

**BAB II**  
**KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS**  
**PENELITIAN**

**2.1 Kajian Pustaka**

Kajian bab 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**

**2.1.1.1 Pengertian Audit Internal**

Audit internal merupakan seseorang yang bekerja dalam suatu perusahaan yang bertugas untuk melakukan aktivitas pemeriksaan.

Pengertian audit internal menurut Hery (2017:238) adalah sebagai berikut:

“Audit internal adalah suatu fungsi penilaian yang dikembangkan secara bebas dalam organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan-kegiatan sebagai wujud pelayanan terhadap organisasi perusahaan. Pemeriksaan intern melaksanakan aktivitas penilaian yang bebas dalam suatu organisasi untuk menelaah kembali kegiatan-kegiatan dalam bidang akuntansi, keuangan dan bidang-bidang operasi lainnya sebagai dasar pemberian pelayanannya pada manajemen”.

Menurut Sukrisno Agoes (2013:204) pengertian audit internal sebagai berikut:

“Audit Internal adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, 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”.

Menurut Mulyadi (2010:211) audit internal adalah sebagai berikut:

“Audit internal merupakan kegiatan penilaian yang bebas, yang terdapat dalam organisasi, yang dilakukan dengan cara memeriksa akuntansi, keuangan, dan kegiatan lain untuk memberikan jasa bagi manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab tersebut”.

Menurut Amin (2012:136) audit internal adalah sebagai berikut:

“Audit internal adalah, jaminan independen objektif dan aktivitas konsultasi yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi, membantu organisasi dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola”.

Dari beberapa definisi yang telah dikemukakan diatas, maka dapat disimpulkan bahwa audit internal merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti atau informasi untuk menilai dan melaporkan tingkat kesesuaian dengan kriteria yang telah ditetapkan kepada pihak yang bersangkutan.

#### **2.1.1.2 Fungsi Audit Internal**

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

Di dalam perusahaan, internal audit merupakan fungsi staf, 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 di jelaskan sebagai berikut :

1. "Fungsi audit internal adalah menyelidiki 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 Hiro Tugiman (2008:11) fungsi audit internal adalah:

"Fungsi audit internal adalah suatu fungsi penilaian bebas dalam suatu organisasi, guna menelaah atau mempelajari dan menilai kegiatan-kegiatan perusahaan untuk memberikan saran-saran kepada manajemen, agar tanggung jawab dapat dilaksanakan secara efektif."

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

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

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 memberikan saran-saran kepada manajemen. Tujuannya adalah untuk membantu tingkatan manajemen agar tanggungjawab dilaksanakan secara efektif.”

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 pelaksanaan tugas dan tanggung jawab manajemen untuk mengurangi risiko-risiko yang terdapat dalam organisasi sehingga dalam organisasi dapat berjalan efektif dan merupakan penilaian independen.

### **2.1.1.3 Tujuan Audit Internal**

Pada umumnya, tujuan dilakukannya audit internal dalam suatu perusahaan adalah untuk membantu seluruh anggota organisasi khususnya pihak manajemen dalam menganalisis dan mengawasi tanggungjawab masing-masing anggota, apakah telah berjalan efektif dan sesuai dengan kebijakan yang telah ditetapkan.

Menurut Sukrisno Agoes (2013:205) tujuan audit internal menyatakan bahwa:

“Tujuan Audit Internal adalah untuk membantu semua pimpinan perusahaan (manajemen) dalam menyelesaikan tanggung jawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, dan komentar mengenai kegiatan pemeriksaan.”

Menurut Alfred F. Kaunang (2013, 5), terdapat 2 (dua) tujuan atau sasaran dilakukannya aktivitas audit internal, yaitu:

1. Penilaian yang independen dan rekomendasi kepada manajemen.
2. Melayani kepentingan manajemen.

Penjelasan lebih dalam terkait dua hal tersebut di atas adalah sebagai berikut:

1. Sasaran atau tujuan secara menyeluruh dari *internal audit department* (departemen audit internal) adalah memberikan penilaian yang independen (tidak memihak) atas catatan-catatan akuntansi, keuangan, dan segala aktivitas di dalam suatu perusahaan atau grup dari perusahaan dan memberikan rekomendasi yang berhubungan dengan penilaian tersebut kepada manajemen perusahaan untuk mengambil keputusan. Memberikan gambaran kepada semua pihak bahwa tugas *internal audit department* (departemen audit internal) adalah untuk melayani kepentingan manajemen. Dalam memberikan pelayanan kepada manajemen tersebut, audit internal dituntut untuk:
  - a. Lengkap dan berkualitas dalam menyajikan informasi kepada manajemen.
  - b. Produktif dalam membuat dan memberikan rekomendasi/laporan atas berbagai macam kegiatan/operasional dan keuangan.
  - c. Menjadi perpanjangan tangan manajemen dalam hal pengawasan (*control*).

Pimpinan dan dewan pengawas organisasi harus memahami dengan jelas tujuan dari pelaksanaan audit internal. Diharapkan dengan adanya pemahaman mengenai tujuan, tugas, dan tanggung jawab dari audit internal, maka akan

mendorong mereka (pihak-pihak yang memiliki otorisasi tinggi) untuk memberikan dukungan sepenuhnya terhadap pelaksanaan fungsi audit internal.

#### **2.1.1.4 Tanggung Jawab Audit 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 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.”

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

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

#### **2.1.1.5 Ruang Lingkup Audit Internal**

Seorang auditor internal haruslah mematuhi dan mentaati standar serta kode etik profesi audit internal, termasuk di dalamnya adalah mengenai ruang lingkup (*scope*) audit internal dalam suatu perusahaan. Dalam melaksanakan aktivitas pemeriksaan internal, terdapat hal-hal yang perlu untuk diperhatikan serta ditaati oleh auditor internal, salah satunya adalah terkait dengan ruang

lingkup kegiatan pemeriksaan audit internal, berikut adalah beberapa pendapat ahli mengenai ruang lingkup audit internal.

Menurut Alfred (2012,6), ruang lingkup aktivitas audit internal adalah sebagai berikut:

1. Penilaian yang bebas atas semua aktivitas di dalam perusahaan (induk dan anak perusahaan). Dapat menggunakan semua catatan yang ada dalam perusahaan/grup perusahaan, dan memberikan *advice* kepada pimpinan perusahaan, baik direktur utama maupun direktur lainnya.
2. *Me-review* dan menilai kebenaran dan kecukupan data-data akuntansi dan keuangan dalam penerapan untuk pengawasan operasi perusahaan.
3. Memastikan tingkat dipatuhinya kebijaksanaan, perencanaan, dan prosedur yang telah ditetapkan.
4. Memastikan bahwa harta perusahaan telah dicatat dengan benar dan disimpan dengan baik sehingga dapat terhindar dari pencurian dan kehilangan.
5. Memastikan dapat dipercayainya data-data akuntansi dan data lainnya yang disajikan oleh perusahaan.
6. Menilai kualitas dan pencapaian prestasi manajemen perusahaan berkenaan dengan tanggung jawab yang diberikan oleh pemegang saham.
7. Laporan dari waktu ke waktu kepada manajemen dari hasil pekerjaan yang dilakukan, identifikasi masalah, dan saran/solusi yang harus diberikan.
8. Bekerja sama dengan eksternal auditor sehubungan dengan penilaian atas pengendalian internal (*internal control*).

Menurut Sawyer's (2009:10) ruang lingkup audit internal adalah sebagai berikut:

“Audit internal adalah sebuah penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah (1) informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan; (2) risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi; (3) peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah diikuti; (4) kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi; (5) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis; dan (6) tujuan organisasi telah dicapai secara efektif-semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggungjawabnya secara efektif.”

