

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS**

#### **2.1 Kajian Pustaka**

Pada 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**

###### **2.1.1.1 Pengertian Audit Internal**

*The Institute of Internal Auditors* (2017:29) yang terdapat dalam *Standard for Professional Practice of Internal Auditing*, menyatakan bahwa:

*“Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate as a service to the organization.”*

Sedangkan menurut Hiro Tugiman (2006:11) mengemukakan pengertian audit internal sebagai berikut:

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

Pengertian tersebut tentang audit internal menunjukkan bahwa audit internal merupakan kegiatan penilaian yang bebas (*independent*) dalam suatu organisasi untuk meninjau, menguji dan mengevaluasikan kegiatan-kegiatan dalam suatu organisasi untuk membantu pemimpin dalam memenuhi kebutuhannya.

### 2.1.1.2 Tujuan Audit Internal

Audit internal merupakan salah satu fungsi pada perusahaan yang juga mendukung pencapaian tujuan perusahaan. Audit internal memberikan jasa *assurance* (memberikan keyakinan) kepada manajemen untuk melakukan perbaikan atas sistem pengawasan perusahaan secara keseluruhan dan tujuan audit internal juga dikemukakan oleh Hiro Tugiman (2006:99) sebagai berikut:

“Tujuan audit internal adalah membantu para anggota organisasi agar dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif. Tujuan audit internal terhadap mencakup usaha mengembangkan pengendalian yang efektif dengan biaya yang wajar”.

Sedangkan menurut Hery (2010:39) tujuan dari audit internal adalah sebagai berikut :

“Audit internal secara umum memiliki tujuan untuk membantu segenap anggota manajemen dalam menyelesaikan tanggung jawab mereka secara efektif, dengan memberi mereka analisis, penilaian, saran dan komentar yang objektif mengenai kegiatan atau hal-hal yang diperiksa”.

Pada dasarnya tujuan dari audit internal adalah membantu manajemen di dalam suatu organisasi untuk menjalankan tugas dan wewenangnya secara sistematis dan efektif dengan cara memberikan analisis, penilaian, rekomendasi, konsultasi dan informasi sehubungan dengan aktivitas yang diperiksanya. Ruang lingkup audit internal mencakup bidang yang sangat luas dan kompleks meliputi seluruh tingkatan manajemen baik yang sifatnya administratif maupun operasional. Hal tersebut sesuai dengan komitmen bahwa fungsi audit internal adalah membantu manajemen dalam mengawasi berjalannya roda organisasi. Namun demikian audit internal bertindak sebagai mata-mata tetapi

merupakan mitra yang siap membantu dalam memecahkan setiap permasalahan yang dihadapi.

### **2.1.1.3 Ruang Lingkup Audit Internal**

Menurut Hiro Tugiman (2006) bahwa ruang lingkup audit internal keefektifan sistem pengendalian internal serta mengevaluasi terhadap kelengkapan dan keefektifan sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi. Serta kualitas pelaksanaan yang diberikan haruslah bertanggung jawab.

Menurut Sawyer's (2012:10) 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.”

Adapun ruang lingkup audit internal harus meliputi pengajian dan evaluasi terhadap kecukupan serta efektivitas sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi dan kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan. Agar penugasan tercapai maka fungsi audit internal harus mempunyai ruang lingkup penugasan yang memadai.

Adapun ruang lingkup audit internal menurut SPAI (Standar Profesional Auditor Internal) dalam Tugiman (2006) meliputi:

- “1. Audit terhadap kendalan dan informasi.
2. Kesesuaian dengan kebijaksanaan, rencana, prosedur dan peraturan perundang-undangan.
3. Penggunaan sumber daya secara ekonomis dan efisiensi pencapaian tujuan.
4. Penggunaan sumber daya secara ekonomis dan efisiensi.
5. Pencapaian tujuan”.

Auditor internal harus menilai pekerjaan, operasi atau program untuk menilai apakah hasil yang dicapai telah sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan dan apakah pekerjaan operasi atau program tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan rencana.

### **2.1.1 Keahlian Profesional**

#### **2.1.2.1 Pengertian Keahlian Profesional**

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

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

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

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

Berdasarkan beberapa uraian tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa keahlian profesional atau 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.

### 2.1.2.2 Unsur-Unsur Keahlian Profesional Auditor

Untuk dapat melaksanakan audit internal yang memadai, para auditor internal sebaiknya berpedoman kepada norma-norma praktek profesional audit internal. Adapun profesionalisme audit internal menurut Hiro Tugiman (2013: 16). adalah sebagai berikut:

1. Independensi: Audit internal harus mandiri dan terpisah dari kegiatan yang diauditnya.
2. Kemampuan Profesional: Audit internal harus mencerminkan keahlian dan ketelitian profesional.
3. Lingkup Pekerjaan: Lingkup pekerjaan auditor internal harus meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan serta efektivitas sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi dan kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan.
4. Pelaksanaan Kegiatan Audit: Kegiatan audit harus meliputi perencanaan audit, pengujian, serta pengevaluasian informasi, pemberitahuan hasil dan menindaklanjuti (*follow up*).
5. Manajemen Bagian Audit Internal: Pimpinan audit internal harus mengelola bagian audit internal secara tepat.

Pada penjelasan diatas, dapat disimpulkan bahwa apabila seorang auditor internal memiliki kompetensi dan berfikir kritis maka akan berpengaruh terhadap penilaian pada efektifitas pengendalian intenal

perusahaan, dan memberikan suatu rekomendasi yang tepat untuk ditindak lanjuti agar menciptakan suatu kinerja perusahaan yang baik.

