

## **BAB II**

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

#### **2.1 Kajian Pustaka**

##### **2.1.1 Akuntansi**

Menurut Arens, *et al.* (2014:6) yang dimaksud dengan akuntansi adalah:

*“Accounting is the recording, classifying, and summarizing of economic events in a logical manner for the purpose of providing financial information for decision making.”*

Masih menurut Arens, *et al.* (2014:6) menyatakan tentang keahlian yang harus dimiliki oleh akuntan sebagai berikut:

*“Accountants must have a thorough understanding of the principles and rules that provide the basis for preparing the accounting information. In addition, accountants must develop a system to make sure that the entity’s economic events are properly recorded on a timely basis and at a reasonable cost.”*

Dari pengertian akuntansi di atas dapat diketahui bahwa akuntansi merupakan kegiatan pencatatan, pengklasifikasian, dan pengikhtisaran dari peristiwa ekonomi yang terjadi pada suatu entitas.

## 2.1.2 Auditing

### 2.1.2.1 Pengertian Auditing

Auditing merupakan kegiatan pemeriksaan dan pengujian suatu pernyataan, pelaksanaan dari kegiatan yang dilakukan oleh pihak independen guna memberikan suatu pendapat. Pihak yang melaksanakan auditing disebut dengan auditor. Pengertian auditing semakin berkembang sesuai dengan kebutuhan yang meningkat akan hasil pelaksanaan auditing.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:3) adalah:

“Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara teknis 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.”

Auditing Menurut Arens, *et al.* (2012:24) adalah sebagai berikut :

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

Sedangkan menurut Timothy J. Louwers, *et al.* (2013:4) mendefinisikan auditing adalah:

*“Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between the assertions and established criteria and communicating the results to interested users.”*

Pengertian lain mengenai Auditing dijelaskan oleh Halim (2015:1), yang menyatakan bahwa yang dimaksud dengan Auditing adalah:

“Suatu proses sistematis untuk menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti secara objektif mengenai asersi-aseri tentang berbagai tindakan dan kejadian ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi-aseri tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan dan menyampaikan hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.”

Berdasarkan definisi auditing di atas dapat disimpulkan beberapa hal penting terkait dengan auditing, dimana yang diaudit atau diperiksa adalah laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuannya. Pemeriksaan dilakukan secara kritis dan sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-aseri kegiatan dan peristiwa ekonomi. Pemeriksaan dilakukan oleh pihak yang berkompeten dan independen yaitu akuntan publik. Hasil dari pemeriksaan tersebut dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa agar dapat memberikan informasi yang dapat dimanfaatkan oleh para pemakai laporan keuangan.

#### **2.1.2.2 Tipe Auditor**

Ada beberapa tipe auditor menurut orang atau kelompok yang melakukan audit. Menurut Mulyadi (2014:28), orang atau kelompok yang melakukan audit dapat dikelompokkan menjadi 3, yaitu:

1. “Auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya.
2. Auditor Pemerintah adalah auditor yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintah atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada Pemerintah.
3. Auditor Intern adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (Perusahaan Negara ataupun Perusahaan Swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektifitas prosedut kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi.”

### **2.1.2.3 Jenis-jenis Audit**

Menurut Sukrisno Agoes (2012:46) ditinjau dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

1. “Pemeriksaan Umum (General Audit) Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik atau PSAK atau Panduan Audit Entitas Bisnis Kecil dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Kode Etik Profesi Akuntan Publik serta Standar Pengendalian Mutu.
2. Pemeriksaan Khusus (Special Audit) Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan Auditee) yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang 10 dilakukan juga terbatas.”

### 2.1.2.4 Tipe-tipe Audit (Auditing)

Menurut Mulyadi (2014:30) menyatakan bahwa tipe audit terdiri atas tiga golongan, yaitu:

1. “Audit Laporan Keuangan (Financial Statement Audit)  
Audit laporan keuangan adalah audit yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Dalam laporan keuangan ini, auditor independen menilai kewajaran laporan keuangan atas dasar kesesuaiannya dengan prinsip akuntansi berterima umum
2. Audit Kepatuhan (Compliance Audit)  
Audit kepatuhan adalah audit yang tujuannya untuk menentukan apakah yang diaudit sesuai dengan kondisi atau peraturan tertentu.
3. Audit Operasional (Operational Audit)”  
.Audit operasional adalah review secara sistematis kegiatan operasi, atau bagian daripadanya, dalam hubungannya dengan tujuan tertentu. Tujuan audit operasional adalah untuk:
  1. Mengevaluasi Kinerja
  2. Mengidentifikasi kesempatan untuk peningkatan.
  3. Membuat rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut.”

### 2.1.2.5 Jenis-jenis Auditor

Menurut Arens *et al* yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2012:19-21) ada beberapa auditor yang berpraktik pada saat ini, jenis yang paling umum adalah Kantor Akuntan Publik, Audit Badan Akuntabilitas Pemerintah, Auditor Pajak, Auditor Internal, sebagai berikut penjelasannya:

- a) “Kantor Akuntan Publik  
Kantor Akuntan Publik bertanggungjawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang mencangkup besar dan banyak perusahaan serta organisasi non komersil yang lebih kecil.
- b) Auditor Internal Pemerintah  
Auditor Internal Pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk badan pengawasan keuangan dan pembangunan (BPKP) guna melayani kebutuhan pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah

dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah.

- c) Auditor Badan Pemeriksa Keuangan  
Auditor Badan Pemeriksa Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk badan pemeriksa keuangan (BPK) Republik Indonesia. Badan yang didirikan berdasarkan konstitusi Indonesia di pimpin oleh seorang kepala, BPK melapor dan bertanggungjawab sepenuhnya kepada DPR.
- d) Auditor Pajak  
Direktur Jendral (Dirjen) pajak bertanggungjawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggungjawab utama Ditjen pajak adalah mengaudit SPT wajib pajak untuk menentukan apakah SPT ini sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni bersifat audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut auditor pajak.
- e) Auditor Internal  
Auditor Internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK untuk mengaudit DPR. Tanggungjawab auditor internal, sangat beragam tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Ada staf audit internal yang hanya terdiri atas satu atau dua karyawan yang melakukan audit ketaatan secara rutin. Staf audit internal lainnya mungkin terdiri atas lebih dari 100 karyawan yang memiliki tanggungjawab berlainan, termasuk di banyak bidang di luar akuntansi.”

Audit internal memiliki perbedaan dengan audit eksternal dalam melakukan pekerjaannya. Auditor internal dan auditor eksternal seharusnya bertemu secara berkala (periodik) untuk mendiskusikan kepentingan bersama (yaitu efektivitas pengendalian internal) dan secara bersama-sama pula menentukan bagian mana dari organisasi yang memiliki potensi resiko.

### **2.1.2.6 Tujuan Audit**

Sebagai besar pekerjaan akuntan dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi. Ukuran keabsahan (validity) tersebut untuk tujuan audit tergantung pada

pertimbangan auditor independen. Dalam hal ini audit (audit evidence) berbeda dengan hukum (legal evidence) yang diatur secara tegas oleh peraturan yang ketat.

Audit sangat bervariasi pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan yang diauditnya. Ketepatan sasaran, objektivitas, ketepatan waktu dan keberadaan audit lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi.

Menurut (Arens, Elder, & Beasley, 2012) standar pekerjaan lapangan ketiga mengenai tujuan audit berbunyi sebagai berikut:

“Auditor wajib mengumpulkan bukti audit yang cukup kompeten untuk mendukung opini yang akan diterbitkan”.

