit. Masalah tindak lanjut tidak terlepas dari pelaksanaan tahap audit sebelumnya. Temuan yang tidak tuntas dibicarakan, termasuk rekomendasi yang tidak disepakati oleh pihak manajemen akan sangat berpengaruh terhadap kelancaran tindak lanjut. Tindak lanjut ini harus juga mencakup penentuan kelayakan tindakan yang diambil oleh pihak manajemen dalam mengimplementasikan rekomendasi.

Hiro Tugiman (2006:76) mengemukakan bahwa:

> "Manajemen bertanggung jawab menentukan tindakan yang perlu dilakukan sebagai tanggapan terhadap temuan pemeriksaan yang dilaporkan. Pimpinan audit internal bertanggung jawab memperkirakan tindakan manajemen yang diperlukan, agar berbagai hal yang dilaporkan sebagai temuan pemeriksaan tersebut dapat dipecahkan secara tepat waktu. Dalam menentukan luas dari tindak lanjut, auditor internal harus mempertimbangkan berbagai prosedur dari hal-hal yang berkaitan dengan tindak lanjut, yang dilaksanakan oleh pihak lain dalam organisasi."

Pimpinan audit dalam hal ini harus memastikan bahwa tindakan perbaikan dapat memperbaiki keadaan yang seharusnya diperbaiki, dan dalam hal ini pimpinan audit juga bertanggungjawab atas penjadwalan kegiatan tindak lanjut sebagai bagian dari pembuatan jadwal pemeriksaan.

Adapun faktor-faktor yang harus dipertimbangkan auditor internal dalam menentukan prosedur tindak lanjut yang tepat, menekankan pada ukuran pentingnya temuan, tingkat upaya dan biaya, resiko, tingkat kesulitan tindakan korektif, serta jangka waktu yang dibutuhkan, sebagaimana penjabarannya tertuang melalui pernyataan Hiro Tugiman (2006:76) sebagai berikut:

> "Faktor pertimbangan tindak lanjut, diantaranya:
> 1. Pentingnya temuan yang dilaporkan.
> 2. Tingkat upaya dan biaya yang dibutuhkan untuk memperbaki kondisi yang dilaporkan.
> 3. Resiko yang mungkin terjadi bila tindakan korektif yang dilakukan gagal.
> 4. Tingkat kesulitan pelaksanaan tindakan korektif.
> 5. Jangka waktu yang dibutuhkan."

Berbagai teknik-teknik juga dapat digunakan auditor internal untuk menyelesaikan tindak lanjut yang efektif dengan menekankan ukuran pada pengiriman laporan temuan pemeriksaan kepada tingkat manajemen yang tepat, menerima dan mengevaluasi tanggapan manajemen, menerima laporan perkembangan perbaikan dari manajemen secara periodik, menerima dan mengevaluasi laporan dari berbagai organisasi lain yang berhubungan dengan proses tindak lanjut, serta melaporkan kepada manajemen atau dewan tentang status tanggapan terhadap berbagai temuan pemeriksaan, sebagaimana penjabarannya tertuang melalui pernyataan Hiro Tugiman (2006:78) sebagai berikut:

> "Penyelesaian tindak lanjut yang efektif, diantaranya:
> 1. Pengiriman laporan tentang temuan pemeriksaan kepada tingkat manajemen yang tepat yang bertanggung jawab untuk melaksanakan tindakan korektif.
> 2. Menerima dan mengevaluasi tanggapan manajemen terhadap temuan pemeriksaan selama pelaksanaan pemeriksaan, atau dalam jangka waktu yang wajar setelah laporan hasil pemeriksaan diterbitkan. Tanggapan akan lebih berguna apabila mencantumkan berbagai

informasi yang cukup bagi pimpinan audit internal untuk mengevaluasi kecukupan dan ketepatan waktu dari tindakan korektif.
3. Menerima laporan perkembangan perbaikan dari manajemen secara periodik, untuk mengevaluasi status usaha manajemen untuk memperbaiki kondisi yang sebelumnya dilaporkan
4. Menerima dan mengevaluasi laporan dari berbagai organisasi lain yang diitugaskan dan bertanggung jawab mengenai berbagai hal yang berhubungan dengan proses tindak lanjut,
5. Melaporkan kepada manajemen atau dewan tentang status tanggapan terhadap berbagai temuan pemeriksaan."

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa auditor internal selain harus terus memonitori suatu tindakan perbaikan hingga diperbaiki dengan tuntas, auditor internal pun harus mempertimbangkan berbagai prosedur dari hal-hal yang berkaitan dengan tindak lanjut.

2.1.6 Kinerja Perusahaan

Indra Bastian (2006) mengemukakan definisi kinerja sebagai berikut:

> "Kinerja merupakan gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan atau program atau kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi yang tertuang dalam perumusan skema strategis (*strtegic planning*) suatu organisasi."

Mulyadi (2001:416) kemudian mengemukakan penilaian kinerja sebagai berikut:

> "Penilaian kinerja adalah hasil kerja operasional suatu organisaasi, bagian organisasi, karyawannya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya".

Dalam perkembangan penilaian kinerja perusahaan dipergunakan berbagai rasio seperti ROI (*Return On Investment***)**, *ROE (Return On Equity*), *ROA* (*Return On Asset*), serta rasio-rasio lain yang seluruhnya menitikberatkan pada aspek keuangan. Pada perkembangan selanjutnya konsep pengukuran kinerja mencoba

mengukur secara komprehensif melalui *Economic Value Added* (EVA), metode pengukuran ini memiliki kelebihan jika dibandingkan metode pengukuran berdasarkan rasio, karena EVA memperhitungkan biaya modal yang menggambarkan aspirasi pemilik modal atas tingkat pengembalian dalam penciptaan nilai tambah, walaupun metode ini juga memiliki kelemahan, karena hanya menilai perusahaan dari aspek keuangan semata.

