

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Ruang Lingkup Pengelolaan Instansi dan Audit Internal

2.1.1.1 Pengertian Instansi Pemerintah

Berdasarkan Pasal 1 angka 1 Peraturan Presiden RI No. 148 Tahun 2015 dalam Suyanto (2020:84) pengertian instansi sebagai berikut:

“Instansi yaitu badan usaha dapat dikategorikan sebagai instansi apabila mendapatkan kuasa berdasarkan perjanjian dari lembaga negara, kementerian, lembaga pemerintah non kementerian, pemerintah provinsi, pemerintah kabupaten/kota, Badan Hukum Milik Negara/Badan Usaha Milik Negara yang mendapat penugasan khusus pemerintah dalam rangka penyediaan infrastruktur untuk kepentingan umum”.

Definisi instansi pemerintah menurut Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara No. 239/IX/6/8/2003 dalam A. Rusdiana dan Nasihudin (2018:40) sebagai berikut:

“Instansi pemerintah adalah perangkat Negara Kesatuan Republik Indonesia yang menurut peraturan perundangan yang berlaku terdiri dari: Kementrian, Departemen, Lembaga Pemerintah Non Departemen, Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara, Markas Besar TNI (meliputi: Markas Besar TNI Angkatan Darat, Angkatan Udara, Angkatan Laut), Kepolisian Republik Indonesia, Kantor Perwakilan Pemerintah RI di Luar Negeri, Kejaksaan Agung, Perangkat Pemerintah RI Provinsi, Perangkat Pemerintah Kabupaten/Kota dan lembaga/badan lainnya yang dibiayai dari anggaran negara termasuk lembaga pendidikan”.

2.1.1.2 Pengelolaan Instansi Pemerintah yang Baik

Tobari (2015:2) mendefinisikan pengelolaan instansi pemerintah yang baik sebagai berikut:

“Dalam pengelolaan instansi pemerintah yang baik, menuntut setiap pejabat publik baik politisi maupun birokrasi, wajib bertanggung jawab dan mempertanggungjawabkan kepada publik dengan segala sikap, perilaku dan kebijakannya dalam melaksanakan tugas pokok, fungsi dan kewenangan yang diamanahkan kepadanya”.

Menurut Karlina Ghazalah Rahman (2021:6) pengelolaan instansi pemerintah yang baik sebagai berikut:

“Pengelolaan keuangan instansi pemerintah harus dilakukan secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, efektif, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan asas keadilan dan keputusan. Untuk mewujudkannya, diperlukan pendekatan prestasi kerja dalam penyusunan APBN/APBD, setiap alokasi biaya yang direncanakan harus dikaitkan dengan tingkat pelayanan atau hasil yang diharapkan dapat dicapai. Hal ini menjadi bagian dalam perwujudan tata kelola pemerintahan (*good governance*) yang baik”.

Dari penjelasan di atas maka dapat diinterpretasikan pengelolaan instansi pemerintah yang baik menuntut pegawainya untuk bertanggung jawab dan mempertanggungjawabkan pekerjaan yang dilakukan secara tertib dan taat sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

2.1.1.3 Pengertian Audit

Kegiatan audit bagi organisasi atau instansi merupakan hal yang sangat penting karena memberikan pengaruh yang besar dalam kegiatan organisasi yang bersangkutan. Secara sederhana kegiatan audit membandingkan suatu kriteria yang seharusnya dengan kondisi yang sebenarnya terjadi.

Adapun pengertian audit menurut Alvin A. Arens dkk (2015:2) yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo sebagai berikut:

“Audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”.

William F. Messier dkk (2014:12) yang dialihbahasakan oleh Denies Priantimah dan Linda Kusumaning Wedari, pengertian audit sebagai berikut:

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

Sedangkan menurut Sukrisno Agoes dalam Rida Perwita Sari dkk (2019:7) mendefinisikan audit sebagai berikut:

“Audit adalah 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”.

Berdasarkan beberapa definisi menurut para ahli di atas, maka dapat diinterpretasikan bahwa audit adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara sistematis untuk menilai dan mengevaluasi mengenai kegiatan dan peristiwa ekonomi yang dilaksanakan apakah telah sesuai dengan yang ditetapkan atau sebaliknya dengan tujuan untuk menentukan tingkat kesesuaian dan memberikan pendapat antara asersi dan kriteria yang ditetapkan.

2.1.1.4 Jenis-jenis Audit

Menurut Alvin A Arens dkk (2015:12) yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo, ditinjau dari jenis pemeriksaan maka jenis-jenis audit dapat dibedakan atas:

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)
 Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan rekomendasi untuk memperbaiki operasi. Dalam audit operasional, *review* atau penelaahan yang dilakukan tidak terbatas pada akuntansi, tetapi dapat mencakup evaluasi atas struktur organisasi, operasi komputer, metode produksi, pemasaran, dan semua bidang lain di mana auditor menguasainya.
2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)
 Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen bukan kepada pihak luar. Hal tersebut karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan.
3. Audit Laporan Keuangan (*financial statement audit*)
 Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya kriteria yang berlaku adalah standar akuntansi A.S. atau internasional, walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa standar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut. Dalam menentukan laporan keuangan yang dinyatakan wajar sesuai dengan standar akuntansi auditor mengumpulkan bukti untuk menentukannya.

2.1.1.5 Jenis-jenis Auditor

Menurut Alexander Thian (2021:1-4) auditor dapat dibedakan menjadi empat jenis yaitu:

1. Auditor Pemerintah
 Auditor pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi pemerintah. Di Indonesia audit 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.

2. Auditor Forensik

Auditor forensik muncul seiring dengan perkembangan ilmu akuntansi yaitu akuntansi forensik. Dalam praktik, penegak hukum sering meminta bantuan auditor untuk memberikan jasa audit terkait pengungkapan atas suatu kejahatan kerah putih dan memberikan pernyataan pendapat sebagai seorang ahli. Auditor forensik secara khusus dilatih untuk mendeteksi, menyelidiki dan mencegah kecurangan serta kejahatan kerah putih.

3. Auditor Internal

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

4. Auditor Eksternal

Auditor eksternal sering disebut sebagai auditor independen. Auditor eksternal merupakan orang luar perusahaan 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 yang ada dalam sistem pengendalian intern beserta perbaikannya.

2.1.1.6 Pengertian Audit Sektor Publik

Indra Bastian (2010:357) mendefinisikan audit sektor publik sebagai berikut:

“Audit sektor publik adalah suatu proses sistematis yang secara objektif terkait evaluasi bukti-bukti berkenaan dengan asersi tentang kegiatan dan kejadian ekonomi guna memastikan derajat atau tingkat hubungan antara asersi tersebut dengan kriteria yang ada, serta mengkomunikasikan hasil yang diperoleh kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

Menurut Mahmudi (2016:322) pengertian audit sektor publik sebagai berikut:

“Audit sektor publik adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan pada organisasi sektor publik.”

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan audit sektor publik adalah proses identifikasi masalah, sistematis dan evaluasi yang dilakukan secara objektif untuk menilai kebenaran mengenai pengelolaan organisasi sektor publik dan mengkomunikasikan hasil yang diperoleh kepada pihak yang berkepentingan.

2.1.1.7 Jenis-jenis Audit Sektor Publik

Menurut Mahmudi (2016:337) terdapat empat jenis audit sektor publik di antaranya adalah sebagai berikut:

1. Audit keuangan
Audit keuangan adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif atas asersi manajemen mengenai peristiwa dan tindakan ekonomi. Kemudian membandingkan kesesuaian asersi manajemen tersebut kepada kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak yang berkepentingan. Audit keuangan pada organisasi sektor publik berupa pemeriksaan terhadap laporan keuangan pemerintah, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) dan yayasan milik pemerintah.
2. Audit kinerja
Istilah audit kinerja adalah audit *value of money*, audit 3E dan audit komprehensif. Audit kinerja adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif atas kinerja suatu organisasi, program, fungsi, atau aktivitas. Pemeriksaan audit kinerja pada sektor publik adalah pemeriksaan pengelolaan keuangan negara terdiri dari pemeriksaan aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas. Laporan hasil pemeriksaan atas kinerja memuat temuan, kesimpulan dan rekomendasi.

3. Audit dengan tujuan tertentu

Audit tujuan tertentu atau dapat disebut juga audit investigasi. Audit dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan dan audit investigasi. Laporan hasil pemeriksaan dengan tujuan tertentu memuat kesimpulan.

4. Audit forensik

Terdapat dua area utama jasa akuntansi forensik yaitu audit investigasi dan litigasi. Investigasi dilakukan untuk memastikan bahwa telah terjadi tindak pidana selain litigasi. Investigasi dilakukan untuk memastikan bahwa telah terjadi tindak pidana misalnya korupsi, penyuapan, penggelapan, penyalahgunaan dan kecurangan lainnya. Pelaksanaan audit forensik dilakukan dengan teknik pengujian kecurangan dengan berbagai metode misalnya pengujian dokumen, penelusuran rekam jejak wawancara terhadap saksi dan calon tersangka, penyadapan, pengintaian dan sebagainya.

2.1.1.8 Pengertian Audit Internal

Pengertian audit internal telah banyak mengalami perkembangan, dimulai dari berkembangnya profesi audit internal hingga saat ini. Para ahli maupun organisasi memiliki pengertian audit internal masing-masing. Meskipun dari pengertian tersebut terdapat sedikit perbedaan tetapi masih memiliki maksud dan tujuan yang hampir sama.

The Institute of Internal Auditors (IIA) dalam Faiz Zamzami dkk (2015:1) sebagai lembaga konsorsium auditor internal secara internasional telah mendefinisikan audit internal sebagai berikut:

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

Penjelasan audit internal menurut IIA di atas yaitu kegiatan *assurance* dan konsultasi yang dilakukan secara objektif yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi mencapai tujuannya melalui suatu pendekatan yang sistematis dan teratur untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengelolaan risiko, pengendalian dan tata kelola.

Menurut William F. Messier dkk (2014:311) yang dialihbahasakan oleh Denies Priantimah dan Linda Kusumaning Wedari pengertian audit internal sebagai berikut:

“Audit internal merupakan suatu aktivitas *assurance* dan konsultasi yang independen dan objektif yang didesain untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi suatu organisasi”.

Menurut Ira Hasti Priyadi (2020:90) definisi mengenai audit internal sebagai berikut:

“Audit internal adalah suatu fungsi pada suatu organisasi guna menelaah atau mempelajari dan menilai kegiatan-kegiatan perusahaan untuk memberikan saran kepada manajemen. Internal audit memiliki aktivitas independen, keyakinan objektif dan konsultasi yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan operasi organisasi”.

Dari beberapa pengertian audit internal di atas, dapat diinterpretasikan bahwa audit internal merupakan suatu fungsi baik di dalam organisasi atau instansi yang memiliki aktivitas independen dan keyakinan yang objektif untuk menjalankan tugasnya dalam mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengelolaan organisasi untuk mencapai tujuannya.

2.1.1.9 Tujuan Audit Internal

Tujuan audit internal adalah untuk membantu manajemen atau organisasi dalam menyelesaikan tanggung jawab mereka secara efektif, dengan memberi analisis, penilaian, saran dan komentar yang objektif mengenai kegiatan-kegiatan yang telah diperiksa.

Menurut Hery (2010:39) tujuan audit internal sebagai berikut:

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

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

1. Memberikan penilaian yang independen (tidak memihak) atas catatan-catatan akuntansi, keuangan dan segala aktivitas di dalam suatu perusahaan atau grup dari perusahaan dan memberikan rekomendasi yang berhubungan dengan penilaian tersebut kepada manajemen perusahaan untuk mengambil keputusan.
2. Memberikan gambaran kepada semua pihak bahwa tugas internal audit *department* adalah untuk melayani kepentingan manajemen.

Dari uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa tujuan audit internal adalah untuk memberikan penilaian dan pendapat yang objektif mengenai kelayakan laporan keuangan dan segala aktivitas di dalam suatu organisasi yang berguna untuk pengambilan keputusan di masa yang akan datang.

2.1.1.10 Fungsi Audit Internal

Auditor internal memiliki fungsi yang sangat penting baik di instansi pemerintah maupun perusahaan. Fungsi auditor internal untuk menilai keandalan

informasi, pengendalian internal dan sebagainya yang ada dalam organisasi tersebut. Adapun fungsi audit internal menurut para ahli sebagai berikut:

Menurut *Standar Profesional Audit Internal* dalam Hery (2018:8)

disebutkan bahwa fungsi audit internal sebagai berikut:

“Fungsi audit internal adalah untuk meyakinkan keandalan informasi, kesesuaian dengan kebijaksanaan, rencana, prosedur dan peraturan perundang-undangan, perlindungan terhadap aset, penggunaan sumber daya secara ekonomis dan efisien dan pencapaian tujuan.”

Menurut Abdul Halim (2020:343) fungsi audit internal sebagai berikut:

“Fungsi audit internal adalah memberikan jasa bagi manajemen atau pimpinan dalam melaksanakan tanggung jawab mereka dengan cara menyajikan analisis, penilaian, rekomendasi dan komentar-komentar penting terhadap kegiatan manajemen”.

Menurut Dito Aditia Darma Nasution dkk (2019:6) fungsi dasar audit internal sebagai berikut

“Fungsi audit internal adalah suatu penilaian yang dilakukan oleh pegawai perusahaan atau instansi pemerintah terkait yang terlatih mengenai ketelitian, dapat dipercaya, efisiensi dan kegunaan catatan-catatan akuntansi perusahaan atau organisasi serta pengendalian internal yang terdapat dalam perusahaan atau organisasi”.

Dari uraian di atas maka dapat diinterpretasikan bahwa fungsi audit internal yaitu untuk meyakinkan keandalan informasi dengan cara menyajikan analisis penilai, rekomendasi, komentar serta pengendalian internal yang ada dalam perusahaan atau organisasi tersebut.

2.1.1.11 Kode Etik Profesi Auditor Internal

Kode etik adalah norma, nilai atau kaidah untuk mengatur perilaku moral dari suatu profesi melalui ketentuan yang harus ditaati oleh anggota profesi

tersebut. Kode etik harus berisi mengenai apa yang boleh dan yang tidak boleh dilakukan oleh anggota profesi. Kode etik auditor internal merupakan standar perilaku yang dijadikan pedoman bagi seluruh auditor internal. Standar perilaku tersebut membentuk prinsip-prinsip dalam menjalankan praktik audit internal.

