

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

2.1.1. Audit

2.1.1.1. Definisi Audit

Auditing dapat diartikan sebagai suatu proses yang dilakukan oleh para ahli secara sistematis yang mempunyai keahlian dibidangnya untuk mendapatkan dan menilai bukti-bukti secara objektif, yang berkaitan dengan tindakan ataupun kejadian-kejadian ekonomi.

Menurut Hery (2017: 238) ialah sebagai berikut:

“Audit internal adalah suatu fungsi penilaian yang dikembangkan secara bebas dalam organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan-kegiatan 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 Arens, Elder dan Beasley (2015:24) dalam bukunya yang berjudul *Auditing and Assurance Service* menyatakan:

“Auditing is the Accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person.”

The Commite On Basic Auditing Concept didalam William F. Messier (2014:12) telah mendefinisikan auditing adalah sebagai berikut:

“Auditing adalah proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi tentang kepentingan dan peristiwa ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikan hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

Menurut Agoes (2012: 4) definisi audit ialah sebagai berikut:

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

Dari beberapa definisi diatas dapat disimpulkan bahwa auditing adalah suatu proses untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti-bukti sesuai fakta yang dilakukan secara obyektif dengan menentukan tingkatan serta mengkomunikasikan hasil yang telah diperoleh kepada pihak yang memiliki kepentingan.

2.1.1.2. Jenis-Jenis Audit

Menurut Heri (2017: 12) didalam bukunya yang berjudul “*Auditing dan Asurans* (Pemeriksaan Akuntansi Berbasis Standar Audit Internasional)” menjelaskan jenis-jenis audit sebagai berikut:

Audit pada umumnya dapat dikelompokkan menjadi lima jenis yaitu sebagai berikut:

1. Audit Laporan Keuangan

Audit ini dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan klien secara keseluruhan telah sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Laporan keuangan yang diaudit biasanya meliputi laporan posisi keuangan, laporan laba rugi komprehensif, laporan ekuitas, dan laporan arus kas, termasuk ringkasan kebijakan akuntansi dan informasi penjelasan lainnya.

2. **Audit Pengendalian Internal**

Audit ini berfungsi untuk memberikan pendapat mengenai efektivitas pengendalian internal yang diterapkan klien. Karena tujuan dan tugas yang ada dalam melaksanakan audit pengendalian internal dan audit laporan keuangan saling terkait, maka standar audit untuk perusahaan publik mengharuskan audit terpadu atas pengendalian internal dan laporan keuangan.

3. **Audit Ketaatan**

Audit yang dilakukan untuk menentukan sejauh mana aturan, kebijakan, hukum, perjanjian, atau peraturan pemerintah telah ditaati oleh entitas yang diaudit. Sebagai contoh, auditor memeriksa perjanjian yang dibuat dengan banker atau pemberi pinjaman lainnya untuk memastikan bahwa perusahaan telah mematuhi seluruh persyaratan yang telah ditetapkan dalam perjanjian utang. Contoh lain ialah pemeriksaan pengembalian pajak dalam rangka mematuhi undang-undang pajak.

4. **Audit Operasional**

Audit ini dilakukan dalam rangka mereview (secara sistematis) sebagian atau seluruh kegiatan organisasi dalam rangka mengevaluasi apakah sumber daya yang tersedia telah digunakan secara efektif dan efisien. Hasil akhir dari audit operasional adalah berupa rekomendasi kepada manajemen terkait perbaikan operasi. Jenis audit ini sering juga disebut sebagai audit kinerja atau audit manajemen.

5. **Audit Forensik**

Audit ini dilakukan untuk mendeteksi atau mencegah aktivitas kecurangan. Penggunaan auditor untuk melakukan audit forensik telah meningkat secara signifikan dalam beberapa tahun terakhir. Beberapa contoh dimana audit forensic mungkin dilakukan adalah meliputi pemeriksaan dalam hal terjadinya kecurangan bisnis (atau penipuan oleh karyawan), penyidik pidana, perselisihan antara pemegang saham dan manajemen, serta lain sebagainya.

2.1.1.3. Jenis-Jenis Auditor

Menurut Heri (2017: 2-5) dalam bukunya yang berjudul “*Auditing dan Asurans Pemeriksaan Akuntansi Berbasis Standar Audit Internasional*” auditor dapat dibedakan menjadi empat jenis, yaitu sebagai berikut:

1. **Auditor Pemerintah**

Auditor pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah. Di Indonesia, audit ini dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). BPK tidak tunduk kepada pemerintah sehingga diharapkan dapat melakukan audit secara independen. Hasil audit yang dilakukan BPK disampaikan kepada DPR RI sebagai alat kontrol atas pelaksanaan keuangan negara.

Selain BPK, ada juga Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang merupakan auditor internal atau satuan pengawasan intern pada BUMN/BUMD. Satuan pengawasan intern (SPI) ini bertanggung jawab atas penerapan prinsip tata kelola perusahaan yang baik (*Good Corporate Governance*) di BUMN/BUMD dalam rangka peningkatan efektivitas dan efisiensi penyelenggaraan pelayanan public maupun pembangunan nasional.

2. Auditor Forensik

Profesi auditor forensik muncul seiring dengan perkembangan cabang khusus disiplin ilmu akuntansi, yaitu akuntansi forensik. Akuntansi forensik adalah suatu disiplin ilmu yang menggunakan keahlian auditing, akuntansi, dan investigasi untuk membantu penyelesaian sengketa keuangan dan pembukuan atas dugaan telah terjadinya tindakan *fraud* (kecurangan).

3. Auditor Internal

Auditor internal adalah auditor yang bekerja pada satu manajemen perusahaan sehingga berstatus sebagai karyawan dari perusahaan tersebut. Auditor internal merupakan bagian yang integral (tidak dapat dipisahkan) dari struktur organisasi perusahaan, dimana perannya adalah memberikan pengawasan serta penilaian secara terus menerus. Auditor internal memiliki kepentingan atas efektivitas pengendalian internal di satu perusahaan.

Ruang lingkup auditor internal sangat komprehensif. Auditor internal melayani organisasi dengan membantunya mencapai tujuan, memperbaiki efisiensi dan efektivitas jalannya kegiatan operasional perusahaan, serta mengevaluasi manajemen risiko dan pengendalian internal. Auditor internal menaruh perhatian pada seluruh aspek organisasi, baik finansial maupun nonfinansial. Auditor internal juga sangat fokus terhadap kemungkinan terjadinya peristiwa di masa yang akan datang sebagai hasil dari evaluasi pengendalian internal yang dilakukan secara terus menerus.

Institute of Internal Auditors (IIA) merupakan organisasi pendukung profesi auditor internal. Individu yang memenuhi persyaratan sertifikasi sebagaimana yang ditetapkan IIA, termasuk lolos dalam seleksi ujian tertulis dapat dinobatkan sebagai auditor internal yang bersertifikat (*Certified Internal Auditor*).

4. Auditor Eksternal

Auditor eksternal sering disebut sebagai auditor independen atau akuntan publik bersertifikat (*Certified Public Accountant*). Seorang auditor eksternal dapat bekerja sebagai pemilik dari sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP) atau sebagai anggotanya. Auditor eksternal merupakan orang luar perusahaan (pihak yang independen), yang melakukan pemeriksaan untuk memberikan pendapat (opini) mengenai kewajaran laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen perusahaan klien. Auditor eksternal melakukan pemeriksaan dengan berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI).

2.1.1.4. Standar Audit

Menurut Heri (2017: 28) Standar Audit ialah sebagai berikut:

“Standar audit merupakan pedoman umum untuk membantu auditor dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya sehubungan dengan audit yang dilakukan atas laporan keuangan historis kliennya. Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional, seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bahan bukti audit”.

Standar audit yang berlaku umum (GAAS) dapat dibagi menjadi tiga kategori berikut :

A. Standar Umum

1. Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
2. Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.
3. Auditor harus menerapkan kemahiran professional dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan.

B. Standar Pekerjaan Lapangan

1. Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.
2. Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan selanjutnya untuk merancang sifat, waktu, serta luasnya prosedur audit.