Adapun indikator keahlian auditor internal diatas akan dijelaskan sebagai berikut:

#### 1. Mutu Personal yang baik

Dalam menjalankan tugasnya, seorang auditor internal harus memiliki mutu personal yang baik, seperti:

- 1) Memiliki rasa ingin tahu yang besar, berpikiran luas, dan mampu menangani ketidakpastian
- 2) Harus dapat menerima bahwa tidak ada solusi yang mudah serta menyadari bahwa temuan dapat bersifat subjektif.
- 3) Mampu bekerja sama dengan tim

#### 2. Pengetahuan yang memadai

Seorang auditor internal harus memiliki pengetahuan umum untuk memahami entitas yang diaudit dan membantu pelaksanaan audit. Pengetahuan dasar ini meliputi:

- 1) Memiliki kemampuan untuk melakukan review analisis
- 2) Memiliki pengetahuan tentang teori organisasi untuk memahami organisasi tempat auditor internal bekerja
- 3) Memiliki pengetahuan tentang auditing
- 4) Memiliki pengetahuan tentang akuntansi yang dapat membantu mengolah angka dan data

### 3. Keahlian khusus dalam bidangnya

Keahlian khusus yang harus dimiliki oleh auditor internal antara lain:

- 1) Memiliki keahlian dalam melakukan wawancara serta kemampuan membaca cepat
- 2) Memiliki ilmu statistik dan ahli dalam menggunakan computer, minimal mampu mengoperasikan word processing dan spread sheet.
- 3) Memiliki kemampuan dalam menulis dan mempresentasikan laporan dengan baik.

Persyaratan kemampuan tersebut berlaku bagi pemeriksa secara keseluruhan, dan tidak dengan sendirinya harus berlaku bagi pemeriksa secara individu. Suatu organisasi pemeriksa dapat menggunakan pemeriksanya sendiri atau pihak luar yang memiliki pengetahuan, keahlian, atau pengalaman di bidang tertentu, seperti akuntansi, statistik, hukum, teknik, desain dan metodologi pemeriksaan, teknologi informasi. Administrasi negara, ilmu ekonomi, ilmu sosial, atau ilmu aktuarial.

Unsur-unsur keahlian profesionalisme menurut Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (2014:55), yaitu sebagai berikut:

1. Keahlian dan Kecermatan Profesionalisme; internal auditor harus mencerminkan keahlian dan ketelitian profesional
  - 1) Kesesuaian dengan standar profesi; internal auditor harus mematuhi standar profesional dalam melaksanakan pemeriksaan.

- 2) Pengetahuan dan kecakapan: internal auditor harus memiliki dan mendapatkan pengetahuan, kecakapan dan disiplin ilmu yang penting dalam melaksanakan pemeriksaan.
  - 3) Hubungan antar manusia dan komunikasi : internal auditor harus memiliki kemampuan untuk menghadapi orang lain dan berkomunikasi secara efektif.
  - 4) Pendidikan berkelanjutan: internal auditor harus mengembangkan kemampuan teknisnya melalui pendidikan yang berkelanjutan.
  - 5) Ketelitian profesional: internal auditor harus bertindak dengan ketelitian profesional yang sepatutnya.
2. Lingkup pekerjaan; harus meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan serta efektivitas sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi dan kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan.
- 1) Keandalan informasi: internal auditor harus memeriksa keandalan informasi keuangan dan pelaksanaan pekerjaan dan cara-cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasikan dan melaporkan informasi tersebut. Kesesuaian dengan kebijaksanaan, rencana, prosedur dan perundang-undangan: internal auditor harus memeriksa sistem yang telah ditetapkan untuk meyakinkan apakah telah sesuai dengan kebijaksanaan, rencana, prosedur dan peraturan yang memiliki akibat penting terhadap pekerjaan-pekerjaan, laporan-laporan serta melaporkan apakah organisasi telah melaporkan hal- hal tersebut.

- 2) Perlindungan terhadap harta: internal auditor harus memeriksa alat atau cara yang digunakan untuk melindungi harta dan aktiva. Jika diperlukan memverifikasi keberadaan berbagai harta organisasi.
  - 3) Penggunaan sumber daya secara ekonomis dan efisien: internal auditor harus menilai keekonomisan dan efisiensi penggunaan sumber daya yang ada.
  - 4) Pencapaian tujuan: internal auditor harus menilai pekerjaan, operasi dan program untuk menentukan apakah hasilnya telah dicapai sesuai dengan tujuan dan sasaran yang ditetapkan.
3. Pelaksanaan kegiatan audit; harus meliputi perencanaan pemeriksaan, pengujian serta pengevaluasian informasi, pemberitahuan hasil dan menindaklanjuti.
- 1) Perencanaan pemeriksaan: internal auditor harus merencanakan setiap pemeriksaan yang dilakukan.
  - 2) Pengujian dan pengevaluasian informasi: internal auditor harus mengumpulkan, menganalisis, menginterpretasi dan membuktikan kebenaran informasi yang mendukung hasil pemeriksaan.
  - 3) Penyampaian hasil pemeriksaan: internal auditor harus terus melakukan *follow up* untuk memastikan bahwa terhadap temuan temuan pemeriksaan yang dilaporkan telah dilakukan tindak lanjut yang tepat.
4. Manajemen bagian audit internal; pimpinan audit internal harus mengelola bagian audit internal secara tepat.

- 1) Tujuan, kewenangan dan tanggung jawab: pimpinan audit internal harus memiliki pernyataan tujuan, kewenangan dan tanggung jawab bagi bagian audit internal.
- 2) Perencanaan: pimpinan audit internal harus menetapkan rencana bagi bagian audit internal.
- 3) Kebijaksanaan dan prosedur: pimpinan audit internal harus membuat berbagai kebijaksanaan dan prosedur secara tertulis yang akan dipergunakan sebagai pedoman oleh staf internal audit.
- 4) Manajemen personil: pimpinan audit internal harus menetapkan program untuk menyeleksi dan mengembangkan sumber daya manusia pada bagian internal audit.
- 5) Auditor eksternal: pimpinan audit internal harus mengkoordinasikan usaha-usaha kegiatan audit internal dengan audit eksternal.
- 6) Pengendalian mutu: pimpinan audit internal harus menetapkan dan mengembangkan pengendalian mutu dan jaminan kualitas untuk mengevaluasi berbagai kegiatan bagian internal audit.

### **2.1.2.3 Dimensi Keahlian Profesional**

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

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

#### 2. Pengetahuan dan kecakapan

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

Hubungan antar manusia dan komunikasi, pemeriksa intern harus mampu menghadapi orang lain dan mampu berkomunikasi secara efektif.

#### 4. Pendidikan berkelanjutan

Pendidikan berkelanjutan, para pemeriksa intern harus selalu mengembangkan diri melalui pendidikan berkelanjutan.

#### 5. Ketelitian profesional

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).
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 penjelasannya 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.

