**BAB II**

**KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS**

**2.1 Kajian Pustaka**

Kajian bab kajian pustaka ini, dikemukakan teori-teori dan konsep-konsep yang berhubungan dengan masalah-masalah penelitian. Dalam bab ini peneliti akan mengemukakan beberapa teori yang relevan dengan topik penelitian.

**2.1.1 Audit Internal**

Audit internal merupakan suatu profesi penelitian yang sifatnya independen dan objektif yang berada dalam suatu organisasi untuk memeriksa pembukuan, keuangan, dan operasional lainnya sebagai pemberi jasa kepada manajemen. Audit internal wajib memberikan laporan hasil penilaian kepada manajemen atau pimpinan perusahaan, berupa penyediaan informasi yang dibutuhkan untuk membuat suatu keputusan yang berhubungan dengan kegiatan operasi perusahaan yang memberikan pendapat dan rekomendasi yang dijadikan dasar dalam membantu pengambilan keputusan manajemen untuk mencapai tujuan.

Menurut Sukrisno Agoes (2004:221) mendefinisikan Audit Internal sebagai :

“Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen puncak yang telah ditentukan dan ketaatan terhadap peraturan pemerintah dan ketentuan-ketentuan dari ikatan profesi yang berlaku”

Sedangkan menurut Amin Widjaja (2012:2) audit internal didefinisikan sebagai :

“aktivitas konsultasi dan *assurance* yang objektif dan independen yang dirancang untuk menambah nilai dan memperbaiki operasi organisasi”.

Menurut Hiro Tugiman (2005:11) audit internal didefinisikan sebagai :

“Suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan”.

*Institute of Internal Auditor* (2010) dalam mendefinisikan internal audit sebagai berikut :

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

Sedangkan pengertian audit internal menutrut IAI (Ikatan Akuntan Indonesia adalah sebagai berikut :

“Suatu aktivitas penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi aktivitas-aktivitas organisasi sebagai pemberi bantuan bagi manajemen”

Jajaran organisasi yang dibantu dengan adanya pemeriksaan internal ini mencakup seluruh manajemen dan dewan. Pemeriksaan internal ini berkewajiban untuk menyediakan informasi tentang kelengkapan dan keefektifan sistem pengendalian internal organisasi dan kualitas suatu pelaksanaan tanggung jawab yang ditugaskan. Informasi yang diberikan mungkin akan berbeda bentuk dan perinciannya, tergantung pada persyaratan dan permintaan manajemen atau dewan yang bersangkutan.

Dengan adanya internal audit yang memadai, segala kekurangan atau kesalahan dan tindakan-tindakan lain yang merugikan perusahaan akan dapat ditekan seminimal mungkin. Internal audit mempunyai peranan yang sangat penting dalam menunjang tercapainya efektivitas penerapan pengendalian intern karena melalui fungsi ini maka dapat dijaga agar semua prosedur, metode ataupun cara yang merupakan unsur internal audit dapat terlaksana sebagaimana mestinya.

**2.1.2 Auditor Internal**

**2.1.2.1 Pengertian Auditor Internal**

Auditor internal adalah sesorang yang bekerja dalam suatu perusahaan yang bertugas untuk melakukan aktivitas pemeriksaan. Menurut Mulyadi (2008:29) definisi auditor internal adalah sebagai berikut :

“Audit intern adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi.”

Dalam hal ini, auditor internal akan melakukan pemeriksaan berasarkan standar dan peraturan organisasinya, seperti peraturan pemerintah misalnya peraturan di bidang perpajakan, pasar modal, lingkungan hidup, perbankan, perindustrian, investasi dan lain-lain. Ketentuan-ketentuan dari ikatan profesi misalnya Standar Profesi Audit Internal.

**2.1.2.2 Kedudukan Auditor Internal**

Kedudukan auditor internal dalam struktur organisasi sangat mempengaruhi keberhasilannya menjalankan tugas, sehingga dengan kedudukan tersebut memungkinkan auditor internal dapat melaksanakan fungsinya dengan baik serta dapat bekerja dengan luwes dalam arti independen dan objektif. Struktur organisasi penetapan bagian auditor internal secara jelas disertai dengan job description yang jelas akan membawa dampak yang positif dalam proses komunikasi antara auditor internal dengan pihak pemilik perusahaan atau manajer. Namun sebaliknya, penempatan yang tidak jelas akan menghambat jalannya arus pelaporan dari auditor internal karena itu perlu ditentukan secara tegas kedudukan auditor internal ini.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:243-246), ada empat alternatif kedudukan internal auditor dalam struktur organisasi yaitu:

1. Bagian internal audit berada dibawah direktur keuangan (sejajar dengan bagian akuntansi keuangan),
2. Bagian internal audit merupakan staf direktur utama,
3. Bagian internal audit merupakan staf dari dewan komisaris,
4. Bagian internal audit dipimpin oleh seorang internal audit director.”

**2.1.2.3 Fungsi Auditor Internal**

Pada mulanya internal auditor dalam suatu perusahaan mempunyai fungsi yang terbatas, yaitu mengadakan pengawasan atas pembukuan, namun sejalan dengan meningkatnya sistem informasi akuntansi, aktivitas internal auditor tidak lagi berputar pada pengawasan pembukuan semata-mata.Akan tetapi mencakup pemeriksaan dan evaluasi terhadap kecukupan dan efektivitas sistem organisasi, sistem internal control dan kualitas kertas kerja manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan kepadanya.

Di dalam perusahaan, internal audit merupakan fungsi staff, sehingga tidak memiliki wewenang untuk langsung memberi perintah kepada pegawai, juga tidak dibenarkan untuk melakukan tugas-tugas operasional dalam perusahaan yang sifatnya di luar kegiatan pemeriksaan.

Menurut Mulyadi (2008:211) fungsi audit internal dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Fungsi audit internal
2. Fungsi audit internal

Fungsi audit internal di atas dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Fungsi audit internal adalah meyelidiki dan menilai pengendalian internal dan efisiensi pelaksanaan fungsi berbagai tugas organisasi. Dengan demikian fungsi audit internal merupakan bentuk pengendalian yang fungsinya adalah untuk mengukur dan menilai efektifitas dari unsur-unsur pengendalian internal yang lain.
2. Fungsi audit internal merupakan kegiatan penilaian bebas, yang terdapat dalam organisasi, dan dilakukan dengan cara memeriksa akuntansi, keuangan, dan kegiatan lain, untuk memberikan jasa bagi manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab mereka. Dengan cara menyajikan analisis, penilaian rekomendasi, dan komentar-komentar penting terhadap kegiatan manajemen, auditor internal menyediakan jasa-jasa tersebut. Auditor internal berhubungan dengan semua tahap kegiatan perusahaan, sehingga tidak hanya terbatas pada unit atas catatan akuntansi.

Sedangkan menurut Sawyer (2006:28) mengemukakan bahwa fungsi audit internal adalah :

“suatu fungsi penilaian yang bebas dalam suatu organisasi, guna menelaah atau mempelajari dan menilai kegiatan-kegiatan perusahaan untuk memmberikan saran-saran kepada manajemen. Tujuannya adalah untuk membantu tingkatan manajemen agar tanggungjawab dilaksanakan secara efektif.”

Adapun fungsi audit internal secara menyeluruh mengenai pelaksanaan kerja audit internal dalam mencapai tujuannya:

1. Membahas menilai kebaikan dan ketepatan pelaksanaan pengendalian akuntansi, keuangan serta operasi.
2. Meyakinkan apakah pelaksanaan sesuai dengan kebijaksanaan rencana dan prosedur yang ditetapkan
3. Meyakinkan apakah kekayaan perusahaan dipertanggungjawabkan dengan baik dan dijaga dengan aman terhadap segala kemungkinan risiko kerugian
4. Meyakinkan tingkat kepercayaan akuntansi dan cara lainnya yang dikembangkan dalam organisasi
5. Menilai kualitas pelaksanaan tugas dan tanggung jawab yang telah dibebankan.

Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan fungsi auditor internal adalah untuk membantu manajemen dan menilai kerja, prosedur, dan kebijakan yang ditetapkan dalam organisasi agar dapat meyakinkan dan memperbaiki pelaksanaaan tugas dan tanggung jawab manajemen untuk mengurangi risiko-risiko yang terdapat dalam organisasi sehingga dalam orgnisasi dapat berjalan efektif dan merupakan penilaian independen.

**2.1.2.4 Tanggung Jawab Auditor Internal**

Tanggung jawab seorang auditor internal dalam perusahaan tergantung pada status dan kedudukannya dalam struktur organisasi perusahaan. Wewenang yang berhubungan dengan tanggung jawab tersebut berurusan dengan kekayaan dan karyawan perusahaan yang relevan dengan pokok masalah yang dihadapi.

Menurut Hiro Tugiman (2006:53), tanggung jawab auditor internal didefinisikan sebagai berikut :

“Auditor internal bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan tugas pemeriksaan, yang harus disetujui dan ditinjau atau di *review* oleh pengawas”

Sedangkan menurut Menurut Amin Widjaja Tunggal (2012:21), tanggung jawab auditor internal adalah :

“Tanggung jawab auditor internal adalah menerapkan program audit internal, mengarahkan personel, dan aktivitas-aktivitas departemen audit internal juga menyiapkan rencana tahunan untuk pemeriksaan semua unit perusahaan dan menyajikan program yang telah dibuat untuk persetujuan.”

**2.1.2.5 Ruang Lingkup Audit Internal**

Menurut Sawyer (2005:11), ruang lingkup fungsi audit internal adalah sebagai berikut :

*“The internal audit activity should evaluate and conttribute to the improvement of risk management, control, and governance processes using a systematic and disepleined approach”.*

Maksud dari definisi tersebut adalah menjelaskan bahwa aktivitas audit internal meliputi penilaian dan pengkontribusian perbaikan dari manajemen resiko, proses pengaturan dan pengelolaan organisasi dengan menggunakan suatu pendekatan disiplin yang sistematis.

Jadi dapat disimpulkan bahwa ruang lingkup audit internal adalah melakukan penilaian atas pengendalian internal, penilaian atas pencatatan laporan perusahaan, serta penilaian atas hasil seluruh kegiatan perusahaan. Audit internal juga harus memberikan keyakinan bahwa catatan laporan dan pelaksanaan kegiatan perusahaan telah dilaksanakan dengan baik

**2.1.2.6 Laporan Audit Internal**

Menurut Gusti Agung Rai (2008:18) bahwa dalam menyusun kualitas hasil pemeriksaan audit internal, untuk dapat mencapai tujuan laporan haruslah memenuhi beberapa kriteria, yaitu : mentransfer informasi dan mendapat hasil*(response),* auditor internal perlu memperhatikan standar untuk menjamin kualitas pelaporan. Secara prinsip, terdapat tujuh standar kualitas pelaporan,yaitu :

1. Akurat
2. Objektif
3. Jelas
4. Ringkas
5. Konstruktif
6. Orientasi pada hasil
7. Lengkap
8. Tepat waktu

Adapun standar kualitas pelaporan dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Akurat

Sebagai laporan yang mengharapkan tindak lanjut dari pembacanya, laporan audit internal menggunakan gaya bahasa yang cocok. Untuk mencapai tujuan ini, sebaiknya auditor menggunakan penekanan yang tepat, dan hanya menyajikan informasi yang relevan dan valid serta telah diteliti secara seksama dan cermat agar mudah dimengerti oleh penggun laporan.

1. Objektif

Laporan yang objektif adalah laporan yang faktual, tidak berpihak, dan terbebas dari distorsi. Berbagai temuan, kesimpulan, dan rekomendasi harus dilakukan tanpa ada suatu prasangka.

1. Jelas

Laporan yang jelas, mudaj dimengerti dan logis. Kejelasan suatu laporan dapat ditingkatkan dengan cara menghindari penggunaan bahasa teknis yang tidak diperlukan dan pemberian informasi yang cukup mendukung.

1. Ringkas

Laporan yang ringkas langsung membicarakan pokok permasalahan dan menghindari berbagai perincian yang tidak diperlukan. Laporan tersebut disusun dengan menggunakan kata kata secara efektif.

1. Konstruktif

Laporan konstruktif dapat dicapai dengan memberi penekanan penyebab, bukan gejalanya. Komentar atau temuan positif dan negatif harus seimbang. Dengan mengungkap satu temuan positif, sebuah laporan menjadi mudah diterimah oleh auditee. Cara lain agar konstruktif adalah dengan memberikan perspektif yang proporsional terhadap suatu masalah dan menghargai tindakan manajemen.

1. Orientasi pada hasil

Laporan audit harus menunjukkan bahwa auditor lebih mengutamakan terciptanya hasil bagi organisasi. Auditor harus menunjukkan bahwa prinsipnya bukan ingin mencari masalah tetapi mengetahui solusi. Orientasi pada hasil akan terlihat apabila laporan mengandung rekomendasi yang spesifik dan dapat diukur. Laporan harus memuat solusi yang praktis.

1. Lengkap

Sebaiknya laporan yang akan disampaikan kepada pihak yang berkepentingan, dilampiri dengan dasar-dasar temuan dan pernyataan auditor secara lengkap dan menyeluruh. Hal ini bertujuan untuk menghindari adanya kesalahan dalam mengambil suatu rekomendasi atau tindak lanjut yang akan diambil dari pengguna laporan tersebut.

1. Tepat waktu

Agar memiliki nilai manfaat, laporan audit harus disampaikan ssecara tepat waktu. Laporan yang tepat waktu adalah yang memungkinkan pelaksanaan tindak lanjut secara efektif

**2.1.3 Pengetahuan Auditor Internal**

**2.1.3.1 Pengertian Pengetahuan**

Pengetahuan merupakan hasil dari tahu dan ini setelah orang melakukan penginderaan terhadap objek tertentu. Penginderaan terjadi melalui panca indera manusia, yakni indera penglihatan, pendengaran, penciuman, rasa dan raba. Sebagian besar pengetahuan manusia diperoleh melalui mata dan telinga. Dapat dijelaskan bahwa pengetahuan adalah informasi atau maklumat yang diketahui atau disadari oleh seseorang. Dalam pengertian lain, pengetahuan adalah berbagai gejala yang ditemui dan diperoleh manusia melalui pengamatan akal. Pengetahuan muncul ketika seseorang menggunakan akal budinya untuk mengenali benda atau kejadian tertentu yang belum dilihat atau dirasakan sebelumnya.

Pengetahuan menurut Merriam (2010:24) adalah:

*“the fact or condition of*[*knowing*](https://www.merriam-webster.com/dictionary/knowing)*something with familiarity gained through experience or*[*association*](https://www.merriam-webster.com/dictionary/association)*or acquaintance with or understanding of a science, art, or technique”*

Dalam ruang lingkup audit menurut Brown dan Stanner dalam Mardisar dan Sari (2007) mendefinisikan pengetahuan adalah :

“tingkat pemahaman auditor terhadap sebuah pekerjaan, secara konseptual atau teoritis.”

Sedangkan definisi pengetahuan dalam ruang lingkup audit menurut Sucipto (2007) adalah:

“kemampuan penguasaan akuntan pemeriksa (auditor internal) terhadap medan audit (penganalisaan terhadap laporan keuangan).”