C. Standar Pelaporan

1. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
2. Auditor dalam laporan auditnya harus mengidentifikasi mengenai keadaan dimana prinsip akuntansi tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya.
3. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan secara informatif belum memadai, auditor harus menyatakan dalam laporan audit.
4. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak dapat diberikan. Jika auditor tidak dapat memberikan suatu pendapat, auditor harus menyebutkan alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor tersebut harus secara jelas (dalam laporan auditor) menunjukkan sifat pekerjaannya, jika ada, serta tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor bersangkutan.

2.1.2. Auditor Internal

2.1.2.1. Definisi Auditor Internal

Menurut Heri (2017: 24) mendefinisikan bahwa auditor internal ialah auditor yang bekerja pada suatu entitas, dan oleh karenanya merupakan pegawai serta tunduk pada manajemen entitas dimana ia bekerja.

Adapun menurut Faiz Zamzami, Mukhlis dan Annisa E. Pramesti (2014: 2) dalam buku yang berjudul *“Audit Keuangan Sektor Publik Untuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Sesuai PP 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah dan Peraturan BPK No.1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara)”* mendefinisikan auditor internal ialah sebagai berikut:

“Auditor internal ialah pegawai dari instansi atau organisasi yang tugas utamanya adalah melakukan penilaian secara independen dan memberikan jasa konsultasi dengan tujuan meningkatkan efisiensi dan efektivitas kegiatan operasional instansi/organisasi”. Berikut adalah tabel perbandingan antara auditor eksternal dengan auditor internal:

Tabel 2.1
Perbedaan Auditor Eksternal dan Auditor Internal

Uraian	Auditor Eksternal	Auditor Internal
Tujuan utama	Memberikan pendapat atas audit yang dilakukan.	Memberikan saran dan rekomendasi kepada manajemen dengan lebih menekankan kepada kegiatan pencegahan serta memberikan jasa konsultasi.
Posisi	Tidak bertanggung jawab langsung kepada pemerintah pusat dan pemerintah daerah.	Berada dibawah dan bertanggung jawab kepada manajemen pemerintah.
Pengguna Laporan	Rakyat, DPR/DPRD, Pemerintah, dan pihak yang	Lembaga pemerintah missal Kementrian, Pemerintah pusat,

	membutuhkan informasi hasil audit tersebut	Pemerintah daerah yang memiliki auditor internal
Jenis audit yang umumnya dilakukan	Umumnya audit laporan keuangan, tetapi dapat melakukan audit kinerja dan audit dengan tujuan tertentu.	Cakupannya luas, tidak hanya audit kinerja tetapi juga dapat melakukan audit keuangan dan audit dengan tujuan tertentu.
Kriteria yang digunakan	a. Standar Profesi Audit Independen b. Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) c. Peraturan Perundang-undangan.	a. Standar Profesi Audit Internal b. Sistem Pengendalian Internal. Peraturan Perundang-undangan, Kebijakan/standar prosedur pemerintah.

Sumber: Faiz Zamzami, Mukhlis dan Annisa E. Pramesti (2014: 2)

Selain itu menurut Mulyadi (2014: 28) menyatakan bahwa:

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

Menurut William F. Messier, Steven M. Glover, dan Douglas F. Prawitt (2014: 35) dalam bukunya yang berjudul *Jasa Audit dan Assurance* mengungkapkan bahwa:

“Auditor internal merupakan auditor yang menjadi karyawan dari suatu perusahaan pribadi, persekutuan, agen pemerintah, dan entitas lain. Pada sebagian besar perusahaan, staf audit internal yang sering kali berjumlah cukup besar, dan direktur dari audit internal (terkadang disebut *Chief Audit Executive- CAE*) biasanya merupakan suatu jabatan utama dalam entitas”.

2.1.2.2. Efektivitas Auditor Internal

Menurut Moore D. Kenneth dalam Moh Syarif (2015:1) menyatakan bahwa:

“Efektivitas merupakan suatu ukuran yang menyatakan seberapa jauh target (Kuantitas, Kualitas, dan Waktu) telah tercapai, atau makin besar presentase target yang dicapai, makin tinggi juga efektivitasnya”.

The Institute of Internal Auditor (IIA) mendefinisikan efektivitas auditor internal sebagai derajat pengukuran sejauh mana pencapaian tujuan yang telah ditetapkan. Menurut Badara dan Saidin (2014) menyatakan bahwa efektivitas auditor internal adalah kemampuan auditor internal untuk mencapai tujuan dari fungsi audit internal dalam pemerintahan daerah. Cohen dan Sayag (2010) mengatakan bahwa efektivitas auditor internal ditentukan oleh kesesuaian antara audit dan beberapa standar umum yang diambil dari karakteristik audit internal. Sedangkan menurut Barehi, Rosidi & Nurkholis (2017) efektivitas auditor internal menitikberatkan pada kemampuan auditor internal untuk membuat rencana yang digunakan untuk menerapkan dan memberikan informasi yang objektif tentang temuan yang mungkin digunakan organisasi. Rahadhitya (2015) efektivitas lebih memfokuskan pada tingkat keberhasilan organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Pengukuran efektivitas dapat didasarkan pada ketentuan yang telah ditetapkan.

Berdasarkan beberapa definisi dari para peneliti sebelumnya dapat disimpulkan bahwa efektivitas itu ialah tujuan akhir dari suatu kegiatan yang dilakukan dengan cara yang baik dan hasil yang baik oleh individu, kelompok, maupun organisasi, dimana realita telah sesuai dengan perencanaan dan harapan.

2.1.2.3. Pengukuran Efektivitas Auditor Internal

Didalam hal pengukuran efektivitas auditor internal dapat didasarkan kepada ketentuan yang telah ditentukan sebelumnya. Dasar pengukuran dari efektivitas auditor internal Menurut Mulyadi (2010: 211) dapat berkaitan dengan fungsi audit internal itu sendiri, berikut penjelasannya:

1. Fungsi audit internal ialah menyelidiki dan menilai pengendalian internal dan efisiensi pelaksanaan fungsi sebagai tugas organisasi. Dengan demikian fungsi audit internal merupakan bentuk pengendalian yang fungsinya ialah untuk mengukur dan menilai efektivitas 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.

Dalam melaksanakan tugas serta tanggung jawabnya, auditor dituntut untuk melakukan aktivitas dalam mencapai tujuan dari audit internal. Adapun beberapa aktivitas yang harus dilaksanakan oleh auditor menurut Hery (2010: 46) ialah sebagai berikut:

- a. Memeriksa dan menilai baik buruknya pengendalian atas akuntansi keuangan dan operasi lainnya.
- b. Memeriksa sampai sejauh mana hubungan para pelaksana terhadap kebijakan, rencana dan prosedur yang telah ditetapkan.
- c. Memeriksa sampai sejauh mana aktiva perusahaan/organisasi dipertanggung jawabkan dan dijaga dari berbagai macam bentuk kerugian.
- d. Memeriksa kecermatan pembukuan dan data lainnya yang dihasilkan oleh perusahaan.
- e. Menilai prestasi kerja para pejabat/peklaksana dalam menyelesaikan tanggung jawab yang telah ditugaskan.

2.1.2.4 Dimensi dan Indikator Efektivitas Auditor Internal

Menurut Standar Profesi Audit Internal (SPAI) dalam Angela (2016), terdapat sembilan indikator efektivitas auditor internal, antara lain:

1. Kelayakan dan arti penting temuan pemeriksaan dan rekomendasinya.
Indikator ini digunakan untuk melihat apakah auditor internal dapat memberikan nilai tambah bagi manajemen dan apakah dapat digunakan oleh manajemen sebagai suatu informasi yang berharga.
2. Respon dari obyek yang di periksa.
Apakah temuan atau rekomendasi tersebut dapat diterima dan dioperasionalisasikan oleh *auditee*.
3. Profesionalisme auditor.
kriteria dari auditor itu sendiri yaitu independensi, integritas seluruh personil pemeriksaan, kejelian, kecermatan review tim pemeriksa, penampilan sikap.
4. Peringatan dini.
Auditor dapat memberikan laporan peringatan dini mengenai kelemahan atau permasalahan operasi perusahaan serta kelemahan pengendalian manajemen.
5. Kehematan biaya pemeriksaan.
Bila pemeriksaan yang dilakukan mampu meminimalisasi biaya tanpa mengurangi nilai tambah yang dihasilkan, maka pemeriksaan sudah efektif ditinjau dari indikator ini.
6. Pengembangan personil.
Pimpinan auditor akan menggunakan waktunya dalam pembinaan untuk penempatan dan pengembangan stafnya.
7. Umpan balik dari manajemen lainnya.
Umpan balik dari manajemen lainnya bersifat subjektif dan sangat dipengaruhi oleh profesi auditor itu sendiri.
8. Meningkatnya jumlah pemeriksaan.
Jumlah pemeriksaan akan terus meningkat seiring dengan perkembangan.
9. Tercapainya program pemeriksaan.
Meliputi tindakan evaluasi terhadap risiko obyek yang diperiksa serta jaminan bahwa bidang-bidang yang berisiko tinggi telah ditempatkan sebagai prioritas utama dalam perencanaan pemeriksaan.

