

PERSPEKTIF DAN PANDANGAN GLOBAL

Dari Kesesuaian Menuju Ambisi:
Penerapan Model Ambisi Audit Internal



The Institute of
Internal Auditors

Dewan Penasehat

Nur Hayati Baharuddin, CIA, CCSA, CFSa, CGAP, CRMA – Member of IIA–Malaysia

Lesedi Lesetedi, CIA, QIAL – African Federation IIA

Hans Nieuwlands, CIA, CCSA, CGAP – IIA–Belanda

Karem Obeid, CIA, CCSA, CRMA – Member of IIA–United Arab Emirates

Carolyn Saint, CIA, CRMA, CPA – IIA–NorthAmerica

Ana Cristina Zambrano Preciado, CIA, CCSA, CRMA – IIA–Colombia

Terbitan Sebelumnya

Untuk mengakses terbitan Perspektif dan Pandangan Global, kunjungi www.theiia.org/GPI.

Tanggapan Pembaca

Kirim pertanyaan Anda ke globalperspectives@theiia.org.

Tentang The IIA

Institute of Internal Auditor (IIA) adalah advokat, pendidik, dan penyedia standar, panduan, dan sertifikasi profesi audit intern yang paling banyak dikenal. Didirikan pada tahun 1941, IIA saat ini melayani lebih dari 200.000 anggota dari lebih dari 170 negara dan teritori. Kantor pusat global IIA berada di Lake Mary, Florida, AS. Untuk informasi lebih lanjut, kunjungi www.globaliia.org.

Penafian

Pendapat yang diungkapkan dalam Perspektif dan Pandangan Global tidak mewakili pendapat pribadi kontributor atau organisasi dimana kontributor bekerja..

Copyright

Copyright © 2020 oleh The Institute of Internal Auditors, Inc. Seluruh hak cipta

Daftar Isi

Pendahuluan	1
Tujuan Model	2
Latar Belakang	3
Pengembangan Alat Ukur Daring dan <i>Dashboard</i>	3
Perkembangan Terakhir	3
Struktur Model Ambisi	4
Tema	4
Level	5
Bagaimana Model Ini Bekerja	6
Masukan (<i>Input</i>)	6
Keluaran (<i>Output</i>)	7
<i>Benchmarking</i>	8
Hasil Observasi Tahun 2017 Dikaitkan dengan Tema	9
Para CAE Berbagi Pengalaman Menggunakan Model	10
Mencapai Kinerja yang Melampaui Kesesuaian	10
Komunikasi : Sederhana Agar Maksimal	11
Membangun Konsensus dan Koordinasi Asurans	11
Rekrutmen dan Pengembangan Bakat	12
Menyatukan Tujuan, Prioritas	12
Menentukan Pandangan Masa Depan	13
Penerapan Secara Global and Perbandingan	13
Koordinasi dengan Penilaian Eksternal	13
Ambisi yang Menginspirasi	14
Mempromosikan Model	14
Membangun Momentum	14
Lampiran A. Tema, Subtema, Topik	15
Catatan	16

Diterjemahkan dan diselaraskan oleh *volunteer* IIA Indonesia:

1. Dewi Andriati SE, MAK, CIA, CRMA, GRCP
2. Shinta Pratiwi, SE, MAK

Pendahuluan

Dalam lingkungan bisnis saat ini yang tidak menentu, organisasi menghadapi masa depan yang sulit diprediksi seperti halnya keterbukaan terhadap kreativitas dan inovasi. Aktivitas audit internal dapat memainkan peran penting dalam membantu organisasi dalam mengantisipasi, mengevaluasi, dan merespons risiko serta peluang. Sehingga, CAE harus dapat secara efektif menunjukkan nilai-nilai tersebut.

CAE membutuhkan alat yang kuat untuk terus meningkatkan nilai yang diberikan aktivitas audit internal kepada manajemen dan Dewan. Mungkin sama pentingnya, alat yang tepat harus memperkaya kemampuan yang dapat secara jelas mengekspresikan potensi audit internal. Model Ambisi Audit Internal berupaya membantu CAE mencapai tujuan-tujuan tersebut.

Model Ambisi Audit Internal dapat membantu aktivitas audit internal dalam:

- Mengadopsi pendekatan umum dan kriteria yang konsisten dalam melakukan penilaian sendiri terhadap (“pencapaian”) kualitas audit internal saat ini
- Membantu mendorong kesesuaian dengan Kerangka Praktik Profesional Internasional IIA.
- Menetapkan tolok ukur sejawat (*peer benchmark*) untuk perbandingan.
- Membuat visualisasi atas pencapaian saat ini di area-area proses kunci.
- Mengidentifikasi level "ambisi" yang diharapkan.
- Mengidentifikasi kesenjangan yang harus dipenuhi untuk mencapai level ambisi yang diharapkan.
- Berkomunikasi dengan Dewan Komisaris dan Direksi atas level pencapaian kualitas saat ini dan level ambisi yang ingin dicapai.

Menurut penulis model, kata "ambisi," membedakan model ini dari model maturitas karena dapat mengkomunikasikan pilihan CAE atas level aktivitas audit internal yang ingin dicapai. Pilihan tersebut mempertimbangkan masukan Dewan Komisaris dan Direksi dengan mempertimbangkan faktor-faktor seperti kompleksitas organisasi, ukuran aktivitas audit internal, dan industri organisasi beroperasi. Kata "ambisi" menggerakkan focus audit internal dari sekadar hanya memenuhi persyaratan menuju perbaikan yang telah dipilih.

Perspektif dan Pandangan Global ini menjelaskan Model Ambisi Audit Internal dari perspektif beberapa CAE yang telah menerapkannya. Melihat potensi penerapannya, laporan ini mempertimbangkan bagaimana model tersebut dapat digunakan sebagai bagian dari program asurans dan peningkatan kualitas aktivitas audit internal (*Quality Assurance and Improvement Programs/QAIP*).

Tujuan Model

QAIP, yang disyaratkan oleh Standar 1300, adalah salah satu cara CAE mengukur efisiensi dan efektivitas aktivitas audit internal dan mengidentifikasi peluang perbaikan. Setelah membangun QAIP dan menjalankan program tersebut dengan sukses beberapa tahun, beberapa CAE menginginkan perluasan ke sesuatu yang berbeda dan mungkin menantang tim audit internal mereka untuk menghasilkan wawasan baru dalam membantu mereka berkembang.

Meskipun IPPF telah memberikan panduan dalam melakukan perbaikan melebihi kesesuaian terhadap standar, banyak CAE mencari cara yang sederhana namun berdampak positif, dan bahkan persuasif, untuk mengomunikasikan potensi pengembangan dan aspirasi dari aktivitas audit internal kepada manajemen senior dan Dewan.