Menurut Ishak (2015) definisi pengetahuan dalam ruang lingkup audit adalah :

“seluruh pemikiran, ide, gagasan, konsep, dan pemahaman dalam bidang audit.”

Pernyataan standar umum pertama SPKN (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara) yang tertuang dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 adalah “Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yaang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan”. Dengan Pernyataan Standar Pemeriksaan ini semua organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut.

Seseorang yang melakukan pekerjaan sesuai dengan pengetahuan yang dimilikinya akan memberikan hasil yang lebih baik dari pada mereka yang tidak memiliki pengetahuan yang cukup memadai akan tugasnya. Pengetahuan auditor digunakan sebagai salah satu kunci keefektifan kerja. Seperti yang dikatakan Agung Rai (2008:8) bahwa :

“Seorang auditor internal harus memiliki pengetahuan umum untuk memahami entitas yang diaudit dan membantu pelaksanaan audit.”

Dalam audit, pengetahuan tentang bermacam-macam pola yang berhubungan dengan kemungkinan kekeliruan dalam laporan keuangan penting untuk membuat perencanaan audit yang efektif, seorang auditor yang memiliki banyak pengetahuan tentang kekeliruan akan lebih ahli dalam melaksanakan tugasnya terutama dengan pengungkapan kekeliruan.

Auditor harus memiliki dan meningkatkan pengetahuan mengenai metode dan teknik audit serta segala hal yang menyangkut pemerintah seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan. Peningkatan pengetahuan auditor juga dapat diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan yang berkelanjutan serta pengalaman yang memadai dalam melaksanakan audit.

Menurut Ardeno Kurniawan (2014:24-25) di dalam menjalankan fungsinya, auditor internal diwajibkan memiliki pengetahuan mengenai bidang-bidang berikut ini :

1. Auditing
2. Standar Audit Internal
3. Etika
4. Kewaspadaan terhadap risiko
5. Manajemen risiko korporasi
6. Perubahan-perubahan di dalam standar profesional
7. Keahlian-keahlian teknis di dalam industri
8. Tata kelola organisasi
9. Akuntansi Keuangan
10. Manajemen Bisnis
11. Sistem Organisasional
12. Strategi dan kebijakan bisnis
13. Budaya organisasi
14. Hukum bisnis dan peraturan hukum
15. Keuangan
16. IT/ICT
17. Akuntansi Manajerial
18. Pemahaman terhadap kerangka kerja kualitas
19. Ekonomi
20. Pemasaran

Seorang auditor internal harus selalu mengetahui perkembangan terakhir dalam masalah-masalah keahlian, harus mengenali perkembangan baru agar dapat dengan segera menghubungi seorang ahli dalam perusahaan apabila berhadapan dengan suatu masalah khsusus. Bagi seorang auditor intern harus dijadikan suatu kebiasaan agar selalu mengetahui setiap perkembangan dan kejadian perusahaan dari hari ke hari. Apabila seorang auditor internal meninjau lebih luas kedalam masyarakat, maka auditor intern tersebut harus meningkatkan pengetahuan secara luas mengenai kemanusiaan dan ilmu sosial.

**2.1.3.2 Indikator pengetahuan auditor internal**

Pengetahuan diperlukan sebagai kemampuan seseorang untuk mencapai tingkat kepuasan dalam bekerja dan dapat mencapai tujuan perusahaan secara efektif dan meningkatkan standar kualitas profesional dalam pekerjaan.

Menurut Amin Widjaja Tunggal (2012:30), mengatakan bahwa :

“para pemeriksa interrnal harus memiliki pengetahuan, kecakapan, dan berbagai disiplin ilmu yang penting dalam pelaksanaan pemeriksaan”.

Berdasarkan teori-teori yang dikemukakan diatas, pengetahuan auditor internal akan diukur dengan menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (2004:63) :

1. Pengetahuan mengenai kecurangan
2. Pengembangan profesional berkelanjutan.

Berikut penjelasan-penjelasan mengenai indikator tersebut :

1. Pengetahuan mengenai kecurangan.

Saran Penerapan :

Auditor internal harus memiliki pengetahuan yang memadai untuk dapat mengenali, meneliti, dan menguji adanya indikasi kecurangan. Pihak manajemen dan pihak auditor internal mempunyai fungsi yang berbeda dalam hal mendeteksi kemungkinan terjadinya fraud. Secara normatif fungsi audit internal adalah memberikan jasa penilaian yang independen, menguji dan melakukan evaluasi kegiatan perusahaan. Sedangkan dalam usaha mendeteksi fraud, fungsi auditor internal adalah membantu pihak manajemen dalam melaksanakan tugasnya dengan cara melengkapi mereka dengan berbagai analisis, penilaian, rekomendasi dan penyuluhan tentang masalah yang sedang dikaji.

Pihak manajemen mempunyai tanggung jawab menyelenggarakan dan memelihara pengendalian intern dengan biaya yang dapat dipertanggungjawabkan. Auditor internal, di pihak lain, bertanggungjawab bahwa

ia telah bekerja dengan penuh kehatian-hatian dan seksama dalam mendeteksi kemungkinan terjadinya fraud. Oleh sebab itu auditor internal harus mempunyai pengetahuan yang memadai untuk mengidentifikasi indikator-indikator kemungkinan suatu tindakan fraud telah terjadi.

Berbagai test yang dilakukan oleh auditor , bersamaan dengan efektifnya pengendalian yang diciptakan oleh manajemen, indikasi-indikasi terjadinya fraud akan bisa dideteksi untuk dilanjutkan ke tahap investigasi. Auditor internal diwajibkan untuk meyakini pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki untuk melakukan investigasi.

1. Pengembangan Profesional Berkelanjutan (pendidikan berkelanjutan)

Saran Penerapan :

Auditor internal harus meningkatkan pengetahuan dan keterampilannya melalui keterlibatan dalam proyek penelitian. Auditor internal bertanggung jawab untuk melanjutkan pendidikan mereka untuk dapat meningkatkan pengetahuannya. Auditor internal harus selalu memperoleh informasi mengenai peningkatan dan perkembangan terkini dari standar profesi audit internal, prosedur, dan teknik pemeriksaan. Pendidikan berkelanjutan dapat diperoleh dengan cara menjadi anggota dan berpartisipasi di dalam organisasi profesi (menghadiri konferensi, seminar, kursus dan program in house training serta ikut berpartisipasi dalam proyek-proyek penelitian)

**2.1.3.3 Faktor-Faktor yang mempengaruhi Pengetahuan Auditor Internal**

Menurut  Notoatmodjo (2010), ada beberapa faktor yang mempengaruhi pengetahuan seseorang yaitu:

1. Media massa/sumber informasi

c. Sosial budaya dan ekonomi

d. Lingkungan

Adapun penjelasan faktor yang mempengaruhi pengethuaan seseorang adalah sebagai berikut:

1. Media massa/sumber informasi

Sebagai sarana komunikasi, berbagai bentuk media massa seperti televisi, radio, surat kabar, majalah, internet, dan lain-lain mempunyai pengaruh besar terhadap pembentukan opini dan kepercayaan orang.

b. Sosial budaya dan ekonomi

Kebiasan dan tradisi yang dilakukan oleh orang-orang tanpa melalui penalaran apakah yang dilakukan baik atau buruk.

c. Lingkungan

Lingkungan adalah segala sesuatu yang ada disekitar individu, baik lingkungan fisik, biologis, maupun sosial.