2.1.3. Kompetensi Auditor Internal

2.1.3.1. Definisi Kompetensi Auditor Internal

Menurut Spencer yang dikutip oleh Moehariono (2014: 5) menjelaskan sebagai berikut:

“A competency is an underlying characteristic of an individual that is causally related to criterion referenced effective and or superior performance in a job or situation”.

Artinya “Kompetensi sebagai karakteristik yang mendasari seseorang berkaitan dengan efektivitas kinerja individu dalam pekerjaannya atau karakteristik dasar individu yang memiliki hubungan kausal atau sebab akibat dengan kriteria yang dijadikan acuan, efektif atau berkinerja prima atau superior di tempat kerja atau pada situasi tertentu”.

Sedangkan menurut Alvin A. Arens et. All (2013: 42) berpendapat mengenai kompetensi auditor yang dijelaskan sebagai berikut:

“Kompetensi ialah suatu keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal dibandingkan dengan auditing dan akuntansi, pengalaman praktik yang memadai bagi pekerjaan yang sedang dilakukan, serta mengikuti pendidikan professional yang berkelanjutan”.

Menurut Wibowo (2012:324) Kompetensi auditor internal ialah:

“Kemampuan melaksanakan pekerjaan atau tugas yang didasari keterampilan maupun pengetahuan dan didukung oleh sikap kerja yang ditetapkan oleh pekerjaan. Kompetensi menunjukkan pengetahuan, kemampuan dan sikap tertentu dari suatu profesi dalam ciri keahlian tertentu”.

Menurut Standar Profesi Audit Internal (SPAI) kompetensi auditor internal ialah keahlian profesional yang merupakan tanggung jawab dari pimpinan fungsi audit internal dan masing-masing perorangan auditor internal. Menurut Sukrisno Agoes (2011: 146) kompetensi auditor internal merupakan:

“Suatu kecakapan dan kemampuan yang dimiliki oleh seorang auditor internal dalam menjalankan suatu pekerjaan atau profesinya. Orang yang kompeten berarti orang yang dapat menjalankan pekerjaannya dengan kualitas hasil yang baik. Dalam arti luas kompetensi mencakup penugasan ilmu / pengetahuan (Knowledge), dan keterampilan (skill) yang mencakupi, serta sikap dan perilaku untuk melaksanakan tugasnya sebagai auditor internal yang profesional.”

Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) memaparkan bahwa penugasan audit intern harus dilakukan dengan kompetensi dan kecermatan

professional. Adapun definisi kompetensi auditor internal menurut peneliti terdahulu yaitu Barehi, Rosidi & Nurkholis (2017) kompetensi auditor internal adalah keterampilan yang cukup yang dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif, kompetensi auditor ini dituangkan ke pendidikan yang memadai dan pengalaman yang dimiliki oleh auditor selama melakukan tugas audit. Adhista (2015) kompetensi auditor internal adalah kemampuan auditor untuk menetapkan apa yang dia ketahui untuk melaksanakan kegiatan audit dengan benar.

Berdasarkan definisi yang telah dipaparkan oleh para ahli dan peneliti terdahulu penulis dapat menyimpulkan bahwa kompetensi auditor internal itu suatu keahlian, kemampuan dan pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor sebelum melaksanakan tugas audit.

2.1.3.2. Komponen Kompetensi Auditor Internal

Komponen yang harus ada didalam setiap auditor yang berkompeten dikemukakan menurut Spencer yang dikutip oleh Sudarmanto (2014: 53) ialah sebagai berikut:

1. *Motives*, ialah sesuatu yang secara konsisten dipikirkan atau dikehendaki seseorang yang menyebabkan tindakan. Motif menggerakkan, mengarahkan dan menyeleksi perilaku terhadap kegiatan atau tujuan tertentu dan menjauh dari yang lain.
2. *Traits*, ialah karakteristik-karakteristik fisik dan respon-respon konsisten terhadap berbagai situasi atau informasi.
3. *Self concept*, ialah sikap, nilai, dan citra diri seseorang.
4. *Knowledge*, ialah pengetahuan atau informasi seseorang dalam bidang-bidang spesifik tertentu.
5. *Skill*, ialah kemampuan untuk melakukan tugas fisik tertentu atau tugas mental tertentu.

Terdapat tiga macam komponen kompetensi auditor Menurut I Gusti Agung

Rai (2010: 63) diantaranya sebagai berikut:

1. Mutu personal
 Dalam menjalankan tugasnya, seorang auditor harus mempunyai mutu personal yang baik, seperti:
 - a. Rasa ingin tahu (*inquisitive*)
 - b. Berpikir luas (*broad minded*)
 - c. Mampu menangani ketidak pastian
 - d. Mampu menerima bahwa tidak ada solusi yang mudah
 - e. Menyadari bahwa beberapa temuan dapat bersifat subjektif
 - f. Mampu bekerja sama dengan tim
2. Pengetahuan umum
 Seorang auditor harus memiliki pengetahuan umum untuk memahami entitas yang akan diaudit dan membantu pelaksanaan audit. Pengetahuan dasar ini meliputi kemampuan untuk melakukan review analisis (*Analytical review*), pengetahuan teori organisasi untuk memahami suatu organisasi, pengetahuan auditing, dan pengetahuan tentang sektor publik.
3. Keahlian khusus
 Keahlian khusus yang harus dimiliki oleh auditor antara lain: keahlian untuk melakukan wawancara, kemampuan membaca cepat, statistic, keterampilan menggunakan komputer (minimal mampu mengoprasikan word, *processing* dan *spreadsheet*). Serta mampu menulis dan mempresentasikan laporan dengan baik.

2.1.3.3. Dimensi dan Indikator Kompetensi Auditor Internal

Terdapat tiga indikator yang berkaitan dengan kompetensi yang di jabarkan oleh Wibowo (2012:324) yaitu antara lain:

1. Kemampuan
 Menurut Milman Yusdi (Blogspot.com) menyatakan bahwa:
 “Kemampuan adalah kesanggupan, kecakapan, kekuatan kita berusaha dengan diri sendiri”.
2. Pengetahuan
 Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) pengetahuan berarti segala sesuatu yang diketahui atau kepandaian atau segala sesuatu yang diketahui.
3. Sikap
 Menurut Lapierre dalam Saifuddin Azwar (2013: 5) menjelaskan sikap sebagai suatu pola perilaku, tendesi, atau kesiapan antisipatif, predisposisi untuk menyesuaikan diri dalam situasi sosial, atau secara sederhana, sikap adalah respon terhadap stimuli sosial yang telah terkondisikan.

2.1.4. Kerjasama antara Auditor Internal dengan Auditor Eksternal

2.1.4.1. Definisi kerjasama

Menurut Robert Kreitner & Angelo Kinicki (2014: 44) menjelaskan bahwa: *“People say work together as their efforts in a systematic way coupled to reaching the goal of together. The greater the merging into her, the greater the also degrees cooperation her”*.

Artinya orang-orang dikatakan bekerjasama saat usaha mereka secara sistematis digabungkan untuk mencapai tujuan bersama. Semakin besar penggabungan nya, semakin besar pula derajat kerjasama nya. Bagian terpenting didalam suatu organisasi, baik organisasi pemerintahan maupun swasta ialah kerjasama.

Suatu organisasi akan berkembang apabila didalam organisasi tersebut terdapat kerjasama yang baik antara pimpinan dengan bawahan ataupun pihak internal dengan pihak eksternal. Menurut Samani & Hariyanto (2012: 118) Kerjasama merupakan tindakan atau sikap mau bekerjasama dengan orang lain untuk mencapai tujuan bersama demi keuntungan bersama. Kegiatan yang menguntungkan terwujud karena adanya kepedulian dan rasa percaya antara satu pihak dengan pihak lain. Didalam sektor publik, auditor internal dan auditor eksternal tentu mempunyai tanggung jawabnya masing-masing, dan juga memiliki ruang lingkup tugas yang berbeda.