Belakangan ini, banyak CAE dari seluruh dunia telah mengadopsi Model Ambisi Audit Internal, yang dikembangkan oleh IIA Belanda. Model ini dirancang untuk digunakan sebagai alat bantu penilaian diri (*self assessment*) untuk memenuhi persyaratan Standar 1311 - Penilaian Internal. Jika digabungkan, model dan alat bantu ini dapat membantu aktivitas audit internal dan para pemangku kepentingannya memahami kondisi manajemen, kinerja, dan kesesuaian aktivitas audit internal dengan Panduan Wajib (*Mandatory Guidance*) IPPF saat ini, serta potensi dan yang level diharapkan (ambisi).

Selain itu, model dapat digunakan sebagai alat komunikasi, panduan diskusi antara tim audit internal dengan manajemen, Dewan Komisaris, Direksi dan Komite Audit tentang peran, ruang lingkup, dan level ambisi audit internal. Membahas model tersebut meningkatkan kesadaran pemangku kepentingan akan elemen-elemen audit internal yang efektif dan kapasitas aktivitas audit internal. Model Ambisi Audit Internal juga dapat membantu CAE mengidentifikasi potensi celah dan area yang membutuhkan pengembangan dan peningkatan lebih lanjut, atau peningkatan profesional, yang pada dasarnya memberi CAE peta jalan (*road map*) untuk meningkatkan aktivitas audit internal ke level ambisi yang diharapkan. Karena Model Ambisi telah selaras dengan persyaratan IPPF, CAE dapat merujuknya ketika melakukan penilaian mandiri berkala atas kesesuaian audit internal dengan Kode Etik dan Standar, sebagaimana disyaratkan oleh Standar 1311 - Penilaian Internal.² Penilaian mandiri ini dapat berfungsi sebagai titik awal untuk penilaian kualitas eksternal (*external quality assessments*) yang diwajibkan oleh Standar 1312 - Penilaian Eksternal, dengan batasan bahwa kesesuaian tidak dapat diklaim kecuali didukung oleh hasil QAIP, sebagaimana dijelaskan dalam Standar. Ini termasuk verifikasi oleh asesor eksternal yang kompeten setidaknya sekali dalam lima tahun.

Fokus IPPF

Standar 1300 — Program Asurans dan Peningkatan Kualitas (QAIP) The chief audit executive must develop and maintain a quality assurance and improvement program that covers all aspects of the internal audit activity.

Interpretation:

Program asurans dan peningkatan kualitas dirancang untuk memungkinkan dilakukannya evaluasi kesesuaian aktivitas audit internal terhadap Standar, dan evaluasi penerapan Kode Etik oleh auditor internal. Program tersebut juga menilai efisiensi dan efektivitas aktivitas audit internal serta mengidentifikasi peluang peningkatannya. Kepala audit internal semestinya mendorong pengawasan dewan terhadap program asurans dan peningkatan kualitas.

Latar Belakang

Diawali pada bulan Juni 2016, IIA Belanda memperkenalkan Model Ambisi Audit Internal, yang didasarkan pada Model Kapabilitas Audit Internal untuk Sektor Publik/*Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (diterbitkan oleh *the Internal Audit Foundation* pada tahun 2009 dan dengan versi revisi yang diterbitkan pada tahun 2017).³ Model tersebut dibuat berdasarkan Model Kemampuan Maturitas Perangkat Lunak, sebuah pelatihan pengembangan tingkat proses, dan program penilaian yang dikembangkan di Universitas Carnegie Mellon pada tahun 1986 dan telah direvisi berkali-kali sejak itu. Sementara Model Kapabilitas Audit Internal awalnya dikembangkan untuk sektor publik, kegunaannya untuk sektor swasta juga dirasakan. IIA Belanda berkolaborasi dengan anggota Grup Auditor Internal dan Pemerintah (LIO) dari *Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants (NBA)*⁴ untuk mengembangkan model dasar yang akan dijelaskan di sini. Untuk meningkatkan model sebelumnya, grup tersebut berusaha untuk menyelaraskan masing-masing standar yang mereka gunakan dengan model.

Pengembangan Alat Ukur Daring dan *Dashboard*

Pada bulan Juni 2019, IIA Belanda mengembangkan aplikasi daring Model Ambisi, yang dapat menyederhanakan input data dan dilengkapi dengan alat bantu pelaporan "*dashboard*", yang merupakan visualisasi hasil kuesioner Model Ambisi Audit Internal dalam bentuk grafik laba-laba, atau radar. Grafik dua dimensi ini dapat menampilkan beberapa variabel pada sumbu mulai dari titik pusat yang sama dan disusun secara radial.

IIA Belanda juga mulai mengumpulkan data yang dimasukkan oleh pengguna-pengguna awal model, dengan tujuan membuat alat pembanding. Tolok ukur pertamanya, yang dibuat pada tahun 2017, melibatkan hanya responden dari Belanda. Sejak itu, 354 CAE dari 48 negara telah mendaftar untuk berpartisipasi menggunakan model dan database daring ini, yang memungkinkan analisis data dan perbandingan tolok ukur. Meskipun sebagian besar peserta berada di Belanda dan area Eropa, sebagian besar wilayah dunia sekarang terwakili, dengan peserta dari Afrika, Asia dan Pasifik, Timur Tengah, Amerika Utara, dan Amerika Selatan.

Perkembangan Terakhir

Pada tahun 2020, alat ukur daring Model Ambisi ini telah tersedia dalam bahasa Inggris, Prancis, Jerman dan Spanyol. Alat ukur daring ini memungkinkan pembandingan secara langsung (real time berdasarkan data peserta yang dilaporkan secara mandiri). Alat ukur daring ini juga memungkinkan pembaruan secara langsung (*real time*) ke data tolok ukur, yang memungkinkan CAE yang berpartisipasi dapat membandingkan kinerja dan ambisi mereka dengan responden lainnya secara langsung.

Pada Mei 2020, afiliasi IIA secara aktif berpartisipasi dalam alat ukur daring Model Ambisi yang terdiri dari perwakilan IIA Austria, Belgia, Prancis, Jerman, Italia, Belanda, Spanyol, Swedia, Swiss, Inggris, dan Irlandia. Selain itu, IIA Belanda mengatakan pihaknya berencana untuk menganalisis semua perusahaan Belanda yang berpartisipasi setiap dua tahun dan berencana mempublikasikan hasilnya pada kuartal keempat tahun 2020. Hasil tolok ukurnya akan dapat disajikan berdasarkan industri, ukuran, dan negara.

Pengguna alat ukur daring ini dapat membuat laporan dan mencetaknya untuk penyedia jasa penilaian kualitas eksternal. IIA Belanda sedang mengembangkan fungsionalitas baru yang akan memungkinkan penyedia jasa eksternal untuk mengimpor data *read-only* dari alat ukur daring ini ke dalam kertas kerja mereka. IIA Belanda sedang menguji sistem ini dan akan ditargetkan akan diluncurkan pada kuartal keempat tahun 2020.