Jadi disimpulkan bahwa ruang lingkup audit internal adalah meliputi 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.

#### 2.1.1.6 Perbedaan auditor internal dan auditor eksternal

Perbedaan auditor internal dan eksternal menurut Hery (2017:240) adalah sebagai berikut :

**Tabel 2.1**

<b>Auditor Internal</b>	<b>Auditor Eksternal</b>
Dilakukan oleh auditor internal yang merupakan orang dalam perusahaan (pegawai perusahaan).	Dilakukan oleh auditor eksternal (akuntan publik) yang merupakan orang luar perusahaan.
Pihak luar perusahaan menganggap auditor internal tidak independen ( <i>in-appearance</i> )	Auditor eksternal adalah pihak yang independen.
Tujuan pemeriksaan adalah untuk membantu manajemen dalam melaksanakan tanggungjawabnya dengan memberikan analisis, penilaian, saran dan komentar mengenai kegiatan yang diperiksanya.	Tujuan pemeriksaan adalah untuk memberikan pendapat (opini) mengenai kewajaran laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen perusahaan (klien).
Laporan auditor internal tidak berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, tetapi berupa temuan audit mengenai bentuk penyimpangan,	Laporan auditor eksternal berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, selain itu juga berupa <i>management letter</i> yang berisi

kecurangan, kelemahan struktur pengendalian intern, beserta saran-saran perbaikan (rekomendasi).	pemberitahuan kepada pihak manajemen klien mengenai kelemahan-kelemahan dalam sistem pengendalian intern beserta saran perbaikannya.
Pemeriksaan berpedoman pada <i>Internal Auditing Standards</i> yang ditentukan oleh <i>Institute of Internal Auditors</i> , atau pada Norma Pemeriksaan Internal yang ditentukan BPKP untuk pengawasan internal dalam lingkungan BUMN/BUMD.	Pemeriksaan berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI).
Pemeriksaan internal dilakukan lebih rinci dan memakan waktu sepanjang tahun, karena auditor internal mempunyai waktu yang lebih banyak diperusahannya.	Pemeriksaan eksternal dilakukan secara acak ( <i>sampling</i> ), mengingat terbatasnya waktu <i>audit fee</i> .
Penanggung jawab pemeriksaan intern tidak harus seorang <i>registered accountant</i> .	Pemeriksaan eksternal dipimpin oleh (penanggung jawabnya adalah) seorang akuntan publik yang terdaftar dan mempunyai nomor register.
Tidak memerlukan <i>client representation letter</i> (surat perwakilan klien).	Sebelum menyerahkan laporannya, auditor eksternal terlebih dahulu harus meminta <i>client representation letter</i> .
Auditor internal tertarik pada kesalahan-kesalahan yang material maupun yang tidak material.	Auditor eksternal hanya tertarik pada kesalahan-kesalahan yang material, yang dapat mempengaruhi kewajaran laporan keuangan.

Sedangkan perbedaan audit internal dan audit eksternal menurut Sawyers (2009:8) yang diterjemahkan oleh Desi Adhariani adalah sebagai berikut :

<b>Auditor internal</b>	<b>Auditor Eksternal</b>
Merupakan karyawan perusahaan, atau bisa saja merupakan entitas independen.	Merupakan orang yang independen di luar perusahaan.
Melayani kebutuhan organisasi, meskipun fungsinya harus dikelola oleh perusahaan.	Melayani pihak ketiga yang memerlukan informasi keuangan yang dapat diandalkan.
Fokus pada kejadian-kejadian di masa depan dengan mengevaluasi kontrol yang dirancang untuk meyakinkan pencapaian tujuan organisasi.	Fokus pada ketepatan dan kemudahan pemahaman dari kejadian-kejadian masa lalu yang dinyatakan dalam laporan keuangan.
Langsung berkaitan dengan pencegahan kecurangan dalam segala bentuknya atau perluasan dalam setiap aktivitas yang ditelaah.	Sekali-sekali memerhatikan pencegahan dan pendeteksian kecurangan secara umum, namun akan memberikan perhatian lebih bila kecurangan tersebut akan mempengaruhi laporan keuangan secara material.
Independen terhadap aktivitas yang diaudit, tetapi siap sedia untuk menghadapi kebutuhan dan keinginan dari semua tingkatan manajemen.	Independen terhadap manajemen dan dewan direksi baik dalam kenyataan maupun secara mental.
Menelaah aktivitas secara terus-menerus.	Menelaah catatan-catatan yang mendukung laporan keuangan secara periodik – biasanya sekali setahun.

### 2.1.1.7 Aktivitas Audit Internal

Menurut Hery (2017:239) aktivitas audit internal pada dasarnya dapat digolongkan kedalam dua macam bentuk yaitu *financial Auditing* dan *operational Auditing* dengan penjelasan sebagai berikut:

#### 1. *Financial Auditing*.

“Kegiatan ini antara lain mencakup pengecekan atas kecermatan dan kebenaran segala data keuangan, mencegah terjadinya kesalahan atau kecurangan dan menjaga kekayaan perusahaan. Tugas-tugas ini dapat dilaksanakan tanpa suatu evaluasi yang memerlukan penelitian lebih mendalam dan hasil audit ini diukur dengan tolak ukur yang mudah, yaitu “benar” atau “salah”. Dengan kata lain, audit keuangan berusaha untuk memverifikasi adanya aset dan untuk memperoleh kepastian bahwa terhadap aset itu telah diadakan pengamanan yang tepat. Di samping itu yang lebih penting lagi adalah bahwa keserasian dari sistem pembukuan serta pembuatan laporan akan diperiksa dalam *financial auditing* ini.

#### 2. *Operational Auditing*.

pemeriksaan lebih ditujukan pada bidang operasional untuk dapat memberikan untuk dapat memberikan rekomendasi yang berupa perbaikan dalam cara kerja, sistem pengendalian dan sebagainya. Pada perkembangan fungsi (peran) audit internal saat ini, auditor internal sepertinya sedikit mengurangi kegiatan pemeriksaan dalam bidang keuangan, dan lebih banyak perhatiannya diberikan pada kegiatan pemeriksaan operasional. Namun intinya adalah bahwa pemeriksaan operasional ini meliputi perluasan dari pemeriksaan intrn pada semua operasi perusahaan, dan tidak membatasi diri pada bidang keuangan dan akuntansi semata, oleh karena aktivitas keuangan dan akuntansi berhubungan erat dengan hampir semua aktivitas yang berlangsung dalam perusahaan.”

### 2.1.1.8 Peningkatan Kemampuan Staf Audit Internal

Kemampuan seorang auditor perlu untuk selalu ditingkatkan/dikembangkan, mengingat suatu aktivitas pemeriksaan/audit sangat menuntut bagi seorang auditor agar selalu memiliki kemampuan yang selalu meningkat, dengan kata lain mengikuti perkembangan zaman yang semakin pesat

serta kemajuan teknologi dan informasi yang tidak pernah berhenti berkembang. Pembahasan lebih lanjut mengenai peningkatan kemampuan auditor adalah sebagai berikut:

Menurut Alfred (2013, 16), bahwa terdapat 4 (empat) hal terkait dengan peningkatan kemampuan (*capabilities improvement*) auditor internal, antara lain:

1. *Internal audit department* (departemen audit internal) harus bertanggung jawab untuk harus meningkatkan kemampuan tentang pengetahuan dan praktik-praktik internal audit dan bagian lain yang ada hubungannya dengan dunia bisnis secara umum dan perkembangan/perubahan yang dibutuhkan atas program kerja dan teknik pelaksanaan pekerjaan.
2. Perpustakaan yang berkaitan atau yang berhubungan dengan "*Internal Auditing*" harus ada di *internal audit department*. Buku-buku tersebut terdiri dari buku *general auditing, accounting, industrial accounting, marketing, quality management*, serta buku-buku lain yang berkaitan dengan fungsi pembelian, produksi, periklanan, dan lain-lain.
3. *Training* akan mendorong untuk meningkatkan kemampuan staf audit.
4. *Best practices* dengan perusahaan-perusahaan di dalam maupun luar negeri.