Di samping faktor-faktor tersebut ada juga *Continuing Professional Education* (CPE) atau pendidikan profesi berkelanjutan juga dapat meningkatkan tingkat pengetahuan seorang auditor dalam menjalankan tugas pengauditannya. *Continuing Professional Education* (CPE) atau pendidikan profesi berkelanjutan ternyata terbukti dapat meningkatkan pengetahuan seorang auditor yang kemudian berdampak pada keahlian dan *performance* audit tersebut.

**2.1.4 Pengalaman**

**2.1.4.1 Pengertian Pengalaman**

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan pertambahan perkembangan potensi dan proses yang membawa seseorang kepada sesuatu yang lebih tinggi. Pengalaman kerja seseorang menunjukan jenis-jenis pekerjaan yang pernah dilakukan seseorang dan memberikan peluang besar bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik.

Pengalaman menurut Merriam (2010:35) adalah:

*“the fact or state of having been affected by or gained knowledge through direct observation or participation”*

Menurut Foster (2001:40), pengalaman kerja merupakan :

“Sebagai suatu ukuran tentang lama waktu atau masa kerjanya yang telah ditempuh seseorang dalam memahami tugas-tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakannya dengan baik.”

Sedangkan dalam lingkup audit internal menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:41) definisi pengalaman auditor adalah :

“keahlian yang dimiliki oleh seorang auditor yang dipengaruhi oleh pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup”

Dalam Singgih dan Bawono (2010) mengatakan definisi pengalaman adalah :

“suatu proses pembelajaran penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa juga diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi.”

Menurut Sukrisno Agus (2012:33) mendefinisikan pengalaman aditor adalah :

“auditor yang mempunyai pemahaman yang lebih baik, mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasar”

Sedangkan pengertian pengalaman dalam lingkup audit menurut Ida Suraida (2005) adalah :

“Pengalaman auditor dalam melakukan audit laporan keuangan internal baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan yang pernah ditangani.”

Pengalaman kerja seseorang menunjukkan jenis-jenis pekerjaan yang pernah dilakukan seseorang dan memberikan peluang yang besar bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik. Semakin luas pengalaman kerja seseorang, semakin terampil melakukan pekerjaan dan semakin sempurna pola berpikir dan sikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan

Pengalaman audit mempunyai peranan yang penting dalam menanggapi bukti audit. Individu yang kurang mengenal dengan suatu keputusan berisiko, berperilaku secara lebih berhati-hati dan lebih menghindari risiko dibandingkan mereka yang lebih mengenal dengan tugas itu. Maka dapat diartikan bahwa auditor yang kurang familiar atau kurang berpengalaman terhadap suatu tugas pertimbangan akan lebih berorientasi pada bukti negatif daripada auditor yang mempunyai pengalaman yang lebih banyak. Persyaratan yang dituntut dari auditor adalah orang yang memiliki pendidikan dan pengalaman yang memadai yang biasanya diperoleh dari praktik-praktik dalam bidang auditing sebagai seorang auditor. Seperti yang dikatakan Butt (1988) dalam Maghfirah (2008) memperlihatkan dalam penelitiannya bahwa :

“auditor yang berpengalaman akan membuat *judgement* yang relatif lebih baik dalam tugas-tugas profesionalnya, daripada auditor yang kurang berpengalaman sehingga auditor internal yang berpengalaman mampu mengidentifikasi secara lebih baik mengenai kesalahan-kesalahan dan telaah analitik. Akuntan pemeriksa (auditor internal) yang berpengalaman juga memperlihatkan tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan.”

Dari uraian tersebut dapat diketahui, bahwa seorang auditor yang berpengalaman akan memilki gerakan yang lebih sigap dan cepat serta lancar dalam menanggapi tanda-tanda kesulitan atau risiko yang akan muncul dalam pengauditan. Auditor internal harus mengerti betul tentang masalah manusia dari sudut pandang mereka, bukan dari sudut pengendalian protektif yang sempit. Apabila auditor internal belajar dan memahami masalah personil operasi, mereka dapat membawa pengalaman dan bakatnya untuk memberikan solusi yang konstruktif yang akan membantu departemen operasi dan usaha secara keseluruhan.

**2.1.4.2 Indikator pengalaman auditor internal**

Terdapat dua tahapan-tahapan pengalaman yang menjadi indikator ataiu dimensi pengalamalan. Menurut Foster (2001:43) yang menjadi dimensi dan indikator pengalaman salah satunya adalah :

1. Jam kerja auditor / lamanya waktu kerja
2. Tingkat Keterampilan
3. Penguasaan terhadap pekerjaan dan peralatan

Ketiga indikator pengalaman auditor internal tersebut akan dijelaskan sebagai berikut :

1. Jam kerja /lamawaktu kerja

Dalam Hughes (1996:41) mengemukakan bahwa :

*“Working with other who have different background, perspective, or agenda can often be a growth experience”*

Pendapat di atas menjelaskan bahwa bekerja dengan orang yang memiliki perbedaan latar belakang, perspektif atau sering membuat agenda akan mengembangkan pengalaman dalam bekerja. Salah satu cara untuk memiliki pengalaman audit dalam bekerja adalah dengan memiliki jam kerja menjadi auditor atau lamanya menjadi auditor.

Dalam Jamilah (2012) menyatakan bahwa :

“Lamanya bekerja sebagai auditor menghasikan struktur dalam proses pemahaman auditor. Pemahaman auditor dengan mengintrepretasikan arti dan implikasi informasi-informasi spesifik, struktur-struktur untuk menentukan seleksi auditor memahami dan bereaksi terhadap ruang lingkup tugas”

Dengan memiliki jam kerja menjadi auditor, kemampuan auditor dapat ditingkatkan dengan tujuan untuk mengantisipasi semua keadaan yang mungkin dihadapi akibat tuntutan pekerjaan secara profesional. Ketika seorang auditor yang telah memiliki jam kerja yang lebih banyak akan dengan mudah menghadapi perubahan yang sedang terjadi.

1. Tingkat keterampilan auditor

Hughes (1996:34) mengemukakan bahwa :

*“Experience is not just a matter of what even happen to you, if also depends on how you perceive those events”*

Pendapat diatas menjelaskan bahwa pengalaman bukan hanya dipengaruhi oleh apa yang terjadi pada kita tetapi juga dipengaruhi oleh bagaimana kita menanggapinya, termasuk juga bagaimana cara auditor dalam menanggapi tugas auditnya. Dengan keterampilan, auditor dapat memfokuskan perilaku pada tugas, auditor dapat lebih cepat membiasakan diri dengan tugas tersebut. Dan wewenang tugas yang diberikan antaranya pemberian wewenang tugas berupa kesempatan untuk lebih mempertimbangkan keputusan-keputusan yang akan diambil dalam waktu-waktu yang diperlukan.

Sedangkan menurut June Chung Gary S.Monroe (2008) dalam Jamilah (2012) menyatakan :

“Saat auditor junior mengerjakan suatu tugas audit, ia belum memiliki struktur memori yang relevan untuk dapat memeriksa dan memilah dengan memadai informasi informasi yang relevan dengan tugas yang dikerjakannya.”

Selain itu, auditor junior juga belum dapat menganalisa dan mengintegrasikan informasi pada suatu tingkat yang lebih dari hanya sekedar fitur-fitur permukaan tugasnya saja, akibatnya muncul hasil-hasil penilaian yang kontradiktif. Sebaliknya auditor yang berpengalaman memiliki struktur memori yang sangat berguna untuk membantu mereka dalam mengolaah informasi pada tingkat yang lebih abstrak sehingga dapat meminimalkan hasil-hasil penilaian yang kontradiktif tersebut.

1. Penguasaan pekerjaan dan peralatan

Dengan memiliki tingkat penguasaan aspek-aspek teknik peralatan dan teknik pekerjaan, auditor dapat meningkatkan keahliannya, dan menghasilkan pencapaian pekerjaan yang berkualitas.