#### **2.1.2.4 Standar Keahlian Profesional Auditor**

Kriteria profesionalisme Auditor Internal dalam SPAI menurut Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (2014:55), yaitu sebagai berikut:

1. Independensi; internal auditor harus mandiri dan terpisah dari kegiatan yang diperiksanya.
  - a. Status organisasi: harus memberikan keleluasaan untuk memenuhi dan menyelesaikan tanggung jawab pemeriksaan yang diberikan kepadanya.
  - b. Objektivitas: internal auditor harus melaksanakan tugasnya yang objektif.

2. Keahlian dan Kecermatan Profesionalisme; internal auditor harus mencerminkan keahlian dan ketelitian profesional.
  - a. Kesesuaian dengan standar profesi; internal auditor harus mematuhi standar profesional dalam melaksanakan pemeriksaan.
  - b. Pengetahuan dan kecakapan: internal auditor harus memiliki dan mendapatkan pengetahuan, kecakapan dan disiplin ilmu yang penting dalam melaksanakan pemeriksaan.
  - c. Hubungan antar manusia dan komunikasi : internal auditor harus memiliki kemampuan untuk menghadapi orang lain dan berkomunikasi secara efektif.
  - d. Pendidikan berkelanjutan: internal auditor harus mengembangkan kemampuan teknisnya melalui pendidikan yang berkelanjutan.
  - e. Ketelitian profesional: internal auditor harus bertindak dengan ketelitian profesional yang sepatutnya.
3. Lingkup pekerjaan; harus meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan serta efektivitas sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi dan kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan.
  - a. Keandalan informasi: internal auditor harus memeriksa keandalan informasi keuangan dan pelaksanaan pekerjaan dan cara-cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasikan dan melaporkan informasi tersebut. Kesesuaian dengan kebijaksanaan, rencana, prosedur dan perundang-undangan: internal auditor harus

memeriksa sistem yang telah ditetapkan untuk meyakinkan apakah telah sesuai dengan kebijaksanaan, rencana, prosedur dan peraturan yang memiliki akibat penting terhadap pekerjaan-pekerjaan, laporan-laporan serta melaporkan apakah organisasi telah melaporkan hal-hal tersebut.

- b. Perlindungan terhadap harta: internal auditor harus memeriksa alat atau cara yang digunakan untuk melindungi harta dan aktiva. Jika diperlukan memverifikasi keberadaan berbagai harta organisasi.
  - c. Penggunaan sumber daya secara ekonomis dan efisien: internal auditor harus menilai keekonomisan dan efisiensi penggunaan sumber daya yang ada.
  - d. Pencapaian tujuan: internal auditor harus menilai pekerjaan, operasi dan program untuk menentukan apakah hasilnya telah dicapai sesuai dengan tujuan dan sasaran yang ditetapkan.
4. Pelaksanaan kegiatan audit; harus meliputi perencanaan pemeriksaan, pengujian serta pengevaluasian informasi, pemberitahuan hasil dan menindaklanjuti.
- a. Perencanaan pemeriksaan: internal auditor harus merencanakan setiap pemeriksaan yang dilakukan.
  - b. Pengujian dan pengevaluasian informasi: internal auditor harus mengumpulkan, menganalisis, menginterpretasi dan membuktikan kebenaran informasi yang mendukung hasil pemeriksaan.

- c. Penyampaian hasil pemeriksaan: internal auditor harus terus melakukan *follow up* untuk memastikan bahwa terhadap temuan-temuan pemeriksaan yang dilaporkan telah dilakukan tindak lanjut yang tepat.
5. Manajemen bagian audit internal; pimpinan audit internal harus mengelola bagian audit internal secara tepat.
- a. Tujuan, kewenangan dan tanggung jawab: pimpinan audit internal harus memiliki pernyataan tujuan, kewenangan dan tanggung jawab bagi bagian audit internal.
  - b. Perencanaan: pimpinan audit internal harus menetapkan rencana bagi bagian audit internal.
  - c. Kebijaksanaan dan prosedur: pimpinan audit internal harus membuat berbagai kebijaksanaan dan prosedur secara tertulis yang akan dipergunakan sebagai pedoman oleh staf internal audit.
  - d. Manajemen personil: pimpinan audit internal harus menetapkan program untuk menyeleksi dan mengembangkan sumber daya manusia pada bagian internal audit.
  - e. Auditor eksternal: pimpinan audit internal harus mengkoordinasikan usaha-usaha kegiatan audit internal dengan audit eksternal.
  - f. Pengendalian mutu: pimpinan audit internal harus menetapkan dan mengembangkan pengendalian mutu dan jaminan kualitas untuk mengevaluasi berbagai kegiatan bagian internal audit.

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.

3. 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.

4. 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.

5. Dukungan terhadap organisasi (Use of profesional 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.

### **2.1.3 Pengalaman**

#### **2.1.3.1 Pengertian Pengalaman**

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

Menurut Merriam (2010:35) mendefinisikan pengalaman adalah :

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

Definisi tersebut dapat diartikan bahwa fakta atau keadaan yang dipengaruhi oleh pengetahuan diperoleh melalui pengamatan langsung atau partisipasi.

Menurut Handoko (2014:24) pengalaman kerja merupakan penguasaan pengetahuan dan keterampilan karyawan yang diukur dari lama masa kerja, tingkat pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki karyawan. Pengalaman hanya bisa didapatkan melalui tempat kerja.

Sedangkan dalam lingkup audit internal menurut Mulyadi (2010:41) definisi pengalaman auditor adalah:

“Pengalaman auditor merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui interaksi”.

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”.

Sedangkan pengertian pengalaman dalam lingkup audit menurut Gusnardi dalam Budi (2009) adalah:

“Pengalaman kerja audit (*audit experience*) dapat diukur dari jenjang jabatan dalam struktur tempat auditor bekerja, tahun pengalaman kerja, gabungan antara jenjang jabatan dan tahun pengalaman kerja, keahlian yang dimiliki auditor yang berhubungan dengan audit, serta pelatihan-pelatihan yang pernah diikuti oleh auditor tentang audit, masalah penting yang

berhubungan dengan pengalaman kerja auditor akan berkaitan dengan tingkat ketelitian auditor”.

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 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 memiliki 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.