#### **2.1.1.9 Pedoman Praktik Audit Internal**

Pedoman Praktik Audit Internal yang dijelaskan dalam buku Hery (2017:253) adalah sebagai berikut:

Pedoman Praktik Audit Internal (PPAI) yang berlaku sejak tanggal 01 Januari 2005 wajib diterapkan oleh para profesional audit internal. Keseluruhan PPAI terdiri atas: Definisi Audit Internal, Kode Etik Profesi Audit Internal, dan interpretasi dari profesi audit internal. Definisi audit internal yang dikembangkan dari IIA (*Institute of Internal Auditors*), yang disesuaikan dengan kondisi dan perkembangan di Indonesia, yaitu sebagai suatu kegiatan *assurance* dan konsultasi

yang independen dan obyektif, yang dirancang untuk memberikan nilai tambah bagi kegiatan operasional perusahaan.

Sedangkan kode etik profesi audit internal yang memuat standar perilaku, sebagai pedoman bagi seluruh auditor internal. Isi dari kode etik profesi audit internal adalah sebagai berikut :

1. Auditor internal harus menunjukkan kejujuran, objektivitas, dan kesungguhan dalam melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab profesinya.
2. Auditor internal harus menunjukkan loyalitas terhadap organisasinya atau terhadap pihak yang dilayani, namun secara sadar tidak boleh terlibat dalam kegiatan-kegiatan yang menyimpang atau melanggar hukum.
3. Auditor internal secara sadar tidak boleh 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 tanggung-jawab profesinya.
5. Auditor internal tidak boleh menerima segala sesuatu dalam bentuk apapun dari karyawan, klien, pelanggan, pemasok, ataupun mitra bisnis organisasinya, yang patut diduga dapat mempengaruhi pertimbangan profesionalnya.
6. Auditor internal hanya melakukan jasa-jasa yang dapat diselesaikan dengan menggunakan kompetensi profesional yang dimilikinya. Auditor internal harus bersikap hati-hati dan bijaksana dalam menggunakan informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugasnya (tidak boleh menggunakan informasi rahasia yang dapat menimbulkan kerugian terhadap organisasinya untuk mendapatkan keuntungan pribadi).
7. Auditor internal harus mengungkapkan semua fakta-fakta penting yang diketahuinya dalam melaporkan hasil pekerjaannya, karena fakta yang tidak diungkap dapat mendistorsi laporan atas kegiatan yang direview atau dengan kata lain tidak berusaha menutupi adanya praktik-praktik yang melanggar hukum/peraturan.

8. Auditor harus senantiasa meningkatkan kompetensi dan efektivitas serta kualitas pelaksanaan tugasnya (dengan kata lain wajib mengikuti pendidikan profesional secara berkelanjutan).

Standar Profesi Audit internal mempunyai tujuan sebagai berikut:

1. Memberikan kerangka dasar yang konsisten untuk mengevaluasi kegiatan dan kinerja satuan audit internal maupun individu auditor internal.
2. Menjadi sarana bagi pemakai jasa dalam memahami peran, ruang lingkup, dan tujuan audit internal.
3. Mendorong peningkatan praktik audit internal yang baik dalam organisasi.
4. Memberikan kerangka dalam pelaksanaan dan pembangunan kegiatan audit internal yang nantinya akan memberikan nilai tambah serta meningkatkan kinerja kegiatan operasional organisasi.
5. Menjadi acuan dalam menyusun program pendidikan dan pelatihan bagi auditor internal.
6. Menggambarkan prinsip-prinsip dasar praktik audit internal yang seharusnya (*international best practices*).

Standar Profesi Audit Internal (SPAI) terdiri atas:

1. Standar atribut : berkenaan dengan karakteristik organisasi, individu, dan pihak-pihak yang melakukan kegiatan audit internal. Standar ini berlaku untuk semua penugasan.
2. Standar kinerja : menjelaskan sifat dari kegiatan audit internal dan merupakan ukuran kualitas pekerjaan audit. Standar kinerja ini memberikan praktik-praktik terbaik dalam melaksanakan audit, mulai dari perencanaan sampai dengan pemantauan tindak lanjut. Standar ini berlaku untuk semua penugasan.
3. Standar implementasi : hanya berlaku untuk satu penugasan tertentu. Standar yang diterbitkan adalah standar implementasi untuk kegiatan *assurance*, kegiatan *consulting*, kegiatan investigasi, dan standar implementasi atas *control self assessment*.

### 2.1.2 Definisi Akuntabilitas

Menurut Penny Kusumastuti (2014:2) definisi akuntabilitas adalah sebagai berikut:

“Akuntabilitas adalah bentuk kewajiban penyedia penyelenggaraan kegiatan publik untuk dapat menjelaskan dan menjawab segala hal menyangkut langkah dari seluruh keputusan dan proses yang dilakukan, serta pertanggungjawaban terhadap hasil dan kinerjanya.”

Akuntabilitas menurut Indra Bastian (2010:385) mendefinisikan sebagai:

“Akuntabilitas adalah kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab, menerangkan kinerja, dan tindakan seseorang, badan hukum, pimpinan kolektif atau organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban”.

Menurut Mardiasmo (2015), Pengertian Akuntabilitas adalah:

“Sebuah kewajiban melaporkan dan bertanggung jawab atas keberhasilan atau pun kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai hasil yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui media pertanggungjawaban yang dikerjakan secara berkala”.

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

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

Dari penjelasan diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa akuntabilitas adalah kewajiban yang harus disampaikan dan di pertanggungjawabkan atau untuk menjawab, menerangkan kinerja, dan tindakan seseorang, badan hukum, pimpinan kolektif, organisasi kepada pihak yang memiliki hak, berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.

### **2.1.2.1 Tujuan Akuntabilitas**

Pada dasarnya tujuan dari pelaksanaan akuntabilitas adalah untuk mencari jawaban atas apa yang harus dipertanggungjawabkan, berdasarkan hal apa yang sungguh-sungguh terjadi serta membandingkannya 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 ditunjukkan untuk mencari jawaban atas pertanyaan yang berhubungan dengan stewardship yaitu apa, mengapa, siapa, kemana, yang mana, dan bagaimana suatu pertanggungjawaban harus dilaksanakan.”

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

### **2.1.2.2 Dimensi Akuntabilitas**

Aspek-aspek yang mendukung timbulnya prinsip akuntabilitas menurut Robbins (2008) dalam Elisha dan Icuk (2010) dapat dilihat dari motivasi, pengabdian pada profesi, dan kewajiban sosial. Berikut penjelasannya yaitu:

#### **1. Motivasi**

Motivasi adalah dorongan pada diri seseorang yang menimbulkan suatu keinginan untuk melakukan suatu tindakan atau tingkah laku untuk mencapai tujuan. Auditor yang berkualitas memiliki motivasi

yang tinggi. Dengan motivasi yang tinggi, seorang auditor akan melaksanakan tugasnya dengan penuh tanggungjawab sehingga menghasilkan hasil audit yang berkualitas.

Menurut definisi tersebut dapat dikemukakan bahwa indikator motivasi diantaranya: keadaan yang mendorong tingkah laku (*motivating states*) berupa kebutuhan disertai dorongan naluri dari auditor untuk melakukan tugas dan kewajibannya, tingkah laku yang di dorong oleh keadaan tersebut (*motivated behavior*), serta tujuan dari pada tingkah laku tersebut (*goals or end of such behavior*).