Menurut Mulyadi (2014:194) mengemukakan tujuan audit yaitu sebagai berikut:

“Manajemen perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga agar pertanggungjawaban keuangan yang disajikan kepada pihak luar dapat dipercaya, sedangkan pihak luar perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga untuk memperoleh keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan dapat dipercaya sebagai dasar keputusan-keputusan yang diambil oleh mereka. Baik manajemen perusahaan maupun pihak luar perusahaan yang berkepentingan terhadap perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga yang dapat dipercaya”.

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa sifat audit serta pertimbangan biaya untuk melaksanakan suatu audit tidaklah mungkin bagi auditor untuk memperoleh keyakinan mutlak bahwa opini yang dipilihnya sudah benar. Dengan menggabungkan semua yang diperoleh dari suatu proses audit,

auditor akan mampu memutuskan kapan saatnya dia akan menerbitkan suatu laporan audit.

Berdasarkan data-data di atas, dapat disimpulkan bahwa di dalam standar pekerjaan lapangan ketiga, seorang auditor wajib mengumpulkan informasi awal yang berkaitan dengan organisasi ataupun suatu perusahaan yang kemudian di dalam kekurangan yang ada akan dilengkapi lagi pada tahap penelaahan. Setelah informasi yang diperlukan terkumpul dari proses audit yang ada, auditor harus memilah-milah, meringkas dan memadukan informasi tersebut, kemudian menyajikannya dengan mempergunakan beberapa cara agar mendapatkan ketepatan sasaran, objektivitas, ketepatan waktu, dan keberadaan yang kompeten.

#### **2.1.2.7 Standar Audit**

Auditor harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Standar ini disebut sebagai Pernyataan Standar Auditing (PSA). Standar tersebut digunakan auditor sebagai pedoman pelaksanaan audit atas laporan keuangan klien.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) 2011, Standar Auditing Seksi 150, menjelaskan mengenai standar auditing yang terdiri dari :

##### “1) Standar Umum

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



- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
- 2) Standar Pekerjaan Lapangan
- a. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang harus dilakukan.
  - b. Pekerjaan harus dilaksanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
  - c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
- 3) Standar Pelaporan
- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disetujui sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
  - b. Laporan audit harus menunjukkan keadaan yang didalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang ditetapkan dalam periode sebelumnya.
  - c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
  - d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang mana auditor harus memuat tanggung jawab yang dipikulnya.”

### **2.1.3 Audit Internal**

Audit Internal telah berkembang dari sekedar profesi yang hanya memfokuskan diri pada masalah-masalah teknis akuntansi menjadi profesi yang memiliki orientasi memberikan jasa bernilai tambah bagi manajemen. Audit internal modern menyediakan jasa-jasa yang mencakup pemeriksaan dan penilaian atas kontrol, kinerja, risiko, dan tata kelola (governance) perusahaan publik maupun privat. Audit internal memberikan informasi yang diperlukan manajer dalam menjalankan tanggung jawab mereka secara efektif. Audit internal bertindak sebagai penilai independen untuk menelaah operasional perusahaan dengan

mengukur dan mengevaluasi kecukupan kontrol serta efisiensi dan efektivitas kinerja perusahaan. Audit internal memiliki peranan penting dalam semua hal yang berkaitan dengan pengelolaan perusahaan dan resiko-resiko terkait dalam menjalankan usaha.

### **2.1.3.1 Pengertian Audit Internal**

Audit internal merupakan sebuah penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan oleh auditor internal, juga sebagai operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan. Audit internal bertujuan untuk membantu semua tingkatan manajemen dalam melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif.

Menurut *The IIA's Board of Directors* yang dikutip oleh Reding, Kurt F (2013:1-3) definisi audit internal adalah:

*“ Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. 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 processes”.*

Pernyataan di atas menunjukkan bahwa audit internal adalah kegiatan yang independen dan objektif, yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan-kegiatan operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi untuk mencapai tujuannya, melalui suatu pendekatan yang sistematis

dan teratur untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas dari manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola.

Anthony dan Govindarajan (2011:57), menyatakan bahwa :

*“Internal auditing is a staff activity intended to ensure that information is reported accurately in accordance with prescribed rules, that fraud and misappropriation off assert is kept to a minimum and in some cases, to suggest ways to improving the organization’ efficiency and effectiveness.”*

Pernyataan di atas menunjukkan bahwa, audit internal adalah kegiatan auditor yang dimaksudkan untuk memastikan bahwa informasi dilaporkan secara akurat sesuai dengan peraturan yang ditentukan, bahwa kecurangan dan kesalahan penyampaian dijaga seminimal mungkin dan dalam beberapa kasus, menyarankan cara untuk memperbaiki efisiensi dan efektivitas organisasi.

Sedangkan Sawyer yang diterjemahkan oleh Ali Akbar (2009:9) menjelaskan bahwa:

*“Audit internal adalah sebuah aktivitas konsultasi dan keyakinan objektif yang dikelola secara independen di dalam organisasi dan diarahkan oleh filosofi penambahan nilai untuk meningkatkan operasional perusahaan.”*

Definisi Audit Internal menurut Hiro Tugiman (2014:11) adalah:

*“Internal Auditing atau pemeriksaan internal adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan.”*

Berdasarkan uraian di atas, maka jelaslah bahwa audit internal adalah proses pemeriksaan yang dikelola secara independen di dalam organisasi terhadap laporan dan catatan akuntansi perusahaan untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan. Audit internal diarahkan untuk membantu seluruh anggota pimpinan, agar dapat melaksanakan kewajiban-kewajiban dalam mencapai tujuan organisasi.

#### **2.1.3.2 Fungsi dan Ruang Lingkup Audit Internal**

Di dalam perusahaan, internal audit merupakan fungsi auditor, sehingga tidak memiliki wewenang untuk langsung memberikan perintah kepada pegawai, juga tidak dibenarkan untuk melakukan tugas-tugas operasional dalam perusahaan yang sifatnya di luar kegiatan pemeriksaan.

Menurut Mulyadi (2014:211) fungsi audit internal dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. “Fungsi audit internal adalah menyelidiki dan menilai pengendalian internal dan efisiensi pelaksanaan fungsi sebagai tugas organisasi. Dengan demikian fungsi audit internal merupakan bentuk pengendalian yang fungsinya adalah untuk mengukur dan menilai efektifitas dari unsur-unsur pengendalian internal yang lain.
2. Fungsi audit internal merupakan kegiatan penilaian bebas, yang terdapat dalam organisasi, dan dilakukan dengan cara memeriksa akuntansi, keuangan, dan kegiatan lain, untuk memberikan jasa bagi manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab mereka. Dengan cara menyajikan analisis, penilaian rekomendasi, dan komentar-komentar penting terhadap kegiatan manajemen, auditor internal menyediakan jasa-jasa tersebut. Auditor internal berhubungan dengan semua tahap kegiatan perusahaan, sehingga tidak hanya terbatas pada unit atas catatan akuntansi.”

Menurut Akmal (2006), ruang lingkup pemeriksaan internal menilai keefektifan sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi, serta kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan, pemeriksaan internal harus:

1. “Mereview keandalan (reliabilitas dan integritas)  
Mereview keandalan (reliabilitas dan integritas) informasi finansial dan operasi serta cara yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklarifikasi dan melaporkan informasi tersebut.
2. Mereview berbagai sistem yang telah ditetapkan  
Mereview berbagai sistem yang telah ditetapkan untuk memastikan kesesuaian dengan berbagai kebijakan, rencana, prosedur, hukum dan peraturan yang dapat berakibat penting terhadap kegiatan organisasi, serta harus menentukan apakah organisasi telah mencapai kesesuaian dengan hal-hal tersebut.
3. Merview berbagai cara yang dipergunakan  
Merview berbagai cara yang dipergunakan untuk melindungi harta dan bila dipandang perlu, memverifikasi keberadaan harta-harta tersebut. Menilai keekonomisan dan keefisienan penggunaan berbagai sumber daya.
4. Mereview berbagai operasi atau program”  
Mereview berbagai operasi atau program untuk menilai apakah hasilnya akan konsisten dengan tujuan dan sarana yang telah ditetapkan dan apakah kegiatan atau program tersebut dilaksanakan sesuai dengan yang direncanakan.”