2.1.4.2 Peran Auditor Internal dan Auditor Eksternal

Menurut Faiz Zamzami, Mukhlis & Anissa E. Pramesti (2014: 17) dalam tata kelola pemerintahan, auditor internal atau yang lebih dikenal sebagai Aparat

Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) dapat di perankan oleh beberapa pihak diantaranya ialah sebagai berikut:

1. BPKP yang bertanggung jawab kepada Presiden.
2. Inspektorat Jendral atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern bertanggung jawab kepada Menteri.
3. Inspektorat Pemerintah Provinsi, yang bertanggung jawab kepada Gubernur.
4. Inspektorat Pemerintah Kabupaten/Kota, yang bertanggung jawab kepada Bupati/Walikota.

Dan didalam pemerintahan, yang berperan sebagai auditor eksternal ialah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). BPK melakukan audit terhadap kegiatan yang telah selesai dilaksanakan oleh pemerintah dan bertujuan untuk memberikan opini atas audit yang dilakukan berdasarkan SAP dan Peraturan Perundang-undangan yang berlaku.

2.1.4.3 Kerjasama antara Auditor Internal dengan Auditor Eksternal

Menurut Michel A. West (2012: 29) mengungkapkan bahwa telah banyak peneliti yang membuktikan bahwa kerjasama secara berkelompok mengarah pada efisiensi dan efektivitas yang lebih baik dalam bekerja. Hal ini sangat berbeda dengan kerja yang dilaksanakan oleh perorangan. Kerjasama antara auditor internal dengan auditor eksternal terutama yang bergerak disektor publik harus didasarkan pada koordinasi sebab hal tersebut dapat meningkatkan nilai ekonomi, efisiensi dan efektivitas audit.

Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) menjelaskan bahwa tujuan dari koordinasi dengan auditor eksternal ialah untuk memastikan cakupan yang tepat dan meminimalkan pengulangan kegiatan. Menurut PSA No.33 (SA

332) auditor eksternal diperbolehkan memanfaatkan auditor internal untuk membantu langsung pelaksanaan audit. Menurut *Standards of The Profesional Practice of Internal auditing* 2050 menyatakan bahwa kepala eksekutif audit harus berbagi informasi dan mengkoordinasikan kegiatan dengan penyedia lain layanan pemastian dan layanan konsultasi, internal maupun eksternal untuk memastikan lingkup yang tepat dan meminimalkan duplikasi kegiatan.

Gambaran aspek koordinasi ada didalam Standar 2050 IIA “*Coordination* dan *Practice advisory* 2050-1 *coordination* “ *paragraph* 1-5 dan 10 yaitu sebagai berikut:

1. Pekerjaan audit internal dan eksternal harus dikoordinasikan untuk memastikan cakupan audit yang memadai dan untuk meminimalkan upaya-upaya duplikasi.
2. Pengawasan terhadap pekerjaan auditor eksternal termasuk koordinasi dengan aktivitas auditor internal umumnya merupakan tanggung jawab dewan. Koordinasi yang nyata merupakan tanggung jawab direktur audit. Direktur audit akan meminta dukungan dari dewan untuk mencapai koordinasi pekerjaan audit yang efektif.
3. Seorang direktur audit harus membuat evaluasi berkala tentang koordinasi antara auditor internal dan eksternal. Evaluasi tersebut bisa meliputi penilaian efisiensi dan efektivitas dari fungsi audit internal dan eksternal, termasuk biaya audit secara keseluruhan.
4. Koordinasi upaya-upaya audit termasuk pertemuan periodik untuk membahas kepentingan bersama:
 - a) Cakupan audit
 - b) Akses ke program audit dan kertas kerja masing-masing
 - c) Pertukaran laporan audit dan surat manajemen
 - d) Pemahaman umum mengenai teknik, metode dan istilah-istilah audit ialah bahwa lingkup pekerjaan yang direncanakan auditor eksternal yang berhubungan dengan auditor internal memenuhi persyaratan standar, bahwa teknik, metode dan istilah-istilah auditor eksternal cukup dipahami oleh auditor eksternal.

Menurut Usman (2013: 488) koordinasi dapat diartikan sebagai suatu proses mengintegrasikan (memadukan), menyinkronisasikan, dan menyederhanakan

pelaksanaan tugas yang terpisah-pisah secara terus-menerus untuk mencapai tujuan secara efektif dan efisien. Awaluddin dalam Hasibuan (2011: 33) koordinasi diartikan sebagai suatu usaha kerja sama antara badan, instansi, unit dalam pelaksanaan tugas-tugas tertentu, sehingga terdapat saling mengisi, saling membantu dan saling melengkapi. Koordinasi sangat diperlukan didalam suatu organisasi yang dapat digunakan untuk mencapai suatu tujuan dari organisasi tersebut.

Didalam *Statement on Auditing Standards* (SAS) No.65 menyatakan bahwa kerjasama ataupun koordinasi antara auditor internal dengan auditor eksternal telah diperluas kedalam bentuk suatu aktivitas, yaitu sebagai berikut:

1. Pertemuan rutin antara auditor internal dengan auditor eksternal.
2. Pengembangan suatu skedul audit yang terkoordinasi.
3. Akses oleh auditor eksternal terhadap kertas kerja dan laporan auditor internal.
4. Mendiskusikan mengenai masalah-masalah akuntansi yang potensial.

Dari perluasan tersebut diharapkan dapat mendukung aktivitas ataupun kerjasama yang terjalin diantara auditor internal dengan auditor eksternal lebih baik lagi, terutama terhadap kegiatan penjadwalan audit dan juga *segment* audit yang terkoordinasi dengan baik. Standar Internasional dari Pemeriksaan (610-*“Considering the work Internal Audit”*) yang menstandarkan:

- 1) Peran audit internal ditentukan oleh pihak manajemen. Dengan tujuan yang berbeda dari auditor eksternal yang diberi tugas untuk melaporkan secara independen terhadap laporan keuangan. Tujuan dari fungsi audit internal bermacam-macam sesuai dengan kebutuhan manajemen. Perhatian utama auditor eksternal ialah apakah laporan keuangan sudah bebas dari salah saji yang bersifat material.

- 2) Auditor eksternal diharuskan untuk memperoleh pemahaman yang memadai tentang kegiatan audit internal untuk mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji yang bersifat material dalam laporan keuangan dan untuk merancang dan melaksanakan prosedur audit selanjutnya.
- 3) Auditor eksternal harus melakukan penilaian terhadap fungsi audit internal, ketika pemeriksaan intern yang relevan dengan penilaian resiko auditor eksternal.
- 4) Hubungan dengan audit internal lebih efektif apabila pertemuan diadakan pada interval yang sesuai selama periode tersebut. Auditor eksternal mempunyai akses informasi yang relevan dengan laporan audit internal. perhatian audit internal dapat mempengaruhi pekerjaan auditor eksternal. Demikian juga, auditor eksternal biasanya akan memberikan informasi kepada auditor internal dari setiap hal-hal signifikan yang dapat mempengaruhi audit internal.

Didalam *Statement of Internal Audit Standards* (SIAS) No.5 yang di terbitkan oleh IIA juga tercantum pekerjaan audit internal dan eksternal itu harus di koordinasikan untuk memastikan cakupan audit yang memadai dalam meminimalkan duplikasi pekerjaan audit. Koordinasi dibutuhkan diantara keduanya dalam hal pertemuan secara terus-menerus untuk menyelesaikan permasalahan perusahaan, pengaksesan program audit dan juga kertas kerja satu sama lain, pertukaran laporan audit dan juga pemahaman teknik, metode dan istilah audit.

Alzeban & Gwilliam (2014) menegaskan dengan jelas bahwa koordinasi dan kerjasama antara auditor internal dan eksternal telah lama dipandang penting untuk manfaat audit untuk organisasi dan pemangku kepentingan eksternal. Contoh koordinasi dan kerjasama tersebut ialah perencanaan bersama dan pertukaran informasi, opini, dan laporan untuk memfasilitasi audit dan mencegah pengulangan kerja yang tidak perlu. Dengan menjalin kerjasama serta koordinasi yang baik maka

akan tercipta hubungan yang baik pula antara auditor internal dengan auditor eksternal.