## 2. Pengabdian pada profesi

Pengabdian pada profesi seorang auditor merupakan dedikasi auditor terhadap pekerjaannya yang dilakukan secara profesional dan total dengan menggunakan pengetahuan dan keahlian yang dimiliki. Profesional dan totalitas pekerjaan tidak memprioritaskan materi. Menurut Robbins (2008) dalam Elisha dan Icut (2010), pengabdian kepada profesi merupakan suatu komitmen yang terbentuk dari dalam diri seseorang profesional, tanpa paksaan dari siapapun, dan secara sadar bertanggung jawab terhadap profesinya.

Berdasarkan penjelasan tersebut, indikator pengabdian pada profesi diantaranya:

- a. Adanya bentuk dedikasi dan komitmen terhadap pekerjaan atau profesinya.
- b. Memiliki kemampuan serta keahlian.
- c. Bersikap profesionalisme dalam menjalankan tugas dan tanggungjawab sebagai auditor.

### 3. Kewajiban Sosial

Kewajiban sosial merupakan suatu bentuk rasa tanggung jawab untuk melakukan pekerjaan dengan sebaik-baiknya, dimana akan memberikan kontribusi dan dampak positif bagi masyarakat dan profesinya.

Dari definisi tersebut didapatkan indikator kewajiban sosial bagi auditor yaitu:

- a. Memiliki pandangan akan pentingnya profesi yang dijalankan.
- b. Melaksanakan pekerjaan audit sesuai Standar Profesi Akuntan Publik.
- c. Menyajikan hasil audit yang bermanfaat untuk klien dan masyarakat sesuai Standar Profesi Akuntan Publik.

#### 2.1.3 Definisi Profesionalisme

Menurut Arens, *et al* (2012:129) mengemukakan bahwa profesionalisme auditor adalah:

*“Professional means a responsibility for conduct that extend beyond satisfying individual responsibilities and beyond the requirements of our society’s laws and regulations.”*

Artinya:

“Profesional berarti tanggung jawab atas perilaku yang melampaui tanggung jawab individual yang melampaui dan memenuhi persyaratan hukum dan peraturan masyarakat kita.”

Menurut Rahma (2012) dalam Kompiang (2013), profesionalisme auditor internal adalah:

“Profesionalisme adalah sikap tanggungjawab dari seorang auditor dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya dengan keikhlasan hatinya sebagai seorang auditor.”

Sedangkan menurut Napoca (2012) mengartikan professional adalah sebagai berikut:

*“The application of a professional reasoning which starts from well defined principles offers a bigger liberty to the auditors, which means to apply their experience, knowledge, abilities acquired in time, while constraining the activity in a set of strict rules which entangles the perspective of a diversified approach, even interdisciplinary, of the problem the professional face.”*

Artinya:

"Penerapan penalaran profesional yang dibintangi dari prinsip-prinsip yang terdefinisi dengan baik memberikan kebebasan yang lebih besar kepada auditor, yang berarti menerapkan pengalaman, pengetahuan, kemampuan yang diperoleh pada waktunya, sekaligus membatasi aktivitas dalam serangkaian peraturan ketat yang melibatkan perspektif Pendekatan yang beragam, bahkan interdisipliner, tentang masalah wajah profesional. "

Menurut Sedarmayanti (2010:96) mengemukakan bahwa profesionalisme adalah sebagai berikut:

“Pilar yang akan menempatkan birokrasi sebagai mesin efektif bagi pemerintah dan sebagai parameter kecakapan aparatur dalam bekerja secara baik. Ukuran profesionalisme adalah kompetensi, efektivitas, dan efisiensi serta bertanggung jawab”.

Menurut Hiro Tugiman (2014:119) definisi profesionalisme, yaitu:

“Profesionalisme merupakan suatu sikap dan perilaku seseorang dalam melakukan profesi tertentu.”

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa profesionalisme merupakan sikap seseorang yang melakukan pekerjaannya secara profesional. Seorang auditor internal yang profesional mampu bekerja tanpa adanya tekanan dari berbagai pihak untuk mengerjakan tugasnya dan mampu menyelesaikan tugas dengan efektif dan efisien.

### 2.1.3.1 Dimensi Profesionalisme

Audit internal harus dilaksanakan secara ahli dan dengan ketelitian profesional. Kemampuan profesional wajib dimiliki oleh setiap auditor internal. Dalam setiap pemeriksaan, pimpinan audit internal haruslah menugaskan orang-orang yang secara bersama-sama atau keseluruhan memiliki pengetahuan dan kemampuan dari berbagai disiplin ilmu, seperti akuntansi, ekonomi, keuangan, statistik, pemrosesan data elektronik, perpajakan, dan hukum yang memang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.

Menurut Marilyn (2010,7) profesional merujuk pada suatu sikap tidak harus deskripsi pekerjaan profesional:

1. Melakukan pekerjaan dengan serius dan melihat hal itu sebagai hal penting bagi rencana karier mereka.
2. Menganalisis bagaimana pekerjaan bisa dilakukan dengan lebih baik, bahkan bila hal itu berarti membuat perubahan.
3. Memahami betapa pekerjaan mereka terkait dengan organisasi sebagai suatu keseluruhan
4. Merasa percaya diri tanpa berbagi ide, tujuan, dan antusiasme dengan orang lain

Menurut Akmal (2006, 13), pemeriksa intern harus mempergunakan keahlian dan ketelitian dalam menjalankan profesinya. Beberapa hal yang perlu diperhatikan antara lain:

1. Ketaatan dengan standar profesi
2. Pengetahuan dan kecakapan
3. Hubungan antar manusia dan komunikasi
4. Pendidikan berkelanjutan
5. Ketelitian profesional

Penjelasan lebih rinci adalah sebagai berikut:

1. Ketaatan dengan standar profesi, para pemeriksa internal harus mematuhi standar pemeriksaan yang berlaku.

2. Pengetahuan dan kecakapan, para pemeriksa intern harus memiliki atau mendapatkan pengetahuan, kecakapan dan disiplin ilmu yang penting dalam melaksanakan pemeriksaan.
3. Hubungan antar manusia dan komunikasi, pemeriksa intern harus mampu menghadapi orang lain dan mampu berkomunikasi secara efektif.
4. Pendidikan berkelanjutan, para pemeriksa intern harus selalu mengembangkan diri melalui pendidikan berkelanjutan.
5. Ketelitian profesional, ketelitian profesional harus dilaksanakan dalam setiap penugasan yang dilakukan.

Menurut Sawyer yang telah diterjemahkan oleh Ali Akbar (2009:10)

mengemukakan kriteria profesionalisme auditor internal adalah sebagai berikut:

1. *“Service to the public* (Pelayanan kepada publik)
2. *Long specialized training* (Pelatihan khusus berjangka panjang)
3. *Subscription to a code of ethic* (Taat pada kode etik)
4. *Membership in an association and attendance at meetings* (Menjadi anggota asosiasi dan menghadiri pertemuan-pertemuan)
5. *Publication of journal aimed at upgrading practice* (Jurnal publikasi yang bertujuan untuk meningkatkan keahlian praktik)
6. *Examination to test entrants knowledge* (Menguji pengetahuan para kandidat auditor bersertifikat)
7. *Licence by the state or certification by a board* (Lisensi oleh negara atau sertifikasi oleh dewan)”

Adapun penjelasan mengenai kriteria profesionalisme auditor internal adalah sebagai berikut:

1. *Service to the public* (Pelayanan kepada publik).

Auditor internal memberikan jasa untuk meningkatkan penggunaan sumber daya secara efisien dan efektif. Kode etik profesi ini mensyaratkan anggota IIA menghindari terlibat dalam kegiatan ilegal. Auditor internal juga melayani publik melalui hubungan kerja mereka dengan komite audit, dewan direksi, dan badan pengelolaan lainnya.