### **2.1.3.3 Tahap Pelaksanaan Audit Internal**

Program pemeriksaan yang telah didukung dan disetujui oleh manajemen merupakan ketentuan yang harus dilakukan dalam melaksanakan pemeriksaannya. Selain itu program pemeriksaan internal dapat dipakai sebagai tolak ukur bagi para pelaksana pemeriksa.

*The Institute of Internal Auditor* (2017:39) mengemukakan pelaksanaan tugas audit sebagai berikut:

*“Audit work should include planning the audit, examining and evaluating information, communicating result, and following up.”*

Pernyataan diatas menunjukkan bahwa, pekerjaan audit harus mencakup perencanaan audit, pemeriksaan dan evaluasi informasi, hasil komunikasi, dan tindak lanjut.

Sedangkan menurut Hiro Tugiman (2014:53-75) pelaksanaan tugas audit internal terdiri dari :

1. “Perencanaan Audit  
Sebagai langkah awal perencanaan audit ini berisikan:
  - a. Menyusun tujuan dan lingkup audit
  - b. Mendapatkan informasi mengenai aktivitas yang akan diaudit
  - c. Menentukan sumber-sumber penting dalam melakukan audit
  - d. Memberitahukan kepada auditor mengenai pelaksanaan audit
  - e. Melaksanakan atau tepatnya survey terhadap risiko, pengendalian untuk mengetahui luas audit yang akan dilaksanakan dan meminta komentar dan saran auditee
  - f. Menyusun program
  - g. Menentukan bagaimana, kapan dan siapa yang membutuhkan hasil dari audit pengesahan rencana audit
2. Pengujian dan Pengevaluasian Informasi  
Untuk melakukan pengujian dan pengevaluasian auditor internal harus mengumpulkan, menganalisa, menginterpretasikan dan mendokumentasikan informasi untuk mendukung hasil audit.
3. Menyampaikan hasil pemeriksaan  
Auditor internal harus menyampaikan atau melaporkan temuan-temuan yang diperoleh dari hasil audit
4. Tindak lanjut hasil pemeriksaan  
Auditor harus terus meninjau atau melakukan follow up untuk memastikan bahwa terdapat temuan-temuan pemeriksaan yang dilaporkan telah dilakukan tindak lanjut tepat.”

#### **2.1.3.4 Tanggung Jawab Auditor Internal**

Tanggung jawab auditor internal dalam perusahaan tergantung pada status dan kedudukannya dalam struktur organisasi perusahaan. Wewenang yang

berhubungan dengan tanggung jawab tersebut berurusan dengan kekayaan dan karyawan perusahaan yang relevan dengan pokok masalah yang dihadapi.

Menurut Amin Widjaja Tunggal (2013:21), tanggung jawab auditor internal adalah :

“Tanggung jawab auditor internal adalah menerapkan program audit internal, mengarahkan personel, dan aktivitas-aktivitas departemen audit internal juga menyiapkan rencana tahunan untuk pemeriksaan semua unit perusahaan dan menyajikan program yang telah dibuat untuk persetujuan.”

### **2.1.3.5 Pedoman Praktik Audit Internal**

Pedoman penting yang dijadikan sebagai acuan auditor internal di dunia adalah pedoman IIA 2017 yang dinamakan “Kerangka Kerja Internasional untuk Praktik Profesional Audit Internal”. Pedoman kerja auditor internal ini terdiri dari komponen- komponen sebagai berikut:

Adapun penjelasan dari kerangka kerja praktik audit internal adalah:

1. “Mandatory Guidance  
Terdiri dari definisi audit internal, standar internasional audit internal, kode etik audit internal, dan prinsip-prinsip pokok audit internal.  
Unsur-unsur wajib dari IPPF adalah:
  - a. Prinsip Dasar untuk Praktik Profesional Audit  
Prinsip Dasar, secara umum digambarkan sebagai efektifitas internal audit. Agar seluruh fungsi audit internal berjalan efektif, maka semua Prinsip harus diimplementasikan dan dioptimalkan secara efektif. Bagaimana para internal auditor, serta semua kegiatan audit internalnya, dalam menjalankan Prinsip Dasar mungkin dapat berbeda dari organisasi ke organisasi, tetapi penghindaran terhadap salah satu prinsip akan berarti bahwa suatu kegiatan audit internal tidak efektif karena tidak sesuai dengan misi audit internal
  - b. Definisi Audit Internal  
Definisi Audit Internal terdiri dari tujuan dasar, sifat dasar, dan ruang lingkup audit internal. Audit internal adalah

aktivitas asuransi (memberikan keyakinan yang memadai) dan konsultasi yang independen dan objektif, yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi mencapai tujuannya melalui pendekatan yang sistematis dan teratur dalam mengevaluasi dan meningkatkan keefektifan proses manajemen risiko, pengendalian dan tata kelola.

c. Kode Etik

Kode Etik terdiri dari dua komponen, yaitu prinsip-prinsip dan aturan perilaku. Prinsip-prinsip yaitu auditor internal diharapkan dapat menerapkan dan menegakkan prinsip-prinsip seperti integritas, objektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi. Aturan perilaku berisi tentang norma dan perilaku yang diharapkan dari para auditor internal.

d. Standar Internasional untuk Praktik Profesional Audit Internal Standard merupakan hal penting dalam penerapan prinsip yang menyediakan kerangka kerja untuk melakukan dan mempromosikan audit internal.

Standar persyaratan wajib yang terdiri dari:

- Laporan dari persyaratan dasar untuk praktek profesional audit internal dan untuk mengevaluasi efektivitas kinerjanya. Persyaratan yang berlaku secara internasional pada tingkat organisasi dan individu.
- Interpretasi, yang menjelaskan istilah atau konsep dalam pernyataan
- Daftar istilah

Hal ini diperlukan untuk mempertimbangkan pernyataan dan interpretasi auditor internal untuk memahami dan menerapkan standar dengan benar.

2. Recommended Guidance,

Terdiri dari implementation guidance dan supplemental guidance.

Elemen Internal Audit yang direkomendasikan oleh IPPF adalah:

a. Pedoman Pelaksanaan Pedoman Pelaksanaan akan lebih komprehensif daripada Practice Advisories dalam membimbing praktisi menuju kesesuaian dengan Standar Internasional untuk Praktik Profesional Audit Internal (Standar).

Panduan Pelaksanaan dan Praktek Advisories membantu auditor internal dalam menerapkan Standar. Secara umum audit internal akan dipandu dalam hal menentukan pendekatan, metodologi, dan pertimbangan, tetapi tidak rinci menjelaskan proses atau prosedurnya.

b. Bimbingan Tambahan Bimbingan tambahan memberikan panduan rinci untuk melakukan kegiatan audit internal. Ini mencakup topik-



topik tertentu, isu-sektor tertentu, serta proses dan prosedur, alat dan teknik, program, pendekatan langkah-demi-langkah, dan contoh pelaksanaan.

3. Mission atau misi audit internal.

Misi Internal Audit yaitu menunjukkan tujuan dan cita-cita yang ingin dicapai oleh audit internal dalam sebuah organisasi. Dalam IPPF ini, menunjukkan bagaimana praktisi Internal Audit harus memanfaatkan seluruh kerangka kerja untuk mendukung kemampuan mereka untuk mencapai misi.”