**2.1.4.3 Manfaat Pengalaman Auditor**

Suatu perusahaan akan cenderung memilih tenaga kerja yang berpengalaman daripada yang tidak berpengalaman. Hal ini disebabkan mereka yang berpengalaman lebih berkualitas dalam melaksanakan pekerjaan sekaligus tanggung jawab yang diberikan perusahaan dapat dikerjakan sesuai dengan ketentuan atau permintaan perusahaan. Maka dari itu, pengalaman kerja mempunyai manfaat bagi perusahaan maupun karyawan.

Manfaat pengalaman kerja adalah untuk kepercayaan, kewibawaan, pelaksanaan pekerjaan dan memperoleh penghasilan. Berdasarkan manfaat masa kerja tersebut, maka seseorang yang telah memiliki masa kerja lama apabila dibandingkan dengan orang yang belum berpengalaman akan memberikan manfaat seperti:

1. Mendapatkan kepercayaan
2. Kewibawaan akan semakin meningkat
3. Pelaksanaan pekerjaan akan berjalan lancar
4. Dengan adanya pengalaman kerja akan semakin baik, dan tentu akan memperoleh penghasilan yang lebih baik. Karyawan yang sudah berpengalaman dalam bekerja akan membentuk keahlian dibidanya, sehingga dalam menyelesaikan suatu pekerjaan akan cepat tercapai.

Pengalaman sangatlah diperlukan dalam rangka kewajiban seorang pemeriksa (auditor internal) terhadap tugasnya untuk memenuhi standar umum pemeriksaan. Pengalaman yang selanjutnya menghasilkan pengetahuan seorang auditor dimulai dengan pendidikan formal, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit. Untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor internal harus menjalani pelatihan teknis yang cukup.

Menurut A.Basit (2012) manfaat seseorang yang berpengalaman adalah :

“Orang tersebut mempunyai lebih banyak item yang mampu disimpan dalam memorinya. Sehingga akan lebih mudah baginya untuk membedakan item-item menjadi beberapa kategori. Hal ini juga menunjukkan semakin banyak banyak pengalaman seseorang, maka hasil pekerjaan semakin akurat dan lebih banyak mempunyai memori tentang struktur kategori yang rumit.”

Dapat disimpulkan berdasarkan teori-teori diatas bahwa auditor internal yang semakin berpengalaman cenderung mempunyai keunggulan dan kreatifitas dalam mendeteksi, memahami dan mencari sebab dari suatu kesalahan atau manipulasi.

**2.1.5 Akuntabilitas**

**2.1.5.1 Pengertian Akuntabilitas**

Istilah akuntabilitas berasal dari istilah dalam bahasa Inggris *accountability* yang berarti pertanggungjawaban atau keadaan untuk dipertanggungjawabkan atau keadaan untuk diminta pertanggungjawaban.Dalam sektor publik, akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik.

Sedangkan menurut Stephen Covey (2015)

*“The obligation of an individual or organization to account for it’s activities, accept responsibility for them, and to disclose the result in a transparent manner. It also includes the responsibility for money or other entrusted property”*

Seperti apa yang dikatakan Stephen Covey (2015) :

*“accountability breeds responsibility* yang artinya adalah akuntabilitas melahirkan tanggung jawab”

Selain itu, akuntabilitas juga dapat diuraikan sebagai kewajiban untuk menjawab dan menjelaskan kinerja dari tindakan seseorang atau badan kepada pihak-pihak yang memiliki hak untuk meminta jawaban atau keterangan dari orang atau badan yang telah diberikan wewenang untuk mengeola sumber daya tertentu

Sedangkan definisi akuntabilitas menurut Mahmudi (2010:23) adalah sebagai berikut :

“kewajiban pihak pemegang amanah (agent) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan megungkapkan, segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (principal) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.”

Definisi akuntabilitas menurut Mardiasmo (2006:3) adalah :

“Suatu bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik”.

Dalam Mardisar dan Sari (2007) mendefinisikan akuntabilitas :

“sebagai bentuk dorongan psikologi yang membuat sesorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya.”

Dengan memiliki akuntabilitas, seorang auditor internal telah memiliki etika pribadi yang kuat dan komitmen kerja. Ketika dikirim ke beberapa lokasi untuk melakukan *review*, auditor internal dapat menjaga sikap professional dan melakukan pekerjaannya dengan jujur dan etis serta serta mempertanggungjawabkan atas apa yang telah dikerjakannya kepada pemberi tugas. Hal ini benar-benar mendasar dan perlu untuk membangun akuntabilitas dalam diri auditor internal sebagai keterampilan yang diperlukan untuk membangun suatu kualitas kinerja yang baik. Auditor dikatakan memiliki kemampuan professional apabila dapat memberikan jaminan atau kepastian bahwa teknis dan latar belakang pendidikan para auditor internal tersebut telah sesuai dengan pemeriksaan yang akan dilaksanakan, juga haruslah memiliki atau mendapatkan pengetahuan, kecakapan dari berbagai disiplin ilmu yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawab pemeriksaan.

**2.1.5.2 Tujuan Akuntabilitas**

Pada dasarnya tuuan dari pelaksanaan akuntabilitas adalah untuk mencari jawaban atas apa yang harus dipertanggungjawabkan, berdasarkan hal apa yang sungguh-sungguh terjadi serta membandungkannya dengan apa yang seharusnya terjadi. Apabila terjadi suatu penyimpangan atau hambatan, maka penyimpangan dan hambatan tersebut harus segera dikoreksi. Maka pelaksanaan suatu kegiatan diharapkan masih bisa mencapai tujuan yang diharapkan.

Penjelasan tersebut sesuai dengan konsep yang dikemukakan oleh J.B.Ghartey (2004:308) bahwa :

“Akuntabilitas ditujukkan untuk mencari jawaban atas pertanyaan yang berhubungan dengan stewardzip yaitu apa, mengapa, siapa, kemana, yang mana, dan bagaimana suatu pertanggungjawaban harus dilaksanakan.”

Dari tujuan akuntabilitas yang telah dikemukakan di atas, dapat diinterpretasikan bahwa akuntabilitas bukan hanya untuk mencari-cari kesalahan tetapi untuk menjawab atas pertanggungjawaban seseorang berdasarkan apa yang terjadi sesungguhnya, sehingg dapat segera diperbaiki apabila terjadi kesalahan

**2.1.5.3 Indikator akuntabilitas auditor**

Menurut Feny dan Yohanes (2012) terdapat dua indikator yang digunakan untuk mengukur akuntabilitas yaitu :

1. Profesionalisme
2. Pengabdian pada profesi

Berikut penjelasan atas indikator-indikator yang telah disebutkan :

1. Profesionalisme

Menurut Arens (2010:87) profesionalisme adalah :

“Suatu tanggung jawab untuk berperilaku lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab yang diberikan kepadanya, dan lebih dari sekedar memenuhi undang-undang dan peraturan masyarakat”

Auditor internal yang berkualitas memiliki sikap profesional yang tinggi dan sikap antusias yang tinggi terhadap pekerjaan. Dengan sikap profesional yang tinggi, seorang auditor akan melaksanakan tugasnya dengan penuh tanggung jawab dan juga mempertanggungjawabkan segala hasil yang akan dia dapatkan baik itu positif dan negatif.