Struktur Model Ambisi

Model Ambisi terdiri dari enam "tema". Setiap tema dipecah menjadi subtema, topik, dan aktivitas penting (Lampiran A). Model ini memiliki lima "level ambisi". Untuk setiap topik, level yang dicapai dan ambisi harus dinilai pada skala 1-5 (dengan 5 mewakili level tertinggi). Bagaimana tema, subtema, topik, dan aktivitas penting diimplementasikan akan di kelompokkan dalam tiap level.

Tema

Keenam tema mengkategorikan aspek-aspek utama dari aktivitas audit internal yang dijelaskan dalam Panduan Wajib Wajib IPPF. Ikhtisar di bawah ini menyajikan tema dan subtema tanpa rincian topik dan aktivitas penting.

Jasa dan Peran Audit Internal

Tema ini mewakili penyediaan jasa asurans dan konsultasi berdasarkan kebutuhan organisasi dan kewenangan, ruang lingkup, dan kapasitas aktivitas audit internal. Subtema: jasa asurans, jasa konsultasi.

Praktik-praktik Profesional

Tema ini terdiri dari kebijakan, proses, dan praktik-praktik yang memungkinkan audit internal dilakukan secara efektif; dengan kemahiran, kecermatan profesional, kualitas, dan peningkatan berkelanjutan. Subtema: rencana audit internal, QAIP.

Manajemen Kinerja dan Akuntabilitas

Tema ini mengeksplorasi informasi yang memungkinkan manajemen aktivitas audit internal (mis., Rencana audit internal dan ukuran-ukuran kinerja utama). Subtema: rencana bisnis audit internal, pelaporan.

Manajemen Sumber Daya Manusia

Tema ini mencakup peningkatan, pelatihan, dan pengembangan individu-individu dan tim auditor internal yang efektif. Subtema: pengembangan profesional, perencanaan Sumber Daya Manusia (SDM).

Hubungan Organisasi

Tema ini mempertimbangkan struktur dan hubungan organisasi yang efektif antara aktivitas audit internal dan para pemangku kepentingan utama. Subtema: hubungan organisasi, budaya.

Struktur Governansi

Tema ini membahas kebijakan, proses, sumber daya, dan hubungan pelaporan yang mendukung independensi audit internal. Subtema: manajemen dan pengawasan aktivitas audit internal, akses, dan *awareness* atas audit internal.

Level

Gambaran umum dari lima level ini mencantumkan beberapa karakteristik setiap level. Model lengkap menggambarkan ekspresi dari tema, subtema, topik, dan aktivitas penting pada tiap level.

1 Initial

- Jasa audit internal sebagian besar masih berbasis kepatuhan; proses bersifat ad hoc, tidak terstruktur, tidak konsisten, dan tidak terkoordinasi.
- Praktik-praktik profesional belum diterapkan dan diikuti secara konsisten.

2 Infrastructure

- Piagam, kebijakan, dan proses audit internal telah ditetapkan untuk memastikan praktik-praktik dan proses dasar audit internal dilakukan secara teratur dan berulang.
- Aktivitas audit internal hanya dapat mencapai sebagian sesuai (*partially conform*) dengan Panduan Wajib IPPF.

3 Integrated

- Manajemen audit internal dan praktik-praktik profesional telah diterapkan dengan baik dan diterapkan secara menyeluruh.
- Kesesuaian (*“generally conform”*) dengan Panduan Wajib IPPF tercapai.
- Semua kebijakan, proses, dan prosedur yang relevan telah didefinisikan, didokumentasikan, dan terintegrasi.
- Aktivitas audit internal telah diakui dengan kuat sebagai penyedia jasa asurans dan konsultasi independen yang berkoordinasi dengan penyedia internal dan eksternal lainnya.
- Peran dan posisi audit internal dalam organisasi disepakati dalam piagam audit internal.
- CAE secara aktif mengelola dan melaporkan aktivitas audit internal secara keseluruhan, juga pada tiap pelatihan dan pengembangan staf audit internal.
- Auditor internal memahami dan menggunakan alat analisis data.
- Aktivitas audit internal memenuhi persyaratan Standar Audit Belanda NV COS 610 (awalnya berjudul "Standar Internasional tentang Audit 610, Menggunakan Pekerjaan Auditor Internal"), yang memungkinkan auditor eksternal untuk mengandalkan hasil kerja audit internal.

4 Managed

- Aktivitas audit internal merupakan bagian integral dari implementasi tata kelola dan manajemen risiko di organisasi, termasuk dapat memberikan saran strategis dan melakukan koordinasi.
- Keselarasan antara rencana penugasan audit internal dan manajemen risiko organisasi dikomunikasikan dan jelas bagi manajemen, Dewan Komisaris dan Direksi.
- CAE telah menerapkan sistem manajemen audit untuk merencanakan, melakukan, memantau, mengevaluasi, dan melaporkan hasil kerja audit internal.
- Aktivitas audit internal memiliki pernyataan visi dan rencana audit yang selaras dengan tujuan organisasi.

- Aktivitas audit internal mengintegrasikan data kuantitatif dan kualitatif untuk membantu audit internal mencapai tujuan strategisnya dan meningkatkan kinerjanya secara berkesinambungan.
- Jasa audit telah terkoordinasi dengan cukup baik dan komprehensif, yang memungkinkan asurans atas seluruh organisasi.
- Komite audit secara aktif melibatkan aktivitas audit internal dalam evaluasi akuntan eksternal.

5 Optimizing

- Struktur governansi aktivitas audit internal sudah dioptimalkan, dan aktivitas audit internal memiliki independensi, kekuatan, dan wewenang tanpa kompromi untuk menentukan ruang lingkup, melakukan aktivitas audit internal, dan mengkomunikasikan hasilnya.
- Aktivitas audit internal memiliki stabilitas dan kemandirian untuk fokus pada arah masa depan dan terus meningkatkan kapabilitas audit internal dan organisasi.
- CAE secara kontinyu mengevaluasi, meningkatkan efisiensi dan efektivitas aktivitas audit internal serta melakukan transformasi proses dan komunikasi audit.
- *Soft controls* dipertimbangkan dalam rencana dan program kerja audit. Kontrol lunak secara berkala dipetakan dengan cara terstruktur dan dinilai efektivitasnya bersamaan dengan *hard controls*.
- Aktivitas audit internal terdiri dari para profesional terbaik yang mempunyai keterampilan khusus dan telah cukup mengembangkan kapasitas kepemimpinannya untuk memberikan pandangan ke depan dan berfungsi sebagai katalis untuk membawa perubahan positif dalam organisasi.
- Aktivitas audit internal memahami arah strategis organisasi dan masalah serta risiko-risiko yang baru muncul (*emerging issues and risks*).
- Aktivitas audit internal selalu menyesuaikan kebutuhan bisnis, kebutuhan pengembangan tenaga auditor (termasuk jumlah dan keahlian auditor), strategi penilaian risiko, dan proses untuk memenuhi potensi kebutuhan masa depan organisasi.
- Aktivitas audit internal melakukan pekerjaan yang memadai untuk mendukung pendapat menyeluruh (*overall opinion*) tentang kecukupan dan efektivitas governansi organisasi, manajemen risiko dan proses kontrol.