### **2.1.3.2 Indikator Pengalaman Auditor Internal**

Terdapat dua tahapan-tahapan pengalaman yang menjadi indikator atau dimensi pengalaman. Menurut Foster yang dialihbahasakan oleh Ramlan (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

Menurut Foster (2008) ada beberapa hal juga untuk menentukan berpengalaman tidaknya seorang karyawan yang sekaligus sebagai indikator pengalaman kerja yaitu:

1. Lama waktu/ masa kerja.

Ukuran tentang lama waktu atau masa kerja yang telah ditempuh seseorang dapat memahami tugas – tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakan dengan baik.

2. Tingkat pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki.

Pengetahuan merujuk pada konsep, prinsip, prosedur, kebijakan atau informasi lain yang dibutuhkan oleh karyawan. Pengetahuan juga mencakup kemampuan untuk memahami dan menerapkan informasi pada tanggung jawab pekerjaan. Sedangkan keterampilan merujuk pada kemampuan fisik yang dibutuhkan untuk mencapai atau menjalankan suatu tugas atau pekerjaan.

3. Penguasaan terhadap pekerjaan dan peralatan.

Tingkat penguasaan seseorang dalam pelaksanaan aspek – aspek teknik peralatan dan teknik pekerjaan.

### **2.1.3.3 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:

- a. Mendapatkan kepercayaan
- b. Kewibawaan akan semakin meningkat
- c. Pelaksanaan pekerjaan akan berjalan lancar
- d. Dengan adanya pengalaman kerja akan semakin baik dan tentu akan memperoleh penghasilan yang lebih baik. Karyawan yang sudah berpengalaman dalam bekerja akan membentuk keahlian dibidangnya, 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 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.

#### **2.1.4 Pengendalian Internal**

##### **2.1.4.1 Pengertian Pengendalian Internal**

Pengendalian internal adalah suatu proses dari aktivitas operasional organisasi dan merupakan bagian integral dari proses manajemen, seperti perencanaan, pelaksanaan, dan pengendalian. Pengertian pengendalian internal menurut COSO (*The Commite of Sponsoring Organization*) (2013:3) adalah :

*“Internal control is a process, effected by entity’s board of directors, management and other personel, disigned to providen reasonable assurance regarding the achievement of objectivities relating to operations, reporting and compliance”.*

Pengertian pengendalian internal menurut COSO tersebut dapat dipahami bahwa pengendalian adalah proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen dan personil perusahaan, yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai

mengenai pencapaian tujuan yang berkaitan dengan kegiatan operasional perusahaan, pelaporan, dan kepatuhan.

Menurut Valery G (2011:15) mendefinisikan pengendalian internal sebagai berikut :

“pengendalian internal adalah suatu cara untuk mengarahkan, mengawasi dan mengukur sumber daya suatu organisasi. Pengendalian internal berperan penting untuk mencegah dan mendeteksi *fraud* dan melindungi sumber daya organisasi baik yang berwujud maupun tidak (seperti reputasi atau hak kekayaan intelektual seperti merek dagang”.

Menurut PP nomor 60 tahun 2008 mendefinisikan pengendalian internal adalah sebagai berikut :

“pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan”.

Sedangkan Konsorium Organisasi Profesi Audit Internal (2014) mendefinisikan Pengendalian Internal sebagai berikut :

“pengendalian internal adalah semua tindakan yang dilakukan oleh manajemen, direksi, komisaris ataupun pihak lain untuk mengelola risiko dan meningkatkan kemungkinan tercapainya sasaran dan tujuan yang ditetapkan. Manajemen merencanakan, mengorganisir dan mengarahkan pelaksanaan tindakan yang memadai untuk meningkatkan kepastian bahwa tujuan akan tercapai”.

Dari beberapa pengertian pengendalian internal di atas dapat dipahami bahwa pengendalian internal merupakan proses, karena hal tersebut mencakup kegiatan operasional perusahaan dan merupakan bagian internal dari kegiatan manajemen dasar. Pengendalian internal merupakan hal yang penting untuk diterapkan dalam sebuah perusahaan karena pengendalian internal memberikan kepastian secara

objektif apa yang berhubungan dengan segala aspek perusahaan. Semakin baik pengendalian internal diperusahaan maka semakin besar kemungkinan terhindar dari risiko.

Adapun Mulyadi (2012:180) mengemukakan bahwa pengertian pengendalian internal adalah sebagai berikut:

“Pengendalian internal sebagai suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personal lain yang di desain untuk memberikan keyakinan menandai tentang pencapaian tiga golongan berikut ini:

- 1) Keandalan laporan keuangan.
- 2) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.
- 3) Efektivitas dan efisiensi operasi”.

*Committee on Auditing Procedure American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)* mengemukakan bahwa pengendalian internal mencakup rencana organisasi dan semua metode serta tindakan yang telah digunakan dalam perusahaan untuk mengamankan aktivitya, mengecek kecermatan dan keandalan data akuntansi, memajukan efisiensi operasi, dan mendorong ketaatan pada kebijakan yang telah ditetapkan (James Hall, 2011).

Pengendalian intern yang baik adalah pengendalian yang mampu menjamin operasi yang efisien dan efektif, laporan keuangan yang dapat dipercaya dan ketaatan perusahaan pada prundang-undangan, peraturan-peraturan dan kebijakan manajemen yang telah ditetapkan. Suatu perusahaan yang mempunyai pengendalian intern yang baik, akan menghasilkan informasi yang dapat dipercaya, sehingga memudahkan manajemen dalam proses pengambilan keputusan (Sukrisno, 2012).

#### **2.1.4.2 Tujuan Pengendalian Internal**

Pengendalian internal yang dilakukan oleh suatu perusahaan adalah untuk mendorong adanya efisiensi dan efektivitas kinerja perusahaan. Adapun tujuan pengendalian internal menurut Azhar Susanto (2013:88) adalah sebagai berikut :

“Tujuan pengendalian internal yaitu untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa tujuan dari setiap aktivitas bisnis akan dicapai, untuk mengurangi risiko yang akan dihadapi perusahaan karena kejahatan, bahaya atau kerugian yang disebabkan oleh penipuan, kecurangan, penyelewengan dan penggelapan, untuk memberikan jaminan yang meyakinkan dan dapat dipercaya bahwa semua tanggung jawab hukum telah terpenuhi”

Menurut COSO dalam Nurul (2015) membagi tujuan pengendalian internal sebagai berikut :

1. Tujuan Operasi
2. Tujuan Pelaporan
3. Tujuan Ketaatan atau Kepatuhan

Adapun penjelasan dari ketiga tujuan diatas adalah sebagai berikut :

1. Tujuan Operasi

Bahwa pengendalian internal dimaksudkan untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi operasi entitas, termasuk tujuan kinerja operasional dan keuangan serta untuk menjaga aset dari kerugian.

