

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 penulis akan mengemukakan beberapa teori yang relevan dengan topik penelitian.

2.1.1 Audit Internal

2.1.1.1 Pengertian Audit Internal

Audit Internal memiliki peranan penting dalam keberhasilan sebuah perusahaan. Pada zaman modern seperti sekarang ini, perkembangan manajemen organisasi khususnya pada lembaga pemerintahan sangat memerlukan peran audit internal. Audit internal digunakan untuk mendukung keberhasilan manajemen organisasi sebagai fungsi *controlling* yang menjamin organisasi berjalan sesuai dengan perencanaan dan mengarah kepada tujuan.

The Institute of Internal Auditors (2017:29) yang terdapat dalam Standard for Professional Practice of Internal Auditing menyatakan, "Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate as a service to the organization."

Yang diterjemahkan, “Audit internal adalah fungsi penilaian independen yang didirikan dalam suatu organisasi untuk memeriksa dan mengevaluasi sebagai layanan bagi organisasi.”

Menurut Hiro Tugiman (2014:11), “Audit internal atau pemeriksaan internal adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan.”

Pengertian audit internal menurut *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)* (2013) adalah sebagai berikut:

“Audit internal adalah suatu proses yang dijalankan dewan direksi, manajemen, dan personil lainnya dari suatu organisasi didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian: 1) efektivitas dan efisiensi operasi; 2) keandalan laporan keuangan; dan 3) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.”

Menurut Sukrisno Agoes (2014:204) definisi audit internal yaitu:

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

Sedangkan Mulyadi (2010:29) menyatakan definisi audit internal yaitu:

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

Berdasarkan beberapa definisi di atas penulis dapat menarik kesimpulan bahwa audit internal adalah suatu kegiatan pemeriksaan dan penilaian yang dilakukan oleh seorang auditor internal secara independen dan objektif dalam menilai kegiatan-kegiatan yang dijalankan oleh suatu organisasi untuk membantu

pimpinan dan manajemen organisasi dalam melakukan pengendalian, meningkatkan efektivitas dan proses tata kelola suatu organisasi.

2.1.1.2 Fungsi Audit Internal

Ardeno Kurniawan (2012:53) mengungkapkan:

“Fungsi audit internal adalah memberikan berbagai macam jasa kepada organisasi termasuk audit kinerja dan audit operasional yang akan dapat membantu manajemen senior dan dewan komisaris di dalam memantau kinerja yang dihasilkan oleh manajemen dan para personil di dalam organisasi sehingga auditor internal dapat memberikan penilaian yang independen mengenai seberapa baik kinerja organisasi.”

Sedangkan Mulyadi (2010:211) mengungkapkan:

“(1) fungsi audit internal adalah menyelidiki dan menilai pengendalian internal dan efisiensi pelaksanaan fungsi berbagai tugas organisasi. Dengan demikian fungsi audit internal merupakan bentuk pengendalian yang fungsinya adalah untuk mengukur dan menilai efektivitas dari unsur-unsur pengendalian internal yang lain; (2) fungsi audit internal merupakan kegiatan penilaian bebas yang terdapat dalam penilaian organisasi, 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 tahapan kegiatan perusahaan, sehingga tidak hanya terbatas pada unit atas catatan akuntansi.”

Dari penjelasan di atas penulis dapat mengambil kesimpulan bahwa secara umum fungsi audit internal adalah untuk membantu manajemen organisasi dalam memberikan penilaian terhadap efektivitas dan efisiensi pengendalian internal yang ditetapkan dalam suatu organisasi dengan memberikan hasil berupa saran atau rekomendasi agar dapat meyakinkan dan memperbaiki pelaksanaan tugas dan tanggung jawab manajemen dalam mengurangi risiko-risiko, sehingga organisasi dapat berjalan dengan efektif dan efisien sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan untuk mencapai tujuannya.

2.1.1.3 Tujuan Audit Internal

Pada umumnya, pemeriksaan dan penilaian yang dilakukan audit internal memiliki tujuan untuk membantu dan mengawasi anggota organisasi khususnya pihak manajemen dalam memberikan pertanggung jawaban yang efektif dan sesuai dengan kebijakan yang ditetapkan, sehingga setiap anggota organisasi dapat saling bekerja sama satu sama lain.

Sukrisno Agoes (2014:205) mengungkapkan, “Tujuan audit internal adalah untuk membantu semua pimpinan perusahaan (manajemen) dalam menyelesaikan tanggung jawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, dan komentar mengenai kegiatan pemeriksaan.”

Sedangkan Hery (2010:39) mengungkapkan:

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

Berdasarkan penjelasan di atas penulis dapat menyimpulkan bahwa pada dasarnya tujuan audit internal adalah untuk membantu manajemen di dalam suatu organisasi agar dapat menjalankan tugas dan wewenangnya secara sistematis, efektif dan efisien dengan cara memberikan analisis, penilaian, rekomendasi, konsultasi dan informasi sehubungan dengan aktivitas yang diperiksanya. Diharapkan dengan adanya pemahaman yang baik mengenai tujuan dari audit internal, maka akan mendorong pimpinan dan anggota organisasi untuk memberikan dukungan sepenuhnya terhadap pelaksanaan fungsi audit internal.

2.1.1.4 Ruang Lingkup Audit Internal

Seorang auditor internal harus mematuhi dan mentaati standar serta kode etik profesi auditor termasuk di dalamnya adalah mengenai ruang lingkup (*scope*) audit internal dalam suatu organisasi dalam melaksanakan aktivitas pemeriksaan internal.

Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (2004:15) menyebutkan, “Dalam merencanakan penugasan, auditor internal harus mempertimbangkan sasaran penugasan, ruang lingkup penugasan, alokasi sumber daya penugasan, serta program kerja penugasan.”

Ruang lingkup pemeriksaan internal menilai keefektifan sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi serta kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan. Maka pemeriksaan internal harus:

1. *Me-review* keandalan (reliabilitas dan integritas), yaitu informasi finansial dan operasi serta cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklarifikasi dan melaporkan informasi tersebut.
2. *Me-review* berbagai sistem yang telah ditetapkan, yaitu untuk memastikan kesesuaian dengan berbagai kebijakan, rencana, prosedur, hukum dan peraturan yang dapat berakibat penting terhadap kegiatan organisasi, serta harus menentukan apakah organisasi telah mencapai kesesuaian dengan hal-hal tersebut.
3. *Me-review* berbagai cara yang dipergunakan, yaitu untuk melindungi harta dan bila dipandang perlu dan memverifikasi keberadaan harta-harta tersebut.
4. Menilai keekonomisan dan keefisienan penggunaan berbagai sumber daya.

5. *Me-review* berbagai operasi atau program, yaitu untuk menilai apakah hasilnya akan konsisten dengan tujuan dan sarana yang telah ditetapkan dan apakah kegiatan atau program tersebut dilaksanakan sesuai dengan yang direncanakan (Mulyadi, 2010:212).

2.1.1.5 Tanggung Jawab dan Wewenang Audit Internal

Seperti yang dijelaskan *The Institute of Internal Auditors* (2017:39) mengenai tujuan, wewenang dan tanggung jawab auditor internal:

“The purpose, authority, and responsibility of the internal auditing department should be defined in formal written document (charter). The director should seek approval of the charter by senior management as well as acceptance by board. The charter should: (a) establish the department’s position within the organization; (b) authorize access to access, personnel, physical properties relevant to performance of audits, (c) define the scope of internal auditing activities.”

Berdasarkan pengertian di atas maka tujuan, wewenang dan tanggung jawab tersebut harus didokumentasikan secara resmi dan tertulis atas persetujuan dari manajemen senior. Dokumen berisikan mengenai:

1. Keberadaan mengenai fungsi auditor internal dalam perusahaan,
2. Kewenangan melakukan hubungan dengan catatan dan dokumen, personil dan properti perusahaan yang berhubungan dengan pelaksanaan fungsi audit, dan
3. Ketentuan terhadap lingkup aktivitas audit.

Mengenai wewenang dan tanggung jawab audit internal, Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (2004:15) menyebutkan:

“Tujuan, kewenangan, dan tanggung jawab fungsi audit internal harus dinyatakan secara formal dalam Charter Audit Internal, konsisten dengan Standar Profesi Audit Internal (SPAI), dan mendapat persetujuan dari Pimpinan dan Dewan Pengawas Organisasi.”

Secara garis besar tanggung jawab seorang auditor internal di dalam melaksanakan tugasnya adalah sebagai berikut:

1. Memberikan informasi dan saran-saran kepada manajemen atau kelemahan-kelemahan yang ditemukannya.
2. Mengkoordinasikan aktivitas-aktivitas yang ada dalam perusahaan untuk mencapai tujuan audit dan tujuan organisasi atau perusahaan.

2.1.1.6 Aktivitas Audit Internal

Hery (2017:239) menyebutkan bahwa ktivitas audit internal pada dasarnya dapat digolongkan ke dalam 2 macam bentuk, yaitu:

1. *Financial Auditing*
2. *Operational Auditing*

Aktivitas audit internal tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. *Financial Auditing*

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

dari sistem pembukaan serta pembuatan laporan akan diperiksa dalam *financial auditing* ini.

2. *Operational Auditing*

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

2.1.1.7 Jenis-Jenis Auditor

Hery (2017:2) menyebutkan bahwa jenis auditor dapat dibedakan menjadi empat (4) jenis, yaitu:

1. Auditor Internal Pemerintah
2. Auditor Forensik
3. Auditor Internal
4. Auditor Eksternal

Jenis auditor tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Auditor Internal Pemerintah

Auditor Internal Pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan Negara pada instansi-instansi pemerintah. Di Indonesia, audit ini dilakukan oleh badan pemeriksaan keuangan (BPK). BPK tidak tunduk kepada pemerintah sehingga diharapkan dapat melakukan audit secara independen. Hasil audit 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 publik 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 pembuktian atas dugaan telah terjadinya tindakan *fraud* (kecurangan). Dalam praktik, penegak hukum sering meminta bantuan auditor untuk memberikan jasa audit terkait pengungkapan atas suatu kejahatan kerah putih (*white collar crime*) dan memberikan pernyataan pendapat sebagai seorang ahli di pengadilan. Jasa audit khusus tersebut dinamakan sebagai audit investigasi, dan dalam

perkembangannya lebih dikenal sebagai audit forensik mengingat subjeknya berhubungan dengan proses litigasi.