## 2.1.4 Independensi

### 2.1.4.1 Definisi Independensi

Menurut Rahayu dan Suhayati (2009) mengemukakan bahwa pengertian independensi adalah sebagai berikut:

“Independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak di dalam pelaksanaan pengujian evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independensi dalam fakta dan independensi dalam penampilan.”

Menurut Mulyadi (2014:26) menjelaskan bahwa:

“Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain.”

Independensi menurut Sawyer’s (2009:7) adalah:

“Merupakan suatu sikap yang harus bebas dari hambatan, memberikan opini yang objektif, tidak bias, tidak dibatasi, dan melaporkan masalah yang sebenarnya, bukan berdasarkan keinginan eksekutif atau lembaga.”

Kemudian Independensi menurut *International Professional Practices Framework* (IPPF) dalam *The Institute of Internal Auditors* (2011:43), yaitu

*“Independence is the freedom from conditions that threaten the ability of the internal audit responsibilities in a unbiased manner”*

Kumaat (2011:9) menjelaskan bahwa independensi merupakan kata kunci yang paling penting untuk menilai peran internal audit. Kumaat menambahkan bahwa:

“Independensi internal audit” sama dengan keberpihakan internal audit pada kebenaran faktual, yang di tinjau dari:

1. “Adanya bukti serta data material yang otentik, relevan, dan cukup
2. Adanya praktek bisnis yang menjunjung tinggi etika/moral serta memperhatikan resiko terukur
3. Adanya kapasitas tanggung jawab dan wewenang seseorang yang terukur dalam organisasi bisnis
4. Adanya administrasi dan pengendalian yang memadai serta konsisten.”

Dari beberapa definisi diatas, dapat disimpulkan bahwa independensi merupakan suatu sikap yang bebas dan tidak terpengaruh dari gangguan pribadi, ekstern dan organisasi, tidak memihak, dan melaporkan suatu kejadian sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.

#### **2.1.4.2 Dimensi dan Indikator Independensi Auditor Internal**

Independensi merupakan suatu bentuk standar dalam auditing yang penting bagi auditor internal dikarenakan unit auditor internal ikut bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan.

Para auditor internal dianggap mandiri apabila dapat melaksanakan pekerjaannya secara bebas dan objektif. Kemandirian para pemeriksa internal dapat memberikan penilaian yang baik yang tidak memihak dan tanpa prasangka, hal ini sangat diperlukan atau penting bagi pemeriksaan sebagaimana mestinya. Hal ini dapat diperoleh melalui status organisasi dan sikap objektif para auditor internal.

Menurut Hiro Tugiman (2006:20), status organisasi dapat dijelaskan sebagai berikut:

“Status organisasi unit audit internal haruslah memberikan keleluasaan untuk memenuhi atau menyelesaikan tanggung jawab pemeriksaan yang diberikan”

Para pemeriksa internal atau auditor internal haruslah melakukan pemeriksaan secara objektif. Seperti yang dikatakan oleh Hiro Tugiman (2006:24):

”Objektifitas adalah sikap mental bebas yang harus dimiliki oleh pemeriksa internal (internal auditor) dalam melaksanakan pemeriksaan. Pemeriksaan internal tidak boleh menempatkan penilaian sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan secara lebih rendah dibandingkan dengan penilaian yang dilakukan oleh pihak lain atau menilai sesuatu berdasarkan hasil penilaian orang lain.”

Sikap objektif yang memungkinkan para auditor internal melaksanakan pemeriksaan dengan suatu cara, sehingga mereka akan sungguh-sungguh dan yakin atas hasil pekerjaannya dan tidak akan membuat penilaian yang kualitasnya merupakan hasil kesepakatan atau diragukan. Para pemeriksa internal tidak boleh

ditempatkan dalam suatu keadaan yang membuat mereka tidak dapat melaksanakan penilaian profesional yang objektif.

Independensi dalam audit diartikan bahwa pemeriksa internal harus objektif dan bebas dari benturan kepentingan dalam menjelaskan tanggung jawab profesionalnya. Pemeriksa juga bertanggung jawab untuk mempertahankan independensi dalam sikap mental dan independensi dalam penampilan perilaku pada saat melakukan pemeriksaan.

Menurut Sawyer (2005:35), independensi auditor internal diukur menggunakan indikator sebagai berikut:

1. “Independensi dalam program audit  
Dalam melaksanakan program audit, auditor internal harus bebas dalam hal sebagai berikut:
  - a. Bebas dari intervensi manajerial atas program audit.
  - b. Bebas dari segala intervensi atas prosedur audit.
  - c. Bebas dari segala persyaratan untuk penugasan audit selain yang disyaratkan untuk sebuah proses audit.
2. Independensi dalam verifikasi
  - a. Bebas dalam mengakses semua catatan, memeriksa aktiva, dan karyawan yang relevan dengan audit yang dilakukan.
  - b. Mendapatkan kerjasama yang aktif dari karyawan manajemen selama proses audit.
  - c. Bebas dari segala usaha manajerial yang berusaha membatasi aktivitas yang diperiksa atau membatasi pemerolehan bahan bukti.
  - d. Bebas dari kepentingan pribadi yang menghambat verifikasi audit.
3. Independensi dalam pelaporan.
  - a. Bebas dari perasaan wajib memodifikasi dampak atau signifikansi dari fakta-fakta yang dilaporkan.
  - b. Bebas dari tekanan untuk tidak melaporkan hal-hal yang signifikan dalam laporan audit.
  - c. Menghindari penggunaan kata-kata yang menyesatkan baik secara sengaja maupun tidak sengaja dalam melaporkan fakta dan rekomendasi dalam interpretasi auditor.
  - d. Bebas dari segala usaha untuk meniadakan pertimbangan auditor mengenai fakta dalam laporan audit internal. Auditor internal harus

diberikan independensi yang memadai untuk mencapai objektivitas, baik dalam kenyataan maupun dalam persepsi.”

Auditor internal harus diberikan independensi yang memadai untuk mencapai objektivitas, baik dalam kenyataan maupun dalam persepsi.

## **2.1.5 Kompetensi Auditor**

### **2.1.5.1 Definisi Kompetensi Auditor Internal**

Terdapat beberapa ahli yang mendefinisikan kompetensi auditor diantaranya adalah Mulyadi (2014:58) yang menjelaskan bahwa:

“Kompetensi diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman, setiap anggota harus melakukan upaya untuk mencapai tingkatan kompetensi yang akan meyakinkan bahwa kualitas jasa yang di berikan memenuhi tingkatan profesionalisme tinggi seperti di syaratkan oleh prinsip etika.”

Menurut Arens, *et al.* (2008:42) pengertian kompetensi adalah sebagai berikut:

*”Competence as a must for auditors to have formal education in auditing and accounting, adequate practice experience for the work being done, and continuing professional education”.*

Kemudian dialih bahasakan oleh Herman Wibowo menyatakan bahwa:

“Kompetensi sebagai keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal di bidang auditing dan akuntansi, pengalaman praktik yang memadai bagi pekerjaan yang sedang dilakukan, serta mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan.”

Berdasarkan definisi kompetensi di atas dapat disimpulkan sebagai segala sesuatu yang dimiliki oleh seseorang berupa mutu personal (memiliki rasa ingin tahu yang besar dan mampu bekerja sama secara tim), pengetahuan umum (memiliki kemampuan review analitis, memiliki pengetahuan organisasi perusahaan, memiliki pengetahuan auditing), dan keahlian khusus (memiliki keahlian wawancara, keahlian menggunakan komputer, memiliki kemampuan menulis dan mempresentasikan hasil laporannya) sehingga dapat mengerjakan suatu pekerjaan dengan baik.