Bagaimana Model Ini Bekerja

Masukan (*Input*)

Input data dikumpulkan ketika CAE atau manajer atau penyelia audit internal yang kompeten memasukkan nilai aktivitas audit internal ke dalam enam tema di atas. Setiap pertanyaan dijawab dari dua perspektif yang berbeda; pertama, level yang telah dicapai, dan kedua, level atau ambisi yang diharapkan. Secara total, level yang telah dicapai dan yang diharapkan (ambisi) dinilai relatif terhadap 38 "topik".

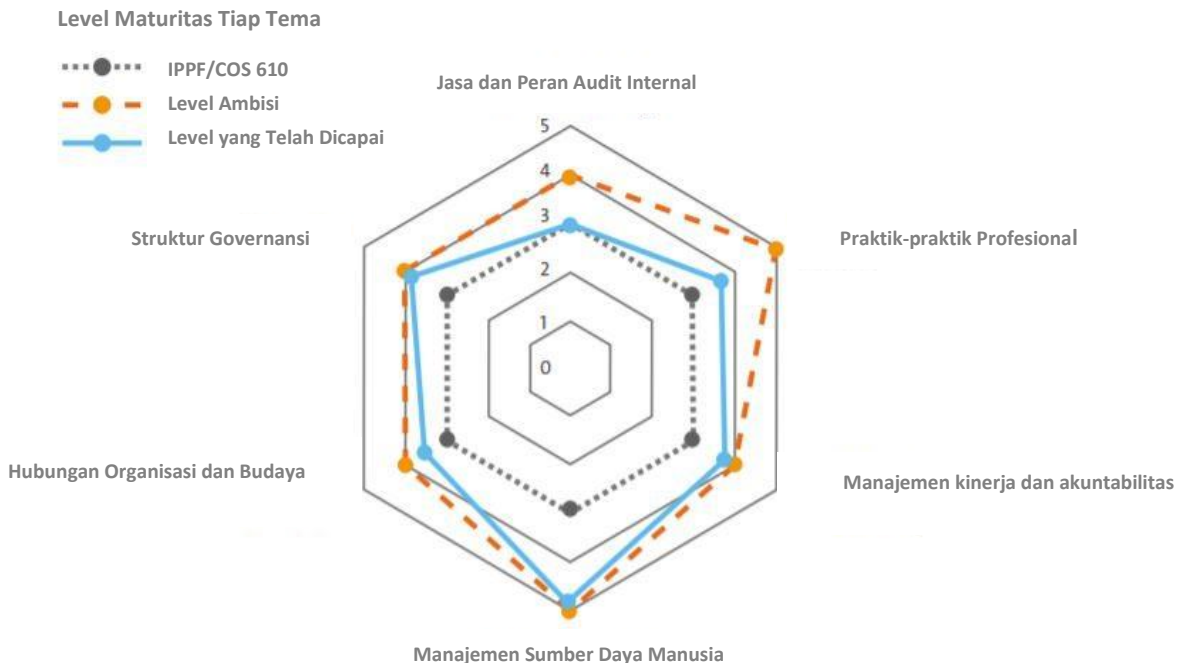
Penilaian dapat melibatkan input dari berbagai sumber. Nilai yang telah dicapai dapat ditentukan dengan mempertimbangkan kebijakan dan prosedur yang terdokumentasi serta melakukan pembahasan rinciannya dengan anggota aktivitas audit internal. Nilai level ambisi yang diharapkan harus mencakup masukan/ekspektasi dari pemangku kepentingan utama, seperti manajemen, Dewan Komisaris, Direksi dan Komite Audit. Dengan membahas model ini dapat meningkatkan kesadaran pemangku kepentingan utama tentang elemen-elemen audit internal yang efektif dan kapasitas aktivitas audit internal.

Keluaran (*Output*)

Satu hal yang unik dari Model Ambisi Audit Internal adalah grafik yang dihasilkannya, yang disebut "*dashboard*." Setiap tema di *dashboard* diwakili oleh panjangnya sumbu masing-masing tema. Keenam sumbu mulai dari titik pusat yang sama (nol) dan disusun secara radial, sehingga seluruh sudut membentuk segi enam. Level yang telah dicapai saat ini dan ambisi yang ingin dicapai digambarkan sebagai titik pada jarak dari titik pusat. Setelah terhubung, titik-titik yang diplot ini membentuk dua untaian heksagonal yang terpisah dari jaring laba-laba. Hasilnya memungkinkan perbandingan visual dari kondisi saat ini yang dinilai sendiri oleh audit internal terhadap kondisi (ambisi) yang diharapkan. Level tiga digambarkan sebagai referensi karena ini adalah level di mana kesesuaian dengan Panduan Wajib IPPF dan kepatuhan terhadap NV COS 610 telah dicapai.

Dashboard meningkatkan komunikasi *high level* tentang aktivitas audit internal dengan manajemen, Dewan Komisaris, Direksi dan Komite Audit serta pemangku kepentingan lainnya. Keenam tema ini sederhana untuk dijabarkan, dan subtema, topik, dan aktivitas-aktivitas pentingnya memberikan poin diskusi tambahan yang menjelaskan celah (*gap*) antara level yang telah dicapai dan level ambisi yang diharapkan. Gambar 1 menunjukkan contoh model. Opsi pelaporan tambahan termasuk diagram batang untuk tiap topik dan laporan yang memetakan tiap standar dengan suatu topik.

Gambar 1. Grafik Jaring Laba-laba Model Ambisi Audit Internal



Sumber: Els Heesakkers, Joko Tenthof van Noorden, Maureen Vermeij-de Vries, and Marieta Vermulm, "Internal Audit Ambition Model" (Amsterdam: IIA Netherlands, 2016), p. 17. <https://bit.ly/2CoQfIE> (PDF).