Oleh karena itu menilai kinerja perusahaan dari aspek keuangan semata tidak akan melahirkan kondisi perusahaan yang dinamis, karena kondisi keuangan perusahaan yang dicapai saat ini sangat baik tercipta dengan mengorbankan kepentingan-kepentingan jangka panjang perusahaan, namun sebaliknya kinerja keuangan yang kurang baik saat ini terjadi karena perusahaan tersebut melakukan investasi demi kepentingan jangka panjang. Oleh karena itu perusahaan dituntut untuk menyeimbangkan antara pengukuran kinerja keuangan dan kinerja non keuangan. Dengan menyeimbangkan ke dua pengukuran tersebut maka melahirkan konsep *Balanced Scorecard.* Melalui konsep tersebut memungkinkan para manajer mengukur bagaimana unit bisnis melakukan penciptaan nilai saat ini dengan tetap mempertimbangkan kepentingan-kepentingan masa yang akan datang.

2.1.7 Penilaian Kinerja Perusahaan Melalui Pendekatan *Balanced Scorecard*

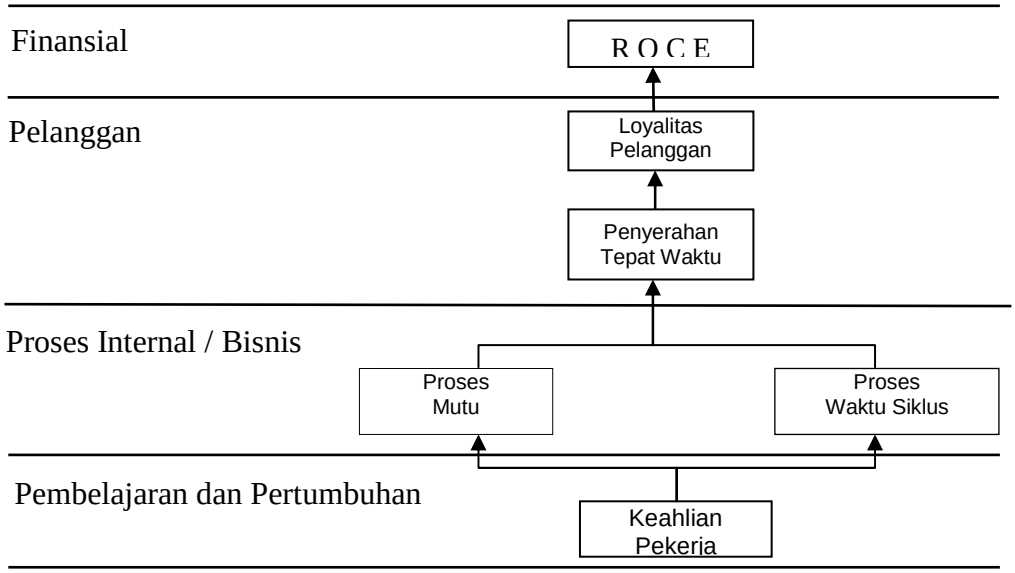
Selama ini perusahaan-perusahaan dalam melakukan penilaian kinerja, belum menggunakan pengukuran yang berdimensi strategis. Kaplan dan Norton yang dialihbahasakan oleh Peter R. Yosi Pasla (2000) mengemukakan bahwa

sistem manajemen strategi yang disusun seharusnya melakukan 2 (dua) hal sebagai berikut:

> "Pertama, membangun *scorecard*, dan kedua menggunakan *scorecard* tersebut. Kedua hal tersebut tidak saling terkait, akan tetapi merupakan suatu proses yang saling berinteraksi satu dengan yang lainnya."

Pengukuran kinerja strategis adalah penilaian kinerja yang dapat mengukur semua aspek dan fungsi-fungsi yang ada dalam perusahaan, dan implikasinya tidak hanya berdampak pada jangka pendek akan tetapi menengah dan jangka panjang.

Kaplan dan Norton menggambarkan rantai hubungan sebab akibat melalui 4 perspektif *Balanced Scorecard* sebagai berikut:



Sumber: Kaplan dan Norton yang dialihbahasakan oleh Peter R. Yosi Pasla (2000:28)

Gambar 2.1
Hubungan Sebab Akibat Penilaian Kinerja Perusahaan

Dari hal tersebut di atas maka dapat ditarik satu kesimpulan bahwa perspektif dalam *Balanced Scorecard* memiliki hubungan satu sama lain, dan implementasi *Balanced Scorecard* itu sendiri sangat memerlukan komitmen dari berbagai pihak, yang berawal dari *top* manajemen hingga *low* manajemen, guna tercapainya suatu tujuan, visi, dan misi perusahaan. Melalui *Balanced Scorecard* maka pekerja atau karyawan diajak untuk menyelaraskan tujuan individu dengan tujuan penilaian kinerja secara menyeluruh, sehingga keberhasilan individu merupakan keberhasilan penerapan *Balanced Scorecard.*

2.1.7.1 Definisi *Balanced Scorecard*

Dalam menunjang kebutuhan perusahaan dalam mencapai keberhasilan di masa mendatang dalam strategi bersaing pada lingkungan bisnis, akuntansi manajemen sebagai penyedia informasi bagi pihak internal perusahaan telah mengembangkan suatu alat yang tepat dan komprehensif yakni "*Balanced Scorecard"*.