#### **2.1.5.2 Dimensi dan Indikator Kompetensi Auditor Internal**

Kompetensi diperlukan sebagai kemampuan seseorang untuk menghasilkan pada tingkat yang memuaskan pada tempat kerja, juga menunjukkan karakteristik pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki atau dibutuhkan oleh setiap individu yang memampukan mereka untuk melakukan tugas dan tanggung jawab mereka secara efektif dan meningkatkan standar kualitas professional dalam pekerjaan.

Kompetensi auditor internal pada era sekarang tidak cukup hanya dengan memiliki pengetahuan, keterampilan, dan pengalaman individu saja. Dengan keseluruhan pengetahuan, kemampuan, dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.

Seperti yang dikemukakan oleh Hiro Tugiman (2006:27):

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

Berdasarkan teori-teori yang dikemukakan diatas, kompetensi auditor internal akan diukur dengan menggunakan indikator yang dikemukakan oleh I Gusti Agung Rai (2008:8), yaitu:

1. “Mutu Personal

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

- 1) Memiliki rasa ingin tahu yang besar terhadap adanya permasalahan pada perusahaan, memiliki pengetahuan dari buku-buku sehingga mampu berpikir luas dan mampu menangani ketidakpastian.
- 2) Mampu bekerja sama dengan tim baik dalam hal wawancara ataupun pada saat pelaksanaan audit.

Disamping itu, auditor internal juga harus memiliki integritas yang tinggi serta dituntut untuk memiliki kemampuan berkomunikasi yang baik.

2. Pengetahuan Umum

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

- a. Memiliki kemampuan untuk melakukan review analitis
- b. Memiliki pengetahuan tentang teori organisasi untuk memahami organisasi tempat auditor internal bekerja untuk melakukan audit yang baik.
- c. Memiliki pengetahuan tentang auditing seperti memahami SAK (Standar Akuntansi Keuangan) dan SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik).
- d. Memiliki pengetahuan tentang akuntansi yang diperoleh dari tingkat Pendidikan Strata sehingga dapat membantu dalam mengolah angka dan data.

3. Keahlian Khusus

Keahlian khusus yang harus dimiliki oleh auditor internal antara lain:

- a. Memiliki keahlian dalam melakukan wawancara serta kemampuan membaca cepat.
- b. Memiliki ilmu statistik dan ahli dalam menggunakan komputer, minimal mampu mengoperasikan word processing dan spread sheet.
- c. Memiliki kemampuan dalam menulis dan mempresentasikan hasil laporan dengan baik.”

Persyaratan kemampuan tersebut berlaku bagi pemeriksa secara keseluruhan dan tidak dengan sendirinya harus berlaku bagi pemeriksa secara individu. Suatu organisasi pemeriksa dapat menggunakan pemeriksanya sendiri atau pihak luar yang memiliki pengetahuan, keahlian, atau pengalaman di bidang tertentu, seperti akuntansi, statistik, hukum, dll.

## **2.1.6 Ruang Lingkup Auditor**

### **2.1.6.1 Definisi Ruang Lingkup Auditor Internal**

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



Ruang Lingkup menurut Hiro Tugiman (2006:41) adalah:

“Ruang lingkup pekerjaan Audit Internal menilai keefektivan sistem pengendalian internal serta mengevaluasi terhadap kelengkapan dan keefektivan sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi, serta kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan.”

Lingkup kerja pemeriksaan menurut (Institusi of Internal Auditors (IIA), 2008) meliputi:

1. “Pengujian dan evaluasi  
Lingkup pekerjaan audit internal meliputi pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan dan keefektifan sistem pengendalian internal yang dimiliki oleh organisasi. Tujuan peninjauan terhadap kecukupan dan keefektifan suatu sistem pengendalian internal ini adalah untuk menentukan apakah sistem yang telah ditetapkan dapat memberikan kepastian yang layak bahwa tujuan dan sasaran organisasi dapat tercapai secara efisien, ekonomis, serta untuk memastikan apakah sistem tersebut telah berfungsi sebagaimana yang diharapkan.
2. Keandalan Informasi  
Auditor internal haruslah menguji sistem informasi tersebut, dan menentukan apakah berbagai catatan, laporan finansial dan laporan operasional perusahaan mengandung informasi yang akurat, dapat dibuktikan kebenarannya, tepat waktu, lengkap dan berguna.
3. Kesesuaian dengan kebijakan, rencana, prosedur, dan ketentuan perundang-undangan  
Manajemen bertanggung jawab untuk menetapkan sistem yang dibuat dengan tujuan memastikan pemenuhan berbagai persyaratan, seperti kebijakan, rencana, prosedur, dan peraturan perundang-undangan. Audit internal bertanggung jawab untuk menentukan apakah sistem tersebut telah cukup efektif dan apakah berbagai kegiatan yang diperiksa telah sesuai kebijakan yang ditetapkan.
4. Perlindungan aktiva  
Auditor internal harus meninjau berbagai alat atau cara yang digunakan untuk melindungi aktiva perusahaan terhadap berbagai jenis kerugian, seperti kerugian yang diakibatkan oleh pencurian, dan kegiatan yang illegal.
5. Penggunaan sumber daya  
Auditor internal harus dapat memastikan keekonomisan dan keefesienan penggunaan sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan. Audit internal bertanggung jawab untuk:
  - 1) Telah menetapkan suatu standar operasional untuk mengukur keekonomisan dan efisiensi

- 2) Standar operasional tersebut telah dipahami dan dipenuhi
  - 3) Berbagai penyimpangan dari standar operasional telah diidentifikasi, dianalisis, dan diberitahukan kepada berbagai pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindakan perbaikan.
6. Pencapaian tujuan
- Audit internal harus dapat memberikan kepatuhan bahwa semua pemeriksaan yang dilakukan sudah mengarah kepada pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan oleh perusahaan.”

Hiro Tugiman (2006 : 41-45) mengungkapkan lingkup pekerjaan adalah sebagai berikut:

- a. “Lingkup pekerjaan pemeriksaan (audit) internal, sebagaimana ditetapkan dalam standar ini, meliputi pemeriksaan apa saja yang harus dilaksanakan. Namun demikian, dimungkinkan pula diberikan pedoman umum oleh manajemen dan dewan tentang lingkup pekerjaan dan kegiatan yang akan diperiksa.
- b. Tujuan peninjauan terhadap kecukupan suatu sistem pengendalian internal adalah menentukan apakah sistem yang ditetapkan telah memberikan kepastian yang layak atau masuk akal bahwa tujuan dan sasaran organisasi akan dapat dicapai secara ekonomis dan efisien.
- c. Tujuan peninjauan terhadap keefektifan sistem pengendalian internal adalah pemastian apakah sistem tersebut berjalan atau berfungsi sebagaimana yang diharapkan.
- d. Tujuan peninjauan terhadap kualitas pelaksanaan kegiatan adalah memastikan apakah sistem tersebut telah dicapai.
- e. Tujuan utama pengendalian internal adalah menyakinkan:
  - i. Keandalan ( reliabilitas dan integritas) informasi;
  - ii. Kesesuaian dengan berbagai kebijakan, rencana, prosedur, dan ketentuan perundang-undangan
  - iii. Perlindungan terhadap harta organisasi
  - iv. Penggunaan sumberdaya yang ekonomis dan efisien
  - v. Tercapainya berbagai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.
- f. Pengendalian adalah berbagai tindakan yang dilakukan manajemen untuk mempertinggi kemungkinan tercapainya berbagai tujuan dan sasaran. Manajemen akan merencanakan untuk menyusun dan mengatur pelaksanaan berbagai tindakan yang tepat untuk memberikan kepastian yang layak dan masuk akal bahwa berbagai tujuan dan sasaran organisasi dapat tercapai.
- g. Manajemen bertugas merencanakan, menyusun, dan mengatur sedemikian rupa untuk memberikan kepastian yang layak dan

masuk akal untuk berbagai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan dapat tercapai.”