Benchmarking

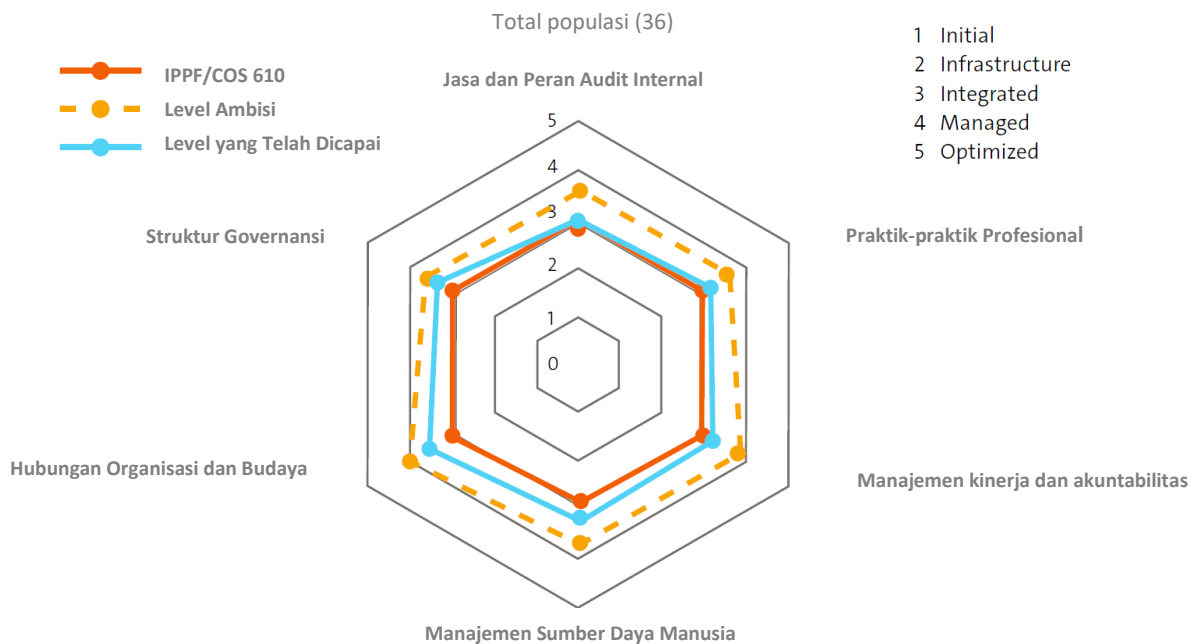
Setelah responden menyelesaikan penilaian mandiri mereka, mereka diminta untuk mengunggah data mereka secara anonim ke dalam basis data *benchmark*. Dengan informasi ini, dapat dihasilkan suatu grafik yang membandingkan nilai fungsi audit internal individu terhadap hasil *benchmark*. Grafik *benchmark* ini, seperti laporan-laporan lainnya, dapat dikelompokkan berdasarkan industri, sektor, negara, dan ukuran fungsi audit internal untuk menghasilkan output/laporan yang diharapkan. Selain itu, masing-masing organisasi yang berpartisipasi dapat membandingkan diri mereka sendiri dengan data *benchmark*.

Perwakilan IIA Belanda mempresentasikan hasil data *benchmark* ini pada Konferensi Internasional IIA tahun 2017, dan IIA Belanda berencana untuk merilis hasil *benchmark* kedua pada tahun 2021. *Benchmark* awal adalah data dari 36 fungsi audit internal yang merupakan anggota IIA Belanda dan NBA LIO. Meskipun ukuran sampel terlalu kecil untuk dapat disimpulkan, hasilnya memberikan wawasan awal tentang level saat ini dan ambisi fungsi audit internal di Belanda.

Gambar 2 menunjukkan nilai rata-rata total populasi responden pada tiga metrik:

1. Garis biru mewakili level yang telah dicapai, sesuai penilaian mandiri responden.
2. Garis putus-putus oranye terang mewakili level ambisi responden, sesuai penilaian mandiri responden.
3. Garis oranye gelap mewakili kesesuaian dengan Panduan Wajib IPPF dan dengan standar *Dutch Chartered Accountants NV COS 610*.

Gambar 2. Hasil Benchmark Model Ambisi Audit Internal 2017



Sumber: Els Heesakkers and Maureen Vermeij-de Vries, "State of Internal Audit in the Netherlands, Internal Audit Ambition Model benchmark 2017," (dipresentasikan pada konferensi internasional IIA 2017 Juni 15, 2017). <https://bit.ly/3fAMCgQ> (PDF).

Hasil Observasi Tahun 2017 Dikaitkan dengan Tema

Berikut ini adalah gambaran umum singkat dari beberapa hasil observasi tahun 2017 atas seluruh 36 responden. Karena ukuran sampel yang terbilang kecil, gambaran ringkas ini tidak mendalami lebih lanjut variasi perbandingan antara masing-masing sub-sub kelompok yang lebih kecil, contoh: industri keuangan versus non-keuangan dan fungsi audit internal kecil versus audit internal besar.

Jasa dan Peran Audit Internal

- Para CAE yang melaporkan fungsi audit internal mereka melakukan audit atas strategi, menilai level keberhasilan pencapaian yang lebih tinggi daripada fungsi internal audit yang tidak melakukan audit tersebut.
- Pada topik mengenai pengawasan strategi dan *soft controls*, terdapat kesenjangan yang terjadi antara level aktual yang dicapai dan level yang diharapkan, hal ini mengindikasikan adanya peluang untuk dibuatkan suatu panduan dan dukungan untuk membantu fungsi audit internal dalam memenuhi harapan dan ambisi mereka atas topik ini.

Praktik-praktik Professional

- Rata-rata responden telah mencapai level tiga – *Integrated*, yang menunjukkan bahwa mereka menilai bahwa mereka telah menjalankan praktik yang sesuai dengan Panduan Wajib IPPF, termasuk telah memiliki rencana audit berbasis risiko, QAIP, manual audit internal dan metodologi untuk menentukan peringkat audit internal.
- Melakukan analisis data sebagai bagian dari pelaksanaan penugasan audit, tampaknya menjadi salah satu area yang paling menantang, dimana para responden baru mencapai rata-rata level dua, yang notabene lebih rendah dari level yang diharapkan, yang lebih dari level tiga.

Manajemen Kinerja

- Level aktual yang dicapai dan level ambisi yang diharapkan, rata-rata berada pada level tiga pada tahun *benchmark* 2017. Ini berarti bahwa rata-rata perusahaan tersebut :
 - Memperhatikan profil risiko perusahaan saat menetapkan tujuan dan sasaran.
 - Telah independen dalam hal persetujuan rencana audit.
 - Menerapkan sistem manajemen kinerja yang terdokumentasi dan melaporkan langsung ke manajemen yang relevan, Dewan Komisaris, Direksi dan ke komite audit.
 - Menggunakan matriks kinerja kuantitatif yang berfokus pada efisiensi dan efektivitas.

Manajemen Sumber Daya Manusia

- Dalam *benchmark* tahun 2017, IIA Belanda telah mengidentifikasi kesenjangan (*gap*) yang mencolok antara level ambisi yang diharapkan CAE dengan tingkat yang telah mereka capai dalam hal perekrutan.
 - IIA Belanda dan badan profesional lainnya memandang hal ini sebagai peluang untuk melakukan berbagai upaya pelatihan dan rekrutmen ke universitas-universitas dan lembaga-lembaga pendidikan tinggi lainnya.