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 pekerjaan 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 juga sangat fokus terhadap kemungkinan terjadinya peristiwa-peristiwa di masa yang akan datang sebagai hasil dari evaluasi pengendalian internal yang dilakukan secara terus menerus.

4. Auditor Eksternal

Auditor eksternal sering disebut sebagai auditor independen atau akuntan publik bersertifikat (*certified public accountant*). Seorang auditor eksternal dapat bekerja sebagai pemilik sebuah kantor akuntan publik (KAP) atau sebagai anggotanya, beberapa auditor disebut “eksternal” atau “independen” karena mereka memang bukan merupakan karyawan dari entitas yang diaudit. 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. Laporan auditor eksternal berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, selain itu juga berupa *management letter* yang berisi pemberitahuan kepada pihak manajemen klien mengenai kelemahan-kelemahan yang ada dalam sistem pengendalian intern beserta saran perbaikannya.

2.1.1.8 Perbedaan Auditor internal dan Auditor Eksternal

Perbedaan auditor internal dan auditor eksternal menurut Hery (2017:34):

Tabel 2.1

Perbedaan Auditor internal dan Auditor Eksternal

Auditor Internal	Auditor Eksternal
Dilakukan oleh auditor internal yang merupakan orang dalam perusahaan (pegawai perusahaan).	Dilakukan oleh auditor eksternal (akuntan publik) yang merupakan orang luar perusahaan.
Pihak luar perusahaan menganggap auditor internal tidak independen (<i>inappearance</i>).	Auditor eksternal adalah pihak yang independen.
Tujuan pemeriksaan adalah untuk membantu manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab dengan memberikan analisis, penilaian, saran, dan komentar mengenai kegiatan yang diperiksanya.	Tujuan pemeriksaan adalah untuk memberikan pendapat/opini mengenai kewajaran laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen perusahaan (klien).

Auditor Internal	Auditor Eksternal
Laporan auditor internal tidak berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, tetapi, berupa temuan audit mengenai bentuk penyimpangan, kecurangan, kelemahan struktur pengendalian intern, beserta saran-saran perbaikan (rekomendasi).	Laporan audit eksternal berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, selain itu juga berupa <i>management letter</i> yang berisi pemberitahuan kepada pihak manajemen klien mengenai kelemahan-kelemahan dalam sistem pengendalian intern beserta saran perbaikannya.
Pemeriksaan berpedoman pada <i>Internal Auditing Standards</i> yang ditentukan oleh <i>Institute of Internal Auditors</i> , atau pada norma pemeriksaan internal yang ditentukan BPKP untuk pengawasan internal dalam lingkungan BUMN/BUMD.	Pemeriksaan eksternal dilakukan secara acak (<i>sampling</i>), mengingat keterbatasan waktu <i>audit fee</i> .
Penanggung jawab pemeriksaan intern tidak harus seorang <i>registered accountant</i> .	Pemeriksaan eksternal dipimpin oleh (penanggung jawabnya adalah) seorang akuntan publik yang terdaftar dan mempunyai nomor registrasi.
Tidak memerlukan <i>client representation letter</i> (surat perwakilan klien).	Sebelum menyerahkan laporannya, auditor eksternal terlebih dahulu harus meminta <i>client representation letter</i>

Auditor Internal	Auditor Eksternal
	(surat perwakilan klien).
Auditor internal tertarik pada kesalahan-kesalahan yang material maupun yang tidak material.	Auditor eksternal hanya tertarik pada kesalahan-kesalahan yang material, yang dapat mempengaruhi laporan keuangan.

Sumber: Hery (2017:34)

Walaupun auditor internal dan auditor eksternal sama-sama independen dalam menjalankan aktivitas jasanya, namun auditor internal tetap merupakan bagian yang integral (tidak dapat dipisahkan) dari struktur organisasi perusahaan, dimana perannya adalah memberikan pengawasan serta penilaian secara terus menerus. Auditor internal dikatakan independen jika mereka dapat menjalankan pekerjaannya secara bebas dan objektif.

2.1.2 Independensi Auditor

2.1.2.1 Pengertian Independensi Auditor

Kode Etik Akuntan menyebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya. Independensi memungkinkan auditor internal untuk membuat keputusan yang tidak bias dan tidak memihak dalam menjalankan tugasnya.

Hery (2016:266) menyatakan mengenai independensi auditor:

“Auditor internal harus mandiri dan terpisah dari berbagai kegiatan yang diperiksa. Auditor internal dianggap mandiri apabila dapat melaksanakan

pekerjaannya secara bebas dan objektif. Kemandirian auditor internal sangat penting terutama dalam memberikan penilaian yang tidak memihak (netral).”

Menurut Fitrawansyah (2014:47), “Independensi artinya bebas dari pengaruh baik terhadap manajemen yang bertanggung jawab atas penyusunan laporan maupun terhadap para pengguna laporan tersebut.”

Mulyadi (2010:26-27) menyatakan bahwa:

“Independensi adalah sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.”

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2011:74), *“Independency in auditing means holding an impartial view in the conduct of audit testing, evaluation of audit results, and the preparation of audit reports.”*

Yang diterjemahkan, “Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian dan penerbitan laporan audit.”

Sedangkan Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64) menyatakan, “Independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak dibawah pengaruh tekanan atau pihak tertentu dalam mengambil tindakan dan keputusan.”

Dari beberapa definisi di atas maka penulis dapat mengambil kesimpulan bahwa independensi auditor adalah sikap yang harus ada dalam diri auditor yang merupakan cara pandang dengan sikap berdiri sendiri, mandiri, tidak mudah dipengaruhi, bebas dari tekanan pihak manapun dan tidak memihak dalam

melakukan pengujian audit dan evaluasi atas hasil pengujian sehingga dapat memberikan nilai tambah bagi laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen.

2.1.2.2 Jenis-Jenis Independensi

Soekrisno Agoes (2014:34-35) menyebutkan bahwa pengertian independensi bagi eksternal auditor dan internal auditor dibagi menjadi tiga jenis independensi, yaitu:

1. *Independent in appearance*
2. *Independent in fact*
3. *Independent in mind*

Tiga jenis independensi tersebut dijelaskan sebagai berikut:

1. *Independent in appearance* (independensi dilihat dari penampilannya distruktur organisasi perusahaan)

In appearance, akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan.

2. *Independent in fact* (independen dalam kenyataan/dalam menjalankan tugasnya)

In fact, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesionalnya, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik profesionalnya, profesi akuntan publik dan standar professional akuntan publik. Jika tidak demikian, akuntan publik *in fact* tidak independen. *In fact* internal auditor bisa independen jika dalam menjalankan

tugasnya selalu memenuhi kode etik internal auditor dan jasa *professional practice framework of internal auditor*, jika tidak demikian internal auditor *in fact* tidak independen.

3. *Independent in mind* (independen dalam pikiran)

In mind, misalnya seorang auditor mendapatkan temuan audit yang memiliki indikasi pelanggaran atau korupsi atau yang memerlukan *audit adjustment* yang material. Kemudian dia berpikir untuk menggunakan *findings* tersebut untuk memeras *auditee* walaupun baru pikiran, belum dilaksanakan *in mind* auditor sudah kehilangan independensinya. Hal ini berlaku baik untuk akuntan publik maupun internal auditor.

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens (dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf, 2011:111) menyebutkan bahwa dalam independensi terdapat dua unsur, yaitu:

1. Independensi dalam fakta (*independence in fact*)
2. Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*)

Dua unsur independensi tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Independensi dalam fakta (*independence in fact*)

Independensi dalam fakta akan muncul ketika auditor secara nyata menjaga sikap objektif selama melakukan audit.

2. Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*)

Independensi dalam penampilan merupakan interpretasi orang lain terhadap independensi auditor tersebut.

2.1.2.3 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens (dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf, 2011:75) menyatakan bahwa ada lima yang mempengaruhi independensi, yaitu sebagai berikut:

1. Kepemilikan Finansial yang Signifikan.

Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misalnya pinjaman dan obligasi) dan kepemilikan dalam *instrument derivative* (misalnya opsi). Standar etika juga melarang auditor menduduki posisi sebagai penasihat, direksi, maupun memiliki saham yang jumlahnya signifikan di perusahaan klien.

2. Pemberian Jasa Non-Audit.

Konflik kepentingan yang paling nyata bagi Kantor Akuntan Publik dalam memberikan jasa non-audit pada kliennya terus menerus menjadi perhatian penting bagi para pembuat regulasi dan pengamat.

3. Imbalan Jasa Non-Audit dan Independensi.

Cara auditor untuk berkompetensi mendapatkan klien dan menetapkan imbalan jasa audit dapat memberikan implikasi penting bagi kemampuan auditor untuk menjaga independensi auditnya.

4. Tindakan hukum antara KAP dan Klien, serta Independensi.

Ketika terdapat tindakan hukum atau niat untuk memulai tindakan hukum antara sebuah KAP dengan kliennya, maka kemampuan KAP dan kliennya untuk tetap objektif dipertanyakan. Tindakan hukum oleh klien untuk jasa perpajakan atau jasa-jasa non-audit lainnya, atau tindakan melawan klien

maupun KAP oleh pihak lain tidak akan menurunkan independensi dalam pekerjaan audit.

5. Pergantian Auditor.

Riset dibidang audit mengindikasikan beragam alasan dimana manajemen dapat memutuskan untuk mengganti auditornya. Alasan-alasan tersebut termasuk mencari pelayanan dengan kualitas yang lebih baik, *opinion shopping*, dan mengurangi biaya.

2.1.2.4 Dimensi Independensi

Mautz dan Sharf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:7) menekankan bahwa ada tiga (3) jenis dari independensi, yaitu:

1. *Programming Independence*
2. *Investigative Independence*
3. *Reporting Independence*

Penjelasan dari tiga jenis independensi tersebut adalah sebagai berikut:

1. *Programming Independence*

Programming Independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik dan prosedur audit, dan berapa dalamnya teknik dan prosedur audit itu diterapkan.