Amin Widjadja Tinggal (2009:2) mengemukakan definisi *Balanced Scorecard* sebagai berikut:

> "*Balanced Scorecard* merupakan sekelompok tolak ukur kinerja yang terintegrasi yang berasal dari strategi perusahaan dan mendukung strategi perusahaan diseluruh organisasi."

Ihyaul Ulum (2009:53) mengemukakan definisi *Balanced Scorecard* sebagai berikut:

> "*Balanced Scorecard* merupakan alat pengukuran kinerja yang mengintegrasikan *good corporate governance* dengan *good performance management information*. Konsep BSC adalah menterjemahkan strategi

> organisasi ke dalam aktivitas-aktivitas yang terencana yang dapat diukur secaran kontinyu. BSC diciptakan untuk mengatasi kelemahan sistem pengukuran kinerja sebelumnya yang hanya berfokus pada aspek keuangan saja."

Dari kedua definisi diatas menunjukan *Balanced Scorecard* merupakan suatu sistem penilaian kinerja perusahaan, yang diturunkan dari strategi perusahaan tersebut, dengan tidak hanya berfokus pada aspek keuangan semata.

2.1.7.2 Fungsi *Balanced Scorecard*

Keampuhan sesungguhnya dari *Balanced Scorecard* akan tampak bila fungsinya sebagai sistem pengukuran ditransformasikan menjadi sebuah sistem manajemen. Fungsi *Balanced Scorecard* menurut Ihyaul Ulum (2009:55) sebagai berikut:

> "Perusahaan menggunakan fokus pengukuran *scorecard* untuk menghasilkan berbagai proses manajemen penting, antara lain:
> 1. Memperjelas dan menerjemahkan visi dan strategi.
> 2. Mengkomunikasikan dan mengaitkan berbagai tujuan dan ukuran strategis.
> 3. Merencanakan, menetapkan sasaran, dan menyelaraskan berbagai inisiatif strategis.
> 4. Meningkatkan umpan balik dan pembelajaran strategis."

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa fungsi *Balanced Scorecard* berkaitan erat dengan fungsi dalam pengelolaan visi dan strategi perusahaan.

2.1.7.3 Perspektif *Balanced Scorecard*

Gagasan untuk menyeimbangkan aspek keuangan dengan aspek non keuangan melahirkan apa yang disebut dengan *Balanced Scorecard*. *Balanced Scorecard* mempunyai empat perspektif yang dijadikan alat ukur dalam menilai kinerja perusahaan, yaitu keuangan, pelanggan, proses bisnis internal atau usaha

internal dan proses produksi, serta pembelajaran dan pertumbuhan. Empat perspektif *Balanced Scorecard*, diantaranya sebagai berikut:

1. Perspektif Keuangan

   Menggambarkan keberhasilan keuangan yang dicapai oleh perusahaan sebagai implikasi dari tiga perspektif *Balanced Scorecard* lainnya.

2. Perspektif Pelanggan

   Menggambarkan pelanggan dan segmen pasar dimana perusahaan berkompetisi.

3. Perspektif Bisnis Internal atau Usaha Internal dan Proses Produksi

   Mengidentifikasikan berbagai proses penting yang mendukung keberhasilan tujuan perusahaan.

4. Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan

   Menggambarkan kemampuan perusahaan untuk menciptakan pertumbuhan jangka panjang, terutama terkait Sumber Daya Manusia (SDM) perusahaan.

2.1.7.3.1Perspektif Keuangan

Balanced Scorecard mempertahankan perspektif keuangan karena tolok ukur keuangan berguna dalam mengikhtisarkan konsekuensi tindakan ekonomi terukur yang telah diambil. Tolok ukur kinerja keuangan menunjukkan apakah implementasi dari strategi perusahaan memberi kontribusi pada perbaikan laba.

Amin Widjadja Tunggal (2009:18) mengemukakan ukuran-ukuran dalam perspektif keuangan sebagai berikut:

> "*Balanced Scorecard* menggunakan tolak ukur kinerja keuangan, seperti laba bersih dan ROI (*Return On Investment*), karena tolak ukur tersebut secara umum digunakan dalam organisasi yang mencari laba."

Penjelasan lebih lanjut mengenai laba bersih dan ROI (*Return On Investment*) sebagai berikut:

1. Laba atau Keuntungan Bersih (*Net Profit Margin*)

   Gaspersz (2006:42) mengemukakan definisi laba bersih sebagai berikut:

   > "Laba atau keuntungan bersih (*net profit margin*) merupakan keuntungan bersih dibagi penjualan bersih (*net sales*), dan dinyatakan dalam persentase."

   Selanjutnya Gaspersz (2006:43) mengemukakan bahwa:

   > "Semakin tingginya nilai persentase laba bersih dibandingkan penjualan bersih, menunjukan bahwa kinerja perusahaan semakin baik."

   Nilai dari laba bersih dapat terlihat dari laporan laba rugi (*income statement*) suatu perusahaan. Rasio laba bersih terhadap penjualan adalah yang paling penting, karena mampu menggambarkan profitabilitas dalam suatu rencana bisnis perusahaan.

2. ROI (*Return On Investment*)

   Gaspersz (2006:43) mengemukakan definisi ROI (*Return On Investment*) sebagai berikut:

   > "Tingkat pegembalian atas investasi (*Return On Investment*-ROI) atau terkadang disebut tingkat pengembalian aset (Return on Asstets–ROA), merupakan pembagian antara keuntungan bersih dan aset (aktiva/harta) total, dinyatakan dalam persentase. Rasio tersebut mengukur efektivitas perusahaan dalam memanfaatkan seluruh sumber dayanya."