Para CAE Berbagi Pengalaman Menggunakan Model

Dalam wawancara dengan empat orang CAE yang aktif menggunakan Model Ambisi Audit Internal, mereka menyampaikan beberapa manfaat penggunaan model tersebut. Para CAE tersebut berkomentar bahwa dengan mendiskusikan model tersebut dengan manajemen, Dewan Komisaris, Direksi dan/atau Komite Audit telah membuka banyak topik untuk didiskusikan antara lain ruang lingkup, ukuran, dan tujuan audit internal, dan bagaimana hal tersebut dihubungkan dengan level ambisi yang diharapkan. Para CAE telah menggabungkan model tersebut ke dalam QAIP mereka dengan menggunakan beberapa cara. Beberapa CAE menemukan bahwa dengan menggunakan model tersebut memberikan dampak yang baik dalam perekrutan, *cross-training*, dan pengembangan kompetensi untuk area-area yang spesifik. CAE yang lain mengatakan bahwa model tersebut juga mendorong banyak perbaikan dalam penyesuaian strategis dan meningkatkan kinerja para individu auditor internal.

Mencapai Kinerja yang Melampaui Kesesuaian

Selama lebih dari 12 tahun, Jantien Heimeel menjadi CAE pada suatu perusahaan listrik multinasional Vattenfall Swedia di cabang Belanda. Dia mulai menggunakan Model Ambisi Audit Internal sejak empat tahun lalu dan mengadakan *workshop* untuk timnya, di mana mereka mendiskusikan apa yang timnya ingin capai dan bagaimana kondisi aktual saat ini. Para peserta kemudian melanjutkan melakukan diskusi-diskusi melalui telepon untuk menyelesaikan ide-ide yang dituangkan.

"Kami menggunakan model tersebut untuk meningkatkan kinerja tim dan mempelajari ke arah mana kami bisa bergerak maju," ujar Heimeel. "Sangatlah baik apabila dapat memiliki ide-ide untuk terus berpikir tentang yang ingin kami capai, bagaimana level selanjutnya sehingga lebih dari sekedar kesesuaian terhadap IPPF saja, yang telah kami capai beberapa tahun sebelumnya."

Heimeel menjelaskan bahwa model dan *benchmark* tersebut memberikan informasi untuk mempertimbangkan apa yang dilakukan oleh fungsi audit internal lainnya, misalnya tentang penggunaan analisis data yang lebih *advance*. "Dengan hal ini, kami lebih mudah untuk menyampaikan poin-poin diskusi dengan Dewan Komisaris, Direksi dan/atau komite Audit serta untuk menentukan perbaikan apa saja yang disetujui oleh Dewan Komisaris dan Direksi," ujarnya.

Setelah pertemuan terpisah dengan Direktur utama, komite audit, dan anggota tim auditor internal, supervisor audit internal mencatat poin-poin diskusi dan menyesuaikan model tersebut menjadi suatu rencana tindak lanjut yang mudah dipahami. Heimeel mengatakan bahwa staff-staff auditor internalnya ditugaskan untuk menerapkan elemen-elemen tertentu. Selanjutnya, Tim meninjau kembali rencana tersebut tiap triwulan dan meninjau kemajuan mereka terhadap rencana pengembangan tiap tahunnya.

"Kami ingin melakukan lebih banyak lagi dalam melakukan penilaian kualitas, bukan hanya mencentang kotak di IPPF. Kami betul-betul ingin memahami lebih banyak peluang lagi untuk berkembang."

— Jantien Heimeel, CAE,
Belanda, Vattenfall⁷

Komunikasi: Sederhana Agar Maksimal

Pada tahun 2014, Maureen Vermeij-de Vries, seorang kepala eksekutif audit untuk CZ, sebuah perusahaan asuransi kesehatan terbesar ketiga di Belanda, sedang mencari cara untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas aktivitas audit internalnya lebih tinggi lagi, di luar kesesuaian terhadap IPPF serta mencari cara untuk meningkatkan komunikasi dengan Dewan Komisaris dan Direksi organisasi. Ia melihat adanya potensi untuk memperluas penerapan Model Kapabilitas Audit Internal di Sektor Publik dan mulai menciptakan Model Ambisi Audit Internal. Ketika ia menerapkan Model Ambisi Audit Internal, ia menemukan model tersebut ternyata membantunya dalam berkomunikasi tidak hanya dengan Dewan Komisaris dan Direksi tetapi juga dengan manajemen. Selain itu, Vermeij-de Vries juga telah menggunakan model tersebut dalam melakukan persiapan untuk penilaian eksternal.

Els Heesakkers, seorang auditor senior dalam praktik profesional di CZ, membantu Vermeij-de Vries untuk terus memperluas dan meningkatkan Model Ambisi Audit Internal. Ia menjelaskan: "Penting untuk dicatat bahwa kami menyebutnya 'ambisi' dan bukan 'maturitas,' karena ruang lingkup, ukuran, dan tujuan strategis dari aktivitas audit internal sejatinya adalah untuk menentukan level ambisi yang diharapkan. Bahkan aktivitas audit internal yang telah berada dalam level matang pun dapat memilih untuk tetap berada di level tiga," jelas Heesakkers. Ia menambahkan bahwa penentuan ini dilakukan untuk menambahkan masukan yang disampaikan para pemangku kepentingan. "sangat penting bagi Dewan Komisaris, Direksi dan manajemen dapat memahami model ini," katanya, dan ia juga memberikan nasihat agar para CAE dapat menyediakan waktu yang memadai untuk menjelaskan tema, subtema, topik, kegiatan, dan level model kepada Dewan Komisaris, Direksi dan manajemen.

Membangun Konsensus dan Koordinasi Asurans

Vermeij-de Vries mengadakan pertemuan secara triwulanan dengan manajemen. Enam tema dalam model, yang dilengkapi dengan sub-sub tema dan topik-topik, mendorong kesempatan untuk memulai percakapan dan pada akhirnya mengungkapkan banyak peluang yang dapat dilakukan. Struktur model menyederhanakan bentuk komunikasi serta meningkatkan kemampuan audit internal untuk menunjukkan keselarasan terhadap tujuan-tujuan strategis organisasi. Para pimpinan tampaknya tertarik untuk mengadaptasi model ini sebagai alat ukur penilaian mandiri untuk menilai departemen mereka.

"Pertama kali, saya menggunakan model tersebut untuk mendapatkan dukungan dari manajemen atas fungsi audit internal," ujar Vermeij-de Vries. "Kami melihat perbedaan (*gap*) antara kesesuaian pada level tiga versus level lima sebagai level praktik yang terbaik. Perubahan terbesar yang perlu dilakukan adalah merubah bakat dan sumber daya, dari hanya sekedar memberikan asurans atas kepatuhan, namun menuju pada pelaksanaan audit yang lebih strategis lagi." Pembahasan ini membuka peluang untuk dapat memperjelas peran dan fungsi dari pertahanan lini kedua dan ketiga serta bagaimana mengkoordinasikan pekerjaan audit internal dengan manajemen risiko, jelasnya.

John Bendermacher, CAE di perusahaan Euroclear, menemukan bahwa ambisinya dalam mengkoordinasikan lini asurans ini lebih besar daripada level yang telah dicapai oleh timnya. Ia menyebutkan adanya peluang untuk berkolaborasi dengan fungsi-fungsi pengendalian untuk menggunakan haknya untuk mengaudit pihak ketiga, seperti perusahaan penyedia cloud.