2. *Long specialized training* (Pelatihan khusus berjangka panjang).

Auditor internal yang profesional yaitu orang-orang yang menunjukkan keahlian, lulus tes, dan mendapatkan sertifikat. Auditor internal yang profesional harus mengikuti pelatihan profesi dalam jangka panjang agar dapat meningkatkan pengetahuan, keterampilan yang dibutuhkan dan selalu *up date* terhadap perkembangan audit internal untuk mengiringi semakin meningkatnya perekonomian.

3. *Subscription to a code of ethic* (Taat pada kode etik).

Auditor internal harus menaati Kode Etik untuk melaksanakan pengawasan dan pemantauan tindak lanjut. Anggota auditor internal juga harus menaati standar yang ditetapkan.

4. *Membership in an association and attendance at meetings* (Menjadi anggota asosiasi dan menghadiri pertemuan-pertemuan).

*The Institute of Internal Auditor* (IIA) merupakan sebuah asosiasi profesi auditor internal tingkat internasional. IIA merupakan wadah bagi para auditor internal yang mengembangkan bidang ilmu audit internal agar para anggotanya mampu bertanggungjawab dan kompeten dalam menjalankan tugasnya, menjunjung tinggi standar, pedoman praktik audit internal dan etika supaya anggotanya profesional dalam bidangnya.

5. *Publication of journal aimed at upgrading practice* (Jurnal publikasi yang bertujuan untuk meningkatkan keahlian praktik).

IIA mempublikasikan jurnal teknis, yang bernama *Internal Auditor*, serta buku teknis, jurnal penelitian, monografi, penyajian secara audiovisual dan bahan-bahan instruksional lainnya.

6. *Examination to test entrants knowledge* (Menguji pengetahuan para kandidat auditor bersertifikat).

Kandidat harus lulus ujian yang diselenggarakan selama dua hari yang mencakup beberapa materi. Kandidat yang lolos berhak mendapatkan gelar *Qualified internal auditor* (QIA).

7. *Licence by the state or certification by a board* (Lisensi oleh negara atau sertifikasi oleh dewan).

Profesi auditor internal tidak dibatasi oleh izin. Siapa pun yang dapat meyakinkan pemberi kerja mengenai kemampuannya di bidang audit internal bisa direkrut, dan di beberapa organisasi tidak adanya sertifikat tidak terlalu menjadi masalah. Siapa pun yang bekerja sebagai auditor internal dapat menandatangani laporan audit internal dan menyerahkan opini audit internal.

Dari penjelasan diatas maka dapat disimpulkan profesionalisme merupakan sikap seseorang yang melakukan sikap profesional pada pekerjaannya. Profesionalisme tersebut meliputi keahlian dalam bekerja, ketelitian, keberanian dalam menghadapi resiko, tekun dan integritas tinggi. Seorang auditor yang profesional mampu bekerja tanpa adanya tekanan dari berbagai pihak untuk mengerjakan tugasnya dan mampu menyelesaikan tugas dengan efektif dan efisien.

### 2.1.3.2 Standar-standar Profesionalisme Auditor

Seorang auditor dikatakan profesional, apabila telah memenuhi dan mematuhi standar-standar kode etik yang telah ditetapkan oleh IAI (Ikatan Akuntansi Indonesia), dalam SPAP (2011):

1. Prinsip-prinsip yang ditetapkan oleh IAI yaitu standar ideal dari perilaku etis yang telah ditetapkan oleh IAI seperti dalam terminologi filosofi.
2. Peraturan perilaku seperti standar minimum perilaku etis yang ditetapkan sebagai peraturan khusus yang merupakan suatu keharusan.
3. Interpretasi peraturan perilaku tidak merupakan keharusan, tetapi para praktisi harus memahaminya.
4. Ketetapan etika seperti seorang akuntan publik, wajib untuk harus memegang teguh prinsip kebebasan dalam menjalankan proses auditnya, walaupun auditor dibayar oleh kliennya.

Menurut Hall, Kalber, dan Fogarty (1996:52) dalam Febryanti (2012:166) seseorang dikatakan memiliki profesionalisme yang tinggi jika didasari oleh beberapa hal yaitu:

1. Dedikasi terhadap Profesi (*sense of calling*)  
Seorang profesional harusnya mempunyai dedikasi yang tinggi terhadap profesi. Ia akan senang dan terdorong melihat dedikasi dan idealisme teman seprofesinya dan antusias mencintai serta memiliki komitmen yang tinggi terhadap profesi.
2. Percaya pada tanggung jawab (*Belief in publik service*)

Seorang profesional memiliki kesadaran akan tanggung jawab social tinggi bahwa profesinya sangat penting bagi kesejahteraan masyarakat luas. Jika terdapat kelemahan peranan atau independensi, maka hal tersebut akan membahayakan masyarakat luas.

2. Tuntutan otonomi (*Perceived autonomy in work*)

Seorang profesional mendambakan otonomi sebesar-besarnya guna memberikan pelayanan yang baik dan lebih independen terhadap organisasi dan memiliki kesadaran penuh bahwa profesinya menuntut kehususan sehingga keputusan tentang profesinya tidak dapat dibuat oleh pihak sembarangan.

3. Percaya pada pengaturan sendiri (*Belief in self-regulation*)

Seorang profesional seperti akuntan menyadari dengan sungguh-sungguh bahwa sebagai profesi, akuntan publik memiliki standar yang penting untuk diterapkan dan menyadari bahwa standar itu merupakan ukuran agar profesionalisme akuntan publik dapat diandalkan.

4. Dukungan terhadap organisasi (*Use of professional organization as reference*)

Seorang profesional menyadari penuh pentingnya untuk menambah ilmu pengetahuan dan informasi-informasi mengenai hal-hal yang berkenaan dengan profesinya melalui buku-buku, jurnal-jurnal atau berpartisipasi dalam seminar-seminar. Seorang profesional juga harus memberikan dukungan terhadap organisasi profesinya.

#### 2.1.4 Definisi Kualitas Audit Internal

Audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Para pengguna laporan keuangan terutama para pemegang saham akan mengambil keputusan berdasarkan pada laporan yang telah dibuat oleh auditor mengenai pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu, kualitas audit merupakan hal penting harus dipertahankan oleh para auditor dalam proses pengauditan.

Menurut Mathius Tandiontong (2016:80) kualitas audit didefinisikan sebagai berikut :

“Kualitas audit adalah segala probabilitas seorang auditor dalam menentukan dan melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien atau perusahaan.”

Menurut Arens (2011:47) kualitas audit didefinisikan sebagai berikut:

“Proses untuk memastikan bahwa standar auditingnya berlaku umum diikuti oleh setiap audit, mengikuti prosedur pengendalian kualitas khusus membantu memenuhi standar-standar secara konsisten dalam penugasannya hingga tercapai kualitas hasil yang baik.”

Menurut Rosidah dalam Tarigan dan Susanti (2013) menggambarkan kualitas audit bahwa:

“Kualitas audit adalah pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai dengan standar sehingga auditor mampu mengungkapkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan klien, standar yang mengatur pelaksanaan audit di Indonesia adalah Standar Profesional Akuntan Publik”.

Webster’s New International Dictionary dalam Mulyadi (2013:16) menjelaskan kualitas audit bahwa:

“Standar adalah sesuatu yang ditentukan oleh penguasa, sebagai suatu peraturan untuk mengukur kualitas, berat, luas, nilai atau mutu. Jika diterapkan dalam auditing, standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit. Standar auditing mengandung pula pengertian sebagai suatu ukuran baku atas mutu jasa auditing”.