2. Tujuan Pelaporan

Bahwa pengendalian internal dimaksudkan untuk meningkatkan keandalan data serta catatan-catatan akuntansi dalam bentuk laporan keuangan dan laporan manajemen sehingga tidak menyesatkan pemakai laporan tersebut dan dapat diuji kebenarannya.

### 3. Tujuan Kepatuhan

Bahwa pengendalian internal dimaksudkan untuk meningkatkan ketataan entitas terhadap hukum-hukum dan peraturan yang telah ditetapkan pemerintah, pembuat aturan terkait, maupun kebijakan entitas itu sendiri

Ketiga tujuan pengendalian internal tersebut merupakan hasil (*output*) dari suatu pengendalian internal yang baik, yang dapat dicapai dengan memperhatikan komponen pengendalian internal yang merupakan proses untuk menghasilkan pengendalian internal yang baik. Oleh karena itu, agar tujuan pengendalian internal tercapai, maka perusahaan harus mempertimbangkan komponen pengendalian internal.

#### **2.1.4.3 Komponen Pengendalian Internal**

Sawyer (2010:37) mengemukakan bahwa komponen pengendalian internal, yaitu meliputi:

- “1). Lingkungan pengendalian.
- 2). Penilaian risiko.
- 3). Aktivitas pengendalian.
- 4). Informasi dan komunikasi.
- 5). Pemantauan”.

Kelima komponen pengendalian tersebut didapat dari *Committee of Sponsoring Organization* (COSO) semula dikenal sebagai *Treadway Commission* bahwa:

- “1). Lingkungan pengendalian  
Tindakan, kebijakan dan prosedur yang mencerminkan sikap manajemen puncak, direktur dan pemilik entitas secara keseluruhan

tentang pengendalian internal dan arti pentingnya. Subkomponen lingkungan pengendalian:

a. Integritas dan nilai etis

Integritas dan nilai-nilai etis adalah produk dari standar etika dan perilaku entitas dan bagaimana standar tersebut dikomunikasikan dan dijalankan dalam praktek.

b. Komitmen pada kompetensi

Komitmen pada kompetensi meliputi pertimbangan manajemen terhadap tingkat kompetensi dari pekerjaan tertentu dan bagaimana tingkat tersebut berubah menjadi keterampilan dan pengetahuan yang dinyatakan.

c. Partisipasi dewan komisaris dan komite audit

Dewan komisaris dan komite audit yang efektif adalah yang independen dari manajemen dan anggota-anggotanya aktif dan menilai aktivitas manajemen.

d. Filosofi dan gaya operasi manajemen

Filosofi dan gaya operasi manajemen merupakan kalimat yang sering kita dengar melalui aktivitas guna memberikan tanda yang jelas kepada pegawai tentang pentingnya pengendalian.

e. Struktur organisasi

Struktur organisasi suatu satuan usaha mebatasi garis tanggung jawab dan wewenang yang ada.

f. Kebijakan praktik sumber daya manusia

Aspek paling penting dalam sistem pengendalian adalah pegawai. Jika pegawainya kompeten dan dapat dipercaya, pengendalian lain boleh tidak ada dan laporan keuangan yang andal terapan akan berhasil

2). Penilaian risiko

Pengidentifikasi dan analisis oleh manajemen terhadap risiko yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Ada proses penilaian risiko, yaitu:

a. Mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi risiko.

b. Menilai signifikansi risiko dan kemungkinan terjadi.

c. Menentukan tindakan yang diperlukan untuk mengelola risiko (Sawyer,2010).

3). Aktivitas pengendalian

Kebijakan dan prosedur yang telah diterapkan manajemen untuk mencapai tujuannya bagi pelaporan keuangan. Jenis pengendalian khusus, yaitu:

- a. Pemisahan tugas yang memadai.
  - b. Otorisasi yang tepat atas transaksi dan aktivitas.
  - c. Dokumen dan catatan yang memadai.
  - d. Pengendalian fisik atas aktiva dan catatan.
  - e. Pemeriksaan independen atas kinerja (Bonyton et al, 2009).
- 4). Informasi dan komunikasi
- Metode yang digunakan untuk memulai, mencatat, memproses dan melaporkan transaksi entitas serta mempertahankan akuntabilitas aktiva kredit.
- Tujuan audit berhubungan dengan transaksi yang harus dicapai:
- a. Keterjadian.
  - b. Kelengkapan.
  - c. Postingan dan pengikhtisaran.
  - d. Klasifikasi.
  - e. Penetapan waktu (Mulyadi 2009).
- 5). Pemantauan
- Penilaian berkelanjutan oleh manajemen terhadap pelaksanaan pengendalian internal untuk menentukan apakah pengendalian telah berjalan seperti yang dimaksud dan dimodifikasi bila perlu (Mulyadi, 2010)".