Selanjutnya Gaspersz (2006:43) mengemukakan bahwa:

> "Jika nilai persentase ROI semakin tinggi maka hal tersebut menunjukan bahwa kinerja perusahaan semakin baik pula."

Maka dari itu dapat simpulkan bahwa melalui ROI, perusahaan dapat melihat perkembangan perusahaan dalam memanfaatkan sumber dayanya, serta ROI juga merupakan salah satu faktor yang menentukan baik tidaknya suatu perusahaan.

2.1.7.3.2 Perspektif Pelanggan

Pelanggan merupakan sumber pendapatan perusahaan. Pada masa lalu terdapat kecenderungan bahwa perusahaan lebih mengkonsentrasikan diri pada kemampuan internal dengan memberikan penekanan pada kinerja produk, inovasi dan teknologi, tanpa kewajiban untuk memahami apa yang dibutuhkan pelanggan. Kini dengan tingkat persaingan yang demikian ketat, banyak perusahaan yang berlomba menawarkan produk dan jasa yang lebih baik sesuai dengan apa yang dibutuhkan pelanggan atau pasar. Sehingga kini pelanggan memiliki begitu banyak pilihan sebagai konsekuensinya. Jika perusahaan ingin mencapai kinerja keuangan jangka panjang, mereka harus menciptakan dan memberikan suatu produk dan jasa yang bernilai lebih bagi pelanggan. Karena kemampuan untuk mempertahankan pelanggan lama dan merebut pelanggan baru dewasa ini sangat ketat.

Amin Widjadja Tunggal (2009:16) mengemukakan ukuran-ukuran dalam perspektif pelanggan sebagai berikut:

"Perusahaan antara lain menggunakan tolak ukur kinerja berikut, pada waktu mempertimbangkan perspektif pelanggan, yaitu:
1. Kepuasan pelanggan (*customer satifaction*),
2. Retensi pelanggan (*customer retention*),
3. Pangsa pasar (*market share*),
4. Kemampulabaan pelanggan."

Lebih lanjut ukuran-ukuran dalam pengukuran perspektif pelanggan dapat dijelaskan sebagai berikut:

Tabel 2.1
Tolak Ukur Perspektif Pelanggan

Tolak Ukur	Penjabaran
Kepuasan Pelanggan	Menunjukan apakah perusahaan memenuhi harapan pelanggan atau bahkan menyenangkannya.
Retensi Pelanggan	Menunjukan bagaimana baiknya perusahaan berusaha mempertahankan pelanggannya.
Pangsa Pasar	Mengukur proporsi perusahaan dari total usaha dalam pasar tertentu.
Profitabilitas Pelanggan	Menggambarkan pelanggan yang memberikan keuntungan kepada perusahaan.

Sumber: Amin Widjdja Tunggal (2009:16)

2.1.7.3.3 Perspektif Usaha Internal dan Proses Produksi

Perspektif yang peneliti kemukakan dalam bagian pembahasan kajian pustaka kali ini lebih menekankan pada pendapat Amin Widjadja Tunggal, yang menggunakan istilah perspektif usaha internal dan proses produksi, hal ini berbeda dengan istilah-istilah teori yang dikemukakan ahli-ahli lain, seperti Kaplan, Gaspersz, dan para ahli lainnya yang menggunakan istilah perspektif proses bisnis internal. Namun hal tersebut tidak menjadi suatu kendala berarti, dikarenakan inti

pembahasan dari kedua istilah berbeda tersebut sama, perbedaannya hanya terletak pada istilahnya saja.

Amin Widjadja Tunggal (2009:19) mengemukakan ukuran-ukuran perspektif usaha internal dan proses produksi sebagai berikut:

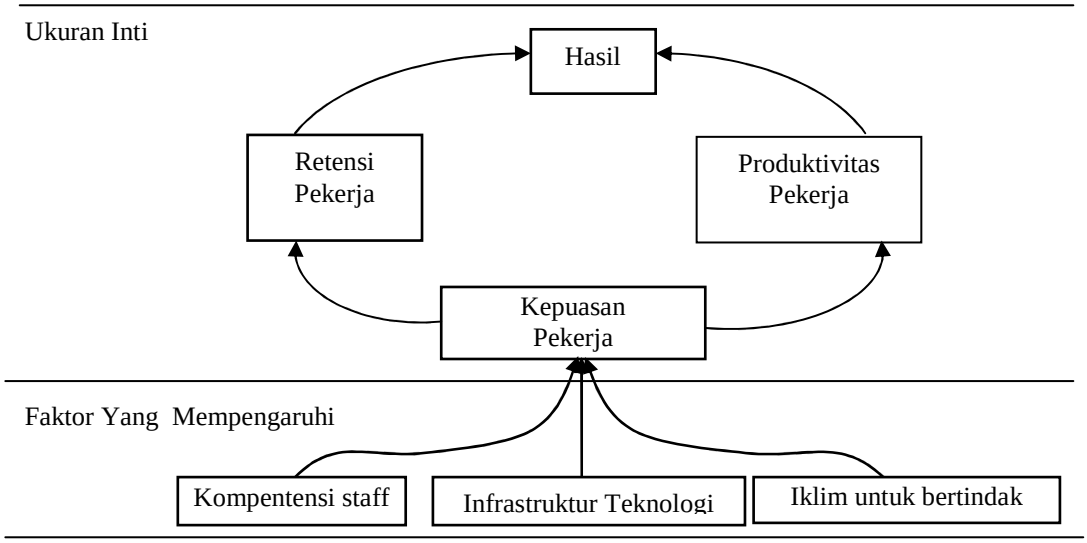
> "Hubungan pemasok adalah kritikal untuk keberhasilan, khususnya dalam usaha eceran dan perakitan manufakturing. Perusahaan tergantung pemasok mengirimkan barang dan jasa tepat pada waktunya, dengan harga yang rendah dan dengan mutu yang tinggi."

Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa dalam pengukuran perspektif usaha internal dan proses produksi menekankan ukuran pada waktu tanggap, biaya, serta mutu.

Tujuan perspektif usaha internal dan proses produksi *Balanced Scorecard* sendiri menyoroti berbagai proses penting yang mendukung keberhasilan strategi perusahaan. Dalam perspektif usaha internal dan proses produksi, para manajer berusaha mengidentifikasikan proses-proses yang penting bagi tercapainya tujuan perusahaan yang ada dalam perspektif pelanggan maupun perspektif keuangan. Jadi perusahaan biasanya akan mengembangkan sasaran yang ada dalam perspektif usaha internal dan proses produksi ini setelah perusahaan terlebih dahulu menetapkan sasarannya dalam perspektif keuangan dan pelanggan.

2.1.7.3.4 Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan

Berbagai tujuan diartikulasikan dalam perspektif pembelajaran dan pertumbuhan *Balanced Scorecard*. Berikut merupakan kerangka kerja ukuran perspektif pembelajaran dan pertumbuhan:



Sumber: Kaplan dan Norton yang dialihbahasakan oleh Peter R. Yosi Pasla (2000:112)

Gambar 2.2
Kerangka Kerja Ukuran Pembelajaran dan Pertumbuhan

Amin Widjadja Tunggal (2009:17) mengemukakan ukuran-ukuran perspektif pembelajaran dan pertumbuhan sebagai berikut:

"1. Kepuasan karyawan,

2. Retensi karyawan,

3. Produktivitas karyawan."

Lebih lanjut ukuran-ukuran dalam perspektif pembelajaran dan pertumbuhan dijelaskan sebagai berikut:

1. Kepuasan Karyawan

   Kepuasan karyawan mengakui bahwa moral karyawan adalah penting untuk memperbaiki produktivitas, mutu, kepuasan pelanggan, dan ketanggapan terhadap situasi. Manajer dapat mengukur kepuasan karyawan dengan mengirim survey, mewawancarai karyawan, mengamati karyawan pada saat bekerja.

2. Retensi Karyawan

   Retensi karyawan mengakui bahwa karyawan mengembangkan modal intelektual khusus organisasi dan merupakan aktiva non keuangan yang bernilai bagi perusahaan. Perputaran karyawan, diukur dengan persentase orang yang keluar setiap tahun, dan merupakan tolak ukur umum untuk retensi.

3. Produktivitas Karyawan

   Produktifitas pekerja mengakui pentingnya keluaran per karyawan, keluaran dapat diukur dalam arti tolak ukur fisik seperti kuantitas yang diproduksi, atau dalam tolak ukur keuangan, seperti pendapatan per karyawan, laba per karyawan.

Adapun dengan adanya suatu insentif yang baik akan mendorong manajer dalam meningkatkan kepuasan karyawan yang tinggi, perputaran karyawan yang rendah, dan produktivitas karyawan yang tinggi.

2.1.8 Hubungan Tindak Lanjut Rekomendasi Auditor Internal dengan Kinerja Perusahaan Melalui Pendekatan *Balanced Scorecard*

Hasil pemeriksaan internal perusahaan dapat berupa berbagai temuan, kesimpulan atau pendapat, dan rekomendasi atau saran-saran yang diperlukan, yang dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Dengan didasarkan pada berbagai temuan dan kesimpulan pemeriksaan tersebut, maka auditor internal dapat memberikan rekomendasi yang dibuat dengan tujuan untuk meminta tindakan guna perbaikan terhadap keadaan yang ada untuk meningkatkan operasional perusahaan.

Setelah pelaksanaan pemeriksaan selesai, maka tugas selanjutnya bagi auditor internal adalah memantau tindak lanjut dari pihak manajemen terkait atas rekomendasi audit tersebut. Apabila pihak manajemen tidak melakukan tindakan perbaikan, maka pihak manajemen harus bisa mempertimbangkan serta menerima resiko yang menyebabkan terjadinya kemungkinan penurunan kinerja suatu divisi, direktorat, bahkan perusahaan tersebut.

Adapun untuk menilai suatu kinerja perusahaan dapat menggunakan konsep *Balanced Scorecard.* Sesuai dengan hasil penelitian Ferry Adhitya Kurniawan (2010) bahwa:

> "Model *Balanced Scorecard* dipakai sebagai kerangka dalam penilaian kinerja. Dengan adanya Sistem Penilaian dan Perencanaan Kinerja Perusahaan dengan Metode *Balanced Scorecard,* proses penilaian dan perencanaan kinerja dapat menyeimbangkan ukuran finansial dan non finansial yang sejalan dengan visi, misi dan strategi perusahaan."

Lebih lanjut IBK Bayangkara (2008:34) mengemukakan bahwa:

> "Implementasi tindak lanjut atas rekomendasi yang diberikan auditor merupakan bentuk komitmen manajemen dalam meningkatkan proses dan kinerja perusahaan atas beberapa kelemahan atau kekurangan."

Adapun Arens, et.al. yang dialihbahasakan oleh Tim Dejacarta (2004:21) mengemukakan beberapa tipe umum auditor sebagai berikut:

> "Pada prakteknya, sekarang terdapat beberapa tipe umum auditor diantaranya: kantor akuntan publik, *general accounting office auditors* (auditor kantor pemerintahan), auditor pajak, serta auditor intern."