Dalam Sukarman Purba (2020:178-180), *The Institute of Internal Auditors* menyatakan kode etik seorang auditor internal sebagai berikut:

1. Integritas

Integritas auditor internal membentuk keyakinan dan oleh karenanya menjadi dasar kepercayaan terhadap pertimbangan auditor internal, maka:

- a. Auditor internal harus melaksanakan pekerjaannya secara jujur, hati-hati dan bertanggung jawab.
- b. Auditor internal harus mematuhi hukum dan membuat pengungkapan sebagaimana diharuskan oleh hukum atau profesi.
- c. Auditor internal tidak boleh secara sadar terlibat dalam kegiatan ilegal, atau melakukan kegiatan yang dapat mendiskreditkan profesi audit internal atau organisasi.
- d. Auditor internal harus menghormati dan mendukung tujuan organisasi yang sah dan etis.

2. Objektivitas

Auditor internal menunjukkan objektivitas profesional pada level tertinggi dalam memperoleh, memeriksa dan mengkomunikasikan informasi tentang aktivitas atau proses yang diuji. Auditor internal melakukan penilaian yang seimbang atas segala hal yang relevan dan tidak terpengaruh secara tidak semestinya oleh kepentingan pribadi atau pihak lain dalam memberikan pertimbangan. Oleh karena itu, seorang auditor internal:

- a. Tidak boleh berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan apapun yang dapat atau patut diduga dapat menghalangi penilaian auditor internal yang adil. Termasuk dalam hal ini adalah kegiatan atau hubungan apapun yang mengakibatkan timbulnya pertentangan kepentingan dengan organisasi.
- b. Tidak boleh menerima apapun yang dapat atau patut diduga dapat mengganggu pertimbangan profesionalnya.
- c. Harus mengungkapkan semua fakta material yang diketahuinya, yang apabila diungkapkan dapat mendistorsi laporan atas kegiatan yang di *review*.

3. Kerahasiaan

Auditor internal menghormati nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya dan tidak mengungkapkan informasi tersebut tanpa

kewenangan yang sah, kecuali diharuskan oleh hukum atau profesi. Maka untuk menjaga kerahasiaan seorang auditor internal:

- a. Harus berhati-hati dalam menggunakan dan menjaga informasi yang diperoleh selama melaksanakan tugasnya.
 - b. Tidak boleh menggunakan informasi untuk memperoleh keuntungan pribadi atau dalam cara apapun yang bertentangan dengan hukum atau merugikan tujuan organisasi yang sah dan etis.
4. Kompetensi
- Auditor internal menerapkan pengetahuan, kecakapan dan pengalaman yang diperlukan dalam memberikan jasa audit internal. Dalam hal kompetensi seorang auditor internal:
- a. Hanya terlibat dalam pemberian jasa yang memerlukan pengetahuan, kecakapan dan pengalaman yang dimilikinya.
 - b. Harus memberikan jasa audit internal sesuai dengan standar internasional praktik profesi audit internal.
 - c. Harus senantiasa meningkatkan keahlian, keefektifan dan kualitas jasanya secara berkelanjutan.

2.1.1.12 Ruang Lingkup Aktivitas Audit Internal

Seorang auditor internal dalam menjalankan aktivitasnya harus mentaati standar kode etik profesi audit internal, termasuk didalamnya mengenai ruang lingkup aktivitas audit internal. Ruang lingkup aktivitas audit internal sangatlah komprehensif. Ruang lingkup auditor internal harus selalu diperhatikan. Menurut Alfred F. Kaunang (2013:6) ruang lingkup audit internal sebagai berikut:

1. Penilaian yang bebas atas semua aktivitas di dalam perusahaan (induk dan anak perusahaan). Dapat menggunakan semua catatan yang dalam perusahaan atau grup perusahaan dan memberikan *advice* kepada pimpinan perusahaan baik direktur utama maupun direktur lainnya.
2. *Me-review* dan menilai kebenaran dan kecukupan data-data akuntansi dan keuangan dalam penerapan untuk pengawasan operasi perusahaan.
3. Memastikan tingkat dipatuhinya kebijaksanaan, perencanaan dan prosedur yang telah ditetapkan.
4. Memastikan bahwa harta perusahaan telah dicatat dengan benar dan disimpan dengan baik sehingga dapat terhindar dari pencurian dan kehilangan.
5. Memastikan dapat dipercayainya data-data akuntansi dan data lainnya yang disajikan oleh perusahaan.

6. Menilai kualitas dan pencapaian prestasi manajemen perusahaan berkenaan dengan tanggung jawab yang diberikan oleh pemegang saham.
7. Laporan dari waktu ke waktu kepada manajemen dari hasil pekerjaan yang dilakukan, identifikasi masalah dan saran atau solusi yang harus diberikan.
8. Bekerja sama dengan eksternal auditor sehubungan dengan penilaian atas pengendalian intern (*internal control*).

2.1.1.13 Internal Audit yang Efektif

Auditor internal berperan penting dalam suatu organisasi. Maka sangat diperlukan auditor internal yang efektif agar mampu mencapai tujuan perusahaan atau organisasi yang telah ditetapkan. Menurut Alfred F. Kaunang (2013:7) cara membangun internal audit yang efektif sebagai berikut:

1. Faktor-faktor yang harus diperhatikan untuk dapat bekerja secara efektif, yaitu:
 - a. Memadainya delegasi wewenang dari manajemen.
 - b. Secara terus menerus harus di support oleh manajemen.
 - c. Staf dengan kemampuan yang cukup secara individu dan mempunyai pola pikir yang sesuai dengan keinginan manajemen dan dapat berhubungan dengan baik.
2. Secara operasional, kegiatan auditor harus didukung oleh hal-hal di atas. Tugas auditor tidak dapat diharapkan berhasil jika dukungan dari manajemen hanya setengah hati.

2.1.1.14 Peran Auditor Internal di Instansi Pemerintah

Kegiatan audit membantu organisasi yang bersangkutan untuk mencapai tujuan-tujuannya dengan mengevaluasi dan memperbaiki efektivitas proses manajemen risiko, pengendalian dan tata kelola (*governance*) melalui pendekatan yang teratur dan sistematis.

Menurut Faiz Zamzami dkk (2014:13) peran auditor internal terhadap sistem pengendalian internal berbeda dengan peranan manajemen. Adapun peran auditor internal tersebut adalah sebagai berikut:

1. Menaksir area-area beresiko tinggi yang merupakan tujuan utama dari pengendalian, contohnya pengamanan aset negara.
2. Mendefinisikan dan menjalankan program untuk *me-review* sistem pencegahan risiko.
3. *Me-review* setiap sistem dengan melakukan pengujian evaluasi terhadap sistem pengendalian internal untuk mempertimbangkan kelima tujuan pokok pengendalian telah tercapai atau belum.
4. Memberi masukan mengenai pengendalian yang berjalan dengan tepat dan efektif atau tidak dan pelaksanaannya mendorong pencapaian tujuan sistem atau pengendalian.
5. Merekomendasikan saran-saran yang diperlukan untuk memperbaiki sistem pengendalian.
6. Melakukan audit tindak lanjut untuk mengetahui manajemen telah melaksanakan rekomendasi audit yang telah disepakati atau belum.

Berdasarkan penjelasan di atas, APIP harus mampu berperan dan memberikan kontribusi bagi organisasi untuk mencapai tujuan organisasi. Dalam konteks pemerintah Indonesia yang masih rentan terhadap kecurangan, peran APIP akan mampu mendorong instansi pemerintah untuk menciptakan tata kelola yang baik, mencegah dan mendeteksi adanya praktik kecurangan serta memberikan nilai tambah (*added value*) dalam segala aspek melalui sarana atau rekomendasi dan jasa konsultasi yang diberikan.

2.1.1.15 Keberadaan dan Peran Komite Audit di Instansi Pemerintah

Menurut Indra Bastian (2014:55-56) keberadaan komite audit harus mendukung tujuan organisasi atau instansi. Peran komite audit harus mendukung dewan dan pimpinan bagian akuntansi untuk meninjau kelengkapan jaminan dalam memenuhi kebutuhan dewan dan pegawai bagian akuntansi serta mengkaji

keandalannya. Secara lebih rinci, peran komite audit dapat disebutkan sebagai berikut:

1. Mendukung Dewan Audit
 - a. Dewan audit memiliki banyak masalah, salah satu tantangan mereka dan pada anggotanya adalah mengetahui apakah mereka memperhatikan isu-isu yang tepat. Jaminan adalah kunci untuk mengatasi hal tersebut. Jaminan adalah pendapat yang dievaluasi berdasarkan bukti yang diperoleh dari *review* tata kelola organisasi, manajemen risiko dan kerangka pengendalian internal.
 - b. Jaminan pada aspek manajemen risiko, tata kelola dan pengendalian internal yang berfungsi secara efektif sama pentingnya dengan aspek yang diperhatikan untuk memperbaiki pelaksanaan audit. Komite audit dapat membantu dewan untuk kebutuhan jaminan dan kemudian menyarankan seberapa baik jaminan yang diterima benar-benar memenuhi kebutuhan jaminan.
 - c. Perumusan kebutuhan jaminan adalah kunci untuk menentukan sumber daya yang perlu didedikasikan untuk pengiriman jaminan dalam organisasi.
 - d. Pemberian jaminan kepada dewan harus ditinjau oleh komite audit. Komite audit juga harus proaktif dalam jaminan pekerjaan jika mengidentifikasi risiko pemerintahan, signifikan dan masalah pengendalian yang tidak menjadi sasaran *review* yang cukup. Dalam mencari jaminan kelemahan yang diidentifikasi melalui ulasan agar benar-benar diperbaiki.
 - e. Peranan yang tepat dari komite audit akan tergantung pada keadaan tertentu organisasi. Tujuan menyeluruh dari komite audit adalah memberikan masukan kepada dewan agar senantiasa membuat keputusan yang relevan.
2. Kerangka Acuan
 - a. Komite audit harus diberikan *Terms of Reference* resmi oleh dewan. Hal tersebut harus ditinjau secara teratur dan pada gilirannya mewajibkan komite audit secara teratur meninjau keefektifan sendiri.
 - b. Komite audit harus memiliki wewenang yang tepat untuk meminta setiap anggota organisasi baik untuk menghadiri pertemuan komite audit atau memberikan laporan tertulis kepada komite audit untuk tujuan memberikan informasi serta membantu komite audit dalam memenuhi perannya menasehati dewan.
 - c. Komite audit akan memerlukan akses ke pendanaan untuk menutupi biaya yang diperlukan dalam memenuhi perannya. Dana tersebut harus cukup untuk memenuhi remunerasi dan biaya kerja anggotanya, memenuhi kebutuhan pelatihan yang relevan bagi para anggotanya, menyediakan saran spesialis (eksternal) atau pendapat ketika diperlukan.

2.1.2 Komunikasi Hasil Audit

2.1.2.1 Pengertian Komunikasi

Komunikasi sangatlah penting dalam kehidupan sehari-hari, di mana komunikasi memiliki kegiatan untuk saling memahami atau mengerti suatu pesan yang disampaikan seseorang (komunikator) kepada lawan bicaranya (komunikan) dengan tujuan untuk mengubah atau membentuk perilaku seseorang.

Menurut Desmon Ginting (2017:7) definisi komunikasi sebagai berikut:

“Komunikasi adalah sebuah proses dua arah antara individu dengan individu, individu dengan kelompok atau kelompok dengan kelompok untuk mencapai saling pengertian atau pemahaman yang sama. Kedua belah pihak bukan hanya sekedar bertukar informasi, berita, pengetahuan, pikiran, ide, gagasan, atau perasaan tetapi menciptakan dan berbagi makna sehingga makna tersebut menjadi milik bersama”.

Menurut Ratu Mutialela Caropeboka (2017:4) pengertian komunikasi sebagai berikut:

“Komunikasi merupakan proses penyampaian pesan oleh komunikator kepada komunikan yang di dalamnya juga terkandung pesan-pesan dan makna tertentu. Hal tersebut disampaikan melalui media atau saluran sebagai kendaraan yang akhirnya menimbulkan efek atau perubahan bagi penerima pesan”.

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan komunikasi adalah suatu proses penyampaian pesan yang dilakukan baik oleh dua orang atau lebih yang di dalamnya mengandung arti atau makna yang dapat disampaikan melalui media atau saluran tertentu.

2.1.2.2 Pengertian Komunikasi Hasil Audit

Hasil audit yang dilakukan oleh auditor internal seharusnya dapat memberikan informasi strategis bagi pihak-pihak yang memiliki kepentingan atas

informasi tersebut. Di mana informasi tersebut nantinya dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan dalam proses pengambilan keputusan dan penentuan kebijakan yang baru.

Menurut Hery (2018:24) definisi komunikasi hasil audit sebagai berikut:

“Komunikasi hasil audit merupakan bentuk pertanggungjawaban satuan audit internal atas *cost* yang telah dikeluarkan perusahaan demi menghasilkan *benefit* bagi perusahaan”.

Menurut Faiz Zamzami dkk (2015:175) pengertian komunikasi hasil audit sebagai berikut:

“Komunikasi hasil audit merupakan media komunikasi untuk menyampaikan permasalahan serta temuan yang disertai dengan rekomendasi yang terdapat dalam suatu *auditee* kepada manajemen *auditee* tersebut. Hal tersebut akan sangat berguna bagi manajemen dalam proses pembuatan keputusan di masa yang akan datang”.

Rida Perwita Sari (2019:68) mendefinisikan komunikasi hasil audit sebagai berikut:

“Komunikasi hasil audit merupakan media yang dipakai oleh auditor dalam berkomunikasi dengan masyarakat lingkungannya. Dalam laporan tersebut auditor menyatakan pendapatnya mengenai kewajaran laporan keuangan audit”.