**Tabel 2.1**

**Ringkasan 5 (lima) komponen Pengendalian Internal**

Komponen	Gambaran komponen	Sub Divisi Selanjutnya (bila bisa diterapkan)
Lingkungan Pengendalian	Tindakan, kebijakan dan prosedur yang mencerminkan keseluruhan perilaku dari manajemen puncak, para direktur dan pemilik suatu entitas tentang pengendalian internal dan arti pentingnya.	Sub komponen dari lingkungan pengendalian: - integritas dan nilai etis. - komitmen dan kompetensi. - partisipasi dewan direksi atau komite audit. - filosofi manajemen dan gaya operasional. - struktur organisasi. - kebijakan dan praktek sumber daya manusia.
Penilaian Risiko	Identifikasi manajemen dan analisis risiko yang relevan	Proses penilaian risiko: - Mengidentifikasi faktor-faktor

	dengan persiapan laporan keuangan yang sesuai dengan GAAP	yang mempengaruhi risiko. - Menilai signifikansi risiko dan kemungkinan terjadi. - Menentukan tindakan yang diperlukan untuk mengelola risiko.
Aktivitas Pengendalian	Kebijakan dan prosedur yang telah dibuat manajemen untuk memenuhi tujuannya untuk pelaporan keuangan.	Tuntutan manajemen yang harus dipenuhi: - keberadaan atau kejadian. - kelengkapan. - valuasi atau alokasi. - hak dan kewajiban. - pengkajian dan pengungkapan.
Informasi dan Komunikasi	Metode yang digunakan untuk memulai, mencatat, memproses dan melaporkan transaksi suatu entitas dan untuk memelihara aktualibilitas untuk aset terkait.	Jenis aktivitas pengendalian khusus: - Pemisahan kewajiban yang memadai. - Otorisasi transaksi dan aktivitas yang tepat. - Dokumen dan catatan yang memadai. - Pengendalian fisik atas aset dan catatan. - Pemeriksaan independen atas penampilan.
Pengawasan	Penilaian manajemen yang berkala dan berkelanjutan dari mutu penampilan pengendalian internal untuk menentukan apakah kendali beroperasi seperti yang diharapkan dan dimodifikasi saat diperlukan.	Sasaran hasil audit yang berhubungan dengan transaksi: - keberadaan. - kelengkapan. - akurasi. - klasifikasi. - penetapan waktu. - menghapuskan dan meringkaskan tidak bisa diterapkan.

#### 2.1.4.4 Keterbatasan Pengendalian Internal

Mulyadi (2010:181) mengemukakan bahwa keterbatasan pengendalian internal meliputi:

- “1). Kesalahan dalam pertimbangan (*Mistake In Judgement*).
- 2). Gangguang (*Breakdown*).
- 3). Kolusi (*Collusion*).
- 4). Pengabaian oleh manajemen (*Management Override*).
- 5). Biaya dan manfaat (*Cost vs Benefit*)”.

Dari kelima keterbatasan-keterbatasan pengendalian internal diatas dapat dijelaskan bahwa:

- “1). Kesalahan dalam pertimbangan (*Mistake In Judgment*).  
Seringkali manajemen dan personal lain dapat salah dalam mempertimbangkan keputusan bisnis yang diambil dalam melaksanakan tugasnya karena tidak memahami informasi, keterbatasan waktu atau tekanan lain(Sukrisno, 2012).
- 2). Gangguang (*Breakdown*).  
Gangguan dalam pengendalian yang telah diterapkan dapat terjadi karena personal secara keliru memahami perintah atau membuat kesalahan karena kelalaian, tidak adanya perhatian atau kelelahan. Perubahan yang bersifat sementara atau permanen dalam sistem dapat mengakibatkan gangguan(Halim,2009).
- 3). Kolusi (*Collusion*).  
Tindakan bersama individu untuk tujuan kejahatan disebut dengan kolusi. Kolusi dapat mengakibatkan lemahnya pengendalian internal yang dibangun untuk melindungi kekayaan entitas dan tidak terdeksinya kecurangan(Agung,2011).
- 4). Pengabaian oleh manajemen (*Management Override*).  
Manajemen bisa saja mengabaikan kebijakan atau prosedur yang telah ditetapkan untuk tujuan yang tidak sah seperti keuntungan pribadi manajemen, penyajian kondisi keuangan yang berlebihan atau kepatuhan semu (Sukrisno, 2012).
- 5). Biaya dan manfaat (*Cost vs Benefit*).  
Biaya yang diperlukan untuk mengoperasikan pengendalian internal sebaiknya tidak melebihi manfaat yang diharapkan. Karena pengukuran secara tepat baik biaya maupun manfaat biasanya tidak mungkin dilakukan, manajemen harus memperkirakan dan mempertimbangkan secara kuantitatif dan kualitatif dalam mengevaluasi biaya dan manfaat suatu pengendalian internal (Mulyadi,2009).

### 2.1.5 Penelitian Terdahulu

Penelitian ini bertujuan untuk meneliti variabel-variabel yang mempengaruhi efektivitas pengendalian internal. Variabel-variabel tersebut adalah pengaruh independensi, keahlian profesional dan pengalaman kerja auditor internal terhadap efektivitas pengendalian internal. Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian terdahulu. Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan keahlian profesional dan pengalaman kerja terhadap efektivitas pengendalian internal.

**Tabel 2.2**

#### **Penelitian Terdahulu**

<b>No</b>	<b>Nama Peneliti/Tahun</b>	<b>Judul Penelitian</b>	<b>Hasil Penelitian</b>	<b>Perbedaan</b>
1	Gede Suantara Dkk (2014)	Pengaruh keahlian profesional dan pengalaman auditor internal terhadap efektivitas sistem pengendalian internal dengan moderasi (studi pada BPR di Kota Singaraja).	Keahlian profesional, dan pengalaman auditor internal secara simultan dan parsial berpengaruh signifikan terhadap efektivitas sistem pengendalian internal dengan moderasi.	Variabel Y Yaitu efektivitas sistem pengendalian internal dan moderasi tidak dalam penelitian ini.
2	Diah Dianawati (2013)	Pengaruh keahlian profesional dan pengalaman kerja auditor internal terhadap efektivitas struktur pengendalian internal Bank BPR di Kab. Gianyar	Keahlian profesional, dan pengalaman auditor internal secara simultan dan parsial berpengaruh signifikan terhadap efektivitas struktur pengendalian internal.	Variabel Y yaitu efektivitas struktur pengendalian internal tidak termasuk dalam penelitian ini.
3	Herrawaty dan Netty (2013)	Pengaruh keahlian profesional dan pengalaman auditor internal terhadap efektivitas penerapan	Keahlian profesional, dan pengalaman auditor internal secara simultan dan parsial berpengaruh	Variabel Y yaitu efektivitas penerapan struktur pengendalian internal tidak