Rekrutmen dan Pengembangan Bakat

Manajemen sumber daya manusia, atau pengembangan SDM, adalah bidang lain yang turut juga menjadi fokus utama. Hasil penilaian SDM membantu Vermeij-de Vries untuk dapat mengenali kekurangan-kekurangan yang terjadi di dalam kompetensi yang dimiliki para SDM, dan ia memanfaatkan temuan tersebut untuk segera melakukan katalisasi di setiap dialog pembahasan tentang peluang bagi auditor internal untuk belajar di tempat kerja. Ia menugaskan para auditor internal untuk terlibat dalam berbagai kegiatan pemeriksaan yang dapat membantu membangun keterampilan mereka dalam hal manajemen risiko, keuangan, dan analisis data. Vermeij-de Vries juga menyadari bahwa proses rekrutmen atas auditor internal membutuhkan lebih banyak kualifikasi pendidikan dan keterampilan dalam analisis data, sehingga ia mengubah spesifikasi kebutuhan perekrutan SDM atas persyaratan keterampilan-keterampilan yang dibutuhkan.

Bendermacher juga menemukan kesenjangan yang berkaitan dengan tema Manajemen SDM. "Dengan menggunakan beberapa elemen-elemen dalam pelaksanaan peningkatan SDM, seperti pengembangan bakat, pelatihan, dan pengembangan keterampilan, dan juga perencanaan, ternyata diketahui bahwa keterampilan SDM kami berada dibawah dari kualifikasi SDM yang kami inginkan," katanya. "Kami sadar, ada banyak hal yang membuka mata kami, dan selanjutnya kami dapat melakukan banyak penyesuaian hanya dalam kurun waktu beberapa bulan."

Menyatukan Tujuan, Prioritas

Daco Daams, seorang senior direktur Group Risiko Bisnis dan Audit di Randstad, sebuah perusahaan konsultan sumber daya manusia multinasional Belanda, menggunakan Model Ambisi Audit Internal untuk membawa dan mengajak tim manajer audit internal global untuk menyepakati tujuan global. Dia meminta tujuh orang manajer audit internal regional untuk mengisi survei Model Ambisi Audit Internal dan kemudian bertemu untuk saling mempresentasikan hasil survey mereka kepada satu sama lainnya. Ternyata terjadi ketidakselarasan diantara para manajer atas laporan level yang telah dicapai dan level yang diharapkan di masing-masing tema. Mereka saling membahas hasil survey di berbagai bidang, dan saling berbagi langkah-langkah praktik terbaik yang sebaiknya dilakukan untuk dapat membantu satu sama lainnya. Daams memberi tahu para manajer, "Kita semua tidak bisa mengerjakan 10 item secara bersamaan." Ia kemudian meminta mereka untuk saling bertukar pikiran tentang setiap prioritas dan kemudian memilih tiga isu utama.

Daams menemukan bahwa kata "ambisi" mengetuk keinginan auditor internal untuk belajar dan mencapai tujuannya. Ia mengatakan pendekatan ini mendorong suatu perspektif pemikiran yang didorong oleh "visi dan strategi," daripada suatu kepatuhan yang dipaksakan. "Anda mendapatkan dukungan kerja sama yang penuh, keinginan kuat, dan antusiasme, serta didukung dengan pikiran manajer auditor internal yaitu," Saya punya ambisi ini dan ingin menjadi yang terdepan. Bagaimana kami bisa berbuat lebih baik lagi?" jelas Daams.

Menentukan Pandangan Masa Depan

IIA Belanda berupaya mengembangkan Model Ambisi Audit Internal menjadi sebuah alat komprehensif yang dapat digunakan CAE untuk:

- Mendukung penilaian internal dan eksternal atas aktivitas audit internal.
- Sebagai *benchmark* atas aktivitas audit internal lainnya.
- Menyederhanakan komunikasi dan meningkatkan persepsi profesionalisme aktivitas audit internal kepada para pemangku kepentingan.

Fokus IPPF

Standard 1310 – Persyaratan Program Assurans dan Peningkatan Kualitas

Program asurans dan peningkatan kualitas harus mencakup baik penilaian internal maupun eksternal.

Para pendukung mengatakan bahwa model ini fleksibel dan dapat diterapkan secara global serta mendorong terjadinya peningkatan berkesinambungan atas aktivitas audit internal dan peningkatan keahlian para individu auditor internal. Untuk meningkatkan penerapan model ini, grup pengguna di setiap organisasi yang berpartisipasi akan diminta untuk menyampaikan saran-sarannya.

Penerapan Secara Global and Pembandingan

Standar IIA dan Model Ambisi Audit Internal menarik perhatian Daams karena keduanya sama-sama merupakan pedoman berbasis prinsip. Hal ini membuatnya cukup fleksibel bagi organisasi global, yang mungkin penerapannya sedikit berbeda satu sama lain tergantung pada persyaratan tertentu (yaitu, undang-undang dan peraturan) dari berbagai wilayah hukum negara tempat organisasi tersebut beroperasi. Karena model ini berbasis prinsip, Daams juga meyakini bahwa Model Ambisi Audit Internal ini dapat menyelaraskan Panduan Wajib IIA dengan persyaratan yang berasal dari asosiasi profesional lainnya, seperti badan akuntansi profesional.

Bendermacher menekankan bahwa hasil nyata dari alat ukur daring ini adalah pengembangan kontinyu data *benchmark* global yang terjadi seiring dengan semakin bertambahnya *database*. Ia mengatakan bahwa melalui *benchmarking* ini semakin mempermudah dan menyederhanakan penerapan prosedur audit internal yang didapat dari para rekan sejawat dan memungkinkan terjadinya perbaikan yang lebih cepat dan efektif di dalam aktivitas audit internal sendiri.

Koordinasi dengan Penilaian Eksternal

Aplikasi daring Model Ambisi Audit Internal memungkinkan CAE untuk mengarsipkan dokumen yang digunakan sebagai pendukung penilaian internal (mandiri). Catatan-catatan, atau rekam jejak, dokumentasi audit internal penilaian mandiri ini dapat digunakan untuk mendukung pelaksanaan validasi eksternal. Dokumentasi tersebut juga dapat memberikan informasi yang berkesinambungan jika terjadi perubahan dalam kepemimpinan aktivitas audit internal. Vermeij-de Vries dan Daams

menyatakan bahwa mereka akan memilih penyedia jasa *quality assurance* yang telah terbiasa dan mampu menerapkan Model Ambisi Audit Internal, termasuk para penyedia jasa yang juga melakukan jasa penilaian eksternal.

Ambisi yang Menginspirasi

Daams yakin bahwa Model Ambisi Audit Internal juga menarik perhatian individu auditor internal maupun pemangku kepentingan lainnya. Ia berkata, kata "ambisi" ini saja dapat menyentuh kadar endorfin seseorang, mendorong kemauan untuk belajar, dan keinginan untuk mencapai sesuatu. Ia percaya bahwa suatu pendekatan berbasis aturan mengakibatkan terjadinya perlawanan, khususnya ketika tingkat kinerja memuaskan telah tercapai.