Dari beberapa definisi komunikasi hasil audit di atas, dapat diinterpretasikan bahwa komunikasi hasil audit adalah media yang dipakai sebagai bentuk pertanggungjawaban auditor internal untuk menyampaikan temuan dan rekomendasi yang berguna untuk pengambilan keputusan ataupun pembuatan kebijakan yang baru.

2.1.2.3 Teknik dan Metode Komunikasi Audit

Mengkomunikasikan hasil audit harus kepada pihak-pihak yang berkepentingan dalam laporan tersebut. Secara sederhana, agar laporan tersebut bermanfaat maka terdapat teknik dan metode komunikasi audit. Menurut BPKP (2007:42) teknik dan metode komunikasi audit di antaranya sebagai berikut:

1. Teknik Wawancara

Wawancara merupakan suatu proses interaksi yang dilakukan secara lisan. Wawancara digunakan untuk memperoleh informasi, pendapat, keyakinan, perasaan, motivasi ataupun tanggapan mengenai suatu hal yang berguna untuk laporan hasil audit. Dalam melaksanakan teknik wawancara harus efektif, mempunyai tujuan yang jelas, tidak sekedar ingin tahu. Auditor harus meyakinkan pihak yang diwawancarai, terutama terhadap sanksi sehingga akan diperoleh informasi yang dapat dipercaya.

2. Teknik Presentasi

Teknik presentasi menyampaikan pesan berupa ide atau gagasan kepada khalayak atau sekelompok orang melalui teknik presentasi. Teknik presentasi adalah teknik yang efektif karena dengan komunikasi tatap muka dapat menghemat waktu dan adanya umpan balik verbal maupun non verbal antara auditor dan pihak yang mendengarkan. Pada saat melakukan presentasi keterampilan mengekspresikan diri dan membangun keakraban tetap penting.

3. Teknik Komunikasi Tertulis

Komunikasi secara tertulis adalah komunikasi yang digunakan kepada komunikan dengan cara tertulis. Komunikasi tertulis ini dituangkan dalam bentuk surat, kertas kerja, memo dan laporan. Yang perlu diperhatikan dalam komunikasi tertulis adalah penulisan yang baik. Penulisan harus baik agar tidak menimbulkan salah pengertian yang dapat menjadi hambatan dalam melakukan komunikasi.

2.1.2.4 Manfaat Komunikasi Hasil Audit

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:188) manfaat komunikasi hasil audit sebagai berikut:

“Manfaat komunikasi hasil audit adalah sebagai alat berkomunikasi antara auditor dan *auditee* serta beberapa pihak yang berwenang sehingga terhindar dari kesalahpahaman dan salah tafsir terhadap hasil audit. Manfaat lainnya adalah sebagai bahan atau dasar untuk melakukan

tindakan perbaikan dan tindak lanjut yang mana dapat digunakan sebagai ukuran untuk menilai tingkat kecukupan tindakan perbaikan yang telah dilakukan”.

Menurut Dito Aditia Darma dkk (2019:141) manfaat komunikasi hasil audit sebagai berikut:

“Manfaat komunikasi hasil audit adalah sebagai bahan untuk tindakan perbaikan oleh instansi atau organisasi serta memudahkan pimpinan atau manajemen untuk menentukan tindakan perbaikan apa yang semestinya dilakukan”.

Dari uraian di atas dapat diinterpretasikan manfaat komunikasi hasil audit yaitu sebagai media komunikasi antara auditor dan pihak-pihak yang memiliki wewenang atas hasil audit tersebut sehingga memudahkan pimpinan untuk mengambil keputusan atas tindakan apa yang sebaiknya dilakukan oleh instansi atau organisasi.

2.1.2.5 Kriteria Pengkomunikasian Hasil Audit

Auditor internal harus mengkomunikasikan hasil audit kepada pihak-pihak yang berkepentingan atas laporan tersebut. Adapun kriteria untuk mengkomunikasikan hasil audit mencakup tujuan dan ruang lingkup serta kesimpulan, rekomendasi dan rencana tindak lanjut yang sesuai. Menurut *Standar International Praktik Profesional Auditor Internal* dalam Faiz Zamzami dkk (2015:27) adalah sebagai berikut:

1. Komunikasi final hasil audit, bila memungkinkan membuat opini secara keseluruhan dan kesimpulan auditor internal.
2. Auditor internal dianjurkan untuk memberi apresiasi dalam komunikasi hasil audit terhadap kinerja yang memuaskan dari kegiatan yang diperiksa.

3. Ketika mengeluarkan hasil audit kepada pihak-pihak di luar organisasi komunikasi harus mencakup pembatasan distribusi dan penggunaannya.
4. Komunikasi tentang kemajuan dan hasil pemeriksaan konsultasi akan bervariasi dalam bentuk dan isi tergantung pada sifat penugasan serta kebutuhan klien.

2.1.2.6 Kualitas Komunikasi Hasil Audit

Menurut *Standar International Praktik Profesional Auditor Internal* dalam Faiz Zamzami dkk (2015:28) kualitas komunikasi hasil audit adalah sebagai berikut:

1. Akurat: komunikasi hasil audit yang akurat terbebas dari kesalahan dan distorsi serta dengan kokoh berdasarkan fakta-fakta yang sebenarnya.
2. Objektif: komunikasi hasil audit yang objektif adalah adil, tidak memihak dan tidak bias serta merupakan hasil pikiran yang adil, penilaian seimbang dari semua fakta dan keadaan yang relevan.
3. Jelas: komunikasi hasil audit yang jelas yaitu mudah dipahami dan logis, menghindari bahasa teknis yang tidak perlu serta menyediakan semua informasi yang penting dan relevan.
4. Ringkas: Komunikasi yang ringkas adalah langsung dan menghindari elaborasi yang tidak perlu, rincian yang berlebihan, redundansi dan panjang lebar.
5. Konstruktif: komunikasi hasil audit yang konstruktif sangat membantu dalam pemeriksaan serta mengarah pada peningkatan yang diperlukan.
6. Lengkap: Komunikasi hasil audit yang lengkap tidak kehilangan hal-hal penting bagi pihak-pihak yang membutuhkan dan mencakup semua informasi yang relevan serta observasi untuk mendukung rekomendasi dan kesimpulan.
7. Tepat waktu: Komunikasi hasil audit yang tepat waktu yaitu pada kesempatan pertama dan pada kondisi yang tepat. Tergantung pada pentingnya masalah agar memungkinkan manajemen untuk mengambil tindakan korektif secara tepat.

2.1.2.7 Pihak-pihak Terkait dalam Komunikasi Hasil Audit

Auditor harus menyampaikan komunikasi hasil audit terkait dengan sifat, waktu dan lingkup pemeriksaan baik itu berupa temuan atau rekomendasi kepada pihak-pihak terkait dalam perusahaan atau instansi tersebut. Menurut Faiz Zamzami dkk (2014:22) pihak-pihak terkait komunikasi hasil audit di antaranya:

1. Manajemen entitas yang diperiksa.
2. Lembaga yang memiliki fungsi pengawasan terhadap manajemen atau pemerintah seperti DPR atau DPRD, dewan komisaris, komite audit dan dewan pengawas.
3. Pihak yang memiliki kewenangan dan tanggung jawab dalam proses pelaporan keuangan.

2.1.3 Profesionalisme Auditor Internal

2.1.3.1 Pengertian *Profesionalisme*

Profesionalisme merupakan standar perilaku yang diterapkan untuk melakukan kinerja yang lebih baik. Profesionalisme mengacu kepada komitmen para anggota profesi untuk mewujudkan kualitas profesinya.

Menurut A. Junaedi Karso (2021:46) pengertian profesionalisme sebagai berikut:

“Profesionalisme merupakan sikap dari seorang profesional yang berarti melakukan sesuatu sebagai pekerjaan pokok yang disebut profesi. Profesi artinya pekerjaan tersebut bukan sebagai pengisi waktu luang atau sebagai hobi belaka melainkan sebagai pandangan untuk selalu berpikir, berpendirian, bersikap dan bekerja sungguh-sungguh, disiplin, jujur, loyalitas tinggi dan penuh dedikasi demi keberhasilan pekerjaannya”.

Alvin A. Arens dkk (2015:96) yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo mendefinisikan profesionalisme auditor sebagai berikut:

“Profesionalisme auditor berarti tanggung jawab untuk bertindak lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab diri sendiri maupun ketentuan hukum dan peraturan masyarakat, auditor yang profesional akan

mengakui adanya tanggung jawab kepada masyarakat, klien, serta rekan praktisi termasuk perilaku yang terhormat meskipun itu berarti pengorbanan diri.”

Dari definisi profesionalisme di atas dapat diinterpretasikan bahwa profesionalisme adalah sikap dari seorang profesional yang memiliki kemampuan dan melaksanakan pekerjaannya dengan sungguh-sungguh demi tercapainya tujuan yang telah ditetapkan.

2.1.3.2 Pengertian Profesionalisme Auditor Internal

Profesionalisme mengacu pada perilaku anggota profesi yang dituntut untuk memiliki tanggung jawab, keahlian dalam mengoptimalkan ilmu pengetahuan, waktu tenaga dan pencapaian yang dapat meningkatkan organisasi. Sikap profesionalisme auditor internal akan meningkatkan mental yang ada dalam diri untuk melaksanakan pekerjaannya.

Menurut Hiro Tugiman (2019:27) pengertian profesionalisme auditor internal sebagai berikut:

“Profesionalisme auditor internal adalah tanggung jawab bagian audit internal dalam pemeriksaan dan setiap auditor internal harus memiliki kemampuan, pengetahuan dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas”.

Menurut Boiral dkk (2011) dalam Syaiful Bahri (2021:308) definisi profesionalisme auditor internal sebagai berikut:

“Profesionalisme auditor internal merupakan suatu hal yang penting di mana akan berguna meningkatkan kinerja dalam perusahaan atau organisasi mereka, selain itu profesionalisme ini penting karena legitimasi profesi untuk meningkatkan identitas profesional auditor internal”.

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa profesionalisme auditor internal adalah sikap seorang auditor internal ketika melaksanakan pekerjaan harus memiliki kemampuan, pengetahuan dan berbagai disiplin umum untuk meningkatkan identitas profesional auditor internal.

2.1.3.3 Standar Profesional Auditor Internal

Dalam melaksanakan peran sebagai auditor internal diperlukan pedoman kerja yaitu standar profesi audit internal. Standar merupakan kriteria atau ukuran mutu kinerja auditor internal yang harus dicapai oleh auditor internal dalam melaksanakan pekerjaannya. Seorang auditor internal dapat dikatakan profesional apabila telah memenuhi dan melaksanakan standar profesi audit internal.

Adapun standar profesi audit internal Menurut Hery (2018:30) antara lain sebagai berikut:

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

Standar profesional auditor internal menurut Hiro Tugiman (2019:16-27) adalah sebagai berikut:

1. Independensi
Auditor internal dianggap independen apabila dapat melaksanakan pekerjaannya secara bebas dan objektif. Kemandirian para pemeriksa

internal dapat memberikan penilaian yang tidak memihak dan tanpa prasangka, hal ini sangat diperlukan atau penting bagi pemeriksaan sebagaimana mestinya. Ini dapat diperoleh melalui status organisasi dan sikap objektif para auditor internal.

2. Kemampuan Profesional

Kemampuan profesional merupakan tanggung jawab bagian audit internal. Pimpinan audit internal dalam setiap pemeriksaan haruslah menugaskan orang-orang yang secara bersama atau keseluruhan memiliki pengetahuan, kemampuan dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.

3. Lingkup Pekerjaan

Lingkup pekerjaan pemeriksaan internal harus meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan serta efektivitas pengendalian internal yang dimiliki organisasi dan kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan yang mengandung bahwa:

- a. Keandalan informasi: Pemeriksaan internal haruslah memeriksa keandalan informasi keuangan dan pelaksanaan pekerjaan dan cara-cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasi dan melaporkan suatu informasi tersebut.
- b. Kesesuaian dengan kebijaksanaan, rencana, prosedur dan peraturan perundang-undangan: Pemeriksaan internal haruslah memeriksa sistem yang telah ditetapkan untuk meyakinkan apakah sistem tersebut telah sesuai dengan kebijaksanaan, rencana, prosedur, hukum dan peraturan yang memiliki akibat penting terhadap pekerjaan-pekerjaan atau operasi-operasi, laporan-laporan serta harus menentukan apakah organisasi telah memenuhi hal-hal tersebut.
- c. Perlindungan terhadap harta: Pemeriksaan internal haruslah memeriksa alat atau cara yang dipergunakan untuk melindungi harta atau aktiva dan bila dipandang perlu memverifikasi keberadaan berbagai harta organisasi.
- d. Penggunaan sumberdaya secara ekonomis dan efisien: Pemeriksa internal harus menilai keharmonisan dan efisiensi penggunaan sumber daya yang ada.
- e. Pencapaian tujuan: Pemeriksa haruslah menilai pekerjaan, operasi, program untuk menentukan apakah hasil-hasil yang dicapai sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan dan apakah suatu pekerjaan, operasi, atau program telah dijalankan secara tepat dan sesuai dengan rencana.

4. Pelaksanaan Kegiatan Pemeriksaan

Kegiatan pemeriksaan harus meliputi perencanaan pemeriksaan pengujian serta pengevaluasian informasi, pemberitahuan hasil dan menindaklanjuti (*follow up*). Empat langkah kerja pelaksanaan kegiatan pemeriksaan yaitu:

- a. Perencanaan pemeriksaan: Pemeriksaan internal haruslah merencanakan setiap pemeriksaan.