1. Pengabdian pada profesi

Pengabdian pada profesi seorang auditor merupakan dedikasi auditor terhadap pekerjaanya yang dilakukan secara total dengan menggunakan pengetahuan dan keahlian yang dimiliki. Totalitas pekerjaan tidak memprioritaskan materi. Menurut Syahrir (2002:23) pengabdian pada profesi diceminkan dari :

“Dedikasi seseorang dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki serta keteguhan untuk tetap melaksanakan pekerjaan meskipun imbalan ekstrinsik kurang beserta dengan penuh tanggung jawab.”

Pengabdian kepada profesi merupakan suatu komitmen yang terbentuk dari dalam diri seseorang tanpa paksaan dari siapapun, dan secara sadar bertanggung jawab terhadap profesinya. Auditor internal memiliki kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi dimana mereka berlindung, profesi mereka, masyarakat dan pribadi mereka sendiri dimana akuntan mempunyai tanggung jawab menjadi kompeten dan berusaha menjaga integritas dan obyektivitas mereka.

**2.1.6 Kualitas Kinerja Auditor Internal**

**2.1.6.1 Pengertian Kualitas Kinerja Auditor**

Keberadaan auditor internal di perusahaan-perusahaan perlu diamati karakteristik individunya, karena hal yang berkaitan dengan pengawasan dan pengendalian internal perusahaan. Apabila auditor internal di perusahaan-perusahaan telah memiliki kualitas kinerja yang baik dalam memenuhi tanggung jawabnya, maka pengendalian internal dalam perusahaan tersebut akan berjalan dengan baik, mampu memberikan hasil kerja yang optimal dan menciptakan mekanisme pengawasan yang dapat memastikan bahwa penggunaan dan pemanfaatan sumber daya yang ada di dalam perusahaan telah digunakan secara efektif dan efisien. Dengan demikian sumber daya dalam suatu organisasi merupakan penentu yang sangat penting bagi keefektifan kinerja perusahaan.

Menurut Mandy (2014) kualitas kinerja adalah :

*“quality of* ability to perform, capacity achieve and desired result”

Menurut Ristio dkk 2014 mendefinisikan :

“Kualitas kinerja auditor adalah mutu dari hasil kerja auditor dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab auditor itu. Kinerja auditor menjadi tolak ukur dari kerja auditor, apakah sudah baik atau belum”.

Menurut Basuki dan Krisna (2006), kualitas kinerja auditor internal adalah

“Auditor yang berkualitas tinggi dan melakukan pekerjaannya dengan profesional, maka dia akan menghasilkan output yang berkualitas tinggi pula, karena diasumsikan mampu mencegah dan mendeteksi praktek-praktek akuntansi yang dipertanyakan dan melaporkan *error* dan *irregularities* dalam akuntansi”.

Menurut Arianti (2015) definisi kualitas kinerja auditor adalah :

“Sejauh mana mutu dari tindakan atau pelaksanan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu yang didasarkan atas kecakapan dan kesungguhan.”

Kinerja (prestasi kerja) dapat diukur melalui pengukuran tertentu (standar), dimana kualitas adalah berkaitan dengan mutu kerja yang dihasilkan, sedangkan kuantitas adalah jumlah hasil kerja yang dihasilkan dalam kurun waktu tertentu, dan ketepatan waktu adalah kesesuaian waktu yang telah direncanakan.

Kualitas kinerja berhubungan dengan seberapa baik sebuah pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan. Untuk auditor, kualitas kinerja dilihat dari hasil audit yang dihasilkan dan dinilai dari seberapa banyak auditor memberikan respon yang benar dari setiap pekerjaan audit yang diselesaikan.

**2.1.6.2 Indikator Kualitas Kinerja Auditor Internal**

Menurut S.Purwandari (2013)kualitas kinerja auditor internal diukur dengan menggunakan indikator sebagai berikut :

1. Seberapa jauh auditor menjalankan prosedur dalam pemeriksaan
2. Kuantitas Kerja
3. Ketepatan Waktu
4. Pendekatan Komparatif (Perbandingan)
5. Kualitas Keputusan yang diambil

Indikator diatas akan dijelaskan sebagai berikut :

1. Seberapa jauh auditor menjalankan prosedur dalam pemeriksaan.

Prosedur audit meliputi langkah-langkah yang harus dilakukan oleh auditor dalam melakukan audit. Prosedur audit ini sangat diperlukan bagi auditor internal agar tidak melakukan penyimpangan dan dapat bekerja secara efisien dan efektif dan mendapatkan hasil yang berkualitas. Sehingga laporan yang dihasilkan sesuai dengan prosedur dapat berguna secara maksimal bagi pemegang kepentingan/pembuat kebijakan.

1. Kuantitas Kerja, yaitu :

* Jumlah hasil kerja yang dapat diselesaikan dengan target yang menjadi tanggung jawab pekerjaan auditor
* Serta kemampuan untuk memanfaatkan sarana dan prasarana penunjang pekerjaan

1. Ketepatan Waktu

Kegunaan laporan merupakan hal yang sangat penting. Untuk itu, laporan audit harus tepat waktu dan disusun sesuai dengan standar dan prosedur. Karena ketepatan waktu dalam memberikan laporan audit akan berdampak pada kualitas kinerja auditor dan juga pada perusahaan, dikarenakan laporan audit yang berkualitas dan tepat waktu akan ditujukan untuk memberikan rekomendasi/informasi guna merangsang dilakukannya tindakan konstruktif.

1. Pendekatan komparatif (perbandingan)

Menilai dengan membandingkan antara kinerja auditor yang satu dengan auditor yang lainnya, atau juga dengan membandingkan hasil audit sebelumnya yang telah dikerjakan oleh auditor. Pendekatan komparatif bertujuan untuk mengetahui sejauh mana mutu dari hasil pekerjaan auditor yang telah dicapai. Sehingga auditor internal dapat melakukan intropeksi terhadap pekerjaan dan konsistensi dalam mempertahankan hasil kerja

1. Kualitas keputusan yang diambil

Menurut Edward (2008) menyebutkan :

“kualitas hasil kerja auditor juga bisa dilihat dari kualitas keputusan yang diambil.”

Ada dua pendekatan yang digunakan untuk mengevaluasi sebuah keputusan yaitu *outcome oriented* dan *process oriented* . Pendekatan *outcome oriented* digunakan jika solusi dari sebuah permasalahan atau hasil dari sebuah pekerjaan sudah dapat dipastikan. Untuk menilai kualitas keputusan yang diambil dilakukan dengan cara membandingkan solusi atau hasil yang dicapai dengan standar hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Sedangkan pendekatan *process oriented* digunakan jika solusi sebuah permasalahan atau hasil dari sebuah pekerjaan sangat sulit dipastikan. Maka untuk menilai kualitas keputusan yang diambil auditor dilihat dari kualitas tahapan/ proses yang telah ditempuh auditor selama menyelesaikan pekerjaan dari awal hingga menghasilkan sebuah keputusan.

Kualitas kinerja auditor dapat dikelompokkaan menjadi 2 yaitu berkualitas(dapat dipertanggungjawabkan) dan tidak berkualitas (tidak dapat dipertanggungjawabkan.