Auditor internal harus menguji dan mengevaluasi berbagai *progress* perencanaan, penyusunan, dan pengaturan untuk menentukan apakah terdapat kepastian bahwa berbagai tujuan dan sasaran telah tercapai.

## **2.1.7 Efektivitas Pengendalian Internal**

### **2.1.7.1 Definisi Efektivitas Pengendalian Internal**

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

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

Pengertian pengendalian internal menurut COSO tersebut dapat dipahami bahwa pengendalian adalah proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen dan personal perusahaan, yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai mengenai pencapaian tujuan yang berkaitan dengan kegiatan operasional perusahaan, pelaporan, dan kepatuhan.

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

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

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

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

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

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

Dari beberapa pengertian pengendalian internal diatas dapat dipahami bahwa pengendalian internal merupakan proses, karena hal tersebut mencakup kegiatan operasional perusahaan dan merupakan bagian internal dari kegiatan manajemen dasar. Pengendalian internal merupakan hal yang penting untuk diterapkan dalam sebuah perusahaan karena pengendalian internal memberikan kepastian secara objektif apa yang berhubungan dengan segala aspek perusahaan.

Semakin baik pengendalian internal diperusahaan maka semakin besar kemungkinan terhindar dari risiko.

### **2.1.7.2 Tujuan Pengendalian Internal**

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

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

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

1. “Tujuan Operasi  
Bahwa pengendalian internal dimaksudkan untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi operasi entitas, termasuk tujuan kinerja operasional dan keuangan serta untuk menjaga aset dari kerugian.
2. Tujuan Pelaporan  
Bahwa pengendalian internal dimaksudkan untuk meningkatkan keandalan data serta catatan-catatan akuntansi dalam bentuk laporan keuangan dan laporan manajemen sehingga tidak menyesatkan pemakai laporan tersebut dan dapat diuji kebenarannya.
3. Tujuan Ketaatan dan Kepatuhan  
Bahwa pengendalian internal dimaksudkan untuk meningkatkan ketaatan entitas terhadap hukum-hukum dan peraturan yang telah ditetapkan pemerintah, pembuat aturan terkait, maupun kebijakan entitas itu sendiri “

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

### **2.1.7.3 Komponen Pengendalian Internal**

Menurut COSO dalam Nurul (2015) komponen pengendalian internal adalah sebagai berikut :

1. “Lingkungan Pengendalian (*Control Enviroment*)  
Lingkungan pengendalian ini merupakan persepsi perorangan dalam perusahaan tentang pentingnya pengendalian internal. Pimpinan perusahaan harus menunjukkan komitmennya terhadap pelaksanaan kontrol yang ketat dan kebijakannya secara langsung diikuti oleh para bawahan. Suasana seperti ini merupakan lingkungan p/pengendalian yang efektif diterapkan dalam perusahaan.
2. Penilaian Risiko (*Risk Assesment*)  
Pendekatan srategi manajemen risiko merupakan instrumen penting dalam bisnis perusahaan. Sistem pengendalian harus dievaluasi secara berkala. Organisasi harus melakukan penilaian risiko untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan mengatur risiko yang relevan dengan pelaporan keuangan. Dampak dari perencanaan strategis dan operasional serta keuangan dan informasi akan menimbulkan risiko bisnis beberapa kebijakan bisa berakibat yang lebih besar serta kemungkinan muncul lebih besar. Oleh karena itu, segala sesuatu yang terkait dengan biaya dan manfaat pengendalian harus direncanakan dan diperhitungkan secara cermat sehingga kegagalan dan risiko dapat diminimalisir dampaknya.
3. Aktivitas Pengendalian (*Control Acrivities*)  
Aktifitas pengendalian merupakan sekumpulan peraturan dan kebijakan yang telah ditetapkan dan digariskan untuk tujuan keberhasilan pengendalian dalam perusahaan. Aktivitas pengendalian pada dasarnya berbentuk pengendalian yang menggunakan pendekatan

berbasis teknologi informasi dan pengendalian yang menggunakan pendekatan manual.

Pengendalian berdasarkan teknologi informasi secara khusus berkaitan dengan lingkungan teknologi dari pengendalian umum dan pengendalian aplikasi. Pengendalian umum meliputi kegiatan yang berhubungan dengan audit teknologi informasi, yang ditujukan melindungi lingkungannya agar dikelola secara baik, sehingga proses pengendalian mendapatkan dukungan lebih efektif. Berkaitan dengan pengendalian aplikasi lebih ditujukan untuk mencegah, mendeteksi, dan memperbaiki kesalahan pada pengolahan data sistem komputer.

4. Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*)  
Informasi yang dihasilkan memberi dukungan penuh keberhasilan pimpinan membuat keputusan bisnis, informasi laporan yang dihasilkan SIA membantu pimpinan membuat keputusan terkait dengan operasi perusahaan serta bagaimana informasi keuangan yang dibuat dapat dikomunikasikan secara cepat dan akurat. Informasi keuangan yang dihasilkan harus akurat, didukung data dan fakta sehingga memiliki nilai penting untuk dijadikan sebagai pengambilan keputusan.
5. Aktivitas Pengawasan (*Monitoring Activities*)  
Pengawasan merupakan evaluasi rasional yang dinamis atas informasi yang diberikan pada komunikasi informasi untuk tujuan manajemen kontrol.”

#### **2.1.7.4 Keterbatasan Pengendalian Internal**

Menurut Azhar Susanto (2013:110) ada beberapa keterbatasan dari pengendalian intern, sehingga pengendalian intern tidak dapat berfungsi yaitu :

- a. “Kesalahan (Error)  
Kesalahan yang muncul ketika karyawan melakukan pertimbangan yang salah satu perhatiannya selama bekerja terpecah.
- b. Kolusi (Collusion)  
Kolusi terjadi ketika dua atau lebih karyawan berkonspirasi untuk melakukan pencurian (korupsi) ditempat mereka bekerja.
- c. Penyimpangan Manajemen  
Karena manajer suatu organisasi memiliki lebih banyak otorisasi dibandingkan karyawan biasa, proses pengendalian efektif pada tingkat manajemen bawah dan tidak efektif pada tingkat atas.
- d. Manfaat dan Biaya (Cost and Benefit)  
Konsep jaminan yang meyakinkan atau masuk akal mengandung arti bahwa biaya pengendalian internal tidak melebihi manfaat yang dihasilkannya. Pengendalian yang masuk akal adalah pengendalian

yang menghasilkan manfaat yang lebih tinggi dari biaya yang dikeluarkan untuk melakukan pengendalian tersebut.”

Keterbatasan Pengendalian Intern Sebuah Entitas Menurut Ikatan Akuntansi Indonesia (2011:319) yakni terlepas dari bagaimana bagus desain operasinya, pengendalian intern hanya dapat memberikan keyakinan memadai bagi manajemen dan dewan komisaris berkaitan dengan pencapaian tujuan pengendalian intern entitas. Kemungkinan pencapaian tersebut dipengaruhi oleh keterbatasan bawaan yang melekat dalam pengendalian intern.

Hal ini mencakup kenyataan bahwa pertimbangan manusia dalam pengambilan keputusan dapat salah dan bahwa pengendalian intern dapat rusak karena kegagalan yang bersifat manusiawi tersebut, seperti kekeliruan atau kesalahan yang sifatnya sederhana. Di samping itu, pengendalian dapat tidak efektif karena adanya kolusi diantara dua orang atau lebih atau manajemen mengesampingkan pengendalian intern.