Berdasarkan pendapat diatas mengenai definisi kualitas audit internal, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit internal merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidak selarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan penggunaan jasa pihak luar dalam memeriksa laporan keuangan serta memberikan pendapat bahwa laporan yang disajikan telah sesuai atau benar. Dalam pencapaian kualitas audit internal yang baik harus disertakan dengan mengikuti standar-standar yang ditetapkan yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan.

#### **2.1.4.1 Dimensi Kualitas Audit Internal**

Menurut Hiro Tugiman, (2006,53), terdapat empat pendekatan yang digunakan untuk kualitas audit yaitu:

1. Adanya perencanaan audit (8 indikator)
2. Pengujian dan pengevaluasian informasi (4 indikator)
3. Penyampaian hasil pemeriksaan (8 indikator)
4. Tindak lanjut hasil pemeriksaan (1 indikator)

Adapun uraian penjelasan dari yang disebutkan diatas yaitu:

1. Adanya perencanaan audit (8 indikator)
  - a. Penetapan tujuan audit dan lingkup pekerjaan.
  - b. Memperoleh informasi dasar (*background information*) tentang kegiatan-kegiatan yang akan diperiksa.

- c. Menentukan berbagai tenaga yang diperlukan untuk melaksanakan audit.
  - d. Pemberitahuan kepada para pihak yang dipandang perlu.
  - e. Melaksanakan survey untuk mengenali kegiatan yang diperlukan, risiko-risiko dan pengawasan-pengawasan.
  - f. Penulisan program audit.
  - g. Menentukan bagaimana, kapan dan kepada siapa hasil-hasil audit akan disampaikan.
  - h. Persetujuan bagi rencana kerja audit.
2. Pengujian dan pengevaluasian informasi (4 indikator)
    - a. Dikumpulkannya berbagai informasi tentang seluruh hal yang berhubungan dengan tujuan-tujuan pemeriksaan dan lingkup kerja.
    - b. Informasi haruslah mencukupi, kompeten, relevan dan berguna untuk membuat suatu dasar yang logis bagi temuan audit dan rekomendasi-rekomendasi.
    - c. Adanya prosedur-prosedur audit, termasuk teknik-teknik pengujian.
    - d. Dilakukan pengawasan terhadap proses pengumpulan, penganalisaan, penafsiran dan pembuktian kebenaran informasi.
3. Penyampaian hasil pemeriksaan (8 indikator)
    - a. Dibuat kertas kerja pemeriksaan.
    - b. Laporan tertulis yang ditandatangani oleh ketua audit intern.
    - c. Pemeriksa intern harus terlebih dahulu mendiskusikan kesimpulan dan rekomendasi.

- d. Suatu laporan haruslah objektif, jelas, singkat terstruktur dan tepat waktu.
  - e. Laporan haruslah mengemukakan tentang maksud, lingkup dan hasil dari pelaksanaan pemeriksaan.
  - f. Laporan mencantumkan berbagai rekomendasi.
  - g. Pandangan dari pihak yang diperiksa tentang berbagai kesimpulan atau rekomendasi dapat pula dicantumkan dalam laporan pemeriksaan.
  - h. Pimpinan audit intern mereview dan menyetujui laporan audit.
4. Tindak lanjut hasil pemeriksaan
- a. Audit intern terus menerus melakukan tindak lanjut (*follow up*) untuk memastikan bahwa terhadap temuan-temuan pemeriksaan yang dilaporkan telah dilakukan tindakan yang tepat.

#### **2.1.4.2 Langkah-langkah yang Dilakukan Untuk Meningkatkan Kualitas Audit Internal**

Menurut Nasrullah Djamil (2005:18) dalam Sammy Iqbar (2012:37) langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit adalah sebagai berikut:

1. Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi suatu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit.
2. Dalam hubungannya dengan penugasan audit selalu mempertahankan independensi dalam sikap mental, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Sehingga ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun.

3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama, maksudnya petugas audit agar mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar laporan dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan melakukan review secara kritis pada setiap tingkat supervisi terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
4. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervisi dengan semestinya. Kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
5. Melakukan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas jasa laporan keuangan auditan.
7. Membuat laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum atau tidak dan pengungkapan yang informative dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit.

#### **2.1.4.3 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit Internal**

Segala sesuatu pasti memiliki keterkaitan antara satu hal dengan hal lainnya, dalam kaitannya dengan penelitian ini adalah keterkaitan antara faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit internal. Berikut adalah beberapa pendapat para ahli mengenai faktor-faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit internal, dengan kata lain suatu faktor yang jika dalam penerapannya diaplikasikan dengan baik, maka akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal tersebut.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dies dan Giroux (1992) dalam Alim dkk (2007) tentang empat faktor yang dapat mempengaruhi audit, yaitu:

- “1. Tenure  
Lama waktu audit yang telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (tenur), semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan semakin rendah.
2. Jumlah klien  
Semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik, karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya.
3. Kesehatan keuangan klien  
Semakin sehat kondisi keuangan klien maka akan ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar.
4. Review oleh pihak ketiga  
Kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh orang ketiga”.

Selain faktor-faktor diatas terdapat faktor-faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas audit, menurut penelitian-penelitian terdahulu yang dapat mempengaruhi kualitas audit adalah profesionalisme, akuntabilitas, independensi, pengetahuan, dan pengalaman. Sehingga penulis mengambil dua faktor untuk diteliti yaitu akuntabilitas dan profesionalisme.

#### **2.1.4.4 Standar-Standar Pengendalian Kualitas Audit Internal**

IAI menjelaskan bahwa pelaksanaan standar auditing akan mempengaruhi kualitas audit, standar auditing meliputi (SPAP, 2011: 150.1) menyatakan:

1. Standar Umum
  - a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
  - b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor

- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
2. Standar Pekerjaan Lapangan
    - a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
    - b. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkungan pengujian yang akan dilakukan.
    - c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas keuangan yang diaudit.
  3. Standar Pelaporan
    - a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
    - b. Laporan audit harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidak konsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
    - c. Pengungkapan informative dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
    - d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada dan tingkat tanggungjawab yang dipikul oleh auditor.”

Menurut Randal J.Elder, Mark S.Beasley, Alvin A.Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2011:48) menjelaskan bahwa terdapat lima elemen pengendalian kualitas, yaitu:

- “1. Independensi, Integritas dan Objektivitas  
Semua fenomena yang terlibat dalam penugasan harus mempertahankan independensi baik secara fakta maupun secara penampilan, serta mempertahankan objektivitas dalam melaksanakan tanggungjawab profesionalnya.

## 2. Manajemen Sumber Daya Manusia

Dalam kantor akuntan publik, kebijakan dan prosedur harus disusun supaya dapat memberikan tingkat keandalan tertentu bahwa:

- a. Semua karyawan harus memiliki kualifikasi sehingga mampu melaksanakan tugasnya secara kompeten.
- b. Pekerjaan kepada mereka yang telah mendapatkan pelatihan teknis secara cukup serta memiliki kecakapan.
- c. Semua karyawan harus berpartisipasi dalam melaksanakan pendidikan profesi sehingga membuat mereka mampu melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan kepada mereka.
- d. Karyawan yang dipilih untuk dipromosikan adalah mereka yang memiliki kualifikasi yang diperlukan supaya menjadi bertanggung jawab dalam penyusunan berikutnya.

## 3. Penerimaan dan Kelanjutan Klien dan Penugasannya

Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan untuk memutuskan apakah akan menerima klien baru atau meneruskan kerjasama dengan klien yang telah ada. Kebijakan dan prosedur ini harus mampu meminimalkan resiko yang berkaitan dengan klien yang memiliki tingkat integritas manajemen yang rendah.