2. *Investigative Independence*

Investigative Independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih area,

kegiatan, hubungan pribadi, dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini berarti, tidak boleh ada sumber informasi yang legitimasi (sah) yang tertutup bagi auditor.

3. *Reporting Independence*

Reporting Independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk menyajikan fakta yang terungkap dari pemeriksaan atau pemberian rekomendasi atau opini sebagai hasil pemeriksaan.

Berdasarkan tiga (3) dimensi independensi diatas, Mautz dan Sharaf (2011:7) mengembangkan petunjuk yang mengindikasikan apakah ada pelanggaran atas independensi. Mautz dan Sharaf menyarankan:

1. *Programming Independence*

- a. Bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksudkan untuk menghilangkan (*eliminate*), menentukan (*specify*) atau mengubah (*modify*) apapun dalam audit.
- b. Bebas dari intervensi apapun atau dari sikap tidak kooperatif yang berkenaan dengan penerapan prosedur audit yang dipilih.
- c. Bebas dari upaya pihak luar yang memaksakan pekerjaan audit itu di-*review* diluar batas-batas kewajaran dalam proses audit.

2. *Investigative Independence*

- a. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan.

- b. Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu *evidential metter* (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian).
- c. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
- d. Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan.

3. *Reporting Independence*

- a. Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan.
- b. Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.
- c. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun tidak disengaja di dalam pernyataan, fakta, opini dan rekomendasi dalam interpetasi.
- d. Bebas dari upaya untuk memveto (*judgement*) auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.

Petunjuk-petunjuk yang diberikan oleh Mautz dan Sharaft sangat jelas dan relevan untuk seorang auditor. Hal ini merupakan petunjuk-petunjuk yang menentukan apakah seorang auditor memang independen.

2.1.3 Komitmen Organisasi

2.1.3.1 Pengertian Komitmen Organisasi

Newstrom (2011:223) menyatakan, "Komitmen organisasional atau loyalitas pekerja adalah tingkatan dimana pekerja mengidentifikasi dengan organisasi dan ingin melanjutkan secara aktif berpartisipasi di dalamnya."

Allen dan Meyer dalam Darmawan (2013:169) menyatakan, "Komitmen organisasi adalah sebuah konsep yang memiliki tiga dimensi, yaitu komitmen afektif, berkelanjutan dan normatif."

Luthans dalam Kaswan (2015:152) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai, "*(1) a strong desire to remain a member of a particular organization; (2) a willingness to exert high levels of effort on behalf of the organization; and (3) a definite belief in, and acceptance of, the values and goals of the organization.*"

Yang diterjemahkan, "1) Keinginan kuat untuk tetap sebagai anggota organisasi tertentu; 2) Keinginan untuk berusaha keras sesuai keinginan organisasi; 3) Keyakinan tertentu, dan penerimaan nilai dan tujuan organisasi."

Menurut Kreitner dan Kinicki (2010:166), definisi komitmen organisasi:

"Komitmen adalah kesepakatan untuk melakukan sesuatu untuk diri sendiri, individu lain, kelompok atau organisasi. Sedangkan komitmen organisasional mencerminkan tingkatan keadaan dimana individu mengidentifikasi dirinya dengan organisasi dan terikat pada tujuannya."

Sedangkan Zurnali C. (2010:127) menyatakan bahwa:

"Komitmen organisasi adalah keadaan psikologi yang mengkarakteristikan hubungan karyawan dengan organisasi atau implikasinya yang mempengaruhi apakah karyawan akan tetap bertahan dalam organisasi atau tidak, yang teridentifikasi dalam tiga komponen yaitu komitmen afektif, komitmen kontinyu, dan komitmen normatif."

Berdasarkan penjelasan di atas, penulis menyimpulkan bahwa komitmen organisasi adalah suatu perilaku karyawan yang berkaitan dengan kepercayaan dan penerimaan yang kuat atas tujuan dan nilai-nilai organisasi, adanya kemauan untuk mengusahakan tercapainya kepentingan organisasi, dan keinginan untuk mempertahankan kedudukan sebagai anggota organisasi. Ini adalah sikap kerja yang penting karena orang-orang yang memiliki komitmen diharapkan dapat menunjukkan ketersediaannya untuk bekerja lebih keras demi mencapai tujuan organisasi dan memiliki hasrat yang lebih besar untuk tetap bekerja di suatu organisasi.

2.1.3.2 Dimensi dan Indikator Komitmen Organisasi

Allen dan Meyer dalam Darmawan (2013:169) mengungkapkan bahwa ada tiga (3) dimensi organisasi, yaitu:

1. Komitmen Afektif
2. Komitmen Berkelanjutan
3. Komitmen Normatif

Tiga (3) dimensi organisasi tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Komitmen Afektif (*affective commitment*) merupakan keterikatan emosional terhadap organisasi dan kepercayaan terhadap nilai-nilai organisasi. Indikator:
 - a. Keinginan berkarir di organisasi.
 - b. Rasa percaya terhadap organisasi.
 - c. Pengabdian kepada organisasi.

2. Komitmen berkelanjutan (*continuance commitment*) yang tinggi akan bertahan di organisasi, bukan karena alasan emosional, tetapi karena adanya kesadaran dalam individu tersebut akan kerugian yang akan dialami jika meninggalkan organisasi. Indikator:
 - a. Kecintaan pegawai kepada organisasi.
 - b. Keinginan bertahan dengan pekerjaannya.
 - c. Bersedia mengorbankan kepentingan pribadi.
 - d. Keterikatan pegawai kepada pekerjaan.
 - e. Tidak nyaman meninggalkan pekerjaan saat ini.

3. Komitmen normatif (*normative commitment*) merupakan suatu keharusan untuk tetap menjadi anggota organisasi karena alasan moral atau alasan etika. Indikator:
 - a. Kesetiaan terhadap organisasi.
 - b. Kebahagiaan dalam bekerja.
 - c. Kebanggaan bekerja pada organisasi.

2.1.3.3 Perilaku Komitmen Organisasi

Spencer dan Spencer dalam Kaswan (2015:127) menyebutkan bahwa perilaku komitmen organisasi adalah sebagai berikut:

1. Usaha Aktif

Melakukan usaha aktif agar selaras dengan berpakaian dengan tepat, dan menghargai norma-norma organisasi.

2. Menjadi Model “*Organizational Citizenship Behaviors*”

Menunjukkan loyalitas, kemauan, membantu kolega menyelesaikan tugasnya, menghargai mereka yang memiliki otoritas.

3. Kesadaran terhadap Tujuan

Menyatakan komitmen; memahami dan secara aktif mendukung misi dan sasaran organisasi; mengaitkan tindakan dan prioritasnya untuk memenuhi kebutuhan organisasi; memahami kebutuhan untuk kerjasama untuk mencapai tujuan organisasi yang lebih besar.

4. Melakukan Pengorbanan Personal atau Professional

Mendahulukan kebutuhan organisasi di atas kebutuhan sendiri; melakukan pengorbanan pribadi untuk memenuhi kebutuhan organisasi di atas identitas dan prefensi professional dan kepentingan keluarga.

5. Membuat Keputusan yang Tidak Populer

Mendukung keputusan yang menguntungkan organisasi meskipun mereka tidak populer, atau kontroversial.

6. Mengorbankan Kebaikan Unit Sendiri Untuk Organisasi

Mengorbankan kepentingan jangka pendek departemennya sendiri untuk kebaikan jangka panjang organisasi; meminta orang lain melakukan pengorbanan untuk memenuhi kebutuhan organisasi yang lebih besar.

Gibson et al dalam Kaswan (2015:128-130) menyatakan bahwa komitmen terhadap organisasi mencakup tiga sikap, yaitu:

1. Perasaan mengidentifikasi diri dengan tujuan organisasi.
2. Perasaan terlibat dalam tugas-tugas organisasi.
3. Perasaan loyal terhadap organisasi.

Adapun pengertian ketiga sikap di atas dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Identifikasi Organisasi

Konsep identifikasi organisasi (IO) telah diajukan sebagai cara untuk menangani aspek-aspek organisasi yang sangat mendasar dan berkaitan dengan emosi. IO memiliki akar dalam teori identitas sosial. Teori ini terdiri atas tiga proposisi: (1) Orang menghargai dan mencari penghargaan diri, (2) keanggotaan kelompok memainkan peran dalam konsep diri seseorang, dan (3) individu berusaha mempertahankan identitas sosialnya yang positif dengan membuat perbedaan yang menyenangkan di antara kelompok sosialnya sendiri dengan kelompok sosial orang lain (Van Dick, 2004 dalam Landy & Conte, 2013). Sedangkan Kreiner dan Ashforth (2004) menunjukkan ada empat variasi identifikasi:

a. Identifikasi

Individu mendefinisikan dirinya menurut atribut atau ciri-ciri organisasinya.

b. Disidentifikasi

Individu mengidentifikasi dirinya sebagai orang yang tidak memiliki atribut organisasi.

c. Ambivalensi

Individu mengidentifikasi dirinya dengan sebagian atribut organisasi, tetapi menolak aspek-aspek lain.

d. Identifikasi Netral

Individu tetap secara agresif netral, tidak melakukan identifikasi dan juga tidak melakukan disidentifikasi dengan atribut organisasinya (Misalnya, saya tidak memihak, saya hanya melakukan pekerjaan).

2. Keterlibatan

Sikap lain dari komitmen adalah keterlibatan kerja, yang mengukur tingkat identifikasi psikologis orang terhadap pekerjaannya dan menganggap tingkat kinerjanya penting bagi harga dirinya. Pegawai dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi secara kuat melakukan identifikasi dan peduli terhadap jenis pekerjaan yang dilakukannya (Robbins & Judge, 2013). Lebih dari itu, pegawai dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi menunjukkan kemauan bekerja melebihi harapan untuk menyelesaikan proyek khusus.

3. Loyalitas

Loyalitas berarti rencana pegawai bertahan dengan perusahaan/ organisasi saat ini selama lebih dari dua tahun dan bersedia melindungi dan menyelamatkan muka untuk orang/pegawailain. Loyalitas merupakan salah satu dimensi utama yang merupakan konsep kepercayaan. Loyalitas mungkin dipengaruhi oleh beberapa isu, seperti tunjangan dan gaji/upah, lingkungan kerja, kepuasan kerja, dan pelanggan.