Faktor lain yang membatasi pengendalian intern adalah biaya pengendalian intern entitas tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian tersebut. Meskipun hubungan manfaat-biaya merupakan kriteria utama yang harus diperimbangkan dalam pendesain pengendalian intern, pengukuran tepat biaya dan manfaat umumnya tidak mungkin dilakukan. Oleh karena itu, manajemen melakukan estimasi kualitatif dan kuantitatif serta pertimbangan dalam menilai hubungan biaya manfaat tersebut.



### 2.1.8 Penelitian Terdahulu

Berikut ini beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengetahuan, pengalaman, dan akuntabilitas terhadap kualitas kinerja auditor internal serta dampaknya pada efektivitas pengendalian internal.

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

No	Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian/ Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan Variabel Penelitian
1.	Netty Herawaty (2013)	Pengaruh Independensi, Keahlian Profesional, dan Pengalaman Auditor Internal Terhadap Efektivitas Penerapan struktur Pengendalian Intern	Variabel independen, keahlian profesional dan pengalaman auditor tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas struktur pengendalian intern	Variabel X <sub>2</sub> dan X <sub>3</sub> yaitu kompetensi dan ruang lingkup tidak digunakan dalam penelitian ini
2	Diah dan Kamantha (2013)	Pengaruh Independensi, Keahlian Profesional dan Pengalaman Kerja Auditor Internal Terhadap Efektivitas Struktur Pengendalian Internal	Independensi, keahlian profesional dan pengalaman kerja auditor internal berpengaruh positif terhadap efektivitas struktur pengendalian internal	Variabel X <sub>2</sub> dan X <sub>3</sub> tidak digunakan dalam penelitian ini yaitu kompetensi dan ruang lingkup
3	Rozmita Dewi Yuniarti Rozali dan	Pengaruh Efektivitas Fungsi Audit Internal	Efektivitas fungsi audit internal terhadap	Variabel X <sub>1</sub> , X <sub>2</sub> , X <sub>3</sub> yaitu independensi, kompetensi, dan

	Rizal Alfian (2014)	Terhadap Pengungkapan Kelemahan Pengendalian Internal	pengungkapan kelemahan pengendalian internal pada BUMN yang berkantor pusat di Kota Bandung menunjukkan pengaruh yang positif	ruang lingkup tidak digunakan dalam penelitian ini
4	Putu Agus Kirana, Trisna Herawati dan Ayu (2017)	Pengaruh Independensi, Kompetensi, dan Rang Lingkup Pekerjaan Pengawas Internal Terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Intern	Terdapat pengaruh positif dan signifikan antara independensi, kompetensi, dan ruang lingkup terhadap efektivitas sistem pengendalian intern	Tidak adanya perbedaan variable
5	Suantara, Lucy Sri Musmini dan Trisna Herawati (2014)	Pengaruh Independensi, Keahlian Profesional dan Pengalaman Kerja Auditor Internal dengan Motivasi sebagai variable Moderasi	Ketiga variabel bebas berpengaruh terhadap variabel dependen, dalam hal ini X1 (Independensi), X2 (Keahlian Profesional) dan X3 (Pengalaman Kerja) berpengaruh terhadap Y (Efektivitas Sistem Pengendalian Internal) dengan Motivasi pemoderasinya	Variabel X <sub>2</sub> dan X <sub>3</sub> yaitu kompetensi dan ruang lingkup tidak digunakan dalam penelitian ini
6	Dini Wahyu Hapsari (2012)	Pengaruh Kompetensi dan Independensi	Terdapat korelasi yang signifikan antara kompetensi,	Tidak ada perbedaan variable

		Auditor Internal Terhadap Resiko Pengendalian Internal	independensi auditor internal terhadap risiko pengendalian internal	
7	Bayu Sadhana Putra dan Rasmini (2014)	Pengaruh Independensi, Kompetensi, dan Ruang Lingkup Pekerjaan Audit Pengawas pada Efektivitas Pengendalian Intern	Independensi, kompetensi, dan ruang lingkup berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pengendalian intern	Terdapat perbedaan tempat survey penelitian
8	Nurbayani dan Muliana (2019)	Pengaruh Independensi, Kompetensi dan Motivasi Auditor Internal terhadap Efektivitas Struktur Pengendalian Internal	Kompetensi berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas struktur pengendalian internal sedangkan independensi dan motivasi tidak berpengaruh signifikan.	Variabel X <sub>3</sub> yaitu Ruang Lingkup tidak digunakan dalam penelitian ini

## **2.2 Kerangka Pemikiran**

### **2.2.1 Pengaruh Independensi Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern**

Independensi merupakan suatu bentuk standar dalam auditing yang penting bagi auditor internal dikarenakan unit auditor internal ikut bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan.

Para auditor internal dianggap mandiri apabila dapat melaksanakan pekerjaannya secara bebas dan objektif. Kemandirian para pemeriksa internal dapat memberikan penilaian yang baik yang tidak memihak dan tanpa prasangka, hal ini sangat diperlukan atau penting bagi pemeriksaan sebagaimana mestinya. Hal ini dapat diperoleh melalui status organisasi dan sikap objektif para auditor internal .

Independensi menurut Sawyer's (2009:7)

“Merupakan suatu sikap yang harus bebas dari hambatan, memberikan opini yang objektif, tidak bias, tidak dibatasi, dan melaporkan masalah yang sebenarnya, bukan berdasarkan keinginan eksekutif atau lembaga.”

Sawyer (2005:35) mengemukakan bahwa dalam mengukur independensi seorang auditor dapat menggunakan tiga indikator, yaitu independensi dalam program audit, independensi dalam verifikasi, independensi dalam pelaporan.

Auditor intern memiliki tanggungjawab penuh dalam melaksanakan tugas untuk melakukan pemeriksaan intern. Proses pengawasan akan terlaksana dengan baik apabila dilaksanakan objektif dengan integritas yang tinggi oleh auditor sehingga dalam mengungkapkan dan menyelesaikan setiap permasalahan yang

ada akan lebih maksimal. Objektivitas berhubungan dengan sikap netral dan tidak memihak, sedangkan integritas yang tinggi berhubungan dengan kejujuran. Independensi merupakan salah satu karakteristik terpenting bagi auditor dan merupakan dasar dari prinsip integritas dan objektivitas. Auditor tidak hanya diharuskan untuk menjaga sikap mental independen dalam menjalankan tanggung jawabnya, namun juga penting bagi para pengguna laporan keuangan untuk memiliki kepercayaan terhadap independensi auditor (Elder, dkk. 2011) dalam Agus Kirana Putra, dkk (2017).

Independensi dalam audit diartikan bahwa pemeriksa internal harus objektif dan bebas dari benturan kepentingan dalam menjelaskan tanggung jawab profesionalnya. Pemeriksa juga bertanggung jawab untuk mempertahankan independensi dalam sikap mental dan independensi dalam penampilan perilaku pada saat melakukan pemeriksaan.

Seperti penelitian yang dilakukan oleh Dhesy, dkk (2017) bahwa independensi berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern. Semakin independen seorang pengawas maka efektivitas pengendalian intern semakin efektif, ini berarti perubahan independensi searah dengan perubahan efektivitas pengendalian intern.

### **2.2.2 Pengaruh Kompetensi Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern**

Dalam melaksanakan tugasnya, auditor internal memerlukan kompetensi dan bertindak independen sehingga risiko pengendalian internal dapat dinilai dan dikelola dan memberikan hasil sesuai dengan yang diharapkan serta mampu melaksanakan tugas dan tanggung jawab audit internal secara efektif.

Kompetensi diperlukan sebagai kemampuan seseorang untuk menghasilkan pada tingkat yang memuaskan pada tempat kerja, juga menunjukkan karakteristik pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki atau dibutuhkan oleh setiap individu yang memungkinkan mereka untuk melakukan tugas dan tanggung jawab mereka secara efektif dan meningkatkan standar kualitas professional dalam pekerjaan.