Kesimpulannya ialah didalam menjalin kerjasama antara auditor internal dengan auditor eksternal harus berdasarkan pada koordinasi yang baik, agar dapat meningkatkan nilai ekonomi, efisiensi serta efektivitas dari audit itu sendiri. Yang dimaksudkan koordinasi disini ialah melakukan koordinasi antara keduanya dalam hal pertemuan secara terus-menerus untuk menyelesaikan permasalahan perusahaan, pengaksesan program audit dan juga kertas kerja satu sama lain, pertukaran laporan audit dan juga pemahaman teknik, metode dan istilah audit. Dengan menjalin kerjasama serta koordinasi yang baik maka akan tercipta hubungan yang baik pula antara auditor internal dengan auditor eksternal.

2.1.4.4 Dimensi dan Indikator Kerjasama antara Auditor Internal dengan Auditor Eksternal

Indikator dalam kerjasama, menurut Michel A. West (2012: 29) menetapkan indikator-indikator kerjasama antara auditor internal dengan auditor eksternal yang digunakan sebagai alat ukurnya, yaitu sebagai berikut:

- 1) Tanggung jawab secara bersama-sama dalam menyelesaikan pekerjaan, yaitu dengan adanya pemberian tanggung jawab dapat tercipta kerjasama yang baik.
- 2) Saling berkontribusi, yaitu dengan berkontribusi baik dari segi tenaga maupun pikiran akan terciptanya kerjasama.
- 3) Pengerahan kemampuan secara maksimal, dengan mengarahkan kemampuan masing-masing anggota tim secara maksimal, kerjasama akan lebih kuat dan juga berkualitas.

2.1.5. Dukungan dari pihak Manajemen untuk Audit Internal

2.1.5.1. Definisi Manajemen

Definisi manajemen menurut Robbins dan Coulter (2014: 33) *management is coordinating and over seeing the work activities of others so their activities are completed efficiently and effectively*, yang artinya manajemen merupakan mengkoordinasikan dan mengawasi kegiatan karya orang lain sehingga kegiatan mereka selesai secara efisien dan efektif. Menurut Abdullah (2014: 2) manajemen merupakan keseluruhan aktivitas yang berkenaan dengan melaksanakan pekerjaan organisasi melalui fungsi-fungsi perencanaan, pengorganisasian, pengarahan dan pengawasan untuk mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan dengan bantuan sumberdaya organisasi (*man money, material, mechine, and method*) secara efektif dan efisien.

Menurut sumarsan (2013: 2) manajemen diartikan sebagai seni dalam proses perencanaan, pengorganisasian, pengarahan dan pengendalian penggunaan sumber daya untuk mencapai tujuan atau sasaran kinerja. Sedangkan menurut Wijayanto (2012:10) menjelaskan bahwa manajemen ialah ilmu dan seni manajemen sebagai ilmu disusn melalui proses pengkajian yang panjang oleh para ilmuan manajemen dengan pendekatan ilmiah, dalam aplikasinya, manajemen merupakan suatu seni, yaitu seni mengelola sumber daya yang dimiliki untuk mencapai tujuan yang ingin diraih.

Dari beberapa pengertian dapat disimpulkan bahwa manajemen merupakan kemampuan yang dimiliki oleh seorang manajer yang mengelola semua aspek

kegiatan perusahaan yang berfungsi untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi kinerja agar dapat tercapai oleh perusahaan.

2.1.5.2. Fungsi Manajemen

Fungsi manajemen tidak hanya mencakup perencanaan saja tetapi juga termasuk kedalam pengimplementasiannya. Ladzi (2012: 47) mengungkapkan fungsi manajemen terdiri dari:

- a. Perencanaan
Proses mengidentifikasi tujuan organisasi, membuat strategi untuk mencapai tujuan itu, dan mengembangkan rencana aktivitas kerja organisasi. Perencanaan merupakan proses terpenting dari semua fungsi manajemen karena tanpa perencanaan fungsi-fungsi lain pengorganisasian, pengarahan, dan pengontrolan tak akan dapat berjalan.
- b. Pengorganisasian
Proses yang menyangkut bagaimana strategi dan taktik yang telah dirumuskan dalam perencanaan didesain dalam sebuah struktur organisasi yang tepat dan tangguh, sistem dan lingkungan organisasi yang kondusif, dan dapat memastikan bahwa semua pihak dalam organisasi dapat bekerja secara efektif dan efisien guna pencapaian untuk organisasi.
- c. Pengarahan
Proses implementasi program agar dapat dijalankan oleh seluruh pihak dalam organisasi serta proses memotivasi agar semua pihak tersebut dapat menjalankan tanggung jawabnya dengan penuh kesadaran produktivitas yang tinggi.
- d. Pengendalian dan Pengawasan
Proses yang dilakukan untuk memastikan seluruh rangkaian kegiatan yang telah direncanakan, diorganisasikan dan diimplementasikan dapat berjalan sesuai dengan target yang diharapkan sekalipun berbagai perubahan terjadi dalam lingkungan dunia bisnis yang dihadapi.

2.1.5.3. Dukungan dari pihak Manajemen untuk Audit Internal

Menurut *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (ISPPIA) memperlihatkan seberapa pentingnya hubungan antara audit internal dengan pihak manajemen senior dan bagaimana pihak manajemen tersebut

dapat mendukung audit internal. Pihak manajemen senior diharuskan untuk terlibat didalam perencanaan audit internal (ISPPIA *standard* 2010. AI).

Pengertian manajemen puncak Menurut Robbins & Coulter (2012: 7) ialah sebagai berikut:

Managers at or near the upper levels of the organization structure who are responsible for making organization-wide decisions and establishing the goals and plans that affect the entire organization.

Dukungan manajemen merupakan komitmen manajemen untuk mendukung auditor internal dalam melaksanakan audit dan kesadaran manajemen puncak sehubungan dengan kebutuhan auditor internal. Tanpa dukungan yang kuat dari *top management*, fungsi auditor internal akan *impotent* atau seperti pasukan yang diperintahkan maju ke medan perang tanpa di bekali persenjataan yang memadai (Agoes & Hoesada, 2012: 58).

3.1.5.4. Dimensi dan Indikator Dukungan dari pihak Manajemen untuk Audit Internal

Indikator dalam dukungan manajemen menurut penelitian yang dilakukan oleh Alzeban dan Gwilliam (2014) yang mengindikasikan 4 (empat) indikator dukungan manajemen untuk mengukur efektivitas audit internal, indikator tersebut diantaranya:

- 1) Dukungan bagi auditor internal untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya
- 2) Kesempatan yang diberikan kepada auditor internal untuk melaksanakan audit
- 3) Pemberian informasi yang sesuai oleh klien terhadap auditor internal

- 4) Tingkat penerimaan klien terhadap rekomendasi hasil audit yang diberikan oleh auditor internal

2.1.6. Independensi auditor Internal

2.1.6.1. Definisi Independensi

Definisi independensi menurut Mulyadi (2014: 26) ialah sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga dapat diartikan sebagai suatu kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Menurut Hery (2010: 74) independensi merupakan suatu kemandirian yang dapat memberikan penilaian yang tidak memihak dan tanpa prasangka.

SPAP (2011) PSA No.4 (SA Seksi 220.1) menentukan bahwa auditor harus bersikap independen, yang dalam artian tidak mudah terpengaruh oleh pihak lain sebab pelaksanaan pekerjaannya dilakukan untuk kepentingan umum, dan hal itu di bedakan dengan auditor yang berpraktik intern.

Independensi didalam audit Menurut Arens et. Al (2012: 111) yaitu sebagai berikut:

“A member in public practice shall be independence in the performance a professional service as require by standards promulgated by bodies designated by a council”

2.1.6.2. Independensi Auditor Internal

Definisi independensi yang dikemukakan oleh Picket (2010: 340) dalam Usman (2015) ialah sebagai berikut:

“Independensi auditor internal adalah bebas dari kondisi yang mengancam kemampuan dalam aktivitas audit internal atau kepala audit yang bertanggung jawab untuk melaksanakan audit internal secara objektif”.