**2.1.6.3 Standar Kode Etik Auditor Internal**

Tentunya untuk menghasilkan kualitas kinerja yang baik tentunya auditor internal harus mengikuti standar audit internal, seperti yang dikatakan Hiro Tugiman (2005:105-106) sebagai berikut :

1. Auditor internal harus mewujudkan kejujuran, objektifitas, dan kesungguhannya dalam melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab profesinya.
2. Auditor internal harus menunjukkan loyalitas terhadap organisasinya atau terhadap pihak yang dilayani. Namun demikian, auditor internal tidak boleh secara sadar terlibat dalam kegiatan-kegiatan yang menyimpang atau melanggar hukum.
3. Auditor internal tidak boleh secara sadar terlibat dalam tindakan atau kegiatan yang dapat mendiskreditkan profesi audit internal atau mendiskreditkan organisasinya.
4. Auditor internal harus menahan diri dari kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasinya atau kegiatan-kegiatan yang dapat menimbulkan prasangka, yang meragukan kemampuannya untuk dapat melaksanakan tugas dan memenuhi
5. Tanggung jawab profesinya.
6. Auditor internal tidak boleh menerima imbalan dalam bentuk apapun dari karyawan, klien, pelanggan, pemasok, maupun mitra bisnis organisasinya sehingga dapat mempengaruhi pertimbangan profesionalnya.
7. Auditor internal hanya melakukan jasa-jasa yang dapat diselesaikan dengan menggunakan komptensi profesional yang dimilikinya.
8. Auditor internal harus mengusahakan berbagai upaya agar senantiasa memenuhi Standar Profesi Audit Internal (SPAI).
9. Auditor internal harus bersikap hati-hati dan bijaksana dalam menggunakan informasi yang diperoleh dalam melaksanakan tugasnya. Auditor internal tidak boleh menggunakan informasi rahasia (i) untuk mendapatkan keuntungan pribadi, (ii) secara melanggar hukum, (iii) yang dapat menimbulkan kerugian terhadap organisasinya
10. Dalam melaporkan hasil pekerjaannya, auditor internal harus mengungkapkan semua fakta-fakta yang diketahuinya, yaitu fakta-fakta yang jika tidak diungkap dapat (i) mendistorsi kinerja kegiatan yang direview, atau (ii) menutupi adanya praktik-praktik yang melanggar hukum.
11. Auditor internal harus senantiasa meningkatkan keahlian serta efektifitas dan kualitas pelaksanaan tugasnya. Auditor internal wajib mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan .

**2.1.6 Peneliti Sebelumnya**

Penelitian ini bertujuan untuk meneliti variabel-variabel yang mempengaruhi kualitas audit. Variabel-variabel tersebut adalah pengaruh pengetahuan, pengalaman, dan akuntabilitas terhadap kualitas kinerja auditor internal. Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian terdahulu. Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengetahuan, pengalaman, dan akuntabilitas terhadap kualitas kinerja auditor internal.

**Tabel 2.1**

**Penelitian Terdahulu**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| No | **Nama Peneliti/Tahun** | **Judul Penelitian** | **Hasil Penelitian** | **Perbedaan** |
| 1 | Mardisar dan Sari (2007) | Pengaruh Akuntabilitas dan Pengetahuan terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor | Untuk menghasilkan pekerjaan yang berkualitas, seorang auditor harus memiliki akuntabilitas dan pengetahuan yang tinggi. | - Variabel X2 yaitu Pengalaman tidak digunakan dalam penelitian ini. |
| 2 | Supardi dan Mutakin (2008) | Pengaruh Akuntabilitas Terhadap Kualitas Hasil Kerja | Ada hubungan positif antara akuntabilitas dengan Kualitas Hasil Kerja | -Variabel X1 danX2 yaitu pengetahuan dan pengalaman tidak digunakan dalam penelitian ini |
| 3 | Ika Sukriah dkk (2009) | Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Integritas Dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan | Pengalaman Kerja, Inndependensi, Integritas Dan Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan | - Variabel X1 dan X3 yaitu Pengetahuan dan Pengalaman tidak digunakan dalam penelitian ini |
| 4 | Istihayu Putri Buanasari (2010) | Pengaruh Akuntabilitas, Kompetensi, Independensi, Kecerdasan Emosional terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal | Akuntabilitas dan Independensi tidak signifikan terhadap kualitas hasil kerja auditor internal, sedangkan kompetensi dan kecerdasan emosional berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja auditor internal. | - Variabel X3 yaitu Pengalaman tidak digunakan dalam penelitian ini. |
| 5 | Ainia Salsabila (2011) | Pengaruh Akuntabilitas, Pengetahuan Audit Dan Gender Terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal | Akuntabilitas, Pengetahuan Audit dan Gender berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal | - Variabel X3 yaitu Pengalaman tidak digunakan dalam penelitian ini.  - Survey penelitian pada saat ini dilakukan pada BUMN sektor transportasi. |

Sumber : berbagai penelitian (diolah)

Ada beberapa perbedaan dari penelitian-penelitian diatas dengan penelitian yang akan dilakukan oleh penulis. Perbedaan tersebut terletak pada variabel X3 yang digunakan penulis yaitu Akuntabilitas. Selain perbedaaan pada variabel yang digunakan, objek penelitian serta periode yang penulis lakukan juga berbeda. Pada penelitian ini akan dibahas mengenai pengaruh pengetahuan, pengalaman, dan akuntabilitas terhadap kualitas kinerja auditor internal. Objek penelitian yang akan diteliti adalah beberapa BUMN di sektor transpportasi.

* 1. **Kerangka Pemikiran**
     1. **Pengaruh Pengetahuan Terhadap Kualitas Kinerja Auditor Internal**

Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus), pengetahuan mengenai bidang auditing dan akuntansi. Dalam melaksanakan audit, auditor harus bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing. Perbedaan pengetahuan antara auditor akan berpengaruh terhadap cara auditor menyelesaikan sebuah pekerjaan. Lebih lanjut dijelaskan bahwa seorang auditor akan bisa menyelesaikan sebuah pekerjaan secara efektif jika didukung dengan pengetahuan yang dimilikinya.

Dalam mendeteksi sebuah kesalahan, seorang auditor harus didukung dengan pengetahuan tentang apa dan bagaimanana kesalahan tersebut terjadi. Besarnya usaha (proksi dari variabel akuntabilitas) yang dicurahkan seseorang untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan berbeda-beda sesuai dengan tingkat pengetahuan yang dimiliki.

Menurut Amin Widjadja (2012:30) disebutkan :

“Para pemeriksa internal harus memiliki pengetahuan, kecakapan, dan berbagai disiplin ilmu yang penting dalam pelaksanaan pemeriksaan”

Penelitian yang dilakukan Tan dan Alison dalam Mabrury dan Winarna (2010) :

“Membuktikan bahwa pengetahuan dapat mempengaruhi kualitas hasil kerja auditor jika kompleksitas pekerjaan yang dihadapi sedang/menengah.”

Dalam Alim (2007) menyatakan bahwa :

“Pengetahuan akan berpengaruh positif pada kualitas kinerja auditor, dimana salah satu indikasi kualitas kinerja auditor yang baik adalah jika kecurangan /kekeliruan ataupun penyimpangan dapat dideteksi.

Kusharyanti (2003) mengungkapkan bahwa :

“karakteristik sebuah pekerjaan seperti tingkat kerumitan dan jumlah informasi yang disajikan/tersedia mempengaruhi hubungan pengetahuan, akuntabilitas, dan kualitas hasil kerja.”

* + 1. **Pengaruh Pengalaman Terhadap Kualitas Kinerja Auditor Internal**

Kebanyakan orang memahami bahwa semakin banyak jumlah jam terbang seorang auditor,tentunya dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik daripada seorang auditor yang baru memulai kariernya. Atau dengan kata lain auditor yang berpengalaman diasumsikan dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan auditor yang belum berpengalaman. Hal ini dikarenakan pengalaman akan membentuk keahlian seseorang baik secara teknis maupun psikis. Secara teknis, semakin banyak tugas yang dikerjakan, akan semakin mengasah keahliannya dalam mendeteksi suatu hal yang memerlukan treatment atau perlakuan khusus yang banyak dijumpai dalam pekerjaannya dan sangat bervariasi karakteristiknya.