Daams menjelaskan bagaimana model tersebut meningkatkan penerimaan manajemen, Dewan Komisaris dan Direksi serta Komite Audit Randstad:

Kata "ambisi" ini sangat representatif, sungguh. Jika saya pergi ke CFO atau ketua komite audit saya dan mengatakan, "Saya butuh lebih banyak uang karena saya tidak mematuhi aturan yang satu ini...", mereka pasti akan berkata, "ya, tapi siapa peduli, Anda tetap baik-baik saja." Tetapi apabila saya mengatakan "Kami memiliki ambisi ini; kami ingin memberi Anda lebih banyak kenyamanan, dan kami dapat melakukannya dengan meningkatkan diri kami untuk memahami bisnis dan strategi perusahaan lebih baik lagi, mereka akan mengatakan, "Ya, tentu saja, mengapa Anda tidak mulai saja melakukan ini?"

Mempromosikan Model

IIA Belanda meluncurkan inisiatif yang disebut "*Innovation Platform*," yang memungkinkan anggota IIA Belanda untuk memberikan kontribusi ide-ide dalam pengembangan dan inovasi, berdasarkan pada struktur dan tema dalam Model Ambisi Audit Internal. Dengan adanya ide tersebut dapat mendorong terjadinya diskusi tentang arah masa depan atas kegiatan para individu audit internal dan profesi audit internal secara keseluruhan.

Kegiatan ini mendorong mereka membuat suatu presentasi untuk menjelaskan dan mempromosikan profesi audit internal kepada para mahasiswa. Melalui program-program ini, IIA Belanda bermaksud untuk memajukan profesi audit internal secara keseluruhan dan membantu para CAE mempercepat pengembangan profesional mereka dan mencapai ambisi yang mereka miliki untuk memajukan aktivitas audit internal yang mereka pimpin. IIA Belanda juga telah memberi tahu para penyedia jasa tentang model dan penggunaannya sebagai alat penilaian internal secara mandiri dan kemudian merupakan bantuan dalam melakukan penilaian kualitas secara eksternal.

Membangun Momentum

Dengan menggunakan media daring yang tersedia dalam beragam bahasa, IIA Belanda mengharapkan adanya peningkatan partisipasi dari berbagai negara lainnya. Untuk turut berpartisipasi atau mendapatkan informasi lebih lanjut, para pemimpin audit internal dapat mengirimkan email ke alamat tautan ambition@iia.nl.

Lampiran A. Tema, Subtema, Topik

Sebuah gambaran umum dari enam tema, 11 subtema, dan 38 topik berikut di bawah ini.

Tema	Sub Tema	Topik
Jasa dan Peran Audit Internal	Jasa Asurans	Peran dan kewenangan Analisis Data Governansi dan Manajemen Risiko Strategi <i>Soft Controls</i>
	Jasa Konsultasi	Ruang Lingkup Prosedur Konsultasi
Praktik-praktik Profesional	Rencana Audit	<i>Audit Universe</i> dan Ruang lingkup Audit Periode Evaluasi Rencana Audit Prioritisasi dan Persetujuan Rencana Audit Pemantauan Tindak Lanjut
	Penilaian Kualitas	Kesesuaian dengan IPPF dan standar (professional) lainnya Prosedur Audit Pelaksanaan Audit – Rencana Pelaksanaan Audit – Pekerjaan lapangan (<i>fieldwork</i>) Komunikasi Hasil Audit Kajian Penilaian Kualitas
Manajemen Kinerja dan Akuntabilitas	Rencana Fungsi Audit Internal	Tujuan Anggaran
	Pelaporan	Pengukuran Pembaca laporan Proses
Manajemen Sumber Daya Manusia	Pengembangan profesional	Pelatihan staf (target anggaran) Pengembangan tim Asosiasi profesi Siklus kinerja dan kebijakan remunerasi
	Perencanaan SDM	Alokasi SDM (termasuk <i>co-sourcing</i> atau alih daya/ <i>outsourcing</i>) Perencanaan SDM Rekrutmen
Hubungan Organisasi	Hubungan Organisasi	Komunikasi dalam aktivitas fungsi audit internal Kolaborasi fungsi audit internal Kolaborasi fungsi audit internal: auditor eksternal
Struktur Governansi	Manajemen dan pengawasan aktivitas audit internal	Jalur pelaporan Anggaran departemen audit Pengawasan aktivitas audit Tiga Lini Pertahanan (<i>3 Line of Defense</i>)
	Akses dan <i>awareness</i>	Akses kepada informasi, asset dan orang <i>Awareness</i> atas aktivitas audit internal

Sumber: Els Heesakkers et al. "Internal Audit Ambition Model" (Amsterdam: IIA Belanda, 2016), hal. 20.
<https://bit.ly/2CoQf1F> (PDF).

Catatan

1. IIA Global dan Dewan Standar Audit Internal Internasional belum mengevaluasi hubungan antara Model Ambisi Audit Internal dan IPPF. Mencapai tingkat ambisi tertentu tidak menjamin pencapaian kesesuaian dengan IPPF dalam penilaian eksternal. Untuk informasi lebih lanjut, CAE harus meninjau Standar 1321 - Penggunaan "Sesuai dengan Standar Internasional untuk Praktik Profesional Audit Internal, *Standar Internasional untuk Praktik Profesional Audit Internal* (Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors, 2016), 8. <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>.
2. "Memiliki skor 3 tidak berarti bahwa IAF [fungsi audit internal] secara otomatis sesuai secara umum dengan IPPF. Penilaian profesional dan pemahaman yang baik tentang standar IPPF dan ISA diperlukan untuk mengevaluasi hasil dalam konteks ini." Els Heesakkers, Joko Tenthof van Noorden, Maureen Vermeij-de Vries, and Marieta de Vos – Vermulm, *The Internal Audit Ambition Model: Overview and Application Guide* (IIA Nederland, 2018), 23. <https://bit.ly/ambitionmodel> (PDF).
3. Elizabeth MacRae and Bruce C. Sloan, *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector* (Lake Mary, FL: Internal Audit Foundation), 2017. <https://bookstore.theiia.org/ia-cm-for-the-public-sector-revised-edition-with-daring-assessment-tool>.
4. Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, The Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants, adalah badan profesional untuk akuntan di Belanda. Akronimnya adalah NBA.
5. Model Ambisi Audit Internal menggunakan istilah "fungsi audit internal" secara sinonim dengan "aktivitas audit internal."
6. Els Heesakkers and Maureen Vermeij-de Vries, "State of Internal Audit in the Netherlands, Internal Audit Ambition Model benchmark 2017" (tulisan dipresentasikan pada Konferensi the IIA tahun 2017, Sydney, Australia, July 2017). <https://bit.ly/3fAMCgQ> (PDF).