		struktur pengendalian internal (Hotel Kelas Melati Di Kota Jambi).	signifikan terhadap efektivitas penerapan struktur pengendalian internal.	digunakan dalam penelitian ini.
4	Usman (2016)	<i>Effect of experience and accountability on the quality of internal audit</i>	Pengalaman memiliki peran yang sangat kuat untuk menentukan kualitas audit internal	Variabel X <sub>1</sub> yaitu pengetahuan dan variabel Z yaitu efektivitas pengendalian internal tidak digunakan dalam penelitian ini
5	Salihu Aliyu Madibbo (2015)	<i>Impact of internal audit on the effectiveness of internal control system</i>	Terdapat pengaruh positif yang signifikan antara audit internal dan sistem pengendalian internal, yaitu jika unit audit internal efektif maka sistem pengendalian internal juga akan efektif	Variabel X <sub>1</sub> , X <sub>2</sub> dan X <sub>3</sub> yaitu pengetahuan, pengalaman dan akuntabilitas tidak digunakan dalam penelitian ini.
6	Sato Takahiro dan Pan Jia (2012)	<i>Comparison of Internal Control Systems in. Japan and China. International Jurnal and Bussiness Administration</i>	Keahlian profesional berpengaruh signifikan terhadap pengendalian internal	Variabel X <sub>2</sub> yaitu pengalaman kerja auditor tidak digunakan dalam penelitian ini.

Sumber : berbagai penelitian (diolah)

Ada beberapa perbedaan dari penelitian-penelitian tersebut dengan penelitian yang akan dilakukan oleh penulis. Perbedaan tersebut terletak pada variabel Y yaitu efektivitas pengendalian internal. Selain perbedaan pada variabel yang digunakan, objek penelitian serta periode yang penulis lakukan juga

berbeda. Pada penelitian ini akan dibahas mengenai pengaruh keahlian profesional, pengalaman kerja auditor terhadap efektivitas pengendalian internal. Objek penelitian yang akan diteliti adalah pada PT. Kereta Api Indonesia (Persero) di Kota Bandung.

## **2.2 Kerangka Pemikiran**

### **2.2.1 Pengaruh Keahlian Profesional Auditor Internal Terhadap Efektivitas Pengendalian Internal**

Keahlian profesional merupakan keahlian untuk melaksanakan suatu tugas atau profesi dengan menerapkan standar baku dibidang profesi yang bersangkutan dan menjalankan tugas profesinya dengan mematuhi etika profesi yang telah ditetapkan. Keahlian dan pelatihan teknis yang memadai sebagai seorang auditor akan meyakinkan klien bahwa auditor bersangkutan sanggup menunaikan jasa audit secara memadai yang dapat mempresentasikan dirinya. Dalam audit pemerintah auditor dituntut untuk memiliki dan meningkatkan kemampuan atau keahlian bukan hanya dalam metode dan teknik audit, akan tetapi segala hal yang menyangkut pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan-kegiatan pemerintah (matondang, 2010).

Keahlian profesional merupakan tingkat kemahiran profesional auditor internal dalam melakukan pemeriksaan yang dilaksanakan dengan keterampilan dan kecermatan profesionalnya terhadap penerapan struktur pengendalian. Elemen-elemen dari dari keahlian profesional ini adalah ketaatan terhadap kode etik profesional, pengetahuan, keterampilan dan disiplin ilmu, hubungan dan komunikasi antar manusia dan pendidikan berkelanjutan. (Grefita, 2011).

Keahlian profesional wajib dimiliki oleh audit internal. Dalam setiap pemeriksaan, pemimpin audit internal haruslah menugaskan orang-orang yang secara bersama-sama atau keseluruhan memiliki pengetahuan dan kemampuan dari berbagai disiplin ilmu yang memang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas. Penelitian menunjukkan bahwa keahlian profesional berpengaruh signifikan terhadap pengendalian internal. (Achmad Badjuri, 2012).

Keahlian profesional adalah tingkat kemahiran profesional auditor internal dalam melakukan pemeriksaan yang dilaksanakan dengan keterampilan dan kecermatan profesionalnya terhadap penerapan struktur pengendalian Dianawati (2013). Auditor yang memiliki kemampuan dan keahlian akan lebih memberikan keyakinan pada evaluasi efektivitas pengendalian internal auditor. Sebab evaluasinya berdasarkan pengetahuan dan profesionalisme yang dimiliki. Sehingga auditor internal yang memiliki keahlian profesi yang tinggi akan meningkatkan efektivitas pengendalian internal. Hal ini didukung oleh penelitian Dianawati dan Ramantha (2013) dan Suantara (2014) menyimpulkan bahwa keahlian profesional auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian internal. Menurut Dianawati dan Ramantha indikator dari keahlian profesional dapat diukur dari :

1. Ketaatan terhadap kode etik profesional, yaitu auditor internal harus mentaati kode etik profesional.

2. Pengetahuan, ketrampilan dan disiplin ilmu, yaitu auditor internal harus memiliki pengetahuan, ketrampilan dan disiplin ilmu yang terutama untuk melaksanakan audit internal.
3. Hubungan dan komunikasi antar-manusia, yaitu auditor internal harus terampil dalam berhubungan dan berkomunikasi secara efektif dengan orang-orang.
4. Pendidikan lanjutan, yaitu auditor internal harus mengolah kemahiran teknisnya melalui pendidikan berkelanjutan

### **2.2.2 Pengaruh Pengalaman Kerja Auditor Internal Terhadap Efektivitas Pengendalian Internal**

Pengalaman kerja seorang auditor akan mendukung keterampilan dan kecepatan dalam menyelesaikan tugas-tugasnya sehingga tingkat kesalahan akan semakin berkurang. Banyaknya pengalaman kerja yang dimiliki pengawas akan memberikan petunjuk dan pembelajaran dalam menyikapi suatu permasalahan yang ditemui di lapangan saat pengawas melaksanakan tugasnya, (Atmaja, 2015).

Pengalaman kerja merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah yang lebih tinggi. Variabel pengalaman akan diukur dengan menggunakan indikator lamanya bekerja, frekuensi pekerjaan pemeriksaan yang telah dilakukan, dan banyaknya pelatihan yang telah diikutinya (Elisha dan Icuk, 2010).

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Putra, dkk (2015) yang berjudul Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, Profesionalisme, dan Gaya Kepemimpinan Badan Pengawas terhadap Efektifitas Sistem Pengendalian Internal juga menyatakan hasil yang sama bahwa pengalaman kerja auditor internal sangat mempengaruhi efektivitas sistem pengendalian internal.