Maka dari itu berdasarkan pernyataan-pernyataan diatas dapat peneliti simpulkan bahwa dengan adanya proses tindak lanjut rekomendasi yang diberikan

auditor internal diharapkan akan memberikan kontribusi yang baik terhadap kinerja perusahaan melalui pendekatan *Balanced Scorecard*.

2.2 Kerangka Pemikiran

Salah satu tujuan utama yang hendak dicapai perusahaan sebagai suatu entitas bisnis adalah mampu beroperasi selamanya sebagaimana konsep kontinuitas usaha (*going concern*). Dan salah satu langkah yang dilakukan perusahaan dalam mewujudkan tujuan utamanya tersebut adalah dengan melakukan evaluasi terhadap kinerja perusahaan.

Evaluasi terhadap kinerja perusahaan dapat dilakukan dengan audit internal perusahaan. Auditor internal sebagai bagian dari suatu fungsi pengawasan dalam perusahaan diharapkan mampu memberikan sumbangan yang berharga dalam rangka meningkatkan proses tata kelola yang baik, pengelolaan resiko, dan pengendalian manajemen. Dengan adanya pelaksanakan kegiatan pemeriksaan dan penilaian akan menghasilkan temuan-temuan, dan setiap temuan tersebut akan diberikan suatu rekomendasi dan saran-saran yang diperlukan. Keefektifan suatu pemeriksanan dan penilainan tersebut tidak hanya tergantung oleh perencanaan yang baik tetapi juga ditentukan oleh adanya tindak lanjut terhadap rekomendasi atas temuan hasil pemeriksaan yang diajukan oleh auditor internal.

Hiro Tugiman (2006) mengemukakan definisi tindak lanjut rekomendasi auditor internal sebagai berikut:

> "Tindak lanjut oleh pemeriksa internal didefinisikan sebagai sebuah proses untuk menentukan kecukupan, keefektivan, dan ketepatan waktu dari berbagai tindakan yang dilakukan oleh manajemen terhadap berbagai temuan pemeriksaan yang dilaporkan. Rekomendasi didasarkan pada berbagai temuan dan kesimpulan pemeriksaan, serta dibuat dengan tujuan

untuk meminta tindakan guna perbaikan terhadap keadaan yang ada untuk meningkatkan operasi."

Adapun faktor-faktor yang harus dipertimbangkan auditor internal dalam menentukan prosedur tindak lanjut yang tepat, menekankan pada ukuran pentingnya temuan, tingkat upaya dan biaya, resiko, tingkat kesulitan tindakan korektif, serta jangka waktu yang dibutuhkan, sebagaimana penjabarannya tertuang melalui pernyataan Hiro Tugiman (2006:76) sebagai berikut:

"Faktor pertimbangan tindak lanjut, diantaranya:
1. Pentingnya temuan yang dilaporkan.
2. Tingkat upaya dan biaya yang dibutuhkan untuk memperbaki kondisi yang dilaporkan.
3. Resiko yang mungkin terjadi bila tindakan korektif yang dilakukan gagal.
4. Tingkat kesulitan pelaksanaan tindakan korektif.
5. Jangka waktu yang dibutuhkan."

Berbagai teknik-teknik juga dapat digunakan auditor internal untuk menyelesaikan tindak lanjut yang efektif dengan menekankan ukuran pada pengiriman laporan temuan pemeriksaan kepada tingkat manajemen yang tepat, menerima dan mengevaluasi tanggapan manajemen, menerima laporan perkembangan perbaikan dari manajemen secara periodik, menerima dan mengevaluasi laporan dari berbagai organisasi lain yang berhubungan dengan proses tindak lanjut, serta melaporkan kepada manajemen atau dewan tentang status tanggapan terhadap berbagai temuan pemeriksaan, sebagaimana penjabarannya tertuang melalui pernyataan Hiro Tugiman (2006:78) sebagai berikut:

"Penyelesaian tindak lanjut yang efektif, diantaranya:
1. Pengiriman laporan tentang temuan pemeriksaan kepada tingkat manajemen yang tepat yang bertanggung jawab untuk melaksanakan tindakan korektif.

2. Menerima dan mengevaluasi tanggapan manajemen terhadap temuan pemeriksaan selama pelaksanaan pemeriksaan, atau dalam jangka waktu yang wajar setelah laporan hasil pemeriksaan diterbitkan. Tanggapan akan lebih berguna apabila mencantumkan berbagai informasi yang cukup bagi pimpinan audit internal untuk mengevaluasi kecukupan dan ketepatan waktu dari tindakan korektif.
3. Menerima laporan perkembangan perbaikan dari manajemen secara periodik, untuk mengevaluasi status usaha manajemen untuk memperbaiki kondisi yang sebelumnya dilaporkan
4. Menerima dan mengevaluasi laporan dari berbagai organisasi lain yang diitugaskan dan bertanggung jawab mengenai berbagai hal yang berhubungan dengan proses tindak lanjut,
5. Melaporkan kepada manajemen atau dewan tentang status tanggapan terhadap berbagai temuan pemeriksaan."

Maka dari itu dalam menentukan luas dari tindak lanjut, auditor internal harus mempertimbangkan berbagai prosedur dari hal-hal yang berkaitan dengan tindak lanjut tersebut.

Adapun definisi kinerja merupakan sesuatu yang dihasilkan atas kerja yang dicapai dari suatu usaha. Indra Bastian (2006) mengemukakan definisi kinerja sebagai berikut:

> "Secara umum kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai organisasi dalam periode tertentu."