- b. Pengujian dan pengevaluasian informasi: Pemeriksaan internal harus mengumpulkan, menganalisis, menginterpretasikan dan membuktikan kebenaran informasi untuk melindungi hasil pemeriksaan.
 - c. Penyampaian hasil pemeriksaan: Pemeriksaan internal harus melaporkan hasil-hasil pemeriksaan yang diperoleh dari kegiatan pemeriksaan.
 - d. Tindak lanjut hasil pemeriksaan: Pemeriksaan internal harus terus meninjau atau melakukan *follow up* untuk memastikan bahwa terhadap temuan-temuan pemeriksaan yang dilaporkan telah dilakukan tindak lanjut yang tepat.
5. Manajemen Bagian Audit Internal
- Pimpinan audit internal harus mengelola bagian audit internal secara tepat meliputi:
- a. Tujuan, kewenangan, dan tanggung jawab: Pimpinan audit internal harus memiliki pernyataan tujuan, kewenangan dan tanggung jawab bagian audit internal.
 - b. Perencanaan: Pimpinan audit internal harus menetapkan rencana bagi pelaksanaan tanggung jawab bagian audit internal.
 - c. Kebijaksanaan dan Prosedur: Pimpinan audit internal harus membuat berbagai kebijaksanaan dan prosedur secara tertulis yang akan dipergunakan sebagai pedoman oleh staf pemeriksa.
 - d. Manajemen personel: Pimpinan audit internal harus menetapkan program untuk menyeleksi dan mengembangkan sumber daya manusia pada bagian audit internal.
 - e. Auditor eksternal: Pimpinan audit internal harus mengkoordinasikan usaha-usaha atau kegiatan audit internal dengan audit eksternal.
 - f. Pengendalian mutu: Pimpinan audit internal harus menetapkan dan mengembangkan pengendalian mutu atau jaminan kualitas untuk mengevaluasi berbagai kegiatan bagian audit internal.

2.1.3.4 Tujuan Standar Profesi Audit Internal

Tujuan standar profesi audit internal menurut Hery (2018:30) sebagai berikut:

1. Memberikan kerangka dasar yang konsisten untuk mengevaluasi kegiatan dan kinerja satuan maupun individu auditor internal.
2. Menjadi sarana bagi pemakai jasa dalam memahami peran, ruang lingkup dan tujuan audit internal
3. Mendorong peningkatan praktik audit internal yang baik dalam organisasi.

4. Memberikan kerangka dalam pelaksanaan dan pengembangan kegiatan audit internal yang nantinya akan bermanfaat dalam memberikan nilai tambah serta meningkatkan kinerja kegiatan operasional organisasi.
5. Menjadi acuan dalam menyusun program pendidikan dan pelatihan bagi auditor internal.
6. Menggambarkan prinsip-prinsip dasar praktik audit internal yang seharusnya (*international best practices*).

2.1.3.5 Kriteria Profesionalisme Auditor Internal

Kriteria profesionalisme auditor internal menurut Sawyer (2012:10-11) dalam Forum *Komunikasi* Satuan Pengawasan Internal Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah (BUMN/BUMD) dan Yayasan Pendidikan Internal Audit (YPIA) sebagai berikut:

1. *Service to the public* (Pelayanan terhadap masyarakat)
Auditor internal menyediakan pelayanan masyarakat dalam hal meningkatkan efektivitas dan efisiensi penggunaan sumber daya baik dalam perusahaan maupun organisasi. Kode etik audit internal mewajibkan anggota *The Institute of Internal Auditors* (IIA) untuk menghindari keterlibatan dalam kegiatan-kegiatan yang menyimpang dan illegal.
2. *Long specialized training* (Pelatihan jangka panjang)
Auditor internal yang profesional yaitu orang-orang yang telah mengikuti pelatihan, lulus dari ujian pendidikan audit internal dan telah mendapat sertifikasi.
3. *Subscription to a code of ethic* (Taat pada kode etik)
Sebagai suatu profesi, ciri utama internal auditor adalah kesediaan menerima tanggung jawab terhadap kepentingan pihak-pihak yang dilayani. Agar dapat mengemban tanggung jawab yang efektif, auditor internal perlu memelihara standar perilaku auditor yang tinggi.
4. *Membership in an association and attendance at meetings* (Anggota dari organisasi profesi)
The Institute of Internal Auditors (IIA) merupakan asosiasi profesi auditor internal tingkat internasional yang sudah tidak perlu dipertanyakan lagi. IIA merupakan wadah bagi para auditor internal yang mengembangkan ilmu audit internal agar para anggotanya mampu bertanggung jawab dan kompeten dalam menjalankan tugasnya, menjunjung tinggi standar pedoman praktik audit internal dan etika anggota profesional dalam bidangnya.
5. *Publication of journal aimed at upgrading practice* (Jurnal publikasi)

The Institute of Internal Auditors (IIA) mempublikasikan jurnal tentang teknik auditor internal, seperti halnya buku-buku panduan, studi penelitian, monograf, presentasi audio visual dan materi instruksi lainnya.

6. *Examination to test entrance knowledge* (Pengembangan profesi berkelanjutan)

Dalam setiap pengawasan auditor internal haruslah melaksanakan tugasnya dengan memperhatikan keahlian dan kecermatan profesional. Salah satu upaya untuk meningkatkan kompetensinya yaitu dengan pengembangan profesi yang berkelanjutan.

7. *Lisence by the state of certification by a board* (Ujian sertifikasi)

The Institute of Internal Auditors pertama kali mengeluarkan program sertifikasi pada tahun 1974. Kandidatnya yaitu harus lulus ujian selama dua hari berturut-turut dengan subjek yang mempunyai *range* yang luas. Kandidat yang lulus akan menerima *Certification of Internal Auditors* (CIA).

2.1.3.6 Indikator Profesionalisme Auditor Internal

Menurut Hiro Tugiman (2014:50) terdapat lima indikator profesionalisme auditor internal sebagai berikut:

1. Pengabdian pada profesi

Pengabdian pada profesi dicerminkan dari dedikasi profesionalisme dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki. Keteguhan untuk tetap melaksanakan pekerjaan ketika imbalan ekstrinsik kurang. Sikap ini adalah ekspresi dan pencurahan diri yang total terhadap pekerjaan. Pekerjaan didefinisikan sebagai tujuan, bukan hanya alat untuk mencapai tujuan. Totalitas ini sudah menjadi komitmen pribadi sehingga kompensasi utama yang diharapkan dari pekerjaan adalah kepuasan rohani baru materi.

2. Kewajiban sosial

Kewajiban sosial adalah pandangan tentang pentingnya peranan profesi dan manfaat yang diperoleh baik masyarakat maupun profesional karena adanya pekerjaan tersebut.

3. Kemandirian

Kemandirian dimaksudkan sebagai suatu pandangan seseorang yang profesional harus mampu membuat keputusan sendiri tanpa ada tekanan dari pihak lain (pemerintah, klien dan bukan anggota profesi). Setiap ada campur tangan dari luar dianggap sebagai hambatan kemandirian secara profesional.

4. Keyakinan terhadap peraturan profesi

Keyakinan terhadap profesi adalah suatu keyakinan bahwa yang paling berwenang menilai pekerjaan profesional adalah rekan sesama

profesi, bukan orang luar yang tidak mempunyai kompetensi dalam bidang ilmu dan pekerjaan mereka.

5. Hubungan dengan sesama profesi

Hubungan dengan sesama profesi adalah menggunakan ikatan profesi sebagai acuan, termasuk didalamnya organisasi formal dan kelompok kolega informal sebagai ide utama dalam pekerjaan. Melalui ikatan profesi ini para profesional membangun kesadaran profesional.

2.14 Efektivitas Pengendalian Internal Instansi Pemerintah

2.1.4.1 Pengertian Efektivitas

Efektivitas merupakan gambaran tingkat keberhasilan atau keunggulan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan dan adanya keterkaitan antara serangkaian alternatif yang bervariasi. Efektivitas dapat diartikan juga sebagai ukuran keberhasilan dalam mencapai tujuan yang ditetapkan.

Menurut Alfred F. Kaunang (2013:71) pengertian mengenai efektivitas sebagai berikut:

“Efektivitas adalah menyelesaikan sasaran yang dipilih setelah mempertimbangkan alternatif yang sudah ada”.

Menurut Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada (2012:167) definisi efektivitas sebagai berikut:

“Efektivitas adalah produk akhir suatu kegiatan operasi yang telah mencapai tujuannya baik ditinjau dari segi kualitas hasil kerja, kuantitas hasil kerja, maupun batas waktu yang ditargetkan”.

Dari uraian di atas dapat diinterpretasikan efektivitas merupakan hasil akhir atas suatu kegiatan yang telah yang telah ditetapkan dan untuk mencapai tujuannya dengan cara mempertimbangkan pilihan yang ada.

2.1.4.2 Pengertian Pengendalian Internal Instansi Pemerintah

Pengendalian internal sangat penting bagi suatu instansi atau perusahaan. Banyak pihak yang mengandalkan peran auditor internal terutama dalam mengembangkan dan menjaga efektivitas pengendalian internal. Pengendalian internal berguna untuk menghindari terjadinya keterpurukan serta kegagalan dalam instansi atau perusahaan. Adapun pengertian pengendalian internal menurut para ahli sebagai berikut:

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 1 Angka 1 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menjelaskan bahwa:

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

Menurut COSO (2013) dalam Nurul Lathifah (2021:2) pengertian pengendalian internal adalah sebagai berikut:

“Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objective relating to operations, reporting and compliance”.

Penjelasan pengendalian internal menurut COSO di atas yaitu suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lain suatu entitas yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai mengenai pencapaian tujuan yang berkaitan dengan operasi, pelaporan, dan kepatuhan.

Menurut Silviana Perbuary dkk (2020:85) pengendalian internal sebagai berikut:

“Pengendalian internal merupakan seperangkat kebijakan dan prosedur untuk melindungi aset atau kekayaan perusahaan dari segala bentuk tindakan penyalahgunaan, menjamin tersedianya informasi akuntansi perusahaan yang akurat serta memastikan bahwa semua ketentuan (peraturan) hukum atau undang-undang serta kebijakan manajemen telah dipatuhi atau dijalankan sebagaimana mestinya oleh seluruh karyawan perusahaan”.

Berdasarkan pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa pengendalian internal adalah seperangkat proses, kebijakan dan peraturan yang dipengaruhi oleh manajemen atau personil lainnya untuk melindungi aset perusahaan dari berbagai macam penyimpangan serta memastikan tercapainya tujuan yang telah ditetapkan.

2.1.4.3 Unsur-unsur Pengendalian Internal Instansi Pemerintah

Unsur-unsur pengendalian internal pemerintah berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 adalah sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian merupakan elemen terpenting yang melandasi unsur sistem pengendalian. Lingkungan pengendalian berkaitan dengan orang, moralitas, integritas, kejujuran dan kompetensi. Sebaik apapun sistem pengendalian yang dibangun jika orang yang melaksanakan pengendalian tersebut tidak baik maka akan rusak sistem yang dibangun. Sebaliknya meskipun sistemnya belum sempurna tetapi jika dijalankan dengan baik maka akan mampu membawa kebaikan.

Pada prinsipnya pengendalian merupakan *tone from the top*, sehingga komitmen, peran dan keteladanan dari pimpinan sangat penting. Oleh karena itu, pimpinan instansi pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan dalam keseluruhan organisasi yang menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian internal dan manajemen yang sehat.

2. Penilaian Risiko

Risiko harus dianalisis dan dievaluasi terkait dengan kemungkinan terdapat risiko dan dampaknya terhadap organisasi. Penilaian risiko digunakan sebagai dasar untuk mengelola risiko. Penilaian risiko

menggunakan metode kuantitatif maupun kualitatif. Penilaian risiko juga meliputi risiko melekat atau bawaan maupun risiko residual. Pengendalian internal harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unit organisasi baik dari luar maupun dari dalam. Penilaian risiko terdiri dari:

- a. Identifikasi risiko
 - b. Analisis risiko
3. Kegiatan Pengendalian
- Kegiatan pengendalian membantu memastikan bahwa arahan pimpinan instansi pemerintah dilaksanakan. Kegiatan pengendalian harus efisien dan efektif dalam pencapaian tujuan organisasi. Kegiatan pengendalian antara lain meliputi:
- a. *Review* atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan
 - b. Pembinaan sumber daya manusia
 - c. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi
 - d. Pengendalian fisik atau aset
 - e. Penetapan dan *review* atas indikator dan ukuran kinerja
 - f. Pemisahan fungsi
 - g. Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting
 - h. Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian
 - i. Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya
 - j. Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya
 - k. Dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern dan transaksi dan kejadian penting
- Kegiatan pengendalian terdiri atas dua bentuk, yaitu pengendalian umum dan pengendalian aplikasi.
4. Informasi dan Komunikasi
- Informasi dan komunikasi pada dasarnya pendukung dari elemen sistem pengendalian internal lainnya. Inti dari informasi dan komunikasi adalah manajemen dan karyawan dapat memperoleh informasi dan dapat berkomunikasi dengan atasan dan atau rekannya yang memungkinkan mereka memahami tugas dan tanggung jawab pengendalian secara baik. Pimpinan di semua level wajib mengidentifikasi, mencatat dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat serta efektif. Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan harus sekurang-kurangnya:
- a. Menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi
 - b. Mengelola, mengembangkan, dan memperbaharui sistem informasi secara terus menerus.
5. Pemantauan
- Pemantauan harus dapat menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu dan memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya dapat segera ditindaklanjuti. Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan pemantauan sistem pengendalian internal. Pemantauan

dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, perbandingan, rekonsiliasi dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas. Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, *review* dan pengujian efektivitas sistem pengendalian internal. Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya yang ditetapkan.

2.1.4.4 Jenis-jenis Pengendalian Internal

Menurut Karyono (2013:50) pengendalian internal dikelompokkan menjadi beberapa jenis di antaranya sebagai berikut:

1. Pengendalian Preventif (*Preventive Controls*)
Pengendalian preventif yaitu pengendalian yang dilakukan sebagai upaya untuk mencegah terjadinya penyimpangan serta antisipasi manajemen sebelum masalah yang tidak diinginkan terjadi.
2. Pengendalian Detektif (*Detective Controls*)
Pengendalian detektif adalah pengendalian yang menekankan pada upaya penemuan kesalahan yang mungkin saja dapat terjadi. Seperti rekonsiliasi bank, kontrol hubungan, observasi kegiatan operasional dan sebagainya.
3. Pengendalian Korektif (*Corrective Controls*)
Pengendalian korektif merupakan upaya mengoreksi penyebab terjadinya masalah yang diidentifikasi melalui pengendalian detektif, sehingga antisipasi agar kesalahan yang sama tidak terjadi berulang di masa yang akan datang.
4. Pengendalian Langsung (*Directive Controls*)
Pengendalian langsung dilakukan pada saat kegiatan sedang berlangsung, dengan tujuan agar kegiatan dilaksanakan sesuai dengan ketentuan. Seperti supervisi oleh atasan kepada bawahan dan pengawasan oleh mandor terhadap aktivitas pekerjaan.
5. Pengendalian Kompensatif (*Compensative Controls*)
Pengendalian kompensatif yaitu upaya pengendalian karena diabaikannya suatu aktivitas pengendalian. Contohnya pengetatan pengawasan langsung oleh pemilik terhadap kegiatan pegawai usaha kecil. Hal tersebut dilakukan karena tidak adanya ketidakjelasan pemisahan fungsi karena pegawainya sedikit.