2.1.3.4 Menciptakan Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi timbul secara bertahap dalam diri pribadi karyawan. Berawal dari kebutuhan pribadi terhadap organisasi, kemudian beranjak menjadi

kebutuhan bersama, dan rasa memiliki dari para anggota (karyawan) terhadap organisasi.

Mangkunegara (2012:176) mengungkapkan:

“Ada tiga (3) pilar dalam menciptakan komitmen organisasi, yaitu: (1) adanya perasaan untuk menjadi bagian dari organisasi (*a sense of belonging to the organization*); (2) adanya keterkaitan atau kegairahan terhadap pekerjaan (*a sense of excitement in the job*); (3) pentingnya rasa memiliki (*ownership*).”

Adapun penjelasan dari tiga pilar di atas:

1. Adanya perasaan untuk menjadi bagian dari organisasi (*a sense of belonging to the organization*). Untuk menciptakan rasa memiliki tersebut, maka salah satu pihak dalam manajemen harus mampu membuat karyawan:
 - a. Mampu mengidentifikasi dirinya terhadap organisasi.
 - b. Merasa yakin bahwa apa yang dilakukannya atau pekerjaannya adalah berharga bagi organisasi.
 - c. Merasa nyaman dengan organisasi tersebut.
 - d. Merasa mendapat dukungan yang penuh dari organisasi dalam bentuk misi yang jelas (apa yang direncanakan untuk dilakukan), nilai-nilai yang ada (apa yang diyakini sebagai hal yang penting oleh manajemen), norma-norma yang berlaku (cara-cara yang berperilaku bisa diterima oleh organisasi).
2. Adanya keterkaitan atau kegairahan terhadap pekerjaan (*a sense of excitement in job*). Perasaan seperti ini dapat dimunculkan dengan cara:
 - a. Mengenali faktor-faktor motivasi intrinsik dalam mengatur desain pekerjaan (*job design*).
 - b. Kualitas kepemimpinan.

- c. Kemampuan dari manajer dan supervisor untuk mengenali bahwa komitmen karyawan bisa ditingkatkan jika ada perhatian terus menerus, memberi delegasi atas wewenang serta memberi kesempatan dan ruang yang cukup bagi karyawan untuk menggunakan keterampilan dan keahlian secara maksimal.
3. Penting rasa memiliki (*ownership*). Rasa memiliki bisa muncul jika karyawan merasa bahwa mereka benar-benar diterima menjadi bagian atau kunci penting dari organisasi. Konsep penting dari *ownership* akan meluas dalam bentuk partisipasi dalam membuat keputusan-keputusan dan mengubah praktek yang pada akhirnya akan mempengaruhi keterlibatan karyawan. Jika karyawan merasa dilibatkan dalam membuat keputusan dan jika mereka merasa ide-idenya didengar dan merasa telah memberikan kontribusi pada hasil yang dicapai, maka mereka akan cenderung memberikan keputusan-keputusan atau masukan yang dimiliki, hal ini dikarenakan mereka dilibatkan dan bukan dipaksa.

2.1.4 Pemahaman *Good Governance*

2.1.4.1 Konsep *Good Governance*

Kata *governance* dan *government* sering disalah artikan dan digunakan secara tumpang tindih. Rewansyah (2010:80) menjelaskan bahwa meskipun antara dua kata tersebut terdapat hubungan yang erat, tetapi pengertian yang terkandung dalam kata *governance* jauh lebih luas dari kata *government* meskipun kata asalnya sama, yaitu *to govern*.

Padanan kata *governance* dalam Bahasa Indonesia adalah penabdiran, berarti: pemerintahan, pengelolaan. Dasar kata dari penabdiran adalah tabdir, dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia diartikan sebagai: perihal mengurus atau mengatur (memimpin, mengelola); pemerintahan; administrasi Negara (publik). Penabdir berarti: penyelenggara, pengurus, dan pengelola.

Dalam bahasa Indonesia umumnya kata *government* diterjemahkan sebagai pemerintah atau sama maknanya dengan penabdir, namun kata penabdiran kurang familiar ditelinga masyarakat. Pemerintah atau *government* dalam bahasa Inggris diartikan sebagai: “*the authoritative direction and administration of the affairs of men/women in nation, state, city, etc.*” Atau dalam bahasa Indonesia berarti: “pengarahan dan administrasi yang berwenang atas kegiatan orang-orang dalam sebuah Negara, Negara bagian, atau kota dan sebagainya.

Sedangkan istilah “kepemerintahan” atau dalam bahasa Inggris: “*Governance*” yaitu: “*the act, fact, manner of governing,*” berarti: “tindakan, fakta, pola, dan kegiatan atau penyelenggaraan pemerintahan.” Dengan demikian “*governance*” adalah suatu kegiatan (proses), sebagaimana dikemukakan oleh UNESCAP (2009:1) yang mendefinisikan *governance* sebagai: “*Governance means the process of decision-making and the process by which decisions are implemented (or not implemented).*” Tata kelola (*governance*) merupakan proses pengambilan keputusan dan proses dengan mana keputusan tersebut akan diimplementasikan (atau tidak diimplementasikan).

2.1.4.2 Pengertian *Good Governance*

Good governance sering diartikan sebagai tata kelola pemerintahan yang baik. Menurut Peraturan Pemerintah No. 101 Tahun 2000 tentang Pendidikan dan Pelatihan Jabatan Pegawai Negeri Sipil Pasal 2 Ayat (4), pengertian *good governance* adalah pemerintahan yang mengembangkan dan menetapkan prinsip-prinsip profesionalitas, akuntabilitas, transparansi, pelayanan prima, demokrasi, efisiensi, efektivitas, supremasi hukum dan dapat diterima oleh seluruh masyarakat.

Dalam publikasi yang diterbitkan oleh sekretariat *Partnership for Governance*, menyebutkan, “*Good governance is a concensus reached by government, citiziens and the privat sector for the adminstration of country or state.*”

Yang diterjemahkan, “Kepemerintahan yang baik itu adalah suatu kesepakatan menyangkut pengaturan negara yang diciptakan bersama oleh pemerintah, masyarakat madani dan sektor swasta.”

Menurut *Indonesia Institute Corporate Governance* (2007:167), “*Good governance* adalah tata kelola yang baik pada suatu usaha yang dilandasi oleh etika profesional dalam berusaha atau berkarya.”

Sedangkan Ulum dan Sofyani (2016:34) menyebutkan, “*Good governance* meliputi seluruh aspek kehidupan berupa hukum, politik, ekonomi, dan sosial. *Good governance* sangat berhubungan erat dengan penyelenggaraan kekuasaan Negara baik eksekutif, legislatif, dan yudikatif.”

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa *good governance* merupakan tata kelola pemerintahan yang baik yang didukung oleh prinsip-prinsip yang menghasilkan pengaturan yang diciptakan bersama oleh pemerintah, masyarakat madani dan sektor swasta.

2.1.4.3 Prinsip-prinsip *Good Governance*

Kunci utama untuk memahami *good governance* atau pemerintahan yang baik adalah pemahaman atas prinsip-prinsip yang terdapat di dalamnya. Bertolak dari prinsip-prinsip ini akan didapatkan tolak ukur kinerja suatu pemerintahan. Baik buruknya pemerintahan bisa dinilai bila ia telah bersinggungan dengan semua unsur prinsip-prinsip *good governance*.

Berdasarkan UU Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara Yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme, yang dikutip oleh Rewansyah (2010:99), menetapkan tujuh asas penyelenggaraan negara yang baik, yaitu:

1. Asas kepastian Hukum
2. Asas tertib penyelenggaraan negara
3. Asas kepentingan umum
4. Asas keterbukaan
5. Asas proporsionalitas
6. Asas profesionalitas
7. Asas akuntabilitas

Asas-asas tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Asas kepastian Hukum, yaitu asas yang mengutamakan landasan peraturan perundang-undangan, kepatutan, dan keadilan dalam setiap kebijakan penyelenggaraan negara.
2. Asas tertib penyelenggaraan negara, yaitu asas yang mengutamakan keteraturan, keserasian dan keseimbangan dalam pengendalian dan penyelenggaraan negara.
3. Asas kepentingan umum, yaitu asas yang mendahulukan kesejahteraan umum dengan yang aspiratif, akomodatif dan selektif.
4. Asas keterbukaan, yaitu asas yang membuka diri terhadap hak masyarakat untuk memperoleh informasi yang benar, jujur dan tidak diskriminatif tentang penyelenggaraan negara dengan tetap memperhatikan perlindungan atas hak asasi pribadi, golongan dan rahasia negara.
5. Asas proporsionalitas, yaitu asas yang mengutamakan keseimbangan antara hak dan kewajiban penyelenggara negara.
6. Asas profesionalitas, yaitu asas yang mengutamakan keahlian yang berlandaskan kode etik dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
7. Asas akuntabilitas, yaitu asas dimana setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggaraan negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat atau rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Utomo (2012:186) menyebutkan bahwa terdapat 5 (lima) unsur utama atau indikator yang harus dipenuhi dan dituntut untuk terbentuknya *good governance*, yaitu:

1. Supremasi Hukum (*Rule of Law*)
2. Akuntabilitas (*Accountability*)
3. Transparan (*Openness*)
4. Profesionalisme (*Professionalism*)
5. Partisipasi (*Participation*)

Unsur-unsur utama tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Supremasi Hukum (*Rule of Law*), berarti terjamin adanya kepastian hukum dan rasa keadilan bagi masyarakat maupun pihak swasta terhadap setiap kebijakan publik yang dibuat dan dilaksanakan.
2. Akuntabilitas (*Accountability*), bermakna mampu bertanggung jawab dan mempertanggung jawabkan segala aktivitas yang dilakukannya. Terutama dalam pemerintahan yang demokratis atau *governance* ini, bertanggung jawab dan mempertanggung jawabkan kepada masyarakat.
3. Transparan (*Openness*), berarti tidak saja mengarah adanya kejelasan mekanisme formulasi, implementasi dan evaluasi terhadap kebijakan, program atau aktivitas, tetapi juga terbukanya kesempatan bagi masyarakat untuk mengajukan tanggapan, usul, maupun kritik.
4. Profesionalisme (*Professionalism*), mengarah kepada baik *skill*, kemampuan maupun kompetensi yang harus dimiliki oleh semua komponen atas tanggung jawab dan tugas yang dibebankan kepadanya.