## 4. Kinerja Penugasan dan Konsultasi

Kebijakan dan prosedur harus memastikan bahwa pekerjaan yang dilaksanakan oleh personel penugasan memenuhi standar profesi yang berlaku, persyaratan peraturan, dan mutu KAP sendiri.

## 5. Pemantauan Prosedur

Harus ada kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa keempat unsur pengendalian mutu lainnya diterapkan secara efektif”.

### 2.1.5 Penelitian Terdahulu

Adapun hasil-hasil sebelumnya dari penelitian-penelitian terdahulu mengenai topik yang berkaitan dengan penelitian ini dapat dilihat dalam tabel 2.2 Penelitian terdahulu dirasakan sangat perlu ditampilkan oleh peneliti sebagai acuan dalam menarik asumsi dasar dan kesimpulan dalam peneliti ini. Peneliti terdahulu juga dijadikan perbandingan hasil penelitian yang didapat oleh peneliti sekarang sehingga mendukung peneliti dalam menarik kesimpulan hasil yang

didapat serta memperkuat argument dari hasil penelitian yang dilakukan oleh peneliti.

**Tabel 2.2**  
**Tinjauan Penelitian Terdahulu**

<b>No</b>	<b>Nama Peneliti/Tahun</b>	<b>Judul Penelitian</b>	<b>Hasil Penelitian</b>	<b>Perbedaan</b>
1	M. Taufik Hidayat (2011)	Pengaruh Faktor-Faktor Akuntabilitas Auditor dan Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Semarang)	Akuntabilitas Auditor dan Profesionalisme Auditor berpengaruh signifikan secara positif terhadap Kualitas Audit, yang artinya semakin baik akuntabilitas dan profesionalisme auditor maka akan menghasilkan kualitas audit yang tinggi.	Variabel $X_1$ yaitu Akuntabilitas tidak digunakan pada penelitian ini.
2	Elisha Muliana Singgih dan Icuk Rangga Bawono (2010)	Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care, dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit.	Independensi, pengalaman, due professional care dan akuntabilitas secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit. Selain itu secara parsial, independensi, due professional care dan akuntabilitas berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan pengalaman tidak berpengaruh	Variabel $X_2$ yaitu Profesionalisme Auditor tidak digunakan pada penelitian ini.

			terhadap kualitas audit.	
3	AH Munajat (2016)	Pengaruh Kompetensi dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit	Kompetensi dan Akuntabilitas berpengaruh secara simultan mempunyai pengaruh signifikan terhadap kualitas audit.	Variabel X <sub>2</sub> yaitu Profesionalisme Auditor tidak digunakan pada penelitian ini.
4	Muhammad Alifzuda Burhanudin (2016)	Pengaruh Akuntabilitas dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit	Akuntabilitas dan Independensi Auditor berpengaruh signifikan secara positif terhadap Kualitas Audit.	Variabel X <sub>2</sub> yaitu Profesionalisme Auditor tidak digunakan pada penelitian ini.
5	Susilawati dan Maya R Atmawinata (2014)	Pengaruh Kompetensi Dan Akuntabilitas Auditor Terhadap Kualitas Audit.	Kompetensi dan akuntabilitas auditor berpengaruh signifikan secara positif terhadap kualitas audit.	Variabel X <sub>2</sub> yaitu Profesionalisme Auditor tidak digunakan pada penelitian ini.

Sumber: Diolah dari berbagai referensi

Ada beberapa perbedaan dari penelitian-penelitian diatas dengan penelitian yang akan dilakukan oleh penulis. Perbedaan tersebut terletak pada variabel X<sub>1</sub> akuntabilitas dan X<sub>2</sub> yang digunakan penulis yaitu profesionalisme auditor. Selain perbedaan pada variabel yang digunakan, objek penelitian serta periode dan waktu yang penulis lakukan juga berbeda. Pada penelitian ini akan dibahas mengenai pengaruh akuntabilitas dan profesionalisme auditor terhadap kualitas audit internal. Objek penelitian yang akan diteliti adalah Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Tirtawening Kota Bandung.

## **2.2 Kerangka Pemikiran**

### **2.2.1 Pengaruh Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit Internal**

Dalam buku Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder yang dialih bahasakan oleh Amir A. Jusuf (2012:105) menjelaskan bahwa:

“Akuntan publik, sebagai profesional, mengakui adanya pertanggungjawaban (akuntabilitas) kepada masyarakat, klien, serta rekan praktisi, termasuk perilaku yang terhormat, meskipun itu berarti pengorbanan diri. Alasan utama dalam peningkatan perilaku profesional yang tinggi oleh seorang auditor adalah kebutuhan akan kepercayaan publik atas kualitas jasa yang diberikan oleh profesi, tanpa memandang individu yang menyediakan jasa tersebut. Bagi akuntan publik, kepercayaan klien dan pemakai laporan keuangan eksternal atas kualitas audit dan jasa lainnya sangatlah penting.”

Menurut I Gusti Agung Rai dalam buku Audit kinerja pada sektor publik (2008:29) dapat dijelaskan keterkaitan antara akuntabilitas terhadap kualitas audit yaitu:

“Audit berkaitan erat dengan akuntabilitas dan atestasi. Akuntabilitas berkaitan dengan kewajiban pihak dalam organisasi untuk melaporkan pertanggungjawabannya kepada pihak eksternal atau pihak lain dengan kewenangan yang lebih tinggi. Dalam menjamin kualitas hasil audit tersebut, dibutuhkan auditor yang independen.”

Penelitian mengenai akuntabilitas seseorang terhadap kualitas audit salah satunya yang dilakukan oleh Saripudin dkk (2012) hasil penelitian ini menunjukkan bahwa akuntabilitas berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa indikator motivasi, pengabdian pada profesi dan kewajiban sosial yang kompleks dan cukup tinggi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor.

Elisha dan Icut (2010) menyatakan bahwa akuntabilitas auditor yang terdiri dari motivasi, pengabdian pada profesi, dan kewajiban sosial memiliki

hubungan positif dengan kualitas audit. Umumnya motivasi dalam diri seseorang merupakan dorongan untuk mencapai tujuan yang diinginkan.

Penelitian yang dilakukan oleh Ardini (2010) yang berkesimpulan bahwa akuntabilitas auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Akuntabilitas merupakan kewajiban pihak pemegang amanah (agen) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawab kepada pemberi amanah (principal) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut (Mardiasmo, 2004).

Diani dan Ria (2007) dalam William Jefferson Wiratama (2015) menyebutkan tanggungjawab (akuntabilitas) auditor dalam melaksanakan audit akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Akuntan yang memiliki kesadaran akan pentingnya peranan akuntan bagi profesi dan masyarakat, ia akan melakukan pekerjaannya dengan sebaik mungkin.

### **2.2.2 Pengaruh Profesionalisme Auditor terhadap Kualitas Audit Internal**

Audit internal harus dilaksanakan secara ahli dan dengan ketelitian profesional. Kemampuan profesional wajib dimiliki oleh setiap auditor internal. Dalam setiap pemeriksaan, pimpinan audit internal haruslah menugaskan orang-orang yang secara bersama-sama atau keseluruhan memiliki pengetahuan dan kemampuan dari berbagai disiplin ilmu, seperti akuntansi, ekonomi, keuangan, statistik, pemrosesan data elektronik, perpajakan, dan hukum yang memang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.

Profesionalisme memiliki pengaruh terhadap kualitas audit internal, dimana bagi seorang auditor tingkat profesionalisme auditor sangat dibutuhkan didalam melakukan sebuah audit yang baik untuk menghasilkan sebuah kualitas audit internal. Untuk itu diperlukan sebuah sikap dan prinsip yang kuat untuk mempertahankan sikap profesional tersebut (Wahyudi, 2006).