2.1.4.5 Mekanisme Pengendalian Internal Instansi Pemerintah

Mekanisme pengendalian adalah serangkaian rencana dan prosedur yang dilakukan untuk menjamin bahwa tujuan organisasi dapat tercapai. Mekanisme terdiri dari mekanisme individual untuk setiap orang dan proses yang terjadi di dalam organisasi. Adapun menurut Alvin A. Arens dkk (2015:350) yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo mekanisme pengendalian internal harus mencakup hal-hal seperti berikut:

1. Pemisahan Tugas yang memadai

Terdapat empat pedoman umum untuk menyangkut pemisahan tugas yang memadai untuk mencegah kecurangan maupun kekeliruan yang terutama bagi auditor di antaranya sebagai berikut:

 - a. Pemisahan Bagian Penyimpanan Aset dan Bagian Akuntansi

Untuk melindungi aset dari penyelewengan, seseorang yang ditugaskan menyimpan aktiva secara permanen atau temporer tidak boleh mencatat aset itu. Jika satu orang dibiarkan melaksanakan dua fungsi terdapat risiko bahwa orang itu mengeluarkan aset demi keuntungan pribadi dan menyesuaikan catatan untuk menutupi pencurian.
 - b. Pemisahan Pegawai Otorisasi Transaksi dan pegawai yang memegang kendali aset terkait

Orang yang mengotorisasi transaksi tidak boleh memegang kendali atas aset terkait, untuk mengurangi kemungkinan terjadinya penyelewengan.
 - c. Pemisahan Tanggung Jawab Operasional dari Tanggung Jawab Pencatatan

Untuk memastikan bahwa informasi tidak bias, pencatatan biasanya dimasukkan dalam departemen terpisah di bawah kontroler.
 - d. Pemisahan Tugas TI dari Departemen Pemakai

Apabila tingkat kompleksitas sistem TI meningkat, pemisahan otorisasi, pencatatan dan penyimpanan sering kali menjadi tidak jelas. Maka untuk mengimbangi tumpang tindih tugas ini, harus memisahkan fungsi-fungsi utama yang terkait dengan TI dari fungsi-fungsi kunci departemen pemakai.
2. Otorisasi yang Tepat atas Transaksi dan Aktivitas

Agar pengendalian internal berjalan dengan baik, setiap aktivitas harus diotorisasi dengan tepat. Jika setiap orang dalam suatu organisasi bisa memperoleh atau menggunakan aktivitas seenaknya, hal itu akan menimbulkan kekacauan. Otorisasi dapat bersifat sebagai berikut:

- a. Otorisasi umum, pimpinan menetapkan kebijakan dan para bawahan diinstruksikan untuk mengimplementasikan otorisasi umum dengan menyetujui semua transaksi dalam batas yang ditetapkan oleh kebijakan itu
 - b. Otorisasi khusus
3. Dokumen dan Catatan yang Memadai
- Dokumen dan catatan adalah objek fisik yang dicantumkan dan diikhtisarkan. Dokumen yang memadai sangat penting untuk mencatat transaksi dan mengendalikan aset dengan benar. Adapun prinsip-prinsip mengatur perancangan dan penggunaan dokumen serta catatan yang baik. Dokumen dan catatan harus:
- a. Dipranomori secara berurutan untuk memudahkan pengendalian atas dokumen yang hilang dan sebagai alat bantu untuk mencari dokumen itu ketika diperlukan di kemudian hari. Dipranomori penting bagi tujuan kelengkapan audit yang terkait dengan transaksi.
 - b. Disiapkan sesegera mungkin untuk meminimalkan kesalahan penetapan waktu.
 - c. Dirancang untuk berbagai penggunaan, jika mungkin berguna meminimalkan jumlah formulir yang berbeda.
 - d. Dokumen dibuat sedemikian rupa sehingga memudahkan penyajian catatan dengan benar. Hal ini dapat dilakukan dengan mengecek secara internal formulir atau catatan itu.
4. Pengendalian Fisik atas Aset dan Catatan
- Untuk menyelenggarakan pengendalian internal yang memadai aset dan catatan harus dilindungi dengan baik. Jika dibiarkan tidak terlindungi secara memadai catatan bisa dicuri, rusak atau hilang. Jenis ukuran protektif yang paling penting untuk menjaga aset dan catatan adalah penggunaan tindakan pencegahan fisik. Misalnya kotak dan ruang penyimpanan tahan api untuk melindungi aset dan *off-site back-up* untuk melindungi perangkat lunak komputer dan file data.
5. Pemeriksaan Independen atas Kinerja
- Pemeriksaan independen atau verifikasi internal adalah *review* yang cermat dan berkelanjutan atas keempat hal yang lainnya. Kebutuhan akan pemeriksaan independen timbul karena pengendalian internal cenderung berubah seiring dengan berlalunya waktu, kecuali *review* dilakukan secara teratur. Karyawan mungkin saja melupakan atau sengaja tidak mengikuti prosedur atau mereka ceroboh tanpa menghiraukan kualitas pengendalian dan karyawan tersebut berbuat keliru atau melakukan kecurangan.

2.1.4.6 Tujuan Pengendalian Internal Instansi Pemerintah

Tujuan utama pengendalian internal instansi pemerintah yaitu agar instansi atau organisasi dapat mencapai tujuannya yang telah ditetapkan dengan mendapatkan suatu kesempatan serta mencegah adanya risiko kerugian termasuk mencegah adanya tindak kecurangan baik dari dalam maupun luar instansi tersebut.

Tujuan pengendalian internal menurut COSO dalam Nurul Latifah (2021:5) adalah sebagai berikut:

1. *Operations Objectives*

Tujuan operasional terkait dengan pencapaian, visi, misi dan tujuan didirikan entitas. Salah satu tujuan terkait dengan tujuan operasional adalah pengamanan aset. Entitas dapat menentukan tujuan terkait dengan pencegahan kehilangan aset serta secara periodik mendeteksi dan melaporkan kehilangan.

2. *Reporting Objectives*

Tujuan pelaporan berkaitan dengan penyusunan laporan yang digunakan oleh organisasi dan *stakeholders* dalam hubungannya dengan pelaporan eksternal atau internal. Karakteristik pelaporan finansial atau nonfinansial eksternal disesuaikan dengan aturan dan kebutuhan eksternal dipersiapkan sesuai dengan standar eksternal. Sedangkan karakteristik pelaporan finansial atau non-finansial internal digunakan dalam pengambilan keputusan dan pengelolaan bisnis serta ditetapkan oleh manajemen dan *board*.

3. *Compliance Objectives*

Aturan dan hukum merupakan standar minimal dari perilaku organisasi. Organisasi diharapkan akan menggabungkan standar tersebut ke dalam tujuan dari entitas, bahkan organisasi dapat menetapkan standar yang lebih tinggi daripada yang ditetapkan oleh hukum dan peraturan. Satu tujuan dan tujuan lainnya dapat saling tumpang tindih atau saling membantu.

Menurut Alvin A. Arens dkk (2015:340) yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo tujuan pengendalian internal adalah sebagai berikut:

1. Reliabilitas pelaporan keuangan

Pimpinan memikul baik tanggung jawab hukum maupun profesional untuk memastikan bahwa informasi keuangan telah disajikan secara

wajar sesuai dengan persyaratan pelaporan kerangka kerja akuntansi. Tujuan pengendalian internal yang efektif atas pelaporan keuangan adalah memenuhi tanggung jawab pelaporan keuangan secara efektif.

2. Efisiensi dan efektivitas operasi

Pengendalian mendorong pemakai sumber daya secara efisien dan efektif untuk mengoptimalkan sasaran-sasaran organisasi. Tujuan penting dari pengendalian adalah membantu memperoleh informasi keuangan dan nonkeuangan yang akurat tentang operasi organisasi untuk keperluan pengambilan keputusan.

3. Ketaatan pada hukum dan peraturan

Dalam melaksanakan pengendalian internal semua organisasi atau perusahaan publik mengeluarkan laporan tentang keefektifan pelaksanaan pengendalian internal atas laporan keuangan. Organisasi-organisasi publik, non publik dan nirlaba diwajibkan menaati berbagai hukum dan peraturan. Beberapa hanya berhubungan secara tidak langsung dengan akuntansi, seperti UU perlindungan dan hak sipil, sementara yang lainnya berkaitan erat dengan akuntansi seperti peraturan pajak penghasilan dan provisi legal anti kecurangan.

2.1.4.7 Keterbatasan Pengendalian Internal Instansi Pemerintah

Pengendalian internal yang bersifat terbatas merupakan salah satu kekurangan tersendiri dalam pengendalian. Efektivitas pengendalian internal sangat bergantung pada sifat dan dukungan manajemen dan faktor-faktor lainnya. Dengan keberadaan dan peran pengendalian internal tidak secara langsung mengubah sistem manajemen atau keberhasilan suatu organisasi. Menurut COSO dalam Syaiful Bahri (2021:50) hal-hal yang menjadikan adanya keterbatasan dalam pengendalian internal sebagai berikut:

1. Kepantasan tujuan yang ditetapkan sebagai prakondisi
2. Kenyataan pertimbangan manusia dalam pengambilan keputusan dapat salah.
3. Gangguan oleh kegagalan manusia.
4. Tindakan manajemen yang mengabaikan pengendalian internal.
5. Adanya kolusi antar pihak yang mengganggu fungsi pengendalian internal.
6. Adanya kejadian-kejadian yang berada diluar kendali entitas.

Keterbatasan yang melekat dalam setiap pengendalian internal dikemukakan oleh Mulyadi (2003:181) dalam Nurul Latifah (2021:23) sebagai berikut:

1. Kesalahan dalam pertimbangan
Seringkali manajemen dan personil lain dapat salah dalam mempertimbangkan keputusan bisnis yang diambil atau dalam melaksanakan tugas rutin karena informasi tidak memadai, keterbatasan waktu atau tekanan lain.
2. Gangguan
Gangguan dalam pengendalian yang telah ditetapkan dapat terjadi karena personil secara keliru memahami perintah atau membuat kesalahan karena tidak adanya perhatian atau kelalaian. Perubahan yang bersifat sementara atau permanen dalam personel atau dalam sistem dan prosedur dapat pula mengakibatkan gangguan.
3. Kolusi
Tindakan bersama beberapa individu untuk tujuan kejahatan disebut dengan kolusi. Kolusi dapat mengakibatkan bobolnya pengendalian internal yang dibangun untuk melindungi kekayaan entitas dan tidak terungkapnya ketidakberesan atau tidak terdeteksinya kecurangan oleh pengendalian internal yang dirancang.
4. Pengabdian oleh manajemen
Manajemen dapat mengakibatkan kebijakan atau prosedur yang telah ditetapkan untuk tujuan yang tidak sah seperti keuntungan pribadi manajer, penyajian kondisi keuangan yang berlebihan atau ketaatan semu.
5. Biaya lawan manfaat
Biaya yang diperlukan untuk mengoperasikan pengendalian internal tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian intern tersebut. Karena pengukuran secara tidak tepat baik biaya maupun manfaat biasanya tidak mungkin dilakukan, manajemen harus memperkirakan dan mempertimbangkan secara kuantitatif dan kualitatif dalam mengevaluasi biaya dan manfaat suatu pengendalian intern.

2.1.4.8 Pengendalian Internal Instansi Pemerintah yang Efektif

Menurut Syaiful Bahri (2021:49) efektivitas pengendalian internal instansi yang baik sebagai berikut:

“Efektivitas pengendalian internal yaitu kemampuan suatu entitas merencanakan serta mengimplementasikan pengendalian internal agar

tujuan entitas dapat tercapai baik tujuan bersifat *financial* utamanya dalam pelaporan keuangan yang andal maupun tujuan yang bersifat *non financial* yang meliputi ketaatan terhadap kebijakan dan aturan yang ditetapkan”.

Jadi yang dimaksud pengendalian internal yang efektif jika tercapai tujuan dari pengendalian internal instansi pemerintah itu sendiri. Menurut Mahmudi (2016:262) tujuan pengendalian internal sebagai berikut:

1. Melindungi aset negara baik aset fisik maupun data
2. Memelihara catatan dan dokumen secara rinci dan akurat
3. Menghasilkan informasi keuangan yang akurat, relevan dan andal
4. Memberikan jaminan yang memadai bahwa laporan keuangan pemerintah telah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku (Standar Akuntansi Pemerintah).
5. Meningkatkan efisiensi dan efektivitas operasi organisasi
6. Menjamin ditaatinya kebijakan manajemen dan peraturan perundang-undangan

2.1.5 Efektivitas Pencegahan Kecurangan

2.1.5.1 Pengertian Kecurangan

Kecurangan merupakan tindakan melawan hukum yang dilakukan dengan sengaja. Tindakan kecurangan biasanya terjadi karena pengambilan atau pencurian harta atau aset milik organisasi. Pelaku kecurangan dapat dari dalam atau luar organisasi dan dapat dilakukan oleh karyawan dan manajemen.

Hiro Tugiman (2019:32) mendefinisikan kecurangan sebagai berikut:

“Kecurangan adalah suatu susunan ketidakberesan dan perbuatan ilegal yang merupakan suatu muslihat yang dilakukan untuk mendapatkan keuntungan atau kerugian organisasi yang dilakukan oleh orang luar dan atau di dalam organisasi”.