Kompetensi auditor internal pada era sekarang tidak cukup hanya dengan memiliki pengetahuan, keterampilan, dan pengalaman individu saja. Dengan keseluruhan pengetahuan, kemampuan, dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.

Kompetensi yang dikemukakan oleh Hiro Tugiman (2006:27):

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

Menurut Gusti Agung Rai (2008:8) kompetensi seorang auditor internal supaya melakukan tugas dan tanggung jawab mereka secara efektif dan

meningkatkan standar kualitas professional dalam pekerjaan dapat diukur oleh tiga indikator, yaitu mutu personal, pengetahuan umum, keahlian khusus.

Kompetensi artinya auditor harus mempunyai kemampuan, ahli dan berpengalaman dalam memahami kriteria dan dalam menentukan jumlah bahan bukti yang dibutuhkan untuk dapat mendukung kesimpulan yang akan diambil (Rahayu dan Suhayati, 2009).

Dari teori diatas dapat disimpulkan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian karena seorang auditor dapat mengurangi resiko permasalahan yang akan terjadi apabila auditor tersebut mampu menganalisa permasalahan dengan baik apabila auditor tersebut memiliki kompetensi yang tidak hanya pengetahuan, keterampilan, dan pengalaman individu saja tetapi keseluruhan pengetahuan, kemampuan, dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan.

### **2.2.3 Pengaruh Ruang Lingkup Pekerjaan Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern**

Ruang Lingkup menurut Hiro Tugiman (2006:41) adalah:

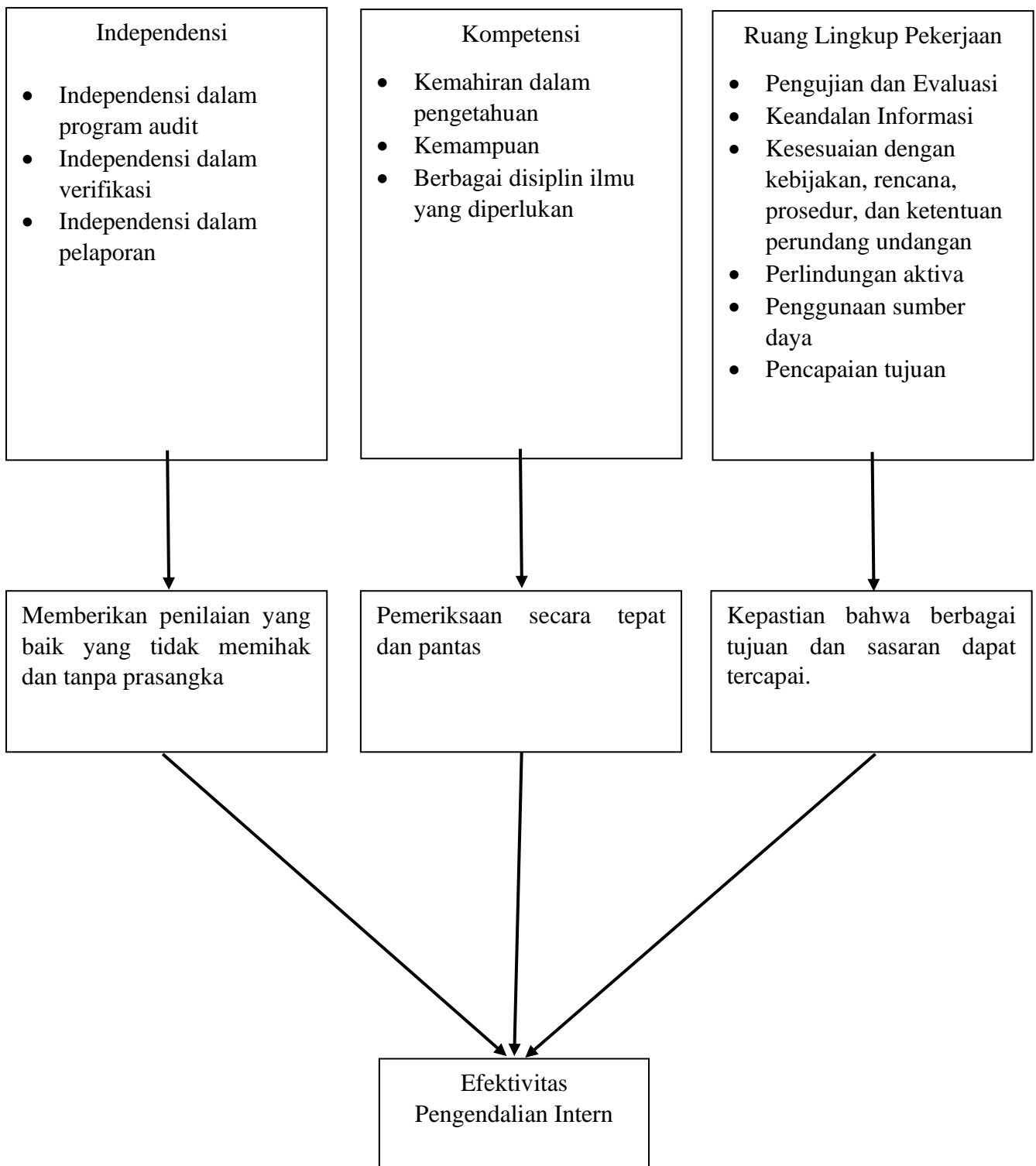
“Ruang lingkup pekerjaan Audit Internal menilai keefektivan sistem pengendalian internal serta mengevaluasi terhadap kelengkapan dan keefektivan sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi, serta kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan.”

Menurut (Institut of Internal Auditors (IIA) 2008) ruang lingkup kerja pemeriksaan internal dalam menilai keefektifan sistem pengendalian internal yang dimiliki organisasi, serta kualitas pelaksanaan tanggung jawab yang diberikan maka pemeriksaan internal harus melakukan pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan dan keefektifan sistem pengendalian internal, keandalan informasi, kesesuaian dengan kebijakan, rencana, prosedur, dan ketentuan perundang-undangan, perlindungan aktiva, penggunaan sumber daya, dan pencapaian tujuan.

Semakin luasnya unit usaha akan mengakibatkan semakin luas dan kompleks pula ruang lingkup pekerjaan auditor internal. Auditor internal harus menguji dan mengevaluasi berbagai progress perencanaan, penyusunan, dan peraturan untuk menentukan apakah terdapat kepastian bahwa berbagai tujuan dan sasaran dapat tercapai.

Dalam penelitian Agus dkk (2017) menunjukkan bahwa variabel ruang lingkup audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pengendalian internal.





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

### 2.3 Hipotesis

Berdasarkan rumusan masalah dan kerangka pemikiran yang telah dipaparkan sebelumnya, maka langkah selanjutnya penulis mencoba mengemukakan sebuah hipotesis.

Pengertian hipotesis menurut Sugiyono (2016:93) adalah sebagai berikut:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data.”

Kerangka pemikiran yang telah diuraikan di atas, menjadi landasan bagi penulis untuk mengajukan hipotesis sebagai berikut:

1. Independensi Auditor Internal berpengaruh signifikan pada Efektivitas Pengendalian Internal pada PT Kereta Api Indonesia, PT POS Indonesia, dan PT PLN di Kota Bandung.
2. Kompetensi Auditor Internal berpengaruh signifikan pada Efektivitas Pengendalian Internal pada PT Kereta Api Indonesia, PT POS Indonesia, dan PT PLN di Kota Bandung.
3. Ruang Lingkup Audit Internal berpengaruh signifikan pada Efektivitas Pengendalian Internal pada PT Kereta Api Indonesia, PT POS Indonesia, dan PT PLN di Kota Bandung.