Terdapat tiga golongan aspek independensi yang di klasifikan oleh Arens (2012: 134) yaitu diantaranya:

1. Independensi dalam fakta
Maksudnya adalah auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi dan keterkaitan yang erat dengan objektivitas. Independensi dalam fakta akan ada apabila kenyataannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya.
2. Independensi dalam penampilan
Maksudnya adalah pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Meskipun auditor telah menjalankan auditnya dengan baik secara independen dan objektif, pendapat yang dinyatakan melalui laporan audit tidak akan dipercaya oleh para pemakai jasa auditor independen bila ia tidak mampu mempertahankan independensi dalam penampilan sangat penting bagi perkembangan profesi auditor.
3. Independensi dari sudut keahliannya
Maksudnya adalah independensi dari sudut pandang keahlian terkait erat dengan kecakapan profesional auditor.

Menurut Mulyadi (2014: 26) ialah sebagai berikut: Independensi auditor internal merupakan kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Hasil penelitian yang dilakukan Kumalaningsih (2017) semakin tingginya tingkat independensi yang dimiliki oleh setiap auditor internal akan meningkatkan efektivitas auditor internal. Adanya independensi yang tinggi, akan menghadirkan keuntungan bagi organisasi.

Penelitian tersebut didukung oleh hasil penelitian dari (Usman, 2015) menjelaskan bahwa secara signifikan independensi berpengaruh terhadap efektivitas auditor internal, beliau menyebutkan untuk mencapai kinerja audit yang

efektif dalam melaksanakan kewajibannya. Apabila auditor internal yang melaksanakan audit internal dinilai semakin independen, maka akan semakin efektif pula kinerja yang akan dihasilkan oleh auditor internal. Auditor internal diwajibkan untuk berpihak pada kebenaran yang disertai dengan bukti yang otentik. Penjelasan diperkuat dengan penelitian Cohen dan Sayag (2010), Dellai dan Omri (2016) yang menyatakan bahwa independensi auditor internal berpengaruh positif terhadap efektivitas auditor internal.

2.1.6.3. Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor Internal

Menurut Ling Lin dan Tepalagul (2015) menyebutkan ada empat faktor yang bisa mempengaruhi independensi, yaitu diantaranya sebagai berikut:

1. *Client Importance;*
2. *Non-audit service;*
3. *Auditor tenure ;*
4. *Client's affiliation CPA firm.*

Terdapat dua sudut pandang sikap auditor yang tidak memihak didalam hal penyelenggaraan pengujian audit menurut Arens *et. al.* (2013: 135), ialah sebagai berikut:

1. *Independence in mind* (Independensi dalam sikap mental) yang diartikan bahwa akuntan dapat menjaga sikap yang tidak memihak dalam melaksanakan pemeriksaan.
2. *Independence in appreance* (Independensi dalam penampilan) yang diartikan bahwa akuntan bersikap tidak memihak menurut persepsi pemakai laporan keuangan.

2.1.6.4 Dimensi dan Indikator Independensi Auditor Internal

Didalam mengukur efektivitas auditor internal terdapat indikator-indikator independensi yang harus di perhatikan. Menurut penelitian yang dilakukan oleh

Alzeban & Gwilliam (2014) menyebutkan ada 8 (delapan) Indikator yaitu sebagai berikut:

- 1) Tingkat kemandirian.
- 2) Tingkat pelaporan.
- 3) Kontak langsung dengan dewan manajemen senior.
- 4) Konflik kepentingan.
- 5) Gangguan.
- 6) Akses tak terbatas ke semua departemen dan karyawan.
- 7) Pengangkatan kepala audit internal.
- 8) Pemberhentian kepala audit internal.

2.1.7. Hasil Penelitian Terdahulu

Tabel 2.2
Ringkasan Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian	Persamaan	Perbedaan
1	Reza Rahadhitya (2015)	Faktor-faktor yang berpengaruh terhadap efektivitas audit internal	Variabel Independen - Pengalaman Auditor (X_1) - Manajemen Resiko (X_2) - Pendidikan (X_3) - Pelatihan (X_4) - Efektivitas Pengendalian Internal (X_5) - <i>Management Support</i> (X_6) Variabel Dependen - Efektivitas audit internal (Y)	Penelitian ini memberikan bukti secara wajar bahwa pengalaman auditor, manajemen resiko, pendidikan, pelatihan, efektivitas pengendalian internal dan <i>management support</i> berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal	1. Tempat yang diteliti sama ialah di Inspektorat 2. Variabel independen sama yakni Dukungan manajemen	1. Variabel independen yang digunakan ialah kompetensi auditor internal, kerjasama antara auditor internal PPd dengan auditor eksternal, independensi auditor internal. 2. Penelitian ini dilakukan di Inspektorat Provinsi Jawa Tengah sedangkan penelitian yang akan dilakukan oleh peneliti ialah di Inspektorat Kabupaten Bandung

2	Kumalaningsih (2017)	Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Efektivitas Audit Internal (Studi empiris pada Sektor Publik Kota Semarang)	Variabel Independen: -kompetensi audit internal - Hubungan antara auditor internal & auditor eksternal - Independensi audit internal - Ukuran (jumlah) departemen audit internal - dukungan manajemen untuk audit internal Variabel dependent: Efektivitas audit internal	Penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi audit internal, ukuran departemen audit internal, hubungan antara audit internal dengan audit eksternal, independensi audit internal berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal. sedangkan dukungan manajemen untuk audit internal tidak berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal.	1. Variabel Independen sama yakni kompetensi audit internal, independensi audit internal, dukungan manajemen untuk audit internal dan variabel dependen yaitu efektivitas audit internal 2. Metode Analisis Data yakni, Uji t dan uji F	1. Uji Asumsi Klasik yang terdapat didalam penelitian sebelumnya yaitu Uji normalitas, uji heteroskedastisitas dan uji multikolinearitas, sedangkan dalam penelitian ini terdapat uji normalitas, uji heteroskedastisitas, uji multikolinearitas dan uji autokorelasi. 2. Dalam penelitian sebelumnya menggunakan uji hipotesis analisis regresi berganda, sedangkan dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi sederhana.
---	----------------------	---	---	---	---	---

Sumber : Diolah oleh peneliti, 2019

Selain itu perbedaan dalam penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu dalam penelitian ini peneliti hanya meneliti 4 (empat) faktor atau variabel yang diindikasikan dapat mempengaruhi efektivitas auditor internal yaitu kompetensi auditor internal, kerjasama antara auditor internal dengan auditor eksternal, dukungan dari pihak manajemen untuk audit internal, dan independensi auditor internal yang terdapat di Inspektorat Kabupaten Bandung.