5. Partisipasi (*Participation*), memiliki makna, terbentuknya akses bagi seluruh komponen atau lapisan untuk ikut serta atau terlibat dalam pembuatan keputusan atau kebijakan.

Dalam penelitian ini, penulis memutuskan untuk menyederhanakan prinsip-prinsip yang ada untuk digunakan sebagai fokus penelitian berdasarkan lima (5) prinsip utama *good governance* seperti yang diungkapkan oleh Utomo, yaitu Supremasi Hukum (*Rule of Law*), Akuntabilitas (*Accountability*), Transparan (*Openness*), Profesionalisme (*Professionalism*) dan Partisipasi (*Participation*). Penulis memilih prinsip yang dikemukakan oleh Utomo dikarenakan prinsip-prinsip tersebut merupakan generalisasi dari prinsip-prinsip yang diungkapkan ahli dan lembaga lain.

2.1.4.4 Aktor-aktor *Good Governance*

United Nation Development Program (UNDP) merumuskan bahwa setidaknya ada tiga pihak yang berperan sebagai actor atau pelaku dalam *good governance*, yaitu:

1. Negara atau pemerintah
2. Sektor privat (sektor swasta atau dunia usaha)
3. Masyarakat sipil (*civil society*)

Setiap pelaku tersebut memiliki peran masing-masing demi terbentuknya *good governance*. Secara umum, pemerintah berperan untuk menciptakan lingkungan politik dan hukum yang kondusif, sedangkan sektor privat atau swasta memiliki peran untuk menggerakkan dunia usaha sehingga dapat memberikan

lapangan pekerjaan dan pendapatan. Sementara masyarakat sipil berperan untuk memfasilitasi interaksi-interaksi sosial politik dan mobilitas kelompok-kelompok masyarakat untuk berpartisipasi dalam aktivitas politik, ekonomi, sosial dan budaya. Ketiga lembaga di atas merupakan pendukung utama dalam terciptanya *good governance*.

Rewansyah (2010:101) menjelaskan bahwa meskipun pelaku-pelaku *good governance* ini memiliki ideologi yang berbeda-beda dimana Negara (pemerintah) adalah kekuasaan, ideologi swasta adalah kapital (modal), dan ideologi masyarakat madani adalah demokrasi dan kebebasan, tetapi mereka harus dapat bekerja sama (berkolaborasi), bukan hanya untuk mencapai tujuan masing-masing melainkan untuk mencapai tujuan yang lebih tinggi, tujuan kehidupan berbangsa dan bernegara, yaitu membentuk masyarakat bangsa yang adil dan sejahtera.

3.1.1 Kinerja Auditor Internal

2.1.5.1 Pengertian Kinerja Auditor Internal

Wibowo (2016:7) mengemukakan, “Kinerja adalah tentang melakukan pekerjaan dan hasil yang dicapai dari pekerjaan tersebut.”

I Gusti Agung Rai (2010:40) mengemukakan definisi kinerja auditor:

“Kinerja auditor merupakan hasil evaluasi terhadap pekerjaan yang telah dilakukan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan bersama dalam menjalankan tugasnya sesuai dengan kemampuan, komitmen dan tanggungjawab yang diberikan kepadanya.”

Sedangkan Goldwasser dalam Fanani dkk (2008) menyatakan, “Kinerja auditor merupakan perwujudan kerja yang dilakukan dalam rangka mencapai hasil kerja yang lebih baik atau lebih menonjol ke arah tercapainya tujuan organisasi.”

Pencapaian kinerja auditor yang lebih baik harus sesuai dengan standar dan kurun waktu tertentu, yaitu:

1. Kualitas kerja, yaitu mutu penyelesaian pekerjaan dengan bekerja berdasar pada seluruh kemampuan dan keterampilan, serta pengetahuan yang dimiliki oleh auditor.
2. Kuantitas kerja, yaitu jumlah hasil kerja yang dapat diselesaikan dengan target yang menjadi tanggung jawab pekerjaan auditor, serta kemampuan untuk memanfaatkan sarana dan prasarana penunjang pekerjaan.
3. Ketepatan waktu, yaitu ketepatan penyelesaian pekerjaan sesuai dengan waktu yang tersedia.

Menurut I Wayan Sudiksa dan I Made Karya (2016), “Kinerja internal auditor merupakan pekerjaan penilaian yang bebas (independen) di dalam suatu organisasi untuk meninjau kegiatan-kegiatan perusahaan guna memenuhi kebutuhan pimpinan.”

Berdasarkan uraian di atas, penulis dapat menyimpulkan bahwa kinerja auditor internal merupakan hasil yang dicapai oleh seorang auditor internal dalam menjalankan tugas yang dibebankan kepadanya dalam kurun waktu tertentu.

2.1.5.2 Standar Kinerja Auditor Internal

Auditor internal dalam melaksanakan pemeriksaannya harus mematuhi berbagai peraturan yang berlaku untuk mendapatkan hasil pemeriksaan yang diinginkan, Terdapat standar yang berlaku untuk seorang auditor internal, salah

satunya adalah standar kinerja auditor. Auditor dapat dikatakan kinerjanya baik jika memenuhi standar kinerja yang berlaku.

Berikut merupakan standar kinerja auditor internal dan penjelasannya menurut *The Institute of Internal Auditor* (2017:22):

1. Mengelola Aktivitas Audit Internal
2. Sifat Dasar Pekerjaan
3. Perencanaan Penugasan
4. Pelaksanaan Penugasan
5. Komunikasi Hasil Penugasan
6. Pemantauan Perkembangan
7. Komunikasi Penerimaan Risiko

Berikut merupakan penjelasan standar kinerja auditor internal di atas:

1. Mengelola Aktivitas Audit Internal

Kepala audit internal harus mengelola aktivitas audit internal secara efektif untuk meyakinkan bahwa aktivitas tersebut memberikan nilai tambah bagi organisasi.

- a. Perencanaan

Kepala audit internal harus menyusun perencanaan berbasis risiko (*risk-based plan*) untuk menetapkan prioritas kegiatan aktivitas audit internal sesuai dengan tujuan organisasi.

- b. Komunikasi dan Persetujuan

Kepala audit internal mengkomunikasikan rencana aktivitas audit internal, termasuk perubahan interim yang signifikan, kepada manajemen senior

dan dewan untuk disetujui. Kepala audit internal juga harus mengkomunikasikan dampak dari keterbatasan sumber daya.

c. Pengelolaan Sumber Daya

Kepala audit internal harus memastikan bahwa sumber daya audit internal telah sesuai, memadai, dan dapat digunakan secara efektif dalam rangka pencapaian rencana yang telah disetujui.

d. Kebijakan dan Prosedur

Kepala audit internal harus menetapkan kebijakan dan prosedur untuk mengarahkan/memandu aktivitas audit internal.

e. Laporan kepada manajemen senior dan dewan

Kepala audit internal harus melaporkan secara periodik kinerja aktivitas audit internal terhadap rencananya dan kesesuaiannya dengan Kode Etik dan Standar. Laporan tersebut juga harus mencakup risiko signifikan, permasalahan tentang pengendalian, risiko terjadinya kecurangan, masalah tata kelola, dan hal lainnya yang memerlukan perhatian darimanajemen senior dan/atau dewan.

2. Sifat Dasar Pekerjaan

Aktivitas audit internal harus melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi peningkatan proses tata kelola, pengelolaan risiko, dan pengendalian organisasi dengan menggunakan pendekatan yang sistematis, teratur, berbasis risiko. Kredibilitas dan nilai audit internal terwujud ketika auditor bersikap proaktif dan evaluasi mereka memberikan pandangan baru dan mempertimbangkan dampak masa depan.

a. Tata kelola

Aktivitas audit internal harus menilai dan memberikan rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses tata kelola organisasi.

b. Pengelolaan Risiko

Aktivitas audit internal dapat memperoleh informasi untuk mendukung penilaian tersebut dari berbagai penugasan. Hasil berbagai penugasan tersebut, apabila dilihat secara bersamaan, akan memberikan pemahaman proses pengelolaan risiko organisasi dan efektivitasnya. Proses pengelolaan risiko dipantau melalui aktivitas manajemen yang berkelanjutan, evaluasi terpisah, atau keduanya.

c. Pengendalian

Aktivitas audit internal harus membantu organisasi memelihara pengendalian yang efektif dengan cara mengevaluasi efisiensi dan efektivitasnya serta mendorong pengembangan berkelanjutan.

3. Perencanaan Penugasan

Auditor internal harus menyusun dan mendokumentasikan rencana untuk setiap penugasan yang mencakup tujuan penugasan, ruang lingkup, waktu, dan alokasi sumber daya. Rencana penugasan harus mempertimbangkan strategi organisasi, tujuan dan risiko-risiko yang relevan untuk penugasan itu.

a. Tujuan Penugasan

Tujuan harus ditetapkan untuk setiap penugasan:

- 1) Auditor internal harus melakukan penilaian pendahuluan terhadap risiko terkait dengan kegiatan yang di-*review*.

- 2) Auditor internal harus mempertimbangkan kemungkinan timbulnya kesalahan yang signifikan, kecurangan, ketidaktaatan, dan eksposur lain pada saat menyusun tujuan penugasan,
- 3) Kriteria yang memadai diperlukan untuk mengevaluasi tata kelola, pengelolaan risiko, dan pengendalian.

b. Ruang Lingkup Penugasan

Ruang lingkup penugasan yang ditetapkan harus memadai untuk dapat mencapai tujuan penugasan.

c. Alokasi Sumber Daya Penugasan

Auditor internal harus menentukan sumber daya yang sesuai dan memadai untuk mencapai tujuan penugasan, berdasarkan evaluasi atas sifat dan tingkat kompleksitas setiap penugasan, keterbatasan waktu, dan sumber daya yang dapat digunakan.

d. Program Kerja Penugasan

Auditor internal harus menyusun dan mendokumentasikan program kerja untuk mencapai tujuan penugasan.