Dalam Samsudin Sadili (2010:33) mengatakan bahwa :

“pengalaman dalam pekerjaan dengan sendirinya dapat meningkatkan kemampuan kerja dan kualitas, karena makin banyak variasi pekerjaan dan obyeknya makin intensif pengalaman pekerjaan yang diperoleh oleh orang yang bersangkutan.”

Menurut Loehoer dalam Sulfa (2010) :

“pengalaman merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui berhadapan dan berinteraksi secara berulang-ulang dengan sesama benda alam, keadaan, gagasan, dan penginderaan. Untuk membuat keputusan dalam laporan audit, pengalaman merupakan komponen keahlian audit yang penting dan merupakan faktor yang sangat vital dan mempengaruhi suatu judgement yang kompleks. Auditor yang tidak berpengalaman akan melakukan atribusi kesalahan lebih besar dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman, sehingga dapat mempengaruhi kualitas kinerja auditor”

Dalam Indriyanti (2013) dikatakan bahwa :

“Sebanyak-banyaknya tugas yang dikerjakan, akan mengasah keahlian auditor dalam mendeteksi suatu hal yang memerlukan treatment atau perlakuan khusus yang banyak dijumpai dalam pekerjaannya dan sangat bervariasi karakteristiknya, sehingga output yang dihasilkan auditor adalah hasil pekerjaan yang berkualitas”

Dalam Singgih dan Bawono (2010) mengatakan bahwa :

“pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa juga diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi.”

Jadi dapat dikatakan bahwa pengalaman merupakan hal yang sangat penting bagi sebuah profesi yang membutuhkan profesionalisme yang sangat tinggi seperti auditor internal, karena pengalaman akan mempengaruhi kualitas pekerjaan seorang auditor internal.

* + 1. **Pengaruh Akuntabilitas Terhadap Kualitas Kinerja Auditor Internal**

Akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan pekerjaan dalam organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik.

Dalam Mahmudi (2010:27) dikatakan bahwa :

“akuntabilitas akan selalu sejalan dengan hasil dari pekerjaan, dikarenakan hasil dari pekerjaan akan dipertanggungjawabkan kepada pihak pemegang kepentingan.”

Penelitian Tetlock dan Kim (1987) dalam Mardisar dan Sari (2007) mengungkapkan :

“Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja auditor internal. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Mardisar dan Sari yang menunjukkan bahwa akuntabilitas berhubungan positif terhadap kualitas hasil kerja auditor internal. Semakin besar akuntabilitas seorang auditor maka semakin tinggi tingkat kualitas hasil kerja.

Diperkuat dengan hasil penelitian Singgih dan Bawono (2010) :

“Jika seorang auditor internal menyadari akan betapa besar perannya bagi masyarakat dan bagi profesinya, maka ia akan memiliki sebuah keyakinan bahwa dengan melakukan pekerjaan dengan sebaik baiknya , maka ia akan memberikan kontribusi yang sangat besar bagi masyarakat dan profesinya tersebut. Maka ia akan merasa berkewajiban untuk memberikan yang terbaik bagi masyarakat dan profesinya tersebut dengan melakukan pekerjaannya dengan sebaik mungkin dan mendapatkan hasil yang berkualitas.

Dalam penelitian Vivi Sofianti (2015) mengungkapkan bahwa :

“Dapat dipahami bahwa akuntabilitas merupakan suatu bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik. Sehingga dengan semakin tinggi rasa akuntabilitas seorang auditor maka akan semakin bagus kualitas hasil kerja auditor internal”

* + 1. **Pengaruh Pengetahuan, Pengalaman Dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Kinerja Auditor Internal**

Dalam melaksanakan proses audit, seorang auditor harus memiliki pengetahuan dan pengalaman yang baik karena dengan kedua hal tersebut auditor mampu memahami kondisi keuangan dan laporan keuangan internal perusahaannya. Akuntabilitas juga memiliki pengaruh terhadap kualitas kinerja auditorm dengan adanya akuntabilitas seseorang mampu melakukan tugasnya dengan penuh tanggung jawab atas tugasnya agar mencapai tujuan yang diharapkan.

Menurut hasil penelitian Bella Ariviana (2014) mengungkapkan bahwa :

“Secara bersama-sama pengetahuan,pengalaman dan akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kualitas kinerja auditor internal perusahaan. Semakin baik pengetahuan, pengalaman dan akuntabilitas auditor internal dalam melaksanakan tugas audit, maka semakin baik pula kualitas kinerja yang dihasilkan”

Sedangkan menurut penelitian Ainia Salsabila (2011) menyatakan :

“Pengetahuan, pengalaman dan Akuntabilitas akan berpengaruh positf terhadap kualitas kinerja auditor internal jika kompleksitas pekerjaan rumit”

Berdasarkan kumpulan jurnal di atas dapat disimpulkan jika pengetahuan, pengalamn dan akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kualitas kinerja auditor internal.

Dari pernyataan diatas, dapat diambil kesimpulan bahwa untuk mendapatkan kualitas kinerja auditor internal yang baik diperlukan akuntabilitas dari auditor itu sendiri selama proses pengauditan dilakukan. Berdasarkan tinjauan uraian teori di atas maka paradigma penelitian yang digunakan oleh penulis dapat dijelaskan dalam bagan sebagai berikut:

**Landasan Teori**

- Pengetahuan auditor: Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal(2004:71)

- Pengalaman auditor internal: Foster (2001:43)

- Akuntabilitas auditor internal: Feny dan Yohanes(2012)

-Kualitas Kinerja Auditor Internal: S.Purwandari(2013)

-

**Referensi**

1. Mardisar dan Sari (2007)

2. Ainia Salsabila (2011)

3. Bella Ariviana (2014)

**Data Penelitian**

1. Kuesioner dari 38 sampel

2. Populasi auditor internal PT.Dirgantara Indonesia dan PT.Angkasa Pura II

**Premis 1**

1. Amien Widjaja (2012:30)

2. Mabrury dan Winarna (2010)

3. Alim (2007)

**Pengetahuan auditor internal**

**Kualitas kinerja auditor internal**

**Hipotesis 1**

**Premis 2**

1. Samsudin Sadili (2010:33)

2. Loehoer dalam Sulfa (2010)

3. Indriyanti (2013)

**Kualitas kinerja auditor internal**

**Pengalaman auditor internal**

**Hipotesis 2**

**Premis 3**

1. Mahmudi (2010:27)

1. Mardisar dan Sari (2007)

2. Singgih dan Bawono (2010)

**Kualitas kinerja auditor internal**

**Akuntabilitas auditor internal**

**Hipotesis 3**

**Referensi**

1. Sugiyono (2013:5)
2. Moh. Nazir (2011:91)
3. Kartiko Widi (2010:253)

**Analisis Data**

**Regresi Linier Berganda**

**Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**

* 1. **Hipotesis**

Pengertian hipotesis menurut Sugiyono (2013:93) adalah sebagai berikut:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data.”

Kerangka pemikiran yang telah diuraikan diatas, menjadi landasan bagi penulis untuk mengajukan hipotesis sebagai berikut :

1. Terdapat pengaruh pengetahuan auditor internal terhadap kualitas kinerja auditor internal yang dihasilkan pada BUMN sektor transportasi di Bandung
2. Terdapat pengaruh pengalaman auditor internal terhadap kualitas kinerja auditor internal yang dihasilkan pada BUMN sektor transportasi di Bandung
3. Terdapat pengaruh akuntabilitas auditor internal terhadap kualitas kinerja auditor internal yang dihasilkan pada BUMN sektor transportasi di Bandung
4. Terdapat pengaruh pengetahuan, pengalaman dan akuntabilitas auditor internal terhadap kualitas kinerja auditor internal yang dihasilkan pada BUMN sektor transportasi di Bandung