Institute Internal Auditor dalam buku Alfred F. Kaunang (2013:98) mendefinisikan kecurangan sebagai berikut:

“Segala tindakan yang berasaskan penipuan, menyembunyian, atau pelanggaran akan kepercayaan. Kelakuan ini tidak disebabkan oleh ancaman atau paksaan fisik. Kecurangan dilakukan oleh pihak-pihak tertentu dan organisasi untuk mendapatkan uang, properti, atau pelayanan untuk menghindari pembayaran atau kehilangan pelayanan atau untuk mencari keuntungan pribadi dan bisnis.”

Menurut Cris Kuntadi (2017:13) pengertian kecurangan adalah sebagai berikut:

“Kecurangan merupakan tindakan yang disengaja dan direncanakan dengan menggunakan kesempatan untuk mendapatkan keuntungan dari posisi kepercayaan dan kewenangan yang dimiliki. Perbuatan tersebut disengaja atau diniatkan untuk menghilangkan uang atau harta dengan cara akal bulus, penipuan, atau cara lain yang tidak wajar”.

Berdasarkan pengertian akan dapat diinterpretasikan bahwa kecurangan adalah sebuah tindakan yang disengaja dan direncanakan baik berupa penipuan, menyembunyian, atau pelanggaran kepercayaan yang dilakukan untuk mendapatkan sebuah keuntungan pribadi atau bisnis dan merugikan suatu pihak.

2.1.5.2 Jenis-jenis Kecurangan

Menurut Bono P. Purba (2015:10) terdapat 3 jenis kecurangan yang biasanya dilakukan dalam perusahaan atau organisasi yakni di antaranya sebagai berikut:

1. Kecurangan atas Laporan (*Fraudulent Statements*)
 Pada umumnya kecurangan atas laporan dilakukan dengan cara melaporkan harta dan pendapatan lebih tinggi daripada yang seharusnya atau melaporkan kewajiban dan biaya yang lebih rendah daripada yang seharusnya. Kecurangan atas laporan keuangan dapat bersifat keuangan yang lebih atau kurang saji dan laporan keuangan yang bersifat non keuangan yang berbentuk penyalahgunaan kepercayaan pemberi kerja, manipulasi dan pemalsuan dokumen.
2. Kecurangan Aset (*Asset Misappropriation*)
 Penyalahgunaan aset dibagi ke dalam 2 kelompok besar yakni:
 - a. *Fraud* kas

Pencurian kas terdiri dari 3 jenis yakni pencurian kas (*cash larceny*), *Skimming* dan kecurangan pengeluaran kas (*fraudulent disbursements*). Pencurian kas terjadi terhadap kas yang sudah tercatat dalam pembukuan baik kas yang diterima atau kas yang disimpan di kantor maupun bank di bank. *Skimming* terjadi terhadap pencurian kas yang belum tercatat dalam pembukuan hal yang dilakukan yaitu tidak mencatat penjualan atau mencatat penjualan lebih rendah. Sedangkan kecurangan pengeluaran kas dilakukan terhadap pengeluaran kas perusahaan dengan skema faktur, skema penggajian, skema penggantian biaya, pemalsuan *check*, *tampering* dan *register disbursement*.

b. Kecurangan atas persediaan dan aset lainnya (*Inventory and All Other Assets*)

Kecurangan atas persediaan dan aset lainnya adalah penyalahgunaan segala bentuk aset yang dimiliki oleh perusahaan atau organisasi selain yang berbentuk kas. Bentuk kecurangan ini dapat berupa pemakaian aset tanpa izin (*misuse*) dan pencurian (*larceny*). Aset yang biasanya disalahgunakan seperti kendaraan perusahaan, peralatan kantor, komputer dan perabot kantor lainnya. Bentuk bentuk kecurangan persediaan terdiri dari pencurian persediaan, skema permintaan dan pemindahan aset, *false billing and purchasing receiving scheme* dan skema pemalsuan pengiriman.

3. Korupsi

Korupsi merupakan kecurangan di luar pembukuan yang terjadi dalam bentuk pemberian komisi, hadiah atau gratifikasi yang dilakukan kontraktor atau pemasok kepada pegawai pemerintah atau kepada pegawai atau pejabat organisasi. Korupsi dapat digolongkan ke dalam empat jenis yakni:

a. Konflik Kepentingan (*Conflict of Interest*)

Bentuk korupsi ini terjadi ketika seorang pegawai atau manajer atau eksekutif mempunyai kepentingan ekonomis pribadi dalam transaksi yang bertentangan dengan kepentingan pemberi kerja. Kepentingan pribadi tersebut tidaklah selalu kepentingan pelaku sendiri tetapi bisa kepentingan orang lain walaupun dia sendiri tidak memperoleh keuntungan secara finansial atas tindakan kecurangan tersebut.

b. Gratifikasi yang tidak sah (*Illegal Gratuity*)

Gratifikasi yang tidak sah adalah pemberian sesuatu (yang mempunyai nilai) kepada seseorang disertai niat untuk mempengaruhinya dalam pengambilan keputusan tertentu. Pemberian ini dilakukan oleh orang atau pihak tertentu yang mempunyai kepentingan dalam keputusan yang akan diambil.

c. Suap (*Bribery*)

Suap didefinisikan sebagai penawaran, pemberian janji kepada pejabat atau pegawai yang bertujuan untuk mempengaruhi aktivitas pejabat atau pegawai untuk melakukan atau tidak melakukan

sesuatu yang berhubungan dengan kepentingan pihak pemberi janji. Kecurangan ini dapat terjadi dalam bentuk pemberian komisi (*kickbacks*) yang besarnya telah disepakati kedua belah pihak.

d. Pemerasan (*Economic Extortion*)

Kecurangan ini berbeda dengan suap. Pemasok atau kontraktor bukan menawarkan pemberian untuk mempengaruhi pembeli, tetapi justru pihak pembeli dari perusahaan atau organisasi yang meminta pemasok untuk membayar dalam jumlah tertentu agar keputusan yang diambil dapat menguntungkan pemasok.

2.1.5.3 Penyebab atau Pendorong Terjadinya Kecurangan

Setiap tindakan kriminal selalu didorong oleh suatu kondisi dan perilaku penyebab terjadinya. Menurut Arum Ardianingsih (2018:79) penyebab atau pendorong terjadinya kecurangan dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Teori $C = N + K$

Teori ini sangat dikenal dalam profesi kepolisian. Simbol C menyatakan *Criminal* (C) sama dengan Niat (N) dan Kesempatan (K). Teori ini sangat sederhana dan gamblang karena meskipun ada niat melakukan kecurangan, namun jika tidak ada kesempatan maka kecurangan tidak akan terjadi demikian pula sebaliknya. Kesempatan ada pada orang yang mempunyai kewenangan otoritas sedangkan niat ditentukan oleh moral dan integritas.

2. Teori Segitiga *Fraud* (*Fraud Triangle Theory*)



Gambar 2.1 Teori Segitiga *Fraud*

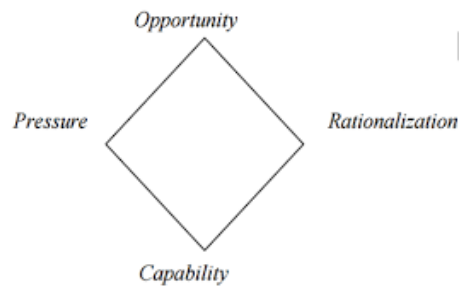
Teori ini dikembangkan oleh Dr. Donald Cressy. Dalam teori segitiga *fraud* perilaku kecurangan didukung oleh tiga unsur yaitu adanya tekanan, kesempatan dan pembenaran.

a. Tekanan (*Pressure*)

Dorongan untuk melakukan kecurangan terjadi pada karyawan (*employee fraud*) dan dorongan itu terjadi antara lain karena:

- 1) Tekanan keuangan, antara lain berupa banyak hutang, gaya hidup melebihi kemampuan keuangan, keserakahan dan kebutuhan yang tidak terduga.
 - 2) Kebiasaan buruk antara lain kecanduan narkoba, judi dan *alcoholic*.
 - 3) Tekanan lingkungan kerja seperti kurang dihargainya prestasi atau kinerja, gaji rendah dan tidak puas dengan pekerjaan.
 - 4) Tekanan lain seperti tekanan dari istri atau suami untuk memiliki barang-barang mewah.
- b. Kesempatan (*Opportunity*)
Kesempatan yang timbul karena lemahnya sanksi, lemahnya pengendalian internal untuk mencegah dan mendeteksi kecurangan serta ketidakmampuan untuk menilai kualitas kinerja. Menurut Steve Albercht, ada beberapa faktor yang dapat meningkatkan kesempatan untuk melakukan kecurangan yaitu:
- 1) Terbatasnya akses terhadap informasi
 - 2) Ketidaktahuan, malas dan tidak sesuai kemampuan pegawai
 - 3) Kurangnya jejak audit
- c. Pembeneran (*Rationalization*)
Pembeneran adalah tindakan mencari alasan bahwa apa yang dilakukan benar dan biasa terjadi atau lazim di masyarakat, yaitu sebagai berikut:
- 1) Pelaku merasa berjasa besar terhadap perusahaan dan seharusnya ia menerima lebih banyak dari yang diterimanya.
 - 2) Pelaku menganggap tujuannya baik yaitu ingin mengatasi masalah dan nanti akan dikembalikan.
3. Teori GONE (*Gone Theory*)
Teori ini dikemukakan oleh Jack Balogna pada tahun 1995 dengan menggunakan unsur-unsur kecurangan sebagai berikut:
- a. *Greed* (Keserakahan), berkaitan dengan perilaku serakah yang potensial ada di dalam dirinya
 - b. *Opportunity* (Kesempatan), berkaitan dengan keadaan instansi atau masyarakat yang sedemikian rupa sehingga terbuka bagi seseorang untuk melakukan kecurangan terhadapnya.
 - c. *Need* (Kebutuhan), berkaitan dengan faktor-faktor yang dibutuhkan oleh individu-individu untuk menunjang hidupnya yang menurutnya wajar.
 - d. *Exposure* (Pengungkapan), berkaitan dengan tindakan atau konsekuensi yang akan dihadapi oleh pelaku kecurangan apabila pelaku ditemukan melakukan kecurangan.
- Greed* dan *need* adalah faktor yang berhubungan dengan individu pelaku kecurangan (faktor individu). *Opportunity* dan *exposure* adalah faktor yang berhubungan dengan organisasi korban kecurangan (faktor genetik). Dalam hal ini risiko terjadinya kecurangan bergantung pada kedudukan pelaku objek kecurangan.

4. Teori *Fraud Diamond*



Gambar 2.2 Teori *Fraud Diamond*

Fraud diamond merupakan sebuah pandangan baru tentang fenomena *fraud* yang dikemukakan oleh Wolfe dan Hermanson. *Fraud diamond* adalah bentuk penyempurnaan dari teori *fraud triangle*. Wolfe dan Hermanson berpendapat bahwa banyak *fraud* yang umumnya bernilai besar tidak mungkin terjadi apabila tidak ada orang tertentu dengan kapabilitas khusus yang ada dalam perusahaan. *Opportunity* membuka peluang atau pintu masuk bagi *fraud*, *pressure* dan *rationalization* yang mendorong seseorang untuk melakukan *fraud*.

2.1.5.4 Pengertian Pencegahan Kecurangan

Auditor internal memiliki peran untuk mencegah terjadinya kecurangan. Pencegahan kecurangan merupakan upaya untuk melindungi aset perusahaan atau instansi. Pencegahan kecurangan sangatlah penting karena lebih mudah daripada mengatasi apabila kecurangan telah terjadi.

Menurut Karyono (2013:47) definisi dari pencegahan kecurangan adalah sebagai berikut:

“Pencegahan kecurangan merupakan segala upaya untuk menangkal pelaku potensial, mempersempit ruang gerak dan mengidentifikasi kegiatan yang beresiko tinggi terjadinya kecurangan”.

Menurut Bono P. Purba (2015:41) pengertian pencegahan kecurangan adalah sebagai berikut:

“Pencegahan kecurangan merupakan upaya-upaya pre-emptif yang diterapkan sejak dini yang dapat membantu organisasi atau perusahaan atau lembaga-lembaga publik untuk menghadapi risiko *fraud* secara efektif dan efisien”.

Menurut Mark F. Zimbelman dkk (2014:397) yang dialihbahasakan oleh Novita Puspasari, Suhernita dan Ratna Saraswati definisi pencegahan kecurangan sebagai berikut:

“Pencegahan kecurangan merupakan suatu cara yang paling efektif untuk mengurangi kerugian akibat kecurangan. Hal tersebut karena setelah kecurangan dilakukan tidak ada yang menjadi pemenang. Pelaku merugi karena akan menerima konsekuensi hukum, membayar pajak dan ganti rugi. Sedangkan korban merugi karena tidak hanya aset yang dicuri, tetapi mereka juga harus membayar biaya hukum, kehilangan waktu, publisitas negatif dan konsekuensi merugi lainnya.

Dari uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa pencegahan kecurangan sebagai upaya untuk mempersempit ruang gerak terhadap risiko terjadinya kecurangan serta sebagai upaya untuk melindungi aset organisasi agar terhindar dari kerugian akibat kecurangan.

2.1.5.5 Faktor-faktor Upaya Pencegahan Kecurangan

Menurut Eko Sudarmanto (2021:215) dalam melakukan pencegahan kecurangan terdapat beberapa upaya pencegahan kecurangan sebagai berikut:

1. Menciptakan dan mengembalikan budaya yang menghargai kejujuran dan nilai-nilai etika yang tinggi. Salah satu tanggung jawab organisasi adalah menumbuhkan budaya yang menghargai kejujuran dan nilai-nilai etika yang tinggi dan menjelaskan perilaku yang diharapkan dan kesadaran dari masing-masing pegawai, menciptakan budaya yang menghargai kejujuran dan nilai-nilai etika tinggi hendaknya mencakup hal-hal sebagai berikut:
 - a. *Setting tone the at the top*
 - b. Merekrut dan mempromosikan karyawan yang tepat
 - c. Pelatihan
 - d. Disiplin

2. Penerapan dan evaluasi proses pengendalian anti-*fraud*. Kecurangan tidak akan terjadi tanpa persepsi adanya kesempatan dan menyembunyikan perbuatannya organisasi hendaknya proaktif mengurangi kesempatan dengan:
 - a. Mengidentifikasi dan mengukur risiko *fraud*
 - b. Pengurangan risiko *fraud*
 - c. Implementasi dan monitoring pengendalian internal dengan baik
3. Pengembangan proses pengawasan (*Oversight Process*). Untuk mencegah dan menangkal kecurangan secara efektif, entitas hendaknya memiliki fungsi pengawasan yang tepat, pengawasan dalam berbagai jenis dan bentuk ini dapat dilaksanakan oleh berbagai pihak, antara lain komite audit, manajemen dan internal auditor.