4. Pelaksanaan Penugasan

Auditor internal harus mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi, dan mendokumentasikan informasi yang memadai untuk mencapai tujuan penugasan.

a. Pengidentifikasian Informasi

Auditor internal harus mengidentifikasi informasi yang memadai, handal, relevan, dan berguna untuk mencapai tujuan penugasan.

b. Analisis dan Evaluasi

Auditor internal harus mendasarkan hasil penugasannya pada analisis dan evaluasi yang sesuai.

c. Pendokumentasian Informasi

Auditor internal harus mendokumentasikan informasi yang memadai, handal, relevan dan berguna untuk mendukung kesimpulan dan hasil penugasan.

d. Supervisi Penugasan

Setiap penugasan harus di supervisi dengan tepat untuk memastikan bahwa sasaran tercapai, kualitas terjamin, dan staf teredukasi.

5. Komunikasi Hasil Penugasan

Auditor internal harus mengkomunikasikan hasil penugasannya.

a. Kriteria Komunikasi

Komunikasi harus mencakup tujuan, ruang lingkup dan hasil penugasan. Komunikasi akhir hasil penugasan harus memuat kesimpulan yang dapat diterapkan, termasuk rekomendasi dan/atau tindak perbaikan yang dapat diterapkan. Apabila memungkinkan, pendapat auditor internal semestinya diberikan. Suatu pendapat harus mempertimbangkan ekspektasi manajemen senior dan dewan, serta pemangku kepentingan lain, dan harus didukung dengan informasi yang cukup, handal, relevan dan bermanfaat.

b. Kualitas Komunikasi

Komunikasi yang disampaikan harus akurat, objektif, jelas, ringkas, lengkap, dan tepat waktu.

c. Pengungkapan atas Penugasan yang Tidak Patuh terhadap Standar

Apabila ketidakpatuhan terhadap Kode Etik atau Standar mempengaruhi suatu penugasan, komunikasi hasil penugasan harus mengungkapkan:

- 1) Prinsip-prinsip atau aturan-aturan perilaku pada Kode Etik atau Standar yang tidak sepenuhnya dipatuhi,
- 2) Alasan ketidakpatuhan,
- 3) Dampak ketidakpatuhan tersebut terhadap penugasan dan hasil penugasan yang dikomunikasikan.

d. Penyampaian Hasil Penugasan

Kepala audit internal harus mengkomunikasikan hasil penugasan kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

e. Pendapat Umum

Apabila terdapat pendapat umum, maka pendapat tersebut harus memperhatikan strategi, sasaran, dan risiko-risiko organisasi dan ekspektasi manajemen senior dan dewan, serta pemangku kepentingan lainnya. Pendapat umum harus didukung oleh informasi yang cukup, reliabel, relevan dan bermanfaat.

6. Pemantauan Perkembangan

Kepala audit internal harus menetapkan dan memelihara sistem untuk memantau disposisi atas hasil penugasan yang telah dikomunikasikan kepada manajemen.

- a. Kepala audit internal harus menetapkan proses tindak lanjut untuk memantau dan memastikan bahwa manajemen senior telah melaksanakan

tindakan perbaikan secara efektif, atau menerima risiko untuk tidak melaksanakan tindakan perbaikan.

- b. Aktivitas audit internal harus memantau disposisi hasil penugasan konsultasi untuk memantau tindakan perbaikan yang telah dilakukan oleh klien sesuai dengan hasil kesepakatan penugasan konsultasi.

7. Komunikasi Penerimaan Risiko

Dalam hal ini kepala audit internal menyimpulkan bahwa manajemen telah menanggung risiko yang tidak dapat ditanggung oleh organisasi, Kepala audit internal harus membahas masalah ini dengan manajemen senior. Jika kepala audit internal meyakini bahwa permasalahan tersebut belum terselesaikan, maka kepala audit internal harus mengkomunikasikan hal tersebut kepada dewan.

2.1.5.3 Prinsip-prinsip dan Kode Etik Auditor Internal

Definisi dari etika dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, “Etika adalah kumpulan asas atau nilai berkenaan dengan akhlak, nilai mengenai benar dan salah yang dianut suatu golongan atau masyarakat.”

Dalam *Chartered Institute of Internal Auditors for the Professional Practice of Internal Auditing* (2013:7) dikemukakan, “*A code of ethics is necessary and appropriate for the profession of internal auditing, founded as it is on the trust placed in its objective assurance about risk management, control dan governance.*”

Yang diterjemahkan, “Bagi profesi audit internal, kode etik merupakan hal yang sangat penting dan diperlukan dalam pelaksanaan tugas profesional terutama yang menyangkut manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola.”

Menurut Konsorsium Organisasi Profesi Audit (2004:28), “Kode etik adalah prinsip-prinsip yang relevan terhadap profesi dan praktek-praktek internal auditing, serta aturan.”

Kode etik menetapkan standar profesi dan menetapkan dasar bagi pelaksanaannya. Kode etik menghendaki standar yang tinggi bagi kejujuran, sikap objektif, ketekunan dan loyalitas yang harus dipenuhi oleh auditor. Para auditor wajib menjalankan tanggungjawab profesinya dengan bijaksana, penuh martabat, dan kehormatan.

Manfaat kode etik menurut Duska dan Duska yang dikutip oleh Soekrisno Agoes (2014:175) yaitu:

1. Dapat memberikan motivasi melalui penggunaan tekanan dari rekan sejawat dengan memelihara seperangkat harapan perilaku yang diakui umum yang harus dipertimbangkan dalam proses keputusan.
2. Dapat memberikan pedoman yang lebih stabil tentang benar atau salah daripada mengandalkan kepribadian manusiawi atau keputusan yang selalu bersifat ad-hoc.
3. Dapat memberikan tuntutan, terutama dalam menghadapi situasi abu-abu.
4. Kode etik tidak saja dapat menuntun perilaku karyawan, namun dapat juga mengatasi kekuasaan otokrasi atasan.
5. Kode etik dapat merinci tanggung jawab sosial perusahaan itu sendiri.

6. Kode etik sebenarnya untuk kepentingan bisnis itu sendiri, kalau bisnis tidak mau mengawasi perilakunya sendiri, maka pihak lain yang akan bertindak mengawasi.

Pengertian kode etik audit internal menurut IIA (2013:5) yaitu:

“States the principles and expectations governing behaviour of individuals and organisations in the conduct of internal auditing. It describes the minimum requirements for conduct and behavioural expectations rather than specific activities.”

Yang diterjemahkan, “Prinsip-prinsip yang menyatakan harapan perilaku individu dan organisasi dalam pelaksanaan audit internal, yang menjelaskan persyaratan minimal untuk pengarah dan perilaku yang diharapkan dalam kegiatan khusus.”

Standar etika atau *code of ethics* menurut *Institute of Internal Auditors* (IIA) berlaku bagi auditor internal yang bertujuan untuk meningkatkan budaya etika dalam profesi global internal auditing. Pihak yang melakukan pelanggaran terhadap kode etik ini dapat dikenakan sanksi disiplin. Standar ini menekankan pada aspek integritas, objektivitas, kerahasiaan dan kompetensi bagi profesi auditor internal.

Dalam kode etik IIA, terdapat dua komponen penting, yaitu:

1. Prinsip-prinsip yang relevan dengan profesi maupun praktik audit internal, yaitu: (1) Integritas; (2) Objektif; (3) *Confidentiality*; (4) Kompetensi.
2. *Rule of conduct* yang melukiskan norma-norma perilaku (*behaviour norms*) yang diharapkan dari auditor internal. *Rule of conduct* membantu menginterpretasikan prinsip-prinsip ke dalam aplikasi praktis dan bermaksud

untuk mengarahkan tingkah laku etis (*ethical conduct*) dari auditor internal.

Berikut *rule of conduct* menurut IIA:

a. Integritas

- 1) Harus melaksanakan pekerjaannya dengan kejujuran, kecermatan, tanggung jawab dan tekun.
- 2) Harus mentaati hukum dan melakukan pengungkapan sesuai hukum dan aturan profesi.
- 3) Dilarang terlibat dalam aktivitas ilegal atau perbuatan yang mendiskreditkan profesi auditor internal atau organisasi.
- 4) Harus menghormati dan berkontribusi terhadap legitimasi dan tujuan etis dari organisasi

b. Objektif

- 1) Tidak terlibat dalam aktivitas atau hubungan yang mengurangi atau berpotensi mengurangi ketidakbiasan penilaian auditor. Keterlibatan semacam ini meliputi aktivitas atau hubungan yang dapat menimbulkan konflik kepentingan dari organisasi.
- 2) Tidak menerima segala hal yang dapat mengurangi penilaian profesionalnya.
- 3) Harus mengungkapkan seluruh fakta material yang diketahui, yang jika tidak diungkapkan dapat mengganggu aktivitas pelaporan yang sedang di-*review*.

c. *Confidentiality*

- 1) Berhati-hati dalam penggunaan dan proteksi terhadap informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugas.
 - 2) Tidak menggunakan informasi untuk keuntungan pribadi atau dengan cara yang bertentangan dengan hukum atau mengancam tujuan legitimasi dan etis organisasi
- d. Kompetensi
- 1) Hanya terlibat dalam pekerjaan yang sesuai dengan pengetahuan, pengalaman dan pengetahuannya.
 - 2) Melaksanakan tugas sesuai standar profesi audit internal.
 - 3) Harus meningkatkan kemampuan dan efektivitas kualitas jasa yang diberikan.

2.1.5.4 Pengukuran Kinerja Auditor Internal

Pengukuran kinerja adalah proses dimana organisasi menetapkan parameter hasil untuk dicapai oleh program, investasi, dan akuisisi yang dilakukan. Pengukuran terhadap kinerja perlu dilakukan untuk mengetahui apakah selama pelaksanaan kinerja terdapat deviasi dari rencana yang telah ditentukan, atau apakah kinerja dapat dilakukan sesuai jadwal waktu yang ditentukan, atau apakah hasil kinerja telah tercapai sesuai dengan yang diharapkan.