Penilaian kinerja menjadi peran penting bagi kesuksesan perusahaan. Karena melalui proses evaluasi, perusahaan dapat terus melakukan perbaikan–perbaikan sehingga profitabilitas dan daya saing perusahaan tetap terjaga. Penilaian kinerja juga digunakan untuk memperoleh informasi umpan balik guna keperluan evaluasi dan perencanaan strategis perusahaan.

Dalam perencanaan strategis perusahaan tersebut dibutuhkan alat komunikasi yang dapat digunakan untuk mengkomunikasikan rencana-rencana strategis kepada semua entitas perusahaan. Alat komunikasi yang bisa digunakan

tersebut yaitu *Balanced Scorecard*. *Balanced Scorecard* pertama kali di perkenalkan oleh Robert S. Kaplan dan David P. Norton pada tahun 1990-an. Amin Widjadja Tinggal (2009:2) mengemukakan definisi *Balanced Scorecard* sebagai berikut:

> "*Balanced Scorecard* merupakan sekelompok tolak ukur kinerja yang terintegrasi yang berasal dari strategi perusahaan dan mendukung strategi perusahaan diseluruh organisasi."

Amin Widjadja Tunggal (2009:16) mengemukakan empat perspektif *Balanced Scorecard* sebagai berikut:

"1. Perspektif keuangan,
2. Perspektif pelanggan,
3. Perspektif usaha internal dan proses produksi,
4. Perspektif pembelajaran dan pertumbuhan."

IBK Bayangkara (2008:34) mengemukakan bahwa:

> "Implementasi tindak lanjut atas rekomendasi yang diberikan auditor merupakan bentuk komitmen manajemen dalam meningkatkan proses dan kinerja perusahaan atas beberapa kelemahan atau kekurangan."

Berdasarkan pernyataan diatas diperoleh suatu hubungan bahwa auditor internal dapat memberikan rekomendasi atas temuan audit atau temuan kekurangan suatu perusahaan. Auditor internal pun dituntut untuk memberikan rekomendasi yang realistis serta tepat guna kepada pihak manajemen. Karena apabila pihak perusahaan sebagai pihak manajemen menindaklanjuti rekomendasi hasil audit yang diajukan oleh auditor internal, maka kemungkinan penilaian kinerja perusahaan melalui pendekatan *Balanced Scorecard* akan mengalami perubahan yang positif.

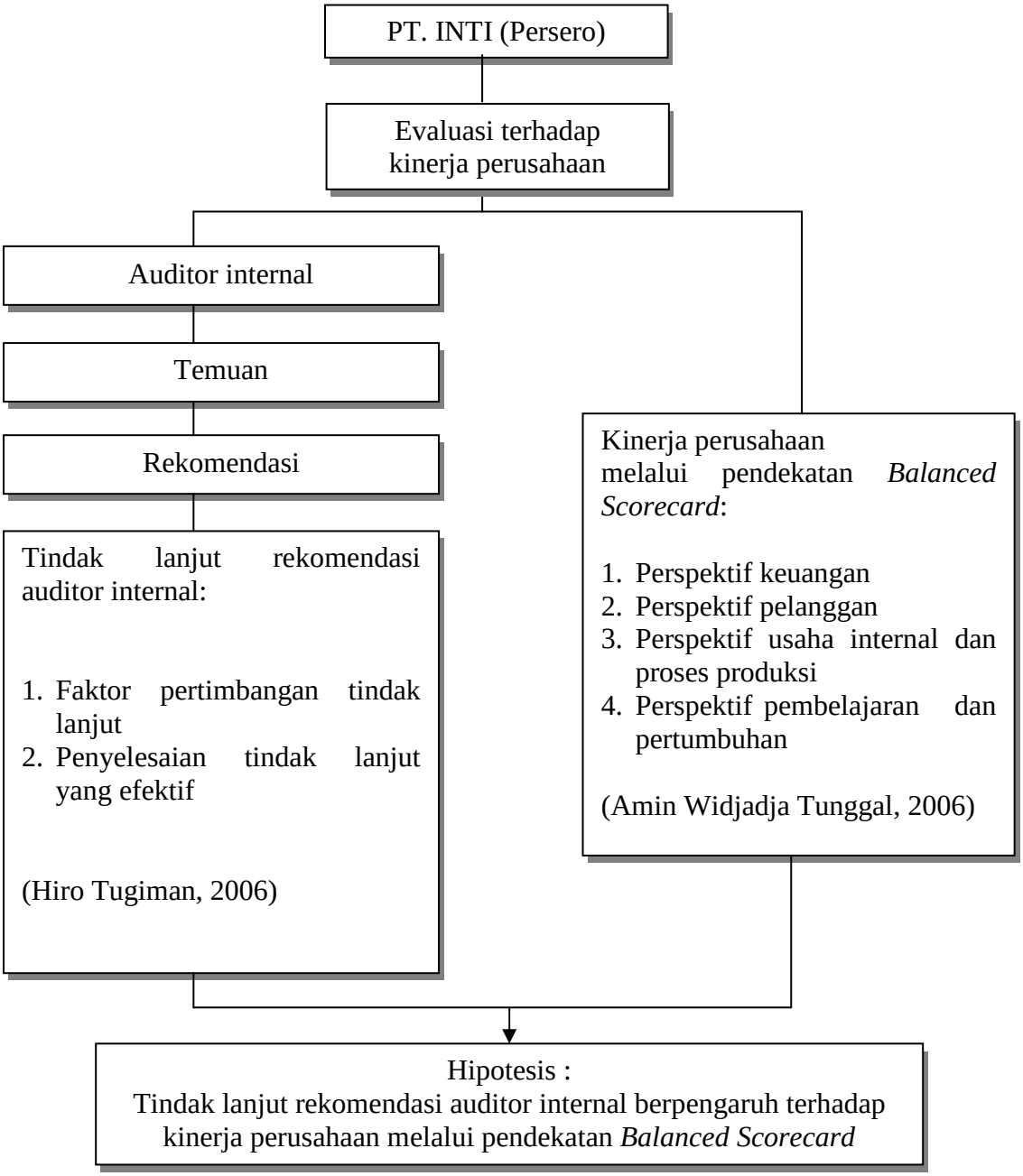
Pada tabel 2.2 dibawah ini peneliti paparkan hasil penelitian terdahulu berikut penjelasan mengenai persamaan serta perbedaan dengan penelitian sebelumnya:

Tabel 2.2
Penelitian Terdahulu

No	Nama / Tahun	Judul	Hasil Penelitian	Perbedaan	Persamaan
1	Kania Indah Purnamasari / 2007	Pengaruh Tindak Lanjut Hasil Audit Intern Terhadap Upaya Pengurangan Tingkat Kecurangan Yang Terjadi Pada Perusahaan (Studi Kasus Pada PT. Bank Jabar Pusat Bandung)	Hipotesis penelitian yang menyatakan "pengaruh tindak lanjut hasil audit intern terhadap upaya pengurangan tingkat kecurangan yang terjadi pada perusahaan akan berhasil" dapat diterima.	- Variabel *dependent* yang diteliti Kania yaitu tingkat kecurangan yang terjadi pada perusahaan, sedangkan peneliti yaitu kinerja perusahaan melalui pendekatan *Balanced Scorecard.* - Metode analisis Kania menggunakan korelasi rank spearman, dan koefisien determinasi, sedangkan peneliti menggunakan analisis regresi linier sederhana, korelasi *pearson product moment*, dan koefisien determinasi.	- Variabel *independent* sama-sama mengkaji perihal tindak lanjut audit.
2	Shinta Yulianti / 2006	Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Audit Manajemen Terhadap Profitabilitas Perusahaan di PLN (Persero) DJBB	Tindak lanjut rekomendasi manajemen audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat profitabilitas perusahaan, sehingga hipotesis yang menyatakan bahwa tidak terdapat pengaruh positif dan signifikan antara tindak lanjut rekomendasi manajemen audit dengan tingkat profitabilitas perusahaan ditolak.	- Variabel *dependent* yang diteliti Shinta yaitu profitabilitas perusahaan, sedangkan peneliti yaitu kinerja perusahaan melalui pendekatan *Balanced Scorecard.*	- Variabel *independent* sama-sama mengkaji perihal tindak lanjut audit. - Objek penelitian pada BUMN.

3	Mattoasi / 2004	Pengaruh Pemanfaatan Informasi Akuntansi Manajemen Terhadap Kinerja Perusahaan-Perusahaan Daerah Air Minum Dengan Pendekatan *Balanced Scorecard* di Provinsi Kalimantan Selatan	Tanggapan responden terhadap pemanfaatan informasi akuntansi manajemen mendapat tanggapan yang baik dan berpengaruh secara signifikan baik secara bersama-sama maupun secara individu terhadap kinerja PDAM dengan pendekatan *Balanced Scorecard* di Provinsi Kalimantan Selatan.	-Variabel *independent* yang diteliti Mattoasi yaitu pemanfaatan informasi akuntansi manajemen, sedangkan peneliti yaitu tindak lanjut rekomendasi auditor internal. -Objek penelitian Mattoasi yaitu seluruh PDAM di Kalimantan Selatan, sedangkan peneliti hanya menggunakan 1 objek penelitian, yaitu PT. INTI (Persero).	-Variabel *dependent* yaitu kinerja perusahaan melalui pendekatan *Balanced Scorecard.*
4	Agusman / 2005	Analisis Strategi Manajemen Fungsional Dan Pengaruhnya Terhadap Pencapaian Kinerja Berdasarkan *Balanced Scorecard* Pada Bank Nagari Sumbar	Implementasi strategi manajemen fungsional Bank berpengaruh secara bersama-sama terhadap pencapaian kinerja stratejik berdasarkan *Balanced Scorecard*, sedangkan pengujian secara parsial bahwa implementasi strategi manajemen fungsional Bank berpengaruh secara parsial terhadap pencapaian kinerja stratejik berdasarkan *Balanced Scorecard*.	- Variabel *independent* yang diteliti Agusman yaitu strategi manajemen fungsional, sedangkan peneliti yaitu tindak lanjut rekomendasi auditor internal. - Subjek penelitian Agusman pada Bank Swasta yaitu Bank Nagari Sumbar, sedangkan peneliti pada BUMN berbasis industri teknologi, yaitu PT. INTI (Persero).	- Variabel *dependent* yaitu penilaian kinerja melalui pendekatan *Balanced Scorecard.*

Berdasarkan kerangka pikir yang telah peneliti jabarkan diatas, kemudian peneliti gambarkan dalam kerangka pemikiran seperti terlihat dibawah ini:



Gambar 2.3
Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis

Definisi hipotesis menurut Sugiyono (2010:64) sebagai berikut:

"Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan"

Jawaban dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan belum didasarkan pada fakta-fakta yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian.

Berdasarkan uraian pada kerangka pemikiran yang telah disampaikan sebelumnya, maka peneliti mengambil hipotesis bahwa "tindak lanjut rekomendasi auditor internal berpengaruh terhadap kinerja perusahaan melalui pendekatan *Balanced Scorecard*".