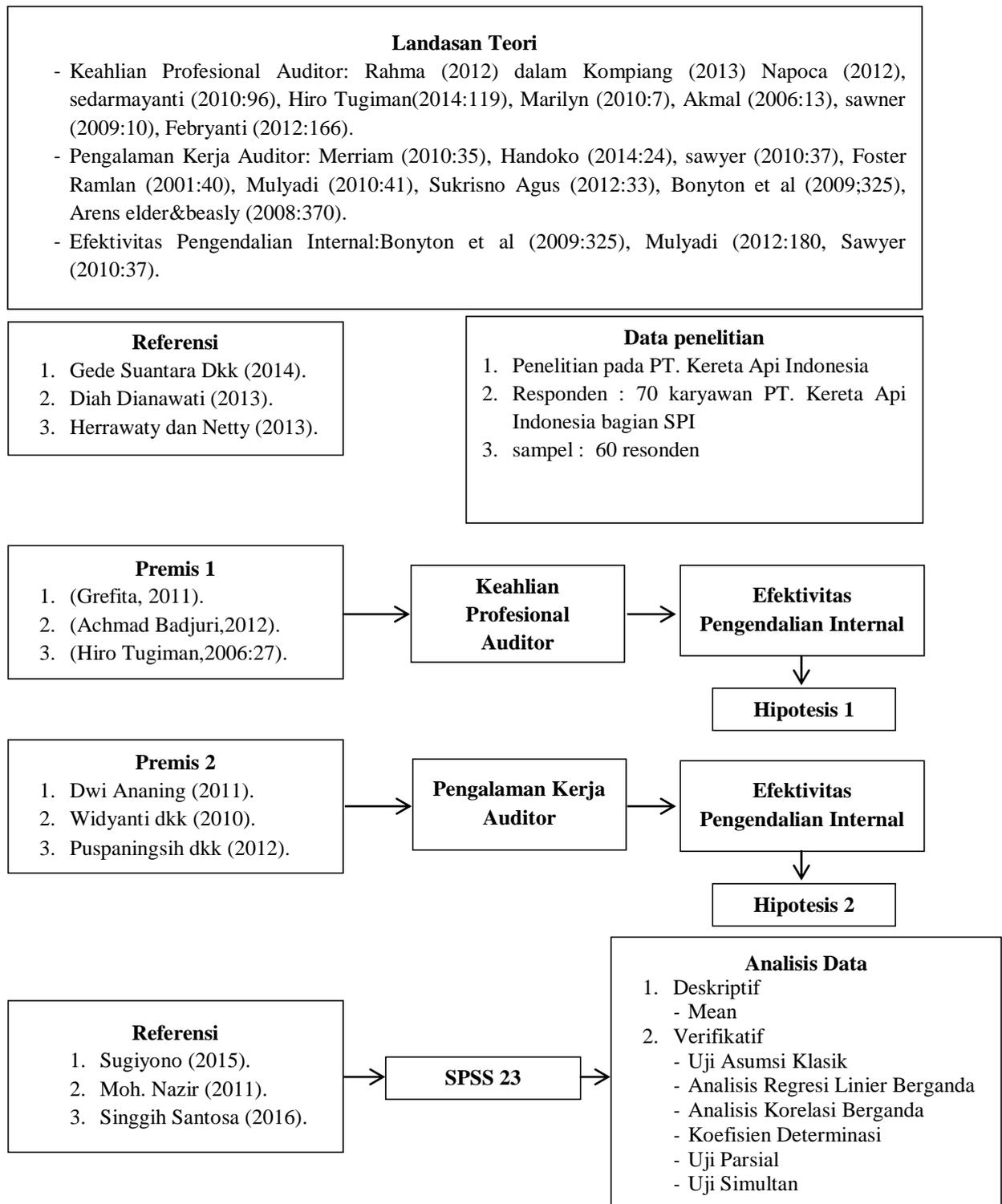
### **2.2.3 Pengaruh Keahlian Profesional Dan Pengalaman Kerja Auditor Internal Terhadap Efektivitas Pengendalian Internal**

Keahlian profesional dan pengalaman kerja auditor adalah tingkat kemahiran profesional auditor internal dalam melakukan pemeriksaan yang dilaksanakan dengan keterampilan dan kecermatan profesionalnya terhadap penerapan struktur pengendalian. Elemen-elemen dari keahlian profesional ini adalah ketaatan terhadap kode etik profesional, pengetahuan, ketrampilan, dan disiplin ilmu, hubungan dan komunikasi antar manusia, dan pendidikan berkelanjutan (Grefita, 2011).

Menurut penelitian sebelumnya yang dikemukakan oleh Diah Dianawati (2013) menyatakan bahwa keahlian profesional dan pengalaman kerja auditor internal berpengaruh signifikan terhadap efektivitas struktur pengendalian internal pada suatu perusahaan.

Wijaya, Arifati, dan Suprijanto (2016) dalam penelitiannya yang berjudul Analisis Pengaruh Independensi, Motivasi, Pengalaman Kerja, Profesionalisme, dan Gaya Kepemimpinan terhadap Efektivitas Penerapan Sistem Pengendalian Intern menyatakan bahwa profesionalisme seorang auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas penerapan sistem pengendalian internnya.

Berikut ini disajikan kerangka pemikiran penelitian secara ilustratif mengenai pengaruh keahlian profesional dan pengalaman kerja auditor internal terhadap efektivitas pengendalian internal.



**Gambar 2.1**

**Kerangka Pemikiran**

### 2.3 Hipotesis

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 di atas, menjadi landasan bagi penulis untuk mengajukan hipotesis sebagai berikut:

- H<sub>1</sub>:** Terdapat pengaruh keahlian profesional auditor internal terhadap efektivitas pengendalian internal terhadap PT. Kereta Api Indonesia (Persero).
- H<sub>2</sub>:** Terdapat pengaruh pengalaman kerja auditor internal terhadap efektivitas pengendalian internal terhadap PT. Kereta Api Indonesia (Persero).
- H<sub>3</sub>:** Terdapat pengaruh keahlian profesional dan pengalaman kerja auditor internal terhadap efektivitas pengendalian internal terhadap PT. Kereta Api Indonesia (Persero).