Wibowo (2016:155) mengungkapkan bahwa pengukuran kinerja dapat dilakukan dengan cara:

1. Memastikan bahwa persyaratan yang diinginkan pelanggan telah terpenuhi.
2. Mengusahakan standar kinerja untuk menciptakan perbandingan.

3. Mengusahakan jarak bagi orang untuk memonitor tingkat kinerja.
4. Menetapkan arti penting masalah kualitas dan menentukan apa yang perlu prioritas perhatian.
5. Menghindari konsekuensi dari rendahnya kualitas.
6. Mempertimbangkan penggunaan sumber daya.
7. Mengusahakan umpan balik untuk mendorong usaha perbaikan

2.1.5.5 Penilaian Kinerja Auditor Internal

Bernardin dan Russel yang diterjemahkan oleh Khaerul Umam (2010:190-191) mengemukakan bahwa penilaian kinerja adalah cara mengukur kontribusi individu (karyawan) pada organisasi tempat mereka bekerja.

Penilaian kinerja merupakan penentuan keefektivitasan kerja karyawan secara periodik berdasarkan standar, sasaran, dan kriteria yang telah ditentukan sebelumnya. Penilaian kinerja berguna untuk kelangsungan pencapaian tujuan organisasi dan perbaikan kinerja menjadi lebih baik di masa yang akan datang.

AICPA (*The American Institute of Certified Public Accountants*) dikutip oleh Hery (2010:68) menyebutkan bahwa untuk mengevaluasi kinerja dan efektivitas dari tim audit internal dapat diajukan beberapa pernyataan mengenai pengalaman audit, prosedur audit, pengetahuan yang dimiliki, laporan audit, tindak lanjut rekomendasi, audit tahunan dan jangka panjang. Berikut adalah pertanyaan sebagai tolak ukur penilaian:

1. Apakah tingkat pengalaman yang dimiliki auditor internal cukup memadai?

2. Prosedur apa yang telah dijalankan oleh satuan audit internal untuk menjamin objektivitasnya?
3. Apakah pengetahuan yang dimiliki oleh satuan audit internal secara teknis sudah mencukupi untuk menjamin pelaksanaan tugas secara tepat?
4. Apakah departemen audit internal memiliki program pendidikan berkelanjutan yang tepat?
5. Adakah dari anggota satuan audit internal yang memiliki keahlian memadai dalam bidang audit sistem informasi untuk menangani teknologi informasi yang digunakan perusahaan?
6. Apakah kerja satuan audit internal telah direncanakan secara tepat?
7. Jenis laporan audit apa yang diterbitkan oleh satuan audit internal dan kepada siapa laporan tersebut diajukan?
8. Apakah laporan audit internal diterbitkan atas dasar ketepatan waktu?
9. Apakah manajemen menanggapi secara layak dan tepat waktu atas saran-saran dan rekomendasi yang diajukan oleh auditor internal?
10. Apakah prosedur audit internal mencakup bidang operasional dan finansial?
11. Apakah keterlibatan departemen audit internal dalam melakukan audit tahunan sudah berjalan efektif?
12. Untuk masa yang akan datang, apa yang dapat dilakukan untuk memaksimalkan efektivitas dan efisien departemen audit internal?
13. Kriteria apa yang digunakan untuk menetapkan dan memprioritaskan antara audit internal tahunan dengan audit internal jangka panjang?

14. Apakah kerja suatu audit internal hanya memusatkan perhatian pada sesuatu/ area/ bagian yang memiliki resiko yang tinggi (besar)?

2.1.5.6 Penelitian Terdahulu

Evaluasi penelitian terdahulu dilakukan untuk memberi gambaran sejauh mana variabel-variabel dalam penelitian ini memiliki landasan teoritis dan empiris. Oleh karena itu peneliti melakukan penelusuran penelitian-penelitian terdahulu yang relevan dengan penelitian ini melalui jurnal-jurnal dan studi kepustakaan. Penelitian terdahulu ini dapat dilihat dalam tabel 2.2, hal ini sangat perlu ditampilkan oleh penulis agar menjadi suatu acuan dalam menarik asumsi dasar dan sebuah kesimpulan dalam penelitian ini.

Tabel 2.2

Penelitian Terdahulu

No	Penulis/Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Variabel	Hasil
1.	I Putu Parta Yadnya, Dodik Ariyanto (2017)	Pengaruh Kompetensi dan Independensi Pada Kinerja Auditor Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi	X ₁ Kompetensi X ₂ Independensi Y Kinerja Auditor Z Etika Auditor	Secara bersama-sama (simultan) variabel kompetensi, independensi dan etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor, sedangkan secara parsial variabel kompetensi berpengaruh signifikan

No	Penulis/Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Variabel	Hasil
				terhadap kinerja auditor, variabel independensi berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor, etika auditor memperkuat hubungan antara kompetensi terhadap kinerja auditor, etika auditor memperkuat hubungan antara independensi terhadap kinerja auditor.
2.	Sandy Alfianto, Dhini Suryandari (2015)	Pengaruh Profesionalisme, Komitmen Organisasi dan Struktur Audit Terhadap Kinerja Auditor	X ₁ Profesionalisme X ₂ Komitmen Organisasi X ₃ Struktur Audit Y Kinerja Auditor	Profesionalisme dan komitmen organisasi secara parsial mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap kinerja auditor. Struktur audit secara parsial tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Profesionalisme, komitmen organisasi dan

No	Penulis/Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Variabel	Hasil
				struktur audit secara simultan mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap kinerja auditor.
3.	Rahmah Yuliantia, Cut Hamdiah (2016)	Pengaruh Komitmen Organisasi, Independensi Terhadap Kinerja Auditor	X ₁ Komitmen Organisasi X ₂ Independensi Y Kinerja Auditor	Komitmen organisasi dan independensi memiliki pengaruh secara bersama-sama terhadap kinerja auditor.
4.	Ni Kadek Dwi Ariningsih (2017)	Pengaruh Penerapan <i>Good Governance</i> dan Total <i>Quality Management</i> Pada Kinerja Auditor Internal	X ₁ Penerapan <i>Good Governance</i> X ₂ Total <i>Quality Management</i> Y Kinerja Auditor Internal	Penerapan <i>good governance</i> dan total <i>quality management</i> memiliki pengaruh positif terhadap kinerja auditor internal.
5.	Ni Nyoman Suryagita Apsari, Gayatri (2018)	Pengaruh Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, Pengalaman Kerja, dan Pemahaman <i>Good Governance</i>	X ₁ Independensi X ₂ Gaya Kepemimpinan X ₃ Komitmen Organisasi X ₄ Pengalaman Kerja X ₅ <i>Good</i>	Independensi, gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, pengalaman kerja, dan pemahaman <i>good governance</i> berpengaruh positif pada kinerja auditor.

No	Penulis/Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Variabel	Hasil
		pada Kinerja Auditor	<i>Governance</i> Y Kinerja Auditor	
6.	Saputro Nugroho Widhi (2014)	Pengaruh Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi dan Pemahaman <i>Good Governance</i> Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah	X ₁ Independensi X ₂ Gaya Kepemimpinan X ₃ Komitmen Organisasi X ₄ Pemahaman <i>Good Governance</i> Y Kinerja Auditor Pemerintah	Variabel Independensi, Gaya Kepemimpinan, dan Komitmen Organisasi tidak memiliki pengaruh positif terhadap Kinerja Auditor Pemerintah kolektif. Hanya variabel Pemahaman <i>Good Governance</i> yang memiliki efek positif pada Kinerja Auditor Pemerintah kolektif.

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Independensi Terhadap Kinerja Auditor Internal

Dalam standar internal auditing yang berlaku di internasional yaitu *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, independensi dijelaskan dalam standar 1100-independensi dan objektivitas yaitu internal auditor harus memiliki independensi dalam melakukan audit dan mengungkapkan pandangan serta pemikiran sesuai dengan profesinya dan standar

audit yang berlaku. Independensi tersebut sangat penting agar produk yang dihasilkan memiliki manfaat yang optimal bagi seluruh *stakeholders*. Independensi merupakan bagian dari kode etik profesi Internal Auditor terhadap profesinya dan terhadap masyarakat secara luas (Roufique, 2010).

Menurut Hiro Tugiman (2014:11), “audit internal atau pemeriksaan internal adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan.” Audit internal harus dilakukan oleh auditor internal secara independen agar hasil audit terbebas dari pengaruh dan tidak dikendalikan oleh pihak lain meskipun itu pihak manajemen organisasi itu sendiri.

Kode Etik Akuntan Indonesia Pasal 1 ayat (2) juga menyatakan bahwa setiap anggota harus mempertimbangkan integritas, objektivitas dan independensi dalam melaksanakan tugasnya. Seorang auditor yang menegakkan independensinya, tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Seorang auditor yang memiliki independensi tinggi maka kinerjanya akan menjadi lebih baik (Trisnaningsih, 2007).

Pada penelitian yang dilakukan oleh Yadnya dan Ariyanto (2017) membuktikan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Apsari dan Gayatri (2018) juga menunjukkan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor.

Dari uraian di atas dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis 1: Terdapat pengaruh antara Independensi Auditor terhadap Kinerja Auditor.

2.2.2 Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Auditor Internal

Komitmen organisasi berpengaruh terhadap kinerja auditor internal karena auditor yang memiliki tingkat komitmen yang tinggi terhadap organisasi cenderung memiliki sikap keberpihakan, rasa cinta, dan kewajiban yang tinggi terhadap organisasi sehingga hal ini akan memotivasi mereka untuk menyelesaikan pekerjaan yang dibebankan kepada mereka dengan dewasa secara psikologis dan bertanggung jawab. Semua ini pada gilirannya akan meningkatkan kinerja pegawai baik dilihat dari aspek pekerjaan maupun dari aspek karakteristik personal (Sujana, 2012).

Seperti yang dikemukakan oleh Larasati dan Laksito (2013), apabila auditor internal sudah memiliki rasa komitmen pada organisasinya, maka auditor internal akan berusaha untuk meningkatkan kinerja auditor agar organisasi/perusahaan tempat ia bekerja dapat mencapai tujuan yang ditentukan.