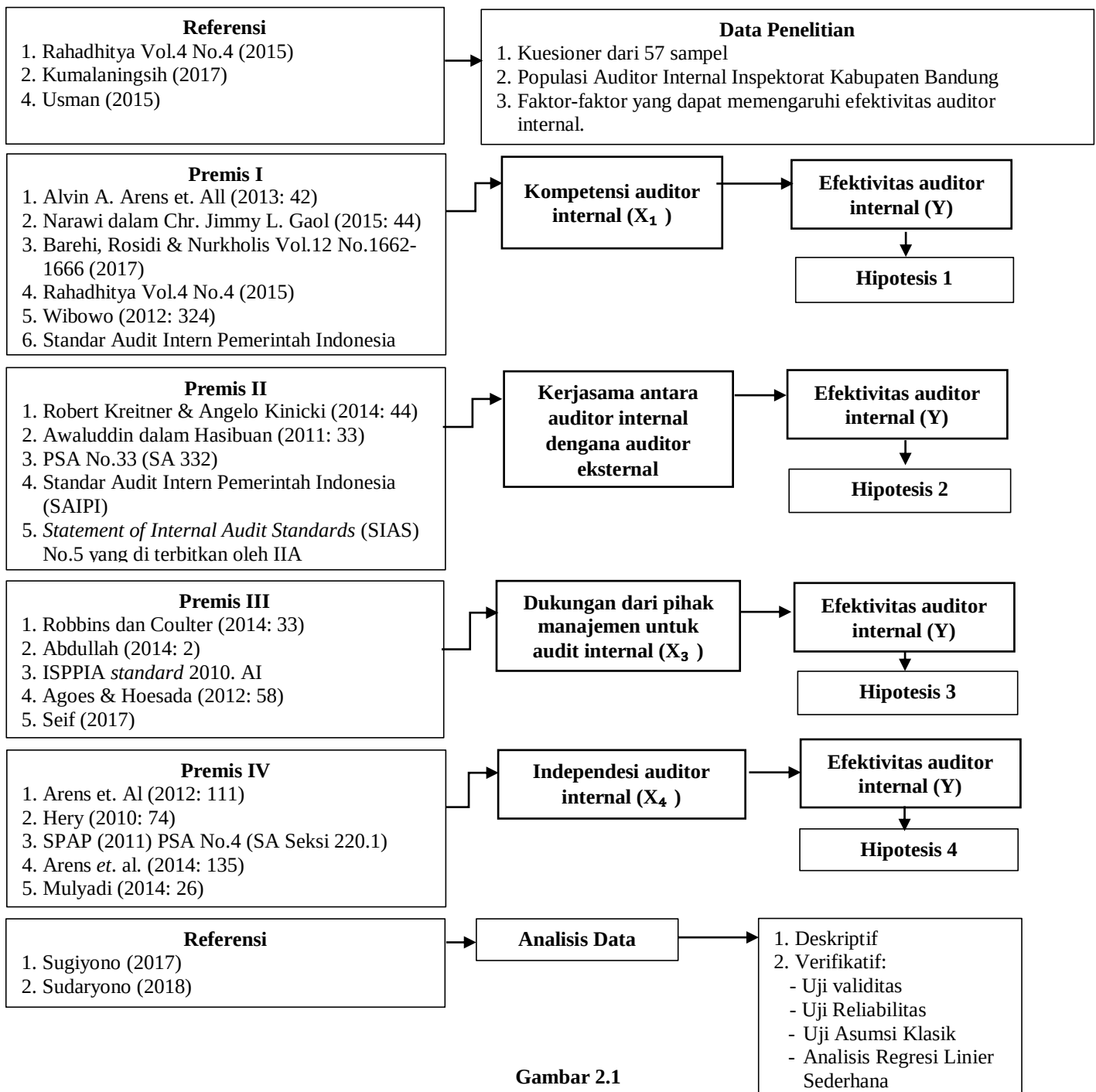
2.2. Kerangka Pemikiran

The Institute of Internal Audit (IIA) menjelaskan bahwa didalam pekerjaan audit internal yang dilaksanakan, auditor selalu menekankan kepada *auditee* agar meningkatkan terus kualitas pekerjaan operasional *auditee* melalui upaya-upaya efisiensi dan efektivitas yang harus dipenuhi auditee dalam mencapai tujuan operasional yang telah ditetapkan. Dalam setiap aktivitas organisasi, auditor internal harus mampu mendeteksi segala bentuk kecurangan termasuk kasus korupsi. Inspektorat daerah berfungsi sebagai auditor internal pemerintah yang memiliki tanggung jawab untuk menyelenggarakan kegiatan pengawasan umum pemerintah daerah.

Inspektorat daerah harus mampu menjadi pilar sebagai pengawal dalam pelaksanaan program pemerintah daerah yang terstruktur dan tercantum dalam anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD). Namun dalam kenyataannya Inspektorat di daerah belum begitu optimal dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya. Dalam kasus yang terjadi di berbagai daerah, menggambarkan kurangnya efektivitas auditor internal pemerintah daerah. *The Institute of Internal Auditor (IIA)* mendefinisikan efektivitas auditor internal sebagai derajat pengukuran sejauh mana pencapaian tujuan yang telah ditetapkan. Kerangka pemikiran yang akan digambarkan didalam penelitian yang akan dilakukan oleh peneliti dapat diilustrasikan dalam skema pada halaman selanjutnya yaitu:

Landasan Teori

- Kompetensi Auditor Internal: Narawi dalam Chr. Jimmy L. Gaol (2015: 44), Alvin A. Arens et. All (2013: 42), Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI), Barehi, Rosidi & Nurkholis (2017), Spencer dikutip oleh Sudarmanto (2014: 53), Mihret, James, Mula Vol.22 Issue:3 (2010).
- Kerjasama antara Auditor Internal dengan Auditor Eksternal: Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI), PSA No.33 (SA 332), Robert Kreitner & Angelo Kinicki (2014: 44), Awaluddin dalam Hasibuan (2011: 33), *Statement on Auditing Standards* (SAS) No.65, Standar Internasional dari Pemeriksaan (610- “*Consdering the work Internal Audit*”), *Statement of Internal Audit Standards* (SIAS) No.5 yang di terbitkan oleh IIA, Standar 2050 IIA “*Coordination dan Practice advisory 2050-1 coordination “ paragraph 1-5 dan 10.*
- Dukungan dari Pihak Manajemen untuk Audit Internal: Robbins dan Coulter (2014: 33), Abdullah (2014: 2), (ISPPIA standard 2010. AI), Agoes & Hoesada (2012: 58).
- Independensi Auditor Internal: Mulyadi (2014: 26), Hery (2010: 74), SPAP (2011) PSA No.4 (SA Seksi 220.1), Picket (2010: 340) dalam Usman (2016).
- Efektivitas Auditor Internal: Moore D. Kenneth dalam Moh Syarif (2015:1), *The Institute of Internal Auditor* (IIA), Seif (2017), Rahadhitya Vol.4 No.4 (2015), Cohen dan Sayag Vol. 20 No.54 (2010), Badara dan Saidin Vol.10, No.10 (2014), Barehi, Rosidi & Nurkholis Vol.12, No.1662-1666 (2017).



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.2.1. Pengaruh Kompetensi Auditor Internal Terhadap Efektivitas Auditor Internal

Menurut Narawi dalam Chr. Jimmy L. Gaol (2015: 44) Manusia yang bekerja di suatu organisasi (disebut juga personal tenaga kerja atau karyawan) yang melaksanakan atau melakukan suatu pekerjaan atau tugas yang dilandasi keterampilan, pengetahuan, serta didukung oleh sikap kerja yang dituntut oleh pekerjaan tersebut. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) memaparkan bahwa penugasan audit intern harus dilakukan dengan kompetensi dan kecermatan professional.

Adapun definisi kompetensi auditor internal menurut peneliti terdahulu yaitu Barehi, Rosidi & Nurkholis (2017) kompetensi adalah keterampilan yang cukup yang dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif, kompetensi auditor ini dituangkan ke pendidikan yang memadai dan pengalaman yang dimiliki oleh auditor selama melakukan tugas audit. Menurut penelitian Kumalaningsih (2017) seorang auditor internal haruslah memiliki kompetensi yang unggul seperti memiliki keterampilan dalam melakukan wawancara atau komunikasi dengan klien, keterampilan dalam menganalisis data yang diperoleh, melakukan pengujian terhadap temuannya, merekomendasikan hasil dan tindakan korektif, serta memiliki pengetahuan dan pengalaman kerja yang luas.

Menurut Mihret, James, Mula (2010) menyatakan bahwa kompetensi teknis dan pelatihan terus menerus dianggap penting untuk audit internal yang efektif. Dalam penelitian yang dilakukan oleh peneliti ini terdapat indikasi manajemen

dapat menjadi faktor yang mempengaruhi tingkat kompetensi audit internal menjadi kendala. Sehingga dari penelitian tersebut hasilnya berpengaruh positif terhadap efektivitas auditor internal dengan adanya kompetensi yang unggul dari tiap auditor internal. Berdasarkan teori penghubung di atas, maka dapat disimpulkan hipotesis:

H1: Kompetensi Auditor Internal berpengaruh positif signifikan terhadap Efektivitas Auditor Internal.

2.2.2. Pengaruh Kerjasama antara Auditor Internal dengan Auditor Eksternal

Menurut Michel A. West (2012: 29) mengungkapkan bahwa telah banyak peneliti yang membuktikan bahwa kerjasama secara berkelompok mengarah pada efisiensi dan efektivitas yang lebih baik dalam bekerja. Hal ini sangat berbeda dengan kerja yang dilaksanakan oleh perorangan. Kerjasama antara auditor internal dengan auditor eksternal terutama yang bergerak disektor publik harus didasarkan pada koordinasi sebab hal tersebut dapat meningkatkan nilai ekonomi, efisiensi dan efektivitas audit.

Didalam *Statement of Internal Audit Standards* (SIAS) No.5 yang di terbitkan oleh IIA juga tercantum pekerjaan audit internal dan eksternal itu harus di koordinasikan untuk memastikan cakupan audit yang memadai dalam meminimalkan duplikasi pekerjaan audit. Perlu melakukan koordinasi antar keduanya dalam hal pertemuan secara terus-menerus untuk menyelesaikan permasalahan perusahaan, pengaksesan program audit dan juga kertas kerja satu

sama lain, pertukaran laporan audit dan juga pemahaman teknik, metode dan istilah audit.

Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) menjelaskan bahwa tujuan dari koordinasi dengan auditor eksternal ialah untuk memastikan cakupan yang tepat dan meminimalkan pengulangan kegiatan. Menurut PSA No.33 (SA 332) auditor eksternal diperbolehkan memanfaatkan auditor internal untuk membantu langsung pelaksanaan audit. Didalam melaksanakan pekerjaannya, seorang auditor internal diharuskan melakukan komunikasi secara terus-menerus dengan pihak auditor eksternal (BPKP). Menurut *Standards of The Profesional Practice of Internal auditing 2050* menyatakan bahwa kepala eksekutif audit harus berbagi informasi dan mengkoordinasikan kegiatan dengan penyedia lain layanan pemastian dan layanan konsultasi, internal maupun eksternal untuk memastikan lingkup yang tepat dan meminimalkan duplikasi kegiatan

Penelitian yang dilakukan sebelumnya memperlihatkan bahwa hubungan kerjasama yang dilakukan oleh auditor internal dengan eksternal yang dilakukan secara tepat dapat meningkatkan perekonomian, efektivitas serta efisiensi audit. Dan dapat membantu pihak manajemen didalam memberikan pelayanan yang berkualitas tinggi kepada publik. Menurut Alzeban dan Sawan Vol.7 No.6 (2013) mengemukakan kerjasama yang kurang antara inspektorat, yang mana merupakan organisasi yang melakukan audit pada sektor pemerintahan, serta organisasi yang diaudit dipengaruhi oleh efektivitas auditor eksternal.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Badara dan Saidin (2014) menjelaskan bahwa hubungan kerjasama yang baik antara auditor internal &

eksternal berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal, hubungan ini mengacu tindakan berkumpul bersama antara auditor internal dan eksternal. Oleh sebab itu Kerjasama antara auditor internal dengan auditor eksternal harus didasarkan pada koordinasi sebab hal tersebut dapat meningkatkan nilai ekonomi, efisiensi dan efektivitas audit. Berdasarkan teori penghubung di atas, maka dapat disimpulkan hipotesis:

H2: Kerjasama antara Auditor Internal dengan Auditor Eksternal berpengaruh positif signifikan terhadap Efektivitas Auditor Internal.

2.2.3. Pengaruh Dukungan Pihak Manajemen untuk audit internal Terhadap Efektivitas Auditor Internal

Auditor internal diharapkan dapat menghasilkan tata kelola pemerintahan yang berkualitas tinggi, dan didalam pelaksanaannya tidak dapat terlepas dari pihak manajemen yang berperan sebagai auditee untuk ikut memastikan apakah fungsi audit internal sudah dilaksanakan dengan baik. Dukungan manajemen didalam setiap kegiatan audit internal dapat diwujudkan dan dilihat dari kebebasan yang diberikan kepada auditor internal untuk mendapatkan sumber yang memadai dalam rangka melaksanakan tugas dan tanggung jawab auditor.

Dukungan pihak manajemen terhadap audit internal sangat mempengaruhi efektivitas auditor internal. Hal tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Kumalaningsih (2017) mengemukakan dimana dukungan manajemen diperlukan untuk mendukung auditor internal agar dapat menjalankan tugas

pengauditannya secara efektif. Menurut Standar Audit Internal AAIPI (2014) Dukungan yang baik dapat berupa pengelolaan sumberdaya manusia, keuangan ataupun peralatan.

Dengan adanya dukungan yang dilakukan oleh pihak manajemen, maka auditor diharapkan dapat menjalankan kewajibannya dengan baik, sehingga mampu menghasilkan rekomendasi yang tepat sesuai dengan kebutuhan dan mampu memberikan nilai tambah untuk auditor internal. Manajemen juga memiliki tugas yang sangat penting didalam sebuah sektor pemerintahan yang mana merupakan pihak yang merespon dan menindaklanjuti hasil dari temuan serta rekomendasi yang diberikan oleh auditor internal.

Standar of The Proffesional Practice of Internal Auditing (SPPIA) memfokuskan pentingnya hubungan kerjasama antara audit internal dengan pihak manajemen organisasi. Manajemen yang ada dalam kasus ini ialah pegawai pemerintahan, yang diharuskan ikut terlibat langsung didalam perencanaan audit internal. Salah satu contoh keterlibatannya ialah dalam menanggapi dan memperhitungkan input dari auditor internal. Melalui tanggapan tersebut, auditor internal akan termotivasi untuk melakukan tugasnya dengan baik. Didalam penelitian yang dilakukan oleh Rahadhitya (2015) yang mengatakan bahwa dukungan manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas audit internal, ia mengatakan bahwa dukungan manajemen dapat mendorong proses audit internal sehingga efektivitas audit internal dapat meningkat.

Beberapa studi yang dilakukan sebelumnya menyatakan bahwa dukungan manajemen merupakan dorongan yang diberikan oleh pihak manajemen kepada setiap unit dalam proses perwujudan keberhasilan dalam organisasi. Dengan adanya dukungan manajemen dalam proses pengawasan internal, disaat bersamaan pula auditor haruslah menjaga dan membebaskan diri dari pengaruh manajemen dalam melaporkan temuan dan memberikan rekomendasi. Berdasarkan teori penghubung di atas, maka dapat disimpulkan hipotesis:

H3: Dukungan dari Pihak Manajemen untuk Audit Internal berpengaruh positif signifikan terhadap Efektivitas Auditor Internal.

2.2.4. Pengaruh Independensi Auditor Internal Terhadap Efektivitas Auditor Internal

Definisi independensi yang dikemukakan oleh Picket (2010: 340) dalam Usman (2016) Independensi auditor internal adalah bebas dari kondisi yang mengancam kemampuan dalam aktivitas audit internal atau kepala audit yang bertanggung jawab untuk melaksanakan audit internal secara objektif. Menurut salah seorang ahli, menyimpulkan bahwa independensi merupakan sikap yang tidak memihak atau kemampuan untuk bertindak berdasarkan integritas dan obyektivitas, bebas dari pengaruh siapapun. Apabila auditor internal tidak mempunyai sikap independensi dalam dirinya, maka laporan audit yang akan dihasilkan tidak akan sesuai dengan fakta yang sesungguhnya, sehingga laporan audit tidak akan bisa digunakan sebagai dasar didalam pengambilan keputusan.

Menurut penelitian Kumalaningsih (2017) mengatakan bahwa semakin tinggi independensi yang dimiliki oleh tiap audit internal akan meningkatkan efektivitas audit internal. Auditor harus berpihak kepada kebenaran yang factual (kebenaran yang disertai bukti dan data yang relevan dan otentik). Sehingga independensi sangat penting untuk dimiliki tiap audit internal dalam menjalankan tugas pengauditannya. Penelitian yang dilakukan oleh Usman (2015) yang mengatakan independensi berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas audit internal, ia mengatakan untuk mencapai kinerja audit yang baik dan efektif dalam menjalankan peran dan fungsinya, auditor dituntut untuk mematuhi ketentuan dan norma profesi yang berlaku, diantaranya ialah independensi.

Semakin independensi auditor yang melakukan audit, maka akan semakin efektif kinerja yang mereka hasilkan. Penjelasan diperkuat dengan penelitian Cohen dan Sayag (2010), Dellai dan Omri (2016) yang menyatakan bahwa independensi auditor internal berpengaruh positif terhadap efektivitas auditor internal. Berdasarkan teori penghubung di atas, maka dapat disimpulkan hipotesis:

H4: Independensi Auditor Internal berpengaruh positif signifikan terhadap Efektivitas Auditor Internal.

2.3. Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2013: 64) hipotesis diartikan sebagai jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah

penelitian sudah dinyatakan kedalam bentuk kalimat pertanyaan, berdasarkan rumusan masalah maka hipotesis penelitian ini ialah sebagai berikut:

- Hipotesis 1 : Kompetensi auditor internal berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas auditor internal.
- Hipotesis 2 : Kerjasama antara auditor internal dengan eksternal berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas auditor internal.
- Hipotesis 3 : Dukungan dari pihak manajemen untuk audit internal berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas auditor internal.
- Hipotesis 4 : Independensi auditor internal berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas auditor internal.