Penelitian yang dilakukan oleh Susilawati dan Maya (2014) dapat disimpulkan bahwa:

“Profesionalisme berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Sikap profesionalisme berpengaruh dalam memberikan perubahan yang berarti terhadap kualitas audit. Hal yang paling berpengaruh dalam profesionalisme adalah kompetensinya”.

Kemudian penelitian yang dilakukan oleh KOMPIANG dan DHARMA (2013) terkait dengan hubungan antara profesionalisme terhadap kualitas audit internal, adalah sebagai berikut:

“Profesionalisme berpengaruh positif terhadap kualitas auditor. Apabila seorang auditor tidak dapat melaporkan laporan audit dengan tepat waktu ini tentu akan berdampak pada menurunnya sikap profesionalisme dari seorang auditor tersebut dan auditor tersebut telah gagal dalam mempertahankan sikap profesionalismenya dalam pekerjaannya”.

Penelitian yang dilakukan oleh BUSTAMI (2013), AGUSTI dan PERTIWI (2013) menunjukkan bahwa variabel profesionalisme memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit internal. Hasilnya menunjukkan bahwa semakin profesional seorang auditor, maka semakin baik kualitas audit internal yang dihasilkan.

### **2.2.3 Pengaruh Akuntabilitas dan Profesionalisme Auditor terhadap Kualitas Audit Internal**

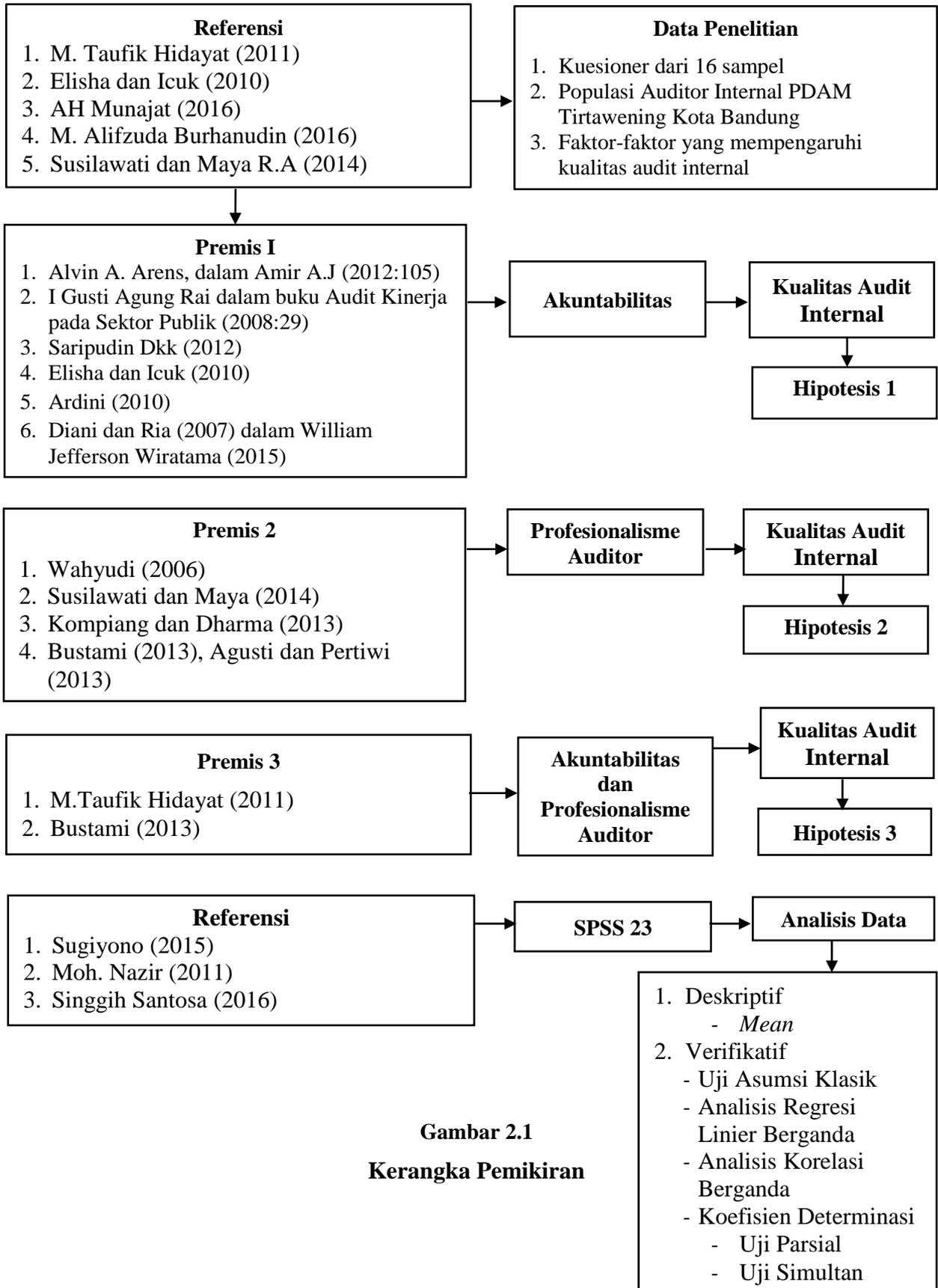
Dalam melakukan proses audit, yang mempengaruhi kualitas audit internal diantaranya adalah akuntabilitas dan profesionalisme auditor. Bahwa akuntabilitas dan profesionalisme auditor berpengaruh positif pada kualitas audit internal. Artinya auditor internal yang memiliki akuntabilitas dan profesionalisme auditor cenderung memiliki kualitas audit internal yang lebih baik.

M. Taufik Hidayat (2011) melakukan penelitian yang berjudul Pengaruh Faktor-faktor Akuntabilitas Auditor dan Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di kota Semarang). Hasil penelitian menunjukkan bahwa akuntabilitas auditor yang terdiri dari motivasi dan kewajiban sosial memiliki hubungan positif terhadap kualitas auditor. Hasil penelitian profesionalisme auditor yang terdiri dari pengabdian pada profesi, hubungan dengan sesama profesi, kemandirian dan keyakinan pada profesi memiliki hubungan positif terhadap kualitas auditor.

Menurut hasil penelitian yang dilakukan oleh Bustami (2013) dengan melakukan pengujian variabel independen terhadap variabel dependen secara simultan, ternyata pengujian variabel dependen secara simultan berpengaruh terhadap variabel dependen. Jadi dapat disimpulkan bahwa hubungan profesionalisme, pengalaman, akuntabilitas dan objektivitas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

Berdasarkan pembahasan diatas, maka kerangka pemikiran dapat digambarkan dalam bentuk skema sebagai berikut:

- Akuntabilitas: Penny Kusumastuti (2014:2), Indra Bastian (2010:385), Mardiasmo (2015), Mahmudi (2010:23)
- Profesionalisme Auditor: Arens, *et al* (2012:129), Rahma (2012) dalam Kompiang (2013), Napoca (2012), Sedarmayanti (2010:96), Hiro Tugiman (2014:119)
- Kualitas Audit Internal : Mathius Tandiontong (2016:80), Amir Abadi (2011:47), Rosidah (2013), Mulyadi (2013:16)



**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran**

### 2.3 Hipotesis Penelitian

Pengertian hipotesis menurut Sugiyono (2015:93) 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 :

- H<sub>1</sub>:** Terdapat pengaruh akuntabilitas terhadap kualitas audit internal pada Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Tirtawening Kota Bandung.
- H<sub>2</sub>:** Terdapat pengaruh profesionalisme auditor terhadap kualitas audit internal pada Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Tirtawening Kota Bandung.
- H<sub>3</sub>:** Terdapat pengaruh akuntabilitas dan profesionalisme auditor terhadap kualitas audit internal pada Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Tirtawening Kota Bandung.