2.1.5.6 Tujuan Pencegahan Kecurangan

Dalam melaksanakan upaya pencegahan kecurangan akan membuat perusahaan berjalan dengan efektif tanpa adanya hambatan. Adapun Tujuan pencegahan kecurangan menurut BPKP (2008) dalam Eko Sudarmanto dkk (2021:214) sebagai berikut:

1. Pencegahan (*Prevention*)
Upaya mencegah terjadinya kecurangan penting dalam suatu organisasi harus dilakukan secara menyeluruh dari level bawah hingga puncak manajemen.
2. Penangkalan (*Deterrence*)
Upaya penangkalan harus dilakukan dengan prosedur yang ketat, sehingga setiap ruang dalam organisasi terhindar dari adanya kesempatan untuk melakukan kecurangan.
3. Pemutusan (*Disruption*)
Upaya pencegahan kecurangan yang paling efektif dapat dilakukan dengan memutuskan mata rantai para pelaku kecurangan, yang selama ini masih berada dalam organisasi.
4. Pengidentifikasian (*Identification*)
Salah satu cara untuk mengetahui kegiatan yang memiliki kesempatan besar terjadinya tindakan kecurangan adalah dengan mengidentifikasi kegiatan yang bersifat rutin dan beresiko besar. Identifikasi terhadap pengendalian internal yang sudah berjalan harus tetap dilakukan untuk mengetahui apa saja kelemahan yang ada dalam pengendalian.
5. Penuntutan (*Prosecution*)
Upaya pencegahan kecurangan lainnya yang dapat dilakukan adalah dengan menjatuhkan sanksi yang bertingkat sesuai dengan jenis dan

besarnya tindakan kecurangan yang dilakukan. Sanksi yang diberikan dapat menjadi *warning* dan *self reminder* bagi pegawai lainnya.

Menurut Karyono (2013:47) tujuan pencegahan kecurangan adalah sebagai berikut:

1. *Prevention* (mencegah terjadinya kecurangan)
2. *Deference* (menangkal pelaku potensial)
3. *Description* (mempersulit gerak langkah pelaku kecurangan)
4. *Recertification* (mengidentifikasi kegiatan beresiko tinggi dan kelemahan pengendalian intern)
5. *Civil action prosecution* (tuntutan kepada pelaku)

2.1.5.7 Pencegahan Kecurangan yang Efektif

Agar perusahaan atau instansi dapat berjalan dengan baik, efektif dan efisien harus dilakukan sebuah pencegahan kecurangan. Pencegahan kecurangan yang tidak efektif menjadi peluang untuk terjadinya kecurangan. Agar kecurangan tersebut tidak terjadi maka dapat dilakukan dengan memperhatikan pencapaian tujuan pencegahan kecurangan. Menurut BPKP (2008) dalam Eko Sudarmanto dkk (2021:214) tujuan pencegahan kecurangan sebagai berikut:

1. Pencegahan (*Prevention*)
2. Penangkalan (*Deterrence*)
3. Pemutusan (*Disruption*)
4. Pengidentifikasian (*Identification*)
5. Penuntutan (*Prosecution*)

Jadi efektivitas pencegahan kecurangan dapat dinilai efektif apabila telah tercapainya tujuan dari pencegahan kecurangan instansi atau perusahaan itu sendiri.

2.2 Kerangka Pemikiran

1.2.1 Hubungan Komunikasi Hasil Audit, Profesionalisme Auditor Internal dan Efektivitas Pengendalian Internal Instansi Pemerintah

Menurut Hery (2018:49-51) hubungan komunikasi hasil audit, profesionalisme auditor internal dan efektivitas pengendalian internal instansi pemerintah adalah sebagai berikut:

“Auditor internal harus dilaksanakan secara ahli dengan profesional dalam melaksanakan tugasnya. Kemampuan profesional wajib dimiliki oleh setiap auditor internal. Auditor internal juga harus memiliki kemampuan untuk menghadapi orang lain dalam berkomunikasi secara efektif baik lisan maupun tulisan, sehingga mereka dapat secara jelas dan efektif menyampaikan tujuan, evaluasi, kesimpulan hasil audit dan memberikan rekomendasi. Selain dua hal tersebut auditor internal harus mengidentifikasi pengendalian internal yang lemah dan merekomendasikan perbaikan untuk menciptakan kesesuaian dengan berbagai prosedur dan praktik yang sehat”.

Dari uraian di atas dapat diinterpretasikan komunikasi hasil audit, profesionalisme auditor internal dan efektivitas pengendalian instansi pemerintah memiliki hubungan yang erat. Dimana auditor internal harus melaksanakan tugasnya secara profesional. Auditor internal juga harus memiliki kemampuan berkomunikasi hal tersebut akan berguna ketika menyampaikan tujuan, evaluasi, kesimpulan hasil audit dan rekomendasi secara efektif dan jelas. Yang paling penting auditor internal juga harus mampu mengidentifikasi pengendalian internal yang lemah serta merekomendasikan perbaikan agar praktik dalam instansi pemerintah berjalan dengan baik.

2.2.2 Pengaruh Komunikasi Hasil Audit Terhadap Efektivitas Pencegahan Kecurangan

Menurut Alexander Thian (2021:226) pengaruh komunikasi hasil audit terhadap efektivitas pencegahan kecurangan adalah sebagai berikut:

“Auditor harus mengkomunikasikan hasil audit dengan segera kepada manajemen dengan tujuan untuk menginformasikan kepada pihak yang memiliki tanggung jawab utama untuk mencegah dan mendeteksi kecurangan. Meskipun hal yang disampaikan tidak berdampak signifikan”.

Rahmadi Murwanto dkk (2012:278) menyatakan pengaruh komunikasi hasil audit terhadap efektivitas pencegahan kecurangan sebagai berikut:

“Auditor harus mengkomunikasikan hasil audit kepada pihak-pihak yang berwenang dari organisasi atau institusi yang diaudit. Hal tersebut berguna agar di kemudian hari tidak adanya masalah berupa penyimpangan atau kecurangan atau bahkan dari hasil audit tersebut dapat mempermudah menyelesaikan penyimpangan”.

Berdasarkan uraian di atas maka dapat diinterpretasikan bahwa terdapat keterkaitan komunikasi hasil audit dengan efektivitas pencegahan kecurangan. Semakin baik komunikasi hasil audit maka semakin efektifnya pencegahan kecurangan sebaliknya semakin tidak baik komunikasi hasil audit maka semakin tidak efektifnya pencegahan kecurangan. Hal tersebut karena ketika auditor internal mampu mengkomunikasikan hasil audit dengan baik maka dapat mencegah terjadinya kecurangan meskipun hal yang disampaikan tersebut tidak berdampak signifikan.

2.2.3 Pengaruh Profesionalisme Auditor Internal Terhadap Efektivitas Pencegahan Kecurangan

Menurut Hery (2018:78) pengaruh profesionalisme terhadap efektivitas pencegahan kecurangan adalah sebagai berikut:

“Auditor internal menjadi lebih terlatih daripada sebelumnya baik dari segi keterampilan, keahlian maupun pengetahuan. Dengan semakin profesional auditor internal akan menjadi lebih ahli dalam mencegah terjadinya kecurangan sehingga auditor internal mampu memberikan alternatif solusi”.

Teori diatas diperkuat dengan penelitian terdahulu oleh peneliti Mimin dan Desy (2015) yang dalam penelitiannya menyatakan bahwa:

“Profesionalisme auditor internal berpengaruh signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Auditor internal yang profesional akan melaksanakan tugas yang baik dan membantu manajemen untuk mencegah terjadinya suatu kecurangan di sebuah entitas. Semakin tinggi profesionalisme auditor internal maka akan semakin tinggi pencegahan kecurangan. Hal tersebut karena auditor yang profesional akan menerapkan independensi, objektivitas, keahlian profesional, tanggung jawab dan program *quality assurance* dalam melaksanakan tugas audit”.

Berikutnya penelitian yang dilakukan oleh Dewi Novita dan Muhammad Nuryanto (2018) yang dalam penelitiannya menyatakan bahwa:

“Profesionalisme berpengaruh signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Seorang auditor yang profesional akan memberikan opini yang objektif, tidak bias, dan tidak dibatasi serta melaporkan masalah apa adanya bukan melaporkan sesuai dengan keinginan atau kepentingan suatu pihak lain. Maka semakin tinggi profesionalisme maka pencegahan kecurangan akan semakin meningkat sebaliknya apabila kurangnya tingkat profesionalisme auditor maka pencegahan kecurangan akan menurun”.

Berdasarkan teori yang dikemukakan di atas dapat diinterpretasikan bahwa profesionalisme auditor internal berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pencegahan kecurangan. Auditor internal yang profesional akan

menerapkan independensi, objektivitas, keahlian profesional, tanggung jawab dan program *quality assurance* untuk melindungi aset perusahaan sehingga efektif untuk mencegah terjadinya kecurangan.

2.2.4 Pengaruh Efektivitas Pengendalian Internal Instansi Pemerintah Terhadap Efektivitas Pencegahan Kecurangan

Pengendalian internal memiliki peranan yang sangat penting dalam kegiatan operasional di suatu perusahaan atau instansi. Di mana tujuan dari pengendalian internal adalah untuk mencegah terjadinya kerugian akibat terjadinya kecurangan.

Menurut Rahmadi Murwanto dkk (2012:204) pengaruh pengendalian internal instansi pemerintah terhadap efektivitas pencegahan kecurangan sebagai berikut:

“Pengendalian internal merupakan bagian utama dalam pengelolaan suatu organisasi. Pengendalian internal juga berperan sebagai perlindungan di garis depan dalam menjaga aset atau harta dan mencegah dan mendeteksi kesalahan-kesalahan dan kecurangan-kecurangan. Pengendalian internal membantu instansi pemerintah dalam mencapai hasil yang diinginkan melalui pengelolaan sumber daya publik yang efektif”.

Karyono (2013:92) menyatakan bahwa pengaruh efektivitas pengendalian internal instansi pemerintah terhadap efektivitas pencegahan kecurangan sebagai berikut:

“Pengendalian internal yang efektif dapat melindungi dari pencurian, penggelapan, penyalahgunaan aktiva pada lokasi yang tidak tepat”.

Teori diatas diperkuat dengan penelitian terdahulu oleh peneliti Ida Bagus Dwika Maliawan dkk (2017) mengungkapkan bahwa:

“Efektivitas pengendalian internal sangat berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan. Penyebab terjadinya kecurangan yaitu ketika pengendalian internal yang dilaksanakan tidak berjalan secara efektif sehingga terdapat kesempatan bagi para pelaku untuk melakukan tindakan kecurangan. Sebaliknya semakin efektifnya pengendalian internal yang diterapkan dan dilaksanakan oleh suatu entitas maka meningkatkan pencegahan kecurangan yang terjadinya. Hal tersebut karena mengetahui akibat yang akan diperoleh apabila melaksanakan tindakan kecurangan”.

Berikutnya penelitian dari Fikri Aditya (2020) hasil penelitiannya menunjukkan bahwa:

“Efektivitas pengendalian internal berpengaruh secara parsial terhadap pencegahan kecurangan. Pengendalian internal yang lemah akan memberikan kesempatan kepada para pelaku untuk melakukan tindak kecurangan. Semakin baik pengendalian internal maka akan meningkatkan pencegahan kecurangan dan sebaliknya semakin rendah pengendalian internal maka akan menurunkan pencegahan kecurangan. Hal tersebut karena tujuan dari pengendalian internal yaitu untuk mengamankan kekayaan suatu entitas serta mendorong dipatuhinya suatu kebijakan dan peraturan yang telah dibuat oleh entitas. Efektivitas pengendalian internal yang baik akan meningkatkan pencegahan kecurangan”.

Berdasarkan teori yang telah diuraikan di atas dapat diinterpretasikan bahwa sistem pengendalian internal sangat penting bagi suatu instansi atau organisasi untuk mencegah terjadinya kecurangan. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal memiliki keterkaitan terhadap efektivitas pencegahan kecurangan. Semakin baik pengendalian internal suatu instansi maka akan semakin meningkat pencegahan kecurangan.

2.2.5 Pengaruh Komunikasi Hasil Audit, Profesionalisme Auditor Internal dan Efektivitas Pengendalian Internal Instansi Pemerintah Terhadap Efektivitas Pencegahan Kecurangan

Auditor internal ketika menemukan kemungkinan terjadinya kecurangan harus segera mengkomunikasikan kepada pihak yang berkepentingan. Hal tersebut dapat membantu manajemen atau pimpinan untuk mencegah terjadinya kecurangan seperti yang telah dikemukakan oleh Alexander Thian (2021:226) bahwa:

“Auditor harus mengkomunikasikan hasil audit dengan segera kepada manajemen dengan tujuan untuk menginformasikan kepada pihak yang memiliki tanggung jawab utama untuk mencegah dan mendeteksi kecurangan. Meskipun hal yang disampaikan tidak berdampak signifikan”.

Selain komunikasi hasil audit yang dapat mencegah terjadinya kecurangan yaitu profesionalisme auditor internal. Di mana auditor internal yang profesional dapat membantu suatu perusahaan atau instansi untuk mencegah terjadinya kecurangan. Hal tersebut selaras dengan yang dikemukakan oleh Hery (2018:78) bahwa:

“Auditor internal menjadi lebih terlatih daripada sebelumnya baik dari segi keterampilan, keahlian maupun pengetahuan. Dengan semakin profesional auditor internal akan menjadi lebih ahli dalam mencegah terjadinya kecurangan sehingga auditor internal mampu memberikan alternatif solusi”.