Hasil dari penelitian yang dilakukan oleh Apsari dan Gayatri (2018) menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Yuliantia dan Hamdiah (2016) juga mendapatkan hasil penelitian bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan pada kinerja auditor.

Komitmen organisasi sangat dibutuhkan dalam meningkatkan kinerja auditor internal, komitmen yang tepat akan memberikan motivasi yang tinggi dan memberikan dampak yang positif terhadap kinerja suatu pekerjaan. Jika auditor

merasa jiwanya terikat dengan nilai-nilai organisasional yang ada maka dia akan merasa senang dalam bekerja, sehingga kinerjanya dapat meningkat.

Dari uraian di atas dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis 2: Terdapat pengaruh antara Komitmen Organisasi Auditor terhadap Kinerja Auditor.

2.2.3 Pengaruh Pemahaman *Good Governance* Terhadap Kinerja Auditor

Internal

Sitio dan Anisykurlillah (2014) menemukan bahwa memahami *good governance* berpengaruh terhadap tingkah laku, dan perbuatan auditor dalam menjalankan tugas dan kewajibannya.

Standar Profesi Audit Internal (SPAI) (2004:13) menyebutkan bahwa, “fungsi audit internal melakukan evaluasi dan memberikan kontribusi terhadap peningkatan proses pengelolaan resiko, pengendalian, dan *governance*, dengan menggunakan pendekatan yang sistematis, teratur dan menyeluruh.” Audit internal secara langsung memberikan kontribusi terhadap tata kelola pemerintahan melalui fungsinya untuk mengawasi pengendalian internal lembaga pemerintah sehingga dapat menghasilkan kinerja yang baik.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Ariningsih (2017) menunjukkan bahwa penerapan *good governance* memiliki pengaruh positif terhadap kinerja auditor internal. Apsari dan Gayatri (2018) juga menemukan bahwa pemahaman *good governance* berpengaruh positif terhadap kinerja seorang auditor.

Jadi dapat dikatakan bahwa jika seorang auditor internal memiliki pemahaman *good governance* yang baik maka akan mempengaruhi tingkah laku auditor internal dalam menjalankan tugas yang dibebankan kepadanya, sehingga auditor internal dapat memperoleh hasil pemeriksaan yang baik dan kinerjanya akan meningkat.

Dari penjelasan di atas, maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut:

Hipotesis 3: Terdapat pengaruh antara Pemahaman *Good Governance* Auditor terhadap Kinerja Auditor.

2.2.4 Pengaruh Independensi, Komitmen Organisasi, dan Pemahaman *Good Governance* Terhadap Kinerja Auditor Internal

Untuk meningkatkan kinerjanya, seorang auditor harus mempunyai sikap independensi yang baik sehingga auditor dapat melaporkan jika ada pelanggaran dan kekurangan pada sistem pengendalian internal manajemen organisasi tanpa adanya pengaruh dari pihak lain dalam laporan hasil auditnya, sehingga laporan yang dihasilkan sesuai dengan kenyataan dan dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Komitmen organisasi yang kuat juga sangat dibutuhkan dalam meningkatkan kinerja auditor internal, komitmen yang tepat akan memberikan motivasi yang tinggi dan memberikan dampak yang positif terhadap kinerja suatu pekerjaan. Jika auditor merasa jiwanya terikat dengan nilai-nilai organisasional yang ada maka dia akan merasa senang dalam bekerja, sehingga kinerjanya dapat meningkat. Seorang auditor yang memahami *good governance*

secara benar juga akan berdampak pada hasil pemeriksaannya. Auditor internal yang memiliki pemahaman *good governance* yang baik maka akan mempengaruhi tingkah lakunya dalam menjalankan tugas yang dibebankan kepadanya, sehingga auditor internal dapat memperoleh hasil pemeriksaan yang baik.

Hasil penelitian dari Wati, Lismawati dan Aprilla (2010) menyatakan bahwa:

“Independensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin independen seorang auditor dalam melakukan audit maka akan semakin mempengaruhi kinerjanya. Komitmen organisasi juga berpengaruh positif terhadap kinerja auditor pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin kuat komitmen organisasi seorang auditor terhadap tempat dimana dia bekerja maka akan semakin mempengaruhi kinerjanya. Pemahaman *good governance* juga berpengaruh positif terhadap kinerja auditor pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik pemahaman *good governance* seorang auditor maka akan semakin baik pula kinerjanya. Hasil uji secara simultan yaitu bahwa independensi, gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, dan penyelesaian variabel tata kelola yang baik memiliki pengaruh positif secara kolektif terhadap kinerja auditor pemerintah.”

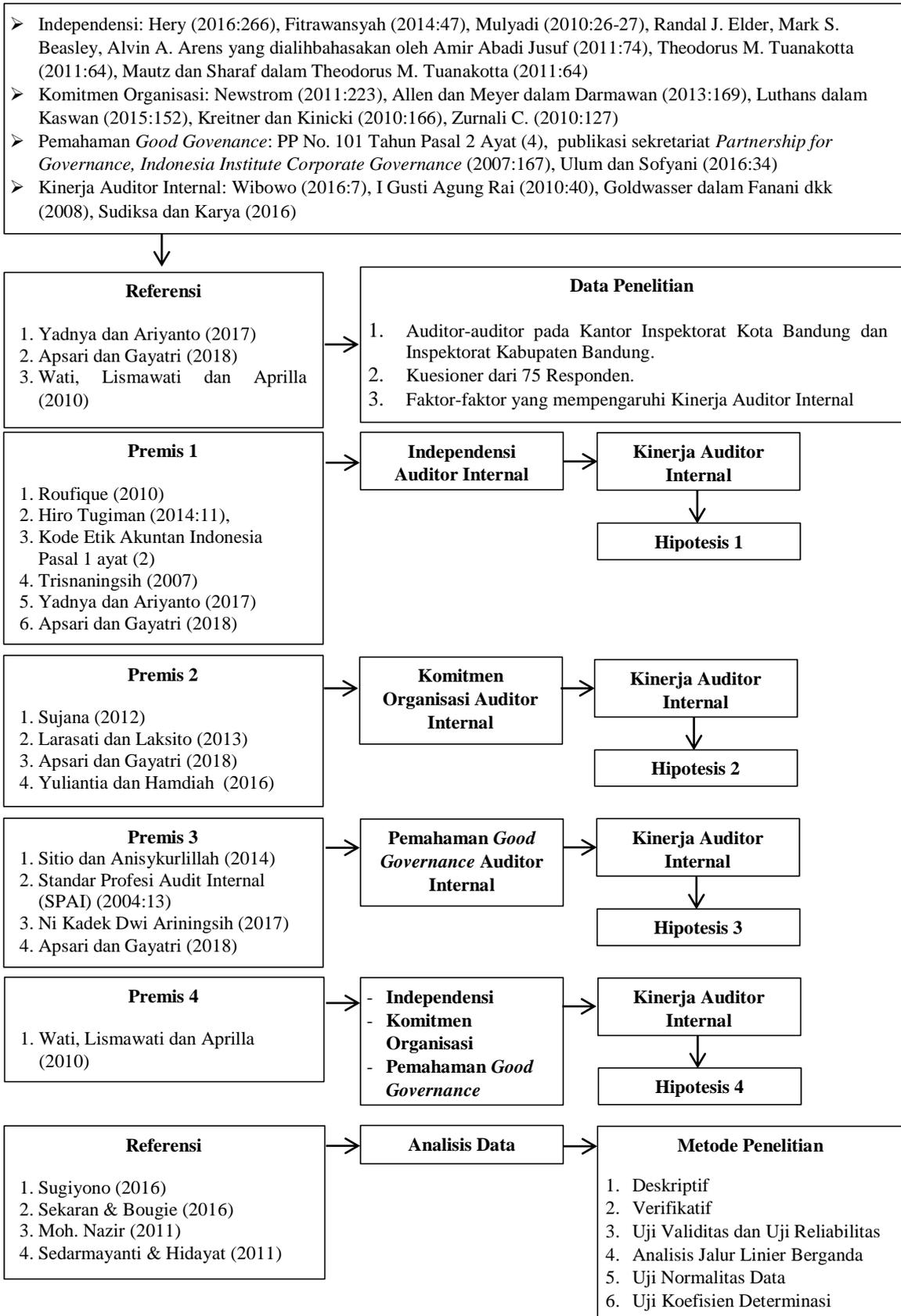
Independensi, komitmen organisasi dan pemahaman *good governance* secara bersama-sama dapat membuat seorang auditor mempunyai kinerja yang baik. Adanya ketiga faktor tersebut akan mempermudah auditor untuk menyelesaikan pekerjaannya dengan cepat dan berkualitas. Auditor internal pemerintah yang memiliki independensi akan dapat menghasilkan hasil pemeriksaan internal yang sesuai dengan fakta-fakta yang ada, serta didukung dengan komitmen organisasi yang kuat dan pemahaman *good governance* yang baik maka kinerja yang dihasilkan juga akan semakin baik. Sehingga ketiga variabel tersebut berpengaruh terhadap kinerja auditor.

Hipotesis 4: Terdapat pengaruh antara Independensi, Komitmen Organisasi, dan Pemahaman *Good Governance* Auditor terhadap Kinerja Auditor

2.2.5 Model Kerangka Pemikiran

Gambar 2.1

Landasan Teori



2.3 Hipotesis

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian dinyatakan 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 (Sugiyono, 2009:96).

Berdasarkan landasan teori yang berasal dari kerangka pemikiran yang telah diuraikan sebelumnya maka dalam penelitian ini, penulis merumuskan dugaan sementara dalam bentuk hipotesis yaitu sebagai berikut:

Hipotesis 1: Terdapat pengaruh antara Independensi Auditor Internal terhadap Kinerja Auditor Internal.

Hipotesis 2: Terdapat pengaruh antara Komitmen Organisasi Auditor Internal terhadap Kinerja Auditor Internal.

Hipotesis 3: Terdapat pengaruh antara Pemahaman *Good Governance* Auditor Internal terhadap Kinerja Auditor Internal

Hipotesis 4: Terdapat pengaruh antara Independensi, Komitmen Organisasi dan Pemahaman *Good Governance* Auditor Internal terhadap Kinerja Auditor Internal.