Efektivitas pengendalian internal suatu instansi atau perusahaan dapat membantu mencegah terjadinya kecurangan. Dengan adanya pengendalian internal yang baik dan efektif akan memudahkan auditor internal atau pimpinan

untuk mencegah terjadinya kecurangan. Hal tersebut selaras dengan yang dikemukakan oleh Rahmadi Murwanto (2012:204) bahwa:

“Pengendalian internal merupakan bagian utama dalam pengelolaan suatu organisasi. Pengendalian internal juga berperan sebagai perlindungan di garis depan dalam menjaga aset atau harta dan mencegah dan mendeteksi kesalahan-kesalahan dan kecurangan-kecurangan. Pengendalian internal membantu instansi pemerintah dalam mencapai hasil yang diinginkan melalui pengelolaan sumber daya publik yang efektif”.

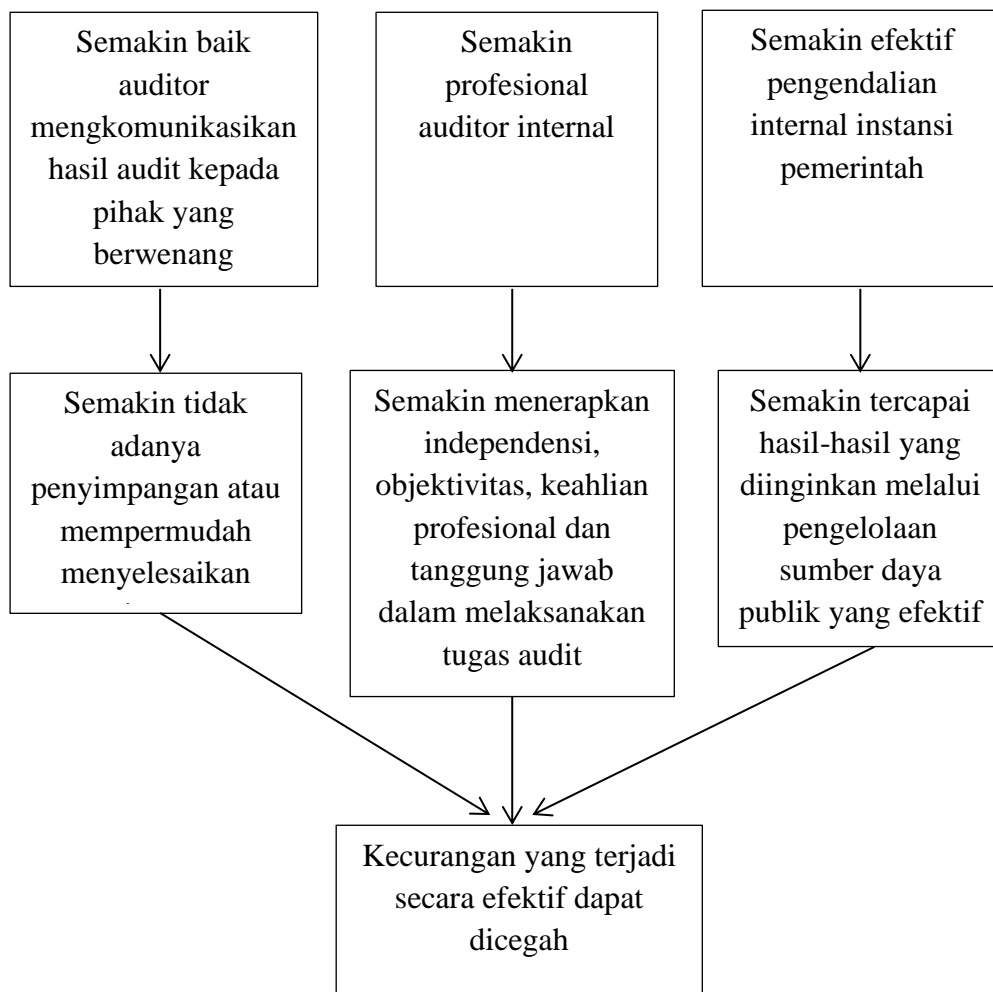
Berdasarkan uraian di atas komunikasi hasil audit, profesionalisme auditor internal dan efektivitas pengendalian internal instansi pemerintah saling berhubungan satu sama lain. Di sisi lain terdapat pengaruh dari variabel masing-masing yang terdiri atas komunikasi hasil audit, profesionalisme auditor internal dan efektivitas pengendalian internal instansi pemerintah terhadap efektivitas pencegahan kecurangan yaitu terdapat pengaruh komunikasi hasil audit terhadap efektivitas pencegahan kecurangan, profesionalisme auditor internal terhadap efektivitas pencegahan kecurangan dan efektivitas pengendalian internal instansi pemerintah terhadap efektivitas pencegahan kecurangan. Dengan demikian maka dapat diinterpretasikan bahwa variabel komunikasi hasil audit, profesionalisme auditor internal dan efektivitas pengendalian internal instansi pemerintah secara bersama sama berpengaruh secara simultan terhadap efektivitas pencegahan kecurangan.

2.2.6 Bagan Kerangka Pemikiran

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

Gambar 2.3

Kerangka Pemikiran



2.2.7 Hasil Penelitian Terdahulu

Berdasarkan penelitian terdahulu yang berkaitan dengan permasalahan dalam penelitian ini dipaparkan dalam Tabel 2.1 sebagai berikut:

Tabel 2.1
Ringkasan Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti dan Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Persamaan dan Perbedaan Penelitian
1.	Bhima Azis Usman, Taufeni Taufik dan M. Rasuli (2015)	Pengaruh Tata Kelola Pemerintahan dan Pengendalian Internal terhadap Pencegahan Kecurangan (Studi pada SKPD Pemerintah Kabupaten Indragiri Hilir)	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel tata kelola pemerintah berpengaruh signifikan terhadap pencegahan kecurangan dengan nilai signifikansi 0.032 sedangkan variabel independen tidak berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan dengan nilai signifikansi 0.205.	Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel independen yaitu pengendalian internal dan variabel dependen pencegahan kecurangan. Perbedaan: Penulis menambahkan variabel independen komunikasi hasil audit dan profesionalisme auditor internal. Penelitian terdahulu meneliti variabel independen tata kelola pemerintahan
2.	Ida Bagus Dwika Maliawan, Edy Sujana dan I	Pengaruh Audit Internal dan Efektivitas Pengendalian	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa audit internal dan efektivitas	Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel

	Putu Gede Diatmika (2017)	Internal Terhadap Pencegahan Kecurangan (Studi Empiris pada Bank Mandiri Kantor Cabang Area Denpasar)	Pengendalian internal secara simultan berpengaruh signifikan terhadap pencegahan kecurangan. Dari hasil analisis diketahui nilai koefisien regresi paling besar 0,322 dibandingkan dengan koefisien regresi variabel yang lainnya.	independen yaitu pengendalian internal dan variabel dependen pencegahan kecurangan. Perbedaan: Penelitian penulis menambahkan variabel independen komunikasi hasil audit dan profesionalisme auditor internal. Penelitian terdahulu meneliti variabel independen audit internal.
3.	Dewi Novita Wulandari dan Muhammad Nuryatno (2018)	Pengaruh Pengendalian Internal, Kesadaran <i>Anti-Fraud</i> , Integritas, Independensi dan Profesionalisme Terhadap Pencegahan Kecurangan	Hasil penelitian menunjukkan pengendalian internal, integritas, independensi dan profesionalisme berpengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan. Dengan nilai koefisien regresi 0,249 untuk variabel pengendalian internal, 0,065 untuk variabel kesadaran <i>anti-fraud</i> , 0,125 untuk variabel integritas, 0,149 untuk	Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel independen pengendalian internal dan profesionalisme sedangkan variabel dependen pencegahan kecurangan. Perbedaan: Penelitian penulis dalam penelitian menambah variabel dependen komunikasi hasil audit hasil audit sedangkan penelitian

			variabel independensi dan 0,321 untuk variabel profesionalisme.	terdahulu meneliti variabel dependen kesadaran <i>anti-fraud</i> , Integritas dan independensi
4.	Novryani Silvia dan Cianta Pakpahan (2019)	Pengaruh Audit Internal dan Pengendalian Intern Terhadap Pencegahan Kecurangan Pada Inspektorat Provinsi Jawa Barat	Hasil penelitian menunjukkan variabel audit internal dan variabel pengendalian internal berpengaruh terhadap pencegahan kecurangan. Hal ini dapat dilihat dari uji koefisien yang menunjukkan bahwa audit internal dan pengendalian internal memberikan pengaruh sebesar 10,7% terhadap pencegahan kecurangan dan sisanya 89,3% merupakan kontribusi dari variabel lain yang tidak diteliti.	Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel independen yaitu pengendalian internal dan variabel dependen yaitu pencegahan kecurangan. Perbedaan: Penelitian penulis menambahkan variabel komunikasi hasil audit dan profesionalisme auditor internal..
5.	Fikri Aditiya (2020)	Pengaruh Audit Internal dan Pengendalian Internal Terhadap Pencegahan Kecurangan (Studi Kasus	Hasil penelitian hipotesis menunjukkan bahwa audit internal dan pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap	Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel independen yaitu pengendalian internal dan variabel dependen yaitu

		Pada PT PLN (Persero) <i>Regional Section West Sumatera</i>	<p>pengecahan kecurangan. Berdasarkan analisis regresi linier berganda pada taraf signifikan sebesar 5%</p>	<p>pengecahan kecurangan.</p> <p>Perbedaan: Penelitian penulis menambahkan variabel komunikasi hasil audit dan profesionalisme auditor internal. Penelitian terdahulu meneliti variabel independen audit internal..</p>
6.	Johan Erwin Panjaitan, Fitriana dan Didin Saepudin (2021)	Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Profesionalisme Auditor Internal dalam Mencegah Kecurangan (<i>Fraud</i>)	<p>Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi auditor internal, profesional auditor internal dan profesionalisme auditor internal berpengaruh positif dalam mencegah kecurangan di PT ARI Bandung. Pengaruh kompetensi, independensi, dan profesionalisme auditor internal dalam pencegahan kecurangan di PT ARI sebesar 83,8%.</p>	<p>Persamaan: Penelitian ini dengan penelitian penulis terletak pada variabel independen yaitu profesionalisme audit internal dan variabel dependen yaitu pencegahan kecurangan.</p> <p>Perbedaan: Penelitian penulis menambahkan variabel independen komunikasi hasil audit dan efektivitas pengendalian internal instansi pemerintah. Sedangkan penelitian terdahulu meneliti kompetensi dan independensi</p>

Tabel 2.2

Persamaan dan Perbedaan Penelitian Terdahulu dengan Penelitian Penulis

Nama Peneliti	Tahun Penelitian	Tata Kelola Pemerintahan	Profesionalisme Auditor Internal	Audit Internal	Pengendalian Internal	Kesadaran Anti Fraud	Integritas	Independensi	Kompetensi	Komunikasi Hasil Audit	Pencegahan Kecurangan
Bhima Azis Usman, Taufeni Taufik dan M. Rasuli	2015	✓	-	-	✓	-	-	-	-	-	✓
Ida Bagus Dwika Maliawan, Edy Sujana dan I Putu Gede Diatmika	2017	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	✓
Dewi Novita Wulandari dan Muhammad Nuryatno	2018	-	✓	-	✓	✓	✓	✓	-	-	✓
Novryani Silvia dan Cianta Pakpahan	2019	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	✓
Fikri Adititya	2020	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	✓
Johan Erwin Panjaitan, Fitriana dan Didin Saepudin	2021	✓	✓	-	-	-	-	✓	✓	-	✓
Putri Sundari Sukandar	2022	✓	✓	-	✓	-	-	-	-	✓	✓

Keterangan: Tanda ✓ = Diteliti

Tanda - = Tidak Diteliti

Penelitian ini merupakan pengembangan dari beberapa penelitian di atas dengan judul pengaruh profesionalisme auditor internal terhadap pencegahan dan pendeteksian kecurangan (survey pada BUMN yang berkantor pusat di kota Bandung), efektivitas pengendalian internal terhadap pencegahan kecurangan (studi empiris pada bank mandiri kantor cabang area Denpasar), pengaruh pengendalian internal, kesadaran *anti-fraud*, integritas, independensi dan profesionalisme terhadap pencegahan kecurangan, pengaruh audit internal dan pengendalian intern terhadap pencegahan kecurangan pada Inspektorat Provinsi Jawa Barat, pengaruh audit internal dan pengendalian internal terhadap pencegahan kecurangan (studi kasus pada PT PLN (persero) *regional section west sumatera*) dan pengaruh kompetensi, independensi dan profesionalisme auditor internal dalam mencegah kecurangan (*fraud*).

Penulis menggunakan penelitian terdahulu bermaksud untuk dijadikan sebagai bahan pertimbangan karena adanya persamaan dalam penelitian. Dalam penelitian ini terdapat tiga variabel independen yang diteliti. Adapun variabel independen (bebas) terdiri atas komunikasi hasil audit, profesionalisme auditor internal dan efektivitas pengendalian internal instansi pemerintah sedangkan variabel dependen (terikat) adalah efektivitas pencegahan kecurangan. Walaupun penelitian ini mengacu pada penelitian sebelumnya, tetapi terdapat perbedaan yaitu lokasi yang penelitian serta adanya penambahan variabel independen (bebas) yaitu komunikasi hasil audit.

2.3 Hipotesis Penelitian

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, di mana rumusan masalah penelitian telah 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. Jadi, hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban yang empirik. (Sugiyono, 2019:99)

Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah diuraikan, penulis mengajukan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis 1: Komunikasi Hasil Audit memiliki pengaruh secara signifikan terhadap Efektivitas Pencegahan Kecurangan

Hipotesis 2: Profesionalisme Auditor Internal memiliki pengaruh secara signifikan terhadap Efektivitas Pencegahan Kecurangan

Hipotesis 3: Efektivitas Pengendalian Internal Instansi Pemerintah memiliki pengaruh secara signifikan terhadap Efektivitas Pencegahan Kecurangan

Hipotesis 4: Komunikasi Hasil Audit, Profesionalisme Auditor Internal dan Efektivitas Pengendalian Internal Instansi Pemerintah memiliki pengaruh secara signifikan Terhadap Efektivitas Pencegahan Kecurangan